Aktuelles Steuerrecht
I / 2022

Rotenburger Akademie für

Steuerrecht und

Betriebswirtschaft

Dozent:
StB Ph Dr. Jörg W. Hellmer

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

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

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 5

I. REFERENTENENTWURF EINES VIERTEN GESETZES ZUR UMSETZUNG STEUERLICHER HILFSMAßNAHMEN ZUR BEWÄLTIGUNG DER CORONA-KRISE (VIERTES CORONA-STEUERHILFEGESETZ) VORGELEGT. 5
II. ZWEIFELSFRAGEN ZU WIRTSCHAFTSGÜTERN ZUR DATENEINGABE UND DATENVERARBEITUNG 7
III. EINLAGEKONTO, EINLAGENRÜCKGEWÄHR UND ANTEILSERWERB ZU VERSCHIEDENEN ZEITPUNKTEN . 14
IV. UNTERJÄHRIGER HINZUERWERB VON ANTEILEN BEI STREUBESITZ 16
V. „GMBH MIT GEBUNDENEM VERMÖGEN“ – EIN STEUERSPARMODELL? 19
VI. NEUES ZUR IMMOBILIEN-GMBH 20
VII. BGH ZU WESENTLICH FALSCHEN ABSCHLÜSSEN UND DEN RECHTSFOLGEN DARAUS 22

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN.....23

I. EINKOMMENSTEUERRECHT 23
1. Rückwirkendes Ereignis beim Realsplitting 23
2. Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen I 24
3. Gewinne aus Veräußerung von Kryptowährungen II 26
4. Feststellung der Fähigkeit volljähriger behinderter Kinder zum Selbstunterhalt 28
5. Privates Veräußerungsgeschäft: Keine Selbstnutzung bei Überlassung an unterhaltsberechtigtes Kind 30
6. Wann sind Gehaltszuschläge steuerfrei? 31
7. Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft 33
8. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung 35
9. Notar- und Gerichtskosten als Werbungskosten? 37
10. Veräußerung der Beteiligung i.S. des § 17 EStG nach Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht.. 39
11. Zur Anerkennung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft 41
12. Abgrenzung zwischen Leibrente und dauernden Lasten bei Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen vor dem 1.1.2008 44
13. Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft 47
14. Eingeschränkte Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften einer Personengesellschaft 50
15. Die Veräußerung eines Teilkommanditanteils 53
16. Veräußerungsgewinne: Wann ist der Steuervorteil verbraucht? 55
17. Moderner „musizierender“ Discjockey als Künstler einzustufen 57
18. Familiäre Vermögensübertragung: Immobilie gegen Versorgung 58
II. BILANZSTEUERRECHT 60
1. Mieterabfindungen: Sofort abziehbare Werbungskosten oder anschaffungsnahe Herstellungskosten?60
2. Wann eine Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsdarlehen zulässig ist 62
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 64
1. Liebhaberei in der GmbH 64
2. Über Entgeltumwandlung finanzierte Pensionszusage: Erdienbarkeit ist kein Kriterium 69
3. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Zuwendungen einer GmbH an eine gesellschafternahe gemeinnützige Stiftung 70
4. Anwendbarkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf bei einer Tochter-Personengesellschaft „verrechnungsgesperrte“ Verluste nach § 15a EStG 72
IV. UMSATZSTEUER 74
1. EuGH: Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerung erst bei Vereinnahmung des Entgelts 74
2. BMF: Bemessungsgrundlage für (Hybrid-)Elektrofahrzege und Elektrofahrräder 76
V. ABGABENORDNUNG 78
1. Vereinbarungen mit Angehörigen 78
2. Bekanntgabe von Verwaltungsakten an Bevollmächtigten nach Beraterwechsel 79
3. Zugang und Bekanntgabe eines Steuerbescheids bei Bestreiten des Zugangs 82
VI. GEWERBESTEUER 85
1. Keine erweiterte GewSt-Kürzung bei erstmaliger Verwaltung im Laufe des EZ 85
2. Gewerbesteuerkürzung - Wann liegt eine Betriebsaufspaltung vor? 87
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 89
1. Zurechnung eines aufspaltungsbedingten Übertragungsgewinns? 89
2. Qualifizierter Tausch und Einbringungsgewinn II 91
3. Entstrickung wegen Sperrfristverstoßes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG durch Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft 93
4. Reichweite des Verlustverrechnungsverbots nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 99
VIII. GRUNDERWERBSTEUER 101

1. Zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel *101*
IX. ERBSCHAFTSTEUERRECHT 105
1. Theleologische Reduktion des sog. Einstiegstests i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG *105*

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Referentenentwurf eines Vierten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) vorgelegt.

Zur weiteren Bekämpfung der Folgen der Corona-Pandemie sind u.a. die folgenden steuerlichen Maßnahmen vorgesehen:

- **Erweiterte Verlustverrechnung:**
  - Erweiterung der Möglichkeit des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG ab dem VZ 2022 auf zwei Jahre (§ 10d Abs. 1 Satz 2 f.; § 52 Abs. 18b Satz 2 EStG-E);
  - Einschränkung der bisher in § 10d Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG vorgesehenen Möglichkeit zum teilweisen Verzicht auf den Verlustrücktrag; künftig soll nur noch ein vollständiger Verzicht auf den Verlustrücktrag möglich sein (§ 10d Abs. 1 Satz 6 EStG-E; § 52 Abs. 18b Satz 2 EStG-E);
  - Wiedereinführung des mit dem Dritten Corona-Steuerhilfegesetz angehobenen Höchstbetrags für den Verlustrücktrag auf 10 Mio. Euro (bzw. auf 20 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung) für die VZ 2022 und 2023 (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG-E, § 52 Abs. 18b Satz 2 EStG-E); ab dem VZ 2024 soll der Höchstbetrag wieder auf 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro) bei Zusammenveranlagung herabgesetzt werden (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG-E 2024, § 52 Abs. 18b Satz 2 EStG-E 2024);

- Verlängerung der mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz eingeführten degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2023 angeschafft oder hergestellt werden (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E);
- erneute Verlängerung der Reinvestitionsfristen des 6b EStG und der Fristen für die Verwendung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG(vgl. bereits die entsprechenden Regelungen im Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz) um ein Jahr(§ 52 Abs. 14 Sätze 4 - 6 EStG-E; § 52 Abs. 16 Sätze 3 - 5 EStG-E);
- Verlängerung der bestehenden Regelung zur Homeoffice-Pauschale nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 EStG (eingeführt mit dem JStG 2020) um ein Jahr, mithin für in der häuslichen Wohnung ausgeübten Tätigkeiten nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2023 (§ 52 Abs. 6 Satz 15 EStG-E);
- Steuerfreistellung von durch den Arbeitgeber aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen an in bestimmten Einrichtungen i.S.d. Infektionsschutzgesetzes - insbesondere Krankenhäusern - tätige Arbeitnehmer gewährten Sonderleistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise bis zu einem Betrag von 3.000 Euro(sog. Pflegebonus, § 3 Nr. 11b EStG-E, § 52 Abs, 4 Satz 3 EStG-E);
- Verlängerung der mit dem (Ersten) Corona-Steuerhilfegesetz eingeführten Steuerfreistellung für Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld nach § 3 Nr. 28a EStG um drei Monate bis Ende März 2022 (mithin für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.4.2022 enden);

- Verlängerung der Fristen zur Anpassung von Vorauszahlungen: In § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG-E (gilt über § 31 Abs. 1 KStG auch für die KSt) und in § 19 Abs. 3 Satz 2 und 3 GewStG-E ist eine Verlängerung der Frist für die nachträgliche Anpassung von Vorauszahlungen für Zwecke der ESt, KSt sowie GewSt vorgesehen (§ 52 Abs. 35d EStG-E bzw. § 36 Abs. 5b GewStG-E). Eine Anpassung soll
    - für den VZ bzw. EZ 2019 und 2020 sechs Monate länger möglich sein (Abstellen auf den 21. Kalendermonat statt des 15. Kalendermonats; bei Einkünften aus LuF unter bestimmten Voraussetzungen abweichend);
    - für den VZ bzw. EZ 2021 vier Monate länger möglich sein (Abstellen auf den 19. Kalendermonat statt des 15. Kalendermonats; bei Einkünften aus LuF unter bestimmten Voraussetzungen abweichend);
    - für den VZ bzw. EZ 2022 zwei Monate länger möglich sein (Abstellen auf den 17. Kalendermonat statt des 15. Kalendermonats; bei Einkünften aus LuF unter bestimmten Voraussetzungen abweichend);

- Aufgrund der anhaltenden Corona-Pandemie sollen die Fristen in Art. 97 § 36 EGAO für Zwecke von § 109 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO (Verlängerung von Fristen), § 149 Abs. 2 Satz 1 und 2, Abs. 3 und Abs. 4 Sätze 1, 3 und 5 AO (Allgemeine Steuererklärungsfrist und Frist für die Erstellung von Steuererklärungen bei Unterstützung durch steuerberatende Berufe; Frist für Vorabanforderungen), § 152 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO (Festsetzung von Verspätungszuschlägen) sowie § 233a Abs. 2 Satz 1 und 2 AO (zinsfreie Karenzzeit)
    - für den Besteuerungszeitraum 2020 nochmals um drei Monate (d.h. inkl. der ersten Verlängerung im Rahmen des ATAD-UmsG auf insg. sechs Monate);
    - für den Besteuerungszeitraum 2021 um vier (bzgl. allg. Frist für die Erstellung der Steuererklärung um zwei) Monate;
    - für den Besteuerungszeitraum 2022 um zwei (bzgl. allg. Frist für die Erstellung der Steuererklärung um einen) Monat(e) verlängert

II. Zweifelsfragen zu Wirtschaftsgütern zur Dateneingabe und Datenverarbeitung

Die privilegierte Abschreibung von Wirtschaftsgütern zur Dateneingabe und Datenverarbeitung (Hardware und Software) erfreut sich derzeit großer Beliebtheit als politisches Gestaltungsinstrument, da sie – vermeintlich einfach – konjunktur- wie auch strukturpolitische Impulse setzen kann.

So legte das BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002:013, BStBl. I 2021, 298 (vgl. Centrale-Rundbrief 4/2021) – auf eine Initiative der Bundesregierung und der Länder zur Stimulierung der Wirtschaft und zur Förderung der Digitalisierung – die Verkürzung der Nutzungsdauer bei Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung fest.

Die Umsetzung dieses Verwaltungsschreiben kann erhebliche Gestaltungsspielräume für die Steuerbilanz 2021 eröffnen, wenn im Jahr 2021 oder den Vorjahren entsprechende Investitionen getätigt wurden, die noch mit Restbuchwerten ausgewiesen sind. Dieser Handlungsrahmen ist jedoch mit Rechtsunsicherheiten verbunden, auch und besonders aufgrund der nur untergesetzlichen Regelung durch ein Verwaltungsschreiben. Die individuelleHandlungsmöglichkeiten und -risiken sind daher im Einzelfall auszuloten.

Der **Koalitionsvertrag 2021** sieht eine „Investitionsprämie für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter“ vor (Seite 164). Diese soll den Steuerpflichtigen in den Jahren 2022 und 2023 eine weitere **„Superabschreibung“** für einen Anteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten der in diesen Jahren angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ermöglichen.

Rechtsgrundlagen

Gesetzliche Grundlagen:

Für Wirtschaftsgüter, die erfahrungsgemäß in einem Zeitraum von mehr als einem Jahr zur Erzielung von Einkünften eingesetzt werden, regeln §§ 5 bis 7 EStG den steuerlichen Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und deren planmäßige Abschreibung, wenn ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist. Die Absetzung bemisst sich dabei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Eine Schätzung der Nutzungsdauer enthalten die amtlichen Abschreibungstabellen der Finanzverwaltung (BMF v. 15.12.2000 – IV D - S-1551 - 188/00/B/2-2-337/2000-S-1551 A, BStBl. I 2000, 1532; H 7.4 EStH). Vgl. *Zimmermann/Dorn/Nasouhi*, NWB 2021, 762.

BMF-Schreiben 2021:

Nach dem BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002:013, BStBl. I 2021, 298 (vgl. Centrale-Rundbrief 4/2021) kann für die näher bezeichnete Computerhardware und Software die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** für Zwecke der AfA nach § 7 EStG mit einem Jahr zugrunde gelegt werden. Das BMF begründet diese Anpassung damit, dass Computerhardware sowie Betriebs- und Anwendersoftware als digitale Kernelement „aufgrund des raschen technischen Fortschritts einem immer schnelleren Wandel“ unterliegen. Das BMF-Schreiben ersetzt damit ausdrücklich

- Tz. 6.14.3.2 der **Afa-Tabelle** für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte wie Drucker, Scanner, Bildschirme u. ä. – **Nutzungsdauer 3 Jahre**; BMF v. 15.12.2000 – IV D - S-1551 - 188/00/B/2-2-337/2000-S-1551 A, BStBl. I 2000, 1532),

- BMF-Schreiben v. 18.11.2005 – B 2 - S 2172 - 34/05, BStBl. I 2005, 1025 zur bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software – betriebsgewöhnliche **Nutzungsdauer 5 Jahre**).

  Diese sollen letztmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die vor dem 1.1.2021 enden (Tz. 8).

Anwendungsbereich

Das BMF-Schreiben 2021 regelt den Anwendungsbereich im Einzelnen:

Zeitliche Anwendung: Die Neuregelung gilt für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31.12.2020 enden**. Sie könne aber auch auf entsprechende Wirtschaftsgüter angewandt werden, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde (Tz. 6, 8).

Sachlicher Anwendungsbereich: Das BMF-Schreiben grenzt den Anwendungsbereich auf die aufgeführten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ab:

- Tz. 2–4: Der Begriff **„Computerhardware“** umfasst Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte; diese Begriffe werden in Tz. 3 definiert. Für bestimmte Hardware und Peripheriegeräte wird eine EU-Umweltgerechtigkeitskennzeichnung verlangt (Tz. 4).

- Tz. 5: Der Begriff der **„Software“** soll die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und Datenverarbeitung, einschließlich nicht technisch physikalischer Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung umfassen, d.h. Standardanwendungen, individuelle Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung.

  Die Regelung gilt nicht bei Aufwendungen für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter, welche unter das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG fallen und daher grundsätzlich zu laufendem betrieblichen Aufwand führen.

  Abschließende Aufzählung: Die Aufzählung scheint abschließend („aufgeführte“ bzw. „näher bezeichnete“ Wirtschaftsgüter). **Rechtsunsicherheiten** bestehen aber hinsichtlich der Zurechnung einzelner Geräte und Systeme unter die BMF-Aufzählung (z.B. *Schiffers*, DStZ 2021, 979 – elektronische Kassensysteme i.S.d. § 146a AO – bejahend; *Wengerofsky*, EStB 2021, 256; *Endert*, DStR 2021, 591 – Smartphones).

  Wirtschaftsgüter des Privatvermögens: Die Regelung kommt für **Wirtschaftsgüter** des **Privatvermögens**, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden, entsprechend zur Anwendung (Tz. 7).

Handels- und Steuerbilanz

Handelsbilanz

Für die Handelsbilanz ist unverändert auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzustellen (§ 253 Abs. 3 HGB; vgl. ausführlich *Wengerofsky*, EStB 2021, 256 – auch zu wenigen Ausnahmen). Auch wenn das BMF-Schreiben suggeriert, dass die Herabsetzung der Nutzungsdauer den „geänderten tatsächlichen Verhältnissen" in den letzten zwanzig Jahren und dem „raschen technischen Fortschritts [und] einem immer schnelleren Wandel" entspringt, wird die Nutzungsdauer tatsächlich nach wie vor häufig ein Jahr übersteigen; das IDW spricht von einer steuerlichen „fiktiven" Nutzungsdauer (IDW FAB v. 22./19.3.2021; *Schiffers*, DStZ 2021, 979 – „Fiktion" „Billigkeitsregelung"). Hieran ändert allein das neue steuerliche Wahlrecht nichts. Eine steuerliche Wahlrechtsausübung wird somit regelmäßig zu **Abweichungen** zwischen Handels- und Steuerbilanz führen. Ggf. sind latente Steuern zu passivieren (§ 274 HGB).

Wahlrecht in der Steuerbilanz – Anwendungsfragen

Der Wortlaut des BMF-Schreiben impliziert ein steuerliches Wahlrecht („kann ... zugrunde gelegt werden"); vgl. bejahend z.B. *Schiffers*, DStZ 2021, 979; *Althoff*, BB 2021, 1066; *Endert*, DStR 2021, 591; zu verbleibender Rechtsunsicherheit indes *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266. Zur Wahlrechtsausübung bestehen im Einzelnen indes Anwendungsfragen, u.a.:

- Sichere Rechtsgrundlage für eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz?
- Sofortbetriebsausgabe in voller Höhe im Erstjahr oder pro rata temporis-Abschreibung auf Erst- und Folgejahr bei unterjähriger Anschaffung?
- Einheitliche Wahlrechtsausübung für alle digitalen Wirtschaftsgüter oder Gruppen?
- Einmaliges Wahlrecht im Anschaffungsjahr?

Durchbrechung der Maßgeblichkeit: Ermitteln Gewerbetreibende ihren Gewinn nach dem Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG, ist dieser Gewinn grundsätzlich nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln. Die Maßgeblichkeit wird durchbrochen, wenn im Rahmen eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es ist noch unklar, ob lediglich eine gesetzliche Norm oder auch ein nicht gesetzlich kodifiziertes Wahlrecht (z.B. eine Verwaltungsvorschrift) geeignet ist, die Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG zu durchbrechen (vgl. *Becker/Reeb*, Ubg 2021, 609; bejahend z.B. IDW FAB v. 22./19.3.2021 mit Bezug auf BMF-Schreiben v. 12.3.2010 – IV C 6 - S-2133/09/10001, BStBl. I 2010, 236, Tz. 12).

Das BMF-Schreiben bindet die Finanzverwaltung, nicht jedoch die Gerichte. Der Forderung einiger Länder nach einer gesetzlichen Regelung war nicht entsprochen worden. Auch für langlebige Wirtschaftsgüter besteht somit eine **Rechtsunsicherheit**, ob eine einjährig Nutzungsdauer einer gerichtlichen Überprüfung – z.B. zu Einzelheiten der Anwendung – standhalten würde. Eine rückwirkende gesetzliche Normierung wäre insofern wünschenswert. Vgl. z.B. Endert, DStR 2021, 591 – auch bezüglich beihilferechtlicher Risiken wegen der selektiven Förderung des Technologiesektors.

Unterjährige Anschaffung: Offen ist auch, ob die Wahlrechtsausübung bei unterjähriger Anschaffung einen **vollständigen Betriebsausgabenabzug** im Erstjahr zulässt oder gebietet bzw. eine **pro rata-temporis**-Verteilung auf Erst- und Folgejahr erfordert (entsprechend § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Finanzverwaltung scheint von letzterem auszugehen (vgl. BStBK-

Stellungnahme v. 19.3.2021). Gegen eine solche Verteilung – und folglich für eine „Sofortabschreibung“ (bzw. „Sofortbetriebsausgabe“) im Erstjahr – spricht der Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStG. Dieser sieht eine Verteilung auf mehrere Wirtschaftsjahre nur für Wirtschaftsgüter vor, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich auf einen Zeitraum von „mehr als einem Jahr“ erstreckt. Diese Voraussetzung ist infolge der ansetzbaren Nutzungsdauer von „einem Jahr“ gerade nicht erfüllt. Vgl. *Becker/Reeb*, Ubg 2021, 609; *Schiffers*, DStZ 2021, 979 m.w.N – auch bzgl. Ausweis im Anlagespiegel; *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266; Strahl, Stbg 2021, 425).

(Keine) einheitliche Wahlrechtsausübung: Nicht ausdrücklich geregelt ist, ob das steuerliche Wahlrecht einheitlich für alle in Frage kommenden Wirtschaftsgüter oder bestimmte Gruppen ausgeübt werden muss bzw. ob das Wahlrecht für jedes einzelne Wirtschaftsgut individuell ausgeübt werden kann. Da das BMF-Schreiben von „Wirtschaftsgütern“ spricht, scheint die Wahlrechtsausübung wirtschaftsgutbezogen ausübbar (vgl. aber *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266 – zur Vermeidung von Bp.-Risiken und der Herstellung „logischer Konsistenz“: gleiche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für gleichartige Wirtschaftsgüter). Da das BMF-Schreiben auch keine weiteren Stetigkeitsanforderungen trifft, besteht das Wahlrecht für die im jeweiligen **Wirtschaftsjahr** angeschafften Wirtschaftsgüter jeweils **eigenständig** von der Wahlrechtsausübung in **Vorjahren**. Nachträgliche **Anschaffungs(-neben-)kosten** für im Vorjahr angeschaffte und nach der BMF-Regelung abgeschriebene Wirtschaftsgüter sollten – bei wirtschaftsgutbezogener Betrachtung – zur Sofortabschreibung im Jahr ihrer Entstehung führen.

Mehrfaches Wahlrecht: Für Wirtschaftsgüter, welche 2021 oder früher angeschafft wurden und für die das Wahlrecht nicht angewandt wurde, scheint das BMF auch in späteren Wirtschaftsjahren ein erneutes Wahlrecht zur Abschreibung der dann verbleibenden Rechtbuchwerte zu eröffnen (Tz. 6: „In Gewinnermittlungen nach dem 31.12.2020 können die Grundsätze dieses Schreibens auch auf entsprechende Wirtschaftsgüter angewandt werden, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde“ [Hervorhebungen hinzugefügt]; ebenso *Schiffers*, DStZ 2021, 280 und 979.

Folgen der Wahlrechtsausübung in der Steuerbilanz

Passive latente Steuern: Wird das Wahlrecht in der Steuerbilanz ausgeübt, wird der Ansatz regelmäßig von dem in der Handelsbilanz abweichen, da handelsbilanziell meist von einer längeren Nutzungsdauer als einem Jahr auszugehen ist. Die Wahlrechtsausübung führt dann zur Bilanzierung passiver latenter Steuern in der Handelsbilanz (§§ 264a Abs. 1, 267 Abs. 1, 274, 274a HGB; vgl. IDW FAB v. 22./19.3.2021).

Verzeichnis: Die Wahlrechtsausübung erfordert – bei Abweichung der Handelsbilanz – ein besonderes Verzeichnis der betreffenden Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, Satz 2 und 3 EStG; vgl. *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266).

Folgen der Nicht-Ausübung

Wird das Wahlrecht nicht ausgeübt, sollten die **bisherigen Afa-Reihen** fortgesetzt werden (Tz. 6: „können“). Für **neue** Wirtschaftsgüter entfällt mit dem Wegfall der bisherigen Verwaltungsanweisung eine die Finanzverwaltung bindende Vorgabe für Nutzungsdauer, nachträgliche Anschaffungskosten, etc. Abweichungen von der einjährigen „BMF-Nutzungsdauervermutung“ wäre ggf. zu begründen und zu dokumentieren.

Alternative: Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Kalenderjahren **2020 und 2021** angeschafft wurden, besteht alternativ ein Wahlrecht zur Beanspruchung einer **degressiven Abschreibung** (§ 7 Abs. 2 EStG; von *Glasenapp*, BB 2020, 189).

Inwiefern die im Koalitionsvertrag 2021, 164 angekündigte „Superabschreibung“ für 2022 und 2023 möglicherweise dann auch für früher angeschaffte Wirtschaftsgüter möglich wäre, bleibt abzuwarten.

Bereits bisher konnten die Anschaffungskosten für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Anschaffungsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben angesetzt werden, wenn sie die **GWG-Grenzen** unterschreiten (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG – Anschaffungs- oder Herstellungskosten ≤ 800 €). Auch sog. Trivialprogramme gelten als abnutzbare bewegliche und selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter; „Computerprogramme“, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 410 € betragen, sind wie Trivialprogramme zu behandeln (R 5.5 Abs. 1 Satz 1, 2 EStR).

Folgerungen für Leasing

Die AfA-Berechtigung aus einem Wirtschaftsgut ergibt sich aus seiner Zurechnung. Der Leasinggegenstand ist regelmäßig dem

- **Leasinggeber** zuzurechnen, wenn die
- undmietzeit ≤ 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und nur der Leasinggeber ein Andienungsrecht hat,
- **Leasingnehmer** zuzurechnen, wenn die
- Grundmietzeit > 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bzw. der Herausgabenanspruch des Leasingebers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat.

Vgl. z.B. *Weber-Grellet* in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 5 EStG Rz. 725 ff.

Reichweite des Wahlrechts: Unklar ist nun, ob eine nur einjährige Nutzungsdauer nach dem BMF-Schreiben zu einer veränderten **Zurechnung** des **Leasinggegenstands** führen kann. Dies wäre der Fall, wenn bei Optionsausübung die (vermutete bzw. fiktiv verkürzte) gewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr eine mehrjährige Grundmietzeit (erstmalig) unterschreitet. Die Ausübung des BMF-Wahlrechts würde dann regelmäßig zu einer (erstmaligen) Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer führen.

Für dieses Verständnis spricht indes die Formulierung des BMF-Schreibens welches die geänderte Nutzungsdauer als Anpassung an die „tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse“ erklärt (vgl. *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266 – **„Nutzungsvermutung“**; eine einjährige Nutzungsdauer hingegen als „Fiktion“ oder „fiktive Nutzungsdauer“ bei IDW FAB v. 22./19.3.2021; *Schiffers*, DStZ 2021, 979; *Wengerofsky*, EStB 2021, 256).

Erachtet man das steuerliches Wahlrecht hingegen als reines Bewertungswahlrecht bei möglicherweise abweichender tatsächlicher Nutzungsdauer, kann die Frage des wirtschaftlichen Eigentums und der Ansatz dem Grunde nach vorgelagert und unabhängig von einer steuerlichen Wahlrechtsausübung sein:

- **Ansatz dem Grunde nach:** Zunächst wäre – frei von einer möglichen Wahlrechtsausübung – das **wirtschaftliche Eigentum** zuzurechnen. Dieses steht der Person zu, welche das „Wirtschaftsgut **bis** zu dessen **Erschöpfung** zu **nutzen**“ berechtigt ist (vgl. z.B. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz. 63 ff.). Für wirtschaftliches Eigentum und bilanzielle Zurechnung wäre dann ausschließlich die handelsbilanzielle voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 HGB) in ein Verhältnis zur Grundmietzeit zu setzen sein.
- **Ansatz der Höhe nach:** Erst der so ermittelte wirtschaftliche Eigentümer kann dann durch Ausübung des BMF-Wahlrechts die Nutzungsdauer fiktiv-pauschal mit einem Jahr anzusetzen.

Vgl. auch *Becker/Reeb*, Ubg 2021, 609; *Bolik/Reifarth-Belli/Mayer*, StuB 2021, 266.

Beurteilung der Vorteilhaftigkeit

Liquiditäts- und Zinseffekte

Die Wahlrechtsausübung zieht den steuerlichen Betriebsausgaben in die Periode der Wahlrechtsausübung vor. Hieraus resultiert ein steuerlicher Liquiditäts- und ggf. Zinseffekt, wenn zusätzliche Abschreibungen Steuerzahllasten tatsächlich reduzieren. Führen die vorgezogenen Abschreibungen und Betriebsausgaben zu steuerlichen Verlusten, ergeben sich nur **Liquiditäts- und Zinseffekte**, wenn sie dennoch zu tatsächlichen Steuerminderungen führen, z.B. aufgrund von Verlustrücktragmöglichkeiten führen. Insbesondere bei steuerlichen Verlusten ist die Vorteilshaftigkeit erhöhter Abschreibung in einer Periode daher stets im Einzelfall zu untersuchen – auch in Hinblick auf die Mindestbesteuerung oder bei möglicherweise bevorstehenden Verlusten von Verlustvorträgen, z.B. nach § 8c KStG.

Ob mit der veränderten zeitlichen Zuordnung der Betriebsausgaben auch Steuersatzeffekt verbunden sein könnten, lässt sich auf Basis der bisher durch den Koalitionsvertrag bekannt gemachten Steuerpläne für die Körperschaftsteuer nicht abschätzen. Individuell können sich auch Steuersatzeffekte bei ESt. und GewSt. ergeben.

Vereinfachung und verringerte Streitanfälligkeit

Die Ausübung des Wahlrechts kann darüber hinaus zu Vereinfachungen – auch im Hinblick auf künftige Betriebsprüfungen – führen, da sie eine Abgrenzung zwischen aktivierungspflichtigen Anschaffungs-, Herstellungs- und Nebenkosten einerseits und sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben zumindest teilweise entbehrlich macht. Diese Aufteilung erweist sich in der Praxis häufig als streitanfällig (vgl. dazu aktuell FG München v. 4.2.2021 – 10 K 1620/20, EFG 2021, 931).

ERP-Aufwendungen

Die Vorteilhaftigkeitserwägungen betreffen insbesondere Aufwendungen für Aufbau und Umbau umfassender digitaler Steuerungssysteme, wie **ERP-Systeme**, welche neben Hardware und Standardsoftware umfangreiche Implementierungsarbeiten erfordern und entsprechend häufig mit erhebliche Kosten verbunden sind. Die bilanzsteuerrechtliche Beurteilung solcher Aufwendungen richtet sich **bislang** nach dem BFM-Schreiben v. 18.11.2005. ERP-Software

gilt danach regelmäßig als Standardsoftware, welche bei entgeltlichem Erwerb als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren ist. Alle Module zusammen bilden bei einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang ein Softwaresystem, d.h. ein Wirtschaftsgut – und zwar auch dann, wenn die Module zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder von unterschiedlichen Softwareherstellern erworben werden oder die erworbene Standardsoftware ganz oder teilweise mit eigenem Personal implementiert wird (Herstellung der Betriebsbereitschaft, Anschaffungsnebenkosten),

- ist regelmäßig linear über **fünf Jahre** abzuschreiben,
- ist abzugrenzen von Herstellungskosten, die bei Eigenherstellung wegen des Aktivierungsverbots gemäß § 5 Abs. 2 EStG als Betriebsausgabe zu behandeln sind. Hierzu führen Erweiterungen oder wesentliche Verbesserungen durch eigenes fachlich ausgebildetes Personal oder Subunternehmer im Rahmen von Dienstverträgen, wenn das Herstellerrisiko vom Softwareanwender selbst getragen wird,
- ist abzugrenzen von ebenfalls sofort abzugsfähigen Kosten in Zusammenhang mit der Kaufentscheidung, der Anwenderschulung, für bestimmte Wartungsvorgänge, Updates etc.

Vgl. *Becker/Reeb*, Ubg 2021, 609.

Die Wahlrechtsausübung beseitigt zwar Streitfragen zur Abgrenzung von Wirtschaftsgüter und Abschreibungszeiträumen von nicht aktivierungspflichtigen Herstellungskosten u.a. sofort abzugsfähigen Kosten. Das BMF legt eine einjährige Nutzungsdauer aber lediglich für Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung zugrunde. Hiervon abzugrenzen wäre dann aber Aufwendungen für **Systemsoftware und Betriebssysteme** (vgl. *Schiffers*, DStZ 2021, 979).

Folgerungen für die Gewerbesteuer

Steuerliche Abschreibungen wirken sich auch auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage aus (§ 7 Satz 1 GewStG). Noch nicht klar ist bisher, ob sich mittelbare Effekte aus der Option zur Sofortabschreibung auch für die Hinzurechnung von Sachkapitalüberlassungsentgelten bei Hard-/Softwaremiete/-leasing ergeben könnten.

Nach § 8 Nr. 1 GewStG

- Buchst. d sind 5 % der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von **beweglichen Wirtschaftsgütern** des **Anlagevermögens** im Eigentum anderer,
- Buchst. f sind 6,25 % der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von **Rechten** (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen)

hinzuzurechnen, soweit die Summe 200.000 € übersteigt. Das Tatbestandsmerkmal des **Anlagevermögens** i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG ist fiktiv gebraucht; es kommt darauf an, ob die genutzten Wirtschaftsgüter zum **Anlagevermögen** gehörten, wenn der Nutzende ihr Eigentümer wäre. Auch insofern ist die Reichweite der Sofortabschreibungsoption bislang unklar. Diese Frage ist unabhängig von einer wirtschaftlichen Eigentumszurechnung i.S.d. § 39 AO – ggf. unter Berücksichtigung der Wahlrechtsausübung mit Fiktionsfolge – in Miet- oder Leasingfällen. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG beinhaltet vielmehr eine (weitere) eigene Eigentumsfiktion.

- Ist das wirtschaftliche Eigentum dem **Mieter** oder **Leasingnehmer** zuzurechnen, können keine Miet- oder Pachtentgelte hinzuzurechnen sein.
- Ist der Mietgegenstand hingegen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum des **Vermieters** oder **Leasinggebers**, und wird dieser dem Mieter fiktiv für GewSt.-Hinzurechnungszwecke zur Prüfung der Eigenschaft als Anlagevermögen zugeordnet, müsste ihm konsequenterweise auch eine – zumindest optionsweise – fiktive Nutzungsdauer von einem Jahr eröffnet sein.

Eine solche Nutzungsdauer ließ die Zurechnung zu seinem (fiktiven) Anlagevermögen bezweifeln (§ 247 Abs. 2 HGB, H 6.1 EStR); dies gilt insbesondere dann, wenn eine pro-rata-temporis-Abschreibung verneint und eine Sofortbetriebsausgabe bejaht wird. Die Überlassung von **Software** zur befristeten Nutzung stellt u.E. keine Überlassung von Rechten i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dar (vgl. *Keß* in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 1f GewStG Rz. 18; a.A. Koordinierter Ländererlass v. 2.7.2012 – 3 - G-1422/42, BStBl. I 2012, 654, Tz. 33).

III. Einlagekonto, Einlagenrückgewähr und Anteilserwerb zu verschiedenen Zeitpunkten

Bei einem Erwerb von Anteilen an derselben Kapitalgesellschaft zu verschiedenen Zeitpunkten sind die Anschaffungskosten gesondert zu ermitteln und festzuhalten. Bei einer Veräußerung sind die tatsächlichen Anschaffungskosten für den jeweils einzelnen Anteil maßgeblich. Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto sind prozentual nach dem Anteil am Nennkapital den einzelnen Anteilen zuzuordnen.

OFD Frankfurt/M. v. 16.6.2021 – S 2244 A-41-St 519

I. Anweisung der Verwaltung

Werden Anteile an derselben Kapitalgesellschaft zu verschiedenen Zeitpunkten **erworben**, sind die Anschaffungskosten (AK) jeweils gesondert zu ermitteln und festzuhalten. Denn die Anteile behalten ihre rechtliche Selbständigkeit

- sowohl gesellschaftsrechtlich (§ 15 Abs. 2 GmbHG)
- als auch steuerlich (§ 17 Abs. 1 EStG).

Bei einer Veräußerung sind für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns/-verlusts die tatsächlichen AK des einzelnen Anteils maßgeblich. Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto sind anteilig auf die vom Gesellschafter gehaltenen Anteile aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis des Nennkapitals.

II. Hinweise für die Praxis:

Werden bei einer Gewinnausschüttung **Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto** bezogen, sind diese nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Die Leistungen mindern aber die AK der Anteile, auf die diese Ausschüttungen entfallen. **Beachten Sie:** Bei

- einer späteren Veräußerung der Anteile (§ 17 Abs. 1 EStG) oder
- einer Auflösung der Gesellschaft (§ 17 Abs. 4 EStG)

sind die entsprechend **geminderten AK** zu berücksichtigen.

Übersteigen die Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto die AK der Anteile, entsteht ein steuerpflichtiger **Veräußerungsgewinn** nach § 17 Abs. 4 EStG. Denn das steuerliche Einlagekonto kann durch Leistungen nicht negativ werden.

Fortschreibung der AK: Daher müssen bei Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto die AK pro Anteil weiterentwickelt werden. Dies kann dazu führen, dass bei einzelnen Anteilen die AK durch Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto bereits verbraucht sind. In diesem Fall entsteht ein *(fiktiver) Veräußerungsgewinn* (§ 17 Abs. 4 EStG), während bei weiteren Anteilen an derselben Kapitalgesellschaft noch AK vorhanden sind.

Zuordnung der Leistungen aus dem Einlagekonto: Für die Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 4 EStG werden die Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto **prozentual den einzelnen Anteilen** des Gesellschafters zugeordnet (§ 20 Abs. 5 S. 1 EStG). Maßgeblich ist insoweit das Verhältnis der einzelnen Anteile in Bezug auf die Gesamtbeteiligung des Anteilseigners am Nennkapital der Kapitalgesellschaft. Es erfolgt also eine **Aufteilung nach Nennwerten**.

Gleiche Behandlung im Betriebsvermögen: Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG gehören auch nicht zu den Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG. Sie sind daher steuerneutral gegen den Beteiligungsbuchwert zu verrechnen und mindern die AK. Soweit die Einlagerückgewähr den Beteiligungsbuchwert übersteigt, unterfällt die Einlagenrückgewähr § 8b Abs. 2 KStG.

Sind durch eine Einlagerückgewähr die AK bereits verbraucht und handelt es sich um **sperrfristbehaftete Anteile**, löst die (weitere) Einlagenrückgewähr ein sperrfristschädliches Ereignis (§ 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG) aus.

IV. Unterjähriger Hinzuerwerb von Anteilen bei Streubesitz

Die Rückbeziehung eines Anteilserwerbes im laufenden Jahr auf den Beginn des Jahres nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG ist ausgeschlossen, wenn im laufenden Jahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge jeweils Anteile von weniger als 10 % erworben werden, die Erwerbe insgesamt aber die Grenze von 10 % erreichen.

OFD Frankfurt/M. v. 16.8.2021 – S 2750a A-027-St 52

I. Anweisung der Verwaltung:

Durch das Gesetz zur Umsetzung des Urteils des EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09, GmbH-StB 2011, 355 (*Luxem*) wurde in § 8b Abs. 4 KStG eine Steuerpflicht für Erträge aus Beteiligungen kleiner 10 % (sog. *Streubesitz*) eingeführt. Für die Frage, ob eine mindestens 10%ige Beteiligung erworben wurde, ist dabei auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Jahres abzustellen. Nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG (*Rückwirkungsfiktion*) gilt für Zwecke der Streubesitzregelung der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Jahres erfolgt.

Rückwirkungsfiktion: Die Rückbeziehung eines Erwerbs im laufenden Jahr auf den Beginn des Jahres nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG gilt *ausschließlich* für den Erwerb eines Anteilspakets von mindestens 10 % durch einen einzelnen Erwerbsvorgang.

Beachten Sie: Die Regelung

- hat *keine* Auswirkung auf die Behandlung von Anteilen, die zu Beginn des Jahres bereits bestehen, und
- ist auch *nicht* anzuwenden, wenn im laufenden Jahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge jeweils Anteile von weniger als 10 % erworben werden, die Erwerbe insgesamt aber die Grenze von 10 % erreichen.

Fallbeispiele: Das restriktive Verständnis der Rückwirkungsfiktion legt die OFD dezidiert anhand von Fallbeispielen dar, die sich – etwas verkürzt – wie folgt zusammenfassen lassen:

- a) Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres und unterjähriger Erwerb eines Anteilspakets von mindestens 10 % durch *einen* Erwerbsvorgang; Rückwirkungsfiktion anwendbar.
- b) Nur Streubesitz zu Beginn des Jahres und Erreichung Mindestbeteiligungsschwelle durch unterjährigen Hinzuerwerb von unter 10 %; Rückwirkungsfiktion nicht anwendbar, da keine Mindestbeteiligung (10 %) hinzuerworben wurde.
- c) Nur Streubesitz zu Beginn des Jahres und unterjähriger Hinzuerwerb einer Mindestbeteiligung; Rückwirkungsfiktion ist nur auf hinzuerworbene Mindestbeteiligung anwendbar, auf übrige Anteile entfallende Gewinnausschüttungen bleiben steuerpflichtig.
- d) Wie c), jedoch werden nach Erwerb der Mindestbeteiligung weitere Streubesitzanteile (jeweils weniger als 10 %) erworben; auch hier ist die Rückwirkungsfiktion nur auf hinzuerworbene Mindestbeteiligung anzuwenden, auf übrige Anteile entfallende Gewinnausschüttungen bleiben steuerpflichtig.

- e) Keine Beteiligung zu Beginn des Jahres und unterjähriger Erwerb einer Mindestbeteiligung durch mehrere Erwerbsvorgänge; Rückwirkungsfiktion nicht anwendbar, da kein Erwerb einer Mindestbeteiligung in einem Erwerbsvorgang.

- f) Unterjähriger (erstmaliger) Erwerb von 15 % und Veräußerung von 10 % noch im gleichen Jahr, danach Ausschüttung noch vor Jahresende; Rückwirkungsfiktion anwendbar, auch wenn Steuerpflichtiger im Zeitpunkt der Ausschüttung nur noch zu weniger als 10 % beteiligt ist.

II. Hinweise für die Praxis:

Gewinnausschüttungen in Unternehmensgruppen:
Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften werden regelmäßig weitestgehend von KSt (und auch GewSt) befreit. Die Effektivbelastung aufgrund der 95%igen Freistellung gem. § 8b Abs. 1 u. 5 KStG setzt – wie beim gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a GewStG) – eine Mindestbeteiligungsquote zum Beginn des Jahres der Ausschüttung voraus (*Stichtagsprinzip*). **Beachten Sie:** Die Steuerfreistellung gilt *nicht* für sog. *Streubesitzdividenden* (Mindestbeteiligungsquote wird nicht erfüllt).

So ist das **gewerbesteuerliche Schachtelprivileg** nur anwendbar, wenn die Beteiligung bereits zu Beginn des betreffenden Erhebungszeitraumes mindestens **15 %** des Grund- bzw. Stammkapitals beträgt. Für die **KSt-Freistellung** setzt § 8b Abs. 4 KStG mit einer **10%ig**en Mindestbeteiligung zu Jahresbeginn ein geringfügig niedrigeres Quorum – dafür aber eine *unmittelbare* Beteiligung – voraus.

Handelt es sich um sog. *Streubesitz* , bleiben die Gewinnausschüttungen voll steuerpflichtig, d.h. sie werden auch auf der Ebene der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft **mit KSt und GewSt belastet**.

Ausnahme vom strengen Stichtagsprinzip: Eine Ausnahme vom strengen Stichtagsprinzip sieht § 8b Abs. 4 S. 6 KStG für erst im Laufe des Jahres hinzuerworbene mindestens 10%ige Beteiligungen vor. Diese gelten (nur) für Zwecke der KSt-Befreiung als bereits zu Beginn des Jahres angeschafft und unterfallen somit nicht der Streubesitzregelung.

Streitig ist, wieweit diese begünstigende Rückwirkungsfiktion reicht.

- **Nach Auffassung der Finanzverwaltung** handelt es sich um eine Härtefallregelung, die nur beim Ersterwerb oder Hinzuerwerb eines „Anteilspakets“ von mindestens 10 % (Mindestbeteiligung) durch einen einzelnen Erwerbsvorgang gilt (*strenge Auslegung des Gesetzeswortlauts*). Die Regelung sei indes nicht einschlägig, wenn eine Mindestbeteiligung durch verschiedene Erwerbsvorgänge in „Tranchen“ erworben wird oder eine bestehende Beteiligung von weniger als 10 % (Streubesitz) durch einen Hinzuerwerb auf das erforderliche Quorum aufgestockt wird.

- **Die Gegenansicht in der Literatur** ist der Meinung, dass der Wortlaut des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG *teleologisch reduziert* werden muss, so dass die Voraussetzungen dieser Vorschrift auch bei mehreren unterjährigen Erwerbsvorgängen vorliegen können. Nach dieser Auffassung tritt die Rechtsfolge des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG bereits dann ein, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des Jahres eine Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erreicht wurde (vgl. *Rengers* in Blümich, EStG/KStG/GewSt, § 8b KStG, Rz. 118a; *Frotscher* in Frotscher/Drüen, KStG, § 8b Rz. 477).

Beraterhinweis Rechtslage weiterhin unklar: Die OFD Frankfurt/M. hatte bereits in einem früheren Schreiben (OFD Frankfurt/M. v. 2.12.2013 – S 2750a A – 19 – St 52, StBW 2014, 794) ihr restriktives Verständnis der Rückwirkungsfiktion vertreten.

In ihrem aktualisierten Schreiben vom 16.8.2021 weist sie darauf hin, dass ihr streng am Wortlaut orientiertes Regelverständnis **im Widerspruch zu einem Urteil des FG Hessen** v. 15.3.2021

– 6 K 1163/17 steht, das den Anwendungsbereich der begünstigenden Rückwirkungsfiktion wesentlich weiterziehen will. Danach soll die Steuerpflicht infolge der Streubesitzregelung nicht eintreten, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des Jahres eine Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erreicht wurde. **Im Urteilsfall** wurde die Mindestbeteiligung durch drei zeitgleiche, unterjährige Erwerbe von drei verschiedenen Veräußerern erreicht. Strittig war, ob dieser mehraktige Erwerb die Anwendung der Steuererleichterung des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG begründen kann. **Nach Ansicht des Gerichts** ist § 8b Abs. 4 KStG unter Berücksichtigung des Charakters dieser Norm als systemwidrige Ausnahmevorschrift dahin (einschränkend) auszulegen, dass die 10%ige Beteiligungsschwelle auch durch mehrere unterjährige Erwerbsvorgänge erreicht werden kann. Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff „einer Beteiligung“ diene der Bestimmung der ideellen Summe der gesellschaftsrechtlichen Berechtigungen des Anteilseigners am Kapital bzw. Gewinn einer Gesellschaft. Deshalb fielen unter den „Erwerb“ dieser (einen) Beteiligung alle Erwerbe, die im Laufe des Jahres zur Entstehung einer bestimmten prozentualen Beteiligungshöhe beigetragen haben.

Beachten Sie: *Trotz* dieser Rechtsprechung hält die OFD Frankfurt/M. an ihrer restriktiven Auslegung weiter fest.

Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 16/21): Gegen die Entscheidung des FG hat die Finanzverwaltung beim BFH (Az. I R 16/21) Revision eingelegt. Mit Verweis auf dieses Revisionsverfahren empfiehlt es sich, **angestrengte Rechtsbehelfsverfahren ruhend zu stellen**.

V. „GmbH mit gebundenem Vermögen“ – ein Steuersparmodell?

Für die „GmbH mit gebundenem Vermögen“ (GmbH-gebV) hat eine wissenschaftliche Arbeitsgruppe von renommierten Gesellschafts- und Steuerrechtlern einen Gesetzentwurf vorgelegt (vgl. GmbH-StB 2022, 2 [in dieser Ausgabe]), der bislang vor allem gesellschafts- und stiftungsrechtlich diskutiert wurde. *Prof. Dr. Rainer Hüttemann* und *Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön* stellen in DB 2021, 1356 steuerliche Besonderheiten der Rechtsform dar.

Steuersparmodell?

Stellt die GmbH-gebV ein Steuersparmodell dar? Die Verfasser des Gesetzentwurfs betonen, dass die GmbH-gebV kein Steuersparmodell sein soll, sondern steuerlich wie eine „normale GmbH“ zu behandeln sei.

Die dauerhafte Vermögensbindung *(„Asset Lock“)* stellt den für die steuerliche Behandlung der GmbH-gebV wesentlichen Unterschied zur „normalen“ GmbH dar: Der Jahresüberschuss soll nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft zustehen. Die GmbH-gebV hat damit eine gewisse Ähnlichkeit mit einer rechtsfähigen Stiftung; andererseits haben die Gesellschafter aber vollständige Kontrolle über die GmbH-gebV.

Erbschaftsteuerliche Folgen:

Die Verfasser des Gesetzentwurfs schlagen eine steuertechnische Gleichstellung der GmbH-gebV mit der gemeinnützigen GmbH vor – und damit eine Anteilsbewertung zum Nennwert. Die Autoren sehen darin eine massive Begünstigung von Anteilseignern dieser Gesellschaftsform gegenüber dem geltenden Recht. Die geforderte Bewertung zum Nennwert verstößt nach ihrer Ansicht gegen geltendes Recht und ist sachlich nicht zu rechtfertigen.

Ertragsteuerliche Folgen:

Die Verfasser des Gesetzentwurfs gehen davon aus, dass eine GmbH-gebV nach den „allgemeinen“ steuerlichen Vorschriften zu besteuern ist. Die Autoren kritisieren, dass elementare ertragsteuerliche Effekte, die aus der dauerhaften Vermögensbindung resultieren, dabei ausgeblendet werden – insbesondere Steuerfragen

- der Behandlung von Anteilen an einer GmbH-gebV,
- der vGA,
- der Gesellschafterfremdfinanzierung und
- der Fremdkapitalfinanzierung über gewinnabhängige Entgelte am Kapitalmarkt.

Als Ergebnis halten die Autoren fest, dass die vorgeschlagene „normale“ Ertragsbesteuerung der GmbH-gebV wegen des Wegfalls der einkommensteuerrechtlichen Nachbelastung von Gewinnen auf Anteilseignerebene im geltenden Unternehmensteuerrecht zu einer steuerlichen Bevorzugung dieser Rechtsform führen würde, die mit dem Gebot einer wettbewerbsneutralen Besteuerung nicht zu vereinbaren wäre.

VI. Neues zur Immobilien-GmbH

Die Investition in Immobilien ist nicht umsonst eine der beliebtesten Anlageformen. Viele Anleger versprechen sich vom Bau oder Kauf eines Mietshauses Erträge, die das Einkommen festigen und zur Altersvorsorge dienen. Allerdings sollte man sich vor der Investition überlegen, ob man das Mietshaus als Privatperson erwirbt oder z. B. in einer GmbH. Durch die Wahl der richtigen Strategie kann man als Investor die Steuerzahlungen auf die Erträge nämlich erheblich beeinflussen. Wirtschaftsforscher fordern deshalb schon die Abschaffung des „Immo-GmbH-Modells“.

Unterschiedliche Besteuerung je „Rechtsform“

Erwirbt der Anleger das Mietshaus als Privatperson, muss er die Mieteinkünfte mit seinem persönlichen Steuersatz versteuern. Fallen die zu versteuernden Einkünfte hoch aus, führt das zu einer steuerlichen Belastung von bis zu 47,5 Prozent. Diese ergibt sich aus dem Einkommensteuerhöchstsatz von 45 Prozent zzgl. Soli von 5,5 Prozent. Unter Umständen muss zusätzlich noch die Kirchensteuer eingerechnet werden. Gehört die Immobilie aber zum Betriebsvermögen einer Immobilien-GmbH, fallen auf den Gewinn nur 15,8 Prozent Körperschaftsteuer inkl. Soli an.

Beispiel

Privatperson P hat 2020 hohe Einnahmen aus einer selbstständigen Tätigkeit erwirtschaftet. Zudem besitzt P ein Mietshaus, aus dessen Vermietung er einen Überschuss von 80.000 EUR erzielt hat. Durch die hohen Einkünfte ergibt sich für ihn eine Einkommensteuerbelastung von 42 Prozent. Die folgende Rechnung zeigt, wie sich die steuerliche Belastung ändert, wenn er für das Mietshaus eine Immobilien-GmbH installiert hätte:

	Mietshaus im Privatvermögen	Mietshaus in Immobilien-GmbH
Überschuss	80.000 EUR	80.000 EUR
Einkommensteuer (42 %)	33.600 EUR	-
Körperschaftsteuer (15 %)	-	12.000 EUR
Solidaritätszuschlag (5,5 %)	1.848 EUR	660 EUR
Gewerbesteuer	-	0 EUR
(vermögensverwaltende GmbH)		
Steuer insgesamt	35.448 EUR	12.660 EUR
Steuer gespart (pro Jahr)	-	22.788 EUR

Folge: P würde die Einbindung einer Immobilien-GmbH eine jährliche Ersparnis von fast 23.000 EUR einbringen, solange der Ertrag in der GmbH verbleibt.

Gewinnausschüttungen mindern Steuervorteile

Jedes Steuersparmodell hat seinen Haken. Hier besteht er darin, dass der Steuervorteil der GmbH schmilzt, wenn man sich den Gewinn für private Zwecke auszahlen lässt. Solche Gewinnausschüttungen werden nämlich mit 25 Prozent Abgeltungsteuer zzgl. Soli besteuert. Wer eine GmbH gründen möchte, sollte außerdem darauf achten, dass sie

allein zur Vermögensverwaltung dient. Verwaltet die GmbH nämlich ausschließlich eigenen Grundbesitz, muss keine Gewerbesteuer gezahlt werden. Dazu muss gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ein entsprechender Antrag gestellt werden. Es bleibt somit bei einer erheblichen Ersparnis, die für die Tilgung von Krediten oder weitere Investitionen zur Verfügung steht.

Immobilienverkauf: Gründung einer Beteiligungs-GmbH lohnt

Wer als Privatperson die eigene Immobilie verkaufen möchte, sollte die zehnjährige Spekulationsfrist beachten. Denn dann bleibt ein etwaiger Veräußerungsgewinn steuerfrei. Wird die Frist nicht eingehalten, muss der Gewinn dagegen mit dem persönlichen Einkommensteuersatz versteuert werden. Für eine Immobilien-GmbH besteht eine solche Veräußerungsfrist nicht. Veräußerungsgewinne sind zu jeder Zeit nur mit 15,8 Prozent Körperschaftsteuer inkl. Soli (und ggf. zuzüglich Gewerbesteuer) zu versteuern.

Praxistipp

Die Steuerbelastung beim Verkauf aus der GmbH kann man umgehen, indem man zuerst eine Beteiligungs-GmbH gründet, die für jedes Mietshaus eine separate GmbH als Tochtergesellschaft einrichtet. Dadurch kann man später statt der einzelnen Immobilie direkt die Tochtergesellschaft (share-deal) verkaufen. Verkaufsgewinne sind dann praktisch steuerfrei. Für den Käufer der Tochter-GmbH ist der Kauf rentabel, wenn auch er das Modell weiterführt.

Im Gegensatz zum ersten Inhaber kann der Käufer die in der GmbH zu beanspruchende Abschreibung auf die ursprünglichen Anschaffungskosten in der Höhe nicht mehr nutzen, in der die Abschreibungen vor dem Kauf vorgenommen wurden. Der steuerliche Vorteil aus den Abschreibungen für den Käufer ist somit geringer, was in der Regel beim Kaufpreis berücksichtigt wird.

Gründungskosten für Immobilien-GmbH beachten

Wer eine Immobilien-GmbH gründen will, sollte wissen, dass das zusätzliche Kosten verursacht. Neben der für die Gründung benötigten Einlage in Höhe von 25.000 EUR entstehen Notarkosten für die Gründung der Gesellschaft sowie laufende Kosten für Buchhaltung und den jährlichen Jahresabschluss.

Fazit

Die Immobilien-GmbH ist eine gute Gestaltungsmöglichkeit, durch die sich die steuerliche Belastung erheblich beeinflussen lässt. Je höher die Einnahmen sind, umso höher ist die jährliche Steuerersparnis. Vor der Gründung der GmbH sollte aber immer von einem fachkundigen Steuerberater geprüft werden, ob sich die Gestaltung in der individuellen Situation lohnt.

VII. BGH zu wesentlich falschen Abschlüssen und den Rechtsfolgen daraus

Wird ein Bilanzposten überbewertet, kann dies zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen, wenn eine den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widersprechende Bilanzierung ihrem Umfang nach nicht bedeutungslos ist.

Beschluss des BGH -11.5.21, II ZR 56/20

I. Sachverhalt

Ein Unternehmen erstellte einen Jahresabschluss und ließ diesen feststellen. Auf Grundlage dieser Feststellung wurde eine Gewinnabführung in Millionenhöhe beschlossen. Der Jahresüberschuss war wesentlich dadurch zustande gekommen, dass Vermögensgegenstände („Goldsparpläne“) in Millionenhöhe überhöht ausgewiesen wurden. Die Verantwortlichen wurden in einem anderen Verfahren zu mehrjährigen Haftstrafen verurteilt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BGH bestätigte in seinem Beschluss die von der Vorinstanz festgestellte Überbewertung. Nach § 256 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AktG ist ein Jahresabschluss nichtig, wenn Aktiva (wesentlich) überbewertet werden. Nach § 256 Abs. 5 S. 2 AktG sind Aktivposten überbewertet, wenn sie mit einem höheren Wert angesetzt sind, als dies nach §§ 253 bis 256a HGB zulässig ist. Im Streitfall rechtfertigte die Überbewertung die Nichtigkeit des Jahresabschlusses, da sie 2,45 % der Bilanzsumme betraf und sich maßgeblich auf das Jahresergebnis ausgewirkt hatte.

III. Hinweise für die Praxis:

Nichtige Jahresabschlüsse müssen geändert werden – durch die Korrektur des falschen Jahresabschlusses ergibt sich dann eine Verminderung des Jahresüberschusses um die überhöht ausgewiesenen Vermögensgegenstände. Im Streitfall begehrte der Insolvenzverwalter der Gesellschaft mit der Nichtigkeitsfeststellung die Mehrung der Insolvenzmasse. Diese ergibt sich dadurch, dass mit der Nichtigkeit des Jahresabschlusses auch der Gewinnverwendungsbeschluss nach § 174 Abs. 1 S. 2 AktG nichtig ist.

Der BGH-Beschluss bestätigt die bisherige Rechtsauslegung in vollem Umfang (vgl. ADS, § 256 AktG, Tz. 47 - 49). Wer sich Dividenden oder Gewinnausschüttungen durch verbotene Überbewertungen zuführt, genießt – zu Recht – keinen Schutz durch einen (nichtigen) Gewinnverwendungsbeschluss.

Die Rechtsprechung hat über die Rechtsform der Aktiengesellschaft hinaus Bedeutung, da die Vorschrift des § 256 AktG nach herrschender Auffassung (vgl. ADS, § 256 AktG, Tz. 91 f.) analog zumindest auf Kapitalgesellschaften anzuwenden ist.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Rückwirkendes Ereignis beim Realsplitting

Die Stellung des Antrags auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2007 durch den Geber samt Einreichung der Zustimmungserklärung des Empfängers ist bereits das rückwirkende Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO, das zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung des Empfängers der Unterhaltsleistung nach § 22 Nr. 1a EStG 2007 führt. Auf die tatsächliche Anerkennung der Leistungen als Sonderausgaben beim Geber kommt es nicht an.

BFH v. 28.7.2021 - X R 15/19

I. Sachverhalt:

Die Stpfl. schloss im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung mit ihrem vormaligen Ehegatten eine Vereinbarung über eine Abgeltungsleistung. Der Ehegatte machte diese als Sonderausgaben erst zu einem Zeitpunkt geltend, als die Stpfl. bereits bestandskräftig zur Einkommensteuer veranlagt war. Das FA änderte entsprechend die Steuerfestsetzung der Stpfl. (steuererhöhend). Streitig war zwischen den Beteiligten, ob die Änderung erst in festsetzungsverjährter Zeit stattfand, mithin, ob die Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Abgeltungsvereinbarung erfolgte oder erst auf den Zeitpunkt der Anerkennung als Sonderausgaben beim Geber.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH folgte der erstgenannten Ansicht. Schon der Antrag des Gebers und die Zustimmung des Empfängers seien rechtsgestaltend. Sie überführten die Unterhaltsleistungen in den steuerrechtlich relevanten Bereich und änderten so ihren Rechtscharakter. Zwar könnte dem Wortlaut von § 22 Nr. 1a EStG ("abgezogen werden können") zu entnehmen sein, die Steuerpflicht beim Empfänger sei an die tatsächliche Abzugsmöglichkeit beim Geber - und nicht an dessen Antrag - zu knüpfen. Die Unterhaltsleistungen würden aber gerade durch den Antrag zu Sonderausgaben. Damit habe der Antrag eine Doppelfunktion: Er sei nicht nur Verfahrensvoraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen, sondern gleichzeitig materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abzugsmöglichkeit dem Grunde nach. Die Steuerpflicht dieser Leistungen bei dem Empfänger hänge somit nicht davon ab, ob und inwieweit der Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich zu einer Steuerminderung geführt hätten. Es bestehe nach Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck des Gesetzes kein Anlass, § 22 Nr. 1a EStG einschränkend auszulegen.

2. Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen I

Gewinne aus dem Verkauf von Kryptowährungen sind als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu besteuern.

FG Baden-Württemberg v. 11. 6. 2021 − 5 K 1996/19

I. Sachverhalt

Stark verkürzt ist streitig, ob der Gewinn aus der Veräußerung von Kryptowährungen nach § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu besteuern ist.

Nach der Rechtsauffassung des Klägers handelt es sich bei Kryptowährungen nicht um ein „anderes Wirtschaftsgut“ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Zudem vertritt der Kläger die Rechtsauffassung, dass bei der Besteuerung von Einkünften aus dem Handel mit Kryptowährungen ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt, da die in § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG normierte Steuerpflicht ausschließlich von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen abhängig sei. Eine Verifikationsmöglichkeit durch das Finanzamt wäre nach seiner Überzeugung zwar möglich, allerdings sei das Entdeckungsrisiko im Fall einer Nichterklärung ausgesprochen gering. Insofern sei die verfassungsrechtlich erforderliche Gleichheit im Belastungserfolg der materiellen Steuernorm nicht gegeben. Im Ergebnis hält der Kläger die Besteuerung von Kryptowährungen für verfassungswidrig.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des erkennenden Senats sind die vom Kläger erzielten Gewinne aus dem Verkauf von Kryptowährungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Wie der erkennende Senat ausführt, sind die vom Kläger behandelten Kryptowährungen als anderes Wirtschaftsgut i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG anzusehen. So hat der Kläger beim Erwerb der streitgegenständlichen Kryptowährungen zumindest einen vermögenswerten Vorteil erlangt. Damit verbindet sich zum einen eine Chance auf Wertsteigerungen, zum anderen aber auch die Möglichkeit, die Kryptowährung als – wenn auch nur von einigen Marktteilnehmern anerkanntes – Zahlungsmittel zum Erwerb von Waren oder Dienstleistungen zu verwenden. Auch hat der Kläger hierfür etwas aufgewendet.

Weiter weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Einkünfteerzielungsabsicht nach ständiger Rechtsprechung des BFH beim Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht zu prüfen ist (BFH vom 20. 8. 2013 − IX R 38/11 −, BStBl II 2013, 1021).

Im Übrigen folgt der erkennende Senat auch nicht der Rechtsauffassung des Klägers, wonach bei der Besteuerung von Kryptowährungen ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegen soll. Diesbezüglich führt der erkennende Senat aus, dass selbst der Umstand, dass die Veräußerung der Kryptowährungen bei den Internetbörsen möglicherweise anonym erfolgt, nicht genügt,

um ein strukturelles, in der gesetzlichen Regelung selbst angelegtes Vollzugsdefizit zu begründen. Vielmehr ist es nach seiner Überzeugung von Bedeutung, dass – unabhängig von den Rahmenbedingungen der Veräußerung – für Finanzbehörden regelmäßig unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit besteht, z. B. im Rahmen von Sammelauskunftsersuchen, die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte auch bei Internethandelsplattformen einzuholen. Insoweit beruht die Steuerbelastung bei privaten Veräußerungsgeschäften mit Kryptowährungen nach der Überzeugung des erkennenden Senats somit nicht allein auf der Erklärungsbereitschafft des Steuerpflichtigen.

III. Hinweise für die Praxis:

Nach dem Entwurf eines BMF-Schreibens zur ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token sind Einheiten einer virtuellen Währung als „anderes Wirtschaftsgut“ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen. Damit stellen Gewinne aus der Veräußerung solcher virtuellen Währungen, die im Privatvermögen gehalten werden, Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (Entwurfsschreiben Rz. 39). Nach der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung soll sich die Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG auf zehn Jahre verlängern, wenn Einheiten einer virtuellen Währung oder Token als Einkunftsquelle genutzt werden und zumindest in einem Kalenderjahr hieraus Einkünfte erzielt worden sind. Dies sollte in der Praxis bedacht werden, da den Verkäufer entsprechender virtueller Währungen andernfalls eine böse – sprich teure – Überraschung erwarten kann (wird zwar außerhalb der Jahresfrist verkauft, allerdings nicht außerhalb der 10-Jahresfrist).

Im Übrigen sprechen m. E. gute Gründe dafür, auch Kryptowährungen als „anderes Wirtschaftsgut“ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusetzen. Dafür dürfte insbesondere die mit Wirkung zum 1. 1. 2020 eingeführte Vorschrift in § 1 Abs. 11 Satz 4 f. KWG sprechen, wonach Kryptowerte i. S. des KWG eine digitale Darstellung eines Wertes sind, der von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen aufgrund einer Vereinbarung oder tatsächlichen Übung als Tausch- oder Zahlungsmittel akzeptiert wird oder Anlagezwecken dient und der auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann.

Es bleibt abzuwarten, wie der BFH in einer möglichen Revisionsentscheidung zu der Frage der Wirtschaftsguteigenschaft von Kryptowährungen entscheiden wird. Zudem bleibt abzuwarten, ob der BFH die seitens des Klägers im Besprechungsurteil vorgetragenen Argumente hinsichtlich eines strukturellen Vollzugsdefizits − wie die Vorinstanz − für nicht tragend hält.

3. Gewinne aus Veräußerung von Kryptowährungen II

Gewinne, die aus der Veräußerung von Kryptowährungen erzielt werden, sind im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts einkommensteuerpflichtig. Von einem Vollzugsdefizit, welches zu einer gleichheitswidrigen oder sonst rechtswidrigen Besteuerung führen würde, kann bei der Besteuerung von Kryptowerten nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG keine Rede sein.

FG Köln vom 25.11.2021 - 14 K 1178/20 – Revision, Az. IX R 3/22

I. Sachverhalt:

Der Kläger verfügte zu Beginn des Jahres 2017 über zuvor erworbene Bitcoins. Diese tauschte er im Januar 2017 zunächst in Ethereum-Einheiten und die Ethereum-Einheiten im Juni 2017 in Monero-Einheiten. Ende des Jahres 2017 tauschte er seine Monero-Einheiten teilweise wieder in Bitcoins und veräußerte diese noch im gleichen Jahr. Für die Abwicklung der Geschäfte hatte der Kläger über digitale Handelsplattformen entweder Kaufverträge mit Anbietern bestimmter Kryptowerte zu aktuellen Kursen oder Tauschverträge, bei denen er eigene Kryptowerte als Gegenleistung eingesetzt hat, geschlossen.

Der Kläger erklärte den aus der Veräußerung erzielten Gewinn von rund 3,4 Mio. € in seiner Einkommensteuererklärung 2017 als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest. Der Kläger legte daraufhin Einspruch ein. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kryptowährungen ein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe und ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz vorliege. Daher dürften diese Gewinne nicht besteuert werden. Im Übrigen fehle es bei Kryptowährungen an der erforderlichen Veräußerung eines "Wirtschaftsguts".

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG wies die Klage statt. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Die beim BFH anhängige Revision des Klägers wird dort unter dem Az. IX R 3/22 geführt.

Das Verfahren war nicht wegen des von den Klägern geltend gemachten strukturellen Vollzugsdefizits auszusetzen. Eine Entscheidung des BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 Satz GG über die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kryptowerten nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG war nicht einzuholen. Der Senat hält die Regelung nicht für verfassungswidrig.

Von einem Vollzugsdefizit, welches zu einer gleichheitswidrigen oder sonst rechtswidrigen Besteuerung führen würde, kann bei der Besteuerung von Kryptowerten nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG keine Rede sein. Steuerliche Vollzugsmängel allein führen noch nicht zur Verfassungswidrigkeit einer materiellen Steuernorm. Verfassungsrechtlich verboten ist lediglich der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsre-

gel. Die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen führt daher nicht ohne weiteres zur Gleichheitswidrigkeit, sondern erst das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts.

Ein strukturelles Vollzugsdefizit liegt nicht vor. Dieses wird insbesondere nicht durch die anonyme Veräußerung begründet. Im Übrigen liegen die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts vor. Bei den Kryptowährungen handelt es sich um "andere Wirtschaftsgüter" i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Qualifikation als Wirtschaftsgut verstößt nicht gegen den Bestimmtheitsgrundsatz, da über den Gegenstand des Wirtschaftsguts keine Unklarheiten bestehen. Die vom Kläger gehandelten Kryptowerte (Bitcoin, Ethereum und Monero) sind verkehrsfähig und selbständig bewertbar. Zudem besteht eine strukturelle Vergleichbarkeit mit Fremdwährungen.

4. Feststellung der Fähigkeit volljähriger behinderter Kinder zum Selbstunterhalt

Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist anhand eines Vergleichs des gesamten existenziellen Lebensbedarfs des Kindes einerseits und seiner finanziellen Mittel andererseits zu prüfen. Allein aus dem Umstand, dass der Sozialleistungsträger den dem Grunde nach Kindergeldberechtigten auf Zahlung eines Unterhaltsbeitrags für das Kind in Anspruch nimmt, ist nicht abzuleiten, dass dieses zum Selbstunterhalt außerstande ist.

BFH v. 27.10.2021 - III R 19/19

I. Hintergrund:
Strittig ist auf welche Weise bei der Festsetzung von Kindergeld zu ermitteln ist, ob ein volljähriges Kind aufgrund seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

II. Sachverhalt:
Die Stpfl. ist die Mutter des im Jahr 1988 geborenen Kindes (K). Dieses ist seit seinem 14. Lebensjahr mit einem Grad der Behinderung von 70 und dem Merkzeichen "G" schwerbehindert. K wohnt seit August 2012 in einer stationären Einrichtung. Die monatlichen Kosten hierfür i.H.v. 850 € für den Lebensunterhalt und von 3.200 € für die fachliche Hilfe werden vom L im Rahmen der Eingliederungshilfe übernommen. Seit Juni 2015 ist die Stpfl. K bei der Stadt U im allgemeinen Verwaltungsdienst beschäftigt und erhielt für die Vollzeittätigkeit ab Januar 2016 ein Bruttogehalt von 2.236 € (1.443 € netto). Der L beteiligte K bis April 2016 mit monatlich 506,45 € an den Kosten für seine Unterbringung und Betreuung in der Einrichtung. Durch Änderungsbescheid vom 29.4.2016 wurde K rückwirkend zu einer erhöhten Kostenbeteiligung u.a. ab Januar 2016 von 845,81 € monatlich herangezogen.

Mit Bescheid vom 16.7.2015 hob das zunächst als Familienkasse zuständige Landesamt für Besoldung und Versorgung (LBV) die Kindergeldfestsetzung ab 1.7.2015 auf. Den Antrag der Stpfl. auf Festsetzung von Kindergeld für Januar 2016 lehnte das LBV mit Bescheid vom 15.11.2016 ab. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ebenso erfolglos wie die Klage.

Mit der Revision rügt die Stpfl. die Verletzung materiellen Bundesrechts.

III. Die Entscheidung des Gerichts:
Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Stpfl. für den Monat Januar 2016 kein Kindergeld für K zusteht. Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG besteht für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sofern die Behinderung wie im Streitfall vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

Das Tatbestandsmerkmal "außerstande ist, sich selbst zu unterhalten" ist im Gesetz nicht näher umschrieben. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein behindertes Kind dann außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Ist das Kind hingegen trotz seiner Behinderung in der Lage, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen, kommt der Behinderung keine Bedeutung zu. Der gesamte Lebensbedarf eines behinderten Kindes setzt sich aus dem betragsmäßig an den Grundfreibetrag i.S. des § 32a Abs. 1

Satz 2 Nr. 1 EStG anknüpfenden Grundbedarf und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen (BFHE 253, 249, BStBl II 2016, 648, Rz 11 und 12, m.w.N.). Der behinderungsbedingte Mehrbedarf umfasst Aufwendungen, die gesunde Kinder nicht haben, insbesondere solche für Hilfen bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens (BFHE 268, 13, BStBl II 2021, 807, Rz 19). Diese können einzeln nachgewiesen werden. Dem Steuerpflichtigen kommen nach der Rechtsprechung des BFH beim Nachweis aber Erleichterungen zugute. Erbringt er keinen Einzelnachweis, kann der maßgebliche Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 1 bis 3 EStG) als Anhalt für den betreffenden Mehrbedarf dienen.

Zu den Voraussetzungen bürgerlich-rechtlicher Unterhaltspflichten gehört zwar u.a. die Bedürftigkeit gemäß § 1602 BGB. Dessen Absatz 1 bestimmt, dass unterhaltsberechtigt nur ist, wer außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Obwohl die in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG verwendete Formulierung im Wesentlichen dieser Regelung entspricht, ist die bürgerlich-rechtliche Belastung des Steuerpflichtigen durch Unterhaltspflichten für das Einkommensteuerrecht nicht maßgebend. Vielmehr regelt § 32 Abs. 4 EStG die Leistungsfähigkeit bestimmter Gruppen von Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, eigenständig.

Im Ergebnis hat das FG zu Recht angenommen, dass K mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und mit der Eingliederungshilfe im Monat Januar 2016 über ausreichende Mittel verfügte, um seinen Grundbedarf und seinen behinderungsbedingten Mehrbedarf zu decken.

5. Privates Veräußerungsgeschäft: Keine Selbstnutzung bei Überlassung an unterhaltsberechtigtes Kind

Ein Gebäude wird nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es Eltern einem volljährigen Kind unentgeltlich überlassen, für das kein Anspruch auf Kindergeld mehr besteht. Damit gilt die Ausnahmeregelung, die ein privates Veräußerungsgeschäft vermeidet, nach Ansicht des FG in diesen Fällen nicht.

FG Niedersachsen vom 16.6.21 - 9 K 16/20 - Revision

I. Hintergrund

Nach § 23 EStG unterliegen private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, der Spekulationsbesteuerung. Ausgenommen sind jedoch Wirtschaftsgüter, die

- im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (1. Alternative) oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken (2. Alternative) genutzt wurden.

II. Sachverhalt:

Eine Steuerpflichtige hatte eine 4-Zimmer-Wohnung innerhalb der 10-Jahresfrist des § 23 EStG veräußert (Anschaffung im April 2010, Verkauf im Dezember 2016). Strittig war nun, ob die Nutzung der Wohnung durch die drei Söhne eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 EStG darstellt.

Im Streitfall waren zwei Söhne weit vor der Veräußerung aus der Kindergeldberechtigung „herausgewachsen“. Es bestand insoweit eine Unterhaltsverpflichtung der Eltern. Der jüngste Sohn, für den Anspruch auf Kindergeld bestand, lebte ab Oktober 2013 in der Wohnung.

Bei der unentgeltlichen Überlassung an Kinder unterscheidet die Finanzverwaltung wie folgt:

- Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut einem Kind, für das er Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen hat.
- Die Überlassung eines Wirtschaftsguts an andere (auch unterhaltsberechtigte) Angehörige stellt hingegen keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach Auffassung des FG Niedersachsen war die Veräußerung im Streitfall steuerpflichtig, weil die folgenden Voraussetzungen nicht vorlagen:

- Eine (teilweise) Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer als eigene lediglich dann zuzurechnen, wenn diese Nutzungsüberlassung gleichzeitig mit einer Nutzung durch den Eigentümer einhergeht oder
- die Wohnung in ihrer Gesamtheit dem berücksichtigungsfähigen Kind zur alleinigen Nutzung überlassen wird.

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig, da die Revision beim BFH (IX R 28/21) anhängig ist.

6. Wann sind Gehaltszuschläge steuerfrei?

Wann greift bei Lohnzuschlägen die Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit?

Der BFH hat klargestellt, dass auch „passive“ Reisezeiten von § 3b EStG umfasst sind. Eine besonders belastende Tätigkeit verlangt das Gesetz für die Steuerfreiheit demnach nicht. Ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer im Interesse des Arbeitgebers einer letztlich grundlohnbewehrten Tätigkeit nachgeht.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass als tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers gilt. Spezielle Voraussetzungen an die Art der Tätigkeit sind nicht zu stellen.

BFH vom 16.12.2021 - VI R 28/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, die mit einer Profimannschaft an einer deutschen Profiliga teilnimmt. Die Berufssportler und Mannschaftsbetreuer sind dazu verpflichtet, auch an Wochenenden zu Auswärtsspielen anzutreten.

Der Arbeitgeber darf für die Reisen auch das entsprechende Verkehrsmittel bestimmen. Neben einem monatlichen Grundlohn erhielten die Spieler und Betreuer Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in gesetzlich zulässiger Höhe.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung beanstandete das Finanzamt (FA) die Behandlung der Vergütung der Beförderungszeiten als steuerfreie Zuschläge i.S.d. § 3b EStG. Die Nachversteuerung dieser Beträge wurde pauschal gem. § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit einem Steuersatz von 15 % vorgenommen.

Die Klägerin erhob auf den vom FA erstellten Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid Klage. Die Klage hatte vor dem Finanzgericht Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH wies die Revision des FA jedoch als unbegründet zurück.

Steuerfreie Zuschläge nach § 3b EStG

Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit über den regulären Arbeitslohn hinaus gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie einen gewissen Anteil des regulären Arbeitslohns nicht übersteigen.

Der reguläre Arbeitslohn ist nach § 3b Abs. 2 Satz 1 erster Halbsatz EStG das dem Arbeitnehmer für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum regelmäßig zufließende Arbeitsentgelt. Dieses ist abzugrenzen von sonstigen Bezügen, wie z.B. Abfindungen, Arbeitnehmererfindervergütungen, Urlaubsgeldern, Gratifikationen oder Tantiemen.

Die Zahlung der Zuschläge hat zudem separat von dem laufenden Arbeitslohn und zweckbestimmt für die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu erfolgen. Zur Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S.d. § 3b Abs. 1 EStG zählt dabei nicht nur die direkt arbeitsvertraglich geschuldete Arbeitszeit, sondern auch jede vom Arbeitgeber zu den begünstigten Zeiten verlangte Tätigkeit, die mit der eigentlichen Arbeit im Zusammenhang steht.

Als Nachweis sind zudem Einzelaufstellungen für die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden außerhalb der regulären Arbeitszeit zu führen und bei Bedarf dem FA vorzulegen.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Unterzeichnung der Arbeitsverträge haben sich die Spieler nicht nur zur Teilnahme an der eigentlichen Tätigkeit wie dem Training, den Spielen oder der Betreuung der Spieler verpflichtet, sondern auch für die damit im Zusammenhang stehenden vom Arbeitgeber verlangten Tätigkeiten.

Hierzu gehört nach den Arbeitsverträgen auch die Beteiligung an Reisen des Arbeitgebers, für die dieser auch das zu benutzende Verkehrsmittel bestimmen darf.

Eine derartige Reise steht im Interesse des Arbeitgebers und ist untrennbar mit der arbeitsvertraglich geschuldeten Leistung verbunden. Die Zuschläge wurden im Streitfall auch zweckgebunden für die an Sonn- und Feiertagen sowie nachts geleistete Arbeit ausgezahlt.

Entgegen der Auffassung des FA sind somit auch „passive“ Reisezeiten von § 3b EStG umfasst. Eine individuell belastende Tätigkeit verlangt das Gesetz für die Steuerfreiheit nach § 3b EStG nicht. Im Streitfall sind somit auch die Zuschläge für Fahrtzeiten im Mannschaftsbus und ähnliche passive Tätigkeit als steuerfrei nach § 3b EStG zu behandeln.

Die Würdigung des FA, dass passive Tätigkeiten nicht als steuerfreie Zuschläge nach § 3b EStG zu qualifizieren sind, hat der BFH eindeutig abgelehnt. Eine Entscheidung zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten ist dem Gesetz nicht zu entnehmen und ist daher nicht vorzunehmen. Entscheidend ist lediglich das Tätigwerden im Interesse des Arbeitgebers.

Es bestehen dagegen noch andere Unklarheiten im Zusammenhang mit der Qualifizierung von Arbeitslohn nach § 3b EStG. So ist z.B. ein Verfahren beim BFH bzgl. der Berechnung der Höhe des regulären Arbeitslohns zur Bestimmung der Höhe des steuerfreien Zuschlags nach § 3b EStG anhängig (VI R 11/21). In dem Streitfall ist fraglich, ob in die Berechnung auch Beiträge des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse miteinzubeziehen sind.

7. Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft

Ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG des Gläubigers der Kapitalerträge zu einer Personengesellschaft ist zu bejahen, wenn der Gläubiger eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn die Anteile an der Personengesellschaft zwar von einer rechtsfähigen Stiftung gehalten werden, der Gläubiger jedoch aufgrund seiner beherrschenden Stellung in der Stiftung mittelbar in der Lage ist, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen.

BFH v. 28.9.2021 - VIII R 12/19

I. Hintergrund:

Streitgegenständlich ist, ob Darlehenszinsen, die den Klägern und Revisionsbeklagten (Kläger) im Streitjahr zugeflossen sind, der Besteuerung mit dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen.

I. Sachverhalt:

Die Kläger waren zunächst jeweils hälftig an einer KG und einer GmbH beteiligt. Später übertrugen sie ihre Anteile an eine Familienstiftung, deren Zweck darin bestand, dem Wohl der Stifterfamilie zu dienen. Sie gewährten der KG Darlehen, die später von der Stiftung als sonstige Verbindlichkeiten fortgeführt wurden. Während die Kläger für die Zinseinnahmen die Abgeltungsbesteuerung verlangten, setzte das FA unter Berufung auf § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG die Steuer nach dem Regelsteuersatz fest. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des FA wies der BFH als unbegründet zurück.

Bei dem Begriff der nahe stehenden Person i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der normspezifisch für Zwecke des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG auszulegen ist. Hierunter können alle natürlichen und juristischen Personen fallen, die zueinander in enger Beziehung stehen. Eine solche enge Beziehung hat die bisherige Rechtsprechung im Verhältnis natürlicher Personen zueinander bejaht, wenn die nahe stehende Person auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahe stehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat. Das Beherrschungsverhältnis muss so beschaffen sein, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses für den Abschluss des Darlehens im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes, persönliches Näheverhältnis ist nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis i.S. des § 32d

Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG zu begründen.

Bei Anwendung dieses Maßstabs ist das FG zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass zwischen den Klägern als Darlehensgebern und der N-KG als Darlehensnehmerin kein solches Beherrschungsverhältnis bestand.

Für die Annahme eines eigenen wirtschaftlichen Interesses der Vertragsparteien an der Einkünfteerzielung des anderen reicht es nicht aus, dass der Darlehensgeber von der Besteuerung der Zinsen nach dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG profitiert und der Schuldner die gezahlten Vergütungen im tariflichen Bereich als Betriebsausgaben abziehen kann. Hätte der Darlehensgeber, statt das Darlehen auszureichen, sein Kapital auch bei einer Bank anlegen und für die hieraus erzielten Kapitalerträge den gesonderten Tarif in Anspruch nehmen können, oder hätte der Darlehensnehmer das benötigte Kapital auch bei einer Bank aufnehmen können, fehlt es an einem entsprechenden Näheverhältnis. Denn die vom Gesetzgeber durch die Gewährung von Fremdkapital befürchtete, missbräuchliche Verlagerung von Einkünften auf die privilegiert besteuerte, private Anlageebene kann nicht eintreten, wenn die Chancen und Risiken bei der Gewährung der Darlehen in fremdüblicher Weise verteilt sind.

Nach diesem Maßstab ist im Streitfall ein eigenes wirtschaftliches Interesse der KG als Darlehensschuldnerin an der Einkünfteerzielung der Kläger als Darlehensgeber oder umgekehrt nicht zu erkennen. Zwar war die Finanzierung der KG durch die Kläger für die Gesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft, weil diese sich ansonsten anderweitig hätte refinanzieren müssen. Die KG hätte dies aber tun und dann ggf. höhere Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben abziehen können. Umgekehrt hätten die Kläger im Rahmen einer anderweitigen Kapitalanlage der Darlehensbeträge für hieraus erzielte Kapitalerträge ebenfalls den gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen können. Die Darlehensvergabe entsprach zudem unstreitig fremdüblichen Bedingungen. Eine missbräuchliche Gestaltung zur Ausnutzung des gesonderten Steuertarifs im Wege einer Einkünfteverlagerung ist daher - wie vom FG erkannt - durch die Darlehensvergabe an die KG nicht gegeben.

8. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung

Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, ist grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen. Eine solche Einstellung in die gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt auch beim beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

BFH vom 28.9.2021 - VIII R 25/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger war im Streitjahr 2012 geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter verschiedener zu einer Firmengruppe gehörender GmbH, deren Satzungsbestimmungen zur Gewinnverteilung identisch waren. Sie sahen vor, dass der auszuschüttende Gewinn grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile auf die Gesellschafter zu verteilen war. Allerdings konnte die Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit eine abweichende Gewinnausschüttung beschließen. Wurde der Gewinn eines Gesellschafters nicht ausgeschüttet, war dieser nach der jeweiligen Satzung dem Gesellschafter auf einem personenbezogenen Rücklagenkonto gutzuschreiben. Der betroffene Gesellschafter musste dieser Regelung zustimmen. Auf dem personenbezogenen Rücklagenkonto befindliche Gewinne konnten zu einem späteren Zeitpunkt an diesen Gesellschafter ausgeschüttet werden. Hierüber entschied die Gesellschafterversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit.

Für 23 jener GmbH, die teilweise ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr hatten, stellten die Gesellschafter im Streitjahr die Jahresabschlüsse 2011 bzw. 2011/2012 fest und entschieden über die Verwendung und Verteilung der jeweiligen Bilanzgewinne. Hierzu stellten sie zunächst die Höhe der jeweils ausschüttbaren Gewinne fest. Im Weiteren beschlossen sie, dass die der jeweiligen Beteiligungshöhe entsprechenden Gewinnanteile der Minderheitsgesellschafter an diese ausgeschüttet wurden. Die ebenfalls der Beteiligungshöhe entsprechenden Anteile des Klägers am Gewinn wurden hingegen "nicht ausgeschüttet und den personenbezogenen Rücklagen zugeführt". In den Jahresabschlüssen wurden diese Rücklagen als Gewinnrücklagen im Eigenkapital der jeweiligen Gesellschaft ausgewiesen. Das Finanzamt war der Meinung, dem Kläger seien damit Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass dem Kläger mit der Einstellung seiner anteiligen Gewinne in die personenbezogenen Gewinnrücklagen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen sind.

Entscheiden die Gesellschafter im Rahmen der Gewinnverwendung, dass der Gewinn insgesamt oder zum Teil thesauriert wird, kann dieser in eine (allgemeine) Gewinnrücklage eingestellt oder als Gewinn vorgetragen werden (§ 29 Abs. 2 GmbHG). Die Gesellschafter einer GmbH können im Rahmen der Gewinnverwendung auch beschließen, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in gesellschafterbezogene Gewinnrücklagen eingestellt werden.

Derart gespaltene Gewinnverwendungen sind gesellschaftsrechtlich zulässig, wenn sie nach der Satzung der GmbH möglich sind und die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen. Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, ist - ebenso wie eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung in Gestalt einer anteilsabweichenden Verteilung des Gewinns (inkongruente Gewinnverteilung) - grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen.

Auch ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO liegt nicht vor. Die Tatsache, dass Ausschüttungen an alle Gesellschafter möglich gewesen wären, genügt nicht, um den zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüssen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Die partiellen Gewinnthesaurierungen dienen der Innen- bzw. Selbstfinanzierung und beruhen auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen. Es ist weder untypisch noch unangemessen, dass Gesellschafter unterschiedliche Interessen an der Ausschüttung von Gewinnen haben und die Gesellschafterversammlung demgemäß entscheidet, dass nur bestimmte Gesellschafter Ausschüttungen erhalten, während der Gewinn im Übrigen vorerst einbehalten wird.

Danach führt ein gesellschaftsrechtlich zulässiger und steuerlich anzuerkennender Beschluss über die gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung nicht zur Gewinnausschüttung an den Gesellschafter, dessen Anteil am Gewinn thesauriert wird, und insoweit auch nicht zum Zufluss eines Gewinnanteils i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Einstellung des auf den Kläger entfallenden Anteils am Gewinn in seine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt - ungeachtet seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter - nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG. Dies folgt bereits daraus, dass auch bei einem beherrschenden Gesellschafter wie dem Kläger der Beschluss, den Gewinn im Eigenkapital in einer gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage zu thesaurieren, zur Folge hat, dass er insoweit keinen Gewinnanteil i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bezieht. Denn trotz seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter und obgleich für einen erneuten Gewinnverwendungsbeschluss über die Ausschüttung des thesaurierten Betrags nur eine einfache Stimmenmehrheit erforderlich ist, kann der Kläger nicht sicher sein, dass er die Ausschüttung der in seinen Rücklagenkonten thesaurierten Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich durchzusetzen vermag, da die Realisierung der Ausschüttung aus der personenbezogenen Gewinnrücklage im Verlustfall unmöglich werden kann.

9. Notar- und Gerichtskosten als Werbungskosten?

Fallen Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung unter Gründung einer neuen Gesellschaft an, können diese sofort abziehbare Sonderwerbungskosten darstellen, wenn sie der Sicherung und Erhaltung von Vermietungseinkünften dienen.

FG München vom 18.5.21. - 12 K 1506/20

I. Sachverhalt

Im Jahr 2014 verstarb Erblasserin E und wurde von ihrem Ehemann (VD) und den drei Kindern beerbet. Die E hatte angeordnet, dass die im Nachlass befindlichen Immobilien in eine neu zu gründende GbR einzubringen sind. Auch wurde die Erbauseinandersetzung auf Dauer ausgeschlossen.

Abweichend hierzu vereinbarten die vier Miterben im Jahr 2015, dass eine Erbauseinandersetzung zulässig sein soll und dass die Immobilien in eine neu zu gründende Bruchteilsgemeinschaft (Klägerin K) eingebracht werden sollen, wodurch die Miterbengemeinschaft auseinandergesetzt werden sollte.

Die Kosten des Notarvertrags übernahm VD. In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung machte K die Notar- und Gerichtskosten als Sonderwerbungskosten für VD geltend. Das FA lehnte dies ab, da die Kosten nicht durch die Einnahmeerzielung, sondern durch die Erbauseinandersetzung veranlasst seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

1. Erfüllen mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, ist für jede Gesellschaft/Gemeinschaft ein gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen.

2. Eine Zusammenschau auf der Ebene der Gewinnfeststellung kommt nur in Betracht, wenn die in die Gesamtschau einzubeziehenden Personenmehrheiten sowohl nur vermögensverwaltend tätig als auch personenidentisch sind.

3. Fallen im Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb – wie ein Erbfall oder die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft – Aufwendungen an, sind diese auch bei einem unentgeltlichen Erwerb als Anschaffungsnebenkosten im Wege der AfA abziehbar.

4. Sofern die Erbauseinandersetzung mit anschließender Neugründung einer Personengesellschaft der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung dient, kommt auch der Abzug als Werbungskosten (Gründungskosten) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Betracht.

Die Einkünfte der Erben sind gesondert und einheitlich festzustellen. Eine Zusammenschau auf der Ebene der Gewinnfeststellung kommt nur in Betracht, wenn die in die Gesamtschau einzubeziehenden Personenmehrheiten sowohl nur vermögensverwaltend tätig als auch personenidentisch sind (BFH 10.6.08, IV B 52/07, BFH/NV 08, 1443). Im Streitfall genügt ein

Feststellungsbescheid für das gesamte Jahr, da die bis Juli 2015 bestehende Miterbengemeinschaft und die sodann gegründete Bruchteilsgemeinschaft aus denselben Personen mit denselben Beteiligungsquoten bestehen.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind, soweit sie auf vermietete Objekte entfallen, Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG. Zwar diente die Gründung der Bruchteilsgemeinschaft auch der Erbauseinandersetzung. Die Kosten sind dennoch keine privat veranlassten Kosten, die vom Werbungskostenabzug nach § 12 Nr. 1 EStG ausgeschlossen sind. Denn der von den Miterben verfolgte Zweck war die Überführung der Wirtschaftsgüter in die Bruchteilsgemeinschaft.

Die Aufwendungen sind auch keine Anschaffungsnebenkosten, die nur im Wege der AfA abziehbar wären. Dies kann zwar der Fall bei einem unentgeltlichen Erwerb (Erbfall oder Erbauseinandersetzung) sein, wenn Grundstücke in die eigene Verfügungsmacht überführt werden (BFH 9.7.13, IX R 43/11, BStBl II 14, 878). Im Streitfall hat aber keiner der Miterben ein Wirtschaftsgut oder einen Anteil daran hinzuerworben. Es wurde nur zivilrechtlich erreicht, dass die Miteigentumsanteile der Miterben nicht mehr durch die Erbengemeinschaft zur gesamten Hand, sondern danach mit unveränderten Anteilen in einer Bruchteilsgemeinschaft gehalten werden.

Die „Umstrukturierung“ war für die Erben von Vorteil, da in einer Bruchteilsgemeinschaft die gewöhnlichen Verwaltungsmaßnahmen mit Stimmenmehrheit getroffen werden können (§ 745 Abs. 1 BGB). In der Erbengemeinschaft ist dagegen nach § 2038 Abs. 1 S. 1 BGB die Zustimmung oder Mitwirkung aller Miterben erforderlich.

III. Hinweise für die Praxis:

Werbungskosten können auch abweichend von den Beteiligungsverhältnissen zugerechnet werden, sofern hierfür der Grund im Gemeinschaftsverhältnis liegt (BFH 25.8.92, IX R 320/87, BStBl II 93, 105). Dies war im Streitfall gegeben, da die anderen drei Miterben die Kosten nicht selbst tragen konnten und VD daher die Kosten für den Notarvertrag und die Gerichtskosten alleine übernommen hatte.

Das FG wies auch auf Folgendes hin: Die Auseinandersetzung der Miterbengemeinschaft kann – wie im Streitfall – durch letztwillige Verfügung des Erblassers für den ganzen Nachlass oder einzelne Nachlassgegenstände ausgeschlossen werden (§ 2044 Abs. 1 BGB). Der Ausschluss dieses Rechts hat aber nur obligatorische (§ 137 S. 2 BGB) und keine dingliche Wirkung. Die Erben können sich einvernehmlich über die Anordnung hinwegsetzen und über Nachlassgegenstände verfügen oder sich einstimmig über die negative Auseinandersetzungsanordnung hinwegsetzen. Der Testamentsvollstrecker darf das jedoch nur (§§ 2203, 2216 Abs. 1 BGB), wenn alle Erben zustimmen. Von dieser Möglichkeit hat die Erbengemeinschaft im Streitfall Gebrauch gemacht.

10. Veräußerung der Beteiligung i.S. des § 17 EStG nach Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht

Der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG entstandene Vermögenszuwachs hat nicht i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG aufgrund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer unterlegen, wenn dort keine Steuer festgesetzt worden ist. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 26. Oktober 2021 (IX R 13/20)

I. Sachverhalt

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

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

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

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

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

Das Finanzgericht Düsseldorf bestätigte das Finanzamt und wies die Klage ab (vgl. unseren Blogbeitrag).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Zwar hat das Finanzgericht festgestellt, dass die niederländische Regelung zur Wegzugsbesteuerung der deutschen Regelung des § 6 Außensteuergesetz (AStG) vergleichbar ist.

Der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstandene Wertzuwachs der Beteiligung hat in den Niederlanden aber nicht einer der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer unterlegen. Anders als das Finanzgericht und das Finanzamt meinen, spricht der Wortlaut "unterlegen" im Ausgangspunkt gegen die Auslegung, dass die Steuer

festgesetzt und tatsächlich bezahlt worden sein muss. Dieser Begriff ist nicht in dem Sinne eindeutig, dass der Gesetzestext es von vornherein ermöglicht, auf die dem Kläger gegenüber festgesetzte und von ihm entrichtete Steuer abzustellen.

Denn der Gesetzgeber verwendet ihn z.B. in § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG, in § 1 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes und in § 1 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes zweifelsfrei in dem Sinne, dass hiermit die nach dem Gesetz zu besteuernden ("steuerbaren") und nicht (nur) die tatsächlich besteuerten Vorgänge bezeichnet werden.

Angesichts dessen schließt der Wortlaut "unterlegen" nicht aus, dass es hier nicht auf die konkret festgesetzte und bezahlte, sondern auf die rechtlich vorgesehene ausländische Steuer ankommen soll (so BFH, Urteil vom 09. Juli 2003, I R 82/01).

Da im Rahmen der Rechtsfolge des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG (Anknüpfung an den "Entstrickungswert") jedoch maßgebend eine "Berechnung" der der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer vorausgesetzt wird, tritt insoweit eine Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals "einer [...] Steuer unterlegen hat" in dem Sinne ein, dass zumindest ein Steuerbescheid des Wegzugsstaats mit Berechnung und Festsetzung der Steuer ergangen sein muss. Dafür spricht auch, dass der Veräußerer nachweisen muss, dass der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstandene Wertzuwachs einer entsprechenden Steuer unterlegen hat.

11. Zur Anerkennung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft

Zur Anerkennung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft für einen sogenannten Altfall wurde entschieden.

FG Düsseldorf - Urteil vom 11. 11. 2021 – 14 K 2330/19 E

I. Sachverhalt

Dem Streit lag verkürzt folgender Sachverhalt zugrunde: Die Kläger sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war mit 50 v. H. am Stammkapital einer GmbH beteiligt. Zudem war der Kläger im Streitjahr 2014 als Kommanditist an der C GmbH & Co. KG beteiligt.

Die GmbH nahm verschiedene Bankdarlehen auf, für die der Kläger eine selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft übernahm. Zudem verpfändete der Kläger sein bei der darlehensgebenden Bank bestehendes Wertpapierdepot.

Im Dezember 2012 stellte die GmbH einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Beschluss des Amtsgerichts wurde ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt. Ende Dezember 2012 kündigte eine darlehensgebende Bank die mit der GmbH bestehenden Darlehen. Ebenso wurde der Kläger aus einer Bürgschaft in Anspruch genommen und eine Verwertung des verpfändeten Wertpapierdepots vorbehalten.

Im März 2013 wurde über das Vermögen der GmbH schließlich das Insolvenzverfahren eröffnet. Im Juli 2019 wurde durch Beschluss des Amtsgerichts das Insolvenzverfahren nach § 200 InsO aufgehoben und die GmbH mit Eintragung im Handelsregister vom 4. 9. 2019 gelöscht.

Aufgrund einer Zahlungs- und Verzichtsvereinbarung aus Dezember 2013 hatte sich u. a. der Kläger zur Zahlung eines Betrages in Höhe von 110.000 EUR an eine darlehensgebende Bank verpflichtet. Die Vereinbarung enthält den Passus, dass die darlehensgebende Bank mit dem vollständigen Eingang der vereinbarten Zahlungen u. a. auf sämtliche gegenüber dem Kläger bestehende Forderungen, soweit sie aus der Besicherung der GmbH gewährten Darlehen resultierten, verzichtet. Aufgrund einer weiteren Zahlungs- und Verzichtsvereinbarung aus Februar 2014 verpflichtete sich u. a. der Kläger zur Zahlung eines Betrages in Höhe von rund 12.000 EUR an eine weitere darlehensgebende Bank. Bei der Ermittlung des Vergleichsbetrages wurde ein Betrag von rund 86.000 EUR, den die darlehensgebende Bank aus der Verwertung des verpfändeten Wertpapierdepots des Klägers erhielt, mindernd berücksichtigt. Die Vereinbarung enthielt ebenfalls den Passus, dass die darlehensgebende Bank mit dem vollständigen Eingang der vereinbarten Zahlungen u. a. auf sämtliche gegenüber dem Kläger bestehende Forderungen, soweit sie aus der Besicherung der B-GmbH gewährten Darlehen resultierten, verzichtet. Weiter verpflichtete sich der Kläger zur Zahlung eines Betrages in Höhe von rund 15.000 EUR an die Insolvenzmasse. Mit der Zahlung wurden laut Vereinbarung auch Streitigkeiten hinsichtlich Ansprüchen nach § 64 GmbHG sowie Anfechtungsansprüche nach § 135 InsO beigelegt.

Streitig ist die Anerkennung von Verlusten im Zusammenhang mit der Auflösung der GmbH nach § 17 Abs. 4 EStG im Veranlagungszeitraum 2014. Insbesondere ist streitig, ob die Zahlungen aufgrund der Zahlungs- und Verzichtsvereinbarungen im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens einkünftemindernd zu berücksichtigen sind. Diesbezüglich vertritt der Beklagte die Rechtsauffassung, dass sämtliche Bürgschaftsversprechen vor der Krise gewährt und bei Kriseneintritt stehen gelassen worden seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist die Klage teilweise begründet.

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BFH vom 19. 11. 2019 – IX R 7/19 – (BFH/NV 2020, 675) weist der erkennende Senat darauf hin, dass ein Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft bereits in dem Jahr erfasst werden kann, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist. Ein solcher Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Dabei ist die Frage aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind dabei nicht zu berücksichtigen.

Die Entstehung eines Auflösungsverlustes setzt voraus, dass die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststeht. Es muss daher nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats absehbar sein, ob und in welcher Höhe dem Gesellschafter noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähige Veräußerungs- oder Aufgabekosten entstehen. Zu der Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene der Gesellschaft muss also die Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene des Gesellschafters hinzutreten. Wie der erkennende Senat ausführt, sind die vorgenannten Voraussetzungen bereits im Streitjahr 2014 erfüllt, was sich nach seiner Überzeugung u. a. aufgrund des ersten Insolvenzberichts aus April 2013 ergibt, aus dem ersichtlich wird, dass nicht ernsthaft damit zu rechnen war, dass die Verwertung des Gesellschaftsvermögens stille Reserven in einem solchen Umfang aufdecken würde, die nicht nur die Ablösung der GmbH-Verbindlichkeiten, sondern auch noch die Rückzahlung von Stammeinlagen ermöglichen würde. Die Voraussetzungen zur Beurteilung der Vermögenslage auf der Ebene des Klägers sind nach der Überzeugung des erkennenden Senats nach Abschluss der umfangreichen Zahlungs- und Verzichtsvereinbarungen jedenfalls im Jahr 2014 gegeben, da durch die entsprechenden Vereinbarungen insoweit die nachträglichen Anschaffungskosten bzw. sonstige berücksichtigungsfähigen Veräußerungs- und oder Aufgabekosten feststehen.

Die seitens der Kläger geltend gemachten Verluste sind nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats unter Heranziehung der Grundsätze des BFH zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nur teilweise als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG zu qualifizieren. Insbesondere sind die Zahlungen aufgrund der Zahlungs- und Verzichtsvereinbarung mit den darlehensgebenden Banken sowie die Verluste aus der Verwertung des Wertpapierdepots als Inanspruchnahmen aus den jeweils hingegebenen Bürgschaften zu beurteilen. In Bezug auf diese Bürgschaften kann nach der Überzeugung des erkennenden Senats jeweils eine sogenannte krisenbestimmte Bürgschaft nicht angenommen werden. Denn eine solche ist dadurch gekennzeichnet, dass der Gesellschafter schon in einem vor der Krise liegenden Zeitpunkt mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft erklärt, die Bürgschaft auch in der Krise stehen zu lassen, also auf

deren ordentliche oder außerordentliche Kündigung verzichtet. Vorliegend ist es nach der Überzeugung des erkennenden Senats jedoch nicht erwiesen, dass die übernommenen Bürgschaften bzw. Sicherheiten der GmbH in der Krise gewährt wurden.

Auch kann nicht festgestellt werden, dass die Krise durch eine Kreditunwürdigkeit der Gesellschaft verursacht wurde, welche sich etwa darin hätte zeigen können, dass sich die Gesellschaft mit den vorhandenen Gesellschaften eigene Sicherungsmittel in den erforderlichen Kredit nicht aus eigener Kraft hätte verschaffen können.

Im Übrigen scheidet nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats eine Qualifikation der gegenüber den darlehensgebenden Banken abgegebenen Bürgschaften aufgrund der Kündigungsmöglichkeit als Finanzplanbürgschaften aus.

Allerdings weist der erkennende Senat darauf hin, dass die im Zuge der Inanspruchnahmen des Klägers aufgrund der jeweiligen Zahlungs- und Verzichtsvereinbarungen erhaltenen (wertlosen) Darlehensforderungen als Forderungsausfall nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG zu berücksichtigen sind.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Besprechungsurteil klärt nahezu lehrbuchartig die Bürgschaftsverluste, die wie Zahlungen eines GmbH-Gesellschafters aufgrund einer Zahlungs- und Verzichtsvereinbarung im Kontext einer Insolvenz der GmbH steuerlich beim Gesellschafter zu berücksichtigen sind.

Für die Praxis gilt es dabei insbesondere Folgendes zu beachten: Zwar hat der BFH mit Urteil vom 11. 7. 2017 – IX R 36/15 – seine Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen aufgegeben, allerdings sind diese Grundsätze aus Gründen des Vertrauensschutzes jedoch weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils des BFH vom 11. 7. 2017 am 27. 9. 2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Im Übrigen ist auf die Vorschrift des § 17 Abs. 2a EStG hinzuweisen, welche nach § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG grundsätzlich – sofern kein Antrag auf eine frühere Anwendung nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG gestellt wird – erstmals für nach dem 31. 7. 2019 erfolgte Veräußerungen oder veräußerungsgleiche Vorgänge anzuwenden ist. Ferner sei auf die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG für bestimmte Verluste ab dem VZ 2020 hingewiesen.

12. Abgrenzung zwischen Leibrente und dauernden Lasten bei Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen vor dem 1.1.2008

Eine Abänderbarkeit der Leistungen kann trotz eines teilweisen Ausschlusses der Übernahme des pflegebedingten Mehrbedarfs gegeben sein. Es reicht aus, wenn sich der Vermögensübernehmer entweder zur persönlichen Pflege (mindestens im Umfang der bis 2016 geltenden Pflegestufe 1 bzw. des ab 2017 geltenden Pflegegrades 2) oder in entsprechendem Umfang zur Übernahme der Kosten für die häusliche Pflege oder der Kosten für die externe Pflege verpflichtet hat.

BFH v. 16.6.2021 – X R 31/20

I. Sachverhalt:
Der Kläger hatte mit Vertrag vom 29.4.2004 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge den elterlichen landwirtschaftlichen Betrieb übernommen. Neben der Einräumung eines Wohnrechts verpflichtete sich der Kläger, seinen Eltern bzw. dem Längstlebenden die Kosten der gewöhnlichen Unterhaltung der für das Wohnrecht bestimmten Räume, die Kosten für Heizung, Strom, Telefon, Wasser, Abwasser und Müllabfuhr sowie einen monatlichen Betrag i.H.v. 1.000 € als dauernde Last zu zahlen. Für den zu zahlenden Geldbetrag gilt § 323 ZPO nach seinem materiellen Gehalt. Eine Warte und Pflege durch den Erwerber für seine Eltern wurden nicht vereinbart. In einer zwischen dem Kläger und seinen Eltern schriftlich getroffenen Vereinbarung vom 18.11.2011 wurde der im ursprünglichen Notarvertrag geregelte Ausschluss der Änderungsmöglichkeit dahingehend bestimmt, dass nunmehr Änderungen in der Bedürftigkeit der Eltern oder des Längstlebenden, die durch Unterbringung im Alten- oder Pflegeheim bedingt sind, außer Betracht bleiben sollten.

Das FA berücksichtigte in den **Streitjahren 2012-2014** die übernommenen Nebenkosten in vollem Umfang als Sonderausgaben, die monatlichen Zahlungen von 1.000 € hingegen nur als Leibrente mit einem Ertragsanteil.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg (FG Rheinland-Pfalz v. 28.7.2020 – 3 K 1959/18, EFG 2020, 1754).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der X. Senat des BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hatte zu Recht entschieden, dass die Barleistungen als dauernde Last abziehbar sind.

III. Hinweise für die Praxis:

Abänderbare Versorgungsleistungen – und damit *dauernde Lasten* – sind auch dann noch gegeben, wenn die Abänderbarkeit der Leistungen in Fällen eines pflegebedingten Mehrbedarfs zwar eingeschränkt wird, für die Anwendung der vereinbarten Abänderungsklausel aber noch ein relevanter Anwendungsbereich in Gestalt eines der drei möglichen Durchführungswege der Pflege verbleibt.

Die drei möglichen Durchführungswege: Es ist ausreichend, wenn sich der Vermögensübernehmer

- entweder zur persönlichen Pflege (mindestens im Umfang der alten Pflegestufe 1 bzw. des neuen Pflegegrads 2)
- oder zur Übernahme von zusätzlichen Kosten für die häusliche Pflege in entsprechendem Mindestumfang
- oder – so der dritte Durchführungsweg – zur Übernahme der im Rahmen einer externen Pflege der Übergeber entstehenden Kosten in vergleichbarer Höhe

verpflichtet hat.

Auslegung einer Willenserklärung:

Nach den §§ 133, 157 BGB ist bei der Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste.

Bedeutung im Streitfall:

Mit der Bezugnahme auf § 323 ZPO ist eine Abänderbarkeit der wiederkehrenden Barleistungen vereinbart worden und die übrigen Regelungen schränken die Anpassungsmöglichkeit nicht in einer Weise ein, die einer bloßen Wertsicherungsklausel entspricht. Zwar werden die Übernahme der Kosten wegen des Mehrbedarfs der Eltern infolge einer auswärtigen Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim sowie eine persönliche Pflege selbst ausgeschlossen. Vertraglich besteht aber die Möglichkeit zur Anpassung der Leistungen wegen des Mehrbedarfs der Eltern wegen dauernder Pflegebedürftigkeit bei Unterbringung in der eigenen Wohnung des Übernehmers oder sonstiger Familienmitglieder.

Ausschluss der persönlichen Warte und Pflege unschädlich:

Selbst die im strittigen Vertrag gewählte Formulierung, dass eine Warte und Pflege durch den Vermögensübernehmer für seine Eltern ausgeschlossen werden, ist unschädlich. Vielmehr ist die Formulierung so zu verstehen, dass sich diese Abrede allenfalls auf persönlich durch den Vermögensübernehmer zu erbringende Pflegeleistungen bezieht. Dadurch werden nicht die hierdurch entstehenden Kosten oder durch vom Vermögensübernehmer beauftragte Leistungen Dritter ausgeschlossen.

Ergebnis: Damit wird das erforderliche Kriterium der Abänderbarkeit der Leistungen erfüllt und die Versorgungsleistungen sind als dauernde Lasten zu beurteilen.

Der BFH orientiert die *„Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“* am **zivilrechtlichen Typus der Hofübergabe**, der hinsichtlich der Pflegeleistungen traditionell aber dadurch geprägt ist, dass die Altenteiler bei den Hofübernehmern wohnten und dort versorgt wurden. Besondere Kosten entstanden dadurch in der Regel nicht; die Altenteiler wurden im Haushalt mitversorgt. Die Möglichkeit einer Inanspruchnahme kostenpflichtiger professioneller Pflegeleistungen durch externe Anbieter gab es im 19. und 20. Jahrhundert, dessen Verhältnisse für die Ausbildung des Hofübergabevertrags prägend waren, noch so gut wie nicht.

Der BFH ist der Ansicht, dass diese – noch nicht allzu lange zu verzeichnenden – Änderungen im Pflegeverhalten und in der gestiegenen Lebenserwartung pflegebedürftiger Personen

- *nicht* bereits typusprägend geworden sind und
- die historische Ausgestaltung des Typus *nicht* abgelöst haben.

Daher steht eine vertragliche Eingrenzung der Übernahme des Pflegerisikos auf dasjenige, was Anfang des 20. Jahrhunderts für den Übernehmer maximal zu erwarten war, der Annahme änderbarer Leistungen nicht entgegen.

Vor diesem Hintergrund genügt es für die Annahme einer dauernden Last, wenn der in Rede stehende Mehrbedarf wegen dauernder Pflegebedürftigkeit im Versorgungsvertrag wenigstens über einen der drei möglichen Durchführungswege der Pflege abgedeckt wird. **Beachten Sie**: Lediglich der *vollständige* Ausschluss einer Anpassung der persönlichen oder finanziellen Versorgungsleistungen im Fall des Eintritts dauernder Pflegebedüftigkeit lässt die Abänderbarkeit der Leistungen entfallen und steht daher einer Einordnung der Barleistungen als dauernde Last entgegen.

13. Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft

Auch eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, ist bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zu berücksichtigen.

BFH v. 16.9.2021 - IV R 7/18

I. Allgemeine Hinweise:

Die Inanspruchnahme der gewerbesteuerlichen erweiterten Kürzung ist gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden.

Grundbesitz "dient" dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters eines Grundstücksunternehmens i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG u.a. dann, wenn er von diesem aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags genutzt wird, aber auch dann, wenn das Grundstück von einer Gesellschaft genutzt wird, an der der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) beteiligt ist. Als Gesellschafter i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG gilt neben dem unmittelbar Beteiligten auch derjenige, der nur mittelbar über eine Personenhandelsgesellschaft am Grundstücksunternehmen beteiligt ist. Die mittelbare Beteiligung am Grundstücksunternehmen über eine Kapitalgesellschaft hat hingegen keine solche Wirkung; die Kapitalgesellschaft entfaltet insoweit mangels einer ausdrücklich entgegenstehenden gesetzlichen Regelung eine Abschirmwirkung, die zum Verbot des Durchgriffs auf ihre Gesellschafter führt.

Der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG steht im Streitfall jedoch entgegen, dass in den Streitjahren zwischen der Steuerpflichtigen als Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen eine Betriebsaufspaltung bestanden hat.

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen (originär) gewerbliche Einkünfte erzielt. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt und schließt eine erweiterte Kürzung aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Streitfall lagen neben der sachlichen Verflechtung auch die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung vor. Zur Beurteilung einer personellen Verflechtung zwischen der Steuerpflichtigen und der Betriebsgesellschaft sind bei den Gesellschaftern auch deren mittelbare Beteiligungen sowohl an der Steuerpflichtigen als Besitzgesellschaft als auch an der Betriebsgesellschaft zu berücksichtigen.

Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personen bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen. Dies kann nicht nur bei einer --im Streitfall nicht gegebenen-- Beteiligungsidentität, sondern auch bei einer sog. Beherrschungsidentität zu bejahen sein. Eine Beherrschungsidentität wird regelmäßig durch die Mehrheitsbeteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen indiziert.

Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH kann eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an der Besitzgesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, mangels Mitunternehmerstellung dieser Gesellschafter in der Besitzgesellschaft nicht zu einer personellen Verflechtung führen, weil der Besitzgesellschaft wegen des sog. Durchgriffsverbots weder die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft noch eine damit verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden könnten Andererseits kann jedoch schon nach bisheriger Rechtsprechung, an der festzuhalten ist, die Herrschaft über das Betriebsunternehmen auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit eine personelle Verflechtung begründet werden.

Die Rechtsauffassung des BFH ist im Schrifttum auf Kritik gestoßen. Nach jetziger, die bisherige Rechtsprechung ändernder Auffassung des erkennenden Senats sind jedenfalls in diesem Fall keine sachlichen Gründe für die von der bisherigen Rechtsprechung bei der Beantwortung der Frage einer personellen Verflechtung vertretene Unterscheidung zwischen einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Betriebsunternehmen und einer solchen am Besitzunternehmen (hier als Personengesellschaft) ersichtlich.

Zu Recht ist der BFH schon bislang davon ausgegangen, dass es die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gewährleisten kann, mittelbar über diese einen beherrschenden Einfluss auf das Betriebsunternehmen auszuüben. Denn eine derartige Einflussnahme auf die Betriebsgesellschaft berührt die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft, die die mittelbare Beteiligung an der Betriebsgesellschaft vermittelt, nicht. Deshalb hat der I. Senat des BFH, der eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Besitzunternehmen unter Berufung auf das sog. Durchgriffsverbot als für die Frage einer personellen Verflechtung nicht maßgebend angesehen hat, zu Recht der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft als juristische Person hinsichtlich des Einflusses über eine Kapitalgesellschaft auf das Betriebsunternehmen keine Bedeutung beigemessen.

Wenn jedoch die Herrschaft über das Betriebsunternehmen nicht auf einer unmittelbaren Beteiligung beruhen muss, sondern auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft als Beteiligungsgesellschaft ausgeübt werden kann, muss dies auch für eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an dem Besitzunternehmen jedenfalls insoweit gelten, als dieses eine Personengesellschaft ist. Denn für die personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen kommt es allein darauf an, ob eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen.

Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personengruppe bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht. Die mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft kann jedoch sowohl im Fall des Betriebs- als auch des Besitzunternehmens --jedenfalls wenn Letzteres eine Personengesellschaft ist-- einer Person oder Personengruppe eine entsprechende Stellung vermitteln, ohne dass dadurch die rechtliche Selbständigkeit der betref-

fenden Kapitalgesellschaft berührt wird. Die Frage des Durchgriffs durch eine Kapitalgesellschaft ist deshalb jedenfalls in der vom erkennenden Senat zu entscheidenden Fallkonstellation für die Frage der Beherrschung eines Unternehmens --sowohl in Gestalt eines Betriebs- als auch in Gestalt eines Besitzunternehmens-- gleichermaßen ohne Bedeutung.

Danach ist zur Beurteilung einer personellen Verflechtung die mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft gleich zu behandeln mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Betriebsgesellschaft (im Streitfall ebenfalls eine Personengesellschaft). Der erkennende Senat hält deshalb nicht mehr an seiner früheren Rechtsauffassung fest, dass eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, keine personelle Verflechtung begründen kann. Vielmehr kann in diesem Fall (auch) die Herrschaft über das Besitzunternehmen mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit eine personelle Verflechtung begründet werden.

14. Eingeschränkte Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften einer Personengesellschaft

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Einkünfte einer Personengesellschaft aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen aufgrund zusätzlicher gewerblicher Beteiligungseinkünfte bei der Einkommensteuer in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, aber nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

BFH, Urteil vom 6. Juni 2019 – IV R 30/16

I. Sachverhalt

Im Streitfall erzielte eine KG hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen. Daneben wurden ihr in geringem Umfang (negative) gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften zugerechnet.

Die Einkünfte einer Personengesellschaft gelten einkommensteuerrechtlich nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in zwei Fällen insgesamt als gewerblich. Diese sog. Abfärbewirkung greift ein, wenn zu den Einkünften einer Personengesellschaft auch Einkünfte aus originär gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG) oder aus der Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG) gehören.

Im Fall von Gesellschaften, die neben nicht gewerblichen Einkünften auch solche aus einer originär gewerblichen Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG) erzielen, hatte der BFH bereits entschieden, dass geringfügige gewerbliche Einkünfte nicht zur Abfärbung führen.

Auf eine solche Geringfügigkeitsgrenze berief sich im Streitfall auch die KG in Bezug auf ihre gewerblichen Beteiligungseinkünfte. Sie machte geltend, dass eine Abfärbung der gewerblichen Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG angesichts deren Geringfügigkeit unverhältnismäßig sei.

Nachdem sich das Finanzgericht Baden-Württemberg dieser Auffassung nicht angeschlossen hatte, legte die Klägerin Revision beim BFH ein (vgl. unseren Blogbeitrag).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Einkommensteuerrechtlich führen nach seinem Urteil gewerbliche Beteiligungseinkünfte unabhängig von ihrem Umfang immer zur Umqualifizierung nicht gewerblicher Einkünfte. Es handele sich insoweit um eine grundsätzlich zulässige Typisierung, mit der Einkünfte einer Einkunftsart insgesamt einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden. Nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles könne diese Umqualifizierung für den Steuerpflichtigen auch zu steuerrechtlichen Vorteilen wie etwa bei einer Verlustberücksichtigung oder einer Rücklagenbildung führen.

Im Hinblick auf die Gewerbesteuer sei die Abfärbewirkung aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG), anders als die Abfärbewirkung bei originär gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG), aber nur dann verfassungsgemäß, wenn die infolge der Abfärbung gewerblichen Einkünfte nicht gewerbesteuerbar seien. Nur so werde eine verfassungswidrige Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern vermieden.

In seiner Begründung bezog sich der BFH auf den Schutz des Gewerbesteueraufkommens als Gesetzeszweck. Die Abfärbewirkung aufgrund originär gewerblicher Tätigkeit verhindere,

dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Tätigkeiten einer Gesellschaft gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Diese Gefahr bestehe bei gewerblichen Beteiligungseinkünften nicht, so dass es insoweit keiner Abfärbewirkung bedürfe. Zudem seien die gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft (im Streitfall: KG) einkommensteuerrechtlich zur Gewerblichkeit der weiteren Einkünfte führen, bei ihr im Hinblick auf die gewerbesteuerrechtliche Kürzung ohnehin nicht mit Gewerbesteuer belastet.

III. Hinweise für die Praxis:

- Der BFH hat der Nichtzulassungsbeschwerde VIII B 38/21 des Finanzamtes gegen das Urteil 3 K 139/20 des Finanzgerichts Hamburg stattgegeben. Die Revision hat das Az. VIII R 1/22.

- In einem weiteren Verfahren hat sich auch das Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 11. März 2021, 6 K 6322/17, der Auffassung des BFH (Urteil vom 6. Juni 2019, IV R 30/16) angeschlossen, wonach eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG allein nicht zur Gewerbesteuerpflicht einer rein vermögensverwaltenden Oberpersonengesellschaft führen kann. In dem vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschiedenen Fall war allerdings bereits die Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG strittig, da die Klägerin (eine gemäß der Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vermögensverwaltende Personengesellschaft) aus der gewerblichen Personengesellschaft, an der sie als Mitunternehmerin beteiligt war, im Streitjahr keinen Gewinn bezogen hatte.

- Unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 26. Juni 2014, IV R 5/11, ist das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mangels Gewinnbezugsrecht der Klägerin im Streitjahr davon ausgegangen, dass bereits die Voraussetzungen für eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG nicht erfüllt waren. In dem Urteil vom 26. Juni 2014, IV R 5/11 hatte der BFH entschieden, dass es für die Abfärbewirkung nicht genügt, dass eine an einer weiteren Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft als Mitunternehmer anzusehen ist. Vielmehr wird auch ein "Bezug" von Gewinnanteilen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aus dieser gewerblichen Mitunternehmerschaft vorausgesetzt. Nach Auffassung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg ändert auch die als Reaktion auf die BFH-Entscheidung erfolgte rückwirkende Änderung von § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (“JStG 2019“) vom 12. Dezember 2019 auch für Veranlagungszeiträume vor 2019 nichts daran, dass überhaupt ein Bezug von Einkünften im maßgeblichen Veranlagungszeitraum erfolgen muss, auch, wenn die Abfärbewirkung nach der Neuregelung unabhängig davon eingreife, ob ihre von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG erfassten Einkünfte positiv oder negativ sind.

- Zusätzlich ist in dem Verfahren auch strittig, ob die Klägerin aufgrund gewerblicher Forderungsankauf- und Ablösungstätigkeit bereits originär gewerblich tätig war.
- Die durch die Finanzverwaltung eingelegte Revision ist unter dem Az. IV R 10/21 beim BFH anhängig.

- Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 26. Juni 2020, 4 K 3437/11, entschieden, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG in den Streitjahren 2003 bis 2005 verfassungskonform so auszulegen ist, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und nur kraft Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG i.d.F. vom 13. Dezember 2006 als Gewerbebetrieb gilt, weil sie an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft beteiligt ist, mit ihren - nach Kürzung um die gewerblichen Beteiligungseinkünfte gemäß § 9 Nr. 2 GewStG - verbleibenden originär nicht gewerblichen Einkünften nicht der Gewerbesteuer unterliegt.
- Das Finanzgericht folgt insoweit dem Urteil des BFH vom 6. Juni 2019, IV R 30/16, da ansonsten eine Ungleichbehandlung (Schlechterstellung) der Personengesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer vorliege, der gleichzeitig mehrere verschiedene Einkunftsarten verwirklichen könne, mit der Folge, dass bei ihm nur die originär gewerbliche Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliege.
  Das Finanzamt hatte zuvor mitgeteilt, dass es auch nach dem Ergehen des BFH-Urteils vom 6. Juni 2019, IV R 30/16, an seiner bisherigen Rechtsauffassung bezüglich der Gewerbesteuerbarkeit der originär nicht gewerblichen Einkünfte festhalte. (vgl. GlE v. 1.10.2020, siehe unseren Blogbeitrag)

- Außerdem entschied das Finanzgericht, dass in der rückwirkenden Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 i.V.m. § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. vom 13. Dezember 2006 auf Jahre vor 2006 kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot vorliege.
  Dies ergäbe sich daraus, dass mit der Neufassung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. des JStG 2007 die – bis zum BFH-Urteil vom 6. Oktober 2004, IX R 53/01, – geltende Rechtsprechung und Rechtspraxis gesetzlich verankert worden sei. Es sei daher unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber diese Rechtslage rückwirkend festgeschrieben hat. Auch der BFH hatte dies mit Urteil vom 19. Juli 2018, IV R 39/10, vgl. , entschieden.

- Die durch die Finanzverwaltung eingelegte Revision ist unter dem Az. IV R 24/20 beim BFH anhängig.

- Das Finanzgericht Hamburg hat die in den gleich lautenden Ländererlassen vom 1. Oktober 2020 geäußerte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (siehe unseren Blogbeitrag), dass die Ausführungen des BFH im Urteil IV R 30/16 vom 6. Juni 2019 zur Abfärbung der Gewerblichkeit bei doppelstöckigen Personengesellschaften nicht auf die Gewerbesteuer zu übertragen seien, durch Urteil vom 25. Februar 2021, 3 K 139/20, verworfen und den Gewerbesteuermessbescheid aufgehoben, den das Finanzamt unter Berufung auf die Verwaltungsmeinung für die (freiberuflich tätige) Ober-Personengesellschaft erlassen hatte.
  Das Finanzgericht hat die Revision nicht zugelassen, weil die Rechtslage durch das BFH-Urteil IV R 30/16 geklärt sei. Das Finanzamt hat Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die unter dem Az. VIII B 38/21 beim BFH anhängig ist.

- Das Urteil IV R 30/16 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2020, Seite 649.

15. Die Veräußerung eines Teilkommanditanteils

Nach der Entscheidung des FG´s führt die Veräußerung eines Teilkommanditanteils an einen Mitgesellschafter und die sich daraus ergebende Verschiebung der Haftsummen nicht zu einer Nachversteuerung aufgrund einer Haftungsminderung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG.

FG Düsseldorf vom 30. 9. 2021 – 14 K 717/19 F –

I. Sachverhalt

Die Klägerin war als Kommanditistin an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Im Zuge mehrerer Kapitalmaßnahmen wurde für die Klägerin zunächst eine Haftsummenerhöhung im Handelsregister eingetragen. Mit Gesellschafterbeschluss vom 22. 12. 1998 wurden die vorgenannten Kapitalerhöhungen teilweise rückgängig gemacht, indem sie auf den Betrag von 10.000.000,00 DM begrenzt wurden. Unter dem gleichen Datum veräußerte die Klägerin einen Teilkommanditanteil. Auf die Hafteinlage von rund 4.000.000,00 DM war zu diesem Zeitpunkt insgesamt rund 5.000.000,00 DM eingezahlt, wobei ein Betrag von rund 400.000,00 DM auf den bei der Klägerin verbleibenden Kommanditanteil entfiel.

Für das Jahr 1998 wurde bei der Klägerin aufgrund der Anteilsveräußerung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG berücksichtigt. Die Anteilsübertragung im Wege der Sonderrechtsnachfolge, Herabsetzung der Haftsumme der Klägerin und entsprechende Erhöhung der Haftsumme der Erwerberin wurden am 2. 6. 1999 ins Handelsregister eingetragen.

Die Beteiligten streiten über die Hinzurechnung aufgrund einer Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG für das Jahr 1999.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats löst die entgeltliche Übertragung des Teilkommanditanteils an der KG nach dem Sinn und Zweck der Norm keine Nachversteuerung aufgrund einer Haftungsminderung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG aus.

Der erkennende Senat begründet seine diesbezügliche Rechtsauffassung damit, dass zwar das Haftkapital der Klägerin herabgesetzt und die Herabsetzung im Streitjahr im Handelsregister eingetragen wurde. Dies geschah allerdings nicht in Form einer (isolierten) Herabsetzung des Haftkapitals, sondern im Rahmen der Veräußerung des Teilkommanditanteils durch die Klägerin. Im Gegenzug wurde das Haftkapital der Erwerberin um den gleichen Betrag erhöht und entsprechend (zeitgleich) im Handelsregister eingetragen. Im wirtschaftlichen Ergebnis hat insoweit nach der Überzeugung des erkennenden Senats vielmehr (lediglich) eine Haftungsverschiebung zwischen der Klägerin und der Erwerberin stattgefunden. Die (Teil-)Anteilsübertragung hat im Ergebnis sowohl die Vermögens- als auch die Haftungsmasse der KG nicht geschmälert.

Auch führt die Veräußerung eines Teilkommanditanteils nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats nicht zu einer Entnahme und daher auch nicht zu einer fiktiven Gewinnzurechnung i. S. des § 15a Abs. 3 EStG (FG Köln vom 5. 4. 2001 – 3 K 2431/98 –, rechtskräftig, EFG 2001, 1142).

Ferner ist nach der Überzeugung des erkennenden Senats die generelle Zielsetzung des § 15a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, welche eine Umgehung der Begrenzung des Verlustausgleichs nach § 15 Abs. 1 EStG verhindern will. Dies soll durch eine Nachversteuerung im Falle einer späteren Verringerung des wirtschaftlichen Risikos erreicht werden. Diese Verringerung des wirtschaftlichen Risikos ist nach der Überzeugung des erkennenden Senats im Streitfall – anders als bei einer (isolierten) Haftkapitalherabsetzung – jedoch bereits im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt worden.

Im Übrigen ist der Anwendungsbereich des § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG i. d. F. vom 22. 12. 1999 (a. F.) nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats vorliegend nicht eröffnet, da hiervon nur Änderungen des Kapitalkontos bzw. des Haftungsbetrages i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG erfasst werden, die auf dem Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft beruhen, nicht aber – wie im Streitfall – eine Teilkommanditveräußerung.

III. Hinweise für die Praxis:

Die hier streitige Frage, ob eine entgeltliche Übertragung eines Teilkommanditanteils an einen Mitgesellschafter und die daraus resultierende Verschiebung der Haftsummen zwischen den Gesellschaftern zu einer Nachversteuerung i. S. des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG führt, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. Von daher bleibt abzuwarten, ob die Revision eingelegt und falls ja, wie sich der BFH hierzu positionieren wird.

16. Veräußerungsgewinne: Wann ist der Steuervorteil verbraucht?

§ 34 Abs. 3 EStG ermöglicht einen ermäßigten Steuersatz bei Veräußerungsgewinnen. Die antragsgebundene Steuervergünstigung kann aber nur einmal im Leben beansprucht werden.

Der BFH hat entschieden, dass die Vergünstigung auch dann als „verbraucht“ gilt, wenn das Finanzamt sie zuvor zu Unrecht gewährt hat.

Im Streitfall hatte ein Freiberufler seinen Anteil an einer Gemeinschaftspraxis veräußert.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die antragsgebundene Steuervergünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG auch dann als bereits gewährt gilt, wenn das Finanzamt (FA) diese zuvor selbst zu Unrecht in einem Bescheid ausgewiesen hat.

BFH vom 28.09.2021 - VIII R 2/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger war an einer Gemeinschaftspraxis beteiligt, aus der er im Jahr 2016 ausschied und dabei einen Veräußerungsgewinn i.H.v. ca. 1 Mio. € erzielte. Dieser Veräußerungsgewinn war unstrittig als außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen.

Das FA verwehrte für diesen Veräußerungsgewinn jedoch den ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG, da diese Begünstigung bereits zuvor in Anspruch genommen wurde.

Denn der ermäßigte Steuersatz wurde bereits für eine Sonderzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung im Jahr 2006 berücksichtigt, die außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG darstellte.

Das Einkommensteuerfinanzamt des Klägers gewährte selbständig für diese Einkünfte den ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG, da es fälschlicherweise davon ausging, dass es sich bei den außerordentlichen Einkünften um einen Veräußerungsgewinn handelte. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

Für den nun erzielten Veräußerungsgewinn verwehrte das FA daher die Begünstigung i.S.d. § 34 Abs. 3 EStG. Die Klage hiergegen hatte vor dem Finanzgericht (FG) zunächst Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah die Revision des FA jedoch als begründet an und hob das Urteil des FG daher auf.

Außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 EStG, wie z.B. Veräußerungsgewinne oder Vergütungen für mehrere Jahre, werden grundsätzlich nach der Fünftelregelung ermäßigt besteuert, um Steuersatzspitzen, wie sie durch derartige geballte Einkünfte entstehen, zu vermeiden.

Einmalig im Leben können Steuerpflichtige jedoch den ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG für Veräußerungsgewinne i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG beanspruchen, wenn der

Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist. Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes bis zu einer maximalen Höhe der Einkünfte von 5 Mio. €.

Der ermäßigte Steuersatz gilt nach Auffassung des BFH jedoch auch als verbraucht, wenn dieser ohne Antrag des Steuerpflichtigen und auch nicht für Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gewährt wird.

Eine Ausnahme würde nach Auffassung des BFH nur gelten, wenn die ermäßigte Besteuerung für den Steuerpflichtigen aufgrund der geringen Höhe der begünstigten Einkünfte und mangels eines Hinweises des FA nicht erkennbar war.

Dies war jedoch nach Auffassung des BFH im Streitfall nicht gegeben. Entscheidend ist damit allein, dass die Steuerfestsetzung nach § 34 Abs. 3 EStG gemindert wurde und nicht mehr änderbar ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 3 EStG kann eine erhebliche Begünstigung für die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen darstellen. Sie ist lediglich bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs, einer Freiberuflerpraxis oder eines Mitunternehmeranteils möglich.

Umso wichtiger ist die Überprüfung des Steuerbescheids bei der Erzielung anderer außerordentlicher Einkünfte, damit in ähnlichen Fällen wie im Streitfall die Inanspruchnahme des § 34 Abs. 3 EStG nicht zu Unrecht erfolgt.

17. Moderner „musizierender“ Discjockey als Künstler einzustufen

Ein moderner – mithilfe von Hard- und Software musizierender – Discjockey (DJ) ist als Künstler und nicht als Handwerker einzustufen.

Er erzielt Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und muss daher keine Gewerbesteuer zahlen.

FG Düsseldorf - 12.8.21, 11 K 2430/18 G

I. Sachverhalt:

Der Kläger legte bei Hochzeiten und Firmenveranstaltungen gegen Entgelt auf. Gelegentlich trat er auch in Clubs auf. Mit dem jeweiligen Auftraggeber vereinbarte er, dass er weder in der Programmgestaltung noch in der Darbietung Weisungen unterliegt. Das FA ordnete die Tätigkeit des Klägers als gewerblich ein und erließ einen Gewerbesteuermessbetragsbescheid. Der DJ sah sich hingegen als Künstler. Die gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung gerichtete Klage hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Bei der Beurteilung der Tätigkeit des DJ hat das FG im Besprechungsfall danach differenziert, ob lediglich auf einem Ton- bzw. Datenträger gespeicherte Musik abgespielt oder darüber hinaus „musiziert“ wird. In ersterem Fall läge eine rein handwerkliche Tätigkeit vor, die als gewerblich einzustufen wäre. Der moderne DJ ist aber mehr als ein Handwerker. Er mischt Songs oder bearbeitet sie, indem er Samples, Beats oder Spezialeffekte einfügt, und schafft so einen neuen Klang als Ausdruck seiner eigenen Kreativität. Er musiziert, obwohl er nicht die herkömmlichen Instrumente, sondern vor allem Computer-Hard- und Software benutzt. Diese gewandelte Tätigkeit eines DJs hat regelmäßig künstlerischen Charakter.

III. Hinweise für die Praxis:

Die steuerliche Praxis kann sich auf die vorstehenden Rechtsgrundsätze berufen, denn das Urteil ist rechtskräftig geworden. Für die Einordnung als Künstler spielt es im Übrigen keine Rolle, auf welcher Art von Veranstaltungen der DJ auftritt. Entscheidend ist, dass er – ähnlich einer Live-Band – mithilfe von „Instrumenten“ Tanzmusik unterschiedlicher Genres aufführt. In Konfliktfällen sollte der steuerliche Berater herausstellen, dass der DJ den Musikstücken anderer Künstler durch Vermischung und Bearbeitung einen neuen Charakter gibt und damit eine eigenschöpferische Leistung erbringt.

18. Familiäre Vermögensübertragung: Immobilie gegen Versorgung

Welche Folgen haben Vermögensübertragungen in der Familie, wenn im Gegenzug Versorgungsleistungen vereinbart werden?

Der BFH hat im Fall der Übertragung einer vermieteten Immobilie unter nahen Angehörigen eine unentgeltliche Übertragung abgelehnt. Wenn das Vermögen nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigt ist, handelt es sich demnach um eine entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass eine unentgeltliche Übertragung von Vermögen nur unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG möglich ist. Wird ein nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigtes Vermögen übertragen, so erfolgt diese Übertragung entgeltlich oder teilentgeltlich.

BFH vom 29.09.2021 - IX R 11/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin hat von ihrem Vater ein Grundstück mit einem darauf stehenden vermieteten Mehrfamilienhaus übertragen bekommen.

Die Übertragung erfolgte gegen die Gewährung einer lebenslangen, wiederkehrenden Leistung i.H.v. monatlich 2.500 €. Diese wurde als Reallast ins Grundbuch eingetragen. Zudem hat die Klägerin noch ein Darlehen des Vaters übernommen.

Diese Zahlungen machte die Klägerin im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als Werbungskosten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Das Finanzamt (FA) wertete die Zahlungen hingegen als Leibrente i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG und berücksichtigte lediglich den nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ermittelten Ertragsanteil i.H.v. 13 % als Werbungskosten.

Die gegen die Entscheidung des FA vor dem Finanzgericht (FG) eingelegte Klage hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH jedoch sah die Revision der Klägerin als begründet an und wies die Sache an das FG zurück.

Zu den Werbungskosten i.S.d. § 9 EStG rechnen u.a. auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG).

Bei Leibrenten kann dagegen nur der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ermittelte Ertragsanteil als Werbungskosten abgesetzt werden. Dagegen können Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in voller Höhe als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Versorgungsleistungen liegen jedoch nur vor, wenn diese als Gegenleistung für die Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, eines Betriebs oder eines Anteils von mindestens 50 % an einer GmbH eingeräumt werden.

Die Anwendung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG ist lediglich auf die Übertragung dieses Vermögens beschränkt. Wird dagegen ein Vermietungsobjekt gegen eine Leibrente übertragen, so führt dies in Höhe des Barwertes der Leibrente zu Anschaffungskosten, die im Rahmen der AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden können.

Der BFH hat mit seiner Entscheidung klargestellt, dass eine Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigtem Vermögen unter nahen Angehörigen nicht unentgeltlich erfolgt. Die Klägerin kann somit im Streitfall in Höhe des Barwerts „verrentete“ Anschaffungskosten ansetzen.

Zudem sind in Höhe der Ablösung des Darlehens Anschaffungskosten entstanden, die ebenfalls im Wege der Abschreibung geltend gemacht werden können. Der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG ermittelte Ertragsanteil kann zusätzlich als Zinsanteil der jährlichen Rentenzahlung als Werbungskosten geltend gemacht werden.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung schafft Rechtssicherheit in der Hinsicht, dass eine Übertragung von Vermietungsobjekten unter nahen Angehörigen keine unentgeltliche Übertragung i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG darstellt.

Insoweit liegt ein vollentgeltliches oder teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Dieses kann, soweit es innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung der Immobilie erfolgt, auch zu einem Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG führen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Mieterabfindungen: Sofort abziehbare Werbungskosten oder anschaffungsnahe Herstellungskosten?

In der Praxis ist die „Steuerfalle“ der anschaffungsnahen Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) zu beachten. Denn Investitionen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung können, wenn sie 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, nicht mehr im Jahr der Zahlung, sondern nur über die Gebäudeabschreibung (regelmäßig 50 Jahre) als Werbungskosten abgezogen werden. In diesem Zusammenhang ist auf ein wenig erfreuliches Urteil des FG hinzuweisen, wonach Mieterabfindungen bei Entmietung wegen Renovierungsarbeiten einzubeziehen sind.

FG Münster vom 12.11.21, 4 K 1941/20 F - Revision

I. Die Entscheidung des Gerichts:

Zu den Aufwendungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG gehören sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen.

Gesetzlich ausgenommen sind:

- Aufwendungen für Erweiterungen und
- Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Das FG Münster ist nun der Ansicht, dass nicht nur die Kosten von baulichen Maßnahmen einzubeziehen sind, sondern auch die damit in engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen, die durch die Durchführung der Maßnahme veranlasst sind und dieser dienen sollen (etwa die Baumaßnahme vorbereitende Aufwendungen).

II. Hinweise für die Praxis:

Dazu können neben Aufwendungen für die Planung der jeweiligen Baumaßnahme auch die Kosten zählen, die für die Entmietung aufgewendet werden. Entscheidend ist also der jeweilige Veranlassungszusammenhang der Kosten.

Das heißt:

- Soweit sonstige Kosten aufgewendet werden, um eine Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme erst durchzuführen, sind diese den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen.
- Stehen solche Kosten hingegen im Zusammenhang mit sonstigen Kosten, die nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten zählen, stellen diese sofort abziehbare Werbungskosten dar.

Nach Möglichkeit: Zeitliche Verschiebung der Maßnahmen

Man darf gespannt sein, wie der BFH in der Revision (IX R 29/21) entscheiden wird.

Um die unschönen Steuerfolgen der anschaffungsnahen Herstellungskosten (Aufwendungen nur über die Gebäude-Abschreibung abzugsfähig) zu vermeiden, sollte die 15 %-Grenze innerhalb der Drei-Jahres-Frist nach Möglichkeit nicht überschritten werden. Dies gelingt in der Regel durch zeitliche Verschiebung der Maßnahmen.

2. Wann eine Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsdarlehen zulässig ist

Der BFH hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass der höhere Ansatz einer Verbindlichkeit aus einem Fremdwährungsdarlehen (sog. Teilwertzuschreibung) dann zulässig ist, wenn der Euro-Wert gegenüber der Fremdwährung aufgrund einer fundamentalen Änderung der wirtschaftlichen oder währungspolitischen Daten der beteiligten Währungsräume gesunken ist.

BFH vom 10.6.21, IV R 18/18

I. Sachverhalt

Eine GmbH & Co. KG hatte 1999 ein Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken zu einem Umrechnungskurs von 1,61 CHF/EUR aufgenommen. In ihrer Handelsbilanz für das Jahr 2010 legte sie bei der Bewertung des Darlehens einen Wechselkurs von 1,24645 CHF/EUR zugrunde. In der Feststellungserklärung für 2010 wurde die Handelsbilanz gemäß § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV an die steuerlichen Vorschriften angepasst. Das Finanzamt erkannte die Teilwertzuschreibung nicht an. Das FG Baden-Württemberg (16.5.18, 2 K 3880/16) hat der Klage der KG stattgegeben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat nun die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen und ebenfalls die geltend gemachte Teilwertzuschreibung anerkannt.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH dürfen in einer Steuerbilanz Verbindlichkeiten, die in einer anderen Währung als dem Euro zu erfüllen sind, nur dann mit einem höheren Wert als dem Wert im Zeitpunkt ihrer Begründung ausgewiesen werden, wenn die zum jeweiligen Bilanzstichtag aufgetretenen Änderungen des Wechselkurses voraussichtlich dauerhaft sind. Daran fehlt es regelmäßig bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten. Denn bei ihnen kann grundsätzlich angenommen werden, dass sich die Wertunterschiede bis zum Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung wieder ausgeglichen haben werden (s. BFH 23.4.09, IV R 62/06, BStBl I 09, 778).

Liegen allerdings Tatsachen vor, die eine dauerhafte Veränderung der Wechselkurse begründen, so kann dies eine Teilwertzuschreibung auch bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten rechtfertigen. Dies ist dann anzunehmen, wenn sich die Verhältnisse zwischen den betroffenen Währungsräumen aus Sicht des Bilanzstichtages so außerordentlich und nachhaltig geändert haben, dass nicht angenommen werden kann, der Wechselkurs zum Zeitpunkt der Begründung der Verbindlichkeit werde sich ohne Weiteres wieder einstellen. Der BFH hat insoweit die maßgeblichen Umstände präzisiert. Eine voraussichtlich dauernde Wertänderung ist anzunehmen, wenn sich die Währungsdaten zwischen dem Euro-Währungsraum und der Fremdwährung – hier dem Schweizer Franken – so fundamental ändern, wie dies zum Bilanzstichtag 31.12.10 wegen der europäischen Staatsschuldenkrise der Fall war.

Aufgrund der Finanzkrise stieg der Kurs des CHF gegenüber dem Euro um 30 %. Dies veranlasste die Schweizer Nationalbank am 6.9.11 ab sofort einen Mindestkurs von 1,20 CHF/EUR

festzulegen. Gleichzeitig wurde erklärt, dass alle möglichen Maßnahmen seitens der Schweizer Nationalbank ergriffen würden (insbesondere Stützungskäufe), diesen Kurs beizubehalten. Eine zeitliche Beschränkung dieser Maßnahme war nicht vorgesehen. Erst mit einer Ad-hoc-Mitteilung vom 15.1.15 wurde diese Politik aufgehoben. Beide Maßnahmen kamen für die Wirtschaft und Politik ohne jede Vorankündigung.

Die Entscheidung der Schweizer Nationalbank vom 6.9.11 wird im Urteilsfall als eine „fundamentale Änderung der wirtschaftlichen und/oder währungspolitischen Daten der beteiligten Wirtschaftsräume“ bewertet, welche zu einer Teilwertzuschreibung wegen voraussichtlicher dauernder Werterhöhung von Verbindlichkeiten aus Fremdwährungsdarlehen berechtigt (s. auch das teilweise inhaltsgleiche Urteil vom selben Tag BFH 10.6.21, IV R 2/19 sowie BFH 2.7.21, XI R 29/18). Voraussetzung sei, dass eine nationale Notenbank eines Fremdwährungsstaates die Absicht äußere, Stützungskäufe zu tätigen, um einen bestimmten Wechselkurs der Fremdwährung gegen jeden Auf- oder Abwertungsdruck zu verteidigen ohne eine zeitliche Grenze bekannt zu geben (übereinstimmend wird hierbei auf BFH 23.4.09, IV R 62/06, BStBl I 09, 778 verwiesen). Gleichzeitig wird klargestellt, dass Kursschwankungen allein, die die Grenze von 20 % bzw. 10 % an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen überschreiten, nicht zu einer Teilwertzuschreibung bzw. Teilwertabschreibung berechtigten, wenn diese auf der Entwicklung am Markt beruhen ohne, dass die betreffende Notenbank eingreift bzw. eingegriffen hat.

Die Grundsätze für eine Teilwertzu- oder -abschreibung gelten für alle Fremdwährungsdarlehen, unabhängig davon, ob es sich um ein Darlehen mit unbestimmter oder mit bestimmter Restlaufzeit handelt und ob die Restlaufzeit mindestens zehn Jahre oder weniger beträgt.

III. Hinweise für die Praxis:

Für den Steuerpflichtigen folgt hieraus, dass er zum Bilanzstichtag die aktuellen Daten der Bewertung seiner Fremdwährungsverbindlichkeit als wertbegründende Tatsachen zugrunde zu legen hat, unabhängig von der weiteren späteren Kursentwicklung (BFH 10.6.21, IV R 2/19). Somit ist eine Teilwertzuschreibung zum 31.12.11 zulässig und begründet, sofern – wie hier – die Wechselkursänderung auf längerfristig angelegten Maßnahmen der betreffenden Notenbank beruhen, die am Bilanzstichtag vorlagen. Für die Praxis bleibt es also beim Grundsatz der BFH-Entscheidung IV R 62/06, es sei denn fundamentale Änderung der wirtschaftlichen und/oder währungspolitischen Daten der beteiligten Wirtschaftsräume liegen nachweislich vor.

Die bisherigen Entscheidungen der FG Schleswig-Holstein (9.3.16, 2 K 84/15, EFG 16, 799) und FG Baden-Württemberg (11.7.17, 5 K 1091/15, EFG 18, 100) sind mit den vorliegenden BFH-Entscheidungen überholt; maßgebend sind für die Teilwertzu- oder -abschreibungen bei Fremdwährungsdarlehen – unabhängig von der Laufzeit – die Grundsätze, die in den drei genannten BFH-Entscheidungen dargelegt sind.

III. Körperschaftsteuer

1. Liebhaberei in der GmbH

Das Hinnehmen eines dauerdefizitären Geschäftsbetriebs kann auf Ebene der GmbH zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führen.

1. Zur vGA *dem Grunde nach*

Definition der vGA:

Eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG liegt vor, soweit bei einer Kapitalgesellschaft eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste oder mitveranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung eintritt, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt, nicht auf einer offenen Ausschüttung beruht und geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen.

Soweit es um die Frage einer vGA-Zurechnung aus dem Betrieb von möglicherweise im Gesellschafterinteresse unterhaltenen Wirtschaftsgütern geht, gilt, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen. Dies hat zur Folge, dass das zu überlassende Wirtschaftsgut in jedem Fall zum Betriebsvermögen gehört und die von ihr insoweit getätigten Aufwendungen Betriebsausgaben darstellen, ebenso wie es sich bspw. bei den Erträgen aus der Vercharterung um Betriebseinnahmen handelt. [1]

Kapitalgesellschaft erhält „ihre“ Interessen von ihren Gesellschaftern vorgegeben: Zugleich ist zu berücksichtigen, dass die Kapitalgesellschaft als juristische Person keine eigenen Interessen verfolgt, sondern „ihre“ Interessen von den hinter ihr stehenden Gesellschaftern vorgegeben erhält. Somit ist es erforderlich, das Entstehen von Gesellschaftsverlusten im persönlichen Interesse eines Gesellschafters diesem als vGA zuzuordnen.

Probleme der Verlustzurechnung: Die im Einzelfall schwierige Abgrenzung zwischen

- privat veranlassten und
  - betrieblich veranlassten

Verlusten hat nach ständiger Rechtsprechung danach zu erfolgen, ob durch die Verlusttätigkeit **in erster Linie private Neigungen und Interessen der Gesellschafter** befriedigt werden.

Rückgriff auf allgemeine „Liebhaberei“-Feststellungen: Die dazu erforderlichen tatsächlichen Feststellungen decken sich dabei weitgehend mit jenen zur allgemeinen Liebhaberei, wenngleich die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 2 KStG *auch insoweit* als Gewerbebetrieb gilt, als sie nicht unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fällt. **Beachten Sie:** Die Korrektur der Einkünfte hat *ausschließlich* außerbilanziell als vGA zu erfolgen.

Gewinnerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal: Maßgeblich für die Abgrenzung einer sog. *Liebhaberei* zur Einkunftserzielung ist das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht – also das Bestreben, auf Dauer einen *Totalgewinn* zu erzielen, und zwar aufgrund einer Betätigung, die – über eine größere Zahl von Jahren gesehen – auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist (subjektives Tatbestandsmerkmal).

Hierbei entscheidend ist die Beantwortung der Frage, ob die objektiv feststellbaren Umstände den Schluss auf die Absicht zur Erzielung eines Totalüberschusses aus der verlustbringenden Tätigkeit – im Streitfall der Vercharterungstätigkeit – erlauben.

Zu bemessen ist der Totalüberschuss nach der Summe

- der in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinne/Verluste und
  - dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust, wobei steuerfreie Veräußerungsgewinne – etwa im Rahmen von Überschusseinkünften bzw. Vermögensverwaltung – außer Betracht bleiben. [4]

Längere Verlustperioden, denen nicht durch geeignete Maßnahmen begegnet wird, können ein *Indiz* dafür sein,

- dass die Verluste aus Neigungen und Motiven hingenommen werden, die im persönlichen Bereich liegen und
- dass die Tätigkeit nicht ernstlich darauf gerichtet ist, erfolgreich am Markt tätig zu sein.

Beachten Sie: Dabei deuten bloße *Anlaufverluste* zwar noch nicht auf eine fehlende Überschusserzielungsabsicht hin. Allerdings ist das Abwarten einer betriebsspezifischen Anlaufphase nicht erforderlich, wenn bspw. die Vercharterung eines Gegenstandes betrieben wird, dessen Nutzung **vorwiegend der Freizeitgestaltung** dient.

2. Zur vGA *der Höhe nach*

Verzicht auf Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruchs: Unterhält eine Kapitalgesellschaft im Interesse eines oder mehrerer Gesellschafter ein Wirtschaftsgut und entstehen ihr aus diesem Anlass Verluste, ohne dass sich der oder die Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zzgl. der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlags verpflichtet hat/haben, so ist in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des

- im jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen Verlustes

zzgl.

- eines angemessenen Gewinnaufschlags

eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und eine andere Ausschüttung i.S.d. § 27 Abs. 3 S. 2 KStG anzunehmen. [5]

II. Liebhaberei und kapitalistische Betriebsaufspaltung

Durch Urteil vom 12.4.2018 hatte der BFH entschieden, dass negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR führen. [6]

1. Der Sachverhalt

A und B sind zu 50 % an der vermögensverwaltenden A-GbR beteiligt.

Ferner sind A und B zu jeweils 50 % an der gewerblich tätigen B-GbR beteiligt, die mangels Überschreitung des Freibetrags nicht der GewSt unterliegt.

Schließlich sind A und B zu jeweils 50 % an der A/B-GmbH beteiligt.

Die A-GbR überlässt sowohl Büroräume zur Eigennutzung an die B-GbR als auch an die A/B-GmbH. Die Nutzungsüberlassung erfolgt unentgeltlich. Die A/B-GmbH schüttet nicht aus.

2. Die Argumentation des BFH

Im Urteil differenziert der BFH sehr feinsinnig.

Überlassung an Schwester*personengesellschaft:* Die Annahme eines gewerblichen Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung setzt Gewinnerzielungsabsicht voraus. Diese wird *regelmäßig nicht angenommen*, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen unentgeltlich an eine Schwesterpersonengesellschaft überlassen werden.

Überlassung an Betriebs*kapitalgesellschaft:* Bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebskapitalgesellschaft hingegen wird die *Gewinnerzielungsabsicht daraus abgeleitet*, dass

- eine unentgeltliche oder zu billige Überlassung zur Erhöhung des auf der Ebene der Betriebskapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinns führt,
- welcher sodann an das Besitzunternehmen ausgeschüttet werden kann.

Dies spiegelt sich dann in einer erhöhten Feststellung des Gewinns i.R.d. einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung im Besitzunternehmen wider, da die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sich entweder im Gesamthandsvermögen, steuerlich jedenfalls aber im Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft befinden.

Umqualifizierung der Einkünfte? Vor diesem Hintergrund hätte der BFH grundsätzlich zu dem Ergebnis kommen müssen, dass aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung zwischen A-GbR und A/B-GmbH die Einkünfte der A-GbR als gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren sind.

Auch dies lehnt der BFH allerdings ab – mit dem Argument, für eine Umqualifizierung sei kein Raum, wenn die Betriebskapitalgesellschaft nicht ausschütte. Zwar könne eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellt werden, gleichwohl sei für die Umqualifizierung der Einkünfte im Besitzunternehmen ein tatsächlicher Zufluss aus der Betriebskapitalgesellschaft erforderlich. Ferner gibt der BFH den Hinweis, dass dies veranlagungszeitraum-bezogen zu betrachten sei.

Auf diese Entscheidung hat der Gesetzgeber im Form eines Nichtanwendungsgesetzes durch Ergänzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 EStG reagiert.

III. Vorsteuerabzug und Liebhaberei

Wichtig zu berücksichtigen ist: Liebhaberei einerseits und Vorsteuerberechtigung einer GmbH andererseits

- haben weder einen Gleichlauf
- noch schließen sie sich wechselseitig zwingend aus.

So belegt nachstehende Sachverhaltskonstellation (Vercharterungsfall, nach FG Köln v. 4.7.2019 – 10 K 1962/15, EFG 2020, 878 ff.), dass trotz Vorliegens einer ertragsteuerlichen Liebhaberei die Unternehmereigenschaft und die Vorsteuerberechtigung einer Kapitalgesellschaft bestehen bleiben können.

Beispiel

(Sachverhalt nach FG Köln v. 4.7.2019 – 10 K 1962/15, EFG 2020, 878 ff.): In 2001 wird durch die X-GmbH ein mit Instrumentennavigation ausgestattetes Personenflugzeug zum Betrieb einer Flugzeug-Vercharterung angeschafft. Aus der Eingangsrechnung dieser Anschaffung und den laufenden Kosten wird Vorsteuer gezogen. Das Flugzeug wird überwiegend für Geschäftstermine der Gesellschafter der GmbH gechartert, die diese Flüge betrieblich für die von ihnen jeweils selbständig geführten Unternehmen einsetzen (jeweils: GmbH & Co. KG). Diese Charteraufträge werden von der GmbH fremdüblich abgerechnet und gezahlt. Gleichwohl ist der Betrieb dauerdefizitär, erzielt aber aufgrund der entgeltlichen Überlassung des Flugzeugs an die Geschäftsbetriebe der beiden Gesellschafter dauerhaft Einnahmen.

Ertragsteuerlich nahm das FG Köln[7] im Ergebnis mit Blick auf die fehlende Einkunftserzielung Liebhaberei an und bestätigte die damit den vGA-Ansatz durch das Finanzamt.

Umsatzsteuerlich gab das FG der Klägerin hingegen Recht:

Leistungsbezug für das Unternehmen der GmbH? Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Flugzeugs in 2001 durch die X-GmbH setzt gem. § 15 Abs. 1 UStG u.a. den Leistungsbezug durch einen Unternehmer für sein Unternehmen voraus.

Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß Satz 3 der Vorschrift ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit i.S.d. UStG erfasst jede Tätigkeit, die auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist, wobei die *für* und *gegen* die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale **gegeneinander abzuwägen** sind.[8] Bei der Abwägung einzubeziehen sind

- die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands,
- die Zahl ausgeführter Umsätze sowie der Kunden und
- die Höhe der Einnahmen.

Im vorliegenden Fall war die Maschine in den Streitjahren 57-mal verchartert und daraus ein Umsatz von 40.000 € generiert worden. Die Nachhaltigkeit war aus Sicht des FG Köln[9] demnach ohne weiteres gegeben.

Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs über § 15 Abs. 1a UStG: Dem Vorsteuerabzug steht – so das FG Köln[10] – auch nicht die Vorschrift des § 15 Abs. 1a UStG entgegen, wonach beim Vorsteuerabzug diejenigen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar sind, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nrn. 1–4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt.

Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs über § 4 Abs. 5 Nrn. 4 und 7 EStG, ...: Zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs können u.a. die Nrn. 4 und 7 des § 4 Abs. 5 EStG führen, nach denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit es um Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für **Segel- oder Motorjachten** sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen geht (Nr. 4).

... **da eher einem schnellen Sportwagen vergleichbar:** Das FG kam aufgrund der besonderen Ausstattung des Flugzeugs und seiner Eignung für den Instrumentenflug bei der Abwägung zu dem Ergebnis, dass die Maschine kein einer Segel- oder Motorjacht hinreichend ähnlicher Gegenstand ist. Vielmehr ist das Flugzeug aufgrund seiner Eignung für den Instrumentenflug wetterunabhängig für schnelle Beförderungen geeignet und daher eher einem schnellen Sportwagen (Porsche, Ferrari, etc.) vergleichbar. Für entsprechende Luxus-Pkw ist aber bislang keine Einschränkung der Vorsteuerabzugsberechtigung über § 15 Abs. la UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 und Nr. 7 EStG angenommen worden.

Beraterhinweis In vergleichbaren Fällen lohnt sich die genaue Prüfung, ob das Finanzamt

- mit der Argumentation einer ertragsteuerlichen vGA/Liebhaberei oder
- mit einem Fall i.S.d. § 15 Abs. 1a UStG

durchdringen kann. Vorstehender Beispielsfall bietet zahlreiche Abwehrargumente.

IV. Fazit

Gerade längere Verlustperioden bei Kapitalgesellschaften können die Diskussion mit der Finanzverwaltung um die Frage der Einkunftserzielungsabsicht eröffnen. Für diesen Fall sollte aber der Kampf um die Vorsteuerberechtigung selbst dann nicht vorschnell aufgegeben werden,

wenn erdrückende Beweisanzeichen für eine ertragsteuerliche Liebhaberei vorliegen.

Der kommende Beitrag der „GmbH 2 Go“-Reihe wird sich mit der Sinnhaftigkeit eines personenbezogenen Einlagenkontos in der Kapitalgesellschaft zum Zwecke der gerechten Ausschüttungssteuerung und zur Vermeidung schenkungsteuerlicher Probleme befassen.

2. Über Entgeltumwandlung finanzierte Pensionszusage: Erdienbarkeit ist kein Kriterium

Finanziert der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer seine Pensionszusage mittels Entgeltumwandlung, ist die Erdienbarkeit der Zusage kein Kriterium für die steuerliche Anerkennung.

Selbst wenn die Zusage in einem so fortgeschrittenen Lebensalter vereinbart wird, dass der GGf die Zusage „nicht mehr erdienen" kann, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

FG Düsseldorf 16.11.21, 6 K 2196/17 K,G,F - Nichtzulassungsbeschwerde

I. Sachverhalt:

Im Urteilsfall ging es um eine im Jahr 2012 gegründete Kapitalgesellschaft. Kurz nach ihrer Gründung erteilte sie ihrem Geschäftsführer und Alleingesellschafter, der zum damaligen Zeitpunkt 60 Jahre und vier Monate alt war, eine Pensionszusage. Diese sollte mittels monatlicher Gehaltsumwandlung bei garantierter Verzinsung von drei Prozent pro Jahr finanziert werden. Sie sah eine Altersleistung ab der Vollendung des 71. Lebensjahrs vor.

Das FA erkannte die Pensionszusage nicht an und behandelte die ab dem Jahr 2012 zur Pensionsrückstellung zugeführten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttungen. Zur Begründung führte es u. a. an, die Pension könne nicht mehr erdient werden, da der Alleingesellschafter im Zeitpunkt der Pensionszusage das 60. Lebensjahr bereits vollendet habe. Zudem sei die Pension ohne Probezeit für den Geschäftsführer und unmittelbar nach Gründung der Gesellschaft zugesagt worden.

Die Gesellschaft vertrat die Auffassung, dass bei einer Pensionszusage, die über eine Entgeltumwandlung finanziert wird, die Voraussetzungen einer Erdienbarkeit nicht erfüllt sein müssten. Auch eine Probezeit sei nicht erforderlich gewesen, weil der Geschäftsführer über langjährige Berufserfahrung verfügt habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Düsseldorf hat der Gesellschaft Recht gegeben. Das FA habe zu Unrecht verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen.

Die steuerliche Anerkennung der Zusage scheitere an einer fehlenden Erdienbarkeit nicht. Denn der BFH habe schon entschieden, dass dieses Kriterium bei einer durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersvorsorge nicht anzuwenden sei. In dem Fall müsse der Arbeitgeber die finanziellen Folgen der Zusage wirtschaftlich nicht tragen. Deshalb sei auch weder die Erteilung der Zusage unmittelbar nach Gründung der Gesellschaft noch die fehlende Probezeit für die steuerliche Anerkennung relevant, zumal der Geschäftsführer über ausreichend Berufserfahrung verfügt habe.

III. Hinweise für die Praxis:

Das FG hat die Revision nicht zugelassen. Das FA wehrt sich. Es hat Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH eingelegt (Az. I B 89/21).

3. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Zuwendungen einer GmbH an eine gesellschafternahe gemeinnützige Stiftung

Der BFH beurteilte die Spende einer GmbH an eine ihren Gesellschaftern nahestehende Person als verdeckte Gewinnausschüttung.

BFH v. 13.7.2021 – I R 16/18

I. Sachverhalt :

Streitig ist die steuerliche Beurteilung der Sachspende einer GmbH an die gemeinnützige A-Stiftung. An dem Stammkapital der GmbH von 100.000 € waren die Eheleute B mit 54.000 € und C mit 26.000 € beteiligt, der Geschäftsanteil eines weiteren Dritten wurde von B treuhänderisch gehalten. Im Jahr 2009 gründeten B und C als einzige Stifter die gemeinnützige A-Stiftung zur Förderung von Kunst und Kultur. Hierzu wurde von den Eheleuten eine Sammlung von Kunstwerken in die Stiftung eingebracht und als Dauerleihgabe der städtischen Galerie und einem Kunstmuseum zur Verfügung gestellt. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes ist D, weitere Vorstandsmitglieder u.a. Eheleute B und C. Die Eheleute B und C spendeten seit 2009 wertvolle Kunstwerke an die A-Stiftung und machten diese einkommensteuerlich als Spenden geltend. Die Spenden überschritten im Jahr 2012 den abzugsfähigen Höchstbetrag. Auch die GmbH spendete in den Jahren 2011–2013 von ihr erworbene Kunstwerke an die A-Stiftung. Die GmbH beurteilte die Spende als abzugsfähig nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Das Finanzamt setzte sie hingegen als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an. Daneben erklärte sie nur geringfügige Spenden an andere Empfänger.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH bejahte grundsätzlich die Möglichkeit eines Näheverhältnisses zwischen Anteilseigner und einer gemeinnützigen Stiftung und erkannte im vorliegenden Fall eine vGA.

vGA an nahestehende Person:

Eine vGA erfordert zunächst eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrungen), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis wird regelmäßig angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einen diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter bzw. einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Das „Nahestehen“ ist dabei lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Es reicht für ein Näheverhältnis nicht schon aus, dass sich ein Gesellschafter bei der Förderung einer Einrichtung mit deren Zielen identifiziert.

Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung:

Der BFH bestätigt, dass diese Grundsätze auch für Zuwendungen gelten, die eine Kapitalgesellschaft einer gemeinnützigen Organisation gewährt. Ein zu einer vGA führendes Näheverhältnis kann auch zu einer gemeinnützigen Stiftung als Zuwendungsempfängerin bestehen. Das Institut der vGA hängt nicht von einer Beteiligung oder Mitgliedschaft an der gemeinnützigen Organisation oder einer unmittelbaren Einflussmöglichkeit auf die Willensbildung ab. Für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft muss mit deren Zuwendung auch nicht notwendigerweise ein Vorteil verbunden sein, um das Nahestehen zu indizieren. Auch die Vorgaben des Gemeinnützigkeitssteuerrechts hinsichtlich der Bindung des Stiftungsvermögens schließen eine vGA nicht aus.

Näheverhältnis Gesellschaft – Gesellschafter:

Der BFH sah ein Näheverhältnis der Eheleute B und C zur A-Stiftung durch die folgenden Anhaltspunkte in der Person der Gesellschafter bestätigt: B und C waren die (einzigen) Stifter der A-Stiftung. Aufgrund der fehlenden Verbandsstruktur der Stiftung war im Rahmen der Gesamtbetrachtung darüber hinaus auch maßgeblich, dass die Eheleute B und C – wenn auch mit Vertretern der Museen als weitere Vorstände – über das in der Stiftung verselbständigte Vermögen bestimmen können, da von gleichgerichteten Interessen der Mitglieder des Stiftungsvorstandes auszugehen sei. Darüber hinaus waren die Spenden-Höchstabzugsbeträge der Eheleute B und C überschritten, so dass eine unmittelbare Spende offenbar nicht mehr steuerlich abziehbar war (ein Spendenvortrag blieb natürlich möglich).

Einseitiges Spendenverhaltens der GmbH:

Maßgeblich war vor allem das einseitige Spendenverhalten der GmbH, da nur kleinere Spenden an gemeinnützige Organisationen erfolgten, während höhere Zuwendungen allein zugunsten der A-Stiftung festzustellen waren. Diese fehlende Streuung der Zuwendungen (mit der „Gießkanne“) weise ebenfalls auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin. BFH und FG sehen es daher als erwiesen, dass die Stiftung durch die Spenden der GmbH eine (zusätzliche) Förderung erhielt, ohne dass B oder C selbst dafür Mittel hätten aufwenden müssen.

III. Hinweise für die Praxis:

Diese Grundsätze dürften auch für Zuwendungen einer Gesellschaft an eine gemeinnütziger Tochter-gGmbH gelten (vgl. zur Abgrenzung Spende/verdeckte Einlage FG Rheinland-Pfalz v. 7.10.2020 – 1 K 1264/19, EFG 2021, 481 – Rev.: I R 52/20).

4. Anwendbarkeit der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf bei einer Tochter-Personengesellschaft „verrechnungsgesperrte“ Verluste nach § 15a EStG

Nach der am 25. 1. 2022 veröffentlichten Entscheidung findet die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG auf die verrechenbaren Verluste einer Tochter-Personengesellschaft nach § 15a EStG keine Anwendung.

Diese Verluste sind nach einem eigenständigen steuerlichen „Verlustbeschränkungsregime“ für (mitunternehmerische) Personengesellschaften gemäß § 15a EStG „gesperrt“ und damit im Streitjahr nicht zu eigenen Verlusten bei der Klägerin i. S. des § 8c KStG geworden.

FG Köln vom 28. 10. 2021 – 1 K 2563/17

I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, war im Streitjahr 2014 eine 100-prozentige Enkelgesellschaft der A-AG. Sie war zudem als Kommanditistin an der B-KG beteiligt. Die B-KG erzielte aus ihrer Geschäftstätigkeit in der Vergangenheit hohe Verluste. Die der Klägerin aus ihrer Stellung als Mitunternehmerin der B-KG zuzurechnenden Verlustanteile unterlagen, soweit deren Voraussetzungen vorlagen, der steuerlichen Abzugsbeschränkung nach § 15a EStG. Aufgrund dessen wurde für die Klägerin ein verrechenbarer Verlust i. S. des § 15a Abs. 4 EStG gesondert festgestellt.

2013 meldete die Konzernmutter A-AG Insolvenz an. Im Zuge des Insolvenzverfahrens wurde als wesentliche Sanierungsmaßnahme auf der Ebene der A-AG 2014 ein sog. Debt-Equity-Swap durchgeführt, aufgrund dessen es bei der A-AG zu einem vollständigen Anteilseignerwechsel kam. Aufgrund des Anteilseignerwechsels auf Ebene der A-AG ging das Finanzamt grundsätzlich von einem Eingreifen der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG in der Fassung des Streitjahres 2014 bei der A-AG und den nachgeschalteten Körperschaften aus. Ebenso vertrat es die Rechtsauffassung, dass § 8c KStG auch auf die einer Körperschaft als Mitunternehmerin zuzurechnenden verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG anwendbar sei und zu deren Untergang führe (vgl. BMF vom 4. 7. 2008, BStBl I 2008, 736, Tz. 2). Im Rahmen des Bescheids der B-KG über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 KStG für 2014 ging das Finanzamt daher von einem vollständigen Wegfall des verrechenbaren Verlusts aus den Vorjahren „nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG“ aus, so dass im Streitjahr 2014 verrechenbare Verluste der Klägerin i. S. des § 15a EStG vollständig wegfielen.

Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage beim Finanzgericht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage hat Erfolg. Nach Ansicht des erkennenden Senats führte der Anteilseignerwechsel bei der A-AG nicht zu einem Untergang der Verluste der Klägerin nach § 15a Abs. 4 EStG aus ihrer Beteiligung als Mitunternehmerin an der B-KG. Der Abzug der Verluste war nicht gem. § 8c Abs. 1 Sätze 1, 2 KStG ausgeschlossen.

Nach der Regelung des § 8c Abs. 1 KStG sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste nicht mehr abziehbar. Darunter fallen dagegen nicht nach § 15a EStG nicht

abziehbare Verluste (vgl. Dennisen/Frankus, DB 2017, 443, 444; Zerwas/Fröhlich, DStR 2007, 1933, 1936 f.; Roser in Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 8c Rn. 28c; Olbing in Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 8c Rn. 72; ähnlich: Brandis in Heuermann/Brandis, 158. EL August 2021, KStG § 8c Rn. 24; a. A.: Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 303. Update 04/2021, 304. Lieferung 06.2021, § 8c KStG Rn. 13; BMF vom 28. 11. 2017 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002 –, BStBl I 2017, 1645 Rn. 2). § 15a EStG führt nämlich dazu, dass Verluste bei Bestehen eines negativen Kapitalkontos des Kommanditisten – wie im Streitfall bei der Klägerin – gar nicht erst zur Körperschaft durchdringen können und dort noch keine nutzbaren oder nicht nutzbaren Verluste darstellen. § 15a EStG sperrt nicht die Verluste der Körperschaft selbst, sondern lässt die Verluste gar nicht erst zu der Körperschaft durchdringen. Wenn diese Verluste aufgrund der Liquidation bzw. der gänzlichen Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu der Körperschaft kommen, handelt es sich aus Sicht des Anteilseigners um „neue Verluste“, da der Anteilseigner dann die Verluste auch wirtschaftlich trägt (vgl. Roser in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8c Rn. 28c; Dennisen/Frankus, DB 2017, 443, 444).

Aufgrund dieser systematischen Erwägungen, die der erkennende Senat teilt, ist eine Ausdehnung der Anwendbarkeit des § 8c Abs. 1 Sätze 1, 2 KStG auf Verluste nach § 15a EStG nicht möglich.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Besprechungsentscheidung schließt sich der erkennende Senat des FG Köln der herrschenden Meinung im Schrifttum an, dass verrechenbare Verluste nach § 15a EStG nicht zu Verlusten nach § 8c KStG bei der Anteilseignerkörperschaft führen. Insoweit sperrt das eigenständige steuerliche „Verlustbeschränkungsregime“ für (mitunternehmerische) Personengesellschaften gemäß § 15a EStG das Durchdringen dieser Verluste auf die Ebene der Anteilseignerin (GmbH) und damit eine Berücksichtigung bei § 8c KStG. Zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Regelung des verbliebenen § 8c Abs. 1 KStG (vgl. Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29. 8. 2017 – 2 K 245/17 –, Az. des BVerfG: – 2 BvL 19/17 –, Kersten in eNews Steuern 46/2017 vom 20. 11. 2017) musste sich der Senat im vorliegenden Fall nicht mehr äußern. Die Revision wurde gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

IV. Umsatzsteuer

1. EuGH: Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerung erst bei Vereinnahmung des Entgelts

In seinem heutigen Urteil hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass die deutsche Regelung, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug – auch bei einer Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten - bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, nicht mit den europarechtlichen Gegebenheiten, insbesondere der Artikel 167 und Artikel 66 Abs. 1 Mehrwertsteuerrichtlinie, in Einklang steht.

EuGH-Urteil vom 10. Februar 2022 (C-9/20),

I. Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GbR, hatte ein angemietetes Gewerbegrundstück weitervermietet. Sowohl die GbR als auch der Vermieter hatten zur Umsatzsteuerpflicht optiert und durften die Steuer nicht nach vereinbarten, sondern nach vereinnahmten Entgelten berechnen. Die Besonderheit im Streitfall: Aufgrund einer teilweisen Stundung wurden die Mietzahlungen seitens der GbR erst in 2013 bis 2016 für die Grundstücksüberlassung der Jahre 2009 bis 2012 geleistet. Die GbR machte ihren Vorsteuerabzugsanspruch zu dem Zeitpunkt geltend, in dem die Zahlung erfolgte. Dem widersprach das Finanzamt: Der Vorsteuerabzug für die Mietzahlungen an die Vermieterin müsse in den Jahren erfolgen, auf die sich die Mietzahlungen bezogen hätten und nicht in den (späteren) Jahren, in denen die tatsächlichen Zahlungen erfolgt seien. Nach deutschem Umsatzsteuerrecht entsteht die Steuer - entsprechend der Auffassung des Finanzamts - auch dann schon mit der Ausführung des Umsatzes, wenn der Leistungserbringer seine Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet. Das Finanzgericht hat jedoch Zweifel an der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie (hier Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie -MwStRL).

In seinen Schlussanträgen hatte der Generalanwalt (GA) in der deutschen Regelung einen Widerspruch zu der MwStRL gesehen (siehe hierzu unseren Blogbeitrag/Update vom 9. September 2021).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der EuGH folgt der Einschätzung des GA vollumfänglich. - Als Erstes ist festzustellen, dass der Wortlaut von Art. 167a MWStRL klar und unzweideutig ist. Dieser lautet: Die Mitgliedstaaten können im Rahmen einer fakultativen Regelung vorsehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug eines Steuerpflichtigen, (...) erst dann ausgeübt werden darf, wenn der entsprechende Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer auf die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen erhalten hat. Nach Art. 66 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten abweichend u. a. vom Grundtatbestand in Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie (wonach der Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird) vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht. Nach Ansicht des EuGH habe der deutsche Gesetzgeber von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht, indem er in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG vorgesehen hat, dass die

Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Daraus folge, so der EuGH, dass in Fällen, in denen der Steueranspruch gemäß Art. 66 Abs. 1 Buchst. b spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht, auch das Recht auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Vereinnahmung des Preises entsteht.

Die Europarichter erinnern an die seinerzeitige Begründung und an das Erfordernis für die Einführung des Art. 167a MwStRL, nämlich um kleine und mittlere Unternehmen zu fördern, denen es Schwierigkeiten bereitet, vor Eingang der Zahlung ihrer Kunden Mehrwertsteuer an die zuständige Behörde zu entrichten, und um es den Mitgliedstaaten zu ermöglichen, ein fakultatives Cash- accounting-System einzuführen, das keine negativen Auswirkungen auf den Cashflow ihrer Mehrwertsteuereinnahmen hat.

III. Hinweise für die Praxis:

Vorbehaltlich der Nachprüfungen, die das vorlegende Finanzgericht hinsichtlich der tatbestandlichen Voraussetzungen der nationalen Abweichung gemäß Art. 66 Abs. 1 Buchst. b („Entstehung des Steueranspruchs spätestens bei Vereinnahmung des Preises“) und Art. 167 MwStRL vorzunehmen hat, sei somit davon auszugehen, dass das Recht der Grundstücksgemeinschaft auf Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt der Vereinnahmung des Preises durch den Vermieter entstanden ist.

2. BMF: Bemessungsgrundlage für (Hybrid-)Elektrofahrzege und Elektrofahrräder

Mit Schreiben vom 7. 2. 2022 hat sich das BMF zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Elektrofahrzeugen und Fahrrädern geäußert. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) wird zur Begriffsbestimmung und zum Vorsteuerabzug der Fahrzeuge geändert.

BMF-Schreiben vom 7. 2. 2022

I. Hintergrund

Erwirbt ein Unternehmer ein Fahrzeug, um es sowohl für seine unternehmerischen als auch für unternehmensfremde (private) Zwecke zu verwenden, kann er das Fahrzeug dem Unternehmen ganz, gar nicht oder auch teilweise zuordnen (Abschn. 15.2c Abs. 2 UStAE). Ein Vorsteuerabzug kann sich für ihn nur insoweit ergeben, wie er das Fahrzeug dem Unternehmen tatsächlich zugeordnet hat. Ist das Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet worden, muss die unternehmensfremde (private) Nutzung des Fahrzeugs der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe unterworfen werden (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG).

Die verschiedenen Möglichkeiten der Besteuerung dieser Wertabgabe hat die Finanzverwaltung in Abschn. 15.23 UStAE zusammengestellt. Bisher hatte die Finanzverwaltung – anders als im Ertragsteuerrecht – sich nicht ausdrücklich zur Nutzung von Elektro- oder Elektrohybridfahrzeugen, Elektrofahrrädern oder Fahrrädern geäußert.

II. Die Anweidung im Einzelnen:

Das BMF-Schreiben ändert Abschn. 15.23 und führt einen neuen Abschn. 15.24 UStAE ein.

Dabei macht das BMF Ausführungen zu dem für eine Nutzung bzw. Überlassung bestimmter Beförderungsmittel anzusetzenden Wert und unterscheidet dabei nach Fahrzeugen und Fahrrädern. Der Begriff des Fahrzeugs sei gleichzusetzen mit dem Begriff Kraftfahrzeug und schließe darum Elektrofahrräder ein, die einer Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinpflicht unterliegen. Entsprechend umfasst der Begriff des Fahrrads Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen sind.

Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs ist dem BMF zufolge unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Neben anderen Methoden der Wertermittlung könne dabei nach der sogenannten 1 v. H.-Regelung vorgegangen werden. Die Finanzverwaltung stellt in diesem Zusammenhang fest, dass ertragsteuerrechtliche Begünstigungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 sowie Satz 3 Nr. 1 bis 5 EStG) für Elektrofahrzeuge oder Elektrohybridfahrzeuge nicht für die Umsatzsteuer zu übernehmen sind. Die Absenkung des Ansatzes bei der 1 v. H.-Regelung auf 0,5 v. H oder 0,25 v. H. gilt damit nicht für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für umsatzsteuerrechtliche Zwecke, soweit die 1 v. H.-Regelung angewendet werden soll.

Zur Besteuerung sowohl der unternehmensfremden (privaten) Nutzung von Fahrrädern als auch der Überlassung an das Personal ist ein neuer Abschn. 15.24 UStAE eingeführt worden. Es wird von der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht beanstandet, wenn die Besteuerung der (Elektro-)Fahrräder, die nicht unter den Fahrzeugbegriff fallen (Fahrräder ohne Kennzeichnungspflicht), analog der Besteuerung von Fahrzeugen vorgenommen wird.

Der Nachweis der unternehmensfremden Nutzung bzw. der privaten Nutzung durch das Personal kann aber nicht anhand eines Fahrtenbuchs ermittelt werden, da in Ermangelung eines Tachos die Gesamtnutzung nicht verifiziert werden kann.

Soweit nicht durch eine zulässige sachgerechte Schätzung der Anteil der der Besteuerung unterliegenden Bemessungsgrundlage ermittelt wird, kann aus Vereinfachungsgründen auch die 1 v. H.-Regelung angewendet werden. Dabei ergeben sich abhängig von der Nutzung die folgenden Ergebnisse:

- Nutzung durch den Unternehmer für unternehmensfremde Zwecke (Abschn. 15.24 Abs. 2 UStAE): 1 v. H des Bruttolistenneupreises des Fahrrads. Zur Abgeltung der nicht vorsteuerabzugsbehafteten Kosten kann ein Abschlag von 20 v. H. vorgenommen werden; dieser Betrag stellt dann die Bemessungsgrundlage dar (geschätzte Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG i. V. m. Abschn. 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a UStAE).

- (Entgeltliche) Überlassung an das Personal für Privatzwecke: Aus Vereinfachungsgründen kann die Bemessungsgrundlage mit monatlich 1 v. H. der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers (jeweils zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads) angesetzt werden. Dieser Wert ist der Bruttowert, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.

Überlässt der Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (Arbeitnehmer) ein (Elektro-)Fahrrad auch zur privaten Nutzung, sei dies regelmäßig eine entgeltliche Leistung (Arbeitsleistung gegen Fahrradgestellung). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgt nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG, hilfsweise nach der sog. 1 v. H.-Regelung für Fahrräder (Rn. 1 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9. 1. 2020, BStBl I 2020, 174). Falls der anzusetzende Wert des Fahrrades weniger als 500 EUR betrage, werde es nicht beanstandet, wenn abweichend von dem Vorstehenden von keiner entgeltlichen Überlassung des Fahrrads ausgegangen wird. In diesen Fällen sei keine Umsatzbesteuerung der Leistung an den Arbeitnehmer erforderlich. Abweichende ertragsteuerliche Ansätze (z. B. nach § 3 Nr. 37 EStG oder § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG) seien nicht für Zwecke der Umsatzsteuer zu übernehmen.

III. Hinweise für die Praxis:

Bisher hatte sich die Finanzverwaltung nicht umfangreich zur Frage der Besteuerung von Elektrofahrzeugen und Fahrrädern in der Umsatzsteuer geäußert.

Wie das BMF mitteilt, würden die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 20. 1. 2021, – C-288/19 – „QM“ auf die deutsche Verwaltungsauffassung derzeit noch mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert. Hierzu ergehe ggfs. ein gesondertes BMF-Schreiben. Das vorliegende Schreiben ist also nicht so zu verstehen, dass das BMF das genannte Urteil ignorieren möchte.

Das Urteil „QM“, das sich eigentlich mit dem Leistungsort der Überlassung von Fahrzeugen befasst, bezieht sich auf den Fall der Überlassung von Firmenwagen, die es „obendrauf“ gibt, für die also keine Gehaltsumwandlung erfolgt – was aber ein atypischer Fall ist (obwohl dergleichen bei Geschäftsführern usw. mitunter vorkommen soll). Der EuGH entschied, dass die Möglichkeit der privaten Benutzung eines Firmenwagens ohne Anrechnung auf die Barvergütung nicht als „Vermietung“ eines Fahrzeugs anzusehen war. Nach einer noch 2021 erfolgten Entscheidung des Vorlagegerichts (FG Saarbrücken) ist das Verfahren jetzt am BFH anhängig.

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

V. Abgabenordnung

1. Vereinbarungen mit Angehörigen

I. Sachverhalt:

Zwei zu je 50 % an einer GmbH beteiligte Gesellschafter veräußerten ihre zum steuerlichen Privatvermögen gehörenden Beteiligungen wechselseitig zu einem Veräußerungspreis, der sehr deutlich unter dem nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 200 BewG geschätzten Wert lag.

Sächsische FG mit Urt. 8 K 1102/20 v. 6.5.2021 -Rev. unter Az. IX R 18/21 anhängig

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Wegen des krassen Missverhältnisses zwischen Kaufpreis und geschätztem Ertragswert erkannte das FG 2021, 2063 wegen Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO die geltend gemachten Veräußerungsverluste nach § 17 EStG nicht an.

III. Hinweise für die Praxis:

Im Fall angemessener Kaufpreise hätte das FG – wie man der Urteilsbegründung entnehmen kann – § 42 AO im Hinblick auf das BFH-Urt. IX R 40/09 v. 7.12.2010, BStBl. 2011 II, 427, das eine Verlustrealisierung nach § 17 EStG durch ringweise Anteilsveräußerungen unter den Gesellschaftern anerkannt hat, nicht angewandt. Grundsätzlich akzeptiert der BFH in ständiger Rspr. die gezielte Realisierung echter steuerlicher Verluste.

Im Streitfall könnte der Berücksichtigung der Verluste unabhängig von § 42 AO entgegenstehen, dass die Anteilsübertragung teilentgeltlich (möglicherweise weitgehend unentgeltlich) erfolgt ist, vgl. auch Falk, EFG 2021, 264.

Allerdings ist die griffweise Bewertung nach der vereinfachten Ertragswertmethode strittig; von Klägerseite wird vorgetragen, dass angesichts sich abzeichnender Probleme für die Branche die Geschäfte der GmbH künftig nicht mehr gewinnversprechend sind.

2. Bekanntgabe von Verwaltungsakten an Bevollmächtigten nach Beraterwechsel

Nach dieser Entscheidung bleibt die Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung an den bisherigen Bevollmächtigten (Steuerberater) auch dann wirksam, wenn das Finanzamt nach Aufgabe der Einspruchsentscheidung zur Post vom Widerruf der Bevollmächtigung Kenntnis erlangt. Die Mitteilung des Widerrufs nach Übersendung der Einspruchsentscheidung lässt die Rechtswirkungen der Bekanntgabe und damit auch den Lauf der Klagefrist unberührt. Bei Zustellung eines Verwaltungsakts an den ehemaligen Bevollmächtigten hat dieser sicherzustellen, dass Rechtsbehelfsfristen von seinem früheren Mandanten gewahrt werden können. Hierzu muss er den Mandanten benachrichtigen.

FG Münster vom 3. 11. 2021 – 6 K 24/21 E, U, F – (StEd 2022, 24)

I. Sachverhalt

Die Klägerin wurde im Streitzeitraum mit ihrem Ehemann zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und war steuerlich durch die Kanzlei O & A beraten. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 2019 wurden Verluste aus der Haltung von Pensionspferden vom Finanzamt nicht mehr anerkannt (Liebhaberei). Das Finanzamt änderte daraufhin die entsprechenden Festsetzungen und Verlustfeststellungen für 2007 bis 2017 und gab die Änderungsbescheide gegenüber der Kanzlei O & A als Empfangsbevollmächtigter bekannt.

Mit Schreiben vom 30. 4. 2020 legte der steuerliche Berater unter Verwendung eines Briefbogens der „O & A Wirtschaftsprüfer, Steuerberater“ namens und im Auftrag der Klägerin Einsprüche gegen die sie betreffenden Bescheide ein. Namens und im Auftrag des Ehemannes wurden Einsprüche gegen die Einkommensteuer- und Verlustfeststellungsbescheide eingelegt. Das Finanzamt erinnerte mit Schreiben vom 5. 5. 2020 und 9. 7. 2020 an die Begründung der Einsprüche. Auch diese Schreiben wurden an die Kanzlei O & A als Empfangsbevollmächtigte der Klägerin adressiert. Ausweislich eines in den Akten des Finanzamts enthaltenen Telefonvermerks wurde telefonisch Fristverlängerung zunächst bis zum 28. 8. 2020 und sodann bis zum 11. 9. 2020 beantragt. Eine Begründung der Einsprüche erfolgte auch nach Fristablauf nicht.

Mit Einspruchsentscheidungen jeweils vom 30. 9. 2020 wies das Finanzamt die Einsprüche der Klägerin sowie des Ehemannes als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidungen wurden an die Kanzlei O & A als Bevollmächtigte der Klägerin, bzw. als Bevollmächtigte des Ehemannes übersandt. Ausweislich der in den Verwaltungsakten vorhandenen Absendeverfügungen erfolgte die Aufgabe zur Post am Mittwoch, den 30. 9. 2020. Mit Schreiben vom Freitag, dem 2. 10. 2020 teilte Herr Wirtschaftsprüfer und Steuerberater A mit, dass die Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen zugunsten der Klägerin sowie ihres Ehemannes erloschen sei. Die Einspruchsentscheidungen vom 30. 9. 2020 lagen dem Schreiben bei. Ausweislich der in den Akten vorhandenen Absendeverfügungen gab der Beklagte eine an die Klägerin persönlich adressierte Ausfertigung der Einspruchsentscheidung am 8. 10. 2020 zur Post. Gleiches galt für eine an den Ehemann persönlich adressierte Ausfertigung der Einspruchsentscheidung.

Am 5. 11. 2020 erteilte die Klägerin eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen zugunsten eines neuen Steuerberaters. Dieser teilte dem Finanzamt mit, dass die bisherigen Steuerberater der Kanzlei O & A das Mandat bereits im Frühjahr beendet hätten. Mit ihrer Klage vom 4. 1. 2021 wendet sich die Klägerin nun an das Finanzgericht und trägt vor, die streitgegenständliche Einspruchsentscheidung persönlich nicht erhalten zu haben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage ist unzulässig, weil die Klagefrist nicht eingehalten worden ist.

Nach Ansicht des erkennenden Senats erfolgte die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 30. 9. 2020 i. S. des § 122 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO an die Kanzlei O & A. Die Bekanntgabe war auch wirksam, da die Kanzlei O & A bevollmächtigt war, die Vollmacht nicht wirksam widerrufen wurde und die Entscheidung, an den Bevollmächtigten zuzustellen, sich im Rahmen einer sachgerechten Ermessensausübung hält. Bei Personen und Vereinigungen i. S. des §§ 3 und 4 Nr. 11 des Steuerberatungsgesetzes, die für den Steuerpflichtigen handeln, wird eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung vermutet (§ 80 Abs. 2 Satz 1 AO). Vorliegend ist die Kanzlei O & A ausdrücklich für die Klägerin aufgetreten. Insbesondere haben die Steuerberater mit Schreiben vom 30.4.2020 unter Verwendung eines Briefbogens der „O & A Wirtschaftsprüfer, Steuerberater“ namens und im Auftrag der Klägerin umfangreiche Einsprüche eingelegt und insoweit für die Klägerin gehandelt. Zweifel an der ordnungsgemäßen Bevollmächtigung musste das Finanzamt nicht haben.

Die Bevollmächtigung der Kanzlei O & A war im Zeitpunkt der Übersendung der Einspruchsentscheidung nicht wirksam widerrufen. Gemäß § 80 Abs. 1 Satz 3 AO wird ein Widerruf der Vollmacht gegenüber der Finanzbehörde erst wirksam, wenn er ihr zugeht. Die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung durch das Finanzamt ist ermessensfehlerfrei erfolgt. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass der Einspruch vorliegend durch den Bevollmächtigten eingelegt wurde. Denn die beklagte Behörde handelt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht ermessensfehlerhaft, wenn sie die Einspruchsentscheidung an den Bevollmächtigten bekannt gibt, der den Einspruch eingelegt hat (vgl. BFH vom 5. 3. 2014 – VIII R 51/12 –, BFH/NV 2014, 1010). Darüber hinaus beantragten die Steuerberater O & A zugunsten der Klägerin mehrfach telefonisch Fristverlängerung zur Begründung der Einsprüche, ohne auf eine etwaige Mandatsniederlegung hinzuweisen. Das Finanzamt konnte daher ohne Ermessensfehler von einem Fortbestand der Vollmacht ausgehen und damit wirksam dem Bevollmächtigten gegenüber bekanntgeben. Eine andere Entscheidung wäre nicht ermessensgerecht gewesen (vgl. BFH vom 5. 10. 2000 – VII R 96/99 –, BStBl II 2001, 86).

Der wirksamen Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an die Kanzlei O & A steht vorliegend nicht entgegen, dass das Finanzamt nach Aufgabe der Einspruchsentscheidung zur Post von dem Widerruf der Vollmacht zugunsten der O & A Kenntnis erlangt hat. Denn nach der Rechtsprechung des BFH sind Verfahrenshandlungen der Finanzbehörde bis zum Zugang des Widerrufs bei der Finanzbehörde gegenüber dem bisherigen Bevollmächtigten wirksam (vgl. BFH vom 14. 11. 2012 – II R 14/11 –, BFH/NV 2013, 693). Entsprechend kommt der Mitteilung des Widerrufs keine Rückwirkung zu. Die Mitteilung des Widerrufs nach Übersendung der Einspruchsentscheidung lässt die Rechtswirkungen der Bekanntgabe und damit auch den Lauf der Klagefrist vielmehr unberührt. Bei Zustellung eines Verwaltungsakts an den ehemaligen Bevollmächtigten hat dieser sicherzustellen, dass Rechtsbehelfsfristen von seinem früheren Mandanten gewahrt werden können. Hierzu muss er den Mandanten benachrichtigen. Die Rücksendung des Verwaltungsakts an das Finanzamt – unter Hinweis auf den Widerruf der Vollmacht – ist insoweit nicht ausreichend (so auch FG Hamburg vom 7. 10. 1993 – II 13/93 –). Etwas anderes ergibt sich vorliegend auch nicht daraus, dass der Widerruf der Vollmacht innerhalb der Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO beim Finanzamt eingegangen ist.

Durch die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung an die Kanzlei O & A ist die Klagefrist am 6. 10. 2020 in Gang gesetzt worden und am 5. 11. 2020, vor Klageerhebung am 4. 1. 2021, abgelaufen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der heutige Besprechungsfall behandelt den alltäglichen Fall der Bekanntgabe von Steuerbescheiden im Zuge eines Beraterwechsels. Problematisch waren hier sowohl die fortgesetzten

Vertretungshandlungen des Alt-Beraters trotz Mandatsbeendigung (Einsprüche, Fristverlängerungen) als auch die Versäumnis der Rechtsbehelfseinlegung durch den Neu-Berater nach Mandatsübernahme. Das Finanzgericht äußert sich zur Verantwortlichkeit in der Weise, dass bei Zustellung eines Verwaltungsakts an den ehemaligen Bevollmächtigten dieser sicherzustellen hat, dass Rechtsbehelfsfristen von seinem früheren Mandanten gewahrt werden können. Hierzu müsse er den Mandanten benachrichtigen.

Zur Beurteilung, ob vorliegend ein Haftungsfall vorliegt, ist das Verhalten und die Kenntnis der Mandanten von entscheidender Bedeutung, die ihrerseits den Zugang der persönlich an sie versandten Verwaltungsakte im Verfahren abstritten.

Das Finanzgericht ließ die Revision zu, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat und der Fortbildung des Rechts dient. Soweit ersichtlich, ist die Frage, welche Wirkung dem Widerruf der Vollmacht innerhalb der Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO für den Lauf der Klagefrist zukommt, bisher nicht abschließend geklärt.

3. Zugang und Bekanntgabe eines Steuerbescheids bei Bestreiten des Zugangs

Nach der Entscheidung des FG Köln kann sich der Steuerpflichtige dann nicht auf einen fehlenden Zugang eines Steuerbescheids berufen, wenn ausweislich der Daten aus dem Rechenzentrum der Finanzverwaltung und des Postdienstleisters von einem fehlerfreien Versand der gesamten Sendung auszugehen ist und der Steuerpflichtige einen Teil dieser Sendung nachweislich erhalten hat.

FG Köln vom 8. 11. 2021 – 11 V 1709/21

I. Sachverhalt

Der Antragsteller erzielte im Jahr 2019 Einkünfte aus einer selbstständigen Tätigkeit sowie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Darüber hinaus erzielte er Einkünfte aus der Vermietung diverser Eigentums- und Ferienwohnungen. Der Antragsteller reichte beim Antragsgegner für das Streitjahr 2019 am 31. 7. 2020 eine unvollständige Einkommensteuererklärung über ELSTER ein. Die Erklärung enthielt unter der Rubrik „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ folgende Ausführungen: „Die Eingaben setzen auf den Daten für 2018 auf. Ich reiche einzelne Belege/Ergänzungen (Korrekturen) nach. Weiter ergänze ich ein Objekt, zu dem die Daten noch nicht vorliegen“.

Das Finanzamt forderte den Antragsteller daraufhin mehrfach auf, die vollständigen Steuererklärungen für 2018 und 2019 einzureichen und wies auf eine andernfalls bestehende Schätzungsbefugnis hin. Der Antragsteller teilte daraufhin mit, dass die „Überarbeitung der Einkommensteuererklärung gerne“ nachgeliefert werde. Hierfür werde „noch eine Woche“ benötigt. In diesem Zuge werde auch die Einkommensteuererklärung für 2018 nebst Umsatzsteuererklärung 2018 „aktualisiert“. Auch die Umsatzsteuererklärung für 2017 werde „geliefert“. Da eine weitere Reaktion des Antragstellers ausblieb, erließ das Finanzamt am 7. 5. 2021 Bescheide für 2019 und 2018 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Einkommensteuerbescheide für 2018 und 2019 wurden mit Datum vom 7. 5. 2021 zentral vom Rechenzentrum der Finanzverwaltung versandt. Beide Steuerbescheide bestanden jeweils aus drei Blättern; zusätzlich erging für jedes Jahr auf jeweils einem Blatt Papier ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. 12. 2018 bzw. 2019. Der Einkommensteuerbescheid für 2019 wurde bestandskräftig.

Da der Antragsteller für 2019 trotz Aufforderung keine Umsatzsteuererklärung eingereicht hatte, schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Umsatzsteuer 2019 mit Bescheid vom 20. 4. 2021 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 14. 7. 2021 auf. Auch der Einkommensteuerbescheid für 2019 wurde aufgrund einer Mitteilung geändert.

Mit beim Finanzamt am 16. 7. 2021 eingegangenen Schreiben vom selben Tag legte der Antragsteller gegen die geänderte Einkommensteuerfestsetzung 2019 und die Umsatzsteuerfestsetzung 2019 Einspruch ein. Zudem beantragte er jeweils die Aussetzung der Vollziehung.

Mit Schreiben vom 20. 7. 2021 lehnte das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich Einkommensteuer 2019 und mit Schreiben vom 20. 8. 2021 hinsichtlich Umsatzsteuer 2019 ab. Zur Einkommensteuer führte es aus, dass es sich bei dem Bescheid vom 29. 6. 2021 um einen Änderungsbescheid handele und vor diesem Hintergrund mit Blick auf eine zwischenzeitlich eingetretene Bestandskraft des Bescheids vom 7. 5. 2021 eine Änderungssperre nach § 351 AO vorliege.

Der Antragsteller führte in einem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 25. 7. 2021 aus, dass ihm kein Einkommensteuerbescheid für 2019 aus „Mai 2021“ vorliege. Andernfalls

– so der Antragsteller – hätte er auch gegen einen solchen Bescheid Einspruch eingelegt, wie dies für das Jahr 2018 gegen den insoweit ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 7. 5. 2021 erfolgt sei. Gleichzeitig bat er um eine „erneute Zustellung“ des Bescheids für 2019. Dem entsprach das Finanzamt nicht.

Mit Schriftsatz vom 19. 8. 2021 hat der Antragsteller beim FG Klage wegen Einkommensteuer 2019 und Umsatzsteuer 2019 erhoben und begehrt zudem gerichtlich die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich Einkommensteuer 2019 und Umsatzsteuer 2019. Über die Klagen wegen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2019 ist bisher nicht entschieden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Aussetzungsantrag hat keinen Erfolg. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist es vorliegend nicht ernstlich zweifelhaft, dass der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 7. 5. 2021 dem Antragsteller im Mai 2021 wirksam bekanntgegeben und in der Folgezeit bestandskräftig wurde.

Nach § 124 Abs. 1 Satz 1 AO wird ein Verwaltungsakt gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Gemäß § 122 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, demjenigen Beteiligten, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist, bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen.

Der Antragsteller hat den Zugang des Einkommensteuerbescheids für 2019 vom 7. 5. 2021 für die Zeit vor dem Erhalt der Kopie am 29. 7. 2021 bestritten. Ein einfaches Bestreiten genügt in diesem Fall; eine weitergehende Substantiierung ist nicht erforderlich, zumal diese dem Antragsteller auch objektiv unmöglich wäre. Vielmehr ist die Finanzbehörde in dieser Konstellation gehalten, den Zugang des Steuerbescheids nachzuweisen. Der Nachweis des Zugangs eines schriftlichen Verwaltungsaktes nach § 122 Abs. 2 AO kann nicht nach den Grundsätzen des Anscheinsbeweises geführt werden. Es gelten vielmehr die allgemeinen Beweisregeln, insbesondere die des Indizienbeweises. Die den Verwaltungsakt absendende Behörde trägt dabei die Beweislast für den Zugang (vgl. z. B. BFH vom 14. 3. 1989 – VII R 75/85 –, BStBl II 1989, 534; vom 12. 3. 2003 – X R 17/99 –, BFH/NV 2003, 1031).

Nach den internen Ermittlungen des Finanzamts zum Postversand des Einkommensteuerbescheids für 2019 vom 7. 5. 2021 durch das Rechenzentrum der Finanzverwaltung NRW und durch die Beförderung des Bescheids durch den Postdienstleister Deutsche Post AG ist für den erkennenden Senat nicht zweifelhaft, dass dieser Steuerbescheid am 7. 5. 2021 zur Post aufgegeben wurde und daher am 10. 5. 2021 als bekanntgegeben galt.

Der Senat hat darüber hinaus auch keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 7. 5. 2021 dem Antragsgegner im Mai 2021 zugegangen ist und damit wirksam wurde. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Sendung ausweislich der Auskunft des Rechenzentrums und der Deutschen Post AG aus Steuerbescheiden für zwei Jahre (2018 und 2019) und insgesamt aus acht Blättern bestand. Die Einkommensteuerbescheide für 2018 und 2019 vom 7. 5. 2021 bestanden jeweils aus drei Blättern. Zusätzlich erging mit Datum vom 7. 5. 2021 jeweils ein aus einem Blatt bestehender Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. 12. 2018 und

31. 12. 2019. Für den Senat ist unter anderem mit Blick auf die von der Deutschen Post AG ausgewiesene Gesamtblattzahl und die Mitteilung des Rechenzentrums der Finanzverwaltung, wonach die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019 Inhalt einer Druckdatei gewesen seien, nicht ernstlich zweifelhaft, dass sich diese vier Steuerbescheide mit der Gesamtzahl von acht Blättern in dem zur Sendungsnummer gehörenden Briefumschlag befanden. Der Antragsteller selbst hat ausdrücklich bestätigt, dass er den Einkommensteuerbescheid für 2018 vom 7 .5. 2018 erhalten habe und hiergegen auch fristgerecht Einspruch eingelegt.

Vor diesem Hintergrund hat der Senat keine Zweifel daran, dass dem Antragsteller mit dieser Postsendung neben dem Einkommensteuerbescheid für 2018 auch der Einkommensteuerbescheid für 2019 zugegangen ist. Für die Frage des Zugangs kommt es nicht darauf an, ob der Antragsteller den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 7. 5. 2021 zur „Kenntnis“ genommen hat oder ob dieser Bescheid bei ihm „auffindbar“ ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung behandelt einen Klassiker des Verfahrensrechts, nämlich das Bestreiten des Zugangs eines Steuerbescheids. Allerdings versendet das Finanzamt häufig mit gleicher Sendung mehrere Bescheide an den Steuerpflichtigen. Dieser Umstand fiel dem Kläger und Antragsteller hier auf die Füße, da er vorgab, zwar den einen Bescheid erhalten zu haben, den anderen – aus der gleichen Postsendung – allerdings nicht. Dies war für das Finanzgericht nicht glaubhaft, so dass der Aussetzungsantrag abgelehnt wurde.

VI. Gewerbesteuer

1. Keine erweiterte GewSt-Kürzung bei erstmaliger Verwaltung im Laufe des EZ

Befasst sich eine neu gegründete Kapitalgesellschaft erst Monate nach ihrer Eintragung in das Handelsregister mit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes, kann sie die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht in Anspruch nehmen, da sie in diesem Fall nicht ausschließlich grundstücksverwaltend tätig ist.

BFH v. 27.10.2021 – III R 7/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, die im Laufe des Jahres 2014 als Vorratsgesellschaft gegründet worden ist. Erst Monate nach ihrer Gründung und Eintragung ins Handelsregister erwarb die Klägerin mehrere Grundstücke, die sie vermietete. Die Klägerin beantragte in ihrer GewSt-Erklärung für das **Streitjahr 2014** die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

Das FA berücksichtigte die Kürzung nicht, weil die Grundstücke zu Beginn des Erhebungszeitraums (EZ) noch nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört hätten. Der Rechtsbehelf sowie die anschließend erhobene Klage (FG Berlin-Bdb. v. 11.12.2018 – 8 K 8131/17, EFG 2019, 1221) hatten keinen Erfolg.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der III. Senat des BFH ist zu dem Ergebnis gekommen, dass das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat, dass die Klägerin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht beanspruchen kann.

Voraussetzung für die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist u.a., dass das Unternehmen *„ausschließlich“* eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt.

Der Begriff der Ausschließlichkeit ist gleichermaßen

- qualitativ,
- quantitativ sowie
- zeitlich

zu verstehen (vgl. BFH v. 12.7.1999 – I B 5/99, BFH/NV 2000, 79 sowie BFH v. 14.4.2000 – I B 104/99, BFH/NV 2000, 1497; *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 23).

In zeitlicher Hinsicht hat dies zur Folge, dass der Unternehmer während des **gesamten EZ** der gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG begünstigten Tätigkeit nachgehen muss. Dies folgt aus dem Wesen der Gewerbesteuer als **Jahressteuer** (BFH v. 18.12.2019 – III R 36/17, BStBl. II 2020, 405 = GmbH-StB 2020, 246 [*Schimmele*]). Die erweiterte Kürzung kann nicht zeitanteilig gewährt werden (*Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 23c; *Roser* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 131).

Für den Streitfall bedeutet dies, dass die Klägerin die erweiterte Kürzung nicht beanspruchen kann, weil sie nicht während des gesamten EZ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG tätig war. Die sachliche GewSt-Pflicht der Klägerin und der (abgekürzte) EZ (§ 14 S. 3 GewStG) begannen am Tag ihrer Eintragung in das Handelsregister. Danach galt die gesamte Tätigkeit der Klägerin als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG).

In der Zeit von ihrer Eintragung bis zum Erwerb der Grundstücke befasste sich die Klägerin jedoch nach ihrem eigenen Vortrag nicht mit der Verwaltung oder Nutzung eigenen Grundbesitzes. Damit scheidet eine erweiterte Kürzung aus.

III. Heinweise für die Praxis:

Für die Kürzung ist der **Stand zu Beginn des Kalenderjahres** erforderlich (sog. *Stichtagsprinzip*). Es ist also nach den Verhältnissen am 1.1. eines jeden Jahres zu entscheiden, ob und inwieweit Grundbesitz, der zum Betriebsvermögen gehört, demnach bei der Kürzung zu berücksichtigen ist.

In der Literatur wurden gegen dieses strenge Stichtagsprinzip Bedenken geäußert (so vor allem *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 13; vgl. dazu auch *Roser* in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 74).

Der BFH hat diesen Bedenken mit der vorliegenden Entscheidung eine klare Absage erteilt.

Beraterhinweis Die erweiterte Kürzung führt in der Praxis nicht nur bei Aufnahme der Tätigkeit zu Problemen.

Es fehlt am Erfordernis einer *ausschließlichen* Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes z.B. daher auch, wenn ein Unternehmer

- das letzte oder einzige Grundstück vor Ablauf des EZ veräußert und
- danach nur noch anderweitige Tätigkeiten ausübt

(BFH v. 20.1.1982 – I R 201/78, BStBl. II 1982, 477).

Eine „technisch bedingte“ Ausnahme wird nur bei einer Veräußerung zum 31.12., 23:59 Uhr, zugelassen (BFH v. 11.8.2004 – I R 89/03, BStBl. II 2004, 1080 = GmbH-StB 2005, 7 [*Görden*]).

2. Gewerbesteuerkürzung - Wann liegt eine Betriebsaufspaltung vor?

Wann kann die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags beansprucht werden? Der BFH hat seine Rechtsprechung in Bezug auf die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, die einer Gewerbesteuerkürzung entgegensteht, geändert. Beim Kriterium der „personellen Verflechtung“ sind demnach auch mittelbare Beteiligungen über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft zu berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Beteiligung der Gesellschafter der Betriebsgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft, die wiederum Gesellschafter der Besitz-Personengesellschaft ist, auch zu einer personellen Verflechtung führt und daher die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung gegeben sind.

BFH vom 16.09.2021 - IV R 7/18

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die eine ehemalige Produktionshalle sowie Büro- und Nebenräume an die M GmbH & Co. KG vermietete.

Die Gesellschafter der Klägerin waren ebenfalls die Inhaber der Mehrheitsanteile der H-GmbH, die alleinige Kommanditistin der M GmbH & Co. KG sowie zu 100 % Anteilseignerin der als Komplementärin eingesetzten V-GmbH war. Das Mietverhältnis bestand auch während der Betriebsprüfung fort.

Obwohl die Klägerin während der Außenprüfung die erweiterte Kürzung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beantragt hatte, traf der Prüfer zur Gewerbesteuer keine Feststellungen.

Nach Erlass der Änderungsbescheide und der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung lehnte das Finanzamt (FA) auch einen Änderungsantrag zur Berücksichtigung der erweiterten Kürzung i.S.v. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ab.

Das FA begründete die Ablehnung damit, dass aufgrund der Beteiligung an der H-GmbH, die im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditistin stand, keine ausschließliche Verwaltung eigenen Grundbesitzes vorliege.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Einspruchsentscheidung gerichtete Klage hatte jedoch vor dem Finanzgericht (FG) Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah die Revision des FA jedoch als begründet an.

Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags wird nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt.

Alternativ kann der Steuerpflichtige beantragen, dass der Gewerbeertrag um den Anteil gekürzt wird, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Voraussetzung für diese erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags ist, dass der Steuerpflichtige ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt, Wohnungsbauten betreut oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichtet und veräußert.

Dagegen ist die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient.

Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden.

Die erweiterte Kürzung ist danach auch ausgeschlossen, wenn die Immobiliengesellschaft Teil einer Betriebsaufspaltung ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Nach der Auffassung des BFH stand im Streitfall der erweiterten Kürzung § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG nicht entgegen. Das von der Klägerin vermietete Grundstück wurde zwar von der M-KG genutzt, diese war jedoch selbst keine Gesellschafterin der Klägerin.

Der BFH sah dagegen im Streitfall zwischen der Klägerin als Besitzunternehmen und der M-KG als Betriebsunternehmen eine Betriebsaufspaltung als gegeben an. Die Gesellschafter A und B der Klägerin können auch das Betriebsunternehmen, die M-KG, mittelbar beherrschen, weshalb die Voraussetzungen für die personelle Verflechtung gegeben waren.

Das FG war zuvor ausgehend von der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass durch eine mittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft keine personelle Verflechtung entstehen kann. Der BFH hielt an dieser Rechtsprechung jedoch nicht mehr fest.

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist vor diesem Hintergrund ausgeschlossen, da das Grundstücksunternehmen infolge der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielte.

Bemerkenswert an diesem Urteil ist die Rechtsprechungsänderung des BFH im Hinblick auf die Erfüllung der Voraussetzung für eine Betriebsaufspaltung. Für die Bestimmung, ob die personelle Verflechtung vorliegt, sind nun ebenfalls mittelbare Beteiligungen über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft zu berücksichtigen. Diese Grundsätze gelten jedoch nicht für eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Kapitalgesellschaft.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Zurechnung eines aufspaltungsbedingten Übertragungsgewinns?

Ein durch die Aufspaltung der Organgesellschaft ggf. angefallener Übertragungsgewinn ist Teil des der Organträgerin nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zuzurechnenden Einkommens (*entgegen* BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001

BFH v. 11.8.2021 – I R 27/18

I. Sachverhalt:

Der BFH hatte die Frage zu entscheiden, welches Steuersubjekt einen ggf. durch die Aufspaltung einer Organgesellschaft entstandenen gewerbesteuerrechtlichen Übertragungsgewinn zu versteuern hat: die Organträgerin oder die Nachfolgegesellschaften der aufgespaltenen Organgesellschaften als Gesamtschuldner.

Im Streitfall wurde die A-GmbH in mehrere Nachfolgegesellschaften aufgespalten. Alleingesellschafterin der A-GmbH war die B-GmbH, mit der eine körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft bestand. Im Anschluss an die Abspaltung wurde die A-GmbH im Handelsregister gelöscht.

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat das FA die Ansicht, dass die Abspaltung nicht zu Buchwerten möglich gewesen sei. Es ermittelte daraufhin einen gewerbesteuerrechtlichen Übertragungsgewinn und erließ gleichlautende Bescheide an alle Nachfolgegesellschaften der A-GmbH als Gesamtschuldner.

Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg (FG Berlin-Brandenburg v. 31.5.2018 – 9 K 9143/16, EFG 2018, 1681). Dagegen richtet sich die vorliegende Revision des FA.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der I. Senat des BFH ist zu dem Ergebnis gekommen, dass die Vorinstanz zutreffend davon ausgegangen ist, dass ein durch die Aufspaltung der A-GmbH ggf. angefallener gewerbesteuerrechtlicher Übertragungsgewinn nicht von den Rechtsnachfolgern der A-GmbH, sondern von der B-GmbH als Organträgerin zu versteuern wäre.

Für eine außerhalb der Einkommenszurechnung nach § 14 Abs. 1 KStG erfolgende gesonderte Behandlung des Übertragungsgewinns gebe es keine positive Rechtsgrundlage.

Als ausschlaggebend erachtet der BFH, dass ein Übertragungsergebnis handelsrechtlich abzuführen sei. Dies sei nach Verschmelzung oder Aufspaltung der Fall, weil der Übertragungsgewinn in dem Zeitpunkt entstehe, in dem der Gewinnabführungsvertrag letztmalig abgerechnet werde. Deshalb sei steuerrechtlich eine Einkommenszurechnung an den Organträger vorzunehmen.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der vorliegenden Entscheidung widerspricht der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001 – DOK 2011/0903665, GmbH-StB 2012, 44 (*Görden*) = BStBl. I 2011, 1314 Rz. Org. 27 S. 1), wonach bei Verschmelzung oder Aufspaltung ein steuerrechtlicher Übertragungsgewinn von der Organgesellschaft selbst zu versteuern sein soll. Er folgt damit der überwiegend vertretenen Meinung in der Literatur (vgl. *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 4 Rz. 66).

Beraterhinweis Die Finanzverwaltung hatte sich zur Begründung ihrer Ansicht darauf berufen, dass eine Organgesellschaft ebenso einen Liquidationsgewinn selbst zu versteuern habe, weil sie keine Erwerbstätigkeit mehr ausübe (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rz. Org. 19).

Dem tritt der BFH in der vorliegenden Entscheidung entgegen. Eine Aufspaltung kann nach Ansicht des BFH gerade nicht mit einer Liquidation gleichgesetzt werden. Die Umwandlung der Organgesellschaft ist mit ihrer Liquidation schon deshalb nicht rechtlich und/oder wirtschaftlich vergleichbar, weil es bei der übertragenden Umwandlung gerade nicht zu einer Zweckänderung von einer Erwerbs- in eine Abwicklungsgesellschaft kommt, vielmehr das Vermögen der Organgesellschaft ohne Abwicklung im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht.

Die Frage, ob der BFH im Falle einer Liquidation zu dem gleichen Ergebnis wie im vorliegenden Fall gekommen wäre, hat er allerdings ausdrücklich offengelassen.

2. Qualifizierter Tausch und Einbringungsgewinn II

Nach dieser Entscheidung des– stellt ein Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG, an der sperrfristbehaftete Anteile bestehen, die zuvor nach § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 im Wege des qualifizierten Anteilstausches übergegangen sind, eine schädliche Veräußerung („Sperrfristverletzung“) dar.

FG Münster vom 30. 12. 2021 – 4 K 1512/15 F

I. Sachverhalt

Bei der Klägerin handelt es sich um eine GmbH & Co. KG (nachfolgend UB-KG). Diese entstand durch formwechselnde Umwandlung der UB-GmbH.

Der formwechselnden Umwandlung der UB-GmbH ging eine Einbringung von Anteilen an der UB-GmbH in die U-GmbH voraus (notarielle Urkunde vom gleichen Tag). Hierfür beantragte die U-GmbH mit Schreiben vom 17. 1. 2012 den Buchwertansatz nach § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 a. F. Die Anteile an der UB-GmbH wurden von natürlichen Personen gehalten.

Im Rahmen einer bei der Klägerin für das Streitjahr 2010 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat die Betriebsprüfung die Rechtsauffassung, dass in dem Formwechsel der UB-GmbH in die UB GmbH & Co. KG eine Verletzung der Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 zu sehen sei. Da der Formwechsel einer Veräußerung gleichgestellt sei, löse dieser die Entstehung eines steuerpflichtigen Einbringungsgewinns II bei den ehemaligen Anteilseignern der UB-GmbH aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats ist durch den Formwechsel der UB-GmbH in die UB-GmbH & Co. KG, der der – im Wege des qualifizierten Anteilstausches erfolgten – Einbringung der Anteile an der UB-GmbH in die U-GmbH nachfolgte, dem Grunde nach ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn II ausgelöst worden.

Wie der erkennende Senat ausführt, sind tauschähnliche Vorgänge einer Veräußerung des von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a. F. angesprochenen eingebrachten Anteils gleichzustellen. Die geforderte, aber auch ausreichende „Ähnlichkeit“ mit einem Tausch bedingt, dass die Transaktion nicht sämtliche Merkmale eines „vollwertigen“ Austauschs von Leistung und Gegenleistung bei beiden Transaktionsbeteiligten aufweisen muss (BFH vom 18. 11. 2020 – I R 25/18 –). Eine solche Veräußerung eingebrachter Anteile in Gestalt eines tauschähnlichen Vorgangs durch die im Streitfall übernehmende GmbH liegt nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats auch bei dem hier in Rede stehenden Formwechsel der Kapitalgesellschaft, an der die zuvor eingebrachten Anteile bestehen – UB-GmbH – in eine Personengesellschaft vor.

Eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 hält der erkennende Senat unter den Umständen des Streitfalls zwar für erwägenswert, im Ergebnis aber nicht für gerechtfertigt. Zum einen hat der BFH nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats bislang keinen Anlass gesehen, teleologischen Aspekten, wie z. B. der Frage, ob es durch die Folgeumwandlung zu einer Statusverbesserung kommt, zur Wirkung zu verhelfen. Zum anderen hält der erkennende Senat die für die teleologische Reduktion sprechenden Argumente,

insbesondere die Beibehaltung des steuerlichen Status der weiterhin im Körperschaftsteuerregime verstrickten Wirtschaftsgüter der formgewechselten Kapitalgesellschaft, nicht für durchgreifend.

III. Hinweise für die Praxis:

Der erkennende Senat hat die Revision zum BFH zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob und wie der BFH zu den hier streitgegenständlichen Rechtsfragen Stellung nehmen wird. Aus Sicht des Steuerpflichtigen dürften die Erfolgsaussichten dabei eher gering sein, da der I. Senat des BFH mit Urteil vom 18. 11. 2020 für den Fall, dass eine übernehmende Kapitalgesellschaft innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt wird, bereits entschieden hat, dass der Formwechsel nach einem Anteilstausch als Veräußerung anzusehen ist und einen zu versteuernden Einbringungsgewinn II auslöst (Urteil vom 18. 11. 2020 – I R 25/18 –, BStBl II 2021, 732; vgl. hierzu Feldgen, eNews Steuern, 22/2021 vom 7. 6. 2021).

3. Entstrickung wegen Sperrfristverstoßes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG durch Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft

Wird bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft innerhalb der Sperrfrist eine Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt und hierdurch ein mittelbarer Anteil dieser Kapitalgesellschaft an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut begründet, führt dies zu einem Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG.

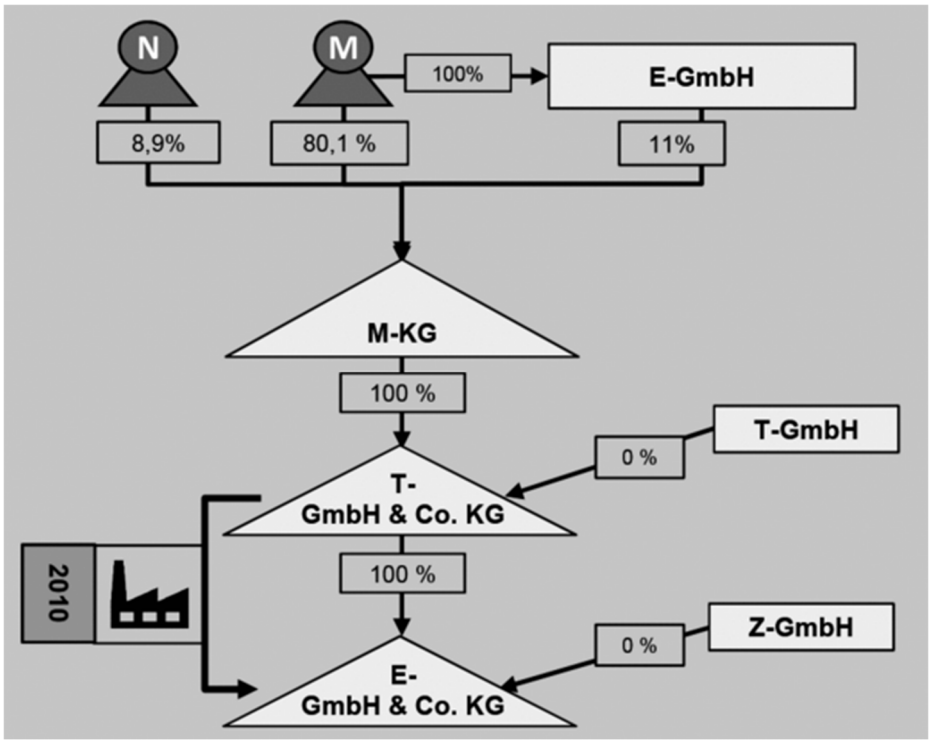
Eine teleologische Reduktion von § 6 Abs. 5 S. 6 EStG kommt in einem solchen Fall nicht in Betracht, wenn im Zeitpunkt des Formwechsels an der Oberpersonengesellschaft auch natürliche Personen als Mitunternehmer vermögensmäßig beteiligt sind, die bereits an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Betriebsgrundstück mittelbar vermögensmäßig beteiligt waren. Die Anteilsbegründung oder Anteilserhöhung nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG erfordert keinen Rechtsträgerwechsel. § 6 Abs. 5 S. 6 EStG setzt keine Missbrauchsabsicht voraus.

BFH v. 15.7.2021 – IV R 36/18

I. Sachverhalt:

Der Streitfall betrifft eine dreistöckige Personengesellschaftskonstellation: unter Beteiligung einer M-KG (Muttergesellschaft), der T-GmbH & Co. KG (T-KG, Tochtergesellschaft) sowie der E-GmbH & Co. KG (E-KG, Enkelgesellschaft). An der M-KG waren die natürlichen Personen M zu 80,1 % als Komplementär und N zu 8,9 % als Kommanditist sowie die E-GmbH als weitere Kommanditistin zu 11 % am Vermögen beteiligt. M war zudem Alleingesellschafter der E-GmbH. Die M-KG war alleinige am Vermögen der T-KG beteiligte Kommanditgesellschafterin neben der T-GmbH als Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung. An der E-KG war wiederum die T-KG als alleinige Kommanditistin beteiligt, an deren Vermögen die Z-GmbH als Komplementärin ebenso nicht beteiligt war. Durch notariellen Grundstücksübertragungsvertrag in 2010 übertrug die T-KG ein bebautes Betriebsgrundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die E-KG, um dieses nachher im Rahmen eines Leasingsvertragsverhältnis von der E-KG zurücküberlassen zu bekommen („Sale-and-leaseback“). Die Grundstücksübertragung wurde nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG mit dem Buchwert bewertet.

Der Besteuerungssachverhalt und die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse ergeben sich aus nachstehender Übersicht:



In 2012 erfolgte eine **mehrschrittige Umstrukturierung** bei der Unternehmensgruppe, indem

- 1.) im August 2012 der Kommanditist N seinen Kommanditanteil bei der M-KG an M schenkweise übertrug und hierdurch aus der M-KG ausschied,

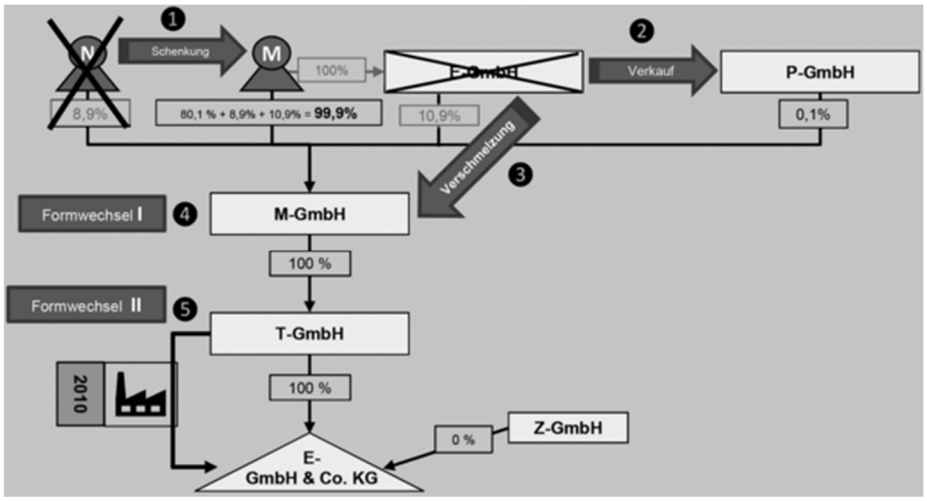
  2.) taggleich die E-GmbH einen geringfügigen Kommanditanteil bei der M-KG (0,1 % unterstellter Zwerganteil) an die P-GmbH verkaufte,

- 3.) die E-GmbH sodann mit Umwandlungsvertrag aus September 2012 auf die M-KG mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.1.2012 verschmolzen wurde (*Abwärtsverschmelzung*),

- 4.) anschließend die M-KG mit Beschluss vom 21.9.2012 rückwirkend auf den 1.2.2012 in die M-GmbH zum Buchwert formwechselnd umgewandelt wurde sowie

- 5.) nachfolgend die T-KG mit Beschluss vom selben Tag rückwirkend auf den 2.2.2012 in die T-GmbH ebenso unter Buchwertansatz formwechselnd umgewandelt wurde.

Der Zielzustand der in 2012 durchgeführten Umstrukturierungsmaßnahmen ergibt sich aus nachstehender Übersicht:



Anlässlich einer in 2014 durchgeführten Außenprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass durch den Formwechsel der T-KG in die T-GmbH gegen die Sperrfrist aus § 6 Abs. 5 S. 6 EStG verstoßen wurde, weil hierdurch ein 100 %-Anteil an einer Körperschaft hinsichtlich des in 2010 übertragenen Betriebsgrundstücks mittelbar begründet wurde und deshalb die Grundstücksübertragung rückwirkend mit dem Verkehrswert anstelle des Buchwerts gewinnerhöhend anzusetzen sei. Einspruch und Klage (FG Nds v. 26.10.2018 – 3 K 173/16) hiergegen blieben erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der IV. Senat des BFH hat die Vorentscheidung des FG aufgehoben und das Verfahren dorthin zur weiteren Tatsachenfeststellung zurückverwiesen.

Er bestätigte grundsätzlich die Ansicht des FA und entschied, dass auch bei einer **buchwertprivilegierten formwechselnden Umwandlung**

- von einer Mitunternehmerschaft
- in eine Kapitalgesellschaft

eine *Sperrfristverletzung* § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ausgelöst wird, die den **Steuerbilanzwertansatz** für eine zuvor innerhalb von 7 Jahren nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG begünstigt stattgefundene Wirtschaftsgutübertragung auf Beteiligungsebenen unterhalb der formgewechselten Gesellschaft **rückwirkend entfallen lässt**.

Hierfür ist alleine die **formwechselbedingte Statusverbesserung** der Verlagerung **stiller Reserven** aus dem Einkommensteuerrecht in das Körperschaftsteuerregime mit Teileinkünftebevorteilung ausschlaggebend.

Hinsichtlich des Entscheidungssachverhalts war der Tatbestand von § 6 Abs. 5 S. 6 EStG durch den Formwechsel der Spitzengesellschaft in die M-GmbH realisiert, weil hierdurch (aber nur) im Umfang von 89 % die auf die natürliche Person (Gesellschafter M) gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mittelbar anteilig entfallende stille Reserve in die Körperschaftsteuer (M-GmbH) transferiert wird. **Beachten Sie:** *Anders* als § 22 Abs. 1 UmwStG knüpft diese **Sanktionierungsnorm** an die Verlagerung stiller Reserven auf eine Körperschaft mit der unmittelbaren Anordnung zur Entstrickungsbesteuerung an und ist deshalb **weitreichender**.

Keine teleologische Reduktion der *„Körperschaftsklausel“*: Der Anwendungsbereich der „Körperschaftsklausel“ aus § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ist nach dem Sinn und Zweck dieser Entstrickungsregelung teleologisch gerade nicht zu reduzieren.

Unerheblich für die Nachsteuerbetrachtung gem. § 6 Abs. 5 S. 6 EStG sind

- die schenkweise Mitunternehmeranteilsübertragung von N an M (Buchwertansatz gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG),
- die Teil-Anteilsveräußerung der E-GmbH an die P-GmbH (mangels Überführung unbesteuerter stiller Reserven),
- die Abwärtsverschmelzung der E-GmbH (aufgrund Verminderung einer Körperschaftsbeteiligung anstatt schädlicher Erhöhung) sowie
- die formwechselnde Umwandlung der Tochtergesellschaft zur T-GmbH (zeitlich nachfolgender schädlicher Vorgang ohne mehrfachen Teilwertansatz).

III. Hinweise für die Praxis

Der BFH präzisiert die *Körperschaftsklausel* aus § 6 Abs. 5 S. 6 EStG als extensiv auszulegende Besteuerungsregelung für die Zugriffsbesteuerung auf innerhalb einer Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bewegter oder dorthin transportierter stiller Reserven bei jeglicher Art der Beteiligung einer Körperschaft im 7-Jahressperrfristzeitraum.

Höchstrichterliche Bestätigung des Verwaltungsauffassung: Die Verwaltungsauffassung gemäß Schreiben des **BMF v. 8.12.2011** – IV C 6 - S 2241/10/10002 – DOK 2011/0973858, EStB 2012, 17 [*Krämer*] = GmbH-StB 2012, 46 [*Krämer*] = BStBl. I 2011, 1279 zu „Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG“ – Rz. 33–34 wird damit höchstrichterlich bestätigt. **Dasselbe gilt** auch für eine Option zur Körperschaftsteuer gem. § 1a KStG: hier stellt das jüngst veröffentlichte Schreiben des **BMF v. 10.11.2021** – IV C 2 - S 2707/21/10001:004 – DOK 2021/1162290, GmbH-StB 2021, 386 (*Herkens*) einen auch durch den optionalen Formwechsel nach § 1a KStG verursachten Sperrfristverstoß klar (Rz. 45).

BFH macht keine Aussage zur Anwendung von § 6b EStG : Obgleich der Urteilssachverhalt die Vermutung nach einer Betriebsvermögenszugehörigkeit des übertragenen Betriebsgrundstücks von mindestens 6 Jahre zum Anlagevermögen der T-KG wahrscheinlich macht, verliert der BFH zur Anwendung von § 6b EStG keine Aussage. Weil die Grundstücksübertragung von der Tochtergesellschaft auf die Enkelpersonengesellschaft entgeltlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, handelt es sich dem Grunde nach um einen Veräußerungsvorgang mit auflösend bedingter Buchwertbegünstigung.

Beachten Sie: Ebenso wie beim rückwirkenden Teilwertansatz gem. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG (vgl. R 6b.1 Abs. 1 S. 5 EStR) ist m.E. auch bei der hier vorliegenden Gewinnrealisation durch die *Körperschaftsklausel* **eine Rücklagenbildung gem. § 6b Abs. 3 EStG in 2010 möglich**, die nach Maßgabe von R 6b.2 Abs. 7 EStR großzügig übertragbar ist. Die durch die Rücklage nach § 6b EStG bewirkte Kompensation der Übertragungsgewinnbesteuerung dürfte auch die Grenzen einer zulässigen Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG nicht überschreiten.

Im Hinblick auf die Möglichkeit zur Anwendung von § 6b EStG sollte der vorsorgende Berater einer **Grundstücksübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** als Veräußerung (tauschähnlicher Vorgang) nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG den **Vorzug** vor einer unentgeltlichen Übertragung geben, denn diese Umstrukturierung ermöglicht bei einer Sperrfristverletzung den **„Rettungsanker" von § 6b EStG** .

Die Sonderbewertung von nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bewegten stillen Reserven in Einzelwirtschaftsgütern mit dem **Steuerbilanzwert** ist wohl als *Bewertungsprivileg* anzusehen (*Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 153 AO Rz. 20 m.w.N.), die andernfalls nach den allgemeinen Vorschriften beim unentgeltlichen Wirtschaftsguttransfer als Entnahme zum Teilwert oder bei Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerung zur Gewinnrealisation führt. **Beachten Sie:** Demgemäß ist der rückwirkende **Wegfall der Buchwertbegünstigung** wegen eines Tatbestands nach § 6 Abs. 5 S. 4-6 EStG

- möglicherweise nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig und
- gegebenenfalls nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 oder § 378 AO sanktionsrelevant.

Beraterhinweis Der Umstrukturierungssachverhalt ist für einen interdisziplinären Blickwinkel aus Sicht von **GrESt und Schenkungsteuer dringend „lohnenswert":**

Die Kommanditanteilsschenkung betrifft nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigungsfähiges Unternehmensvermögen mit 85%iger Regelverschonungs- oder 100%iger Optionsverschonungsmöglichkeit unterhalb der Grenzen eines Großerwerbs von 26 Mio. € gem. § 13c ErbStG. Die nachfolgende – auch den geschenkten Gesellschaftsanteil betreffende – Umstrukturierungsmaßnahme durch Formwechsel zur M-GmbH unterfällt nachsteuerunschädlich dem Umwandlungsprivileg aus § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 Alt. 2 ErbStG.

Aus erbschaft- und schenkungsteuerlicher Sicht ist allerdings die **Nachsteuerrelevanz** einer Wirtschaftsgutübertragung gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG innerhalb der 5 – oder 7-Jahre dauernden „Wohlverhaltensfrist" **weiterhin ungeklärt:** Mit dem Argument einer dem Grunde nach vorliegenden Sachentnahme mit ertragsteuerlicher Spezialbewertung gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG wird

- sowohl eine potentielle Überentnahmerelevanz (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG)
- als auch ein Behaltensregelungsverstoß wegen schädlicher Verfügung über wesentlich funktionales Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 2 Alt. 1 ErbStG)

befürwortet (*Müller*/*Dorn*, DStR 2016, 1063; *Brüggemann*, ErbBstg 2013, 285; *Wighardt*/*Storz*, ZEV 2021, 49; *Wälzholz*, ZEV 2017, 444; *Troll*/*Gebel*/*Jülicher* zu § 13a ErbStG Rz. 288–289; FG Düsseldorf v. 23.2.2005 – 4 K 1218/03 Erb, EFG 2005, 1138). **Dem weitsichtigen Berater** ist die Verauskunftung zu den Besteuerungsfolgen einer diesbezüglich beabsichtigten Umstrukturierung gem. § 89 Abs. 2 AO als quasi unerlässlich zu empfehlen.

Von entscheidender Bedeutung ist aus schenkungsteuerlicher Sicht die gewählte Zeitreihenfolge der Anteilsschenkung von N an M: Eine Anteilsübertragung der formgewechselten Beteiligung würde sich auf eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung mit einer Beteiligungshöhe unterhalb von 25 % beziehen, die dem Grunde nach keine Begünstigungsfähigkeit gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG besitzt und nur unter den Voraussetzungen eines Poolvertrags gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG Befreiungsmöglichkeiten eröffnet.

GmbH-StB 2022, 7

In grunderwerbsteuerlicher Hinsicht birgt der Umstrukturierungssachverhalt eine **bemerkenswerte Brisanz**: Die Grundstücksübertragung im Wege der Einbringung ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbar (Einbringung ist „anderes Rechtsgeschäft“: *Drees* in Behrens/Wachter, § 1 Rz. 68). Der Grunderwerbsteuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird von der *Konzernklausel* gem. § 6a GrEStG nicht erfasst (Oberste Finanzbehörden der Länder v. 22.9.2020 [z.B. MdF NRW v. 22.9.2020 – S 4518 – 1 – V A 6], GmbH-StB 2021, 15 [*C. Böing*/*Groll*] = BStBl. I 2020,960 Rz. 2.3 sowie BFH v. 22.11.2018 – II B 8/18, BStBl. II 2020, 153 = GmbH-StB 2019, 42 [*E. Böing*]).

Die Grundstücksübertragung ist *zunächst* nach § 6 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 GrEStG vollständig steuerbefreit. **Beachten Sie:** Die Grunderwerbsteuerbefreiung steht jedoch unter der *auflösenden Bedingung* der Nachbehaltensfrist gem. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG bei der erwerbenden Gesamthand (E GmbH & Co. KG):

a.) Die Anteilsveräußerung von der E-GmbH an P-GmbH ist ein schädliches Ereignis nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG („insoweit“: 0,1 % – im Zeitpunkt des Verkaufs)

b.) Die Verschmelzung E-GmbH auf M-KG ist „insoweit“ schädliches Ereignis nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG (10,8 %: im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung der Verschmelzung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG)

c.) Der Formwechsel der M-KG in die M-GmbH ist grundsätzlich als schädliches Ereignis nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung anzusehen (§ 202 Abs. 1 UmwG), denn N und M verlieren hierdurch ihre vermögensmäßige Beteiligung (gleichlautende Ländererlasse vom 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1334, Tz. 7.3.2.2: „Heterogene formwechselnde Umwandlung“).

d.) Der Formwechsel T-GmbH & Co. KG in T-GmbH ist ebenso als schädliches Ereignis nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung (§ 202 Abs. 1 UmwG) anzusehen, denn N und M verlieren auch hierdurch ihre vermögensmäßige Beteiligung (gleichlautende Ländererlasse vom 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1334, Tz. 7.3.2.2).

Zusammenfassend ist folglich eine **vollständige Grunderwerbsteuerpflicht** der **Grundstücksübertragung 2010** zu konstatieren.

In ertragsteuerlicher Hinsicht stellt die Grunderwerbsteuer aus Sicht der erwerbenden Gesellschaft gewinnneutrale nachträgliche Anschaffungsnebenkosten für das übertragene Grundstück dar; dies gilt auch für eine durch die übertragende Gesellschaft übernommene Grunderwerbsteuer (*Gesamtschuldnerschaft* gem. § 13 Nr. 1 GrEStG) als Einlageleistung in die Tochterpersonengesellschaft, ohne dass es hierfür bilanzsteuerlich einer Ergänzungsbilanz bedarf.

4. Reichweite des Verlustverrechnungsverbots nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG

Begehrt ein verschmolzener Rechtsträger einen körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrag von ausschließlich im Folgejahr der Verschmelzung entstandenen Verlusten - hier: 2014 - zurück in das Jahr der Verschmelzung - hier: 2013 - greift § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nicht ein. Der nach Beendigung des Rückwirkungszeitraums entstandene Verlust wandelt sich durch den Verlustrücktrag nicht in einen Verlust des Rückwirkungszeitraums.

FG Hamburg v. 5.8.2021 - 1 K 244/19 - Revision

I. Sachverhalt:

Auf die klagende GmbH, die per 31.12.2012 über einen Verlustvortrag von rd. 1,5 Mio. € verfügte, war mit Verschmelzungsvertrag vom 28.8.2013 rückwirkend auf den 1.1.2013 die O-GmbH verschmolzen worden. Per 31.12.2013 hatte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von ca. 600.000 € erwirtschaftet und einen Verlustvortrag ebenfalls von ca. 600.000 €.

Im Folgejahr 2014 ergab sich ein Verlust von knapp 3 Mio. €. Den von der Klägerin begehrten Verlustrücktrag i.H.v. ca. 600.000 € auf 2013 lehnte der Beklagte unter Hinweis auf § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Hamburg hat der hiergegen gerichteten Klage stattgegeben.

Die Revision ist anhängig beim BFH unter dem Az.: I R 36/21.

Begehrt ein verschmolzener Rechtsträger einen körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrag von ausschließlich im Folgejahr der Verschmelzung entstandenen Verlusten - hier: 2014 - zurück in das Jahr der Verschmelzung - hier: 2013 - greift § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG nicht ein. Der nach Beendigung des Rückwirkungszeitraums entstandene Verlust wandelt sich durch den Verlustrücktrag nicht in einen Verlust des Rückwirkungszeitraums.

Vielmehr ist ein Verlustrücktrag mit im Folgejahr entstandenen Verlusten nach den allgemeinen Regeln gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn der rückgetragene Verlust ausschließlich mit positiven Einkünften verrechnet wird, deren Besteuerung § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ausdrücklich anordnet.

§ 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG versagt allein den Ausgleich und die Verrechnung mit solchen negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers, die im Rückwirkungszeitraum entstehen oder bereits entstanden sind. Der Rücktrag von im Folgejahr der Umwandlung entstandener Verluste ist dagegen selbst dann zulässig, wenn er - wie im Streitfall - ausschließlich mit positiven Einkünften verrechnet wird, deren Besteuerung § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ausdrücklich anordnet.

Diese Auslegung ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm und erschließt sich zudem aus dem Sinn und Zweck, der einen Verlustrücktrag zum Ausgleich mit positiven Einkünften der übertragenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum nur insoweit ausschließt, als er aus

Verlusten resultiert, die im Rückwirkungszeitraum entstanden sind. Ziel des Gesetzgebers ist es gewesen, allein die Verlustnutzung von bestehenden bzw. unmittelbar zu erwartenden Verlustpositionen zu verhindern.

Weil bzgl. der Auslegung von § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 i.d.F. von Art. 9 Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013, und zwar inwieweit zurückgetragene negative Einkünfte des Folgejahres des übernehmenden Rechtsträgers "nicht ausgeglichene negative Einkünfte" darstellen, bislang nicht höchstrichterlich geklärt ist, wurde die Revision zugelassen.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel

Die Grunderwerbsteuer ist häufig von erheblicher Bedeutung bei Unternehmenstransaktionen. Bei Umstrukturierungen innerhalb von Unternehmensgruppen können grunderwerbsteuerliche Ausnahmen und Vergünstigungen im Rahmen der sog. grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel (§ 6a GrEStG) beansprucht werden. Hinsichtlich des Anwendungsbereichs der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel bestehen jedoch nach wie vor Unsicherheiten, obwohl der EuGH die beihilferechtliche Unbedenklichkeit der Regelung bestätigt hatte und die Finanzverwaltung ihre restriktive Abgrenzung infolge einer umfangreichen BFH-Rechtsprechung im Jahr 2020 lockerte.

Zwei aktuelle FG-Urteile betreffen Anforderungen der Konzernbegünstigung nach § 6a GrEStG.

- Das FG Sachsen v. 30.6.2021 – 2 K 121/21, GmbHR 2021, 1347 mit Anm. Brühl – NZB II B 47/21 beurteilte den Fall einer Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine neue GmbH – entgegen dem Ländererlass – als begünstigt.
- Das FG Münster v. 23.9.2021 – 8 K 1125/17 GrE, EFG 2021, 1926 mit Anm. Halau – Rev. II R 36/21 befasste sich mit dem Sonderfall eines Umwandlungsvorgangs nach ausländischem Recht.

Über beide Verfahren hat nun der BFH weiter zu befinden.

Anforderungen an die Konzernvergünstigungen nach § 6a GrEStG

Nach § 6a GrEStG wird bei unternehmensinternen Transaktionen die Grunderwerbsteuer nicht erhoben, wenn sie die folgenden Anforderungen erfüllen:

Begünstigter Umwandlungsvorgang: Begünstigt sind ausschließlich

- Umwandlungen i.S.d § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG (d.h. insbesondere Verschmelzungen, Spaltungen, Ausgliederung),
- Einbringung oder andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.

Begünstigt sind auch entsprechende Vorgänge aufgrund des Rechts eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Staats.

Auslösung eines begünstigten Grunderwerbsteuertatbestands: Begünstigungsfähig sind lediglich

- Grunderwerbsteuertatbestände nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG.
- Direkte Grundstücksübergänge von einer Gesellschaft auf einen Gesellschafter, die unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG fallen, sind davon in der Regel nicht erfasst.

Begünstigte Beteiligte: An den begünstigten Rechtsvorgängen dürfen ausschließlich

- ein herrschendes Unternehmen und
- ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften

beteiligt sein. Abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist.

Vor- und Nachbehaltefristen: Die erforderliche Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft muss

- innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und
- fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang

bestehen, soweit dies rechtlich möglich ist.

Die Beteiligungsschwelle der Konzernvergünstigung von 95 % (§ 6a Satz 4 GrEStG) wurde durch das Gesetz zur Änderung des GrEStG v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 986; Centrale-Rundbrief 5/2021 – anders als die steuerbegründenden Tatbestände – nicht auf 90 % abgesenkt (vgl. Broemel/Mörwald, DStR 2019, 1113; Kirchesch, DStR 2021, 2281 – zu neuen beihilferechtlichen Risiken aus der fehlenden Abstimmung).

Ausgliederung bzw. Aufnahme eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft

Das FG Sachsen v. 30.6.2021 – 2 K 121/21 sah bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens in eine neue Kapitalgesellschaft – anders als der Ländererlass – die Begünstigungsvoraussetzungen als erfüllt an.

Sachverhalt:

Frau Y betrieb ein Einzelunternehmen. Das Betriebsvermögen umfasste u.a. ein Grundstück. Mit notariellem Vertrag übertrug Y die Firma XY eK im Wege der Ausgliederung zur Neugründung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG auf eine am selben Tag neu gegründete Kapitalgesellschaft. Das Finanzamt setzte Grunderwerbsteuer fest, da die Steuerbefreiung nur für Konzerne greife.

Entscheidung: Das Sächsische FG gab der Klage statt.

Steuerbegünstigte Ausgliederung:

Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung liegen vor. Der Vorgang ist steuerbar gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG und es liegt eine begünstigte Ausgliederung gemäß § 6a Satz 1 GrEStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 3 Nr. 2, § 152, § 158 UmwG vor. Übertragende Rechtsträgerin ist Frau Y als eingetragene Kauffrau, übernehmende Rechtsträgerin ist die Klägerin als Kapitalgesellschaft, deren Alleingesellschafterin Frau Y wurde. Frau Y ist als „herrschendes Unternehmen“ i.S.d. § 6a Satz 3 GrEStG anzusehen, denn dieser Begriff erfasst alle Rechtsträger i.S.d. Grunderwerbsteuerrechts und gilt selbst für natürliche Personen, die die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privatvermögen halten und über die Beteiligung am Markt wirtschaftlich tätig sind (vgl. auch Koordinierte Ländererlasse v. 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960 Tz. 3.1). Bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung ist die Vorbehaltensfrist nur in Bezug auf die abgebende Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist in

Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften einzuhalten. Die Absicht des Gesetzgebers, mittels der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen erleichtern, umfasst auch Umwandlungsvorgänge, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Für eine Beschränkung auf Konzerne fehle eine ausreichende sachliche Begründung, so dass die vorgenommene Auslegung auch verfassungskonform sei.

Keine Zulassung der Revision: Das FG ließ die Revision nicht zu. So habe bereits der BFH v. 21.8.2019 – II R 15/19, DStR 2020, 343 = GmbH-StB 2020, 97 für den Fall der Verschmelzung einer GmbH auf eine natürliche Person Rechtsgrundsätze aufgestellt, die auch auf die vorliegende Konstellation ohne Weiteres anwendbar sind. In beiden Fällen liegt eine Umstrukturierung vor, die dem UmwG entspricht. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH anhängig (II B 47/21).

Umstrukturierungen nach ausländischem Recht

Das FG Münster v. 23.9.2021 – 8 K 1125/17 GrE, EFG 2021, 1926 mit Anm. Halau – Rev. II R 36/21 urteilte zu einem Erwerbsvorgang nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats bzw. eines Drittstaats (§ 6a Satz 2 GrEStG), der zur Verlängerung einer Beteiligungskette führte.

Sachverhalt:

Die A-Unlimited mit Sitz in Irland (A) war alleinige Gesellschafterin der irischen B Holdings-Limited (B), welche – u.a. – mittelbar Alleingesellschafterin inländischer Gesellschaften mit inländischem Grundbesitz war. Die Gesellschaftsstruktur bestand seit über fünf Jahren. Am 11.8.2010 gründete A die Klägerin als Gesellschaft mit Sitz auf den Britischen Jungferninseln (K) und übertrug ihr am 27.8.2010 alle Anteile an der B gegen eine (symbolische) Gegenleistung.

Streitfrage: Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Übertragung der Anteile an der B auf die K einen steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG darstelle, der auch nicht nach § 6a GrEStG befreit sei.

Entscheidung: Das FG Münster folgte dem Finanzamt, ließ aber die Revision zu.

Erwerbsvorgang bei Zwischenschaltung/Verlängerung der Beteiligungskette: Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 % (vormals 95 %) der Anteile einer Gesellschaft mit inländischem Grundbesitz begründet, unterliegt der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört; entsprechendes gilt auch bei Übergang der Anteile ohne schuldrechtliches Geschäft (§ 1 Abs. 3 Nr. 3, 4 GrEStG – Anteilsvereinigung). Nach dem FG ist hierfür – entsprechend der Rechtsprechung des BFH – die erstmalige Zuordnung der Grundstücke (auch) zu dem Vermögen der K entscheidend. Unerheblich sei hingegen, dass die A alleinige Anteilseignerin der K war und die Anteilsübertragung die Grundstücke grunderwerbsteuerlich (nach wie vor auch) im Vermögen der A beließ und A als Muttergesellschaft den bestimmenden Einfluss behielt.

Keine Befreiung nach § 6a GrEStG: Eine Befreiung nach § 6a GrEStG schließt das FG Münster aus, da kein begünstigter Umwandlungsvorgang – auch nicht ein „entsprechender“ Vorgang nach EU-/EWR-Recht (§ 6a Satz 2 GrEStG) – sondern eine Einzelrechtsnachfolge vorliegt. Es schließt zwar einen „mehrgliedrigen Umwandlungsvorgang“ (hier: Ausgliederung durch Gründung der Klägerin und anschließende Anteilsübertragung) nicht grundsätzlich aus, im Entscheidungsfall war der erste Schritt der Gründung aber nicht nach EU-/EWR-Recht, sondern nach Drittstaaten- Recht erfolgt, so dass die Frage letztlich offen bleiben kann.

Offene Rechtsfragen: Im Entscheidungsfall ist § 6a GrEStG nach Auffassung des FG Münster nicht anwendbar. Andernfalls wären weitere Fragen der Auslegung des § 6a GrEStG bei Verlängerung einer Beteiligungskette zu beantworten gewesen, insbesondere diejenige,

- wann grundstücksbesitzende Gesellschaften einem Konzern zuzurechnen sind (90 % auf jeder Stufe einer Beteiligungskette oder Erwerbsvorgangs bei der jeweiligen Konzerngesellschaft); vgl. Wischott/Graessner, NWB 2021, 3232; Hessisches FG v. 30.9.2020 – 5 K 2390/17, EFG 2021, 303 mit Anm. Hennigfeld – Rev. II R 33/20; FG München v. 24.10.2018 – 4 K 1101/15, EFG 2019, 65, mit Anm. Zeller-Müller = GmbHR 2019, 199 m. Anm. Brühl – Rev. II R 44/18; Stenert, Ubg 2022, 31),
- in welchem Verhältnis der Konzerngedanke des § 6a GrEStG bei Veränderungen der Beteiligungskette hierzu steht (Maßgeblichkeit des herrschenden Unternehmens – ein herrschendes Unternehmen oder mehrere herrschende Unternehmen – vgl. FG Düsseldorf v. 20.5.2020 – 7 K 820/17-GE, GmbHR 2020,1035 – Rev. II R 13/20; Centrale-Rundbrief 12/2020; Stenert, Ubg 2022, 31).

IX. Erbschaftsteuerrecht

1. Theleologische Reduktion des sog. Einstiegstests i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG

Aus verfassungsrechtlichen Gründen und zur Vermeidung eines sinnwidrigen Ergebnisses ist nach Auffassung des FG Münster die 90 v. H.-Grenze des sog. Einstiegstests i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG nicht anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile unentgeltlich übertragen wurden, ihrem Hauptzweck nach einer Tätigkeit i. S. des § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG dient

FG Münster vom 24. 11. 2021 – 3 K 2174/19 Erb

I. Sachverhalt

Die Klägerin erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 7. 3. 2017 durch Schenkung von ihrem Vater alle Anteile an der B-GmbH. Laut Handelsregistereintrag ist Gegenstand der B-GmbH der Handel und der Vertrieb von pharmazeutischen Produkten, das Erwirken von Arzneimittelzulassungen, die Lizenznahme und -vergabe, die Vertriebsberatung sowie die Herstellung und der Vertrieb eigener Produkte.

Mit Bescheid zu gesonderten und einheitlichen Feststellungen vom 19. 4. 2018 wurde der Wert des Anteils an der Kapitalgesellschaft auf 555.975 EUR festgestellt. Weiter wurden insbesondere die Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel mit 2.517.649 EUR, des Verwaltungsvermögens mit 0 EUR und der Schulden mit 3.138.504 EUR festgestellt.

Mit Verweis auf den Einstiegstest i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG versagte das Finanzamt im Bescheid über die Erbschaftsteuer vom 25. 10. 2018 die Anwendung des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG, da bei der Prüfung der 90 v. H.-Grenze die Finanzmittel vor Verrechnung mit den Schulden ins Verhältnis zum Wert der geschenkten Anteile zu setzen sind und diese damit klar überschritten werde.

Hiergegen erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage.

Entscheidungsgründe

Das FG Münster bejaht in seinem Urteil vom 24. 11. 2021 – 3 K 2174/19 Erb – die Anwendung der Regelverschonung zu 85 v. H. nach § 13a Abs. 1 ErbStG. Da der verbleibende Betrag den Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG nicht übersteigt, ist der Erwerb des Anteils von 100 v. H. an der B-GmbH steuerfrei.

Dem steht nach Auffassung des FG Münster nicht der sog. Einstiegstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG entgegen, auch wenn dieser bei wortgetreuer Anwendung zu einer Nichtanwendung des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags geführt hätte.

Denn § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei ihrem Normzweck entsprechend im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend einschränkend auszulegen, dass diese nicht zur Anwendung kommt, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft ihrem Hauptzweck nach einer Tätigkeit i. S. des § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG nachgeht. Dabei komme eine solche teleologische Reduktion nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung der Vorschrift zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde.

Sinn und Zweck des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG sei die Missbrauchsvermeidung. Gestaltungsmöglichkeiten sollten unterbunden werden, für Gesellschaften mit einem ganz überwiegenden Teil an Verwaltungsvermögen die Anwendung der Begünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu eröffnen, indem auf diese eine geringfügige land- und forstwirtschaftliche, originär gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit übertragen werde. Gemessen an dieser Zwecksetzung würden sinnwidrige Ergebnisse erzielt werden, wenn die betreffende Kapitalgesellschaft ihrem Hauptzweck nach einer Tätigkeit i. S. des § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG nachgeht. Insbesondere Handels- und Dienstleistungsunternehmen würden dadurch benachteiligt werden, die typischerweise einen vergleichsweise hohen Bestand an Forderungen aus Lieferungen und Leistungen haben. Diese würden bei wortlautgetreuer Anwendung ggfs. zu einer wirtschaftlich sinnwidrigen Gestaltung angehalten, Forderungen im Wege des für sie Kosten verursachenden Factorings umzuschichten, um mit der dadurch generierten Liquidität Schulden zu begleichen. Der Wert des Betriebsvermögens würde dadurch nicht verändert, lediglich zusätzliche Kosten aus Gründen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgelöst. Hingegen sei im Streitfall zu keinem Zeitpunkt die Gefahr gegeben, dass mittels einer nur geringfügigen originären gewerblichen Tätigkeit Steuerbefreiungen erzielt würden.

Das FG Münster sieht dabei die Grenzen vertretbarer Auslegung und zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung beachtet, da sich das Gericht nicht über den Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt. So hatte der Gesetzgeber im Gesetzgebungsprozess zunächst vorgesehen, einen Hauptzwecktest einzuführen, der dann jedoch durch den Einstiegstest ersetzt wurde. Der Hauptzwecktest sei aber lediglich aus Gründen eines deutlich erhöhten Bürokratieaufwands infolge einer Einzelbewertung und Zweckzuordnung zu den einzelnen Wirtschaftsgütern abgelehnt worden.

Zudem sieht das FG Münster bei wortlautgetreuer Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG, wenn nicht danach unterschieden werde, welchem Hauptzweck die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft dient. Insbesondere Vertriebs- und Dienstleistungsunternehmen würden wegen ihres hohen Bestands an Forderungen, was ihrem Geschäftsmodell immanent ist, ohne vernünftigen und einleuchtenden Grund benachteiligt.

Hinweis

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Es ist somit damit zu rechnen, dass der BFH Gelegenheit erhält, über diese Rechtsfrage zu entscheiden.

„

„musizierender“ Discjockey.....57

A

Abfärbewirkung bei Beteiligungseinkünften 50
Angehörige 78
aufspaltungsbedingteR Übertragungsgewinns 89

B

Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung.....47
Bekanntgabe von Verwaltungsakten 79
Betriebsaufspaltung.....87

C

Computerhardware 8
Corona-Krise.....5

D

Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft.....33

E

Einbringungsgewinn II 91
Einlagekonto, Einlagenrückgewähr.....14
Entgeltumwandlung in Pensionsanspruch.....69
erweiterte GewSt-Kürzung 85

F

falsche Abschlüsse und deren Rechtsfolgen.....22

G

Gehaltszuschläge.....31
gespaltene Gewinnverwendung.....35
GmbH mit gebundenem Vermögen.....19
grunderwerbsteuerliche Konzernklausel.....101

H

Homeoffice-Pauschale.....5

I

Immobilie gegen Versorgung.....58
Immobilien-GmbH 20

K

Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter..... 7
Kryptowährungen 24

L

Leibrente und dauernden Lasten..... 44
Liebhaberei in der GmbH..... 64

N

Notar- und Gerichtskosten 37

P

Privates Veräußerungsgeschäft..... 30

Q

Qualifizierter Tausch 91

R

Realsplitting 23

S

Software..... 8
Sperrfristverstoßes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG 93
Streubesitz..... 16

T

Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsdarlehen 62

V

Veräußerung der Beteiligung i.S. des § 17 EStG..... 39
Veräußerung eines Teilkommanditanteils..... 53
Veräußerungsgewinn 55
Verluste nach § 15a EStG - § 8c KStG 72
Verluste nach § 17 Abs. 4 EStG 41
Verlustverrechnung..... 5
Verlustverrechnungsverbot nach § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwS 99
Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerung..... 74

Z

Zugang und Bekanntgabe..... 82
Zuwendungen an gemeinnützige Stiftung..... 70