

# **Steuerrecht aktuell**

**IV/2021**

**Rotenburger Akademie für**

**Steuerrecht und**

**Betriebswirtschaft**

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

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

<b>A.</b>	<b>NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....</b>	<b>5</b>
I.	REFORM DES GESELLSCHAFTSRECHTS DURCH DAS MoPEG .....	5
II.	OPTION ZUR KÖRPERSCHAFTSBESTEUERUNG (§ 1A KStG).....	14
III.	GRUNDSTEUERREFORM – ANFORDERUNG VON STEUERERKLÄRUNGEN AB 1.1.2022.....	37
IV.	ANWENDUNG DER STEUERSCHULDNERSCHAFT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS BEI ORGANSCHAFTEN .....	39
V.	NUTZUNG EINES BETRIEBLICHEN KRAFTFAHRZEUGS.....	40
<b>B.</b>	<b>URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN .....</b>	<b>59</b>
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT .....	59
1.	<i>Zeitpunkt des Beginns und Endes eines Hochschulstudiums für Zwecke des Kindergelds</i>	59
2.	<i>Anrechnung nicht beantragter EU-Familienleistungen auf deutsches Kindergeld.....</i>	61
3.	<i>Zur einheitlichen Erstausbildung eines Kindes .....</i>	63
4.	<i>Krankheitskosten als abziehbare außergewöhnliche Belastungen.....</i>	66
5.	<i>Keine begünstigte Handwerkerleistung für die Erschließung einer öffentlichen Straße... </i>	68
6.	<i>Fahrten zum Sammelpunkt: Wann gilt die Entfernungspauschale?.....</i>	70
7.	<i>Geringfügige Ehegattenunterarbeitverhältnisse wieder einmal auf dem Prüfstand .....</i>	72
8.	<i>Lohnzufluss bei Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm? .....</i>	75
9.	<i>Verluste aufgrund Währungsschwankungen bei Zins-Währungs-Swaps keine Werbungskosten .....</i>	77
10.	<i>Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.....</i>	79
11.	<i>Feststellung von nachträglich erklärten Verlusten .....</i>	81
12.	<i>Kein Gestaltungsmissbrauch: Schenkung eines Grundstücks an die Kinder kurz vor dem Verkauf.....</i>	83
13.	<i>Unentgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen an leitende Angestellte .....</i>	85
II.	BILANZSTEUERRECHT.....	87
1.	<i>Keine Rückstellung für Steuernachforderungen im Steuerentstehungsjahr.....</i>	87
2.	<i>Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG durch ausländische Bilanzierungspflicht gesperrt. </i>	89
3.	<i>Abzinsungssatz von 5,5 % für unverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten ist verfassungsgemäß .....</i>	91
4.	<i>Abzugsverbot von Schuldzinsen bei Überentnahmen: Avalzinsen gehören wohl dazu.....</i>	92
5.	<i>Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g EStG bei Betriebsaufgabe.....</i>	94
6.	<i>Einräumung eines Erbbaurechts auf einem landwirtschaftlichen Grundstück führt zur Zwangsentnahme.....</i>	96
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER .....	98
1.	<i>Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft</i>	98
2.	<i>Qualifikation einer US-amerikanischen LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft ...</i>	100
3.	<i>Fremdübliche Zinsen bei Konzerndarlehen.....</i>	102
4.	<i>Übertragung einer Pensionszusage auf einen Pensionsfonds und Abgrenzung zur Rentner- GmbH .....</i>	105
5.	<i>Umsatzabhängige Konzernumlage im Inlandsfall als verdeckte Gewinnausschüttung... </i>	108
IV.	UMSATZSTEUER .....	111
1.	<i>Drittwirkung der Steuerfestsetzung bei Organschaft .....</i>	111
2.	<i>Unberechtigter Steuerausweis im Rahmen einer Realteilung.....</i>	114
V.	ABGABENORDNUNG .....	115
1.	<i>Urteile zur Prüfungsanordnung.....</i>	115
2.	<i>Änderung wegen nachträglich bekanntgewordener Tatsachen .....</i>	118
VI.	GEWERBESTEUER .....	121
1.	<i>Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von aktivierten Mietzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter .....</i>	121
2.	<i>Erweiterte Gewerbesteuerkürzung - Personelle Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.....</i>	124
VII.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT .....	127
1.	<i>FA muss Einbringungsgewinn rechtzeitig erfassen.....</i>	127
2.	<i>Verlustverrechnung ist kein Gestaltungsmissbrauch! .....</i>	129
3.	<i>Gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung .....</i>	132
VIII.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT.....	136
1.	<i>Unternehmensbewertung – zur Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens.. </i>	136
IX.	KÖMOG – DIE WICHTIGSTEN ÄNDERUNGEN IN TABELLARISCHER FORM.....	141

X. CHECKLISTE FÜR DIE OPTION ZUR KÖRPERSCHAFTSTEUER (§ 1A KSTG).... 149

## A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

### I. Reform des Gesellschaftsrechts durch das MoPeG

#### I. Wesentliche Änderungen bei der GbR

##### 1. Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR und Abschaffung des Gesamthandsprinzips

Der Gesetzgeber erkennt ab 1.1.2024 **ausdrücklich die Rechtsfähigkeit der GbR** an.

Nach § 705 Abs. 2 BGB n. F. kann eine GbR selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, **wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen** soll (rechtsfähige Gesellschaft).

Der Gesetzgeber setzt damit die Rechtsprechung des BGH um, der die Rechtsfähigkeit der GbR bestätigt und im Jahr 2008 auch die Grundbuchfähigkeit der GbR anerkannt hat.

Bis dahin war die Rechts- und Grundbuchfähigkeit umstritten.

Träger der Rechte und Pflichten der GbR waren die Gesellschafter in ihrer Gesamthand, nicht jedoch die GbR selbst.

**Aufgrund des MoPeG ist nun die GbR selbst Trägerin der Rechte und Pflichten und hat nach § 713 BGB n. F. auch (eigenes) Gesellschaftsvermögen.**

**Gläubiger können künftig somit auch gegen die GbR vollstrecken (§ 722 BGB n. F.).**

Das Gesamthandsprinzip der §§ 718, 719, 738 BGB, wonach das Vermögen den Gesellschaftern gemeinsam gehört – also zur gesamten Hand –, hat damit ausgedient.

Möglich ist künftig auch die **Vereinbarung einer nicht rechtsfähigen GbR** gem. § 705 Abs. 2 Var. 2 i. V. mit § 740 BGB n. F.

Eine nicht rechtsfähige GbR will nicht am Rechtsverkehr teilnehmen; dies kann z. B. bei einer Kooperation unter Wissenschaftlern oder einer reinen Innengesellschaft der Fall sein.

## 2. Gesellschaftsregister für die GbR

### 2.1 Wahlrecht auf Eintragung

Eine GbR kann sich künftig in einem Gesellschaftsregister gem. §§ 707 ff. BGB n. F. eintragen lassen; das Gesellschaftsregister ist das Pendant zum Handelsregister.

Eine **Pflicht hierzu besteht aber nicht**, es sei denn, die GbR will im **Grundbuch** als Eigentümerin eines Grundstücks eingetragen werden (§ 47 Abs. 2 GBO n. F.) oder **Gesellschafterin einer GmbH** werden (§ 40 Satz 3 GmbHG n. F.).

### 2.2 Rechtsfolgen der Eintragung

Aus einer Eintragung im Gesellschaftsregister ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Die GbR muss nach § 707a Abs. 2 Satz 1 BGB n. F. den Zusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „**eGbR**“ führen.  
Ist keiner der GbR-Gesellschafter eine haftende natürliche Person, muss nach § 707a Abs. 2 Satz 2 BGB n. F. zusätzlich auch die Haftungsbeschränkung deutlich gemacht werden; dies entspricht der bereits geltenden Regelung des § 19 Abs. 2 HGB für Personenhandelsgesellschaften.
- Aufgrund der **Eintragung gilt die positive und negative Publizitätswirkung** des § 15 HGB (§ 707a Abs. 3 BGB n. F.). Ein Dritter kann also nach § 15 Abs. 3 HGB auf die Richtigkeit einer unrichtigen Eintragung vertrauen, insbesondere auf die Eintragung zur Vertretungsbefugnis i. S. von § 707 Abs. 2 Nr. 3 BGB n. F.; er muss die eingetragenen Tatsachen aber auch gegen sich gelten lassen gem. § 15 Abs. 2 HGB. Umgekehrt kann der Dritte darauf vertrauen, dass Tatsachen, die nicht im Gesellschaftsregister eingetragen sind, nicht existieren. Der Vertrauensschutz des § 15 HGB besteht aber nach der bereits geltenden Rechtslage nicht, wenn der Dritte positive Kenntnis von der Unrichtigkeit der eingetragenen oder nicht eingetragenen Tatsache hat.  
Von der Publizitätswirkung des § 707a Abs. 3 BGB n. F. ausdrücklich nicht umfasst ist das Fehlen der Kaufmannseigenschaft: Wandelt sich also eine GbR in eine OHG um, weil sie ein Handelsgewerbe im Sinne von § 1 Abs. 2 HGB betreibt, kann die Gesellschaft, die nun eine OHG ist, nicht gegenüber Dritten einwenden, dass sie kein Kaufmann sei.
- Mit der Eintragung im Gesellschaftsregister und den erforderlichen Eintragungen zu den Gesellschaftern gem. § 707 Abs. 2 Nr. 2 BGB n. F. unterliegt die GbR auch den Pflichten zur Mitteilung an das Transparenzregister gem. § 12 Abs. 2 GwG.
- Eine eingetragene GbR kann nach § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG n. F. auch formwechselnder Rechtsträger sein. Der Formwechsel in eine GbR ist künftig entgegen der bisherigen Regelung in § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG nach der Neufassung des § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG n. F. nur möglich, wenn die GbR im Gesellschaftsregister eingetragen ist.

- Eine eingetragene GbR kann einen **Statuswechsel nach § 707c BGB n. F. vornehmen und sich im Handelsregister als Personenhandelsgesellschaft**, z. B. als OHG oder KG, eintragen lassen. **Dies geht also ohne förmliche Umwandlung.**  
**Aufgrund eines Statuswechsels wäre die GbR damit in der Lage, nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer zu optieren.** Denn die Option steht nur Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften offen.

### 3. Stimmrechte und Ergebnisbeteiligung

Nach § 709 Abs. 3 BGB n. F. richten sich die Stimmkraft und die Ergebnisbeteiligung künftig nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen, anderenfalls nach dem vereinbarten Wert der geleisteten Beiträge.

Dies entspricht zwar der bisherigen Praxis in den Gesellschaftsverträgen; allerdings war nach der bisherigen Rechtslage eine Stimme pro Kopf vorgesehen, wenn dies durch den Gesellschaftsvertrag nicht abbedungen war.

**Am Einstimmigkeitsgrundsatz ändert sich nichts, der nunmehr in § 714 BGB n. F. geregelt ist, jedoch auch künftig abbedungen werden kann.**

### 4. Haftung des GbR-Geschafters

Die Geschafter haften nach § 721 BGB n. F. für die Verbindlichkeiten der GbR als Gesamtschuldner. **Diese Neuregelung entspricht § 128 HGB .**

Zwar ist nach § 721 Satz 2 BGB n. F. eine haftungsbeschränkende Vereinbarung unter den Geschaftern unzulässig. **Jedoch kann mit dem Gläubiger eine individuelle Haftungsbeschränkung vereinbart werden.**

Ein eintretender GbR-Geschafter haftet nach § 721a BGB n. F. für die vor seinem Eintritt begründeten Verbindlichkeiten; dies ist mit § 130 HGB vergleichbar. Auch diese Haftung kann intern nicht mit Wirkung gegenüber dem Gläubiger beschränkt werden (§ 721a Satz 2 BGB n. F.).

Gemäß dem § 721b BGB n. F., der § 129 Abs. 1 bis 3 HGB nachgebildet ist, kann der eintretende Geschafter aber die Einreden und Einwendungen geltend machen, die der GbR zustehen, z. B. eine Verjährungseinrede.

Die Nachhaftung des ausgeschiedenen GbR-Geschafters wird durch § 728b BGB n. F. zeitlich auf fünf Jahre nach seinem Ausscheiden begrenzt.

Dies entspricht zunächst der bisherigen Regelung in § 736 Abs. 2 BGB i. V. mit § 160 HGB.

Ist die Verbindlichkeit aber auf Schadensersatz gerichtet, haftet der ausgeschiedene Geschafter gem. § 728b Abs. 1 Satz 2 BGB n. F. nur, wenn die Verletzung vertraglicher oder gesetzlicher Pflichten vor dem Ausscheiden des Geschafters eingetreten ist.





## **II. Wesentliche Änderungen bei den Personenhandelsgesellschaften**

### **1. Anerkennung der Rechtsfähigkeit und Abschaffung des Gesamthandsprinzips**

Die mit § 713 BGB n. F. verbundene Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR und die damit verbundene Abschaffung des Gesamthandsprinzips gelten über § 105 Abs. 3 HGB und § 161 Abs. 2 HGB auch für die Personenhandelsgesellschaften wie z. B. OHG und KG bzw. GmbH & Co. KG.

**Außerdem gilt dies über § 1 Abs. 4 PartGG auch für Partnerschaftsgesellschaften.**

### **2. Freiberuflich tätige Personenhandelsgesellschaft**

Eine Personenhandelsgesellschaft kann künftig auch freiberuflich tätig sein gem. § 107 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F., wenn die Ausübung des freien Berufs in einer Personenhandelsgesellschaft nach dem jeweiligen Berufsrecht zulässig ist.

Die Personenhandelsgesellschaft entsteht dann gem. § 107 Abs. 1 Satz 1 HGB n. F. mit der Eintragung im Handelsregister.

Der Hinweis auf die Zulässigkeit nach dem jeweiligen Berufsrecht stellt sicher, dass die berufsrechtlichen Belange beachtet werden, z. B. der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung.

#### **Beispiel:**

Beim Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ist die Ausübung des Berufs in einer Personenhandelsgesellschaft nach der Rechtsprechung des BGH zulässig.

Eine Steuerberatungs-GmbH & Co. KG wäre nach dem neuen HGB haftungsrechtlich attraktiver als eine Partnerschaftsgesellschaft, weil sich die Haftungsbeschränkung einer Partnerschaftsgesellschaft nur auf Verbindlichkeiten aus Schäden wegen fehlerhafter Berufsausübung bezieht und weil die Partnerschaftsgesellschaft eine Berufshaftpflichtversicherung nach § 8 Abs. 4 PartGG unterhalten muss.

Aufgrund des Verweises auf das Berufsrecht gilt aber für eine Steuerberatungs-GmbH & Co. KG die Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung nach § 67 Abs. 1 StBerG, so dass die Belange der Mandanten auch bei einer Rechtsformwahl zur Personenhandelsgesellschaft nach § 107 Abs. 1 Satz 2 HGB sichergestellt sind.

### 3. Statuswechsel zur GbR

Eine im Handelsregister eingetragene Personenhandelsgesellschaft (z. B. OHG, KG) kann einen Statuswechsel zur GbR gem. § 107 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 HGB n. F. vornehmen und sich in das Gesellschaftsregister nach § 707c BGB n. F. umschreiben lassen.

Dies gilt für kleingewerbliche, vermögensverwaltende und freiberufliche Personenhandelsgesellschaften.

Der Statuswechsel ist nicht möglich, wenn die Personenhandelsgesellschaft ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB betreibt (§ 107 Abs. 3 Satz 1 HGB n. F.).

### 4. Ergebnisbeteiligung und Gewinnauszahlung bei der Personenhandelsgesellschaft

Statt der bisherigen Regelungen in §§ 121, 122 HGB, die u. a. auch die Ergebnisverteilung nach Köpfen vorsehen (§ 121 Abs. 3 HGB), richtet sich die Ergebnisverteilung künftig nach § 709 Abs. 3 BGB n. F. und damit nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen.

Ersetzt wird auch die bisherige Regelung zum Entnahmerecht in § 122 HGB, der zunächst ein Entnahmerecht i. H. von 4 % des Kapitalkontos zum 31.12. des Vorjahres zuließ und darüber hinaus ein Entnahmerecht i. H. des verbleibenden Gewinnanteils, soweit dies der Gesellschaft nicht zum offenbaren Schaden gereicht.

Nach der Neuregelung in § 122 HGB n. F. kann der Gesellschafter seinen gesamten Gewinnanteil entnehmen, es sei denn, die Auszahlung gereicht der Gesellschaft ganz oder teilweise zum offenbaren Schaden oder der Gesellschafter hat seinen Beitrag noch nicht geleistet.

Eine Entnahmemöglichkeit i. H. von 4 % vorab ist also nicht mehr vorgesehen, sondern das HGB geht jetzt vom Grundsatz der Vollausschüttung aus. Sobald der Gesellschafter seinen Auszahlungsanspruch geltend macht, ist dieser auch fällig.

Optiert die Personenhandelsgesellschaft nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer, fließt dem Gesellschafter der Gewinnanteil zu, wenn er ihn entnimmt oder seine Auszahlung verlangen kann (§ 1a Abs. 3 Satz 5 KStG).

Nach dem neuen § 122 HGB ist das Auszahlungsverlangen grundsätzlich gegeben, so dass es zu einer Steuerpflicht beim Gesellschafter kommt.

Ist dies nicht gewünscht, sollte von der Regelung des § 122 HGB durch den Gesellschaftsvertrag abgewichen werden und die Auszahlungsmöglichkeit z. B. von einem Gewinnverwendungsbeschluss abhängig gemacht werden.

## **5. Neuregelung der Einheits-GmbH & Co. KG**

**Bei einer Einheits-GmbH & Co. KG ist die KG zugleich Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH, die wiederum an der KG beteiligt ist.**

Erstmals wird nun die sog. Einheits-GmbH & Co. KG geregelt, und zwar in § 170 Abs. 2 HGB n. F. Nach der Neuregelung werden die Rechte in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH von den Kommanditisten der KG wahrgenommen – und nicht von der KG, die wiederum durch ihre GmbH und damit durch deren Geschäftsführer vertreten würde.

Eine abweichende Gestaltung durch den Gesellschaftsvertrag ist aber möglich. So kann z. B. die Vertretung durch die KG grundsätzlich vereinbart werden, aber zugleich eine rechtsgeschäftliche Vollmachtlösung zugunsten der Kommanditisten für einzelne Beschlussgegenstände getroffen werden, um auf etwaige Interessenkonflikte zu reagieren.

## **6. Simultaninsolvenz bei der GmbH & Co. KG**

Der im Gesetzgebungsverfahren eingefügte § 179 HGB n. F. ermöglicht die einheitliche Abwicklung bzw. Sanierung einer GmbH & Co. KG im Fall einer sog. Simultaninsolvenz, d. h. sowohl die KG als auch die Komplementär-GmbH sind insolvent. Nach der bisherigen Rechtslage des § 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB schied in diesem Fall zunächst die Komplementär-GmbH aus der KG aus, so dass die Durchführung des Insolvenzverfahrens erschwert wurde; aus diesem Grund wurde § 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB teleologisch reduziert und nicht angewendet.

Nach der Neuregelung wird der neue § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB, der dem bisherigen § 131 Abs. 3 Nr. 2 HGB entspricht, nun ausgeschlossen, so dass die Komplementär-GmbH in der KG verbleibt, ohne dass es einer teleologischen Reduktion bedarf.

## **III. Steuerliche Auswirkungen des MoPeG**

### **1. Gesetzgeber will keine steuerlichen Auswirkungen**

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen sich aus dem MoPeG keine ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben. Für diese Auffassung spricht, dass das MoPeG an vielen Stellen nur die Rechtsprechung des BGH zu Personengesellschaften umsetzt und dass die Steuergesetze nicht geändert werden; so bleibt etwa die transparente Besteuerung von Mitunternehmenschaften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestehen.

Transparente Besteuerung bedeutet, dass die Personengesellschaft zwar Subjekt der Gewinnerzielung, -ermittlung und Einkünftequalifikation ist, Subjekt der Einkommensbesteuerung ist aber allein der Mitunternehmer.

## 2. Argumente für steuerliche Auswirkungen

### 2.1 Abschaffung des Gesamthandsprinzips

Dennoch gibt es gewichtige Gründe für – ungewollte – steuerliche Auswirkungen des MoPeG:

- So wird das **Gesamthandsprinzip durch das MoPeG abgeschafft** (siehe Abschnitte I.1 und II.1); das Gesamthandsprinzip wird aber in verschiedenen steuerlichen Vorschriften ausdrücklich erwähnt, z. B. in der Zurechnungsvorschrift für Wirtschaftsgüter gem. **§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO** oder bei der **Übertragung von Wirtschaftsgütern** zum Buchwert zwischen dem Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen und dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gem. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**.

Es ist schwer vorstellbar, dass diese Vorschriften noch Bestand haben werden oder angewendet werden können, wenn das zivilrechtliche Gesamthandsprinzip nicht mehr besteht.

Auch außerhalb des Ertragsteuerrechts ist das Gesamthandsprinzip steuerlich relevant, etwa bei den Steuerbefreiungen für Grundstücksübertragungen zwischen einem Gesellschafter und der Gesamthand und umgekehrt gem. §§ 5 und 6 GrEStG oder im Erbschaftsteuerrecht nach § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

### 2.2 Aktivierung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft

#### **Ein weiteres Problem gibt es bei der Bilanzierung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft:**

Nach allgemeiner Auffassung stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft in der Steuerbilanz kein aktivierbares Wirtschaftsgut dar; dies gilt sowohl bei einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Überschusseinkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG erzielt, als auch bei einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die Gewinneinkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielt.

Der Grund hierin liegt in der fehlenden steuerlichen Anerkennung einer Personengesellschaft; der Anteil an einer Personengesellschaft verkörpert in steuerlicher Hinsicht nur die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern.

In der Praxis aktiviert der (bilanzierende) Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Beteiligung nach der **Spiegelbildmethode**, so dass er sein Kapitalkonto, das sich aus der Bilanz der Personengesellschaft ergibt, spiegelbildlich, also i. d. R. aktivisch, in seiner Bilanz ausweist.

Diese steuerlichen Bilanzierungsgrundsätze lassen sich ab dem Inkrafttreten des MoPeG ab 1.1.2024 kaum noch aufrechterhalten; denn nach den neuen §§ 711 , 711a BGB wird der Gesellschaftsanteil einer GbR zivilrechtlich künftig anerkannt. Diesem dann aber die Bilanzierbarkeit abzuerkennen, lässt sich nur schwerlich rechtfertigen, selbst wenn die Personengesellschaft auch künftig nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung ist.

Sollte der BFH in diesem Punkt seine Rechtsprechung ändern, wäre die Beteiligung an einer Personengesellschaft ebenso wie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

## **II. Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)**

**BMF – Schreiben vom 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/1001**

### **Zeitliche Anwendung**

- 1 Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen (§ 34 Absatz 1a KStG).

### **2 Persönlicher Anwendungsbereich**

Antragsberechtigt sind Personenhandelsgesellschaften (offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne der §§ 105 und 161 HGB einschließlich der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung, vgl. § 1 EWIVAG) sowie Partnerschaftsgesellschaften im Sinne des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes (PartGG).

Dies gilt auch, wenn die antragsberechtigte Gesellschaft nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt (vgl. Rn. 30).

Eine GmbH & Co. KG ist auch dann antragsberechtigt, wenn deren Komplementär-gesellschaft vermögensmäßig nicht beteiligt ist.

Einzelunternehmen, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften und reine Innengesellschaften (wie die atypisch stille Gesellschaft) fallen dagegen nicht in den Anwendungsbereich des § 1a KStG.

- 3 Die Option ist auch Gesellschaften ausländischer Rechtsform eröffnet, die den in § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG genannten Gesellschaftsformen vergleichbar sind.

Die Vergleichbarkeit mit einer Personenhandelsgesellschaft ist in der Regel gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft, die nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft einzustufen ist (vgl. hierzu Randnr. 01.27 des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I Seite 1314 – im Folgenden: UmwStE –), bei Zugrundelegung deutscher Maßstäbe ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 HGB betreibt.

- 4 Zur Körperschaftbesteuerung optieren können auch Gesellschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Diese unterliegen nach Ausübung der Option der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nummer 1 KStG, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (i. V. m. § 8 Absatz 1 KStG) erzielen.
- 5 Nach § 1a Absatz 1 Satz 6 KStG ist die Option zur Körperschaftbesteuerung ausgeschlossen für Investmentfonds im Sinne des InvStG sowie Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland, die nach Ausübung der Option (steuerlicher Übertragungstichtag) in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht

unterliegen. Zur steuerlichen Behandlung ausgewählter ausländischer Gesellschaftsformen im Gründungsstaat vgl. u. a. die Anlage des BMF-Schreibens vom 26. September 2014, BStBl I Seite 1258, zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften. Randnr. 01.26 und 01.27 UmwStE sind zu beachten.

**Beispiel:**

An der französischen Société en nom collectif (SNC – Personenhandelsgesellschaft nach französischem Recht) sind der in Deutschland ansässige A und die in Frankreich ansässigen B und C beteiligt. Sitz und Geschäftsleitung befinden sich in Frankreich. Die SNC hat eine Betriebsstätte in Deutschland.

**Lösung:**

Die SNC kann zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG optieren, wenn sie einen entsprechenden Antrag nach französischem Recht auch in Frankreich stellt oder bereits der französischen Körperschaftsteuerpflicht unterliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 26. September 2014, a.a.O., Anlage zu Frankreich). Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist auch die Ausübung der Option nicht möglich (§ 1a Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 KStG).

- 6 Das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftbesteuerung während des gesamten Besteuerungszeitraums ist auf Anforderung für jedes Jahr bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung von der optierenden Gesellschaft nachzuweisen. Wird der Nachweis nicht erbracht, ist davon auszugehen, dass die persönlichen Voraussetzungen für die Option in dem betreffenden Wirtschaftsjahr nicht vorgelegen haben.

Wird der Nachweis bereits für das erste Wirtschaftsjahr nicht erbracht, ist u. a. anhand der mit dem Antrag nach § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG vorgelegten Unterlagen zu prüfen, ob die Option überhaupt erstmals wirksam ausgeübt wurde. Im Übrigen vgl. Rn. 90 ff. (Beendigung der Option zur Körperschaftbesteuerung kraft Gesetzes). Für ausländische Gesellschaften gelten hierbei die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 AO. Änderungen der persönlichen Voraussetzungen sind der Finanzbehörde mitzuteilen.

- 7 Hat die Gesellschaft keine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, weil sie nur einem abgeltenden Steuerabzug unterliegende inländische Einkünfte erzielt, so ist der Nachweis mit dem Stellen eines Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug zu erbringen.

Wirkt sich die Option auf die Durchführung des Steuerabzugs aus, so sind der Vergütungsschuldner und die zuständige Finanzbehörde unverzüglich über Änderungen der Verhältnisse zu informieren, die sich auf die Voraussetzung für die Option auswirken.

Hat die Gesellschaft keine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, weil sie keine inländischen Einkünfte erzielt, ist der Nachweis durch die Gesellschaft bei dem für die Besteuerung des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu erbringen.

- 8 Der Begriff Gesellschafter im Sinne des § 1a KStG erfasst auch Partner einer optierenden Partnerschaftsgesellschaft.

## **Antrag**

### **1. Form des Antrags**

- 9 Der Antrag auf Option ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu stellen. Die Übermittlung dieses Datensatzes ist nach Maßgabe des § 87a Absatz 6 AO und nach § 87b AO über die amtlich bestimmte Schnittstelle vorzunehmen.

- 10 Auf Antrag kann zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung des Antrags verzichtet werden. In diesem Fall ist der Antrag nach amtlich vorgeschriebenem und von einer zur Geschäftsführung befugten Person eigenhändig unterschriebenem Vordruck zu stellen (§ 1a Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 31 Absatz 1a Satz 2 KStG). Besteht die unbillige Härte darin, dass der Antragstellerin die Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist, hat die Finanzbehörde dem Antrag zu entsprechen (§ 150 Absatz 8 AO).

- 11 Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, ist zudem anhand geeigneter Unterlagen darzulegen, dass die Gesellschaft im Optionszeitraum im anderen Staat einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht dem Grunde nach unterliegen wird (z. B. aktueller Körperschaftsteuerbescheid bzw. Bestätigung des ausländischen Staates). Zudem ist eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde vorzulegen.

### **2. Zustimmung der Gesellschafter**

- 12 Für die Option ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§ 1a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG i. V. m. § 217 Absatz 1 Satz 1 UmwG). Diese muss im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegen. Sieht der Gesellschaftsvertrag für einen echten Formwechsel im Sinne des § 25 UmwStG oder für die Option eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vor, so ist diese nur anzuerkennen, wenn die Mehrheit mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen beträgt (§ 1a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG i. V. m. § 217 Absatz 1 Satz 2 und 3 UmwG).

Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung ist nicht erforderlich. Sieht bei ausländischen Gesellschaften das Gesellschaftsrecht ein höheres Form- oder Zustimmungserfordernis vor, so gilt dieses. Mit dem Antrag auf Option ist nachzuweisen, dass die erforderliche Anzahl der Gesellschafter der Ausübung der Option zugestimmt hat.



### 3. Adressat des Antrags

13 Der Antrag ist grundsätzlich bei dem Finanzamt zu stellen, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder Absatz 5 i. V. m. § 179 Absatz 2 Satz 2 AO) örtlich zuständig ist. Diese Zuständigkeit bestimmt sich grundsätzlich nach § 18 AO. Erfolgt keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, so ist der Antrag bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk sich der Sitz der Gesellschaft befindet (§ 1a Absatz 1 Satz 5 KStG).

14 Bei Gesellschaften mit Sitz im Ausland, für die bislang keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder Absatz 5 AO vorgenommen wird, ist wie folgt zu differenzieren:

- Unterbleibt eine gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AO, weil nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften in Deutschland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist, ist der Antrag bei dem für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 1a Absatz 1 Satz 3 KStG).
- Erzielt die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a EStG unterliegen und gilt infolgedessen die Einkommensteuer nach § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG oder die Körperschaftsteuer nach § 32 Absatz 1 KStG als abgegolten, ist der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu stellen (§ 1a Absatz 1 Satz 4 KStG).
- In allen anderen Fällen ist das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständig ist (§ 1a Absatz 1 Satz 2 KStG).

15 Maßgeblich sind jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung. Eine spätere Änderung der Verhältnisse hinsichtlich der sachlichen oder örtlichen Zuständigkeit (insbesondere eine abweichende Zuständigkeit für die künftige Besteuerung der optierenden Gesellschaft nach dem KStG) führt nicht zur Unwirksamkeit des Antrags. Im Falle eines Zuständigkeitswechsels ist der Antrag von der nach § 1a Absatz 1 Satz 2 bis 5 KStG zuständigen Finanzbehörde an die neu zuständig gewordene Finanzbehörde zur Entscheidung abzugeben, es sei denn, es soll insoweit zulässigerweise nach § 26 Satz 2 AO verfahren werden.

### 4. Antragsfrist

16 Der Antrag muss (auch bei neu gegründeten Gesellschaften oder übernehmenden Rechtsträgern einer Umwandlung) spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option zur Körperschaftbesteuerung gelten soll, bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde eingegangen sein. Im Fall eines kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres ist der Antrag somit spätestens am 30. November des vorangehenden Jahres zu stellen, sofern sich nicht aus § 108 Absatz 3 AO etwas anderes ergibt.

- 17 Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum im Zusammenhang mit dem Optionsantrag ist bei nach Ausübung der Option unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften nach § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG nur im Einvernehmen mit der nach Rn. 13 ff. zuständigen Finanzbehörde wirksam.
- 18 Da der Antrag von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu stellen ist (§ 1a Absatz 1 Satz 2 KStG), kann er nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden. Eine Option für das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr ist damit ausgeschlossen. Eine Partnerschaftsgesellschaft muss zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits in das Partnerschaftsregister eingetragen sein (§ 7 Absatz 1 PartGG), eine Personenhandelsgesellschaft muss zum Zeitpunkt der Antragstellung entweder in das Handelsregister eingetragen sein (§ 105 Absatz 2 HGB) oder ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 Absatz 2 HGB betreiben. Dies gilt auch für den Fall der Verschmelzung oder Spaltung auf eine neu gegründete Personengesellschaft sowie für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.
- 19 Ein verspäteter Antrag ist unwirksam und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr. Vielmehr ist für eine wirksame Ausübung der Option für ein Wirtschaftsjahr, dessen Beginn von dem im unwirksamen Antrag bezeichneten Datum abweicht, ein neuer Antrag zu stellen.

## **5. Entscheidung über den Antrag**

- 20 Die nach § 1a Absatz 1 Satz 2 bis 5 KStG (ggf. i. V. m. § 26 Satz 2 AO) zuständige Finanzbehörde prüft summarisch, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Antrag vorliegen. Im Falle eines Zuständigkeitswechsels (vgl. Rn. 15) ist der Antrag abweichend von Satz 1 dieser Rn. von der neu zuständigen Finanzbehörde zu prüfen, es sei denn, es soll insoweit zulässigerweise nach § 26 Satz 2 AO verfahren werden.
- 21 Eine gesonderte Mitteilung, dass die Finanzbehörde von einem wirksamen Antrag ausgeht, erfolgt grundsätzlich nicht. Die Mitteilung über die Erteilung einer Körperschaftsteuernummer durch das nach § 20 AO für die Körperschaftsbesteuerung der optierenden Gesellschaft zuständige Finanzamt beinhaltet jedoch konkludent die Information, dass das Finanzamt von einem wirksamen Antrag ausgeht. Diese Mitteilung ist kein (anfechtbarer) Verwaltungsakt. Stellt sich nachträglich heraus, dass die Voraussetzungen für einen Antrag nach § 1a Absatz 1 KStG nicht vorgelegen haben, sind Verwaltungsakte (z. B. Steuerbescheide), die von der Wirksamkeit des Antrags ausgehen, rechtswidrig und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten aufzuheben oder zu ändern.
- 22 Die ablehnende Entscheidung über den Antrag ist ein Verwaltungsakt. Dieser ist schriftlich oder elektronisch zu erlassen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen. Die Bekanntgabe richtet sich nach §§ 122, 122a AO und den Regelungen im AEAO zu § 122 und zu § 122a.

## **6. Unwiderruflichkeit des Antrags**

23 Der Antrag auf Option ist unwiderruflich (§ 1a Absatz 1 Satz 1 KStG). Eines erneuten Antrags für die folgenden Wirtschaftsjahre bedarf es nicht, wenn die Voraussetzungen für die Option ununterbrochen vorliegen. Zur Beendigung der Option vgl. Rn. 90 ff.

## **IV. Übergang zur Körperschaftbesteuerung**

24 Nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG. Damit wird als Folge der Option ertragsteuerlich ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang fingiert (Randnr. 00.02 UmwStE). Da § 4 Absatz 3 EStG bei einer optierenden Gesellschaft nach § 1a Absatz 3 Satz 6 KStG nicht anwendbar ist, ist von Einnahmenüberschussrechtern im Rahmen des Übergangs zur Körperschaftbesteuerung zwingend zum steuerlichen Übertragungstichtag zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu wechseln. Ein in diesen Fällen entstehender Übergangsgewinn ist als laufender Gewinn des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option vorangeht, zu versteuern.

25 Die nach Randnr. 25.01 UmwStE für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entsprechend anzuwendenden Randnr. 20.01 bis 23.21 UmwStE finden – mit Ausnahme der Ausführungen zur steuerlichen Rückwirkung – auch auf den fiktiven Formwechsel nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG entsprechend Anwendung.

### **1. Persönlicher Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes**

26 Die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden (§ 1a Absatz 2 Satz 2 KStG). Infolgedessen ist der Anwendungsbereich des Sechsten bis Achten Teils des UmwStG (§§ 20 ff. UmwStG) nur insoweit eröffnet, als zum einen die optierende Gesellschaft die Voraussetzungen des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 UmwStG und zum anderen die an der optierenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafter die Voraussetzungen des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a UmwStG spätestens am steuerlichen Übertragungstichtag erfüllen (Randnr. 01.52 UmwStE) oder das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der optierenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (§ 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b UmwStG). Sind diese Voraussetzungen bei einzelnen Gesellschaftern nicht erfüllt, so sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen der optierenden Personengesellschaft insoweit zwingend durch Ansatz des gemeinen Wertes aufzudecken (vgl. hierzu auch Rn. 29 ff.).

27 Die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen für den fiktiven Formwechsel nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG vorliegen, trägt die antragstellende Gesellschaft.

## 2. Einbringungsgegenstand und Bewertungswahlrecht

- 28 Einbringungsgegenstand sind entsprechend dem echten Formwechsel die Anteile der jeweiligen Gesellschafter an der optierenden Gesellschaft.
- 29 Die entsprechende Anwendung des § 20 UmwStG und auch das hierin enthaltene Bewertungswahlrecht nach § 20 Absatz 2 UmwStG setzen die Einbringung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft voraus. Dazu gehören neben den Anteilen an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG auch die Beteiligung an einer Gesellschaft, die Einkünfte im Sinne der §§ 13 und 18 EStG erzielt, sowie an einer gewerblich geprägten oder infizierten Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 EStG.
- 30 Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft nicht um eine Mitunternehmerschaft (sondern z. B. eine vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft), kommt § 20 UmwStG nicht zur Anwendung mit der Folge, dass der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwertes ausgeschlossen ist (vgl. Rn. 40); im Fall einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist § 21 Absatz 1 Satz 2 UmwStG zu prüfen.
- 31 Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts für die Anteile an der optierenden Gesellschaft setzt – neben dem Optionsantrag – einen Antrag innerhalb der Ausschlussfrist des § 20 Absatz 2 Satz 3 UmwStG bei dem nach § 20 AO zuständigen Finanzamt voraus.
- 32 Das Bewertungswahlrecht nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG kann für jeden Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden. Randnr. 20.21 und 20.22 UmwStE gelten entsprechend. Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt (vgl. Rn. 41) auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden, so ist hinsichtlich seines Mitunternehmeranteils der Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen (Randnr. 20.10 i. V. m. 20.06 UmwStE). In diesen Fällen kommt es grundsätzlich zur Aufgabe des jeweiligen Mitunternehmeranteils (§ 16 Absatz 3 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 34 EStG) mit der Folge der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. aber Rn. 34 und 35).
- Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ist auch dann ausgeschlossen, wenn die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Komplementärgesellschaft einer optierenden Kommanditgesellschaft, nicht eingebracht wird, sofern die Beteiligung eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. In den Fällen, in denen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Rahmen des fiktiven Formwechsels im Sinne des § 25 UmwStG nicht mit übertragen werden, ist in Bezug auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften im Betriebsvermögen der optierenden Gesellschaft § 21 UmwStG zu prüfen.
- 33 Werden Wirtschaftsgüter, die keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sind, zurückbehalten oder in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option veräußert, entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen übertragen, so

schließt dies den Ansatz des eingebrachten Vermögens zum Buch- oder Zwischenwert nicht aus.

- 34 Werden die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gesondert auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option übertragen, so liegt ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann. Ein Anwendungsfall des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG wird dadurch nicht begründet.
- 35 Bei einer Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist zu prüfen, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen (Randnr. 20.07 UmwStE). Die Grundsätze zu Rn. 10 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019 (BStBl I Seite 1291) sind nicht anzuwenden.
- 36 Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter gelten als entnommen, sofern sie nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Option zu einem anderweitigen Betriebsvermögen gehören (Randnr. 20.08 UmwStE). Wird durch die Option eine Betriebsaufspaltung aufgrund der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens begründet, sind nach Maßgabe des § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG insoweit die Buchwerte fortzuführen. Im Übrigen gilt Rn. 32 Satz 3.
- 37 Bei ausländischen Gesellschaften erfolgt die Bewertung und der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz im Sinne des § 20 UmwStG unter Zugrundelegung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (zum Buchwert vgl. § 1 Absatz 5 Nummer 4 UmwStG).
- 38 Gemäß § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 UmwStG ist ein Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert auch ausgeschlossen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der optierenden Gesellschaft ausgeschlossen oder beschränkt wird.
- 39 Die Buchwerte der durch die Option eingebrachten Wirtschaftsgüter des Gesamtvermögens sind unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen zu bestimmen.
- 40 Auf Ebene der Gesellschafter gelten auch hinsichtlich der Rechtsfolgen des fiktiven Formwechsels die für den echten Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft maßgeblichen Regelungen entsprechend (insbesondere Besteuerung eines Veräußerungsgewinns und Bemessung der Anschaffungskosten der Anteile an der optierenden Gesellschaft – vgl. § 20 Absatz 3 und § 21 Absatz 2 UmwStG).

**Beispiel:**

An der optierenden AB-OHG, die neben anderen Wirtschaftsgütern auch Beteiligungen an mehreren Kapitalgesellschaften hält, sind A und B als Mitunternehmer beteiligt.

**Lösung:**

Der Wert, mit dem die optierende Gesellschaft ihr Betriebsvermögen ansetzt, gilt für die Gesellschafter als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 20 Absatz 3 bzw. § 21 Absatz 2 UmwStG).

**Abwandlung:**

An der optierenden, vermögensverwaltenden Zebragesellschaft CD-KG, Inhaberin diverser festverzinslicher Schuldverschreibungen, sind die natürlichen Personen C als Komplementär (Beteiligung im Betriebsvermögen) und D als Kommanditist (Beteiligung im Privatvermögen) beteiligt.

**Lösung:**

Auf die CD-KG finden die §§ 20 ff. UmwStG keine Anwendung (vgl. Rn. 30). Bei C findet § 6 Absatz 6 Satz 1 EStG Anwendung. Bei D findet § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG sowie im Fall der späteren Veräußerung der Anteile an der optierenden Gesellschaft abhängig von der Beteiligungshöhe § 17 Absatz 2a oder § 20 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Absatz 4 EStG Anwendung.

**3. Einbringungszeitpunkt und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos**

- 41 Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option unmittelbar vorangeht (§ 1a Absatz 2 Satz 3 KStG). Infolgedessen ist für die optierende Gesellschaft (wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels) bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres neben einer Eröffnungsbilanz auch eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte (vgl. Rn. 29 ff.) aufzustellen und eine Körperschaftsteuererklärung sowie ggf. eine Gewerbesteuererklärung abzugeben. Von inländischen Gesellschaften ist ferner eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben.
- 42 Da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht, verfügt sie anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital im Sinne des § 27 Absatz 1 Satz 1 KStG. Nach § 1a Absatz 2 Satz 4 KStG wird daher das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst. Der Umfang des maßgeblichen Eigenkapitals bestimmt sich nach Tz. I. 2. des BMF-Schreibens vom 11. Juli 2011 (BStBl I Seite 713) i. V. m. dem BMF-Schreiben vom 30. Mai 1997 (BStBl I Seite 627) und dem BMF-Schreiben vom 26. Juli 2016 (BStBl I Seite 684).

#### 4. Keine steuerliche Rückbeziehung

43 Eine steuerliche Rückbeziehung des Einbringungszeitpunkts ist ausgeschlossen (§ 1a Absatz 2 Satz 3 zweiter Halbsatz KStG).

#### 5. Ergänzungs- und Sonderbilanzen

44 Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung nicht fortzuführen. Zur Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen bei der Bewertung der eingebrachten Mitunternehmeranteile vgl. Rn. 39 und zu den Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto vgl. Rn. 42.

#### 6. Sperrfristen

45 Auch ein fiktiver Formwechsel nach § 1a Absatz 2 KStG kann dazu führen, dass Sperrfristverletzungen ausgelöst werden (vgl. z. B. Rn. 29 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019, BStBl I Seite 1291, zu § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG und Rdnr. 33, 34 des BMF-Schreibens vom 8. Dezember 2011, BStBl I Seite 1279, zu § 6 Absatz 5 Satz 4 und 6 EStG sowie § 16 Absatz 3 Satz 3 EStG, § 15 Absatz 2 Satz 4, § 18 Absatz 3 Satz 2, § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2 und § 24 Absatz 5 UmwStG).

#### Beispiel:

A und sein Sohn B sind zu je 50% an der originär gewerblich tätigen AB-KG beteiligt. A hat in 2018 ein Grundstück (stille Reserven 200.000 €), das bisher zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörte, nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen. A und B beschließen im Jahr 2022 von der Option zur Körperschaftsbesteuerung Gebrauch zu machen.

#### Lösung:

Die AB-KG erfüllt die Tatbestandsmerkmale für die Wahlrechtsausübung. Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG. Unter den Voraussetzungen des § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ist auf Antrag der Ansatz zu Buchwerten möglich. Allerdings stellt die Option eine Sperrfristverletzung nach § 6 Absatz 5 Satz 6 EStG dar, da innerhalb von sieben Jahren der Anteil einer Körperschaft an dem Grundstück begründet wird. Im Jahr 2018 ist damit rückwirkend der Teilwert des Grundstücks anzusetzen (Versteuerung der stillen Reserven von 200.000 €).

46 Sämtliche Anteile an der optierenden Gesellschaft werden infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung sperrfristverhaftet und unterliegen der Nachweispflicht nach § 22 Absatz 3 UmwStG, sofern der fiktive Formwechsel zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgt.

## **7. Verluste**

- 47 Ein vortragsfähiger Gewerbeverlust (Fehlbetrag nach § 10a GewStG) der optierenden Personengesellschaft geht infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung unter und lebt auch im Fall der Beendigung der Option nicht wieder auf. Dies gilt auch für den Zinsvortrag und einen EBITDA-Vortrag (§ 20 Absatz 9 UmwStG) sowie für Verluste nach § 15a und § 15b EStG.

## **8. Nachversteuerungspflichtige Beträge nach § 34a Absatz 3 EStG**

- 48 Nachversteuerungspflichtige Beträge im Sinne des § 34a Absatz 3 EStG unterliegen infolge der Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung der Nachversteuerung nach § 34a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 EStG. Unter den Voraussetzungen des § 34a Absatz 6 Satz 2 EStG kann die nach § 34a Absatz 4 EStG geschuldete Einkommensteuer in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren zinslos gestundet werden.

## **V. Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung**

### **1. Besteuerung der optierenden Gesellschaft**

#### **a) Ertragsteuerliche Behandlung wie eine Kapitalgesellschaft**

- 49 Da die optierende Gesellschaft zivilrechtlich und somit gesellschaftsrechtlich ihr Rechtsstatut nicht ändert, gelten für sie die gesellschafts- und handelsrechtlichen Vorgaben auch nach Ausübung der Option fort.
- 50 Ertragsteuerlich wird die optierende Gesellschaft jedoch wie eine Kapitalgesellschaft behandelt (§ 1a Absatz 1 Satz 1 KStG, § 2 Absatz 8 GewStG). Daher finden grundsätzlich alle Regelungen insbesondere des KStG, EStG, GewStG, SolZG, AStG und des UmwStG, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf die optierende Gesellschaft Anwendung. Die örtliche Zuständigkeit für die Körperschaftsbesteuerung der optierenden Gesellschaft bestimmt sich grundsätzlich nach § 20 AO.
- 51 Auf die optierende Gesellschaft anwendbar sind auch Regelungen, die nicht ausdrücklich nur für Kapitalgesellschaften, sondern z. B. für juristische Personen, Körperschaften oder Personenvereinigungen gelten, sofern davon jeweils auch allgemein Kapitalgesellschaften erfasst werden. Nicht auf die optierende Gesellschaft anwendbar sind dagegen diejenigen Regelungen, die einen spezifischen Rechtsformbezug enthalten und nicht für alle Kapitalgesellschaften gleichermaßen gelten, wie z. B. § 9 Nummer 1 KStG (KGaA) oder § 10 Absatz 1a Nummer 2 Buchstabe c EStG (GmbH).
- 52 Die optierende Gesellschaft ist keine Gesellschaft im Sinne der Anlage 2 Nummer 3 (zu § 43b EStG) oder der Anlage 3 Nummer 1 (zu § 50g EStG) zum EStG. Infolge der Wahlmöglichkeit findet auch § 8b Absatz 9 KStG auf Bezüge einer bzw. aus der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft keine Anwendung (vgl. Artikel 2 Buchstabe a (iii) der Mutter- Tochter-Richtlinie).



53 Die Einkommensermittlung der optierenden Gesellschaft ergibt sich aus R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2015. Eine Überleitungsrechnung der Handelsbilanz nach § 60 Absatz 2 EStDV ist nicht möglich (vgl. Rn. 101). Die optierende Gesellschaft hat keine außerbetriebliche Sphäre. § 4 Absatz 4a EStG findet bei der optierenden Gesellschaft keine Anwendung. Auf einen Gesellschafterwechsel nach Ausübung der Option finden die §§ 8c, 8d KStG und § 10a GewStG Anwendung.

54 Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Anwendung eines DBA „ein Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird“ und erfüllt damit die abkommensrechtlichen Voraussetzungen einer „Gesellschaft“ entsprechend Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) 2017. Weiterhin ist die optierende Gesellschaft, die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, sodass sie entsprechend Artikel 4 Absatz 1 OECD-MA 2017 in Deutschland ansässig und damit auch abkommensberechtigt ist. Um in einem anderen Vertragsstaat ansässig zu sein, müssen dort die abkommensrechtlichen Voraussetzungen entsprechend Artikel 4 Absatz 1 OECD-MA 2017 (grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht) und – bei Doppelansässigkeit – entsprechend Absatz 3 OECD-MA 2014 bzw. 2017 erfüllt sein.

#### **b) Ertragsteuerliche Organschaft**

55 Eine optierende Gesellschaft kann unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit Organträgerin im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 KStG sein (vgl. Rn. 4 des BMF-Schreibens vom 26. August 2003, BStBl I Seite 437). Eine bereits bestehende Organschaft wird fortgeführt. Die Ausübung der Option führt nicht zu einem Neubeginn der fünfjährigen Mindestlaufzeit im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 KStG. Eine bislang bestehende finanzielle Eingliederung besteht insofern fort. Der fiktive Formwechsel ist kein wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrages.

56 Die Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft scheidet dagegen aus. Insbesondere müssen die Regelungen des Gewinnabführungsvertrages in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden und organisationsrechtlichen Charakter haben. Seite 13 Nach deutschem Gesellschaftsrecht besteht weder eine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften noch führen sie dazu, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert wird (vgl. OLG München, Beschluss vom 8. Februar 2011 – 31 Wx 2/11 –, ZIP 2011 Seite 526). Eine Eintragungspflicht ins Handelsregister für diese Gesellschaften kann weder auf eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung gestützt noch aus einer entsprechenden Anwendung der für eine Satzungsänderung geltenden Vorschriften hergeleitet werden. Zudem gehören Gesellschaftsverträge bzw. entsprechende Vertragsänderungen nicht zu den eintragungspflichtigen Tatsachen im Sinne von §§ 106, 162 HGB oder § 4 PartGG.

#### **c) Sonderregelungen bei der Forschungszulage und der Grunderwerbsteuer**

57 Für Zwecke der Forschungszulage sind optierende Gesellschaften als Steuerpflichtige im Sinne des KStG anspruchsberechtigt (§ 1 Absatz 2 Satz 2 FZulG).

58 Zu grunderwerbsteuerlichen Sonderregelungen vgl. § 5 Absatz 1 Satz 2, Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 Satz 3 sowie § 6 Absatz 3 Satz 4 GrEStG. Die Grunderwerbsteuerstelle, in deren Zuständigkeitsbereich sich die Geschäftsleitung der nach § 1a

KStG optierenden Gesellschaft befindet, ist von dem für die optierende Gesellschaft zuständigen Veranlagungsbezirk über die Ausübung und den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option nach § 1a KStG zu unterrichten, wenn sich im Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück befindet.

#### **d) Investmentbesteuerung**

59 Investmentfonds können nicht selbst zur Körperschaftsbesteuerung optieren (§ 1a Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 KStG) und optierende Gesellschaften können kein Investmentfonds sein (§ 1 Absatz 3 Satz 3 InvStG). Wenn eine optierende Gesellschaft in einen Investmentfonds oder einen Spezial-Investmentfonds investiert, sind die investmentsteuerrechtlichen Regelungen für Anleger nach § 2 Absatz 10 InvStG anzuwenden. Für Investorerträge, die eine optierende Gesellschaft aus einem Investmentfonds erzielt, ist nach § 20 Absatz 3a Satz 2 InvStG der Teilfreistellungssatz anzuwenden, der für Anleger gilt, die dem KStG unterliegen (insbes. § 20 Absatz 1 Satz 3 InvStG). Investiert ein Investmentfonds in eine optierende Gesellschaft, stellt nach § 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 1 InvStG diese Beteiligung keine Kapitalbeteiligung dar. Bei Spezial-Investmentfonds gilt nach § 2 Absatz 16 InvStG die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für die Zwecke der §§ 26, 28 und 48 InvStG nicht als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

#### **e) Gewinnermittlung**

60 Die Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Absatz 3 EStG) als Gewinnermittlungsart ist für die optierende Gesellschaft nicht zulässig (§ 1a Absatz 3 Satz 6 KStG). Besteht für die zivilrechtlich fortbestehende Personengesellschaft eine Buchführungspflicht nach dem HGB oder einer ausländischen Rechtsnorm, so gilt diese auch für die optierende Gesellschaft. Besteht eine solche Buchführungspflicht nicht, so ist der Gewinn der optierenden Gesellschaft nach § 4 Absatz 1 EStG zu ermitteln. In beiden Fällen hat die optierende Gesellschaft für steuerliche Zwecke eine Gewinnermittlung unter Beachtung der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften zu erstellen (vgl. Rn. 53 und zur E-Bilanz Rn. 101).

### **2. Beteiligung an der optierenden Gesellschaft**

61 Die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft gilt für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen – und nach § 2 Absatz 8 GewStG auch für Zwecke der Gewerbesteuer – als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft (§ 1a Absatz 3 Satz 1 KStG). Die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Ist für die Besteuerung die Beteiligungshöhe an der optierenden Gesellschaft maßgeblich (z. B. in §§ 8b und 8c KStG sowie § 9 Nummer 2a und Nummer 7 GewStG), so ist diese nach den festen Kapitalkonten (sogenannte Kapitalkonten I) zu ermitteln, sofern der Gesellschaftsvertrag entsprechende Regelungen umfasst und diese über die maßgebenden Vermögensrechte entscheiden (insbesondere das Gewinnbezugsrecht, aber auch Entnahme- und Auseinandersetzungsrechte). Anderenfalls ist das Verhältnis der Kapitalanteile im Sinne des Handelsrechts maßgeblich.

62 Die Veräußerung eines Anteils oder eines Teils eines Anteils an einer optierenden Gesellschaft oder dessen verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft führt je nach Beteiligungshöhe und Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung zu Einkünften nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 oder § 17 Absatz 1 EStG (ggf. i. V. m. § 17 Absatz 6 EStG) i. V. m. § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe c EStG. Werden die Anteile im

Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten, so finden § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe a und § 3c Absatz 2 EStG Anwendung. Als Veräußerung gelten auch die gesetzlich einer Veräußerung gleichgestellten Vorgänge wie insbesondere solche im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 4, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG oder § 6 AStG.

63 Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 17 oder § 20 Absatz 2 EStG unterliegen ungeachtet der Bestimmungen eines DBA der inländischen Besteuerung, wenn sie im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen (§ 50d Absatz 14 Satz 2 EStG). Dies gilt auch, wenn die Anteile an der optierenden Gesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten werden und bzw. oder es sich um einen einer Veräußerung gleichgestellten Vorgang handelt.

64 Der veräußernde Gesellschafter hat nach § 90 Absatz 2 AO nachzuweisen, dass die optierende Gesellschaft im anderen Staat entsprechend dem deutschen Recht behandelt wurde und die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen dort besteuert wurden.

65 Im Fall der Veräußerung der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft oder eines der Veräußerung gleichgestellten Vorgangs innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt findet § 22 UmwStG Anwendung, soweit der fiktive Formwechsel zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgt ist (vgl. zur Sperrfristverhaftung durch die Optionsausübung Rn. 46 und zur möglichen Verletzung anderer, älterer Sperrfristen auch nach dem UmwStG durch das Wirksamwerden der Option vgl. Rn. 45).

66 Bei Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Einlage oder bei Erhöhung eines Anteils eines Gesellschafters findet die Mitverstrickungsregelung nach § 22 Absatz 7 UmwStG sinngemäß Anwendung, soweit stille Reserven auf andere Anteile verlagert werden. Weil die optierende Gesellschaft nicht über Nennkapital verfügt, führt die Einlage zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (vgl. Rn. 41 f.).

### **3. Rechtsverhältnisse zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern**

67 Für die ertragsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sind die für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze maßgeblich.

68 Auch vermögensmäßig nicht beteiligte Gesellschafter gelten als Anteilseigner der optierenden Gesellschaft.

#### **a) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen und Vermögensmehrungen**

##### **aa) Optierende Gesellschaft**

69 Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen mindern das Einkommen der optierenden Gesellschaft nicht. Die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage (§ 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 KStG, R 8.5 bis R 8.9 KStR 2015 und H 8.5 bis H 8.9 KStH 2015) gelten für eine optierende Gesellschaft entsprechend. Zur Frage der Beherrschung gelten die vorstehenden Grundsätze unter Beachtung des BMF-Schreibens vom 7. Oktober 2002 (BStBl I Seite 1028) und H 15.7 (6) EStH 2020 „Faktische Beherrschung“ und „Mehrheit der Stimmrechte“. Löst eine verdeckte Gewinnausschüttung Umsatzsteuer aus, ist diese nicht abziehbar (§ 10 Nummer 2 KStG). R 8.6 KStR 2015 gilt entsprechend.

70 Eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist gemäß § 27 Absatz 1 KStG im Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option möglich.

71 Optierende Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, können die Feststellung einer Leistung als Einlagenrückgewähr nach § 27 Absatz 8 KStG beantragen. Bei einem solchen Antrag ist die Berechnung der Einlagenrückgewähr darzulegen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (§ 27 Absatz 8 Satz 7 KStG). Aus den Unterlagen muss sich zweifelsfrei ergeben, in welcher Höhe Einlagen in die Gesellschaft geleistet worden sind und in welcher Höhe diese Einlagen zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wirtschaftsjahres noch vorhanden waren. Die Qualifikation der Einlagen bestimmt sich nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts. Bei Drittstaatengesellschaften ist die Berücksichtigung von Beträgen als Einlagenrückgewähr im Rahmen der jeweiligen Festsetzungsverfahren der Gesellschafter zu klären.

#### **bb) Gesellschafter**

72 Beim Gesellschafter führen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG, es sei denn, die Einnahmen sind einer anderen Einkunftsart zuzurechnen (§ 1a Absatz 3 Satz 4 KStG, § 20 Absatz 8 Satz 1 EStG). Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten wird.

73 Die für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft maßgeblichen Regelungen finden Anwendung (z. B. § 8b KStG, § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d und § 3c Absatz 2 EStG). § 43b EStG und § 8b Absatz 9 KStG finden auf Bezüge aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft keine Anwendung (vgl. Rn. 52).

74 Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann (§ 1a Absatz 3 Satz 5 KStG). Daher gelten Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet. Auf die tatsächliche Entnahme oder Auszahlung kommt es hierbei nicht an. Bedarf es z. B. für die Auszahlung oder Entnahme noch eines gesonderten Beschlusses, liegt regelmäßig noch keine fiktive Ausschüttung vor. Zu den Gewinnanteilen im Sinne dieser Rn. zählen insbesondere die Gewinnanteile von Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft und Komplementären einer Kommanditge-

sellschaft (vgl. § 122 Absatz 1 zweite Alternative, § 161 Absatz 2 HGB), von Kommanditisten, soweit deren Kapitalkonten nicht durch Verluste unterhalb ihrer Einlage gemindert wurden (vgl. § 169 Absatz 1 Satz 2 HGB), und Gesellschaftern einer Partnerschaftsgesellschaft (vgl. § 1 Absatz 4 PartGG, §§ 721, 722 BGB). Unerheblich für die Ausschüttungsfiktion ist, ob der Gesellschafter die Auszahlung seines Gewinnanteils tatsächlich verlangt.

75 Gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

76 Die – ggf. fiktive – Ausschüttung unterliegt im Ausschüttungszeitpunkt dem Steuerabzug vom Kapitalertrag (§ 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG). Die optierende Gesellschaft hat die im Ausschüttungszeitpunkt entstandene Kapitalertragsteuer beim zuständigen Finanzamt anzumelden und zu entrichten (§ 45a Absatz 1 Satz 1 und § 44 Absatz 1 Satz 2 und 3 sowie Satz 5 Halbsatz 2 EStG). Die für den Steuerabzug auf Gewinnausschüttungen einer GmbH maßgeblichen Regelungen der §§ 43 ff. EStG gelten entsprechend.

77 Die Ausschüttungsfiktion infolge der Möglichkeit, die Auszahlung verlangen zu können, gilt nicht für den Teil des Entnahmebetrags nach § 122 Absatz 1 erste Alternative HGB, der den Betrag nach § 122 Absatz 1 zweite Alternative HGB übersteigt, oder für sonstige gesellschaftsvertraglich vereinbarte gewinnunabhängige Entnahmerechte. Allein die gesetzliche Möglichkeit, einen den Gewinnanteil übersteigenden Betrag entnehmen oder dessen Auszahlung von der Gesellschaft verlangen zu können, löst daher insoweit noch keine Ausschüttungsfiktion und keine Kapitalertragsteuer aus.

### **Beispiel:**

Für den Gesellschafter A der AB-OHG wurde für das Vorjahr 01 ein Kapitalanteil in Höhe von 10.000 € ermittelt. Gemäß § 122 Absatz 1 erste Alternative HGB ist er berechtigt, in Jahr 02 bis zu vier Prozent von 10.000 € mithin 400 € zu entnehmen. Der für A festgestellte Gewinn für das Vorjahr 01 beträgt 300 €

### **Lösung:**

Wenn im Gesellschaftsvertrag nichts Abweichendes geregelt wurde, gelten die 300 € deren Auszahlung A mit Feststellung des Jahresabschlusses nach § 122 Absatz 1 zweite Alternative HGB verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet gemäß § 1a Absatz 3 Satz 5 KStG und unterliegen der Kapitalertragsteuer.

Die weiteren 100 € (400 € - 300 €), die A auch ohne Gesellschafterbeschluss und über seinen Gewinnanteil des Jahres 01 hinaus zu entnehmen berechtigt wäre, gelten nicht automatisch als ausgeschüttet gemäß § 1a Absatz 3 Satz 5 KStG. Erst bei tatsächlicher Entnahme gilt der Betrag als ausgeschüttet und unterliegt der Kapitalertragsteuer.

78 Sind aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsrechtlicher Regelungen die als ausgeschüttet geltenden Beträge auf einem Fremdkapitalkonto des jeweiligen Gesellschafters zu verbuchen, so bleibt die spätere Erfüllung der Verbindlichkeit steuer-

neutral. Soweit Beträge, deren Auszahlung verlangt werden kann, auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, gilt der fiktiv ausgeschüttete Betrag unmittelbar nach der fiktiven Ausschüttung als eingelegt mit der Folge, dass sich die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters und das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft entsprechend erhöhen. Bei einer späteren Ausschüttung der als eingelegt geltenden Beträge gilt nach der Verwendungsreihenfolge in § 27 KStG vorrangig der ausschüttbare Gewinn als verwendet. Erst nach dessen Verbrauch ist eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos möglich (§ 27 Absatz 1 Satz 3 KStG).

79 Dem Gläubiger der Kapitalerträge aus Anteilen an einer inländischen optierenden Gesellschaft steht ungeachtet der Bestimmungen eines DBA kein Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer zu, wenn die Kapitalerträge im Ausland aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen (§ 50d Absatz 14 Satz 1 EStG). Der Entlastungsanspruch nach § 44a Absatz 9 EStG wird durch § 50d Absatz 14 Satz 1 nicht eingeschränkt.

## **b) Sonstige Vermögensminderungen und Vermögensmehrungen**

### **aa) Allgemeines**

80 Nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensmehrungen stellen bei der optierenden Gesellschaft grundsätzlich das Einkommen erhöhende Betriebseinnahmen, Vermögensminderungen grundsätzlich abziehbare Betriebsausgaben dar. Insbesondere die allgemeinen Abzugsbeschränkungen (u. a. § 4 Absatz 5, §§ 4h, 4j, 4k EStG, §§ 8a, 9 Satz 1 Nummer 2 und § 10 KStG) sind zu beachten.

### **bb) Einnahmen aus einer Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft**

81 Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, führen zu Einkünften im Sinne des § 19 EStG (§ 1a Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 KStG). Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschafter die Einnahmen von einem Dritten bezieht. Eine Tätigkeit „im Dienst“ der Gesellschaft im Sinne des § 1a Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 KStG liegt vor, wenn eine entsprechende Tätigkeit eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft zu Einkünften aus § 19 EStG führen würde. Erforderlich ist insoweit, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 1 LStDV vorliegt, welches (z. B. durch einen förmlichen Arbeitsvertrag) bestätigt ist, und die Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter aufgrund dieses Dienstverhältnisses erbracht werden. Für die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus § 19 EStG ist entscheidend, dass die Einnahmen bei wertender Betrachtung als durch das Dienstverhältnis veranlasst anzusehen sind (vgl. H 19.0 [Gesellschafter/Geschäftsführer] LStH 2021). Fehlt es an einem Dienstverhältnis, scheidet § 19 EStG aus. Sieht die gesellschaftsrechtliche Regelung für den Gesellschafter anstelle einer Tätigkeitsvergütung einen Vorabgewinn vor, liegt insoweit keine Leistung aufgrund eines Dienstverhältnisses, sondern eine Gewinnausschüttung vor.

82 Soweit die Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, nicht angemessen sind, liegt in Höhe des den angemessenen Teil übersteigenden Teils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist zudem eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. Die beherrschende Stellung des Gesellschafters muss im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen (R 8.5 Absatz 2 KStR 2015). Zur Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers vgl. BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2002 (BStBl I Seite 972).

83 Führen die Einnahmen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften im Sinne des § 19 EStG, gelten die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer (§ 1a Absatz 3 Satz 7 KStG). In diesen Fällen sind sämtliche Regelungen zur Erhebung der Lohnsteuer in den §§ 38 ff. EStG anzuwenden. Die optierende Gesellschaft hat insbesondere für den Gesellschafter ein Lohnkonto zu führen, den Lohnsteuerabzug auf die Vergütungen vorzunehmen, für jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum insgesamt eine Lohnsteuer- Seite 19 Anmeldung unter Berücksichtigung des jeweiligen Lohnsteuerabzugs für ihre weiteren Arbeitnehmer einzureichen und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Auch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, die für Arbeitnehmer geltenden Steuerbefreiungsvorschriften (Rn. 82 bleibt unberührt) und die sonstigen, nur für Arbeitnehmer geltenden steuerlichen (Sonder-)Regelungen sind zu berücksichtigen.

### **c) Betriebsaufspaltung**

84 Im Falle einer Betriebsaufspaltung zwischen der optierenden Gesellschaft und einem oder mehreren Gesellschaftern kommen die allgemeinen Grundsätze der Betriebsaufspaltung vollumfänglich zur Anwendung.

## **4. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG)**

85 § 35 EStG ist nach § 1a Absatz 3 Satz 3 KStG bei den Gesellschaftern der optierenden Gesellschaft nicht anzuwenden. Auf gewerbliche Einkünfte, die den Gesellschaftern für Zeiträume vor dem Übergang zur Körperschaftbesteuerung im Rahmen der transparenten Besteuerung zugerechnet werden, findet § 35 EStG Anwendung.

## **5. Sonstige Folgen der Option**

### **a) Bekanntgabe von Verwaltungsakten an die optierende Gesellschaft und deren Vollstreckung**

86 Die optierende Gesellschaft bleibt zivilrechtlich und damit auch steuerverfahrensrechtlich eine Personengesellschaft. Diese ist Schuldnerin der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags, der Gewerbesteuer sowie der steuerlichen Nebenleistungen nach § 3 AO und zum Einbehalt und zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer

verpflichtet. Die entsprechenden Steuerbescheide sind an sie unter Angabe ihrer Firma bzw. ihres geschäftsüblichen Namens zu richten (vgl. Nr. 2.4.1 des AEAO zu § 122). Ist keine Firma oder kein geschäftsüblicher Name vorhanden, sind die Bescheide an alle Gesellschafter der optierenden Gesellschaft zu richten (vgl. Nr. 2.4.1.3 des AEAO zu § 122).

87 Die optierende Gesellschaft kann (durch die zur Vertretung befugten Personen) eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen (§ 80 Absatz 1 AO) für die Körperschaftsteuer erteilen. Bis zur Ausübung der Option erteilte Generalvollmachten bleiben wirksam; der Vertretungsumfang erstreckt sich in diesen Fällen auch auf die Körperschaftsteuer. Auf einzelne Steuerarten begrenzte Vollmachten gelten auch weiterhin nur für diesen begrenzten Umfang; eine Erweiterung der Bevollmächtigung auf die Körperschaftsteuer bedarf dann einer neuen Vollmacht mit angepasstem Umfang.

88 Die Gesellschaft ist Vollstreckungsschuldnerin der Steuern, für die sie selbst Steuerschuldnerin oder Entrichtungsschuldnerin ist (§§ 253, 267 AO).

## **b) Haftung für Steuerschulden der optierenden Gesellschaft**

89 Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft haften für von der Gesellschaft selbst geschuldete Steuern, also auch für Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer entsprechend den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen (vgl. hierzu auch § 191 Absatz 1 AO). Eine Haftung nach steuerrechtlichen Vorschriften (z. B. nach § 69 Satz 1 i. V. m. § 34, § 71 oder § 74 AO) bleibt unberührt.

## **VI. Beendigung der Option**

### **1. Rückoption (§ 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG)**

90 Auf Antrag ist eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung möglich (§ 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG). Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres zu stellen, in dem die optierende Gesellschaft erstmals nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden soll. Die Rn. 9 bis 11 und 13 bis 22 gelten insoweit entsprechend.

### **2. Beendigung der Option zur Körperschaftbesteuerung kraft Gesetzes (§ 1a Absatz 4 Satz 4 bis 7 KStG)**

#### **a) Rückkehr zur transparenten Besteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 4 KStG**

91 Die Rückkehr zur transparenten Besteuerung kraft Gesetzes nach § 1a Absatz 4 Satz 4 KStG kommt in Betracht, wenn die optierende Gesellschaft zwar fortbesteht, aber die persönlichen Voraussetzungen für die Option nicht mehr erfüllt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die optierende Gesellschaft keine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft mehr ist (z. B. aufgrund eines homogenen Formwechsels in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinne der §§ 705 ff. BGB oder auf Grund eines vergleichbaren Vorgangs nach ausländischem Recht) oder im



Staat ihrer Geschäftsleitung keiner Körperschaftsteuer mehr unterliegt. In diesem Fall gilt die Rückkehr zur transparenten Besteuerung kraft Gesetzes als Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§ 1a Absatz 4 Satz 2 KStG i. V. m. § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 UmwStG). Auf den Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen für die Option ist eine unterjährige Übertragungsbilanz aufzustellen.

**b) Beendigung der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG**

92 Eine Beendigung der Option nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG liegt vor, wenn die optierende Gesellschaft die Voraussetzungen des § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG deshalb nicht mehr erfüllt, weil sie in eine Körperschaft umgewandelt wird. In diesem Fall richten sich die weiteren Rechtsfolgen nach der Art der zivilrechtlichen Umwandlung. Wird die optierende Gesellschaft z. B. mit steuerlicher Wirkung auf einen Stichtag nach dem Wirksamwerden der Option auf eine (bestehende oder neu gegründete) Körperschaft verschmolzen, so finden die §§ 11 ff. UmwStG Anwendung. Im Fall des Formwechsels der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft handelt es sich ertragsteuerlich um einen homogenen und daher steuerlich grundsätzlich neutralen Formwechsel eines Körperschaftsteuersubjekts.

**c) Beendigung der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a Absatz 4 Satz 5 oder 6 KStG**

93 Eine Beendigung der Option kraft Gesetzes liegt auch vor, wenn die optierende Gesellschaft infolge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters als aufgelöst gilt. Maßgeblicher Zeitpunkt ist die zivilrechtliche Wirksamkeit der Anwachsung des Vermögens auf den verbleibenden Gesellschafter. Die weiteren Rechtsfolgen richten sich danach, ob der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 (Verschmelzung) oder Nummer 4 (Vermögensübertragung) UmwStG erfüllt. Ist dies (ggf. aufgrund entsprechender bundes- oder landesrechtlicher Regelung, § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 UmwStG) der Fall, gilt die optierende Gesellschaft im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UmwStG als auf den verbleibenden Gesellschafter verschmolzen bzw. gilt im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 UmwStG das Vermögen der optierenden Gesellschaft als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen. Im Fall des unterjährigen Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters ist auf diesen Zeitpunkt eine steuerliche Schlussbilanz aufzustellen.

94 In allen anderen Fällen gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet; § 11 KStG ist entsprechend mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt (§ 1a Absatz 4 Satz 6 KStG).

### **3. Auswirkungen der Beendigung der Option**

95 Die Beendigung der Option stellt – mit Ausnahme der Fälle der fiktiven Auflösung ohne Umwandlung (§ 1a Absatz 4 Satz 6 KStG) – einen Veräußerungs- und Erwerbsvorgang dar (vgl. Randnr. 00.02 und 22.07 UmwStE). Im Fall der Rückoption (§ 1a Absatz 4 Satz 1 KStG) oder des Wegfalls der persönlichen Voraussetzungen der Option unter Fortbestand als Personengesellschaft (§ 1a Absatz 4 Satz 4 KStG) finden die für einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft geltenden Regelungen des Ersten, Zweiten und Fünften Teils des UmwStG entsprechend Anwendung.

96 Im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst. Sofern nicht durch § 1a Absatz 4 Satz 5 KStG die Anwendung der für die Verschmelzung maßgeblichen Regelungen des Zweiten bzw. Vierten Teils des UmwStG angeordnet ist, findet beim verbleibenden Gesellschafter § 20 Absatz 1 Nummer 2 EStG (ggf. i. V. m. § 8 Absatz 1 KStG) Anwendung, sofern die Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft keinem Betriebsvermögen zuzurechnen waren (§ 20 Absatz 8 EStG).

97 Eine steuerliche Rückwirkung ist in allen Fällen der Beendigung der Option ausgeschlossen (§ 1a Absatz 4 Satz 2 i. V. m. § 9 Satz 3 UmwStG).

### **4. Beendigung der Option zur Körperschaftbesteuerung innerhalb von sieben Jahren**

98 Eine Rückoption oder sonstige Beendigung der Option innerhalb von sieben Jahren führt zu einer Sperrfristverletzung im Sinne des § 22 Absatz 1 bzw. 2 UmwStG. § 23 Absatz 2 UmwStG ist zu beachten. Die Beendigung der Option kraft Gesetzes nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG durch Formwechsel in eine Körperschaft führt zu keiner Sperrfristverletzung i. S. d. § 22 Absatz 1 und 2 UmwStG. Im Fall der Beendigung der Option kraft Gesetzes nach § 1a Absatz 4 Satz 7 KStG durch Verschmelzung vgl. Randnr. 22.23 UmwStE

### **5. Mitteilungspflicht**

99 Der Steuerpflichtige hat der zuständigen Finanzbehörde nach Eintritt eines Ereignisses im Sinne des § 1a Absatz 4 Satz 4 bis 7 KStG mitzuteilen, dass die Voraussetzungen für die Option entfallen sind.

## VII. Sonderfälle

### 1. Umwandlungen während der Option

100 Auch für Zwecke des UmwStG ist die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (vgl. Rn. 50). Für die Anwendung des UmwStG folgt daraus insbesondere:

a. Die Verschmelzung einer optierenden Gesellschaft auf eine Körperschaft oder umgekehrt ist nach den §§ 11 bis 13 UmwStG zu beurteilen.

b. Entsprechende Spaltungsvorgänge fallen unter § 15 UmwStG.

c. Die Einbringung von Anteilen an der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zum Buch- oder Zwischenwert ist nur nach Maßgabe der §§ 20 und 21 UmwStG möglich. Zur Mehrheit der Stimmrechte siehe Randnr. 21.09 UmwStE und H 15.7 (6) „Mehrheit der Stimmrechte“ EStH.

d. Auf den Ein- und Austritt von Gesellschaftern findet § 24 UmwStG keine Anwendung.

e. Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in die optierende Gesellschaft ist ein Vorgang nach § 20 UmwStG.

f. Die 100%ige Beteiligung des Kommanditisten an einer GmbH & Co. KG (Beteiligung Komplementärgesellschaft 0%) gilt als fiktiver Teilbetrieb (§ 15 Absatz 1 Satz 3 UmwStG und ggf. Randnr. 24.02 UmwStE).

g. Die Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist mit Ausnahme des homogenen Formwechsels eine Veräußerung im Sinne des § 15 Absatz 2 Satz 2 bis 4 und des § 22 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 UmwStG von (erhaltenen oder eingebrachten) Anteilen.

h. Bei der optierenden Gesellschaft sind weder Realteilungsgrundsätze (§ 16 Absatz 3 Satz 2 ff. EStG) noch sonstige ertragsteuerliche Regelungen anzuwenden, die sich auf eine Mitunternehmerschaft oder eine sonstige nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Personengesellschaft beziehen.

i. Für die Beispiele in Randnr. 22.23 UmwStE stellt die optierende Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft dar.

### 2. E-Bilanz

101 Die optierende Gesellschaft hat für Wirtschaftsjahre, in denen sie wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, eine Steuerbilanz nebst entsprechender Gewinn- und Verlustrechnung für eine Körperschaft nach § 5b Absatz 1 Satz 1 und Satz 3 EStG zu übermitteln.

### **3. Zerlegung**

102 Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und damit auch bei der Zerlegung nach dem ZerlG wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln.

### **III. Grundsteuerreform – Anforderung von Steuererklärungen ab 1.1.2022**

**Mit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (GrStRefG v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, 1794 – ergänzt um Fondsstandortgesetz v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 498 – Art. 7, Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz v. 22.7.2021, BGBl. I 2021, 2931) wurden die gesetzlichen Grundlagen für die zukünftige reformierte Erhebung von Grundsteuern geschaffen.**

#### **I. Hintergrund:**

Der Gesetzgeber reagierte auf ein Urteil des BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14 (vgl. Centrale-Rundbrief 5/2018) welches Regelungen des BewG zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den alten Bundesländern – jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 – als verfassungswidrig erklärte.

Die Ungleichbehandlung bei der Bewertung von Grundvermögen resultiert dabei in erster Linie aus dem Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964.

Die festgestellte Verfassungswidrigkeit führt aber nicht zur Nichtigkeit der betroffenen Normen. Das BVerfG ordnete vielmehr ihre Fortgeltung in zwei Stufen an: Der Gesetzgeber hat spätestens bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu verabschieden – nach deren Verkündung dürfen die bisherigen Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden. Diese langwährende Fortgeltungsanordnung ist dem Umstand geschuldet, dass bundesweit rund 36 Mio. Grundstücke neu zu bewerten sind.

#### **II. Zeitliche Anwendung der Neuregelung:**

Im Rahmen der ersten Hauptfeststellung zum 1.1.2022 sind die neuen Grundsteuerwerte zu ermitteln. Diese werden dann – in Ablösung der Einheitswerte – erstmals ab dem Hauptveranlagungszeitpunkt 1.1.2025 der Grundsteuer-Festsetzung zugrunde gelegt (§ 266 Abs. 1 BewG – danach Hauptfeststellung alle sieben Jahre, § 221 Abs. 1 BewG bzw. bei Änderungen § 228 BewG).

#### **III. Grundzüge der Neuregelung:**

Ziel der Grundsteuer-Reform war eine verfassungskonforme Fortentwicklung der Grundsteuer, um die Grundsteuer als verlässliche Einnahmequelle der Kommunen (aufkommensneutral) zu erhalten. Die Grundsteuer soll auch zukünftig wertabhängig bemessen werden.

In der vom Bund vorgegebenen Neuregelung („Bundesmodell“) wird der Grundbesitzwert in Abhängigkeit von der Grundstücksart ermittelt (bei Wohngrundstücken sog. Ertragswertverfahren – für Nichtwohngrundstücke vereinfachtes Sachwertverfahren). Nach einer neuen Länderöffnungsklausel (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 GG) kön-

nen die Bundesländer indes eigene Bewertungsgesetze verabschieden, was zu unterschiedlichen, länderspezifischen Bemessungsgrundlagen und Belastungen führt (vgl. Eichholz, DStR 2020, 1158; Bräutigam, DStR 2021, 1330; Eisele, NWB 2021, 2903 und 2031).

#### **IV. Steuererklärungen zur Hauptfeststellung 1.1.2022:**

Die Steuerpflichtigen haben Erklärungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte für den Hauptfeststellungszeitpunkt abzugeben, wenn sie hierzu durch die Finanzbehörde aufgefordert werden. Die Finanzbehörde hat zur Abgabe einer Erklärung eine Frist zur Abgabe zu bestimmen, die mindestens einen Monat betragen soll. Die Aufforderung zur Abgabe einer Erklärung kann vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen (§ 228 Abs. 1 BewG). Dem Vernehmen nach werden die Finanzämter im ersten Halbjahr 2022 beginnen, die Steuerpflichtigen zur Abgabe von Erklärungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte ab 1.7.2022 aufzufordern (DStV-Stellungnahme S-06-21 v. 3.9.2021).

#### **V. Hinweise für die Praxis:**

Derzeit werden Forderungen für längere Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen laut (DStV-Stellungnahme S-06-21 v. 3.9.2021). Dennoch ist anzuraten, bereits dieses Jahr die für das jeweilige Bundesland geltenden Besteuerungsregelungen zu eruieren, um notwendige Ermittlungsarbeiten für die benötigten Daten abzuschätzen und ggf. einzuleiten.

#### **IV. Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Organschaften**

**In einem Schreiben erläutert das Bundesfinanzministerium die Auswirkungen des BFH-Urteils vom 23. Juli 2020, wonach bei einer Organschaft der Organträger die Eingangsleistung bezieht, so dass es für die Frage der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf die Außenumsätze des Organkreises ankommt. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass wird entsprechend geändert.**

**BMF, Schreiben v. 27.9.2021, III C 3 - S 7279/19/10005 :003**

Die Finanzverwaltung setzt sich in dem aktuellen BMF-Schreiben mit der BFH-Rechtsprechung auseinander und erläutert dabei deren Auswirkungen auf die Rechtslage in den jeweiligen Besteuerungszeiträumen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in seinem Urteil vom 23. Juli 2020 (V R 32/19) in einem Fall der Erbringung von Bauleistungen durch Drittunternehmer entschieden, dass bei einer Organschaft der Organträger die Eingangsleistung bezieht, so dass es für § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG auf die Außenumsätze des Organkreises ankommt und nicht auf die nichtsteuerbaren Innenumsätze der Organgesellschaft innerhalb des Organkreises.

Das o. g. Urteil des BFH ist zur Rechtslage in den Besteuerungszeiträumen 2008 bis 2011 ergangen und somit vor der Änderung des Anwendungsbereichs der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Bauleistungen durch das sogenannte KroatienG - Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften - vom 25. Juli 2014. Ab diesem Zeitpunkt wird darauf abgestellt, ob der Leistungsempfänger nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt, die alternativ mittels Vorliegens einer Bescheinigung nach dem Vordruckmuster USt 1 TG nachgewiesen werden können.

Das Bundesfinanzministerium stellt in seinem aktuellen Schreiben klar, dass der Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG die Steuer jedoch unabhängig davon schuldet, ob er sie für eine von ihm erbrachte Bauleistung verwendet, so dass es auf diesen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangs-Bauleistung nicht (mehr) ankommt. Nach dem o. g. BFH-Urteil V R 32/19 vom 23. Juli 2020 ist festzustellen, dass für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG nicht steuerbare Innenumsätze unbeachtlich sind. Dieser Grundsatz gilt allgemein und ist auf die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Lieferungen von Gas oder Elektrizität, bei der Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen und bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation übertragbar.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

## **V. Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs**

**Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte/erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG und Familienheimfahrten;**

**Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen**

**BMF-Schreiben vom 5. Juni 2014 (BStBl I S. 835)**

**BMF-Schreiben vom 24. Januar 2018 (BStBl I S. 272)**

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451)

Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512)

Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338), das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) und das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) wurden die in § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und 3 EStG enthaltenen Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge fortentwickelt und der Anwendungszeitraum der Regelungen verlängert. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die ertragsteuerliche Beurteilung der Nutzung von betrieblichen Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte/erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG und Familienheimfahrten Folgendes:



## **1. Sachlicher Anwendungsbereich**

### **a) Elektrofahrzeuge**

- 1** Elektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2, 2. Halbsatz und 3 EStG sind Kraftfahrzeuge, die ausschließlich durch einen Elektromotor angetrieben werden, der ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist wird. Elektrofahrzeuge sind danach z. B.
- a) reine Batterieelektrofahrzeuge im Sinne des § 2 Nummer 2 Elektromobilitätsgesetz (EmoG), bei denen es sich um Kraftfahrzeuge mit einem Antrieb handelt, dessen Energiewandler ausschließlich elektrische Maschinen sind und dessen Energiespeicher zumindest von außerhalb des Fahrzeugs wieder aufladbar sind und
  - b) Brennstoffzellenfahrzeuge im Sinne des § 2 Nummer 4 EmoG bei denen es sich um Kraftfahrzeuge mit einem Antrieb handelt, dessen Energiewandler ausschließlich aus den Brennstoffzellen und mindestens einer elektrischen Antriebsmaschine bestehen.

Nach dem Verzeichnis des Kraftfahrtbundesamtes zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern (Stand: Juli 2021) weisen danach folgende Codierungen im Teil 1, Feld 10 der Zulassungsbescheinigung ein Elektrofahrzeug in diesem Sinne aus: 0004 und 0015.

### **b) Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge**

- 2** Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2, 2. Halbsatz und 3 EStG sind Kraftfahrzeuge im Sinne des § 2 Nummer 3 EmoG mit einem Antrieb, der über mindestens zwei verschiedene Arten von Energiewandlern, davon mindestens ein Energiewandler als elektrische Antriebsmaschine, und Energiespeichern, davon mindestens einer von einer außerhalb des Fahrzeuges befindlichen Energiequelle elektrisch wieder aufladbar,

verfügt. Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge sind z. B. sogenannte Plug-in-Hybridfahrzeuge.

Nach dem Verzeichnis des Kraftfahrtbundesamtes zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern (Stand: Juli 2021) weisen danach folgende Codierungen im Teil 1, Feld 10 der Zulassungsbescheinigung ein Hybridelektrofahrzeug in diesem Sinne aus: 0016 bis 0019 und 0025 bis 0031.

### c) **Elektrofahrräder und Elektrokleinstfahrzeuge**

- 3** Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt) und Elektrokleinstfahrzeuge im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Elektrokleinstfahrzeuge-Verordnung vom 6. Juni 2019 (BGBl. I Seite 756; Kraftfahrzeuge mit elektrischem Antrieb und einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von nicht weniger als 6 km/h und nicht mehr als 20 km/h) sind ertragsteuerlich als Kraftfahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und 3 EStG einzuordnen. Die Überlassung solcher Fahrzeuge durch den Arbeitgeber ist daher nicht nach § 3 Nummer 37 EStG steuerfrei.

### d) **Emission und Reichweite**

- 4** Für die Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 und Satz 3 Nummer 2 EStG muss ein Hybridelektrofahrzeug, das nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 angeschafft wurde, die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 EmoG erfüllen. Für diese Fahrzeuge muss sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergeben, dass das Fahrzeug:
1. eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
  2. dessen Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer beträgt.

Die Erfüllung dieser Bedingungen kann durch das Führen eines E-Kennzeichens nachgewiesen werden. Soweit ein solches nicht vorhanden ist, kann der Nachweis auch durch Vorlage der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 erbracht werden. Soweit in den Bescheinigungen verschiedene Werte ausgewiesen werden:

1. sind für Fahrzeuge, die nach dem 31. August 2018 erstmalig zugelassen wurden, grundsätzlich die WLTP Werte maßgeblich (CoC 49. 4 und 49.5). Eine Ausnahme gilt nur für auslaufende Modelle und Lagerfahrzeuge, die nicht nach WLTP zertifiziert werden müssen. Für die Kohlendioxidemissionen ist hierbei auf die gewichteten kombinierten WLTP Werte (COC 49.4) abzustellen und
  2. wird für die elektrische Mindestreichweite der Wert „Elektrische Reichweite innerorts“ (EAER<sup>EU</sup> city gem. CoC 49.5.2) herangezogen.
- 5 Für die Prüfung, ob ein Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug die Voraussetzungen an den zulässigen Kohlendioxidausstoß und die erforderliche Mindestreichweite des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 3 bis 5 und Satz 3 Nummer 3 bis 5 EStG erfüllt, ist auf die in Rdnr. 11 genannten Werte abzustellen. Die Kohlendioxidemissionen und die elektrische Mindestreichweite ergeben sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 . Rdnr. 4 Satz 5 gilt sinngemäß.

## **2. Pauschale Ermittlung des privaten Nutzungswerts nach der 1 %-Regelung**

### **a) Ermittlung des maßgebenden Listenpreises**

- 6 Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Entnahmewerts nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG, der nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 EStG oder des pauschalen Nutzungswerts nach § 8 Absatz 2 Satz 2, 3 und 5 EStG ist der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung

einschließlich Umsatzsteuer (Bruttolistenpreis). Diese Bemessungsgrundlage ist für Kraftfahrzeuge im Sinne der Rdnrn. 1 bis 3 wie folgt anzupassen:

aa) § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG (sogenannter Nachteilsausgleich)

- 7 Für Kraftfahrzeuge, die vor dem 1. Januar 2023 angeschafft werden und die nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 bis 4 EStG fallen (vgl. Rdnr. 11) ist dieser Listenpreis wegen der darin enthaltenen Kosten für das Batteriesystem pauschal zu mindern; der pauschale Abschlag ist der Höhe nach begrenzt. Der Minderungs- und der Höchstbetrag richten sich nach dem Anschaffungsjahr des Kraftfahrzeugs und können aus nachfolgender Tabelle entnommen werden. Werden Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge im Sinne der Rdnrn. 1 bis 3 gebraucht erworben, richtet sich der Minderungsbetrag nach dem Jahr der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs. Der kWh-Wert kann dem Teil 1, Feld 22 der Zulassungsbescheinigung entnommen werden. Bei Brennstoffzellenfahrzeugen ist die Batteriekapazität der im Fahrzeug gespeicherten Energie vergleichbar; dieser Wert kann dem Teil 1, Feld 22 der Zulassungsbescheinigung entnommen werden.

Anschaffungsjahr/ Jahr der Erstzulassung	Minderungsbetrag in Euro/kWh der Batteriekapazität	Höchstbetrag in Euro
2013 und früher	500	10.000
2014	450	9.500
2015	400	9.000
2016	350	8.500
2017	300	8.000
2018	250	7.500
2019	200	7.000

2020	150	6.500
2021	100	6.000
2022	50	5.500

- 8** Die Abrundung des Listenpreises auf volle Hundert Euro nach Rdnr. 10 des BMF-Schreibens vom 18. November 2009 (BStBl I S. 1326) und R 8.1 Absatz 9 Nummer 1 Satz 6 LStR ist nach Abzug des Abschlages vorzunehmen. Auf den so ermittelten Wert sind für den gesamten Zeitraum der Nutzung des jeweiligen Kraftfahrzeugs die Prozentsätze nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3, § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und § 8 Absatz 2 Satz 2, 3 und 5 EStG anzuwenden.

#### Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige hat in 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 25,4 Kilowattstunden (kWh) erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 45.000 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG ermittelt sich wie folgt:

Der Bruttolistenpreis (45.000 Euro) ist um 6.350 Euro (25,4 kWh x 250 Euro) zu mindern. Der für die Ermittlung des Entnahmewerts geminderte und auf volle Hundert Euro abgerundete Bruttolistenpreis beträgt 38.600 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung beträgt 386 Euro pro Monat.

#### Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige hat in 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 45 Kilowattstunden (kWh) erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 109.150 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG ermittelt sich wie folgt:

Der Bruttolistenpreis (109.150 Euro) ist um 7.500 Euro (45 kWh x 250 Euro = 11.250 Euro, begrenzt auf 7.500 Euro Höchstbetrag) zu mindern und auf volle

Hundert Euro abzurunden. Der für die Ermittlung des Entnahmewerts geminderte Bruttolistenpreis beträgt 101.600 Euro. Die Nutzungsentnahme beträgt 1.016 Euro pro Monat.

Beispiel 2/1:

Der Steuerpflichtige hat in 2020 ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug erworben, das die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 E-moG nicht erfüllt. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 %. Der private Nutzungsanteil ist nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG zu ermitteln, weil die Voraussetzungen für einen Bruchteilsansatz des Listenpreises nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 EStG (vgl. Rdnr. 11) nicht vorliegen.

- 9 Eine Minderung der Bemessungsgrundlage ist nur dann vorzunehmen, wenn der Listenpreis die Kosten des Batteriesystems beinhaltet. Wird das Batteriesystem des Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs nicht zusammen mit dem Kraftfahrzeug angeschafft, sondern ist für dessen Überlassung ein zusätzliches Entgelt, z. B. in Form von Leasingraten, zu entrichten, kommt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nicht in Betracht. Die für die Überlassung der Batterie zusätzlich zu entrichtenden Entgelte sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar.

Beispiel 3:

Der Steuerpflichtige hat in 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 25,4 Kilowattstunden (kWh) erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 25.640 Euro. Für die Batterie hat der Steuerpflichtige monatlich zusätzlich eine Mietrate von 79 Euro zu zahlen. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG ermittelt sich wie folgt:

Der Bruttolistenpreis (25.640 Euro) ist nicht zu mindern und wird - auf volle Hundert Euro abgerundet - für die Ermittlung des Entnahmewerts zugrunde gelegt. Die Nutzungsentnahme beträgt 256 Euro pro Monat.

- 10** Aus Vereinfachungsgründen ist es auch zulässig, die Nutzungsentnahme ausgehend vom Listenpreis für das Kraftfahrzeug mit Batteriesystem zu berechnen, wenn das gleiche Kraftfahrzeug am Markt jeweils mit oder ohne Batteriesystem angeschafft werden kann.

Beispiel 4:

Wie Beispiel 3, das Elektrofahrzeug könnte der Steuerpflichtige auch zusammen mit dem Batteriesystem erwerben. Der Bruttolistenpreis betrage 31.640 Euro. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG könnte auch wie folgt ermittelt werden:

Der Bruttolistenpreis (31.640 Euro) ist um 6.350 Euro (25,4 kWh x 250 Euro = 6.350 Euro) zu mindern und auf volle Hundert Euro abzurunden. Der für die Ermittlung des Entnahmewerts geminderte Bruttolistenpreis beträgt 25.200 Euro. Die Nutzungsentnahme beträgt 252 Euro pro Monat.

bb) § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 bis 5 EStG (sogenannter Bruchteilsansatz)

- 11** Nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 bis 5 EStG ist in Abhängigkeit vom jeweiligen Anschaffungsdatum und von der Erfüllung der jeweiligen weiteren Voraussetzungen folgender Bruchteil dieses Listenpreises anzusetzen. Für die Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gilt Rdnr. 22.

1. Für **Elektrofahrzeuge** gilt

## a) mit Wirkung zum 1. Januar 2019:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzungen	Anzusetzender Bruchteil
01.01.2019 bis 31.12.2021	keine	1/2

## b) mit Wirkung zum 1. Januar 2020:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzungen	Anzusetzender Bruchteil
01.01.2019 bis 31.12.2030	Listenpreis nicht mehr als 60.000 €	1/4
01.01.2019 bis 31.12.2030	Listenpreis mehr als 60.000 €	1/2

## 2. Für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge gilt

## a) mit Wirkung zum 1. Januar 2019:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzungen	Anzusetzender Bruchteil
01.01.2019 bis 31.12.2021	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <i>oder</i> Mindestreichweite von 40 km	1/2



b) mit Wirkung zum 1. Januar 2020:

Anschaffungszeitraum	Voraussetzungen	Anzusetzender Bruchteil
01.01.2019 bis 31.12.2021	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <i>oder</i> Mindestreichweite von 40 km	1/2
01.01.2022 bis 31.12.2024	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <i>oder</i> Mindestreichweite von 60 km	1/2
01.01.2025 bis 31.12.2030	Kohlendioxidemission höchstens 50 g/km <i>oder</i> Mindestreichweite von 80 km	1/2

Dies gilt auch für die Anschaffung gebrauchter Kraftfahrzeuge.

- 12** Die Abrundung des Listenpreises auf volle Hundert Euro nach Rdnr. 10 des BMF-Schreibens vom 18. November 2009 (BStBl I S. 1326) und R 8.1 Absatz 9 Nummer 1 Satz 6 LStR ist nach Ermittlung des Bruchteils vorzunehmen. Auf den so ermittelten Wert sind für den gesamten Zeitraum der Nutzung des jeweiligen Kraftfahrzeugs die Prozentsätze nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3, § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und § 8 Absatz 2 Satz 2, 3 und 5 EStG anzuwenden.

Beispiel 5:

Der Steuerpflichtige hat in 2019 ein Elektrofahrzeug erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 35.326 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt 60 %. Der private Nutzungsanteil ermittelt sich wie folgt:

**Für 2019** ist § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 EStG anzuwenden (Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften):

Der Bruttolistenpreis (35.326 Euro) ist nur zur Hälfte zugrunde zu legen = 17.663 Euro und auf 17.600 Euro abzurunden. Die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung beträgt 176 Euro (1 % von 17.600 Euro) pro Monat.

**Für 2020** ist § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 3 EStG anzuwenden (Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften):

Der Bruttolistenpreis (35.326 Euro) ist nur zu einem Viertel zugrunde zu legen = 8.831,50 Euro und auf 8.800 Euro abzurunden. Die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung beträgt 88 Euro (1 % von 8.800 Euro) pro Monat.

**b) Begrenzung der pauschalen Wertansätze (sogenannte Kostendeckelung)**

- 13** Nach den Rdnrn. 18 bis 20 des BMF-Schreibens vom 18. November 2009 (BStBl I S. 1326) und Rdnr. 4 des BMF-Schreibens vom 4. April 2018 (BStBl I S. 592) sind die pauschalen Wertansätze höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (sogenannte Kostendeckelung). Zu den Gesamtkosten gehört auch die Absetzung für Abnutzung. Für den Vergleich der pauschalen Wertansätze mit den Gesamtkosten ist die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung um den Abschlag nach Rdnrn. 6 und 7 zu mindern oder mit dem entsprechenden Bruchteil nach Rdnr. 11 anzusetzen.
- 14** Enthalten die Anschaffungskosten für das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug keinen Anteil für das Batteriesystem (Rdnr. 9) und ist für die Überlassung der Batterie ein zusätzliches Entgelt (z. B. Miete oder Leasingrate) zu entrichten, sind bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG (sogenannter Nachteilsausgleich) die für das genutzte oder dem Arbeitnehmer überlassene Kraftfahrzeug insgesamt tatsächlich entstandenen Gesamtkosten um dieses zusätzlich entrichtete Entgelt zu mindern. In diesem Fall sind auch weitere Kosten für das Batteriesystem, wie z. B. Reparaturkosten, Wartungspauschalen oder Beiträge für spezielle Batterieversicherungen abzuziehen, wenn sie zusätzlich zu tragen sind. Bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 bis 5 EStG (Bruchteilsansatz) sind zusätzlich für das Batteriesystem getragene Kosten entsprechend dem anzuwendenden Bruchteil (Rdnr. 11) anzusetzen.

### 3. Individuelle Ermittlung des privaten Nutzungswerts

- 15** Werden die Entnahme nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 oder 3 EStG (betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeugs von 10 bis 50 Prozent oder Fahrtenbuchmethode), die nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3, 2. Halbsatz EStG oder der individuelle Nutzungswert nach § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG mit den auf die jeweilige Nutzung entfallenden Aufwendungen bewertet und enthalten die Anschaffungskosten für das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug einen Anteil für das Batteriesystem, ist bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 1 EStG die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung um die in pauschaler Höhe festgelegten Beträge (Rdnr. 7) zu mindern. Bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 2 bis 5 EStG ist die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung mit dem entsprechenden Bruchteil (Rdnr. 11) anzusetzen. Bei der Ermittlung des individuellen Nutzungswerts nach § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG ist bei einem Pkw von einer AfA von 12,5 % der Anschaffungskosten entsprechend einer achtjährigen (Gesamt-)Nutzungsdauer auszugehen, vgl. Rdnr. 31 des BMF-Schreibens vom 4. April 2018 (BStBl I S. 592). Vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellter, nach § 3 Nummer 46 EStG steuerfreier Ladestrom bleibt bei der Ermittlung der insgesamt durch das Kraftfahrzeug entstehenden Aufwendungen im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG (Gesamtkosten) außer Ansatz, vgl. Rdnr. 13 des BMF-Schreibens vom 29. September 2020, BStBl I S. 972).

#### Beispiel 6:

Der Steuerpflichtige hat im Januar 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 25,4 Kilowattstunden (kWh) erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 43.000 Euro; die tatsächlichen Anschaffungskosten 36.000 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt gemäß ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch 83 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 1 EStG ermittelt sich wie folgt:

Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind die Anschaffungskosten um den pauschal ermittelten Minderungsbetrag in Höhe von 6.350 Euro (25,4 kWh x 250 Euro) zu mindern. Danach sind bei den Gesamtkosten Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 4.941,67 Euro (36.000 Euro  $\cdot$  6.350 Euro = 29.650 Euro verteilt auf 6 Jahre) anzusetzen. Daneben sind Aufwendungen für Versicherung (1.000 Euro) und Strom (890 Euro) angefallen. Die Summe der geminderten Gesamtaufwendungen beträgt 6.831,67 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode beträgt 1.161,38 Euro (17 %).

**Beispiel 6/1:**

Der Steuerpflichtige hat im Januar 2020 ein Elektrofahrzeug erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 43.000 Euro; die tatsächlichen Anschaffungskosten 36.000 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt gemäß ordnungsgemäßem Fahrtenbuch 83 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 3 EStG (Bruchteilsansatz 1/4) ermittelt sich wie folgt:

Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind die Anschaffungskosten mit einem Viertel anzusetzen. Danach sind bei den Gesamtkosten die vom Steuerpflichtigen vorgenommenen linearen Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 1.500 Euro (1/4 von 36.000 Euro = 9.000 Euro verteilt auf 6 Jahre) zu berücksichtigen. Daneben sind Aufwendungen für Versicherung (1.000 Euro) und Strom (890 Euro) angefallen. Die Summe der Gesamtaufwendungen beträgt 3.390 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode beträgt 576,30 Euro (17 %).

- 16** Wird die Batterie gemietet oder geleast, sind bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 1 EStG (sogenannter Nachteilsausgleich) entsprechend Rdnr. 14 die Gesamtkosten um dieses zusätzlich entrichtete Entgelt sowie um weitere Kosten für das Batteriesystem zu mindern. Bei Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 2 bis 5 EStG (Bruchteilsansatz) ist ein für das Batteriesystem zusätzlich zu entrichtendes Entgelt mit dem entsprechenden Bruchteil anzusetzen.

**Beispiel 7:**

Der Steuerpflichtige hat im Januar 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 25,4 Kilowattstunden (kWh) erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 32.000 Euro; die tatsächlichen Anschaffungskosten 25.600 Euro. Für die Batterie hat der Steuerpflichtige monatlich zusätzlich eine Mietrate von 79 Euro zu zahlen. Die betriebliche Nutzung beträgt gemäß ordnungsgemäßem Fahrtenbuch 83 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 1 EStG ermittelt sich wie folgt:

Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 4.266,67 Euro (25.600 Euro verteilt auf 6 Jahre) und weitere Aufwendungen für Versicherung (1.000 Euro) und Strom (890 Euro) anzusetzen. Die auf die Batteriemiete entfallenden Aufwendungen sind nicht zu berücksichtigen. Die Summe der geminderten Gesamtaufwendungen beträgt 6.156,67

Euro. Die Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode beträgt 1.046,63 Euro (17 %).

#### Beispiel 7/1:

Der Steuerpflichtige hat im Januar 2020 ein Elektrofahrzeug erworben. Der Bruttolistenpreis beträgt 32.000 Euro; die tatsächlichen Anschaffungskosten 25.600 Euro. Für die Batterie hat der Steuerpflichtige monatlich zusätzlich eine Mietrate von 79 Euro zu zahlen. Die betriebliche Nutzung beträgt gemäß ordnungsgemäßem Fahrtenbuch 83 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 3 EStG (Bruchteilsansatz 1/4) ermittelt sich wie folgt:

Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind die Anschaffungskosten mit einem Viertel anzusetzen. Danach sind die Absetzungen für Abnutzung = 4.266,67 Euro (25.600 Euro verteilt auf 6 Jahre) sowie die Batteriemiete = 948 Euro (12 Monat x 79 Euro) mit einem Viertel, also 1.303,67 Euro (= (4.266,67 Euro + 948 Euro) x 1/4) anzusetzen. Die Aufwendungen für Versicherung (1.000 Euro) und Strom (890 Euro) sind in voller Höhe anzusetzen. Die Summe der Gesamtaufwendungen beträgt 3.193,67 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode beträgt 542,92 Euro (17 %).

- 17** Für Kraftfahrzeuge im Sinne der Rdnrn. 1 bis 3, für die die Bewertung der Entnahme nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 1 EStG (Nachteilsausgleich) vorgenommen wird und bei denen die Miet-/Leasinggebühren die Kosten des Batteriesystems beinhalten, sind diese Miet-/Leasinggebühren aufzuteilen. Die anteilig auf das Batteriesystem entfallenden Miet-/Leasinggebühren mindern die Gesamtkosten (vgl. Rdnr. 16). Es bestehen keine Bedenken, wenn als Aufteilungsmaßstab hierfür das Verhältnis zwischen dem Listenpreis (einschließlich der Kosten für das Batteriesystem) und dem um den Abschlag nach Rdnr. 7 geminderten Listenpreis angesetzt wird.

#### Beispiel 8:

Der Steuerpflichtige hat im Januar 2018 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16 Kilowattstunden (kWh) geleast. Der Bruttolistenpreis beträgt 43.000 Euro; die monatliche Leasingrate 399 Euro. Die betriebliche Nutzung beträgt gemäß ordnungsgemäßem Fahrtenbuch 83 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 1 EStG ermittelt sich wie folgt:

Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind die Leasingraten unter Anwendung des Verhältnisses zwischen Listenpreis und dem um den pauschalen Abschlag geminderten Listenpreis aufzuteilen:

Listenpreis 43.000 Euro/geminderter Listenpreis 39.000 Euro (43.000 Euro  $\cdot$  4.000 Euro (= 16 kWh x 250 Euro)) entspricht einer Minderung von 9,3 %

Leasingraten 399 Euro x 12 Monate = 4.788 Euro davon 9,3 % = 445,28 Euro.

Danach sind bei den Gesamtkosten Leasingaufwendungen in Höhe von 4.342,72 Euro (4.788 Euro  $\cdot$  445,28 Euro) anzusetzen. Daneben sind Aufwendungen für Versicherung (1.000 Euro) und Strom (890 Euro) angefallen. Die Summe der geminderten Gesamtaufwendungen beträgt 6.232,72 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode beträgt 1.059,56 Euro (17 %).

- 18** Für Kraftfahrzeuge im Sinne der Rdnrn. 1 bis 3, für die die Bewertung der Entnahme nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 2 bis 5 EStG (Bruchteilsansatz) vorgenommen wird, sind Miet- oder Leasinggebühren bei der Ermittlung der Gesamtkosten (vgl. Rdnr. 16) in Höhe des jeweils anzuwendenden Bruchteils anzusetzen. Ggf. gesondert vereinbarte Miet- oder Leasinggebühren für das Batteriesystem sind vor Anwendung des jeweiligen Bruchteils mit den Miet- oder Leasinggebühren für das Kraftfahrzeug zusammenzurechnen.

Beispiel 9:

Der Steuerpflichtige hat im Januar 2020 ein Elektrofahrzeug geleast. Der Bruttolistenpreis beträgt 33.000 Euro; die monatliche Leasingrate 399 Euro zuzüglich 79 Euro Batteriemiete. Die betriebliche Nutzung beträgt gemäß ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch 83 %. Der private Nutzungsanteil nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 Nummer 3 EStG (Bruchteilsansatz 1/4) ermittelt sich wie folgt:

Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind die Leasingraten für das Fahrzeug zuzüglich der Batteriemiete zusammenzurechnen = 399 Euro + 79 Euro = 478 Euro; monatliche Miet-/Leasingkosten x 12 Monate = 5.736 Euro davon 1/4 = 1.434 Euro.

Danach sind bei den Gesamtkosten Leasingaufwendungen in Höhe von 1.434 Euro anzusetzen. Daneben sind Aufwendungen für Versicherung (1.000 Euro)

und Strom (890 Euro) angefallen. Die Summe der geminderten Gesamtaufwendungen beträgt 3.324 Euro. Die Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode beträgt 565,08 Euro (17 %).

#### **4. Pauschaler Ansatz von Stromkosten als Betriebsausgaben**

- 19** Wird ein betriebliches Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug nicht ausschließlich im Betrieb, sondern auch an einer zur Wohnung des Steuerpflichtigen gehörenden Steckdose/Ladevorrichtung aufgeladen, kann der betriebliche Nutzungsanteil an den ansonsten privaten Stromkosten grundsätzlich mit Hilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachgewiesen werden. Zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils an den ansonsten privaten Stromkosten werden Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten als ausreichend angesehen. Neben dem Einkaufspreis für die verbrauchten Kilowattstunden Strom ist auch ein zu zahlender Grundpreis anteilig zu berücksichtigen.
- 20** Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil an den ansonsten privaten Stromkosten auch mit den lohnsteuerlichen Pauschalen angesetzt werden (Rdnrn. 23 und 24 des BMF-Schreibens vom 29. September 2020, BStBl I S. 972). Zur Unterscheidung der anzuwendenden Pauschale ist anstelle jeder zusätzlichen Lademöglichkeit an einer ortsfesten Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers auf die zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten abzustellen.

#### **5. Anwendungsregelungen**

- 21** Die Minderungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 oder Satz 3 Nummer 1 EStG für die Ermittlung der Privatentnahme, der nicht abziehbaren Betriebsausgaben oder des Nutzungswerts für die private Nutzung eines Elektro- oder eines Hybridelektrofahrzeugs sind ab dem 1. Januar 2013 für Elektrofahrzeuge und Hybridelektrofahrzeuge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2023 angeschafft, geleast oder dem Arbeitnehmer erstmalig zur privaten Nutzung überlassen werden. Der Ansatz nur eines Bruchteils nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 bis 5 oder Satz 3 Nummer 2 bis 5 EStG ist für Elektrofahrzeuge und Hybridelektrofahrzeuge anzuwenden, die innerhalb der in Rdnr. 11 aufgeführten Zeiträume angeschafft, geleast oder dem Arbeitnehmer erstmalig zur privaten Nutzung überlassen werden.

- 22** Die Regelungen des § 8 Absatz 2 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 oder 3 oder Satz 3 Nummer 2 oder 3 EStG in der Fassung des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) gelten bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer für alle vom Arbeitgeber erstmals nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 oder 1. Januar 2031 zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Elektrofahrzeuge und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Kraftfahrzeug angeschafft, hergestellt oder geleast hat. Wurde das betriebliche Kraftfahrzeug vor dem 1. Januar 2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung (z. B. für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG oder Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31. Dezember 2018 für dieses Kraftfahrzeug bei den bisherigen Bewertungsregelungen (§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 oder Satz 3 Nummer 1 EStG ) und die Regelungen in der Fassung des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) sind nicht anzuwenden. Für die Anwendung des § 8 Absatz 2 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 4 oder 5 oder Satz 3 Nummer 4 oder 5 EStG gelten dieselben Grundsätze.

Beispiel 10 (Vor dem 1. Januar 2019 begonnene Nutzungsüberlassung):

Dem Arbeitnehmer wurde das Elektrofahrzeug vom Arbeitgeber bereits vor dem 1. Januar 2019 zur privaten Nutzung überlassen. Der Nutzungswert ist auch ab dem Kalenderjahr 2019 nach den bisherigen Bewertungsregelungen (§ 8 Absatz 2 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 EStG oder Satz 3 Nummer 1 EStG ) zu ermitteln.

Beispiel 11 (Bis zum 31. Dezember 2030 begonnene Nutzungsüberlassung):



Dem Arbeitnehmer wird das Elektrofahrzeug vom Arbeitgeber ab Dezember 2030 zur privaten Nutzung überlassen. Die Ermittlung des dem Arbeitnehmer nach dem 31. Dezember 2030 zufließenden Nutzungswerts ist für die gesamte Nutzungsdauer dieses Elektrofahrzeugs nach den Regelungen des § 8 Absatz 2 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 3 oder 5 EStG oder Satz 3 Nummer 3 oder 5 EStG vorzunehmen, weil ihm das Elektrofahrzeug bereits vor dem 1. Januar 2031 überlassen worden ist.

Beispiel 12 (Wechsel des Nutzungsberechtigten):

Ein Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer A in 2018 ein Elektrofahrzeug zur privaten Nutzung. Nach dessen Ausscheiden aus dem Betrieb zum 30. Juni 2019 überlässt der Arbeitgeber dieses Elektrofahrzeug ab dem 1. Juli 2019 dem Arbeitnehmer B zur privaten Nutzung. Der Nutzungswert ist sowohl für A als auch für B auch ab dem Kalenderjahr 2019 nach den bisherigen Bewertungsregelungen (§ 8 Absatz 2 Satz 2 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 1 oder Satz 3 Nummer 1 EStG ) zu ermitteln.

Beispiel 13 (Wechsel des Nutzungsberechtigten):

Ein Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer A ab Januar 2019 ein Elektrofahrzeug (Null-Emissionen/km und Höhe des Listenpreises nicht mehr als 60.000 Euro) zur privaten Nutzung. Nach dessen Ausscheiden aus dem Betrieb zum 30. Juni 2019 überlässt der Arbeitgeber dieses Elektrofahrzeug ab dem 1. Juli 2019 dem Arbeitnehmer B zur privaten Nutzung. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Der Nutzungswert ist sowohl für A als auch für B nach den Regelungen des § 8 Absatz 2 Satz 2 in Verbindung mit § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Nummer 2 (für 2019) und 3 (ab 2020) EStG zu ermitteln. Dabei ist der pauschale Nutzungswert bei A und B im Kalenderjahr 2019 mit 1 % des auf volle 100 Euro abgerundeten halbierten und bei B ab 1. Januar 2020 mit 1 % eines auf volle 100 Euro abgerundeten Viertels des Listenpreises anzusetzen.

Beispiel 14 (Fahrzeugpool):

Die Arbeitnehmer können mehrere Elektrofahrzeuge aus einem Fahrzeugpool des Arbeitgebers privat nutzen, von denen ein Teil bereits vor und ein Teil nach dem 1. Januar 2019 an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen worden sind. Fahrtenbücher werden nicht geführt. Der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten ist mit 1 % und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte grundsätzlich mit 0,03 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen, vgl. Rdnr. 11 des BMF-Schreibens vom 4. April 2018 (BStBl I S. 592). Dabei ist der Listenpreis zunächst für jedes Elektrofahrzeug gesondert nach den bisherigen Bewertungsregelungen oder nach den Regelungen in der Fassung des zweiten Gesetzes zur Umsetzung der steuerlichen Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) zu ermitteln und anschließend die Summe der gesondert ermittelten Listenpreise entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen.

- 23** Dieses Schreiben ersetzt die BMF-Schreiben vom 5. Juni 2014 (BStBl I S. 835) und vom 24. Januar 2018 (BStBl I S. 272).

## **B. Urteile und Verwaltungsanweisungen**

### **I. Einkommensteuerrecht**

1. Zeitpunkt des Beginns und Endes eines Hochschulstudiums für Zwecke des Kindergelds

**Kinder, die das 18. aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, können während eines Hochschulstudiums kindergeldrechtlich berücksichtigt werden. Wie der BFH entschieden hat, beginnt ein solches Hochschulstudium mit der erstmaligen Durchführung von Ausbildungsmaßnahmen. Beendet ist das Hochschulstudium grundsätzlich dann, wenn das Kind die letzte nach der einschlägigen Prüfungsordnung erforderliche Prüfungsleistung erfolgreich erbracht hat und dem Kind sämtliche Prüfungsergebnisse in schriftlicher Form zugänglich gemacht wurden.**

**BFH Urteil vom 7.7.21 (III R 40/19)**

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

Die Klägerin ist die Mutter einer im Mai 1992 geborenen Tochter. Diese war ab März 2015 an einer Hochschule im Masterstudiengang „Management“ eingeschrieben. Nachdem die Hochschule der Tochter zunächst den erfolgreichen Abschluss mündlich mitgeteilt hatte, stellte sie den Abschluss und die Abschlussnoten Ende Oktober 2016 online.

Die Zeugnisse holte die Tochter Ende November 2016 persönlich im Prüfungsamt ab. Im März 2017 bewarb sie sich für ein weiteres Bachelorstudium im Fach Politikwissenschaft, das sie im April 2017 aufnahm. Die Familienkasse gewährte wegen des Masterstudiums bis einschließlich Oktober 2016 Kindergeld und wegen des Bachelorstudiums ab April 2017. Für März 2016 wurde die Tochter nicht wegen einer Ausbildung, sondern nur wegen ihrer Bewerbung für einen Studienplatz kindergeldrechtlich berücksichtigt.

Für den Zeitraum November 2016 bis Februar 2017 lehnte die Familienkasse und nachfolgend auch das Finanzgericht eine Kindergeldfestsetzung ab.

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

Der BFH hielt die dagegen gerichtete Revision der Klägerin für unbegründet. Danach kommt es für die Frage, wann ein Hochschulstudium beendet ist, regelmäßig nicht auf den Zeitpunkt an, in welchem dem Kind die Prüfungsergebnisse mündlich mitgeteilt wurden. Denn dies ermöglicht dem Kind regelmäßig noch keine erfolgreiche Bewerbung für den angestrebten Beruf. Auch die häufig von entsprechenden Anträgen des Studierenden abhängige Aushändigung des Zeugnisses oder die Exmatrikulation eignen sich kaum, um das Ende eines Studiums festzulegen. Maßgebend ist vielmehr, dass das Kind die letzte nach der einschlägigen Prüfungsordnung erforderliche Prüfungsleistung erfolgreich erbracht hat. Zudem muss das Kind eine

schriftliche Bestätigung über sämtliche Prüfungsergebnisse entweder von der Hochschule zugesandt bekommen haben oder jedenfalls objektiv in der Lage gewesen sein, sich eine solche schriftliche Bestätigung über ein Online-Portal der Hochschule erstellen zu können. Entscheidend ist dann, welches Ereignis früher eingetreten ist. Im Streitfall war daher ausschlaggebend, dass die Hochschule die Abschlussnoten Ende Oktober 2016 online gestellt hatte.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten werden kindergeldrechtlich nur berücksichtigt, wenn sie maximal vier Kalendermonate umfassen. Im Streitfall ging der BFH aber von einer fünf Kalendermonate umfassenden Übergangszeit aus. Denn das Masterstudium endete bereits im Oktober 2016. Das Bachelorstudium begann dagegen noch nicht mit der im März 2017 erfolgten Bewerbung, sondern erst als im April 2017 Ausbildungsmaßnahmen tatsächlich stattfanden.

## 2. Anrechnung nicht beantragter EU-Familienleistungen auf deutsches Kindergeld

**Nimmt ein Kindergeldbezieher eine Erwerbstätigkeit im EU-Ausland auf, ohne die Familienkasse zu informieren, ist der Anspruch auf vorrangige ausländische Familienleistungen auch dann auf das deutsche Kindergeld anzurechnen, wenn der Kindergeldberechtigte die im Ausland zustehenden Familienleistungen weder beantragt noch bezogen hat**

### **BFH 9.12.20 - III R 73/18**

#### **I. Sachverhalt**

Der im Inland lebende Vater bezog für seine beiden Kinder deutsches Kindergeld. Seine Ehefrau war nicht erwerbstätig. Im Streitjahr nahm der Vater eine nichtselbstständige Erwerbstätigkeit in den Niederlanden auf, ohne dort die ihm für seine Kinder zustehenden Familienleistungen zu beantragen. Er machte der Familienkasse hiervon keine Mitteilung, sodass diese das deutsche Kindergeld weiterhin ungemindert zahlte. Erst nachträglich erfuhr die Familienkasse von der Erwerbstätigkeit im EU-Ausland. Daraufhin hob sie die Festsetzung des Kindergeldes rückwirkend für mehrere Jahre in der Höhe auf, in der ein Anspruch auf Familienleistungen in den Niederlanden bestanden hatte.

Die Klage des Vaters hatte vor dem FG überwiegend Erfolg (FG Niedersachsen 24.10.18, 2 K 277/17).

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

Jetzt hat der BFH auf die Revision der Familienkasse das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Der BFH stellt klar, dass die Koordinierung der Ansprüche des Vaters auf Familienleistungen nach deutschem und nach niederländischem Recht nach den Rechtsvorschriften der EU vorzunehmen ist. Sind für denselben Zeitraum und für dieselben Familienangehörigen Leistungen nach den Rechtsvorschriften mehrerer Mitgliedstaaten zu gewähren, so stehen nach Art. 68 Abs. 1 Buchst. a) VO Nr. 883/2004 Ansprüche auf Familienleistungen an erster Stelle, die durch eine Beschäftigung oder selbstständige Erwerbstätigkeit ausgelöst werden. Das bedeutet, dass der entsprechende Mitgliedstaat (hier: Niederlande) vorrangig zur Gewährung von Familienleistungen zuständig ist.

Der BFH hebt das Urteil der Vorinstanz auf und bestätigt die Befugnis der Familienkasse, im Streitfall die Festsetzung des Kindergeldes teilweise aufzuheben, da das Kindergeld vorrangig nach niederländischem Recht zu gewähren war:

Der im Inland wohnhafte Vater erfüllte unstreitig die Voraussetzungen für den Bezug von Kindergeld für seine beiden Kinder, die ebenfalls im Inland lebten (§ 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 1; § 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 32 Abs. 3 EStG). Allerdings wurde dieser Anspruch wegen des parallelen Anspruchs des Vaters auf Familienleistungen

nach niederländischem Recht unionsrechtlich auf den Betrag begrenzt, der sich bei Anrechnung des Anspruchs auf Familienleistungen in den Niederlanden ergibt.

Der Anspruch des Vaters auf niederländische Familienleistungen war nicht deshalb zu versagen, weil dieser in den Niederlanden überhaupt keinen Antrag gestellt hatte. Denn der beim nachrangigen Träger (hier Deutschland) gestellte Antrag auf deutsches Kindergeld ist unionsrechtlich so zu behandeln, als wäre er beim vorrangig zuständigen Staat (Niederlande) gestellt worden. Das bedeutet: Die Fiktion des Art. 68 Abs. 3 Buchst. b) VO Nr. 883/2004, wonach der im nachrangig zuständigen Mitgliedstaat gestellte Antrag auf Familienleistungen zugleich als Antrag im vorrangig zuständigen Mitgliedstaat als gestellt gilt, greift auch dann, wenn die deutsche Familienkasse den im Inland gestellten Kindergeldantrag nicht an den ausländischen Träger weiterleitet, weil ihr ein Auslandsbezug gar nicht bekannt ist.

Der Anspruch auf Kindergeld nach deutschem Recht und der Anspruch auf Familienleistungen nach niederländischem Recht sind nach Art. 68 VO Nr. 883/2004 zu koordinieren. Hierbei waren die Niederlande wegen der Erwerbstätigkeit des Vaters in den Niederlanden gemäß Art. 68 Abs. 1 Buchst a), Abs. 2 S. 1 VO Nr. 883/2004 vorrangig für die Gewährung von Familienleistungen zuständig. Deswegen steht die Gewährung von Kindergeld in Höhe der Beträge aus, die nach § 66 Abs. 1 EStG für die einzelnen Jahre des Streitzeitraums vorgesehen sind.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Nach diesen BFH-Grundsätzen war die Familienkasse berechtigt, die Festsetzung des Kindergeldes auch rückwirkend aufzuheben. Die Aufnahme der nichtselbstständigen Beschäftigung des Vaters in den Niederlanden, die der Familienkasse erst anlässlich der Neubeantragung von Kindergeld angezeigt wurde, war als Änderung der Verhältnisse i. S. v. § 70 Abs. 2 EStG anzusehen.

In der Praxis ist zu berücksichtigen, dass bereits die Antragstellung in einem Mitgliedstaat die entsprechende formelle Anspruchsvoraussetzung für den Kindergeldbezug im anderen Mitgliedstaat wahrt. Die Familienkasse ist hierbei nicht zu einer Antragsweiterleitung an die im ausländischen Mitgliedstaat zuständige Behörde verpflichtet, wenn sie keine Kenntnis von einem vorrangigen Anspruch in diesem Staat hat. Steuerpflichtige mit inländischem Kindergeldanspruch sollten deshalb bei einer Auslandserwerbstätigkeit stets prüfen, ob auch im Ausland ein Anspruch auf vergleichbare Familienleistungen besteht und einen entsprechenden Antrag stellen. Denn dieser Anspruch kann vorrangig zu berücksichtigen sein. Es kommt für eine auch rückwirkende Anrechnung ausländischer Familienleistungen nicht darauf an, ob Familienleistungen im anderen Mitgliedstaat beantragt oder tatsächlich gewährt worden sind.

### 3. Zur einheitlichen Erstausbildung eines Kindes

**Mit dem Urteil hat der III. Senat des BFH zu Fragen des Tatbestandsmerkmals „erstmalige Berufsausbildung“ i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG u. a. wie folgt Stellung genommen. Nach seiner Rechtsauffassung ist der „Gesamtplan“ des Kindes, sein Berufsziel erst durch eine weitere Ausbildung zu erreichen, nicht das allein maßgebliche Kriterium für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.**

#### **BFH - Urteil vom 14. 4. 2021 – III R 50/20**

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

Die Beteiligten streiten über den Kindergeldanspruch für den Zeitraum Februar 2014 bis Februar 2015 betreffend für den im Februar 1990 geborenen Sohn M. M beendete im Juni 2013 seine Ausbildung zum Bankkaufmann. Unmittelbar daran anschließend trat er eine Vollerwerbsstelle in seinem Ausbildungsbetrieb an. Im Februar 2014 begann M nach seiner Zulassung im Dezember 2013 einen berufsbeleitenden Studiengang zum Bankfachwirt/Bankkolleg, der bis Juni 2016 andauerte.

Mit Antrag vom Dezember 2017 beantragte der Kläger rückwirkend Kindergeld ab Juli 2013 bis Februar 2015. Er machte geltend, dass zum einen M sein Berufsziel mit Abschluss der Ausbildung zum Bankkaufmann noch nicht erreicht habe. Zum anderen sei der enge zeitliche Zusammenhang trotz des Studienbeginns im Februar 2014 gegeben, da der Studiengang nur einmal im Jahr angeboten werde.

Streitig ist u. a., ob die Ausbildung zum Bankkaufmann und das Studium Teile einer einheitlich zu betrachtenden Erstausbildung sind, mithin noch von einer erstmaligen Berufsausbildung i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auszugehen ist.

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

Nach der Entscheidung des III. Senats des BFH ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen.

Wie der erkennende Senat ausführt, hat die Vorinstanz (FG Rheinland-Pfalz vom 18. 12. 2019 – 2 K 2059/18 –) den Erstausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG fehlerhaft ausgelegt. So sei dieser Begriff enger auszulegen als das in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG verwendete Tatbestandsmerkmal „Kind, das ... für einen Beruf ausgebildet wird“ (BFH vom 3. 7. 2014 – III R 52/13 –, BStBl II 2015, 152). Danach kann es an einer einheitlichen Erstausbildung auch dann fehlen, wenn das Kind nach Erlangung des ersten Abschlusses in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Berufstätigkeit aufnimmt und die daneben in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten Ausbildungsmaßnahmen gegenüber der Berufstätigkeit in den Hintergrund treten. Ob die nach Erlangung des Abschlusses aufgenommene Berufstätigkeit die Hauptsache und die weiteren Ausbildungsmaßnahmen eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen, ist dabei mittels einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden (BFH vom 11. 12. 2018 – III R 26/18 –, BStBl II 2019, 765).

Im Streitfall gelangt der erkennende Senat zu der Überzeugung, dass M in den Monaten Februar 2014 bis einschließlich Februar 2015 zwar die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllte, da M durch das Studium i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet wurde. Abweichend zur Rechtsauffassung der Vorinstanz gelangt der erkennende Senat allerdings zu der Überzeugung, dass der berufsbegleitende Studiengang „Bankfachwirt“ zusammen mit der Ausbildung zum Bankkaufmann keine einheitliche Erstausbildung i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG bildete. Insbesondere könne der „Gesamtplan“ des Kindes, die Ausbildung endgültig erst mit Abschluss des Bankbetriebswirtes als beendet anzusehen – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – nicht das allein maßgebliche Kriterium für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sein und alle anderen Kriterien „überlagern“.

### III. Hinweise für die Praxis:

In aller Ausführlichkeit hat sich der III. Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 11. 12. 2018 (– III R 26/18 –, BStBl II 2019, 765) mit Fragen der Abgrenzung zwischen der mehraktigen einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit und der berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) auseinandergesetzt und dabei wichtige Grundsätze aufgestellt.

- Hiernach ist eine einheitliche Erstausbildung nicht mehr anzunehmen, wenn die von dem Kind aufgenommene Erwerbstätigkeit bei einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse bereits die hauptsächliche Tätigkeit bildet und sich die weiteren Ausbildungsmaßnahmen als eine auf Weiterbildung und/oder Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache darstellen.
- Im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse ist zu untersuchen, auf welche Dauer das Kind das Beschäftigungsverhältnis vereinbart hat, in welchem Umfang die vereinbarte Arbeitszeit die 20-Stundengrenze überschreitet, in welchem zeitlichen Verhältnis die Arbeitstätigkeit und die Ausbildungsmaßnahmen zueinander stehen, ob die ausgeübte Berufstätigkeit die durch den ersten Abschluss erlangte Qualifikation erfordert und inwieweit die Ausbildungsmaßnahmen und die Berufstätigkeit im Hinblick auf den Zeitpunkt ihrer Durchführung und auf ihren Inhalt aufeinander abgestimmt sind.
- Der für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung notwendige sachliche Zusammenhang zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten entfällt nicht notwendigerweise dadurch, dass der nachfolgende Ausbildungsabschnitt für die Zulassung zur Abschlussprüfung oder für deren Bestehen eine Berufstätigkeit voraussetzt.
- Mit dem Besprechungsurteil hat der III. Senat seine jüngere Rechtsprechung zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nunmehr präzisiert und klargestellt, dass der „Gesamtplan“ des Kindes, die Ausbildung endgültig erst mit Abschluss des Bankbetriebswirtes als beendet anzusehen, nicht das allein maßgebliche Kriterium für die Annahme einer einheitlichen Erstausbildung i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sein kann und demzufolge alle anderen Kriterien „überlagert“.

Trotz der jüngeren Entscheidungen des BFH verbleibt in der Praxis dennoch Interpretationsspielraum, in welchen Fällen noch von einer einheitlichen Berufsausbildung auszugehen ist. Die Finanzgerichte werden – gefühlt – geradezu überhäuft mit



den entsprechenden Streitfragen. Ein Grund mehr, sich endlich einmal an die Reformierung des Kindergeldes heranzutrauen. Doch leider scheint keine Partei dieses Thema ernsthaft auf ihrer Agenda zu haben!

#### 4. Krankheitskosten als abziehbare außergewöhnliche Belastungen

**Nur soweit Krankheitskosten die „zumutbare Belastung“ überschreiten, sind sie als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Werden dabei Steuerpflichtige ohne Beihilfeanspruch gegenüber Beschäftigten im öffentlichen Dienst verfassungswidrig benachteiligt? Der BFH hat das verneint. Beim Ansatz der zumutbaren Belastung muss nicht nach der Beihilfefähigkeit von Krankheitskosten unterschieden werden.**

**Der Bundesfinanzhof hat in seinem aktuellen Beschluss dazu Stellung genommen, ob zwischen Steuerpflichtigen, die einen Beihilfeanspruch haben, und Steuerpflichtigen ohne einen solchen Anspruch bezüglich der zumutbaren Belastung eine Ungleichbehandlung vorliegen könnte.**

**BFH, Beschl. v. 01.09.2021 - VI R 18/19**

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

Der Kläger machte Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend, die sich aber infolge des Ansatzes der zumutbaren Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG nicht steuermindernd auswirkten.

Der Kläger hielt den Ansatz einer zumutbaren Belastung für rechtswidrig, weil beim Abzug der zumutbaren Belastung nicht danach unterschieden werde, ob es sich um sogenannte beihilfefähige Krankheitskosten, d.h. solche Aufwendungen, die bei persönlich beihilfeberechtigten Steuerpflichtigen von der Beihilfe erstattet würden, oder um andere – sogenannte nicht beihilfefähige – Aufwendungen im Krankheitsfall handelt. Einspruch und Klage zum Finanzgericht waren erfolglos.

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

Auch der BFH folgte dem.

Voraussetzungen für den Abzug der zumutbaren Belastung

Aufwendungen sind nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, als sie den Betrag der gem. § 33 Abs. 3 EStG ermittelten zumutbaren Belastung überschreiten, ohne dass dabei nach der Art der außergewöhnlichen Belastungen differenziert wird.

Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung des Klägers gegenüber anderen Steuerpflichtigen liegt nach Ansicht des BFH nicht vor. Gemäß § 33 Abs. 3 EStG ist die zumutbare Belastung bei allen Steuerpflichtigen in gleicher Weise zu berücksichtigen.

§ 3 Nr. 11 EStG ordnet die Steuerfreiheit für Beihilfeleistungen an, die dem Steuerpflichtigen aus öffentlichen Mitteln gewährt werden. Andere Beihilfen, insbesondere auch solche, die in Krankheitsfällen nicht aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, sind nicht steuerfrei.

Diese Regelung ist nach einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (Beschl. v. 19.02.1991 - 1 BvR 1231/85) verfassungsgemäß. Daran hat sich nach Ansicht des BFH nichts geändert. Zudem erhält der Kläger keine Beihilfen aus öffentlichen Mitteln, sondern ist in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) versichert.

Das Versicherungssystem der GKV ist aber darauf aufgebaut, dass bei einem Anstellungsverhältnis Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Beiträge tragen (sog. Sachleistungsprinzip).

Vor diesem Hintergrund teilt der BFH nicht die Ansicht des Klägers, er stünde hinsichtlich seiner „beihilfefähigen“ Aufwendungen bei Anwendung der zumutbaren Belastung schlechter als ein Beamter, weil er sie aus versteuertem Einkommen zu zahlen habe.

Zwar erhält ein Beamter aufgrund der beihilferechtlichen Bestimmungen zum Teil höhere Aufwendungen für ärztliche Leistungen erstattet, als dies einem in der GKV Versicherten zusteht.

Trägt ein gesetzlich versicherter Steuerpflichtiger bestimmte Aufwendungen selbst, so ist dies deshalb Folge der Entscheidung des Gesetzgebers hinsichtlich des Umfangs der Sachleistungsverpflichtung der GKV, jedoch keine unzulässige Ungleichbehandlung durch den Steuergesetzgeber.

Indem der Kläger geltend macht, die zumutbare Belastung müsse um „beihilfefähige“ Aufwendungen herabgesetzt werden, begehrt er im Grunde eine zumindest mittelbare Kostenbeteiligung über die Steuer.

Es gibt indes im Steuerrecht einschließlich der Regelungen über die außergewöhnlichen Belastungen keinen Grundsatz, dass in anderen Rechtsgebieten getroffene Be- oder Entlastungsentscheidungen steuerrechtlich durch eine entsprechende Entlastung auszugleichen sind.

Zudem begründet Art. 3 Abs. 1 GG im Fall einer Steuervergünstigung für eine bestimmte Gruppe keinen Anspruch einer anderen Gruppe auf eine vergleichbare steuerliche Entlastung.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Der BFH hat mit diesem Beschluss die bisherige Rechtslage bestätigt: Der Ansatz der zumutbaren Belastung gem. § 33 EStG bei sogenannten beihilfefähigen Krankheitskosten benachteiligt Steuerpflichtige ohne Beihilfeanspruch nicht in verfassungswidriger Weise gegenüber beihilfeberechtigten Beschäftigten im öffentlichen Dienst.

## 5. Keine begünstigte Handwerkerleistung für die Erschließung einer öffentlichen Straße

**Die Erschließung einer öffentlichen Straße steht nicht im räumlich-funktionalen Zusammenhang zum Haushalt des Steuerpflichtigen, der auf Grund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung zum Erschließungsbeitrag herangezogen wird. Folglich kann für Erschließungsbeiträge und Straßenausbaubeiträge die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen i.S.d. § 35a Abs. 3 EStG nicht in Anspruch genommen werden.**

**BFH mit Urteil v. 28.4.2020, VI R 50/17**

### **I. Sachverhalt:**

Die Kläger sind Eheleute und wurden für das Streitjahr 2015 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Sie wohnen in ihrem Eigenheim im C-Weg, einer zunächst unbefestigten Sandstraße. Die Gemeinde gab Ende August 2014 den geplanten Ausbau des C-Wegs bekannt und zog die Kläger mit Vorausleistungsbescheid aus Mai 2015 für die Finanzierung des beitragsfähigen Erschließungsaufwands in Höhe von 3.267,05 EUR heran. Zur Begründung führte die Gemeinde aus, der Weg werde als Mischverkehrsfläche mit einer Asphaltbahn in einer Breite von 3,50 m, einem angepflasterten Bereich in einer Breite von 1,20 m und Straßenbegleitgrün erstmalig grundhaft hergestellt.

In ihren Einkommensteuererklärungen für das Streitjahr machten die Kläger die Hälfte des Erschließungsbeitrags als geschätzten Lohnkostenanteil nach § 35a Abs. 3 EStG geltend.

Streitig ist, ob für Erschließungsbeiträge und Straßenausbaubeiträge die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen i. S. d. § 35a Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden kann.

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

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist die Vorinstanz (FG Berlin-Brandenburg v. 25.10.2017, 3 K 3130/17) zu Recht davon ausgegangen, dass der für die Herstellung des vormals als Sandstraße vorhandenen Wegs erhobene beitragsfähige Erschließungsaufwand nicht nach § 35a Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 EStG begünstigt ist.

Zur Begründung führt der erkennende Senat an, dass die Arbeiten an der Straße - im Gegensatz zu solchen an einer individuellen Grundstückszufahrt ab der Abzweigung von der eigentlichen Straße - nicht grundstücks- und damit nicht haushaltsbezogen sind. Diesbezüglich verweist der erkennende Senat auch auf die Senatsentscheidung vom 21.2.2018 (VI R 18/16), wonach der von § 35a Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 4 Satz 1 EStG vorausgesetzte räumlich-funktionale Zusammenhang zum Haushalt des Steuerpflichtigen nicht gegeben ist, wenn für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes ein Baukostenzuschuss erhoben wird.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ermäßigt sich die tarifliche Einkommenssteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 % der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 EUR (§ 35a Abs. 3 Satz 1 EStG).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Steuerermäßigung ist, dass die Handwerkerleistung in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird (§ 35a Abs. 4 Satz 1 EStG - räumlich-funktionaler Zusammenhang).

Ein solcher Zusammenhang ist bei Handwerkerleistungen der öffentlichen Hand, die nicht nur einzelnen Haushalten, sondern allen an den Maßnahmen der öffentlichen Hand beteiligten Haushalten zugute kommen (z. B. Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes oder Erschließung einer Straße) nicht gegeben (vgl. BMF v. 1.9.2021, IV C 8-S 2296-b/21/10002:001).

## 6. Fahrten zum Sammelpunkt: Wann gilt die Entfernungspauschale?

**Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG kann die Entfernungspauschale auch ohne erste Tätigkeitsstätte relevant sein. Betroffen sind die Fälle, in denen der Arbeitnehmer aufgrund arbeitsvertraglicher Festlegungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort (Sammelpunkt) oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufsuchen muss.**

**Mit den Voraussetzungen hat sich der BFH nun (erstmal) näher befasst.**

**BFH vom 19.4.21 - VI R 6/19**

### **I. Vorbemerkungen**

Für die Berücksichtigung von Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten hat die Festlegung als Sammelpunkt oder weiträumiges Tätigkeitsgebiet keinen Einfluss, da der Arbeitnehmer weiterhin auswärts beruflich tätig wird. Vielmehr legt die gesetzliche Regelung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG „nur“ die Anwendung der Entfernungspauschale für die Fahrtkosten von der Wohnung zu dem Sammelpunkt (bzw. zu dem nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet) fest.

### **II. Sachverhalt:**

Ein Baumaschinenführer gelangte zu den jeweiligen Arbeitsorten (Baustellen) entsprechend einer betriebsinternen Anweisung jeweils mit einem Sammelfahrzeug seines Arbeitgebers. Dies betraf sowohl Fahrten mit täglicher Rückkehr als auch Fahrten zu sonstigen Arbeitsorten, an denen er (mehrtägig) übernachtete. Die Einsätze auf den „Fernbaustellen“ dauerten in der Regel die gesamte Woche. Das FA berücksichtigte die Fahrten zum Sammelpunkt unter Hinweis auf § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG nur mit der Entfernungspauschale.

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

Der BFH hob die Entscheidung der Vorinstanz, die die vom FA vertretene Ansicht bestätigt hatte, wieder auf und verwies den Streitfall an die Vorinstanz zur weiteren Sachverhaltsermittlung und Entscheidung zurück. Zur Sache selbst stellte der BFH wichtige Punkte heraus:

Ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte (dies war im Streitfall unstrittig) zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, wird – wie im Fall der Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 S. 2 EStG) – durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG). Entscheidend ist hier die ex ante-Sicht.

Das Wort „typischerweise“ verlangt nicht, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort oder das Gebiet im VZ ausnahmslos aufsuchen muss. Es ist nur erforderlich, dass er ihn nach der Anweisung „typischerweise arbeitstäglich“ aufzusuchen hat. Typischerweise meint „in der Regel üblich“, „im Normalfall“. Es kommt nicht darauf an, dass hierbei eine bestimmte prozentuale oder tageweise

Grenze überschritten wird. Maßgebend ist, ob der Arbeitnehmer den Ort (entsprechend der Weisung des Arbeitgebers) in der Regel aufsuchen muss. Ausnahmen sind durchaus möglich (z. B. Fortbildungsveranstaltung oder unvorhergesehener Einsatz).

Ein dauerhaftes Aufsuchen liegt entsprechend der Legaldefinition des § 9 Abs. 4 S. 3 EStG vor, wenn die Anordnung des Arbeitgebers zum Aufsuchen desselben Orts oder desselben weiträumigen Tätigkeitsgebiets unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus erfolgt.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige keine erste Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG. Das FG Thüringen hatte jedoch rechtsfehlerhaft ein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Betriebssitzes des Arbeitgebers als Sammelpunkt i. S. des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG allein wegen der Anzahl der dorthin unternommenen Fahrten im Verhältnis zu den Gesamtarbeitstagen des Steuerpflichtigen bejaht.

Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang aufklären, ob der Steuerpflichtige gemäß den Weisungen des Arbeitgebers bei einer ex ante-Betrachtung den Betriebssitz seines Arbeitgebers als von diesem festgelegten Ort (Sammelpunkt) auch typischerweise arbeitstäglich aufsuchen sollte. Ob dies der Fall ist, wird entscheidend davon abhängen, ob von vornherein feststand, dass der Steuerpflichtige nicht nur auf eintägigen Baustellen eingesetzt werden würde, sondern auch auf mehrtägigen Fernbaustellen. Hierfür kann auch die Betriebsstruktur des Arbeitgebers eine Rolle spielen.

Ist dies der Fall, läge aus der ex ante-Sicht kein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Betriebssitzes des Arbeitgebers vor. Denn dann hätte von vornherein festgestanden, dass der Steuerpflichtige den Betriebssitz nur an den Fahrtagen aufsuchen sollte. Ein nur typischerweise fahrtägliches Aufsuchen ist jedoch nicht ausreichend.

Sollte der Steuerpflichtige aus der ex ante-Sicht dagegen nur tageweise auf lokalen Baustellen eingesetzt werden und handelte es sich bei den tatsächlich erfolgten wiederholten mehrtägigen Einsätzen auf Fernbaustellen um nicht absehbare Ausnahmen, wäre der Tatbestand des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG hingegen erfüllt. Denn ein aus ex ante-Sicht typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen setzt nur voraus, dass dies in der Regel zu erfolgen hatte, ohne dass ein ausnahmsloses Aufsuchen erforderlich wäre.

Die große Bedeutung des Verfahrens wird durch den Beitritt des BMF unterstrichen. Die Entscheidung des BFH bringt nun erstmals Klarheit darüber, wie § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG in der praktischen Gesetzesanwendung zu verstehen ist.

## 7. Geringfügige Ehegattenunterarbeitverhältnisse wieder einmal auf dem Prüfstand

**Bei Arbeitsverträgen zwischen Angehörigen wird von der Finanzverwaltung immer kritisch geprüft, ob das gezahlte Salär durch die Einkunftserzielung veranlasst ist oder ob private Zuwendungen oder Unterhaltsüberlegungen eine Rolle spielen. Wegen des fehlenden natürlichen Interessenwiderstreits bei Ehegatten stehen solche Verträge quasi unter „Generalverdacht“ und es kommt entscheidend auf die Gesamtwürdigung aller objektiven Gegebenheiten an. Aktuell hatte der BFH zu klären, welche konkreten Anforderungen an den Nachweis zu stellen sind, dass die Arbeitsleistung auch tatsächlich erbracht worden ist – z. B. welche Angaben hierzu in Stundenzetteln aufgezeichnet werden sollten**

**BFH 18.11.20 - VI R 28/18, BFH/NV 21, 567**

### 1. Hintergrund:

Bekanntlich steht im Mittelpunkt jeder Prüfung von Angehörigenverträgen die Frage, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was unter Fremden üblich ist (etwa BFH 10.10.18, X R 44 – 45/17, BStBl II 19, 203 zur Pkw-Überlassung bei einem geringfügigen Ehegatten-Arbeitsverhältnis). Dabei führt nicht jede geringfügige Abweichung vom Üblichen zur Versagung der steuerlichen Anerkennung. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung danach zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (BFH 17.7.13, X R 31/12, BStBl II 13, 1015, zur Unschädlichkeit von geleisteten Mehrstunden).

Viele Einzelfälle sind mittlerweile unstrittig: So hat der BFH etwa klargestellt, dass sich Hilfeleistungen, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden, nicht als Inhalt eines mit einem Dritten zu begründenden Arbeitsverhältnisses eignen. Solche Verträge sind damit steuerlich nicht anzuerkennen (BFH 17.3.88, IV R 188/85, zu gelegentlichen Boten- und Telefondiensten volljähriger Kinder). Geklärt ist auch, dass bei geringfügiger Beschäftigung gewisse Unklarheiten bei der Wochenarbeitszeit unschädlich sind, wenn die Arbeitszeit von den betrieblichen oder beruflichen Erfordernissen des Steuerpflichtigen abhängt (etwa 18.10.07, VI R 59/06, BStBl II 09, 200).

Neben der Fremdüblichkeit der vertraglichen Regelung zählt der Nachweis der tatsächlichen Durchführung des Vereinbarten zu den „Knackpunkten“ jedes Angehörigen-Arbeitsverhältnisses. Als Nachweis können vom Arbeitnehmer erstellte Arbeitszeitnachweise (z. B. Stundenzettel) dienen. Solche Belege sieht der BFH bei Hilfstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung als ausreichend an, wenn das Aufgabengebiet und der zeitliche Einsatz des Arbeitnehmers im Arbeitsvertrag nicht in allen Einzelheiten festgelegt worden ist. Daraus folgt aber nicht, dass solche Arbeitszeitnachweise für die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses zwingend erforderlich sind (BFH 17.7.13, X R 31/12, BStBl II 13, 1015: kein Tatbestandsmerkmal).



## **II. Sachverhalt:**

Im Streitfall war der Kläger als Obergerichtsvollzieher nichtselbstständig tätig. Er beschäftigte auf eigene Kosten neben einer fremden Arbeitskraft seine Tochter zu sechs Arbeitsstunden pro Woche und seine Ehefrau (Klägerin) mit monatlich 40 Stunden. Nach dem Arbeitsvertrag sollte die Klägerin Registrartätigkeiten (z. B. Fristüberwachung, Vorbereitung von Terminakten), den Telefondienst, den Postausgang sowie die Abwicklung des Publikumsverkehrs während der Abwesenheit des Klägers übernehmen und die geleisteten Arbeitsstunden dokumentieren. Eine feste Dienstzeit war – anderes als bei den beiden anderen Beschäftigten – nicht festgelegt. Das FA erkannte lediglich die Personalkosten für die Fremdkraft und die Tochter als Werbungskosten an. Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg, weil das FG die Fremdüblichkeit verneinte und die tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses nicht feststellen konnte.

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

Das sah der BFH aber anders.

Laut BFH steht der Fremdüblichkeit zunächst nicht entgegen, dass der Gerichtsvollzieher nichtselbstständig tätig war. Denn auch ein Arbeitnehmer könne sich zur Erledigung übertragener Aufgaben Dritter bedienen und mit diesen ein Arbeitsverhältnis abschließen. Nach Überzeugung des BFH gingen die zu erbringenden Arbeitsleistungen auch über solche Arbeiten hinaus, die üblicherweise im Rahmen ehelicher Lebensgemeinschaften miterledigt werden. Auch die im Streitfall fehlende Vereinbarung darüber, zu welchen Zeiten die Klägerin ihre Arbeitsleistungen zu erbringen habe, sei wegen geringfügiger Abweichung vom sonst Üblichen hier unschädlich.

Zudem greift auch das vom FG gegen die tatsächliche Durchführung vorgebrachte Argument nicht, dass in den Stundenzetteln eine Bandbreite von 0,75 bis 5 Stunden täglich aufgezeichnet worden sei, ohne dass der unterschiedliche Zeitaufwand plausibel und leicht für jedermann nachprüfbar sei. Auf den Stundenzetteln müsse grundsätzlich nicht vermerkt werden, welche Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer während der Arbeitszeit konkret erbracht habe, denn dies sei auch zwischen Fremden in der Regel nicht üblich. Mit Letzterem geht der BFH deutlich über seine Rechtsprechungsgrundsätze hinaus.

## **IV. Hinweise für die Praxis:**

Da die Überprüfung von Angehörigenvereinbarungen zur Abwendung unangemessener Gestaltungen ständig im Fokus der Finanzämter steht, ist hier in besonderem Maße „sauberes Arbeiten“ des steuerlichen Beraters angezeigt. Verstärktes Augenmerk ist dabei auf folgende Aspekte zu legen:

### **Schriftlicher Arbeitsvertrag**

Zwar spricht auch ein mündlich abgeschlossener Arbeitsvertrag nicht gegen eine Fremdüblichkeit (BFH 21.1.99, IV R 15/98, BFH/NV 99, 919). Eine schriftliche Abfassung ist aber als Nachweis der vertraglichen Regelungen und zur Vermeidung von Konflikten mit den Finanzämtern unbedingt anzuraten.

### **Vereinbarung der Hauptleistungen**

Die vom Angehörigen zu erbringende Arbeitsleistung muss über Hilfeleistungen hinausgehen, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden. Der Arbeitslohn sollte möglichst angemessen sein. Ein unüblich niedriges Arbeitsentgelt steht aber der steuerlichen Anerkennung nicht entgegen, es sei denn, es ist derart niedrig, dass es nicht mehr als Gegenleistung für die Tätigkeit des Arbeitnehmers angesehen werden kann (H 4.8 EStH).

### **Fremdübliche Vereinbarung und tatsächliche Durchführung**

Nicht nur der Arbeitsvertrag muss fremdüblich sein, das Arbeitsverhältnis muss auch hinsichtlich der geschuldeten Arbeitsleistung tatsächlich fremdüblich durchgeführt werden. Sollte es sich um Arbeitsleistungen handeln, die der Arbeitgeber gegenüber Kunden, Mandanten usw. weiterberechnet (z. B. Monteurstunde eines Handwerkers), und ist deshalb eine stundengenaue Aufzeichnung der jeweiligen Arbeiten – ausnahmsweise – fremdüblich, ist dies auch bei einem Angehörigenarbeitsverhältnis erforderlich (so Pfützner, jurisPR-SteuerR 17/2021, Anm. 4). Als Nachweis kommt alternativ zur Arbeitszeitdokumentation auch die Vernehmung des Arbeitnehmers als Zeuge bzw. als Beteiligter (falls er selbst Kläger ist) bzw. der Beweis durch andere Zeugen (andere Mitarbeiter) in Betracht. Ungeachtet dessen ist eine möglichst genaue Dokumentation der geleisteten Arbeit immer anzuraten, denn der Steuerpflichtige trägt insoweit die Feststellungslast.

### **Dokumentation der vertragsgemäßen Lohnzahlung**

Die vereinbarten Lohnzahlungen sollten per Banküberweisung zu dem vereinbarten Termin erfolgen. Von Barzahlungen und Quittungen sollte möglichst abgesehen werden.

### **Dienstwagengestellung**

Die Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung ist im Rahmen eines geringfügigen – zwischen Ehegatten geschlossenen – Beschäftigungsverhältnisses fremdunüblich (BFH 10.10.18, X R 44-45/17, BStBl II 19, 203). Der BFH geht zur Konkretisierung des Fremdvergleichs von Folgendem aus: Ein fremder Arbeitgeber würde Maßnahmen ergreifen, um eine Wertäquivalenz zwischen der von ihm zu tragenden Gesamtvergütung und dem erwarteten Wert der Arbeitsleistung zu gewährleisten. Er würde damit sein Kostenrisiko hinsichtlich einer möglichen intensive(re)n Privatnutzung eingrenzen. Dabei kommen aus Sicht des BFH als adäquate Maßnahmen das Auferlegen von Nutzungsbeschränkungen bzw. eine Kostenbeteiligung in Betracht.

Neben Privatkilometer-Begrenzungen und Nutzungsverböten für Angehörige oder Urlaubsfahrten bieten sich hier insbesondere Zuzahlungen in Form von Kilometerpauschalen, nutzungsunabhängigen Pauschalen oder die (ggf. anteilige) Übernahme einzelner Aufwendungen an (z. B. Treibstoffkosten; vgl. hierzu BMF 4.4.18, IV C 5-S 2334/18/10001, BStBl I 18, 592). Bei Nutzungsverböten sollte deren Überwachung im Blick behalten werden. Hierzu ist Beweisvorsorge zu treffen (z. B. Nachweise vorhalten, mit welchem anderen Pkw eine Urlaubsfahrt durchgeführt wurde).

## 8. Lohnzufluss bei Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm?

**Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge gilt auch, wenn Arbeitnehmer auf Kosten ihres Arbeitgebers an einem Firmenfitnessprogramm teilnehmen können. Sachbezüge aufgrund der Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm sind laufender Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber sein vertragliches Versprechen, den teilnehmenden Arbeitnehmern die Nutzung bestimmter Fitnessseinrichtungen zu ermöglichen, fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit erfüllt.**

**BFH vom 7.7.2020 - VI R 14/18**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin, die im Streitzeitraum (Januar 2011 bis Dezember 2014) 20 Arbeitnehmer beschäftigte, hatte es diesen ermöglicht, im Rahmen eines Firmenfitnessprogramms, in verschiedenen Fitnessstudios zu trainieren. Hierzu erwarb sie jeweils einjährige Trainingslizenzen, für die monatlich jeweils 42,25 € zzgl. USt zu zahlen waren. Die teilnehmenden Arbeitnehmer leisteten einen Eigenanteil von 16 € bzw. 20 €. Die Klägerin ließ die Sachbezüge bei der Lohnbesteuerung außer Ansatz, da diese ausgehend von einem monatlichen Zufluss unter die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge fielen.

Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, den Arbeitnehmern sei die Möglichkeit, für ein Jahr an dem Firmenfitnessprogramm teilzunehmen, "quasi in einer Summe" zugeflossen, weshalb die 44 €-Freigrenze überschritten sei. Es unterwarf daher die Aufwendungen für die Jahreslizenzen abzüglich der Eigenanteile der Arbeitnehmer dem Pauschsteuersatz von 30%.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

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

Die Revision des Finanzamtes blieb vor dem BFH erfolglos.

Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin wegen der ihren Arbeitnehmern vergünstigt zugewandten Trainingsberechtigungen keine Lohnsteuer gem. § 37b Abs. 2 EStG schuldet.

Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG ist auch anwendbar, wenn der Arbeitgeber die betrieblich veranlassten Sachzuwendungen an seine Arbeitnehmer pauschal gemäß § 37b EStG versteuert. Sachbezüge aufgrund der Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm sind laufender Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber sein vertragliches Versprechen, den teilnehmenden Arbeitnehmern die Nutzung bestimmter Fitnessseinrichtungen zu ermöglichen, fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit erfüllt.

Im Streitfall war der geldwerte Vorteil den teilnehmenden Arbeitnehmern als laufender Arbeitslohn monatlich zugeflossen. Die Klägerin hatte ihr vertragliches Ver-

sprechen, den Arbeitnehmern die Nutzung der Fitnessstudios zu ermöglichen, unabhängig von seiner eigenen Vertragsbindung monatlich fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Trainingsmöglichkeit erfüllt. Unter Berücksichtigung der von den Arbeitnehmern geleisteten Eigenanteile wurde daher die 44 €-Freigrenze eingehalten, so dass der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an dem Firmenfitnessprogramm nicht zu versteuern war.

9. Verluste aufgrund Währungsschwankungen bei Zins-Währungs-Swaps keine Werbungskosten

**Ein bei Auslaufen eines Zins-Währungs-Swaps aufgrund von Währungsschwankungen sich ergebender Differenzbetrag (Verlust) kann nach einem Urteil des Finanzgerichts Köln nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden.**

**Finanzgericht Köln, Urteil vom 22. April 2021 (6 K 3247/17); Revision Az. IX R 15/21**

**I. Sachverhalt:**

Zur Mitfinanzierung des Kaufpreises und der Konzeptionskosten für ein Einkaufszentrum hatte die vermögensverwaltend tätige Klägerin 2007 bei einem Bankenkonsortium ein Darlehen aufgenommen. Im Zusammenhang mit der Neuvereinbarung der Darlehensbedingungen vereinbarte die Klägerin im Folgejahr ein Zins-Währungs-Swap-Geschäft, wonach die Bank an die Klägerin zum 31.12.2012 eine Endtauschzahlung in Euro und die Klägerin eine Endtauschzahlung in CHF an die Bank zu erbringen hatte. Die vierteljährlichen Zahlungen berücksichtigte die Klägerin bei Ermittlung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die sich bei Zahlung der Endtauschbeträge aufgrund der Kursänderung zu Ihren Lasten ergebende Differenz erklärte sie ebenfalls als Werbungskosten (WK) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, bei den im Zeitpunkt der Endtauschzahlung aufgrund der Währungsschwankungen bei der Klägerin angefallenen Mehraufwendungen handele es sich nicht um WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Während die vierteljährlich anfallenden Zinsen die Vermögensnutzung betreffen, beziehe sich die Endtauschzahlung auf die Vermögenssubstanz. Die Beendigung des Swaps sei der Veräußerung eines Termingeschäftes gleichzusetzen. Eine Berücksichtigung als Termingeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) in der bis 2008 geltenden Fassung scheitere aber wegen des Überschreitens der dort genannten Jahresfrist.

**II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Das Finanzgericht Köln wies die Klage als unbegründet ab. Der streitige Betrag gehöre nicht zu den Einkünften der Klägerin aus der Nutzungsüberlassung des Einkaufszentrums i.S. des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es liegen keine WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor.

Unter anderem ist für einen solchen Abzug erforderlich, dass das auslösende Moment der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzurechnen ist. Der Zins-Währungs-Swap stand zwar mit dem Finanzierungsdarlehen des Bankenkonsortiums und damit mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung objektiv und auch subjektiv in engem wirtschaftlichem Zusammenhang (mehr dazu in Rz. 27 und 28 des Urteils). Gleichwohl ist der bei Auslaufen des Zins-Währungs-Swaps

aufgrund der Währungsschwankungen zu entrichtende Mehrbetrag nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig.

Zwar, so das Finanzgericht, wird der wirtschaftliche Zusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch das Auslaufen des Swaps nicht aufgehoben; der Mehrbetrag ist aber deshalb nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil er nicht der Nutzungsüberlassung des Einkaufszentrums sondern der privaten Vermögenssphäre der Klägerin zuzurechnen ist.

Das Finanzgericht orientierte sich insoweit an der Rechtsprechung zu Kursverlusten bei Fremdwährungsdarlehen, die im Streitfall entsprechend anzuwenden sei (z. B. das am 22.08.2019 veröffentlichte BFH-Urteil vom 12. März 2019 - IX R 36/17). Danach sind Zahlungen, mit denen Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen ausgeglichen werden, nicht als WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Das Wechselkursrisiko ist – positiv wie negativ – nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, auch wenn das auf fremde Währung lautende Darlehen zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines vermieteten Objekts verwendet worden ist. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung eines Darlehens in die nicht steuerbare Vermögenssphäre. Die Verschlechterung der Vermögenssituation des Steuerpflichtigen stellt nur einen Vermögensverlust im Privatbereich dar.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung, so das Finanzgericht, sei der vorliegende Zins-Währungs-Swap mithin ein Finanzinstrument, durch welches das Darlehen der Klägerin von einem Eurodarlehen in ein Fremdwährungsdarlehen getauscht wird. Die Konstruktion mit dem nur synthetischen Umtausch mittels der Swap-Vereinbarung anstelle der Kündigung des Eurodarlehens und dem Neuabschluss eines Fremdwährungsdarlehens wurde lediglich deshalb gewählt, um das Eurodarlehen zur Vermeidung einer Vorfälligkeitsentschädigung beibehalten zu können. Die zulasten der Klägerin im Zeitpunkt der Endtauschzahlungen angefallene Differenz ist damit wirtschaftlich betrachtet Mehraufwendungen aufgrund von Kursverlusten für die Tilgung eines Fremdwährungsdarlehens gleichzustellen.

## 10. Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

**Von einem endgültigen Ausfall einer privaten Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist jedenfalls dann auszugehen, wenn über das Vermögen des Schuldners das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und der Insolvenzverwalter gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO angezeigt hat. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.**

**BFH, Urteil vom 01. Juli 2021 - VIII R 28/18**

### **I. Sachverhalt**

Der Kläger gewährte im August 2010 ein mit 5 % zu verzinsendes Privatdarlehen über rund 24.000 €. Ab August 2011 erbrachte der Darlehensnehmer keine Tilgungsleistungen mehr. Im Jahr 2012 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Darlehensnehmers eröffnet. Der Kläger meldete daraufhin die Restforderung von rund 19.000 € zur Insolvenztabelle an - letztlich ohne Erfolg. Die Insolvenzverwalterin zeigte im Oktober 2012 gegenüber dem Amtsgericht die Masseunzulänglichkeit an. Im Jahr 2016 wurde das Insolvenzverfahren schließlich eingestellt.

Die Kläger machten den Verlust aus der Darlehensforderung in ihrer Einkommensteuererklärung für 2012 geltend. Das beklagte Finanzamt vertrat jedoch - ebenso wie das Finanzgericht Düsseldorf - zunächst die Auffassung, dass der Darlehensverlust nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden könne. Dem ist der Bundesfinanzhof im anschließenden Revisionsverfahren (Az. VIII R 13/15, siehe unseren Blogbeitrag) entgegen getreten und hat den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Im zweiten Rechtszug hatte die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf Erfolg.

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

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

Das Finanzgericht hat zutreffend entschieden, dass der streitbefangene Forderungsausfall im Streitjahr gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist.

Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das Finanzgericht den endgültigen Forderungsausfall für den Kläger als Insolvenzgläubiger bereits vor Abschluss des Insolvenzverfahrens in dem Zeitpunkt angenommen hat, in dem der Insolvenzverwalter gemäß § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO die Masseunzulänglichkeit gegenüber dem Insolvenzgericht angezeigt hat.

Im Zeitpunkt der angezeigten Masseunzulänglichkeit nach § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO steht mit der erforderlichen Sicherheit fest, dass auf die Forderungen der Insolvenzgläubiger keine Zahlungen mehr erfolgen werden und damit nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung des eingetretenen Verlusts gerechnet werden kann.

Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht daraus, dass nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit grundsätzlich die Möglichkeit besteht, im Falle der Massebesserung wieder in das "normale" Insolvenzverfahren zurückzukehren.

Denn dies ändert nichts daran, dass im Zeitpunkt der nach § 208 Abs. 1 Satz 1 InsO angezeigten Masseunzulänglichkeit die Insolvenzmasse objektiv nicht ausreichend ist, um alle Massegläubiger voll zu befriedigen, so dass eine auch nur anteilige Befriedigung der Insolvenzgläubiger nicht mehr zu erwarten ist.

Reicht nämlich die Masse schon zur Befriedigung sämtlicher Masseverbindlichkeiten nicht aus, können die Insolvenzgläubiger grundsätzlich nicht mehr mit einer (anteiligen) Befriedigung ihrer Forderungen rechnen.



## 11. Feststellung von nachträglich erklärten Verlusten

**Welche Folgen haben nach der Feststellungsfrist erklärte Verluste? Nach dem BFH gilt: Für nacherklärte Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften scheidet eine gesonderte Feststellung aus, soweit bereits (Teil-)Verjährung eingetreten ist. Dies gilt trotz der Verlustausgleichsbeschränkung in § 23 EStG. Insoweit ist zwischen einem vertikalen und horizontalen Verlustausgleich zu unterscheiden.**

**BFH vom 28.07.2021 (IX R 29/19)**

### **I. Sachverhalt**

Die Kläger erklärten u.a. Verluste aus privaten Spekulationsgeschäften nach, zum Teil sieben Jahre nach Abgabe der ursprünglichen Einkommensteuererklärung. Das Finanzamt lehnte eine Feststellung der Verluste ab. Einspruch und Klage zum Finanzgericht blieben erfolglos.

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

Der BFH folgte dem.

#### **Möglichkeit der Verlustfeststellung**

Verluste aus Spekulationsgeschäften können nur bis zur Höhe des Gewinns, welcher im selben Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt wurde, ausgeglichen werden.

Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt werden. Dies gilt erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird.

Der BFH geht zwar davon aus, dass – auch im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Norm – § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG auch auf Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften anzuwenden ist. Allerdings gilt dies nur, wenn der Einkommensteuerbescheid des betroffenen Veranlagungszeitraums noch änderbar ist.

Eine erstmalige Verlustfeststellung für nachträglich erklärte Verluste soll nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids nur noch zulässig sein, wenn auch der Steuerbescheid geändert werden kann.

Daran ändert nach Ansicht des BFH auch der Regelungsgehalt des § 23 Abs. 3 EStG nichts. Denn diese Regelung schließt zwar einen vertikalen Verlustausgleich zwischen Veräußerungsverlusten und positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten aus.

Nicht (vollständig) ausgeschlossen ist hingegen ein horizontaler Verlustausgleich. Das heißt: Veräußerungsverluste können bei der Einkommensteuerfestsetzung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften abgezogen werden.

Liegt ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid ohne Berücksichtigung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften für das Verlustentstehungsjahr vor, so entfaltet dieser Bindungswirkung für das Verfahren der Verlustfeststellung.

Der Erlass bzw. die Änderung des Feststellungsbescheids setzt dann voraus, dass der korrespondierende Einkommensteuerbescheid verfahrensrechtlich – d.h. gem. §§ 164 ff. sowie §§ 172 ff. AO – geändert wird oder dass die Änderung allein wegen fehlender steuerlicher Auswirkung unterbleibt.

Hieran fehlt es im Besprechungsfall. Eine Änderung der begehrten Einkommensteuerfestsetzungen scheidet nach Ansicht des BFH am Ablauf der Festsetzungsfrist. Denn im Zeitpunkt der „Nachmeldung“ der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften war bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.

Eine Änderung der Einkommensteuerbescheide kommt damit nicht mehr in Betracht.

An diesem Ergebnis ändert auch die Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG nichts. Sie sieht eine Ausnahme von der Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzung vor, wenn der Einkommensteuerbescheid nicht geändert wird, weil sich die Höhe der festzusetzenden Steuer nicht ändert.

In diesen Fällen soll auf die Korrektur des Einkommensteuerbescheids verzichtet werden können. Allerdings fehlt es an einer verfahrensrechtlichen Korrekturmöglichkeit, so dass es bei der Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzungen bleibt. Eine analoge Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG ist daher nicht möglich.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Der BFH hat seine Rechtsprechung bezüglich der nachträglichen Verlustfeststellung weiter konkretisiert: Für nacherklärte Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften scheidet eine gesonderte Feststellung aus, wenn hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen der Verlustentstehungsjahre (Teil-)Verjährung eingetreten ist. Dies gilt trotz der Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 EStG.

## 12. Kein Gestaltungsmissbrauch: Schenkung eines Grundstücks an die Kinder kurz vor dem Verkauf

**Hat der Steuerpflichtige die Veräußerung eines Grundstücks „eingefädelt“, liegt nach Ansicht des BFH grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn er das Grundstück zuvor unentgeltlich auf seine Kinder überträgt, die es dann an den Erwerber veräußern. Der Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen bei den Kindern nach deren (oftmals günstigeren) steuerlichen Verhältnissen zu erfassen.**

### **BFH v. 23.4.21, IX R 8/20**

#### **I. Hintergrund:**

Wurden private Grundstücke nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG der Besteuerung, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Die Mutter M erwarb 2011 ein Grundstück. Bereits ein Jahr später übertrug sie das Eigentum unentgeltlich jeweils zu hälftigem Miteigentum auf ihre volljährigen Kinder. Diese verkauften das Grundstück noch an demselben Tag. Der Betrag wurde je zur Hälfte an die Kinder ausgezahlt. Die Verkaufsverhandlungen wurden allein durch M geführt. Dadurch, dass nicht die M veräußerte hatte, ergab sich unter dem Strich eine Steuerersparnis von rund 14.000 EUR.

Das FA und das FG Nürnberg rechneten den Verkaufsgewinn allerdings der M zu, da ein rechtlicher Gestaltungsmissbrauch vorliege.

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

Der BFH sah das aber anders.

Bei einem unentgeltlichen Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger (im Streitfall die Kinder) die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger (im Streitfall die Mutter) nach § 23 Abs. 1 S. 3 EStG zuzurechnen. Diese Regelung dient, so der BFH, der Verhinderung von Missbräuchen. Denn Anschaffung ist (nur) der entgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts. Ohne die Regelung des § 23 Abs. 1 S. 3 EStG könnte die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft durch eine unentgeltliche Übertragung auf einen Dritten umgangen werden.

Das Bestreben, Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Vorliegend ergibt sich ein „Steuervorteil“ allein daraus, dass die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von Gesetzes wegen akzeptiert wird – mit der Folge, dass ein Veräußerungsgewinn nicht vom Schenker, sondern vom Beschenkten nach dessen persönlichen Verhältnissen versteuert werden muss.

Im Streitfall ging es um die einkommensteuerlichen Folgen der Gestaltung. Zu beachten ist aber auch, dass eine unentgeltliche Zuwendung Schenkungsteuer auslösen kann. Bei Schenkungen an die Kinder fällt aber nur dann Schenkungsteuer an, soweit die Zuwendung – unter Berücksichtigung von Vorschenkungen innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums – den Freibetrag von 400.000 EUR übersteigt.

### 13. Unentgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen an leitende Angestellte

**Für Unternehmer, die keinen Nachfolger in der Familie haben, ist die Suche unter den leitenden Mitarbeitern die erste Option. Zu den steuerlichen Auswirkungen einer unentgeltlichen Übertragung von GmbH-Anteilen an leitende Angestellte hat nun das FG Stellung bezogen.**

#### **FG Sachsen-Anhalt v. 14.6.21, 3 V 276/21**

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

Im konkreten Fall wollten Ehegatten als Gesellschafter einer GmbH eine Nachfolgeregelung innerhalb der Familie herbeiführen. Sie sahen jedoch eine alleinige Übertragung der Anteile an ihren Sohn als kritisch an. Ihm fehlte die Branchenkenntnis; und er verfügte auch nicht über unternehmerische Erfahrungen. Die Lösung bestand dann darin, dem Sohn die wesentlichen Anteile zu übertragen und gleichzeitig fünf leitenden Angestellten ebenfalls Anteile an der GmbH zu gewähren (jeweils 5,08 %).

Das FA sah in dieser Zuwendung an die Mitarbeiter lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn im Sinne von § 19 EStG. Die Unternehmer wehrten sich dagegen. Sie zogen vor das FG und klagten.

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

Die Klage war erfolgreich. Das FG Sachsen-Anhalt hat es im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung für ernstlich zweifelhaft gehalten, dass die Übertragung der Anteile bei den leitenden Angestellten zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt.

##### **Diese Gründe veranlassen das FG zur Annahme einer Schenkung**

Es bejaht eine Schenkung, und zwar aus folgenden Gründen:

- Im Geschäftsanteilsübertragungsvertrag war weder ein Grund für die Übertragung angegeben noch eine Gegenleistung verlangt worden. Es war auch nicht geregelt, dass die Übertragung der Anteile (in der Vergangenheit erfolgte oder in der Zukunft zu erwartende) Dienste der leitenden Angestellten für die Gesellschaft abgelten soll.
- Es war keinerlei „Haltefrist“ für die Anteile vereinbart. Und es war auch nicht geregelt, dass die „Beschenkten“ die Anteile erst nach einer bestimmten Frist der Weiterbeschäftigung bei der GmbH veräußern dürfen; die Übertragung war vielmehr „vorbehalt- und bedingungslos“ erfolgt.

##### **Anteilsübertragungen waren gesellschaftsrechtlich veranlasst**

Letztlich führte der Vorgang zu einer Übertragung der Anteile im Rahmen der Unternehmensnachfolge. Ziel war es, den Fortbestand des Unternehmens zu sichern. Dabei standen gesellschaftsrechtliche strategische Überlegungen im Vordergrund. Der gesellschaftsrechtlich motivierten Schenkung lag eine Sonderrechtsbeziehung

zugrunde, die auch selbstständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen kann und somit nicht zu Arbeitslohn führt.

**Anteilsübertragung war keine Entlohnung**

Es handelt sich zwar nur um eine summarische Prüfung des FG im Aussetzungsverfahren. Gleichwohl ist dem Beschluss eindeutig zu entnehmen, dass die Übertragung von GmbH-Anteilen auf leitende Angestellte des Unternehmens vor dem Hintergrund der Rahmenbedingungen der betrieblichen Nachfolgeregelung in erster Linie durch die Nachfolgeregelung verursacht war. Die Annahme von Arbeitslohn scheidet an dem Umstand, dass nicht ersichtlich ist, für welche früheren oder in der Zukunft zu erbringenden Leistungen die Arbeitnehmer durch die Anteilsübertragung entlohnt werden sollten.

## **II. Bilanzsteuerrecht**

1. Keine Rückstellung für Steuernachforderungen im Steuerentstehungsjahr

**Nach einem Urteil des Finanzgerichts Münster darf eine Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung (im Streitfall Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer) auch dann, wenn es sich nicht um hinterzogene Steuern handele, erst in dem Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dem der Sachverhalt durch die Betriebsprüfung aufgegriffen werde. Ebenfalls unzulässig sei die Bildung einer Rückstellung für in diesem Zusammenhang entstandenen zusätzlichen Steuerberatungskosten.**

**Finanzgericht Münster vom 24. Juni 2021 (10 K 2084/18 K,G); Revision Az. XI R 19/21**

### **I. Sachverhalt**

Der Streitfall betrifft die Frage, ob für 2012 eine Rückstellung für Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung steuerlich möglich ist, und ferner darüber, ob im Wege eines Haftungsbescheides nachgeforderte Lohnsteuerabzugsbeträge als Betriebsausgaben in 2014 zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin ist eine GmbH, die ein Taxiunternehmen betreibt. Gegen die als Folge einer Betriebsprüfung geänderten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbetragsbescheide 2012 und 2014 legte die Klägerin Einspruch ein und machte geltend, dass aufgrund der bei ihr in 2017 durchgeführten Betriebsprüfung erhebliche Mehrkosten für Beratungstätigkeiten entstanden seien, so dass hierfür im Streitjahr 2012 eine Rückstellung in Höhe von 15.000 € gewinnmindernd zu berücksichtigen sei. Für das Streitjahr 2014 seien auch die nach einer (ebenfalls in 2017 durchgeführten) Lohnsteueraußenprüfung für 2013 und 2014 vom Finanzamt nachgeforderten Beträge aus dem Lohnsteuerhaftungsbescheid vom Juli 2017 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Insoweit müsse, so die Klägerin, für 2012 eine Rückstellung für zusätzlichen Steuerberatungsaufwand im Zusammenhang mit der Prüfung und für 2014 eine Rückstellung für die Lohnsteuerhaftungsbeträge gebildet werden können.

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

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Eine Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung (im Streitfall Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer) dürfe auch dann, wenn es sich nicht um hinterzogene Steuern handele, erst in dem Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dem der Sachverhalt durch die Betriebsprüfung aufgegriffen werde. Das Finanzgericht musste hierbei nicht danach differenzieren, ob der Aufgriff schon bei Erlass der Prüfungsanordnung vorliegt oder erst dann, wenn der Prüfer das Thema konkret anspricht. Im Streitfall fanden sowohl der Erlass der Prüfungsanordnung als auch die Prüfung selbst und der Erlass des Haftungsbescheids im Jahr 2017 statt, während die Klägerin die steuermindernde Berücksichtigung der Rückstellung im VZ 2014 beantragte.

**Die Ausführungen des Gerichts im Einzelnen:**

- Die von der Klägerin beantragte Rückstellung für zusätzlichen Beratungsaufwand kann nicht wie beantragt gewinnmindernd berücksichtigt werden. Das im Streitfall „auslösende“ Ereignis für die betreffenden Aufwendungen war die Durchführung einer Betriebsprüfung. Dieses „auslösende“ Ereignis war jedoch noch nicht im Jahr 2012 eingetreten. Die Prüfungsanordnungen für die Betriebsprüfung und für die Lohnsteuer-Außenprüfung sind beide im Februar 2017 an die Klägerin erlassen worden und die Außenprüfung als sogenannte Kombiprüfung ab April durchgeführt worden.
- Auch die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten liegen im Streitfall nicht vor. Insoweit mangelte es für eine Rückstellungsbildung an einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme seitens des Finanzamts.
- Im Streitfall wirken sich die im Zusammenhang mit der Haftungsanspruchnahme geltend gemachten Lohnsteuerbeträge bei der Klägerin frühestens zum Bilanzstichtag 31.12.2017 gewinnwirksam aus. Denn erst mit dem Erlass der Prüfungsanordnungen sowie dem Beginn der Kombiprüfung durch die Finanzverwaltung musste die Klägerin ernsthaft mit einer quantifizierbaren Inanspruchnahme wegen der Lohnsteuerbeträge seitens des Beklagten rechnen. Dies ist nach der BFH-Rechtsprechung bei hinterzogenen Steuern frühestens dann der Fall, wenn eine Aufdeckung der Hinterziehung unmittelbar bevorsteht.

Die Entscheidung der Frage, ob eine Rückstellung für die Nachforderung nicht hinterzogener Steuerbeträge aufgrund einer Betriebsprüfung im Jahr der wirtschaftlichen Veranlassung oder in dem Jahr zu bilden ist, in dem der Sachverhalt von der Betriebsprüfung „aufgegriffen“ wird, ist jedoch bislang nicht abschließend geklärt. Aus diesem Grund hat das Finanzgericht die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen.



2. Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG durch ausländische Bilanzierungspflicht gesperrt

**Der BFH hat entschieden, dass das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG ausgeschlossen ist, wenn nach ausländischen Vorschriften eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht besteht (sog. Sperrwirkung).**

**BFH v. 20.4.2021 – IV R 3/20**

### **I. Sachverhalt:**

Die Kläger waren Gesellschafter einer in Luxemburg ansässigen Personengesellschaft, die einer GmbH & Co. KG nach deutschem Recht entsprach und einen Goldhandel betrieb (sog. „Goldfinger“-Gestaltung). Die Gesellschaft war nach luxemburgischem Aufsichtsrecht zur jährlichen Erstellung einer Bilanz verpflichtet. Für die Besteuerung der inländischen Gesellschafter erstellte die Personengesellschaft eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG und rechnete diesen gewerbliche – nach dem DBA steuerfreie – Einkünfte zu.

Die Finanzverwaltung sowie die Vorinstanz (FG Hess. v. 30.8.2017 – 7 K 1095/15) vertraten in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass auch eine ausländische Buchführungs- und Abschlusspflicht das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG ausschließen kann und der Gewinn demnach durch Betriebsvermögens (BV)-Vergleich zu ermitteln war (vgl. H 4.5 Abs. 1 EStH).

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

Da die Sache nicht spruchreif war, hat der BFH sie zwecks weiterer Sachverhaltsermittlung an das FG zurückverwiesen. Der IV. Senat des BFH hat jedoch die Sperrwirkung einer ausländischen Buchführungs- und Abschlusspflicht GmbH-StB 2021, 304 für das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG bejaht. Dabei hat er ebenfalls klargestellt, dass dieses Wahlrecht durch die Personengesellschaft als eigenständiges Gewinnermittlungssubjekt selbst und nicht von ihren inländischen Gesellschaftern auszuüben ist.

Ausländische gesetzliche Vorschriften können eine Sperrwirkung haben: Das Bestehen einer gesetzlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht sperrt die Möglichkeit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Derartige Pflichten können sich aus außersteuerrechtlichen (§ 140 AO) und aus steuerrechtlichen Vorschriften (§ 141 AO) ergeben. Auch ausländische gesetzliche Vorschriften, die eine Buchführungs- und Abschlusspflicht begründen, seien demnach im Grundsatz geeignet, das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG auszuschließen.

Bilanzierungspflicht ist Voraussetzung: Nach dem BFH müssen die ausländischen Gesetze für die Sperrwirkung sowohl eine Buchführungspflicht als auch eine Abschlussstellungspflicht und somit eine Bilanzierungspflicht vorschreiben. Das Bestehen einer bloßen Buchführungspflicht nach ausländischem Recht genüge nicht. Voraussetzung sei die Aufstellung einer Bilanz, die das Vermögen und die Schulden des Gewinnermittlungssubjekts stichtagsbezogen darstellt.

Keine Funktions- und Informationsgleichheit mit deutschen Pflichten notwendig: Nicht erforderlich sei hingegen, dass die ausländischen gesetzlichen Pflichten mit denen nach deutschem Recht funktions- und informationsgleich sind. Voraussetzung der Sperrwirkung ist folglich nicht, dass der sich nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermittelnde Gewinn aus den ausländischen Büchern und dem Abschluss ohne nennenswerte Umrechnung ergibt.

### III. Hinweise für die Praxis:

Bei Vorliegen einer ausländischen Bilanzierungspflicht sei die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung für inländische Zwecke gesperrt. Der Gewinn ist dann durch BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln – hierzu ist eine Überleitungsrechnung vorzunehmen. Beachten Sie: In diesem Zusammenhang hatte der BFH mit Urteil vom 14.11.2018 bereits entschieden, dass auch eine in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer ausländischen Buchführungspflicht ihre Verpflichtung nach § 140 AO auch für Zwecke der deutschen Besteuerung zu erfüllen hat (BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, GmbH-StB 2019, 150 [Böing / Rösen]). Folgerichtig gelangt der BFH nunmehr zu dem Schluss, dass dann auch das Wahlrecht zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung gesperrt ist.

Da den „Goldfinger“-Gestaltungen, die im Jahr des Goldankaufs zu einem hohen negativen Progressionsvorbehalt führten, bereits durch Einführung der Regelung in § 32b Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 c) EStG die Grundlage entzogen wurde, hat die BFH-Entscheidung grundsätzlich nur Bedeutung für die Frage nach der Art der Gewinnermittlung.

Besteht keine Sperrwirkung aufgrund einer gesetzlichen (ausländischen) Bilanzierungspflicht, kann das Gewinnermittlungswahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG frei ausgeübt werden. Ausschlaggebend ist dabei die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung. Das Wahlrecht gilt als ausgeübt, wenn die Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder der BV-Vergleich als endgültig anzusehen ist, z.B. durch Übermittlung an die Finanzverwaltung.

Insoweit kommt es auf den Zeitpunkt an. Die Ausübung des Wahlrechts zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung muss erfolgen, bevor im Inland oder im Ausland eine (freiwillige) Gewinnermittlung nach BV-Vergleich erfolgt. Der Umstand, dass beim inländischen FA eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung eingereicht wird, bevor der ausländischen Steuerverwaltung eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugeleitet wird, soll dabei als starkes Beweisanzeichen dienen.

Für vergleichbare Fälle sollte daher genau geplant werden,

- wann und
- in welcher Form

die jeweiligen Gewinnermittlungen den Finanzbehörden übermittelt werden.

3. Abzinsungssatz von 5,5 % für unverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten ist verfassungsgemäß

**Der 10. Senat des Finanzgerichts Münster hat mit entschieden, dass gegen den Abzinsungssatz von 5,5 % für unverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen.**

**FG Münster vom 22. Juli 2021 - Az. 10 K 1707/20 E,G - Revision**

### **I. Sachverhalt:**

Der Kläger betreibt einen Autohandel. In seiner auf den Schluss des Streitjahres 2016 erstellten Bilanz wies er zwei Darlehensverbindlichkeiten, die bereits seit ca. 20 Jahren bestanden, zum Nennwert aus. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Erkenntnis, dass es sich hierbei um unverzinsliche Darlehen mit unbestimmter Laufzeit handele, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit einem Rechnungszinsfuß von 5,5 % abzinsen und entsprechend niedriger zu bewerten seien. Den Differenzbetrag erfasste es gewinnerhöhend.

Hiergegen wandte der Kläger ein, dass der Zinssatz von 5,5 % wegen der seit mehreren Jahren andauernden Nullzinsphase verfassungswidrig sei.

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

Der 10. Senat des Finanzgerichts Münster hat die Klage abgewiesen. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers im Hinblick auf den Zinssatz hat das Gericht nicht geteilt. Das Gebot der Abzinsung von Verbindlichkeiten beruhe auf der sachgerechten typisierenden Vorstellung, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belaste als eine sofortige Leistungspflicht. Dieser Minderaufwand werde kapitalisiert und als Ertrag vorweggenommen, während gegenläufig aufgrund der sich stetig verkürzenden Restlaufzeit ein Aufzinsungsaufwand entstehe, bis der Rückzahlungszeitpunkt erreicht sei. Die Abzinsung bewirke daher im Ergebnis lediglich eine temporäre Gewinnverschiebung. Eine solche temporäre Gewinnverschiebung sei verfassungsrechtlich am Maßstab der Willkürkontrolle zu beurteilen.

Für das Streitjahr 2016 sei der Rechnungszinssatz von 5,5 % nicht verfassungsrechtlich willkürlich gewählt worden. In diesem Jahr habe der Fremdkapitalmarktzinssatz in unterschiedlichen Konstellationen noch 2,45 % bis 3,71 % betragen. Darüber hinaus seien im Einzelfall vorliegende weitere Faktoren wie Bonität des Schuldners und fehlende Besicherung des Darlehens einzubeziehen.

Die bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Zinssatzhöhe nach § 238 AO seien nicht auf den Abzinsungssatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG übertragbar, weil dieser nicht den Nutzungsvorteil für die Überlassung von Kapital abschöpfen solle, sondern eine interne Rechengröße für die Bewertung einer unverzinslichen Verbindlichkeit darstelle. Schließlich ließe sich die Abzinsung durch entsprechende Gestaltungen vermeiden, etwa durch „Kettendarlehen“, die für weniger als zwölf Monate gewährt und immer wieder verlängert werden oder durch Vereinbarung eines Zinssatzes knapp über 0 %.

Der Senat hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

4. Abzugsverbot von Schuldzinsen bei Überentnahmen: Avalzinsen gehören wohl dazu

**Schuldzinsen sind nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind (§ 4 Abs. 4a EStG). Nach einer Entscheidung des FG ist der Begriff der Schuldzinsen weit auszulegen und umfasst z. B. neben Darlehenszinsen und sonstigen Finanzierungskosten auch Entgelte für eine Bürgschaft wie Avalzinsen und Avalprovisionen (im Streitfall: Avalzinsen für eine von einem Tankstellenpächter als Sicherheit für offene Forderungen des Tankstellenverpächters gestellte Bankbürgschaft). Das gilt auch dann, wenn eine wirtschaftlich mit der Aufnahme eines Darlehens vergleichbare Bürgschaft der Fremdfinanzierung von Umlaufvermögen dient.**

**FG Mecklenburg-Vorpommern vom 26.5.21 - 3 K 199/20**

**Rev. BFH: X R 15/21**

### **I. Hintergrund**

Werden Überentnahmen getätigt, ist ein Teil der betrieblichen Schuldzinsen nicht als Betriebsausgaben abziehbar. 6 % dieser Überentnahmen sind als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln. Überentnahmen der Vorjahre werden zu den laufenden Überentnahmen addiert. Unterentnahmen der Vorjahre werden von den laufenden Überentnahmen abgezogen. Zinsen bis zu 2.050 EUR (Sockelbetrag) sind uneingeschränkt abziehbar.

Ausgenommen sind Schuldzinsen, die aus Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens resultieren.

### **II. Sachverhalt:**

Der Steuerpflichtige war im Streitfall Schuldner offener Forderungen des Tankstellenverpächters. Er musste diese Forderungen nicht sofort begleichen, hatte aber dafür eine Bürgschaft zu stellen, für die er die Avalzinsen zahlt. Somit erfolgt die Zahlung im Zusammenhang mit einer Schuld, wenn auch mit einer Schuld gegenüber dem Verpächter.

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

Der Begriff der Schuldzinsen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG ist grundsätzlich weit auszulegen. Schuldzinsen können der Wortbedeutung nach alle Zinsen sein, die im Zusammenhang mit einer Schuld gezahlt werden, wenn auch nicht zwingend als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital an den Gläubiger selbst. Damit werden auch Avalzinsen erfasst.

Sind Avalzinsen wirtschaftlich mit Darlehenszinsen vergleichbar, so reicht das aus, um die Abziehbarkeit der Zinsen zu beschränken. Auf die konkrete Verwendung der durch den Kredit erlangten Mittel kommt es nicht an.

Beachten Sie | Die Frage, ob auch Entgelte für eine Bürgschaft (Avalzinsen, Avalprovision) als Schuldzinsen einzuordnen sind, wurde (soweit ersichtlich) noch nicht

ausdrücklich entschieden. Demzufolge hat das FG Mecklenburg-Vorpommern die Revision zugelassen, die inzwischen anhängig ist.

## 5. Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g EStG bei Betriebsaufgabe

**Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass es für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen gem. § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG ausreicht, wenn der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts aufgegeben wird und das Wirtschaftsgut aufgrund dessen nicht für ein volles Jahr im Unternehmen verbleibt. In diesem Zeitraum muss das Wirtschaftsgut jedoch ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.**

**BFH vom 28.07.2021 (X R 30/19)**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin betrieb ein gewerbliches Einzelunternehmen, für das sie im Jahr 2014 einen Pkw anschaffte. Zuvor hatte sie bereits im Jahr 2012 einen Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG für die Anschaffung dieses Pkw geltend gemacht. Im Jahr der Anschaffung machte die Klägerin noch zudem die Sonderabschreibung i.H.v. 20 % für den Pkw geltend. Im Jahr 2015 gab die Klägerin ihren Betrieb jedoch auf. Das Finanzamt (FA) machte daraufhin den Investitionsabzugsbetrag in den Jahren 2012 und 2014 sowie die Sonderabschreibung im Jahr 2014 rückgängig und erließ entsprechende Änderungsbescheide. Zur Begründung führte das FA an, dass die Verbleibensvoraussetzungen für das Wirtschaftsgut nicht erfüllt seien, da der Betrieb vor dem Ende des auf die Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres eingestellt wurde.

Die gegen die Änderungsbescheide erhobenen Einsprüche wies das FA mit Hinweis auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 20.11.2013 (BStBl I 2013, 1493, Rdnr. 36, 37, 58) ab. Die gegen den Bescheid für das Jahr 2014 eingereichte Klage hatte jedoch vor dem Finanzgericht (FG) Erfolg.

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

Der BFH sah die Revision des FA als unbegründet an, verwies das Verfahren aber dennoch an das FG zurück, da dieses noch Feststellungen zu der Änderung der Bescheide nachzuholen hatte.

#### **Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen nach § 7g EStG**

Nach § 7g Abs. 1 EStG können vorab für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, jedoch maximal 200.000 € gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zudem können gem. § 7g Abs. 5 EStG noch 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Sonderabschreibung innerhalb der ersten fünf Jahre geltend gemacht werden. Lediglich diese Sonderabschreibung ist Gegenstand der vor dem BFH nun entschiedenen Klage.

Das Wirtschaftsgut muss für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung die Verbleibensvoraussetzungen gem. § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG erfüllen. Das Wirtschaftsgut muss dazu mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahres der An-

schaffung folgenden Wirtschaftsjahres ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Dieses Tatbestandsmerkmal sah das Finanzamt als nicht gegeben an, da der Betrieb im Wirtschaftsjahr nach der Anschaffung aufgegeben wurde.

Nach Auffassung des BFH sind die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Sonderabschreibung in diesem Fall jedoch erfüllt. Durch die Betriebsaufgabe wird das Ende des Wirtschaftsjahres nur vorgezogen. Die Auffassung des FA, dass durch die vorzeitige Betriebsaufgabe das Wirtschaftsgut nicht das volle Wirtschaftsjahr im Vermögen des Betriebs stand, ist somit nicht zutreffend. In dieser Hinsicht steht das Urteil auch dem BMF-Schreiben vom 20.11.2013 (BStBl I 2013, 1493, Rdnr. 36, 37, 58) entgegen.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Die Entscheidung des BFH bezieht sich im Streitfall zwar nur auf die Rückgängigmachung der Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG, dürfte jedoch entsprechend auch bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 2 EStG anzuwenden sein. Die Verbleibensvoraussetzungen für Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g Abs. 2 EStG oder die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG geltend gemacht wurde, wurden damit ein wenig erleichtert. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber in dieser Hinsicht nachjustieren werden.

## 6. Einräumung eines Erbbaurechts auf einem landwirtschaftlichen Grundstück führt zur Zwangsentnahme

**Der 13. Senat des Finanzgerichts Münster hat entschieden, dass die Belastung einer zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Teilfläche mit einem Erbbaurecht auch dann zu einer Zwangsentnahme führt, wenn es tatsächlich nicht zur ursprünglich geplanten Bebauung kommt.**

**FG Münster Urteil vom 15. September 2021 - Az. 13 K 2130/17 E**

### **I. Sachverhalt:**

Die Klägerin ist Eigentümerin eines ca. 14 ha großen Grundstücks, das ursprünglich von ihrem Vater landwirtschaftlich genutzt und nach Aufgabe der Landwirtschaft parzellenweise an unterschiedliche Pächter verpachtet wurde. Die Klägerin führte die Verpachtungen nach dem Tod des Vaters fort und erklärte hieraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Wirtschaftsjahr 2011/12 bestellte die Klägerin auf einer Teilfläche von ca. 3,5 ha zugunsten einer KG ein Erbbaurecht für die Dauer von 50 Jahren mit einer zweimaligen Verlängerungsoption um jeweils 15 Jahre. Die KG verpflichtete sich, hierauf Gebäude für ihren Produktionsbetrieb zu errichten. Tatsächlich nahm die KG die geplante Bebauung jedoch nicht vor, sodass die Teilfläche weiterhin für den Getreideanbau genutzt wurde.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Bestellung des Erbbaurechts zu einer Zwangsentnahme der Teilfläche geführt habe. Es erfasste daher im Wirtschaftsjahr 2011/12 einen Entnahmegewinn und behandelte die Erbbauzinsen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass die BFH-Rechtsprechung, die die aus einer Erbbaurechtsbestellung resultierende endgültige Nutzungsänderung von mehr als 10 % der Gesamtfläche eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs als Entnahme behandle, nicht eingreife, wenn die geplante Bebauung tatsächlich nicht (zeitnah) erfolge.

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

Dem ist der 13. Senat des Finanzgerichts Münster nicht gefolgt und hat die Klage abgewiesen. Die Klägerin habe die streitige Teilfläche von 3,5 ha mit Bestellung des Erbbaurechts aus dem Betriebsvermögen ihres land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs entnommen. Eine solche Nutzungsänderung führe bei verpachteten landwirtschaftlichen Flächen nach der BFH-Rechtsprechung zu einer Zwangsentnahme, wenn die Vermögensverwaltung die landwirtschaftliche Betätigung verdrängt. Betreffe die Nutzungsänderung nicht mehr als 10 % der land- oder forstwirtschaftlichen Fläche, sei dies unschädlich. Im Streitfall sei eine Teilfläche von ca. 25 % bezogen auf die Gesamtfläche aller Betriebsgrundstücke betroffen, sodass die 10 %-Grenze deutlich überschritten sei. Durch die Bestellung des Erbbaurechts für einen Zeitraum von 50 bis 80 Jahren sei das Grundstück dauerhaft dem Betrieb der Klägerin entzogen worden.

Dass es tatsächlich bislang nicht zu der geplanten Bebauung gekommen sei, sei nicht von Bedeutung, da bereits die Bestellung des Erbbaurechts, mit der sich die Erbbauberechtigte vertraglich zur Bebauung verpflichtet habe, zu einer Entnahme



führe. Da lediglich der Wille des Betriebsinhabers – hier der Klägerin – für die Entnahmehandlung maßgeblich sei, komme es auf die spätere Änderung der Absichten eines Dritten – hier der Erbbauberechtigten – nicht an.

### **III. Körperschaftsteuer**

1. Typenvergleich zur Qualifizierung von Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft

**Ob Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG außer Ansatz bleiben, richtet sich nach dem sog. Typenvergleich. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.**

**BFH, Urteil vom 18. Mai 2021 (I R 12/18),**

#### **I. Sachverhalt**

Die Beteiligten streiten darüber, ob Zahlungen, die die Klägerin im Jahr 2001 (Streitjahr) von einer US-amerikanischen Schwestergesellschaft erhalten hat, als steuerfreie Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, jeweils in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG, EStG), oder als steuerpflichtige Zinserträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu behandeln sind.

Klägerin war eine deutsche GmbH, die durch ein „Preferred Stock Subscription Agreement“ (Vorzugsaktien) an ihrer Schwestergesellschaft, einer US-Inc., beteiligt war. Bei der US-Inc. wurde ein Sondervermögen (FASIT) gebildet. Nach US-Recht sind Zahlungen aus diesem Konstrukt als abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln und beim Empfänger als Zinsen zu betrachten. Nach Ansicht der Klägerin waren die Zahlungen indes Resultat aus dem Gesellschaftsverhältnis und dementsprechend als Gewinnausschüttungen zu qualifizieren, die nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG im Streitjahr 2001 steuerfrei gewesen wären. Das Finanzamt beurteilte die Zahlungen aus dem FASIT jedoch als Zinseinkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Die Klage vor dem Finanzgericht Nürnberg hatte keinen Erfolg.

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

Der BFH hat der Revision der Kläger stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2001 aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Die vom Finanzgericht vorgenommene Abgrenzung zwischen steuerfreien Beteiligungserträgen i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und steuerpflichtigen Zinserträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

Ob Ausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG außer Ansatz bleiben, richtet sich nach dem sog. Typenvergleich. Sowohl das ausländische Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in diesen Regelungen angeführt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung.

Für den Typenvergleich der konkreten Beteiligungsform mit einer Aktie kommt es grundsätzlich darauf an, ob die Beteiligungsform als mitgliedschaftliche Beteiligung anzusehen ist, die dem Anteilseigner Vermögens- und Mitverwaltungsrechte einräumt. Dies setzt aber nicht voraus, dass sämtliche Einzelheiten der ausländischen Beteiligungsform auch für inländische Aktien umsetzbar wären.

Aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit des § 8b Abs. 5 KStG 2001 richtet sich die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben beim Bezug steuerfreier Dividenden im Jahr 2001 grundsätzlich nach § 3c Abs. 1 EStG.

## 2. Qualifikation einer US-amerikanischen LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft

**Die Einordnung einer nach dem Recht des US-Bundesstaats Colorado gegründeten LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft richtet sich nach dem sog. Typenvergleich unter Berücksichtigung der im BMF-Schreiben vom 19.03.2004 genannten Merkmale. Mit diesem Beschluss bestätigt der Bundesfinanzhof seine mit Urteil vom 20.08.2008 - I R 34/08 ergangene frühere Rechtsprechung.**

**BFH, Beschluss vom 18. Mai 2021 - I B 75/20**

### **I. Hintergrund:**

Die Beteiligten streiten im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes darüber, ob die Antragstellerin, eine Gesellschaft in der Rechtsform einer Limited Liability Company (LLC) der USA, als Kapitalgesellschaft einzuordnen ist, die für eine Zahlung an ihren Gesellschafter im Streitjahr (2018) Kapitalertragsteuer anmelden muss. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der LLC ist L. Nachdem L seinen Wohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt im Juli 2017 von Z nach Deutschland verlegt hatte, befand sich auch der Ort der Geschäftsleitung der Antragstellerin i.S. des § 10 Abgabenordnung (AO) in Deutschland. Am 31.12.2018 überwies L einen Betrag von einem Bankkonto der Antragstellerin auf ein privates Bankkonto. Hierfür gab die Antragstellerin am 28.07.2020 beim Finanzamt eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung ab.

Gegen diese Kapitalertragsteuer-Anmeldung legte die Antragstellerin Einspruch ein. Auf Grundlage eines Typenvergleichs sei sie nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als Personengesellschaft einzuordnen. Deshalb handele es sich bei der Zahlung an L auch nicht um eine kapitalertragssteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung, sondern um eine nicht steuerbare Entnahme. Das Finanzamt hat über diesen Einspruch bisher noch nicht entschieden. Das Finanzgericht hatte die Beschwerde zur beantragten Aussetzung der Vollziehung abgelehnt.

### **II. Der Beschluss des Gerichts:**

Auch der BFH wies die Beschwerde als unbegründet zurück. Im Streitfall bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung.

Der BFH hat bei summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel, dass die Antragstellerin trotz der Verlegung des Orts der Geschäftsleitung nach Deutschland zivilrechtlich fortbestanden hat, so dass Kapitalertragsteuer i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) anfallen kann. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasse auch Bezüge aus der Beteiligung an ausländischen Gesellschaften, die nach ihrer Struktur einer nach deutschem Recht errichteten AG oder GmbH im Wesentlichen entsprechen. Sowohl das ausländische Rechtsgebilde

als auch die konkrete Beteiligungsform des Steuerpflichtigen müssen vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannt werden. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in der Satzung dieser Gesellschaft. Die Antragstellerin ist nach einer Gesamtwürdigung dieser Merkmale mit einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar (Rz. 20 des Urteils).

Im Streitfall reicht es aus, dass die besonders bedeutsamen Merkmale Geschäftsführung und Vertretung, beschränkte Haftung und Gewinnzuteilung sowie zusätzlich das Merkmal der formalen Gründungsvoraussetzungen für eine Gleichstellung mit einer inländischen Kapitalgesellschaft sprechen. Das Merkmal der Gewinnverteilung sei zumindest neutral zu werten, so der BFH. Die Merkmale der Übertragbarkeit der Anteile, der Kapitalaufbringung und der Lebensdauer können daher nicht dazu führen, die Gleichstellung mit einer inländischen Kapitalgesellschaft in Zweifel zu ziehen, zumal die Merkmale Übertragbarkeit der Anteile und Lebensdauer zumindest im Streitfall eine nur beschränkte Aussagekraft haben.

### **Bestätigung der früheren Rechtsprechung**

Der BFH bestätigt insoweit seine hierzu ergangene frühere Rechtsprechung im Urteil vom 20. August 2008 (I R 34/08). Dort ging es um eine nach dem Recht des Staates Florida gegründete US-amerikanische LLC, welche in den USA infolge der Ausübung des dort gegebenen steuerlichen Wahlrechts nicht mit der dortigen Corporate Tax besteuert, sondern wie eine Personengesellschaft behandelt wird. Das damalige Urteil des BFH ist zwar noch zu der bisherigen Regelungslage nach dem alten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und den USA ergangen. Der BFH weist in seiner aktuellen Entscheidung jedoch explizit darauf hin, dass diese Regelungen auch durch die Neufassung des DBA in Art. 29 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 bestätigt werden.

### 3. Fremdübliche Zinsen bei Konzerndarlehen

**Der BFH entschied über die Ermittlung des angemessenen Zinses für ein Konzerndarlehen und gab dabei wichtige Leitlinie vor – teils gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.**

**BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17**

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

Eine inländische GmbH und Tochtergesellschaft einer international tätigen Industrieholding in den Niederlanden hatte seit 1997 mehrere Darlehen bei der ebenfalls in den Niederlanden ansässigen Konzernfinanzierungsgesellschaft (Z-B.V.) aufgenommen. Diese wiesen eine Laufzeit von vier bis sieben Jahren auf; die vereinbarten Zinssätze betragen zwischen 4,375 % und 6,45 %. Sicherheiten wurden nicht gestellt, obwohl die GmbH sich hierzu vertraglich bereiterklärte. Darüber hinaus führte die Z-B.V. gegenüber der Klägerin ein Kontokorrent-Darlehenskonto. Zwischen der GmbH und einer Bank bestand ein Kreditrahmen zur „Betriebsmittelfinanzierung im Teilkonzern Y-GmbH“ zum Sollzinssatz von 5,75 % p.a. für die Inanspruchnahmen im Kontokorrent. Dieser Vertrag sah eine unbefristete selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft als Sicherheit vor.

#### **Streitig war die angemessene Zinshöhe.**

Das Finanzamt erachtete den Zinsaufwand der GmbH in den Streitjahren 2002 und 2003 als überhöht – vor allem im Hinblick auf die Präferenzbesteuerung in den Niederlanden mit einer Steuerbelastung von ca. 7% der Zinseinkünfte. Die vereinbarten Zinssätze entsprächen nicht dem Fremdvergleich und seien deshalb teilweise als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu behandeln. Das Finanzamt schätzte die angemessenen Zinsaufwendungen auf Basis der Kostenaufschlagsmethode und zog hierzu die aus dem Konzernreporting bekannten Refinanzierungskosten der Z-B.V. heran. Nach Auffassung der GmbH ist hingegen die von ihr gewählte Preisvergleichsmethode heranzuzuziehen. Dabei sei zu beachten, dass die Refinanzierungsdarlehen durch Bürgschaften der Muttergesellschaft abgesichert gewesen seien und kürzere Laufzeiten aufgewiesen hätten. Das Rating der GmbH wurde auf Basis von Datenbanken von Ratingagentur ermittelt.

#### **Die Entscheidung des Gerichts:**

Der BFH hob das Urteil des FG Münster 7.12.2016 – 13 K 4037/13 K F, EFG 2017, 334 (vgl. Centrale-Rundbrief 5/17) auf, da Änderungsbescheide während des Revisionsverfahrens erlassen wurden, was dem FG-Urteil die Rechtsgrundlage entzieht. Hinsichtlich der Einwendungen gegen die Kostenaufschlagsmethode verwies der BFH die Sache zur weiteren Aufklärung und Entscheidung an das FG Münster zurück. Dabei stellte er die maßgeblichen Verrechnungspreisgrundsätze klar.

#### **Vorrang der Preisvergleichsmethode:**

Der I. Senat des BFH bezeichnet die Preisvergleichsmethode als die „Grundmethode“, weil sie unmittelbar zur Feststellung eines Vergleichspreises führt; sie sei daher vorzuziehen. Für die Fremdüblichkeit des vereinbarten Zinssatzes für ein

Konzerndarlehen ist zunächst der vereinbarte Zins mit dem Zins zu vergleichen, der bei vergleichbaren Geschäften zwischen unabhängigen Dritten oder zwischen einem der Konzernunternehmen mit einem unabhängigen Dritten vereinbart worden ist („Preisvergleichsmethode“).

Die sog. „**Kostenaufschlagsmethode**“ – bei der die Selbstkosten des Darlehensgebers ermittelt und um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht werden – kann erst angewendet werden, wenn ein derartiger Preisvergleich nicht möglich ist. Wenn ein bestimmter Preis oder eine Preisspanne als „üblich“ festzustellen ist, kann die Kostenaufschlagsmethode nicht zu einer „Kontrollmethode“ führen, nur weil der übliche Preis höher oder niedriger ist als die Selbstkosten nebst angemessenem Gewinnaufschlag. Es ist auch nicht zulässig, zunächst eine Kostenaufschlagsmethode anzuwenden und anschließend mit Blick auf den (tatsächlichen) Marktpreis wieder zu korrigieren.

### **Keine Einschränkungen des Fremdvergleichs:**

Der I. Senat des BFH hat verdeutlicht, dass der interne Fremdvergleich nicht allein deswegen abgelehnt werden darf, weil „banküblich“ Sicherheiten gestellt würden, da eine Kompensation durch die Höhe des Zinssatzes nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Auch der externe Fremdvergleich auf der Grundlage der „bankähnlichen Strukturen“ ist unzutreffend, wenn man den Bereich der Unternehmensanleihen berücksichtigt.

Das Urteil steht im Widerspruch zu den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise v. 14.7.2021 – IV B 5 - S 1341/19/10017:001, BStBl. I 2021, 1098 (VerwGr 2021) vgl. Centrale-Rundbrief 8/2021). Nach Tz. 3.92 der Verwaltungsanweisung steht einer Gruppen-Finanzierungsgesellschaft eine eingeschränkte Vergütung zu, wenn die ökonomischen Risiken (Kreditausfallrisiko, Refinanzierungsrisiko, Zinsänderungsrisiko) tatsächlich nicht getragen werden. Das BMF hatte insoweit in dem BFH-Verfahren von einem „risikoarmen Dienstleister“ gesprochen. Damit bleibt das BMF bei der Risikoabschichtung auf der Grundlage des „Rückhalts im Konzern“.

### **Konzernverbund:**

Die Preisvergleichsmethode scheidet nach Auffassung des I. Senats des BFH nicht an der konkreten Einbindung der GmbH in den Konzernverbund der Z-B.V. Der nicht verbindlich verfestigte Konzernrückhalt ist indes – wie bereits in ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH festgestellt (BFH v. 18.12.2019 – I R 72/17, BFH/NV 2020, 1049 = GmbH-StB 2020, 311; BFH v. 14.8.2019 – I R 14/18, BFH/NV 2020, 755) – noch keine werthaltige Besicherung. Die bloße Wahrscheinlichkeit einer finanziellen Unterstützung hat keinen Einfluss auf das Leistungsgefüge der Darlehensbeziehung. Nach den Erwägungen des BMF wäre indes sogar ein Teil der vereinnahmten Zinserträge als „Gebühr“ für diesen finanziellen Rückhalt im Konzern an die Konzernspitze weiterzuleiten. Es würde aber zu Verwerfungen führen, wenn unmittelbare Darlehen der Konzernspitze anders als Darlehen von einer Schwestergesellschaft unterschiedliche Bedingungen hätten. Die Bonität der GmbH kann durch den Zinssatz oder durch eine Anpassung des „Stand-alone-Ratings“ berücksichtigt werden. Auch wenn Aspekte der Missbrauchsverhinderung gegen einen individuellen Zinssatz sprechen können (Gewinnverlagerung in Länder

mit niedrigen Steuersätzen), kann ein solcher Korrekturansatz nicht im Zuge der individuellen, geschäftsvorfallbezogenen Fremdvergleichsprüfung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG umgesetzt werden.

Der I. Senat des BFH korrigiert diese strenge „Rating-Betrachtung“, indem die strategische Bedeutung der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft einbezogen wird. Wird ein wichtiges Konzernunternehmen, das wesentlicher Bestandteil der Konzernidentität oder der Zukunftsstrategie des Konzerns ist, kann sich dies auf die Bonitätsbeurteilung auswirken. Die fehlende rechtliche Verfestigung des Konzernrückhalts wird damit durch eine anzunehmende wirtschaftliche Verfestigung des Konzernrückhalts ergänzt. Dabei wird auf Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für Finanztransaktionen (Tz. 10.78) Bezug genommen, die eine relative Unterstützungsbetrachtung befürworten, soweit es sich um Gesellschaften des sog. „core business“ handelt.

### **Weitere Entscheidung zu Zinsen:**

Der BFH v. 18.5.2021 – I R 62/17 hat eine ergänzende Entscheidung zu einer überhöhten Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens getroffen, die insbesondere die Wirkung des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO berücksichtigt. Bei der Beurteilung des Fremdvergleichs ist wegzudenken, dass das „Nahestehen“ die Gestellung von Sicherheiten aushebeln würde. Ein Markt für nachrangige Kredite kann einen externen Preisvergleich ermöglichen, wenn dort dem Ausfallrisiko durch einen Zinszuschlag Rechnung getragen wird (auch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 693a).



#### 4. Übertragung einer Pensionszusage auf einen Pensionsfonds und Abgrenzung zur Rentner-GmbH

**Der BFH hat sich zur Übertragung einer Geschäftsführer-Pensionszusage auf einen Pensionsfonds geäußert. Er hat dabei die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung insoweit bestätigt, als es beim Arbeitnehmer durch die Übertragung der Pensionszusage gegen Ablöseleistung zum Zufluss von zusätzlichem Arbeitslohn kommt, sofern der Arbeitgeber es unterlassen hat, einen Antrag gem. § 4e Abs. 3 EStG zu stellen. Ferner hat der BFH die Entscheidung genutzt, um die Übertragung auf einen Pensionsfonds von der Übertragung auf eine Rentner-GmbH abzugrenzen. Er hat nochmals bekräftigt, dass die Übertragung auf eine Rentner-GmbH keinen Zufluss von zusätzlichem Arbeitslohn beim Geschäftsführer auslösen kann.**

**BFH Urteil vom 19.4.21 (VI R 45/18)**

##### **1. Der Sachverhalt**

Im Streitfall hatte die A1-GmbH ihrem GGf im Jahre 1993 eine Pensionszusage erteilt. Im Jahre 2010 wurde die GmbH im Wege eines Share Deals an die A2-GmbH veräußert. Das Dienstverhältnis mit dem damals 54-jährigen GGf wurde in diesem Zuge beendet und die Pensionszusage auf einen Pensionsfonds übertragen. Im Zuge der Übertragung trat die A1-GmbH ihre Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung (RDV) von 257.644 EUR an den Pensionsfonds ab. Darüber hinaus zahlte sie aus eigenen Mitteln einen einmaligen Ausgleichsbetrag von 167.695 EUR an den Pensionsfonds. Der Gesamtaufwand zur Übertragung der Pensionsverpflichtung belief sich somit auf 425.339 EUR.

Die A1-GmbH löste die für die Pensionsverpflichtung des Klägers gebildete Rückstellung von 233.680 EUR auf. Da die GmbH offensichtlich den weiteren Ablösebetrag von 167.695 EUR (warum auch immer) nicht als Betriebsausgabe verbuchte, ergab sich bei ihr nur ein Aufwand von 23.964 EUR (Ansprüche aus der RDV abzgl. Pensionsrückstellung). Einen Antrag auf Verteilung dieses Aufwands gem. § 4e Abs. 3 EStG auf zehn Jahre stellte die A1-GmbH nicht.

Aufgrund einer Kontrollmitteilung änderte das Finanzamt den ESt-Bescheid des GGf für das Jahr 2010 gem. § 164 Abs. 2 AO und rechnete dem steuerpflichtigen Arbeitslohn einen Betrag in Höhe der gebildeten Pensionsrückstellung (somit 233.680 EUR) zu. Gegen diesen Bescheid erhob der GGf zunächst Einspruch und später Klage vor dem FG Köln.

Das FG Köln (27.9.18, 6 K 814/16) hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen und bestätigt, dass es im Zuge der Übertragung der Pensionszusage auf einen Pensionsfonds beim Geschäftsführer zu einem Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn i. S. d. § 19 EStG von 233.680 EUR gekommen ist.

**Zu klärende Rechtsfragen:**

Führt die Übertragung der bei einer GmbH zugunsten des beherrschenden GGf entstandenen Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds zu einem Zufluss von Arbeitslohn (Steuerpflicht dem Grunde nach)?

Falls ja: Ist der zugeflossene Arbeitslohn nach § 3 Nr. 66 EStG insoweit steuerfrei, als er den Aufwand des Arbeitgebers übersteigt, für den dieser keinen Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt hat (Steuerpflicht der Höhe nach)?

**II. Die Entscheidung des Gerichts:**

Der BFH hat die Entscheidung des FG Köln vollumfänglich bestätigt. Zum einen hat er die Frage nach der Steuerpflicht dem Grunde nach eindeutig geklärt. Zum anderen hat er – wie von den Autoren gehofft – die Entscheidung dazu genutzt, um eine deutliche Abgrenzung zwischen der Übertragung auf einen Pensionsfonds und einer Übertragung auf eine Rentner-GmbH zu schaffen. Eine Entscheidung zur Steuerpflicht der Höhe nach hat der BFH jedoch als nicht erforderlich erachtet, da insoweit zwischen den Beteiligten kein Streit bestand (Rz. 25).

**Der BFH hat zunächst unter der Rz. 11 verdeutlicht, in welchen Konstellationen es zum Zufluss von Arbeitslohn kommt:**

Arbeitslohn i. S. d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 S. 4 i. V. m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG). Nach ständiger BFH-Rechtsprechung führt das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei und begründet damit auch noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn. Der Zufluss ist grundsätzlich vielmehr erst mit der Erfüllung des Anspruchs gegeben (wirtschaftliches Eigentum des Arbeitnehmers). Folglich fließt mit der Zusage des Arbeitgebers, künftig Leistungen zu erbringen, noch kein Arbeitslohn zu.

Der Zufluss von Arbeitslohn sei ferner zu bejahen, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft. Auch in diesem Fall wird der Zufluss aber nicht durch das Versprechen des Arbeitgebers, z. B. Versicherungsschutz zu gewähren, herbeigeführt, sondern erst durch die Erfüllung dieses Versprechens – insbesondere durch die Leistung der Versicherungsbeiträge in der Weise, dass ein eigener unentziehbarer Anspruch des Arbeitnehmers auf die Versicherungsleistung entsteht (z. B. BFH 22.2.18, VI R 17/16, BStBl II 19, 496, Rz. 26 ff., m. w. N.).

Die o. g. Grundsätze hat der BFH dann in der Rz. 12 im Hinblick auf die Beurteilung von Zukunftssicherungsleistungen wie folgt konkretisiert:

„Demzufolge sind Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, wenn sich die Sache – wirtschaftlich betrachtet – so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beträge zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet hätte. Kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, sondern eine Versorgungszusage liegt demgegenüber vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Versorgung aus eigenen, erst im Zeitpunkt der Zahlung bereitzustellenden Mitteln zusagt; in diesem Fall unterliegen erst die später geleisteten Versorgungszahlungen der Lohnsteuer (Senatsurteile vom 18.8.16 – VI R 18/13, BStBl II 17, 730, Rz. 16, und VI R 46/13, Rz. 11; m. w. N.).“

Sodann hat der BFH noch festgestellt, dass nach diesen Grundsätzen die Übertragung der Pensionszusage auf den Pensionsfonds gegen Ablöseleistung zum Zufluss von zusätzlichem Arbeitslohn beim Geschäftsführer geführt hat. Dies insbesondere deswegen, weil der Geschäftsführer dadurch anstelle der Anwartschaften auf zukünftige Rentenzahlungen im Versorgungsfall gegenüber seinem (bisherigen) Arbeitgeber – der GmbH – einen eigenständigen Rechtsanspruch gegen den Pensionsfonds auf Versorgung gemäß § 236 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) erlangt hat.

Ferner kam der Senat zu der Entscheidung, dass der dem Geschäftsführer im Zuge der Übertragung der Pensionszusage auf den Pensionsfonds zugeflossene Arbeitslohn nicht nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei ist. Eine Steuerfreiheit wäre nur dann erlangt worden, wenn die GmbH einen Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt hätte. Es war jedoch zwischen den Beteiligten nicht strittig, dass die GmbH den erforderlichen Antrag gerade nicht gestellt hat. Daher sind die vom Arbeitgeber an den Pensionsfonds erbrachten Leistungen in vollem Umfang (lohn-)steuerpflichtig. Hierzu führte der BFH unter der Rz. 22 das Folgende aus:

„Der Gesetzeswortlaut ist insoweit eindeutig. Ihm lässt sich – entgegen der Auffassung der Kläger – insbesondere keine betragsmäßige Begrenzung auf die nach § 4e Abs. 3 EStG auf Antrag zu verteilenden Betriebsausgaben entnehmen (s. dazu Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 4e Rz. 10, m. w. N.; Stuhmann in: Bordenwin/Brandt, § 3 EStG Rz. 17). Hätte der Gesetzgeber eine entsprechende Begrenzung gewollt, hätte er dies mit einer „soweit“-Formulierung ohne weiteres zum Ausdruck bringen können.“

## 5. Umsatzabhängige Konzernumlage im Inlandsfall als verdeckte Gewinnausschüttung

**Das FG Hamburg entschied zu einer umsatzabhängigen Konzernumlage im Inlandsfall, die als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) angesehen werden kann, wenn bestimmte Rahmenbedingungen vorliegen.**

### **FG Hamburg v. 17.3.2021 – 2 K 172/18 - Nichtzulassungsbeschwerde**

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

Streitig ist die Würdigung einer Konzernumlage zwischen einer inländischen GmbH (GmbH) und ihrer alleinigen Anteilseignerin, ebenfalls eine inländische GmbH (Holding). Die Holding erbrachte Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften. Gegenüber der GmbH erbrachte die Holding folgende Leistungen:

- Leistungen im Bereich EDV- und Programmierarbeiten,
- Bereitstellung von Branchensoftware (Hard- und Software),
- zentrale Beschaffung aller Lieferungen und Leistungen,
- Beratung und Unterstützung im Bereich Vertrieb und Marketing,
- Sicherung und Durchführung der Finanzierung und Abwicklung des Zahlungsverkehrs,
- Organisation und Personalwesen, Schulungen etc.
- Erstellung der Buchhaltungen und regelmäßiger Abschlüsse.

Die Dienstleistungen waren mit monatlich pauschal 6 % (später: 5,5 %) vom Umsatz zu honorieren. Die gezahlten Umlagen der GmbH deckten in den Streitjahren 2010 bis 2013 nur im Jahr 2011 die von den Prüfern errechneten Kosten der Holding. In den anderen Jahren erwirtschaftete die GmbH Jahresfehlbeträge. Im Rahmen einer Konzernprüfung bei der Holding für die Jahre 2009 bis 2012 gingen die Prüfer daher zunächst davon aus, dass die vereinbarte Konzernumlage eine vGA bewirke und das Einkommen der Holding entsprechend zu erhöhen sei, ohne dass es bei den Tochtergesellschaften zu Einlagen komme, da Nutzungen und Leistungen nicht einlagefähig seien. Später änderten die Prüfer ihre Rechtsauffassung und beurteilten die Zahlungen der Tochtergesellschaften als vGA, welche deren Einkommen außerbilanziell erhöhen.

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

Das FG Hamburg wies die Klage ab. Die gezahlte Konzernumlage führe in den Streitjahren zu einer vGA. Revision wurde nicht zugelassen, eine Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH anhängig.

#### **Grundsätze des Fremdvergleichs:**

Im Urteilsfall bestanden keine Zweifel, dass der zugrundeliegende Dienstleistungsvertrag klar, eindeutig und im Voraus getroffen wurde und damit die Anforderungen, die für Verträge zwischen dem beherrschenden Gesellschafter und seiner Gesellschaft gelten, erfüllt sind (formeller Fremdvergleich). Der Dienstleistungsvertrag wurde auch tatsächlich durchgeführt. Die Vereinbarung einer Pauschalvereinbarung hielt aber nach dem FG Hamburg einer wirtschaftlichen Betrachtung (materieller Fremdvergleich) nicht stand. Der materielle Fremdvergleich bezieht sich nach Auffassung des FG nicht nur auf die Perspektive der leistenden Kapitalgesellschaft, sondern berücksichtigt auch die Sicht des Vertragspartners. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann auch gegeben sein, wenn ein fremder Dritter einer für die Gesellschaft vorteilhaften Vereinbarung nicht zugestimmt hätte, z.B. wegen einseitig begünstigender Vereinbarungen (BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204 = GmbHR 1995, 906 zum Fall der sog. „Nur-Pension“; Wilk in Herrmann/Heuer/Raupach § 8 KStG Rz. 140).

### **Kostenumlagen:**

Kostenumlagen, die nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel ohne Gewinnaufschlag (dazu bereits Roser, FR 1989, 417) abgerechnet werden, sind für die Erbringung von Dienstleistungen in Konzernzusammenhängen grundsätzlich zivilrechtlich wirksam und steuerrechtlich anzuerkennen (vgl. z.B. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 7.1.2.; BFH v. 30.12.1999 – IV B 4 S 1300 – 14/99 VWG-Umlage, BStBl. I 1999, 1122, Anm. 3.2), diese stellen aber grundsätzlich auf die tatsächlich angefallenen Kosten ab und nicht auf pauschale Wertansätze (vgl. auch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2021, § 8 KStG Rz. 945). Fremde Dritte würden sich auf keine umsatzgezogene Konzernumlage einlassen, wenn sie sich damit gänzlich von dem tatsächlichen Aufwand für die erbrachten Dienstleistungen abgekoppelt. Gerade der umfangreiche Katalog von Dienstleistungen verdeutlicht, dass die Kosten der einzelnen Leistungen nicht durch den Umsatz des Leistungsempfängers bestimmt sein können. Für einzelne Leistungen sei sogar denkbar, dass bei geringerem Umsatz ein höherer Leistungsbedarf besteht. Aus Sicht der Holding waren die Umlagen ebenfalls problematisch, da die Deckung der Kosten nicht gewährleistet war. Es fehlte auch eine wiederkehrende Überprüfung der Angemessenheit des Entgelts durch Evaluierung und Darlegung der tatsächlichen Kosten, die vom FG Hamburg als „drittüblich angesehen wird. Fremde Dritte hätten zumindest aus Sicht des Dienstleisters einen Sockelbetrag für eine jedenfalls anteilige Deckung der voraussichtlichen Kosten und aus Sicht des Leistungsempfängers eine Deckelung der Höhe nach vereinbart.

### **Konsequenzen einer Vergleichsbetrachtung:**

Das FG Hamburg bezieht sich zur Begründung auch auf die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD zu Kostenumlagen (Kap. VIII 8.29). Diese sind zum einen im reinen Inlandsfall mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht anwendbar. Zudem kollidiert der wohl der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie für Kostenumlagen entlehene Ansatz „wechselseitiger und anteiliger Vorteile“ (Kap. VIII 8.12, 8.14, 8.39) im Rahmen des Fremdvergleichs mit den Tatbestandsmerkmalen der deutschen Rechtsprechung für eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG. Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt nach ständiger Rechtsprechung eine Vermögensminderung (bzw. verhinderte Vermögensmehrung) auf Ebene der Gesellschaft (hier: GmbH) voraus, indem die Gesellschaft ein überhöhtes Entgelt

entrichtet bzw. auf ein angemessenes Entgelt verzichtet und sich dies beim Gesellschafter zumindest als „vorteilsgeneigt“ niederschlägt (vgl. z.B. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2021, § 8 KStG Rz. 166, 245; Lang in Bott/Walter, § 8 KStG Rz. 485 f.; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG Teil C Rz. 64). An einer solchen Vermögensminderung mangelt es in den Streitjahren allerdings. Folglich kann auch der Grundsatz nicht zur Anwendung kommen, wonach die Höhe der vGA sich „nur“ i.H.d. Vermögensminderung (Differenz zwischen vereinbartem Entgelt und Fremdvergleichs-Entgelt) bestimmt; vgl. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2021, § 8 KStG Rz. 380).

### **vGA dem Grunde nach:**

Das FG Hamburg geht davon aus, dass eine umsatzbezogene Umlage nicht vereinbart worden wäre. Der Verstoß gegen den – an den Interessen beider Vertragsparteien orientierten – Fremdvergleichsgrundsatz führt daher zu einer vGA dem Grunde nach. Da weder ein fremder Dienstleister noch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit der GmbH als Leistungsempfänger eine ausschließlich umsatzbezogene Umlage vertraglich vereinbart hätten, sind nach dem FG Hamburg sämtliche Zahlungen der Klägerin in voller Höhe als vGA in den Streitjahren außerbilanziell hinzurechnen.

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH das Verfahren auf der Grundlage der Nichtzulassungsbeschwerde zur Revision annehmen wird.

In Hinblick auf Finanzierungsbeziehungen hat der I. Senat in den letzten Jahren – allerdings in grenzüberschreitenden Fällen von Konzerndarlehen – ebenfalls Tendenzen zu einer erheblichen Ausweitung der vGA dem Grunde nach erkennen lassen.

### **Vergleichbare Verschärfungen bei Darlehensbeziehungen:**

Die Tendenz einer formalen Betrachtung der Ernsthaftigkeit lässt sich auch aus dem Urteil des FG Münster v. 9.6.2021 – 13 K 668/19 E) erkennen, das für ein unbesichertes Darlehen einen Vermögensvorteil des Gesellschafters angenommen hat, wenn bereits bei Darlehensauszahlung aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Gesellschafters – hier:

- Eröffnung des Insolvenzverfahrens,
- hohe Verbindlichkeiten und geringe laufende Einkünfte,
- Fehlen von Sicherheiten,
- keine nennenswerten Tilgungsleistungen und Zinszahlungen

– mit keiner Rückzahlung gerechnet werden kann (auch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2021, § 8 KStG Rz. 688). In dem entschiedenen Fall kam es bereits darauf an, dass keine hinreichenden Sicherheiten vereinbart worden waren. Interessant ist hier, dass die Frage, ob Ausschüttungsansprüche des Gesellschafters als Sicherheit der Gesellschaft angesehen werden könnten, keine Erörterung fand.

## **IV. Umsatzsteuer**

### **1. Drittwirkung der Steuerfestsetzung bei Organschaft**

**Ist für eine Organgesellschaft entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Steuerfestsetzung ergangen, ergibt sich hieraus eine Drittwirkung i.S. von § 166 AO. Der Organträger kann dann keinen Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen geltend machen, die von Dritten über die Organgesellschaft bezogen wurden. Das Recht des Organträgers, die Nichtbesteuerung von Innenleistungen geltend zu machen, die er an die Organgesellschaft erbracht hat, bleibt unberührt. Bei einer Rechtsprechungsänderung können Organträger und Organgesellschaften nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (hier: Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (hier: Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden.**

**BFH v. 26.8.2021 - V R 13/20**

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

Der Steuerpflichtige Einzelunternehmer und ging davon aus, dass er gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organträger der PL-GmbH und der PR-GmbH war.

Beide GmbHs erbrachten steuerbare Leistungen gegen Entgelt an drei KGs (C-KG, P-KG und R-KG), bei denen der Steuerpflichtige jeweils einziger Kommanditist sowie Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der jeweiligen Komplementär-GmbH war.

Dabei handelte es sich in Bezug auf die C-KG um die C-GmbH und in Bezug auf die beiden anderen KGs um die F-GmbH.

Der Steuerpflichtige begehrt die Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzungen 2008 und 2009, da er gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auch Organträger der drei KGs gewesen sei.

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

Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, hat dies auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter anzufechten. Im Streitfall begründen die für die KGs unanfechtbar ergangenen Steuerfestsetzungen eine Drittwirkung i.S. von § 166 AO bei der Besteuerung des Steuerpflichtigen mit der Folge, dass er diese Drittwirkung gegen sich gelten lassen muss, da er vertretungsberechtigter Geschäftsführer der beiden Komplementär-GmbHs war.

Die aus § 166 AO folgende Drittwirkung betrifft zwar insbesondere Haftungsbescheide nach § 191 AO, ist aber nicht auf diese beschränkt. Dies ergibt sich bereits aus der systematischen Stellung dieser Vorschrift als Teil der allgemeinen Vorschriften zur Steuerfestsetzung gemäß §§ 154 ff. AO. Sie ist daher auch im hier vorliegenden Verfahren der vom Steuerpflichtigen beehrten Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzungen zu berücksichtigen. Die KGs sind als Steuerpflichtige i.S. von § 166 AO zu behandeln.

Die Person des Steuerpflichtigen bestimmt sich nach der allgemeinen Definition in § 33 Abs. 1 AO. Für die steuerbaren Umsätze des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist daher (vorbehaltlich des § 13b UStG) gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Unternehmer der Steuerschuldner (oder der Vergütungsberechtigte). Im Fall einer Organschaft ist dies gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG der Organträger, nicht aber die eingegliederte juristische Person, die ihre Tätigkeit als sog. Organgesellschaft nicht selbständig ausübt und daher die Anforderungen des Unternehmerbegriffs nicht erfüllt. Dabei kann auch eine KG Organgesellschaft sein.

Die Person des Steuerpflichtigen kann sich aber auch aus einem (die Drittwirkung begründenden) Steuerbescheid ergeben. Da die Steuerfestsetzung durch einen Steuerbescheid erfolgt, der gemäß § 157 Abs. 1 Satz 2 AO die Angabe zu enthalten hat, "wer die Steuer schuldet", ist Steuerpflichtiger i.S. von § 166 AO auch derjenige, gegenüber dem eine Steuer zu Unrecht festgesetzt ist. Denn während der Steuerbescheid (§ 155 AO) im Regelfall lediglich deklaratorischen Charakter hat, da er lediglich feststellt, welche Steuer nach dem einschlägigen Gesetz geschuldet wird, wirkt der Steuerbescheid konstitutiv, soweit die Feststellung von der tatsächlich entstandenen Steuer abweicht. Denn auch insoweit "besteht" nach der Rechtsprechung des BFH "eine rechtswidrig, jedoch wirksam festgesetzte Steuerforderung, solange die Festsetzung nicht aufgehoben ist oder in anderer Weise ihre Rechtswirkungen verloren hat".

Für die Drittwirkung folgt hieraus, dass es unerheblich ist, ob die sie begründende Steuerfestsetzung rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Deshalb ist die Wirksamkeit rechtswidrig-bestandskräftiger Steuerbescheide (§ 124 Abs. 2 AO) auch im Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft zu berücksichtigen. Ist für eine Organgesellschaft entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine Steuerfestsetzung ergangen, ergibt sich hieraus eine Drittwirkung i.S. von § 166 AO, nach der aus dieser (materiell-rechtlich unzutreffenden) Steuerfestsetzung die Stellung der Organgesellschaft als eigenständiger Unternehmer und Steuerpflichtiger folgt, was eine Berücksichtigung dieser Gesellschaft als Organgesellschaft beim Organträger ausschließt.

Aufgrund dieser Steuerfestsetzungen ist es unerheblich, dass es materiell-rechtlich an einem Drittverhältnis fehlt, da es sich nach der geänderten BFH-Rechtsprechung bei den drei KGs um Organgesellschaften i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG handelt.

Der Unanfechtbarkeit standen die bis zu ihrer Aufhebung oder bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung geltenden Nachprüfungsvorbehalte i.S. von § 164 AO nicht entgegen. Zwar entfällt bei Steuerfestsetzungen, die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen, die Drittwirkung bereits mit dem Stellen von Änderungsanträgen nach § 164 Abs. 2 AO durch den vertretungsberechtigten Dritten. Derartige Änderungsanträge hat der Steuerpflichtige, der auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen bei jeder der KGs (über die vereinzelte Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts gemäß § 164 Abs. 3 Satz 1 AO hinaus) bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO) vertretungsberechtigt war, weder ausdrücklich noch konkludent gestellt.

Gegen das sich hieraus ergebende Erfordernis, Änderungsanträge zur Besteuerung der KGs zu stellen, spricht nicht, dass die KGs aufgrund derartiger Anträge einen für sie ansonsten bestehenden Schutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO verloren



hätten. Denn bei einer Rechtsprechungsänderung können Organträger und Organgesellschaften nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (hier: Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (hier: Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden. Aufgrund des vom Kläger gestellten Antrags verlieren die KGs daher als dessen Organgesellschaften den Änderungsschutz.

**Das FG hatte § 166 AO, aus dem sich im Streitfall eine Bindungswirkung zu Lasten des Steuerpflichtigen ergibt, zu Unrecht unberücksichtigt gelassen.**

Die Bindungswirkung des § 166 AO zu Lasten des Steuerpflichtigen bezieht sich nur auf die Besteuerungsgrundlagen, die Gegenstand der unanfechtbar gegenüber den KGs ergangenen Steuerfestsetzungen sind, nicht aber auf die Umsätze, die (wie im Streitfall die von den Organ-GmbHs an die KGs erbrachten Ausgangsleistungen) Gegenstand der vorliegend angefochtenen Steuerfestsetzungen sind. Ohne diese Einschränkung käme einer für eine Organgesellschaft entgegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und damit rechtswidrig ergangenen Steuerfestsetzung der Charakter eines Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 AO) für die steuerrechtliche Beurteilung der vom Organträger selbst verwirklichten Umsätze (hier Ausgangsleistungen der bei ihm erfassten Organ-GmbHs an die KGs) zu.

Ist aufgrund der Unanfechtbarkeit von Steuerfestsetzungen (hier bei den KGs) eine dem materiellen Recht (hier § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) entsprechende Besteuerung nicht möglich, kann das FA, wenn wie vorliegend § 174 AO und andere Korrekturgrundlagen nicht anwendbar sind, gegen das Begehren des Organträgers, Ausgangsleistungen entsprechend dem materiellen Recht als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln, nicht entgegenhalten, dass ein von den Organgesellschaften (hier den KGs) nach dem materiellen Recht rechtswidrig in Anspruch genommener Vorsteuerabzug verfahrensrechtlich nicht mehr korrigierbar ist. cc) Zum Umfang dieser Innenumsätze hatte das FG keine hinreichenden Feststellungen getroffen, weshalb der BFH den Streitfall an die Vorinstanz zurückverwies.

## 2. Unberechtigter Steuerausweis im Rahmen einer Realteilung

Wird eine Personengesellschaft real zwischen den Gesellschaften geteilt und damit voll beendigt, können die Gesellschafter über die erbrachten Leistungen keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erstellen, denn die Übertragung von Gesellschaftsvermögen im Rahmen der Realteilung einer Personengesellschaft ist nicht umsatzsteuerbar.

Wird über einen vermeintlichen Leistungsaustausch erst nach der Realteilung gleichwohl im Namen der Gesellschaft über die übertragenden Vermögensgegenstände abgerechnet, kann die Personengesellschaft nicht mehr wegen der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer nach § 14c UStG in Anspruch genommen werden. Allein die ehemaligen Gesellschafter haben in einem solchen Fall das Steuererfordernis durch das Inverkehrbringen der Rechnungen gefährdet.

FG Niedersachsen 26.7.19, 5 K 71/19; Rev. BFH: V R 3/21

### **Hinweise für die Praxis:**

Der BFH hat die Revision auf Nichtzulassungsbeschwerde des FA zugelassen. Somit kann nun höchstrichterlich geklärt werden, wer bei der Auflösung einer Personengesellschaft im Wege der Realteilung hinsichtlich der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer gemäß § 14c UStG in Anspruch genommen werden kann. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH hier alsbald für mehr Rechtssicherheit bei dieser in der Praxis bedeutsamen Problematik sorgt. Zur Vermeidung etwaiger Steuerschäden sollte die Gestaltungspraxis bei Beratungen im Zusammenhang mit der Realteilung von Personengesellschaften auf die Problematik des unberechtigten Steuerausweises aufmerksam machen.

## V. Abgabenordnung

### 1. Urteile zur Prüfungsanordnung

**Findet bei einem Mandanten eine Außenprüfung des Finanzamtes (FA) statt, muss diese grundsätzlich mittels einer schriftlichen Prüfungsanordnung angekündigt werden. In den letzten Monaten wurden rund um das Thema Prüfungsanordnung zahlreiche Urteile veröffentlicht.**

#### 1. Rechtswidrigkeit einer Außenprüfung durch das Finanzamt

Normalerweise wird eine Außenprüfung durch das örtlich zuständige FA, bei dem der zu prüfende Steuerzahler steuerlich erfasst ist, durchgeführt. In Ausnahmefällen darf das originär zuständige FA ein anderes FA mit der Prüfung beauftragen (§ 195 S. 2 AO). Wird eine Prüfung auf ein anderes FA übertragen, muss die Prüfungsanordnung ausführliche Gründe für das Auswahlermessen enthalten. Fehlen Erwägungen dazu, warum ein bestimmtes FA mit der Prüfung beauftragt wird oder sind diese zu vage, ist die Prüfungsanordnung rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten

**FG Münster 28.6.21, 1 K 3391/20 AO; Rev. beim BFH zugelassen**

#### Darum ging es in dem Urteilsfall

Ein örtlich zuständiges FA beauftragte ein anderes FA mit der Außenprüfung bei einem selbstständigen Steuerberater. Die Beauftragung des anderen FA wurde damit begründet, dass das örtlich zuständige FA bei einer früheren Prüfung ein Steuerstrafverfahren gegen den Steuerberater eingeleitet hat und dass dadurch zu erwartende Spannungen verhindert werden sollen.

Das FG stufte die Prüfungsanordnung als rechtswidrig ein, weil im Rahmen des Auswahlermessens des mit der Prüfung beauftragten FA die Umstände des Einzelfalls nicht gewürdigt wurden. Typische und anerkannte Begründung für die Beauftragung eines anderen FA mit der Außenprüfung wären unter anderem die Zugehörigkeit eines Steuerpflichtigen zu einem Unternehmensverbund oder die Anwesenheit eines besonders geschulten Betriebsprüfers für bestimmte steuerliche Sachverhalte.

Wird die Auftragsprüfung mit zu erwartenden Spannungen begründet, ist im Rahmen des Auswahlermessens auch zu prüfen, ob und in welchem Umfang solche Spannungen gerade durch die Beauftragung des ausgewählten FA vermieden oder reduziert werden können.

#### 2. Fehlerhafte Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

**Eine Prüfungsanordnung muss stets gegen die Personen gerichtet sein, die als Steuerpflichtiger die Prüfung zu dulden verpflichtet sind. Wird die Prüfungsanordnung dem richtigen Inhaltsadressaten bekannt gegeben, tritt hinsichtlich der Festsetzungsverjährung während der Zeit der Außenprüfung eine Hemmung ein (§ 171 Abs. 4 AO). Findet eine Prüfung bei mehreren Personen statt, tritt die Hemmungswirkung ungeachtet der gebotenen einheitlichen Feststellung grundsätzlich nur bei den Personen ein, denen die Prüfungsanordnung als Inhaltsadressat bekannt gegeben worden ist.**

**Wird bei einer vermögensverwaltenden KG eine Außenprüfung angeordnet, weil überprüft werden soll, ob diese tatsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder gewerbliche Einkünfte erzielt und wird die Prüfungsanordnung nur an die KG adressiert, führt das bei den Kommanditisten nicht zu einer den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmenden Wirkung.**

**BFH 27.10.20, IX R 16/19**

#### **Darum ging es in dem Urteilsfall**

Das FA erließ gegen eine vermögensverwaltende KG eine Prüfungsanordnung nach § 193 Abs. 1 AO, weil geklärt werden sollte, ob diese KG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder gewerbliche Einkünfte erzielt. Nach Beendigung der Prüfung blieb es zwar bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, aufgrund verschiedener Fehler erhöhten sich die Einkünfte der gesonderten und einheitlichen Feststellung. Gegen diese neue Feststellung wehrten sich die Kommanditisten.

Zu Recht, wie der BFH feststellte. Zum einen war die Prüfungsanordnung fehlerhaft nur an die KG und nicht an ihre Mitunternehmer adressiert. Die Hemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 S. 1 EStG ist gegenüber den Mitunternehmern der KG nicht eingetreten, da ihnen die Prüfungsanordnung nicht als Inhaltsadressaten bekannt gegeben worden ist. Zum anderen hätte die Prüfung von vornherein nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO und nicht nach § 193 Abs. 1 AO angeordnet werden müssen. Das bedeutet im Klartext, dass die geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung mit den höheren Einkünften bei den Mitunternehmern der KG nach Ablauf der Festsetzungsfrist steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden darf.

### **3. Weitere aktuelle Urteile zur Prüfungsanordnung**

Der BFH hat in zwei weiteren Urteilen Aussagen zur Hemmungswirkung von Prüfungsanordnungen getroffen, die in der Beratungspraxis beachtet werden sollten. Hier ein Überblick zu den Inhalten dieser Urteile:

#### **Falscher Adressat I:**

Eine GmbH übertrug ihr gesamtes Vermögen im Rahmen eines Ausgliederungs- und Übernahmevertrags auf eine GmbH & Co. KG. Das FA wollte die GmbH prüfen und adressierte die Prüfungsanordnung an die „GmbH & Co. KG als Rechtsnachfolger der GmbH“. Das war fehlerhaft, weil die GmbH noch existierte.

Folge: Keine Ablaufhemmung bei der GmbH

**BFH 11.11.20, XI R 11/18**

**Falscher Adressat II:**

Auch im zweiten Urteilsfall hatte eine GmbH ihr gesamtes Vermögen an eine GmbH & Co. KG übertragen und dafür eine Kapitalbeteiligung an der GmbH & Co. KG erhalten. Auch hier erfolgte die Adressierung der Prüfungsanordnung an die „GmbH & Co. KG als Rechtsnachfolgerin der GmbH“, obwohl durch die Ausgliederung des Vermögens gar keine Rechtsnachfolge eingetreten ist.

Folge: Keine Hemmung der Festsetzungsfrist.

**BFH 11.12.20, IX R 33/18**

## 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 vom 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.

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

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.

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 Mitwirkungspflicht 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.



## **VI. Gewerbesteuer**

1. Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von aktivierten Mietzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter

**Der BFH hat entschieden, dass Beträge für die Anmietung oder Leasing von Maschinen, welche im Rahmen des Herstellungsprozesses (z. B. als unfertige Erzeugnisse) aktiviert wurden, im entsprechenden Erhebungszeitraum nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegen. Unmaßgeblich ist, ob bzw. inwieweit dabei ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder des Umlaufvermögens hergestellt worden ist und ob bzw. inwieweit es zum jeweils maßgeblichen Bilanzstichtag zu einer Aktivierung der entsprechenden Aufwendungen gekommen ist. Eine Hinzurechnung unterbleibt vielmehr, wenn die Mietzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte und deshalb hätte aktiviert werden müssen.**

**BFH Urteil vom 20. 5. 2021 – IV R 31/18 –**

### **I. Sachverhalt**

Die Klägerin betrieb in den Jahren 2008 und 2009 ein Bauunternehmen, in dessen Rahmen in erhöhtem Maße Mietzinsen und Leasingraten für Baumaschinen anfielen. Da einige Baustellen in dem jeweiligen Jahr begonnen, aber noch nicht beendet wurden, erfolgte zum Bilanzstichtag – zum 31. 12. 2008 und 31. 12. 2009 – eine Aktivierung pro Baustelle als unfertiges Erzeugnis mit den Herstellungskosten. In diesem Zusammenhang wurden ebenfalls die der einzelnen Baustelle zurechenbaren Mietzinsen und Leasingraten für Baumaschinen aktiviert. Die übrigen nicht aktivierten Mietzinsen und Leasingraten wurden im Rahmen der Gewerbesteuererklärung als der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegende Aufwendungen deklariert. Das Finanzamt erließ zunächst Gewerbesteuerermessbescheide entsprechend der jeweiligen Gewerbesteuererklärung.

Auf der Basis einer Außenprüfung für die Jahre 2008 und 2009 änderte das Finanzamt die Gewerbesteuerbescheide in der Art, dass auch die im Rahmen der unfertigen Erzeugnisse aktivierten Mietzinsen und Leasingraten als gewerbesteuerlich hinzuzurechnende Beträge entsprechend § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG berücksichtigt wurden. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos, so dass Klage beim zuständigen Finanzgericht durch den Gewerbetreibenden eingereicht wurde.

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

Das Finanzgericht urteilt, dass die Klage zulässig und begründet ist und die angefochtenen Gewerbesteuerermessbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen

die Klägerin in ihren Rechten verletzen. Das Finanzamt hat die aktivierten Mietzinsen und Leasingraten für Baumaschinen zu Unrecht im Rahmen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterworfen.

Für gewerbesteuerliche Zwecke ist gemäß § 7 GewStG grundsätzlich auf den nach den Vorschriften des EStG bzw. des KStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb abzustellen, welcher im Weiteren um die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen gemäß §§ 8 und 9 GewStG modifiziert wird. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG sind 20 v. H. der Aufwendungen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, in Höhe von 25 v. H. dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, soweit die Summe von 100.000 EUR überschritten wird.

Entsprechend dem Wortlaut von § 8 Satz 1 1. Halbsatz GewStG erfolgt eine Hinzurechnung von Beträgen nach § 8 Nr. 1 GewStG nur insoweit, wie diese bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Insofern kommt § 8 Nr. 1 GewStG nur für die Beträge zur Anwendung, welche nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG als gewinnmindernde Aufwendungen berücksichtigt worden sind. Für Beträge, die im Rahmen der Steuerbilanz zum Bilanzstichtag aktiviert wurden, fehlt es grundsätzlich für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG daher an der vorherigen Absetzung von dem Gewinn (vgl. BFH vom 30. 7. 2020 – III R 24/18 –, BFHE 269, 342). Für Zwecke der Gewerbesteuer kann in diesem Zusammenhang auch nicht auf den über eine Abschreibung mindernden Aufwand zurückgegriffen werden.

Diese Grundsätze gelten sowohl für Aktivierungen im Rahmen des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens. Maßgeblich ist die Umqualifizierung der Mietzinsen in Herstellungskosten. Unmaßgeblich ist der Umstand, dass Mietzinsen in ein Wirtschaftsgut eingehen und sich ggfs. in einer anderen Periode auswirken. Die Auffassung des BMF, wonach zu unterscheiden ist, ob das Wirtschaftsgut, in das die Mietzinsen eingegangen sind, vor oder nach dem Bilanzstichtag fertiggestellt wurde, erteilt der BFH eine Absage. Hintergrund ist, dass hierdurch trotz identischer Leistungsfähigkeit der Gewerbebetriebe es bei einer Fertigstellung des mit den gemieteten Gegenständen hergestellten Wirtschaftsguts (kurz) vor dem Bilanzstichtag zu einer Hinzurechnung des Mietaufwands käme, während sie bei einer Fertigstellung des Wirtschaftsguts (kurz) nach dem Bilanzstichtag unterbliebe. Dies ist nicht zu rechtfertigen.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Das mit der Auffassung der Vorinstanz übereinstimmende Urteil des BFH ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen. Der BFH hat kurz und prägnant ausgeführt, dass die Aktivierung von Beträgen für die Miete oder das Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern entsprechend dem Wortlaut des § 8 Satz 1 1. Halbsatz GewStG eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG ausschließt. Unmaßgeblich ist hierbei, ob die Mietzinsen im Rahmen des Anlagevermögens und Umlaufvermögens eingegangen sind. Es genügt vielmehr, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

Auch wenn es hierdurch zu unterschiedlichen Belastungen von Unternehmen, denen eine solche erfolgsneutrale Aktivierung der entsprechenden Beträge offen steht und solchen, bei denen diese Beträge regelmäßig als Aufwand erfasst werden, kommt. Maßgeblich ist allein der Gesetzeswortlaut des § 8 Satz 1 1. Halbsatz GewStG, welcher in diesem Zusammenhang keine teleologische Reduktion zulässt.

## 2. Erweiterte Gewerbesteuerkürzung - Personelle Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

**Mit seinem Urteil hat der IV. Senat des BFH ein weiteres Kapitel in den Irrungen und Wirrungen rund um die personelle Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung fortgeschrieben. Zwar handelte es sich um einen eher atypischen Sachverhalt, die Kernaussagen des Urteils betreffen jedoch grundlegende Fragen zur sog. personellen Verflechtung, die auch auf andere Betriebsaufspaltungsfälle übertragbar sind.**

### **BFH v. 20.5.21 - IV R 31/19**

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

Streitgegenständlich war dem Grunde nach die Gewährung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG für eine immobilienbesitzende X-GmbH & Co. KG (X-KG).

Fraglich war dahingehend, ob eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zu der Mieterin Z-GmbH & Co. KG (Z-KG) bestand. Denn die A-GmbH war (mittelbar) sowohl an der X-KG als auch der Z-KG als Kommanditistin zu jeweils 100 % am Vermögen beteiligt und hielt auch (teilweise mittelbar) die Anteile an den jeweiligen zu 0 % beteiligten Komplementär-GmbHs.

#### **Besonderheiten:**

Zum einen hielt die A-GmbH die Kommanditanteile an der X-KG (Besitzgesellschaft) nur zu ca. 40 % auf eigene Rechnung und im Übrigen treuhänderisch für Dritte (Mitarbeiter, die seit mind. 18 Monaten der A-GmbH oder einem verbundenen Unternehmen angehörten).

Zum anderen hielt die A-GmbH die Beteiligung an der Z-KG (Betriebsgesellschaft) nur mittelbar über eine jeweils 100%ige Beteiligungskette über die zwischengeschaltete H-GmbH und der unmittelbar als Kommanditistin beteiligten X-AG, welche auch sämtliche Anteile an gleich drei Komplementär-GmbHs hielt.

#### **Streitpunkt: Personelle Verflechtung**

Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG ist zu versagen, wenn zwischen der nutzungsüberlassenen Gesellschaft und einer daneben stehenden Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung vorherrscht. Der Zweck der Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung, sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet (vgl. BFH 22.6.16, X R 54/14, BStBl II 17, 529).

Fraglich war im Streitfall allein, ob eine personelle Verflechtung zwischen der X-KG und der Mieterin Z-KG vorlag. Maßgeblich hierfür ist, dass die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, den sie in beiden Unternehmen durchsetzen können.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Entgegen der Vorinstanz (FG Köln 17.10.19, 6 K 832/16) verneinte der BFH eine solche Beherrschungsidentität auf Ebene der A-GmbH trotz der (mittelbaren) Mehrheitsbeteiligung an beiden Gesellschaften. Denn diese hätte ihre eigenen Interessen als Treuhänderin gegenüber der ihr obliegenden Treuepflicht den Treugebern gegenüber in der Gesellschafterversammlung der Besitz-KG unterzuordnen.

## III. Hinweise für die Praxis:

Der atypische Sachverhalt darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass die vom BFH aufgestellten Grundsätze eine enorme Breitenwirkung für die Gestaltungsberatung haben. Denn seit seiner Aussage, dass eine personelle Verflechtung sich auch ergeben kann, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung bei der Besitz- wie auch der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen vermag (BFH 28.5.20, IV R 4/17, BStBl II 20, 710), war unklar, ob „klassische“ Abschirmmodelle tatsächlich tragen. Auch bei einer Minderheitsbeteiligung wäre die „Büchse der Pandora“ der faktischen Beherrschung bzw. der Beherrschung allein über eine Geschäftsführungsbefugnis (wieder) geöffnet gewesen.

Nunmehr stellt der BFH in Rz. 25 der Urteilsgründe klar, dass er sich missverständlich ausgedrückt habe. Es sollte im Urteil v. 28.5.20 (a. a. O.) gerade nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass bei Prüfung der Beherrschungsidentität der Frage der Mehrheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsunternehmen keine Bedeutung (mehr) zukommt. Vielmehr könne trotz einer nominellen Mehrheitsbeteiligung die Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter zu verneinen sein. Es könne also nicht in jedem Fall schon allein aufgrund einer Mehrheitsbeteiligung auf eine personelle Verflechtung geschlossen werden, diese bleibt aber konstitutives Merkmal einer personellen Verflechtung.

Damit sollte insbesondere für die Frage der Beherrschung einer Betriebs-GmbH (klassische Betriebsaufspaltung) Klarheit dahingehend herrschen, dass ohne Beherrschung der Gesellschafterversammlung (Stimmrechte mehr als 50 %) eine personelle Verflechtung zum Besitzunternehmen ausscheidet. Allein über eine Bestellung zum Geschäftsführer kann daher, auch in Fällen der Einzelvertretungsbefugnis, eine Gesellschaft nicht beherrscht werden.

Beachten Sie | Auf Ebene des Besitzunternehmens – klassischerweise in der Rechtsform einer GbR – bleibt jedoch weiterhin offen, ob ein „Nur-Besitzgesellschafter“ über eine Einstimmigkeitsabrede abschirmt oder dieser auch gegen den Willen der „Auch-Betriebsgesellschafter“ den entsprechenden Nutzungsüberlassungsvertrag mit der Betriebsgesellschaft ändern oder beenden können müsste.

## Mittelbare Beherrschung?

Daneben hat der BFH bestätigt, dass er weiter an dem Durchgriff zur Betriebsgesellschaft festhält. Im Sachverhalt schied eine personelle Verflechtung daher nicht aufgrund der Zwischenschaltung der H-GmbH als auch der A-AG zur Z-KG aus. Die Herrschaft über das Betriebsunternehmen kann somit auch mittelbar über eine

oder mehrere Kapitalgesellschaften ausgeübt werden und somit – unter der Voraussetzung der gleichzeitigen Beherrschung des Besitzunternehmens – eine personelle Verflechtung begründet werden.

Zu der spannenden Frage, ob dieser Grundsatz auch bzgl. einer mittelbaren Beherrschung der Besitzgesellschaft greifen würde, musste der BFH in seiner Entscheidung keine Stellung nehmen. Es bleibt daher weiterhin unklar, wie die Ausführungen des BFH in seinem Urteil vom 30.10.19 (IV R 59/16, BStBl II 20, 147) zu werten sind. Dort erachtete er es zumindest als nicht ausgeschlossen, dass eine Komplementär-GmbH aufgrund einer Abschirmwirkung zur Besitzgesellschaft auch im Fall einer beteiligungsidentischen GmbH & Co. KG eine personelle Beherrschung verhindern könne.

Zur gezielten Absicherung einer Betriebsaufspaltung wird bei einer bestehenden Besitz-GbR in der Praxis das sog. Beitrittsmodell umgesetzt (Ott, GStB 20, 186). Hier besteht aktuell eine Rechtsunsicherheit, da die Abschirmwirkung über die gewerbliche Prägung der Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sichergestellt wird. Sollte jetzt aber eine Komplementär-GmbH die personelle Beherrschung für Zwecke einer Betriebsaufspaltung verhindern, läuft man gestalterisch über das Beitrittsmodell zunächst in eine vermögensverwaltende Gesellschaft und somit in eine Vollaufdeckung der stillen Reserven (inkl. der Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft!). Denn einerseits würde das konstitutive Merkmal der Beherrschung und somit auch der originär gewerbliche Charakter der Nutzungsüberlassung (BFH 13.11.63, GrS 1/63, BStBl III 64, 124) ggf. beendet werden, andererseits wird die gewünschte gewerbliche Prägung der Gesellschaft erst mit der Eintragung im Handelsregister erreicht (vgl. BFH 23.2.11, I R 52/10). Ob in diesem Fall die Grundsätze einer Betriebsverpachtung nach dem BFH-Urteil vom 17.4.19 (IV R 12/16, BStBl II 19, 745) zur Anwendung gelangen können, erscheint zweifelhaft.

Es bleibt zu hoffen, dass der BFH im unter Az. IV R 7/18 anhängigen Revisionsverfahren die Möglichkeit wahrnimmt, für Klarheit hinsichtlich der Voraussetzungen der mittelbaren Beherrschung einer Besitzgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG zu sorgen. Bis dahin sollte in der Gestaltungspraxis zur Absicherung von Betriebsaufspaltungsfällen die Alternative einer Einbringungslösung in Anwendung des § 24 UmwStG in eine bestehende oder vorab gegründete GmbH & Co. KG (Ott, GStB 20, 186) präferiert werden.

## **VII. Umwandlungssteuerrecht**

### **1. FA muss Einbringungsgewinn rechtzeitig erfassen**

**Endlich noch mal eine gute Nachricht vom BFH – die erfreuliche Botschaft für den Steuerpflichtigen war: Ein durch eine in der Sperrfrist erfolgte Veräußerung ausgelöster Einbringungsgewinn II kann nur dann vom FA durch einen Änderungsbescheid erfasst werden, wenn die Veräußerung erst nach dem Erlass des zu ändernden Bescheides erfolgt ist.**

### **BFH 18.11.20, I R 25/18**

#### **I. Sachverhalt**

C war Alleingesellschafter der C-GmbH, D Alleingesellschafter der B-SLU, einer spanischen Kapitalgesellschaft. C und D überführten im Jahr 01 ihre jeweiligen Beteiligungen in eine gemeinsame Holdinggesellschaft, die B-GmbH. Die Einbringungen erfolgten zum Buchwert. Im Jahr 02 wurde die B-GmbH formwechselnd in die B-OHG umgewandelt. Die Eintragung des Formwechsels ins Handelsregister erfolgte im September 02.

Nach Ansicht des FA stellt der Formwechsel eine innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist vollzogene Veräußerung dar und löste damit einen entsprechenden Einbringungsgewinn II aus. Der ursprünglich für das Jahr 01 erlassene und zwischenzeitlich bestandskräftige Steuerbescheid vom April 04 wurde daher im Juli 08 geändert und ein entsprechender Einbringungsgewinn II erfasst. Das FA ging davon aus, der Formwechsel sei ein in das Jahr 01 reichendes rückwirkendes Ereignis, und begründete die Änderung mit § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

Der BFH sah das anders.

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

Werden bei einem Anteilstausch i. S. d. § 21 Abs. 1 UmwStG Anteile unter dem gemeinen Wert eingebracht, und werden diese Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Einbringungsgewinn II zu versteuern (§ 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG).

Der Formwechsel stellt eine solche Veräußerung des eingebrachten Anteils an der C-GmbH durch die B-GmbH dar, denn die Anteile der B-GmbH an der C-GmbH und der B-SLU gehen aus steuerlicher Sicht zusammen mit dem sonstigen Vermögen der B-GmbH auf die B-OHG über. Dies ist ein anderer Rechtsträger. Als „Gegenleistung“ verlieren C und D ihre bisherige Beteiligung an der B-GmbH.

Da der Erstbescheid im April 04 erlassen wurde, die formwechselnde Umwandlung aber bereits im September 02 ins Handelsregister eingetragen und damit publik gemacht war, ist eine Durchbrechung der Bestandskraft des Steuerbescheides 01 von

§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO nicht gedeckt. Die Vorschrift eröffnet eine Änderung im September 08 nur dann, wenn das Ereignis (die Einbringung) zeitlich nach dem Erlass des zu ändernden Bescheides für 01 (im April 04) liegt. Dem ist aber nicht so, da der Formwechsel bereits im September 02 im Handelsregister eingetragen wurde und dem FA Änderungen des Handelsregisters von Amts wegen mitgeteilt werden.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Das FA hat seinen Änderungsbescheid auf § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 gestützt und ist damit unterlegen. Nicht geprüft wurde aber offensichtlich, ob noch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich ist. Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

Grundsätzlich könnte das FA seine Begründung für die Änderung also auch auf § 173 AO stützen. Da dem BFH als Revisionsinstanz verwehrt ist, entsprechende Feststellungen zur Zulässigkeit eines Austausches der Änderungsvorschrift zu treffen, wurde die Sache an das FG zurückverwiesen. Der Steuerpflichtige hat also möglicherweise einen Pyrrhussieg errungen, denn das FG wird – wenn keine Verjährungsvorschriften greifen – die Änderung nach § 173 AO zulassen.

Im Übrigen dürfte es sich bei oben beschriebenem Sachverhalt um einen Einzelfall handeln, denn üblicherweise erlässt das FA einen Bescheid, in dem ein Formwechsel besteuert wird, als Vorbehaltsfestsetzung. Eine Änderung wäre in diesem Fall bis zum Abschluss einer das Jahr 01 umfassenden Betriebsprüfung und dem Erlass der entsprechenden Bescheide über die Aufhebung des Vorbehalts jederzeit möglich.



## 2. Verlustverrechnung ist kein Gestaltungsmissbrauch!

**Immer wieder steht man als Berater vor der Frage, wie die in einer GmbH „gefangenen“ Verlustvorträge steuerlich genutzt werden können. Eine der gängigsten Gestaltungsempfehlungen ist es, eine gewinnträchtige GmbH auf die Verlust-GmbH zu verschmelzen und mit Gewinnvorträgen oder künftigen Gewinnen die vorhandenen Verlustvorträge steuerlich zu nutzen. Erfreulicherweise hat der BFH nun klargestellt, dass eine solche Verschmelzung keinen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) darstellt.**

### **BFH 17.11.20, I R 2/18**

#### **I. Sachverhalt**

Die A-GmbH befand sich im Streitjahr 02 in Liquiditätsschwierigkeiten. Sie erwarb am 23.2.02 von der C sämtliche Anteile der D-GmbH. Die D-GmbH hatte in den Jahren 01 und 02 erhebliche Gewinne aus Finanzgeschäften erzielt. Hierbei handelte es sich um sog. Swaps, die als Sicherungsgeschäfte für Darlehen fungierten. Diese Sicherungsgeschäfte waren in 01 zwar bereits abgeschlossen, sie wurden von der D-GmbH jedoch weitergeführt und in der Bilanz zum 31.12.00 als Drohverlustrückstellung bewertet. Die Rückstellungen wurden in 01 aufgelöst und der Gewinn im Januar 02 an die Gesellschafter ausgeschüttet. In 02 wurde wegen der günstigen Entwicklung der Swaps ein handelsrechtlicher Gewinn realisiert, der im Februar 02 – noch vor der Veräußerung an die A-GmbH – in Form einer Vorabausschüttung an die C ausgekehrt wurde. Das Vermögen der D-GmbH bestand nach der Vorabausschüttung nur aus liquiden Mitteln sowie Steuererstattungsansprüchen.

Am 24.2.02 wurde die D-GmbH auf die A-GmbH verschmolzen. Die Verschmelzung erfolgte steuerlich rückwirkend zum 1.7.01 unter Zugrundelegung einer auf den 30.6.01 erstellten Schlussbilanz der D-GmbH. Die übertragenen Wirtschaftsgüter wurden darin zu Buchwerten angesetzt und von der A-GmbH entsprechend mit dem Buchwert übernommen. Wegen der Ausschüttung für 01 im Januar 02 und der Vorabausschüttung für 02 im Februar 02 wurde ein passiver Korrekturposten in der Bilanz berücksichtigt, sodass sich auch infolge des passiven Korrekturpostens aus der Verschmelzung ein Verschmelzungsverlust ergab, der bei der A-GmbH steuerlich nicht berücksichtigt wurde.

Die Verschmelzung führte dazu, dass das auf den Rückwirkungszeitraum entfallende – positive – Einkommen der D-GmbH mit den Verlustvorträgen der Klägerin verrechnet wurde. Das hatte die Auflösung der bei der D-GmbH gebildeten Steuerrückstellungen zur Folge. Der A-GmbH gingen dadurch liquide Mittel in erheblichem Umfang zu. Das FA beurteilte die Gestaltung als rechtsmissbräuchlich. Es rechnete die im Rückwirkungszeitraum erzielten Gewinne noch der D-GmbH zu und versagte die Verlustverrechnung, da die Anteilsübertragung und die anschließende Verschmelzung nach § 42 AO nicht anzuerkennen seien.

## II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab jedoch der A-GmbH Recht und ließ die Verlustverrechnung zu.

Der BFH führt zunächst aus, dass die Anwendung des § 42 AO nicht daran scheitert, dass eine andere steuerliche Norm für die steuerliche Behandlung der Verschmelzung von zwei GmbHs einschlägig ist, die einschlägigen Regelungen des UmwStG und des KStG also keine Abschirmwirkung gegen eine Anwendung des § 42 AO haben.

Die Missbrauchsregelung des § 42 AO enthält in Abs. 1 S. 2 und 3 nämlich eine ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen gegenüber der allgemeinen Missbrauchsklausel (§ 42 AO). Der Wortlaut lässt keinen Zweifel daran, dass solche einzelsteuergesetzlichen Vorschriften die Anwendung des § 42 AO nur dann verdrängen, wenn sie tatbestandlich genau einen vom Steuerpflichtigen verwirklichten Sachverhalt regeln. Sind sie tatbestandlich nicht genau einschlägig („andererseits“), dann wird § 42 AO nicht verdrängt.

Weder § 12 Abs. 3 Halbs. 2 UmwStG noch § 8c KStG sollen aber alle unangemessenen Verlustnutzungsgestaltungen vermeiden. Vielmehr treffen die Regelungen eine generelle Aussage zur Behandlung von Verlustvorträgen einer übertragenden Körperschaft und erweisen sich formal lediglich als Teilstück in der Konzeption des Gesetzgebers zur Ausgestaltung der steuerlichen Rechtsnachfolge bei Verschmelzungen. Sie verdrängen somit nicht die Anwendung des § 42 AO.

Sodann wendet der BFH § 42 AO auf den vorliegenden Sachverhalt an und kommt zu dem Ergebnis, dass keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Dies ergibt sich aus den folgenden Überlegungen:

Steuerpflichtige dürfen ihre Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden.

Gestaltungen, die darauf abzielen, dem Steuerpflichtigen die Nutzung eines von ihm erwirtschafteten Verlusts zu ermöglichen, sind grundsätzlich nicht als rechtsmissbräuchlich zu bewerten.

Eine Gestaltung zur Verlustnutzung könnte nur dann am Maßstab des § 42 AO scheitern, wenn die Qualität der betroffenen Verluste zweifelhaft ist. So sind aufgrund mit Gewinnerzielungsabsicht betriebener wirtschaftlicher Tätigkeit selbst erwirtschaftete Verluste anders zu behandeln als auf dem Markt „eingekaufte“ Fremdverluste (Mantelkaufgestaltungen). Entsprechendes gilt für Verluste, die auf der Inanspruchnahme steuerlicher Subventions- und Lenkungsnormen (z. B. Sonderabschreibungen) beruhen, auch diese haben eine andere „zweifelhafte“ Qualität.

Zwar handelt es sich bei der D-GmbH um eine wirtschaftlich inaktive Gewinngesellschaft, deren Gewinne zu einem Großteil bereits an den bisherigen Anteilseigner C ausgeschüttet worden waren, sodass im Wesentlichen nur noch „auf dem Papier“ stehende Einkünfte auf die Klägerin „verschoben“ wurden. Dies zeigt eine Nähe der vorliegenden Gestaltung zum Mantelkauf auf. Doch bestehen wertungsmäßig zwischen dem Erwerb einer inaktiven Gewinngesellschaft und einer inaktiven Verlustgesellschaft erhebliche Unterschiede.

Unter Abwägung all dieser Gesichtspunkte ist die im vorliegenden Fall gewählte Gestaltung nicht rechtsmissbräuchlich i. S. d. § 42 AO.

### **III. Hinweise für die Praxis:**

Zwar hat der BFH den vorliegenden Sachverhalt „durchgewunken“, er trifft jedoch im ersten Teil der Entscheidung eine sehr weitreichende Aussage:

Die Anwendung des § 42 AO scheitert praktisch in keinem Fall an einer als „lex specialis“ anzusehenden anderen Gesetzesnorm. Es ist nämlich kaum denkbar, dass eine andere Gesetzesnorm einen Sachverhalt so genau trifft, dass man von einer genau einschlägigen Regelung sprechen kann. Es ist zu vermuten, dass das FA bei jeder Gestaltung eine Besonderheit finden wird, welche die Anwendung des § 42 AO eröffnet.

### **Wichtig ist daher die Aussage im zweiten Teil der Entscheidung:**

**Tritt trotz eindeutiger mit Gewinnerzielungsabsicht betriebener wirtschaftlicher Betätigung kein wirtschaftlicher Erfolg ein und fallen Verluste an, können diese durch entsprechende Gestaltungen genutzt werden. Als legitime Gestaltung anerkannt ist es dabei, eine gewinnträchtige Gesellschaft auf einen Verlustträger zu verschmelzen. Der Steuerberater befindet sich auf rechtlich sicherem Boden, wenn er in diesen Fällen empfiehlt, eine Gewinngesellschaft zu kaufen und auf eine „Krisen-GmbH“ zu verschmelzen.**

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

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

**BFH vom 29.4.2020 - XI R 39/18**

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

Die klagende GmbH ist Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH, deren Unternehmensgegenstand im Handel mit und in der Verwaltung von Immobilien bestand. Die B-GmbH, im Streitjahr 2011 durch ertragsteuerrechtliche Organschaft als Organträgerin mit der Klägerin als Organgesellschaft verbunden, bilanzierte nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (1.7.-30.6.); ihre Anteile wurden im Streitjahr zu 100 % von der X-KG gehalten, die (neben der B-GmbH) an der Klägerin beteiligt war (zu 5,5 %).

Die Klägerin war im Streitjahr alleinige Kommanditistin der ebenfalls nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (1.7.-30.6.) bilanzierenden Y-KG. Diese erwarb im Juni 2011 von der Klägerin ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude zum Preis von 1,4 Mio. € (Übergang von Nutzungen und Lasten mit dem 29.6.2011).

Die B-GmbH hatte in ihrem Jahresabschluss zum 30.6.2007 einen Gewinn aus dem Verkauf einer Immobilie (rd. 1,26 Mio. €) gewinnmindernd in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG eingestellt. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde dieser Posten in der Steuerbilanz der B-GmbH zum 30.6.2007 auf einen Betrag von rd. 1,24 Mio. € herabgesetzt. In den Steuerbilanzen für die nachfolgenden Jahre hat die B-GmbH die Rücklage mit diesem Betrag ausgewiesen; in den Handelsbilanzen behielt sie den ursprünglichen Ansatz bei.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 27.2.2012 wurde die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen (Verschmelzungsstichtag: 1.7.2011). Der Verschmelzung war der Jahresabschluss der B-GmbH zum 30.6.2011 als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zugrunde zu legen. Laut Vertrag sollte die Verschmelzung handelsbilanziell und steuerrechtlich zu Buchwerten erfolgen; die in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werte waren beim übernehmenden Rechtsträger fortzuführen. Die B-GmbH löste die Rücklage in ihrer Handelsbilanz zum 30.6.2011 in voller Höhe und in ihrer Steuerbilanz zu diesem Stichtag i.H.v. rd. 410.000 € gewinnerhöhend auf.

Eine gewinnerhöhende Auflösung des verbliebenen Betrages (rd. 830.000 €) nahm die B-GmbH in ihrer Steuerbilanz nicht vor. Sie war der Auffassung, dass dieser Teil der Rücklage infolge der Verschmelzung noch im Wirtschaftsjahr 2010/2011

auf die Klägerin übergegangen war; dort könne sie auf die Anschaffungskosten für einen Grunderwerb der Y-KG (Klägerin als alleinige Kommanditistin der Y-KG) übertragen werden.

Im Jahr 2012 reichte die Klägerin zum Streitjahr entsprechende Steuererklärungen für die B-GmbH beim Finanzamt ein. Dieses folgte zunächst den Erklärungen und erließ auf dieser Grundlage Bescheide zur Körperschaftsteuer 2011 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2011. Im Rahmen einer die B-GmbH betreffenden Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 vertraten die Prüfer die Auffassung, die in der Steuerbilanz zum 30.6.2011 noch vorhandene Rücklage (rd. 830.000 €) sei gem. § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG gewinnerhöhend aufzulösen, da mit Ablauf des 30.6.2011 das vierte auf die Bildung der Rücklage folgende Wirtschaftsjahr der B-GmbH geendet und diese nicht über ein Reinvestitionsobjekt verfügt habe. Daher sei im Wirtschaftsjahr 2010/2011 eine Gewinnerhöhung von rd. 830.000 € sowie außerbilanziell ein Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG i.H.v. ( $4 \times 6 \% = 24 \%$  von rd. 830.000 €) rd. 200.000 € in Ansatz zu bringen. Das Finanzamt erließ auf dieser Grundlage Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer 2011 und zum Gewerbesteuermessbetrag 2011.

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.

Im Zuge der (rückwirkenden) Verschmelzung der B-GmbH auf die Klägerin konnte die vormals bei der B-GmbH gebildete Rücklage mit dem verbliebenen Teilbetrag nicht auf die Klägerin übergehen, da zu diesem Zeitpunkt die gesetzlichen Voraussetzungen für eine (zwingende) Auflösung der Rücklage erfüllt waren. Diese Auflösung ist (ebenso wie der Ansatz eines Zuschlags) bei der Steuerfestsetzung für das Streitjahr (gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH) einkommens- und gewerbeertragserhöhend zu berücksichtigen.

Die Einkommen der B-GmbH als der übertragenden und der Klägerin als der übernehmenden Gesellschaft sind gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 so zu ermitteln, als ob das Vermögen der B-GmbH mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), auf die Klägerin übergegangen wäre.

Dies gilt auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006). Allerdings hat das FG zu Unrecht angenommen, dass die Rücklage zum Ende der Reinvestitionsfrist "bei der B-GmbH nicht mehr vorhanden war". Es fehle eine gesetzliche Grundlage für die Auffassung, dass das letzte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH eine logische Sekunde vor Ablauf des 30.6.2011 geendet habe und der Vermögensübergang auf die Klägerin erst im Anschluss daran in der letzten Sekunde des 30.6.2011 erfolgt sei. Dies betreffe gerade die Fälle, in denen (wegen der Identität der Zeitpunkte) die Steuerbilanz zur Umwandlungsbilanz erklärt werden könne (es werden nicht zwei Bilanzen erstellt); im

Übrigen bestehe keine chronologische Reihenfolge, auch wenn in der Literatur angenommen werde, dass die Gewinnermittlungsbilanz der Umwandlungsbilanz "gedanklich" vorgeschaltet sei.

Nicht zuletzt würde es der Wertung von § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG widersprechen, den Reinvestitionszeitraum von 48 Monaten wegen der Verschmelzung zu verkürzen; vielmehr finde in entsprechender Anwendung der zu § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Rechtsprechung eine "Verklammerung" des auf die Rechtsvorgängerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (48 Monate abzüglich einer logischen Sekunde) und des auf die Rechtsnachfolgerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (eine logische Sekunde) zu einem Gesamtzeitraum von 48 Monaten statt. Die Beteiligten wären daher auch in diesem Falle so zu stellen, als ob die Reinvestitionsfrist erst mit Ablauf der letzten Sekunde des 30.6.2011 geendet hätte. Dies sei auch damit begründet, dass sowohl ein Übertragungsgewinn bzw. -verlust (§ 11 UmwStG 2006) als auch ein Übernahmegewinn bzw. -verlust sowie ein etwaiger Übernahmefolgegewinn (§ 12 UmwStG 2006) noch in dem (hier:) am 30.06.2011 endenden Wirtschaftsjahr bei dem jeweiligen Beteiligten der Umstrukturierung zu erfassen gewesen wäre.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, denn sie steht dem Wortlaut und dem Regelungszweck des § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG entgegen. Der Grundsatz des sog. Doppelausweises des Betriebsvermögens ist vielmehr dahin zu verstehen, dass er nur solche Wirtschaftsgüter betreffen kann, die auch beim Übernehmer nach den steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen angesetzt werden können. Insoweit gibt § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG aber vor, dass dann, wenn "eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden (ist), sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen" ist.

Und dies muss im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten bei der Erstellung der Steuerbilanz umgesetzt werden mit der Folge, dass die Rücklage mit dem Schluss des vierten Wirtschaftsjahres aufgelöst sein muss und daher nicht mehr passiviert werden und nicht übergehen kann. Darüber hinaus konnte auch die Übernehmerin eine Gewinnübertragung nicht mehr vor dem Ablauf der Reinvestitionsfrist vornehmen. Es kommt auch nicht zu einer Verkürzung des von § 6b EStG eingeräumten Reinvestitionszeitraums um eine logische Sekunde; denn die Übertragungsbilanz der B-GmbH war auf die letzte Sekunde des 30.6.2011 aufzustellen, nicht auf einen davor liegenden (fiktiven) Zeitpunkt.

Nichts anderes würde auch ohne Verschmelzung gelten, wenn die Rücklage wegen des Ablaufs der Reinvestitionsfrist aufgelöst würde. Denn durch die Verklammerung von Rumpf-Wirtschaftsjahren beim Übertragenden und beim Übernehmer soll in der Situation der unentgeltlichen Betriebsübertragung sichergestellt werden, dass die Reinvestitionsfrist einen Zeitraum von 48 Monaten umfassen kann, was zugleich gewährleistet, dass der Rechtsnachfolger bzgl. der Rücklage gem. § 6b EStG

tatsächlich in die Rechtsposition des Betriebsübergebers eintritt. Eine Verkürzung der Frist infolge umstrukturierungsbedingter Rumpf-Wirtschaftsjahre besteht im Streitfall bereits nicht. Darüber hinaus ist die Rechtsposition der übertragenden B-GmbH dadurch gekennzeichnet, dass eine Fortführung der Rücklage nach den gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen mit Ablauf des Übertragungstichtags ausgeschlossen ist.

## **VIII. Erbschaftsteuerrecht**

1. Unternehmensbewertung – zur Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

**Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist bisher kaum Gegenstand grundsätzlicher Entscheidungen des BFH geworden.**

**Ein Revisionsverfahren gegen ein Urteil des FG Düsseldorf (12.12.18, 4 K 108/18 F) hat dem BFH nun allerdings Gelegenheit gegeben, dessen Anwendungsbereich zu konkretisieren.**

**Es ging um die grundsätzliche Frage, in welchem Verhältnis das vereinfachte Ertragswertverfahren zu anderen Bewertungsverfahren steht und unter welchen Voraussetzungen die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens i. S. d. § 199 Abs. 1 BewG zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.**

**BFH 2.12.20, II R 5/19**

### **I. Sachverhalt**

In dem Verfahren ging es um die Bewertung von Anteilen an einer GmbH (§ 97 Abs. 1b BewG), deren beide Gesellschafter im Abstand von etwa vier Jahren verstorben waren. Der Erblasser, der mit einem Geschäftsanteil von circa 17 % Gesellschafter einer GmbH war, die insbesondere Kapitalvermögen für Anleger verwaltete, war am 1.1.11 verstorben. Erbin war seine Ehefrau. Weitere Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH waren u. a. der am Todestag des Erblassers 64-jährige B sowie C. Aufgrund von Gesellschafterbeschlüssen hatten die Gesellschafter B und C Sondergewinnbezugsrechte, sodass dem Erblasser im Ergebnis nur etwa 15 % des Gewinns der GmbH zustanden.

### **2. Vereinfachtes Ertragswertverfahren versus IDW-Standard 1**

Das Finanzamt stellte auf den 1.1.11 den Wert des Anteils des Erblassers an der GmbH für Zwecke der Erbschaftsteuer im vereinfachten Ertragswertverfahren fest. Die Ehefrau ging davon aus, dass die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führe, und übersandte eine gutachterliche Stellungnahme eines Wirtschaftsprüfers, in der der Wert des Anteils deutlich niedriger beziffert wurde. Der Unternehmenswert wurde darin unter Anwendung des Ertragswertverfahrens entsprechend den „Grundsätzen zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer Standard 1 (IDW S 1) durch Abzinsung der künftigen finanziellen Überschüsse ermittelt.

Der Wirtschaftsprüfer wies darauf hin, dass es sich nicht um ein vollständiges Unternehmensbewertungsgutachten nach IDW S 1 handele. Für eine solche Begutachtung seien Unterlagen und Informationen über die GmbH (u. a. Branchen- und Wettbewerbsanalysen, vertiefende Plausibilitätsbeurteilungen) erforderlich, die die



Klägerin als Minderheitsgesellschafterin aber selbst unter Ausnutzung aller ihr aus dem Gesellschaftsrecht eingeräumten Auskunftsrechte nicht beschaffen könne. Die Ertragsprognose basiere im Wesentlichen auf den historischen Jahresergebnissen, die angepasst worden seien. Konkret erstellte Planungsrechnungen hätten nicht zur Verfügung gestanden. Außerdem werde in der Ertragsprognose berücksichtigt, dass die GmbH wegen ihrer hohen Personenbezogenheit auf B nur noch zeitlich begrenzt finanzielle Überschüsse erwirtschaften werde. Schließlich sei bei Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes im Rahmen des Risikozuschlags ein Betafaktor von 1,3 angesetzt worden.

Das Finanzamt wies das Gutachten jedoch zurück, da es nach seiner Auffassung nicht den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Gutachtens, insbesondere nicht dem des IDW S 1, entsprach, und wendete stattdessen das vereinfachte Ertragswertverfahren an.

### **3. Entscheidungskriterien für das anzuwendende Verfahren**

Der BFH stellt klar, dass die Finanzverwaltung das vereinfachte Ertragswertverfahren auch dann nicht als Auffangverfahren anwenden kann, wenn das von einem Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten den Anforderungen nicht genügt. Kernaussage der Entscheidung ist, dass für die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft allein der Steuerpflichtige die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG und der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff. BewG hat. Nimmt der Steuerpflichtige eine Wertermittlung nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (z. B. nach IDW S 1) vor, ist er nicht verpflichtet, gesondert darzulegen, dass die von ihm gewählte Methode grundsätzlich gegenüber anderen anerkannten Bewertungsmethoden oder dem vereinfachten Ertragswertverfahren vorzuzugswürdig ist.

Diese Wertung führt in einem finanzgerichtlichen Streit über die Anerkennung von Gutachten zu weitgehenden Verfahrenskonsequenzen:

Kann sich das FG auf der Grundlage der Wertermittlung des Steuerpflichtigen nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG keine ausreichende Überzeugung von dem gemeinen Wert des Anteils bilden, hat es von Amts wegen geeignete Maßnahmen zur Sachaufklärung zu ergreifen, um den gemeinen Wert zu ermitteln, denn die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren stellt keine Auffangmethode dar.

Für ein Gutachten zur Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften gemäß § 11 Abs. 2 S. 1 und 2 BewG gelten die gleichen Anforderungen, wie der II. Senat des BFH sie für die Ordnungsmäßigkeit von Gutachten zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts bei Grundstücken gemäß § 198 BewG (BFH 25.4.18, II R 47/15, BStBl II 19, 144; BFH 24.10.17, II R 40/15, BStBl II 19, 21; BFH 12.6.20, II B 46/19, BFH/NV 20, 1273) bestimmt hat.

Die in einem zur Wertermittlung nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG vorgelegten Gutachten nach IDW S 1 enthaltene Berücksichtigung der Abhängigkeit der Ertragskraft der nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft (hier: einer GmbH) von ihrem bisherigen Geschäftsführer ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, soweit mit dessen Ausscheiden am Stichtag bereits konkret zu rechnen war.

Der BFH folgt damit der nahezu gleichlautenden ertragsteuerrechtlichen Rechtsprechung zur Unternehmensbewertung im Falle einer Entnahme oder Betriebsaufgabe (BFH 12.6.19, X R 38/17, BStBl II 19, 518; BFH 10.4.19, X R 28/16, BStBl II 19, 474).

Im Einzelnen gelten für die Wertfindung sowohl für Zwecke der Erbschaftsteuer als auch für die Ertragsteuer folgende Kriterien:

- Auch unter Berücksichtigung des Stichtagsprinzips können Verhältnisse und Gegebenheiten berücksichtigt werden, die im Bewertungszeitpunkt zwar noch nicht eingetreten, aber so hinreichend konkretisiert sind, dass mit ihnen zu diesem Zeitpunkt objektiv als Tatsachen zu rechnen ist.
- Der Steuerpflichtige kann ein Sachverständigengutachten außergerichtlich einholen und in das finanzgerichtliche Verfahren als urkundlich belegten Beteiligtenvortrag einbringen.
- Ein solches Gutachten bindet das FG zwar nicht. Allerdings wird es das FG seiner Entscheidung zugrunde legen, wenn der Senat von der Ordnungsmäßigkeit des Gutachtens überzeugt ist und auch keiner der Beteiligten substantiierte Einwendungen gegen die Richtigkeit erhebt (BFH 5.12.19, II R 9/18, BStBl II 21, 135, Rz. 13; BFH 28.4.20, IX B 9/20, BFH/NV 20, 904, Rz. 5).

Zur Ordnungsmäßigkeit des Gutachtens gehören sowohl dessen methodische Qualität als auch eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. Der Gutachter muss aus den festgestellten Fakten seine Schlussfolgerungen ziehen und diese zusammen mit den von ihm für richtig erkannten Annahmen im Gutachten dokumentieren.

Besteht Streit über die Richtigkeit der Methodik eines Gutachtens zur Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an nichtbörsennotierten Kapitalgesellschaften gemäß § 11 Abs. 2 S. 1 und 2 BewG oder streiten sich die Beteiligten über den Ansatz einzelner Berechnungsparameter eines ansonsten methodisch beanstandungsfreien Gutachtens, bedarf dies der Sachaufklärung durch das FG.

Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies das FG nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen werden, wenn und soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung möglich ist.

Sind einzelne Parameter eines zur Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils nach der Methodik gemäß § 11 Abs. 2 S. 2 BewG durch den Steuerpflichtigen vorgelegten Gutachtens nicht plausibel, muss das FG von Amts wegen entweder die beanstandeten Lücken schließen oder dem Steuerpflichtigen die entsprechende Nachbesserung aufgeben.

Erachtet das Gericht das Gutachten für ungenügend, kann es eine neue Begutachtung durch dieselben oder durch andere Sachverständige anordnen (§ 412 Abs. 1 ZPO, § 82 FGO). Hiervon absehen kann das FG nur dann, wenn es ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

Die Verpflichtung des FG zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen gilt – anders als bei der Nachweispflicht des Steuerpflichtigen gemäß § 198 BewG für Grundstücke – auch dann, wenn der Steuerpflichtige sein Wahlrecht, den gemeinen Wert im vereinfachten Ertragswertverfahren zu ermitteln, nicht ausgeübt hat. Damit ergibt sich ein erheblicher Unterschied zur Anerkennung von Gutachten bei der Bewertung von Grundstücken. Während bei der Bewertung von Grundstücken die Nichtanerkennung von Gutachten zur Anwendung der im Bewertungsgesetz vorgesehenen Bewertungsmethoden gemäß §§ 178 ff. BewG führt (Vergleichswert, Ertragswert- oder Sachwertverfahren), können bei Vorlage eines Gutachtens nach den Grundsätzen des § 11 Abs. 2 S. 1 und 2 BewG weder das FA noch das FG ohne Weiteres dem vereinfachten Ertragswertverfahren den Vorrang einräumen.

Überholt sein dürfte aufgrund dieser Rechtsprechung des BFH die Aussage in R B 199.1 Abs. 4 S. 6 ErbStR 2019. Kommt der Steuerpflichtige danach seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, kann entgegen R B 199.1 Abs. 4 S. 6 ErbStR 2019 gerade nicht davon ausgegangen werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für ein Wahlrecht nicht vorliegen.

#### **4. Anwendungsbereich des Substanzwertverfahrens**

Der Streit um die richtige Bewertungsmethode kann bedeutungslos bleiben, wenn der Substanzwert höher ist und gemäß § 11 Abs. 2 S. 3 BewG als Mindestwert heranzuziehen ist. Nach wohl richtiger Auffassung des FG Düsseldorf stellt der Substanzwert des Betriebsvermögens i. S. d. § 11 Abs. 2 S. 3 BewG auch bei der Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren den Mindestwert dar. Für die Bewertung mit dem Substanzwert besteht demnach kein Vorbehalt eines offensichtlich unzutreffenden Ergebnisses.

Das FG Düsseldorf weist zwar darauf hin, dass an der Auslegung des Gesetzes Zweifel bestehen könnten, weil der Gesetzgeber die Regelung über den Mindestwert in § 11 Abs. 2 S. 3 BewG, die Verweisung auf die Bestimmungen über das vereinfachte Ertragswertverfahren aber erst in § 11 Abs. 2 S. 4 BewG getroffen hat. Es geht aber gleichwohl davon aus, dass die Mindestwert-Regelung des § 11 Abs. 2 S. 3 BewG auch bei der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens anzuwenden ist (so auch R B 11.5 Abs. 1 S. 1 ErbStR 2019).

Noch weiter geht das FG Münster (15.4.21, 3 K 3724/19 F, EFG 21, 1177; Rev. BFH: II R 15/21). Danach soll der Substanzwert nach § 11 Abs. 2 S. 3 BewG auch dann als Mindestwert anzusetzen sein, wenn die Ableitung des gemeinen Werts von

Anteilen an Kapitalgesellschaften aus Verkäufen unter fremden Dritten geltend gemacht wird (entgegen R B 11.3 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011 bzw. R B 11.5 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019).

Im Revisionsverfahren wird der BFH damit Gelegenheit bekommen, auch den Anwendungsbereich des Substanzwertverfahrens gegenüber anderen Bewertungsmethoden höchstrichterlich zu klären.

**IX. KöMoG – Die wichtigsten Änderungen in tabellarischer Form**

KStG	
<p><b>Option zur Körperschaftsteuer</b> § 1a (neu)</p>	<p>Mit dem neuen § 1a KStG wird Personenhandelsgesellschaften (KG, oHG sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften) und Partnerschaftsgesellschaften und ihren Gesellschaftern die Möglichkeit eingeräumt, ertragsteuerlich und demzufolge auch verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt zu werden.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG</b> (Persönlicher Anwendungsbereich und Rechtsfolgen der Option). Ausgeübt wird die Option zur Körperschaftsteuerung durch unwiderruflichen Antrag. Vom persönlichen Anwendungsbereich sind grundsätzlich alle Gesellschaften erfasst, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Frage kommen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Personenhandelsgesellschaften (oHG, KG),</li> <li>• Partnerschaftsgesellschaften,</li> <li>• vergleichbare ausländische Gesellschaften.</li> </ul> </li> <li>2. <b>§ 1a Abs. 1 Satz 2 bis 5 KStG</b> (Antragstellung).</li> <li>3. <b>§ 1a Abs. 1 Satz 6 KStG</b> (Ausschluss der Option).</li> <li>4. <b>§ 1a Abs. 2 KStG</b> regelt den Übergang zur Besteuerung nach dem KStG. Der Übergang zur Körperschaftsteuerung gilt als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Die §§ 1 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes sind demnach entsprechend anzuwenden.</li> <li>5. <b>§ 1a Abs. 3 KStG</b> betrifft die Besteuerung der optierenden Gesellschaft und ihrer Gesellschafter nach Ausübung der Option. Folge der Optionsausübung ist zum einen die Behandlung der Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt, zum anderen die Behandlung ihrer Gesellschafter wie nicht persönlich haftende Anteilseigner einer KapGes.</li> <li>6. <b>§ 1a Abs. 4 KStG</b> befasst sich mit der Rückkehr der optierenden Gesellschaft zur Besteuerung nach Personengesellschaftsgrundsätzen (Rückoption).</li> </ol>

<p><b>Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen</b> § 8b Abs. 3 Satz 6 (neu)</p>	<p>Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG entstehen, sind nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Durch § 8b Abs. 3 Satz 4, 5 und 7 KStG wird die Nichtabziehbarkeit auf Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen eines zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters und auf Gewinnminderungen aus bestimmten vergleichbaren Sachverhalten ausgedehnt.</p>
--	--

Die bestehende Formulierung erfasst auch Währungskursverluste im Zusammenhang mit Darlehensforderungen eines Gesellschafters. Währungskursgewinne eines Gesellschafters, die dieser aus der Rückzahlung eines Fremdwährungsdarlehens realisiert, sind dagegen außerhalb des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG grundsätzlich stpfl., da das Fremdwährungsdarlehen nicht unter die Steuerbefreiung für Anteilsveräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG fällt und § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nur auf Gewinnminderungen, nicht aber auf Gewinnerhöhungen Anwendung findet. Entsprechendes gilt für Währungskursverluste im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Sicherheiten für Darlehensforderungen sowie für Währungsverluste im Zusammenhang mit Forderungen aus wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlungen.

Durch die Gesetzesänderung werden Währungskursverluste von dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG ausgenommen. Dadurch wirken sich nunmehr Gewinne und Verluste aufgrund von Währungskurschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen bzw. Inanspruchnahmen von Sicherheiten für Darlehensforderungen gleichermaßen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens aus.

<p><b>Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft</b> § 14 Abs. 4</p>	<p>Mit der vorgesehenen Regelung wird ein Wechsel von der komplizierten bisherigen Behandlung von Mehr- und Minderabführungen durch Bildung steuerlicher Ausgleichsposten (bisheriger § 14 Absatz 4 KStG) zu einer einfacheren »Einlagelösung« vollzogen.</p> <p>Mehrabführungen werden künftig als Rückzahlungen aus dem Einlagekonto (Einlagenrückgewähr) und Minderabführungen als Einlagen behandelt. Sie mindern oder erhöhen damit unmittelbar den Wert der Beteiligung in der Steuerbilanz des Organträgers. Eine Minderabführung führt in voller Höhe zu einer Einlage und eine Mehrabführung führt in voller Höhe zur Einlagenrückgewähr. Einlage bzw. Einlagenrückgewähr sind nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft begrenzt.</p>
<p><b>Nicht in das Nennkapital geleistete</b> § 27 Abs. 6 Satz 2 (neu)</p>	<p>Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, mindern gem. § 27 Abs. 6 Satz 1 KStG das Einlagekonto einer Organgesellschaft. Durch den Abzug von Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, kann das steuerliche Einlagekonto wie bisher auch negativ werden (§ 27 Abs. 1 Satz 4 KStG).</p> <p>Ergänzend wird nunmehr festgelegt, dass die Berücksichtigung von Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos vorrangig zu erfolgen hat. Erst im Anschluss werden andere Leistungen der KapGes abgezogen, die den ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Ist das steuerliche Einlagekonto durch den vorrangigen Abzug von Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, aufgebraucht oder bereits negativ geworden, kommt für die anderen Leistungen eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos nicht mehr in Betracht.</p>

**Gewerbsteuer****GewStG****Änderung****Steuergegenstand**

§ 2 Abs. 8 (neu)

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Einfügung des § 1a KStG. Personengesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optieren, gelten auch für Zwecke der Gewerbesteuer als KapGes, und ihre Gesellschafter sind wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes zu behandeln.

**Umwandlungssteuer****UmwStG****Änderung****Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen**

§ 1

Umwandlungen von Körperschaften ohne Aufdeckung der stillen Reserven sind bislang nur nach dem ausschließlich auf EU/EWR-Gesellschaften anwendbaren 2. bis 5. Teil des UmwStG sowie nach § 12 Abs. 2 KStG (Verschmelzung von Drittstaaten-Körperschaften desselben Staates) möglich. Für weltweit tätige Unternehmen mit Tochtergesellschaften außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums können allerdings auch andere, bislang nicht steuerneutral mögliche Umstrukturierungen betrieblich sinnvoll sein. Dies betrifft insbes. Ab- oder Aufspaltungen von Drittstaatengesellschaften sowie Verschmelzungen auch über Staatsgrenzen hinweg (soweit derartige grenzüberschreitende Umwandlungen nach dem Recht der betroffenen Staaten möglich ist).

Durch die Integration des § 12 Abs. 2 KStG in das UmwStG unter Wegfall des Erfordernisses, dass die Verschmelzung zwischen Körperschaften desselben Drittstaats stattfinden muss, die Streichung der zwingenden Liquidationsbesteuerung bei Wegzügen von Körperschaften in Drittstaaten (§ 12 Abs. 3 KStG) sowie die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG auf Drittstaatspaltungen und Umwandlungen von Körperschaften unter Beteiligung von anderen übernehmenden Rechtsträgern als Körperschaften unter Beteiligung von Rechtsträgern aus Drittstaaten wird das Umwandlungssteuerrecht für Körperschaften umfassend globalisiert. Voraussetzung für eine Steuerneutralität ist auch in den neu hinzukommenden Fällen, dass die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist und keine Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland beschränkt oder ausgeschlossen werden.

Durch die Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG und die darin enthaltenen Beschränkungen auf EU/EWR-Staaten wird das Umwandlungssteuerrecht für Körperschaften als übertragene Rechtsträger nunmehr vollständig globalisiert. Künftig fallen



weltweit alle Umwandlungen von Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, die einer inländischen Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes vergleichbar sind, in den Anwendungsbereich des UmwStG.

## Einkommensteuer

### EStG

#### **Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagengüter**

§ 6b i.V.m. § 52 Abs. 14

#### **Investitionsabzugsbetrag**

§ 7g Abs. 3 i.V.m. § 52 Abs. 16

### Änderung

Mit der Regelung werden die vorübergehend verlängerten Reinvestitionsfristen des § 6b EStG um ein weiteres Jahr verlängert.

Investitionsabzugsbeträge sind grds. bis zum Ende des dritten auf das Wj. des jeweiligen Abzuges folgenden Wj. für begünstigte Investitionen zu verwenden. Andernfalls sind sie rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 Satz 1 EStG).

Infolge der sog. Corona-Krise wurde die Frist für in 2017 abgezogene Beträge um ein Jahr auf vier Jahre verlängert. Infolgedessen können diesbezügliche begünstigte Investitionen nicht nur bis 2020, sondern auch noch in 2021 getätigt werden. Aufgrund der anhaltenden Corona-Einschränkungen sind in vielen Fällen aber auch Investitionen in 2021 fraglich. Zur Vermeidung dieser negativen Effekte und zur Steigerung der Liquidität der Unternehmen, wird die Frist für Investitionsabzugsbeträge, deren dreijährige oder deren auf vier Jahre verlängerte Investitionsfrist in 2021 ausläuft, um ein Jahr auf vier bzw. fünf Jahre verlängert. Dadurch haben Steuerpflichtige, die in 2021 investieren wollen, aber wegen der Corona-Krise nicht investieren können, die Gelegenheit, die Investition in 2022 ohne negative steuerliche Folgen (Rückgängigmachung, Verzinsung der Steuernachforderung) nachzuholen.

**Veräußerung von Anteilen an KapGes**

§ 17 Abs. 1 Satz 3

**Einkünfte aus Kapitalvermögen**

§ 20 Abs. 1 Nr. 1

Es handelt sich um eine klarstellende Folgeänderung aus der Einfügung des neuen § 1a KStG. Die Anteile i.S.d. § 1a Abs. 3 KStG an einer optierenden Gesellschaft werden (wie bereits von § 1a Abs. 3 KStG angeordnet) auch in § 17 Abs. 1 Satz 3 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG den dort aufgeführten Beteiligungen an einer KapGes gleichgestellt.

**Bewertung**

**BewG**

**Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**

§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1

**Änderung**

Die Vorschrift knüpft für die Einordnung von Betriebsvermögen als Gewerbebetrieb an Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15 Abs. 3 und § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG an. Durch die Anpassung wird sichergestellt, dass optierende Gesellschaften mit diesen Gesellschaften gleichgestellt werden

**Erbschaft- und Schenkungsteuer**

**ErbStG**

**Verschonungsregelungen**

**Änderung**

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht besteuert insbes. den Erwerb von Todes wegen sowie Schenkungen unter Lebenden und knüpft damit an zivilrechtliche Vorgänge an. Der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird dasjenige unterworfen, was der Erwerber zivilrechtlich zugewendet bekommen hat.

Wird eine PersGes erworben, knüpfen jedoch verschiedene Regelungen an die ertragsteuerliche Einordnung der Einkünfte nach dem EStG an. Bei den KapGes erfolgt diese Bezugnahme zu der ertragsteuerrechtlichen Einordnung der Einkünfte nach dem KStG nicht. Werden durch die Option i.S.d. § 1a Abs. 1 KStG t folglich Einkünfte von PersGes aus dem Anwendungsbereich des EStG herausgenommen und in Einkünfte nach dem KStG umqualifiziert, können Regelungslücken im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht entstehen. Mit den Änderungen im ErbStG sollen diese möglichen Regelungslücken für die optierenden PersGes geschlossen werden.

§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3	Nach diesen Vorschriften fallen der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit u.a. weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist) eine Beteiligung an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15 Abs. 3 und § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG veräußert oder der Inhaber einer solchen Gesellschaft Überentnahmen tätigt. Diese Verweiskette wird durch einen Verweis auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG verkürzt.
§ 13b Abs. 1 Nr. 2	Für das begünstigungsfähige Vermögen stellt die Vorschrift auf Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 15 Abs. 3 und § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG ab. Diese Verweiskette wird durch einen Verweis auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG verkürzt.
§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 5	Es handelt sich um eine Änderung infolge der Einführung der optierenden Gesellschaft. Beim Finanzmitteltest für die Ermittlung des begünstigten Unternehmensvermögens werden die Finanzmittel um 15 % des Wertes des Betriebs gekürzt (Sockelbetrag). Der Abzug des Sockelbetrags setzt voraus, dass der Hauptzweck der Tätigkeit des Unternehmens oder nachgeordneter Gesellschaften eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder selbstständige Tätigkeit ist. Nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 5 ErbStG ist diese Voraussetzung auch erfüllt, wenn die Tätigkeit durch eine Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG ausgeübt wird. Durch die Änderung wird eine Gesellschaft, die nach § 1a Abs. 1 KStG zur Körperschaftsteuer optiert und ihrer Tätigkeit nach einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht, gleichgestellt.

## Gründerwerbsteuer

### GrEStG

#### Übergang auf eine Gesamthand

##### § 5

### Änderung

Durch die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG wird bisher keine Gründerwerbsteuer ausgelöst. Die Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer wird fiktiv als Formwechsel i.S.d. UmwStG behandelt. Zivilrechtlich bleibt die Personenhandels-gesellschaft eine PersGes deren Gesellschafter gesamthänderisch mitberechtigt sind. Die Gründerwerbsteuer richtet sich nach dem Zivilrecht, wonach sie weiterhin als Personenhandels-gesellschaft gilt. Dies hat zur Folge, dass die Gründerwerbsteuervergünstigung nach § 5 Abs. 3 GrEStG nicht zu versagen ist, weil zivilrechtlich weiterhin eine Personenhandels-gesellschaft besteht, mithin sich der Anteil des Veräußerers nicht an der Gesamthand vermindert hat.

Um Gestaltungen zu vermeiden, wird die Ausübung der Option nach § 1a KStG der Verminderung des

Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand i.S.d. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG nach dem neuen Satz 2 gleichgestellt. Diese Fiktion gilt jedoch nur bei der Anwendung des § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG. Im Übrigen bleibt die zivilrechtliche Beteiligung am Vermögen der Gesamthand bei der Anwendung des Grunderwerbsteuergesetzes im Rahmen von weiteren Übertragungen bestehen.

Um den Fall zu erfassen, dass zunächst zur Besteuerung nach dem KStG optiert wird und danach das Grundstück auf die Gesamthand übertragen wird, regeln § 5 Abs. 1 Satz 2 GrEStG (neu) und § 5 Abs. 2 Satz 2 GrEStG (neu), dass bei der Übertragung des Grundstücks auf die Gesamthand nicht die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option bereits länger als die in § 5 Abs. 3 Satz 1 geltende Frist zurückliegt und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand ebenfalls länger als diese Frist besteht. Wurde die Option bereits fünf bzw. zehn Jahre vor dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand ausgeübt, führt dies nicht zu einem Grunderwerbsteuerauslösenden Vorgang. Voraussetzung dafür ist, dass die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand länger als die in § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG genannte Frist besteht. Mit dieser Voraussetzung soll die Bildung von Vorratsgesellschaften vermieden werden.

### **Übergang von einer Gesamthand**

§ 6 Abs. 3 (neu)

Nach § 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG wird der Fall erfasst, dass das Grundstück von einer Gesamthand auf eine optierte Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG übertragen wird. Für eine solche Übertragung wird die Vergünstigung nach § 6 Abs. 1 GrEStG nicht gewährt, es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt bereits länger als fünf bzw. zehn Jahre zurück und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht bereits über fünf bzw. zehn Jahre. Auch mit dieser Regelung soll die Bildung von Vorratsgesellschaften vermieden werden

## **X. CHECKLISTE FÜR DIE OPTION ZUR KÖRPERSCHAFTSTEUER (§ 1A KStG)**

**Diese Checkliste umfasst die wesentlichen Prüfungsschritte bei einer Option einer Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft zur Körperschaftsteuer und dem damit verbundenen fiktiven Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft (§ 1a KStG).**

**Ein Anspruch auf Vollständigkeit wird nicht erhoben, ggf. müssen weitere individuellen rechtlichen und steuerlichen Verhältnisse berücksichtigt werden.**

### **Vorbereitungsphase - Prüfung steuerlicher Vor- und Nachteile der Option**

- Ist die Ertragsteuerbelastung im Körperschaftsteuersystem gegenüber dem Mitunternehmerschaftssystem geringer?
- Bestehen steuerliche Sperrfristen, gegen die der fiktive Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft verstoßen würde?  
Zum Beispiel: Umwandlungen oder Überführungen von Betriebsvermögen innerhalb der letzten sieben Jahre (§ 6 Abs. 5 EStG, § 18 Abs. 3 UmwStG, § 24 Abs. 5 UmwStG).
- Ist die Option zur Körperschaftsteuer für mindestens sieben Jahre geplant?  
Eine Rückoption innerhalb von sieben Jahren nach dem fiktiven Formwechsel stellt einen Sperrfristverstoß nach § 22 UmwStG dar, sodass dies rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven führen würde.
- Bestehen thesaurierte Gewinne i.S.d. § 34a EStG?  
Bei dem fiktiven Formwechsel sind die thesaurierten Gewinne nachversteuerungspflichtig (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG).
- Besteht funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen?  
Sonderbetriebsvermögen nimmt nicht am durch die Option ausgelösten fiktiven Formwechsel teil, sodass kein vollständiger Betrieb i.S.d. § 20 UmwStG eingebracht würde. Der Formwechsel wäre dann nicht zum Buchwert möglich, sodass sämtliche stille Reserven des Betriebs zu versteuern wären.
- Besteht nach dem Gesellschaftsvertrag ein umfassendes Entnahmerecht?  
Nach einer Option gelten Gewinnanteile bereits dann als ausgeschüttet, wenn ihre Auszahlung verlangt werden kann (§ 1a Abs. 3 Satz 4 KStG).  
Ggf. ist deshalb eine vorherige Anpassung des Gesellschaftsvertrags zu prüfen.

### Umsetzungsphase

- Antrag
- Für die Option zur Körperschaftsteuer ist mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option gelten soll, ein Antrag bei dem für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Dem Antrag müssen die Gesellschafter der Personengesellschaft zustimmen (§ 1a Abs. 1 KStG i.V.m. § 217 Abs. 1 UmwG).

### Steueranmeldungen

- Es sind ggf. laufende Lohnsteuervoranmeldungen zu übermitteln. Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, gelten als Einkünfte i.S.d. § 19 EStG (§ 1a Abs. 3 Nr. 2 KStG).
- Es sind ggf. laufende Kapitalertragsteueranmeldungen zu übermitteln. Gewinnanteile gelten dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann (§ 1a Abs. 3 Satz 4 KStG). Vergütungen für die Hingabe von Darlehen führen nun zu Einkünften § 20 I Nr. 7 EStG (§ 1a III Nr. 3 KStG n.F.).

### Steuer- bzw. Feststellungserklärungen im Jahr vor der Option

Die Option gilt steuerlich als Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft (§ 25 i.V.m. §§ 20 ff. UmwStG). Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr in dem erstmalig die Option gelten soll unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 KStG).

- Für die fiktive Kapitalgesellschaft ist auf diesen Einbringungszeitpunkt eine steuerliche Eröffnungsbilanz aufzustellen (§ 25 UmwStG i.V.m. § 9 UmwStG).
- Vor Übermittlung dieser Bilanz ist ein Antrag auf Buchwertansatz zu stellen (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)
- Für das „1-Tages-Wirtschaftsjahr“ der fiktiven Kapitalgesellschaft ist eine Steuererklärung abzugeben und darin im Fall des Buchwertantrags ein Gewinn von Null zu erklären.
- In dieser Körperschaftsteuererklärung ist das steuerbilanzielle Eigenkapital der Personengesellschaft als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zu erklären (§ 1a Abs. 2 KStG).
- Für die Personengesellschaft ist letztmalig eine Feststellungserklärung abzugeben, in der im Fall eines Buchwertantrags der fiktiven Kapitalgesellschaft kein Veräußerungsgewinn zu erklären ist.
- Steuererklärung für das erste Jahr der Option
- Während der Option ist eine reguläre Körperschaftsteuererklärung zu übermitteln.

§	
§ 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung .	132
<b>A</b>	
Abzinsungssatz von 5,5 % .....	91
Abzugsverbot von Schuldzinsen .....	93
Ausfall einer privaten Darlehensforderung.	79
<b>B</b>	
betriebliche Kraftfahrzeuge .....	40
<b>D</b>	
Drittwirkung der Steuerfestsetzung .....	111
<b>E</b>	
Ehegattenunterarbeitverhältnisse .....	72
Einbringungsgewinn .....	127
<b>Einstimmigkeitsgrundsatz</b> .....	7
Erstausbildung eines Kindes .....	63
Erweiterte Gewerbesteuerkürzung .....	124
<b>F</b>	
Firmenfitness-Programm .....	75
Fremdübliche Zinsen bei Konzerndarlehen .....	102
<b>G</b>	
<b>Gesamthandsprinzip</b> .....	12
<b>Gesellschaftsregister</b> .....	6
Grundsteuerreform .....	37
<b>H</b>	
Handwerkerleistung .....	68
<b>Hauptfeststellung</b> .....	38
Hochschulstudium .....	59
<b>K</b>	
Kindergeld .....	61
Krankheitskosten .....	66
<b>M</b>	
Mietzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter .....	121
MoPeG .....	5
<b>N</b>	
nachträglich bekanntgewordene Tatsachen .....	118
nachträglich erklärte Verlusten .....	81
nachträglich erklärten Verlusten .....	81
Nutzungsvoraussetzungen des § 7g EStG ..	94
<b>O</b>	
Option zur Körperschaftsbesteuerung .....	14
<b>P</b>	
Prüfungsanordnung .....	115
<b>Q</b>	
Qualifikation einer US-amerikanischen LLC .....	100
<b>R</b>	
<b>Rechtsfähigkeit der GbR</b> .....	5
Rückstellung für Steuernachforderungen ...	87
<b>S</b>	
Sammelpunkt .....	70
Schenkung eines Grundstücks .....	83
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers .....	39
<b>T</b>	
Typenvergleich .....	98
<b>U</b>	
Übertragung einer Pensionszusage .....	105
Umsatzabhängige Konzernumlage .....	108
Unberechtigter Steuerausweis .....	114
Unentgeltliche Übertragung von GmbH- Anteilen .....	85
<b>V</b>	
vereinfachtes Ertragswertverfahrens .....	136
Verlustverrechnung .....	129
<b>W</b>	
Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG .....	89
Währungsschwankungen bei Zins-Währungs- Swaps .....	77