

**Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft**

**Aktuelles Steuerrecht
II / 2022**

**Dozent:
StB Jörg W. Hellmer**



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

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

A.	NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG	5
I.	BUNDESREGIERUNG BRINGT DEN REGIERUNGSENTWURF ZUM „ZINSANPASSUNGSGESETZ (§ 233A AO)“ AUF DEN WEG	5
1.	<i>Regierungs-Entwurf: Anpassung beim Mindestlohn und den 450-€-Jobs</i>	6
II.	ENTWURF EINES BMF-SCHREIBENS ZUR EINLAGELÖSUNG NACH § 14 ABSATZ 4 KStG I. D. F. DES GESETZES ZUR MODERNISIERUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTS	7
III.	ABSCHREIBUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN ZUR DATENEINGABE UND DATENVERARBEITUNG	18
B.	URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN.....	20
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT	20
1.	<i>Kindergeld für ein langfristig erkranktes Kind</i>	20
2.	<i>Überstunden: Steuerermäßigung bei mehrjähriger Tätigkeit</i>	21
3.	<i>Kein Pauschalsteuersatz von 25 % für Betriebsveranstaltungen, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen (hier Vorstands- bzw. Führungskräfte-Weihnachtsfeier)</i>	23
4.	<i>Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Neues zum Zufluss von Tantiemen</i>	25
5.	<i>Werbungskosten: Arbeitszimmer muss nicht erforderlich sein</i>	26
6.	<i>Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer?</i>	28
7.	<i>Nutzungsersatz als Einkünfte aus Kapitalvermögen</i>	30
8.	<i>Anschaffungskosten: Wertansatz bei privatem Veräußerungsgeschäft</i>	32
9.	<i>Zur Abziehbarkeit von Zinsen bei vermögensverwaltender Personengesellschaft</i>	34
10.	<i>Kürzere Restnutzungsdauer eines Gebäudes kann durch Wertgutachten nachgewiesen werden</i>	36
11.	<i>Freiberufler: Gewerbliche Einkünfte bei Arbeitsteilung</i>	38
12.	<i>Übertragung von Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen</i>	40
13.	<i>Unternehmensnachfolge bei einer Erbengemeinschaft</i>	42
14.	<i>Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft</i>	44
15.	<i>Zur Qualifikation von Veräußerungsgewinnen</i>	48
16.	<i>Ertragsteuerliche Behandlung einer Umgestaltung einer GmbH & atypisch still in eine GmbH & Co. KG</i>	49
17.	<i>Steuerfolgen einer Sperrfristverletzung nach Realteilung</i>	51
II.	BILANZSTEUERRECHT	53
1.	<i>Rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG</i>	53
2.	<i>Wirtschaftliches Eigentum und Bilanzierung bei Wertpapierdarlehen</i>	55
3.	<i>Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen II</i>	57
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	59
1.	<i>Steuerliche Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen</i>	59
2.	<i>BMF zur Anerkennung einer Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften</i>	61
3.	<i>Körperschaftsteuerpflicht bei Streubesitzanteilen: Anhängige Verfahren im Blick behalten!</i>	63
4.	<i>Fremdübliche Darlehenszinssätze bei verbundenen Unternehmen als „Betriebsprüfungsfälle“</i>	65
IV.	UMSATZSTEUER.....	69
1.	<i>Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung durch sog. „Ist-Versteuerer“</i>	69
2.	<i>BMF zum Vorsteuerabzug eines Gesellschafters aus Investitionsumsätzen</i>	71
3.	<i>Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern</i>	73
4.	<i>Unentgeltliche Wertabgabe bei der Lieferung von Wärme durch einen Biogasanlagenbetreiber</i>	75
5.	<i>BFH zum Leistungsempfänger bei der Übertragung von hälftigem Miteigentum</i>	77
6.	<i>Vermietung“ von virtuellem Land in einem Online-Spiel</i>	79
V.	ABGABENORDNUNG	81
1.	<i>Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch bei Einlage in die Kapitalrücklage mit anschließender Tilgung von Verbindlichkeiten gegenüber einer Alleingesellschafterin?</i>	81
2.	<i>Entscheidung über die Zulässigkeit der Übertragung einer § 6b-Rücklage nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung</i>	83
VI.	GEWERBESTEUER.....	85
1.	<i>Vertraglich auf den Mieter umgelegte Grundsteuer ist gewerbesteuerlich hinzuzurechnen</i>	85
2.	<i>Eine Bodenvertiefung für einen Bremsenprüfstand und Fundamente für eine Werbeanlage stellen keine Betriebsvorrichtungen einer Kfz-Werkstatt dar</i>	87
3.	<i>Keine Hinzurechnung von Stückzinsen eines Sachdarlehens</i>	89
4.	<i>Erweiterte Grundstückskürzung: Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei Formwechsel</i> ...	93
5.	<i>Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wartungsgebühren nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG</i>	96
VII.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	97
1.	<i>Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei Formwechsel</i>	97
2.	<i>Löst ein unmittelbar nach einem qualifizierten Tausch von GmbH-Anteilen i. S. v. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 erfolgter Formwechsel der GmbH in eine KG einen Einbringungsgewinn II aus?</i>	99



VIII.	GRUNDERWERBSTEUER.....	101
1.	<i>Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht.....</i>	<i>101</i>
2.	<i>Zeitpunkt der Rückgängigmachung eines grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs.....</i>	<i>104</i>
IX.	ASTG	106
1.	<i>Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei sog. personallosen Betriebsstätten.....</i>	<i>106</i>
X.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT.....	107
1.	<i>Kosten für ein Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeiten.....</i>	<i>107</i>

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Bundesregierung bringt den Regierungsentwurf zum „Zinsanpassungsgesetz (§ 233a AO)“ auf den Weg

Die Bundesregierung hat am 30.3.2022 den Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung beschlossen. Damit soll der Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO rückwirkend ab dem 1.1.2019 auf 0,15 % pro Monat (= 1,8 % pro Jahr) gesenkt werden. Zugleich werden einzelne kleinere Regelungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen an unionsrechtliche Vorgaben angepasst.

I. Hintergrund:

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit seinem am 18.8.2021 veröffentlichten Beschluss v. 8.7.2021 (1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17, BGBl I 2021, 4303) die Vollverzinsung nach § 233a AO dem Grunde nach als verfassungsgemäß bestätigt. Beanstandet wurde aber, dass der Gesetzgeber den dabei angewendeten festen Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO von 0,5 % je vollem Zinsmonat – jedenfalls seit 2014 – hätte anpassen müssen. Das BVerfG stufte diesen Zinssatz vor dem Hintergrund der Niedrigzinsphase als „evident realitätsfern“ und damit verfassungswidrig ein.

Gleichzeitig ordnete das BVerfG an, dass dieser Zinssatz für Verzinsungszeiträume bis 31.12.2018 weiterhin angewandt werden darf (Fortgeltungsanordnung). Für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 hatte das aber zur Folge, dass Gerichte und Verwaltungsbehörden die Verzinsungsregeln insoweit nicht mehr anwenden dürfen und laufende Verfahren auszusetzen sind (Anwendungsverbot).

Die gesetzliche Neuregelung setzt nun den Beschluss des BVerfG um.

II. Zinsanpassungsgesetz:

Bei der rückwirkenden Neuberechnung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen wird dem Vertrauensschutz Rechnung getragen. Der Zinssatz für Zinsen nach § 233a AO wird für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 rückwirkend auf 0,15 % pro Monat (das heißt 1,8 % pro Jahr) gesenkt und damit an die verfassungsrechtlichen Vorgaben angepasst. Die Angemessenheit dieses Zinssatzes ist in der Folge mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume zu evaluieren, erstmals zum 1.1.2026. Zu den Änderungen im Einzelnen vgl. Kersten, eNews Nr. 9/2022 v. 7.3.2022.

Darüber hinaus werden die Regelungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen gem. § 138e Absatz 3 und § 138h Absatz 2 AO an die Vorgaben der durch die Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 (ABl. L 139 v. 5.6.2018) geänderten Richtlinie 2011/16/EU (Amtshilferichtlinie) angepasst.



1. Regierungs-Entwurf: Anpassung beim Mindestlohn und den 450-€-Jobs

Den Gesetzentwurf zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung (Mindestlohnerhöhungsgesetz – MiLoEG) hat die Bundesregierung am 23.2.2022 veröffentlicht.

Er sieht Folgendes vor:

Der allgemeine gesetzliche Mindestlohn wird zum 1.10.2022 einmalig auf 12 €brutto je Zeitstunde angehoben. Im Anschluss daran soll die unabhängige Mindestlohnkommission über die etwaigen weiteren Erhöhungsschritte befinden – erstmalig bis zum 30.6.2023 mit Wirkung zum 1.1.2024. Seit dem 1.1.2022 gilt ein Mindestlohn von 9,82 €

In der Kabinettsitzung wurde zudem verabredet, dass das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) sowie das BMF gemeinsam prüfen werden, wie durch elektronische und manipulationssichere Arbeitszeitaufzeichnungen die Durchsetzung des Mindestlohns weiter verbessert werden kann, ohne dass insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen durch die Anschaffung von Zeiterfassungssystemen bzw. digitalen Zeiterfassungsanwendungen übermäßig belastet werden.

Die Entgeltgrenze

- für eine geringfügig entlohnte Beschäftigung (sog. Minijob) soll im Zuge der Erhöhung des Mindestlohns auf 520 € angehoben und dynamisiert werden, um eine Wochenarbeitszeit von 10 Stunden zu ermöglichen;
- für eine Beschäftigung im Übergangsbereich (sog. Midijob) soll auf 1.600 € angehoben und weiterentwickelt werden.

Um die Anreize zu erhöhen, über einen Minijob hinaus erwerbstätig zu sein, werden die Beschäftigten – insbesondere im unteren Übergangsbereich – stärker entlastet. Die Grenzbelastung beim Übergang in eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung wird geglättet. Zudem werden die Voraussetzungen eines „gelegentlichen unvorhergesehenen Überschreitens“ der Geringfügigkeitsgrenze gesetzlich geregelt.

II. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einlagelösung nach § 14 Absatz 4 KStG i. d. F. des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

BMF vom 13.04.2022 - IV C 2 - S 2770/19/10004 :005

I. Hintergrund:

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021 (BStBl I, Seite 889), KöMoG, wurde in Bezug auf die ertragsteuerliche Organschaft ein Wechsel der bisherigen Behandlung von Minder- und Mehrabführungen vollzogen und die Bildung steuerlicher Ausgleichsposten durch die Einlagelösung ersetzt. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Neuregelung zur Behandlung von Minder- und Mehrabführungen Folgendes:

I. Zeitliche Anwendung

- 1 § 14 Absatz 4 sowie § 27 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung des Artikels 1 des KöMoG sind erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 verursacht werden. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Minder- und Mehrabführungen ist dabei auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abzustellen (§ 34 Absatz 6e Satz 6 KStG). Beim Organträger sind noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Absatz 4 KStG a. F. gebildet wurden, in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet (§ 34 Absatz 6e Satz 7 KStG).

II. Behandlung von Minder- und Mehrabführungen

- 2 In organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführungen sind wie eine Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. Der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger ist daher entsprechend zu erhöhen.
- 3 In organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen sind wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln. Der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger ist daher entsprechend zu verringern.



- 4 Einlage und Einlagenrückgewähr sind nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt.

Beispiel 1:

Die A-GmbH (Organträger) hält eine Beteiligung i. H. v. 80% an der B-GmbH (Organgesellschaft) zum Buchwert von 80. Die Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft sind erfüllt.

Im Jahr 01 kommt es bei der B-GmbH zu einer Mehrabführung von 20.

Dies führt zu einer Verringerung des Beteiligungsbuchwerts der B-GmbH in der Bilanz der A-GmbH um 20 auf 60.

Im Jahr 02 kommt es bei der B-GmbH zu einer Minderabführung von 40. Dies führt zu einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts der B-GmbH in der Bilanz der A GmbH um 40 auf 100.

Eine Saldierung der Minder- und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft ist nicht zulässig, da eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung aufgrund des § 27 Absatz 6 KStG vorzunehmen ist.

- 6 Eine Saldierung der Minder- und Mehrabführungen beim Organträger ist beteiligungsbezogen zulässig, da nach § 14 Absatz 4 Satz 4 KStG Minder- und Mehrabführungen in dem Zeitpunkt als verursacht gelten, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet.

1. Steuerliche Auswirkungen

- 7 Die im Falle einer Minderabführung vorzunehmende Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts stellt beim Organträger einen einkommensneutralen Vorgang dar. Der sich aus der buchtechnischen Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts ergebende Ertrag ist außerbilanziell zu korrigieren.
- 8 Die im Falle einer Mehrabführung vorzunehmende Verringerung des Beteiligungsbuchwerts ist einkommensneutral bis zu einem Beteiligungsbuchwert von 0 möglich. Der durch die buchtechnische Minderung des Beteiligungsbuchwerts entstandene Aufwand ist außerbilanziell zu korrigieren.
- 9 Die Bilanzierung eines negativen Buchwerts infolge einer Mehrabführung ist ausgeschlossen.

- 10 Übersteigen die Mehrabführungen die Summe aus Beteiligungsbuchwert und Minderabführungen, ist außerbilanziell entsprechend den Ausführungen in § 34 Absatz 6e Satz 9 und 10 KStG in Höhe des übersteigenden Betrages ein veräußerungsähnlicher Ertrag aus der Beteiligung zu berücksichtigen. Auf diesen veräußerungsähnlichen Ertrag sind die Regelungen des § 8b Absatz 2, 3, 7 und 8 KStG bzw. § 3 Nummer 40 Buchstabe c und § 3c Absatz 2 EStG anzuwenden.

Beispiel 2 (Fortführung Beispiel 1):

Im Jahr 03 kommt es zu einer Mehrabführung der B-GmbH an die A-GmbH von 130. Dies führt grundsätzlich zu einer Verringerung des Beteiligungsbuchwerts um 130.

Nach dem Beispiel 1 betragen die Anschaffungskosten der Beteiligung 100. Da ein negativer Beteiligungsbuchwert infolge einer Mehrabführung innerhalb der Bilanz ausgeschlossen ist, verringert sich der Beteiligungsbuchwert von 100 auf 0. Der übersteigende Betrag von 30 stellt bei der A-GmbH einen veräußerungsähnlichen Ertrag dar, der unter Anwendung des § 8b Absatz 2 und 3 KStG in Höhe von 5% der Besteuerung unterliegt.

2. Rücklage nach § 34 Absatz 6e KStG

Im Rahmen des Wechsels von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung liegt nach der Übergangsregelung des § 34 Absatz 6e Satz 9 und 10 KStG ein veräußerungsähnlicher Ertrag vor, soweit die passiven Ausgleichsposten die Summe aus Beteiligungsbuchwert und aktiven Ausgleichsposten übersteigen. Einlagen im Laufe des Jahres erhöhen den Beteiligungsbuchwert vor Verrechnung mit der Rücklage. Auf den veräußerungsähnlichen Ertrag findet § 8b Absatz 2, 3, 7 und 8 KStG bzw. § 3 Nummer 40 Buchstabe c und § 3c Absatz 2 EStG Anwendung (vgl. § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG).

- 12 Dieser veräußerungsähnliche Ertrag kann in der Steuerbilanz des Organträgers in eine den Gewinn mindernde Rücklage nach § 34 Absatz 6e Satz 11ff KStG eingestellt werden.



a. Bildung der Rücklage

- 13 Wird das Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage in Anspruch genommen, ist diese in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres zu bilden, das nach dem 31. Dezember 2021 endet.
- 14 Die Bildung der Rücklage ist bis zur Höhe des Ertrags aus dem Übergang zur Einlage-lösung (vgl. Rn. 10) zulässig. Eine Bildung in geringerer Höhe ist möglich.
- 15 Im Falle der Bildung einer Rücklage finden § 8b Absatz 2, 3, 7 und 8 KStG bzw. § 3 Nummer 40 Buchstabe c und § 3c Absatz 2 EStG in Höhe des in die Rücklage ein-gestellten Ertrags zunächst keine Anwendung.
- 16 Eine Rücklage kann auch dann gebildet werden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organge-sellschaft zum 31. Dezember 2021 endet, das Wirtschaftsjahr des Organträgers hingegen später.
- 17 Gleiches gilt, wenn die Organschaft bereits vor dem 31. Dezember 2021 beendet wurde.

b. Auflösung der Rücklage

- 18 Die Rücklage ist im Wirtschaftsjahr der Bildung sowie in den folgenden neun Wirt-schaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. Ein Wahlrecht in Bezug auf den Zeitraum der Auflösung besteht nicht.
- 19 Die jährlichen Auflösungsbeträge der Rücklage unterliegen nach § 8b Absatz 2, 3, 7 und 8 KStG bzw. § 3 Nummer 40 Buchstabe c und § 3c Absatz 2 EStG als veräußerungsähn-liche Erträge (vgl. Rn. 10) jeweils der Besteuerung.
- 20 Die Rücklage ist im Falle einer Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft oder eines der Veräußerung gleichgestellten Vorgangs (z.B. durch Ent-nahme) vollumfänglich aufzulösen (§ 34 Absatz 6e Satz 14 KStG). Im Falle einer teil-weisen Veräußerung ist die Rücklage entsprechend anteilig aufzulösen.
- 21 Einer Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft gleichgestellt sind die ver-deckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft sowie die Auflösung der Or-gangesellschaft.
- 22 Da Umwandlungen und Formwechsel des Organträgers ertragsteuerlich Veräußerungsvorgänge darstellen (vgl. Randnr. 00.02 des UmwStE – BMF-Schreiben vom 11.November 2011, BStBl I S. 1314) ist auch hier eine im Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers enthaltene Rücklage nach § 34 Absatz 6e Satz 11 KStG ggf. anteilig aufzulösen.

23 Bei Beendigung der Organschaft ist die Rücklage nicht aufzulösen.

c. Rücklage bei Personengesellschaften als Organträger

24 Ist eine Personengesellschaft Organträger, so ist die Rücklage nach § 34 Absatz 6e Satz 11 KStG in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft zu bilden. Das Wahlrecht zur Bildung der Rücklage ist gesellschaftsbezogen auszuüben.

III. Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)

25 Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern das steuerliche Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. Mehrabführungen mindern dabei das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen (§ 27 Absatz 6 Satz 2 KStG) und führen zu einem Direktzugriff auf dessen Bestand (§ 27 Absatz 1 Satz 3 KStG). Mehrabführungen können zum Entstehen oder zu einer Erhöhung eines negativen Bestands des steuerlichen Einlagekontos führen (§ 27 Absatz 1 Satz 4 2. Halbsatz KStG).

Beispiel 3 (Fortführung von Beispiel 2)

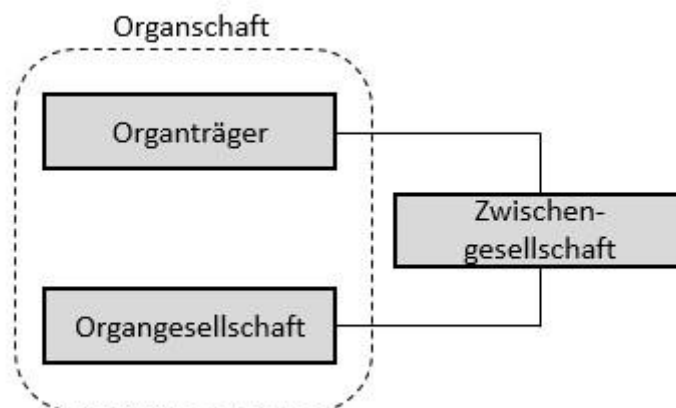
Zum Bilanzstichtag am 31. Dezember 02 weist die B-GmbH ein steuerliches Eigenkapital von 200 und ein Nennkapital von 50 aus. Der auf den 31.12.02 festgestellte Bestand des steuerlichen Einlagekontos beträgt 50. Folglich beläuft sich der zu diesem Zeitpunkt ermittelte ausschüttbare Gewinn auf 100.

Die im Jahr 03 entstandene Mehrabführung von 130 führt in dieser Höhe, unabhängig von der Höhe des maßgeblichen ausschüttbaren Gewinns, zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist um 130 zu mindern und beträgt zum 31. Dezember 03 – 80, sofern in 03 keine Einlagen getätigt wurden.

Zur Behandlung des steuerlichen Einlagekontos bei organschaftlichen Minder- und Mehrabführungen wird im Übrigen auf das BMF-Schreiben vom 26. August 2003 zur körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft (BStBl I S. 437) verwiesen.

IV. Mittelbare Organschaft

- 27 Eine mittelbare Organschaft im Sinne dieses Schreibens liegt vor, wenn sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger entweder ausschließlich durch eine mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft oder durch Addition einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt.
- 28 Ergibt sich die finanzielle Eingliederung hingegen bereits durch eine unmittelbare Beteiligung, finden die Grundsätze der Rn. 29-36 dieses Schreibens keine Anwendung; unabhängig davon, ob neben dieser unmittelbaren Beteiligung auch mittelbare Beteiligungen bestehen.D
- 29 Die Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft führt zur Auflösung der nach §34 Absatz 6e Satz 11ff KStG gebildeten Rücklage, wenn dies die Beendigung der Organschaft zur Folge hat.
- 30 Zum Zeitpunkt der Überführung der Ausgleichsposten auf die Einlagelösung sind bestehende Ausgleichsposten beim Organträger unter Anwendung der Grundsätze der Rn. 31 - 36 mit dem Beteiligungsbuchwert der Zwischengesellschaft bzw. der Organgesellschaft zu verrechnen.
1. Finanzielle Eingliederung ausschließlich über die mittelbare Beteiligung (Zwischengesellschaft)



- 31 Im Falle einer mittelbaren Organschaft sind die bilanziellen Folgen der Einlagen sowie der Einlagenrückgewähr aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung auf jeder Beteiligungsstufe, unabhängig vom Bestehen einer Organschaft mit der Zwischengesellschaft, bilanztechnisch nachzuvollziehen.

In organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführungen sind wie eine Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (vgl. Rn. 2). Sie führen zu einer Erhöhung sowohl des Beteiligungsbuchwerts der Organgesellschaft bei der Zwischengesellschaft als auch des Beteiligungsbuchwerts der Zwischengesellschaft beim Organträger. Zudem ist das steuerliche Einlagekonto sowohl bei der Organgesellschaft (vgl. Rn. 25) als auch bei der Zwischengesellschaft, sofern diese eine Körperschaft im Sinne des § 27 KStG ist, entsprechend zu erhöhen.

- 33 In organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen sind wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln (vgl. Rn. 3). Sie führen zu einer Verringerung sowohl des Beteiligungsbuchwerts der Organgesellschaft bei der Zwischengesellschaft als auch des Beteiligungsbuchwerts der Zwischengesellschaft beim Organträger. Rn. 9 und 10 sind hierbei auch auf Ebene der Zwischengesellschaft anzuwenden. Zudem ist das steuerliche Einlagekonto sowohl bei der Organgesellschaft (vgl. Rn. 25) als auch bei der Zwischengesellschaft, sofern diese eine Körperschaft im Sinne des § 27 KStG ist und eine Einlagenrückgewähr leisten kann, entsprechend zu mindern. Der Direktzugriff auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG ist in diesen Fällen auch bei der Zwischengesellschaft zu berücksichtigen.

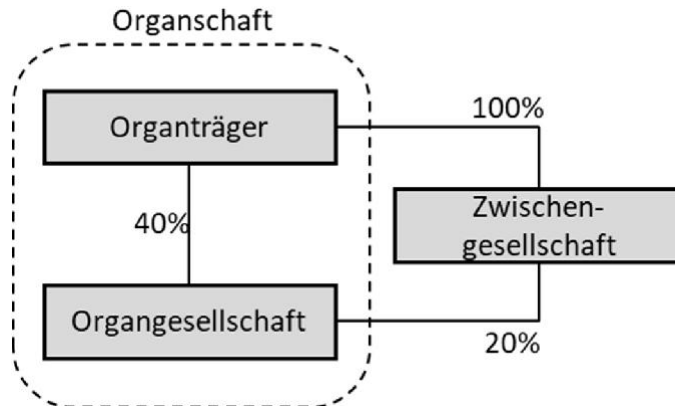
- 34 Ist die Zwischengesellschaft nicht im Inland ansässig, gilt im Verhältnis der inländischen Organgesellschaft zu einer ausländischen Zwischengesellschaft die Mehrabführung als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an die Zwischengesellschaft. Diese mindert bei der Zwischengesellschaft den Beteiligungsansatz für die Organgesellschaft. Eine Weiterleitung der Mehrabführung von der ausländischen Zwischengesellschaft an den inländischen Organträger wird hierbei für steuerliche Zwecke fingiert. Diese für steuerliche Zwecke fingierte Weiterleitung gilt bei einer Körperschaft im Sinne des § 27 KStG ebenso wie eine tatsächliche Weiterleitung als Leistung im Sinne des § 27 Absatz 8 Satz 3 KStG. Auf einen Antrag im Sinne des § 27 Absatz 8 KStG zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr in Höhe des an den Organträger weitergeleiteten Mehrbetrags kann hierbei aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden.

2. **Finanzielle Eingliederung über Addition von mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung**

- 35 Ergibt sich die finanzielle Eingliederung erst durch Addition einer unmittelbaren Beteiligung und einer mittelbaren Beteiligung, so sind Minder- und Mehrabführungen auf beide

Beteiligungsstränge im Verhältnis der Höhe der unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an den Stimmrechten der Organgesellschaft und der Höhe der mittelbaren Beteiligung der Zwischengesellschaft an den Stimmrechten der Organgesellschaft aufzuteilen.

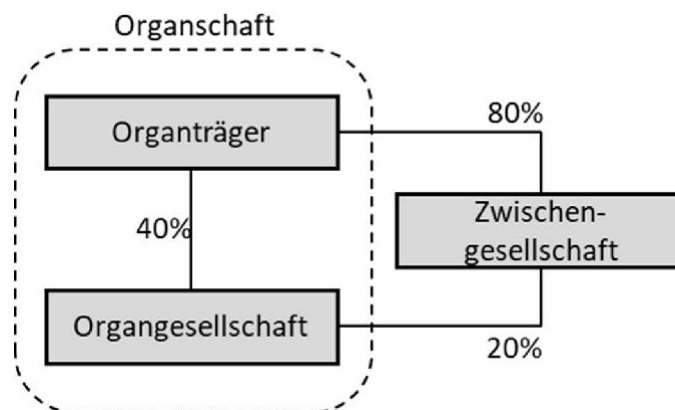
Beispiel 4:



Der Organträger ist zu 40% unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt. Weiterhin ist der Organträger zu 100% an der Zwischengesellschaft beteiligt, welche wiederum zu 20% an der Organgesellschaft beteiligt ist. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger ergibt sich erst nach Addition der mittelbaren und der unmittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft. Der Organträger ist hierbei mit 60% (40% unmittelbar zzgl. 20% mittelbar) an den Stimmrechten der Organgesellschaft beteiligt.

Kommt es nun zu Minder- und/oder Mehrabführungen von der Organgesellschaft an den Organträger sind diese anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen. Eine direkte Auswirkung auf den Buchwert der Organgesellschaft beim Organträger erfolgt hier in Höhe von 66,6% und eine Auswirkung über die Beteiligungsstruktur der Zwischengesellschaft in Höhe von 33,3%. Für die steuerlichen Einlagekonten gilt Entsprechendes.

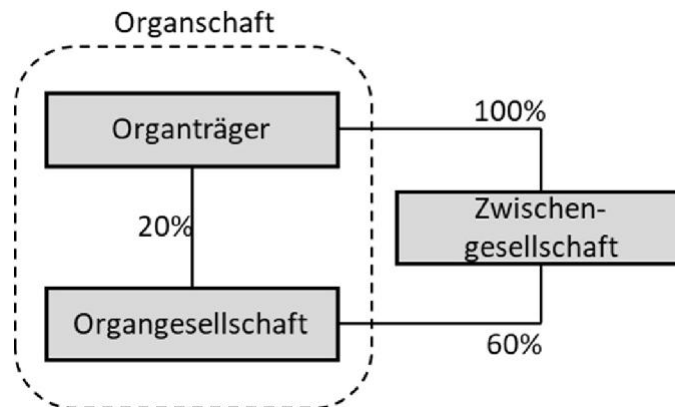
Abwandlung Beispiel 4:



Der Organträger ist zu 40% unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt. Weiterhin ist der Organträger zu 80% an der Zwischengesellschaft beteiligt, welche wiederum zu 20% an der Organgesellschaft beteiligt ist. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger ergibt sich erst nach Addition der mittelbaren und der unmittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft. Der Organträger ist hierbei mit 56% (40% unmittelbar zzgl. 16% mittelbar) an den Stimmrechten der Organgesellschaft beteiligt.

Kommt es nun zu Minder- und/oder Mehrabführungen von der Organgesellschaft an den Organträger sind diese anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen. Eine direkte Auswirkung auf den Buchwert der Organgesellschaft beim Organträger erfolgt hier in Höhe von 71% und eine Auswirkung über die Beteiligungsstruktur der Zwischengesellschaft in Höhe von 29%. Für die steuerlichen Einlagekonten gilt Entsprechendes.

- 36 Eine Aufteilung anhand der Beteiligungsquote (vgl. Rn. 35) ist auch dann vorzunehmen, wenn sich die finanzielle Eingliederung bereits durch die mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt und darüber hinaus auch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft besteht. Auch hier gelten die Grundsätze der mittelbaren Organschaft, das heißt, es ist eine Aufteilung der Minder- und Mehrabführung anhand der Beteiligungsquote vorzunehmen.

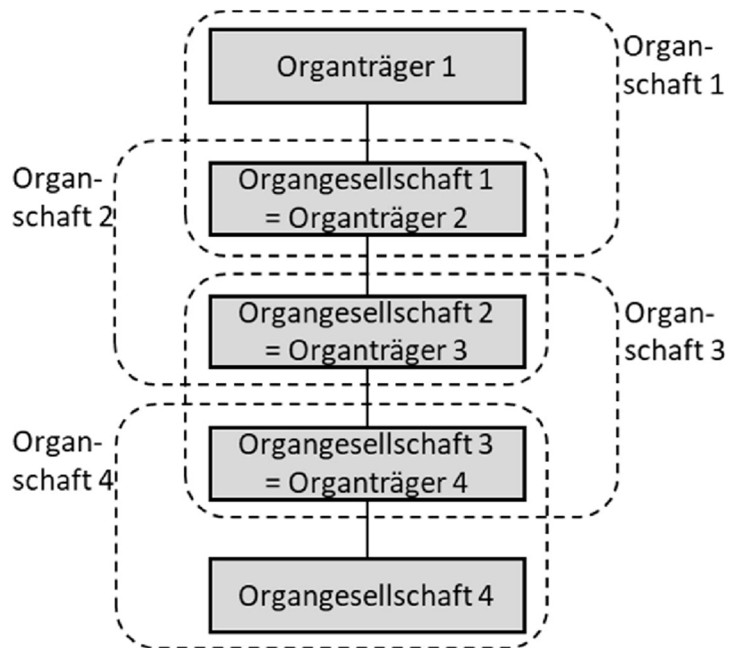
Beispiel 5:

Der Organträger ist zu 20% unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt. Weiterhin ist der Organträger zu 100% an der Zwischengesellschaft beteiligt, welche wiederum zu 60% an der Organgesellschaft beteiligt ist. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger ergibt sich bereits durch die 60%ige Beteiligung der Zwischengesellschaft an der

Organgesellschaft. Die unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft von 20% ist hier nicht maßgeblich.

Kommt es nun zu Minder- und/oder Mehrabführungen von der Organgesellschaft an den Organträger sind diese anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen. Eine direkte Auswirkung auf den Buchwert der Organgesellschaft beim Organträger erfolgt hier in Höhe von 25% und eine Auswirkung über die Beteiligungsstruktur der Zwischengesellschaft erfolgt in Höhe von 75%. Für die steuerlichen Einlagekonten gilt Entsprechendes.

V. Kettenorganschaft



- 37 Im Zuge der Umstellung auf die Einlagelösung sind die bestehenden Ausgleichsposten auf allen Ebenen aufzulösen. Auf Ebene der Gesellschaften, die zugleich Organträger sowie Organgesellschaft sind, findet § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 KStG Anwendung. Die Rechtsfolgen des § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG treten somit erst auf Ebene des obersten Organträgers (im Schaubild Organträger 1) ein.

Die in Rn. 37 dargestellten Grundsätze gelten auch im Falle künftiger Mehrabführungen.



III. Abschreibung von Wirtschaftsgütern zur Dateneingabe und Datenverarbeitung

Die Finanzverwaltung legt zur privilegierten Abschreibung von Wirtschaftsgütern zur Dateneingabe und Datenverarbeitung (Hardware und Software) zu dem knapp ein Jahr alten BMF-Schreiben (BMF v. 26.2.2021 – IV C 3 - S 2190/21/10002:013, BStBl. I 2021, 298) überraschend ein überarbeitetes BMF-Schreiben v. 22.2.2022 – IV C 3 - S 2190/21/10002:025 vor.

Die Rechtsgrundlage des BMF-Schreibens und damit der Rechtscharakter sowie die Verbindlichkeit bleiben aber weiter im Dunkeln.

Die ergänzten Ausführungen betreffen insbesondere die folgenden Zweifelsfragen:

Abschreibung – Anwendung § 7 Abs. 1 EStG:

Sofort-Afa vs. zwölf Monatsraten

Hintergrund und Zweifelsfrage:

§ 7 Abs. 1 EStG sieht bei Wirtschaftsgütern mit einer erfahrungsgemäßen Verwendung „von mehr als einem Jahr“ die Afa in gleichen Jahresbeträgen vor – im Jahr der Anschaffung oder Herstellung um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat. Fraglich war, ob die betroffenen Wirtschaftsgüter, für welche eine Nutzungsdauer von genau einem Jahr gelten soll, hierunter fallen.

BMF v. 22.2.2022: Das BMF stellt nur klar, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter § 7 Abs. 1 EStG unterliegen sollen. Die „Möglichkeit“, einer kürzeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer stelle

- keine besondere Form der Abschreibung,
- keine neue Abschreibungsmethode und
- keine Sofortabschreibung dar (Tz. 1.1).

Damit weiß der Steuerpflichtige allerdings nur, wovon er nicht ausgehen darf.

Für eine rechtssichere Klärung ist ein solches Ausschlussprinzip wenig hilfreich. Es werde aber nicht beanstandet, wenn „abweichend zu § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG die Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe vorgenommen wird“ (Tz. 1.4).

Ergebnis: Möglichkeit zur vollen Abschreibung im Erstjahr oder pro rata temporis über zwölf Monate sowie Aufnahme in Bestandsverzeichnis nach R 5.4 EStR 2012.

(Kein) Wahlrecht hinsichtlich einer einjährigen Nutzungsdauer

Zweifelsfrage: Bisher war offen, ob das BMF-Schreibens ein steuerliches Wahlrecht einführen sollte („kann [...] eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde gelegt werden“ – Tz. 1).

BMF v. 22.2.2022: Nach der überarbeiteten Fassung stellt die „Anwendung der kürzeren Nutzungsdauer [...] kein Wahlrecht i.S.d. § 5 Abs. 1 EStG dar“ (Tz. 1.1). Dennoch kann der Steuerpflichtige „auch bei einer grundsätzlich anzunehmenden Nutzungsdauer von einem Jahr [...] von dieser Annahme auch abweichen“ (Tz. 1.2). Tz. 1.1. spricht von der „Möglichkeit, eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen“.

Ergebnis:

Auch die überarbeitete Formulierung löst Unklarheiten aus. Wenn kein Wahlrecht besteht, könnte „Möglichkeit – aber kein Wahlrecht“ auf eine Nachweis- oder Begründungspflicht des Steuerpflichtigen bei Abweichen von der untergesetzlich vermuteten einjährigen Nutzungsdauer hindeuten. Hierzu wären insbesondere betriebliche Praxis und Erfahrungen zu dokumentieren. Der Vereinfachungseffekt wäre gering.

Hinweis

Das ergänzte BMF-Schreiben adressiert zwar für die Rechtsanwendung maßgebliche Punkte, wirft aber neue Unklarheiten auf. Gerade Zweifelsfragen zu einer gewerbsteuerlichen Hinzurechnung sowie zu Leasing-Fällen bleiben unerwähnt. Es wäre im Sinne einer hinreichenden Rechtssicherheit unverändert wünschenswert, die eingeräumte privilegierte Abschreibung gesetzlich zu regeln.



B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Kindergeld für ein langfristig erkranktes Kind

Mit Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Kindergeldgewährung wegen Berufsausbildung nicht möglich ist, wenn Ausbildungsmaßnahmen im Rahmen des fortbestehenden Ausbildungsverhältnisses wegen einer langfristigen Erkrankung des Kindes unterbleiben. In Betracht kommt dann aber eine Berücksichtigung wegen Behinderung.

BFH - Urteil vom 15.12.2021 - III R 43/20

I. Sachverhalt:

Im Streitfall hatte ein junger Erwachsener während seiner Ausbildung einen schweren Unfall mit Schädelbasisbruch und Schädel-Hirn-Trauma erlitten und nach dem Krankenhausaufenthalt verschiedene Reha-Maßnahmen durchlaufen, von denen die letzte 17 Monate nach dem Unfall begann. Das Finanzgericht (FG) sprach Kindergeld für die ersten acht Monate nach dem Unfall zu, weil das Ausbildungsverhältnis fortbestanden habe und der Wille, die Ausbildung baldmöglichst fortzusetzen, in mehrfacher Hinsicht belegt sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH ist dem entgegengetreten und hat die Sache zu weiterer Sachaufklärung an das FG zurückverwiesen. In einer Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG befindet sich ein Kind dann, wenn es sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Eine Unterbrechung der Ausbildung, z.B. wegen einer Erkrankung, ist unschädlich, wenn diese vorübergehend ist. Wird die Erkrankung aber mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate andauern, kann das Kind nicht mehr wegen seiner Ausbildung berücksichtigt werden.

Das FG muss nun klären, ob die sechs Monate übersteigende Erkrankungsdauer bereits in den ersten Monaten nach dem Unfall mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet wurde. Falls zunächst eine schnellere Genesung als möglich erschien, könnte der Kindergeldanspruch, so der BFH weiter, für diesen Zeitraum noch wegen des fortbestehenden Ausbildungsverhältnisses begründet sein.

Für die Monate, in denen eine Berücksichtigung wegen Ausbildung aufgrund des dann mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten und eingetretenen langwierigen Heilungsprozesses nicht in Betracht kommt, ist zu prüfen, ob das Kind behinderungsbedingt außerstande war, sich selbst zu unterhalten und deshalb nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen ist.

2. Überstunden: Steuerermäßigung bei mehrjähriger Tätigkeit

Wann gilt der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG bei der Vergütung von Überstunden? Der BFH hat klargestellt, dass die Tarifiermäßigung auch bei variablen Lohnzahlungen wie Überstundenvergütungen angewendet wird. Bei einer nachgezahlten Vergütung ist ausschlaggebend, dass sie für eine Tätigkeit gezahlt wird, die sich über mehr als zwölf Monate und mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu Stellung genommen, ob für Überstundenvergütungen der begünstigte Steuersatz des § 34 EStG angewendet werden kann.

BFH - Urt. v. 02.12.2021 - VI R 23/19

I. Sachverhalt:

A war als Arbeitnehmer nichtselbständig tätig. In drei Jahren hatte er rund 330 Überstunden geleistet. A vereinbarte mit seinem Arbeitgeber die Aufhebung des Arbeitsvertrags und regelte dabei u.a., dass der Arbeitgeber im Monat des Ausscheidens rückwirkend für die Vorjahre die 330 geleisteten und bislang nicht ausgezahlten Überstunden vergütet.

Mit dem Finanzamt entstand Streit darüber, ob für den Auszahlungsbetrag für die Überstunden der begünstigte Steuersatz anzuwenden ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht gab der Klage des A statt. Der BFH folgte dem.

Grundsätze der Anwendung des begünstigten Steuersatzes

Eine Tätigkeit ist mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

Allerdings reicht es nicht aus, dass der Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als demjenigen zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentrifft.

Die Entlohnung muss vielmehr für sich betrachtet zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, die Vergütung folglich für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden.

Darüber hinaus muss die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgen. Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit kann insbesondere auch eine Lohnnachzahlung für vorangegangene Veranlagungszeiträume sein.

Dabei steht der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen. Voraussetzung ist nur, dass der Zufluss insgesamt mehrere Jahre betrifft.

Die genannten Grundsätze gelten auch für den Fall der nachträglichen Auszahlung von Überstundenvergütungen, soweit die Vergütungen für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden.

Umfasst der Zeitraum, für welchen Überstunden veranlagungszeitraumübergreifend vergütet werden, mehr als zwölf Monate, so ist hierfür die Tarifiermäßigung zu gewähren.



Der Arbeitgeber hat dem A Überstundenvergütungen für die drei Jahre in einem einzigen Betrag im Streitjahr ausbezahlt. Es handelt sich also um ein zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit. Für die veranlagungszeitraumübergreifende Vergütung der Überstunden war daher die Tarifbegünstigung zu gewähren.

Schließlich liegen für den BFH auch wirtschaftlich vernünftige Gründe für eine Zusammenballung vor, denn die Abgeltung der Überstunden erfolgte aufgrund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung des BFH bestätigt seine bisherigen Grundsätze:

Werden Überstundenvergütungen für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet, so ist die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4, 2. Halbsatz EStG zu gewähren. Die Regelung ist eindeutig, so dass sich hier die Frage stellt, warum die Finanzverwaltung den BFH überhaupt angerufen hat.

3. Kein Pauschalsteuersatz von 25 % für Betriebsveranstaltungen, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen (hier Vorstands- bzw. Führungskräfte-Weihnachtsfeier)

Nach der Entscheidung des FG kann der Pauschalsteuersatz von 25 % i. S. d. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG für Betriebsveranstaltungen, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen, nicht gewährt werden.

FG Köln v. 27.1.2022, 6 K 2175/20

I. Sachverhalt:

Im Jahr 2015 veranstaltete der Vorstand der Klägerin in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Mitglieder des Vorstandes eingeladen waren. Neben Getränken und einem mehrgängigen Menü wurde der Raum dekoriert und musikalische Untermalung dargeboten. Die von der Klägerin für diese Veranstaltung aufgewendeten Kosten betragen insgesamt rund 8.000 EUR.

Ebenfalls im Jahr 2015 wurde eine Weihnachtsfeier für diejenigen Mitarbeiter der Gesellschaften der Klägerin am Standort B und benachbarten Standorten ausgerichtet, die zum sogenannten oberen Führungskreis bzw. Konzernführungskreis gehörten. Dabei handelt es sich um Mitarbeiter, die ein bestimmtes Karrierelevel erreicht hatten, aber nicht um einen eigenständigen Betriebsteil. Die von der Klägerin für diese Veranstaltung aufgewendeten Kosten betragen insgesamt rund 169.000 EUR.

Die Beteiligten streiten über den Ansatz eines über 25 % hinausgehenden Lohnsteuersatzes – insbesondere die Auslegung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG in Verbindung mit § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG – bei der Lohnversteuerung von wie voranstehenden – nicht allen Betriebsangehörigen offenstehenden – Betriebsveranstaltungen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats liegen die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht vor.

Wie der erkennende Senat ausführt, kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Hierfür ist es erforderlich, dass die Teilnahme allen Betriebsangehörigen – abweichend zum Streitfall (nur Vorstandsmitglieder bzw. Führungskräfte) – offensteht (BFH v. 15.1.2009, VI R 22/06, BStBl II 2009, 476; FG Münster v. 20.2.2020, 8 K 32/19 E, P, L).

Diese Voraussetzung ergibt sich dem erkennenden Senat zufolge zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Norm. Allerdings bezwecke die Vorschrift auch keine Steuervergünstigung, sondern sei darauf angelegt, eine einfache und sachgerechte Besteuerung der Vorteile zu ermöglichen, die bei der teilnehmenden Belegschaft im Ganzen anfielen. Der Durchschnittssteuersatz von 25 % sei auch sachgerecht, weil aufgrund der "vertikalen Beteiligung" Arbeitnehmer aller Lohngruppen an der Betriebsveranstaltung teilnähmen. Stehe eine Veranstaltung nicht allen Betriebsangehörigen offen, verfehle die Pauschalbesteuerung mit einem festen Steuersatz von 25 % das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit.



Im Übrigen weist der erkennende Senat darauf hin, dass auch den Gesetzgebungsmaterialien zur Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen sind, dass der Regelungszweck des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG geändert werden sollte.

III. Hinweise für die Praxis:

Bereits das FG Münster hat mit Urteil v. 20.2.2020 entschieden, dass die Lohnsteuer auf geldwerte Vorteile, die aus Anlass einer nur Führungskräften offen stehenden Betriebsveranstaltung zugewendet werden, nicht nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG pauschal mit 25 % erhoben werden kann. Wie auch der erkennende Senat im Besprechungsurteil vertritt das FG Münster zugleich die Rechtsauffassung, dass der Begriff der Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG abweichend von der Legaldefinition des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auszulegen ist. Ob diese Rechtsauffassung durch den BFH bestätigt wird oder es in Folge der Einfügung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG im Hinblick auf die Auslegung des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zur einer Rechtsprechungsänderung kommt, bleibt abzuwarten (BFH v. 15.1.2009, VI R 22/06, BStBl II 2009, 476).

Bis dahin sollten Steuerpflichtige berücksichtigen, dass nach dem BMF-Schreiben v. 14.10.2015 (BStBl I 2015, 832) eine Betriebsveranstaltung nur dann vorliegt, wenn der Teilnehmerkreis sich überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und gegebenenfalls Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt (a. A. Seifert in Korn, § 40 EStG Rz. 31.1 (April 2017)).

4. Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Neues zum Zufluss von Tantiemen

Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) von Kapitalgesellschaften erhalten in der Praxis regelmäßig Tantiemezahlungen. Nicht selten wird über den Zufluss- und damit über den Versteuerungszeitpunkt gestritten.

BFH vom 12.7.21, VI R 3/19

I. Sachverhalt

Eine alleinige GGF einer GmbH hatte nach ihrem Geschäftsführer-Dienstvertrag Anspruch auf jährliche Tantiemen. Eine Anlage zu der Tantiemevereinbarung von 2010 enthielt folgende Regelung: „Der Anspruch auf Auszahlung der Tantieme wird aufgrund dieser Vereinbarung nicht mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig zur Auszahlung, sondern nach gesonderter Aufforderung durch den Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Zahlungsmöglichkeit.“

In den Streitjahren (2013 und 2014) ließ sich die GGF jeweils Teilbeträge auszahlen. Das FA berücksichtigte bei den ESt-Festsetzungen neben den ausgezahlten aber auch die nicht ausgezahlten Teilbeträge als Arbeitslohn der GGF – und zwar zu Recht, wie der BFH entschied.

II. Entscheidung des Gerichts:

Dem beherrschenden Gesellschafter fließt eine Forderung gegen „seine“ GmbH bereits mit deren Fälligkeit zu. Denn er hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Zudem ist zu beachten, dass der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig wird, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben.

Soweit die Fälligkeit nach der Anlage zur Tantiemevereinbarung von 2010 erst nach gesonderter Aufforderung durch die GGF unter Berücksichtigung der Zahlungsmöglichkeit der GmbH eintreten sollte, lässt sich hieraus keine konkrete Bestimmung eines abweichenden Fälligkeitszeitpunkts entnehmen. Denn die GGF hätte auch nach dieser Regelung die Fälligkeit der Tantieme im Anschluss an die Feststellung des Jahresabschlusses durch eine bloße Aufforderung gegenüber der GmbH herbeiführen können.

Dass die GGF bei der (Zahlungs-)Aufforderung die Zahlungsmöglichkeit der GmbH berücksichtigen musste, führt zu keinem anderen Ergebnis. Auch insoweit konnte die GGF frei entscheiden, ob und in welcher Höhe ihr die Tantiemezahlung durch die von ihr beherrschte GmbH als möglich erschien.

III. Hinweise für die Praxis:

Ist die GmbH wegen einer Zahlungsunfähigkeit nicht in der Lage, die Tantiemeforderungen zu erfüllen, ist ein Zufluss von nicht ausgezahlten Tantiemeansprüchen zu verneinen. Doch eine solche Situation lag im Streitfall nicht vor.



5. Werbungskosten: Arbeitszimmer muss nicht erforderlich sein

Wann können die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich geltend gemacht werden?

Der BFH hat klargestellt, dass ein Abzug von Aufwendungen nicht voraussetzt, dass das Arbeitszimmer für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich ist. Wird der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche bzw. berufliche Zwecke genutzt, ist das für den Steuerabzug ausreichend.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass bei einem häuslichen Arbeitszimmer der Umfang für die berufliche oder betriebliche Nutzung nicht maßgeblich ist.

Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen durch betriebliche Tätigkeit veranlasst sind und das häusliche Arbeitszimmer ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird.

BFH, Urt. v. 03.04.2019 - VI R 46/17

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist in Vollzeit als Flugbegleiterin tätig. Gemeinsam mit ihrem zusammen veranlagten Ehegatten war sie Eigentümerin eines Einfamilienhauses, in dem sie für berufliche Zwecke ein Arbeitszimmer nutzte.

In ihrer Einkommensteuererklärung machte die Klägerin insgesamt 1.250 € für das Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend. Für die im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit entstandenen Verwaltungstätigkeiten stünde ihr kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer jedoch ohne die Aufwendungen für das Arbeitszimmer fest. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb ebenso wie die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hingegen sah die Revision der Klägerin als begründet an und hob das Urteil des FG auf.

Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer

Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG kann ein Steuerpflichtiger seine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erst einmal nicht als Werbungskosten abziehen.

Ein Abzug ist dagegen begrenzt auf 1.250 € möglich, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und das Arbeitszimmer ausschließlich oder fast ausschließlich für die berufliche Tätigkeit genutzt wird.

Sollte das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit darstellen, ist sogar ein voller Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer möglich.

Aufwendungen für gemischt genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind und die sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch in mehr als nur

untergeordnetem Umfang zu privaten Zwecken genutzt werden, sind hingegen insgesamt auch nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht abziehbar.

Anwendung der Grundsätze auf den Streitfall

Nach der Auffassung des BFH waren die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers begrenzt auf den Betrag von 1.250 € im Streitfall möglich.

Ein anderer Arbeitsplatz stand für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit nicht zur Verfügung. Maßgeblich ist somit lediglich, dass das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich für die Verwaltungstätigkeiten genutzt worden ist.

Ob auch ein anderer Arbeitsplatz, z.B. am Küchentisch, im Esszimmer oder in einem anderen Raum, für diese Verwaltungstätigkeiten hätte genutzt werden können, ist nicht maßgeblich.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung ist bereits im Jahr 2019 ergangen, wurde aber erst jetzt im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Auch wenn ein häusliches Arbeitszimmer im Zusammenhang mit manchen Tätigkeiten nicht unbedingt erforderlich erscheint, ist es nach der Rechtsprechung des BFH dennoch möglich, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abzuziehen. Voraussetzung ist, dass es tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich (unschädlich ist eine private Mitnutzung von unter 10 %) für die berufliche Tätigkeit genutzt wird.



6. Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer?

Das Niedersächsische Finanzgericht hält die Vorschriften über die Abgeltungsteuer in § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit § 43 Abs. 5 EStG (Abgeltungsteuer) für mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht vereinbar und hat sie dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 18. März 2022 - 7 K 120/21

I. Hintergrund

Seit dem 1. Januar 2009 werden Einkünfte aus Kapitalvermögen, also z.B. Zinsen, Dividenden und realisierte Kursgewinne, mit einem Einkommensteuersatz von 25 % versteuert. Hinzu kommen u.U. der Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

Die Einkommensteuer wird von dem jeweiligen Gläubiger der Einnahmen aus Kapitalvermögen, insbesondere also von den Banken, als Kapitalertragsteuer "an der Quelle" einbehalten und direkt an das Finanzamt abgeführt.

Für die Steuerpflichtigen ist die Einkommensteuerschuld mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer grundsätzlich abgegolten. Es handelt sich um eine "Abgeltungsteuer". Die abgeführte Steuer stellt also - anders als früher - keine Vorauszahlung auf die persönliche Einkommenssteuer dar. Die Steuerpflichtigen müssen die entsprechenden Kapitaleinkünfte nicht mehr in der Steuererklärung angeben, auch wenn der persönliche Einkommensteuersatz über 25 % liegt.

Liegt der persönliche Einkommensteuersatz jedoch niedriger als 25 % können die Steuerpflichtigen zu viel gezahlte Abgeltungsteuer vom Finanzamt zurückfordern. Hierzu müssen die Kapitalerträge in der Steuererklärung beim Finanzamt angegeben werden, damit dieses eine Günstigerprüfung vornimmt.

II. Sachverhalt

Der Kläger erzielte als selbständiger Versicherungsmakler gewerbliche Einkünfte, die mit seinem persönlichen Einkommensteuersatz - von über 25% - besteuert wurden. Daneben erhielt er Kapitaleinkünfte in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen aus mehreren Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und von Zinsen. Diese wurden mit dem abgeltenden Steuersatz i.H. von 25 % besteuert.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das beklagte Finanzamt zu der Auffassung, dem Kläger seien Provisionszahlungen zuzurechnen, die bisher einer anderen Person zugeordnet worden waren. Es erhöhte den gewerblichen Gewinn - und damit die Einkommensteuer - des Klägers entsprechend.

Hiergegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage und trug vor, die Provisionen seien ihm zu Unrecht zugerechnet worden. Außerdem sei bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen der Ansatz des Sparer-Freibetrages unterblieben.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Niedersächsische Finanzgericht folgte der Auffassung des Klägers und hielt die Erhöhung des Gewinns für unzutreffend. Das beklagte Finanzamt habe die Zurechnung der Provisionen an den Kläger nicht nachvollziehbar belegen können. Auch sei der Sparer-Freibetrag zu Unrecht nicht berücksichtigt worden.

Dennoch hat die Klage (derzeit) keinen Erfolg, da die gegenüber dem Kläger festgesetzte Steuer auf die Kapitaleinkünfte nach rechtlicher Auffassung des Finanzgerichts zu niedrig ist. Das Gericht gelangte zu der Überzeugung, dass die Anwendung der Abgeltungsteuer, also der Ansatz des abgeltenden Steuersatzes i.H. von 25%, auf die Kapitaleinkünfte zwar auf Grundlage der geltenden Gesetzeslage zutreffend erfolgt sei, die zugrunde liegenden Vorschriften aber gegen die in Art 3 Abs. 1 GG verankerte Vorgabe der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und einer gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit verstoßen und daher verfassungswidrig seien.

Die Abgeltungsteuer führe zu einer Ungleichbehandlung zwischen Beziehern privater Kapitaleinkünfte und den übrigen Steuerpflichtigen. Während die Bezieher von Kapitaleinkünften (nach § 32d Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 43 Abs. 5 EStG) mit einem Sondersteuersatz von 25 % abgeltend belastet werden, unterliegen die übrigen Steuerpflichtigen gemäß § 32a EStG einem Steuersatz von bis zu 45 %.

Die in den Gesetzesmaterialien genannten Rechtfertigungsgründe genügten den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht. Weitere Rechtfertigungsgründe seien nicht ersichtlich.

Die Abgeltungsteuer sei nicht zur Verwirklichung eines effektiven Steuervollzugs oder zur Beseitigung eines etwaigen strukturellen Vollzugsdefizits geeignet. Unabhängig von der Frage der grundsätzlichen Geeignetheit der Regelung sei die Erforderlichkeit zwischenzeitlich entfallen, da sich seit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, im Ausland befindliches Vermögen zu ermitteln, stark verbessert hätten.

Die Abgeltungsteuer sei weder zur Standortförderung des deutschen Finanzplatzes geeignet noch führe sie zu einer wesentlichen Vereinfachung im Besteuerungsverfahren.

Entsprechend der sich aus Art. 100 Abs. 1 GG ergebenden Verpflichtung hat das Gericht das Klageverfahren daher ausgesetzt und holt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber ein, "ob § 32d Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 43 Abs. 5 EStG in den in den Jahren 2013, 2015 und 2016 geltenden Fassungen insoweit mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vereinbar sind, als dass sie für Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen einen Sondersteuersatz in Höhe von 25 % mit abgeltender Wirkung vorsehen".



7. Nutzungersatz als Einkünfte aus Kapitalvermögen

Nach der Entscheidung unterliegt eine als „Nutzungersatz“ bezeichnete Zahlung einer Bank, die diese aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs über den Widerruf eines Darlehensvertrages leistet, als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer.

FG Baden-Württemberg vom 16. 12. 2021 – 12 K 1404/20

I. Sachverhalt

Im Jahr 2002 schlossen die Kläger als Gesamtschuldner mit einer Bank einen Vertrag über die Gewährung von mehreren Darlehen zum Zwecke des Kaufs einer Immobilie. Im Jahr 2016 entschlossen sich die Kläger zum Widerruf ihrer auf den Vertragsschluss gerichteten Willenserklärung im Hinblick auf zwei Darlehen.

Im Rahmen eines am Landgericht gegen die Bank geführten Rechtsstreits wegen des Widerrufs der Darlehensverträge schlossen die Kläger mit der Bank am 7. 4. 2017 einen Vergleich. Darin wird u. a. festgestellt, dass die Kläger berechtigt sind, die streitgegenständlichen Darlehen ohne Vorfälligkeitsentschädigung vorzeitig zum 30. 3. 2017 in aktueller Höhe an die Bank vor Ablauf der Zinsbindungsfrist zurückzubezahlen. Zugleich verpflichtete sich die beklagte Bank, an die Kläger Nutzungersatz zu bezahlen. Die Parteien waren sich darüber einig, dass die Beklagte aus diesem Betrag anfallende Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen und den Klägern eine entsprechende Bescheinigung zu erteilen hat.

Die Beteiligten streiten darüber, ob die als Nutzungersatz bezeichneten Zahlungen aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs über den Widerruf eines Darlehensvertrages als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterliegen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hat die Finanzverwaltung die aufgrund des Vergleiches vom 7. 4. 2017 gezahlte „Nutzungsentschädigung“ zu Unrecht nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungsteuer unterworfen.

Wie der erkennende Senat ausführt, handelt es sich bei der Zahlung der Bank nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Der erkennende Senat begründet seine diesbezügliche Rechtsauffassung damit, dass nach dem vor dem Landgericht geschlossenen Vergleich die Darlehensverträge nicht rückabgewickelt wurden, da sich die Parteien einig waren, dass die wechselseitigen Vertragspflichten bis zum Tag der Darlehensrückführung fortgelten und die auf Abschluss der Darlehensverträge gerichteten Willenserklärungen der Kläger nicht mehr widerrufen werden konnten. So wurde den Klägern allein das Recht eingeräumt, die Darlehen vorzeitig ohne Vorfälligkeitsentschädigung zum 30. 3. 2017 zurückzuzahlen.

Ferner wurde den Klägern zwar ein „Nutzungersatz“ gezahlt, dem steht jedoch keine Kapitalüberlassung der Kläger an die Bank zur Nutzung gegenüber. Vielmehr würdigt der erkennende Senat die als „Nutzungsentschädigung“ bezeichneten Zahlungen als Entschädigung für

den Verzicht der Kläger auf die Rechte aus dem zuvor erklärten Widerruf der Darlehensverträge. Da dieser Verzicht nicht im Rahmen einer auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit erfolgte und keiner der Einkünfteerzielungsbestände des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG erfüllt ist, unterliegen die Zahlungen nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats nicht der Einkommensteuer.

III. Hinweise für die Praxis:

Zu der streitgegenständlichen Frage sind eine Reihe von Revisionsverfahren vor dem BFH anhängig.

In analogen Streitfällen sollte insoweit Einspruch und Ruhen des Verfahrens mit einem Hinweis auf die entsprechenden Revisionsverfahren eingelegt werden (BFH-Urteile – VIII R 7/21 –, – VIII R 30/19 –, – VIII R 13/21 –, – VIII R 11/21 – und – VIII R 5/21 –).



8. Anschaffungskosten: Wertansatz bei privatem Veräußerungsgeschäft

Wie hoch sind die Anschaffungskosten bei der Gewinnermittlung aus einem privaten Veräußerungsgeschäft? Welcher Wert ist anzusetzen, wenn vormals betriebliche Wirtschaftsgüter veräußert werden? Nach dem BFH gilt: Soweit die Entnahme des Wirtschaftsguts nicht steuerlich erfasst wurde, ist der „angesetzte“ Wert nach § 23 Abs. 3 EStG der Buchwert. Im Streitfall war ein Grundstück übertragen worden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, welches zuvor aus dem Betriebs- in das Privatvermögen überführt wurde, als Anschaffungskosten gem. § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG der letzte Buchwert des Wirtschaftsguts anzusetzen ist, wenn ein entsprechender Gewinn aus der Entnahme des Wirtschaftsguts nicht versteuert worden ist.

BFH, Urt. v. 06.12.2021 - IX R 3/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft bestehend aus zwei Geschwistern, die im Streitjahr Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks erzielten. Dieses Grundstück hatte der Vater der Geschwister diesen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragen.

Das Grundstück stand bis zur Übertragung auf die Kinder im Betriebsvermögen des Vaters, woraus es nach der Übertragung ohne die Versteuerung eines Entnahmegewinns ausgebucht wurde. Eine Änderung des entsprechenden Steuerbescheids des Vaters war nicht mehr möglich.

Die Grundstücksgemeinschaft veräußerte dieses Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen und setzte als Veräußerungsgewinn den Kaufpreis abzüglich fiktiv - anhand des damaligen Verkehrswerts des Grundstücks - ermittelter Anschaffungskosten an.

Das Finanzamt setzte dagegen als Veräußerungsgewinn den Veräußerungspreis abzüglich des letzten im Betriebsvermögen ermittelten Buchwerts an.

Gegen diese Festsetzung wenden sich die Kläger zunächst im Einspruchs- und später auch im Klageverfahren.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht lehnte die Klage als unbegründet ab. Der BFH wies die Revision der Klägerin ebenfalls als unbegründet zurück.

Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften

Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG.

Zu den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zählen gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken und Rechten,

bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Als Anschaffung gilt gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe.

Bei einem unentgeltlichen Erwerb - wie im Streitfall - ist dem Einzelrechtsnachfolger gem. § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen.

Der Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts ist gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den Werbungskosten zu ermitteln.

Wurde das Wirtschaftsgut nicht angeschafft, sondern gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt, ist stattdessen gem. § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG der Entnahmewert als Anschaffungskosten anzusetzen.

Anwendung der Grundsätze auf den Streitfall

Im Streitfall ist zwischen den Beteiligten die Ermittlung und der Ansatz des Entnahmepreises gem. § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG strittig. Nach der Auffassung des BFH ist der Gesetzeswortlaut jedoch eindeutig.

Danach ist im Fall einer Überführung des Wirtschaftsguts aus dem Betriebs- in das Privatvermögen der angesetzte Entnahmewert als Anschaffungskosten anzusetzen. „Angesetzt“ bedeutet danach, dass dieser Wert einer Steuerfestsetzung zugrunde gelegt wurde.

Da der Vater keinen Veräußerungsgewinn aus der Entnahme des Grundstücks versteuert hatte, ist davon auszugehen, dass bei der damaligen Steuerfestsetzung der zuletzt ermittelte Buchwert als Entnahmewert angesetzt wurde.

Dementsprechend ist auch dieser nach § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG als Anschaffungskosten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Rechtsnachfolger anzusetzen. Die fiktiv von den Klägern angesetzten Anschaffungskosten sind somit nicht in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einzubeziehen.

III. Hinweise für die Praxis:

Für die Ermittlung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften für aus dem Betriebs- in das Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter ist somit gem. § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG der Wert anzusetzen, der tatsächlich der früheren Besteuerung zugrunde gelegt wurde.

Sollte somit - wie wohl im Streitfall - bei der Entnahme der falsche Entnahmewert zugrunde gelegt worden sein, ist dieser trotzdem maßgeblich. Wäre die Steuerfestsetzung des Vaters jedoch noch änderbar gewesen, hätte eine Korrektur des Entnahmegewinns erfolgen können.

Dementsprechend wären für die Veräußerung des Grundstücks bei den Kindern ebenfalls die erhöhten Anschaffungskosten maßgeblich gewesen.



9. Zur Abziehbarkeit von Zinsen bei vermögensverwaltender Personengesellschaft

Darlehensverhältnis zwischen einem Gesellschafter und einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf Grund der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Besteuerungsrecht für inländische Vermietungseinkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nach DBA-Russland.

FG München vom 18.3.21, 10 K 2756/19 - Revision

I. Sachverhalt:

Gewährt ein Gesellschafter „seiner“ vermögensverwaltenden Personengesellschaft (im Streitfall: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) ein Darlehen, stellt sich die Frage, ob ein solches Darlehensverhältnis steuerlich voll anerkannt werden kann oder nur insoweit, als der Gesellschafter nicht beteiligt ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Für das FG kommt eine steuerliche Anerkennung aufgrund der anzustellenden Bruchteilsbetrachtung nicht in Betracht, soweit der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist. Es handelt sich insoweit um ein steuerlich unbeachtliches „Insichgeschäft“.

Sofern der BFH diese Auffassung des FG in der Revision (Az. I R 19/21) bestätigt, ist Folgendes zu beachten:

Die teilweise steuerrechtliche Nichtanerkennung des zivilrechtlich wirksam vereinbarten Darlehens führt dazu, dass die von der Gesellschaft an den Gesellschafter gezahlten Darlehenszinsen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.

Vielmehr sind die Darlehenszinsen dem Gesellschafter als „Vorab-Einkünfte“ aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Die Frage, ob Refinanzierungszinsen, die der Gesellschafter wegen des an die Gesellschaft ausgereichten Darlehens zu zahlen hat, als Sonderwerbungskosten des Gesellschafters bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können, musste das FG nicht entscheiden. Denn die Zahlung derartiger Refinanzierungszinsen wurde im Streitfall nicht vorgetragen.

III. Hinweise für die Praxis:

Das FG München hat sich damit der Ansicht des FG Düsseldorf (8.10.19, 13 K 1695/19 F) angeschlossen. In diesem Streitfall stellten die vom Gesellschafter gezahlten Refinanzierungszinsen im gleichen Umfang Sonderwerbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.



10. Kürzere Restnutzungsdauer eines Gebäudes kann durch Wertgutachten nachgewiesen werden

Wird im Rahmen eines Wertgutachtens die Restnutzungsdauer eines Gebäudes nach der Wertermittlungsverordnung bestimmt, kann diese der Berechnung des AfA-Satzes zugrunde gelegt werden.

FG Münster vom 27.1.22, 1 K 1741/18 E, rkr.

I. Sachverhalt

Der Steuerpflichtige erwarb im Jahr 2011 ein Grundstück mit einem im Jahr 1955 errichteten Gebäude im Rahmen einer Zwangsversteigerung. Das Amtsgericht hatte ein Sachverständigengutachten zur Ermittlung des Grundstückswerts auf den Stichtag 17.5.10 in Auftrag gegeben. Der öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige machte in seinem Gutachten u. a. Angaben zum Modernisierungsstand und zu erforderlichen Instandsetzungsarbeiten und kam zu einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von 30 Jahren. Dem Gutachten legte er die Regelungen der zum Stichtag gültigen Wertermittlungsverordnung (WertV) zugrunde.

Der Steuerpflichtige machte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2012 bis 2016 eine jährliche AfA des Gebäudes von 3,33 % als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das FA berücksichtigte demgegenüber lediglich einen AfA-Satz von 2 %, da das Gutachten weder eine kürzere technische Nutzungsdauer durch Darlegung eines materiellen Verschleißes der Rohbauelemente noch eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer im steuerrechtlichen Sinne belege. Die Ermittlung der Restnutzungsdauer im Sinne der WertV sei auf die steuerrechtliche Restnutzungsdauer nicht übertragbar, da sie nicht im Zusammenhang mit der gesetzlichen Typisierung der AfA-Regelung stehe.

II. Entscheidung

Das FG Münster hat der Klage stattgegeben. Grundsätzlich sei ein Gebäude zwar nach festen AfA-Sätzen (im Streitfall 2 % pro Jahr) abzuschreiben. Bei einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer des Gebäudes als 50 Jahre könne aber nach Wahl des Steuerpflichtigen von entsprechend höheren Sätzen ausgegangen werden.

Nach der BFH-Rechtsprechung (28.7.21, IX R 25/19) könne sich der Steuerpflichtige jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheine. Entgegen der Auffassung des FA sei hierfür kein Bausubstanzgutachten erforderlich. Die Schätzung einer kürzeren Restnutzungsdauer könne nur dann verworfen werden, wenn sie eindeutig außerhalb eines angemessenen Schätzungsrahmens liege.

Nach Auffassung des Gerichts habe der Sachverständige aufgrund sachlicher Kriterien eine von der gesetzlichen Typisierung abweichende geringere Restnutzungsdauer von 30 Jahren ermittelt.

Er habe fundierte Ausführungen zu den erforderlichen Instandsetzungsarbeiten und zum Zustand des Gebäudes gemacht. Die modellhafte Ermittlung der Restnutzungsdauer von 30 Jahren sei für das Gericht nachvollziehbar und liege jedenfalls nicht (erheblich) außerhalb des zulässigen Schätzungsrahmens.



11. Freiberufler: Gewerbliche Einkünfte bei Arbeitsteilung

Wann ist bei einer Gemeinschaftspraxis von gewerblichen Einkünften auszugehen? Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat eine Arztpraxis wegen der Arbeitsteilung unter den Gesellschaftern insgesamt als Gewerbebetrieb eingestuft. Im Streitfall war ein Arzt überwiegend mit Verwaltungsaufgaben betraut - die Beratung und Behandlung von Patienten machte nur noch einen geringen Anteil seiner Tätigkeit aus.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) hat entschieden, dass bei Erledigung der Verwaltungstätigkeiten in einer Arztpraxis durch lediglich einen der Gesellschafter die Praxis insgesamt gewerblich geprägt sein kann, da der betreffende Gesellschafter mangels direkten Patientenkontakts nicht mehr die Anforderungen an die selbständig ausgeübte Tätigkeit als Arzt erfüllt und dadurch die gesamten Einkünfte der Partnerschaft als gewerblich „infiziert“.

FG Rheinland Pfalz, Urt. v. 06.09.2021 - 4 K 1270/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine Partnerschaftsgesellschaft, die von mehreren Zahnärzten gemeinsam geführt wurde. In der Feststellungserklärung hatte die Klägerin die Einkünfte aus der Praxis als selbständige Einkünfte qualifiziert und entsprechend deklariert. Die Einkünfte wurden erklärungsgemäß der Besteuerung zugrunde gelegt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung legte die Steuerberaterin der Klägerin einen Tätigkeitsbericht vor, nach dem einer der Ärzte fast ausschließlich mit organisatorischen Aufgaben und der Vertretung der Praxis gegenüber Behörden betraut war.

Ärztliche Behandlungen führte dieser Arzt selbst nur noch in einem sehr geringen Umfang durch. Die Steuerberaterin trug dazu vor, dass es sich bei dieser Arbeitsaufteilung um eine typische Gegebenheit freiberuflicher Praxen handele und der betreffende Arzt aufgrund seiner Seniorität nicht mehr direkt behandelnd tätig werden musste.

Die Betriebsprüfung qualifizierte die Einkünfte dennoch nicht mehr als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, sondern ordnete diese den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu, da in einer freiberuflichen Partnerschaftsgesellschaft jeder Gesellschafter die Merkmale der selbständigen Arbeit erfüllen müsse.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies auch das FG die Klage als unbegründet zurück. Es ließ jedoch die Möglichkeit der Revision zu.

Voraussetzung für eine freiberufliche Tätigkeit

Zu Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, worunter nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG u.a. auch die selbständige Berufstätigkeit von Ärzten fällt.

Dies gilt auch für freiberufliche Mitunternehmensformen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine Personengesellschaft entfaltet jedoch nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines

freien Berufs i.S.v. § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.

Dazu muss zum einen jeder Gesellschafter die Hauptmerkmale des freien Berufs - also die entsprechende Berufsqualifikation - vorweisen können und zum anderen auf Basis der eigenen Fachkenntnisse eigenverantwortlich tätig werden. Dies setzt die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in der Praxis voraus.

Anwendung der Grundsätze auf den Streitfall

Eine besonders intensive leitende Tätigkeit, zu der u.a. die Organisation, die Arbeitsplanung und die Beaufsichtigung der Mitarbeiter gehören, kann die tatsächliche „Arbeit am Patienten“ nicht ersetzen.

Nach der Auffassung des FG gibt es zwar keine allgemeinen zeitlichen Vorgaben für den Anteil der eigenverantwortlichen praktischen Arbeit, eine gewisse persönliche Teilnahme an der praktischen Arbeit ist jedoch unverzichtbar.

Ein Delegieren der Aufgaben von Ärzten auf ihre Mitarbeiter ist lediglich für Voruntersuchungen und die Behandlung bei sog. „Routinefällen“ möglich. Die Behandlung von problematischen Fällen muss sich der Arzt selbst vorbehalten.

Die Übernahme von nahezu ausschließlich kaufmännischen Leitungs- und Managementaufgaben stellt somit keine freiberufliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit dar.

Dies führt dazu, dass der eine Arzt mit seiner gewerblichen Tätigkeit gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG die anderen Gesellschafter „infiziert“, so dass die Praxis insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt.

III. Hinweise für die Praxis:

Jeder Gesellschafter in einer freiberuflichen Praxis bzw. Kanzlei sollte weiterhin einen gewissen Anteil an der tatsächlichen praktischen Tätigkeit ausführen. Dies gilt nicht nur für Ärzte, sondern auch für andere Heilberufe oder Rechtsanwaltskanzleien.

Ebenso sollte der Umfang von gewerblichen Tätigkeiten, wie z.B. die Erbringung von Laborleistungen durch einen Arzt, klar von der eigentlichen ärztlichen Tätigkeit abgegrenzt werden oder zumindest einen Umfang von 3 % nicht übersteigen.

Dieser Anteil ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs noch als unschädlich anzusehen und infiziert nicht die gesamten freiberuflichen Einkünfte zu gewerblichen Einkünften um.



12. Übertragung von Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen

1. Die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen ist nur im Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (bzw. früher: § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2008) unentgeltlich; wird nach dieser Vorschrift nicht begünstigtes Vermögen übertragen, liegt ertragsteuerrechtlich eine entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung vor.

2. Bei Übertragung eines Vermietungsobjekts des Privatvermögens gegen Leibrente führen die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten, die mit den AfA berücksichtigt werden, und in Höhe ihres Zinsanteils zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG, wonach Leibrentenzahlungen nur mit dem in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG vorgesehenen Ertragsanteil als Werbungskosten (sofort) abgezogen werden können, ist verfassungsgemäß.

BFH vom 29.9.2021 - Az. IX R 11/19

I. Sachverhalt:

Ein vermietetes Mehrfamilienhaus wurde „unentgeltlich“ im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Vater auf die Tochter übertragen. Diese verpflichtete sich zur Leistung einer lebenslangen monatlichen Zahlung an den Vater. Strittig war nun, ob diese Zahlungen der Tochter als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ausdrücklich geregelt ist, dass die Versorgungsleistungen aber als Sonderausgaben abzugsfähig sind und beim Empfänger diese nur mit einem bestimmten Anteil (Ertragsanteil) zu versteuern sind, wenn die Übertragung betrieblicher Einheiten – so insbesondere Betriebe oder Teilbetriebe, Anteile an Personengesellschaften und Anteile an einer GmbH unter bestimmten Bedingungen – gegen Versorgungsleistungen steuerlich als unentgeltlicher Vorgang fingiert wird.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH stellt nun aber klar:

- Die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen wird nur im Anwendungsbereich der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, also bei der Übertragung bestimmter betrieblicher Einheiten, als unentgeltlich eingestuft. Wird nach dieser Vorschrift nicht begünstigtes Vermögen übertragen, liegt ertragsteuerrechtlich eine entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung vor.

- Bei Übertragung eines Vermietungsobjekts des Privatvermögens gegen Leibrente führen die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten, die mit den Abschreibungen berücksichtigt werden, und in Höhe ihres Zinsanteils zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die vorstehende Übertragung des vermieteten Mehrfamilienhauses „unentgeltlich im Wege der Schenkung“, aber unter Zusage einer lebenslangen monatlich zu zahlenden Leistung, war zivilrechtlich als Schenkung (unter Auflage) zu qualifizieren. Bei den von der Stpfl. erbrachten „Gegenleistungen“ handelt es sich zivilrechtlich um Schenkungsaufgaben. Einkommensteuerlich handelt es sich aber um ein teilentgeltliches Geschäft, ungeachtet des Umstands, dass im Einzelfall widerlegbar vermutet wird, dass eine im Angehörigenverhältnis vereinbarte Gegenleistung unabhängig vom Wert der übertragenen Vermögenswerte nach dem Versorgungsbedürfnis der Eltern und/oder nach der Ertragskraft des übertragenen Vermögens bemessen worden ist und mithin einen familiären, unentgeltlichen Charakter hat.

Steuerlich hat dies nun folgende Konsequenzen:

Ist, wie im Streitfall, der Anwendungsbereich des Sonderrechts für die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen nicht eröffnet, ist steuerrechtlich von einer teilentgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auszugehen. Nutzt der Übernehmer übertragenes Vermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, führen von ihm geschuldete und an den Übergeber entrichtete wiederkehrende Leistungen in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten und mithin über Abschreibungen zu rätierlichen Werbungskosten; der enthaltene Zinsanteil der wiederkehrenden Leistungen ist ebenfalls als Werbungskosten abziehbar.

Hinsichtlich der Abschreibung des Vermietungsobjektes ist somit zu unterscheiden:

- Soweit der Barwert der zu entrichtenden Versorgungsleistungen zu Anschaffungskosten führt, bilden diese die Bemessungsgrundlage der Abschreibungen.
- Soweit die Stpfl. das übergebene Vermögen im Übrigen unentgeltlich erworben hat, hat sie keine eigenen Anschaffungskosten getragen. Insoweit bemisst sich ihre Abschreibung nach den (anteiligen) Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers. Die Erwerberin muss insoweit nicht nur die AfA-Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers fortführen, sondern ihr steht auch nur das insoweit vorhandene AfA-Volumen zur Verfügung. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils ist somit der AfA-Zeitraum geringer als bei dem entgeltlich erworbenen Anteil.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Teilentgeltlichkeit erfordert auf Seiten des Übertragenden die Prüfung eines etwaigen steuerlich zu erfassenden Veräußerungsgewinns. Dies ist bei einem Vermietungsobjekt aber regelmäßig nur dann gegeben, wenn zwischen Erwerb und Übertragung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt.



13. Unternehmensnachfolge bei einer Erbengemeinschaft

Wann liegt beim Tod eines Unternehmers eine Betriebsaufgabe vor? Und wann eine Betriebsunterbrechung? Der BFH hat entschieden, dass eine Betriebsunterbrechung auch bei sehr langer Zeitdauer möglich ist - ebenso in Fällen, wo wesentliche Betriebsgrundlagen von einer Erbengemeinschaft gehalten werden. Die Erbengemeinschaft gilt mit Übertragung aller ihrer Anteile auf eine Person als „vollbeendet“.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat Grundsätze zur Betriebsunterbrechung beim Tod eines Unternehmers weiterentwickelt.

BFH, Urt. v. 21.12.2021 - IV R 13/19

I. Sachverhalt:

Der Unternehmer W gründete bereits in den 1930er-Jahren einen Brotgroßhandel und erwarb dazu mehrere Immobilien. Nach dem Verkauf des Brotgroßhandels verpachtete W die Immobilien an andere Unternehmen.

W erklärte seit dem Verkauf des Brothandels Einkünfte aus der Vermietung der Immobilien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach dem Tod des W erbte dessen Ehefrau L die Immobilien, nach deren Tod wurden ihre Kinder Erben.

Im Streitzeitraum bestand die Erbengemeinschaft nach L aus sechs Mitgliedern. Die Erbengemeinschaft nach L erklärte gegenüber dem Finanzamt (FA) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und schließlich die Aufgabe der Betriebsverpachtung.

Etwas später wurden die Anteile an der Erbengemeinschaft nach L veräußert. Das FA ging von gewerblichen Einkünften der Erbengemeinschaft und einem Veräußerungsgewinn aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage der Erben blieben erfolglos. Der BFH folgte dem.

Die Frage der Betriebsunterbrechung

Die Einstellung des Betriebs kann als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem FA erklärt, so ist von der Absicht auszugehen, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die Fortsetzung des Betriebs mit den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern objektiv möglich ist.

Für die Annahme eines ruhenden Gewerbebetriebs müssen demnach sämtliche für die Fortsetzung wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden und dürfen nicht entscheidend umgestaltet worden sein.

Werden nur Betriebsgrundstücke zurückbehalten, liegt eine Betriebsunterbrechung nur dann vor, wenn die Grundstücke die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Dies kann für Betriebe des Groß- und Einzelhandels bejaht werden, da das jederzeit wieder zu beschaffende Inventar und andere Gegenstände des Anlagevermögens nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Ein Ruhen des Betriebs im Sinne einer Unterbrechung des Betriebs setzt voraus, dass dieser Zustand zeitlich begrenzt ist.

Für die Frage, innerhalb welchen Zeitraums der Betrieb wieder aufzunehmen ist, kann keine feste zeitliche Grenze festgelegt werden. Abzustellen ist auf die Umstände des Einzelfalls.

Es steht der Annahme einer Betriebsunterbrechung nicht entgegen, dass der bisherige Betriebsinhaber verstorben ist, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen von einem Erben oder einer Erbengemeinschaft gehalten werden.

Der Tod eines Einzelunternehmers alleine führt weder zu einer Betriebsaufgabe noch geht sein Betriebsvermögen durch den Erbfall in das Privatvermögen der Erben(-gemeinschaft) über.

Unschädlich für die Annahme einer Betriebsunterbrechung in Gestalt eines ruhenden Gewerbebetriebs ist es auch, wenn der Pächter eines verpachteten Grundstücks dieses aus Sicht des ruhenden Betriebs branchenfremd nutzt.

Nach Ansicht des BFH erlaubten die von W und der Erbengemeinschaft nach L gehaltenen Immobilien aufgrund ihrer Gestaltung, identitätswahrend einem Betrieb des Brothandels zu dienen.

Auch die Tatsache, dass ein außergewöhnlich langer Zeitraum von über 60 Jahren zwischen dem Verkauf durch W und dem durch die Erbengemeinschaft liegt, sieht der BFH nicht als hinderlich an, um eine bloße Betriebsunterbrechung anzunehmen. Da die Erbengemeinschaft selbst die Betriebsaufgabe erklärt hatte, führte dies im Streitzeitraum zu einem Veräußerungsgewinn.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH festgestellt, dass eine Erbengemeinschaft mit Übertragung ihrer gesamten Anteile auf eine einzige Person vollbeendet ist. Dabei steht ein außergewöhnlich langer Zeitraum der Annahme einer Betriebsunterbrechung nicht entgegen. Ebenso wenig steht es der Annahme einer Betriebsunterbrechung entgegen, dass der bisherige Betriebsinhaber verstorben ist, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen von den Erben gehalten werden.



14. Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft

Der BFH änderte seine Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung – zumindest für den entschiedenen Fall. Danach ist nunmehr auch eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft für die Begründung einer personellen Verflechtung zu berücksichtigen.

BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, DStR 2022, 189

I. Hintergrund:

Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben.

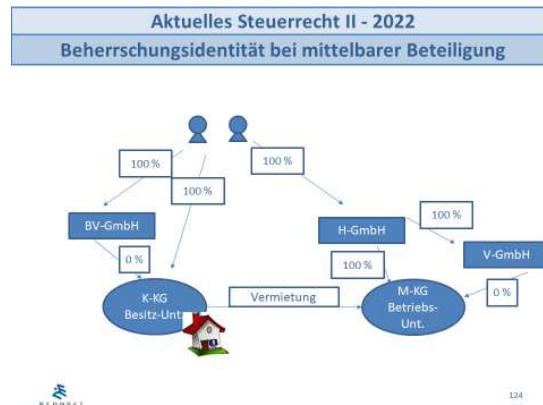
Hierzu muss die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen können. Bei einer so engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen dem Besitz- und Betriebsunternehmen nimmt das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.

Die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit gilt folglich als originär gewerblich (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG). Für gewerbsteuerliche Zwecke ist der Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2, 5 GewStG) Die Inanspruchnahme dieser sog. erweiterten Kürzung ist aber ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient.

II. Sachverhalt:

Die K-KG vermietete ein Produktionshalle nebst Büro- und Nebenräume an die M-KG. Diese nutzte die überlassene Immobilie als wesentliche Betriebsgrundlage.

Die Beteiligungsverhältnisse an der K-KG (Klägerin) und der M-KG stellen sich wie folgt dar:



Streitfragen: Streitig war das Bestehen einer Betriebsaufspaltung zwischen K-KG (Klägerin) und der M-KG – insbesondere eine personelle Verflechtung sowie die daraus resultierenden Folgen für die Gewährung der erweiterten Kürzung der Mieteinnahmen der M-KG.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach dem IV. Senat des BFH ist in Abänderung seiner bisherigen Rechtsprechung auch eine nur mittelbare – auch die über eine Kapitalgesellschaft gehaltene – Beteiligung an einer Besitz-Personengesellschaft für eine personelle Verflechtung zu berücksichtigen. Im Urteilsfall führte dies zu einer Betriebsaufspaltung und folglich zur Versagung der erweiterten Kürzung.

Bisherige Anforderungen an personelle Verflechtung: Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH ist zur Begründung einer personellen Verflechtung eine nur mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft

- an einer Betriebs-Personengesellschaft zu berücksichtigen (kein Durchgriffsverbot),
- an einer Besitz-Personengesellschaft mangels Mitunternehmerstellung bei der KG aber nicht zu berücksichtigen (Durchgriffsverbot).

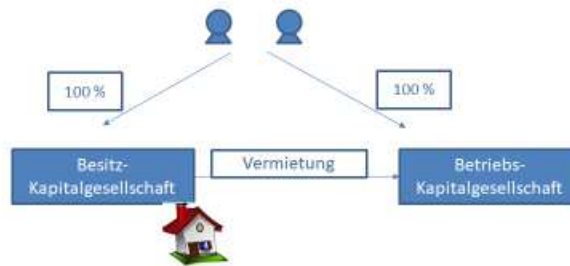
Änderung der Rechtsprechung:

Der IV. Senat sieht keine sachlichen Gründe für eine solche Unterscheidung zwischen einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Betriebs-Personengesellschaft und einer solchen an einer Besitz-Personengesellschaft. Vielmehr könne (auch) die Herrschaft über das Besitzunternehmen mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit eine personelle Verflechtung begründet werden.

Divergenzanfragen an I. und III. Senat: Im Rahmen einer Divergenzanfrage teilte der III. Senat des BFH mit, dass er dem neuen Ansatz des IV. Senats folgen werde. Der I. Senat des BFH teilte lediglich mit, dass seine Rechtsprechung der Rechtsprechungsänderung nicht entgegenstehe. Die Rechtsprechung des I. Senats bezieht sich auf die sog. „kapitalistische“ Betriebsaufspaltung, bei der das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist.

Aktuelles Steuerrecht II - 2022

Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung



128

Einer Kapitalgesellschaft als Besitzunternehmen können weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebs-GmbH noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion „zugerechnet“ werden (Durchgriffsverbot). Die geänderte Rechtsprechung des IV. Senats stehe diesem vom I. Senat für die „kapitalistische“ Betriebsaufspaltung nach wie vor postulierten „Durchgriffsverbot“ aber nicht entgegen. Die Zurechnung der von den mittelbar über die Komplementär-GmbH an der Besitz-KG beteiligten Gesellschafter gehaltenen Beteiligungen an dem Betriebsunternehmen berühre nicht die steuerrechtliche Sphäre der zwischengeschalteten Komplementär-GmbH, sondern ausschließlich die steuerliche Sphäre der KG und die hinter ihr stehenden Gesellschafter. Der IV. Senat konnte offenlassen, ob er sich dieser Beurteilung anschließt, da das Durchgriffsverbot – im Entscheidungsfall – jedenfalls nicht für Besitz-Personengesellschaften greife.

Erweiterte Kürzung:

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht zu gewähren, weil zwischen der K-KG und der M-KG in den Streitjahren eine Betriebsaufspaltung vorgelegen hat.

IV. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil verdeutlicht wieder einmal die Problematik eines nur durch Rechtsprechung verankerten Rechtsinstituts, wie es für die Betriebsaufspaltung entwickelt wurde. Der IV. Senat hat die Kriterien geändert, nach denen das Bestehen einer Betriebsaufspaltung zu beurteilen ist. In der Praxis droht nur für Strukturen, die der im Entscheidungsfall entsprechen, nun die Begründung bzw. Existenz einer Betriebsaufspaltung – ohne dass klare Übergangsregelungen geschaffen wurden.

Die Bedeutung des Urteils hängt damit für bereits bestehende Beteiligungsstrukturen zunächst von der Anwendung des Urteils durch die Finanzverwaltung ab. Allerdings kann auch eine Verwaltungsverlautbarung nicht die Rechtssicherheit und den Rechtsschutz gewährleisten, die mit einer gesetzlichen Regelung verbunden wären.

Wegen der sich abzeichnenden Divergenz zwischen III. bzw. IV. Senat einerseits und dem I. Senat andererseits ist auch mit – möglicherweise lang währenden – neuen Rechtsunsicherheiten für weitere Strukturen (z.B. Besitzkapitalgesellschaften) zu rechnen.



15. Zur Qualifikation von Veräußerungsgewinnen

Der Freibetrag und der ermäßigte Steuersatz nach §§ 16, 34 EStG gelten nicht für einen Veräußerungsgewinn aus einer im Privatvermögen gehaltenen 100-prozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

FG Düsseldorf v. 26.1.2022 - 2 K 2668/19 E - Revision

I. Sachverhalt:

Der 1949 geborene Kläger veräußerte im Jahr 2017 seinen 100%-Anteil an einer GmbH und erklärte den Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 16 EStG. Das Finanzamt qualifizierte die Einkünfte dagegen als solche aus § 17 EStG. Als Begründung führte es an, dass die Veräußerung einer Beteiligung nur dann nach § 16 EStG zu versteuern sei, wenn die gesamte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehöre. Der Kläger habe die Anteile aber unstreitig im Privatvermögen gehalten.

Die zusammen veranlagten Kläger argumentierten dagegen, dass der Wortlaut der §§ 16 und 17 EStG nicht zwischen Betriebs- und Privatvermögen differenziere.

Auch die von § 16 EStG erfassten Mitunternehmeranteile würden regelmäßig im Privatvermögen gehalten.

§ 17 EStG regle außerdem nur die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung und nicht die einer vollunternehmerischen Beteiligung.

Die Anwendung des § 17 EStG führe letztlich zu einer verfassungswidrigen Benachteiligung der Kläger gegenüber Veräußerern von Kommanditanteilen, die weitgehende Freistellungen und Tarifiermäßigungen erhielten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die Klage ab. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die Revision zum BFH wurde nicht zugelassen.

Die beim BFH anhängige Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger wird dort unter dem Az. IX B 18/22 geführt.

Die Übertragung von im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen beurteilt sich nach § 17 EStG und nicht nach §§ 16, 34 EStG. Soweit § 16 EStG eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als "Teilbetrieb" erfasst, setzt dies allein schon begrifflich einen darüberhinausgehenden weiteren (Teil)Betrieb voraus.

Auch mit Blick auf den in § 16 EStG normierten höheren Freibetrag ist kein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot zu erkennen. Die frühere Gleichbehandlung von Veräußerungsgewinnen nach § 16 EStG und solchen gem. § 17 EStG wurde schon durch Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG auf 1 % des Nennkapitals und dem Systemwechsel zum Teileinkünfteverfahren aufgehoben. Die Besteuerungssysteme von (Mit)Unternehmern einerseits und Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern andererseits sind wesensverschiedene Sachverhalte, die einer sachgerechten Differenzierung zugänglich sind.

16. Ertragsteuerliche Behandlung einer Umgestaltung einer GmbH & atypisch still in eine GmbH & Co. KG

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte in einem aktuellen Urteil die Frage zu entscheiden, ob ein Fall eines sog. einkommensteuerrechtlichen Formwechsels vorliegt, wenn sich im Zuge der Umgestaltung einer atypisch stillen Gesellschaft in eine GmbH & Co. KG die Beteiligung der Mitunternehmer an den stillen Reserven des Betriebsvermögens ändert.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte in einem aktuellen Urteil die Frage zu entscheiden, ob ein Fall eines sog. einkommensteuerrechtlichen Formwechsels vorliegt, wenn sich im Zuge der Umgestaltung einer atypisch stillen Gesellschaft in eine GmbH & Co. KG die Beteiligung der Mitunternehmer an den stillen Reserven des Betriebsvermögens ändert.

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Juli 2021 (12 K 374/19); die Revision ist beim BFH unter dem Az. IV R 28/21 anhängig.

I. Sachverhalt

Streitig war die Frage, ob bei der Umstrukturierung einer GmbH & atypisch still in eine GmbH & Co. KG die stillen Reserven aufgedeckt werden müssen und eine Besteuerung des Aufgabegewinns zu erfolgen hat oder ob eine steuerneutrale Übertragung zu Buchwerten möglich war. Kläger war der Alleingesellschafter der GmbH, der gleichzeitig atypisch still am Handelsgewerbe der GmbH bzw. später als einziger Kommanditist an der KG beteiligt war.

Zivilrechtlich erfolgte die Umstrukturierung, indem mit Vertrag vom 24. November 2008 die Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft vereinbart wurde und das dem Kläger als atypisch stillen Gesellschafter zustehende Auseinandersetzungsguthaben (rückwirkend auf den 31. März 2008 festgestellt) der neu zu gründenden KG als Kommanditeinlage des Kommanditisten (ebenfalls des Klägers) zur Verfügung gestellt wurde. Die Gründung der KG erfolgte sodann mit Gesellschaftsvertrag vom 25. November 2008. In diesem Zusammenhang ging auch das der Geschäftsinhaberin (GmbH) zustehende Vermögen auf die Kommanditgesellschaft über und entfiel danach aber vollständig auf den Kläger (Beteiligung der GmbH als Komplementärin 0 %).

Das beklagte Finanzamt behandelte diesen Vorgang als gewinnrealisierende Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft und rechnete dem Kläger einen Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) zu. Überdies wurde (was nicht Streitgegenstand war) eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen soweit die GmbH das ihr zustehende Auseinandersetzungsguthaben/Vermögen dem Kläger (wirtschaftlich) zur Verfügung gestellt hat.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg lag weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vor (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bzw. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Trotz fehlender zivilrechtlicher Identität war in dem Vorgang lediglich ein bloßer Wechsel der Rechtsform einer ansonsten durchgängig bestehenden Mitunternehmerschaft zu sehen (hierauf bezieht sich auch der vom Gericht verwendete Begriff des einkommensteuerrechtlichen Formwechsels; das Gericht verweist in diesem Zusammenhang auf BFH v. 28.11.1989, VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561, BFH v. 20.9.2007, IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118).



Mangels Veräußerungs- oder Aufgabevorgangs kam es auf die Frage, ob § 24 Abs. 1 UmwStG (Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft), § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (Realteilung) oder § 6 Abs. 5 EStG (Übertragungen/Überführungen von Einzelwirtschaftsgütern in Bezug zu Personengesellschaften) im Streitfall zur Anwendung kommen können, nicht an.

Das Gericht hat die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen.

17. Steuerfolgen einer Sperrfristverletzung nach Realteilung

Der BFH entschied zur Zurechnung eines Gewinns, der infolge einer Sperrfristverletzung nach steuerneutraler Realteilung entstand. Dieser ist allein dem an der Realteilung Beteiligten (sog. „Realteiler“) zuzuordnen, der die Versteuerung durch Veräußerung seines Betriebs und damit einer Sperrfristverletzung auslöste.

BFH v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, DStR 2022, 599

I. Hintergrund:

Die Realteilung einer Mitunternehmerschaft durch Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter gilt als Aufgabe des Gewerbebetriebs und führt grundsätzlich zur Realisation und Besteuerung vorhandener stiller Reserven. Die Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer erfolgt jedoch zu Buchwerten, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Rückwirkend ist allerdings der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei der Realteilung Einzelwirtschaftsgüter – nicht aber Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile – übertragen wurden und innerhalb einer dreijährigen Sperrfrist zum Buchwert übertragener Grund und Boden, Gebäude oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert oder entnommen werden. Den einzelnen Beteiligten ist der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat (§ 16 Abs. 3 EStG).

II. Sachverhalt:

Eine ärztliche Gemeinschaftspraxis (GbR) wurde durch echte Realteilung zum 30.6.2012 beendet. Beide Ärztinnen übernahmen die im Rahmen der Realteilung zugeteilten Wirtschaftsgüter jeweils zu Buchwerten in ihre freiberuflichen Einzelpraxen zur Fortsetzung ihrer Tätigkeit. Eine Ärztin veräußerte ihre Praxis zum 30.9.2013 innerhalb der Sperrfrist. Das Finanzamt ordnete den Veräußerungserlös, soweit er auf die Gesamthandbilanz entfiel, **jeweils hälftig** den beiden Realteilerinnen zu. Hiergegen wandte sich die Klägerin, die ihren Praxisbetrieb weiter fortführte.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Klage statt. Der Aufgabegewinn ist **allein** dem sperrfristverletzenden Realteiler zuzurechnen.

Abgrenzung zur Entnahme bei Realteilung: Der aus der Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierende Gewinn ist jedenfalls bei einer Veräußerung des gesamten Betriebs eines Realteilers allein diesem zuzurechnen. Werden im Zuge der Realteilung Grundstücke, Gebäude oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen als Einzelwirtschaftsgüter zum Buchwert übernommen und werden diese innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach der Übertragung veräußert oder entnommen, so ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG für den jeweiligen Übertragungsstichtag rückwirkend für das veräußerte bzw. entnommene Wirtschaftsgut der gemeine Wert anzusetzen.

Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Wertes ist nicht nur im Fall der Veräußerung/Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist geboten, sondern auch dann, wenn sämtliche der betroffenen Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Betriebsveräußerung übertragen werden. Der Sinn und Zweck des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, der im Zusammen-



hang mit § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zu sehen ist, spricht ebenfalls für dieses Normverständnis. Denn die Buchwertfortführung, die dem die Sperrfrist verletzenden Realteiler gewährt wurde, soll in Bezug auf das veräußerte Betriebsvermögen noch im Zusammenhang mit der Realteilung rückwirkend versagt werden.

Der BFH grenzt den Fall einer Veräußerung innerhalb der Sperrfrist somit von Entnahmen im Rahmen der Realteilung ab. Wird bereits im Zeitpunkt der Realteilung aufgrund einer (dann noch gemeinschaftlichen) Entnahme eines Wirtschaftsguts durch die Realteilungsgesellschaft ein Gewinn realisiert, ist dieser – nach dem IV. Senat – den Realteilern nach der allgemeinen Gewinnverteilungsquote der Gemeinschaft zuzuordnen (vgl. BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24 Rz. 42). Dies ist bei einer Gewinnrealisierung aufgrund einer nachfolgenden, sperrfristverletzenden Handlung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG anders.

Personen- und objektbezogene Sichtweise: § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG regelt nach seinem Wortlaut allein den rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes, nicht jedoch die Zurechnung des so entstehenden Gewinns. Diese Vorschrift fingiert auch keine nachträgliche gemeinschaftliche Veräußerung des Wirtschaftsguts auf Ebene der Realteilungsgesellschaft.

Die Zurechnung leitet der VIII. Senat vielmehr aus Sinn und Zweck der Regelung und § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG ab. Die steuerneutrale Buchwertfortführung soll dem einzelnen Realteiler (**personenbezogen**) zugutekommen, der sein unternehmerisches Engagement mittels der übertragenen Wirtschaftsgüter (**objektbezogen**) in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiternutzt. Die spätere Veräußerung des zunächst fortgeführten Betriebs und Sperrfristverletzung ist keine gemeinschaftlich verwirklichte Entnahme der Realteilungsgesellschaft mehr, sondern beruht auf einer Handlung, welche die übrigen (fortsetzenden) ehemaligen Mitunternehmer nicht verhindern können. Gem. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG ist bei Aufgabe des Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. Dementsprechend ist § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG als **spezielle Gewinnzuweisungsnorm** zu verstehen, die die Gewinnverteilung vom allgemeinen Gewinnverteilungsmaßstab loslöst. Diese Regelung komme auch in Bezug auf den „Mehrgewinn“, aus der Verletzung der Sperrfrist zu Anwendung. Andernfalls käme es zu einer „rechtlich **bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten**“.

Sperrfristverstoß durch Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern: Die Entscheidung lässt offen, ob diese Gewinnzuordnung auch bei Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist anzuwenden ist. Auch in solchen Fällen käme es andernfalls zu einer „Besteuerung aus Drittverhalten“.

Weitere aktuelle Rechtsprechung zu Sperrfristverstößen: Die Auslegung von Sperrfristen im Rahmen von Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG bzw. nach UmwStG war aktuell auch Gegenstand der Rechtsprechung des I. Senats und des XI. Senats des BFH. Gegenstand war die Reichweite der Norm und ihre teleologische Reduktion.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

Ein rückwirkender (einkommenserhöhender) Ansatz von Teilwerten bei einer Einbringung zu Buchwerten wegen eines sog. Sperrfristverstoßes i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist ausgeschlossen, wenn die vollentgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden an eine Körperschaft innerhalb der Sperrfrist im Ergebnis zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern führt.

Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 18. August 2021 - XI R 43/20

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Organgesellschaft (GmbH) der A-AG i.S. von § 14 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und war im Streitjahr zu 100 % am Kapital und Vermögen einer GmbH & Co. KG beteiligt. Einzige Komplementärin der KG war die V-GmbH, wobei die Klägerin im Streitjahr den einzigen Geschäftsanteil an der V-GmbH hielt.

Mit Wirkung zum 31. Dezember 2014 brachte die Klägerin alle für den Betrieb des Gasnetzes in den Kommunen notwendigen Verteilungsanlagen mit allen zugehörigen Rechten und Pflichten zu Buchwerten GmbH & Co. KG ein (Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

Mit Wirkung zum 30. September 2015 veräußerte die Klägerin 51 % ihrer Anteile am Vermögen der GmbH & Co. KG an die Z-KG. Die Z-KG ist eine gemeinsame Netzbeteiligungsgesellschaft von acht Kommunen. Gesellschafter der Z-KG waren acht Körperschaften jeweils in der Rechtsform einer GmbH (Z-Körperschaften).

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es aufgrund der Anteilsveräußerung an die Z-KG im Jahr 2015 zur Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG komme. Daher seien die Wirtschaftsgüter, die im Streitjahr zum Buchwert in das Gesamtvermögen der GmbH & Co. KG eingebracht worden waren und im Jahr 2015 durch den Verkauf der Gesellschaftsanteile an der GmbH & Co. KG mittelbar auf die Z-KG übergegangen seien, im Streitjahr zu 51 % mit dem Teilwert anzusetzen. Der im Jahr 2015 von der GmbH & Co. KG erklärte Veräußerungsgewinn sei als Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven bereits im Streitjahr bei der Klägerin anzusetzen und der Beteiligungswert an der GmbH & Co. KG entsprechend zu erhöhen. Der bisher für das Jahr 2015 gesondert und einheitlich festgestellte und in voller Höhe der Klägerin zugerechnete Veräußerungsgewinn sei nicht anzusetzen.

Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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



Das Finanzgericht hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht in Betracht kommt.

Ein rückwirkender (einkommenserhöhender) Ansatz von Teilwerten bei einer Einbringung zu Buchwerten wegen eines sog. Sperrfristverstoßes i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist ausgeschlossen, wenn die vollentgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden an eine Körperschaft innerhalb der Sperrfrist im Ergebnis zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern führt.

Ausweislich der Gesetzesmaterialien zu § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG beabsichtigte der Gesetzgeber mit dieser Regelung nicht nur, das Überspringen stiller Reserven auf Kapitalgesellschaften zu verhindern, sondern auch "generell das Verfügen über Wirtschaftsgüter ohne Teilwertrealisation durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Nutzung der Vorteile, die durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren entstehen", zu vermeiden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 33). Daraus lässt sich auf eine auf bestimmte Fallkonstellationen ("Überspringen stiller Reserven", "Vorteile (...) durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren") beschränkte Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG schließen.

Wenn aber der Nachbesteuerungstatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG als (Rück-)Ausnahme zu der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nur zur Anwendung kommen soll, wenn "stille Reserven auf Kapitalgesellschaften" "ohne Teilwertrealisation durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften" übergehen, ist der über diesen Anwendungsbereich hinausreichende Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht die Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers.

Vielmehr erfasst die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht jede Anteilsveräußerung innerhalb der Sperrfrist, sondern sie soll lediglich eingreifen, wenn/soweit die stillen Reserven im Zuge der Veräußerung der Anteile nicht aufgedeckt werden.

Danach ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG jedenfalls in Fällen, in denen -wie hier- infolge der Entgeltlichkeit der Anteilsveräußerung die stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden und damit gerade nicht auf ein anderes Körperschaftsteuersubjekt übergehen, nicht eröffnet.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH folgt damit für diese Fallgruppe der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (vgl. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1675; Brandis/Heuermann/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1371; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz 392a; Broemel, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 1407; Heerdt, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2018, 70; Leidel/Rosenfelder, Betriebs-Berater --BB-- 2020, 1517; Weiss/Brühl, DStR 2019, 1065; Binnewies/Mühling, Die Aktiengesellschaft 2021, 113; Kleinmanns, BB 2020, 2802; Brauer/Richter/Baumeister, Ubg 2020, 402).

2. Wirtschaftliches Eigentum und Bilanzierung bei Wertpapierdarlehen

Trägt bei einem Wertpapierdarlehen der Darlehensnehmer die Kurschancen und -risiken der überlassenen Wertpapiere, so spricht dies gegen einen Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensgeber (Abgrenzung zum BFH, Urteil vom 18. August 2015, I R 88/13). Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 29. September 2021 - I R 40/17

I. Sachverhalt

Der Kläger schloss mit fünf Banken jeweils einen Rahmenvertrag über Wertpapierdarlehen. Danach konnten die Vertragsparteien je nach Einzelabschluss entweder Darlehensgeber oder -nehmer sein. Der Darlehensgeber schuldete die Übertragung des Eigentums an den im Einzelabschluss bestimmten Wertpapieren. Der Darlehensnehmer war zur Zahlung eines Entgelts (Leihgebühr) und zur Rückübertragung von Wertpapieren gleicher Art und Menge verpflichtet. Während der Darlehenslaufzeit auf die Wertpapiere gezahlte Zinsen, Gewinne und sonstige Ausschüttungen waren dem Darlehensgeber in Höhe des Gegenwerts mit Wertstellung zum Tag der tatsächlichen Zahlung zu erstatten (Kompensationszahlung).

Bei Darlehensbeginn buchte der Kläger die jeweiligen Aktien aus dem Anlage- in das Umlaufvermögen um und erfasste an deren Stelle die Rückübertragungsforderungen aus den Darlehensverträgen im Wege eines erfolgsneutralen Aktivtauschs. Zur Feststellung voraussichtlich dauernder Wertminderungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) stellte er auf die Marktwerte der Aktien zum jeweiligen Bilanzstichtag ab. Für Rückübertragungsforderungen auf nicht in Euro notierte Aktien ermittelte er die voraussichtlich dauernden Wertminderungen entsprechend. Zwischen Wertminderungen wegen Wechselkursschwankungen und Wertminderungen wegen Börsenkursschwankungen trennte er nicht. In den Steuerbilanzen setzte er die Rückübertragungsforderungen mit den so ermittelten Teilwerten an, wenn sie niedriger als die Anschaffungskosten waren.

Nach Darlehensrückgewähr verbuchte er einen gewinnneutralen Aktivtausch und ordnete die Aktien seinem Anlagevermögen zu. Auf die streitgegenständlichen Rückübertragungsforderungen nahm der Kläger Teilwertabschreibungen vor, wobei er zunächst Kurssteigerungen bis zur Bilanzaufstellung wertaufhellend berücksichtigte. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens forderte er die Berücksichtigung der Teilwertabschreibungen ohne die Kurssteigerungen in Höhe der jeweiligen Differenzen zwischen den Buchwerten der Aktien vor Bewertung und den Marktwerten am Jahresende.

Das Finanzamt erkannte die Teilwertabschreibungen nicht an, weil die Kurse der darlehensweise übertragenen Aktien am Bilanzstichtag nicht um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken seien bzw. die Kurse an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen nicht um mehr als 25 % unter den Anschaffungskosten gelegen hätten. Darüber hinaus war das Finanzamt der Auffassung, etwaige Teilwertabschreibungen seien gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) steuerlich nicht zu berücksichtigen: Der Kläger sei im Zeitraum nach der Übereignung der Aktien an die Darlehensnehmer wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere geblieben, sodass er die Aktien nicht hätte ausbuchen und durch Rückübertragungsforderungen ersetzen dürfen. Im Übrigen würde § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auch auf die Rückübertragungsforderungen Anwen-



derung finden. Schließlich hielt das Finanzamt eine außerbilanzielle Hinzurechnung der Teilwertabschreibungen gemäß § 42 der Abgabenordnung (AO) wegen Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten für geboten.

Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht Nürnberg hatte überwiegend Erfolg. Das Finanzgericht hat die Teilwertabschreibungen auf die Rückübertragungsforderungen dem Grunde nach steuermindernd anerkannt, jedoch unter Anwendung einer fünfprozentigen Bagatellgrenze und der Berücksichtigung geschätzter Anschaffungsnebenkosten der Höhe nach gemindert.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Die an die Stelle der darlehensweise ausgereichten Wertpapiere getretene Rückübertragungsforderung ist vom Darlehensgeber erfolgsneutral mit dem Buchwert der Wertpapiere zu aktivieren. Teilwertabschreibungen auf die Rückübertragungsforderung sind nicht gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell zu neutralisieren.

Bei der Berechnung des Minderungsbetrags nach § 20 Abs. 2 Satz 2 KStG sind Renten-Deckungsrückstellungen i.S. von § 341g Abs. 5 HGB einzubeziehen. Im Rahmen der Ablaufverprobung zur Ermittlung des Minderungsbetrags sind die Renten-Deckungsrückstellungen nach den für steuerliche Zwecke anzuwendenden Regeln zu bewerten; etwaige Nachreservierungen aufgrund veränderter Daten zur Lebenserwartung sind nicht zu eliminieren.

In die aufgrund einer im Jahr 2005 durchgeführten Rückgabe von Fondsanteilen vorzunehmende Ermittlung des besitzzeitanteiligen Anleger-Aktiengewinns gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2004 gehen ggf. auch Verluste aus Veräußerungen von Aktien ein, die sich auf Ebene des Fonds vor Inkrafttreten des InvStG 2004 (hier: im Jahr 2002) realisiert haben. Dies ist unter dem Aspekt des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes unbedenklich.

3. Zuordnung einer Kapitalbeteiligung zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen II

Der BFH urteilte aktuell zu einer GmbH & Co. KG. Fraglich war die Zuordnung der Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH zum seinem Sonderbetriebsvermögen. Die Komplementär-GmbH unterhielt im Entscheidungsfall auch einen eigenen Geschäftsbetrieb.

BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19

I. Hintergrund:

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der Personengesellschaft gehören, wenn die Beteiligung unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dient oder die Beteiligung des Gesellschafters stärkt oder begründet. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (z.B. auch einer Kapitalbeteiligung) zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II ist der Veranlas-CMR 2022, 2sungszusammenhang maßgebend. Vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR, H 4.2 Abs. 2 EStH.

II. Sachverhalt:

Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. C war ihr alleiniger Kommanditist, eine GmbH ihre Komplementärin. C war an der Komplementär-GmbH mehrheitlich beteiligt. Die KG war gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG); ihre Geschäftstätigkeit beschränkte sich auf die Vermietung von Grundstücken. Sie beschäftigte keine eigenen Arbeitnehmer, die anfallenden Arbeiten erledigten die Angestellten der Komplementär-GmbH. Streitig war die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten C sowie der Ansatz eines Entnahmegewinns bei einer schenkweisen Verfügung über den Anteil.

III. Entscheidung des Gerichts:

Der BFH bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz zugunsten des Steuerpflichtigen. Die (Mehrheits-)Beteiligung eines Kommanditisten an einer Kapitalgesellschaft gehört in der Regel nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn diese neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG oder ihrer Geschäftsführertätigkeit als Komplementär-GmbH für die KG einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält.

Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass bei einem derartigen eigenen Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft grundsätzlich von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit auch der Interessensbereiche der daran beteiligten Gesellschafter auszugehen ist. Dies gilt auch bei einer wirtschaftlichen Verflechtung mit der GmbH & Co. KG. Auch die Verwaltung weiterer Beteiligungen kann einen eigenen Geschäftsbetrieb begründen.

Die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-Kapitalgesellschaft gehört daher regelmäßig auch dann nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn die Kapitalgesellschaft noch weitere Beteiligungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung verwaltet (s. BFH v. 7.5.1986 – II R 137/79, BStBl. II 1986, 615 = GmbHR 1986, 408).



Ob die Kapitalgesellschaft mit der Beteiligungsverwaltung eine originär gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder nur eine originär vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt, ist unerheblich.

IV. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat seine Zweifel wiederholt, ob eine Kapitalbeteiligung gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II sein kann (so schon BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534 = GmbH-StB 2020, 275 = GmbHHR 2020, 1246; BFH v. 28.5.2020 – IV R 17/17, GmbHHR 2020, 1294 = GmbH-StB 2021, 36).

III. Körperschaftsteuer

1. Steuerliche Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen

Der BFH urteilte zur steuerlichen Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen und stellte – zugunsten des Steuerpflichtigen – für die steuerliche Anerkennung maßgeblich auf die zivilrechtliche Wirksamkeit ab (vgl. auch FG Münster v. 6.5.2020 – 9 K 3359/18 E, EFG 2020, 1603 – Rev. VIII R 20/20, Centrale-Rundbrief 4/2021).

BFH v. 28.9.2021 – VIII R 25/19, DSStR 2022, 140 = GmbHR 2022, 320

I. Sachverhalt:

Der Kläger war geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter verschiedener GmbHs einer Firmengruppe. Deren Satzungsbestimmungen sahen die Verteilung des auszuschüttenden Gewinns nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile vor. Allerdings konnte die Gesellschafterversammlung eine abweichende Gewinnausschüttung beschließen. Der nicht ausgeschüttete Gewinn eines Gesellschafters war seinem personenbezogenen Rücklagenkonto gutzuschreiben und konnte zu einem späteren Zeitpunkt an ihn ausgeschüttet werden.

Die Gesellschafter entschieden für die Jahresabschlüsse 2011 bzw. 2011/2012 über Verwendung und Verteilung der jeweiligen Bilanzgewinne und stellten zunächst die Höhe der jeweils ausschüttbaren Gewinne fest. Die Gewinnanteile der Minderheitsgesellschafter sollten an diese ausgeschüttet werden. Der Anteil des Klägers und Mehrheitsgesellschafters am Gewinn sollte hingegen nicht ausgeschüttet, sondern den personenbezogenen Rücklagen zugeführt werden.

Streitfrage:

Nach Auffassung des Finanzamts waren dem Kläger als beherrschendem Gesellschafter seine Anteile am Gewinn bereits mit dem jeweiligen Beschluss über die Einstellung in das persönliche Rücklagenkonto als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Klage statt und verneinte Gewinnausschüttung und Zufluss an den Gesellschafter.

Steuerliche Anerkennung des Gesellschafterbeschlusses: „Gespaltene Gewinnverwendungen“ sind gesellschaftsrechtlich zulässig, wenn die Satzung der GmbH sie zulässt und die Gesellschafter einen wirksamen Beschluss fassen. Ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss ist grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen. Dies gilt auch für eine partielle, gesellschafterdifferenzierende Thesaurierung. Den Gesellschaftern sind unterschiedliche Interessen an der Ausschüttung als wirtschaftliche Gründe zuzubilligen, so dass auch kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO vorliegt. Soweit der Gewinnanteil eines Gesellschafters nach einem solchen steuerlich anzuerkennenden Beschluss thesauriert wird, kommt es zu keiner Gewinnausschüttung und insoweit auch nicht zum Zufluss eines Gewinnanteils.

**Beherrschender Gesellschafter:**

Bei zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüssen steht der steuerlichen Anerkennung auch nicht der Status als beherrschender Gesellschafter entgegen. Eine Ausschüttung oder ein sonstiger Bezug kann auch nicht fingiert werden. Da kein auf eine Ausschüttung gerichteter Gewinnverwendungsbeschluss gefasst wurde, erlangte der Kläger auch keine Forderung gegen die Gesellschaft, die er aufgrund seiner beherrschenden Stellung jederzeit hätte realisieren können. Ob er eine Ausschüttung der thesaurierten Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt durchsetzen kann, ist nicht gesichert, da die Ausschüttung z.B. im Verlustfall unmöglich werden kann.

2. BMF zur Anerkennung einer Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften

Das Bundesfinanzministerium (BMF) nimmt zu steuerlichen Fragen betreffend die Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen und Rückzahlung von Nennkapital durch Drittstaaten-Kapitalgesellschaften Stellung. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte zu diesem Themenkomplex in mehreren früheren Entscheidungen Stellung genommen. In ihrem aktuellen Schreiben regelt die Finanzbehörde die Anwendung dieser höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätze.

Das Bundesfinanzministerium (BMF) nimmt zu steuerlichen Fragen betreffend die Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen und Rückzahlung von Nennkapital durch Drittstaaten-Kapitalgesellschaften Stellung. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte zu diesem Themenkomplex in mehreren früheren Entscheidungen Stellung genommen. In ihrem aktuellen Schreiben regelt die Finanzbehörde die Anwendung dieser höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätze.

BMF-Schreiben vom 21. April 2022 - IV C 2 - S 2836/20/10001 :002.

I. Hintergrund

In § 27 Abs. 8 KStG wird der Anwendungsbereich der Vorschrift auf ausländische Körperschaften und Personenvereinigungen, die in einem anderen Mitgliedsstaat der EU der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen erweitert. Die Vorschrift wurde durch Gesetz vom 7.12.2006 in das Körperschaftsteuergesetz (KStG) aufgenommen und ist erstmals auf den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden. In seinem aktuellen Schreiben befasst sich das BMF mit der Frage der Anerkennung einer Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH (BFH I R 117/08 vom 20.10.2010; VIII R 73/13 vom 13.7.2016; VIII R 47/13 vom 13.6.2016, sowie I R 15/16 vom 10.4.2019).

BFH Urteile zur Rechtslage vor Einführung des § 27 Absatz 8 KStG (bis zum VZ 2005) und für die Rechtslage nach Einführung des § 27 Absatz 8 KStG

Zur Rechtslage vor Einführung des § 27 Absatz 8 KStG hat der BFH mit Urteil I R 117/08 vom 20. Oktober 2010 und mit Urteil VIII R 73/13 vom 13. Juli 2016 entschieden, dass im Fall einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr vorliegen kann, sofern unter Heranziehung des einschlägigen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage bzw. von der Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen auszugehen sei.

Mit Urteil VIII R 47/13 vom 13.6.2016 entschied der BFH für die Rechtslage nach Einführung des § 27 Abs. 8 KStG, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Gesellschaft getätigt werden kann, die in einem Drittstaat ansässig ist und für die kein steuerliches Einlagekonto nach § 27 KStG geführt wird. Mit Urteil I R 15/16 vom 10.4.2019 hat der BFH diese Auffassung bestätigt und außerdem entschieden, dass zwar die Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft nach dem jeweiligen ausländischen Handels- und Gesell-



schaftsrecht zu ermitteln ist, seine Verwendung und damit auch die (nachrangige) Rückgewähr von Einlagen jedoch der gesetzlichen Verwendungsfiktion des § 27 Absatz 1 Satz 3 und 5 KStG unterliegt.

Im Fokus des jetzigen BMF Anwendungsschreibens stehen dabei im Wesentlichen die folgenden Punkte:

1. Nennkapitalrückzahlungen

Für Fälle der Nennkapitalrückzahlung ist § 7 Absatz 2 KapErhStG anzuwenden. Das tatsächliche Vorliegen einer Nennkapitalrückzahlung ist durch geeignete Unterlagen (insbesondere den Beschluss über die Nennkapitalherabsetzung und -rückzahlung) nachzuweisen.

2. Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen

Die Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen kann als Einlagenrückgewähr im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 3 EStG zu qualifizieren sein.

Weiter nimmt das BMF zur **Ermittlung der Einlagenrückgewähr** der Höhe nach sowie zur Nachweisfrage und den dafür erforderlichen Unterlagen Stellung.

Auf Leistungen einer EWR-Körperschaft sind die in dem BMF-Schreiben dargestellten Grundsätze entsprechend anzuwenden, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung selbst keinen wirksamen Antrag zur Feststellung der jeweiligen Leistung als Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG gestellt hat.

Das BMF- Schreiben findet in allen noch offenen Fällen Anwendung.

3. Körperschaftsteuerpflicht bei Streubesitzanteilen: Anhängige Verfahren im Blick behalten!

Nach § 8b Abs.1 KStG bleiben Bezüge (insbesondere Gewinnausschüttungen), die eine Kapitalgesellschaft aus Beteiligungen an einer anderen Kapitalgesellschaft erzielt, bei der Ermittlung des Einkommens grundsätzlich außer Ansatz. Nach § 8b Abs. 4 KStG sind Gewinnausschüttungen aber nur dann körperschaftsteuerfrei, wenn die Beteiligung zu Beginn des Jahres mindestens 10 % betragen hat. Diese Regelung bzw. die Rückbeziehungsfiktion (der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % gilt als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt) führt immer wieder zu Diskussionen. Aktuell ist auf zwei anhängige Verfahren vor dem BFH hinzuweisen. |

Ausgangsbeispiel

Zum 1.3.21 hat die A-GmbH 15 % der Anteile an der C-GmbH erworben. Zuvor war die A-GmbH nicht an der C-GmbH beteiligt. Zum 15.5.21 hat die C-GmbH eine Ausschüttung beschlossen (auf die A-GmbH entfallen 100.000 EUR).

Grundsätzlich wäre eine Steuerbefreiung nicht möglich, da eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % zu Beginn des Kalenderjahrs vorausgesetzt wird. Durch die Rückbeziehungsfiktion (§ 8b Abs. 4 S. 6 KStG) ist eine Steuerfreistellung aber dennoch möglich. Denn der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % gilt als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt.

Im Saldo sind 95.000 EUR steuerfrei. Denn 5 % (= 5.000 EUR) gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 S. 1 KStG).

2. Beispiel

Die A-GmbH erwarb unterjährig von drei verschiedenen Veräußerern Anteile an der F-GmbH von insgesamt 18 %. Der Umfang der einzelnen Beteiligungserwerbe betrug für sich genommen jeweils 6 %, also weniger als 10 %.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Frankfurt/M., Schreiben vom 16.8.21, S 2750a A-027-St 52) scheidet die Anwendung der Rückbeziehungsfiktion wegen des mehraktigen unterjährigen Erwerbs der Anteile aus. Die Regelung ist nicht anzuwenden, da nicht in einem Erwerbsvorgang mindestens 10 % erworben wurden.

Das FG Hessen (15.3.21, 6 K 1163/17, Rev. BFH I R 16/21) vertritt hier eine andere Ansicht. Danach tritt die Rechtsfolge des § 8b Abs. 4 S. 6 KStG bereits dann ein, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des Kalenderjahrs eine Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erreicht wurde. Der Gesetzeswortlaut ist so auszulegen, dass die 10 %-ige Beteiligungsschwelle auch durch mehrere unterjährige Erwerbsvorgänge erreicht werden kann.

3. Beispiel

Die A-GmbH erwarb am 25.2.21 mit einer notariellen Urkunde drei Geschäftsanteile an der G-GmbH in Höhe von 3,27 %, 3,27 % und 3,46 % (insgesamt 10 %). Mit einer weiteren Urkunde vom selben Tag wurden drei weitere Anteile (jeweils 25 %) erworben.

Die Finanzverwaltung beurteilt die erworbenen Geschäftsanteile getrennt, sodass die Rückbeziehungsfiktion wegen Nichterreichens der 10 %-Grenze insoweit nicht anwendbar ist,



als die Dividende auf die drei Geschäftsanteile zu 3,27 %, 3,27 % und 3,46 % entfällt. Daher ist die Ausschüttung insoweit, d. h. zu 10/85 steuerpflichtig.

In einem gleichgelagerten Fall hat das FG Sachsen (13.10.20, 8 K 666/20, Rev. BFH I R 30/21) jüngst anders entschieden: Die Gewinnausschüttung ist nicht nur zu 10/85, sondern vollständig (mit Ausnahme der 5 % nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG) steuerfrei zu stellen. Der Erwerb der Anteile von jeweils 25 % ist auf den Beginn des Kalenderjahrs zu beziehen. Der Erwerb von weiteren Geschäftsanteilen stockt die Schachtelbeteiligung an dieser Gesellschaft weiter auf.

Gegen beide Urteile ist die Revision anhängig.

Bis zu einer Entscheidung sollten Steuerpflichtige in geeigneten Fällen (unter Hinweis auf das jeweils anhängige Verfahren) Einspruch einlegen.

4. Fremdübliche Darlehenszinssätze bei verbundenen Unternehmen als „Betriebsprüfungsfall“

Bei Betriebsprüfungen kommt es regelmäßig zum Streit darüber, ob die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Darlehenszinsen fremdüblich sind oder nicht. Insbesondere bei Darlehensvergaben im Konzernverbund über Grenzen hinweg besteht in vielerlei Hinsicht Unsicherheit, welche Zinssätze von der Finanzverwaltung noch akzeptiert werden. In einer umfangreichen Entscheidung hat der BFH jetzt dazu Stellung genommen, wie fremdübliche Darlehenszinssätze zu berechnen sind.

Die Entscheidung erging zwar zu einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, sie hat jedoch auch Auswirkungen auf Darlehen von Gesellschaftern an ihre GmbH bei reinen Inlandsfällen.

BFH 18.5.21, I R 4/17

I. Sachverhalt

Die X-GmbH hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Deutschland. Alleinige Anteilseignerin ist die in den Niederlanden ansässige Y-NV. Eine Schwestergesellschaft der X-GmbH ist die ebenfalls in den Niederlanden ansässige Z-BV, die als Konzernfinanzierungsgesellschaft dient.

Die Z-BV reichte an die X-GmbH seit vielen Jahren Darlehen aus, die eine Laufzeit von vier bis sieben Jahren aufwiesen. Die vereinbarten Zinssätze lagen zwischen 4,375 % und 6,45 %. Die X-GmbH erklärte sich in den schriftlichen Darlehensverträgen zur Stellung ausreichender Sicherheiten bereit, „falls die Darlehensgeberin dies wünscht“. Dazu ist es jedoch bei keinem der Darlehen gekommen.

Die X-GmbH nahm auch bei deutschen Banken Fremdkapital in Anspruch. Die Sollzinsen betragen hier 5,75 % für die Inanspruchnahmen im Kontokorrent. Als Sicherheit sah der mit der örtlichen Bank geschlossene Darlehensvertrag eine unbefristete selbstschuldnerische Bürgschaft der Y-NV vor.

Das FA sah in den an die Z-BV gezahlten Zinsen teilweise verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), da sie nicht fremdüblich seien, sondern überhöht. Hintergrund sei, dass das niederländische Steuerrecht für Konzernfinanzierungsgesellschaften Steuervergünstigungen anbietet, die im Endeffekt zu einer Besteuerung der Zinsen in den Niederlanden von nur 7 % führen würden.

II. Der Beschluss des Gerichts:

Der BFH hat das Rechtsmittel zur weiteren Verhandlung an das FG zurückverwiesen.

Eine vGA ist auch dann möglich, wenn sie nicht dem Gesellschafter direkt, sondern indirekt über eine Schwestergesellschaft zufließt. So liegt eine vGA z. B. auch vor, wenn eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von dieser gelieferte Waren Preise zahlt, die sie unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen einem nicht mit ihr durch gemeinsame Gesellschafter verbundenen Unternehmen nicht gezahlt hätte. Entsprechendes gilt, wenn eine Kapitalgesellschaft auf ein von der Schwestergesellschaft gewährtes Darlehen Zinsen zahlt, die sie einem fremden Darlehensgeber nicht gezahlt hätte. Eine unangemessene Zinsgestaltung kann somit auch bei Schwestergesellschaften zu einer vGA führen.



Dass es sich im vorliegenden Fall um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt, ändert nichts am Vorliegen einer vGA. Zwar gilt seit 2008 bei grenzüberschreitenden Sachverhalten vorrangig die Regelung des § 1 Abs. 3 AStG, wonach Einkünfte aus einer Geschäftsbeziehung zu einer im Ausland ansässigen nahestehenden Person nicht anders gestaltet werden dürfen als zu einem fremden Dritten unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen. Diese Regelung ist jedoch umfangreicher als die Regelungen der in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG geregelten vGA und umfasst somit auch die „normale“ vGA.

Durchzuführen ist somit ein Fremdvergleich, der im Regelfall eine Schätzung darstellt. Dabei können verschiedene Schätzmethode zum Einsatz kommen. Vorrangig werden dabei die sog. transaktionsbezogenen Standardmethoden angewendet, nämlich

- die Preisvergleichsmethode,
- die Wiederverkaufspreismethode oder
- die Kostenaufschlagsmethode.

Die Preisvergleichsmethode vergleicht den bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Preis mit dem Preis, der bei vergleichbaren Geschäften zwischen unabhängigen Dritten bzw. zwischen einem der verbundenen Unternehmen und einem fremden Dritten vereinbart wurde, die nicht durch gesellschafts- bzw. gesellschaftsbezogener Beziehungen beeinflusst werden können. Voraussetzung für die Anwendung der Preisvergleichsmethode ist die zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit der Preise des in Rede stehenden Geschäfts und des Vergleichsgeschäfts.

Zu unterscheiden sind dabei der externe und der interne Preisvergleich. Während beim externen Preisvergleich der Preis, den verbundene Unternehmen bei einem Geschäft vertraglich vereinbart haben, verglichen wird mit dem Preis, den fremde Dritte untereinander vereinbart haben, überprüft der interne Preisvergleich die Angemessenheit anhand des Preises, den der Steuerpflichtige oder ein diesem verbundenes Unternehmen mit einem unabhängigen Dritten vereinbart hat.

Die Wiederverkaufspreismethode ist grundsätzlich anwendbar, wenn ein verbundenes Unternehmen einem anderen verbundenen Unternehmen Lieferungen oder Leistungen erbringt und diese danach an Dritte weiterveräußert werden. Ausgangspunkt der Wiederverkaufspreismethode ist der Preis, den das wiederveräußernde Unternehmen am Markt erzielt. Ausgehend von diesem Wiederverkaufspreis wird auf den Fremdvergleichs-Einstandspreis des Wiederverkäufers zurückgerechnet, der als Maßstab für eine etwaige Korrektur des tatsächlich für die Lieferung oder Leistung zwischen den nahestehenden Personen vereinbarten Preises heranzuziehen ist.

Die Kostenaufschlagsmethode wird dadurch bestimmt, dass zunächst die Selbstkosten des liefernden/leistenden Unternehmens ermittelt und um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht werden. Diese Kosten werden nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder – wenn keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden – die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen.

Das FG hat im vorliegenden Fall die Kostenaufschlagsmethode angewendet, was bei der Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinsen nicht möglich ist.

Merke | Für die Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze kommt ausschließlich die Preisvergleichsmethode zur Anwendung. Fremdpreis ist danach der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten. Dabei spielt es keine Rolle, dass es sich bei der Darlehensgewährung um ein konzerninternes Darlehen handelt.

Möglich ist dabei sowohl der „interne“ Fremdvergleich, also der Vergleich der zwischen X-GmbH und Z-BV tatsächlich gezahlten Darlehenszinsen mit Darlehenszinsen, welche die X-GmbH für „fremde“ Darlehen von Banken bezahlt, als auch der „externe“ Fremdvergleich. Bei Letzterem wird das Darlehen von der Z-BV mit den auf dem Kapitalmarkt bezahlten Darlehenszinsen für allgemeine Bankdarlehen verglichen. Dass Darlehen einer internen Finanzierungsgesellschaft mit üblichen fremden Bankdarlehen nicht vergleichbar sind, steht der Anwendung der internen oder externen Preisvergleichsmethode nicht im Weg.

Ausgangspunkt für die Frage der Fremdüblichkeit sind also die Vereinbarungen aus den zwischen der X-GmbH und der Z-BV abgeschlossenen Verträgen.

Berücksichtigung findet dabei insbesondere auch die Tatsache, dass es sich hier um unbesicherte Darlehen handelt. Im Verhältnis der Vertragsparteien trägt nach dem Wortlaut der Darlehensvereinbarungen allein die darlehensgebende Z-BV das Kreditausfallrisiko der X-GmbH.

Der Umstand, dass die darlehensgebende Z-BV als konzerninterne Finanzierungsgesellschaft im Falle einer durch einen Kreditausfall ausgelösten Krise möglicherweise (sogar wahrscheinlich) von der Konzernspitze der Y-NV finanzielle Unterstützung erfahren würde, hat keinen Einfluss auf die Berechnung der Angemessenheit der für die abgeschlossenen Darlehensverträge zu zahlenden Zinsen oder auf die Bewertung der im Rahmen der Darlehensverhältnisse zu erbringenden Zinszahlungen.

Ein wirtschaftlich vernünftig handelnder, konzernfremder Darlehensgeber würde grundsätzlich nur diejenigen Aspekte in die Bonitätsbeurteilung seines Vertragspartners einfließen lassen, auf die er sich im Krisenfall tatsächlich verlassen könnte. Eine Bonitätsbeurteilung anhand der durchschnittlichen Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns würde den Erfordernissen des Fremdvergleichs demgegenüber nicht gerecht. Allein die Hoffnung, dass die Y-NV als Konzernspitze die Z-BV im Falle eines Ausfalles der an die X-GmbH gewährten Darlehen unterstützen würde, rechtfertigt es nicht, die Angemessenheit anders zu sehen, als wenn die Y-NV das Darlehen direkt an ihre Tochtergesellschaft X-GmbH ausgereicht hätte.

Da das FG keine Feststellungen zur marktüblichen Verzinsung getroffen hat, war die Sache zurückzuverweisen.

III. Hinweise für die Praxis:

Das obige Urteil hat in zweierlei Hinsicht erhebliche Bedeutung:

1. Für innerhalb eines Konzerns gewährte Darlehen kann auf eine Stellung von Sicherheiten nicht verzichtet werden. Der „Konzernrückhalt“ rechtfertigt es nicht, dass auf die Stellung angemessener Sicherheiten verzichtet wird. Deshalb sind die Darlehenszinsen, welche die deutsche X-GmbH an die niederländische Z-BV zu zahlen hat, nur dann fremdüblich, wenn sie mit den Zinsen für ungesicherte Risikodarlehen vergleichbar sind. Das FG wird somit für die Streitjahre entsprechende Vergleiche anstellen müssen. Vermutlich sind die Zinsen danach nicht fremdüblich, sondern zu niedrig.



2. Auch in den häufigen Fällen, dass ein Gesellschafter seiner GmbH ein Gesellschafterdarlehen gewährt, das nicht gesichert ist, wird man künftig nicht umhinkommen, höhere Zinsen anzusetzen. Dies gilt selbst dann, wenn der Gesellschafter über erhebliches Privatvermögen verfügt und „seine“ GmbH im Fall einer Krise vermutlich nicht im Stich lassen wird. Abzustellen ist allein auf den abgeschlossenen Darlehensvertrag. Da es fremdüblich ist, Darlehen abzusichern, müssen auch Gesellschafterdarlehen angemessen abgesichert sein. Da ein Gesellschafter die höheren Zinseinnahmen für ungesicherte Darlehen regelmäßig mit seinem individuellen Steuersatz besteuern muss (§ 32d Abs. 2 EStG), während sie sich bei der GmbH nur zu etwa 29 % (15 % KSt zuzüglich der örtlich geltenden Gewerbesteuer von ca. 14 %, bei einem Hebesatz von 400 %) auswirken, rechnet sich dies im Regelfall steuerlich nicht.

IV. Umsatzsteuer

1. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Leistung durch sog. „Ist-Versteuerer“

Der EuGH entschied im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens über den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Ist-Versteuerung des Leistungsempfängers.

EuGH v. 10.2.2022 – C-9/20 „Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136“, DStR 2022, 255

I. Sachverhalt:

Eine Grundstücks-GbR mietete ein Gewerbegrundstück an, das sie ihrerseits weitervermietete. Die Vermieterin sowie Grundstücks-GbR hatten zur Umsatzsteuer optiert. Beiden war es gestattet, die Umsatzsteuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG), sondern nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (§ 20 UStG – Ist-Versteuerung).

Der Mietvertrag stellte für die Grundstücksgemeinschaft eine ordnungsgemäße Dauerrechnung dar. Ab dem Jahr 2004 stundete die Vermieterin die Mietzahlungen der Grundstücks-GbR teilweise.

Die Grundstücks-GbR zahlte einen Teil ihrer Mieten für die Jahre 2009 bis 2012 somit erst in den Jahren 2013 bis 2016 an die Vermieterin. Die Zahlungen der Grundstücks-GbR an die Vermieterin enthielten jeweils 19 % Umsatzsteuer.

Die Grundstücks-GbR machte ihren Vorsteuerabzugsanspruch stets im Voranmeldezeitraum bzw. Kalenderjahr der Zahlung geltend, also unabhängig von dem (früheren) Mietzeitraum, für den die Zahlungen bestimmt waren. Das Finanzamt ging davon aus, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bereits mit der Ausführung des Umsatzes – hier der monatsweisen Überlassung des Grundstücks – entstanden sei und daher jeweils für den entsprechenden Zeitraum hätte geltend gemacht werden müssen.

II. Vorabentscheidungsersuchen:

Das FG Hamburg v. 10.12.2019 – 1 K 337/17, EFG 2020, 233 bestätigte, dass nach der deutschen Regelung Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn die Dienstleistung ausgeführt wurde – und zwar unerheblich davon, wann der Steueranspruch gegen den Leistungserbringer entsteht und ob dieser die Steuer nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten berechnet. Es legte dem EuGH aber die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die deutsche Regelung mit Unionsrecht vereinbar ist.

III. Entscheidung des EuGH:

Der EuGH erachtet die deutsche Regelung als unionswidrig. Er bezieht sich dazu auf die Regelung des Art. 167 MwStSystRL: „Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht“. Es steht nicht im Ermessen der Mitgliedstaaten, einen anderen Zeitpunkt in Abhängigkeit von einer früheren Leistung bei Ist-Versteuerern zu bestimmen (Art. 66 Abs. 1 Buchst. a bis c MwStSystRL).



IV. Hinweise für die Praxis:

Die Unionswidrigkeit der deutschen Regelung wird wohl eine Gesetzesanpassung erfordern. Diese betreffe den Vorsteuerabzug aller Unternehmer, die Leistungen von Ist-Versteuerten beziehen; dies sind vor allem Vermietungsleistungen. Nach den derzeitigen Regelungen hat der Leistungsempfänger über den Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer in der Regel keine Kenntnis, da bislang keine Hinweispflicht auf Ist-Versteuerung besteht (Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL). Sein Vorsteuerabzugsrecht im Zeitpunkt der Leistung ist gegenwärtig noch durch 15.2 Abs. 2 UStAE geschützt.

2. BMF zum Vorsteuerabzug eines Gesellschafters aus Investitionsumsätzen

In einem aktuellen Schreiben nimmt das Bundesfinanzministerium (BMF) zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11.11.2015 (V R 8/15) Stellung, mit dem der BFH unter Anwendung von EuGH-Entscheidungen entschieden hat, dass dem Gründungsgesellschafter ein Vorsteuerabzug aus den der Gesellschaftsgründung vorgelagerten Eingangsumsätzen nur im Falle eines Investitionsumsatzes zusteht.

BMF, Schreiben vom 12. April 2022, III C 2 - S 7300/20/10001 :005.

In einem aktuellen Schreiben nimmt das Bundesfinanzministerium (BMF) zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11.11.2015 (V R 8/15) Stellung, mit dem der BFH unter Anwendung von EuGH-Entscheidungen entschieden hat, dass dem Gründungsgesellschafter ein Vorsteuerabzug aus den der Gesellschaftsgründung vorgelagerten Eingangsumsätzen nur im Falle eines Investitionsumsatzes zusteht.

Das BFH-Urteil vom 11. November 2015 (V R 8/15)

Maßgeblich für einen Vorsteuerabzug sei, so der BFH in dem damaligen Urteil V R 8/15, zunächst die Verwendungsabsicht der getätigten Umsätze - eine tatsächliche Neugründung sei nicht erforderlich. Voraussetzung: Der Steuerpflichtige entfaltet oder beabsichtigt eine ihm selbst zurechenbare unternehmerische Tätigkeit. Hieran fehle es bei Aufwendungen für eine noch zu gründende GmbH, in der lediglich eine Funktion als Gesellschafter angestrebt werde. Nach der aktuellen Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteile vom 29. April 2004, C-137/02, Faxworld, und vom 1. März 2012, C-280/10, Polski Trawertyn) komme ein Vorsteuerabzug nur in Betracht, wenn der zukünftige Gesellschafter Investitionsgüter erwerbe, die später auf die neu gegründete Gesellschaft übertragen werden. Ein Bezug von Beratungsleistungen berechtige daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Zwar könne auch ein Gesellschafter den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er Vermögensgegenstände erwirbt, um diese auf die GmbH zu übertragen (Investitionsumsatz). Somit kommt ein Vorsteuerabzug z.B. dann in Betracht, wenn der Gesellschafter ein Grundstück erwirbt und dann in die GmbH einlegt. Demgegenüber waren die im Streitfall vom Kläger bezogenen Beratungsleistungen nach dem BFH-Urteil nicht übertragungsfähig.

Stellungnahme des BMF zur Anwendung des BFH Urteils vom 11. November 2015

Unter Berücksichtigung der im BFH-Urteil V R 8/15 genannten EuGH-Rechtsprechung kann einem Gesellschafter bzw. einer Vorgründungsgesellschaft unter den übrigen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug auch aus einer bezogenen Leistung zustehen, die der Gesellschaft später außerhalb eines Leistungsaustauschs zuwächst.

Voraussetzung ist, dass es sich aus Sicht der (geplanten) Gesellschaft um einen Investitionsumsatz handelt und die beabsichtigte Tätigkeit der Gesellschaft einen Vorsteuerabzug nicht ausschließt.



Unter den Begriff Investitionsumsatz fallen dabei Vermögenswerte (bezogene Lieferungen oder sonstige Leistungen), die der Gesellschafter (bzw. die Vorgründungsgesellschaft) tatsächlich an die Gesellschaft überträgt und die von dieser für ihre wirtschaftliche Tätigkeit genutzt werden. Der vom BFH verwendete erläuternde Klammerzusatz „Investitionsgüter“ ist dabei nicht einschränkend so zu verstehen, dass er nur Wirtschaftsgüter umfasst, sondern kann auch sonstige Leistungen umfassen, sofern diese die Voraussetzungen für einen Investitionsumsatz erfüllen.

Das Urteil V R 8/15 ist zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt vorgesehen. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass wird durch das aktuelle Schreiben entsprechend angepasst.

3. Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

Das BMF hat mit Schreiben v. 29.3.2022 zu weiteren Fragen zum BMF-Schreiben v. 8.7.2021 zur Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern Stellung genommen und den UStAE angepasst.

I. Hintergrund:

Die deutsche Rechtsprechung (BFH v. 27.7.1972, V R 136/71, BStBl II 1972, 810; BFH v. 20.8.2009, V R 32/08, BStBl II 2010, 88) und ihr folgend die deutsche Finanzverwaltung (Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE a.F.) ordneten die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied seit jeher – bis auf wenige Ausnahmen bei Beamten als Mitglieder eines Aufsichtsrats – als selbstständig und damit als unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuerrechts ein.

Dieses Verständnis galt, bis sich der EuGH in der Rechtssache IO (Urteil v. 13.6.2019, C-420/18) mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob ein Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung, das eine Festvergütung erhält, umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer anzusehen ist. Der EuGH gelangte dabei zu dem Ergebnis, dass das niederländische Aufsichtsratsmitglied kein Unternehmer sei. Als Mitglied des Aufsichtsrats der Stiftung übe es seine Aufsichtsrats-tätigkeit nicht selbstständig aus, da es kein wirtschaftliches Risiko trage.

Mit Urteil v. 27.11.2019 hat sich der BFH (V R 23/19 (V R 62/17)) der Auffassung des EuGH angeschlossen und erstmals entschieden, dass die Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds, welches eine Festvergütung erhält, nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Aus Sicht des BFH trägt das Aufsichtsratsmitglied bei einer Festvergütung kein wirtschaftliches Risiko und handelt daher nicht selbstständig.

Mit seinem BMF-Schreiben v. 8.7.2021 hat sich die Finanzverwaltung weitestgehend dieser Rspr. angeschlossen und den UStAE entsprechend angepasst. Aufsichtsratsmitglieder sind nun nicht mehr selbstständig tätig und damit nicht mehr umsatzsteuerlich als Unternehmer anzusehen, wenn sie aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko tragen.

Sofern die Vergütung sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen besteht (sog. Mischvergütung), ist der prozentuale Anteil der variablen Vergütung entscheidend: Betragen die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10 % der gesamten Vergütung (einschließlich Aufwandsentschädigungen), ist das Aufsichtsratsmitglied grds. selbstständig tätig. Im Rahmen der Berechnung der 10 %-Grenze bleiben Reisekosten gänzlich außer Betracht.

Die Maßstäbe des BMF sind in allen offenen Fällen anwendbar. Zur Vermeidung von Übergangsproblemen besteht allerdings – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – eine Nichtbeanstandungsfrist. Danach wird es nicht beanstandet, wenn für bis einschließlich 31.12.2021 erbrachte Leistungen die bisher geltenden Regelungen angewendet werden.

Zur Frage des Leistungszeitpunkts äußert sich das BMF in seinem Schreiben v. 8.7.2021 jedoch nicht. Nach einer älteren – allerdings aufgehobenen – Verlautbarung der Finanzverwaltung aus dem Jahre 1980 wurde vertreten, dass die Tätigkeit des Aufsichtsrats für das jeweilige Geschäftsjahr umsatzsteuerlich erst mit der Entlastung, d.h. nach der ordentlichen Hauptversammlung, endet. Neben der offenen Frage zum Leistungszeitpunkt sind aus der Praxis zu diesem Themenkomplex weitere Fragen an die Finanzverwaltung herangetragen worden.



II. Im Einzelnen:

Mit Schreiben v. 29.3.2022 hat die Finanzverwaltung den UStAE geändert und einzelne Praxisfragen beantwortet. Hierzu führt das BMF u.a. weiter aus:

Abschnitt 2.2 der Absatz 3a UStAE wird wie folgt geändert:

In Satz 5 wird das Wort „Kalenderjahr“ durch die Worte „Geschäftsjahr der Gesellschaft“ ersetzt.

Nach Satz 6 werden folgende Sätze 7 bis 11 eingefügt:

„Bei der Prüfung, ob die variablen Bestandteile im Geschäftsjahr der Gesellschaft mindestens 10 % der gesamten Vergütung, einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen betragen, sind nur die Vergütungsbestandteile zu berücksichtigen, die für Leistungen gezahlt werden, die in dem betreffenden Geschäftsjahr der Gesellschaft ausgeführt werden. Maßgeblicher Leistungszeitpunkt für die allgemeine Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds ist der Ablauf des Geschäftsjahrs der Gesellschaft. Erhält ein Aufsichtsratsmitglied für die tatsächliche Teilnahme an einer Aufsichtsratssitzung Auslagenersatz und Sitzungsgeld, ist der maßgebliche Leistungszeitpunkt der Tag der Aufsichtsratssitzung. In die Prüfung der 10 %-Grenze sind als variable Vergütungsbestandteile die Sitzungsgelder im Sinne des Satzes 4 aller geplanten Sitzungen eines Geschäftsjahrs der Gesellschaft, unabhängig von der tatsächlichen Teilnahme des Aufsichtsratsmitglieds, mit einzubeziehen. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Prüfung der 10 %-Grenze ist der Beginn des Geschäftsjahrs der Gesellschaft; nachträgliche Änderungen bleiben unberücksichtigt.“

III. Hinweise für die Praxis:

Es ist zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung insbesondere die Frage nach dem Leistungszeitpunkt beantwortet hat. Nunmehr ist geklärt, dass maßgeblicher Leistungszeitpunkt für die allgemeine Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds der Ablauf des Geschäftsjahrs der Gesellschaft ist. Hätte man auf den Termin der Hauptversammlung als Leistungszeitpunkt abgestellt, wäre die o.g. Nichtbeanstandungsregel in vielen Fällen ins Leere gelaufen.

Die Rechtsauffassung aus dem BMF-Schreiben v. 15.9.1980 wird nicht weiter aufrechterhalten. Für Geschäftsjahre der Gesellschaft, die vor dem 1.1.2022 enden, wird es nicht beanstandet, wenn als Leistungszeitpunkt für die allgemeine Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats die Teilnahme an der Hauptversammlung mit dem Ziel der Entlastung zugrunde gelegt wird.

Darüber hinaus ist zu begrüßen, dass maßgeblicher Zeitpunkt für die Prüfung der 10 %-Grenze der Beginn des Geschäftsjahrs der Gesellschaft und damit eine Prognose ist; nachträgliche Änderungen bleiben unberücksichtigt.

Es wird ebenfalls nicht beanstandet, wenn ein Beamter oder ein politischer Mandatsträger, der eine Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichts- oder Verwaltungsrats nicht lediglich aufgrund seiner gesellschaftlichen oder politischen Stellung, sondern aufgrund unmittelbarer Verknüpfung mit seinem Amt ausübt, trotz eines vorliegenden Vergütungsrisikos insoweit für Umsätze, die in einem Geschäftsjahr der Gesellschaft ausgeführt worden sind, das vor dem 1.1.2022 begonnen hat, als nicht selbstständig i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG tätig beurteilt wird.

4. Unentgeltliche Wertabgabe bei der Lieferung von Wärme durch einen Biogasanlagenbetreiber

Liefert ein Unternehmer mit einer von ihm hergestellten Biogasanlage vorsteuerabzugsberechtigigt Strom gegen Entgelt, während er die mit der Anlage erzeugte Wärme unentgeltlich auf andere Personen überträgt, handelt es sich bei der Wärmelieferung um eine Zuwendung i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 Umsatzsteuergesetz (UStG). Diese ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Liefert ein Unternehmer mit einer von ihm hergestellten Biogasanlage vorsteuerabzugsberechtigigt Strom gegen Entgelt, während er die mit der Anlage erzeugte Wärme unentgeltlich auf andere Personen überträgt, handelt es sich bei der Wärmelieferung um eine Zuwendung i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 Umsatzsteuergesetz (UStG). Diese ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

BFH, Urteil vom 25. November 2021 (V R 45/20), veröffentlicht am 21. April 2022.

I. Hintergrund

Im Kern geht es in dem Verfahren darum, ob die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe bei der Lieferung von Wärme durch den Betreiber einer Biogasanlage erfüllt waren. Gibt ein Unternehmer einen Gegenstand unentgeltlich ab, kann dies nämlich unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Umsatzsteuergesetz (UStG) zu einer Lieferung gegen Entgelt führen. Voraussetzung ist nach Satz 2 der genannten Vorschrift, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

II. Sachverhalt:

Die Klägerin, eine KG, errichtete in den Jahren 2005 und 2006 eine Biogasanlage. Den mit der Anlage erzeugten Strom lieferte sie gegen Entgelt und machte aus den Errichtungskosten den Vorsteuerabzug geltend. Des weiteren verpflichtete sich die Klägerin zur unentgeltlichen Lieferung von Wärme an zwei GbRs. Das Finanzamt ging davon aus, dass die unentgeltlichen Wärmelieferungen zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des UStG geführt haben. Das Finanzgericht hatte der Klage überwiegend stattgegeben. Begründung: Unentgeltliche Wärmelieferungen führen nicht zu unentgeltlichen Wertabgaben, wenn der Betreiber einer Biogasanlage bereits bei deren Errichtung die Absicht hatte, die anfallende Wärme unentgeltlich an Dritte abzugeben und insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs komme es nicht an.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Revision des Finanzamts statt. Zwar sei das Finanzgericht im Streitfall zutreffend von einer Unentgeltlichkeit der Wärmelieferungen ausgegangen. Es habe aber zu Unrecht die Voraussetzungen von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 UStG verneint.

Nach Dafürhalten des BFH ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG zu bejahen. Für die Frage, ob der zugewendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist bei Gegenständen, die der Unternehmer mit eigenen Produktionsmitteln herstellt, darauf abzustellen, ob er aus dem Erwerb derartiger Anlagen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dementsprechend habe der BFH bereits zu einem Blockheizkraftwerk ausdrücklich entschieden, dass in der Verwendung von dort erzeugtem Strom und Wärme für den Eigenbedarf eine



der Umsatzbesteuerung unterliegende Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG liegt, wenn der Betreiber den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Kraftwerks geltend gemacht hat. Dabei bejaht der BFH den die Entnahme nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG begründenden Vorsteuerabzug auch dann, wenn der Betreiber von Anfang an teilweise eine private Strom- und Wärmenutzung beabsichtigt.

Die Sache ist jedoch noch nicht spruchreif. Die Klägerin ist zum vollen Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Biogasanlage berechtigt. Da die Mitnutzung für unentgeltliche Wärmelieferungen den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten für die Anlage nicht einschränkt, ist entgegen dem Urteil des Finanzgerichts nicht über eine Vorsteueraufteilung, sondern über die Bemessung dieser Entnahme nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG zu entscheiden. Dies kann in einem Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden. Das Urteil des Finanzgerichts hob der BFH daher insoweit auf und verwies die Sache nach dort zurück.

5. BFH zum Leistungsempfänger bei der Übertragung von hälftigem Miteigentum

Mit am 24.3.2022 veröffentlichtem Urteil hat der BFH entschieden, dass bei der Übertragung von hälftigem Miteigentum der jeweilige Miteigentümer Leistungsempfänger ist, so dass für den Fall eines Verzichts gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG auf die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG bestehende Steuerfreiheit keine Steuerschuld einer GbR nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 5 Satz 1 UStG besteht.

BFH - Urteil v. 25.11.2021, V R 44/20

I. Sachverhalt:

Die Eheleute G (Klägerin) erwarben von einer KG zwei noch zu errichtende Wohnungen in einem Seniorenpflege- und Seniorenwohntzentrum jeweils zu hälftigem Miteigentum als Anlageobjekte, wobei eine Vermietungsgarantie über 25 Jahre vereinbart wurde. Im Vertrag war folgende Umsatzsteuerregelung enthalten: "Der Verkäufer verzichtet auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 2 UStG und weist darauf hin, dass für die Steuerschuld gemäß § 13 Abs. 1 b) UStG der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist."

Am 09.10.2015 erließ das FA im Schätzungswege unter Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG einen Umsatzsteuerbescheid für 2012 und adressierte diesen an die Wohnadresse der Eheleute G unter der Bezeichnung G-GbR. Einspruch- und Klageverfahren hatten keinen Erfolg, so dass die Klägerin Revision einlegte.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hält die Revision der Klägerin für begründet. Bei der Übertragung von hälftigem Miteigentum sei der jeweilige Miteigentümer Leistungsempfänger, so dass für den Fall eines Verzichts gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG auf die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG bestehende Steuerfreiheit keine Steuerschuld einer GbR nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 5 Satz 1 UStG bestehe.

Die Person des Leistungsempfängers bestimme sich entsprechend allgemeinen Grundsätzen, die auch bei Anwendung von § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 Satz 1 UStG zu beachten seien, nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis. Die Steuerpflicht und damit auch die Steuerschuld des Leistungsempfängers beruhe bei diesem einen Kaufvertrag voraussetzenden Umsatz auf dem Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG. Im Regelungszusammenhang von § 4 Nr. 9 Buchst. a i. V. m. § 9 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG sei es entgegen dem Urteil des FG nicht möglich, die Person des Steuerschuldners abweichend von dem nach diesen Vorschriften maßgeblichen Kaufvertrag zu bestimmen. Daher lägen im Streitfall mehrere Leistungen vor, die an den jeweiligen Ehegatten als Leistungsempfänger im Umfang des auf ihn übertragenen Miteigentumsanteils erbracht wurden, so dass in Bezug auf den einzelnen Miteigentumsanteil der jeweilige Ehegatte, nicht aber eine (von den Ehegatten gebildete) GbR als Leistungsempfänger anzusehen sei.

Die Steuerfestsetzung sei auch nicht in eine gegenüber den Ehegatten G als Gesamtschuldner ergangene Steuerfestsetzung umzudeuten. Das hierfür erforderliche Gesamtschuldverhältnis liege nicht vor. Dies ergäbe sich aus der grunderwerbsteuerrechtlich geprägten Betrachtungsweise, die § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG zugrunde liegt. Danach sei jeder Ehegatte grunderwerbsteuerrechtlich als Erwerber der Hälfte des Grundstücks anzusehen, wenn beide Ehegatten ein Grundstück zu gemeinschaftlichem Eigentum erwerben. Jeder Ehegatte ist Schuldner nur der auf ihn entfallenden Grunderwerbsteuer, ohne dass Gesamtschuldnerschaft besteht. Ebenso



sei es bei § 13b Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 5 Satz 1 UStG, die hier für die Bestimmung des Umsatzes wie auch für die des Steuerschuldners an das GrEStG anknüpfen. Der Erwerb jeweils hälftigen Miteigentums führe daher anders als bei einer gemeinsamen Vermietung durch zwei Miteigentümer nicht zu einer Gesamtschuld.

III. Hinweise für die Praxis:

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Bruchteilsgemeinschaften bleibt weiter eine „besondere“ Materie. Der BFH hatte mit seinem Urteil v. 22.11.2018, V R 65/17 seine Rechtsprechung dahingehend geändert, dass aus seiner Sicht eine Bruchteilsgemeinschaft i. S. d. §§ 741 ff. BGB kein Unternehmer mehr sein könne. Die Finanzverwaltung sieht das anders, der Abschnitt 2.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE enthält weiterhin die explizit gegenteilige Auffassung – dies wurde auch durch das BMF-Schreiben v. 27.10.2021 nicht geändert, in dem diverse Stellen im Umsatzsteueranwendungserlass vor dem Hintergrund der Rechtsentwicklung in Bezug auf die Bruchteilsgemeinschaft angepasst wurden. Daher ist nun abzuwarten (bzw. wünschenswert), ob die Finanzverwaltung die Urteile des BFH v. 22.11.2018 und wie hier besprochen v. 25.11.2021 heranzieht, um noch einmal grundsätzlich die Behandlung der Bruchteilsgemeinschaft klarzustellen.

Insofern gilt für die Praxis:

- Im Fall von Bruchteilsgemeinschaften ist stets sorgfältig zu prüfen, welche umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen sich für die Beteiligten ergeben können.
- Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung explizit gegenteiliger Auffassung sind.

6. Vermietung“ von virtuellem Land in einem Online-Spiel

Der BFH hat mit am 17.3.2022 veröffentlichtem Urteil entschieden, dass im Gegensatz zur spielinternen "Vermietung" von virtuellem Land bei einem Online-Spiel der Umtausch einer Spielwährung als vertragliches Recht in ein gesetzliches Zahlungsmittel (im Streitfall über eine von der Spielbetreiberin verwaltete Börse) eine steuerbare Leistung begründet.

BFH – Urteil v. 18.11.2021, V R 38/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger, der ein Gewerbe für „Internethandel mit Waren aller Art“ angemeldet hat, wendet sich gegen die Umsatzbesteuerung der von ihm getätigten "Vermietungen" von virtuellem Land in einem Online-Spiel. In diesem Zusammenhang beteiligt er sich gewerblich an einem US-amerikanischen Online-Spiel, das die reale Welt simuliert. Dabei gibt es virtuelle Häuser, Möbel, Autos, Kunst, Kleidung und Weiteres mehr. Alles kann hergestellt sowie für Spiel-Dollar ge- und verkauft, Grundstücke auch verpachtet werden. Auf einer vom Spielebetreiber verwalteten Börse kann das Spielgeld gegen Gebühr aber auch in echte Dollar getauscht und an andere Spieler übertragen werden.

In diesem Spiel kauft der Kläger virtuelles Land und teilt es in kleinere Parzellen auf, die er dann an Mitspieler „vermietet“. Seine Gewinne in Spiel-Dollar verkauft er dann an der Börse gegen echte Dollar. Abzüglich der Gebühren bekommt er diese ausbezahlt und tauscht sie in Euro um.

Das Finanzamt unterwarf diese "Vermietungseinnahmen" der Umsatzsteuer. Es ging davon aus, dass 70 % der Umsätze im Inland ausgeführt wurden. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Revision teilweise statt.

Das Finanzgericht hat die "Vermietungen" von virtuellem Land durch den Kläger unter Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG als entgeltliche Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts angesehen.

Zwar hat das Finanzgericht im Zusammenhang mit der Nutzung des Online-Spiels durch den Kläger zutreffend einen Leistungsaustausch angenommen, es hat dabei jedoch den Gegenstand des Leistungsaustauschs und die daran beteiligten Parteien unzutreffend bestimmt.

Nicht die spielinterne "Vermietung" von virtuellem Land bei einem Online-Spiel, sondern der Umtausch der Spielwährung als vertragliches Recht in ein gesetzliches Zahlungsmittel (im Streitfall über eine von der Spielbetreiberin verwaltete Börse) begründet eine steuerbare Leistung.

Die "Vermietung" war auf ein Tätigwerden im Rahmen des Spielgeschehens des Online-Spiels beschränkt. Als rein spielinterner "Umsatz" verschaffte die "Vermietung" dem jeweiligen Mitspieler keinen Vorteil, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt.

Anders ist der Umtausch der innerhalb des Spiels erworbenen Zahlungsmittel (der C-Dollar) in (echte) Dollar über die von der Spielveranstalterin betriebene Börse zu beurteilen.



Mit der entgeltlichen Übertragung von C-Dollar über die von der Spielbetreiberin angebotene Börse hat der Kläger sonstige Leistungen ausgeführt.

Im Gegensatz zur spielinternen "Vermietung" von virtuellem Land erfolgte die Übertragung der C-Dollar an einem realen Markt. Die Übertragung der C-Dollar über die von der Spielbetreiberin betriebene Börse war nicht auf die reine Teilnahme an einem Spielgeschehen beschränkt. Vielmehr verschaffte der Kläger dem jeweiligen Empfänger mit den C-Dollar ein virtuelles Spielobjekt zur späteren Nutzung im Spiel und damit einen verbrauchsfähigen Vorteil.

Als Empfängerin dieser sonstigen Leistungen gilt die Spielbetreiberin, weil sie als Kommissionärin in die Übertragung der C-Dollar durch den Kläger eingeschaltet war.

Der Ort der dabei vom Kläger an die Spielbetreiberin ausgeführten Leistung richtet sich aber nach dem Ort, an dem die Spielbetreiberin ihr Unternehmen betreibt (USA) und erfolgte somit nicht im Inland.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil des BFH betrifft die Umsatzbesteuerung in virtuellen Welten bzw. in einem Metaversum. Nicht zuletzt durch die Ankündigung Mark Zuckerbergs, sich mit seinem Unternehmen Facebook Inc. auf die Entwicklung eines Metaversums konzentrieren zu wollen, ist das virtuelle Universum immer mehr im Gespräch.

In diesem Kontext des Second-Lifes stellen sich auch viele umsatzsteuerliche Fragen. Während Land kaufen, aufteilen und vermieten umsatzsteuerlich nichts Ungewöhnliches ist, stellt sich die Frage, wie es sich verhält, wenn dies Avatare in einem Online-Spiel machen und der Umsatz später in Euro ausgezahlt wird.

Der BFH hat dazu entschieden, dass die bei der bloßen Teilnahme an einem Spiel im Rahmen des Spielgeschehens getätigten "Umsätze" keine Leistung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG begründen. Er begründet das im Kern damit, dass es insoweit an der Verschaffung eines Vorteils, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt, fehlt.

Anders ist jedoch der Umtausch der innerhalb des Spiels erworbenen Zahlungsmittel (der C-Dollar) in (echte) Dollar über die von der Spielveranstalterin betriebene Börse zu beurteilen. Dem jeweiligen Empfänger wird mit den C-Dollar ein virtuelles Spielobjekt zur späteren Nutzung im Spiel und damit ein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft.

V. Abgabenordnung

1. Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch bei Einlage in die Kapitalrücklage mit anschließender Tilgung von Verbindlichkeiten gegenüber einer Alleingesellschafterin?

Eine Einlage in die Kapitalrücklage mit anschließender Tilgung von Verbindlichkeiten gegenüber einer Alleingesellschafterin anstelle eines Forderungsverzichts durch die Alleingesellschafterin kann einen Gestaltungsmissbrauch darstellen. Das hat das Finanzgericht Düsseldorf in einem aktuellen Urteil entschieden.

Eine Einlage in die Kapitalrücklage mit anschließender Tilgung von Verbindlichkeiten gegenüber einer Alleingesellschafterin anstelle eines Forderungsverzichts durch die Alleingesellschafterin kann einen Gestaltungsmissbrauch darstellen. Das hat das Finanzgericht Düsseldorf in einem aktuellen Urteil entschieden.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 22. Dezember 2021 (7 K 101/18 K,G,F), die Revision ist beim BFH unter dem Az. I R 11/22 anhängig

I. Sachverhalt

Klägerin des Verfahrens war eine Kapitalgesellschaft, die Verbindlichkeiten gegenüber ihrer Muttergesellschaft hatte (teils aus Darlehen, teils aus einem Verrechnungskonto aus einem konzerninternen Intercompany Accounting System). Im Jahr 2011 leistete die Muttergesellschaft über das konzerninterne Intercompany Accounting System eine Einlage in die Kapitalrücklage der Klägerin. Taggleich wurden die Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber der Muttergesellschaft in Höhe der Einzahlung in die Kapitalrücklage ausgebucht.

Das beklagte Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die getätigten Buchungen wirtschaftlich wie ein Forderungsverzicht anzusehen seien. Es liege eine Umgehung in Form eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) vor. Das Finanzamt behandelte daher die getätigte Einlage - abzüglich eines Teils der Forderung, den das Finanzamt als werthaltig ansah - als Ertrag.

Die Klägerin trug dagegen u.a. vor, dass die Ersetzung von Fremdkapital durch Eigenkapital durch die Finanzierungsfreiheit des Gesellschafters gedeckt sei. Dabei sei nicht entscheidend, dass aufgrund der konzerninternen Buchungen keine tatsächlichen Zahlungsflüsse stattgefunden hätten.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Düsseldorf sah dagegen aufgrund der besonderen Umstände des Falls die Voraussetzungen eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO als erfüllt an.

Die angemessene Gestaltung für das laut der Klägerin angestrebte Ziel einer Befreiung von ihrer Überschuldung wäre ein Forderungsverzicht gewesen. Denn gegenüber fremden Gläubi-



gern hätten nur unwesentliche Verbindlichkeiten bestanden. Die lediglich buchhalterisch vollzogene Einlage und anschließende Tilgung der Verbindlichkeiten habe lediglich der Vermeidung der steuerlichen Folgen eines Verzichts auf die unstreitig im Wesentlichen nicht werthaltigen Forderungen gedient.

Außersteuerliche Gründe für die Gestaltung seien nicht erkennbar. Insbesondere sei das Ziel einer Verbesserung des Bilanzbildes der Klägerin nicht überzeugend, da die Klägerin im Jahr 2010 letztmalig aktiv am Wirtschaftsleben teilgenommen habe und sich seitdem in Abwicklung befinde.

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig.

2. Entscheidung über die Zulässigkeit der Übertragung einer § 6b-Rücklage nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung

Es ist zweifelhaft, ob aus § 6b EStG eine Befugnis zu gestuften Verwaltungsverfahren bei rechtsträgerübergreifender Übertragung stiller Reserven abgeleitet werden kann. In dem Besteuerungsverfahren für den reinvestierenden Betrieb ist nicht mit Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren des veräußernden Betriebs zu entscheiden, ob dort die Veräußerung eines Wirtschaftsguts erst nach dem 31. Dezember 2001 erfolgt und deshalb die gesellschaftsbezogene Betrachtung des § 6b EStG anzuwenden ist. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Beschluss vom 16. Dezember 2021 - IV R 7/19

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger eine in seinem landwirtschaftlichen Betrieb nach der Veräußerung einer betrieblichen Grundstücksfläche im Wirtschaftsjahr 2001/2002 gebildete Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum 30. Juni 2006 wirksam auf eine Beteiligung des Klägers an der Firma (KG) übertragen konnte.

Der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung (GuE) der KG für das Jahr 2006, lag hinsichtlich des Klägers eine Übertragung einer nach § 6b EStG gebildeten Rücklage in Höhe von 400.000 EUR zugrunde.

Das Finanzamt führte im Prüfungsbericht vom 28. Juli 2011 aus, dass eine Übertragung von Rücklagen nach § 6b EStG bei einzelnen Gesellschaftern – unter anderem dem Kläger – nicht möglich sei, da der Rücklagenbildung eine Veräußerung zugrunde liege, die im Zeitraum nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2002 stattgefunden habe und daher eine andere Gesetzesfassung gelte. Diese lasse nur rechtsträgerbezogene Reinvestitionen zu.

Der Kläger ist der Auffassung, die Änderungsbescheide seien bereits wegen Unbestimmtheit nichtig. Ein Änderungsbescheid müsse, um inhaltlich hinreichend bestimmt zu sein, grundsätzlich den geänderten Bescheid erkennen lassen. Der Steuerpflichtige müsse erkennen können, in welcher Hinsicht und in welchem Umfang eine bisherige Festsetzung oder Feststellung geändert worden sei. Ein Hinweis auf die Änderungsvorschrift reiche hierfür nicht aus. Fehle die Klarstellung des Verhältnisses zwischen zwei Steuerbescheiden, bestehe darin ein besonders schwerwiegender Mangel gemäß § 125 Abs. 1 Abgabenordnung (AO).

Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht München hatte keinen Erfolg.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Der Ergänzungsbilanzgewinn, der mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn korrigiert, ist eine gesondert festzustellende und selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage. Eine eigene Klagebefugnis des Mitunternehmers hiergegen besteht nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 Finanzgerichtsordnung (FGO) aber nur dann, wenn dieser Gewinn allein aus den Mitunternehmer betreffenden Gründen streitig ist.



Die Möglichkeit der Rechtsverletzung als Voraussetzung der Zulässigkeit einer Anfechtungsklage ist schon dann gegeben, wenn der Kläger geltend macht, der unmittelbar erstrebte steuerrechtliche Nachteil sei mit einem mittelbaren steuerrechtlichen Vorteil in einem anderen Verwaltungsakt steuerrechtlich verknüpft.

Es ist zweifelhaft, ob aus § 6b EStG eine Befugnis zu gestuften Verwaltungsverfahren bei rechtsträgerübergreifender Übertragung stiller Reserven abgeleitet werden kann.

In dem Besteuerungsverfahren für den reinvestierenden Betrieb ist nicht mit Bindungswirkung für das Besteuerungsverfahren des veräußernden Betriebs zu entscheiden, ob dort die Veräußerung eines Wirtschaftsguts erst nach dem 31. Dezember 2001 erfolgt und deshalb die gesellschaftlicherbezogene Betrachtung des § 6b EStG anzuwenden ist.

VI. Gewerbesteuer

1. Vertraglich auf den Mieter umgelegte Grundsteuer ist gewerbesteuerlich hinzuzurechnen

In einem aktuell veröffentlichten Urteil hat der Bundesfinanzhof im Gegensatz zur Vorinstanz entschieden, dass die vertraglich auf den Mieter oder Pächter eines Gewerbegrundstücks umgelegte Grundsteuer zur Miete gehört und deshalb gewerbesteuerlich dem Gewinn zum Teil wieder hinzuzurechnen ist.

In einem aktuell veröffentlichten Urteil hat der Bundesfinanzhof im Gegensatz zur Vorinstanz entschieden, dass die vertraglich auf den Mieter oder Pächter eines Gewerbegrundstücks umgelegte Grundsteuer zur Miete gehört und deshalb gewerbesteuerlich dem Gewinn zum Teil wieder hinzuzurechnen ist.

BFH, Urteil vom 02. Februar 2022 - III R 65/19

I. Hintergrund

Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e Gewerbesteuergesetz (GewStG) wird zur Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Achtel der Miet- und Pachtzinsen (...) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, soweit die Aufwendungen bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.

II. Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GmbH, hatte von ihren Gesellschaftern ein Betriebsgebäude gemietet. Im Mietvertrag war vereinbart, dass die Klägerin als Mieterin die Grundsteuer tragen sollte. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die auf die Klägerin vertraglich umgelegte Grundsteuer zu der von ihr zu zahlenden Miete gehöre und deshalb gewerbesteuerrechtlich hinzuzurechnen sei. Das Finanzgericht Köln hatte der Klage stattgegeben.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und der Revision des Finanzamts stattgegeben. Der vom Gesetz verwendete Begriff der Miet- und Pachtzinsen ist wirtschaftlich zu verstehen. Dazu gehören auch vom Mieter getragene Aufwendungen, die nach dem gesetzestypischen Lastenverteilungssystem eigentlich vom Vermieter zu tragen wären, aber vertraglich vom Mieter übernommen werden. Ein solcher Fall lag hier vor. Schuldner der Grundsteuer ist der Eigentümer, d.h. der Vermieter. Zivilrechtlich kann die Grundsteuer jedoch auf den Mieter überwältzt werden. Sie fließt damit in den Mietzins ein, der gewerbesteuerrechtlich zum Teil hinzuzurechnen ist. Die Hinzurechnung kann somit nicht dadurch reduziert werden, dass der Mieter Aufwendungen übernimmt, die eigentlich vom Vermieter zu tragen wären und dieser im Gegenzug einen entsprechend geminderten Mietzins akzeptiert.



Die Rechtsansicht des Finanzgerichts, wonach eine Hinzurechnung der umgelegten Grundsteuer nicht gerechtfertigt sei, weil die Klägerin dann höher besteuert würde als ein vergleichbarer Gewerbetreibender, der mit eigenem Sachkapital wirtschaftete und die Grundsteuer ertragsmindernd geltend machen könne, änderte an der höchstrichterlichen Entscheidung nichts. Denn der Mieter oder Pächter von Grundbesitz könne durchaus einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterliegen als ein vergleichbarer Gewerbetreibender, der mit eigenem Grundbesitz wirtschaftet. Dies sei nicht als ein Gleichheitsverstoß (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) anzusehen. Die unterschiedliche Belastung, so der BFH abschließend, ist im sog. Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer begründet, die in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist.

2. Eine Bodenvertiefung für einen Bremsenprüfstand und Fundamente für eine Werbeanlage stellen keine Betriebsvorrichtungen einer Kfz-Werkstatt dar

Für die Vermietung eines Grundstücks, auf dem der Mieter eine Kfz-Werkstatt betreibt, kann die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung auch dann in Anspruch genommen werden, wenn eine Bodenvertiefung für einen Bremsenprüfstand und Fundamente für eine Werbeanlage mitvermietet werden, denn diese stellen keine Betriebsvorrichtungen dar. Das hat das Finanzgericht Münster in einem aktuellen Urteil entschieden.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 11. Februar 2022 - 14 K 2267/19 G,F

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Vermietung und Verwaltung von Einkaufs-Centern ist. In einem dieser Center vermietete sie u.a. Geschäftsräume an die Betreiberin einer Kfz-Werkstatt. In diesen Räumen befinden sich eine Bodenvertiefung für einen Bremsenprüfstand und im Außenbereich unter dem Asphalt Fundamente für eine Werbeanlage.

Das Finanzamt versagte nach Durchführung einer Betriebsprüfung die der Klägerin bisher gewährte erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung, weil sie insoweit Betriebsvorrichtungen mitvermietet habe. Hiergegen führte die Klägerin aus, dass es sich bei der Vertiefung um einen Gebäudebestandteil und bei den Fundamenten um Außenanlagen handele.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Münster hat der Klage stattgegeben.

Die Klägerin erfülle die Voraussetzung für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 Gewerbesteuer-Gesetz (GewStG), wonach der Gewerbeertrag um den auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfallenden Teil zu kürzen ist, da sie ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalte. Die Mitvermietung der Bodenvertiefung und der Fundamente sei unschädlich, da es sich hierbei nicht um Betriebsvorrichtungen handele, sondern um Teile des Grundbesitzes.

Die Bodenvertiefung sei - ebenso wie eine Flächenerweiterung zur Seite oder im Deckenbereich - lediglich als Gestaltungsmerkmal des Gebäudes anzusehen. Im Gegensatz zu einer besonderen Bodenbefestigung im Tankbereich einer Tankstelle erfülle die Bodenvertiefung keine spezielle Funktion für den Bremsenprüfstand und die Kfz-Werkstatt. Der Betrieb der Kfz-Werkstatt wäre auch ohne eine solche Vertiefung im Boden durchführbar, nämlich durch Nutzung einer mobilen Bremsenprüfanlage.

Ebenso könne die Kfz-Werkstatt grundsätzlich ohne Fundamente für eine Werbeanlage betrieben werden. Anders als bei Fundamenten für Maschinen werde die Werkstatt durch die Fundamente für die Werbeanlage nicht unmittelbar betrieben.

Selbst wenn die Vertiefung und die Fundamente Betriebsvorrichtungen darstellten, wäre dies unschädlich, weil die Mitvermietung als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Nutzung des Grundstücks anzusehen sei. Der Einbau der Vertiefung durch den jeweiligen Mieter wäre mit einem erheblichen Eingriff in die Gebäudesubstanz verbunden gewesen. Ein mobiler Bremsenprüfstand außerhalb des Gebäudes wäre nur auf Kosten von fünf Parkplätzen möglich gewesen, was wirtschaftlich nicht sinnvoll sei. Ebenfalls nicht



sinnvoll wäre es gewesen, wenn immer der jeweilige Mieter den Asphalt für die darunterliegenden Fundamente hätte aufbrechen müssen.

3. Keine Hinzurechnung von Stückzinsen eines Sachdarlehens

Der BFH hat in seinem am 21.4.2022 veröffentlichten Urteil entschieden, dass bei Wertpapieren, welche im Rahmen eines Sachdarlehens an den Schuldner überlassen werden, die auf die Zeit zwischen Überlassung und Rückgabe entfallenden und dem Gläubiger zustehenden Stückzinsen nicht der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG a. F. unterliegen, da diese Stückzinsen den Wertpapieren anhaften und daher kein zusätzliches Entgelt für eine Schuld darstellen.

Ebenfalls unterliegen die Stückzinsen, die im Rahmen einer Ersatzbeschaffung von Wertpapieren gleicher Art und Güte zur Rückgabe an den Gläubiger erworben wurden, aufgrund eines erfolgsneutralen Anschaffungsvorgangs nicht § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG a. F.. Bei einem Wertpapiersachdarlehen unterliegen insofern lediglich die Entgelte der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG a. F., welche entsprechend der zugrunde liegenden Vereinbarung tatsächlich für die Zurverfügungstellung des nicht nur zur vorübergehenden Stärkung des Betriebskapitals überlassenen Fremdkapitals zu entrichten sind.

BFH - Urteil v. 7.10.2021, III R 15/18

I. Sachverhalt:

Eine GmbH nahm im Jahr 2005 zwei separate Wertpapiersachdarlehen i. S. d. § 607 BGB bei einer Ltd. auf. Im Rahmen des zugrunde liegenden „Rahmenvertrages für Wertpapierdarlehen“ war vereinbart, dass die GmbH als Darlehensnehmer das Eigentum an den überlassenen Wertpapieren erhält und dafür der Ltd. als Darlehensgeber ein Entgelt, welches sich aus dem im Einzelabschluss vereinbarten Prozentsatz pro Jahr bezogen auf den Marktwert der Wertpapiere am vereinbarten Tag errechnet, schuldet. Die während der Darlehenslaufzeit anfallenden Zinsen, Dividenden und sonstigen Ausschüttungen standen dem Darlehensgeber zu. Den Gegenwert der überlassenen Wertpapiere hatte die GmbH mit Wertstellung zum Tag der tatsächlichen Zahlung an die Ltd. zu leisten (sog. Kompensationszahlung). Zum Ende der Laufzeit des Wertpapiersachdarlehens hatte die GmbH der Ltd. Wertpapiere in gleicher Art und Güte sowie Menge zurückzugewähren.

Die GmbH erhielt im Januar 2005 sowie Dezember 2005 jeweils festverzinsliche Anleihen der Bundesrepublik Deutschland, welche kurz nach Gewährung zu einem Kurs von 111,09 % (Januar) bzw. 99,60 % (Dezember) an Dritte veräußert wurden. In diesem Zusammenhang wurden mit der Bank Termingeschäfte mit Bezug auf die Rückgewährverpflichtung von den Wertpapieren gegenüber der Ltd. abgeschlossen. Zum Ende der Laufzeiten der Wertpapiersachdarlehen, welche durch Folgeverträge insgesamt mehr als 1 Jahr betrug, erwarb die GmbH auf der Basis der Termingeschäfte Wertpapiere gleicher Art und Güte sowie Menge und übertrug diese an die Ltd.

Die GmbH passivierte die Wertpapiersachdarlehen und nahm jeweils zum Ende der einzelnen Laufzeiten bedingt durch die erhöhten Kurse der Forwardgeschäfte sowie zeitanteiliger Berücksichtigung der Stückzinsen der Wertpapiere Zuschreibungen auf das entsprechende Wertpapiersachdarlehen vor.



Im Rahmen der eingereichten Gewerbesteuererklärung für den Erhebungszeitraum 2005 wurde die zeitanteilige Leihgebühr bzw. das vereinbarte Entgelt als Dauerschulden i. S. d. § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung (a. F.) deklariert. Nachdem das Finanzamt vorerst erklärungsgemäß veranlagte, wurde auf der Basis einer bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung der Gewerbesteuermessbescheid dahingehend geändert, dass auch die Kompensationszahlung sowie die zeitanteiligen Stückzinsen als Dauerschulden gewerbesteuerlich hinzugerechnet wurden.

Nachdem der hiergegen eingelegte Einspruch erfolglos blieb, legte die GmbH Klage beim zuständigen Finanzgericht ein. Das Finanzgericht gab der GmbH Recht. Gegen das Finanzgerichtsurteil richtet sich die Revision der Finanzverwaltung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH urteilt, dass die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen ist. Weder die von der GmbH beim (Rück-)Erwerb vergüteten Stückzinsen noch die zwischen der Überlassung und Rückgabe aufgelaufenen Stückzinsen unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung.

Nach § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG a. F. ist die Hälfte der Entgelte für Schulden, die nicht nur der vorübergehenden Stärkung des Betriebskapitals dienen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Berechnung des Gewerbeertrages hinzuzurechnen, sofern diese vorher vom Gewinn abgesetzt wurden. Die Hinzurechnung bedingt ein als Dauerschuld anzusehendes Darlehensverhältnis (vgl. BFH v. 14.12.2011, I R 37/11, BFH/NV 2012, 993).

In diesem Sinne ist die bei der GmbH passivierte Sachdarlehensverbindlichkeit mit einer Laufzeit von mehr als 1 Jahr als Dauerschuld gemäß § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG a. F. zu qualifizieren und unterliegt der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung. Die beiden Sachdarlehen sind dabei als wirtschaftliche Einheit aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs anzusehen (vgl. BFH v. 6.6.1973, I R 257/70, BStBl II 1973, 670).

1. Stückzinsen zu den erworbenen und zurückgegebenen Anleihen

Voraussetzung für eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG ist, dass der entsprechende Aufwand grundsätzlich eine Betriebsausgabe i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG darstellt und den Gewinn schmälert hat. Diese ist nicht erfüllt, wenn der Aufwand in die Herstellungskosten eines zu aktivierenden Wirtschaftsgutes eingeht (vgl. BFH v. 30.7.2020, III R 24/18, BFH/NV 2021, 122). Vorliegend schmälerten die hinsichtlich des (Rück-)Erwerbs der Anleihen an den Veräußerer für die Stückzinsen gezahlten Beträge den Gewinn nicht, da sie als Anschaffung einer gleichwertigen Zinsforderung als sonstiger Vermögensgegenstand zu aktivieren waren. Unbeachtlich ist dabei, ob die Bilanzierung als sonstiger Vermögensgegenstand oder – fälschlicherweise – als Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers erfolgte. Vielmehr ist darauf abzustellen, dass aufgrund der Aktivierung der Gewinn nicht schmälert wurde.

Überdies stellen diese Stückzinsen auch kein Entgelt für Schulden dar. Allgemein ist als Entgelt für Schulden die Gegenleistung zu verstehen, die für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital zu leisten ist. Hierzu zählen entsprechend den Regelungen im BGB insbesondere die laufenden Zinsen, aber auch andere Leistungen, die der Schuldner für die Nutzung des Fremdkapitals erbringen muss. Im Gegensatz dazu sind sonstige Leistungen, die aus einem anderen Rechtsgrund bzw. ohne näheren Bezug zum empfangenen Fremdkapital zu leisten sind, nicht als Entgelte für Schulden zu qualifizieren und unterliegen daher auch nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Alt. 3 GewStG a. F.. Die im Rahmen des

Erwerbs der Ersatzanleihen aufgewandten Beträge für die diesbezüglichen Stückzinsen wurden an den Veräußerer der Anleihen und eben nicht an den Sachdarlehensgeber geleistet. Entsprechend dem Darlehensverhältnis schuldet der Sachdarlehensnehmer gleichartige Anleihen nebst dem bis zum Stichtag angefallenen Stückzinsen; hätte die GmbH die ursprünglichen Anleihen nicht veräußert, wäre eine Ersatzbeschaffung nicht notwendig gewesen, um die vertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen.

2. Stückzinsen auf die Anleihen von der Überlassung bis zur Rückgabe

Die Stückzinsen sind unmittelbar mit den Anleihen verbunden bzw. wohnen nach Auffassung des BFH diesen inne bzw. haften diesen an. Insofern erfüllte die GmbH durch die Rückzahlung dieser Stückzinsen lediglich eine Rückerstattungspflicht und leistet kein (zusätzliches) Entgelt für die Schuld. Als Entgelt ist lediglich die vertraglich vereinbarte Leihgebühr anzusehen. In diesem Zusammenhang ist die GmbH durch die Überlassung der Anleihen auf Basis des Darlehensvertrags zwar Eigentümerin dieser Anleihen geworden, so dass ihr nach § 101 BGB auch das Recht zur Fruchtziehung, d. h. das Recht auf die Stückzinsen, zustand. Jedoch wurde diese Regelung durch den Sachdarlehensvertrag insofern abbedungen, als das vereinbart wurde, dass die Stückzinsen auf die überlassenen Anleihen weiterhin dem Darlehensgeber zustehen. In diesem Zusammenhang führt der BFH aus, dass der Verzicht auf eine zustehende Forderung (hier das Recht auf die Stückzinsen als Fruchtziehung nach § 1010 BGB) ein Entgelt i. S. d. § 8 Nr. 1 GewStG darstellen kann. Dies bedingt jedoch, dass sich der Verzicht auf eine bereits bestandene Forderung bezieht; vorliegend wurde der Verzicht jedoch vor der Überlassung der Anleihen und damit vor dem eigentlichen Entstehen ausgesprochen. Vor diesem Hintergrund unterliegen auch diese Stückzinsen nicht der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung.

I

m Ergebnis führt der BFH aus, dass sich die GmbH durch die Überlassung der Anleihen und deren unmittelbaren Verkauf verbunden mit der Verpflichtung zum Erwerb von Anleihen gleicher Art und Güte sowie deren Rückgabe an den Sachdarlehensgeber aus wirtschaftlicher Sicht ein Gelddarlehen verschafft hat. Ungeachtet dessen „ist für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Gesetzeswortlaut und nicht eine davon abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich“. Entsprechend ist der BFH auch schon im Rahmen seiner Rechtsprechung zu Doppelstockmodellen und Weitervermietungen verfahren (vgl. BFH v. 11.12.2018, III R 23/16, BFH/NV 2019, 640; BFH v. 17.7.2019, III R 24/16, BStBl II 2020, 48).

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat die Argumentation der Vorinstanz noch weiter ausgeführt und hier zwischen den Stückzinsen, welche auf den Zeitraum zwischen Überlassung und Rückgabe entfallen sind, und den Stückzinsen, welche im Rahmen des Ersatzgeschäftes zu vergüten waren, differenziert. Hierbei wurde unmittelbar auf die zuletzt ergangenen Urteile zu der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung zu dem Eingang von Kosten in die Herstellung eines Wirtschaftsgutes eingegangen.

Das Urteil ist zu begrüßen, weil es auf der einen Seite Rechtssicherheit zugunsten des Steuerpflichtigen schafft und auf der anderen Seite einmal mehr verdeutlicht, dass es weniger auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und mehr auf den Gesetzeswortlaut bei der Auslegung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung ankommt.

Auch wenn das Urteil zu dem seit 2008 nicht mehr anzuwendenden § 8 Nr. 1 Alt 3 GewStG a. F. ergangen ist, so erlangt dieses Urteil dennoch für die heutige Fassung des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG Relevanz. Dies gilt insbesondere für die Frage nach der Qualifizierung als Entgelt für Schulden, da in Tz. 10 im BMF-Schreiben v. 2.7.2012 zu Anwendungsfragen zur Hinzu-



rechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nummer 1 GewStG (vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 2.7.2012, G 1422, BStBl I 2012, 654) auf die Grundsätze des Abschnitts 46 GewStR 1998, welche auch auf die diesem Urteil zugrunde liegende Rechtsfrage Anwendung finden, verwiesen wird. Insofern kann der Tenor dieses Urteils auch für Zwecke der Qualifizierung von Entgelten für Schulden i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG der aktuellen Fassung herangezogen werden.

4. Erweiterte Grundstückskürzung: Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei Formwechsel

Der BFH hat in seinem am 17.3.2022 veröffentlichten Urteil entschieden, dass der Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft als tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel zu qualifizieren ist, der grundsätzlich den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG eröffnet. Jedoch tritt bei einem Formwechsel nach § 25 i. V. m. § 23 UmwStG die GmbH in die steuerliche Rechtsstellung der formgewechselten Personengesellschaft nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ein, so dass für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG der Erwerb des Grundstücks durch die formgewechselte Personengesellschaft maßgeblich ist. Fand dieser Erwerb 3 Jahre vor der tatsächlichen Veräußerung statt, findet ungeachtet des Formwechsels innerhalb von 3 Jahren vor der Veräußerung § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG keine Anwendung; der Formwechsel schließt die erweiterte Grundstückskürzung in dieser Konstellation nicht aus.

BFH - Urteil v. 27.10.2021, I R 39/19

I. Sachverhalt:

Der Gesellschaftszweck einer im Jahr 2005 zunächst als GmbH & Co. KG gegründeten Objektgesellschaft (P-KG) war der Erwerb, die Errichtung und die Vermietung von Grundstücken, Baulichkeiten und Anlagen aller Art sowie zugehöriger Nebengeschäfte. Die P-KG hatte in 2005 Grundstücke in F (nachfolgend: Objekt F) erworben und diese an eine zum gleichen Konzern gehörende Gesellschaft vermietet. Die P-KG erzielte seither ausschließlich Mieterträge aus der Nutzung des entsprechenden Objektes.

Im Jahr 2011 wurde die P-KG durch Formwechsel in eine GmbH (P-GmbH) umgewandelt (Übertragungsstichtag: 31.12.2010). Bereits vor dem Umwandlungsbeschluss wurde das Objekt F an einen fremden Dritten veräußert (Kaufpreiszahlung und Besitzübergang erfolgten im März 2011). Ebenfalls in 2011 erwarb die Klägerin von einer anderen Konzerngesellschaft Grundbesitz in S (nachfolgend: Objekt S). Kaufpreiszahlung und Besitzübergang erfolgten auch hier im März 2011. In der Gewerbesteuererklärung für 2011 deklarierte die Klägerin einen Kürzungsbetrag für die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG.

Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung des Erhebungszeitraumes 2011 wurde auf Basis einer erfolgten steuerlichen Außenprüfung der Gewerbesteuermessbescheid dahingehend abgeändert, dass die erweiterte Grundstückskürzung nicht zur Anwendung kommt. Begründet wurde dies damit, dass die erweiterte Grundstückskürzung bedingt durch den Formwechsel aufgrund der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG, wonach der erweiterten Grundstückskürzung entgegenstehe, wenn der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz enthalte, der innerhalb von 3 Jahren unter dem Teilwert in das Betriebsvermögen überführt bzw. übertragen wurde, nicht anwendbar ist. Mit dem Verkauf des Objektes F nach dem (rückbezogenen) Formwechsel wurden die entsprechenden stillen Reserven aufgedeckt.

Nach erfolglosem Einspruch legte die P-KG Klage beim zuständigen Finanzgericht ein. Der Klage wurde stattgegeben. Die Finanzverwaltung geht gegen dieses Urteil nun im Wege der Revision vor.



II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat rechtsfehlerfrei erkannt, dass der P-GmbH die erweiterte Kürzung zu gewähren ist.

Die P-GmbH erfüllt die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, da das Unternehmen im Streitjahr 2011 insbesondere aufgrund der rückwirkenden Zurechnung nach den Regelungen des UmwStG ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt hat (vgl. BFH v. 26.2.2014, I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395). Obwohl die P-GmbH erst im EZ 2011 durch Formwechsel entstanden ist, ist ihr die Vermietung des Objekts F bis März 2011 und die Vermietung des Objekts S ab März 2011 zuzurechnen. Die Voraussetzung der ausschließlichen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes waren gleichermaßen qualitativ, quantitativ und auch zeitlich erfüllt, insbesondere weil eine Lücke bei der Grundstücksvermietung nicht vorlag.

Die erweiterte Grundstückskürzung scheidet jedoch nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG aus, wenn der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen sind.

Zwar enthält der Gewerbeertrag der Klägerin im Streitjahr einen Gewinn aus der veräußerungsbedingten Aufdeckung von stillen Reserven aus Grundbesitz. Diese Regelung ist jedoch tatbestandlich vorliegend nicht erfüllt, da nach Ansicht des BFH der betreffende Grundbesitz nicht innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung von stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen der Klägerin „überführt“ oder „übertragen“ worden ist.

Das BFH begründet seine Auffassung mit der Gesetzesbegründung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG und legt die Begrifflichkeiten „Überführung“ und „Übertragung“ unter diesen Gesichtspunkten aus. Hierbei sei nicht der herrschenden Auffassung Folge zu leisten, dass sich die Begrifflichkeiten „überführt“ und „übertragen“ nach dem einkommensteuerrechtlichen Verständnis zu orientieren haben, wonach ein Rechtsträgerwechsel mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vorausgesetzt wird und die im UmwStG 2006 geregelte fingierte Vermögensübertragung nur für umwandlungssteuerrechtliche Zwecke gelte.

Bei einem Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft liegt vielmehr aus steuerlicher Sicht ein tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel vor (vgl. BFH v. 19.10.2005, I R 38/04, BStBl II 2006, 568), welcher sich auf alle Steuern auswirke, für die der in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 geregelte Verweis gilt. Betroffen wären damit alle Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Jedoch kann sich die P-GmbH auf die in § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 geregelte Besitzzeitanrechnung berufen. In diesem Zusammenhang sind im Rahmen einer normspezifischen Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" die Wertungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 einzubeziehen. Sind insofern die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 erfüllt, ist für die "Überführung" bzw. "Übertragung" auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem das Grundstück in das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft gelangt ist.

Letztlich stellt der BFH ausdrücklich klar, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG keine zeitpunktbezogene Regelung vorsieht, sondern im Sinne einer Behaltefrist eine Regelung enthält, die auf die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen abstellt. Ist § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 erfüllt, wird der Zeitraum der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers dem übernehmenden Rechtsträger in diesem Sinne zugerechnet, da nach dieser Vorschrift die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist. Dies gilt auch für die Gewerbesteuer (vgl. BFH v. 16.04.2014, I R 44/13, BStBl II 2015, 303).

Der BFH führt aus, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG als Missbrauchsvorschrift eingefügt wurde, um die Umgehung der Gewerbesteuerpflicht bei Kapitalgesellschaften zu verhindern, die Grundstücke zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG in Grundstückspersonengesellschaften eingebracht hatten und anschließend von dieser gewerbesteuerfrei veräußert wurden.

Hingegen wurden im Gesetzgebungsverfahren Umwandlungen nicht als missbräuchliche Gestaltungen angesehen und es wäre nicht Aufgabe im Rahmen der Auslegung, den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG auf weitere Fallkonstellationen zu erweitern. Ebenso lägen keine belastbaren Anhaltspunkte für eine teleologische Reduktion der §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 vor.

Da die KG das Grundstück bereits seit ihrer Gründung im Jahr 2005 im Betriebsvermögen hatte, wäre die in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG vorausgesetzte Behaltefrist von 3 Jahren deutlich überschritten. Die erweiterte Grundstückskürzung ist der P-GmbH insofern für 2011 zuzugestehen.

III. Hinweise für die Praxis:

Auch wenn sich die Argumentation nicht mit der überwiegenden Meinung der Literatur deckt, hat der BFH im Hinblick auf die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG im Rahmen eines Formwechsels einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Dabei stellt der BFH klar, dass die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei einem Formwechsel zwar – entgegen der Literaturmeinung – grundsätzlich Anwendung findet, da der Formwechsel einen tauschähnlichen entgeltlichen Rechtsträgerwechsel darstellt. Hierbei ist aufgrund der grundsätzlichen Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG hinsichtlich des 3-Jahreszeitraumes jedoch auf den Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks, welches veräußert wird, durch die formgewechselte Personengesellschaft als Rechtsvorgänger abzustellen.

Entsprechend der Argumentation würde der erweiterten Grundstückskürzung entgegenstehen, wenn zwischen dem Erwerb des Grundstücks durch die formgewechselte Personengesellschaft und dem Formwechsel nebst Veräußerung des Grundstücks durch die durch Formwechsel entstandene Kapitalgesellschaft weniger als 3 Jahre liegen. In diesem Fall findet nach Auffassung des BFH § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG Anwendung, so dass die erweiterte Grundstückskürzung ausgeschlossen ist.



5. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wartungsgebühren nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG

Das Niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, dass die im Rahmen von Leasingverträgen aufgewendeten Wartungsgebühren gem. § 8 Nr. 1 d GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, dass die im Rahmen von Leasingverträgen aufgewendeten Wartungsgebühren gem. § 8 Nr. 1 d GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 15. Juni 2021 (6 K 10176/18), die Revision ist beim BFH unter dem Az. III R 33/21 anhängig.

I. Sachverhalt

Klägerin in diesem Fall ist eine GmbH, die in den Streitjahren 2011 und 2012 Nutzfahrzeuge an fremde Dritte vermietete, die sie zum Teil selbst geleast hatte.

Nach den Leasingverträgen hatte die Klägerin die "Wartungsgebühren" für die geleasten Fahrzeuge zu tragen.

Nach einer Betriebsprüfung unterwarf das Finanzamt den Aufwand für die Wartungsgebühren der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchstabe d Gewerbesteuergesetz (GewStG). Die Klägerin erhob Klage gegen die Bescheide nach Betriebsprüfung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Niedersächsische Finanzgericht hat die Klage abgewiesen.

Die Tatsache, dass der Gesetzgeber in § 8 Nr. 1 Buchstabe d Satz 1 GewStG die Leasingraten den Miet- und Pachtzinsen ausdrücklich gleichgestellt habe, rechtfertige es, auch für die Nebenleistungen zu den Leasingraten (im engeren Sinne) dieselben Rechtsfolgen anzunehmen wie für die Nebenleistungen zu einem Miet- oder Pachtvertrag.

Bei einem Mietvertrag habe nach der gesetzlichen Grundregelung in § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB der Vermieter die Instandhaltungskosten für die Mietsache zu tragen. Die Vorschrift gelte nach § 581 Abs. 2 BGB für Pachtverträge entsprechend, so dass der Verpächter für die Instandhaltungskosten aufkommen müsse. Bei vertraglicher Überwälzung auf den Mieter bzw. Pächter liege eine Nebenleistung des Mieters bzw. Pächter zur Zahlung der Miete bzw. Pacht vor.

Beim gesetzlich nicht geregelten Leasing müsse Entsprechendes gelten. Die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen Miete und Pacht auf der einen und Leasing auf der anderen Seite seien nicht hinreichend gewichtig, um bei der steuerlichen Behandlung der Instandhaltungskosten (Wartungsgebühren) zu einem abweichenden Ergebnis zu kommen.

Wie das Niedersächsische Finanzgericht hatte zuvor auch schon das Finanzgericht München durch rechtskräftiges Urteil vom 22. Oktober 2018, 7 K 2239/16 entschieden.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei Formwechsel

Im Rahmen einer normspezifischen Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG sind die Wertungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 einzubeziehen. Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 vor, ist für die Frage, wann der betreffende Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 Halbsatz 2 GewStG in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs (als übernehmende Gesellschaft) "überführt" oder "übertragen" worden ist, auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem er in das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft gelangt ist. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 27. Oktober 2021 - I R 39/19

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine 2005 zunächst in der Rechtsform einer KG gegründete Objektgesellschaft. Mit Gesellschafterbeschluss vom 20. Juli 2011 wurde die Klägerin in eine GmbH umgewandelt. Die Klägerin hatte im Jahr der Gründung Grundstücke erworben, die sie bereits vor dem Umwandlungsbeschluss an Dritte veräußert hatte. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten der Immobilie erfolgte mit der Kaufpreiszahlung am 15. März 2011.

Im Rahmen ihrer für den Erhebungszeitraum 2011 (Streitjahr) abgegebenen Gewerbesteuererklärung deklarierte die Klägerin einen Kürzungsbetrag für die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 Gewerbesteuergesetz (GewStG).

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat das Finanzamt demgegenüber die Auffassung, die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG stehe der Klägerin nicht zu. Dies folge aus § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG, wonach die Sätze 2 und 3 der Vorschrift nicht gelten, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus einem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen.

Das Grundstück sei im Rahmen der Umwandlung in das Betriebsvermögen der Klägerin überführt worden. Dies ergebe sich aus dem gemäß § 25 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) sinngemäß anwendbaren § 20 UmwStG 2006.

Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht Köln hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das Finanzgericht hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass der Klägerin im Rahmen der Ermittlung ihres Gewinns aus Gewerbebetrieb der beantragte Kürzungsbetrag für die sog. erwei-



terte Kürzung bei Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG zu gewähren ist. Das Finanzgericht ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG im Streitfall nicht vorliegen, so dass der Satz 2 der Vorschrift zur Anwendung gelangt.

Im Rahmen einer normspezifischen Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG sind die Wertungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 einzubeziehen.

Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 vor, ist für die Frage, wann der betreffende Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 Halbsatz 2 GewStG in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs (als übernehmende Gesellschaft) "überführt" oder "übertragen" worden ist, auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem er in das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft gelangt ist.

Nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist in den Fällen, in denen die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist, der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen.

Bei ertragsteuerrechtlichen Vorschriften, die eine bestimmte Besitzdauer voraussetzen und daher an einen Zeitraum anknüpfen, zählt danach für durch Sacheinlage (§§ 20 Abs. 1, 25 Satz 1 UmwStG 2006) übernommene Wirtschaftsgüter die Zugehörigkeit des Sacheinlagegegenstands ab dem (rückbezogenen) Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen der Übernehmerin zuzüglich der Besitzdauer im Betriebsvermögen beim Einbringenden.

Diese sog. Besitzzeitanrechnung ist grundsätzlich auch für die Gewerbesteuer zu beachten (vgl. BFH, Urteil vom 16. April 2014, I R 44/13).

2. Löst ein unmittelbar nach einem qualifizierten Tausch von GmbH-Anteilen i. S. v. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 erfolgter Formwechsel der GmbH in eine KG einen Einbringungsgewinn II aus?

Nach der Entscheidung des FG Münster 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 v. 30.12.2021, 4 K 1512/15 F - Rev. unter Az. I R 10/22 anhängig

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 v. 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 v. 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 v. 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 v. 18.11.2020, I R 25/18, BStBl II 2021, 732; vgl. hierzu Feldgen, eNews Steuern, 22/2021 v. 7.6.2021).

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

Der BFH hat entschieden, dass ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen einem Grundstückskaufvertrag und einem Bauvertrag, der zur Einbeziehung der Baukosten in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage führen kann, nicht zwingend voraussetzt, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags ein rechtswirksames Angebot zum Abschluss eines Bauvertrags vorlag. Der BFH hat damit ein Urteil v. 1.10.2014, II R 32/13 bestätigt.

BFH - Beschluss v. 7.2.2022, II B 6/21

I. Sachverhalt:

Die Kläger erwarben mit notariell beurkundetem Vertrag in 2017 zur Hälfte je ein unbebautes Grundstück, zwar mit Bauverpflichtung, jedoch ausdrücklich ohne Bauträger- oder Architektenbindung. Dem war die Tätigkeit einer Projektierungsgesellschaft vorausgegangen, die die Grundstücke für die Veräußerin vermarktete und dabei verschiedene Haustypen unter Angabe von Architekten bzw. Bauunternehmern vorstellte. Änderungen hieran sowie individuelle Entwürfe mussten über die Projektierungsgesellschaft genehmigt werden. In 2016 schlossen die Kläger mit dieser Gesellschaft über das Grundstück eine Reservierungsvereinbarung, in der die Errichtung eines bestimmten Haustyps durch einen dritten Bauträger angedacht war. Dieser Bauträger stellte für die Kläger den Bauantrag und erteilte ihnen in 2017 eine als "Angebot" bezeichnete Leistungsbeschreibung, allerdings ohne Unterschriften. Kurze Zeit später schlossen die Kläger mit dem Bauträger den Bauvertrag, auf Grundlage dessen auf dem Grundstück ein Haus des ins Auge gefassten Typs errichtet wurde.

Das FA setzte Grunderwerbsteuer fest. Die Baukosten bezog man in die Bemessungsgrundlage nach §§ 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ein.

Die Klage blieb erfolglos: Das FG ging davon aus, dass zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Bauvertrag ein objektiv sachlicher Zusammenhang bestehe und der Bauträger der Veräußererseite zuzurechnen sei. Falls dessen Angebot von Anfang an nicht oder bei Abschluss des Kaufvertrags nicht mehr wirksam gewesen sein sollte, sei das unschädlich. Das Angebot sei tatsächlich aufrechterhalten worden.

Mit einer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision beriefen sich die Kläger auf den Zulassungsgrund des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO.

Sie führten aus:

Zum einen könne der objektiv sachliche Zusammenhang, der zum Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrags bestehe und die zivilrechtliche Verpflichtung der Veräußererseite zur Bebauung beinhalten müsse, durch ein bindendes Angebot von Veräußererseite konkretisiert werden (so die BFH-Urteile in BFHE 249, 323, BStBl II 2015, 660, Rz. 13 und v. 8.3.2017, II R



38/14, BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz. 38). Dem widerspreche es, wenn das FG ein unverbindliches oder nicht mehr bindendes Angebot ausreichen lasse.

Zum anderen könne nach der Rechtsprechung des BGH das Angebot eines Bauträgers nach § 147 Abs. 2 BGB regelmäßig nur binnen vier Wochen angenommen werden (BGH v. 11.6.2010, V ZR 85/09; v. 27.9.2013, V ZR 52/12, NJW 2014, 854). Darauf sei das FG nicht eingegangen.

II. Der Beschluss des Gerichts:

Der BFH sieht Beschwerde als unbegründet.

In seinen Entscheidungsgründen stellt der BFH heraus, dass die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht vorliegen. Er konstatiert, dass die Revision nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen ist. Die Aussage des FG zur Maßgeblichkeit des möglicherweise bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags nicht oder nicht mehr wirksamen Angebots stehe im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH.

Hierzu führt der BFH im Detail aus:

Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der EuGH, das BVerfG, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes Gericht.

Das FG müsste seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt.

Formal liegt eine Divergenz schon deshalb nicht vor, weil der BFH in einer weiteren Entscheidung ausdrücklich ausgeführt hat, dass das Angebot, das einen objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen indiziert, in "tatsächlicher Hinsicht" bestanden haben müsse, während eine rechtliche Wirksamkeit des Angebots nicht erforderlich sei (BFH v. 1.10.2014, II R 32/13). Das FG hat sich auf diese Entscheidung ausdrücklich berufen.

Diese Aussage steht nicht in einem inneren Widerspruch zu den weiteren Rechtssätzen aus der darauf folgenden BFH-Rechtsprechung, auf die sich die Kläger berufen. Auch insoweit bedarf es keiner revisionsrechtlichen Klärung.

Die Kläger nehmen zwar dem Grunde nach zu Recht an, dass der objektiv sachliche Zusammenhang zwischen beiden Verträgen gerade zum Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrags bestehen muss und sich dieser Zusammenhang in einem Angebot zur Errichtung des Gebäudes zeigen kann, sowie, dass nicht nur der Erwerber an das "Ob" und "Wie" der Bebauung gebunden, sondern insbesondere auch die Veräußererseite zur Bebauung verpflichtet sein muss. Die Notwendigkeit eines objektiv sachlichen Zusammenhangs zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauvertrag bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags bedeutet aber nicht, dass zu diesem Zeitpunkt auch der Bauvertrag abgeschlossen und die Bauverpflichtung rechtswirksam begründet sein müsste.

Der BFH führt ferner aus, dass sich ebenso wenig ein Zulassungsgrund aus der Rechtsprechung des BGH zu der Frage, bis wann nach § 147 Abs. 2 BGB der einem Abwesenden gemachte Antrag angenommen werden kann, ergebe. Denn das FG-Urteil widerspricht der dazu vorliegenden Rechtsprechung nicht. Das FG hat ausgeführt, dass ein etwa wirksam gewesenes Angebot zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags bereits erloschen gewesen sein könnte. Das entspräche der Rechtsprechung des BGH. Es erachtete diesen Punkt jedoch nicht für entscheidungserheblich, was wiederum aus den Gründen im Urteil im Ein-

klung mit der Rechtsprechung des BFH steht. Auch falle dem FG diesbezüglich keine Verletzung rechtlichen Gehörs nach § 119 Nr. 3 FGO zur Last. Denn: Soweit es auf die Rechtswirksamkeit des Angebots nicht ankam, war es nicht geboten, sich eingehender mit dieser Rechtsprechung zu befassen.



2. Zeitpunkt der Rückgängigmachung eines grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs

Eine Abtretungsanzeige, die eingeht, bevor der abzutretende Anspruch auf Erstattung von Grunderwerbsteuer nach Rücktritt vom Kaufvertrag gemäß § 16 Abs. 1 GrEStG entstanden ist, ist unwirksam. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Beschluss entschieden.

Eine Abtretungsanzeige, die eingeht, bevor der abzutretende Anspruch auf Erstattung von Grunderwerbsteuer nach Rücktritt vom Kaufvertrag gemäß § 16 Abs. 1 GrEStG entstanden ist, ist unwirksam. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Beschluss entschieden.

BFH, Beschluss vom 21. Dezember 2021 - VII R 5/19

I. Hintergrund

Nach § 16 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) wird eine Steuerfestsetzung auf Antrag aufgehoben, wenn ein Erwerbsvorgang unter den in Nr. 1 oder Nr. 2 aufgestellten Voraussetzungen rückgängig gemacht wird, bevor das Eigentum am Grundstück auf den Erwerber übergegangen ist.

II. Sachverhalt

Streitig ist im vorliegenden Fall ein möglicher Grunderwerbsteuererstattungsanspruch. Die Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte Erfolg.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Eine Auflassungsvormerkung steht der Rückgängigmachung eines Kaufvertrags i.S. des § 16 Abs. 1 GrEStG dann entgegen, wenn der Erwerber dem Notar im notariellen Kaufvertrag lediglich die -unwiderrufliche- Vollmacht erteilt hat, die Löschung einer Auflassungsvormerkung bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen selbst zu bewilligen; denn vor Erstellung der entsprechenden Urkunde durch den Notar liegt noch keine Löschungsbewilligung in grundbuchrechtlich gebotener Form vor.

Nach § 46 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) können Ansprüche auf Erstattung von Steuern, Haftungsbeträgen, steuerlichen Nebenleistungen und auf Steuervergütungen u.a. abgetreten werden. Die Abtretung wird nach § 46 Abs. 2 AO jedoch erst wirksam, wenn sie der Gläubiger der zuständigen Finanzbehörde nach Entstehung des Anspruchs anzeigt. Damit ist für eine wirksame Abtretung eines Anspruchs auf Erstattung von Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 1 GrEStG maßgeblich, ob dieser Anspruch vor oder nach Anzeige der Abtretung entstanden ist.

Im Streitfall ist die Abtretungsanzeige vor Entstehung des Anspruchs aus § 16 Abs. 1 GrEStG beim Finanzamt eingegangen, so dass die Abtretung nicht nach § 46 Abs. 2 AO wirksam geworden ist und damit der nach Entstehung des Erstattungsanspruchs erlassene Pfändungs- und Überweisungsbeschluss der Klägerin vom Finanzamt zu beachten war.



IX. AStG

1. Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei sog. personallosen Betriebsstätten

Auch wenn der bisherigen Senatsrechtsprechung bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte eine funktionsgetragene Betrachtungsweise zugrunde liegt, ist ihr jedenfalls nicht zu entnehmen, dass allein die Personalfunktion als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen ist (entgegen BMF-Schreiben vom 26. September 2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.2.4.1). Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Beschluss vom 24. November 2021 - I B 44/21 (AdV)

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob bei der Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) ein Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2013 (Streitjahr/Erhebungszeitraum) geltenden Fassung (EStG) anzusetzen ist, weil bei einer personallosen Betriebsstätte Wirtschaftsgüter nicht mehr dieser, sondern ab dem 01. Januar 2013 aufgrund einer Zuordnung nach der sog. Personalfunktion vollständig der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen seien.

Zur Vorinstanz, dem Saarländischen Finanzgericht, vgl. unseren Blogbeitrag.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

§ 1 Abs. 5 Satz 3 Außensteuergesetz (AStG) lässt sich bei summarischer Prüfung nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereiches des § 1 AStG und insbesondere für die allgemeine Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre (entgegen BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2016, BStBl I 2017, 182, Rz 451).

Auch wenn der bisherigen Senatsrechtsprechung bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte eine funktionsgetragene Betrachtungsweise zugrunde liegt, ist ihr jedenfalls nicht zu entnehmen, dass allein die Personalfunktion als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen ist (entgegen BMF-Schreiben vom 26. September 2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.2.4.1).

Bei Betriebsstätten ohne maßgebliche Personalfunktion ist eine nutzungsbezogene Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern nicht ausgeschlossen (BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2019, BStBl I 2020, 84).

X. Erbschaftsteuerrecht

1. Kosten für ein Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeiten

Unter die als Nachlassverbindlichkeiten vom Erwerb abzugsfähigen Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG können auch Aufwendungen für eine Zweitgrabstätte fallen, sofern die erste Grabstätte nur als vorübergehende Ruhestätte des verstorbenen Erblassers bestimmt war. Was als angemessen anzuerkennen ist, entscheidet sich danach, was nach den herrschenden Auffassungen und Gebräuchen der Kreise, denen der Erblasser angehörte, zu einer würdigen Bestattung gehört

BFH v. 1.9.2021 - II R 8/20

I. Sachverhalt:

Der Kläger ist Alleinerbe seines in 2017 verstorbenen Bruders, die beide muslimischen Glaubens sind. Für die Bestattung des Bruders trug der Kläger Kosten für das Grabdenkmal in Höhe von 9.300 Euro. Im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung machte der Kläger voraussichtliche Kosten für ein noch zu errichtendes Mausoleum geltend. Der Erbschaftsteuerbescheid vom 16.1.2019 erging hinsichtlich der Erbfallkosten vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO. Kosten für das Grabdenkmal wurden darin noch nicht berücksichtigt.

Gegen den Bescheid legte der Kläger Einspruch ein und machte im Einspruchsverfahren unter Vorlage eines Bauvertrags vom 21.3.2019 für die Errichtung eines Mausoleums 420.000 Euro als Nachlassverbindlichkeiten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte mit Bescheid vom 18.4.2019 erstmals Kosten für ein Grabdenkmal in Höhe von 9.300 Euro. Die Kosten für das Mausoleum blieben unberücksichtigt und der Einspruch im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen.

Die hiergegen gerichtete Klage wies das FG mit der Begründung als unbegründet zurück, dass hinsichtlich des Mausoleums keine Erblässerschuld gegeben sei, weil der Vertrag zur Errichtung erst nach dem Tod des Erblassers geschlossen worden und damit keine rechtliche oder wirtschaftliche Belastung des Erblassers im Todeszeitpunkt gegeben sei. Ein Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG komme nur für eine Erstanlage der Grabstätte in Betracht, weshalb die Kosten für die Zweitgrabstätte nicht abzugsfähig und zudem im Vergleich zur Höhe des Nachlasses nicht angemessen seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Laut BFH ist die Revision begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

Zwar verneint auch der BFH das Vorliegen einer Erblässerschuld, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit vom Erwerb abzugsfähig wäre. Auch wenn sich der Kläger gegenüber dem Erblasser zu dessen Lebzeiten dazu verpflichtet haben sollte, für diesen



ein Mausoleum zu errichten, sieht der BFH darin weder einen zwischen beiden abgeschlossenen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrag noch einen unentgeltlichen Auftrag. Denn es werde nach dem Tod des Auftraggebers keine Tätigkeit im fremden Interesse mehr ausgeübt, da der Erbe als Rechtsnachfolger des Auftraggebers mit dem Auftragnehmer personenidentisch ist. Für eigene Geschäfte sehen die maßgeblichen zivilrechtlichen Regelungen in §§ 669, 670 BGB keinen Anspruch auf Leistung eines Vorschusses für die zur Ausführung der Geschäftsbesorgung entstandenen Aufwendungen oder einen Aufwendungsersatzanspruch vor. Daran ändere auch § 10 Abs. 3 ErbStG nichts, der lediglich für erbschaftsteuerliche Zwecke den Fortbestand von Rechten, Pflichten oder Rechtsverhältnissen fingiert, nicht aber zivilrechtlich erforderliche Tatbestandsmerkmale ersetze. Leistungen des Erben, die dieser aufgrund einer von ihm angenommenen moralischen Verpflichtung erbringt, sind hingegen nicht von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG umfasst.

Auch einen Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG verneint der BFH, weil keine Auflage gegeben ist, die unter Wahrung der Form nach § 2231 BGB geregelt worden wäre. Mündliche Anordnungen, wie vom Kläger vorgetragen, genügen erbschaftsteuerrechtlich nicht.

Jedoch kommt laut BFH der Abzug als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG in Betracht. Denn auch Aufwendungen für eine Zweitgrabstätte können zu den Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal gehören, wenn die erste Ruhestätte nur als vorübergehende Grabstätte des Erblassers bestimmt war. Auch wenn grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Beerdigungsakt mit der Herrichtung einer zur Dauereinrichtung bestimmten und geeigneten Grabstätte beendet ist (so BGH v. 20.9.1973, III ZR 148/71, BGHZ 61, 238), seien Konstellationen denkbar, in denen der Verstorbene zunächst in einem Grab als provisorische Zwischenlösung bestattet werde. Voraussetzung sei dann aber, dass bereits bei Errichtung der ersten Grabstätte diese offensichtlich nur als eine solche Zwischenlösung angelegt war, was der Erbe darzulegen habe.

Zudem können nur die Kosten berücksichtigt werden, die für ein angemessenes Grabdenkmal anfallen. Entscheidend für das Kriterium der Angemessenheit sei, was nach den in den Kreisen des Erblassers herrschenden Auffassungen und Gebräuchen zu einer würdigen Bestattung gehöre (so auch BGH v. 20.9.1973, s. o.). Dabei sei auch die Höhe des Nachlasses zu berücksichtigen. Ergebe die Würdigung im Einzelfall, dass die nachgewiesenen Kosten für ein Grabdenkmal die Angemessenheit übersteigen, sei der Abzug auf den Teil beschränkt, der den angemessenen Kosten entspricht (vgl. BFH v. 22.1.2020, II R 41/17, BStBl II 2020, 459, Rz. 23).

A		
Abgeltungsteuer	29	
Abtretungsanzeige	105	
Arbeitszimmer	27	
Aufsichtsratsmitglieder	74	
B		
Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung	45	
Bilanzierung von Wertpapierdarlehen	56	
Biogasanlagenbetreiber	76	
Bodenvertiefung als BVO	88	
D		
disquotale Gewinnausschüttungen	60	
E		
Einheitlicher Erwerbsgegenstand	102	
Einlage in die Kapitalrücklage	82	
Einlagelösung	8	
Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten- Kapitalgesellschaften	62	
Erbengemeinschaft	43	
Erweiterte Grundstückskürzung	94	
F		
Formwechsel nach Anteilstausch	100	
Fremdübliche Darlehenszinssätze	66	
G		
Gewerbliche Einkünfte bei Arbeitsteilung	39	
Grabdenkmal als Nachlassverbindlichkeiten	108	
Gründungsgesellschaft und Vorsteuerabzug	72	
H		
hälftiges Miteigentum	78	
I		
Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen	41	
Ist-Versteuerung	70	
K		
Kapitalbeteiligung als Sonderbetriebsvermögen II	58	
Kindergeld	21	
Kostenaufschlagsmethode	67	
M		
mehrfährige Tätigkeit	22	
N		
Nutzungsersatz als Einkünfte aus Kapitalvermögen	31	
P		
Pauschalsteuersatz von 25 %	24	
personallose Betriebsstätte	107	
Preisvergleichsmethode	67	
privates Veräußerungsgeschäft	33	
R		
Restnutzungsdauer eines Gebäud	37	
Rückwirkender Teilwertansatz	54	
S		
Sperrfristverletzung nach Realteilung	52	
Streubesitzanteile	64	
Stückzinsen eines Sachdarlehens	90	
U		
Überführung bzw. Übertragung	98	
Übertragung einer § 6b-Rücklage	84	
umgelegte Grundsteuer - Hinzurechnung	86	
Umgestaltung einer GmbH & atypisch still	50	
Unentgeltliche Wertabgabe	76	
Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern	74	
V		
Veräußerungsgewinne	49	
vermögensverwaltende Personengesellschaft	35	
virtuelles Land	80	
W		
Wartungsgebühren	97	
Wiederverkaufspreismethode	67	
Wirtschaftsgüter zur Dateneingabe und Datenverarbeitung	19	
Z		
Zinsanpassungsgesetz	6	
Zufluss von Tantiemen	26	