

Aktuelles Steuerrecht

III / 2022

**Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft**

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

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

| | | |
|-----------|---|-----------|
| A. | NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG | 4 |
| I. | GEPLANTE GESETZESÄNDERUNGEN JAHRESSTEUERGESETZ 2022 | 4 |
| II. | REGIERUNGSENTWURF FÜR EIN INFLATIONSAUSGLEICHSGESETZ | 15 |
| III. | VIERTES CORONA-STEUERHILFEGESETZ | 16 |
| IV. | ZWEIFELSFragen ZU DEN INVESTITIONSABZUGSBETRÄGEN NACH § 7G ABSATZ 1 BIS 4 UND 7 EStG IN DER FASSUNG DES JAHRESSTEUERGESETZES 2020 | 19 |
| V. | BMF ZU § 17 ABS. 2A EStG | 23 |
| VI. | BERÜCKSICHTIGUNG VON AUFWENDUNGEN BEI SOG. DRITTAUFWAND FÜR HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER | 33 |
| VII. | RÜCKLAGE FÜR ERSATZBESCHAFFUNG (R 6.6 EStR) – VORÜBERGEHENDE VERLÄNGERUNG DER REINVESTITIONSFRISTEN | 35 |
| B. | URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN..... | 36 |
| 1. | <i>Aufgabe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts.....</i> | <i>36</i> |
| 2. | <i>Zum Begriff der Erstausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG bei einem 20-monatigem Praktikum und einer späteren Ausbildung zum Berufspiloten</i> | <i>38</i> |
| 3. | <i>Zufluss von Kapitalerträgen beim beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft.....</i> | <i>40</i> |
| 4. | <i>Privates Veräußerungsgeschäft - Nutzung einer Immobilie zu eigenen Wohnzwecken</i> | <i>42</i> |
| 5. | <i>Nicht erklärte Entnahme eines Betriebsgrundstücks löst später Spekulationsgewinn aus.....</i> | <i>43</i> |
| 6. | <i>AfA-Berechtigung nach Erwerb eines Anteils an vermögensverwaltender Personengesellschaft.....</i> | <i>44</i> |
| 7. | <i>Keine Teilwertabschreibung bei Beteiligung an Darlehensnehmerin über vermögensverwaltende Personengesellschaft.....</i> | <i>46</i> |
| 8. | <i>Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung</i> | <i>48</i> |
| 9. | <i>Zur Prüfung einer Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des § 17 EStG.....</i> | <i>50</i> |
| 10. | <i>Erschütterung des für eine private Pkw-Nutzung sprechenden Anscheinsbeweises</i> | <i>52</i> |
| II. | BILANZSTEUERRECHT | 54 |
| 1. | <i>Nachweis der betrieblichen PKW-Nutzung bei Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags....</i> | <i>54</i> |
| 2. | <i>Einkünftezurechnung bei sog. doppelter Treuhand</i> | <i>56</i> |
| III. | KÖRPERSCHAFTSTEUER..... | 58 |
| 1. | <i>Verdeckte Gewinnausschüttung durch mittelbare Vertriebsförderung.....</i> | <i>58</i> |
| 2. | <i>Mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung bei nießbrauchbelasteten GmbH-Geschäftsanteilen</i> | <i>60</i> |
| IV. | UMSATZSTEUER..... | 62 |
| 1. | <i>BMF: Vorsteuerberichtigung nach § 15a Umsatzsteuergesetz (UStG) bei Aufgabe nur einer von mehreren Tätigkeiten</i> | <i>62</i> |
| 2. | <i>Zuordnungsentscheidung eines gemischt genutzten Gegenstandes zum Unternehmen</i> | <i>64</i> |
| 3. | <i>Steuerentstehung bei Vermittlungsleistungen und Ratenzahlungen</i> | <i>66</i> |
| 4. | <i>Kein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Stromspeichers.....</i> | <i>68</i> |
| 5. | <i>Umsatzsteuerliche Organschaft bei GmbH & Co. KG</i> | <i>72</i> |
| V. | ABGABENORDNUNG..... | 74 |
| 1. | <i>Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist durch Erweiterung der Außenprüfung</i> | <i>74</i> |
| 2. | <i>BFH zur Haftung der Organgesellschaft für nach Beendigung der Organschaft entstandene Steuern</i> | <i>76</i> |
| VI. | GEWERBESTEUER..... | 78 |
| 1. | <i>Gewerbsteuerpflicht bei Immobilien- und Vermögensverwaltungsgesellschaften.....</i> | <i>78</i> |
| 2. | <i>Keine erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei Verpachtung an marginal personenidentische GbR.....</i> | <i>80</i> |
| 3. | <i>Gewerbsteuerrechtliche Nichterfassung des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit.....</i> | <i>82</i> |
| VII. | UMWANDLUNGSSTEUERRECHT | 83 |
| 1. | <i>Keine Kapitalertragsteuerpflicht einer im Rückwirkungszeitraum beschlossenen und vollzogenen "offenen Gewinnausschüttung" in Einbringungsfällen.....</i> | <i>83</i> |
| 2. | <i>Anwendung von § 18 Abs. 3 UmwStG auf im Zuge eines Formwechsels entstehendes Sonderbetriebsvermögen.....</i> | <i>84</i> |
| 3. | <i>Gestaltungsmisbrauch bei Verschmelzung einer "Gewinnsgesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft" 85</i> | <i>85</i> |
| 4. | <i>Kein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel, wenn bei Beschlussfassung die Einbringungsvoraussetzungen nicht vorliegen</i> | <i>87</i> |
| VIII. | GRUNDERWERBSTEUER | 89 |
| 1. | <i>Befreiungsvorschrift des § 6a GrEStG findet auf die Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft Anwendung</i> | <i>89</i> |

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Geplante Gesetzesänderungen Jahressteuergesetz 2022

Grundrentenzuschlag, § 3 Nr. 14a EStG

Der Betrag der Rente, der auf Grund des Grundrentenzuschlags geleistet wird, soll steuerfrei gestellt werden. Dadurch soll Grundrentenzuschlag steuerlich unbelastet in voller Höhe zur Verfügung stehen und ungeschmälert zur Sicherung des Lebensunterhaltes beitragen.

Gilt rückwirkend ab 1.1.2021

Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (neu im Regierungsentwurf), § 3 Nr. 72 EStG

Es soll eine Ertragsteuerbefreiung für Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen bis zu einer Bruttonennleistung (lt. Marktstammdatenregister) von 30 kW auf Einfamilienhäusern und Gewerbeimmobilien bzw. 15 kW je Wohn- und Gewerbeeinheit bei übrigen, überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden (z.B. Mehrfamilienhäuser, gemischt genutzte Immobilien) eingeführt werden. Die Steuerbefreiung soll dabei für den Betrieb einer einzelnen Anlage oder mehrerer Anlagen bis max. 100 kW (peak) gelten. Die 100-kW (peak)-Grenze soll dabei pro Steuerpflichtigem bzw. Mitunternehmerschaft zu prüfen sein. Die Steuerbefreiung soll unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms sein.

Werden in einem Betrieb nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen erzielt, soll hierfür kein Gewinn mehr ermittelt werden müssen. Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften (z. B. Vermietungs-GbR) soll der Betrieb von Photovoltaikanlagen, die die begünstigten Anlagengrößen nicht überschreiten, nicht zu einer gewerblichen Infektion der Vermietungseinkünfte führen.

Text:

Steuerfrei sind

72. die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) *von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und*
- b) *von auf, an oder in überwiegend zu Wohnzwecken genutzten sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit, insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.“*

Gilt ab 1.1.2023

UStG

Dem § 12 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die Steuer ermäßigt sich auf 0 Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird;
2. der innergemeinschaftliche Erwerb, der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
3. die Einfuhr, der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
4. die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllt.

Hinweise für die Praxis:

Ab dem 01.01.2023 wird ein steuerlicher Systemwechsel auf uns zukommen !!

Alle Betreiber von PV-Anlagen werden Unternehmer (UStG) und Gewerbetreibende (EStG) bleiben.

Recht bis 31.12.2022:

PV-Anlagen bis 10 kWp wurden auf Antrag ungeprüft als Liebhaberei behandelt und somit von der **Besteuerung suspendiert**.

Über eine Einzelfallprüfung konnten auch größere Anlagen bei prognostizierten Totalverlusten der Liebhaberei zugeordnet werden. Dies bleibt für alle Anlagen erhalten, die nicht unter die neuen Größen fallen.

Ab **01.01.2023** wird Nichterfassung in der Einkommensbesteuer über eine **Steuerfreiheit** geregelt.

Die Einspeisevergütung, die Einnahmen aus dem Verkauf des Stroms und der Eigenverbrauch sind steuerfrei.

Umsatzsteuerrechtlich hatten die Betreiber der PV-Anlagen bis 31.12.2022 regelmäßig auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG verzichtet, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen.

Dies führte zur Steuerpflicht der Verkaufserlöse und des Eigenverbrauchs. Die Unternehmer waren fünf Jahre an diesen Verzicht gebunden.

Ab **01.01.2023** ist es nun nicht mehr erforderlich auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten, um lediglich durch den Nettobetrag belastet zu sein. Der Gesetzgeber hat nunmehr einen **Steuersatz von 0 %** für derartige Eingangsleistungen festgelegt.

Der PV-Anlagenbetreiber ist und bleibt allerdings (Klein-)Unternehmer. Ob er künftig Erklärungs-pflichtig bleibt (Null Umsatzsteuer), muss abgewartet werden.

Hinweis:

Ist der PV-Anlagenbetreiber bereits Unternehmer, kann er kein Kleinunternehmen bezogen auf die PV-Anlage mehr sein. Der Verkauf von Strom und der Eigenverbrauch wären dann weiter umsatzsteuerpflichtig.

Bei reinem Selbstverbrauch des Stroms bleibt es bei der bisherigen Lösung! Der Betreiber ist weder Unternehmer noch Gewerbetreibender.

Welche Anlagen sind einkommensteuerrechtlich befreit ?

1. PV-Anlagen auf, in oder an Einfamilienhäusern bis zur 30 kWp. Das Gesetz definiert jetzt auch die Leistung: maßgebend ist die installierte Bruttoleistung.
2. PV-Anlagen auf Gewerbeimmobilien mit einer Leistung bis 30 kWp.
3. PV-Anlagen auf Mehrfamilienhäusern und
4. auf einem gemischt genutzten Gebäude mit überwiegendem Wohnanteil.

Zu 3 und 4.: Hier gilt nicht die 30 kWp-Grenze, sondern 15 kWp je Wohn- und Gewerbeeinheit (somit auch größere Anlagen).

D.h. Bei 4 Wohnungen sind diese Anlagen steuerfrei, wenn die Anlage 60 kWp nicht überschreitet.

Nicht befreit sind z.B.:

- Anlagen auf Einfamilienhäusern größer als 30 kWp.
- Anlagen auf Gewerbeimmobilien größer als 30 kWp.
- Anlagen auf gemischtgenutzten Gebäuden mit überwiegendem Gewerbeanteil und größer 30 kWp
- Anlagen auf einem Zweifamilienhaus größer als 30 kWp (2x15 kWp).

Ein Dreifamilienhaus mit 35 kWp wäre wieder steuerfrei (Max. 3 x 15 kWp).

Für alle nicht befreiten Anlagen kann im Rahmen einer Einzelfallprüfung eine Liebhaberei vorliegen und dadurch eine Besteuerung vermieden werden.

Befreite Anlagen:

Steuerfreie Einnahmen führen dazu, dass auch Ausgaben nicht mehr gegengerechnet werden können. Abschreibungen (linear, degressiv oder Sonderabschreibungen) gibt es für befreite Anlagen nicht mehr.

D.h. Für Altanlagen sollte maximale Abschreibung noch in 2022 geltend gemacht werden (z.B. § 7g Abs. 5 EStG). Dies ist ab 2023 nicht mehr möglich.

In 2023 gilt auch für die Altanlage die Steuerfreierung !! D.h. Es ist keine Gewinnermittlung (EÜR) mehr nötig.

Wenn man in 2021 bereits in der Eröffnungsphase war (Aufträge schon erteilt) und einen IAB angesetzt worden ist, so galt dafür noch das alte Recht.

D.h. Der IAB wird in der Einkommensteuerveranlagung 2021 berücksichtigt.

Handwerkerleistungen im Privathaushalt:

20 % maximal 1.200 € (begünstigtes Volumen somit 6.000 €). **Eine Ermäßigung für befreite Anlagen ist umstritten.**

Umsatzsteuer:

Der Steuersatz für die Lieferung einer PV-Anlage ist dann 0 %, wenn die PV Anlage in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird.

Befreit werden die Solarmodule einschließlich aller wesentlichen Komponenten. Der 0% Steuersatz erfasst auch den Stromspeicher und Installationskosten.

Der 0 %-Steuersatz hängt vom Zeitpunkt der Lieferung bzw. Fertigstellung ab. Bis 31.12.2022 voller Steuersatz, ab 01.01.2023 0 %.

Bei Einzelkomponentenkauf und Selbstaufbau kommt es auf den Zeitpunkt der Lieferung an.

Anders als in der Einkommensteuer geht eine Altanlage nicht automatisch in die Neuregelung hinein.

Häusliches Arbeitszimmer (neu im Regierungsentwurf), § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

Die Vorschrift lässt den Abzug in den Fällen zu, in denen ein dem Typusbegriff entsprechendes Arbeitszimmer genutzt wird, so dass eine eindeutige Trennung von privat und betrieblich oder beruflich veranlasstem Aufwand möglich ist. In diesem Fall kann der Aufwand bisher abgezogen werden, wenn der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer liegt (Abzug in voller Höhe) oder wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Abzug bis zu 1.250 EUR im Wirtschafts- oder Kalenderjahr). Dies gilt über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch für den Werbungskostenabzug.

Um das Besteuerungsverfahren zu vereinfachen, soll der bisher bestehende Höchstbetrag von 1.250 EUR (kein anderer Arbeitsplatz steht zur Verfügung) in einen Pauschbetrag in gleicher

Höhe umgewandelt werden. Werden verschiedene Tätigkeiten ausgeübt und sind die Voraussetzungen für den Abzug der Jahrespauschale jeweils erfüllt, soll die Jahrespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten aufzuteilen sein. Die Jahrespauschale ist hier raumbezogen anzuwenden und soll daher auf mehrere Nutzer aufzuteilen sein.

Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und muss dieses auch vorgehalten werden, weil für die darin ausgeübten Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sollen – wie bisher – die Aufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung ist für den Vollabzug der Aufwendungen nun auch in Mittelpunktfällen Voraussetzung, dass den Steuerpflichtigen für diese Betätigung dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Muss die Tätigkeit nur tageweise in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden, weil den Steuerpflichtigen an den übrigen Arbeitstagen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kommt ein Abzug der Aufwendungen nur über die Homeoffice-Pauschale (s. unten) in Betracht.

Eine vollständige steuerliche Berücksichtigung zusätzlicher Arbeitsplätze soll damit zukünftig grundsätzlich ausgeschlossen werden, um eine Entwicklung hin zu sparsamer Raumnutzung zu erreichen.

Gilt ab 1.1.2023

Homeoffice-Pauschale (neu im Regierungsentwurf), § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG

Die sog. Homeoffice-Pauschale in Höhe von 5 EUR pro Tag soll dauerhaft entfristet und der maximale Abzugsbetrag von 600 EUR auf 1.000 EUR pro Jahr angehoben werden. Der Höchstbetrag wird erreicht, wenn die Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit an 200 Tagen im Jahr am häuslichen Arbeitsplatz ausüben.

Üben Steuerpflichtige verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind sowohl die Tagespauschale von 5 EUR als auch der Höchstbetrag von 1.000 EUR auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen; die Beträge sind nicht tätigkeitsbezogen zu vervielfachen.

Die Homeoffice-Pauschale wird in die Werbungskostenpauschale eingerechnet und nicht zusätzlich gewährt. Nicht von der Homeoffice-Pauschale abgegolten sind Aufwendungen für Arbeitsmittel.

Gilt ab 1.1.2023

Gebäude-AfA, § 7 Abs. 4 EStG

Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG kann die Gebäude-AfA bisher in begründeten Ausnahmefällen - abweichend zu dem typisierten AfA-Satz - nach einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer bemessen werden. Diese Ausnahmeregelung soll aufgehoben werden, um Bürokratieaufwand zu vermindern und Ungleichbehandlungen zu vermeiden.

Gilt ab VZ 2023, Übergangsregelung: AfA weiterhin nach kürzerer Nutzungsdauer möglich, soweit diese zulässigerweise bereits für das KJ 2022 oder das vor 1.1.2023 endende WJ vorgenommen wurde.

Daher soll der lineare AfA-Satz für neue Wohngebäude von 2 Prozent auf 3 Prozent angehoben werden. Die aus dem Ansatz des höheren pauschalen AfA-Satzes resultierende kürzere Abschreibungsdauer von 33 Jahren habe aber keinen Einfluss auf die Beurteilung der tatsächlichen Nutzungsdauer von Wohngebäuden. Diese werde regelmäßig auch mehr als 50 Jahre betragen.

Gilt ab VZ 2023 für nach dem 30.6.2023 erstellte Wohngebäude

Altersvorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 3 Satz 6 EStG

Der vollständige Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Sonderausgaben soll bereits ab dem Jahr 2023 (statt erstmals im Jahr 2025) möglich sein.

Die Änderung sei vor dem Hintergrund der BFH-Urteile v. 19.5.2021 (X R 20/19 und X R 33/19) erforderlich, da mit dieser Maßnahme in einem ersten Schritt dazu beigetragen werde, auf langfristige Sicht eine "doppelte Besteuerung" von Renten aus der Basisversorgung zu vermeiden.

Die Umsetzung im Lohnsteuerabzugsverfahren erfolgt über die Aufhebung von § 39b Abs. 4 EStG.

Gilt erstmals für den VZ bzw. Lohnsteuerabzug 2023

Riester-Verfahren, § 10a Abs. 1a EStG

Eine Neuregelung soll das Riester-Verfahren bei Personen, die wegen der Anrechnung von Kindererziehungszeiten bei inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern dem förderberechtigten Personenkreis angehören, vereinfachen. Danach sollen Steuerpflichtige, die Kindererziehungszeiten nach § 56 SGB VI in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung nur auf Grund eines fehlenden oder eines noch nicht beschiedenen Antrags bislang nicht angerechnet bekommen haben, unter bestimmten Voraussetzungen einem Pflichtversicherten zunächst gleichstehen.

Gilt ab 1.1.2023

Verluste bei Kapitaleinkünften, § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG

Die Vorschrift erlaubt derzeit keinen ehgattenübergreifenden Ausgleich nicht ausgeglichener Verluste des einen Ehegatten mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.

Der BFH hat entschieden (Urteil v. 23.11.2021, VIII R 22/18), dass nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Veranlagung der Kapitalerträge zum gesonderten Tarif im Sinne des § 32d Absatz 1 EStG mangels Rechtsgrundlage nicht ehgattenübergreifend mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten verrechnet werden können.

Eine ehgattenübergreifende Verlustverrechnung in der Veranlagung soll nun gesetzlich ermöglicht werden.

Gilt ab VZ 2022

Sparer-Pauschbetrag, § 20 Abs 9 EStG

Der Sparerpauschbetrags soll - wie in Koalitionsvertrag vereinbart - von 801 EUR bzw. 1.602 EUR bei Zusammenveranlagung auf 1.000 EUR bzw. 2.000 EUR ansteigen. Um die technische Umsetzung einfach zu gestalten, sollen bereits erteilte Freistellungsaufträge prozentual erhöht werden.

Gilt ab 1.1.2023

Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften im VZ 2007, §§ 32b Abs. 2 Satz 2 und 3, 32c EStG

Das BVerfG hat entschieden (Beschluss v. 8.12.2021, 2 BvL 1/13), dass die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften in der jeweils für das Jahr 2007 geltenden Fassung nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist. Das BVerfG hat den Gesetzgeber mit seinem Beschluss angewiesen, spätestens bis zum 31.12. rückwirkend für den VZ 2007 eine Neuregelung zu treffen.

Ab 2007 wurde für Einkünfte über 250.000 EUR (bei der Einzelveranlagung) beziehungsweise 500.000 EUR (bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten) der Spitzensteuersatz von 42 Prozent auf 45 Prozent erhöht ("Reichensteuer"). Hiervon wurden nur für den VZ 2007 Gewinneinkünfte durch eine Tarifbegrenzung gemäß § 32c EStG ausgenommen. Zugleich wurde sichergestellt, dass auch beim Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG der Steuersatz für Gewinneinkünfte auf 42 Prozent beschränkt blieb.

Zur Umsetzung des Beschlusses des BVerfG sollen die Regelungen des § 32c EStG sowie des § 32b Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG rückwirkend für 2007 außer Kraft gesetzt werden.

Gilt für noch offene Veranlagungsfälle im VZ 2007

Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG

Der Ausbildungsfreibetrag soll von 924 EUR auf 1.200 EUR abgehoben werden. Diese Maßnahme wurde im Koalitionsvertrag vereinbart. Dieser Betrag kann zur Abgeltung eines Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes, für das Anspruch auf Kindergeld besteht, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Gilt ab VZ 2023

Pauschalversteuerungsoption, § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG

Die Arbeitslohngrenze bei kurzfristiger Beschäftigung soll von 120 auf 150 EUR je Arbeitstag angehoben, damit die Pauschalversteuerungsoption ihre bisherige praktische Bedeutung auch in Zukunft behält.

Gilt für den Lohnsteuerabzug ab 2023

Kapitalerträge bei "Crowdlending", § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8a EStG

Für die von den Anlegern erzielten Kapitalerträge bei "Crowdlending"-Krediten über Internet-Dienstleistungsplattformen besteht eine Kapitalertragsteuerpflicht. Durch die Neuregelung soll sichergestellt werden, dass in allen Fällen der Einbehalt der Kapitalertragsteuer erfolgt.

Gilt ab 1.1.2023

Bausteuerabzug, § 48a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG

Der Leistungsempfänger einer Bauleistung soll verpflichtet werden, die Steueranmeldung elektronisch abzugeben. Damit der Verwaltungsaufwand auf Seiten der Leistungsempfänger von Bauleistungen und auf Seiten der Verwaltung deutlich reduziert werden.

Gilt ab 1.1.2025

Registerfälle, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG

Die bisher geltenden Regeln zur Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die nur auf Grund der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung eines in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragenen Rechts (sog. Registerfälle) der Besteuerung in Deutschland unterliegen, sind auf Grund einer Evaluation des BMF zurückzuführen und für die Zukunft weitgehend abzuschaffen.

Der Besteuerungsanspruch soll bei Registerfällen ab dem 1.1.2023 auf Beziehungen zu nicht-kooperative Steuerhoheitsgebiete im Sinne des § 2 des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) beschränkt werden.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Wichtige Änderungen im Umsatzsteuergesetz**Zusammenfassende Meldung, § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG**

Durch die Streichung der Vorschrift soll klargestellt werden, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung unabhängig von der in § 18a Abs. 10 UStG enthaltenen Frist gelten. Diese sei allein für Zwecke der Durchführung eines ordnungsgemäßen innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens sowie eines etwaigen Bußgeldverfahrens (§ 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG) maßgebend. Die Verpflichtung zur Abgabe einer richtigen und vollständigen Zusammenfassenden Meldung als Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung für die ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehe hingegen auch über die in § 18a Abs. 10 UStG genannte Frist hinaus.

Gilt ab 1.1.2023

Steuervergütung bei Hilfsleistungen, § 4a Abs 1 Satz 2 EStG

Der Antrag auf Steuervergütung für Leistungsbezüge zur Verwendung zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken im Drittlandsgebiet nach § 4a UStG soll auch in elektronischer Form möglich sein.

Gilt ab 1.1.2023

Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen (neu im Regierungsentwurf), § 12 Abs. 3 UStG - siehe oben

Die Neuregelung sieht vor, dass auf die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie die Installation von Photovoltaikanlagen einschließlich der Stromspeicher ein Nullsteuersatz anzuwenden ist. Der Vorsteuerabzug als Grund für einen Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung soll damit entfallen, weil die Lieferung von Photovoltaikanlagen ohnehin nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet ist.

Voraussetzung ist, dass die Photovoltaikanlage auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Davon soll ausgegangen werden können, wenn installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt.

Gilt ab 1.1.2023

Fahrzeugeinzelbesteuerung, § 18 Abs. 5a UStG

Dem Fahrzeugewerber soll auch die Möglichkeit eröffnet werden, die Steuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG) elektronisch zu übermitteln.

Gilt erstmals für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2022 enden

Vorsteuer-Vergütungsverfahren, § 18 Abs 9 Satz 3 UStG

Die Neuregelung soll eine unionsrechtliche Vorgabe umsetzen. Dadurch soll insbesondere sichergestellt werden, dass in Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen gesondert in Rechnung gestellte Steuerbeträge nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden, wenn der Abnehmer die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nicht angegeben hat, die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung aber objektiv vorliegen.

Da in diesen Fällen entsprechende Lieferungen steuerfrei behandelt werden könnten, wenn der Abnehmer nachträglich seine USt-IdNr. angibt, sei eine Erstattung im Vorsteuer-Vergütungsverfahren nicht angezeigt und werde somit durch die Regelung verhindert.

Gilt ab dem Tag der Verkündung

Zahlungsdienstleister, § 22g UStG

Um Unionsrecht umzusetzen, sollen mit der neuen Vorschrift Zahlungsdienstleister verpflichtet werden über bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen zu informieren.

Gilt ab 1.1.2024

Steuerbegünstigte Körperschaften, § 23a Abs. 2 UStG

Die Betragsgrenze zur Steuererleichterung von steuerbegünstigten Körperschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG soll von 35.000 EUR auf 45.000 EUR angehoben werden.

Gilt ab 1.1.2023

Wichtige Änderungen in der Abgabenordnung**Steuergeheimnis, § 31a Abs. 1 Satz 2 AO**

Im Zusammenhang mit auf Grund der Covid19-Pandemie zu Unrecht erlangten Leistungen aus öffentlichen Mitteln ist umstritten, ob die Finanzbehörden nach § 30 AO geschützte Daten nur den Bewilligungsstellen als Verwaltungsbehörden zwecks Rückforderung mitteilen dürfen oder auch den für die Durchführung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens zuständigen Stellen.

Es soll ausdrücklich geregelt werden, dass die Finanzbehörden solche Daten in den Fällen von § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb oder Nr. 2 AO auch für die Durchführung eines Strafverfahrens (aber nicht Bußgeldverfahren) wegen einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln offenbaren dürfen.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Öffentliche Zustellung, § 122 Abs. 5 Satz 2 und Satz 4 AO

Es soll klargestellt werden, dass die Finanzbehörden Steuerverwaltungsakte auch durch Bekanntmachung einer Benachrichtigung auf einer Internetseite der Finanzverwaltung oder in ihrem elektronischen Portal öffentlich zustellen können.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

Direkter Zahlungsweg für öffentliche Leistungen, § 139b AO

Es soll eine Rechtsgrundlage zum Aufbau eines direkten Auszahlungsweges für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer geschaffen werden. Hierdurch soll eine bürokratiearme und zugleich betrugssichere Möglichkeit entstehen, künftige öffentliche Leistungen (wie z.B. das Klimageld) auf Grundlage der in der IdNr-Datenbank enthaltenen Daten direkt auszuzahlen. Die in der IdNr-Datenbank gespeicherte IBAN soll dabei einer engen Zweckbindung unterliegen.

Gilt nach Bekanntgabe der technischen Umsetzung

Zahlungsverjährung, §§ 229, 230 AO

Es soll eindeutig bestimmt werden, dass die Zahlungsverjährungsfrist des gesamten Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis im Fall der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Festsetzung oder Anmeldung des Anspruchs erst mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist.

Ist ein Haftungsbescheid ohne Zahlungsaufforderung ergangen, so soll die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Zahlungsaufforderung ergangen ist (bisher "Haftungsbescheid wirksam geworden ist") beginnen. Die Verjährung soll dann spätestens 5 Jahre, nachdem der Haftungsbescheid wirksam geworden ist, beginnen.

Die Zahlungsverjährung soll zukünftig gehemmt sein, solange die Festsetzungsfrist des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis noch nicht abgelaufen ist. § 171 Abs. 14 AO ist dabei nicht anzuwenden.

Gilt für alle am Tag der Verkündung noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen

Wichtige Änderungen im Umwandlungssteuergesetz

Einbringungsgeborene Anteile, § 27 Abs. 3 Nr 3 UmwStG

Auf Grund der Einführung der sog. One-Fits-All-Lösung in § 6 AStG durch das ATADUmsG ab 1.1.2022 sollen die für die einbringungsgeborenen Anteile enthaltenen Regelungen zur Stundung der Einkommensteuer angepasst werden.

In Fällen des Ausschlusses des Besteuerungsrechts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG a. F. nach dem 31.12.2021 soll auf Antrag des Steuerpflichtigen die Anwendung der One-Fits-All-Lösung betreffend die Stundung und den Entfall der Steuer nach § 6 Abs. 3 und 4 AStG in der ab 1.1.2021 geltenden Fassung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ermöglicht werden.

Gilt ab 1.1.2022

Wichtige Änderungen im Bewertungsgesetz

Im Bewertungsgesetz sollen insbesondere das Ertrags- und Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke sowie die Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14. Juli 2021 (BGBl. I S. 2805) angepasst werden.

Dabei soll sichergestellt werden, dass die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte auf der Grundlage der ImmoWertV ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Modellkonformität weiterhin bei der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer sachgerecht angewendet werden können.

Gilt für Bewertungsstichtage ab dem 31.12.2022

Wichtige Änderungen im Steuerberatungsgesetz

Beratungsbefugnis von Lohnsteuerhilfevereinen bei Photovoltaikanlagen, § 4 Nr. 11 Buchst. b StBerG

Lohnsteuerhilfevereine sollen zukünftig ihren Mitgliedern Hilfe bei der Einkommensteuer und ihren Zuschlagsteuern zu leisten dürfen, wenn diese eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Leistung von bis zu 30 kW (peak) betreiben. Für solche Photovoltaikanlagen, soll nach diesem Gesetzentwurf ab 2023 kein Gewinn zu ermitteln und in der Einkommensteuererklärung anzugeben sein.

Gilt ab dem Tag nach der Verkündung

II. Regierungsentwurf für ein Inflationsausgleichsgesetz

Die mit der kalten Progression verbundenen schleichenden Steuererhöhungen möchte die Bundesregierung mit einem Inflationsausgleichsgesetz (Entwurf vom 14.9.22) bekämpfen. Dazu sollen die Tarifeckwerte verschoben und der Grundfreibetrag erhöht werden.

Grundfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag

Der steuerliche Grundfreibetrag, bis zu dessen Höhe keine Einkommensteuer gezahlt werden muss, soll zum 1.1.23 von derzeit 10.347 EUR um 285 EUR auf 10.632 EUR angehoben werden. Für das Jahr 2024 ist eine Anhebung um weitere 300 EUR vorgesehen.

Der Unterhaltshöchstbetrag soll ab 2022 dem Grundfreibetrag entsprechen. Dies bedeutet für 2022 eine nachträgliche Erhöhung von 9.984 EUR auf 10.347 EUR.

Kalte Progression

Durch folgende Anpassungen sollen höhere Einkommen – trotz steigender Inflation – auch tatsächlich bei den Bürgern ankommen. Der Effekt der kalten Progression soll ausgeglichen werden.

Die Tarifeckwerte werden entsprechend der erwarteten Inflation nach rechts verschoben. Das bedeutet: Der Spitzensteuersatz soll 2023 bei 61.972 EUR statt bisher bei 58.597 EUR greifen. 2024 soll er dann ab 63.515 EUR beginnen.

Sehr hohe Einkommen (Reichensteuersatz) ab 277.826 EUR sollen von der Anpassung indes ausgenommen werden.

Unterstützung der Familien

Die Kinderfreibeträge sollen schrittweise von 2022 bis 2024 erhöht werden (1.1.22: 8.548 EUR; 1.1.23: 8.688 EUR; 1.1.24: 8.916 EUR).

Das Kindergeld soll ab dem 1.1.23 um monatlich 18 EUR für das erste und zweite Kind erhöht werden; für das dritte Kind sind 12 EUR geplant. Damit würde das Kindergeld dann einheitlich 237 EUR im Monat betragen. Da für das vierte und jedes weitere Kind keine Erhöhung geplant sind, würde es hier bei 250 EUR bleiben.

Beachten Sie | Bei dem Inflationsausgleichsgesetz wurden die Daten der Frühjahrsprojektion der Bundesregierung zugrunde gelegt. Wenn der Progressionsbericht bzw. die Daten der Herbstprojektion vorliegen, ist eine Anpassung möglich.

III. Viertes Corona-Steuerhilfegesetz

Am 10.6.2022 beschloss nun auch der Bundesrat das sog. Vierte Corona-Steuerhilfegesetz (BR-Drucks. 223/22 v. 20.5.2022 – vgl. bereits Central-Rundbrief 3/2022 zum Regierungsentwurf). Damit werden insbesondere folgende steuerliche Neuregelungen – mit Relevanz für den Unternehmensbereich – in Kraft treten:

- § 3 Nr. 11b -neu- EStG-E: Steuerfreiheit des Corona-Bonus für Pflegekräfte (Pflegebonus): Sonderzahlungen im Auszahlungszeitraum 18. November 2021 bis 31. Dezember 2022 zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise, die vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer, die in bestimmten Einrichtungen wie Krankenhäusern tätig sind, gewährt werden, sind bis zu einem Betrag von 4.500 Euro (im Gesetzentwurf waren ursprünglich lediglich 3.000 Euro vorgesehen) steuerfrei. Es erfolgt keine Anrechnung in der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach SGB II.

Durch den Bundestag wurde der ursprünglich vorgesehene Personenkreis der Anspruchsberechtigten auf Arbeitnehmer in Einrichtungen im Sinne des § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, 3, 4, 8 und 12 Infektionsschutzgesetz (Einrichtungen für ambulantes Operieren, bestimmte Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, Dialyseeinrichtungen, Arzt- und Zahnarztpraxen sowie Rettungsdienste) ausgedehnt. Die Begünstigung wurde außerdem auf freiwillige Leistungen des Arbeitgebers ausgeweitet.

- § 3 Nr. 28a EStG-E: Verlängerung der Steuerbefreiung der Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld um sechs Monate bis Ende Juni 2022 (Referentenentwurf: drei Monate bis Ende März 2022).
- § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E: Verlängerung der mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz eingeführten degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens um ein Jahr. Damit erfasst sie auch Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2022 angeschafft oder hergestellt werden.
- Verlängerung der steuerlichen Investitionsfristen:
 - § 52 Abs. 14 Satz 4, 5 und Satz 6 -neu- EStG-E: Verlängerung der steuerlichen Investitionsfristen für Reinvestitionen nach § 6b EStG um ein weiteres Jahr.
 - § 52 Abs. 16 Satz 3, 4 und Satz 5 -neu- EStG-E: Verlängerung der Investitionsfristen für steuerliche Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG, die in 2022 auslaufen würden, um ein weiteres Jahr.
- § 10d Abs. 1, § 52 Abs. 18b -neu- EStG-E: Verbesserung der Möglichkeiten der Verlustverrechnung:
 - Die erweiterte Verlustverrechnung wird bis Ende 2023 verlängert. Der Höchstbetrag beim Verlustrücktrag wird für 2022 und 2023 auf 10 Mio. Euro bei Einzelveranlagung bzw. 20 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung erhöht. Das entspricht den Betragsgrenzen, die auch für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 eingeführt worden waren. Ab 2024 betragen die Höchstbeträge wieder 1 Mio. Euro bei Einzelveranlagung und 2 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung.

- Dauerhafte Ausweitung des Verluſtrücktrages ab 2022 auf die zwei unmittelbar vorangegangenen Jahre.
- Allerdings Einschränkung des bislang gem. § 10d Absatz 1 Satz 5 und 6 EStG bestehenden Wahlrechts, von einem Verluſtrücktrag auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise abzusehen. Ab dem Verluſtentstehungsjahr 2022 ist der teilweise Verzicht auf die Anwendung des Verluſtrücktrages nicht mehr möglich, es kann nur noch ganz auf den Verluſtrücktrag (zugunsten des Verluſtvortrags) verzichtet werden.
- Die Erweiterungen des Verluſtrücktrages gelten auch für die Körperschaftsteuer.
- § 52 Abs. 6 Satz 15 EStG-E: Verlängerung der Regelungen zur Homeoffice-Pauschale um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2022.
- Verlängerung der Frist zur Abgabe von Steuererklärungen:
 - für 2020 in beratenen Fällen um weitere drei Monate bis Ende August 2022 (Land- und Forstwirtschaft: Ende Januar 2023);
 - für 2021 um sechs Monate in beratenen und um drei Monate in nicht beratenen Fällen, damit Fristende:
in beratenen Fällen: Ende August 2023 (Land- und Forstwirtschaft: Ende Januar 2024),
in nicht beratenen Fällen: Ende Oktober 2022 (Land- und Forstwirtschaft: zehn Monate nach Ende des abweichenden Wirtschaftsjahres)
 - für 2022 um fünf Monate in beratenen und um zwei Monate in nicht beratenen Fällen, damit Fristende:
in beratenen Fällen: Ende Juli 2024 (Land- und Forstwirtschaft: Ende Dezember 2024),
in nicht beratenen Fällen: Ende September 2023 (Land- und Forstwirtschaft: neun Monate nach Ende des abweichenden Wirtschaftsjahres)
 - für 2023 um drei Monate in beratenen und um einen Monat in nicht beratenen Fällen, damit Fristende:
in beratenen Fällen Ende Mai 2025 (Land- und Forstwirtschaft: Ende Oktober 2025),
in nicht beratenen Fällen: Ende August 2024 (Land- und Forstwirtschaft: acht Monate nach Ende des abweichenden Wirtschaftsjahres)
 - für 2024 um zwei Monate in beratenen Fällen, damit Fristende:
in beratenen Fällen Ende April 2026 (Land- und Forstwirtschaft: Ende September 2026)
- Entsprechend den Verlängerungen der Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen verlängert sich auch die zinsfreie Karenzzeit für Steuernachzahlungen und -erstattungen.
- § 52 Abs. 35d EStG-E: Verlängerung des Zeitraums für die Anpassung der Einkommensteuervorauszahlungen auf Antrag des Steuerpflichtigen (die Regelung gilt auch für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer):
 - für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 um sechs Monate (Einkünfte überwiegend aus Land- und Forstwirtschaft: Verlängerung ebenfalls um sechs Monate);
 - für den Veranlagungszeitraum 2022 um fünf Monate (Einkünfte überwiegend aus Land- und Forstwirtschaft: Verlängerung ebenfalls um fünf Monate);
 - für den Veranlagungszeitraum 2023 um drei Monate (Einkünfte überwiegend aus Land- und Forstwirtschaft: Verlängerung ebenfalls um drei Monate) und

- für den Veranlagungszeitraum 2024 um zwei Monate (Einkünfte überwiegend aus Land- und Forstwirtschaft: Verlängerung ebenfalls um zwei Monate)
- § 41a Abs. 4 Satz 2 EStG-E: Eine nicht coronabezogene Maßnahme ist die Erweiterung des Registerbezugs beim Lohnsteuereinbehalt in der Seeschifffahrt vom Inland auf EU/EWR-Staaten. Es handelt sich um die Umsetzung einer Vereinbarung mit der Europäischen Kommission. (Anwendung erstmals für laufenden Arbeitslohn, der für einen ab dem 1. Juni 2021 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die ab dem 1. Juni 2021 zufließen.)
- Neu eingefügt durch den Bundestag nach Ergänzungsvorschlag durch den Bundesrat: Aufhebung der Abzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mindestens 12 Monaten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2022 enden (auf Antrag in noch offenen Fällen auch früher)
- Neu eingefügt durch den Bundestag: Änderung des Kapitalanlagegesetzbuches zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2261 – Informationsblätter für Kleinanleger. Inkrafttreten: 1. Januar 2023

IV. Zweifelsfragen zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Absatz 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020

BMF-Schreiben vom 20. März 2017 (BStBl I S. 423)

Begünstigte Betriebe

Rz 1 Aktive Betriebe

Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen ist grundsätzlich nur bei Betrieben (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften) möglich, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben.

- Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabenerklärung durch Verpachtung im Ganzen fortführen (sog. Betriebsverpachtung im Ganzen, vgl. § 16 Absatz 3b Satz 1 Nummer 1 EStG), können die Regelungen des § 7g EStG nicht anwenden (BFH-Urteil vom 27. September 2001, BStBl II 2002 S. 136).
- Im Falle einer Betriebsaufspaltung können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Investitionsabzugsbeträge beanspruchen.
- Entsprechendes gilt bei Organschaften für Organträger und Organgesellschaft.

Rz 2 Noch nicht eröffnete Betriebe

Begünstigt im Sinne des § 7g EStG sind auch Betriebe, die sich noch in der Eröffnungsphase befinden.

- Die Betriebseröffnungsphase beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige erstmals Tätigkeiten ausübt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der beabsichtigten betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind (BFH-Urteil vom 9. Februar 1983, BStBl II S. 451) und endet erst, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind (Abschluss der Betriebseröffnung, BFH-Urteil vom 10. Juli 1991).
- In Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige die Betriebseröffnungsabsicht glaubhaft darzulegen. Indizien für eine Betriebseröffnung sind beispielsweise eine Gewerbeanmeldung, beantragte Kredite oder Unterlagen, aus denen sich die geplante Anschaffung oder Herstellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt (z. B. Kostenvorschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen oder Bestellungen).

Rz 5 Personengesellschaften und Gemeinschaften

Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können unter entsprechender Anwendung der Regelungen dieses Schreibens § 7g EStG in Anspruch nehmen wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt.

- Investitionsabzugsbeträge können sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden.
- Bei der Prüfung der Gewinngrenze im Sinne des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG sind der gemeinschaftliche Gewinn (inklusive der Gewinne aus Ergänzungsbilanzen/-rechnungen der Mitunternehmer) und die Sonderbetriebsgewinne zusammenzurechnen.
- Vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene Investitionsabzugsbeträge können ausschließlich bei begünstigten Investitionen im Gesamthandsvermögen gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (§ 7g Absatz 7 Satz 2 EStG).
- Vom Sonderbetriebsgewinn eines Gesellschafters oder Gemeinschafters abgezogene Investitionsabzugsbeträge können ausschließlich bei begünstigten Investitionen im Sonderbetriebsvermögen dieses Gesellschafters oder Gemeinschafters sonderbetriebsgewinnerhöhend hinzugerechnet werden (§ 7g Absatz 7 Satz 3 EStG).

Rz 9 Höhe der Investitionsabzugsbeträge

- Nach § 7g EStG sind höchstens 50 % der tatsächlichen Aufwendungen für begünstigte Wirtschaftsgüter, die innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist angeschafft oder hergestellt werden, berücksichtigungsfähig.
- Soweit Investitionsabzugsbeträgen keine entsprechenden Investitionen gegenüberstehen, sind sie rückgängig zu machen.

Rz 11 Gewinngrenze nach § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG

Investitionsabzugsbeträge können nur in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, in denen der Gewinn 200.000 € nicht überschreitet. Das gilt auch bei noch nicht eröffneten Betrieben.

a) Gewinnermittlung nach § 4 oder § 5 EStG

- Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen setzt die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG bzw. Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Absatz 3 EStG voraus.

b) Maßgebender Gewinn

- Gewinn im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG ist der Betrag, der ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG der Besteuerung zugrunde zu legen ist (§ 2 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 i. V. m. §§ 4 bis 5 sowie 6 bis 7i EStG); **außerbilanzielle Korrekturen der Steuerbilanz sowie Hinz- und Abrechnungen bei der Einnahmeüberschussrechnung sind zu berücksichtigen.**

- Bei Körperschaften ist der steuerliche Gewinn (Punkt 31 der Richtlinie R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2022) ohne Berücksichtigung von Abzügen und Hinzurechnungen gemäß § 7g Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 EStG (Punkt 9 der Richtlinie R 7.1 Absatz 1 Satz 2 KStR 2022) maßgebend.
- Die Gewinngrenze ist für jeden Betrieb getrennt zu ermitteln und gilt unabhängig davon, wie viele Personen an dem Unternehmen beteiligt sind.

Rz 17 Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen

Investitionsabzugsbeträge können ohne weitere Angaben entweder im Rahmen der Steuererklärung oder - bei Vorliegen der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen - nach der erstmaligen Steuerfestsetzung bzw. gesonderten Feststellung (z. B. im Rechtsbehelfsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 172 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO) geltend gemacht werden.

Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen bei Durchführung begünstigter Investitionen und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 EStG)

Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt, das die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen voraussichtlich erfüllen wird, kann § 7g Absatz 2 EStG angewendet werden.

Rz 23 Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG)

- Der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem ein oder mehrere begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, kann um bis zu 50 % der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch in Höhe der insgesamt geltend gemachten und bislang noch nicht hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge, erhöht werden (Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen).
- Bei der Hinzurechnung ist anzugeben, welche Investitionsabzugsbeträge verwendet werden (Abzugsjahr und Höhe).
- Mit der Ausübung des Wahlrechtes nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG entscheidet der Steuerpflichtige, ob und in welchem Umfang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge getätigten Investitionen zugeordnet werden. Teilhinzurechnungen sind möglich.
- Die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen, die weder im Rahmen der Steuererklärung noch bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung (Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat, § 355 Absatz 1 Satz 1 AO) geltend gemacht werden, setzt voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der jeweiligen Inanspruchnahme dieser Investitionsabzugsbeträge noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG).

- So können beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung zulässigerweise nachträglich beanspruchte Investitionsabzugsbeträge nur für Investitionen verwendet werden, die zeitlich nach der Inanspruchnahme erfolgen. Im Ergebnis scheidet nach Ablauf der Investitionsfrist die nachträgliche Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aufgrund § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG aus.

Beispiel:

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung betreffend das Wirtschaftsjahr 2021 (Steuerfestsetzung in 2022) nimmt der Steuerpflichtige am 24. Mai 2023 zulässigerweise für 2021 einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch und möchte diesen für eine in 2022 durchgeführte Investition verwenden.

Die Verwendung des nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung nachträglich zulässigerweise in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages für die in 2022 durchgeführte Investition ist nicht zulässig, da das betreffende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages am 24. Mai 2023 bereits angeschafft worden ist (§ 7g Absatz 2 Satz 2 EStG). Der am 24. Mai 2023 in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag kann nur für begünstigte Investitionen verwendet werden, die zwischen dem 25. Mai 2023 und dem 31. Dezember 2024 (Ende der dreijährigen Investitionsfrist) erfolgen. Andernfalls ist er nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen.

- Wird die erstmalige Steuerfestsetzung oder erstmalige gesonderte Feststellung fristgerecht angefochten, Investitionsabzugsbeträge aber erst nach Ablauf der Einspruchsfrist gemäß § 355 Absatz 1 Satz 1 AO tatsächlich geltend gemacht (z. B. Einspruch gegen eine Steuer-schätzung, Abgabe der Steuererklärung mit beanspruchten Investitionsabzugsbeträgen erst nach der Monatsfrist), liegt kein Fall des § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG vor.

Rz 27 Gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Absatz 2 Satz 3 EStG)

- Zum Ausgleich der Gewinnerhöhung durch die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen aufgrund begünstigter Investitionen können die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung um bis zu 50 % gewinnmindernd herabgesetzt werden.
- Die Höhe der gewinnmindernden Herabsetzung ist beschränkt auf die wirtschaftsgutbezogene Hinzurechnung nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG (Randnummer 24). Damit wird im Ergebnis - entsprechend dem Sinn und Zweck des § 7g EStG - Abschreibungsvolumen in einem Jahr vor der tatsächlichen Investition gewinnmindernd berücksichtigt.

V. BMF zu § 17 Abs. 2a EStG

Die Rechtsprechung des BFH hat dazu geführt, dass die steuerliche Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen des Gesellschafters einer GmbH zu einem komplexen Zusammenspiel zwischen einerseits § 17 Abs. 2a sowie § 20 Abs. 2 und Abs. 6 EStG und dem inzwischen geänderten § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG andererseits geworden ist.

Deshalb ist es zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung mit dem lange erwarteten BMF-Schreiben vom 7.6.22 (IV C 6 - S 2244/20/10001 :001, zur Anwendung der vorstehenden Normen Stellung nimmt. |

1. Nachträgliche Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a EStG

Gegenstand des BMF-Schreibens ist zunächst in den Rn. 1–20 (Abschnitte I und II) der Umfang und die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a EStG.

1.1 Offene und verdeckte Einlagen

Nach Rn. 1 gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG offene oder verdeckte Einlagen.

Im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung (9.6.97, GrS 1/94, BStBl II 98, 307) führt nach Rn. 5 der Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen in Höhe des werthaltigen Teils zu einer verdeckten Einlage und damit zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG.

Unerheblich ist dabei, ob es sich um ein fremdübliches oder gesellschaftsrechtlich veranlassetes Darlehen handelt.

In Rn. 5 wird zugleich die für die Praxis wichtige Aussage getroffen, dass der von § 17 Abs. 2a EStG nicht erfasste Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil des Gesellschafterdarlehens unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i. V. m. S. 2 EStG als Forderungsverlust zu berücksichtigen ist.

1.2 Darlehensverluste

Zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung führen auch „Darlehensverluste“ i. S. d. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG.

1.2.1 Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

Nach Rn. 7 können Verluste aus Gesellschafterdarlehen jedoch nur dann berücksichtigt werden, wenn und soweit die Gewährung oder das Stehenlassen des Darlehens durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Dies gilt sowohl für Verluste von Darlehen, die unter das Kleinanlegerprivileg des § 39 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 i. V. m. Abs. 5 InsO fallen, als auch von Darlehen, die nach dem Sanierungsprivileg gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. Abs. 4 InsO nicht dem Nachranggebot unterliegen.

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung i. S. d. § 17 Abs. 2a S. 4 EStG ist nach Rn. 8 danach zu beurteilen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem fremden Dritten noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte.

1.2.2 Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten

Die Regelung in § 17 Abs. 2a EStG trifft leider keine Aussage zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten.

Für den Darlehensausfall und den Darlehensverzicht wird diese Lücke nun durch das BMF-Schreiben vom 7.6.22 in den Rn. 11 ff. ausgefüllt. Im Anschluss an das frühere BMF-Schreiben vom 21.10.10 (IV C 6 - S 2244/17/10001, BStBl I 10, 832) werden im Hinblick auf die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten vier verschiedene Fallgruppen wie folgt unterschieden:

Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten: Fallgruppen

| Fallgruppe | Sachverhalt | Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a EStG |
|------------|------------------------------------|--|
| 1 | Hingabe des Darlehens in der Krise | Nennwert (Rn. 11) |
| 2 | Krisenbestimmtes Darlehen | Nennwert (Rn. 12 und 13) |
| 3 | Finanzplandarlehen | Nennwert (Rn. 14 und 15) |
| 4 | Stehen gelassenes Darlehen | Nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltige Teil des stehen gelassenen Darlehens (Rn. 16 bis 18) – der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltige Teil ist nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen |

- Ein krisenbestimmtes Darlehen ist nach Rn. 12 ein Darlehen, bei dem der Gesellschafter schon vor Eintritt der Krise mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch im Fall einer Krise stehen lassen werde.
- Ein Finanzplandarlehen ist nach Rn. 14 ein Darlehen, das von vornherein derart in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen wird, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft krisenunabhängig durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll.
- Ein stehen gelassenes Darlehen nach Rn. 16 liegt dann vor, wenn der Gesellschafter ein vor der Krise gewährtes Darlehen bei Eintritt der Krise stehen lässt, obwohl er es

hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Nach der vorstehenden Übersicht ergeben sich – mit Ausnahme der stehen gelassenen Darlehen – in den Fallgruppen 1 bis 3 nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 und 2 EStG jeweils in Höhe des Nennwerts des Darlehens. In diesen Fällen ist § 17 EStG gem. § 20 Abs. 8 EStG vorrangig vor § 20 EStG anzuwenden, sodass keine Berücksichtigung des Darlehensverlusts im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich ist.

Beispiel

A, der an der A-GmbH als Gründungsgesellschafter mit nominal 20.000 EUR beteiligt ist, hat dieser im Jahr 2015 ein Gesellschafterdarlehen i. H. v. 300.000 EUR gewährt, nachdem die A-GmbH in eine wirtschaftliche Krise geraten war. Eine Tilgung des Darlehens erfolgte nicht. Im Jahr 2021 wird bei der A-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet, das im Jahr 2022 mit der Löschung der A-GmbH und ohne Auszahlung bzw. Darlehensrückzahlung an die Gesellschafter beendet wird.

Lösung: Neben der verlorenen Stammeinlage von 20.000 EUR (= Anschaffungskosten) kann A sein ausgefallenes Gesellschafterdarlehen mit 300.000 EUR (= nachträgliche Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG) im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG als Auflösungsverlust geltend machen. Der Auflösungsverlust in Höhe von 320.000 EUR, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt, kann steuerlich somit zu 60 % = 192.000 EUR berücksichtigt werden.

1.2.3 Stehen gelassene Darlehen

Wie bereits vor Änderung der BFH-Rechtsprechung im Jahr 2017 nehmen die stehen gelassenen Darlehen eine Sonderstellung ein. Denn der Verlust eines solchen Darlehens führt nach Rn. 17 nur in Höhe des im Zeitpunkt des Eintritts der Krise noch werthaltigen Teils zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG.

Beispiel (in Anlehnung an Rn. 17)

Der zu 100 % an der A-GmbH (Stammkapital 25.000 EUR) beteiligte Gründungsgesellschafter A hat dieser im Jahr 2015 ein fremdüblich vereinbartes Darlehen in Höhe von 500.000 EUR gewährt. Im Jahr 2021 gerät die A-GmbH in die Krise. A lässt das Darlehen, das bei Kriseneintritt nur noch zu 20 % (= 100.000 EUR) werthaltig ist, stehen. Im Jahr 2022 wird die A-GmbH insolvenzfrei liquidiert. Es erfolgt jedoch weder eine Rückzahlung des eingezahlten Stammkapitals noch des Darlehens.

Lösung: Das Stehenlassen in der Krise bewirkt, dass im Hinblick auf das Darlehen eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vorliegt. Nur der im Zeitpunkt des Kriseneintritts im Jahr 2021 noch werthaltige Teil der Darlehensforderung i. H. v. 100.000 EUR führt als Darlehensverlust zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG und kann im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsergebnisses gem. § 17 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden. Dagegen kann der im Zeitpunkt des Kriseneintritts nicht mehr werthaltige Teil von 400.000 EUR zum Verlustzeitpunkt im Jahr 2022 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen berücksichtigt werden.

Beachten Sie | Da die Darlehenshingabe vor dem 1.1.21 erfolgt ist, kann der unter § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 7 EStG fallende Verlust uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden, weil A zu mindestens 10 % an der A-GmbH beteiligt ist. Die geänderte Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG und damit die Begrenzung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG greift nach § 52 Abs. 25a EStG im Jahr 2022 (noch) nicht.

Im Rahmen der Liquidation im Jahr 2022 ergibt sich für A folgender Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG:

| | |
|----------------------------------|----------------|
| Rückzahlung Stammkapital | 0 EUR |
| Anschaffungskosten | ./ 25.000 EUR |
| Nachträgliche Anschaffungskosten | ./ 100.000 EUR |
| Verlust nach § 17 Abs. 4 EStG | ./ 125.000 EUR |

Nach dem Teileinkünfteverfahren kann A diesen Verlust in Höhe von 60 % = 75.000 EUR mit anderen Einkünften verrechnen.

Bei einem Verzicht auf ein stehen gelassenes Darlehen muss nach Rn. 18 zu zwei unterschiedlichen Zeitpunkten eine Wertfeststellung der Darlehensforderung vorgenommen werden:

Der im Zeitpunkt des Kriseneintritts noch werthaltige Teil des stehen gelassenen Darlehens führt zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG, während der zu diesem Zeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen zu berücksichtigen ist.

Im Zeitpunkt des Verzichts führt der noch werthaltige Teil des Darlehens als verdeckte Einlage zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG, während der nicht mehr werthaltige Teil einen Darlehensverlust i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG darstellt.

Beispiel

A, der Alleingesellschafter der A-GmbH ist, hat dieser im Jahr 2015 ein fremdüblich vereinbartes Darlehen in Höhe von 500.000 EUR gewährt. Im Jahr 2021 gerät die A-GmbH in die Krise. A lässt das Darlehen, das bei Kriseneintritt nur noch zu 50 % (= 250.000 EUR) werthaltig ist, stehen. Im Jahr 2022 verzichtet A auf die gesamte Darlehensforderung, die zu diesem Zeitpunkt nur noch zu 20 % (= 100.000 EUR) werthaltig ist. Im Jahr 2024 veräußert A seinen gesamten Anteil an der A-GmbH.

Lösung: Das Stehenlassen des Darlehens in der Krise bewirkt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensgewährung. Der zum Eintritt der Krise nicht mehr werthaltige Teil der Darlehensforderung in Höhe von 250.000 EUR kann im Verzichtszeitpunkt (also im Jahr 2022) grundsätzlich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unter den dortigen

Voraussetzungen berücksichtigt werden. Der im Zeitpunkt des Verzichts im Jahr 2022 noch werthaltige Teil der Darlehensforderung in Höhe von 100.000 EUR ist (erst) im Zeitpunkt der Veräußerung des Geschäftsanteils im Jahr 2024 als verdeckte Einlage und damit als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen. Der zum Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil der Darlehensforderung in Höhe von 150.000 EUR (250.000 EUR abzüglich 100.000 EUR) ist ebenfalls erst im VZ 2024 als Darlehensverlust nach § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG zu berücksichtigen.

2. Veräußerung von Darlehensforderungen

Wird eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensforderung an die Gesellschaft oder einen Dritten veräußert, so soll ein Veräußerungsverlust nach der Verwaltungsauffassung nicht vom Begriff des Darlehensverlusts i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG erfasst werden.

Denn nach Rn. 19 führt der Veräußerungsverlust nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. von § 17 Abs. 2a EStG, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt. Eine verdeckte Einlage kann sich aber nur bei der Veräußerung der Darlehensforderung an die Gesellschaft ergeben, nicht jedoch bei einer Veräußerung an einen Dritten.

Die Folge der Verwaltungsauffassung ist, dass der Verlust aus der Veräußerung einer Darlehensforderung nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden kann, was spätestens ab dem VZ 2024 zur Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG führt. Derzeit ist jedoch von der Finanzrechtsprechung noch nicht geklärt, ob von § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG tatsächlich nur ein Verlust aus dem Ausfall bzw. bei einem Verzicht, nicht aber auch ein Verlust aus der Veräußerung der Darlehensforderung erfasst wird. Hierzu bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

Beispiel

A, der Alleingesellschafter der A-GmbH, hat dieser im Jahr 2017 ein fremdüblich vereinbartes, aber krisenbestimmtes Darlehen in Höhe von 500.000 EUR gewährt. Im Jahr 2022 gerät die A-GmbH in die Krise und A veräußert das Darlehen, das bei Kriseneintritt nur noch zu 40 % (= 200.000 EUR) werthaltig ist, zum Kaufpreis von a) 200.000 EUR an einen Dritten bzw. von b) 10.000 EUR an die A-GmbH.

Lösung zu a): Der Verlust aus der Veräußerung der Darlehensforderung an den Dritten in Höhe von 300.000 EUR führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG, sondern kann nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen berücksichtigt werden.

Lösung zu b): Die Veräußerung der Darlehensforderung an die A-GmbH führt zu einem Verlust in Höhe von 490.000 EUR. Dieser Verlust führt in Höhe der verdeckten Einlage von 190.000 EUR (werthaltiger Teil von 200.000 EUR abzüglich des Kaufpreises von 10.000 EUR) zu nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG. Der restliche Verlust in Höhe von 300.000 EUR kann nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen berücksichtigt werden.

3. Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Mit der Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 und S. 2 EStG beschäftigt sich Abschnitt III des BMF-Schreibens vom 7.6.22 (vgl. dazu auch das Grundsatzurteil des BFH vom 24.10.17, VIII R 13/15, BStBl II 20, 831). Zunächst werden in diesem Zusammenhang folgende Klarstellungen getroffen:

Nach Rn. 21 kommt § 20 Abs. 2 EStG gem. § 20 Abs. 8 EStG nur zur Anwendung, soweit der Darlehensverlust nicht nach dem vorrangig anzuwendenden § 17 EStG zu berücksichtigen ist.

Nach Rn. 22 kann der Ausfall einer Darlehensforderung nur dann als Verlust i. S. d. § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden, wenn das Darlehen in der Absicht gewährt wurde, positive Einkünfte zu erzielen, also eine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt.

Schließlich setzt die Berücksichtigung eines Verlusts aus dem Ausfall oder dem Verzicht von Darlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach Rn. 26 voraus, dass die rechtliche Grundlage durch Darlehensgewährung oder durch Erwerb der Darlehensforderung vor dem 1.1.09 (also vor Einführung der Abgeltungsteuer) begründet wurde (vgl. dazu BFH 14.1.20, IX R 9/18 - BStBl II 20 II, 490).

Grundsätzlich ist infolge des beschränkten und pauschalierten Werbungsabzugsverbots bei den Einkünften aus Kapitalvermögen regelmäßig von einer (widerlegbaren) Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (vgl. BFH 14.3.17, VIII R 38/15, BStBl II 17, 1040). Allein die Unverzinslichkeit einer Darlehensforderung eines Gesellschafters führt jedoch nicht dazu, dass keine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt, da diese sich auch aus anderen Vorteilen (z. B. Wertsteigerung des Anteils an der Gesellschaft, Erzielung eines Geschäftsführergehalts) ergeben kann. Von einer fehlenden Einkunftserzielungsabsicht ist nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung insgesamt unmöglich ist. Zu dieser für die Praxis bedeutsamen Frage, wann eine solche Unmöglichkeit vorliegt, äußert sich das BMF-Schreiben vom 7.6.22 bedauerlicherweise nicht.

Beispiel

A hat als Gesellschafter der A-GmbH dieser im Jahr 2019 ein in vier Jahren endfälliges Darlehen in Höhe von 100.000 EUR gewährt und hierfür in den Jahren 2019 und 2020 angemessene Zinsen erhalten. Aufgrund einer Krise erhöht A im Dezember 2020 sein Darlehen um weitere 200.000 EUR. Ab 2021 werden weder Zinsen noch Tilgungsleistungen erbracht. Seit dem Jahr 2020 weist die A-GmbH in ihren Bilanzen einen jährlich ansteigenden Eigenkapitalfehlbetrag aus (bilanzielle Überschuldung). Im Jahr 2022 veräußert A das gesamte Darlehen im Nennwert von 300.000 EUR zum angemessenen Preis von 3.000 EUR an seine Ehefrau.

Lösung: Während aufgrund der Zinszahlungen in den Jahren 2019 und 2020 die Einkunftserzielungsabsicht für das im Jahr 2019 gewährte Darlehen zu bejahen ist, könnte das FA die Einkunftserzielungsabsicht für das im Dezember 2020 gewährte Darlehen mit dem Argument verneinen, dass bereits zu diesem Zeitpunkt aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft (bilanzielle Überschuldung) ungewiss ist, ob es zu einer vollständigen Rückzahlung des Darlehens oder gar zu einer Zinszahlung kommen wird. Eine Darle-

hensgewährung in einer solchen Krisensituation führt zu einer typischerweise gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehensgewährung, sodass nach Ansicht des FG Düsseldorf (28.1.20, 10 K 2166/16 E, EFG 20, 444) die Einkunftserzielungsabsicht insoweit widerlegt ist. Letzteres Urteil wurde inzwischen vom BFH (27.10.20, IX R 5/20, BStBl II 21, 600) bestätigt.

Die Folge der fehlenden Einkunftserzielungsabsicht wäre, dass der Verlust aus der Veräußerung des Darlehens im Jahr 2022 nur hinsichtlich des im Jahr 2019 gewährten Darlehens von 100.000 EUR (anteiliger Kaufpreis von 1.000 EUR abzüglich Nennwert von 100.000 EUR = Verlust von 99.000 EUR) nach § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden kann. Dagegen kann der Verlust aus der Veräußerung des im Dezember 2020 aufgestockten Darlehens von 198.000 EUR (anteiliger Kaufpreis von 2.000 EUR abzüglich Nennwert von 200.000 EUR = Verlust von 198.000 EUR) mangels Einkunftserzielungsabsicht nicht berücksichtigt werden. Es dürfte jedoch fraglich sein, ob die bilanzielle Situation der Gesellschaft tatsächlich Auswirkungen auf die Einkunftserzielungsabsicht beim Gesellschafter hat, weil grundsätzlich nicht auszuschließen ist, dass Zinszahlungen trotz einer bilanziellen Überschuldung erfolgen können.

Beachte: Von besonderer Bedeutung für die Praxis ist schließlich die Aussage in Rn. 23, wonach keine erneute Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht im Zeitpunkt des Kriseneintritts vorzunehmen ist, wenn diese im Zeitpunkt der Darlehensgewährung vorgelegen hat. Dies gilt insbesondere bei einem stehen gelassenen Darlehen für den bei Eintritt der Krise wertlosen Teil eines ursprünglich fremdüblich gewährten Darlehens.

4. Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung

Ein Darlehensverlust kann nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i. V. m. S. 2 und Abs. 4 EStG nur berücksichtigt werden, wenn die Darlehensforderung endgültig ausfällt und der Steuerpflichtige für den nicht werthaltigen Teil Anschaffungskosten getragen hat. Während bei einer Darlehensgewährung durch den Steuerpflichtigen stets Anschaffungskosten vorliegen, ist dies nach dem BFH-Urteil vom 6.8.19 (VIII R 18/16, BStBl II 20, 833) bei einem teilentgeltlichen Forderungserwerb zu einem Preis unter dem Nennwert nicht immer der Fall. Von einem endgültigen Forderungsausfall im vorstehenden Sinne ist nach Rn. 24 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 27.10.20 (IX R 5/20, BStBl II 21, 600) auszugehen, wenn feststeht, dass keine Rückzahlung mehr stattfinden wird.

Nicht ausreichend hierfür ist i. d. R. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners. Ein endgültiger Forderungsausfall liegt aber dann vor, wenn

- die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist,
- aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr stattfinden wird (vgl. BFH 24.10.17, VIII R 13/15, BStBl II 20, 831) oder
- bei Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Schuldners der Insolvenzverwalter dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit gem. § 208 Abs. 1 S. 1 InsO angezeigt hat (vgl. BFH 1.7.21, VIII R 28/18, BStBl II 21, 911).

Der Verlust wird in dem VZ realisiert, in dem seine Höhe endgültig feststeht.

Der Verzicht auf eine nicht werthaltige Darlehensforderung steht nach Rn. 25 einem Forderungsausfall gleich und führt nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i. V. m. S. 2 und Abs. 4 EStG zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust, wenn der Steuerpflichtige für den nicht werthaltigen Teil der Forderung Anschaffungskosten getragen hat (vgl. BFH 6.8.19, VIII R 18/16, BStBl II 20, 833). Der Anerkennung des Verlusts steht nicht entgegen, wenn der Verzicht freiwillig erfolgt, denn § 20 Abs. 2 EStG differenziert nicht danach, ob Verluste zwangsläufig eintreten oder willentlich herbeigeführt werden. Somit kann der Steuerpflichtige den Zeitpunkt und damit den VZ exakt bestimmen; er macht insoweit lediglich von seinen gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch, ohne diese zu missbrauchen (BFH 12.6.18, VIII R 32/16, BStBl II 19, 221).

6. Begrenzung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG

Die Begrenzung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG steht im Zusammenhang mit der Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG. Danach werden Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 und 7 sowie Abs. 2 S. 1 Nr. 4 und 7 EStG aus dem Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer ausgeschlossen und dem progressiven Einkommensteuertarif nach § 32a EStG unterworfen, wenn sie von einer GmbH an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der GmbH beteiligt ist. Dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist. Zum Begriff der nahestehenden Person siehe Rn. 136 des BMF-Schreibens vom 19.5.22 (IV C 1 - S 2252/19/10003 :009, BStBl I 22, 742).

Der Ausschluss aus der Abgeltungsteuer gilt nach der Änderung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG durch das StG 2020 nur noch, „soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Abs. 9 S. 1 2. Hs. EStG keine Anwendung findet.“

Diese geänderte Fassung ist nach § 52 Abs. 33b S. 1 EStG i. d. F. des JStG 2020 grundsätzlich bereits auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.20 erzielt werden. Für Kapitalerträge aus Darlehen, deren rechtliche Grundlage jedoch bereits vor dem 1.1.21 begründet wurde, ist die geänderte Regelung erst ab dem VZ 2024 anwendbar.

Diese Änderung bewirkt, dass z. B. Darlehensverluste des zu mindestens 10 % beteiligten Anteilseigners nicht mehr aus der Abgeltungsteuer ausgeschlossen werden, sondern bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sind, soweit diese nicht vorrangig von § 17 Abs. 2a EStG erfasst werden. Gleichzeitig kommt die Begrenzung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zur Anwendung.

Das Zusammenspiel von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG mit der geänderten Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG lässt sich in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Darlehensbegründung und der Höhe der Beteiligung des Anteilseigners wie folgt systematisieren:

Zusammenspiel von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG und geänderter Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG

| Darlehensbegründung durch Darlehensgewährung oder durch Erwerb der Darlehensforderung | Beteiligungsquote des Anteilseigners | Verlustberücksichtigung |
|---|--------------------------------------|--|
| vor dem 1.1.09 | unerheblich | keine Berücksichtigung nach § 20 EStG |
| nach dem 31.12.08 und vor dem 1.1.21 | < 10 % | bis VZ 2019: uneingeschränkte Verlustverrechnung mit übrigen Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 6 S. 1 bis 3 EStG ab VZ 2020: Anwendung von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG |
| | ≥ 10 % | bis VZ 2023: uneingeschränkte Verlustverrechnung mit allen anderen positiven Einkünften ab VZ 2024: Anwendung von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG |
| nach dem 31.12.20 | unerheblich | ab VZ 2021: Anwendung von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG |

Es zeigt sich, dass nur noch bei Anteilseignern mit einer Mindestbeteiligung von 10 % sowie einer Darlehensbegründung nach dem 31.12.08 und vor dem 1.1.21 bis zum Ende des VZ 2023 die Möglichkeit besteht, Darlehensverluste bei Ausfall oder Verzicht uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften jedweder Art vollständig zu verrechnen. Die vollständige Verlustverrechnungsmöglichkeit besteht vor allem bei Verlusten aus stehen gelassenen Darlehen, da krisenbestimmte Darlehen ebenso wie Krisen- und Finanzplandarlehen vorrangig mit ihrem Nennwert als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. v. § 17 Abs. 2a EStG berücksichtigt werden können.

Hinweis:

Bei einem nach dem 31.12.08 und vor dem 1.1.21 stehen gelassenen Darlehen kann es sich anbieten, durch rechtzeitigen Darlehensverzicht oder durch Veräußerung an die Gesellschaft oder an Dritte bis zum Ablauf des VZ 2023 gezielt einen Darlehensverlust zu generieren, der (derzeit noch) nach § 20 Abs. 2 EStG uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden kann. Ein solcher Verlust wird – trotz gesellschaftsrechtlicher Veranlassung des Darlehens – nach Rn. 19 nicht von § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG erfasst, soweit beim Darlehensverzicht keine verdeckte Einlage vorliegt. Spätestens ab dem VZ 2024 unterliegen die Verluste jedoch der Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG.

7. Anwendungsregelung

Die Ausführungen in Abschnitt I des BMF-Schreibens vom 7.6.22 zum Umfang und der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a EStG sind nach Rn. 32 unter Hinweis auf § 52 Abs. 25a EStG in allen offenen Fällen anzuwenden, wenn die Veräußerung i. S. v. § 17 Abs. 1 EStG oder der einer Veräußerung gleichgestellte Vorgang i. S. v. § 17 Abs. 4 und 5 EStG entweder

- nach dem 31.7.19 stattgefunden hat oder
- bis zum 31.7.19 stattgefunden hat und der Steuerpflichtige die Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG beantragt.

Unmaßgeblich ist jeweils der Zeitpunkt der Darlehensgewährung oder des Darlehenserwerbs, weil es ausschließlich auf den Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen/wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen an der Kapitalgesellschaft ankommt.

Soweit bei der Realisation eines Tatbestands nach § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG bis zum 31.7.19 bereits in VZ vor 2019 der Verlust von gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurde, ist dies nicht zu beanstanden. Eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts in einem späteren VZ im Rahmen der nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG ist in diesen Fällen nicht möglich. Wird dagegen nach § 52 Abs. 25a S. 2 EStG ein Antrag auf rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG gestellt, sind Verluste aus Kapitalvermögen aufgrund eines Verlusts eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens in VZ vor der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen. Liegen für diese VZ bereits Steuerbescheide vor, sind diese nach § 174 Abs. 2 AO zu ändern, soweit diese Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt wurden.

VI. Berücksichtigung von Aufwendungen bei sog. Drittaufwand für häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur unter den in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG/§ 9 Abs. 5 S. 1 EStG genannten Voraussetzungen als Betriebsausgaben (BA)/Werbungskosten (WK) steuermindernd berücksichtigt werden. Für den Abzug dieser Aufwendungen ist es erforderlich, dass es sich um eigene Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen handelt und er diese selbst bestritten hat. Liegt hingegen Drittaufwand vor, ist dieser nicht abzugsfähig, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen insoweit nicht gemindert wurde.

FSen Bremen v. 22.2.2022 – 900 - S 2145-1/2014-1/2016-1586061/2021

1. (Mit-)Eigentum

Grundstücksorientierte Aufwendungen können nur in Höhe des Miteigentumsanteils des Ehegatten als BA/WK geltend gemacht werden.

Nutzungsorientierte Aufwendungen hingegen sind steuerlich dem zuzurechnen, der sie finanziell getragen hat. In der Folge sind entsprechende Aufwendungen, die von einem gemeinsamen Konto gezahlt werden, in voller Höhe abzugsfähig, soweit sie anteilig auf das Arbeitszimmer entfallen.

2. Mietobjekt

Maßgebend für die steuerliche Berücksichtigung ist – unabhängig von der Zahlung –, wer die Mietaufwendungen schuldet.

a) Beide Ehegatten/Lebenspartner sind Schuldner der Mietaufwendungen und die Zahlungen erfolgen vom gemeinsamen Konto

Soweit der Nutzungsumfang des häuslichen Arbeitszimmers nicht mehr als die Hälfte der gesamten Wohnfläche beträgt, kann der das Arbeitszimmer nutzende Steuerpflichtige die auf die betriebliche/berufliche Nutzung entfallenden Aufwendungen in vollem Umfang als BA/WK geltend machen.

Beträgt die Nutzfläche des häuslichen Arbeitszimmers mehr als die Hälfte der gesamten Wohnfläche, sind die gemeinsam getragenen Mietaufwendungen als grundstücksorientierte Aufwendungen lediglich hälftig zu berücksichtigen. Die nutzungsorientierten Aufwendungen sind weiterhin vollständig (soweit sie auf das Arbeitszimmer entfallen) zu berücksichtigen.

b) Nicht nutzender Ehegatte/Lebenspartner ist Schuldner der Mietaufwendungen und die Zahlungen erfolgen vom gemeinsamen Konto

Ist der nicht nutzende Ehegatte/Lebenspartner der alleinige Schuldner der Aufwendungen, liegt – auch bei Zahlung vom gemeinsamen Konto – nicht abziehbarer Drittaufwand vor.

c) Nutzender Ehegatte/Lebenspartner zahlt die Aufwendungen vom eigenen Konto

Zahlt der nutzende Ehegatte/Lebenspartner die Mietaufwendungen vom alleinigen Konto, liegt – unabhängig von der Frage, wer die Aufwendungen schuldet – abziehbarer Eigenaufwand vor.

3. Gemeinsames häusliches Arbeitszimmer

Grundsätzlich sind bei Ehegatten/Lebenspartner, die ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen, die grundstücksorientierten Aufwendungen entsprechend der o.g. Ausführungen zu berücksichtigen. Erforderlich für den Abzug bei dem jeweiligen Ehegatten ist, dass jedem Steuerpflichtigen ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht, der in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich genutzt werden kann.

4. Getrennte häusliche Arbeitszimmer innerhalb eines Objekts

Liegen in einem Objekt für mehrere Steuerpflichtige getrennte Arbeitszimmer vor, steht jedem von ihnen der Höchstbetrag von 1.250 € zu. Stellt das häusliche Arbeitszimmer für einen der Steuerpflichtigen den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit dar, so können die von ihm selbst getragenen Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden. Die Voraussetzungen der Abzugsbeschränkung sind personenbezogen zu prüfen.

5. Nichteheliche Lebensgemeinschaft

Die vorgenannten Grundsätze sind auch bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften anzuwenden. Die Zuordnung der Aufwendungen zu einer Person wird jedoch nur dann erforderlich, wenn diese von einem gemeinsamen Konto bezahlt werden.

VII. Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR) – vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen

Mit BMF-Schreiben v. 20.9.2022 hat die Finanzverwaltung die Reinvestitionsfristen bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung vorübergehend verlängert.

Im Einzelnen:

Nachdem bereits die Reinvestitionsfristen bei den §§ 6b, 7g EStG durch das Vierte-Corona-Steuerhilfegesetz entsprechend verlängert worden sind, hat das BMF nun reagiert und auch die Reinvestitionsfristen bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung i. S. d. R 6.6 EStR nach folgender Maßgabe vorübergehend verlängert:

Die in R 6.6 Absatz 4 Satz 3 bis 6, Absatz 5 Satz 5 und 6 sowie Absatz 7 Satz 3 und 4 EStR geregelten Fristen für die Ersatzbeschaffung oder Reparatur bei Beschädigung nach Bildung einer Rücklage nach R 6.6 Absatz 4 EStR verlängern sich jeweils um drei Jahre, wenn die Rücklage ansonsten am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre.

Die genannten Fristen verlängern sich um zwei Jahre, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre.

Sie verlängern sich um ein Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2023 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

1. Aufgabe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts

Fasst der Steuerpflichtige den Entschluss, seine Wohnung im Inland aufzugeben und dauerhaft ins Ausland umzuziehen, wird nach einem Urteil des FG's der inländische Wohnsitz bis zum tatsächlichen Verlassen der Wohnung am Umzugstag beibehalten.

FG Hamburg v. 12.5.2022, 5 K 141/18

I. Sachverhalt:

Streitig war die Haftung des Klägers für eine seinem Arbeitnehmer A gewährte Abfindungszahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes, die in drei Tranchen zu begleichen war, und zwar die erste bei Auflösung des (befristeten) Arbeitsvertrages und die weiteren in den beiden Folgejahren.

Im Februar 2003 wurde der Auflösungsvertrag zum Ablauf dieses Monats geschlossen. Nachdem A sich am 8.2.2003 bei seinem künftigen Arbeitgeber in China vorgestellt, einen Anstellungsvertrag unterschrieben und ein Haus ausgesucht hatte, kehrte er zunächst nach Hamburg zurück und flog am 20.2.2003 mit seiner Ehefrau und seinen Haustieren um 14.35 Uhr von Hamburg über Frankfurt (Abflug 17.40 Uhr) nach China und nahm dort seine Tätigkeit auf. Die streitige erste Abfindungsrate wurde seinem Konto am 20.2.2003 um 15.00 Uhr gutgeschrieben.

Das Finanzamt nahm den Kläger für die auf diese Zahlung entfallende Lohnsteuer in Haftung, weil A am 20.2.2003 seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthaltsort noch im Inland gehabt habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Hamburg ist der Auffassung des Finanzamtes gefolgt.

A habe mit dem Verlassen seiner Wohnung am Morgen dieses Tages seinen Wohnsitz nicht aufgegeben, sondern erst mit Ablauf dieses Tages; der Tag des Umzugs in das Ausland zähle noch zum Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht. Folgt man dieser Ansicht, kommt es nicht darauf an, ob ohnehin noch der ganze Tag der Ausreise zur unbeschränkten Steuerpflicht zählt. Dies hat der BFH noch nicht ausdrücklich entschieden.

Jedenfalls habe A zum Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlung seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland noch nicht aufgegeben, weil er sich zu diesem Zeitpunkt noch körperlich im Inland aufgehalten habe.

Da das FG Hamburg von einer unbeschränkten Steuerpflicht ausging, musste es nicht auf die Frage einer beschränkten Steuerpflicht eingehen. Hierfür wäre im Streitjahr 2003 noch § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG i. d. F. vor Anfügung der Regelung in Buchst. d durch das StÄndG 2003 vom 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645) mit Wirkung ab dem VZ 2004 anzuwenden gewesen.

Die Frage, ob die an A gezahlte Abfindung bereits erdiente Vergütungsansprüche abgelten sollte oder ob sie ausschließlich für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt wurde, konnte das FG Hamburg auch im Rahmen der Anwendung des Art. 15 DBA China offenlassen, weil Deutschland das Besteuerungsrecht im ersten Fall als Tätigkeits- und im zweiten Fall als Ansässigkeitsstaat zustand.

III. Hinweise für die Praxis:

Der gewöhnliche Aufenthalt im Inland endet in diesem Fall in dem Moment, in dem der Steuerpflichtige am Umzugstag das Inland verlässt.

Der Tag des Umzugs ins Ausland zählt noch zum Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht. Bei einer Nettolohnvereinbarung fließt dem Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung eines sonstigen Bezuges grundsätzlich auch der Lohn in Form der vom Arbeitgeber übernommenen Lohnsteuer zu.

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Mit Spannung würde eine Entscheidung des BFH erwartet werden, insoweit sich der BFH zum Zeitpunkt der Beendigung des gewöhnlichen Aufenthalts äußern wird.

2. Zum Begriff der Erstausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG bei einem 20-monatigem Praktikum und einer späteren Ausbildung zum Berufspiloten

Das Niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, dass Aufwendungen für die Verkehrspilotenausbildung zu den beschränkt abzugsfähigen Berufsausbildungskosten des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zählen. Auch wenn der Kläger bereits seit mehreren Jahren in der Veranstaltungs- und Showtechnik gewerblich tätig war, handele es sich um eine Erstausbildung, sodass die dafür entstandenen Aufwendungen dem Werbungskostenabzugsverbot nach § 9 Abs. 6 EStG unterliegen.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26. März 2021 - 2 K 130/20, die Revision ist beim BFH unter dem Az. VI R 22/21 anhängig.

I. Sachverhalt

Im zu entscheidenden Sachverhalt war der Kläger bereits seit mehreren Jahren gewerblich in der Veranstaltungsbranche u.a. als DJ und Verleiher professioneller Licht- und Tontechnik tätig. Dieser Tätigkeit lag ein 20-monatiges Praktikum zugrunde, welches der Kläger bei einem Unternehmen der Veranstaltungstechnik absolviert hatte. Zum damaligen Zeitpunkt war die Ausbildung zum Veranstaltungskaufmann gerade erst staatlich anerkannt worden. Die entsprechende Ausbildung durchlief der Kläger nicht. Vielmehr war er nach seinem Praktikum gewerblich in diesem Bereich tätig.

Die dabei erzielten Einnahmen dienten dem Kläger zur Finanzierung seiner Ausbildung zum Berufspiloten. Dazu erwarb er zunächst in 2005 die Privatpilotenlizenz für einmotorige Flugzeuge nach Sichtflugregeln; in 2011 dann die Nachtflugberechtigung, in 2017 die Instrumentenflugberechtigung für ein- und mehrmotorige Flugzeuge (Berufspilotenlizenz) und 2018 schließlich die Musterberechtigung für den Airbus A 320. Die dafür in den Streitjahren 2016 und 2017 entstandenen Aufwendungen machte der Kläger – wie bereits in den Vorjahren – bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als vorweggenommene Werbungskosten geltend.

Das beklagte Finanzamt lehnte dies ab und gewährte nur den für Berufsausbildungskosten auf 6.000 € jährlich begrenzten Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Einkommensteuergesetz (EStG). Nach Auffassung des Finanzamts handele es sich bei der Berufspilotenausbildung um eine Erstausbildung. Für diese sei der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 6 EStG ausgeschlossen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Niedersächsische Finanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamts.

Entscheidend sei, dass das der Berufspilotenausbildung vorangegangene 20-monatige Praktikum des Klägers nicht die Voraussetzungen einer Erstausbildung erfülle, sodass die Berufspilotenausbildung des Klägers seine Erstausbildung darstelle.

Die Voraussetzungen für eine Erstausbildung habe der Gesetzgeber in der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden Fassung nunmehr explizit geregelt. So fehle es dem Praktikum insbesondere an einem geordneten Ausbildungsgang. Die Durchführung dieses Berufspraktikums sei gerade nicht auf der Grundlage von Rechts- bzw. Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers erfolgt.

Ausdrückliches Ziel des Praktikums sei es nicht gewesen, die für eine qualifizierte berufliche Tätigkeit notwendigen Fertigkeiten, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Vielmehr seien die Ausbildungsziele nicht klar definiert, ein feststehender Lehrplan habe nicht existiert.

Zudem entspreche das lediglich 20 Monate dauernde Praktikum in keiner Weise einer dreijährigen Ausbildung zum Veranstaltungskaufmann. Auch wenn der Kläger seinerzeit noch keine Möglichkeit des Durchlaufens der geregelten Ausbildung zum Veranstaltungskaufmann gehabt habe, da diese Ausbildung seinerzeit erst staatlich anerkannt worden sei, erfülle das Praktikum nicht die Voraussetzungen einer Erstausbildung.

Dies wäre allenfalls möglich gewesen, wenn der Kläger zu einem späteren Zeitpunkt die Abschlussprüfung zum Veranstaltungskaufmann bestanden hätte. In diesem Fall wäre auch, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hätte, eine abgeschlossene Erstausbildung anzunehmen gewesen, vgl. § 9 Abs. 6 S. 5 EStG. Eine solche Abschlussprüfung habe der Kläger jedoch nicht abgelegt.

Das Finanzgericht lehnte auch die Einordnung der Aufwendungen für die Berufspilotenausbildung als Umschulungskosten, welche nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähig wären, ab. Es widerspreche dem gesetzgeberischen Ziel der Begrenzung des Werbungskostenabzugs, über eine abweichende Wertung als „Umschulung“ zu dem Ergebnis zu kommen, für diese Fälle eine erstmalige Berufsausbildung und damit den Ausschluss vom Werbungskostenabzug über die allgemeine Regelung des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG auszuhebeln.

Ferner gebe es keinen sachgerechten Grund, warum die Erstausbildung nach einer längeren Tätigkeit als Taxifahrer oder Skilehrer vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen wird – so die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/3017, S. 43), andererseits die mehrjährige Tätigkeit als DJ/Musiker einen solchen Ausschluss vom Werbungskostenabzug verhindern könnte.

Das Niedersächsische Finanzgericht wendet damit die gesetzlich geregelten Voraussetzungen einer Erstausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG an und berücksichtigte dabei auch hinsichtlich der Frage der Einordnung als Umschulungskosten die gesetzgeberische Intention.

3. Zufluss von Kapitalerträgen beim beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft

Dem beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft fließt ein Gewinnanteil gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses zu, wenn die Gesellschaft zahlungsfähig ist und er nach Maßgabe des ausländischen Rechts zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich über den Gewinnanteil verfügen kann. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 14. Februar 2022 - VIII R 32/19

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob dem Kläger in den Jahren 2007 bis 2010 (Streitjahre) als beherrschendem Gesellschafter einer kroatischen Kapitalgesellschaft beschlossene Gewinnausschüttungen, die ihm nicht ausbezahlt wurden, gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugeflossen sind.

Der im Inland wohnhafte und unbeschränkt steuerpflichtige Kläger wurde in den Streitjahren zusammen mit seiner Ehefrau, der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einkommensteuerlich veranlagt. Er war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer im Jahr 2000 gegründeten Gesellschaft mit beschränkter Haftung kroatischen Rechts mit Sitz in Y. Die kroatische Gesellschaft erwirtschaftete in den Geschäftsjahren 2006 bis 2009 jeweils Gewinne.

Nach Durchführung einer Außenprüfung erhöhte das Finanzamt durch auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung gestützte Änderungsbescheide die ursprünglichen Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre. Das Finanzamt begründete dies mit weiteren von der kroatischen Gesellschaft beschlossenen Ausschüttungen, die es als dem Kläger als beherrschendem Gesellschafter im jeweiligen Streitjahr zugeflossen ansah.

Die Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Ob dem Kläger Gewinnanteile aus der kroatischen Gesellschaft zugeflossen sind, richtet sich -wie vom Finanzgericht zutreffend erkannt- nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Einnahmen sind nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, d.h. in dem er wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann. Bei beherrschenden Gesellschaftern -der Kläger gehört als Alleingesellschafter unstreitig zu diesem Personenkreis- ist der Zufluss einer Ausschüttung in der Regel bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung anzunehmen, weil der beherrschende Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich die ihm von der Gesellschaft geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sein Gewinnauszahlungsanspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Unter diesen Voraussetzungen kann der beherrschende Gesellschafter im Regelfall wirtschaftlich bereits ab dem Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses über seinen Gewinnanteil verfügen.

Diese Rechtsgrundsätze sind auch auf den Zufluss von Gewinnanteilen bei einem im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen beherrschenden Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft anzuwenden.

Unverzichtbare Bedingung für den Zufluss offener Gewinnausschüttungen beim beherrschenden Gesellschafter nach den vorstehenden Grundsätzen ist im Inlandsfall wie im Auslandsfall, dass der Gesellschafter über diejenigen Gewinnanteile, deren Ausschüttung durch die Gesellschafterversammlung beschlossen wurde, wirtschaftlich verfügen kann.

Entsteht mit der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses nach ausländischem Recht ein wie im Streitfall sofort fälliger Gewinnauszahlungsanspruch, kann hieraus nicht in jedem Fall zwingend abgeleitet werden, dass der beherrschende Gesellschafter bei Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft unmittelbar die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt.

Denn die Dispositionsmöglichkeit des Gesellschafters über die Auszahlung des Ausschüttungsbetrags kann nach den Gegebenheiten des jeweiligen ausländischen Rechts dennoch ausgeschlossen sein. Soweit und solange Gegebenheiten des ausländischen Rechts der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des beherrschenden Gesellschafters über den Ausschüttungsbetrag entgegenstehen, ist noch kein Zufluss gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG bei ihm gegeben.

Das maßgebliche ausländische Recht hat das Finanzgericht nicht nur hinsichtlich der Frage, ob eine Gewinnausschüttung beschlossen wurde, der Fälligkeit des Gewinnauszahlungsanspruchs und der Zahlungsfähigkeit der ausschüttenden Gesellschaft, sondern auch im Hinblick darauf festzustellen, ob es landesspezifische gesetzliche oder tatsächliche Besonderheiten gibt, die verhindern, dass der beherrschende Gesellschafter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Ausschüttungsbetrag erlangt.

Nach diesen Grundsätzen hat das Finanzgericht im Streitfall zu Unrecht allein aus der Fälligkeit der beschlossenen Ausschüttungsbeträge unmittelbar auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Klägers über die Ausschüttungsbeträge geschlossen, ohne zu prüfen, ob seiner Verfügungsmacht nach Maßgabe des kroatischen Rechts Hindernisse entgegenstanden.

Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb an das Finanzgericht zurückzuverweisen, damit es die erforderlichen Feststellungen zum kroatischen Recht nachholen kann.

4. Privates Veräußerungsgeschäft - Nutzung einer Immobilie zu eigenen Wohnzwecken

Es ist geklärt, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG (nur) zur Anwendung gelangt, wenn die Immobilie im Kalenderjahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Kalenderjahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

BFH, Beschluss vom 03.08.2022, IX B 17/22

Die Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet.

Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, "ob mit dem nicht genauer spezifiziertem 'Jahr der Veräußerung' des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 2. Halbsatz des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch ein Abschnitt von 365 Tagen bzw. 12 Monaten gemeint sein kann", ist bereits geklärt. Sie ist zu verneinen.

Nach der Rechtsprechung des Senats setzt die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG voraus, dass die Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Das bedeutet:

Ausreichend ist eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen – wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken muss, während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht (Senatsurteil vom 03.09.2019 – IX R 10/19, BFHE 266, 507, BStBl II 2020, 310, Rz 11).

Wird –wie auch im Streitfall– die maßgebliche Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung indes überhaupt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt die Ausnahmvorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG nicht zur Anwendung (Senatsbeschluss vom 18.11.2019 – IX B 72/17, BFH/NV 2020, 356, Rz 6).

Maßgebend sind demnach das Kalenderjahr der Veräußerung und die beiden vorangegangenen Kalenderjahre (vgl. auch BeckOK EStG/Trossen, 12. Ed. [01.03.2022], § 23 EStG Rz 191; Brandis/ Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 57; Schallmoser in Spiegelberger/ Schallmoser, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 12.102).

Neue Gesichtspunkte, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der streitigen Rechtsfrage durch den BFH erforderlich machen würden, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Der Senat hat insbesondere die von der Klägerin angeführten grammatikalischen und teleologischen Überlegungen in seine Rechtsprechung einfließen lassen.

5. Nicht erklärte Entnahme eines Betriebsgrundstücks löst später Spekulationsgewinn aus

Angesetzter Wert i. S. d. § 23 Abs. 3 S. 3 EStG ist der Wert, der der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt wurde.

Ist die Entnahme steuerlich nicht erfasst worden, ist der angesetzte Wert der Buchwert.

BFH vom 6.12.21 - IX R 3/21

I. Sachverhalt

Streitig war die Höhe der Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG VZ 2017. Der Vater hatte seinen beiden Kindern ein betriebliches Grundstück übertragen, ohne einen Entnahmegewinn zu deklarieren. Die entsprechende Veranlagung war bereits bestandskräftig. Noch innerhalb von zehn Jahren veräußerten die Kinder das Grundstück weiter. Das FA zog bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns jedoch nur die nach § 5 EStG ermittelten Anschaffungskosten des Vaters im Zeitpunkt der Entnahme ab und nicht den Teilwert bei Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Bereits das FG hatte das Vorgehen des FA bestätigt: Der Veräußerungsgewinn ist nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis abzüglich den AK/HK und den Werbungskosten andererseits. An die Stelle der AK/HK tritt gemäß § 23 Abs. 3 S. 3 EStG in den Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme (§ 23 Abs. 1 S. 2 EStG) der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG angesetzte Teilwert. Der „angesetzte“ Wert i. S. d. § 23 Abs. 3 S. 3 EStG entsprach im Streitfall dem Buchwert des Grundstücks im Zeitpunkt der Entnahme. Dieser Begründung schloss sich der BFH an und führt weiter aus: Ein Wert ist nur im Sinne der Norm „angesetzt“, wenn er einer Steuerfestsetzung zugrunde gelegen hat. Wird ein Wirtschaftsgut erfolgsneutral entnommen, entspricht der angesetzte Wert dem Buchwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Entnahme. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich entsteht durch die Ausbuchung des Wirtschaftsguts i. H. d. Buchwerts eine Vermögensminderung. Die Erfolgsneutralität dieser Buchung kann daher nur durch den Ansatz einer Entnahme in derselben Höhe erreicht worden sein.

III. Hinweise für die Praxis:

An die Stelle der AK/HK tritt also der Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG nur insoweit, als er der Steuerfestsetzung des Steuerpflichtigen, der das Wirtschaftsgut entnommen hat, zugrunde gelegen hat. Wird ein Wirtschaftsgut ohne Aufdeckung der stillen Reserven (erfolgsneutral) aus dem Betriebsvermögen entnommen, ist der bis zum Zeitpunkt der Entnahme in der Bilanz (Vermögensübersicht) bzw. im Anlagenverzeichnis erfasste Buchwert der angesetzte Wert i. S. des § 23 Abs. 3 S. 3 EStG. Das gilt sinngemäß auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

6. AfA-Berechtigung nach Erwerb eines Anteils an vermögensverwaltender Personengesellschaft

Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er nach einem Urteil des Bundesfinanzhofes AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten (AK) und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen. Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhöhen anteilig die AK des Erwerbers, soweit sie den mittelbar erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einzeln zuzuordnen sind.

BFH-Urteil vom 3. Mai 2022 - IX R 22/19

I. Sachverhalt:

Ursprünglich waren zwei Brüder zu je 50% an der Klägerin, einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), beteiligt. Die GbR erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ein Gesellschafter schied aus der Gesellschaft aus, indem er seinen Anteil teilweise an seinen Bruder und teilweise an seine Schwägerin veräußerte. Streitig war vor allem, ob die von der GbR für den Erwerb von Grundstücken aufgenommenen und noch nicht getilgten Darlehen (Verbindlichkeiten der GbR) die AK der Erwerber und dementsprechend die AfA auf die anteilig mit erworbenen Gebäude erhöhte. Finanzamt und Finanzgericht hatten dies abgelehnt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision der Klägerin (GbR) hatte Erfolg. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ermittelt eine Personengesellschaft die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte. Sie berücksichtigt dabei (auf Gesellschaftsebene) AfA auf die vermieteten Gebäude nach den historischen AK. Die so ermittelten Einkünfte werden den Gesellschaftern nach ihren Beteiligungsverhältnissen unmittelbar zugerechnet. Daran ändert sich nichts, wenn ein Gesellschafter seinen Anteil entgeltlich auf einen oder mehrere neue Gesellschafter überträgt. Gesellschafter, die ihre Beteiligung nachträglich entgeltlich erworben haben, können die in ihrem Ergebnisanteil berücksichtigte AfA aber nicht beanspruchen. Ihre AfA-Berechtigung bemisst sich vielmehr nach den individuellen AK und nach Maßgabe der voraussichtlichen Restnutzungsdauer des anteilig mit erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs. Der ihnen zugerechnete Ergebnisanteil muss deshalb korrigiert werden, soweit die zustehende AfA von der AfA abweicht, die auf Gesellschaftsebene bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt worden ist.

Das Urteil befasst sich grundlegend und ausführlich mit der Frage, wie der Korrekturbetrag zu ermitteln ist. Es stellt außerdem klar, dass der Korrekturbetrag Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist, auch wenn er nur die persönlichen Verhältnisse einzelner Gesellschafter betrifft.

Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhöhen die AK des Erwerbers. Den anteilig mit erworbenen Wirtschaftsgütern sind sie nur zuzuordnen, soweit eine solche Zuordnung auch auf Gesellschaftsebene besteht. Dieser Zusammenhang war im Streitfall gegeben, da die Gesellschaft die Darlehen aufgenommen hatte, um bestimmte Vermietungsobjekte zu erwerben. Die Darlehen konnten deshalb auf Gesellschaftsebene einzelnen Wirtschaftsgütern eindeutig zugeordnet werden.

Übersteigen die AK des Anteilserwerbers die Summe der Buchwerte der anteilig mit erworbenen Wirtschaftsgüter, sind sie insoweit den anteilig mit erworbenen Wirtschaftsgütern nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen. Die Aufteilung der sog. Mehranschaffungskosten erfordert dann eine Einzelbewertung jedes in Betracht kommenden Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs.

Gehört ein bebautes Grundstück zum anteilig mit erworbenen Gesellschaftsvermögen, ist eine erneute Aufteilung der anteiligen AK auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich, um eventuell im nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut Grund und Boden entstandene stille Reserven zutreffend zu erfassen. Der BFH hat hier die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen, damit es die erneute Aufteilung nachholt.

7. Keine Teilwertabschreibung bei Beteiligung an Darlehensnehmerin über vermögensverwaltende Personengesellschaft

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass die außerbilanzielle Hinzurechnung des Aufwands aus einer Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in dem Fall, dass die Beteiligung an der Darlehensnehmerin über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft besteht, voraussetzt, dass die Steuerpflichtige am Grund- oder Stammkapital der darlehensnehmenden Körperschaft durchgerechnet zu mehr als einem Viertel beteiligt ist.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 6. April 2022 - 13 K 3550/19 K, G, F, die Revision ist beim BFH unter dem Az. I R 21/22 anhängig.

I. Sachverhalt

Die Klägerin (GmbH) beteiligte sich im Jahr 2013 mit 2,02% des Kapitals als Kommanditistin an einer vermögensverwaltenden (nicht gewerblich geprägten) GmbH & Co. KG. Diese war 100%-ige Gesellschafterin der E GmbH und der F GmbH und hatte beiden Gesellschaften Darlehen gewährt. Die E GmbH und die F GmbH gerieten in wirtschaftliche Schwierigkeiten mit der Folge, dass im Jahr 2015 die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet und in 2015 und 2016 beschlossen wurde. Die KG nahm in ihrer Steuerbilanz auf den 31.12.2015 Teilwertabschreibungen auf ihre Beteiligungen an der E GmbH und der F GmbH sowie auf die Darlehensforderungen gegenüber beiden Gesellschaften vor.

Das Finanzamt rechnete den der Klägerin (anteilig in Höhe ihrer Beteiligung) zuzurechnenden Aufwand aus den Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen außerbilanziell nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG hinzu. Der anteilige Aufwand aus den Teilwertabschreibungen auf die Darlehensforderungen dürfe gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG steuerlich nicht abgezogen werden. Die für die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erforderliche Mindestbeteiligung sei gegeben, so das Finanzamt. Es komme nach dem Wortlaut der Vorschrift des § 8b Abs. 3 Satz 4 darauf an, dass das Darlehen von einem Gesellschafter gewährt werde, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft beteiligt sei. Wer Gesellschafter sei, richte sich nach Zivilrecht. Daher sei die KG die maßgebliche Gesellschafterin, und diese sei zu 100% und damit zu mehr als einem Viertel beteiligt.

Gegen die außerbilanziellen Hinzurechnungen richtete sich die Klage. Zur Begründung trägt die Klägerin vor, bei der KG handele es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft. Steuerlich liege keine Mitunternehmerschaft vor, sondern die KG sei als Bruchteilsgemeinschaft gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anzusehen. Es komme daher zu einer Bruchteilsbetrachtung.

II. Entscheidung des Gerichts:

Die Klage hatte Erfolg. Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft könne, so die Finanzrichter, entgegen der Auffassung des Finanzamts nicht als „Gesellschafterin“ im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG angesehen werden (Rz. 62 ff. des Urteils).

Das Finanzgericht hat zwar die Auffassung des Finanzamts bezüglich der außerbilanziellen Hinzurechnung des Aufwands aus den Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bestätigt. Hingegen hat es der gegen die Hinzurechnung des Aufwands aus den Teilwertabschreibungen auf die Darlehensforderungen gerichteten Klage stattgegeben. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG sei nicht einschlägig, weil die Klägerin nicht zu mehr als einem

Viertel am Stammkapital der E GmbH und der F GmbH beteiligt sei. Da die KG vermögensverwaltend tätig sei, seien sowohl die Beteiligungen als auch die Darlehensforderungen nach den Grundsätzen des BFH-Beschlusses I R 77/17 vom 18. Mai 2021 gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) der Klägerin anteilig zuzurechnen, so dass diese steuerlich sowohl Anteilseignerin als auch Darlehensgeberin der E GmbH und der F GmbH sei. Die Beteiligung der Klägerin am Stammkapital der E GmbH und der F GmbH betrage (durchgerechnet) nur 2,02%.

8. Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung

In einem Urteil hat der der Bundesfinanzhof entschieden, dass Zahlungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe an einen Leistungssportler gewerbliche Einnahmen darstellen können.

BFH-Urteil vom 15. Dezember 2021 - X R 19/19

I. Sachverhalt:

Im Streitfall war der Kläger als erfolgreicher Sportler Mitglied einer Sportfördergruppe und nahm an (inter-)nationalen Meisterschaften teil. Im Rahmen seines Gewerbebetriebs als "Sportler" erfasste er die Einnahmen aus seinen Sponsorenverträgen, von denen er die konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Sporttätigkeit in Abzug brachte. Die ihm von der Stiftung Deutsche Sporthilfe (S) gewährten Leistungen (Kader-Förderung, Prämien für Platzierungen bei den Olympischen Spielen) sah er hingegen als sonstige Einkünfte an, denen er ohne weitere Nachweise Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstellte.

Das Finanzamt erfasste auch die Zahlungen der S als Einnahmen des klägerischen Gewerbebetriebs, ohne jedoch die zusätzlich geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH bestätigte die Vorentscheidung und wies die Revision als unbegründet zurück.

Auch die Leistungen der Sportförderung seien durch den Gewerbebetrieb des Klägers als Sportler veranlasst worden. Zwar sei eine sportliche Betätigung im Ausgangspunkt dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen. Sie stehe aber im Streitfall in einem untrennbaren Sachzusammenhang mit der gewerblichen Vermarktung dieser Sporttätigkeit im Rahmen von Sponsorenverträgen, da sich die kostenintensive Betätigung als Spitzensportler und der Abschluss substantieller Ausrüster- und Sponsorenverträge wechselseitig bedingten. Beide Tätigkeiten bildeten einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Diesem Gewerbebetrieb seien auch die Zahlungen der S als betrieblich veranlasste Einnahmen zuzurechnen. Sie wiesen den erforderlichen wirtschaftlichen Bezug zur betrieblichen Tätigkeit als Sportler auf. Die Zuwendungen seien nämlich im Hinblick auf besondere sportliche Leistungen des Klägers erbracht worden und von dessen Leistungsniveau und der Teilnahme an nationalen und internationalen Wettkämpfen abhängig gewesen.

Da die konkreten sportbedingten Aufwendungen bereits im Rahmen des Gewerbebetriebs steuerlich berücksichtigt worden seien, komme ein weiterer Ansatz von Betriebsausgaben auch in pauschaler Form nicht mehr in Betracht. Der Kläger hatte sich bei seinem Vorbringen, den Zuschüssen stünden in der Regel in gleicher Höhe Werbungskosten gegenüber, auf eine diesbezügliche Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main (OFD) berufen: Danach sind die Zuwendungen der S grundsätzlich als wiederkehrende Bezüge i.S. des § 22 Nr. 1 EStG anzusehen. Bei der Ermittlung der Einkünfte sei demnach davon auszugehen, so die OFD in ihrer Verlautbarung, dass den Zuschüssen in der Regel in gleicher Höhe Werbungskosten gegenüberstünden, sofern nicht in besonderen Einzelfällen eine andere Beurteilung erforderlich werden sollte. Unabhängig davon, ob die dieser Verwaltungsanweisung zugrundeliegende Auffassung geteilt werden könnte, so der BFH hierzu, liege im Streitfall genau ein solcher "besonderer Einzelfall" vor, der eine andere Beurteilung erforderlich mache. Auch der

durch die sportliche Betätigung bedingte Nahrungsmittelmehrbedarf ist einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig.

Darüber hinaus wies das oberste Finanzgericht in seinem Urteil darauf hin, dass es, wie vom Kläger behauptet, unerheblich ist, ob die sportliche Tätigkeit als Amateur oder als Profi ausgeübt wird. Es ist auch nicht relevant, ob die (einzige) Tätigkeit als Sportler haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wurde.

9. Zur Prüfung einer Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des § 17 EStG

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist im Rahmen des § 17 EStG nicht anhand jedes einzelnen Anteils, sondern einheitlich für alle veräußerten Anteile zu prüfen, wobei der Anteilserwerb durch Kapitalerhöhung unter Aufgeldzahlung nicht grundsätzlich einen Gestaltungsmissbrauch darstellt.

FG Düsseldorf v. 21.6.2022, 13 K 1149/20 E

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war ursprünglich Alleingesellschafterin der am 13.11.2015 gegründeten A GmbH, deren Gegenstand der Ankauf und die Verwaltung von Bestandsimmobilien ist. Das Stammkapital betrug bei Gründung 25.000 € und war eingeteilt in 25.000 Geschäftsanteile im Nennbetrag von jeweils 1 € (Ifd. Nr. 1 bis 25.000).

Mitte Dezember des Streitjahres 2015 hatte die Klägerin eine Kapitalerhöhung beschlossen und zur Durchführung einen neuen Geschäftsanteil mit der Ifd. Nr. 25.001 (Neuanteil) im Nennbetrag von 1.000 € geschaffen. Neben der Einlage i.H.v. 1.000 € zahlte die Klägerin gemäß Punkt 3 des Kapitalerhebungsbeschlusses, ein Aufgeld i.H.v. 500.000 € in die Kapitalrücklage der GmbH ein. Kurz darauf veräußerte die Klägerin die Geschäftsanteile mit den Ifd. Nr. 24.701 bis 25.001 (veräußerte Beteiligung) zu einem Kaufpreis i.H.v. 26.300 € an den Kläger, ihren Ehemann, mit dem sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wird.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG i.H.v. - 285.000 € geltend. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer auf 0 € fest. Abweichend von der Steuererklärung berücksichtigte die Behörde - unter Verneinung einer Gewinnerzielungsabsicht bezüglich des Neuanteils - einen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile mit den Ifd. Nr. 24.701 bis 25.000 (veräußerte Altanteile) i.H.v. 5.770 €

Die Kläger waren der Ansicht, dass der erklärte Veräußerungsverlust anzuerkennen sei, da die veräußerten Anteile insgesamt mit Gewinnerzielungsabsicht erworben und gehalten worden seien. Im Rahmen des § 17 EStG sei das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht einheitlich für die gesamte veräußerte Beteiligung und nicht hinsichtlich jedes einzelnen veräußerten Anteils zu prüfen. Hierfür spreche bereits der Wortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, der bei der Formulierung "unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt" ausdrücklich auf die Beteiligung als Prüfungsgegenstand abstelle.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Allerdings wurde wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache die Revision zum BFH zugelassen.

Zu Unrecht hat das FA den von den Klägern geltend gemachten Veräußerungsverlust i.H.v. - 285.000 € im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht berücksichtigt.

Die Anerkennung des von den Klägern geltend gemachten Veräußerungsverlustes war nicht wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich des Neuanteils zu versagen. Denn der

veräußerte Teil der Beteiligung, bestehend aus den veräußerten Altanteilen und dem Neuanteil, wurde von der Klägerin, die im Zeitpunkt der Veräußerung alle Geschäftsanteile an der GmbH hielt, mit der Absicht Gewinne zu erzielen erworben und gehalten. Objektiv bestand hinsichtlich der von der Klägerin gehaltenen und nunmehr veräußerten Anteile insgesamt eine positive Erfolgsprognose. Bei einer periodenübergreifenden Betrachtung ist unter Berücksichtigung der geplanten Immobilieninvestments - in Bezug auf die Altanteile zwischen den Beteiligten unstrittig - von der Erzielung eines Totalgewinns auszugehen. Aufgrund der einheitlichen Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht für die gesamte veräußerte Beteiligung, teilt der Neuanteil das Schicksal der Altanteile. Bei einer positiven objektiven Erfolgsprognose wird bei Einkünften nach § 17 EStG die Gewinnerzielungsabsicht regelmäßig vermutet.

Der geltend gemachte Veräußerungsverlust ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Anschaffungskosten umfassen grundsätzlich alles, was der Erwerber aufgewendet hat, um das Wirtschaftsgut - vorliegend die Anteile - zu erlangen. Werden Anteile - wie vorliegend - durch Gründung einer Kapitalgesellschaft erworben, ist Anschaffungspreis die Einlageverpflichtung (Nennwert bei Bareinlage).

Darüber hinaus ist ein Aufgeld, das ein Erwerber neuer Geschäftsanteile aufgrund der getroffenen Einlagevereinbarung über den Nennbetrag der Einlage hinaus an eine Kapitalgesellschaft zu leisten hat und welches gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuches in der Bilanz als Kapitalrücklage auszuweisen ist, Bestandteil der Gegenleistung, die der Erwerber aufbringen muss, um die Beteiligungsrechte zu erwerben. Es ist deshalb jenen Geschäftsanteilen als Anschaffungskosten zuzurechnen, für deren Erwerb es aufzubringen war.

Anders als das Finanzamt meinte, handelt es sich bei dieser BFH-Rechtsprechung nicht um eine Einzelfallentscheidung. Die in dem Urteil vom BFH ausgeführten Grundsätze erfahren weder dem zugrundeliegenden Sachverhalt geschuldete Einschränkungen noch hat der BFH anderweitig zum Ausdruck gebracht, dass er seine Entscheidung nicht über den dort entschiedenen Fall hinaus gelten lassen wolle.

Auch die Einfügung des § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG n.F. vermag die Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung im Streitjahr nicht aufzuheben. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG n.F. nicht um eine rein deklaratorische - und damit auch bereits für das Streitjahr geltende -, sondern um eine konstitutive Regelung. Ungeachtet der Gesetzesbegründung, die die Regelung als deklaratorisch bezeichnet, konterkariert die Regelung die hier anzuwendende BFH-Rechtsprechung. Seiner Auffassung, die Neuregelung sei deshalb nur deklaratorisch, weil die gleichmäßige Verteilung eines Aufgelds auf alle Anteile der laufenden Verwaltungspraxis vor Einführung der Neuregelung entspreche, müsste sich das Finanzamt zudem entgegenhalten lassen, dass es im Streitfall selbst keine solche Aufteilung vorgenommen hat, sondern das Aufgeld - der Rechtsprechung des BFH folgend - ausschließlich dem Neuanteil zugeordnet hat.

Schließlich liegt auch kein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO vor.

10. Erschütterung des für eine private Pkw-Nutzung sprechenden Anscheinsbeweises

Das FG Münster hat entschieden, dass der für die Privatnutzung eines betrieblichen PKW sprechende Anscheinsbeweis auch auf andere Weise als durch das Vorhandensein eines in Status und Gebrauchswert vergleichbaren Pkw im Privatvermögen erschüttert werden kann.

FG Münster v. 16. August 2022 - 6 K 2688/19 E

I. Sachverhalt:

Zum Haushalt der miteinander verheirateten Kläger gehörten in den Streitjahren 2015 und 2016 zwei volljährige Kinder. Im Privatvermögen hielten die Kläger im Streitzeitraum (teilweise nacheinander) insgesamt drei Kleinwagen, die in erster Linie von den Kindern genutzt wurden. Der Kläger unterhielt auf demselben Grundstück, auf dem sich auch das Wohnhaus der Familie befand, einen Gartenbaubetrieb, war aber hauptberuflich anderweitig als Arbeitnehmer beschäftigt. Die Klägerin arbeitete neben 20 weiteren Arbeitnehmern bzw. Aushilfen auf Mini-Job-Basis im Betrieb des Klägers.

Im Betriebsvermögen hielt der Kläger neben einem dem Vorarbeiter zugeordneten Dienstwagen einen BMW X3 und ab Februar 2015 einen Ford Ranger, für die keine Fahrtenbücher geführt wurden. Für den BMW versteuerte er die Privatnutzung nach der 1%-Regelung, während er für den Ford Ranger keinen Privatnutzungsanteil ansetzte. Das Finanzamt wandte demgegenüber auch für den Ford Ranger die 1%-Regelung an, da die privaten Fahrzeuge in Status und Gebrauchswert nicht mit diesem Pkw vergleichbar seien und nicht allen Familienmitgliedern jederzeit ein Fahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden habe.

Zur Begründung ihrer Klage machten die Kläger geltend, dass der Ford Ranger den Mitarbeitern des Betriebs arbeitstäglich permanent als Zugmaschine zur Verfügung stehen müsse. Aufgrund des Verschmutzungszustands sei es lebensfremd, dieses Fahrzeug an Wochenenden für Familienfahrten zu nutzen. Hierfür bleibe wegen der geringen jährlichen Fahrleistung von durchschnittlich 8.900 km auch kein Raum.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Entscheidung beruht im Wesentlichen auf folgenden Erwägungen:

Das FG Münster ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht zu der Überzeugung gelangt, dass der Ford Ranger in den Streitjahren tatsächlich privat genutzt wurde. Nach dem Beweis des ersten Anscheins spreche die allgemeine Lebenserfahrung zwar dafür, dass betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt würden. Dieser Anscheinsbeweis sei im Streitfall allerdings erschüttert.

Zwar handele es sich bei dem Ford Ranger um ein Fahrzeug, das sich typischerweise auch für eine Privatnutzung eignet. Auch der ebenfalls privat genutzte betriebliche BMW X3 sei nicht geeignet, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, da er wegen der betrieblichen Nutzung nicht vollumfänglich für Privatfahrten zur Verfügung stehe.

Das FG hat aber aufgrund des dargelegten Sachverhalts die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens angenommen. Zunächst sei nachvollziehbar, dass der Ford Ranger permanent aufgrund seiner Zugkraft im Betrieb

eingesetzt worden sei. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass der Kläger seinen Gartenbaubetrieb nur als Nebentätigkeit ausgeübt habe und den Ford Ranger damit nicht arbeitstäglich selbst genutzt haben könne. Hierdurch sei die Möglichkeit einer Privatnutzung erheblich eingeschränkt gewesen. Zu berücksichtigen sei auch, dass beide Kläger für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aufgrund der kurzen Entfernungen keinen Pkw benötigt hätten. Schließlich habe der Ford Ranger auch nicht für bestimmte Anlässe privat genutzt werden müssen, da die Entsorgung von Grünschnitt über einen auf dem Grundstück befindlichen Container erfolgt und für den Umzug der Tochter ein Transporter geliehen worden sei. Das FG hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Nachweis der betrieblichen PKW-Nutzung bei Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags

Nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofes kann ein Steuerpflichtiger die Anteile der betrieblichen und der außerbetrieblichen Nutzung eines PKW, für den er einen Investitionsabzugsbetrag und eine Sonderabschreibung nach § 7g Einkommensteuergesetz in Anspruch genommen hat, nicht nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, sondern auch durch andere Beweismittel nachweisen.

BFH, Urteil vom 16. März 2022 - VIII R 24/19

I. Hintergrund

Nach § 7g Einkommensteuergesetz (EStG) ist ein Investitionsabzugsbetrag und eine vorgenommene Sonderabschreibung rückgängig zu machen, wenn das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Der Streitfall betraf die Frage, ob und auf welche Weise der Nachweis einer fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung von Fahrzeugen auch anders als durch das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs erbracht werden kann (Streitjahre 2009 und 2013).

II. Sachverhalt:

Das Finanzamt war nach einer Betriebsprüfung der Auffassung, die in den Streitjahren angeschafften PKW seien auch für private Zwecke genutzt worden. Die von dem Kläger geführten Aufzeichnungen über die betrieblichen Fahrten seien nicht als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch anzuerkennen. Der private Nutzungsanteil sei daher nach der sog. 1 %-Methode zu berechnen. Der Kläger meinte, die fast ausschließliche betriebliche Nutzung könne auch durch andere Unterlagen nachgewiesen werden. Hierzu verwies er auf eine bereits beim Betriebsprüfer eingereichte tabellarische und mit einem Computerprogramm nach den Eintragungen im Terminkalender erstellte Auflistung der mit dem im Jahr 2011 angeschafften Fahrzeug durchgeführten betrieblichen Fahrten für die Monate Februar 2012 bis Februar 2013 und zwei Werkstattrechnungen für dieses Fahrzeug vom 23.2.2012 und vom 8.2.2013. Das Finanzgericht hatte die Klage jedoch abgelehnt. Es sei von den Klägern nicht der Nachweis erbracht worden, dass die beiden Fahrzeuge im maßgebenden Zeitraum ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt worden seien.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat der Revision stattgegeben und den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen. Es sei in der Rechtsprechung anerkannt, so der BFH, dass in den Fällen, in denen es aufgrund Fehlens ordnungsgemäßer Fahrtenbücher der Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW nicht - wie in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG vorgegeben - anhand der 1 %-Regelung geführt werden kann, da ein Durchschnittswert in Höhe von monatlich 1 % des abgerundeten Bruttolistenpreises in etwa einem Anteil der Privatnutzung von 20 bis 25 % entspricht. Insbesondere verlange der Sinn und Zweck der Regelungen nicht, den in § 6 Abs.

1 Nr. 4 Satz 3 EStG vorgegebenen Weg zum Nachweis der privaten Nutzung von Kfz auf die in § 7g EStG geregelten Sachverhalte zu übertragen. Die Sätze 2 und 3 des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG stellen Ausnahmen von den allgemeinen Bewertungsregeln dar. Es handele sich hier nicht um Bestimmungen, die umfassend sämtliche Fälle der Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Fahrzeuge erfassen, denn sie betreffen lediglich die zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz.

Der BFH bestätigt zwar, dass das Fahrtenbuch nachweislich nicht ordnungsgemäß geführt worden war. Allerdings ist nach der neueren BFH-Rechtsprechung der Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung nicht nur auf die ordnungsgemäße Führung von Fahrtenbüchern beschränkt, sondern kann auch durch andere Beweismittel geführt werden. Da das erstinstanzliche Finanzgericht andere Nachweise – vor allem die vom Kläger vorgelegten Zeugenaussagen – nicht weiter untersucht hat, sei die Sachverhaltsaufklärung mangelhaft und der Fall erneut vom Finanzgericht zu untersuchen. Die betreffende Zeugin wurde vom Kläger zum Beweis der Tatsache benannt, dass er an den aus den vorgelegten Auflistungen ersichtlichen Terminen betriebliche Fahrten mit dem jeweiligen PKW durchgeführt hatte. Die Zeugin, eine Rechtsanwaltsfachangestellte, hatte u. a. auch den Terminkalender des Klägers geführt, woraus sich entsprechende Auflistungen und Aufstellungen zur betrieblichen und privaten Verwendung der PKW ergaben.

2. Einkünftezurechnung bei sog. doppelter Treuhand

Nach dieser Entscheidung des kann bei der sog. doppelten Treuhand (auch) nach Eintritt des Sicherungsfalles ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO vorliegen.

BFH v. 4.5.2022 - I R 19/18

I. Sachverhalt:

Der Kläger, ein eingetragener Verein, hat gem. § 2 Nr. 1 seiner Satzung den Zweck, „das ihm zu treuen Händen übertragene Treuhandvermögen der ... AG und deutscher ... Konzerngesellschaften ... zu halten und zu verwalten“. Das Treuhandvermögen wird in der Satzung als der Teil des Vermögens der Unternehmen definiert, der jeweils zur Sicherung der Pensionsverpflichtungen der Unternehmen gegenüber ihren versorgungsberechtigten Personen, insbesondere Mitarbeitern und deren Hinterbliebenen aus Pensionszusagen, dient und dem Verein zu diesem Zweck übertragen wurde sowie alle Surrogate dieses Vermögens. Der Kläger verfolgt gem. § 2 Nr. 2 seiner Satzung keine Erwerbsinteressen und wird unentgeltlich tätig. Im Treuhandvertrag aus dem Jahr 2006 sind sowohl eine Verwaltungs- als auch eine Sicherungstreuhand (z. B. für den Fall der Insolvenz der Treugeberin) geregelt. Aus den Kapitalanlagen des Treuhandvermögens wurden Dividenden und sonstige Kapitalforderungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielt.

Über das Vermögen der AG (Treugeberin) wurde im Jahr 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet. Nach Aufforderung durch das Finanzamt reichte der Kläger Körperschaftsteuererklärungen für die Streitjahre 2009 und 2010 ein. Er erklärte darin – entgegen seiner eigenen Rechtsauffassung – (eigene) Einkünfte aus Kapitalvermögen, wobei er eine Kürzung gem. § 8b Abs. 1 KStG vornahm sowie – wegen fehlender Betriebsausgaben – eine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG unterließ. Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer für die Streitjahre fest. Dabei nahm es jeweils eine Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG vor.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg (FG Düsseldorf v. 15.5.2018, 6 K 357/15 K, EFG 2018, 1474). Hiergegen wendet sich die Revision des Klägers.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision hat Erfolg. Das vorinstanzliche FG-Urteil und die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind entsprechend dem Antrag des Klägers aufzuheben.

Der Kläger ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG als rechtsfähiger Verein mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach den Feststellungen des FG ist er nicht gemäß § 5 KStG von der Steuer befreit. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG). Da der Kläger als sonstige juristische Person des privaten Rechts nicht § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG unterfällt, sind nicht alle von ihm erzielten Einkünfte gemäß § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln; vielmehr kann er – wie die Vorinstanz zutreffend angenommen hat – auch Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG erzielen.

Der Ansatz der Dividenden und sonstigen Kapitalforderungen als (Betriebs-)Einnahmen setzt voraus, dass jene Einnahmen dem Kläger steuerrechtlich zuzurechnen sind. Die persönliche Zurechnung von Dividenden richtet sich für die Streitjahre nach § 20 Abs. 5 EStG i. V. m. § 8

Abs. 1 Satz 1 KStG. Anteilseigner i. S. d. § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an dem Kapitalvermögen i. S. d. Abs. 1 Nr. 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 5 Satz 2 EStG).

Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen, und damit dem zivilrechtlichen Eigentümer oder Inhaber des Wirtschaftsguts. Abweichend davon bestimmt allerdings § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO, dass bei Treuhandverhältnissen die Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen sind; dies setzt im konkreten Einzelfall ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis voraus. Dies war in Bezug auf die in Rede stehenden Aktien in den Streitjahren der Fall. Denn nach Ansicht des erkennenden Senats lag vorliegend auch nach Eintritt des Sicherungsfalles, nämlich durch die Insolvenz der Treugeberin in 2009, ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO vor. Ausschlaggebend ist, dass der Kläger als Treuhänder bei der Wahrnehmung der ihm eingeräumten Rechte und Pflichten aus dem Treuhandvertrag allein für Rechnung der Treugeberin handelt und an deren Weisungen gebunden ist. Er kann damit über das Treugut nicht entsprechend seiner rechtlichen Eigentümerstellung verfügen. In besonderer Weise kommt dies im Treuhandvertrag zum Ausdruck, wonach die Treugeberin im Sicherungsfall (nach Zweckerreichung) die Herausgabe des endgültig nicht mehr benötigten Treuhandvermögens verlangen kann (vgl. auch BMF v. 18.1.2016, IV C 1 - S 2252/08/10004 :017, BStBl I 2016, 85, Rz. 157). Da es bei der streitgegenständlichen doppelnützigen Treuhand typischerweise gerade mit dem Treugeberinteresse unvereinbar sein kann, wenn bis zur Zweckerreichung eine jederzeitige Rückgabe des Treuguts vereinbart würde, ist es für die streitgegenständliche Fallgestaltung ausreichend, wenn eine Herausgabe des Übererlöses an den Treugeber vereinbart wird. Nicht zuletzt verbleibt dem Treugeber in jedem Fall das nach Maßgabe des § 675 i. V. m. § 626 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch ohne besondere Vereinbarung bestehende und vertraglich nicht ausschließbare Recht, das Treuhandverhältnis mit einem Treuhänder aus wichtigem Grund zu kündigen und den Ausscheidenden durch einen neuen Treuhänder zu ersetzen (vgl. BFH v. 10.12.1992, XI R 45/88, BStBl II 1993, 538, m. w. N.).

Der Ansatz der Dividenden und sonstigen Kapitalforderungen als Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen kommt nicht in Betracht, da jene Einnahmen dem Kläger steuerrechtlich nicht zuzurechnen sind.

III. Hinweise für die Praxis:

Treuhandverhältnisse sind ein beliebtes Gestaltungsmittel in der Praxis und sowohl durch gesetzliche Regelungen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO) als auch eine ausdifferenzierte Rechtsprechung abgesichert. Dies gilt auch für die sog. doppelte oder doppelnützige Treuhand, mit der der Treuhänder einerseits das Halten und Verwalten des Treuguts zugunsten des Treugebers übernimmt (Verwaltungstreuhand) und andererseits für den Fall des Eintritts eines im Treuhandvertrag definierten Sicherungsfalles beispielsweise die Insolvenzsicherung des Vermögens zugunsten Dritter (hier: versorgungsberechtigte Mitarbeiter und deren Hinterbliebene) gewährleistet. Die Anerkennung der Treuhand hängt von der konkreten (vertraglichen) Ausgestaltung ab. Hierzu liefert die heutige Besprechungsentscheidung weitere Klarheit.

III. Körperschaftsteuer

1. Verdeckte Gewinnausschüttung durch mittelbare Vertriebsförderung

Das FG Nürnberg entschied über eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) einer inländischen GmbH zugunsten ihrer im Ausland ansässigen Konzernmutter. Im Entscheidungsfall hatte die eigene Marketingtätigkeit der Tochtergesellschaft zur Förderung ihrer Vertriebstätigkeit auch weitere Vertriebswege der Muttergesellschaft mittelbar begünstigt, die für die Tochtergesellschaft ihrerseits nachteilig waren.

FG Nürnberg v. 20.7.2021 – 1 K 1388/19, EFG 2022, 962

I. Sachverhalt:

Die internationale A-Gruppe produziert und vertreibt pharmakologische Produkte. Die deutsche A-GmbH wird – über eine inländische Holding und Organträgerin – von einer ausländischen Konzerngesellschaft der A-Gruppe gehalten. Die A-GmbH war für den Vertrieb von Originalprodukten des Konzerns in Deutschland zuständig. Hierzu setzte sie Handelsvertreter ein, welche die Kundschaft von den A-Produkten überzeugen sollten. Das Ergebnis der A-GmbH wurde durch sog. „Parallelimporte“ durch Dritte belastet, die Originalprodukte bei Großhändlern in EU-Mitgliedsstaaten mit einem niedrigeren Preisniveau (z.B. Osteuropa) einkaufen und sie anschließend in ein Land mit einem hohen Preisniveau (z.B. Deutschland) importieren. Der Parallelimport ermöglicht aufgrund der günstigeren Einkaufskonditionen einen niedrigeren Verkaufspreis. Die Parallelimporteure waren nicht mit dem A-Konzern verbunden und traten somit im Inland als Konkurrenten der A-GmbH auf. Der Aufwand für die Vermarktungsaktivitäten der A-GmbH war unabhängig davon, ob die Beratung zur Abnahme eines A-Produkts, eines Nachahmerprodukts oder eines A-Originalprodukts eines Parallelimporteurs führt. In die – branchenüblichen – Bonuszahlungen an die Außendienstmitarbeiter flossen nämlich auch Abnehmer-Umsätze aus Parallelimporten ein.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Vermarktungsaktivitäten der A-GmbH durchgeführte Vermarktung des Originalproduktes auch den Parallelimporteuren und damit mittelbar auch der ausländischen Muttergesellschaft nutze, deren Umsatz und Gewinn auch durch den Verkauf der Originalprodukte durch Parallelimporteure erhöht werde. Da die A-GmbH insofern keine Vergütung von den Parallelimporteuren bzw. der Muttergesellschaft erhalte, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor. Das FG Nürnberg schloss eine vGA aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Keine verhinderte Vermögensmehrung: Eine verhinderte Vermögensmehrung liegt nicht vor, da es an einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis fehlt. Hierzu hätte wäre im Fremdvergleich nachzuweisen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen, sondern eine höhere Vergütung als die A-GmbH erhalten hätte, um die Parallelimporte durch den A-Konzern abzudecken. Einen solchen Nachweis habe das Finanzamt aber nicht erbracht. Das FG Nürnberg ging daher davon aus, dass die A-GmbH die ihr getragenen Aufwendungen im Eigeninteresse getätigt hat. Die Umsatzrückgänge aufgrund von Parallelimporten führen nicht zu einer Vermögensminderung im Sinne

einer vGA, da sie nicht durch ein verbundenes Unternehmen, sondern durch ein Konkurrenzunternehmen veranlasst waren, dem gegenüber weder die A-GmbH noch der Mutterkonzern verpflichtet waren. Auch fremde Dritte hätten nicht notwendigerweise über eine Verhandlungsposition verfügt, von der Konzernmutter eine Vergütung für deren mittelbare Absatzförderung über Parallelimporte zu erlangen. Der Vertrieb von Parallelimporten lag nach Überzeugung des Senats auch nicht im Interesse der Muttergesellschaft.

III. Hinweise für die Praxis:

Nun wird der BFH im Rahmen der Revision zu klären haben, ob Marketingleistungen, die nicht allein dem eigenen Unternehmen zugutekommen, sondern auch mittelbar den Gesamtumsatz des Mutterkonzerns fördern (sog. „unvermeidliche Reflexwirkungen“), gesondert zu vergüten sind. Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die mittelbare Förderung der Absatzpotenziale anderer Konzerngesellschaften besonders bewertbare Vorteile beinhalten könnte, wenn – wie hier – die beworbenen Produkte auf demselben Absatzmarkt durch mehrere Vertriebspartner verfügbar sind und ein Konzernunternehmen durch seine Vertriebsaktivitäten mittelbare Vorteile für weiteren Vertriebswege schafft.

2. Mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung bei nießbrauchbelasteten GmbH-Geschäftsanteilen

Der Bundesfinanzhof musste klären, ob Zahlungen aufgrund einer Gewinnausschüttung im Anschluss an die Einbringung nießbrauchsbelasteter Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum Ansatz einer sog. mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter führen. Wenn dem Nießbrauchberechtigten lediglich ein Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil eingeräumt ist, ohne dass dieser wesentliche Verwaltungsrechte und Stimmrechte ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann, sind die Kapitaleinnahmen nach dem aktuellen Urteil aus München ertragsteuerlich weiterhin dem Anteilseigner zuzurechnen.

BFH-Urteil vom 14. Februar 2022 (VIII R 29/18) sowie inhaltsgleiches Urteil vom 14. Februar 2022 (VIII R 30/18)

I. Sachverhalt:

Die Klägerin und eine weitere Person (X) waren jeweils hälftige Gesellschafter an drei GmbHs (A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH). Mit notariellem Vertrag vom 16.12.2004 bestellten die Klägerin und X an ihren Geschäftsanteilen der C GmbH einen Nießbrauch mit einer Quote von 80 % zugunsten der A GmbH (sog. Quotennießbrauch). Die mit den Geschäftsanteilen verbundenen Mitverwaltungsrechte, insbesondere die Stimmrechte, sollten dem jeweiligen Anteilseigner verbleiben. Die Bestellung erfolgte unentgeltlich.

Notariell am gleichen Tag beschlossen die Klägerin und X als Gesellschafter der B GmbH die Erhöhung des Stammkapitals der B GmbH. Die neue Stammeinlage auf das erhöhte Stammkapital sollten die Klägerin und X nicht in Geld, sondern durch Einbringung ihrer (nießbrauchbelasteten) Geschäftsanteile an der C GmbH leisten. Zugleich erklärten die Klägerin und X, dass sie die neue Stammeinlage jeweils hälftig übernehmen.

Im Jahr 2004 und 2006 beschloss die Gesellschafterversammlung der C GmbH eine Gewinnausschüttung, wovon jeweils noch am selben Tag ein Betrag direkt an die A GmbH ausgezahlt wurde. Das Finanzamt war der Auffassung, dass in Höhe der Zahlungen aufgrund des Quotennießbrauchs an die A GmbH sowohl der Klägerin als auch X jeweils hälftig eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zugeflossen sei. Das Hessische Finanzgericht hatte die Klage abgewiesen.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der Revision der Klägerin statt. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung: Dessen tatsächliche Feststellungen reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob die Vorteilszuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst war oder aus anderen (betrieblichen) Gründen erfolgte.

Direkte Auszahlung aufgrund Quotennießbrauch als Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH: Das Finanzgericht habe zwar zu Recht eine Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH gesehen. Die Ausschüttungen der C GmbH sind - auch insoweit - einkommensteuerlich der B GmbH als Anteilseignerin zuzurechnen. Die B GmbH war infolge der Einbringung am 16.12.2004 im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsbeschlüsse aus 2004 und 2006 Anteilseignerin der Geschäftsanteile der C GmbH. Durch die direkte Auszahlung an die A GmbH aufgrund des Quotennießbrauchs kam es sodann zu einer Vorteilszuwendung von der B GmbH

an die A GmbH, die der Klägerin - vorbehaltlich der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung - aufgrund ihres "Näheverhältnisses" zur A GmbH auch zuzurechnen ist. Diesbezüglich musste die B GmbH, der insofern kein Erstattungsanspruch zustand, die Auszahlung durch die C GmbH an die A GmbH wegen des Quotennießbrauchs dulden.

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung noch ungeklärt: Nach den Feststellungen des Finanzgerichts war die Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH durch die Einbringung der nießbrauchbelasteten Geschäftsanteile der C GmbH in die B GmbH aufgrund des Kapitalerhöhungsbeschlusses und der entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen veranlasst. Es sei jedoch nicht ausgeschlossen, so der BFH in seiner Zurückverweisungs begründung an das Finanzgericht, dass die Einbringung der Geschäftsanteile an der C GmbH in die B GmbH gegen Erhalt neuer Geschäftsanteile an dieser zwischen der Klägerin und der B GmbH nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen und daher wie unter fremden Dritten vollzogen wurde. In diesem Fall wären die Einbringung der nießbrauchbelasteten Anteile und die nachfolgende Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen und eine vGA der B GmbH an die Klägerin ausgeschlossen.

Das Finanzgericht muss nun im zweiten Rechtsgang Feststellungen zur Einbringung der Geschäftsanteile der C GmbH in die B GmbH und den zugrunde liegenden Vereinbarungen nachholen.

IV. Umsatzsteuer

1. BMF: Vorsteuerberichtigung nach § 15a Umsatzsteuergesetz (UStG) bei Aufgabe nur einer von mehreren Tätigkeiten

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 01. September 2022 zu dem EuGH-Urteil vom 9. Juli 2020, C-374/19, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, und dem BFH-Folgeurteil vom 27. Oktober 2020 – V R 20/20 (V R 61/17) Stellung genommen und dabei den Umsatzsteueranwendungserlass angepasst.

I. Hintergrund:

Auf ein Vorlageersuchen des BFH hat der EuGH mit Urteil vom 9. Juli 2020, C-374/19, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler entschieden, dass das Unionsrecht einer nationalen Regelung nicht entgegenstehe, nach der ein Steuerpflichtiger, der das Recht erworben hat, die auf die Errichtung einer zur Nutzung sowohl für besteuerte als auch für steuerbefreite Umsätze bestimmten Cafeteria im Anbau eines von ihm umsatzsteuerfrei betriebenen Alten- und Pflegeheims entfallende Vorsteuer anteilig abzuziehen, zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs verpflichtet ist, wenn er jeglichen besteuerten Umsatz in den Räumlichkeiten dieser Cafeteria eingestellt hat, sofern er weiterhin steuerbefreite Umsätze in diesen Räumlichkeiten getätigt und diese somit nunmehr ausschließlich für diese Umsätze genutzt hat.

In seinem Folgeurteil vom 27. Oktober 2020 – V R 20/20 (V R 61/17), hat der BFH daraufhin entschieden, dass bei einem Gegenstand, den der Unternehmer zunächst gemischt für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze genutzt hatte und bei dem die Verwendung für die steuerpflichtigen Umsätze entfällt, während der Unternehmer die Verwendung für die steuerfreien Umsätze fortsetzt, dies zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen könne. Demgegenüber bewirke der bloße Leerstand ohne Verwendungsabsicht keine Änderung der Verhältnisse.

II. Zu diesen Entscheidungen vertritt das BMF folgende Auffassung:

Der EuGH hat im Urteil C-374/19 bestätigt, dass bei einer ursprünglichen Nutzung der Räumlichkeiten einer Cafeteria sowohl für besteuerte Tätigkeiten als auch für steuerbefreite Tätigkeiten der Wegfall der besteuerten Tätigkeit bei ausschließlicher Nutzung der Räumlichkeiten für die steuerbefreite Tätigkeit ein Anwendungsfall des § 15a UStG sein kann.

Auch der BFH ist im Folgeurteil V R 20/20 (V R 61/17) dieser Entscheidung im Grundsatz gefolgt. Lediglich aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalles ist er zu dem Ergebnis gekommen, dass bei dem streitigen Sachverhalt möglicherweise ausnahmsweise doch keine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG durchzuführen war, weshalb er die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen hat. Im Streitfall hing eine Änderung der Verhältnisse demnach davon ab, ob die verfahrensgegenständliche Cafeteria ständig verschlossen gewesen war und nur anlässlich der (auch in den Vorjahren erfolgten) Nutzung für einzelne Veranstaltungen im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen geöffnet worden ist. In diesem Fall liegt keine Nutzungsänderung der Cafeteria hinsichtlich der aufgegebenen Tätigkeit vor, sondern weiterhin eine zum Vorsteuerabzug berechtigende erfolglose Investition. Für den Fall jedoch, dass die Cafeteria jederzeit offenstand und damit potentiell hätte genutzt werden können, liegt eine tatsächliche Nutzung nur noch für steuerfreie Umsätze und damit eine Änderung der Verhältnisse i. S. v. § 15a UStG vor. Eine

derartige Entscheidung kann nur unter Beachtung aller Umstände des Einzelfalles getroffen werden.

Der UStAE wird in Abschnitt 15a.2 Abs. 8 um die Sätze 4 bis 6 ergänzt:

„Bei einer ursprünglich gemischten Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG, bei der eine Tätigkeit aufgegeben wird (z. B. die zum Vorsteuerabzug berechtigende) und das Wirtschaftsgut nunmehr ausschließlich für Zwecke der beibehaltenen Tätigkeit (z. B. der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden) genutzt wird, ist grundsätzlich von einer Änderung der Verhältnisse im Sinne von § 15a UStG auszugehen (vgl. EuGH-Urteil vom 9. 7. 2020, C-374/19, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, BStBl. II 2022 S. xxx). Es ist jedoch unter Beachtung aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob im Anschluss ausnahmsweise eine nur punktuelle Verwendung des betroffenen Wirtschaftsgutes im Rahmen der beibehaltenen Tätigkeit und im Übrigen nunmehr ohne Zweifel eine Nichtnutzung (z. B. ein Leerstand) ohne Verwendungsabsicht vorliegt. Im Umfang einer derartigen Nichtnutzung liegt keine Änderung der Verhältnisse im Sinne von § 15a UStG vor (vgl. BFH-Urteil vom 27. 10. 2020 – V R 20/20 (V R 61/17), BStBl II 2022 S. xxx).“

2. Zuordnungsentscheidung eines gemischt genutzten Gegenstandes zum Unternehmen

Für die Dokumentation der Zuordnung zum Zwecke eines Vorsteuerabzugs ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) aufgrund des Ergebnisses zweier vorausgegangener Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof (EuGH) entschieden.

BFH-Urteile vom 4. Mai 2022 - XI R 29/21 - XI R 7/1 und teilweise inhaltsgleich XI R 28/21 - XI R 3/19,

I. Sachverhalt:

Im Streitfall XI R 29/21 (XI R 7/19) erwarb der Kläger in 2014 (Streitjahr) eine Photovoltaikanlage. Den seit September 2014 erzeugten Strom verbrauchte er teilweise selbst, teilweise speiste er ihn in das Stromnetz eines Netzbetreibers (X) ein. Finanzamt und Finanzgericht lehnten das Ansinnen des Klägers ab, er habe bereits mit Abschluss des Einspeisevertrags im September 2014 seine Zuordnungsentscheidung nach außen dokumentiert.

Der Fall XI R 28/21 (XI R 3/19) betraf die Zuordnung eines in Bauplänen mit "Arbeiten" bezeichneten Zimmers zum Unternehmen und die Geltendmachung des damit zusammenhängenden anteiligen Vorsteuerabzugs für 2015. Erstmals im September 2016 machte der Kläger für die Errichtung dieses Zimmers anteilig den Vorsteuerabzug geltend. Finanzamt und Finanzgericht vertraten die Auffassung, eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liege nur vor, wenn sie bis zum 31. Mai des Folgejahres dem Finanzamt gegenüber abgegeben werde. Die Planungsunterlagen seien keine hinreichende Dokumentation der Zuordnungsentscheidung.

Da für den BFH zweifelhaft war, ob ein Mitgliedstaat eine Ausschlussfrist für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorsehen darf, hatte er zur weiteren Klärung den EuGH um Vorabentscheidung gebeten. Der EuGH entschied in den beiden verbundenen Rechtssachen, dass einem Unternehmen der Vorsteuerabzug zwar grundsätzlich verweigert werden darf, wenn bestimmte Fristen nicht eingehalten werden. Der BFH müsse prüfen, ob die fragliche Ausschlussfrist, d. h. der 31. Mai des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Zuordnungsentscheidung getroffen wurde, im Hinblick auf das Ziel der Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit verhältnismäßig ist.

II. Schlussurteile des BFH

Der BFH hat nun in beiden Fällen der Revision der Kläger stattgegeben.

Im Streitfall XI R 29/21 (XI R 7/19) bestand ein Zuordnungswahlrecht des Klägers, da er den von der Photovoltaikanlage erzeugten Strom teilweise steuerpflichtig an X geliefert und teilweise für private Zwecke verbraucht hat. Steht nach außen hin und anhand objektiver Anhaltspunkte, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind, fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es entgegen dem Urteil des Finanzgerichts nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt. Die so verstandene Frist sieht der BFH auch als verhältnismäßig an. Dem Steuerpflichtigen werde dadurch der Vorsteuerabzug weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert, weil er nach der ständigen Rechtsprechung des

EuGH ohnehin beim Erwerb wählen muss, ob er als Steuerpflichtiger handelt und dies eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

Entsprechend hat der BFH im teilweise inhaltsgleichen Urteil im Streitfall XI R 29/21 (XI R 7/19) entschieden. Für eine Zuordnung zum Unternehmen kann bei Gebäuden die Bezeichnung eines Zimmers als Arbeitszimmer in Bauantragsunterlagen jedenfalls dann sprechen, wenn dies durch weitere objektive Anhaltspunkte untermauert wird.

Insbesondere, wenn der Unternehmer für seinen Gerüstbaubetrieb einen Büroraum benötigt, er bereits in der Vergangenheit kein externes Büro, sondern einen Raum seiner Wohnung für sein Unternehmen verwendet hat und er beabsichtigt, dies in dem von ihm neu errichteten Gebäude so beizubehalten. Anhand der tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts kann allerdings nicht entschieden werden, ob der Kläger die Zuordnung der Eingangsleistungen des Streitjahres zum Unternehmen rechtzeitig, d.h. bis zum 31. Mai des Folgejahres, "implizit" (konkludent) vorgenommen hat.

Diese Feststellungen muss das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang noch nachholen. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts, so der BFH, könne sich aber aus den Bauplänen eine Zuordnung ergeben, sofern zu den Bauplänen weitere Umstände hinzutreten.

3. Steuerentstehung bei Vermittlungsleistungen und Ratenzahlungen

Die Vereinbarung einer Ratenzahlung begründet umsatzsteuerlich keine Uneinbringlichkeit. Eine Teilleistung, bei der für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird, erfordert eine Leistung mit kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Schlussurteil nach einer diesbezüglichen Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) festgestellt, der in seinem Urteil die sogenannte Sollbesteuerung bestätigt hatte.

BFH, Urteil vom 1. Februar 2022, V R 37/21 - V R 16/19

I. Hintergrund

Nach damaliger Auffassung des Bundesfinanzhofes (BFH) sollte eine längerfristige Nichtzahlung durch den Abnehmer wegen (auch zum Teil) späterer Fälligkeit der Gegenleistung dazu führen können, dass auch die Steuer erst bei Fälligkeit zu entrichten ist.

Wie sich aufgrund eines diesbezüglich vom BFH initiierten Vorabentscheidungsersuchen jedoch herausstellte, teilt der Europäische Gerichtshof (EuGH) diese Auffassung nicht. Vielmehr müsse von einer Versteuerung des gesamten Vermittlungshonorars bereits im Jahr der Erbringung der Vermittlungsleistung ausgegangen.

II. Sachverhalt:

Strittig war der Zeitpunkt der Versteuerung des Entgelts aus einer Honorarvereinbarung. Die Klägerin versteuerte ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten und erbrachte im Streitjahr 2012 eine steuerpflichtige Vermittlungsleistung an eine GmbH auf der Grundlage einer entsprechenden Honorarvereinbarung. Das vereinbarte Honorar sollte in fünf Teilbeträgen von jeweils 200.000 € und im Abstand von jeweils einem Jahr gezahlt werden.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Ratenzahlung begründet keine Uneinbringlichkeit. Hierzu hat der EuGH in seinem das Revisionsverfahren betreffenden Urteil vom 28. Oktober 2021 - C-324/20, (X-Beteiligungsgesellschaft) entschieden, dass die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung nicht als Nichtbezahlung des Preises einzustufen ist und deshalb nicht die Steuerbemessungsgrundlage mindert. Nach Rz 61 ff. des EuGH Urteils ist eine vor ihrem Zahlungstermin nicht fällige Honorarrate nicht dem gleichzusetzen, dass der Leistungsempfänger die gegen ihn bestehende Forderung nur teilweise erfüllt.

Der EuGH, so der BFH, hatte weiter entschieden, dass der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Ausführung des jeweiligen Umsatzes unabhängig davon entsteht, ob die für diesen Umsatz geschuldete Gegenleistung bereits entrichtet wurde. Daher schuldet der Lieferer oder der Dienstleistungserbringer dem Fiskus die Mehrwertsteuer, selbst wenn er von seinem Kunden noch keine Zahlung für den bewirkten Umsatz erhalten hat (EuGH-Urteil X-Beteiligungsgesellschaft, Rz 54). Dementsprechend kommt eine Einschränkung der Sollbesteuerung dergestalt, dass der Unternehmer nur bereits fällige Entgeltansprüche zu versteuern hat, nicht in Betracht. Der EuGH sieht insoweit den Umstand, dass die Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer,

die sie an den Staat zu entrichten haben, vorfinanzieren müssen, wenn sie einmalige Leistungen erbringen, deren Vergütung ratenweise erfolgt, als unbeachtlich an (EuGH-Urteil, Rz 51).

Mit seinem Urteil bestätigt der BFH nun die Auffassung des Finanzamts, hat aber die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen, welches der Klage zunächst stattgegeben hatte. Das Finanzgericht, so der BFH, ist zu Unrecht von einer Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ausgegangen. Im zweiten Rechtsgang sind daher jetzt noch weitere Feststellungen zur Steuerentstehung bei Teilleistungen zu treffen.

4. Kein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Stromspeichers

Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Stromspeichers ist eigenständig und unabhängig davon zu prüfen, ob ein Batteriespeichersystem zugleich oder nachträglich mit der Photovoltaikanlage angeschafft und in Betrieb genommen worden ist. Umsatzsteuerlich zählt ein Stromspeicher nicht zu den für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Das FG hat damit der von Teilen der Finanzverwaltung vertretenen gegenteiligen Auffassung für zeitgleich angeschaffte Anlagen nebst Speichersystem eine klare Absage erteilt.

FG Baden-Württemberg 19.2.20, 12 K 418/18

I. Sachverhalt

Kläger sind die Eheleute A und B (A und B-GbR), die bereits seit 2013 eine Aufdach-Solaranlage betreiben. Die GbR plante im Jahr 2016 eine weitere Photovoltaikanlage mit Batteriespeichersystem auf der Nordseite des Daches. Diese Komplettanlage sollte mit einem Programm finanziert werden, das vor Abschluss der Verträge im Jahr 2016 eingestellt wurde. Auf Vorschlag der finanzierenden Banken wurde daher zunächst die Photovoltaikanlage erworben und aufgebaut und der Erwerb des Speichersystems auf das Jahr 2017 verschoben, um die Fördermittel zu erhalten. Nach Lieferverzögerungen wurde das Speichersystem im Frühsommer 2017 in Betrieb genommen. Das Batteriespeichersystem dient der Speicherung des durch die Solaranlage erzeugten Stroms, der ausschließlich für die private Versorgung der Eheleute verwendet wird.

Das Finanzamt lehnte den Vorsteuerabzug für das Speichersystem ab. Die Stromspeicher seien nachträglich angeschafft worden, dienten der privaten Stromversorgung und könnten daher nicht dem Unternehmen zugeordnet werden. Eine Ausnahme komme nur bei gleichzeitiger Anschaffung von Photovoltaikanlage und Stromspeicher in Betracht. Das FG sieht die hiergegen gerichtete Klage als unbegründet an und weist ausdrücklich darauf hin, dass selbst bei einem zeitgleichen Einbau des Speichers ein Vorsteuerabzug ausgeschieden wäre. Damit stellt es sich gegen Teile der Finanzverwaltung, die nur bei nachträglich eingebauten, nicht aber zeitgleich eingebauten Speichern den Vorsteuerabzug versagen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Wird der durch eine Photovoltaikanlage produzierte und in Batterien gespeicherte Strom ausschließlich für den privaten Verbrauch der Steuerpflichtigen verwendet, dient das Batteriespeichersystem nicht der Erzielung von Einnahmen und wird mithin nicht für Zwecke besteuert Umsätze verwendet.

Der Vorsteuerabzug richtet sich nicht nach der Verwendung der Photovoltaikanlage, da das Batteriespeichersystem nicht Bestandteil der Photovoltaikanlage geworden ist.

Hinweis:

Ein Stromspeicher gehört nicht zu den für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten, da ein Stromspeicher nicht der Produktion von Solarstrom dient. Insbesondere ist die Installation eines Batteriespeichersystems keine unabdingbare Voraussetzung für die

Einspeisung des in der Photovoltaikanlage produzierten Stroms in das Netz des Strombetreibers. Zwar ist in § 9 Abs. 1 und 2 EEG ein sog. Einspeisemanagement vorgesehen. Letztlich erfordert dies jedoch nicht die Installation von Stromspeichern, sondern lediglich eine Abregelmöglichkeit der Stromeinspeisung ins Netz z. B. mithilfe sog. parametrisierter Funkrundsteuerempfänger.

Die eigenständige Beurteilung eines Stromspeichers im Hinblick auf den Vorsteuerabzug erfolgt unabhängig davon, ob das Batteriespeichersystem zugleich oder nachträglich mit der Photovoltaikanlage angeschafft bzw. in Betrieb genommen worden ist. Es gibt keine Gründe, die eine Differenzierung nach dem Anschaffungs- bzw. Inbetriebnahmezeitpunkt rechtfertigen.

III. Hinweise für die Praxis:

Im Besprechungsfall wurde der Vorsteuerabzug aus dem Stromspeicher (auch Batteriespeicher oder Solarspeicher genannt) versagt. Dabei war es für das FG nicht entscheidungserheblich, dass der Speicher zwar nachträglich eingebaut wurde, es aber dennoch einen engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung und Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage gab. Selbst bei einem absolut zeitgleichen Einbau hätte das FG den Vorsteuerabzug versagt. Das ist bemerkenswert, denn einerseits weist das FG darauf hin, dass der Stromspeicher keine wesentliche Komponente der Photovoltaikanlage ist, andererseits kommt ihm aber nicht die Einordnung der Hauptleistung, also der Photovoltaikanlage, zugute. Letztlich wird der Speicher als eigenständiger Gegenstand betrachtet, der umsatzsteuerlich gesondert zu betrachten ist. Und wenn ein Speicher ausschließlich für die Speicherung des anschließend selbst (im eigenen Haushalt) genutzten Stroms verwendet wird, kommt ein Vorsteuerabzug auch nicht anteilig in Betracht.

Zumindest die OFD Karlsruhe und das Bayerische Landesamt für Steuern sind der Auffassung, dass bei zeitgleich angeschafften Photovoltaikanlagen und Batteriespeichern ein einheitliches Zuordnungsobjekt vorliegt und die Komponenten umsatzsteuerlich in diesem Fall einen einheitlichen Gegenstand bilden. Das Bayerische Landesamt für Steuern führt zudem aus: „Ist beim Abschluss des jeweiligen Verpflichtungsgeschäftes eine zeitgleiche Lieferung und Inbetriebnahme der PV-Anlage und der Batterie geplant und findet jedoch aus vom Unternehmer nicht zu vertretenden Gründen tatsächlich eine zeitversetzte Lieferung und Inbetriebnahme statt, ist für die Prüfung der 10 %-Grenze des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG weiterhin von einem einheitlichen Zuordnungsobjekt auszugehen.“ (OFD Karlsruhe 13.8.19, S 7104; Bayerisches Landesamt für Steuern, Broschüre „Hilfe zu Photovoltaikanlagen“, Stand November 2021). Bei Befolgung dieser Anweisung wäre der Vorsteuerabzug für den Stromspeicher also zu gewähren gewesen.

Das FG sieht sich aber weder an die Auffassung der Finanzverwaltung aus Karlsruhe noch aus Bayern gebunden und verneint auch einen Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen. Ob die Verwaltungsanweisungen gegebenenfalls im Rahmen einer nach § 163 AO oder § 227 AO zu treffenden Billigkeitsentscheidung zu berücksichtigen wären, hat das FG im vorliegenden Verfahren nicht geprüft bzw. nicht prüfen können.

Unabhängig davon haben – soweit erkennbar – ohnehin nicht alle Bundesländer die Auffassung aus Baden-Württemberg und Bayern geteilt, sondern schon seit langem darauf verwiesen, dass die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten eines Batteriespeichers nur dann abgezogen werden könne, wenn nachgewiesen sei, dass ein unselbstständiger Bestandteil der Photovoltaikanlage gegeben sei. Das gelte auch bei zeitgleich eingebauten Speichern. Und dieser

Nachweis könne nur gelingen, wenn mit dem Einbau des Batteriespeichers umfassende Arbeiten einhergehen und dieser nicht ohne Weiteres wieder ausgebaut werden kann (bei Einbau vor dem Wechselrichter, d. h. DC bzw. gleichstromseitig; siehe dazu die nachfolgenden Hinweise zur einkommensteuerlichen Behandlung).

Das Urteil des FG Baden-Württemberg liegt offenbar auf der Linie des BFH, denn dieser hatte bereits mit Beschluss vom 7.2.18 (V B 105/17) entschieden, dass ein Stromspeicher nicht zu den (wesentlichen) Komponenten einer Photovoltaikanlage gehört. Allerdings ging es in dem zugrundeliegenden Sachverhalt um den nachträglichen Einbau eines Stromspeichers.

Insgesamt bleibt also festzuhalten, dass der Vorsteuerabzug für Batteriespeicher auf gerichtlichem Wege kaum zu erreichen ist, seitens der Finanzverwaltung jedoch keine einheitliche Linie vorliegt. Im Rahmen einer Kalkulation sollte der Vorsteuerabzug jedenfalls nicht eingeplant werden. Das gilt sowohl für zeitgleich als auch für nachträglich installierte Speicher – immer vorausgesetzt natürlich, dass diese ausschließlich der Speicherung des Stroms dienen, der im eigenen Haushalt verbraucht wird. Dient die Batterie der Speicherung des Stroms, der anschließend zu eigenen oder fremden gewerblichen Zwecken verbraucht bzw. Mietern überlassen wird, ist die steuerliche Behandlung natürlich eine andere.

Das Gesagte gilt gleichermaßen für andere Komponenten wie z. B. Leistungsoptimierern, die den Energieertrag von Photovoltaikanlagen verbessern, sowie für Systeme zur Überwachung der Anlage.

Um Missverständnisse zu vermeiden: Die Uneinheitlichkeit in der Finanzverwaltung betrifft nur zeitgleich eingebaute Batteriespeicher. Bei nachträglich eingebauten Batteriespeichern – vertritt sie – soweit erkennbar – schon seit langem allgemein die Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug ausscheidet, wenn dieser ausschließlich der Speicherung des selbst verbrauchten Stroms dient. Zudem sei darauf hingewiesen, dass die obigen Ausführungen für Photovoltaikanlagen, die vor dem 1.4.12 in Betrieb genommen wurden, nicht ohne Weiteres übertragbar sind. Umsatzsteuerlich wird unterstellt, dass der gesamte Strom an den Netzbetreiber geliefert und der Direktverbrauch als Rücklieferung des Netzbetreibers gewertet wird. Was dies in Bezug auf eventuell nachträglich eingebaute Stromspeicher bedeutet, könnte noch zu Streitigkeiten führen.

Auch einkommensteuerlich stellt sich die Frage der Behandlung von Batteriespeichern. Hier ist die Einordnung seitens der Finanzverwaltung ebenfalls nicht einheitlich:

Hinzuweisen ist zunächst auf die Antwort der Bundesregierung auf eine Anfrage der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 17/1441 und 17/14536). Auf die Frage zu Punkt 19 („Wie werden Speicher und gespeicherter Strom umsatz- und ertragsteuerlich behandelt?“) lautet die Antwort: „Zusammen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage sind diese Aufwendungen zu aktivieren und im Wege der Absetzungen für Abnutzung über die gesamte Nutzungsdauer verteilt als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.“

In der Broschüre des Bayerischen Landesamts für Steuern hingegen wird danach differenziert, ob der Batteriespeicher ein selbstständiges oder unselbstständiges Wirtschaftsgut darstellt. So heißt es auf den Seiten 40, 41: „Batteriespeicher können auf unterschiedliche Art und Weise

in eine (bestehende) Photovoltaikanlage integriert werden (Einbau vor oder nach dem Wechselrichter). In Abhängigkeit von der Bauart kann der Batteriespeicher daher steuerlich gesehen ein selbstständiges Wirtschaftsgut oder ein unselbstständiger Bestandteil der Photovoltaikanlage sein.

Stellt der Batteriespeicher ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar (bei Einbau nach dem Wechselrichter, d. h. AC bzw. wechselstromseitig) und dient er allein der Zwischenspeicherung des selbst erzeugten Stroms zur anschließenden privaten Verwendung, ist der Batteriespeicher dem Privatvermögen zuzuordnen. Die Entnahme des Stroms erfolgt in diesen Fällen bereits im Zeitpunkt der Speicherung.

Dient der Batteriespeicher auch der Einspeisung ins Netz, kann er (bei einer Nutzung hierzu zu > 10 %) bzw. muss er (bei einer Nutzung hierzu über 50 %) als Betriebsvermögen behandelt werden. Die Anschaffungskosten (gemindert um evtl. Zuschüsse) sind auf die steuerliche Nutzungsdauer von zehn Jahren zu verteilen (Abschreibungen). Die Entnahme des Stroms erfolgt in diesen Fällen im Zeitpunkt des Selbstverbrauchs. Ist der Batteriespeicher unselbstständiger Bestandteil der Photovoltaikanlage (bei Einbau vor dem Wechselrichter, d. h. DC bzw. gleichstromseitig), ist er einheitlich mit der Photovoltaikanlage auf 20 Jahre (bzw. bei nachfolgender Anschaffung auf die (rechnerische) Restnutzungsdauer abzuschreiben. Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen der einheitlichen Photovoltaikanlage (inkl. Batteriespeicher) gelten dieselben Grundsätze wie für die Beurteilung einer Photovoltaikanlage ohne Batteriespeicher. Die Entnahme des Stroms erfolgt dann erst bei Selbstverbrauch.“

Für kleine Photovoltaikanlagen mit einer Leistung bis zu 10 kWp können Steuerpflichtige von dem sogenannten Liebhabereiwahlrecht Gebrauch machen. Für ertragsteuerliche Zwecke ist die Anlage dann ohne Belang.

Das Liebhabereiwahlrecht gilt allerdings nicht für die Umsatzsteuer. Hier wäre allenfalls zu prüfen, ob die Kleinunternehmerregelung angewandt werden soll, allerdings natürlich unter Inkaufnahme des fehlenden Vorsteuerabzugs. Das wiederum ist – bei allem Wunsch nach Vereinfachung – vielfach nicht gewollt.

5. Umsatzsteuerliche Organschaft bei GmbH & Co. KG

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofes kann im Verhältnis zwischen zwei Schwestergesellschaften nicht bestimmt werden, welche Schwestergesellschaft Organträger und welche Organgesellschaft ist, so dass ohne Einbeziehung des gemeinsamen Gesellschafters keine Organschaft zwischen den beiden Schwestergesellschaften besteht. Die wirtschaftliche Eingliederung (Verflechtung der Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft) kann dabei auch auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen zweier Organgesellschaften beruhen.

BFH-Urteil vom 1. Februar 2022 - V R 23/21

I. Sachverhalt:

In dem Streitfall waren zwei Punkte klärungsbedürftig, nämlich die wirtschaftliche Eingliederung (Verflechtung der Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft) und das Fehlen einer organschaftlichen Verbindung zwischen zwei Schwestergesellschaften. Unternehmensgegenstand der Klägerin war insbesondere die Übernahme der persönlichen Haftung und Geschäftsführung der A-KG (KG), deren einzige Komplementärin die Klägerin war. Die Klägerin war am Gesellschaftsvermögen der KG nicht beteiligt und nahm auch nicht am Gewinn und Verlust der KG teil. Einziger Kommanditist der KG war Z. Unternehmensgegenstand der KG war die Finanz- und Versicherungsmaklertätigkeit. Aufgrund eines Dienstleistungsvertrages stand der Klägerin gegenüber der KG für ihre Geschäftsführertätigkeit ein Vergütungsanspruch zu. Die Geschäftsräume wurden der Klägerin von Z und dessen Ehefrau vermietet. Später übernahm die Klägerin aus betrieblichen Organisationsgründen die zuvor von der KG erbrachten umsatzsteuerpflichtigen Beratungsleistungen an Dritte als eigenen Geschäftsbetrieb.

Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Klägerin steuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen an die KG erbracht habe. Die Klägerin machte geltend, sie sei in das Unternehmen des Z eingegliedert gewesen. In wirtschaftlicher Hinsicht ergebe sich dies daraus, dass sie Geschäftsführerin der KG gewesen sei. Z habe die Geschäftsräume vermietet, in denen auch die Klägerin ihren Sitz gehabt habe. Z habe als Bruchteilseigentümer persönlich vermietet. Es habe auch eine Organschaft zwischen Z und der KG bestanden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klägerin konnte mit ihren Argumenten nicht durchdringen. Die Leistungen der Klägerin an die KG sind mangels Organschaft steuerbar und steuerpflichtig. Es bestand keine Organschaft zwischen der Klägerin und Z als Organträger. Ebenso liege keine Organschaft zwischen der Klägerin und der KG als Schwestergesellschaften vor. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem Unionsrecht, so der BFH in seinem Urteil.

Es besteht keine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in Z als Organträger. Diese wird nicht durch die Geschäftsführertätigkeit des Z bei der Klägerin begründet, da Z insoweit nichtselbständig und damit nicht als Unternehmer tätig war. Auch die Vermietung der Büroräume begründet keine unmittelbare wirtschaftliche Eingliederung, da Z an die KG, nicht aber an die Klägerin vermietet hat.

Es liegt auch keine mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Klägerin in das Unternehmen des Z aufgrund einer Verflechtung mit dem Unternehmensbereich der KG vor. Dies setzt indes voraus, dass die KG in das Unternehmen des Z eingegliedert ist, was im Streitfall im Hinblick auf das Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung zu verneinen ist.

Die Klägerin ist auch nicht mit der KG als Schwestergesellschaft organschaftlich verbunden. Für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft reicht es nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist.

III. Hinweise für die Praxis;

Die deutsche Organschaft ist derzeit unionsrechtlich umstritten und steht im Fokus des EuGH, der sich dazu aufgrund zweier Vorabentscheidungsersuchen des BFH in absehbarer Zeit abschließend dazu äußern wird (hierzu unsere Blogbeiträge zu den anhängigen Rechtssachen C-141/20 und C-269/20). Trotzdem hat der BFH in seinem aktuellen Urteil u. a. darauf hingewiesen, dass er unabhängig von ihrer Unionsrechtskonformität an den umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen festhält, indem er darauf hinweist, dass „sich nicht die Frage stellt, ob anstelle eines Organträgers eine Mehrwertsteuergruppe als Steuerschuldner zu bestimmen ist oder ob es für die Organschaft auf eine Willensdurchsetzung ankommt“.

V. Abgabenordnung

1. Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist durch Erweiterung der Außenprüfung

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf kann das Anfordern von Unterlagen eine Prüfungshandlung darstellen, durch die eine den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmende Außenprüfung wirksam beginnt.

**Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 8. Juli 2022 - 1 K 472/22 U
Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die unter dem Az. V B 75/22**

I. Sachverhalt

Die Klägerin reichte ihre Umsatzsteuererklärung 2015 im Jahr 2016 beim beklagten Finanzamt ein. Nachdem im Dezember 2020 bereits mit einer Außenprüfung für die Umsatzsteuer 2016 bis 2018 begonnen worden war, erweiterte der Prüfer den Prüfungszeitraum mit Schreiben vom 15.12.2020 (Eingang laut Kanzleistempel des Prozessbevollmächtigten am 21.12.2020) auf die Umsatzsteuer 2015.

Als voraussichtlicher Prüfungsbeginn war der 21.12.2020 angegeben. Mit Fax vom 18.12.2020, das auf die Erweiterung der Betriebsprüfung Bezug nahm, forderte der Prüfer bestimmte Unterlagen für 2015, wie Eingangs-/Ausgangsrechnungen, elektronische FiBu-Daten etc., an. Zudem bat er um die Beantwortung mehrerer, ausführlich formulierter Fragen für den Zeitraum 2016 bis 2018. Eine Frage betraf dabei die Errichtung und die Veräußerung von Bauten auf einem in 2015 erworbenen Grundstück.

Nach Abschluss der Betriebsprüfung im Jahr 2021 erließ das Finanzamt einen geänderten Umsatzsteuerbescheid. Dagegen wandte die Klägerin ein, der Umsatzsteuerbescheid 2015 habe nicht geändert werden dürfen, da die reguläre Festsetzungsfrist am 31.12.2020 abgelaufen sei. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Abgabenordnung (AO) greife nicht. Reine Vorbereitungshandlungen wie die Versendung einer Prüfungsanordnung bzw. die Anforderung allgemeiner Unterlagen führten noch nicht zu einer Ablaufhemmung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht bejahte dagegen eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist wegen der am 18.12.2020 begonnenen Außenprüfung und wies die Klage ab.

Die ergänzende Prüfungsanordnung vom 15.12.2020 und die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen vom 18.12.2020 wertete das Gericht als Beginn der Außenprüfung für die Umsatzsteuer 2015. Das Vorlageersuchen habe konkrete Ermittlungsmaßnahmen auch für das Jahr 2015 zum Inhalt gehabt und stelle insoweit eine Prüfungshandlung dar, die über eine bloße Vorbereitungshandlung hinaus gehe.

Für eine Prüfungshandlung sei nicht erforderlich, dass der Prüfer auf einen bestimmten Einzelsachverhalt bezogene Unterlagen anfordere oder Fragen stelle. Anhaltspunkte für bloße Scheinhandlungen, die lediglich den Zweck verfolgten, die Ablaufhemmung herbeizuführen, konnte das Gericht nicht erkennen.

Unschädlich sei ferner, dass die tatsächliche Bekanntgabe der ergänzenden Prüfungsanordnung der Prüfungshandlung nachfolgte, denn für die Klägerin sei zu diesem Zeitpunkt erkennbar gewesen, dass die Prüfung mit der Anforderung der Unterlagen am 18.12.2020 bereits begonnen habe.

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die Klägerin hat gegen das Urteil Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die unter dem Az. V B 75/22 beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

2. BFH zur Haftung der Organgesellschaft für nach Beendigung der Organschaft entstandene Steuern

Der BFH hat entschieden, dass sich die Haftung der Organgesellschaft für Steuern des Organträgers gemäß § 73 AO nicht notwendig auf solche Steuern beschränkt, die während der Dauer des Organschaftsverhältnisses entstanden sind. Die Organgesellschaft könne vielmehr auch in dem Umfang haften, in dem der Organträger die Umsätze der Organgesellschaft zu versteuern hat und Vorsteuerbeträge aus Rechnungen über Leistungsbezüge der Organgesellschaft abziehen kann.

BFH vom 5. 4. 2022 – VII R 18/21

I. Sachverhalt

Kläger und Revisionsbeklagter ist der am 27. 3. 2014 vorläufige und mit Beschluss aus Mai 2014 bestellte Insolvenzverwalter der X-GmbH, die zuvor umsatzsteuerlich Organgesellschaft der A-GmbH war. Über das Vermögen der A-GmbH wurde im Juli 2014 das Insolvenzverfahren eröffnet. Bei der A-GmbH bestanden zu diesem Zeitpunkt Umsatzsteuerrückstände insbesondere aus der Voranmeldung März 2014, die das Finanzamt als Forderung zur Insolvenztabelle anmeldete. Aufgrund des Bestreitens der Forderung erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid, nach erfolglosem Einspruch war die Klage erfolgreich, so dass das Finanzamt Revision einlegte.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hält die Revision des Finanzamts für begründet und weist an das Finanzgericht zurück.

Das Finanzgericht habe zu Unrecht entschieden, dass die GmbH als ehemalige Organgesellschaft gemäß § 73 Satz 1 AO nur für Steuern des Organträgers hafte, die während des Bestehens der Organschaft entstanden seien. Steuern des Organträgers, „für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist“, lägen nach Wortlaut und Systematik von § 73 AO i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 3, § 18 UStG grundsätzlich dann vor, wenn der Organträger die Umsätze der Organgesellschaft zu versteuern hat und Vorsteuerbeträge aus Rechnungen über Leistungsbezüge der Organgesellschaft abziehen kann.

Nach dem Sinn und Zweck solle § 73 AO die steuerlichen Risiken ausgleichen, die mit der Verlagerung der steuerlichen Rechtszuständigkeit auf den Organträger verbunden sind. Durch den haftungsrechtlichen Zugriff auf das Vermögen der Organgesellschaft sollen bei Zahlungsunfähigkeit des Organträgers Steuerausfälle vermieden werden, die infolge von Vermögensverlagerungen innerhalb des Organkreises entstehen könnten. Dieses Ergebnis stünde nicht im Widerspruch zu der Neuregelung in Art. 97 § 11 Abs. 4 Satz 2 EGAO, Art. 97 § 11 Abs. 4 Satz 1 EGAO, § 73 Satz 2 AO, denn die Regelung in § 73 Satz 2 AO betreffe nicht die umsatzsteuerliche Organschaft, weil es eine mehrstufige umsatzsteuerliche Organschaft in diesem Sinne nicht gibt.

Ob eine Insolvenzforderung vorliegt, richte sich danach, wann der Rechtsgrund für den streitigen Anspruch gelegt worden ist. Für die insolvenzrechtliche Begründung einer Haftungsforderung komme es weder auf die zugrunde liegende Steuerschuld noch auf den Erlass des Haftungsbescheids an, sondern darauf, ob die für die Haftung maßgebliche Handlung bzw. Unterlassung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begangen wurde.

Unter Anwendung der dargestellten Grundsätze könne der Senat nicht abschließend entscheiden, in welcher Höhe die GmbH als ehemalige Organgesellschaft nach § 73 Satz 1 AO hafte.

Das Finanzgericht habe keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem Umfang die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für März 2014 Steuern des Organkreises und nicht originäre Steuern der ehemaligen Organträgerin enthalte. Wegen der Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft bereits am 27. 3. 2014 erfasst die Umsatzsteuerforderung gegen den (ehemaligen) Organträger für den Voranmeldungszeitraum März 2014 zwei Komplexe: die Umsatzsteuer betreffend den Organkreis bis zum 27. 3. 2014 und die (nur) eigene Umsatzsteuer der A-GmbH ab dem 28. 3. 2014.

III. Hinweise für die Praxis:

Ein bemerkenswertes Urteil bei sehr komplexer Materie. Das vorliegende Urteil ist höchst bedeutsam für den Bereich Umsatzsteuer und Insolvenz, geht aber in seiner Aussage noch deutlich darüber hinaus und ist sicherlich auch im Bereich der Transaktionsberatung (M&A) höchst bedeutsam für entsprechende Haftungsklauseln in Verträgen (SPA, Share Purchase Agreements) bei dem Erwerb der Anteile an der bisherigen Organgesellschaft. Die Konsequenzen des Urteils zeigen sich anschaulich in den Grundsätzen, die das Finanzgericht nun aus Sicht des BFH zu beachten hat:

Soweit Lieferungen und sonstige Leistungen während des Bestehens der umsatzsteuerlichen Organschaft ausgeführt worden sind, komme eine Haftung der Organgesellschaft in Betracht. Auch soweit die Berichtigung von Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer nach § 17 UStG erfolgen muss, komme es darauf an, wann die Tatbestandsvoraussetzungen dafür vorgelegen haben. Nach der Rechtsprechung sei aufgrund der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt von einer Uneinbringlichkeit nach § 17 UStG auszugehen. Ist die Uneinbringlichkeit gleichzeitig mit der Organschaftsbeendigung eingetreten, richte sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch gegen den (vormaligen) Organträger und nicht gegen die Organgesellschaft.

Das Urteil enthält wesentliche Aussagen zur zeitlichen Problematik, für welche Ansprüche die umsatzsteuerliche Organgesellschaft nach § 73 AO haftet.

Darüber hinaus verlangt das Urteil auch eine Berücksichtigung in der Formulierung von Haftungsklauseln, insbesondere im SPA im Bereich der Transaktionsberatung (M&A).

VI. Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerpflicht bei Immobilien- und Vermögensverwaltungsgesellschaften

Der BFH entschied in zwei Urteilen zu gewerbesteuerlichen Fragen einer GmbH bzw. einer GmbH & Co KG bei vermögensverwaltenden Tätigkeiten.

Gewerbesteuerpflicht ausländischer Immobiliengesellschaften

Der BFH v. 23.3.2022 – III R 35/20, DStR 2022, 1661 verdeutlicht das Risiko einer deutschen Gewerbesteuerpflicht für ausländische Immobiliengesellschaften und gibt Kriterien zur Abgrenzung vor.

I. Hintergrund:

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), d.h. soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Eine Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO ist).

Streitig war im Entscheidungsfall, ob eine Immobilien-GmbH mit Verwaltungssitz im Ausland durch die Einschaltung einer deutschen Hausverwaltungsgesellschaft eine Betriebsstätte im Inland und damit auch eine deutsche Gewerbesteuerpflicht begründet.

II. Sachverhalt:

Klägerin ist eine GmbH deren Unternehmensgegenstand die „Verwaltung eigenen Grundvermögens“ war, das aus Grundeigentum in Deutschland bestand. Ihr alleiniger Geschäftsführer hatte seinen Wohnsitz in Luxemburg. Mit der Verwaltung des Grundstücks war die R-GmbH durch eine schriftliche „Hausverwaltungsvollmacht“ beauftragt. Die R-GmbH erhielt alle Rechte und Pflichten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie standen, einschließlich der Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber Mietern und Pächtern der Immobilie sowie die Vertretung der Klägerin gegenüber Behörden.

III. Vorinstanz:

FG ging davon aus, dass die ausländische GmbH durch die beauftragte Verwaltungsgesellschaft – aufgrund ihrer umfassenden Verwaltungstätigkeit und ihrer engen wirtschaftlichen Verflechtung mit der GmbH – eine inländische Betriebsstätte und dementsprechend die Gewerbesteuerpflicht begründete.

IV. Die Entscheidung des BFH:

Der BFH gab der Revision statt und verwies das Verfahren an das FG zurück.

Anforderungen an eine Betriebsstätte:

Nach ständiger Rechtsprechung setzt eine Betriebsstätte gem. § 12 Satz 1 AO eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus. Sie muss auf eine gewisse Dauer angelegt sein, der Tätigkeit des Unternehmens dienen und der Steuerpflichtige muss hierüber eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzen. Gebäude, die lediglich einem Dritten überlassen werden (z.B. Vermietung/Verpachtung), begründen allein noch keine Betriebsstätte des Überlassenden. Vielmehr muss dazu in dem vermieteten Objekt eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt werden. Eine Betriebsstätte kann aber auch in der Betriebsstätte eines Dritten begründet werden. Hierzu muss der Unternehmer zur Nutzung der Einrichtung hinreichend befugt. Auch die Beauftragung einer Managementgesellschaft oder Betriebsführungsgesellschaft kann in besonderen Fällen – und auch ohne Verfügungsrecht über deren Räumlichkeiten – eine Betriebsstätte des beauftragenden Unternehmens begründen.

Betriebsstätte in den Räumen einer Managementgesellschaft:

Allein die umfassende Übertragung von Aufgaben auf einen selbstständigen Dritten ohne Verfügungsmacht über dessen Räumlichkeiten begründet noch keine Betriebsstätte in den Räumen des Dritten. Andernfalls könnte bei jedem Subunternehmer eine Betriebsstätte begründet werden. Eine Betriebsstätte des Hauptunternehmers entsteht jedoch dann, wenn der Hauptunternehmer an dem betreffenden Ort, d.h. in den Räumen der Managementgesellschaft, eigene betriebliche Handlungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit vornimmt – z.B. in Form der Überwachung des Subunternehmers. Eine solche eigene unternehmerische Tätigkeit kann dann angenommen werden, wenn aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermöglicht wird; die Personenidentität der Leitungsorgane ersetzt dann die erforderliche nachhaltige Überwachung. Bei fehlender Identität der Leitungsorgane und fehlender ortsbezogener Überwachung führt allein die Beauftragung einer Management- oder Dienstleistungsgesellschaft somit nicht zu einer Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers führen. Eine Überwachung aus dem Ausland ohne Nutzung der Geschäftsräume des inländischen Dienstleisters genügt ebenfalls nicht. Zu klären ist im weiteren FG-Verfahren nach den Vorgaben des BFH, wo – ausgehend von der umfassenden Hausverwaltungsvollmacht – die im Tagesgeschäft der Klägerin anstehenden Entscheidungen von einigem Gewicht tatsächlich getroffen wurden und wer die Entscheidungsbefugnis in diesen Angelegenheiten hatte (z.B. tatsächliche Vertretung gegenüber Kreditinstituten, Finanzämtern und sonstigen Institutionen sowie uneingeschränkte Erlaubnis zu eigenständigen Abschlüssen und Kündigungen von Mietverträgen sowie Dienst- und Werkverträgen, Buchführung, Fertigung von Steuererklärungen, sonstige laufende Geschäftsvorfälle).

Ausländische Gesellschaften als Grundstückseigentümer können zur Abschirmung von einer deutschen Gewerbesteuerpflicht eingesetzt werden. Dies erfolgt insbesondere dann, wenn die Voraussetzungen der sog. erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) nicht gesichert sind und damit bei Steuerpflicht auch der Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, der Gewerbesteuer unterläge (vgl. Heyes/Hannweber, GmbH-StB 2021, 122; Weiss, EStB 2020, 205). Mit Einführung einer Bagatellgrenze in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hat diese Gestaltung möglicherweise insoweit an Bedeutung verloren, als sie die Einhaltung der Voraussetzungen für eine erweiterte Kürzung erleichtert (vgl. hierzu aktuell Ländererlass v. 17.6.2022 zu Anwendungsfragen der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach FoStoG; vgl. auch Centrale-Rundbriefe 10/2021, 8/2021).
Gewerbesteuerpflicht bei Übergang zur Vermögensverwaltung – Änderung der Rechtsprechung

2. Keine erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei Verpachtung an marginal personenidentische GbR

Der BFH hat entschieden, dass die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei einem Grundstücksunternehmen in der Rechtsform einer GmbH nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG dann ausgeschlossen ist, wenn das Grundstücksunternehmen Dachflächen an eine teilweise personenidentische GbR verpachtet, welche die Dachflächen zur Erzielung gewerblicher Einkünfte aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen nutzt. Dies gilt auch dann, wenn die personenidentischen Gesellschafter mehrheitlich an der Grundstücksgesellschaft aber nur marginal an der den Grundbesitz mietenden Gesellschaft mit persönlicher Haftung beteiligt sind.

BFH - Urteil v. 1.6.2022, III R 3/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Grundstücksunternehmen und erzielt Pächterlöse aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes. Gesellschafter der Klägerin sind R zu 45 %, A zu 35 % sowie D und J zu je 10 %. In den Einnahmen der GmbH enthalten sind die Einnahmen aus der Verpachtung von Dachflächen im Umfang von ca. 1.600 m² an die V-GbR.

Gesellschafter der V-GbR sind K zu 99,1 % sowie A, D und J zu je 0,3 %. Die V-GbR erzielt unter Nutzung der gepachteten Dachflächen aus dem Betrieb von darauf installierten Photovoltaikanlagen gewerbliche Einkünfte. In ihren Gewerbesteuererklärungen minderte die Klägerin den Gewerbeertrag unter Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Finanzamt versagte die erweiterte Grundstückskürzung unter Hinweis auf § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG. Nach erfolglosem Einspruch legte die Klägerin Klage beim zuständigen Finanzgericht ein. Das Finanzgericht wies die Klage ab; hiergegen richtet sich die eingelegte Revision.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH urteilt, dass die Revision unbegründet ist. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin keinen Anspruch auf die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG habe.

Der Gewerbesteuer unterliegt gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Grundsätzen des EStG bzw. KStG im Erhebungszeitraum ermittelte Gewinn, vermindert oder vermehrt um die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen i. S. d. § 8 bzw. § 9 GewStG. Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags können Unternehmen, die „ausschließlich“ eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten bzw. nutzen und nur Kraft Rechtsform bzw. Prägung gewerbesteuerpflichtig sind, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, beantragen. Hierdurch sollen aus den Gründen der Gleichberechtigung die Einkünfte aus Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz, welche nur aufgrund der Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, von ebendieser freigestellt werden (vgl. BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16, BStBl II 2019, 262). Die sog. erweiterte Grundstückskürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt dabei an die Stelle der einfachen Kürzung i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG. Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist die erweiterte Grundstückskürzung jedoch ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient.

Grund der Versagung der erweiterten Grundstücks Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist, dass eine reine Vermögensverwaltung bei der Nutzung des Grundbesitzes zu eigen-gewerblichen Zwecken eines Gesellschafters auszuschließen ist. Denn bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters – ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers – fließen die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag ein und unterliegen damit der Gewerbesteuer (vgl. BFH v. 17.1.2006, VIII R 60/02, BStBl II 2006, 434).

Von einem Dienen i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist nicht nur dann auszugehen, wenn der Grundbesitz von dem Gesellschafter aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages genutzt wird. Es ist vielmehr ausreichend, wenn der Grundbesitz den betrieblichen Zwecken des Gesellschafters „dient“ bzw. diesem „von Nutzen“ ist (vgl. BFH v. 18.12.2014, IV R 50/11, BStBl II 2015, 597).

Vorliegend hatte die V-GbR die Dachflächen zum Betrieb von Photovoltaikanlagen zur Erzielung von gewerblichen Einkünften von der Klägerin gepachtet. Insofern diene die gepachtete Dachfläche dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter der GbR. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist in diesem Zusammenhang schon dann tatbestandmäßig erfüllt, wenn nur einer der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens zugleich Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, welche das Grundstück betrieblich nutzt (vgl. BFH v. 7.8.2008, IV R 36/07, BStBl II 2010, 988). Aus dem Begriff der Mitunternehmerschaft folgt auch in gewerbesteuerrechtlicher Sicht, dass jeder Mitunternehmer zusammen mit anderen Mitunternehmern jeweils als Unternehmer des ganzen Gewerbebetriebs betrachtet werden kann (vgl. BFH v. 18.12.1974, I R 10/73, BStBl II 1975, 268). Hieran ändert auch der Umstand, dass nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Personengesellschaft Schuldner der Gewerbesteuer ist, nichts (vgl. BFH v. 15.12.1998, VIII R 77/93, BStBl II 1999, 168).

In welcher Höhe der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens zugleich an der Personengesellschaft, welche das Grundstück nutzt, beteiligt ist, ist dabei nicht von Bedeutung; eine Bagatellgrenze ist für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 7.4.2005, IV R 34/03, BStBl II 2005, 576). Ansonsten könnte der Ausschluss der erweiterten Grundstücks Kürzung umgangen werden, wenn der den Grundbesitz nutzende Gesellschafter einen Dritten mit einer minimalen Beteiligung in sein Unternehmen aufnähme. Im Übrigen ist auch bei einer Bagatellbeteiligung die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG insbesondere dann nicht unverhältnismäßig, wenn die personenidentischen Gesellschafter bei der anmietenden Gesellschaft ungeachtet der Minimalbeteiligung zumindest im Außenverhältnis unbeschränkt haften.

Vor diesem Hintergrund scheidet ungeachtet der nur marginalen Beteiligung von A, D und J zu je 0,3 % an der V-GbR als grundstücksmietendes Unternehmen die erweiterte Grundstücks Kürzung der Klägerin, an der A, D und J ebenfalls beteiligt sind, aus.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat entsprechend der Argumentation der Vorinstanz nachvollziehbar erläutert, weshalb in der vorliegenden Konstellation eine Bagatellgrenze keine Anwendung findet. Sind mehrere Gesellschafter jeweils unterhalb der Bagatellfallgrenze an der ein Grundstück anmietenden Personengesellschaft beteiligt, ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG insbesondere dann nicht unverhältnismäßig, wenn die entsprechenden Gesellschafter zumindest im Außenverhältnis unbeschränkt haften und damit auch der Minimalbeteiligung ein beachtlicher Wert zukommen kann.

3. Gewerbesteuerrechtliche Nichterfassung des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit

Ob der anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit erzielte Veräußerungsgewinn einer GmbH & Co. KG nach § 7 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt, beurteilt sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind. Dies richtet sich nach den gleichen Kriterien, die für die Bestimmung der Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG maßgeblich sind. Die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in den "neuen" Betrieb steht der Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegen.

BFH, Urteil vom 10. Februar 2022 (IV R 6/19),

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob ein im Jahr 2000 (Streitjahr) von der Klägerin erzielter Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt.

Das Finanzamt vertrat dabei die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn dem Gewerbeertrag zuzuordnen sei, weil der bisherige Gewerbebetrieb nicht endgültig eingestellt worden sei, da zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage, eine Beteiligung der Komplementär-GmbH, zurückbehalten wurde.

Die Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Ob der anlässlich des Übergangs zu einer neuen Tätigkeit erzielte Veräußerungsgewinn einer GmbH & Co. KG nach § 7 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt, beurteilt sich danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind.

Dies richtet sich nach den gleichen Kriterien, die für die Bestimmung der Unternehmensidentität im Rahmen des § 10a GewStG maßgeblich sind.

Die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in den "neuen" Betrieb steht der Einstellung des "bisherigen" Betriebs nicht entgegen.

Der Gewinn aus der Veräußerung des bisher originär gewerblichen Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG ist daher nicht bereits dann dem Gewerbeertrag zuzuordnen, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem neuen vermögensverwaltenden Geschäftsbereich der nunmehr gewerblich geprägten Personengesellschaft fortgeführt wird (Änderung der Rechtsprechung).

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Keine Kapitalertragsteuerpflicht einer im Rückwirkungszeitraum beschlossenen und vollzogenen "offenen Gewinnausschüttung" in Einbringungsfällen

§ 20 Abs. 5 Sätze 2 und 3 UmwStG 2006 erfassen bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft auch den Fall einer im Rückwirkungszeitraum beschlossenen und vollzogenen "offenen Gewinnausschüttung" der übernehmenden Gesellschaft an den sein Einzelunternehmen einbringenden Gesellschafter. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Beschluss entschieden.

BFH, Beschluss vom 12. April 2022-VIII R 35/19

I. Sachverhalt

Streitig war im vorliegenden Fall u.a., ob bei der rückwirkenden Umwandlung eines Einzelunternehmens, zu dessen Betriebsvermögen eine GmbH-Beteiligung gehört, in eine Kapitalgesellschaft, Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen ist, wenn die GmbH-Beteiligung innerhalb des Rückwirkungszeitraums eine Gewinnausschüttung vornimmt, die an den ehemaligen Einzelunternehmer fließt.

Die 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.

Die Befugnis des Steuerentrichtungspflichtigen zur Anfechtung der eigenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung besteht unabhängig von seinem Recht, gemäß § 44b Abs. 5 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) deren Änderung zu beantragen, wenn er Kapitalertragsteuer einbehalten oder abgeführt hat, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand.

§ 20 Abs. 5 Sätze 2 und 3 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) 2006 erfassen bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft auch den Fall einer im Rückwirkungszeitraum beschlossenen und vollzogenen "offenen Gewinnausschüttung" der übernehmenden Gesellschaft an den sein Einzelunternehmen einbringenden Gesellschafter.

2. Anwendung von § 18 Abs. 3 UmwStG auf im Zuge eines Formwechsels entstehendes Sonderbetriebsvermögen

Das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern hat entschieden, dass § 18 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbsatz UmwStG 2008 mangels Vorliegens eines aufnehmenden Rechtsträgers nicht den Fall eines Formwechsels bei gleichbleibender Identität des Rechtsträgers erfasst.

Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 11. August 2021 - 2 K 194/17, die Revision ist beim BFH unter dem Az. IV R 20/21 anhängig.

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die aus einem Formwechsel einer GmbH hervorgegangen war. An der GmbH war eine natürliche Person als alleiniger Gesellschafter beteiligt. Dieser vermietete an die GmbH ein Grundstück gegen Entgelt, wodurch eine Betriebsaufspaltung begründet wurde.

Im Jahr 2010 wurde die GmbH in eine GmbH & Co. KG formgewechselt. 100%-iger Kommanditist wurde der ehemalige Alleingesellschafter der GmbH, der zugleich sämtliche Anteile an der Komplementär-GmbH hielt. Im Zuge des Formwechsels wurde das Grundstück in das Sonderbetriebsvermögen der KG eingebracht.

Mit Wirkung zum 02. Januar 2011 veräußerte der Kommanditist seine Beteiligung an der KG, an der Komplementär-GmbH sowie das vermietete Grundstück an einen Erwerber.

Nach einer Außenprüfung unterwarf das beklagte Finanzamt auch den Veräußerungsgewinn des Grundstücks gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) der Gewerbesteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern gab der Klage gegen den Gewerbesteuer-Messbescheid 2011 statt.

Zwar unterliege der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Anteils an der KG gem. § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer, nicht dagegen aus dem Verkauf des im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundstücks. Denn gem. § 18 Abs. 3 Satz 1, 2. HS UmwStG unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn auch der Gewerbesteuer, soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war.

Nach Auffassung des Finanzgerichts lag im Streitfall aufgrund des Formwechsels jedoch keine „übernehmende Personengesellschaft“ i.S.d. § 18 Abs. 3 Satz 1, 2. HS UmwStG vor, da an dem Vorgang nur ein Rechtsträger beteiligt war. Das (später) veräußerte Sonderbetriebsvermögen war erst im Zuge des Formwechsels entstanden und vorher nicht als Betriebsvermögen bei einem aufnehmenden Rechtsträger vorhanden.

3. Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer "Gewinnsgesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft"

Einzelsteuergesetzliche Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen, die tatbestandlich nicht einschlägig sind, schließen die Anwendung des § 42 AO nicht aus. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 17. November 2020 - I R 2/18

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Verschmelzung einer Gewinnsgesellschaft auf eine Verlustgesellschaft einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 der Abgabenordnung in der im Streitjahr (2008) geltenden Fassung (AO) darstellt.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Klägerin kam das Finanzamt zu der Rechtsauffassung, dass die Gewinnsgesellschaft ihr im Rückwirkungszeitraum erzieltetes Einkommen selbst als Steuersubjekt zu versteuern habe, weil der Verschmelzung nach § 42 AO die steuerliche Anerkennung zu versagen sei.

Die Klage vor dem Hessischen Finanzgericht hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das Finanzgericht hat zwar die Regelungen in § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) und in § 8c Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zu Unrecht als einzelsteuergesetzliche Umgehungsverhinderungsvorschriften i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO qualifiziert und diesen eine "Abschirmwirkung" gegenüber der Anwendung des § 42 AO zuerkannt. Das führt allerdings nicht zum Erfolg der Revision, weil der Erwerb der Anteile an der D GmbH und deren anschließende rückwirkende Verschmelzung auf die Klägerin keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 Abs. 2 AO darstellt.

Im Unterschied zu früheren Fassungen enthält § 42 AO in Abs. 1 Satz 2 und 3 nunmehr eine ausdrückliche Regelung zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Umgehungsverhinderungsregelungen gegenüber der Missbrauchsklausel der AO. Der Wortlaut lässt keinen Zweifel daran, dass solche einzelsteuergesetzlichen Vorschriften die Anwendung des § 42 AO nur dann verdrängen, wenn sie tatbestandlich einschlägig sind. Sind sie tatbestandlich nicht einschlägig ("anderenfalls"), dann wird § 42 AO nicht verdrängt. Für eine gesetzestechnisch begründete "automatische" Abschirmwirkung der einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschrift ist danach kein Raum.

Bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S. des § 42 Abs. 2 AO sind diejenigen Wertungen des Gesetzgebers, die den von ihm geschaffenen einzelsteuergesetzlichen Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen zugrunde liegen, zu berücksichtigen.

Wird eine "Gewinnsgesellschaft" auf eine "Verlustgesellschaft" verschmolzen und verrechnet diese die positiven Einkünfte der "Gewinnsgesellschaft" des Rückwirkungszeitraums mit ihren eigenen Verlusten, dann stellt dies nach der Rechtslage des Jahres 2008 keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar. Dies gilt auch dann, wenn die "Gewinnsgesellschaft" die Gewinne des Rückwirkungszeitraums bereits an ihre frühere Muttergesellschaft ausgeschüttet hatte.

4. Kein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel, wenn bei Beschlussfassung die Einbringungs Voraussetzungen nicht vorliegen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass der (rückwirkende) Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft gem. § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 UmwStG steuerlich ausgeschlossen ist, wenn die formzuwechselnde Personengesellschaft im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses bereits keiner gewerblichen Tätigkeit mehr nachgeht.

BFH, Urteil vom 21. Februar 2022 - I R 13/19

I. Sachverhalt

An einer GmbH & Co. KG, welche ihren Gewinn nach der Tonnage gem. § 5a Einkommensteuergesetz (EStG) ermittelte, war u.a. eine GbR beteiligt. Die Beteiligung an der GmbH & Co. KG war die einzige wesentliche Betriebsgrundlage der GbR. Am 17. Dezember 2012 wurde die GbR als OHG in das Handelsregister eingetragen.

Mit Wirkung zum 02. Januar 2013 wurde die Beteiligung an der GmbH & Co. KG veräußert. Am 25. Januar 2013 wurde beschlossen, die OHG rückwirkend auf den 18. Dezember 2012 steuerlich zu Buchwerten in eine GmbH umzuwandeln.

Streitig war die Auflösung und Zurechnung eines Unterschiedsbetrags i.S.d. § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG (Streitjahr 2012). Während das Finanzamt aufgrund des Formwechsels eine Auflösung des Unterschiedsbetrags gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG auf den 18. Dezember 2012 annahm, waren die Kläger der Auffassung, dass es aufgrund des buchwertneutralen Formwechsels nicht zu einer gewinnerhöhenden Auflösung des Unterschiedsbetrags kommt.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte überwiegend Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Der BFH musste sich zu der bisher nicht entschiedenen Frage, ob auch eine formwechselnde Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG auslöst, nicht äußern, da im Streitfall kein steuerlich wirksamer (rückwirkender) Formwechsel vollzogen wurde. Das ergibt sich nach Auffassung des BFH daraus, dass zum Zeitpunkt des Beschlusses über den rückwirkenden Formwechsel am 25. Januar 2013 die Voraussetzungen des § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 UmwStG nicht vorlagen.

Gemäß § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) müssen nach Meinung des BFH Mitunternehmeranteile eingebracht werden. Im Zeitpunkt des Beschlusses des Formwechsels am 25. Januar 2013 lagen solche jedenfalls nicht mehr vor. Das folgt daraus, dass die Anteile an der GmbH & Co. KG als einzige wesentliche Betriebsgrundlage zuvor mit Wirkung zum 2.1.2013 veräußert wurden, was zugleich eine Betriebsveräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellt.

Infolgedessen war die OHG bei Beschlussfassung keine Mitunternehmerschaft mehr, sondern nur noch vermögensverwaltend tätig. Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft stellt jedoch keinen hinreichenden Einbringungsgegenstand i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG dar.

Auf die von der Vorinstanz in den Vordergrund gestellte und im Schrifttum umstrittene Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 20, 21 UmwStG bereits zum steuerlichen Rückwirkungszeitpunkt (hier der 18. Dezember 2012) vorliegen müssen, kam es im Streitfall nicht an, sodass sich der BFH dazu nicht äußern musste.

VIII. Grunderwerbsteuer

1. Befreiungsvorschrift des § 6a GrEStG findet auf die Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft Anwendung

Bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft findet die Begünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG Anwendung. Dies hat das Finanzgericht Münster in einem Verfahren der Aussetzung der Vollziehung entschieden.

Finanzgericht Münster, Beschluss vom 03. Mai 2022-8 V 246/22 GrE

I. Sachverhalt

Antragstellerin war eine GmbH, die im Zuge einer Ausgliederung gegründet worden war. Ihr alleiniger Gesellschafter war Alleineigentümer mehrerer Grundstücke, die er im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens hielt. Er war als Einzelkaufmann im Handelsregister eingetragen. Im Jahr 2021 gliederte er sein Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva gemäß §§ 152, 158 ff., 123 ff. Umwandlungsgesetz (UmwG) auf die im Zuge der Ausgliederung gegründete Antragstellerin aus. Mitübertragen wurden auch die Anteile an einer weiteren GmbH, die Alleingesellschafterin weiterer, teils grundbesitzender Kapitalgesellschaften war.

Der Antragsgegner – das zuständige Finanzamt - setzte im Hinblick auf die Ausgliederung und die Übertragung der GmbH-Beteiligung Grunderwerbsteuer fest. Hiergegen legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Sie trug zur Begründung im Wesentlichen vor, dass die Erwerbsvorgänge nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) steuerfrei seien. Das Finanzamt lehnte die Aussetzung der Vollziehung ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der gerichtliche Aussetzungsantrag hatte Erfolg. Es bestünden, so das Finanzgericht Münster, ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids.

Die mit der Ausgliederung erfolgte Übertragung der im Eigentum des späteren Alleingesellschafters stehenden Grundstücke und der Übergang der im Eigentum der Tochtergesellschaften der weiteren GmbH stehenden Grundstücke seien jeweils grunderwerbsteuerbar gewesen, es greife aber der Befreiungstatbestand des § 6a Satz 1 GrEStG. Die Voraussetzungen der Vorschrift seien erfüllt. Insbesondere sei die Anwendung des § 6a GrEStG nicht deshalb ausgeschlossen, weil der spätere Alleingesellschafter der Klägerin als Einzelunternehmer beteiligt gewesen sei. „Unternehmen“ im Rahmen des § 6a GrEStG seien alle Rechtsträger, die wirtschaftlich tätig seien unabhängig von der Rechtsform.

Für Zwecke der Anwendung des § 6a GrEStG müsse die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften auch nicht im Betriebsvermögen gehalten werden. Dies gelte auch dann, wenn, wie im Streitfall, ein Einzelunternehmen im Wege der Ausgliederung zur Neugründung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werde. Hätte der Gesetzgeber bestimmte, nach dem UmwG zulässige Verschmelzungen vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ausnehmen wollen, hätte dies im Wortlaut des § 6a GrEStG einen Anklang finden müssen.

Auch die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft zur Neugründung sei deshalb von § 6a GrEStG erfasst. Insofern hat das Finanzgericht entgegen der derzeitigen Verwaltungsauffassung entschieden, nach der § 6a GrEStG auf Fälle der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft keine Anwendung finden soll (Gemeinsame Ländererlasse vom 22. September 2020, BStBl. I 2020, 960, Tz. 2.1). Das Gericht hat wegen grundsätzlicher Bedeutung die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zugelassen.

| | |
|--|--------|
| A | |
| Altersvorsorgeaufwendungen | 10 |
| Anschaffung eines Stromspeichers..... | 69 |
| Ausbildungsfreibetrag | 11 |
| Ausgliederung..... | 90 |
| B | |
| Bausteuerabzug | 12 |
| C | |
| Corona-Steuerhilfegesetz..... | 17 |
| Crowdfunding | 11 |
| D | |
| Darlehensverluste | 24 |
| doppelte Treuhand..... | 57 |
| Drittaufwand für häusliches Arbeitszimmer..... | 34 |
| E | |
| Einbringungsgeborene Anteile | 14 |
| Entnahme eines Betriebsgrundstücks..... | 44 |
| Erstausbildung..... | 39 |
| erweiterte Gewerbesteuerkürzung..... | 81 |
| F | |
| Fahrzeugeinzelbesteuerung | 13 |
| Festsetzungsfrist..... | 75 |
| Finanzierungshilfen | 24 |
| Formwechsel..... | 85, 88 |
| G | |
| Gebäude-AfA | 9 |
| gemischt genutzter Gegenstandes..... | 65 |
| Gewinnerzielungsabsicht..... | 51 |
| Grundrentenzuschlag | 5 |
| H | |
| Haftung der Organgesellschaft..... | 77 |
| Häusliches Arbeitszimmer | 8 |
| Homeoffice-Pauschale | 9 |
| I | |
| Inflationsausgleichsgesetz..... | 16 |
| Investitionsabzugsbeträge..... | 20 |
| J | |
| Jahressteuergesetz 2022..... | 5 |
| K | |
| Kalte Progression | 16 |
| M | |
| mittelbare Vertriebsförderung..... | 59 |
| N | |
| nießbrauchbelasteter GmbH- Geschäftsanteilen..... | 61 |
| O | |
| offenen Gewinnausschüttung in Einbringungsfällen..... | 84 |
| Organschaft bei GmbH & Co. KG..... | 73 |
| P | |
| Photovoltaikanlagen | 5 |
| PKW-Nutzung..... | 55 |
| private Pkw-Nutzung..... | 53 |
| Privates Veräußerungsgeschäft..... | 43 |
| R | |
| Riester-Verfahren | 10 |
| Rücklage für Ersatzbeschaffung..... | 36 |
| S | |
| Sparer-Pauschbetrag | 11 |
| Sportförderung..... | 49 |
| Stehen gelassene Darlehen | 26 |
| Steuergeheimnis | 13 |
| T | |
| Teilwertabschreibung bei Beteiligung..... | 47 |
| V | |
| Veräußerung von Darlehensforderungen | 28 |
| Veräußerungsgewinn einer GmbH & Co. KG..... | 83 |
| Verluste bei Kapitaleinkünften | 10 |
| Vermittlungsleistungen und Ratenzahlungen..... | 67 |
| vermögensverwaltende Personengesellschaft..... | 45 |
| Vermögensverwaltungsgesellschaft - Gewerbsteuer..... | 79 |
| Verschmelzung einer "Gewinngesellschaft"..... | 86 |
| Vorsteuerberichtigung..... | 63 |
| Vorsteuer-Vergütungsverfahren | 13 |
| W | |
| Wohnsitzes..... | 37 |
| Z | |
| Zahlungsdienstleister | 13 |
| Zahlungsverjährung | 14 |
| Zufluss von Kapitalerträgen..... | 41 |