

Aktuelles Steuerrecht

IV / 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	5
I.	INFLATIONS AUSGLEICHSPRÄMIE I. H. V. BIS ZU 3.000 EURO.....	5
II.	ÜBERGEWINNSTEUER: STELLUNGNAHME DES WISSENSCHAFTLICHEN BEIRATS BEIM BMF	9
III.	WECHSEL ZUR EINLAGELÖSUNG NACH § 14 ABSATZ 4 KStG	11
IV.	ÄNDERUNGEN BEIM GESETZ ZUR UMSETZUNG DER DAC 7-RICHTLINIE IN SACHEN BETRIEBSPRÜFUNG (DStV).....	21
V.	VORSTEUERAUFTEILUNG NACH § 15 ABSATZ 4 UStG BEI GEMISCHT GENUTZTEN GRUNDSTÜCKEN	23
VI.	ENTWURF EINES JAHRESSTEUERGESETZES 2022 – ÄNDERUNGEN BUNDSRAT	29
VII.	WEITERE ERTRAGSTEUERLICHE HINWEISE ZUM JAHRESANDE 2022.....	31
B.	URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN.....	35
I.	EINKOMMENSTEUER	35
1.	Anrechnung eigener Einkünfte der unterhaltenen Person beim Abzug von Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG.....	35
2.	Kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten bei Zuzahlungen an den Arbeitgeber für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens	37
3.	Entgelt für Werbung des Arbeitgebers auf dem Kennzeichenhalter des privaten PKW des Arbeitnehmers als Arbeitslohn.....	39
4.	Ein Taxi ist kein "öffentliches Verkehrsmittel" i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.....	40
5.	Keine Werbungskosten für Familienheimfahrten bei teilentgeltlich überlassenem Pkw.....	41
6.	Strafverteidigungskosten als Werbungskosten	42
7.	Erste Tätigkeitsstätte von Leiharbeitnehmern: BFH mit steuerzahlerfreundlicher Entscheidung	44
8.	Zum Werbungskostenabzug von Aufwendungen für ausschließlich von einem Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft genutztes Arbeitszimmer.....	47
9.	Altersvorsorge: Doppelbesteuerung bei unterlassenem Abzug?	48
10.	Keine Steuerpflicht von Zinsen aus nicht fremdüblichem Vertrag zwischen Angehörigen.....	50
11.	Zum Zeitpunkt der Entstehung eines Auflösungsverlustes bei einer GmbH mit anschließendem Insolvenzverfahren.....	51
12.	Kosten der Abwasserentsorgung und Müllabfuhr als haushaltsnahe Dienstleistungen.....	52
13.	Wen treffen die Folgen der dreijährigen Sperrfristverletzung nach der Realteilung ?	53
14.	Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR.....	56
15.	Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos.....	58
II.	BILANZSTEUERRECHT	60
1.	Bewertung der Einlage eines GmbH-Anteils	60
2.	Freiwillige Zahlung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung des Vorjahres vor Fälligkeit innerhalb der kurzen Zeit gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG.....	62
3.	„Steuerfalle anschaffungsnahe Herstellungskosten“: Eine Entnahme ins Privatvermögen fällt nicht darunter.....	64
4.	Passive Entstrickung führt nicht zur Besteuerung.....	66
5.	Einwurf von Grundstücken des Privat- und Betriebsvermögens in ein Umlegungsverfahren.....	68
III.	KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	71
1.	Entschädigungszahlung als vGA.....	71
2.	Keine Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf Veräußerungsgewinn nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002.....	74
3.	Kapitalerträge: Nacherhebung bei offener Gewinnausschüttung	76
4.	Option zur Körperschaftbesteuerung – Ein Jahr nach der Einführung der Optionsbesteuerung.....	78
IV.	UMSATZSTEUER.....	85
1.	Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken.....	85
2.	Steuerfreie Heilbehandlung	88
3.	Kein Vorsteuerabzug einer Holding bei „Vorschaltmodellen“	90
4.	Abgrenzung von Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 7 UStG bei einem Scheingewerbetreibenden.....	92
5.	Grenzen der Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung.....	94
6.	Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft	96
V.	ABGABENORDNUNG	98
1.	Unangekündigte Wohnungsbesichtigung zur Aufklärung im Besteuerungsverfahren (Arbeitszimmer) durch einen Flankenschutzprüfer rechtswidrig	98
2.	Zugangsnachweis bei Versand mehrerer Steuerbescheide in einem Umschlag	101
3.	Haftung nach § 69 AO bei Tätigkeit als Strohfrau für den faktischen Geschäftsführer.....	103
VI.	GEWERBESTEUER.....	106
1.	Gewerbsteuerpflicht eines Grundstückshändlers frühestens ab Erwerb der ersten Immobilie	106

2.	<i>Erweiterte Kürzung bei Überlassung von Gewerberäumen an geringfügig beteiligte Genossin.....</i>	<i>107</i>
VII.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT.....	108
1.	<i>Umwandlungsbedingte Mehrabführungen</i>	<i>108</i>

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Inflationsausgleichsprämie i. H. v. bis zu 3.000 Euro

Das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz enthält auch eine neue Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG (= steuerfreie Inflationsausgleichsprämie; BR-Drs. 476/22). Das Gesetz wurde vom Bundestag am 30.9.22 beschlossen. Der Bundesrat hat diesem am 7.10.22 zugestimmt (BR-Drs. 476/22, Beschluss v. 7.10.22).

Danach bleiben steuerfrei ...

„zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom ... (einsetzen: Datum des auf den Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes folgenden Tages) bis zum 31.12.24 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3.000 EUR;“

§ 3 Nr. 11c EStG regelt, dass Arbeitgeber Leistungen zur Abmilderung der Inflation bis zu einem Betrag von 3.000 EUR steuerfrei und damit auch beitragsfrei an ihre Arbeitnehmer gewähren können (Inflationsausgleichsprämie).

Zudem handelt es sich um eine „echte“ Steuerfreiheit, d. h. die steuerfreie Leistung unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt. Die Anwendung der neuen Befreiungsregelung ist an diverse Voraussetzungen geknüpft.

Beachtenswert ist insbesondere, dass diese Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG nur auf Arbeitgeberleistungen zur Anwendung kommt, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Eine Arbeitgeberzusatzleistung definiert sich nach § 8 Abs. 4 EStG. Danach kann von einer Zusatzleistung i. S. d. EStG selbst dann ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat (§ 8 Abs. 4 S. 2 EStG).

Ist sie an alle Arbeitnehmer und in gleicher Höhe zu zahlen?

Hürde 1: Allgemeiner Gleichbehandlungsgrundsatz

Soll die Inflationsausgleichsprämie nicht einheitlich an alle Arbeitnehmer ausgezahlt werden, muss der Arbeitgeber zunächst den allgemeinen arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz beachten. Als allgemeine Regel verbietet er eine willkürliche, d. h. sachlich unbegründete Durchbrechung allgemeiner oder gruppenbezogener Regelungen zum Nachteil einzelner Arbeitnehmer.

Bildung von Arbeitnehmergruppen nötig

Die Gleichbehandlung muss innerhalb vergleichbarer Arbeitnehmergruppen sichergestellt sein. Aus dem Grund sind Gruppen zu bilden, innerhalb derer die Arbeitnehmer gleichbehandelt werden müssen.

Arbeitgeber, die die Inflationsausgleichsprämie nicht an alle Arbeitnehmer zahlen wollen bzw. die sie in unterschiedlicher Höhe zahlen möchten, müssen anhand objektiver Kriterien differenzieren. Solche „Differenzierungskriterien“ können die besondere Belastung einer Gruppe, der Ausgleich von Nachteilen im Entgeltbereich oder unterschiedliche Aufgaben bzw. Anforderungen an die jeweilige Arbeitnehmergruppe sein.

Beispiele für sachliche Differenzierung bei Inflationsausgleichsprämie

- Als Kriterium kann z. B. eine bestimmte Einkommensgrenze dienen. Besonders Geringverdiener bekommen die hohen Reallohnverluste zu spüren, die durch die Preissteigerungen u. a. bei Gas, Strom, Kraftstoffen und Lebensmitteln entstehen. Der Arbeitgeber könnte also die Inflationsausgleichsprämie nur an Arbeitnehmer mit einem Einkommen unterhalb einer bestimmten Grenze auszahlen und Besserverdiener ausschließen.
- Weiteres Kriterium könnte der Familienstand sein. Von den Preissteigerungen sind Arbeitnehmer mit Kindern in einem höheren Maße betroffen als diejenigen ohne Kinder. Arbeitgeber könnten die Auszahlung der Inflationsausgleichsprämie daher von der Frage abhängig machen, ob ein Arbeitnehmer Kinder hat.
- Der Arbeitgeber differenziert zulässig, wenn er entsprechend einem Tarifvertrag eine Sonderzahlung nur an die Mitglieder der tarifschließenden Gesellschaft leistet.

Auch andere Kriterien können zulässig sein, solange sie objektivierbar und sachlich sind.

Grenzen der Gruppenbildung

Verstößt der Arbeitgeber gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, z. B. durch eine sachfremde Gruppenbildung, könnten sich die benachteiligten Arbeitnehmer wehren. Sie könnten auch eine Prämie in gleicher Höhe fordern.

Beispiel für eine sachfremde Gruppenbildung

Arbeitgeber A zahlt den beiden in Vollzeit angestellten Arbeitnehmern eine Inflationsausgleichsprämie von je 2.000 EUR, dem Arbeitnehmer in Teilzeit zahlt A keine Prämie, weil sein Arbeitspensum geringer ist als das der Vollzeitbeschäftigten.

Ergebnis: A verstößt durch das pauschale Abstellen auf das geringere Arbeitspensum von Teilzeit- gegenüber Vollzeitkräften gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz. Zudem verstößt A gegen das Diskriminierungsverbot von Teilzeitbeschäftigten nach § 4 TzBfG, das hier die speziellere Regelung darstellt. Folge: „Anpassung nach oben“ und ggf. Schadenersatzpflicht durch A.

Zulässig ist es, eine Inflationsausgleichsprämie anteilmäßig (pro rata temporis) im Verhältnis Teilzeit- zu Vollzeitbeschäftigung zu kürzen.

Hürde 2: Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz

Auch das AGG verbietet eine ungerechtfertigte Benachteiligung Einzelner. Nach § 1 AGG sind Differenzierungen aus „Gründen der Rasse oder wegen der ethnischen Herkunft, des Geschlechts, der Religion oder Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters oder der sexuellen Identität“ verboten. Inhaltlich lassen sich AGG und arbeitsrechtlicher Gleichbehandlungsgrundsatz oft nicht überschneidungsfrei abgrenzen.

Differenziert der Arbeitgeber bei der Zahlung der Inflationsausgleichsprämie nach den AGG-Merkmalen, hat der benachteiligte Arbeitnehmer Anspruch auf Schadenersatz (regelmäßig gleichbedeutend mit Anpassung nach oben) sowie zusätzlich auf eine verschuldensunabhängige Entschädigung.

Wichtig | Zahlt der Arbeitgeber die Inflationsausgleichsprämie etwa nur an Vollzeitbeschäftigte, werden meist weibliche Beschäftigte mittelbar diskriminiert. Denn sie machen den Hauptanteil der Teilzeitbeschäftigten aus. Zur Rechtfertigung muss der Arbeitgeber auch hier sachliche Gründe vortragen, die die Differenzierung legitimieren. Auch im Übrigen dürfen Teilzeit- gegenüber Vollzeitbeschäftigten nicht diskriminiert werden (§ 4 TzBfG).

Sonderfall: Inflationsausgleichsprämie für Minijobber

Die Inflationsausgleichsprämie zählt nicht zum sozialversicherungspflichtigen Entgelt. Sie kann somit auch an Minijobber gezahlt werden, ohne dass sich deren sozialversicherungsrechtlicher Status ändert.

Beispiel

Alle Minijobber in einem Physiotherapiezentrum erhalten wegen der gestiegenen Lebenshaltungskosten zusätzlich zu den 520 EUR eine Inflationsausgleichsprämie von 260 EUR.

Ergebnis: Die Beschäftigung bleibt weiterhin ein Minijob, da es sich bei der Inflationsausgleichsprämie um eine steuerfreie und sozialversicherungsfreie Leistung handelt. Der Arbeitgeber verstößt nicht gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz, weil er alle Minijobber wegen ihres Einsatzes honoriert.

Zulässig ist es, die Inflationsausgleichsprämie der Höhe nach bei Minijobbern zu kürzen entsprechend der Regelung für Teilzeit-/Vollzeitbeschäftigte.

Exkurs: Betriebliche Übung

Wie immer bei Leistungen des Arbeitgebers sollte vermieden werden, dass eine betriebliche Übung entsteht und der Arbeitnehmer so einen dauerhaften Rechtsanspruch auf Zahlung der Inflationsausgleichsprämie hätte. Es bleibt zwar zu hoffen, dass die Prämie eine Reaktion auf eine aktuelle Ausnahmesituation ist und nicht mehrfach gewährt wird, sodass eine betriebliche Übung entstehen könnte. Allerdings ist derzeit nicht absehbar, ob es in Zukunft noch weitere Inflationsausgleichsprämien geben wird. Vor dem Hintergrund lohnt ein Blick auf die Voraussetzungen einer betrieblichen Übung. Diese sind:

- Eine die Arbeitnehmer begünstigende Leistung des Arbeitgebers
- Deren wiederholte Gewährung (mindestens drei Mal)
- Die Gewährung an alle Arbeitnehmer sowie
- Eine Leistung ohne Freiwilligkeitsvorbehalt des Arbeitgebers

Arbeitgeber stellen immer wieder die Frage, wie sie verhindern können, dass eine betriebliche Übung entsteht. Der vergleichsweise sicherste Weg ist, die Leistung mit einem Freiwilligkeitsvorbehalt zu versehen bzw. zu gewähren. Dann ist für die Arbeitnehmer klar, dass sie keinen dauerhaften Anspruch auf die Leistung erhalten sollen.

Tarifvertraglicher Anspruch auf Inflationsausgleichsprämie

Die freiwillige Sonderzahlung des Arbeitgebers kann in einigen Fällen auch eine Pflicht desselben sein, wenn der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Zahlung hat. Ein Anspruch kann sich aus Tarifvertrag ergeben.

Eine solche beispielhafte Aufnahme in das tarifliche Regelungsnetzwerk hat aktuell aufgrund der Verhandlungen zwischen IG BCE und Chemie-Arbeitgeber stattgefunden. Das verhandelte Entlastungspaket sieht vor: Die Prämie wird in zwei Teilzahlungen ausgezahlt. Die erste Zahlung ist spätestens am 31.12.23 fällig, die zweite spätestens am 31.12.24. Arbeitgeber können das Geld aber freiwillig auch schon früher auszahlen oder als Gesamtbetrag

II. Übergewinnsteuer: Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF

Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hat seine Stellungnahme „Übergewinnsteuer“ vorgelegt (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

Darin rät der Beirat auf Grundlage einer volkswirtschaftlichen, rechtlichen und polit-ökonomischen Analyse dringend davon ab, eine Übergewinnsteuer einzuführen.

In seiner Stellungnahme hat der Rat insbesondere folgende Schlüsselfaktoren identifiziert:

- Echte ökonomische Reingewinne lassen sich in der Praxis nur schwer ermitteln, weshalb beim Versuch ihrer Besteuerung allokativ schädliche Verzerrungswirkungen drohen.
- Der Versuch, Übergewinne durch heuristische Verfahren annäherungsweise zu bestimmen, führt zu willkürlichen Belastungen und Verzerrungen in der Produktionsstruktur.
- Insbesondere längerfristig entstehende Gewinne werden häufig vom Staat selbst – durch Regulierungen oder staatliche Beschaffungsprozesse – generiert.
- Wirtschaftliche Aktivitäten unterliegen großen Schwankungen. Den Gewinnen einiger Jahre stehen Verluste in anderen Jahren gegenüber. Die Besteuerung überdurchschnittlicher Gewinne in guten Jahren würde den Markteintritt – und damit das wirtschaftliche Leistungsniveau insgesamt – vermindern.
- Temporär überdurchschnittlich hohe Gewinne haben einen in der Marktwirtschaft fundamentalen Lenkungseffekt. Sie führen dazu, dass mehr Ressourcen in diese Bereiche gelenkt werden und so die Knappheiten gemildert werden. Eine Besteuerung der überdurchschnittlichen Gewinne würde diesen Umlenkungseffekt verhindern und die Knappheiten auf Dauer zementieren.
- Insbesondere für die Innovationskraft einer Ökonomie kann eine Übergewinnsteuer fatal sein. Innovationswettläufe generieren typischerweise viele Verlierer und einige wenige Gewinner. Bei gut gestalteten Rahmenbedingungen sind diese Innovationswettläufe zum Vorteil der Gesellschaft. Würden die Gewinne ex post wegbesteuert, bestünde ex ante kein Anreiz mehr, sich an diesen produktiven Innovationswettläufen zu beteiligen.
- Auch aus polit-ökonomischer Sicht birgt eine Übergewinnsteuer Gefahren. Das Vertrauen in das deutsche Steuersystem basiert auf dessen Regelgebundenheit. Besteuert wird, wer in Euro gemessen hohe Einkommen bzw. Gewinne erzielt. In welchen Sek-

toren, mit welchen Produkten und in welchen Phasen des Weltgeschehens diese Gewinne erzielt werden, spielt für die Höhe der Besteuerung keine Rolle. Eine Ad-hoc-Besteuerung einzelner Aktivitäten würde viel von diesem lange gewachsenen Vertrauen zerstören.

- Insbesondere sind Versprechen, solche Sonderbesteuerung nie wieder zu nutzen, kaum glaubwürdig. Einmal eingeführt bestünde die Gefahr, dass ständig neue Sondertatbestände geschaffen würden, um eine selektive Besteuerung einzelner Branchen oder Gruppen zu rechtfertigen. Dies könnte massive Rückwirkungen auf die langfristige Investitionsbereitschaft ausüben.
- Aktuelle Pläne zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung enthalten bereits Elemente einer Übergewinnbesteuerung. Eine stärkere Orientierung der Unternehmensbesteuerung an den Reingewinnen würde im Idealfall zu Finanzierungsneutralität und besseren Investitionsanreizen führen. Die damit verbundene Verkleinerung der Steuerbemessungsgrundlage hätte allerdings Steueraufkommensausfälle zur Folge.

Hinweise für die Praxis:

Eine Versteuerung von Zufallsgewinnen (Erlösobergrenze für Energieunternehmen) ist i.R.d. dritten Entlastungspakets geplant (Beschluss des Koalitionsausschusses vom 3.9.2022).

Ob und wie dies tatsächlich umgesetzt werden kann, ist noch offen.

III. Wechsel zur Einlagelösung nach § 14 Absatz 4 KStG

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021 (BStBl I, Seite 889) ^{GZ}

BMF-Schreiben v. 29.9.2022 – IV C 2 - S 2770/19/10004:007

Zeitliche Anwendung

1 § 14 Absatz 4 sowie § 27 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung des Artikels 1 des KöMoG sind erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Minder- und Mehrabführungen ist dabei auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abzustellen (§ 34 Absatz 6e Satz 6 KStG).

Noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Absatz 4 KStG in der am 31. Dezember 2021 geltenden Fassung in der Steuerbilanz gebildet wurden, sind in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet (§ 34 Absatz 6e Satz 7 KStG).

Im Falle voneinander abweichender Wirtschaftsjahre von Organträger und Organgesellschaft ist darauf abzustellen, ob die Minder- oder Mehrabführungen bei der Organgesellschaft noch der Regelung des § 14 Absatz 4 KStG a. F. (§ 34 Absatz 6e Satz 6 KStG) unterliegen. In einem solchen Fall sind die Ausgleichsposten erst zum Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen.

Behandlung von Minder- und Mehrabführungen

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

3 In organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen der Organgesellschaft sind wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln. Der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger ist daher entsprechend zu verringern.

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

Beispiel 1:

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

Im Jahr 01 kommt es bei der B-GmbH zu einer Mehrabführung von 20. Dies führt zu einer Verringerung des Beteiligungsbuchwerts der B-GmbH in der Bilanz der A-GmbH um 20 auf 60.

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

5 Eine Saldierung der Minder- und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft ist nicht zulässig.

6 Eine Saldierung der Minder- und Mehrabführungen beim Organträger ist beteiligungsbezogen zulässig, da Minder- und Mehrabführungen in dem Zeitpunkt als verursacht gelten, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet (§ 14 Absatz 4 Satz 4 KStG). Mehrabführungen mindern hierbei den Beteiligungsbuchwert in einem Wirtschaftsjahr erst dann, wenn die sich aus den Minderabführungen resultierenden Erhöhungen des Beteiligungsbuchwerts im gleichen Wirtschaftsjahr berücksichtigt wurden.

1. Steuerliche Auswirkungen

7 Eine Minderabführung der Organgesellschaft an den Organträger führt zur buchtechnischen Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts in der Steuerbilanz des Organträgers. Diese Erhöhung stellt für den Organträger einen einkommensneutralen Vorgang dar. Der Ertrag, der sich aus der buchtechnischen Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts ergibt, ist außerbilanziell zu korrigieren.

8 Eine Mehrabführung der Organgesellschaft an den Organträger führt zur buchtechnischen Minderung des Beteiligungsbuchwerts in der Steuerbilanz des Organträgers. Diese Minderung stellt für den Organträger bis zu einem Beteiligungsbuchwert von 0 einen einkommensneutralen Vorgang dar. Der Aufwand, der durch die buchtechnische Minderung des Beteiligungsbuchwerts entsteht ist, ist außerbilanziell zu korrigieren.

9 Die Bilanzierung eines negativen Buchwerts infolge einer Mehrabführung ist ausgeschlossen.

10 Ist eine Personengesellschaft Organträger, ermittelt sich der dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Beteiligungsbuchwert aus dem anteiligen Buchwert in der Gesamthandbilanz zuzüglich bzw. abzüglich etwaiger Mehr- oder Minderbuchwerte aus den jeweiligen Ergänzungsbilanzen. Die Minder- und Mehrabführungen sind nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen.

11 Übersteigen die Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger die Summe aus Beteiligungsbuchwert und Minderabführungen, so ist ein veräußerungsähnlicher Ertrag aus der Beteiligung zu berücksichtigen, und zwar in Höhe des übersteigenden Betrages (§ 34 Absatz 6e Satz 9 und 10 KStG). Auf diesen veräußerungsähnlichen Ertrag sind die Regelungen des § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG entsprechend anzuwenden (vgl. § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG).

Beispiel 2 (Fortführung des Beispiels 1):

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

Da zum Schluss des Wirtschaftsjahres 03 und vor Berücksichtigung der Mehrabführungen der Beteiligungsbuchwert für die Anteile an der B-GmbH 100 betragen hat, vermindert sich dieser in der Steuerbilanz auf 0, da ein negativer Beteiligungsbuchwert nicht möglich ist. Der übersteigende Betrag von 30 stellt bei der A-GmbH einen veräußerungsähnlichen Ertrag dar, der unter entsprechender Anwendung der Regelung des § 8b Absatz 2 KStG außerbilanziell zu korrigieren ist. In Höhe von 5 % dieses steuerfreien Betrags erfolgt nach § 8b Absatz 3 Satz 1 KStG eine außerbilanzielle Zurechnung pauschal nichtabziehbarer Betriebsausgaben.

2. Rücklage nach § 34 Absatz 6e KStG

12 Mit dem Wechsel von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung liegt nach der Übergangsregelung des § 34 Absatz 6e Satz 9 und 10 KStG ein veräußerungsähnlicher Ertrag insoweit vor, als die passiven Ausgleichsposten die Summe aus dem Beteiligungsbuchwert und den aktiven Ausgleichsposten übersteigen. Einlagen, die im Laufe des Wirtschaftsjahres getätigt werden, erhöhen den Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz des Organträgers vor der Verrechnung mit den Ausgleichsposten. Auf den veräußerungsähnlichen Ertrag sind § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG anzuwenden (vgl. § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG). Die Anwendung der Übergangsregelung in § 34 Absatz 6e Satz 9 und 10 KStG erfolgt als letzter Geschäftsvorfall in der Steuerbilanz.

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

a. Bildung der Rücklage

14 Nimmt der Organträger das Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage in Anspruch, so ist diese Rücklage in der ersten Steuerbilanz desjenigen Wirtschaftsjahres zu bilden, das nach dem 31. Dezember 2021 endet. Im Falle der Anwendbarkeit von Rn. 1 letzter Satz ist die Rücklage entsprechend später zu bilden.

15 Die Bildung der Rücklage ist bis zur Höhe des veräußerungsähnlichen Ertrags (vgl. Rn. 11) zulässig. Eine Bildung in geringerer Höhe ist möglich.

16 Im Fall der Bildung einer Rücklage ist § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG nicht auf den in die Rücklage eingestellten Ertrag anzuwenden (vgl. § 34 Absatz 6e Satz 12 KStG).

17 Eine Rücklage kann auch dann gebildet werden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft von dem des Organträgers abweicht.

18 Gleiches gilt, wenn die Organschaft bereits vor dem 31. Dezember 2021 beendet wurde.

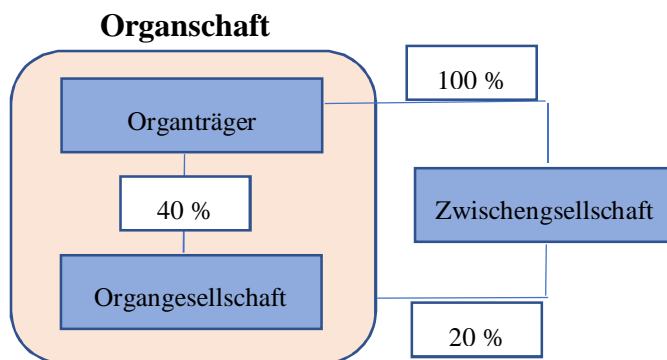
b. Auflösung der Rücklage

19 Die Rücklage ist im Wirtschaftsjahr ihrer Bildung sowie in den folgenden neun Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. Ein Wahlrecht in Bezug auf den Zeitraum der Auflösung besteht nicht.

20 Die jährlichen Auflösungsbeträge der Rücklage unterliegen als veräußerungsähnliche Erträge jeweils der Besteuerung nach § 8b KStG bzw. § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 EStG (vgl. § 34 Absatz 6e Satz 16 KStG).

21 Wird die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft vollständig veräußert oder kommt es zu einem Vorgang, der einer vollständigen Veräußerung gleichgestellt ist (z. B. Entnahme oder Übertragung in Sonderbetriebsvermögen), so ist die zu diesem Zeitpunkt noch bestehende Rücklage vollständig aufzulösen (§ 34 Absatz 6e Satz 14 f. KStG). Wird die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft teilweise veräußert, so ist die Rücklage entsprechend anteilig aufzulösen. Dies gilt unabhängig vom Fortbestand der Organschaft. Sofern mehrere mittelbare Beteiligungen oder eine unmittelbare und eine oder mehrere mittelbare Beteiligungen bestehen, ist für die Bestimmung des aufzulösenden Anteils der Rücklage auf das Verhältnis des veräußerten Anteils an den gesamten Stimmrechten der Organgesellschaft (mittelbar zzgl. unmittelbar) abzustellen.

Beispiel 3



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

Beim Organträger wurde im Zuge des Wechsels von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung eine den Gewinn mindernde Rücklage nach § 34 Absatz 6e Satz 11ff KStG i. H. v. 100 gebildet.

Im Falle einer hälftigen Veräußerung der unmittelbaren Beteiligung (Verbleib unmittelbare Beteiligung 20 %) ist die Rücklage i. H. v. 33,3 aufzulösen. Die Gesamtbeteiligung (mittelbar und unmittelbar) des Organträgers an der Organgesellschaft beträgt vor Veräußerung 60 % und nach Veräußerung 40 %. Demnach wurden 33,3 % der Gesamtbeteiligung veräußert und es sind damit auch 33,3 % der Rücklage aufzulösen.

22 Die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft sowie die Auflösung der Organgesellschaft sind einer Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft gleichgestellt.

Da Umwandlungen und Formwechsel des Organträgers ertragsteuerlich Veräußerungsvorgänge darstellen (vgl. Randnr. 00.02 des UmwStE – BMF-Schreiben vom 11. November

2011, BStBl I Seite 1314), ist auch hier eine im Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers enthaltene Rücklage nach § 34 Absatz 6e Satz 11 KStG (ggf. anteilig; siehe Rn. 21) aufzulösen.

24 Bei Beendigung der Organschaft muss die Rücklage nicht aufgelöst werden.

c. Rücklage bei Personengesellschaften als Organträger

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

III. Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)

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

Beispiel 4 (Fortführung des Beispiels 2)

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

Die im Wirtschaftsjahr 03 entstandene Mehrabführung von 130 führt in dieser Höhe, unabhängig von der Höhe des maßgeblichen ausschüttbaren Gewinns, zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist um 130 zu mindern und beträgt zum 31. Dezember des Wirtschaftsjahres 03 somit – 80 (50 – 130), sofern im Wirtschaftsjahr 03 keine Einlagen getätigt wurden.

IV. Mittelbare Organschaft

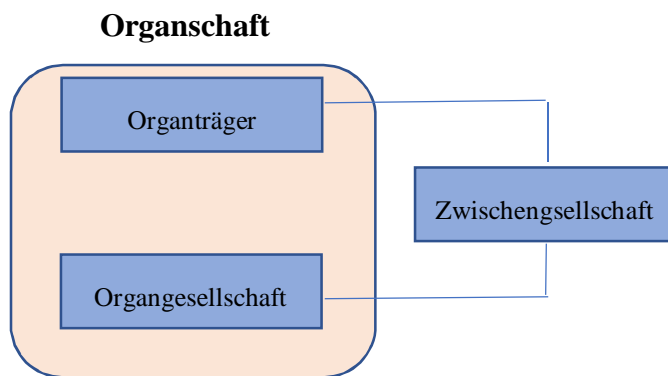
27 Eine mittelbare Organschaft im Sinne dieses Schreibens liegt vor, wenn sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger

- ausschließlich durch eine mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft über eine Zwischengesellschaft ergibt (Alternative 1) oder
- durch die mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt und darüber hinaus noch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft besteht (Alternative 2) oder
- nur durch Addition einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt (Alternative 3).

28 Ergibt sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft bereits durch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft, so sind die Rn. 29 bis 35 dieses Schreibens nicht anzuwenden – unabhängig davon, ob neben dieser unmittelbaren Beteiligung auch mittelbare Beteiligungen bestehen.

29 Auch die Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Zwischengesellschaft führt zur Auflösung der nach § 34 Absatz 6e Satz 1ff. KStG gebildeten Rücklage. Im Falle einer nur teilweisen Veräußerung ist die Rücklage entsprechend anteilig aufzulösen (Rn. 21 gilt sinngemäß). Dies gilt unabhängig vom Fortbestand der Organschaft.

1. Finanzielle Eingliederung nach Alternative 1



30 Im Falle einer ausschließlich mittelbaren Organschaft über eine Zwischengesellschaft sind die bilanziellen Folgen der Einlagen sowie der Einlagenrückgewähr aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung bilanztechnisch auf jeder Beteiligungsebene nachzuvollziehen – unabhängig vom Bestehen einer Organschaft mit der Zwischengesellschaft.

31 In organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführungen der Organgesellschaft sind wie eine Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (vgl. Rn. 2). Sie führen zu einer Erhöhung sowohl des Beteiligungsbuchwerts der Organgesellschaft bei der Zwischengesellschaft als auch des Beteiligungsbuchwerts der Zwischengesellschaft beim Organträger. Rn. 10 ist hierbei auch auf die Zwischengesellschaft anzuwenden. Zudem ist das steuerliche Einlagekonto sowohl bei der Organgesellschaft (vgl. Rn. 25) als auch bei der Zwischengesellschaft, sofern die Zwischengesellschaft eine Körperschaft im Sinne des § 27 KStG ist, entsprechend zu erhöhen.

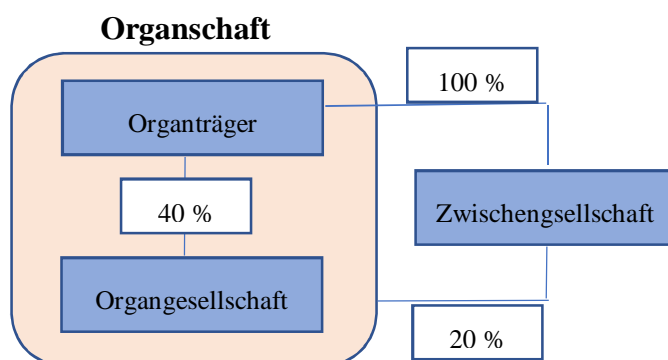
32 In organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen sind wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln (vgl. Rn. 3). Sie führen zu einer Verringerung sowohl des Beteiligungsbuchwerts der Organgesellschaft bei der Zwischengesellschaft als auch des Beteiligungsbuchwerts der Zwischengesellschaft beim Organträger. Die Rn. 9 und 10 sind hierbei auch auf die Zwischengesellschaft anzuwenden. Zudem ist das steuerliche Einlagekonto sowohl bei der Organgesellschaft (vgl. Rn. 25) als auch bei der Zwischengesellschaft, sofern die Zwischengesellschaft eine Körperschaft im Sinne des § 27 KStG ist und eine Einlagenrückgewähr leisten kann, durch Direktzugriff nach § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG entsprechend zu mindern.

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

2. Finanzielle Eingliederung nach Alternative 2 oder Alternative 3

34 Ergibt sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger durch eine mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft und besteht darüber hinaus noch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft (Alternative 2) oder ergibt sich eine solche erst durch Addition einer unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft und einer mittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft über eine Zwischengesellschaft (Alternative 3), so sind Minder- und Mehrabführungen der Organgesellschaft auf beide Beteiligungsstränge im Verhältnis der Höhe der unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an den Stimmrechten der Organgesellschaft und der Höhe der mittelbaren Beteiligung der Zwischengesellschaft an den Stimmrechten der Organgesellschaft aufzuteilen.

Beispiel 5:

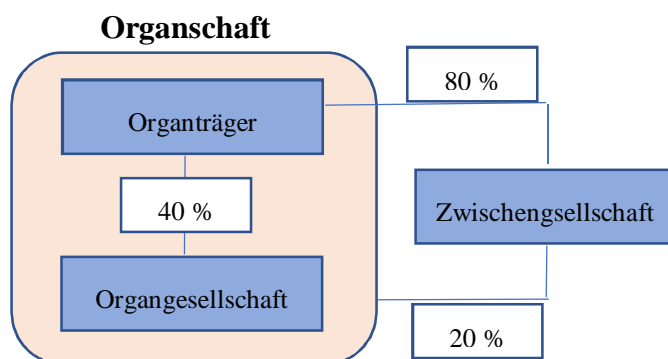


Der Organträger ist zu 40 % unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt. Weiterhin ist der Organträger zu 100 % an der Zwischengesellschaft beteiligt, die wiederum zu 20 % an der Organgesellschaft beteiligt ist. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger ergibt sich erst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

Kommt es nun zu Minder- und/oder Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger, so sind diese anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen.

Sie wirken sich hier auf den Buchwert der Organgesellschaft beim Organträger in Höhe von 66,67 % und über die Beteiligungsstruktur der Zwischengesellschaft in Höhe von 33,33 % aus. Für die steuerlichen Einlagekonten gilt Entsprechendes.

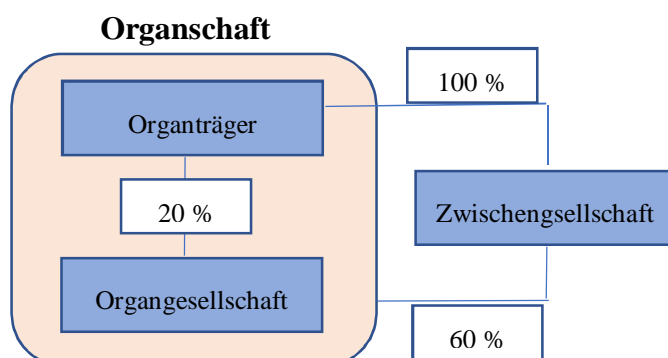
Abwandlung Beispiel 5:



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

Kommt es nun zu Minder- und/oder Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger, so sind diese anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen. Sie wirken sich hier auf den Buchwert der Organgesellschaft beim Organträger in Höhe von 71 % und über die Beteiligungsstruktur der Zwischengesellschaft in Höhe von 29 % aus. Für die steuerlichen Einlagekonten gilt Entsprechendes.

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

Beispiel 6:

Der Organträger ist zu 20 % unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt. Weiterhin ist der Organträger zu 100 % an der Zwischengesellschaft beteiligt, die wiederum zu 60 % an der Organgesellschaft beteiligt ist. Der Organträger ist somit mit 80% (20 % unmittelbar zzgl. 60 % mittelbar) an den Stimmrechten der Organgesellschaft beteiligt. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger ergibt sich allerdings bereits durch die 60 %ige Beteiligung der Zwischengesellschaft an der Organgesellschaft. Die unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft von 20 % ist hier daher nicht maßgeblich.

Kommt es zu Minder- und/oder Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger, so sind diese anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen. Sie wirken sich auf den Buchwert der Organgesellschaft beim Organträger in Höhe von 25 % und über die Beteiligungsstruktur der Zwischengesellschaft in Höhe von 75% aus. Für die steuerlichen Einlagekonten gilt Entsprechendes.

36 Im Fall einer Kettenorganschaft sind bei der Umstellung auf die Einlagelösung die bestehenden Ausgleichsposten auf allen Beteiligungsebenen aufzulösen. Auf Ebene derjenigen Gesellschaften, die zugleich Organträger und Organgesellschaft sind, ist § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 KStG anzuwenden. Die Rechtsfolgen des § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG treten somit erst auf der Ebene des obersten Organträgers (im Schaubild Organträger 1) ein.

37 Die in Rn. 36 dargestellten Grundsätze gelten auch im Falle künftiger Mehrabführungen.

IV. Änderungen beim Gesetz zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie in Sachen Betriebsprüfung (DStV)

Der DStV weist auf Änderungen des geplanten Gesetzes zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie im Bereich der Betriebsprüfung hin, die sich im Vergleich zwischen Referentenentwurf und dem nun beschlossenen Regierungsentwurf ergeben haben.

I. Hintergrund:

Der Referentenentwurf eines "Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts" sah im Bereich der Betriebsprüfung Verschärfungen bei den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Sanktionen vor. Der DStV hatte hierzu kritisch Stellung genommen. Manche Maßnahmen wurden nun in dem von der Bundesregierung am 24.8.2022 beschlossenen Regierungsentwurf abgeschwächt.

Hierzu führt der DStV u.a. weiter aus:

Einführung eines sog. qualifizierten Mitwirkungsverlangens: Als Druckmittel gegenüber dem Steuerpflichtigen zielt das qualifizierte Mitwirkungsverlangen auf die Beschleunigung des Verfahrens ab. Nach dem Referentenentwurf sollte der Prüfer das Instrument anlass- und begründungslos einsetzen können. Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung innerhalb der gesetzlichen Monatsfrist nicht oder nicht vollständig nach, drohen empfindliche Strafen: ein automatisches Verzögerungsgeld von 100 € pro Tag, weitere Zuschläge sowie eine verlängerte Ablaufhemmung, mindestens um ein Jahr.

Nach dem nun geänderten Regierungsentwurf (BR-Drucks. 409/22) soll der Prüfer – bevor er zu dem Instrument greift – den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens hinweisen müssen. Erst wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dann dennoch nicht nachkommt, soll der Prüfer das qualifizierte Mitwirkungsverlangen begründungslos einsetzen können.

Abgestimmte Rahmenbedingungen mit der Finanzbehörde: Steuerpflichtige können dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen entkommen, wenn der Prüfer mit ihnen sog. Rahmenbedingungen für die BP festlegt. Im Dunkeln blieb nach dem Referentenentwurf, was damit genau gemeint ist.

Der DStV fürchtete, dass hier an implementierte Tax Compliance Management Systeme angeknüpft werden könnte. Damit wären gerade kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) benachteiligt. Sie verfügen mitunter nicht über die Ressourcen für solche Systeme. Das heißt jedoch keineswegs, dass sie weniger „compliant“ sind als andere. Der DStV forderte daher eine Konkretisierung der „Rahmenbedingungen“.

Auch hier zeigt sich im Regierungsentwurf ein Lichtblick: „Die Vorschrift steht allen Arten von Vereinbarungen offen. Möglich ist etwa die Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung. [...] Die Aussparung bestimmter Prüfungsfelder kann ebenfalls Gegenstand der Vereinbarung sein.“ – so die neue Gesetzesbegründung.

Früherer Start der BP: Eine Hauptkritik des DStV am Referentenentwurf war: Das Kernproblem der KMU ginge er nicht an – nämlich, dass Prüfer erst Jahre später an die Tür klopfen. Kleine und mittlere Kanzleien fordern einen viel früheren Start der BP, um früher Rechtssicherheit, weniger Aufwand bei der Sachverhaltsaufklärung und eine niedrigere Zinslast für KMU zu erreichen.

An dieser Stelle betritt der Regierungsentwurf Neuland. Für die Ertrag- und Umsatzsteuererklärungen soll die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahrs erlassen werden, welches dem wirksam gewordenen Steuerbescheid folgt. Gibt die Finanzbehörde die Prüfungsanordnung später bekannt, verkürzt sich quasi die Ablaufhemmung. Die Prüfungsbescheide müssen danach i.d.R. spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs ergehen, das auf das Kalenderjahr des wirksam gewordenen Steuerbescheids folgt. Erstreckt sich die BP auf mehrere Jahre, ist der Zeitpunkt des Wirksamwerdens des letzten Steuerbescheids maßgeblich.

Nach Auffassung des DStV ist dies ein bemerkenswerter Ansatz. Ob er einen Zeitgewinn bringt, wird ein spannender Diskussionspunkt im parlamentarischen Verfahren. Der DStV wird zudem seine Kritikpunkte an dem Regierungsentwurf nachdrücklich vorbringen.

V. Vorsteueraufteilung nach § 15 Absatz 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken

BMF vom 20.10.2022 III C 2 - S 7306/19/10001 :003

1 Verwendet ein Unternehmer die für sein Unternehmen gelieferten oder eingeführten Gegenstände und die in Anspruch genommenen sonstigen Leistungen sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Nach dem Unionsrecht ist für die Aufteilung im Grundsatz ein auf die Gesamtheit der von dem Unternehmer bewirkten Umsätze bezogener Umsatzschlüssel anzuwenden (Art. 173 Abs. 1 und 174 MwStSystRL, „Pro-rata-Satz“). Die Mitgliedstaaten können jedoch nach Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL in bestimmten Fällen von diesem Grundsatz abweichen. Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber mit § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in Form des Vorranges von „anderen wirtschaftlichen Zuordnungen“ vor einer Aufteilung nach den Umsätzen Gebrauch gemacht.

I. Stand der Rechtsprechung in Bezug auf gemischt genutzte Grundstücke

2 Der EuGH hat mit Urteil vom 8. November 2012, C-511/10, BLC Baumarkt, BStBl II 2022 S. xxx, entschieden, dass es mit dem Unionsrecht vereinbar sei, wenn ein Mitgliedstaat zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der Vorsteuern aus einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art. 19 Abs. 1 der 6. EG-RL (entspricht Art. 174 Abs. 1 MwStSystRL) vorgesehenen Umsatzschlüssel vorschreibt. Voraussetzung sei, dass die herangezogene Methode eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes gewährleistet. Er bestätigte damit im Grundsatz die deutsche Rechtslage in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG.

3 Der BFH hat mit Urteil vom 23. August 2013 – V R 19/09, BStBl II 2022 S. xxx, (Folgeurteil zum EuGH-Urteil C-511/10) entschieden, dass eine generelle Anwendung der wirtschaftlichen Zuordnung für alle Fälle der Vorsteueraufteilung dem Unionsrecht widerspreche (Rn. 23 des Urteils). Daher sei § 15 Abs. 4 UStG teleologisch einschränkend auszulegen und nur auf Fälle anzuwenden, in denen durch die Vorschrift präzisere Ergebnisse erzielt werden. Durch diese teleologische Reduktion sei § 15 Abs. 4 UStG unionsrechtskonform und ein Steuerpflichtiger könne sich nicht auf einen Umsatzschlüssel – statt auf einen Flächenschlüssel – berufen (Rn. 34 des Urteils).

4 Im Folgenden hat der BFH mit Urteil vom 7. Mai 2014 – V R 1/10, BStBl II 2022 S. xxx, an der Begründung in dem Urteil V R 19/09 nicht mehr im vollen Umfang festgehalten, sondern sie ergänzt und die noch in der Entscheidung V R 19/09 enthaltene Beschränkung auf Vorsteuerbeträge, die zugleich nach § 15a UStG berichtigungspflichtig sind, aufgegeben (Rn. 28 und 29 des Urteils). Danach sei eine Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur Seite 3 zulässig, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Der Flächenschlüssel schließe im Regelfall als präzisere Zurechnung die (gesamtsatzbezogenen oder objektbezogenen) Umsatzschlüssel aus (Rn. 31 des Urteils). Allerdings seien die Vorsteuerbeträge nicht nach dem Flächenschlüssel aufteilbar, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten (z. B. wegen der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist (Rn. 32 des Urteils). Wenn der Flächenschlüssel keine präzisere wirtschaftliche Zurechnung darstelle, gelte die Methode,

die eine genauere Aufteilung ermögliche: Betreffen die Vorsteuerbeträge die mit dem Gebäude selbst erzielten Umsätze (z. B. Vermietungsumsätze), sei ein objektbezogener Umsatzschlüssel genauer. Wird das Gebäude hingegen insgesamt für die mit dem gesamten Unternehmen erzielten Umsätze genutzt (z. B. ein Verwaltungsgebäude), sei ein gesamtumsatzbezogener Umsatzschlüssel gerechtfertigt (Rn. 33 des Urteils).

5 Weiterhin hat der BFH mit Urteil vom 3. Juli 2014 – V R 2/10, BStBl II 2022 S. xxx, seine im Urteil V R 1/10 geäußerte Auffassung nochmals bestätigt: Der Umsatzschlüssel sei nur zulässig, wenn keine andere, präzisere Zurechnung möglich ist. Die Vorsteueraufteilung bei einem gemischt genutzten Grundstück richte sich im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel. Vorsteuerbeträge seien nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen (z. B. wegen der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist.

6 Der EuGH hat mit Urteil vom 9. Juni 2016, C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, BStBl II 2022 S. xxx, entschieden, dass eine direkte Zuordnung von Gegenständen und Dienstleistungen, welche die Anschaffung oder Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes betreffen, zu den Ausgangsumsätzen unionsrechtlich nicht erforderlich sei, wenn eine solche Zuordnung „in der Praxis schwer durchführbar“ ist (Rn. 28 des Urteils). Unter dieser Voraussetzung sei die Vorsteueraufteilung grundsätzlich auf Grundlage eines Pro-rata-Satzes vorzunehmen, der für die Gesamtheit der vom Unternehmer bewirkten Umsätze unter Anwendung des Umsatzschlüssels festgelegt wird (Rn. 31 des Urteils). Wie sich aus dem Urteil in der Rs. BLC Baumarkt ergebe, könnten die Mitgliedstaaten allerdings auch eine andere Berechnungsmethode anwenden, wenn die herangezogene Methode eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs als die Bestimmung anhand der erstgenannten Methode (Umsatzschlüssel) gewährleistet (Rn. 32 des Urteils). Die gewählte Aufteilungsmethode müsse jedoch nicht zwingend die genauestmögliche sein (Rn. 33 des Urteils). Es obliege dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob die Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Flächenschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führen kann als die Berechnung anhand des Umsatzschlüssels (Rn. 34 des Urteils).

7 Der BFH hat in seinem Urteil vom 10. August 2016 – XI R 31/09, BStBl II 2022 S. xxx, (Folgeurteil zum EuGH-Urteil C-332/14) entschieden, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes für den Vorsteuerabzug – im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung – nicht darauf abgestellt werden könne, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen. Vielmehr komme es insoweit auf die prozentualen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes an (Rn. 32, 34 und 38 des Urteils). Hingegen könnten Erhaltungsmaßnahmen den verschiedenen Nutzungsanteilen verhältnismäßig einfach unmittelbar zugeordnet werden (Rn. 40 des Urteils). Zudem schließt sich der XI. Senat mit diesem Urteil der Auffassung des V. Senats aus den Urteilen V R 1/10 und V R 2/10 an, dass der Flächenschlüssel regelmäßig eine präzisere Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuern ermögliche als ein Umsatzschlüssel (Rn. 44 ff des Urteils).

8 Aufbauend auf die vorgenannte Rechtsprechung hat der BFH im Urteil vom 26. April 2018 – V R 23/16, BStBl II 2022 S. xxx, für den Fall einer Schulsporthalle entschieden, dass bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken eine Aufteilung nach den Nutzungszeiten zu einer präziseren wirtschaftlichen Zurechnung als der (unternehmensbezogene oder objektbezogene) Umsatzschlüssel führe (Rn. 22 des Urteils). Eine Vorsteueraufteilung anhand des objektbezogenen Flächenschlüssels

komme nicht in Betracht, wenn es nicht um die gleichbleibende Nutzung verschiedener Funktionsbereiche gehe, sondern um die zeitlich abwechselnde Nutzung derselben Gebäudeteile (Rn. 23 des Urteils).

9 Schließlich bestätigte der BFH mit Urteil vom 11. November 2020 – XI R 7/20, BStBl II 2022 S. xxx, nochmals seine vorgenannte Rechtsprechung. Eine direkte Zuordnung von Eingangsleistungen zu den Ausgangsumsätzen betreffe „insbesondere die Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung des gemischt genutzten Gebäudes“ (Rn. 14 f des Urteils). Neben einer Bezugnahme auf die im Urteil XI R 31/09 genannten praktischen Probleme führt der BFH ergänzend an, dass dies auch gelte, da nicht ein bestimmter Gebäudeteil, sondern ein bestimmter Prozentsatz des Gebäudes für steuerpflichtige bzw. steuerfreie Umsätze genutzt werde (Rn. 16 des Urteils). Bestehen erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume, soweit es um Flächen innerhalb eines Gebäudes und auf dessen Dach geht, oder wenn eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel aus sonstigen Gründen nicht präziser ist, seien die Vorsteuerbeträge nach einem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen (Rn. 17 des Urteils). Dies lasse dann auch im Ausnahmefall keine Anwendung des Flächenschlüssels aufgrund einer Vergleichsbetrachtung zu (Rn. 27 des Urteils). Außerdem müsse nicht der Steuerpflichtige beweisen, dass der Umsatzschlüssel präziser ist als ein Flächenschlüssel (Rn. 29 des Urteils).

II. Umsetzung der Rechtsprechung

10 Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Aufteilung der Vorsteuer nach § 15 Absatz 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken nach der genannten Rechtsprechung Folgendes:

1. Grundsätze

11 Im Fall von Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung von gemischt genutzten Gebäuden sind die Leistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zunächst soweit möglich direkt den zum Vorsteuerabzug berechtigenden bzw. diesen ausschließenden Ausgangsumsätzen zuzuordnen. Verbleibende Vorsteuerbeträge sind sachgerecht aufzuteilen. Wegen dieses Verfahrens wird auf Abschnitt 15.17 Abs. 1 bis 4 UStAE hingewiesen. Für danach aufzuteilende Vorsteuerbeträge gelten die folgenden Ausführungen entsprechend.

12 Wird ein Gebäude durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und ist die Nutzung dieses Gebäudes durch den Unternehmer sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Umsätze beabsichtigt, sind dagegen die gesamten auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge einheitlich in einen abziehbaren und in einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Abweichend von Abschnitt 15.17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 UStAE ist keine vorherige direkte Zuordnung von Eingangsleistungen zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen bzw. diesen ausschließen, durchzuführen (vgl. BFH-Urteile vom 10. August 2016 – XI R 31/09 und vom 11. November 2020 – XI R 7/20, a. a. O.; siehe auch oben Rn. 7 und 9). Bei der Anschaffung eines Gebäudes, bei dessen Verkauf eine Teiloption nach Abschnitt 9.1 Abs. 6 UStAE erfolgt ist, sind die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge nur dem Gebäudeteil wirtschaftlich zuzuordnen, auf den sich die Teiloption bezieht. Daher ist in diesen Fällen eine ggf. erforderliche Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG nur nach der Verwendungsabsicht für diesen Gebäudeteil vorzunehmen.

13 Die Vorsteueraufteilung muss nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel erfolgen. Kommen neben dem Gesamtumsatzschlüssel (gleichbedeutend zu gesamtumsatzbezogenen oder gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel) andere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist ein anderer Aufteilungsschlüssel anzuwenden, wenn er ein präziseres Ergebnis liefert. In Betracht kommen insbesondere ein (objektbezogener) Flächenschlüssel (siehe unten Rn. 15 bis 18), ein objektbezogener Umsatzschlüssel (siehe unten Rn. 19 bis 23) oder ein Schlüssel nach dem umbauten Raum (siehe unten Rn. 24). Weitere Aufteilungsschlüssel können im Einzelfall sachgerecht sein (zur Vorsteueraufteilung im Fall einer Schulsporthalle nach den Nutzungszeiten vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2018 – V R 23/16, a. a. O., oben Rn. 8).

14 Kommen neben dem Gesamtumsatzschlüssel mehrere andere präzisere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden (vgl. oben Rn. 6). Die Auswahl der anzuwendenden präziseren Methode obliegt in diesen Fällen dem Unternehmer; das Finanzamt kann sie jedoch daraufhin überprüfen, ob sie sachgerecht ist.

2. Flächenschlüssel

15 Grundsätzlich erfolgt die Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen des Gebäudes (objektbezogener Flächenschlüssel), da dies regelmäßig die wirtschaftlich präzisere Aufteilungsmethode gegenüber dem Gesamtumsatzschlüssel darstellt (vgl. oben Rn. 4, 5 und 7). Dabei ist die Flächenberechnung nach den Gebäudeinnenflächen vorzunehmen, ohne dabei z. B. Außenstellplätze mit einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 2019 – V R 43/17, n. v.). Der Unternehmer kann einen Flächenschlüssel aber nur beanspruchen, wenn dieser sachgerecht ist (zu einer Spielhalle mit unterschiedlich genutzten Automaten vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 – V R 36/10, BStBl II 2012 S. 77, zu einer zeitlich abwechselnden Nutzung derselben Funktionsbereiche einer Schulsporthalle vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2018, a. a. O., oben Rn. 8).

16 Für die Flächenberechnung sind grundsätzlich die Grundflächen aller Räume anzusetzen, unabhängig davon, ob es sich um Wohn- oder Gewerbeflächen handelt (Wohn- und Verkaufsräume, als Lagerflächen genutzte Keller oder Speicherräume, Tiefgarage). Flächen, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt werden (z. B. Technikräume, Treppenhaus, Fahrradabstellräume, Waschküchen), bleiben unberücksichtigt. Ebenso sind von vornherein nicht zum Ausbau vorgesehene Räume nicht in die Flächenberechnung mit einzubeziehen. Die Grundflächen sind auch bei Dachschrägen in vollem Umfang anzusetzen. Die Flächen von Terrassen oder Balkonen zählen zur Hälfte zu der maßgeblichen Grundfläche.

17 Eine weitere anerkannte Methode zur Flächenberechnung (z. B. nach DIN 277 oder der Wohnflächenverordnung) kann auch für Zwecke der Vorsteueraufteilung angewandt werden, wenn die gewählte Methode bereits für andere (z. B. mietvertragliche) Zwecke angewandt wird, die Flächenberechnung für das gesamte Gebäude einheitlich erfolgt und das Ergebnis sachgerecht ist. 18 Die Feststellungslast, dass der Flächenschlüssel präziser als ein Umsatzschlüssel ist, liegt zwar beim Finanzamt (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2020 – XI R 7/20, a. a. O.; siehe auch oben Rn. 9). Dies gilt jedoch nur, wenn dem Finanzamt alle für eine entsprechende Beurteilung erforderlichen Informationen vorliegen, insbesondere durch Erfüllung der dem Unternehmer Seite 7 obliegenden Mitwirkungspflichten. Liegen nicht alle erforderlichen

derlichen Informationen vor bzw. lassen diese keine eindeutige Beurteilung zu, ist davon auszugehen, dass der Flächenschlüssel grundsätzlich die präziseren Ergebnisse liefert (vgl. oben Rn. 15).

3. Objektbezogener Umsatzschlüssel

19 Ein objektbezogener Umsatzschlüssel kommt nicht per se in Betracht, sondern nur unter den vom BFH aufgestellten Voraussetzungen (vgl. BFH-Urteile vom 7. Mai 2014 – V R 1/10 und vom 3. Juli 2014 – V R 2/10, a. a. O.; siehe auch oben Rn. 4 und 5).

20 Weicht danach die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander ab, erfolgt grundsätzlich eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge anhand des objektbezogenen Umsatzschlüssels. In solchen Fällen führt eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis, der objektbezogene Umsatzschlüssel kann aber die wirtschaftlich präzisere Aufteilung gegenüber dem Gesamtumsatzschlüssel ermöglichen. Nur ausnahmsweise kann in solchen Fällen eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel zur Anwendung kommen, nämlich z. B. bei Verwaltungsgebäuden, wenn diese den Umsätzen des gesamten Unternehmens dienen.

21 Erhebliche Unterschiede in der Ausstattung können immer dann angenommen werden, wenn sich die Dicke der Decken und Wände oder die Innenausstattung erheblich voneinander unterscheiden. Denn regelmäßig unterscheidet sich dann auch die Höhe des Bauaufwandes der verschiedenen Räume erheblich voneinander und auch die tatsächlich erzielbaren Mieteinnahmen weichen ggf. erheblich voneinander ab. Ausstattungsunterschiede, die in der unterschiedlichen Nutzung begründet sind, denen aber im anderen Gebäudeteil ein ähnlicher Aufwand gegenübersteht, stellen für sich alleine noch keine erheblichen Unterschiede dar. Daher liegen z. B. keine erheblichen Unterschiede vor alleine

- bei einer unterschiedlichen Anzahl und Art von Strom- oder Wasseranschlüssen für private und gewerbliche Mieter oder
- bei Einbau deckenhoher Ganzglastelemente nur im gewerblich genutzten Gebäudeteil und normaler Fenster im Wohnbereich (bei vergleichbarer Funktion der eingebauten Gegenstände entsteht kein deutlich unterschiedlicher Bauaufwand für die unterschiedlichen Gebäudeteile).

22 Erheblich sind Unterschiede erst, wenn sie über die bloße unterschiedliche Nutzung hinaus zu einem deutlich unterschiedlichen Bauaufwand für nur einen Gebäudeteil führen, dem im anderen Gebäudeteil kein entsprechender, funktions- und wertähnlicher Aufwand gegenübersteht. Ein erheblicher Unterschied liegt beispielsweise vor

- wenn die einen Räume luxuriös, die anderen aber schlicht ausgebaut sind,
- wenn nur für einen Gebäudeteil ein besonderer, aufwändiger Herstellungsaufwand anfällt (z. B. traglastverstärkte Böden für bestimmte gewerbliche Nutzungen, derselben Funktion steht hier ein deutlich unterschiedlicher Bauaufwand gegenüber),
- beim Einbau eines Schwimmbades, das nur durch die Mieter des Wohnbereichs genutzt wird (keine vergleichbare Funktion im anderen Gebäudeteil und dadurch bedingt ein deutlich unterschiedlicher Bauaufwand; das BFH-Urteil vom 20. Juli 1988 – X R 8/80 ist insoweit nicht mehr anzuwenden) oder
- bei der erheblich unterschiedlichen Nutzung von Flächen innerhalb eines Gebäudes und Nutzflächen auf dessen Dach (für den Fall der Errichtung eines Holzschuppens

bzw. der Neueindeckung eines Scheunendachs allein zum Betrieb einer Photovoltaikanlage vgl. BFH-Urteile vom 19. Juli 2011 – XI R 29/09, BStBl II 2012 S. 430, und XI R 29/10, BStBl II 2012 S. 564).

23 Die Kosten einer zur Erzielung von Einnahmen genutzten Photovoltaikanlage stellen unter den Voraussetzungen von Abschnitt 15.17 Abs. 6 UStAE Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes dar. Wenn sie das Gebäude jedoch nicht erheblich prägt (z. B. Installation einer Aufdach-Photovoltaikanlage auf einem mit nicht nur geringem Aufwand errichteten Gebäude), stellt sie alleine noch keinen erheblichen Unterschied i. S. v. Rn. 21 für das gesamte Gebäude dar. Damit das Ergebnis der Vorsteueraufteilung in diesem Fall die maßgeblichen Verhältnisse des gesamten Gebäudes zutreffend abbildet, ist im Regelfall eine zweistufige, jeweils sachgerechte Vorsteueraufteilung vorzunehmen (Stufe 1: Anteil PV-Anlage, Stufe 2: restliches Gebäude). Regelmäßig wird für die Stufe 1 ein objektbezogener Umsatzschlüssel zur Ermittlung des Anteils für die Dachflächennutzung sachgerecht sein. Die danach auf das restliche Gebäude entfallenden Vorsteuerbeträge sind in der Stufe 2 nach einer ggf. auch abweichenden sachgerechten Methode aufzuteilen, z. B. unter den Voraussetzungen der Rn. 15 bis 18 nach einem Flächenschlüssel oder der Rn. 24 nach dem umbauten Raum.

4. Umbauter Raum

24 Bestehen erhebliche Abweichungen in der Geschosshöhe, kann die Vorsteueraufteilung anstelle des Gesamtumsatzschlüssels nach dem umbauten Raum in Betracht kommen, wenn eine solche Aufteilung in diesen Fällen eine präzisere wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn Gebäudeteile mit unterschiedlichen Geschosshöhen, aber ansonsten ohne erhebliche Unterschiede in der Ausstattung (vgl. oben Rn. 21) zu beurteilen sind. Seite 9

5. Zuordnung

25 Die vorstehenden Grundsätze sind hinsichtlich der Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstücks zum Unternehmen entsprechend anzuwenden, beispielsweise zur Feststellung der unternehmerischen Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Wegen der Einzelheiten wird auf Abschnitt 15.2c Abs. 8 UStAE hingewiesen.

VI. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 – Änderungen Bundsrat

Der Bundesrat hat in seiner 1026. Sitzung am 28.10.2022 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2022 Stellung zu nehmen.

Im Einzelnen:

Nachfolgend werden die wesentlichen Vorschläge des Bundesrates zur Einkommensteuer zusammengefasst dargestellt:

- **Arbeitszimmerpauschale – § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b sowie Nr. 6c EStG-E:** Die Arbeitszimmerpauschale soll als monatsbezogene Pauschale ausgestaltet werden. Dadurch soll eine Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen, die wegen fehlender räumlicher Möglichkeiten kein Arbeitszimmer zur Verfügung haben und daher lediglich die Tagespauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG steuerlich geltend machen, verringert werden. Infolgedessen bedarf es in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG insoweit einer Folgeänderung, da die Inanspruchnahme der Tagespauschale für diejenigen Monate, für die nicht die Arbeitszimmerpauschale gewährt werden kann, eröffnet werden soll. Zugleich bittet der Bundesrat in Bezug auf die Jahrespauschale für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers um eine Prüfung, ob eine Ergänzung zur Regelung der Fälle aufzunehmen ist, in denen ein häusliches Arbeitszimmer durch mehrere Personen genutzt wird.
- **Rechnungsabgrenzungsposten – § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG-E:** Eine Rechnungsabgrenzung soll dann unterbleiben können, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme die Grenze des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG von derzeit 800 EUR (zukünftig ggfs. 1.000 EUR) nicht übersteigt. Das Wahlrecht ist einheitlich für alle Ausgaben (ARAP) und Einnahmen (PRAP) auszuüben. Die Neuregelung soll erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2021 enden.
- **GWG-Grenze – § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E:** Die betragsmäßige Grenze für das Vorliegen eines GWGs soll um 200 EUR auf 1.000 EUR angehoben werden. Die Neuregelung soll erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2022 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.
- **Übertragung von Wirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 Satz 4a EStG-E:** Wird ein nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenes Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden. Nach § 6 Abs. 5 Satz 4a EStG-E soll dasselbe zukünftig auch dann gelten, wenn das übertragene Wirtschaftsgut anteilig Bestandteil der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist. Zudem werden weitere Konkretisierungen aufgenommen, wann eine unmittelbare oder mittelbare Begründung und Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Sätze 6 und 7 EStG vorliegt.
- **§ 25 Abs. 4 Satz 1 EStG-E:** Durch die Änderung soll sichergestellt werden, dass die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung auch dann erhalten bleiben soll, wenn neben den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – 3 EStG Pflichtveranlagungstatbestände nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG vorliegen.
- **§ 39e Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 bis 10 EStG-E:** Das BZSt speichert zum Zweck der Bereitstellung automatisiert abrufbarer Lohnsteuerabzugsmerkmale für den Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale unter Angabe der Identifikationsnummer sowie für jeden Steuerpflichtigen weitere Daten zu den in § 139b Abs. 3 AO genannten Daten hinzu.

Der Katalog der zu speichernden Daten wird durch § 39b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 – 10 EStG-E-EG entsprechend erweitert.

Hinweis:

Die Anhebung der GWG-Grenze sowie die Einführung einer "Wesentlichkeitsgrenze" bei den RAPs ist zu begrüßen. Die Einführung einer monatsbezogenen Arbeitszimmerpauschale ist durchaus verständlich, ebenso die Änderungen im Bereich des § 6 Abs. 5 EStG, wenngleich hierdurch bestimmte Gestaltungen zukünftig erschwert werden bzw. nicht mehr funktionieren. In Zeiten der Digitalisierung dürfte man sich im Übrigen nicht über eine Folgeanpassung des § 39e Abs. 2 EStG wundern.

Das weitere Gesetzgebungsvorhaben bleibt abzuwarten.

VII. Weitere ertragsteuerliche Hinweise zum Jahresende 2022

Neues zu Absetzungen für Abnutzung

Durch das Vierte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2022, BGBl. 2022 I, 911, ist in § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG der Begünstigungszeitraum für die Inanspruchnahme der degressiven AfA auf bewegliche Anlagegüter ausgeweitet worden, die vor dem 1.1.2023 angeschafft oder hergestellt werden.

Der Anwendungszeitraum war bislang auf die Jahre 2020 und 2021 beschränkt.

Im Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) ist vorgesehen, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dahingehend zu fassen, dass bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 nicht erfüllen (und damit zu einem Betriebsvermögen gehören), die AfA mit jährlich 3 % angesetzt wird, wenn sie nach dem 30.6.2023 fertiggestellt worden sind. –

Maßgeblich für die Fertigstellung ist die Bewohnbarkeit nach Abschluss der wesentlichen Bauarbeiten.

Im Gegenzug wird § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG aufgehoben werden.

Der BFH hatte dazu mit Urt. IX R 25/19 v. 28.7.2021, DStR 2022, 1097, entschieden, die kürzere Nutzungsdauer eines Gebäudes iS des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG könne nicht lediglich durch ein Bausubstanzgutachten, sondern auch im Wege jeder anderen Berechnungsmethode nachgewiesen werden, die sachgerecht und plausibel auf die Ermittlung der technischen oder wirtschaftlichen Restnutzungsdauer gerichtet sei.

Dieser Rspr. soll nunmehr durch das JStG 2022 dadurch begegnet werden, dass § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG aufgehoben wird.

Nach § 52 Abs. 15 Satz 4 EStG kann die AfA aber auch weiterhin nach der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer bemessen werden, soweit sie im Rahmen der Einkünfteermittlung für Kj. oder Wj., die vor dem 1.1.2023 enden, zulässigerweise nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vorgenommen wurde.

Förderung von Photovoltaikanlagen sowie von Stromspeichern

Durch das JStG 2022 soll mit § 3 Nr. 72 EStG eine Steuerfreiheit für Einnahmen und Entnahmen aus Photovoltaikanlagen eingeführt werden, die nach dem 31.12.2022 erzielt oder getätigt werden.

Dies gilt allerdings nur für Anlagen bis zu einer Bruttoleistung von 30 kW, die auf, an oder in einem Einfamilienhaus oder einem nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäude installiert sind. Auf, an oder in anderen überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden installierte Photovoltaikanlagen sind mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 15 kW je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt. Die Steuerfreiheit gilt bis zur Grenze von maximal 100 kW je Stpfl. oder Personengesellschaft und ist unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms.

Hinweis: Bei nicht-gewerblichen Personengesellschaften, die eine entsprechende Photovoltaikanlage betreiben, soll die Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG allein dadurch nicht eintreten.

In § 12 Abs. 3 UStG ist für die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage einschließlich der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, nach dem 31.12.2022 ein Umsatzsteuersatz von 0 % vorgesehen, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 30 KW (peak) beträgt. Beim liefernden Unternehmer führt der Nullsteuersatz – im Gegensatz zum „steuerfreien Umsatz“ – dazu, dass die Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 UStG erhalten bleibt, da § 15 Abs. 2 UStG nicht einschlägig ist.

Dispositionen zur optimalen steuerlichen Verlustnutzung

Die sich abzeichnenden steuerlichen Verluste können, soweit sie unerwünscht sind, gezielt durch vorgezogene oder **bewusst herbeigeführte Gewinnrealisierungen** oder das zeitliche Vorziehen anstehender Einnahmen oder Verzögern von ausstehenden Erwerbsaufwendungen **minimiert** werden.

Erwägenswert ist auch die vorzeitige Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG und Reinvestitionsrücklagen nach § 6b EStG oder R 6.6 EStR.

Die Verluste können steuerlich zB unerwünscht sein, weil im Einzelfall Rück- oder Vorträge keine effizienten Steuerentlastungen bewirken, im Verlustjahr Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder Tarifvorteile unausgeschöpft bleiben. Betriebliche Verluste können außerdem den Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG, die Anwendung der Zins-schranke nach § 4h EStG und das Thesaurierungs-Tarifprivileg nach § 34a EStG negativ beeinflussen.

Mit dem erwartbaren Verlust ausgleichbare steuerliche Gewinne können bei Betrieben oder Mitunternehmeranteilen auch durch Einbringungen und Umwandlungen nach den Vorschriften des UmwStG realisiert werden (durch wahlweise Bewertung über dem Buchwert, etwa mit dem gemeinen Wert oder einem Zwischenwert). Dadurch entsteht steuerliches Abschreibungspotenzial für die Zukunft. Außerdem können stille Reserven in der Handelsbilanz zum Ausweis in der Handelsbilanz gehoben werden.

Verluste von Kapitalgesellschaften lassen sich dadurch verringern, dass die Gesellschaft ihnen noch im Jahr 2022 **unverzinsliche Gesellschafterdarlehen** mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr gewähren, weil der Wegfall des gewinnerhöhenden Abzinsungsgebots nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz zwingend erst für Wj. anwendbar ist, die nach dem 31.12.2022 enden.

Es ist die Möglichkeit des **Verlustrücktrags nach § 10d EStG** (bzw. § 8 Abs. 1 KStG) abzuwägen. Durch (optionalen) Verlustrücktrag kann der im Jahr 2022 entstehende negative Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 10d Abs. 1 EStG einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich bis zur Höhe von 10.000.000 € (im Fall der Zusammenveranlagung 20.000.000 €) in das Jahr 2021 und nach Ausschöpfung der Rücktragsmöglichkeit für das Jahr 2021 in das Jahr 2020 zurückgetragen werden (die von 1 Mio. € / 2 Mio. € auf 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € erhöhte Betragsgrenze gilt noch für in den Jahren 2022 und 2023 entstandene Verluste).

Dazu bedarf es jedoch der formellen Feststellung des Verlustes. Die zur Bewältigung der Corona-Pandemie durch § 111 EStG geschaffene Möglichkeit eines vereinfachten vorläufigen Rücktrags ist für den im VZ 2022 entstandenen Verlust nicht mehr anwendbar. Es sollte jedoch möglich sein, einen offenkundig zu erwartenden Verlustrücktrag durch Herabsetzung der Steuervorauszahlungen für den VZ 2022 und 2021 zu berücksichtigen, solange die Anpassung der Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG noch erfolgen kann.

Ist ein Verlustrücktrag nicht möglich oder uninteressant (bei der GewSt. ist er stets unzulässig), ist für den **Verlustvortrag** nach § 10d Abs. 2 EStG bzw. § 8 Abs. 1 KStG und § 10a GewStG die sog. **Mindestbesteuerung** zu beachten (Verlustabzug maximal in jedem Vortragsjahr 1 Mio. € bei Zusammenveranlagten 2 Mio. €) plus 60 % des verbleibenden Gesamtbetrags der positiven Einkünfte.

Reaktionen auf Rechtsentwicklungen bei Freiberufler-Gesellschaften

Personengesellschaften erzielen nach gefestigter Meinung bekanntlich nur freiberufliche Einkünfte iS des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn sämtliche Mitunternehmer beruflich qualifiziert, leitend und eigenverantwortlich für die Gesellschaft tätig sind und kein Nichtmitunternehmer leitend und eigenverantwortlich tätig ist.

Zur Absicherung gegen etwaige steuerliche Gewerblichkeit der Gesellschaftseinkünfte für die Zukunft sollte sich abzeichnenden steuerlichen „Fehlentwicklungen“ vorgebeugt werden, wie einmal mehr zwei FG-Urt. aus jüngerer Zeit gemahnen:

(a) Der Seniorpartner einer siebenköpfigen Zahnärzte-Partnerschaftsgesellschaft hat so gut wie keine zahnärztliche Behandlungstätigkeit mehr ausgeübt, sondern sich nur noch um organisatorische Belange der Großpraxis gekümmert. Nach Meinung des FG Rheinland-Pfalz im Urt. 4 K 1270/19 v. 16.9.2021, EFG 2022, 490 (Rev. unter Az. VIII R 4/22 anhängig), hat er die Gesellschaft damit gewerblich infiziert.

(b) Eine (überörtlich tätige) Ärzte-GbR nahm eine Fachärztin als Gesellschafterin auf, die eigenverantwortlich an einem der Standorte Patienten betreute. Für eine mehrjährige Kennenlernphase war sie am Vermögen der Gesellschaft noch nicht beteiligt und bezog als „Gewinnanteil“ nur fixierte Beträge sowie umsatzbezogene Vergütungen. Das FG Münster hat sie mit Urt. 1 K 1193/18 G, E v. 26.11.2021, EFG 2022, 411 (rkr.), nicht als Mitunternehmerin anerkannt, so dass ihre eigenverantwortliche Tätigkeit die Gesellschaft gewerblich infizierte.

Hinweis: Altgesellschafter sollten, solange sie Mitunternehmer sind, nachvollziehbar noch (nicht notwendig umfangreiche) Berufstätigkeiten für Rechnung der Gesellschaft ausüben. Nachrückende Neugesellschafter sollten – auch schon in der Kennenlernphase – entweder eine Gesellschafterstellung erhalten, die sie zu steuerlichen Mitunternehmern macht (Gewinn- und Verlustbeteiligungen sind dazu idR unerlässlich), oder sie dürfen bis zur Erlangung des Mitunternehmerstatus nicht eigenverantwortlich agieren.

Freiberufler-Personengesellschaften sollten prüfen, ob die gewerbliche Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG durch Erbringung gewerblicher Leistungen oder mitunternehmerischer Beteiligung an gewerblichen Mitunternehmerschaften droht.

Gewerbliche Tätigkeiten sind nach der Rspr. und ihr folgender Verwaltungsauffassung nicht steuerschädlich (führen also nicht zu einer Seitwärtsabfärbung), wenn die Nettoerlöse daraus

3 % des Gesamtumsatzerlöses (jeweils ohne USt.) der Gesellschaft und 24.500 € im jeweiligen VZ nicht übersteigen, vgl. H 15.8(5) „Bagatellgrenze“ EStH 2021 und die dort zitierte Rspr. des BFH. Für Einkünfte aus Beteiligungen an gewerblichen Mitunternehmerschaften (sog. Aufwärtsabfärbung) hat der BFH die Vermeidung unverhältnismäßiger Steuerfolgen durch eine Bagatellgrenze zwar abgelehnt, indes entschieden, dass die Aufwärtsabfärbung auf die GewSt. nicht anwendbar ist (zur Aufwärtsabfärbung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ergangenes BFH-Urt. IV R 30/16 v. 6.6.2019, BStBl. 2020 II, 649; die Fin-Verw. wendet die Rspr. zur Ausklammerung der Abfärbung bei der GewSt. jedoch nicht an, vgl. Ländererl. v. 1.10.2020, BStBl. 2020 I, 1032).

Nachdem der BFH überzeugend entschieden hatte, dass zu negativen Einkünften führende gewerbliche Leistungen keine Infektionswirkung entfalten können (Urt. IV R 5/15 v. 12.4.2018, BStBl. 2020 II, 118, zu einer im Übrigen vermögensverwaltenden Personengesellschaft), erfolgte die rechtsprechungsbrechende, rückwirkend verbösernde Gesetzesänderung, der zufolge die gewerbliche Abfärbung unabhängig davon eintreten soll, „ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 positiv oder negativ sind“. Der BFH hat (für vermögensverwaltende Personengesellschaften) keine Bedenken gegen die rückwirkende Verböserung, Urt. IV R 42/19 v. 30.6.2022 (s. Report Nr. 470 in diesem Heft)

Gestaltungserwägungen: Bei der Seitwärtsverschmelzung ist ungeachtet der gegen die Abfärbung bestehenden Bedenken zu prüfen, ob sie – möglicherweise noch für das Jahr 2022, jedenfalls aber für das nächste Jahr durch Verzicht auf die Einnahmen oder die zeitliche Einnahmensteuerung – abgewendet werden kann, weil damit die Bagatellgrenzen gewahrt werden.

Ist dies nicht möglich, sollte die Ausgliederung der inkriminierten Aktivitäten auf eine Schwestergesellschaft (vorzugsweise eine Personengesellschaft oder auf einzelne Gesellschafter persönlich) in Betracht gezogen werden, die steuerlich idR problemlos möglich ist. Beteiligungen an gewerblichen Mitunternehmerschaften sollten (etwaig unentgeltlich zum Buchwert nach § 6 Abs. 3 EStG) auf die Gesellschafter der freiberuflich tätigen Mitunternehmerschaft ausgegliedert werden.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Anrechnung eigener Einkünfte der unterhaltenen Person beim Abzug von Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG

Anrechenbare Einkünfte i. S. d. § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG sind die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 2 EStG.

Negative Einkünfte der unterhaltenen Person mindern die nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG anrechenbaren Ausbildungshilfen – im Streitfall BAföG-Zuschüsse – nicht.

BFH - Urteil v. 8.6.2022, VI R 45/20

I. Sachverhalt:

Bei den Klägern handelt es sich um im Streitjahr 2017 zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten. Sie haben eine 1988 geborene Tochter T.

Die Tochter studierte auswärts und wohnte dort in einer den Klägern gehörenden Wohnung. Im Streitjahr erhielt sie öffentliche Ausbildungshilfen (BAföG) in Höhe von rund 4.000 EUR. Daneben bezog sie aus einem geringfügigen Arbeitsverhältnis Arbeitslohn in Höhe von 1.830 EUR. Im Einkommensteuerbescheid der Tochter waren außerdem Werbungskosten in Höhe von rund 2.180 EUR angesetzt, so dass sich für das Streitjahr 2017 negative Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit in Höhe von rund 350 EUR ergaben.

Die Beteiligten streiten darüber, ob das Finanzamt bei der Berechnung des nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG maßgeblichen Kürzungsbetrages die von der Tochter als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln erhaltenen Zuschüssen (BAföG-Zuschüsse) zu Unrecht nicht mit den negativen Einkünften der Tochter aus nichtselbstständiger Arbeit saldiert hat.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des erkennenden Senats können die negativen Einkünfte der Tochter aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 350 EUR nicht mit den von der Tochter bezogenen BAföG-Zuschüssen verrechnet werden. Vielmehr sind die BAföG-Zuschüsse anzurechnen und mindern die als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Unterhaltsaufwendungen der Kläger.

Folgende wesentliche Entscheidungsgründe des erkennenden Senats sind herauszustellen:

- Bei den anrechenbaren Einkünften i. S. d. § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG handelt es sich um die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 2 EStG. Dies vor dem Hintergrund, dass innerhalb des-

selben Gesetzes eine einheitliche Auslegung von Grundbegriffen des Einkommensteuerrechts geboten ist, soweit nicht zwingende Gründe – die hier nicht vorliegen – eine unterschiedliche Auslegung erfordern.

- Die Summe der nach § 33a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG ermittelten Beträge ist nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG um die BAföG-Zuschüsse zu mindern. Letztere sind auch nicht mit den negativen Einkünften der Tochter zu saldieren.
- Die negativen Einkünfte der Tochter mindern auch nicht die nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG anzurechnende Ausbildungsbeihilfe.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Besprechungsurteil klärt die für die Praxis wichtige Frage, wie eigene Einkünfte – vorliegend negative Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – der unterhaltenen Person im Rahmen des Abzugs von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG im Einzelfall anzurechnen sind.

Zudem sind die Aussagen des erkennenden Senats hinsichtlich des ausnahmsweise nicht zu erfolgenden Abzugs von BAföG-Zuschüssen im Rahmen des § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG hervorzuheben. So ist eine Anrechnung öffentlicher Ausbildungshilfen lediglich in folgenden Fallgestaltungen nicht gerechtfertigt:

- Ausbildungshilfe wird für Maßnahmen geleistet, deren Kosten die Eltern aufgrund ihrer bürgerlich-rechtlichen Verpflichtung nach § 1610 Abs. 1 und 2 BGB nicht zu tragen hätten, denn in diesem Falle werden die Eltern nicht von ihrer Unterhaltspflicht entlastet.
- Die Ausbildungsbeihilfe soll eine besondere Leistung des Auszubildenden belohnen oder die Anrechnung wäre mit dem besonderen Förderungszweck unvereinbar.

Im Übrigen sei auf folgende geplante Rechtsänderung hingewiesen: Mit dem Inflationsausgleichsgesetz soll der Höchstbetrag in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG für den VZ 2022 nachträglich auf 10.347 EUR angehoben werden. Zudem soll der Höchstbetrag in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG mit Wirkung ab dem VZ 2023 an den Grundfreibetrag i. S. d. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG gekoppelt werden (dynamischer Verweis). Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen sich dadurch die bei reinen Betragsanpassungen in der Vergangenheit erforderlichen Folgeänderungen beim Unterhaltshöchstbetrag erübrigen.

2. Kein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten bei Zuzahlungen an den Arbeitgeber für die Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens

Nutzt der Arbeitnehmer ein ihm von seinem Arbeitgeber auch zur außerdienstlichen Nutzung überlassenes Kfz für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, so scheidet ein Werbungskostenabzug nach der Entscheidung des BFH auch dann aus, wenn der Arbeitnehmer hierfür ein Nutzungsentgelt leisten muss oder individuelle Kfz-Kosten zu tragen hat.

BFH v. 4.8.2022, VI R 35/20

I. Sachverhalt:

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2016 unter anderem Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Seinen Lebensmittelpunkt hatte er in A. Aus beruflichen Gründen unterhielt er in B bzw. in C einen zweiten Haushalt am Beschäftigungsort.

Dem Kläger stand ein Dienstwagen zur Verfügung, für den er pauschale (0,5 % der unverbindlichen Kaufpreisempfehlung) und kilometerabhängige Zuzahlungen an seinen Arbeitgeber zu leisten hatte. In diesem Zusammenhang stand dem Kläger auch eine Tankkarte des Arbeitgebers zur Verfügung. Für die Nutzung der Tankkarte für außerdienstliche Fahrten zahlte der Kläger zwischen 0,09 € und 0,10 € pro gefahrenen Kilometer an seinen Arbeitgeber.

Im Rahmen der monatlichen Lohnabrechnungen brachte der Arbeitgeber die pauschale Zuzahlung sowie die monatlich einbehaltene Pauschale für die außerdienstliche Nutzung der Tankkarte vom ermittelten geldwerten Vorteil für die Kfz-Nutzung in Abzug. Im Januar 2016 erfolgte zudem eine Kilometerabrechnung der tatsächlich außerdienstlich gefahrenen Kilometer für das Vorjahr und daraufhin eine Nacherhebung für die Nutzung der Tankkarte. Dieser Betrag wurde bei der Berechnung des zu versteuernden geldwerten Vorteils im Januar 2016 mindernd in Abzug gebracht. Zuzahlungsüberhänge in einzelnen Monaten wurden aus technischen Gründen nicht auf Folgemonate übertragen.

Die Beteiligten streiten über die seitens des Klägers geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit den Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung (u. a. für Familienheimfahrten).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des erkennenden VI. Senats des BFH hat die Vorinstanz (Niedersächsisches FG v. 8.7.2020, 9 K 78/19) den geltend gemachten Werbungskostenabzug für die Familienheimfahrten des Klägers zu Recht verneint.

Der erkennende Senat weist darauf hin, dass Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG nicht berücksichtigt werden. Zugleich weist der erkennende Senat auf das sogenannte Korrespondenzprinzip hin, wonach der Gesetzgeber nach § 8 Abs. 2 Satz 5 Halbsatz 2 EStG auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils in Gestalt eines Zuschlags für eine wöchentliche Familienheimfahrt in Höhe von 0,002 % des Listenpreises zur 1 %-Regelung verzichtet (vgl. BT-Drucks. 13/1686, S. 9). Dies gilt nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats auch für den Fall, dass der Steuerpflichtige für die Nutzung des ihm von

seinem Arbeitgeber (auch) für die (wöchentlichen) Familienheimfahrten im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz ein Entgelt entrichten muss. Übersteigen die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Nutzungsvorteil, führt der übersteigende Betrag im Ergebnis somit weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten.

Im Übrigen weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Vorinstanz zutreffend darauf erkannt hat, dass der nach der 1 %-Regelung zzgl. des Zuschlags von 0,03 % für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bewertete (verbliebene) Vorteil aus der Kfz-Überlassung auf der Einnahmenseite um die im Lohnsteuerabzugsverfahren (teilweise) noch nicht berücksichtigten Aufwendungen des Klägers für die Monate Januar und Mai bis Dezember 2016 getragenen "überschießenden" Kosten für die Nutzung der Tankkarte zu mindern ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit dem Besprechungsurteil klärt der VI. Senat des BFH die für die Praxis wichtige Frage, ob ein Abzug von Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten auch dann aufgrund der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 8 EStG ausgeschlossen ist, wenn dem Arbeitnehmer für die Überlassung eines Firmenwagens tatsächlich Kosten entstehen (zur Vorinstanz vgl. Kreft, EFG 2020, 1416).

In analogen Fällen sollten hiervon betroffene Arbeitnehmer prüfen, ob aufgrund ihrer individuellen Situation sowie der zu leistenden Zuzahlung die Entscheidung für einen Firmenwagen tatsächlich eine sinnvolle Entscheidung darstellt. Mitunter dürfte sich in manch einem Falle zeigen, dass das derzeit medial viel zitierte "Firmenwagenprivileg" überhaupt kein Privileg darstellt.

3. Entgelt für Werbung des Arbeitgebers auf dem Kennzeichenhalter des privaten PKW des Arbeitnehmers als Arbeitslohn

Ein Entgelt für Werbung des Arbeitgebers auf dem Kennzeichenhalter des privaten PKW des Arbeitnehmers ist durch das Arbeitsverhältnis veranlasst und damit Arbeitslohn, wenn dem mit dem Arbeitnehmer abgeschlossenen "Werbemietvertrag" kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zukommt. Ist das für die Werbung gezahlte Entgelt als Arbeitslohn zu beurteilen, scheidet eine überwiegend eigenbetriebliche Veranlassung der Zahlung regelmäßig aus.

Nicht jede Zahlung eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer stellt Arbeitslohn dar. Vielmehr kann ein Arbeitgeber mit seinem Arbeitnehmer neben dem Arbeitsvertrag weitere eigenständige Verträge abschließen. Kommt einem gesondert abgeschlossenen Vertrag allerdings kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zu, kann es sich insoweit um eine weitere Arbeitslohnzahlung handeln.

BFH-Beschluss v. 21. 6. 2022 - VI R 20/20

I. Sachverhalt:

Im Streitfall hatte der Arbeitgeber mit einem Teil seiner Arbeitnehmer "Werbemietverträge" geschlossen. Danach verpflichteten sich diese, gegen ein Entgelt mit Werbung des Arbeitgebers versehene Kennzeichenhalter an ihren privaten PKW anzubringen.

Der Arbeitgeber behandelte das "Werbeentgelt" als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG, das unter der Freigrenze von 256 € lag und damit nicht steuerpflichtig war und behielt keine Lohnsteuer ein. Das FA ging demgegenüber von einer Lohnzahlung aus und nahm den Arbeitgeber für die nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Haftung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage bleiben erfolglos. Auch der BFH entschied, dass den "Werbemietverträgen", die an die Laufzeit der Arbeitsverträge geknüpft waren, kein eigener wirtschaftlicher Gehalt zukommt. Für die Bemessung des "Werbeentgelts" von jährlich 255 € war ersichtlich nicht - wie im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr üblich - der erzielbare Werbeeffect maßgeblich, sondern allein die Steuerfreigrenze nach § 22 Nr. 3 EStG.

4. Ein Taxi ist kein "öffentliches Verkehrsmittel" i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG

Ein im Gelegenheitsverkehr genutztes Taxi zählt nicht zu den "öffentlichen Verkehrsmitteln" i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Taxi können daher lediglich in Höhe der Entfernungspauschale gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG als Werbungskosten in Ansatz gebracht werden.

BFH v. 9. 6. 2022 - VI R 26/20

I. Hintergrund:

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Wege zwischen Wohnung und der sog. ersten Tätigkeitsstätte (zumeist dessen üblicher Arbeitsplatz) sind grundsätzlich pauschal in Höhe von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer anzusetzen, unabhängig davon, welches Verkehrsmittel genutzt wird. Eine Ausnahme gilt nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG jedoch bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln. In diesem Fall darf der Arbeitnehmer anstatt der Entfernungspauschale auch höhere tatsächliche Kosten ansetzen.

II. Sachverhalt:

Der BFH hatte nun die Frage zu klären, ob es sich bei einem Taxi um ein solch begünstigtes öffentliches Verkehrsmittel handelt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat dies verneint.

Zur Begründung führt der BFH an, dass der Gesetzgeber bei Einführung der Ausnahmeregelung in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr - insbesondere Bus und Bahn - und damit ein enges Verständnis des Begriffs des öffentlichen Verkehrsmittels vor Augen hatte.

Ein Arbeitnehmer, der die Wege zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte mit einem "öffentlichen" Taxi zurücklegt, kann seine Aufwendungen daher nur in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen.

5. Keine Werbungskosten für Familienheimfahrten bei teilentgeltlich überlassenem Pkw

Ein Werbungskostenabzug im Zusammenhang mit der Durchführung von wöchentlichen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist selbst dann ausgeschlossen, wenn dem Arbeitnehmer für die Überlassung eines Firmenwagens tatsächlich Kosten entstehen.

BFH vom 4.8.22 - VI R 35/20

I. Sachverhalt

Ein Ingenieur mit doppelter Haushaltsführung verfügte über einen Firmenwagen, den er auch privat nutzen durfte. Hierfür musste er an seinen Arbeitgeber pauschale und kilometerabhängige Zahlungen leisten.

In seiner Einkommensteuererklärung begehrte der Arbeitnehmer den Abzug der Aufwendungen für die Familienheimfahrten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit – jedoch zu Unrecht, wie der BFH entschied.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 8 EStG ordnet den Ausschluss des Werbungskostenabzugs pauschal für jedwede Überlassung eines Pkw im Rahmen einer Einkunftsart an. Ob der Arbeitnehmer für die Nutzung des ihm von seinem Arbeitgeber (auch) für die (wöchentlichen) Familienheimfahrten im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kfz ein Entgelt entrichten muss, ist insoweit ohne Bedeutung. Korrespondierend dazu verzichtet der Gesetzgeber (vgl. § 8 Abs. 2 S. 5 HS 2 EStG) auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils für eine wöchentliche Familienheimfahrt.

Der geldwerte Vorteil für die Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist auch insoweit zu mindern, als die Zuzahlungen des Arbeitnehmers auf die Familienheimfahrten entfallen. Dies kann aber „nur“ zu einem Nichtansatz des geldwerten Vorteils führen, nicht aber zu negativen Einnahmen.

6. Strafverteidigungskosten als Werbungskosten

Der BFH hat erneut dazu entschieden, dass Strafverteidigungskosten als Werbungskosten abziehbar sind, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige wehrt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist.

BFH vom 31.3.22 - VI B 88/21

I. Sachverhalt

Dem Kläger (K) wurde in seiner Stellung als Angestellter und gleichzeitig faktischer Geschäftsführer die Hinterziehung von Lohnsteuer sowie das Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt vorgeworfen. Der K hat die Mittel aus den Schwarzrechnungen verwendet, um Schwarzlöhne zu zahlen, und damit Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge verkürzt. Daneben wurden die Mittel aus den Schwarzrechnungen auch für eigene private Zwecke benutzt. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte der K die Kosten für die Strafverteidigung als Werbungskosten geltend.

Die Vorinstanz nahm eine berufliche Veranlassung für die Steuerdelikte an, da sich die geltend gemachten Strafverteidigergebühren ausschließlich auf die Verkürzung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen bezogen haben (FG Münster 29.10.21, 12 K 2606/19 E, F). Das FG bejahte daher die Abzugsfähigkeit der Strafverteidigergebühren als Werbungskosten bei der Einkommensteuer des K. Eine private Mitveranlassung wurde verneint, da eine Überlagerung der beruflichen Veranlassung durch die Abzweigung von Bargeld für eigene Zwecke nicht anzunehmen sei. Das FA legte gegen die Nichtzulassung der Revision durch das FG Münster erfolglos Beschwerde beim BFH ein und sah folgende Fragen als grundsätzlich bedeutsam an:

Sind Strafverteidigungskosten wegen Hinterziehung von Lohnsteuer und Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelten eines angestellten (faktischen) Geschäftsführers auch dann ausschließlich beruflich veranlasst, wenn Mittel aus Scheinrechnungen nicht nur verwendet werden, um „Schwarzlöhne“ zu zahlen, sondern auch für private Zwecke des Geschäftsführers?

Falls in einem solchen Fall eine ausschließlich berufliche Veranlassung gegeben sein sollte, überlagert eine private Mitveranlassung in Form der privaten Bereicherung die berufliche Veranlassung?

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision ist nicht gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Nr. 2 Alt. 1 sowie Nr. 2 Alt. 2 FGO zuzulassen.

Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die durch die auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit gemacht werden. Auch strafbare Handlungen können Erwerbenaufwendungen begründen, wenn sie im Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit stehen.

Als Werbungskosten sind Strafverteidigungskosten absetzbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige durch einen Strafverteidiger wehrt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist. Dies ist zu bejahen, wenn die zur Last gelegte konkrete Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit und nicht nur bei Gelegenheit begangen worden ist.

Die schuldhafte Handlung muss dabei noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen. Die Handlung darf nicht auf privaten, den beruflichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruhen. Private Gründe liegen vor, wenn die Erwerbstätigkeit eine bloße Gelegenheit zu einer Straftat verschafft und damit die berufliche Veranlassung in den Hintergrund tritt. Ebenso ist das Verhalten des Arbeitnehmers von privaten Gründen getragen, wenn der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber vorsätzlich schädigen wollte oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert hat.

Das FG hat als Tatsacheninstanz und damit bindend für die Revisionsinstanz darauf abgestellt, dass die Kosten der Strafverteidigung sich ausschließlich auf die Verkürzung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen bezogen hätten. Diese Taten hat der K in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit begangen. Eine private Mitveranlassung wurde verneint, da die Abzweigung von Bargeld für eigene Zwecke nicht mit der Lohnsteuerhinterziehung in einem solchen Zusammenhang gestanden hat, dass die berufliche Veranlassung durch den Zweck der Eigenbereicherung überlagert wird.

Die Revision ist nicht gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat. Nach Ansicht des BFH sind die vom FA aufgeworfenen Fragen durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits hinreichend geklärt. Einen weitergehenden Klärungsbedarf hat das FA in seiner Beschwerdebegründung nicht aufgezeigt. Daher liegen auch die Voraussetzungen einer Revisionszulassung, um das Recht fortzubilden, gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO als Unterfall der Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Die Revision ist schließlich auch nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO zuzulassen, um eine einheitliche Rechtsprechung zu sichern.

Der BFH hat mit Beschluss vom 13.12.16 entschieden, dass kein beruflicher Veranlassungszusammenhang der Strafverteidigungskosten begründet wird, wenn ein beruflicher Veranlassungszusammenhang durch einen überlagernden privaten Veranlassungszusammenhang ausgeschlossen wird (VIII R 43/14). Dies ist insbesondere der Fall, wenn eine persönliche Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Tat angestrebt werde. Das FG hat als konkrete Tat die Verkürzung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen festgestellt und nicht die (private) Verwendung der „Mittel aus den Scheinrechnungen“.

7. Erste Tätigkeitsstätte von Leiharbeitnehmern: BFH mit steuerzahlerfreundlicher Entscheidung

In Deutschland gibt es ca. 900.000 Zeit- und Leiharbeitnehmer. Bei allen stellt sich die Frage, ob und, wenn ja, wo sie eine – steuerlich ungünstige – erste Tätigkeitsstätte haben.

Eine der letzten offenen Fragen hat der BFH jetzt zugunsten der Leiharbeiter entschieden. Grund genug, das Thema „Erste Tätigkeitsstätte von Leiharbeitern“ grundsätzlich aufzubereiten und die BFH-Entscheidung darin einzubetten.

BFH 12.5.22, VI R 32/20

I. Hintergrund:

Die vertraglichen Beziehungen bei Leiharbeitnehmern

Die Tätigkeit eines Leiharbeitnehmers bringt es mit sich, dass er von seinem Arbeitgeber (Verleiher) für einige Tage oder Monate an einen Dritten (Entleiher) entliehen wird. Während er seine Arbeitskraft für den Entleiher erbringt, stellt der Verleiher dem Entleiher darüber eine Rechnung. Das Arbeitsentgelt erhält der Leiharbeitnehmer im Anschluss vom Verleiher. Ein Arbeitsverhältnis besteht deshalb zum Verleiher und nicht zum Entleiher.

In der Praxis stellt sich deshalb die Frage, ob der Betrieb des Verleihers oder des Entleihers für den Leiharbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte darstellt oder ob er über gar keine erste Tätigkeitsstätte verfügt. Denn fährt der Leiharbeitnehmer zu einem Arbeitsort, der nicht seine erste Tätigkeitsstätte darstellt, dann kann er insbesondere

1. Fahrtkosten,
2. Verpflegungsmehraufwendungen,
3. Unterkunftskosten und
4. Reisenebenkosten

als Werbungskosten von der Steuer absetzen. Zudem kann ihm sein Arbeitgeber (der Verleiher) entsprechende Beträge steuer- und beitragsfrei erstatten.

Die ungünstige erste Tätigkeitsstätte

Für den Leiharbeitnehmer ergibt sich beim Betrieb des Entleihers immer dann eine ungünstige erste Tätigkeitsstätte, wenn der Verleiher im Rahmen seines Direktionsrechts den Betrieb des Entleihers als erste Tätigkeitsstätte bestimmt hat (§ 9 Abs. 4 S. 1 EStG). Voraussetzung ist aber, dass der Leiharbeiter dieser Tätigkeitsstätte dauerhaft zugeordnet ist und dort zumindest einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit erbringen muss. Tätigkeiten in ganz geringem Umfang reichen aus, selbst Hilfs- und Nebentätigkeiten genügen.

Ergibt sich aus dem Direktionsrecht des Arbeitgebers keine erste Tätigkeitsstätte oder ist die Festlegung nicht eindeutig, müssen die quantitativen Kriterien des § 9 Abs. 4 S. 4 EStG herangezogen werden. Danach gilt als erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Leiharbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich,

2. je Arbeitswoche an zwei vollen Arbeitstagen oder
 3. mindestens einem Drittel seiner vereinbarten Arbeitszeit
- tätig werden soll. Bei dieser Zuordnung sind lediglich die eigentlichen beruflichen Tätigkeiten zu berücksichtigen. Hilfs- und Nebentätigkeiten bleiben unberücksichtigt. Für jedes Arbeitsverhältnis kann sich auch hiernach maximal eine (aber auch gar keine) erste Tätigkeitsstätte ergeben.

Dauerhafte Zuordnung im Bereich der Leiharbeit

Eine erste Tätigkeitsstätte kann sich nur ergeben, wenn die Zuordnung durch den Verleiher dauerhaft erfolgt oder der Leiharbeitnehmer die quantitativen Kriterien dauerhaft erfüllt. Liegen die Voraussetzungen nur vorübergehend vor, ergibt sich keine erste Tätigkeitsstätte.

Eine Dauerhaftigkeit ergibt sich nach § 9 Abs. 4 S. 3 EStG, wenn die Zuordnung bzw. Tätigkeit

1. unbefristet,
2. für die Dauer des befristeten oder unbefristeten Dienstverhältnisses oder
3. über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus

erfolgt. Dabei kann eine Zuordnung „bis auf Weiteres“ ebenfalls eine Zuordnung ohne Befristung und damit dauerhaft sein. Auch der Umstand, dass der Leiharbeitnehmer jederzeit einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet werden könnte, führt nicht zu einer befristeten Zuordnung (BFH 4.4.19, VI R 27/17).

Maßgebend für die konkrete Einordnung ist die auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (Ex-ante-Betrachtung). Deshalb sind sämtliche Veränderungen der Zuordnung durch den Verleiher (z. B. Wechsel des Entleiher) nicht rückwirkend, sondern lediglich für die Zukunft zu berücksichtigen. Es ist bei jeder Änderung eine neue Prognose bezüglich der „Dauerhaftigkeit“ anzustellen.

Das Prüfungsschema (Kurzform)

Wurde dem Leiharbeitnehmer durch den Verleiher keine erste Tätigkeitsstätte wirksam und vor allem dauerhaft zugewiesen, ist zu unterscheiden:

1. Unbefristeter Leiharbeitsvertrag mit dem Verleiher?
 - a. Tätigkeit für einen Entleiher „bis auf Weiteres“?
 - b. Tätigkeit für einen Entleiher für voraussichtlich mindestens 48 Monate?
2. Befristeter Leiharbeitsvertrag mit dem Verleiher?
 - a. Tätigkeit für einen Entleiher für das gesamte Arbeitsverhältnis?
 - b. Tätigkeit für einen Entleiher für voraussichtlich mindestens 48 Monate?

Wird eine der Fragen mit „ja“ beantwortet, liegt eine erste Tätigkeitsstätte beim Entleiher vor. Andernfalls ergibt sich regelmäßig eine Auswärtstätigkeit. Ausnahmen ergeben sich, wenn der Leiharbeitnehmer parallel für mehrere Entleiher tätig werden soll (es kann nur eine erste Tätigkeitsstätte geben).

II. Sachverhalt:

Beim BFH hing jetzt noch ein Fall, in dem es darum ging, ob ein Leiharbeiter, der in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis zum Verleiher steht, selbst dann nur die Entfernungspauschale

geltend machen kann, wenn der Verleiher mit dem Entleiher eine Befristung der Tätigkeit vereinbart hatte (keine „Dauerhaftigkeit“).

Die Entscheidung der Vorinstanz (FG Niedersachsen)

Das FG Niedersachsen hatte das in der Vorinstanz bejaht. Nach Auffassung des FG soll das zumindest dann gelten, wenn der Leiharbeitnehmer ausschließlich für den Einsatz beim Entleiher eingestellt wurde und er nur dort eingesetzt wird. Dieser Einsatz sei nach Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls sowohl für den Leiharbeitnehmer als auch den Verleiher von vornherein so gestaltet worden, dass der Leiharbeitnehmer „bis auf Weiteres“, also nicht befristet, beim Entleiher eingesetzt werden solle (FG Niedersachsen 28.5.20, 1 K 382/16).

Folge: Obwohl sich nach dem oben dargestellten Prüfungsschema für den Leiharbeitnehmer im Betrieb des Entleihers eigentlich keine ungünstige erste Tätigkeitsstätte ergeben würde, lag diese nach Ansicht des FG doch vor. Der Leiharbeitnehmer könnte daher weder Reisekosten als Werbungskosten absetzen noch steuerfreie Reisekostenvergütungen vom Verleiher erhalten. Er könnte lediglich die normale Entfernungspauschale absetzen.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah die Sache anders – und entschied im Revisionsverfahren zugunsten des Leiharbeiters. Die Frage, ob sich für den Leiharbeitnehmer eine ungünstige erste Tätigkeitsstätte ergibt, entscheidet sich nach dem Arbeitsverhältnis, das zwischen dem Verleiher und dem Leiharbeiter besteht. Das Verhältnis zwischen Leiharbeitnehmer und Entleiher ist unbeachtlich, so der BFH. Besteht der Einsatz eines beim Verleiher unbefristet beschäftigten Leiharbeitnehmers deshalb bei dem Entleiher in wiederholten, aber befristeten Einsätzen, fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung i. S. v. § 9 Abs. 4 S. 3 EStG (BFH 12.5.22, VI R 32/20).

Ist das Arbeitsverhältnis zwischen Verleiher und Leiharbeitnehmer unbefristet und wird der Leiharbeitnehmer befristet für nicht mehr als 48 Monate bei einem Entleiher eingesetzt, erfolgt die Zuordnung nicht dauerhaft. Eine ungünstige erste Tätigkeitsstätte ergibt sich beim Betrieb des Entleihers nicht. Das gilt auch, wenn die Entleiherung später (mehrfach) verlängert wird und sich dadurch rückblickend betrachtet ein Einsatz von mehr als 48 Monaten für den identischen Entleiher ergeben sollte. Der Leiharbeitnehmer kann dann Reisekosten absetzen bzw. vom Verleiher steuer- und beitragsfrei erstattet bekommen.

8. Zum Werbungskostenabzug von Aufwendungen für ausschließlich von einem Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft genutztes Arbeitszimmer

Voller Werbungskostenabzug von Aufwendungen für das ausschließlich von einem Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft genutzte Arbeitszimmer in einer gemeinsam angemieteten Wohnung

FG Düsseldorf, Urteil vom 09.09.2022 - 3 K 2483/20 E

I. Sachverhalt:

Der Kläger war als angestellter Vertriebsleiter tätig. Zum 01.01.2018 mietete er zusammen mit seiner Lebensgefährtin ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 150 qm. Darin befanden sich u. a. zwei 15 qm große Zimmer, von denen das eine durch den Kläger und das andere durch seine Lebensgefährtin als Arbeitszimmer genutzt wurden. Für den Kläger bildete das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit.

In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger Werbungskosten für ein Arbeitszimmer in Höhe von 2.661 Euro als Werbungskosten geltend. Dies entsprach 10 % der auf das Haus entfallenden Kosten. Das beklagte Finanzamt erkannte lediglich 50 % der Aufwendungen an, da die Kosten der Immobilie dem Kläger und seiner Lebensgefährtin jeweils zur Hälfte zuzurechnen seien. Daher könne der Kläger auch nur seine Hälfte der gezahlten Kosten als Werbungskosten abziehen.

Der Kläger vertrat dagegen die Auffassung, dass er mit der auf ihn entfallenden Hälfte der Mietzahlungen die Alleinnutzung seines Arbeitszimmers finanziert habe und nicht die Aufwendungen für zwei Arbeitszimmer jeweils zur Hälfte.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der 3. Senat des Finanzgerichts Düsseldorf gab der Klage statt. Nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Anmietung bzw. zum Erwerb einer Immobilie durch Ehegatten gelte Folgendes: Werde eine Wohnung von mehreren Personen angemietet und nutze ein Mieter einen Raum zur Einkünfteerzielung alleine, dann seien die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen bei ihm in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig, sofern der Nutzende Aufwendungen in mindestens dieser Höhe getragen habe. Dies gelte auch für Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft.

Da der Kläger sich zu mehr als 2.661 Euro an den Kosten der gemeinsamen Wohnung beteiligt habe, könne er die gesamten Aufwendungen von 2.661 Euro als Werbungskosten abziehen.

Der Senat hat die Revision zugelassen, da die Frage der Höhe des Werbungskostenabzugs in der Konstellation einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft bislang höchstrichterlich nicht entschieden ist.

9. Altersvorsorge: Doppelbesteuerung bei unterlassenem Abzug?

Wann liegt eine unzulässige doppelte Besteuerung bei der Altersvorsorge vor? Der BFH hat klargestellt, dass eine Doppelbesteuerung von Aufwendungen und Bezügen nicht schon allein deswegen vorliegt, weil zuvor keine Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich geltend gemacht wurden, obwohl dies möglich gewesen wäre. Aufwendungen sind dann nicht in die entsprechende Vergleichsrechnung einzubeziehen.

BFH, Urt. v. 06.04.2022 - X R 27/20

I. Sachverhalt:

Der Kläger war als Rechtsanwalt tätig und leistete Beiträge zur Altersversorgung an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machte er diese Beiträge jedoch nicht geltend.

Ein angestrebtes Änderungsverfahren zur Berücksichtigung der Altersvorsorgeaufwendungen blieb ohne Erfolg. Bei der späteren Auszahlung des Rentenanteils setzte das Finanzamt Einkünfte in Höhe des Ertragsanteils der Rente gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG fest.

Im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen den Steuerbescheid begehrte der Kläger, zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung einen Rententeilbetrag auf die nicht als Sonderausgaben abgezogenen Beiträge zu mindern.

Dieser Einspruch und die darauffolgende Klage blieben ohne Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

Nach dem Urteil des BFH vom 19.05.2021 (X R 33/19) liegt keine doppelte Besteuerung vor, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen.

Um zu prüfen, ob eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung vorliegt, sind nach der Rechtsprechung die als Altersversorgung geleisteten Beträge mit den gesamten voraussichtlich während der Auszahlungsphase gewährten steuerfreien Rentenzuflüssen zu vergleichen.

Nur soweit im Saldo durch die Besteuerung tatsächlich eine doppelte Belastung entsteht, kann dem Steuerpflichtigen aus verfassungsrechtlichen Gründen ein Anspruch auf eine Milderung des Steuerzugriffs in der Rentenbezugsphase zustehen.

Nach der Auffassung des BFH ist im Rahmen der Prüfung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung nicht zu berücksichtigen, ob einzelne grundsätzlich abzugsfähige Aufwendungen tatsächlich geltend gemacht wurden.

Die Doppelbesteuerung im Streitfall beruht nicht auf einem Fehler des Gesetzes bzw. dessen mangelnder Ausdifferenzierung, sondern allein darauf, dass der Kläger die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit zum Sonderausgabenabzug der Beiträge tatsächlich nicht in Anspruch genommen hat.

Ermöglichen die gesetzlichen Vorschriften eine ausreichende steuerliche Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen und kommt deren entlastende Wirkung lediglich durch eine

verfahrensrechtlich bedingte Nichtgeltendmachung nicht zum Tragen, so besteht für ihre Korrektur im Einzelfall von vornherein keine Veranlassung.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit o.g. Urteil eine Doppelbesteuerung von Renten grundsätzlich bejaht, da die Einzahlung von Altersvorsorgeaufwendungen während der Ansparphase lediglich anteilig steuerlich berücksichtigt wird.

Der Gesetzgeber reagierte daher mit dem Jahressteuergesetz 2022 und ermöglicht damit die volle Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben bereits ab dem Jahr 2023. Dadurch soll ein erster Schritt unternommen werden, um eine doppelte Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung zu vermeiden.

10. Keine Steuerpflicht von Zinsen aus nicht fremdüblichem Vertrag zwischen Angehörigen

Von einem nahen Angehörigen erhaltene Zinsen sind nicht steuerpflichtig, wenn der zugrunde liegende Darlehensvertrag steuerlich nicht anzuerkennen ist. Unabhängig davon fehlt es an einer Überschusserzielungsabsicht, wenn ein hingegebenes Darlehen dieselben Konditionen enthält wie das Refinanzierungsdarlehen.

Finanzgerichts Münster mit Urteil vom 24. August 2022 (Az. 7 K 1646/20 E)

I. Sachverhalt:

Der Kläger stellte seinem Sohn am 30. September 2017 einen Betrag von 100.000 Euro darlehensweise zur Verfügung, den dieser zur Einzahlung in die Rücklage einer in Liquiditätsschwierigkeiten befindlichen GmbH benötigte. Hierfür nahm der Kläger ein Darlehen in gleicher Höhe bei einer Bank auf und gab die mit der Bank vereinbarte Vertragslaufzeit und den Zinssatz von 2,5 % pro Jahr an seinen Sohn weiter. Im Darlehensvertrag mit dem Sohn ist ferner geregelt, dass der Sohn „auf jederzeit mögliches Verlangen Sicherheiten in Höhe der valutierenden Darlehenssumme zu stellen“ habe. Die Zahlung der Zins- und Tilgungsraten erfolgte unmittelbar von der GmbH an die Bank.

Das Finanzamt unterwarf beim Kläger Zinseinnahmen in Höhe von 625 Euro für 2017 bzw. 2.500 Euro für 2018 dem Abgeltungssteuersatz von 25 %. Hiergegen wandte der Kläger ein, dass der Abgeltungssteuersatz bei Darlehen zwischen nahe stehenden Personen gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG keine Anwendung finde und der Vertrag überdies nicht fremdüblich sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Münster hat der Klage vollumfänglich stattgegeben. Zur Begründung hat der 7. Senat ausgeführt, dass der zwischen dem Kläger und seinem Sohn geschlossene Darlehensvertrag überwiegend privat motiviert sei und einem Fremdvergleich nicht standhalte. Hierfür spreche zunächst, dass der nicht gesicherte Rückzahlungsanspruch des Klägers gefährdet gewesen sei, weil er im Wesentlichen von der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH abhinge. Der Sohn sei selbst nicht kreditwürdig und auch nicht in der Lage gewesen, Sicherheiten zu stellen. Die diesbezügliche Regelung im Darlehensvertrag sei zu unbestimmt, um als echte bank- bzw. fremdübliche Sicherung gewertet werden zu können. Dass die Bank keine gesonderten Sicherheiten vom Kläger gefordert habe, sei unerheblich, da die wirtschaftliche Situation des Klägers mit derjenigen seines Sohnes nicht vergleichbar sei. Schließlich hätte sich ein fremder Dritter einen Aufschlag auf den vereinbarten Refinanzierungszins gewähren lassen.

Unabhängig davon fehle dem Kläger die Überschusserzielungsabsicht. Wegen des Werbungskostenabzugsverbots und der beschränkten Verlustverrechnung werde die Einkünfteerzielungsabsicht zwar bei Kapitalerträgen grundsätzlich vermutet. Diese Vermutung könne aber widerlegt werden, wenn ein positives Ergebnis von vornherein wirtschaftlich ausgeschlossen erscheine. Im Streitfall sei ein irgendwie gearteter positiver Ertrag des Klägers wegen der gleichen Zinshöhe in beiden Darlehensverträgen nicht denkbar. Die Refinanzierungszinsen seien dabei trotz des Werbungskostenabzugsverbots in die Totalergebnisprognose einzubeziehen, da das Merkmal der Überschusserzielungsabsicht steuerlich beachtliches Erwerbshandeln von steuerlich unbeachtlichem Handeln aus privaten Motiven abgrenzen solle.

11. Zum Zeitpunkt der Entstehung eines Auflösungsverlustes bei einer GmbH mit anschließendem Insolvenzverfahren

Mit seinem rechtskräftigen Urteil hat das FG zur Frage der Geltendmachung eines Verlustes aus der Auflösung einer GmbH i. S. d. § 17 EStG Stellung genommen. Es hat entschieden, dass ein Auflösungsverlust i. S. v. § 17 Abs. 4 EStG bei der Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit anschließendem Insolvenzverfahren regelmäßig erst mit dessen Abschluss entsteht und dass, wenn sich ein Steuerpflichtiger gemäß § 17 Abs. 1 EStG an einer Kapitalgesellschaft in Kenntnis einer dieser drohenden Insolvenz beteiligt, ihm die auch bei dieser Einkunftsart erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht fehlt. |

FG Düsseldorf - Urteil vom 12.4.22 (10 K 1175/19 E)

I. Sachverhalt:

Im Streitfall hatte die Klägerin im Frühjahr 2014 Geschäftsanteile an einer GmbH zum symbolischen Kaufpreis von 1 EUR erworben und dieser ein verzinsliches Darlehen gewährt, um die drohende Insolvenz abzuwenden. Nach Insolvenzeröffnung – verbunden mit der Auflösung der GmbH – und Anzeige der Masseunzulänglichkeit beehrte die Klägerin die steuerliche Berücksichtigung des Darlehensverlustes nach § 17 EStG bereits in 2014. FA und FG lehnten dies ab, weil nach dem Bericht des Insolvenzverwalters die Vermögenslosigkeit der GmbH bei Insolvenzeröffnung nicht festgestanden habe.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ausnahmsweise kann der Zeitpunkt, in dem der Auflösungsverlust realisiert ist, zwar schon vor Abschluss der Liquidation liegen, wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist – z. B. bei Ablehnung des Verfahrens mangels Masse. Wie der Besprechungsfall zeigt, kommt es aber auf die Umstände des Einzelfalles an. Für die Beratungspraxis ist auch vor diesem Hintergrund jedenfalls zu empfehlen, etwaige Auflösungsverluste weiterhin möglichst frühzeitig geltend zu machen, da die verspätete Geltendmachung dazu führen kann, dass der Verlust endgültig verloren geht.

12. Kosten der Abwasserentsorgung und Müllabfuhr als haushaltsnahe Dienstleistungen

Nach einer Entscheidung des FG´s fallen Müllentsorgungs- und Abwassergebühren nicht unter die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen.

FG Münster (24.2.22, 6 K 1946/21 E; Rev. BFH: VI R 8/22)

I. Die Entscheidung:

Die Entsorgung von Müll und die Ableitung von Schmutzwasser würden typischerweise nicht von Haushaltsangehörigen erledigt.

Die hierfür von der Gemeinde erhobenen Abgaben deckten gerade nicht die von der Klägerin auf ihrem eigenen Grundstück erbrachten Leistungen wie das Sortieren des Mülls, Verbringen des Mülls in die Tonne, Bereitstellen der Tonne am Straßenrand und Öffnen des Wasserablaufs ab. Vielmehr handele es sich um Aufgaben, die aufgrund ihres Umfangs typischerweise von den Kommunen übernommen würden. Das Einsammeln und Befördern der Abfälle fände zudem nicht auf dem Grundstück der Hauseigentümer statt. Auch die Entsorgung des Schmutzwassers beginne frühestens ab der Einleitung in die städtische Kanalisation.

II. Hinweise für die Praxis:

Soweit ersichtlich liegt bisher keine höchstrichterliche Entscheidung zur Frage der Abzugsfähigkeit von Gebühren für die Entsorgung von Abwasser und Müll nach § 35a EStG vor. Die Rechtsfrage dürfte aufgrund der großen Breitenwirkung sehr praxisrelevant sein.

13. Wen treffen die Folgen der dreijährigen Sperrfristverletzung nach der Realteilung ?

Veräußert ein Realteiler innerhalb der Sperrfrist sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen, die er zuvor in seine Einzelpraxis übernommen hatte, entsteht auf der Ebene der realgeteilten Personengesellschaft gemäß § 16 Abs. 3 S. 3 EStG ein Veräußerungsgewinn. Dieser aus der Sperrfristverletzung resultierende Gewinn ist, wenn der Realteiler seinen gesamten Betrieb veräußert, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, gemäß § 16 Abs. 3 S. 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen

BFH vom 23.11.21 - VIII R 14/19

1. Hintergrund

Der Begriff der Realteilung ist zivil- und ertragsteuerlich gesetzlich nicht definiert. Ertragsteuerlich wird die Realteilung als Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter Mitunternehmern verstanden, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (BFH 11.4.13, III R 32/12).

Abzugrenzen ist dabei die „echte“ Realteilung, also die vollständige Auflösung einer Gesellschaft unter Mitnahme von Betriebsvermögen, sowie die „unechte“ Realteilung, bei der es durch das Ausscheiden eines Gesellschafters lediglich zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gegen Mitnahme von Betriebsvermögen kommt (BFH 16.3.17, IV R 31/14). Da es in der Regel schwierig ist, ein Unternehmen so zu teilen, dass die von dem Gesellschafter mitgenommenen Wirtschaftsgüter dem tatsächlichen Wert seines Anteils entsprechen, kommt es in der Regel zu einer Ausgleichszahlung (Spitzenausgleich). Dieser Spitzenausgleich schließt die steuerneutrale Realteilung nicht aus, führt aber zu einem Veräußerungsgewinn.

Zeitlich sind zwei verschiedene Konstellationen abzugrenzen:

Entscheiden sich die Realteiler bereits anlässlich der Realteilung zur Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen, erfolgt die Verteilung des dann entstehenden Gewinns nach dem regulären Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschafter. In diesen Fällen nimmt die Rechtsprechung die gemeinschaftliche Entnahme eines Wirtschaftsguts an. Der dadurch entstehende Gewinn ist nach ständiger Rechtsprechung nach der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zuzurechnen (BFH 16.3.17, IV R 31/14, BStBl II 19, 24, Rz. 42). Hintergrund dieser abweichenden Behandlung ist die Überlegung, dass in diesem Fall bereits im Zeitpunkt der Realteilung nicht alle Realteiler die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung erfüllen und dies den Realteilern auch bekannt ist. Daher verwirklichen die Realteiler die Entnahme in diesen Fällen gemeinsam.

Unklar war bisher, wie sich die Veräußerung eines übernommenen Wirtschaftsguts durch einen Realteiler während der Sperrfrist auswirkt. Sofern eine vertragliche Vereinbarung zur Behandlung dieses Gewinns nicht getroffen wurde, war fraglich, ob die Verteilung des Gewinns auch in diesem Fall nach dem regulären Gewinnverteilungsschlüssel erfolgt. Diese Frage hatte der BFH in dem nachfolgend dargestellten Fall zu entscheiden.

II. Sachverhalt

Zwei Ärztinnen waren zu gleichen Teilen an einer Gemeinschaftspraxis (GbR) beteiligt. Zum 30.6.12 wurde die BAG im Wege der Realteilung beendet. Die zugeordneten Wirtschaftsgüter

wurden zu Buchwerten in freiberufliche Einzelpraxen übernommen, in denen sie ihre ärztliche Tätigkeit nach Auflösung der GbR fortsetzten. Regelungen zur Veräußerung oder Entnahme des Gesamthandsvermögens innerhalb der Sperrfrist sah der Gesellschaftsvertrag nicht vor. Die eine Ärztin veräußerte ihre im Wege der Realteilung entstandene Arztpraxis zum 30.9.13.

Sie zeigte dem FA die Veräußerung im Jahr 2013 an und vertrat die Auffassung, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung statt des Buchwerts der gemeine Wert anzusetzen und der Gewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen sei. Das FA folgte dieser Ansicht im Wesentlichen und erließ Änderungsbescheide. Gegen diese Bescheide legte die andere Ärztin Einspruch ein und verfolgte ihr Begehren im Wege der Klage. Sie war der Ansicht, dass der streitige Gewinn alleine der Ärztin zuzurechnen sei, die die Sperrfristverletzung ausgelöst hatte.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Streitgegenständliche Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3 S. 8 EStG war allein der Ärztin zuzurechnen, die die Sperrfristverletzung ausgelöst hatte.

Anfechtung von Besteuerungsgrundlagen (§§ 179, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO)

Verfahrensrechtlich verwies der BFH zunächst auf seine ständige Rechtsprechung, wonach auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns der Gesamthand nach § 16 EStG sowie eines Gewinns des einzelnen Mitunternehmers aus der Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG selbstständig anfechtbar ist. Ebenso selbstständig anfechtbar ist die Qualifikation eines Gewinns als außerordentlich i. S. d. § 34 EStG. Der in Feststellungsbescheiden häufig angegebene „Gesamtgewinn“ bezeichnet lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keinerlei Rechtswirkungen (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH 23.1.20, IV R 48/16, Rz. 17; BFH 1.10.20, IV R 4/18, m. w. N.).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze stellte der BFH zunächst fest, dass die Feststellung über die Zurechnung des Aufgabegewinns an die Realteilerinnen selbstständig anfechtbar ist (vgl. BFH 16.3.17, IV R 31/14).

Die GbR wurde vollbeendet, deren Betriebsvermögen aufgeteilt und in die jeweiligen Einzelpraxen übernommen. Dabei war die Fortführung der Buchwerte zwingend. Sinn und Zweck der Realteilung ist es, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird (vgl. BT-Drs. 14/6882, S. 34).

Durch die Veräußerung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen durch die Beigeladene ist ein Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3 S. 1 EStG entstanden. Aufgrund der Sperrfristverletzung waren die übernommenen Wirtschaftsgüter rückwirkend auf den jeweiligen Übertragungstichtag mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Der aus der Sperrfristverletzung gem. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG resultierende Gewinn ist, wenn der Realteiler seinen gesamten Betrieb veräußert, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, gemäß § 16 Abs. 3 S. 8 EStG alleine diesem Realteiler zuzurechnen, da die Gewinnrealisierung auf einer

der Realteilung zeitlich nachfolgenden Sperrfristverletzung eines Realteilers beruht. Aus diesem Grund ist der so rückwirkend für die Betriebsveräußerung entstehende Gewinn gemäß § 16 Abs. 3 S. 8 EStG alleine dem die Sperrfrist verletzenden Realteiler zuzuordnen.

§ 16 Abs. 3 S. 8 EStG

Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

Diese Regelung schreibt nicht nur den Ansatz der gemeinen Werte vor, sondern regelt auch die Gewinnzurechnung. Es handelt sich bei § 16 Abs. 3 S. 8 EStG um eine spezielle Gewinnzuweisungsvorschrift. Diesem Ergebnis liegt die Erwägung zugrunde, dass die Gewinnrealisierung auf einer Handlung basiert, die von den übrigen ehemaligen Mitunternehmern auch nicht hätte verhindert werden können. Durch den rückwirkenden Ansatz kommt es zu einer der Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 S. 8 EStG vergleichbaren Konstellation, weshalb der die Sperrfristverletzung auslösende Gesellschafter so zu stellen ist, als habe er seine unternehmerische Tätigkeit bereits im Zeitpunkt der Realteilung unter Aufdeckung der in den von ihm übernommenen Wirtschaftsgütern des ehemaligen Gesamthandsvermögens ruhenden stillen Reserven aufgegeben.

IV. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat sich für diesen Fall nun ganz klar positioniert. Entscheidungen, die ein Realteiler nach erfolgter Realteilung, aber während der laufenden Sperrfrist trifft, stellen auch weiterhin ein rückwirkendes Ereignis dar, treffen aber nur den die Sperrfrist verletzenden Realteiler.

Offenlassen konnte der BFH die Frage, ob der aus der Verletzung einer Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 S. 3 EStG resultierende Gewinn nicht nur im vorliegenden Fall einer Betriebsveräußerung, sondern stets nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 S. 8 EStG abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist, sofern die Beteiligten keine abweichende Zurechnung in der Realteilungsvereinbarung bestimmt haben. Da diese Frage in der Literatur umstritten und die Haltung der Verwaltung insoweit nicht eindeutig ist (vgl. BMF 19.12.18, IV C 6 - S 2242/07/10002, BStBl I 19, 6), sollte zur Vermeidung von Unsicherheiten bei der Gestaltung entsprechender Realteilungsvereinbarungen auf diese Konstellation eingegangen werden, beispielsweise durch Vereinbarung einer Freistellungsklausel.

Die Durchführung und steuerlich zutreffende Umsetzung einer Realteilung ist insbesondere unter Betrachtung von Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen herausfordernd. Für den Fall von Sperrfristverstößen durch Veräußerung nach durchgeführter Realteilung hat der BFH nun zur Rechtssicherheit beigetragen. Derjenige, der die Sperrfrist verletzt, muss auch die steuerlichen Konsequenzen tragen. Für alle anderen Konstellationen ist auf eine möglichst konkrete Formulierung in den Realteilungsvereinbarungen zu achten, um Streitigkeiten wirksam vorzubeugen.

14. Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR

- 1. Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit stehen bei Überschreiten der sog. Bagatellgrenze der Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR nicht entgegen (Aufgabe der im BFH-Urteil vom 12.04.2018 - IV R 5/15, BFHE 261, 157, BStBl II 2020, 118, Rz 34 f. zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. vertretenen Rechtsauffassung).**
- 2. Die seitwärts abfärbende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 und Satz 2 Alternative 1 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG (EStG n.F.) ist für gemischt tätige vermögensverwaltende Personengesellschaften nicht stärker einzuschränken, als dies bisher für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften geschehen ist.**
- 3. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 und Satz 2 Alternative 1 und § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. sind verfassungsgemäß.**

BFH v. 30. 6. 2022 - IV R 42/19

I. Sachverhalt:

Im Streitfall hatte die Steuerpflichtige, eine vermögensverwaltende GbR, auf einem von ihr vermieteten Grundstück eine Photovoltaikanlage (PVA) errichten lassen, aus deren Betrieb sie zunächst Verluste erwirtschaftete. Sie erklärte Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken sowie gewerbliche Verluste im Zusammenhang mit der PVA. Das FA ging demgegenüber davon aus, dass die Steuerpflichtige ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt habe, denn sie habe mit dem Betrieb der PVA eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit "abgefärbt" habe. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gericht:

So sieht das zwischenzeitlich auch der BFH, der seine bislang anders lautende Rechtsprechung aufgab. Er hatte noch in einer Entscheidung aus 2018 die Rechtsauffassung vertreten, dass Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR führen.

Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit dem rückwirkend auch für frühere Veranlagungszeiträume anwendbaren § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alternative 1 EStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (WElektroMobFördG) außer Kraft gesetzt.

Nach dieser Neuregelung tritt die umqualifizierende ("abfärbende") Wirkung einer originär gewerblichen Tätigkeit (im Streitfall: aus dem Betrieb der PVA) einer Personengesellschaft unabhängig davon ein, ob aus dieser Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird. Der BFH erachtet diese Neuregelung und deren rückwirkende Geltung als verfassungsgemäß.

Weiterhin hat der BFH entschieden, dass die von der Rechtsprechung geschaffene und von der Finanzverwaltung akzeptierte sog. Bagatellgrenze auch bei Anwendung der Neuregelung zu beachten ist. Danach führt eine originär gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft nicht zur Umqualifizierung ihrer im Übrigen freiberuflichen Tätigkeit, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsätze der Personengesellschaft (relative Grenze) und zugleich den Höchstbetrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum (absolute

Grenze) nicht übersteigen. Das gilt nach Ansicht des BFH auch dann, wenn die Personengesellschaft --wie im Streitfall-- neben ihrer originär gewerblichen eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt. Im Streitfall war diese Bagatellgrenze überschritten.

15. Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG kann auch nach der Fassung der Vorschrift durch das JStG 2008 nur in Anspruch genommen werden, wenn der Rechnungsbetrag auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben wird. Die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen bei der leistungserbringenden GmbH genügt den gesetzlichen Anforderungen an den Zahlungsvorgang nicht

BFH vom 9.6.22 - VI R 23/20

I. Sachverhalt

Der Steuerpflichtige ist Dachdeckermeister und an einer GmbH beteiligt. Er beauftragte diese im Streitjahr 2017 mit Abdichtungs- und Reparaturarbeiten an seinem Wohnhaus. Die ihm hierfür gestellte Rechnung beglich der Steuerpflichtige im Wege der Aufrechnung über sein Gesellschafterverrechnungskonto. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er aus der o. g. Rechnung eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG geltend.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH lehnte die beantragte Steuerermäßigung ab. Die formelle Ermäßigungsvoraussetzung nach § 35a Abs. 5 EStG, dass die Zahlung (der Rechnung) auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist, verlangt die Gutschrift des Rechnungsbetrags auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut. Denn ohne die Einbindung eines solchen und damit ohne bankmäßige Dokumentation des Zahlungsvorgangs (Beleg eines Kreditinstituts) ist dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt.

Dies gilt auch nach der Fassung der Vorschrift durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2008. Bis dahin hatte der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren die „Zahlung auf das Konto des Erbringers“ nach § 35a Abs. 2 Satz 5 EStG a.F. „durch Beleg des Kreditinstituts“ nachzuweisen und eine Rechnung vorzulegen.

Seither sind die Aufwendungen folglich nicht mehr im Rahmen der Einkommensteuererklärung durch Vorlage einer Rechnung und eines Belegs eines Kreditinstituts über die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung, der Handwerkerleistung oder der Pflege- oder Betreuungsleistung nachzuweisen. Ein Verzicht des Gesetzgebers auf die Einbindung eines Kreditinstituts und damit einer bankmäßigen Dokumentation des Zahlungsvorgangs geht mit der Regelung durch das JStG 2008 jedoch nicht einher. Der Gesetzgeber hat lediglich – aus vereinfachungs- und verwaltungsökonomischen Gründen – auf die gesetzliche Festlegung einer zwingenden Belegvorlage im Veranlagungsverfahren verzichtet. Nunmehr reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige die Nachweise auf Verlangen des FA vorlegen kann.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige die Rechnung der GmbH betreffend die von ihr erbrachten Handwerkerleistungen jedoch weder – wie von § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG gefordert – unter Einbindung eines Kreditinstituts und bankmäßiger Dokumentation des Zahlungsvorgangs beglichen, noch war der Rechnungsbetrag einem Konto der GmbH gutgeschrieben worden. Die fragliche Gutschrift erfolgte vielmehr im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen. Hierbei handelt es sich um ein eigenes Konto des Steuerpflichtigen bei der kontoführenden GmbH und nicht um ein Konto

der GmbH als Leistungserbringer. Dieser Zahlungsweg genügt den gesetzlichen Voraussetzungen daher nicht.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Bewertung der Einlage eines GmbH-Anteils

Wie ist die Einlage einer GmbH-Beteiligung bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto zu bewerten?

Nach dem BFH erfolgt die Bewertung mit den Anschaffungskosten, wenn zu diesem Zeitpunkt eine wesentliche Beteiligung vorliegt. Die Ausschüttungen können dann beim Betriebsvermögensvergleich ggf. erfolgswirksam erfasst werden, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

BFH, Urt. v. 30.06.2022 - IV R 19/18

I. Sachverhalt:

Die X-GmbH & Co. KG, an der als Komplementärin die X-GmbH und als alleiniger Kommanditist A beteiligt sind, ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. A war zudem aufgrund einer Abtretung eines GmbH-Geschäftsanteils am Stammkapital einer weiteren Gesellschaft, der Y-GmbH, mit nominal 30 % beteiligt.

Den Anteil hatte A im Wege mehrerer Teilerwerbe sowie durch Zusammenlegung erhalten. Vertraglich trat A seine GmbH-Beteiligung, die er bis dahin im Privatvermögen gehalten hatte, ohne Gegenleistung an die KG ab. Die Einbringung sollte zum Buchwert ohne die Gewährung weiterer Gesellschaftsrechte an der KG erfolgen.

Das Finanzamt (FA) teilte der Y-GmbH nach einer gemeinsamen Abstimmung den Stand der Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung sowie als Zeitpunkt der Besteuerung der Einbringung die Veräußerung/Liquidation mit.

Später entstand mit dem FA Streit über die Höhe der Anschaffungskosten und die steuerliche Behandlung der erfolgten Ausschüttungen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage blieben erfolglos, auch der BFH gab dem FG recht.

Steuerbarkeit der Ausschüttungen

Bei Gewinneinkünften wird die steuerfreie Rückzahlung aus dem Einlagenkonto dadurch vollzogen, dass diese den Buchwert der Beteiligung mindert. Dies kann insoweit „negative Anschaffungskosten“ bewirken.

Ferner sind Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto bei dem gewerblich tätigen Gesellschafter erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

Davon zu unterscheiden ist die Besteuerung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung. Als Veräußerung gilt auch die Ausschüttung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto.

Besteht allerdings noch keine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, werden solche Ausschüttungen insofern steuerlich noch nicht „verbraucht“, wie sie nicht sofort zu gewerblichen Einkünften führen und deshalb ebenfalls die Anschaffungskosten der Beteiligung mindern können.

Die Einlage einer zunächst im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in ein Betriebsvermögen ist mit den Anschaffungskosten der Beteiligung zu bewerten.

Bei der Bewertung der Beteiligung anlässlich ihrer Einlage kommt es auf die Dauer des Bestehens der Beteiligung vor der Einlage nicht an. Entscheidend ist nur, dass der Steuerpflichtige innerhalb der Fünfjahresfrist überhaupt einmal zu mehr als 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen ist.

Zudem ist die Einlage einer von § 17 EStG erfassten (also wesentlichen) Beteiligung, deren Teilwert unterhalb der Anschaffungskosten liegt (wertgeminderte Beteiligung), ebenfalls mit den dann höheren Anschaffungskosten zu bewerten.

Hieraus folgt, dass Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto auch vor dem Zeitpunkt, in dem die Beteiligung die Wesentlichkeitsgrenze überschreitet, bei der Bemessung der Anschaffungskosten zu berücksichtigen sind.

Da bei A die erhaltenen Ausschüttungen nicht (mehr) mit Anschaffungskosten verrechnet werden konnten, hat der BFH die Revision zurückgewiesen.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine Grundsätze für die Bewertung von Beteiligungen weiter konkretisiert: Die Einlage eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten, wenn der Steuerpflichtige an der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Einlage wesentlich i.S.d. § 17 EStG beteiligt ist.

Bei der Bewertung ist auch der Wertzuwachs zu erfassen, der sich im Privatvermögen zu einer Zeit gebildet hat, als der Anteilinhaber noch nicht wesentlich beteiligt war.

Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft aus dem steuerlichen Einlagekonto sind bei dem gewerblich tätigen Gesellschafter im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

2. Freiwillige Zahlung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung des Vorjahres vor Fälligkeit innerhalb der kurzen Zeit gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG

Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum des Dezembers des Vorjahres, die zwar innerhalb des für § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG maßgeblichen Zehn-Tages-Zeitraums geleistet, aber wegen einer Dauerfristverlängerung erst danach fällig wird, ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung erst im Jahr des Abflusses als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (Anschluss an das BFH-Urteil vom 16. Februar 2022, X R 2/21).

BFH, Urteil vom 21. Juni 2022 - VIII R 25/20

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine als Steuerberatungsgesellschaft tätige Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung, die für das Streitjahr 2017 ihren Gewinn im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt.

Am 10. Januar 2018 leistete die Klägerin die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2017 (Streitjahr). Diese war aufgrund einer der Klägerin gewährten Dauerfristverlängerung gemäß § 18 Abs. 1 Sätze 1 und 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 46 Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) erst am 10. Februar 2018 fällig.

Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit fest, ohne die geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Dezember des Streitjahres als Betriebsausgabe auf der Gesamthandsebene zu berücksichtigen.

Die Klage vor dem Sächsischen Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das Finanzgericht hat zu Recht erkannt, dass die am 10. Januar 2018 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2017 eine Betriebsausgabe des Jahres 2018 und nicht des Streitjahres ist.

Eine abweichende Zuordnung der Ausgabe zum Streitjahr gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG kommt nicht in Betracht, weil die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Dezember des Streitjahres nicht innerhalb des für eine "kurze Zeit" i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG maßgeblichen Zehn-Tages-Zeitraums fällig war.

Der X. Senat des BFH hat mit Urteil vom 16. Februar 2022, X R 2/21 BStBl 2022 II S. 448, Rz 13 ff., 19 ff., maßgeblich unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 09. Mai 1974, VI R 161/72, BStBl II 1974, 547 entschieden, § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sei als Ausnahmetatbestand zu § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG konzipiert. Für die vom Folgejahr, in dem der Abfluss der Ausgabe stattfindet, abweichende Zuordnung zum vorhergehenden Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit sei erforderlich, dass eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im Sinne der Regelung nach dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis innerhalb der kurzen Zeit (des Zehn-Tages-Zeitraums) fällig (zahlbar) geworden sei und abfließe.

Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.

Die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG sind danach nicht erfüllt, wenn die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Dezember eines Jahres zwar innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums des Folgejahres (hier: bis zum 10. Januar 2018) geleistet wird, wegen einer erteilten Dauerfristverlängerung aber erst nach dessen Ablauf (hier: am 10. Februar 2018) fällig ist.

Gründe, die bei Umsatzsteuer-Vorauszahlungen mit einer Dauerfristverlängerung dafür sprechen könnten, zu einer anderen Auslegung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG als im BFH-Urteil vom 16. Februar 2022, X R 2/21 zu kommen, sind angesichts des Normzwecks nicht ersichtlich. Die Regelung soll Zufälligkeiten vermeiden, die bei strikter Anwendung des die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich beherrschenden Zu- und Abflussprinzips entstünden, würde man die Zahlung mal in dem einen oder mal in dem anderen Jahr berücksichtigen müssen.

Würde man auf die Fälligkeit der regelmäßig wiederkehrenden Ausgabe innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums verzichten, könnten Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für den Voranmeldungszeitraum Dezember, die wegen der beantragten und erteilten Dauerfristverlängerung erst deutlich nach dem Jahreswechsel fällig werden und typischerweise nicht um den Jahreswechsel herum geleistet werden sollen, allein durch eine freiwillige Zahlung vor Fälligkeit innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums dem Vorjahr zugeordnet werden.

Es würden bei diesem Normverständnis nicht Zufälligkeiten vermieden, die bei der Zuordnung regelmäßig wiederkehrender Ausgaben auftreten können, sondern dem Normzweck zuwiderlaufende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, die Ausgabe bewusst dem einen oder dem anderen Veranlagungszeitraum zuordnen zu können.

3. „Steuerfalle anschaffungsnahe Herstellungskosten“: Eine Entnahme ins Privatvermögen fällt nicht darunter

Nach einer Entscheidung des BFH stellt die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebs- in das Privatvermögen keine Anschaffung i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG dar.

Somit liegen bei einer späteren Modernisierung/Sanierung auch keine anschaffungsnahe Herstellungskosten vor.

BFH vom 3.5.22 - IX R 7/21

I. Hintergrund:

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG können Investitionen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung nicht mehr als sofort abziehbare Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Die Aufwendungen wirken sich dann „lediglich“ über die langjährige Gebäude-Abschreibung aus.

Um den sofortigen Werbungskostenabzug zu sichern, kann es ratsam sein, die 15 %-Grenze innerhalb der Drei-Jahres-Frist durch zeitliche Verschiebung der Maßnahmen zu unterschreiten.

II. Sachverhalt

2011 hatte der Inhaber einer Hofstelle eine zu seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Wohnung entnommen. Die Wohnung, die in allen Streitjahren vermietet war, sanierte und modernisierte er im Anschluss.

Das FA meinte, der Steuerpflichtige könne die hierfür entstandenen Aufwendungen nicht sofort als Erhaltungsaufwand abziehen. Vielmehr lägen anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) vor, die bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte lediglich im Wege der Absetzungen für Abnutzung über die Nutzungsdauer des Objektes verteilt steuerlich geltend gemacht werden könnten. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem FG Köln blieb erfolglos.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Weil der Steuerpflichtige für die Jahre 2011 und 2012 infolge der Steuerfestsetzung auf 0 EUR nicht beschwert war, wies der BFH die Revision zwar zurück. In Bezug auf die Jahre 2010 und 2013 sah der BFH die Revision hingegen als begründet an.

Das FG hat die Aufwendungen für die Baumaßnahmen zu Unrecht als anschaffungsnahe Herstellungskosten beurteilt. Denn eine Entnahme der Wohnung aus dem Betriebsvermögen ist keine Anschaffung i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Es fehlt an der für eine entsprechende Anschaffung notwendigen Gegenleistung sowie an einem Rechtsträgerwechsel, sofern das Wirtschaftsgut in das Privatvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG stellt die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen im Wege der Entnahme nicht durch Fiktion einer Anschaffung gleich. Der BFH hat die Sache an das FG zurückverwiesen. Dieses muss nun klären, ob die Aufwendungen für die Baumaßnahmen eventuell Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 S. 1 HGB darstellen. Denn handelt es sich um eine Erweiterung oder um eine über den ursprünglichen

Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung, sind die Aufwendungen ebenfalls nur durch Abschreibungen zu berücksichtigen.

4. Passive Entstrickung führt nicht zur Besteuerung

Die Änderung eines DBA kann nicht zur Verwirklichung des Entstrickungstatbestands nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG führen (sog. passive Entstrickung). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 4g Abs. 1 EStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.6.2021

FG Münster vom 10.8.2022 - 13 K 559/19 G,F

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine im Inland ansässige KG, deren beide Kommanditisten zugleich an einer spanischen Kapitalgesellschaft (S.L.) beteiligt waren. Ein Kommanditist wohnt in Deutschland, der andere in der Schweiz. Die Kommanditanteile waren dem Sonderbetriebsvermögen II der beiden Kommanditisten bei der Klägerin zugeordnet. Die S.L. wies in ihrer Bilanz zum 31.12.2012 unbewegliches Vermögen aus, das ca. 59 % der Bilanzsumme ausmachte.

Im Jahr 2012 wurde in das DBA Deutschland-Spanien erstmals eine Regelung aufgenommen, die für Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 % aus unbeweglichem Vermögen besteht, dem Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens ein zusätzliches Besteuerungsrecht zuweist und eine Anrechnung der daraus resultierenden Steuer auf die im Wohnsitzstaat anfallende Einkommensteuer vorsieht.

Aus dieser Änderung des DBA leitete das Finanzamt eine passive Entstrickung der in dem Anteil des in der Schweiz ansässigen Kommanditisten ruhenden stillen Reserven zum 1.1.2013 ab und unterwarf diese gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG der Besteuerung. Die Klägerin wandte hiergegen ein, dass ihr die Änderung des DBA nicht zugerechnet werden könne. Zudem verstoße eine sofort fällig werdende Einkommensteuer gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AEUV. Einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung habe die Klägerin mangels Zuordnung zu einer Betriebsstätte nicht bilden können.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Revision zum BFH wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Es konnte vorliegend offenbleiben, ob das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung der Kommanditanteile durch die Änderung des DBA zum 1.1.2013 beschränkt oder im Hinblick auf eine drohende zukünftige Steueranrechnung lediglich gefährdet wurde. Jedenfalls ist der Tatbestand der Beschränkung des Besteuerungsrechts i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bereits deshalb nicht erfüllt, weil die Änderung eines DBA nicht der Klägerin bzw. ihren Kommanditisten zuzurechnen ist.

Aus der systematischen Stellung dieser Norm, die eine Gleichstellung mit einer Entnahme bewirkt, folgt, dass eine dem Steuerpflichtigen zurechenbare Handlung zum Ausschluss oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands führen muss. Außerdem wollte der Gesetzgeber mit Einführung von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG keine Fälle der passiven Entstrickung erfassen. Vielmehr wollte er die zuvor von der Rechtsprechung entwickelte Theorie der finalen Entnahme, die die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte als gewinnwirksame Entnahme behandelt hatte, gesetzlich regeln, also allein Fälle der aktiven Entstrickung.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 4g Abs. 1 EStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.6.2021, wonach nunmehr auch die passive Entstrickung erfasst werden soll. Eine solche Erwägung kann nicht auf die ursprüngliche gesetzgeberische Intention zurückwirken. Anderenfalls wäre § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig. Zur Vermeidung dieses Verstoßes sieht § 4g EStG zwar die Möglichkeit der Bildung eines Ausgleichspostens vor. Die Neuregelung erfasste jedoch im Streitjahr 2013 noch keine Fälle der passiven Entstrickung.

5. Einwurf von Grundstücken des Privat- und Betriebsvermögens in ein Umlegungsverfahren

Die Betriebsvermögenseigenschaft eines in das Umlegungsverfahren eingeworfenen Grundstücks setzt sich nur insoweit an dem zugeteilten Grundstück fort, als dieses in Erfüllung des Sollanspruchs gem. § 56 Abs. 1 S. 1 BauGB zugeteilt wird.

Werden Grundstücke des Privat- und des Betriebsvermögens in das Umlegungsverfahren eingeworfen, sind die zugeteilten Surrogationsgrundstücke, wenn diese den eingeworfenen Grundstücken nicht individuell zugeordnet werden können, entsprechend dem Flächen- oder Wertverhältnis dem Privat- und Betriebsvermögen zuzuordnen; insoweit wird der Einheitlichkeitsgrundsatz ausnahmsweise durchbrochen

Fortentwicklung des Urteils des BFH v. 23.9.2009 – IV R 70/06, BStBl. II 2010

BFH v. 12.4.2022 – VI R 22/20

I. Sachverhalt:

Problem Steuerpflichtige ist eine GbR. Gesellschafter zu gleichen Teilen sind die Brüder A, B und C. Mit notariell beurkundeten Übertragungsvertrag vom 11.2.2000 erhielten die Brüder zu gleichen Teilen unentgeltlich 2 Ackerflächen (Flurstück 2 und 3) von ihren Eltern (V und M).

Die Ackerflächen gehörten zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen (BV) der Eltern, das diese langfristig an einem ortsansässigen Landwirt verpachtet hatten. Am 19.10.2001 schlossen die Eltern mit ihren Söhnen A, B und C einen weiteren notariellen Übergabevertrag, in dem sie A, B und C als Gesellschafter einer GbR weitere verpachtete Weinberg-Grundstücke mit sofortiger Wirkung unentgeltlich übertrugen. Zudem verpflichteten sich die Eltern, die weiteren in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke, bei denen es sich ebenfalls um verpachtete Acker- und sonstige landwirtschaftliche Flächen handelte (u.a. Flurstück 1), im Ablebensfall auf die ABC-GbR zu übertragen.

Nach dem Tod des V in 2004 übertrug M mit notariellem Vertrag vom 4.11.2011 die im Übergabevertrag vom 19.10.2001 genannten restlichen Flächen mit sofortiger Wirkung auf A, B und C als Gesellschafter der GbR.

Die Flurstücke 2 und 3 sowie 1 wurden mit insgesamt 12.748 qm in das baurechtliche Umlegungsverfahren „UL...“ eingeworfen. Der Wert der Einwurfsfläche wurde einheitlich mit 50 € pro qm angesetzt. A, B und C erhielten im Zuge der Umlegung im Jahr 2012 eine Landabfindung (u.a. Flurstücke 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11) im Umfang einer Gesamtfläche von 7.125 qm mit einem Grundstückswert von 68,50 €/pro qm sowie einer zusätzlichen Barabfindung i.H.v. 149.337,50 €

In den Streitjahren 2012-2014 veräußerten A, B und C die Flurstücke 5, 6, 7, 8, 9, 10 und 11 und erhielten die entsprechenden Veräußerungserlöse.

Das FA erfasste die Grundstücksveräußerungen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Nach erfolglosem Einspruch berücksichtigte das FG (FG Rheinland-Pfalz v. 22.10.2019 – 3 K 2398/17, EFG 2020, 636) die Veräußerungsgewinne lediglich teilweise nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der VI. Senat des BFH hat das FG-Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass auch das Flurstück 1 mit der unentgeltlichen Übertragung von M auf A, B und C als Gesellschafter einer GbR aus dem land- und forstwirtschaftlichen BV ausgeschieden ist. M hat die landwirtschaftlichen Flächen – einschließlich des Flurstücks 1 – als ruhenden Verpachtungsbetrieb gem. § 6 Abs. 3 EStG im Ganzen auf die ABC-GbR übertragen. Damit haben die übertragenen Grundstücke nicht ihre Eigenschaft als BV verloren.

III. Hinweise für die Praxis:

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht durch die Einstellung der Eigenbewirtschaftung aufgegeben, sofern die wesentlichen Betriebsgrundlagen erhalten bleiben und die Möglichkeit besteht, den Betrieb selbst oder durch die Erben wiederaufzunehmen.

Die unentgeltliche Übertragung der Flurstücke 2 und 3 führte

- zwar zu einer Entnahme aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb,
- nicht aber zur Aufgabe des nunmehr verkleinerten Verpachtungsbetriebs.

Mit der unentgeltlichen Übertragung der im Eigentum der M verbliebenen landwirtschaftlichen Flächen hat M ihren ruhenden Verpachtungsbetrieb gem. § 6 Abs. 3 EStG im Ganzen auf die ABC-GbR übertragen. Jedoch führt die unentgeltliche Übertragung des ruhenden Verpachtungsbetriebs auf die GbR nicht dazu, dass die im Jahr zuvor im Privatvermögen (PV) der Gesellschafter A, B und C gehaltenen und ebenfalls verpachteten Grundstücke (Sonder-)BV der GbR darstellen.

Die im Umlegungsverfahren eingebrachten

- Flurgrundstücke 2 und 3 stellen PV und
- das Flurgrundstück 1 BV dar.

Das Umlegungsverfahren ist ein gesetzlich geregelter Grundstückstausch. Es wird beherrscht von dem Grundsatz der wertgleichen Abfindung und Erhaltung des Eigentums. Die zugeteilten Grundstücke sind „Surrogat“ der eingebrachten Grundstücke.

Dies hat die einkommensteuerliche Folge, dass

- zum einen keine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen eintritt und
- zum anderen sich die etwaige BV-Eigenschaft des eingebrachten Grundbesitzes an den erlangten Grundstücken unverändert fortsetzt (BFH v. 13.3.1986 – IV R 1/84, BStBl. II 1986, 711).

Der erkennende Senat folgt ausdrücklich der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (BFH v. 23.9.2009 – IV R 70/06, BStBl. II 2010, 270), wonach ein in das Umlegungsverfahren eingeworfenes Grundstück die BV-Eigenschaft insoweit fortsetzt, als dieses in Erfüllung des Sollanspruchs gem. § 56 Abs. 1 S. 1 BauGB zugeteilt wird.

Werden

- sowohl Privatgrundstücke als auch Betriebsgrundstücke in das Umlegungsverfahren eingeworfen, und
- sind die zugeteilten Surrogationsgrundstücke nicht individuell den eingeworfenen Grundstücken zugeordnet,

sind diese Surrogationsgrundstücke dem Flächen- oder Wertverhältnis nach anteilig dem Privat- und Betriebsvermögen zuzuordnen.

Insoweit wird der Einheitlichkeitsgrundsatz ausnahmsweise durchbrochen.

III. Körperschaftsteuer

1. Entschädigungszahlung als vGA

Nach der Entscheidung des BFH kommt in dem Fall, in dem die Gesellschafter einer GmbH auf der Grundlage eines Vertrages zur Abwendung einer Enteignung der den Gesellschaftern gehörenden Grundstücke eine Entschädigungszahlung vereinbaren, mit der auch Beeinträchtigungen des Gewerbebetriebs der GmbH abgegolten wurden, eine vGA nur in Betracht, wenn der GmbH die Geschäftschance zum Abschluss einer Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten genommen wurde. Davon ist nur auszugehen, wenn der GmbH bei einer hypothetischen Betrachtung im Falle einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte.

BFH v. 4.5.2022 - I R 25/19

I. Sachverhalt:

Die mit notariellem Vertrag vom 30.12.2002 gegründete Klägerin, ein Bauunternehmen in der Rechtsform der GmbH, wurde am 27.1.2003 in das Handelsregister des Amtsgerichts A eingetragen. Anteilseigner waren P zu 60 % und D zu 40 %, die in den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) zugleich Geschäftsführer waren. D und P betrieben bis Ende des Jahres 2002 auf eigenen und von fremden Dritten hinzugepachteten Grundstücken jeweils ein Bauunternehmen. Mit Ablauf des Jahres 2002 stellten beide ihren aktiven Geschäftsbetrieb ein und schlossen mit der Klägerin jeweils einen Mietvertrag über verschiedene Wirtschaftsgüter (u. a. Grundstücke).

Für einen geplanten Ausbau der Anschlussstelle der Bundesautobahn wurden Grundstücke bzw. Grundstücksflächen der Klägerin benötigt. Aus diesem Grund wurden von den 5.314 m², die die Klägerin für ihr Bauunternehmen nutzte, wegen eines drohenden Enteignungsverfahrens 2.914 m² an die Bundesstraßenverwaltung verkauft. Diese Fläche verteilte sich auf zwei Grundstücksparzellen, die unterschiedlichen Eigentümern gehörten: Ein Grundstück gehörte P und D je zur Hälfte; das andere Grundstück gehörte P zu 50 % und J und K zu je 25 %. Die Grundstücke wurden der Klägerin für deren Betrieb unentgeltlich überlassen.

Ohne die von den Eigentümern abzugebenden Flächen hätte das Unternehmen der Klägerin an bestehender Stelle nicht fortgeführt werden können. Um eine aufwändige Gesamtverlagerung des Betriebs zu vermeiden, war es erforderlich, der Klägerin Ersatzflächen direkt an die dem Betrieb verbleibenden Grundstücksteile angrenzend anzubieten und zu einem neuen Betriebsgelände zusammenzufügen. Hierfür wurden mit notariellem Grundstückskaufvertrag vom 18.12.2006 Flurstücke von den jeweiligen Eigentümern an die mit Datum vom 27.9.2006 errichtete P-KG veräußert. Diese vermietete der Klägerin mit Mietvertrag vom 25.6.2007 die (erworbenen) Grundstücke. P war als Komplementär zu 60 % und D als Kommanditist zu 40 % an der P-KG beteiligt.

Um die durch die Betriebsverlagerung entstandenen Nachteile auszugleichen, schloss Deutschland, vertreten durch die Bundesstraßenverwaltung, mit D und P am 6.12.2005 eine

Entschädigungsvereinbarung, die am 8.3.2006 ergänzt wurde. Danach belief sich die Entschädigungssumme auf 634.898 EUR. Die Entschädigungssumme wurde am 10.3.2006 auf ein von D benanntes (privates) Konto überwiesen. Die Steuererklärungen der Klägerin zu den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) enthielten keine Angaben zur Entschädigungszahlung. Im Rahmen einer Außenprüfung ging der Prüfer u. a. davon aus, dass die Entschädigungszahlungen in Höhe von insgesamt 536.138 EUR wirtschaftlich auf die Klägerin entfielen und demzufolge im Jahr 2006 als vGA anzusetzen seien. Das Finanzamt schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ entsprechende Änderungsbescheide für 2006 und 2007. Einsprüche und Klage hatten keinen Erfolg.

Die Revision richtet sich gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts (FG) v. 26.2.2019 (4 K 537/16, EFG 2019, 1788).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision hat Erfolg. Entgegen der Auffassung des FG liegen die von ihm angenommenen Voraussetzungen einer Drittschadensliquidation bzw. einer vGA nicht vor.

Das FG hat den Ansatz einer vGA wie folgt gerechtfertigt: Das Entschädigungsrecht habe den Gesellschaftern P und D die gesamte Entschädigung zugewiesen. Der Klägerin selbst habe kein Anspruch als Nebenberechtigte gemäß § 97 des Baugesetzbuchs (BauGB) zugestanden.

Die Vermögensnachteile der Klägerin seien den Gesellschaftern P und D in deren Eigenschaft als Grundstückseigentümer als andere Vermögensnachteile gemäß § 96 BauGB zu entschädigen gewesen. Bei einem derartigen Auseinanderfallen von Gläubigerinteresse (Anspruch) und geschütztem Interesse (Schaden) sehe das Zivilrecht die Herausgabe des durch den Ersatzanspruch Erlangten durch den Anspruchsinhaber an den Inhaber der verletzten Rechtsstellung über das Rechtsinstitut der Drittschadensliquidation vor. Diese Grundsätze seien im Streitfall entsprechend anzuwenden.

Die Gesellschafter P und D hätten nach Entschädigungsrecht einen Schaden ersetzt erhalten, der bei der Klägerin als dem operativ tätigen Betriebsunternehmen durch die Betriebsverlagerung eingetreten sei. Demzufolge könne die Klägerin über eine Anwendung der Grundsätze des Rechtsinstituts der Drittschadensliquidation entsprechend § 285 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) die Abtretung der Schadensersatzansprüche verlangen. Im Streitfall habe die Klägerin gegenüber den Gesellschaftern P und D auf ihre Ersatzansprüche verzichtet. Durch diesen Verzicht sei das Vermögen der Klägerin gemindert worden. Die Vermögensminderung wiederum sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen (im Ergebnis gleicher Auffassung Hennigfeld, EFG 2019, 1788).

Dem folgt der erkennende I. Senat des BFH nicht.

Das FG übersieht bei seiner rechtlichen Argumentation, dass im Streitfall entschädigungsrechtliche Ansprüche nicht entstanden sind. Denn das Entschädigungsrecht begründet gesetzliche Ansprüche überhaupt nur dann, wenn es zu einer Enteignung durch Erlass eines Enteignungsbeschlusses gemäß § 113 BauGB kommt. In diesem Beschluss ist grundsätzlich gemäß § 113 Abs. 2 Nr. 8 BauGB eine vollständige und abschließende Entschädigungsregelung zu treffen. Im Streitfall ist es hingegen nicht zu einer Enteignung, sondern "nur" zum Abschluss eines enteignungsbezogenen Vertrages gekommen. In diesem Fall gelten die §§ 93 ff. BauGB nicht ex lege, sondern allenfalls dann, wenn die Vertragsbeteiligten diese Vorschriften kraft privatautonomer Entscheidung in den Vertrag einbezogen haben. Die Vertragsbeteiligten sind frei, ob und in welchem Umfang die Höhe von Zahlungen nach den Grundsätzen

der §§ 93 ff. BauGB bestimmt werden soll. Damit standen im Streitfall weder Ansprüche der Gesellschafter gemäß §§ 94, 96 BauGB noch solche der Klägerin gemäß § 97 BauGB als Nebenberechtigte zur Beurteilung an. Da gesetzliche Ansprüche nicht bestanden, stellt sich auch nicht die Frage, ob der Ersatzanspruch der Gesellschafter P und D Schadenspositionen eines Dritten (hier: der Klägerin) beinhaltet, die einen Herausgabeanspruch des Dritten nach den Grundsätzen der Drittschadensliquidation gemäß § 285 BGB begründen könnten.

Die Gesellschafter P und D haben im Streitfall die ihnen als Grundstückseigentümer drohende Enteignung genutzt, um eine – möglicherweise finanziell für sie günstige – privatautonome Vereinbarung mit Deutschland abzuschließen. Der Vermögensbereich der Klägerin, der eine vGA dem Grunde nach auslösen könnte, wäre durch den Abschluss dieser Vereinbarung allenfalls dann berührt worden, wenn die Gesellschafter P und D hierdurch der Klägerin die (Geschäfts-)Chance genommen hätten, ihrerseits eine privatautonome Entschädigungsvereinbarung zu ihren Gunsten abzuschließen. Eine vGA würde nur dann vorliegen, wenn bei hypothetischer Betrachtung im Falle der Durchführung einer förmlichen Enteignung der Gesellschafter der Klägerin ein eigener gesetzlicher Entschädigungsanspruch zugestanden hätte. In diesem Fall hätte nämlich der Klägerin als Kapitalgesellschaft der finanzielle Vorteil gebührt und die Gesellschafter P und D wären gehalten gewesen, auf deren Rechnung zu handeln. Davon ist aber vorliegend nicht auszugehen. Dies ergibt sich im Wesentlichen daraus, dass zugunsten der Klägerin neue Nutzungsrechte an den von den Gesellschaftern P und D erworbenen Ersatzflächen begründet wurden (vgl. § 97 Abs. 2 Satz 1 BauGB).

2. Keine Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf Veräußerungsgewinn nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002

Nach der Entscheidung des I. Senats des BFH löst der von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Stiftung realisierte Veräußerungsgewinn i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002 (Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen), der bei der Ermittlung des Einkommens des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 8b Abs. 2 KStG außer Ansatz bleibt, eine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht aus.

BFH v. 1.6.2022, I R 44/19

I. Sachverhalt:

Bei der Klägerin handelt es sich um eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Stiftung. Die Stiftung wurde 1998 gegründet. Der Stiftungsgrundstock bestand aus sog. einbringungsgeborenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 nach einer Einbringung zum Buchwert. Mit Vertrag vom 20.1.2012 veräußerte die Klägerin diese Anteile.

Streitig ist, ob der von der Klägerin realisierte Veräußerungsgewinn i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002, der bei der Ermittlung des Einkommens des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 8b Abs. 2 KStG außer Ansatz bleibt, eine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auslöst.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz (FG Baden-Württemberg v. 15.8.2019, 6 K 1414/18) zu Recht entschieden, dass der von der Klägerin realisierte Veräußerungsgewinn den Ansatz nicht abziehbarer Betriebsausgaben nicht auslöst.

Wie der erkennende Senat ausführt, ist der Veräußerungsgewinn nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreit, weil er nach § 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002 als in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden gilt. Der Veräußerungsgewinn ist allerdings nach § 8b Abs. 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin außer Ansatz zu lassen. Weiter urteilt der erkennende Senat, dass § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, wonach von dem jeweiligen Gewinn i. S. d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 5 % als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, nicht anwendbar ist. Zur Begründung verweist der erkennende Senat darauf, dass § 8b Abs. 4 KStG 2006 a. F., der die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG anweist, seinem Wortlaut nach keine Aussage zur Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG enthält.

Weiter weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben durch § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nur dann zu einer Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen kann, wenn der fingierte betriebliche Aufwand, falls er denn tatsächlich entstanden wäre, dem Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus unterliegen würde. Vorliegend ergibt sich der Besteuerungszugriff auf den realisierten Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 21 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002. Die Klägerin erzielt insoweit nur bezogen auf das punktuelle Ereignis der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 16 EStG und der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn gilt aufgrund der ihr zustehenden Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden. Objekt der Steuerpflicht ist

danach ausschließlich der Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 EStG. Zur Ermittlung der entsprechenden Einkünfte ist jedoch keine Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1, § 5 EStG durchzuführen, in deren Rahmen Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten. Folglich ist der Saldobetrag vielmehr aufgrund gesetzlicher Fiktion in § 21 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 Nr. 2 UmwStG 2002 als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, ohne dass insoweit ein Betriebsvermögensvergleich nach den Maßgaben von § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG durchzuführen wären. Soweit also in den Saldo tatsächlicher betrieblicher Aufwand in Form der Veräußerungskosten eingeht, ist dieser bereits von der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG umfasst und daher nicht abziehbar. Ein etwaiger weiterer betrieblicher Aufwand der Klägerin, der in einem Veranlassungszusammenhang mit den veräußerten Anteilen steht, würde wegen des Fehlens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht dem deutschen Besteuerungszugriff unterliegen.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil dürfte auch Bedeutung für jPdöR haben, die einbringungsgeborene Anteile aus dem Hoheitsvermögen heraus veräußert haben.

Denn auch in diesem Fall wird nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG 1995 fingiert, dass der Veräußerungsgewinn in einem BgA dieser Körperschaft entstanden ist (so bereits Schiffers, DStZ 2020, 724 zur Vorinstanz).

3. Kapitalerträge: Nacherhebung bei offener Gewinnausschüttung

Was sind die Folgen, wenn eine GmbH eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage beschließt, die nicht bescheinigt wird? Wann liegen steuerpflichtige Kapitalerträge vor, wenn die Fiktion der Bescheinigung nach § 27 KStG greift? Nach dem BFH wird dann für eine offene Gewinnausschüttung der Umstand überlagert, dass kein ausschüttbarer Gewinn verwendet wird. Entscheidend ist der Zufluss der Ausschüttung.

Der Bundesfinanzhof hat mit seiner Entscheidung vom 17.05.2022 (VIII R 14/18) seine Grundsätze zur Nacherhebung der Kapitalertragsteuer bei offenen Gewinnausschüttungen fortentwickelt.

BFH vom 17.05.2022 - VIII R 14/18

I. Sachverhalt:

Die Gesellschafterversammlung der K-GmbH beschloss eine Ausschüttung aus der Kapitalrücklage. Die GmbH zahlte diesen Betrag an die Gesellschafterin A aus. Ein ausschüttbarer Gewinn der Gesellschaft war nicht vorhanden.

Für die Ausschüttung wurde seitens der GmbH wegen der für sie vorliegenden Einlagenrückgewähr weder Kapitalertragsteuer noch Solidaritätszuschlag einbehalten und abgeführt. Die GmbH reichte auch keine Kapitalertragsteueranmeldung für die Ausschüttung ein.

Zwar ergab sich aus den mit der Feststellungserklärung zum Einlagekonto beim Finanzamt (FA) eingereichten Unterlagen, dass eine Ausschüttung der GmbH an A erfolgt sein musste. Die eingereichten Erklärungen enthielten aber keine Hinweise auf die Ausschüttung.

Die Bescheide ergingen ohne Berücksichtigung einer Ausschüttung, eine Bescheinigung über die Ausschüttung hatte die GmbH der A ebenfalls nicht ausgestellt.

Das FA erließ einen Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer. Einspruch und Klage der GmbH hiergegen blieben erfolglos.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH folgte dem.

Die fragliche Ausschüttung stellt für den BFH keine Einlagenrückgewähr dar. Die Verwendungsrechnung, welche sich aus der gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für die Leistungen der Körperschaft ergibt, ist auch auf Ebene der Gesellschafter zu beachten.

Die materiell-rechtliche Bindung des Gesellschafters an die gesonderte Feststellung bewirkt, dass er sich nicht mit Erfolg darauf berufen kann, das Einlagekonto sei im Bescheid über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen.

In diesem Bescheid wurde lediglich keine Verwendung des Einlagekontos für die Ausschüttung festgestellt. Mangels Einlagenrückgewähr stellt die Ausschüttung an die A somit einen steuerpflichtigen Kapitalertrag dar.

Wegen der nicht erteilten Bescheinigung galt die Einlagenrückgewähr für die Ausschüttung an A durch den gesonderten Feststellungsbescheid zum Einlagekonto i.H.v. 0 € als bescheinigt. Aufgrund dieser Fiktion wurde das Einlagekonto zutreffend ohne eine Minderung in unveränderter Höhe festgestellt.

Damit ist der steuerpflichtige Kapitalertrag nicht erst durch den gesonderten Feststellungsbescheid zum Einlagekonto, sondern bereits im Zeitpunkt der Ausschüttung vorhanden.

Die Zahlung war unstreitig erfolgt, so dass mit dem Zufluss der Ausschüttung die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag für die Ausschüttung an A und damit auch die Pflichten, die Steuer einzubehalten, sie anzumelden und abzuführen, entstanden.

Das FA konnte daher die GmbH für die Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag auf die Ausschüttung an A im Wege des Nacherhebungsbescheids in Anspruch nehmen. Die GmbH kann sich auch nicht damit exkulpieren, dass sie ihre Anmeldepflicht weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hätte.

Der BFH sieht ein Verschulden vielmehr darin, dass die Organe der GmbH bei Abgabe der Feststellungserklärung zum Einlagekonto nicht überprüft haben, ob wegen einer Einlagenrückgewähr kein anmeldepflichtiger Kapitalertrag vorlag.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine bisherigen Grundsätze konkretisiert: Wird für eine offene Gewinnausschüttung gem. § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG eine bescheinigte Einlagenrückgewähr i.H.v. 0 € fingiert, überlagert die Fiktion bereits im Ausschüttungszeitpunkt den Umstand, dass nach der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3–5 KStG kein ausschüttbarer Gewinn verwendet wird.

Greift die Fiktion, entstehen die Kapitalertragsteuer und die damit verbundenen kapitalertragsteuerlichen Pflichten der Kapitalgesellschaft nicht erst mit der Bekanntgabe des gesonderten Feststellungsbescheids für das Einlagekonto als das die Fiktion auslösende Ereignis, sondern mit dem Zufluss der Ausschüttung.

4. Option zur Körperschaftbesteuerung – Ein Jahr nach der Einführung der Optionsbesteuerung

Seit dem 1.1.2022 besteht für Personengesellschaften erstmals die Möglichkeit, ertragsteuerlich zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu optieren. Rechtsgrundlage hierfür ist der neue § 1a KStG. Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben v. 10.11.2021 – IV C 2 - S-2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212 Anwendungsregeln vorgegeben. Die Koalitionsparteien haben eine erste Evaluierung und die Ableitung von möglichen Anpassungserfordernissen vereinbart (Koalitionsvertrag 2021, 167).

Fiktiver Formwechsel bei Option

Der Übergang zur KSt-Besteuerung gilt als (fiktiver) **Formwechsel**, der den Regelungen der §§ 20 bis 23 UmwStG unterliegt (§ 1a Abs. 2 Satz 1, 2 KStG). Nur unter den dort bestimmten Voraussetzungen besteht ein Wahlrecht zum Buchwertansatz, was einen weiteren Antrag und die Beachtung von Fristen erfordert. Andernfalls führt der fiktive Formwechsel zum Ansatz von Teilwerten und insoweit ggf. zur Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven.

Das Buchwertwahlrecht nach § 20 UmwStG setzt u.a. die Einbringung eines Betriebs/Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteil mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus sowie die Sicherung deutscher Besteuerungsrechte (vgl. z.B. *Roser* in GmbH-Handbuch, „Umwandlung, Einbringung“). Diese Voraussetzungen können ein **steuerliches Buchwertwahlrecht** insbesondere bei optionswilligen Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern, rein vermögensverwaltender Tätigkeit ohne gewerbliche Prägung, Zurückbehalt einzelner Betriebsgrundlagen oder negativen Ergänzungsbilanzen einschränken.

Vgl. BMF v. 10.11.2021 Rz. 30 ff.; *Demut*, Körsdi 2021, 22241; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300.

Neben steuerlichen Risiken und Belastungen aus einer

- Versagung des Buchwertprivilegs nach §§ 20-23 UmwStG

kann der fiktive Formwechsel im Rahmen einer Option u.a. auch zu unerwünschten Steuerfolgen aus

- Verstößen gegen laufende Sperrfristen nach früheren Umstrukturierungen,
- Untergang steuerlicher Verluste (§ 25 UmwStG i.V.m. § 10a GewStG),
- Nachversteuerung nicht entnommener Beträge i.S.d. § 34a Abs. 6 EStG,
- mit der Option neu ausgelösten Sperrfristen

führen. Vgl. *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348; *Bernhagen*, GmbHR 2022 301; *Link*, DStR 2022, 1599.

Verstöße gegen laufende Sperrfristen

Der fiktive Formwechsel steht in seiner steuerlichen Wirkung teilweise einer Veräußerung gleich. Er kann daher auch laufende **Sperrfristen** aus früheren Übertragungen **verletzen** – etwa Sperrfristen nach

- § 6 Abs. 5 EStG (Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern),
- § 16 Abs. 3, 5 EStG (Realteilung),
- § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG (Grundstücksübertragungen aus Privatvermögen),
- § 18 UmwStG (Gewerbsteuerpflicht),
- §§ 22 Abs. 1, 24 Abs. 4 UmwStG (Einbringung, Formwechsel),
- Grunderwerbsteuergesetz.

Eine KSt-Option kann zur Verletzung einer Vielzahl von Sperrfristen führen. Ungeplante Steuerfolgen können nur vermieden werden, wenn die Historie der Gesellschaft sowie Übertragungen von Wirtschaftsgüter hinreichend transparent sind.

Steuerrisiken und -belastungen aufgrund wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen

Folgen der Option für das Sonderbetriebsvermögen: Der fiktive Formwechsel betrifft zunächst nur das Gesamthandvermögen der Personengesellschaft. Besteht – z.B. infolge der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Eigentum der Gesellschafter an die Gesellschaft – steuerliches Sonderbetriebsvermögen, gilt dies durch die Option zwangsweise als entnommen (Rn. 20.08 UmwStE). Ein **Buchwertwahlrecht** im Rahmen des fiktiven Formwechsels setzt indes den **Übergang aller wesentlicher Betriebsgrundlagen** voraus (Rn. 20.08, 25.01 UmwStE). Daher ist für eine Buchwertfortführung das entsprechende Sonderbetriebsvermögen auf die optierende Personengesellschaft zu übertragen. Eine solche Übertragung löst indes häufig selbst Steuerfolgen aus, insbesondere die ertragsteuerliche Aufdeckung von stillen Reserven und ggf. Grunderwerbsteuer. Zur Vermeidung solcher Steuerfolgen wird im Einzelfall u.a. die

- Übertragung des Sonderbetriebsvermögens auf die Gesamthand zu Buchwerten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG),
- Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögens auf einen anderen Rechtsträger, z.B. auf ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG),
- Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens mit Bildung und Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG,
- Begründung einer Betriebsaufspaltung durch Rückbehalt des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens und „Überführung“ in das Besitzunternehmen zu Buchwerten (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG)

erwogen.

Die zwingende Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen als Optionsvoraussetzung stellt häufig eine erhebliche Optionshürde dar. Hier ist der Gesetzgeber aufgefordert, die Übertragungserfordernisse auf solche Fälle zu begrenzen, in denen andernfalls der Verlust eines deutschen Besteuerungsrechts droht. Dies würde auch den Streit

darüber erübrigen, dass die Finanzverwaltung Gestaltungsalternativen ihre Anerkennung aufgrund eines schädlichen „Gesamtplans“ versagt. Vgl. auch *Wernberger/Wangler*, DStR 2022, 1513 m.w.N.; *Link*, DStR 2022, 1599.

Sonderfall vermögensverwaltende Personengesellschaft und GmbH & Co. KG

Bei rein **vermögensverwaltenden Personenhandelsgesellschaften** ist zwar eine Option möglich (BMF v. 10.11.2021, a.a.O., Rz. 2), jedoch wird das Buchwertwahlrecht grundsätzlich versagt, wenn keine Mitunternehmerschaft – beispielsweise aufgrund einer gewerblichen Prägung – besteht (BMF v. 10.11.2021, a.a.O., Rz. 30 ff.)

Auch die **GmbH & Co. KG** ist eine optionsfähige Personengesellschaft. Eine GmbH & Co. KG ist auch dann antragsberechtigt, wenn deren Komplementärgesellschaft vermögensmäßig nicht beteiligt ist (BMF v. 10.11.2021, a.a.O., Rz. 2). Ist ein Kommanditist zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH, gehört dessen GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen II bei der GmbH & Co. KG. Eine steuerneutrale Option unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG kann dann regelmäßig nur erreicht werden, wenn auch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH zeitgleich mit der Ausübung der Option auf die KG übertragen wird (BMF v. 10.11.2021, a.a.O., Rz. 32, 34). Es entsteht dann eine sog. Einheits-GmbH & Co KG, d.h. die KG ist Gesellschafter ihres Komplementärs. Vgl. *Schulze zur Wiesche*, BB 2022, 215.

Auslösung von neuen Sperrfristen

Der fiktive Formwechsel kann selbst eine Sperrfristverstrickung der Anteile an der optierenden Personengesellschaft auslösen, wenn ein **Wertansatz unterhalb des gemeinen Werts beantragt** wird (§§ 22 Abs. 1, 23 UmwStG). Diese führt zu einer rückwirkenden Besteuerung bei Sperrfristverstößen und zusätzlichen Meldepflichten für sieben Jahren. Zu Sperrfristverstößen führen neben Anteilsveräußerungen auch Ersatztatbestände – wie z.B. Umzug ins Ausland, Übertragung an einen beschränkt Steuerpflichtigen. Daneben können weitere **ertragsteuerliche** sowie **grunderwerbsteuerliche Sperrfristen** durch die Option bzw. begleitende Umstrukturierungen ausgelöst werden, die eine **Überwachung** in den **Folgejahren** erfordert.

Vgl. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2022, 1.

Rückoption und Rückkehr

Der Optionsantrag ist unwiderruflich (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG), es besteht aber die Möglichkeit zu einer Rückoption ohne zeitliche Mindestoptionsverpflichtungen.

Eine Rückkehr in das Regime der steuerlichen Mitunternehmerschaft erfolgt bei

- Rückoption bzw.
- Rückkehr kraft Gesetz, d.h. bei Entfall der Optionsvoraussetzungen, Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters oder zivilrechtlicher Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 4 Satz 4 ff. KStG)

Folgen einer Rückoption: Auch eine Rückoption bzw. Rückkehr gilt als fiktiver Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG ohne Rückwirkungswahlrecht nach § 9 Satz 3 UmwStG (§ 1a Abs. 4 Satz 1 KStG). Sie kann somit ebenfalls Sperrfristverletzungen und neue eigene Sperrfristen auslösen (insbesondere §§ 23, 23, 18 Abs. 3 UmwStG für die Gewerbesteuer sowie für die Grunderwerbsteuer; vgl. *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 70; *Brühl/Weiss*,

DStR 2021, 945 – auch zur „überholenden Umwandlung“ bei Rückkehr aufgrund zivilrechtlicher Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft).

Nachweisforderungen: Neben tatsächlichen Vorgängen soll nach dem Verständnis der Finanzverwaltung auch ein **fehlender Voraussetzungenachweis** eine **Rückkehr** bewirken können. So soll das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option während des gesamten Besteuerungszeitraums auf Anforderung für jedes Jahr von der optierenden Gesellschaft nachzuweisen sein. Ohne Nachweis sollen die persönlichen Voraussetzungen für die Option in dem betreffenden Wirtschaftsjahr als verfehlt gelten (BMF-Schreiben v. 10.11.2021, a.a.O., Rz. 6 f.). Da die Nachweisverpflichtungen hinsichtlich der Voraussetzungen des § 1a KStG nicht gesetzlich normiert sind – im Gegenteil beispielsweise zu den Nachweiserfordernissen während der Sperrfrist nach § 22 UmwStG – ist ein solcher Automatismus verfehlt. *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 70.

Die steuerlichen Folgen einer Rückkehr können gravierend sein. Daher gilt es insbesondere, eine ungeplante und ungewollte Rückkehr zu vermeiden und Nachweise vorzuhalten. Hierzu sollten mögliche Vorgänge mit Rückkehrwirkung überwacht bzw. durch zivilrechtliche Vereinbarungen verhindert oder bezüglich ihrer Folgen geregelt werden.

Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs auf die Ertragsteuern

Die optierende Personengesellschaft ist zivilrechtlich nach wie vor als Personengesellschaft, ertragsteuerlich aber als Kapitalgesellschaft zu behandeln, während sie für die übrigen Steuerarten wiederum grundsätzlich Personengesellschaft bleibt (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG „für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen“). Schnittstellen zu anderen Steuerarten ergeben sich aber dann, wenn Steuergesetze an die Rechtsform knüpfen. Hieraus resultieren Rechtsunsicherheiten, wenn die **Reichweite** von Option und Fiktion i.S.d. § 1a KStG **unklar** sind (vgl. *Wacker*, DStR 2019, 585: „Querstand“ des Optionssystems zum Gesellschaftsrecht sowie zu anderen Steuerarten). Das KöMoG regelte mit der Einführung in § 1a KStG nur einige Schnittstellenbereiche in anderen Steuergesetzen. Es enthält hierzu einzelne ausdrückliche Regelungen für KStG, EStG, GewStG, UmwStG, InvStG, AStG, BewG, ErbStG und GrESt.

Verfahrensrecht

Der Gesetzgeber scheint einerseits davon auszugehen, dass die Fiktion „wie ein Kapitalgesellschaft“ auch **verfahrensrechtlich** wirkt (vgl. Gesetzesbegründung BR-Drucks. 244/21 v. 26.3.2021, 17: „verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt“; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889). § 1a Abs. 2 Satz 5 KStG stellt dies jedoch nur für die Vertretung der optierenden Personengesellschaft ausdrücklich klar. Nach der Finanzverwaltung bleibt jedoch die „optierende Gesellschaft [...] zivilrechtlich und damit auch steuerverfahrensrechtlich eine Personengesellschaft“ (BMF v. 10.11.2021, a.a.O., Rz. 86). Unklar ist somit beispielsweise, ob auch optierende Personengesellschaften den **Gemeinnützigkeitsstatus** nach § 51 Satz 2 AO erlangen können, der allein „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes“ vorbehalten ist; vgl. bejahend *Orth*, DStR 2022, 864.

Erbschaftsteuerliche Aspekte

Für Zwecke der Erbschaftsteuer bleibt eine optierende Gesellschaft grundsätzlich eine **Personengesellschaft**. Das ErbStG knüpft weiter grundsätzlich an die zivilrechtliche Einordnung. Der Gesetzgeber hat mit dem KöMoG aber dennoch Anpassungen in den §§ 13a und 13b ErbStG und § 97 BewG vorgenommen. Daraus ergibt sich u.a. Folgendes:

- Die **Beteiligung** an einer optierenden Gesellschaft ist **begünstigungsfähiges Vermögen** i.S.d. §§ 13b Abs. 1 Nr. 2, 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 sowie Nr. 3 Satz 1 ErbStG. Dies wird durch einen Verweis auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG n.F. sichergestellt, da nach [CMR 2022, 9](#) dieser Vorschrift eine optierende Gesellschaft einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gleichgestellt wird – allerdings nur, wenn diese der Tätigkeit nach einer originär gewerblichen, gewerblich infizierten oder geprägten Mitunternehmerschaft oder einer selbstständig tätigen Gesellschaft gem. § 18 EStG entspricht. Rein **vermögensverwaltende Personengesellschaften** sollen danach – auch bei Ausübung der KSt-Option – **nicht** zum erbschaftsteuerlich begünstigten Vermögen gehören (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG: „Betriebsvermögen“; vgl. *Rombach/Kahle*, DB 2022, 1856; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, KöMoG 2021 Erstkommentierung, § 97 BewG Rz. 2).
- Für eine optierende Gesellschaft ist die für Kapitalgesellschaften geltende **25 %-Grenze** daher **unerheblich**.
- Grundsätzlich gehört das Sonderbetriebsvermögen bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils durch Erbschaft oder Schenkung ebenfalls zum begünstigungsfähigen Vermögen. In der Literatur gibt es Stimmen, welche für
 - - vor der Option bestehendes Sonderbetriebsvermögen bzw.
 - nach der Option angeschaffte Wirtschaftsgüter, die ohne Option Sonderbetriebsvermögen wären,
- als sog. „fiktives“ Sonderbetriebsvermögen allein für ErbSt-Zwecke die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen beanspruchen.
- Optierende Gesellschaften als Tochtergesellschaften zählen nicht zum **Verwaltungsvermögen** (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 ErbStG), sie können den sog. Sockelbetrag wie Personengesellschaften nutzen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 5 ErbStG).
- Nach dem Schrifttum sollen Optionsausübung und Rückoption i.R.d. erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behaltensfrist nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ErbStG keinen **Sperrfristverstoß** auslösen (ErbSt-Risiken aber hinsichtlich von Überentnahmen in Zusammenhang mit einer Option).

Das ErbStG knüpft grundsätzlich an das Zivilrecht an. Die KSt-Option führt für ErbSt-Zwecke daher nicht generell zu einer Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften. Die optierende Gesellschaft kann vielmehr gegenüber einer Kapitalgesellschaft zahlreiche erbschaftsteuerliche Vorteile beanspruchen, sofern sie originär gewerblich tätig, infiziert oder geprägt ist. Mögliche Risiken aus einer Option oder begleitende Umstrukturierungen für vorangehende Nachfolgeplanungen sind im Einzelfall zu überprüfen.

Vgl. *Rombach/Kahle*, DB 2022, 1856; *Storz/Wighardt*, DStR 2022, 132.

Grunderwerbsteuerliche Aspekte

Grunderwerbsteuerlich sollen für die optierende Personengesellschaft weiterhin die Regelungen für **Personengesellschaft** bzw. eine **Gesamthand** zur Anwendung kommen. Dennoch sind in Zusammenhang mit einer KSt-Option grunderwerbsteuerliche Fragestellungen zu berücksichtigen. So kann zum einen der fiktive Formwechsel selbst sowie vorbereitende Strukturmaßnahmen grunderwerbsteuerliche Folgen auslösen. Darüber hinaus werden gesamthandspezifische grunderwerbsteuerliche Vergünstigungen für optierende Gesellschaften teilweise an weitere, besondere Zehn-Jahres-Fristen geknüpft. Das JStG 2022 sieht hierzu weitere Anpassungen vor.

GrESt Grundeinordnung der optierenden Personengesellschaft: Auch für die Grunderwerbsteuer bleibt die optierende Gesellschaft grundsätzlich eine Personengesellschaft, da auch das GrEStG prinzipiell weiter an die zivilrechtliche Einordnung knüpft. Nach diesem Grundsatz bleiben auch nach einer Option zur KSt für Veränderungen im Gesellschafterbestand sowie für Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die für Personengesellschaften einschlägigen **§§ 1 Abs. 2a, §§ 5, 6 GrEStG anwendbar**.

Option und Rückoption: Option und Rückoption lösen als fiktiver Formwechsel grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer aus, da zivilrechtlich kein Rechtsträgerwechsel erfolgt. Allerdings kann auch ein Formwechsel (Option/Rückoption) zu einem Verstoß gegen möglicherweise noch laufende Nachbehaltensfristen aufgrund früherer Übertragungen (z.B. nach §§ 5, 6 GrEStG) führen und damit grunderwerbsteuerliche Folgen in Form einer rückwirkenden Besteuerung früherer Vorgänge auslösen (§ 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG).

Vorgelagerte Grundstücksübertragungen: Werden Grundstücke zur Vorbereitung einer Option übertragen (beispielsweise vom Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandvermögen der Gesellschaft), liegt grundsätzlich ein grunderwerbsteuerbar Rechtsträgerwechsel vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Die Grunderwerbsteuerbefreiungen für Übertragungen zwischen Gesamthändern und Gesamthand i.H.d. anteiligen Beteiligung nach §§ 5, 6 GrEStG kommen nur unter den zehnjährigen Vor- und Nachbehaltensvoraussetzungen zur Anwendung. Da die **Option** selbst allerdings einen **Sperrfristverstoß** darstellt (§ 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG), bleibt diese Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen im Vorfeld der Option, z.B. zur Übertragung von Grundstücken des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandvermögen, faktisch verwehrt.

§ 6 Abs. 3 GrEStG enthält bislang – anders als § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG – keine Regelung über eine sperrfristschädliche Ausübung Option nach § 1a KStG durch die erwerbende Gesamthand. Eine der Grundstücksübertragung nachgelagerte Optionsausübung führt nach derzeitiger Rechtslage nicht zur Verletzung der Nachbehaltensfrist (vgl. *Broemel/Tiggemann-Knümman*, Ubg 2021, 521). Das **Jahressteuergesetz 2022** fügt die **nachträgliche Option** einer erwerbenden Gesamthand nun aber als **Sperrfristverstoß** in einen neuen § 6 Abs. 3 Satz 5 GrEStG-E ein (s. Gesetzesbegründung Regierungsentwurf v. 14.9.2022, 152; Centrale-Rundbrief 9/2022).

Nachgelagerte Grundstücksübertragungen: Erfolgen nach einer Option Grundstücksübertragungen **zwischen Gesamthänder und Gesamthand**, stünden nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivilrechts auch optierenden Personengesellschaften die Gesamthandbezogenen anteiligen Steuerbefreiungen (§§ 5, 6 GrEStG) offen. Der Gesetzgeber sah hier

Missbrauchsmöglichkeiten und knüpft diese Steuerbefreiungen z.T. an die weiteren zeitlichen Voraussetzungen, dass

- Ausübung und Wirksamkeit der Option länger als zehn Jahre zurückliegen (gesellschaftsbezogen) und
- die jeweilige Gesamthandsbeteiligung bereits länger als zehn Jahre besteht (einzelgesellschafterbezogen) (§ 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 GrEStG).

Für Grundstücksübertragungen zwischen optierenden und nicht-optierenden **Schwester-Personengesellschaften** bestehen Sonderregelungen. Für Grundstücksübertragungen von einer nicht-optierenden Personengesellschaft auf eine optierende Personengesellschaft steht eine Steuerbefreiung i.H.d. Beteiligungsidentität ebenfalls unter dem Vorbehalt einer Zehn-Jahres-Frist seit Ausübung und Wirksamkeit der Option und der Beteiligung (§ 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG). Bei Übertragungen zwischen optierenden Personengesellschaften kann die Steuerbefreiung bei Beteiligungsidentität auch ohne Einhaltung solcher Zehn-Jahres-Fristen beansprucht werden.

Vgl. weiterführend *Rombach/Kahle*, DB 2022, 1856 – auch zu den Folgen einer Option auf Altgesellschafterstatus i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG sowie personenbezogene Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 4, 6 GrEStG; *Broemel/Tigges-Knümann*, Ubg 2021, 521; *Dreßler/Kompolsek*, Ubg 2021, 301.

Hinweis

Derzeit ist noch unklar, ob die zivilrechtlichen Reformen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts zum 1.1.2024 (MoPeG – vgl. Centrale-Rundbrief 5/2021) auch zu Änderungen des GrEStG führen werden, da die §§ 5, 6 GrEStG auf eine gesamthänderische Bindung abstellen.

IV. Umsatzsteuer

1. Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zu privaten Zwecken

Mit dem veröffentlichten Urteil hat der BFH entschieden, dass der für einen steuerbaren Umsatz erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung jedenfalls dann vorliegt, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird.

Das Urteil ergeht als Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt Saarbrücken v. 20.01.2021, C-288/19.

BFH - Urteil v. 30.6.2022, V R 25/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin, eine luxemburgische AG ohne Niederlassung in Deutschland, überließ ihren beiden im Inland wohnenden Angestellten jeweils ein zum Unternehmensvermögen gehörendes, von ihr geleastes Firmenfahrzeug, das beide für Privatfahrten verwenden konnten. Neben einer Dienstwagenvereinbarung war mit einem Mitarbeiter eine jährliche Eigenbeteiligung vereinbart, von dem anderen behielt die Klägerin einen Betrag ein, da die für das Dienstfahrzeug zu zahlende Leasingrate insoweit das mit dem Mitarbeiter für die Überlassung von Dienstwagen vereinbarte Budget überschritt. In Luxemburg wurde weder die Fahrzeugüberlassung besteuert noch kam es dort zu einem Vorsteuerabzug. Die Klägerin legte erfolglos Einspruch gegen die Umsatzsteuererklärungen ein, in denen sie die Überlassung mit der 1 %-Regelung versteuerte.

Das FG Saarbrücken legte folgende Fragestellung dem EuGH vor:

"Ist Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL dahin auszulegen, dass mit "Vermietung eines Beförderungsmittels an Nichtsteuerpflichtige" auch die Überlassung eines dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs (Firmenfahrzeug) an sein Personal zu verstehen ist, wenn dieses dafür kein Entgelt leistet, das nicht in seiner (teilweisen) Arbeitsleistung besteht, also keine Zahlung erbringt, keinen Teil seiner Barvergütung dafür verwendet und auch nicht nach einer Vereinbarung zwischen den Parteien, wonach der Anspruch auf Nutzung des Firmenfahrzeugs mit dem Verzicht auf andere Vorteile verbunden ist, zwischen verschiedenen vom Steuerpflichtigen angebotenen Vorteilen wählt?" [Hervorhebung durch Autor]

Der EuGH antwortete mit Urteil v. 20.01.2021, C-288/19 wie folgt:

"Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt, wenn dieser Umsatz keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c darstellt. [Hervorhebung durch Autor] Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL findet dagegen auf einen solchen Umsatz Anwendung, wenn es sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne ihres Art. 2 Abs. 1 Buchst. c handelt und der Arbeitnehmer gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte

Dauer von mehr als 30 Tagen dauerhaft über das Recht verfügt, das Fahrzeug zu privaten Zwecken zu benutzen und andere davon auszuschließen".

Im Anschluss hieran gab das FG der Klage überwiegend statt. Hiergegen wendet sich das Finanzamt mit der Revision.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hält die Revision des Finanzamts für begründet. Das FG habe rechtsfehlerhaft einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der teilweisen Arbeitsleistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) verneint. Die Fahrzeugüberlassung sei als Vermietung eines Beförderungsmittels im Inland gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG steuerbar.

Gegenleistungen in Form von Geldzahlungen und in Form von Sachleistungen seien auch unionsrechtlich gleich zu behandeln, wobei es genügt, dass die Gegenleistung in Geld ausgedrückt werden kann.

Dem stünde die Rechtsprechung und das Urteil des EuGH aus dem Vorlageverfahren nicht entgegen. Der Umstand, dass der EuGH die ihm vom FG unterbreitete Fragestellung nicht von sich aus um den Aspekt eines Sachentgelts erweitert hat, deute nicht darauf hin, dass er nunmehr entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entscheide. Es ergebe sich vielmehr der Rechtsfehler des FG daraus, dass es bei seinem Vorabentscheidungsersuchen die Unentgeltlichkeit der Fahrzeugüberlassung unterstellt, ohne dem EuGH eine Auslegungsfrage zur Arbeitsleistung als Sachentgelt zu unterbreiten, um dann das Stillschweigen des EuGH zu einer nicht gestellten Frage als Antwort und dabei als Ablehnung des Sachentgelts im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes anzusehen.

Die Sache sei spruchreif im Sinne einer Klageabweisung. Der für einen Umsatz i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung und der (teilweisen) Arbeitsleistung bestehe.

III. Hinweise für die Praxis:

Nach der vielbeachteten Entscheidung des EuGH im letzten Jahr v. 20.01.2021, C-288/19 folgt nun der Paukenschlag mit der vorliegenden "Folgeentscheidung" - wenn dies bei dem Ergebnis überhaupt so genannt werden kann. Aufgrund des Urteils des EuGH v. 20.01.2021, C-288/19 war vielfach erwartet worden, dass nunmehr die Dienstwagenbesteuerung in Deutschland gänzlich neuen Umsatzsteuerregeln zu unterwerfen sein wird. Die Unentgeltlichkeit ebenfalls unterstellend wurde erörtert, ob die unentgeltliche Dienstwagenüberlassung durch ausländische Unternehmen an in Deutschland wohnhafte Arbeitnehmer gar nicht mehr der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen würde.

Mit seiner „Folgeentscheidung“ biegt der BFH, der die Vorlagefrage durch das FG als rechtsfehlerhaft einstuft (vgl. Hervorhebungen des Autors oben im Sachverhalt), nun systematisch vorher ab und sieht auch im vorliegenden Fall einen entgeltlichen (tauschähnlichen) Umsatz als gegeben an; danach laufen die Ausführungen des EuGH, der einen unentgeltlichen Umsatz annehme, ins Leere und der BFH greift auf die bestehenden Regelungen zurück, die zu einer Besteuerung im Inland führen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG).

Insofern gilt für die Praxis:

- Das Urteil des EuGH v. 20.01.2021, C-288/19 betrifft primär „unentgeltliche“ Umsätze. Insofern ist vorab weiter zu prüfen, ob es sich bei der Dienstwagenüberlassung im konkreten Fall um einen tauschähnlichen Umsatz handelt, der zu den im hier besprochen BFH-Urteil genannten Konsequenzen führen kann.
- In der Praxis bleibt es daher bei der Empfehlung, die Dienstwagenüberlassung umsatzsteuerlich genauestens zu prüfen, um umsatzsteuerliche Risiken zu vermeiden.

2. Steuerfreie Heilbehandlung

Der BFH hat mit Urteil am 6. 10. 2022 veröffentlichtem entschieden, dass die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen jedenfalls dann gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei ist, wenn sie im Rahmen eines therapeutischen Kontinuums mit einer Kryokonservierung erfolgt, bei dem Einlagerung und Kryokonservierung zwar durch zwei unterschiedliche Unternehmer durchgeführt werden, für die aber dieselben Ärzte tätig sind.

BFH - Beschluss vom 7. 7. 2022 – V R 10/20 – (StEd 2022, 644)

I. Sachverhalt

Im Streitfall war eine Gesellschaft im Bereich der Kryokonservierung zum Zweck der medizinisch indizierten künstlichen Befruchtung in Fällen tätig, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner vorlag. Die vorgehende bzw. sich anschließende Fruchtbarkeitsbehandlung wurde zwar von einem anderen Unternehmen durchgeführt. Allerdings waren für beide Unternehmen dieselben Personen tätig. Während das Finanzamt die Einlagerung der eingefrorenen Eizellen als umsatzsteuerpflichtig ansah, nahm das Finanzgericht eine steuerfreie Heilbehandlung an.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts.

Zur Begründung verweist er darauf, dass er bereits in der Vergangenheit entschieden habe, dass die weitere Lagerung von im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen durch einen Arzt gegen ein vom Patienten gezahltes Entgelt umsatzsteuerfrei ist, wenn damit ein therapeutischer Zweck verfolgt wird, wie er z. B. bei der Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft im Hinblick auf eine andauernde organisch bedingte Sterilität besteht (BFH vom 29. 7. 2015 – XI R 23/13 –, BFHE 251, 86, BStBl II 2017, 733). Ergänzend führt er aus, dass auch die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen umsatzsteuerfrei ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, von der Umsatzbesteuerung befreit.

Weder das deutsche UStG noch die europäische MwStSystRL definieren „ärztliche Heilbehandlungen“ oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“. Eine Begriffsbestimmung findet sich aber im Umsatzsteuer-Anwendungserlass, wobei sich die Finanzverwaltung zumindest in Teilen an der Rechtsprechung des EuGH orientiert (vgl. Abschn. 4.14.1 Abs. 4 UStAE). So umfasst der Begriff der Heilbehandlungen Tätigkeiten, die der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung oder der Heilung von Krankheiten bei Menschen dienen. Auch sei es entscheidend, dass neben dem Schutz der Gesundheit der Patienten ein therapeutisches Ziel im Vordergrund der Tätigkeit steht (vgl. EuGH vom 13. 3. 2014 – C-366/12 –, „Klinikum Dortmund“; vom 18. 9. 2019 – C-700/17 –, „Peters“).

Der BFH wendet sich mit seinem Beschluss gegen eine von der Finanzverwaltung vorgenommene Unterscheidung zwischen einer „weiteren Lagerung“ und einer „bloßen Lagerung“, wobei die Finanzverwaltung für den Fall der bloßen Lagerung eine zur Steuerpflicht führende

Regelvermutung aufstellt. Für den BFH ist maßgeblich, dass es in beiden Fällen gleichermaßen um eine Lagerung als umsatzsteuerrechtlich eigenständige Leistung geht.

Dass in Bezug auf die Fruchtbarkeitsbehandlung und die Einlagerung Leistungen zweier unterschiedlicher Unternehmer vorlagen, sieht der BFH jedenfalls dann als unerheblich an, wenn für die beiden Unternehmer dieselben Personen tätig sind.

Diese Beurteilung hat auch für den Vorsteuerabzug Auswirkungen. Findet die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG Anwendung, kann der Steuerpflichtige aus den in diesem Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug nach § 15 UStG nicht geltend machen.

3. Kein Vorsteuerabzug einer Holding bei „Vorschaltmodellen“

Der EuGH beschränkt den Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft, die entgeltliche Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, für den Fall, dass bezogene Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den weitgehend steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen.

EuGH v. 8.9.2022 – C-98/21, DStR 2022

I. Hintergrund:

Der BFH v. 23.9.2020 – XI R 22/18, BStBl. II 2021, 325 = GmbHR 2021, 388 (Centrale-Rundbrief 3/2021) hatte die Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt und erhebliche Missbrauchsmöglichkeiten befürchtet. So könnten Holdings zum Leistungseinkauf „ein“- „vor“- bzw. „zwischengeschaltet“ werden, um dann geringfügige Leistungen zu einem niedrigen Entgelt und umfangreichere Leistungen ohne gesondertes Entgelt als Gesellschafterleistung an Beteiligungsgesellschaften erbringen, um so letztlich auch einen Vorsteuerabzug für Vorleistungen für steuerfreie Tätigkeiten zu generieren. Die Holding erhalte den vollen Vorsteuerabzug für alle Eingangsleistungen, welcher bei unmittelbarer Leistungserbringung weder der Mutter noch der Tochter zustünde.

II. Sachverhalt:

Die klagende GmbH betreibt den Ankauf, die Verwaltung und die Verwertung von eigenem Grundbesitz sowie die Projektierung, Sanierung und Erstellung von Bauvorhaben aller Art ist. Sie war als Kommanditistin an der X-KG (94 %) und der Y-KG (90 %) beteiligt. Die übrigen Anteile hielten fremde Dritte. Die beiden Gesellschaften errichteten Bauobjekte und veräußerten die einzelnen Wohneinheiten überwiegend umsatzsteuerfrei. Aufgrund von Ergänzungsvereinbarungen zum Gesellschaftsvertrag der X-KG war die GmbH zu folgenden Leistungen verpflichtet:

Ohne gesondertes Entgelt erbrachte Dienstleistungen für von der X-KG erworbene bzw. zu erwerbende Gebäude in Form von Architektenleistungen, statischen Berechnungen, Planungen des Wärme- und Schallschutzes, der Energieversorgung, der Kabel- und Telefonanschlüssen etc. jeweils ohne Lieferung von Materialien. Der Bruttogesamtverkehrswert dieser Dienstleistungen sollte mindestens €9,4 Mio. betragen und damit mit dem von der Mitgesellschafterin zu erbringenden Aufgeld im gleichen Verhältnis stehen wie die Beteiligungen an der X-KG.

Entgeltliche Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen für die X-KG im Zusammenhang mit deren Bauprojekten (Personal, Materialeinkauf, Aufstellung des Jahresabschlusses, steuerlichen Deklaration und Kommunikation gegenüber dem Finanzamt). Das Entgelt sollte die Klägerin €12/m² Wohn- oder Gewerbeflächen zuzüglich Umsatzsteuer betragen und war in monatlichen Beträgen von €25.000 zu entrichten.

Die GmbH erbrachte die Leistungen teils mit eigenem Personal und eigenen Geräten, teilweise mithilfe anderer Unternehmen. Mit der Y-KG bestanden entsprechende Vereinbarungen.

Finanzamt: Das Finanzamt beurteilte die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge der GmbH für die X-KG und die Y-KG als nichtsteuerbare Tätigkeiten. Vorsteuerbeträge in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten seien nicht abziehbar. Für gemischte Aufwendungen, die nicht unmittelbar und direkt die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge betreffen, seien die Vorsteuerbeträge anteilig zu kürzen.

Niedersächsisches FG:

Das Niedersächsische FG v. 19.4.2018 – 5 K 285/16, EFG 2019, 653 gestand den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für Gesellschafterbeitrags-Dienstleistungen an die X-KG und die Y-KG in voller Höhe zu. Die Erbringung von Sachleistungen als Gesellschafterbeitrag sei Teil der unternehmerischen Tätigkeit der aktiven Beteiligungsverwaltung.

BFH:

Nach dem BFH führen die entgeltlichen Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen unstreitig zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der Holding. Aus hierfür bezogenen Eingangsleistungen steht ihr daher der volle Vorsteuerabzug zu. Der BFH bezweifelte allerdings ob die GmbH auch insoweit Vorsteuer abziehen kann, als sie Eingangsleistungen bezogen hat, „um sie in die Tochtergesellschaften einzulegen und diese Leistungen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen der Tochtergesellschaften stehen“ (Rz. 49 „Durchleitung“ des Leistungsbezugs). Er legt daher dem EuGH die Frage vor,

- ob auch solche Eingangsleistungen zu den „Allgemeinkosten“ für ihre entgeltlichen Buchhaltungs- und Geschäftsführungsleistungen gehören und
- sollte der EuGH die erste Vorlagefrage bejahen – ob eine solche „Zwischenschaltung einer Muttergesellschaft in den Leistungsbezug der Tochtergesellschaft zur Erlangung eines an sich nicht zustehenden Vorsteuerabzugs typischerweise rechtsmissbräuchlich ist“.

EuGH:

Der EuGH verneint bereits die erste Vorlagefrage und einen Zusammenhang der Eingangsleistungen mit den steuerpflichtigen Umsätzen. Die Dienstleistungen wurden als Gesellschafterbeiträge erbracht und nicht, um die entgeltlichen Ausgangsleistungen der Buchführung, Geschäftsführung etc. anbieten zu können. Die von der Holding für den Bezug der Eingangsleistungen getätigten Ausgaben sind daher keine Kostenelemente ihrer besteuerten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistungen. Sie stellen auch keine allgemeinen Aufwendungen der Holding und somit indirekte Kostenelemente der erbrachten Dienstleistungen und wirtschaftlichen Gesamttätigkeit dar. Der ausschließliche Entstehungsgrund der Umsätze ist vielmehr der Gesellschafterbeitrag der Holding. Dieser stellt aber gerade keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Mehrwertsteuerrichtlinie dar und eröffnet daher kein Recht auf Vorsteuerabzug.

4. Abgrenzung von Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 7 UStG bei einem Scheingewerbetreibenden

Mit Urteil des Finanzgerichts wurde rechtskräftig entschieden, dass eine Veränderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse nach § 15a Abs. 7 UStG auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG vorliegt.

Dies gelte auch dann, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Leistungsbezuges Einkünfte aus Gewerbebetrieb (hier: aus einer Schlachtereier) erklärte, obwohl er tatsächlich als Landwirt der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG unterlegen hätte. Die von vornherein bestehende Absicht des Steuerpflichtigen, mit den Eingangsleistungen landwirtschaftliche Umsätze (hier: aus Bullenmast) zu erzielen, rechtfertige nicht die rückwirkende Vorsteuerkürzung. Zwar kommt es für den Vorsteueranspruch gemäß § 15 Abs. 1 UStG wegen des Prinzips des Sofortabzugs grundsätzlich auf die im Zeitpunkt des Leistungsbezuges gebildete Verwendungsabsicht an.

Für die Fälle des Übergangs von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG beinhalte § 15a Abs. 7 UStG jedoch eine rechtssystematisch vorrangige Spezialregelung. Darauf, ob die vorgelagerte allgemeine Besteuerung zu Recht erklärt wurde, komme es nicht an. Entscheidend sei allein der durch den Übergang der Besteuerungsform bewirkte Systembruch, der im Interesse der gleichmäßigen Besteuerung eine nachträgliche Steuerkorrektur erfordere. Allein der Umstand, dass wegen der Nichtaufgriffsgrenze gemäß § 15a Abs. 11 UStG in Verbindung mit § 44 Abs. 1 UStDV im Einzelfall eine Steuerberichtigung zu unterbleiben hat (vgl. dazu das BFH-Urteil vom 3. November 2011 V R 32/10, Leitsatz Nr. 2, BStBl II 2012, 525), rechtfertige es nicht, das rechtssystematische Verhältnis der §§ 15, 15a Abs. 7 UStG zu durchbrechen.

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht Urteil vom 17. Mai 2022 , 4-K-55/21 - das Urteil ist rechtskräftig.

I. Sachverhalt:

Der Kläger hatte seinen Betrieb von einer Schlachtereier (Gewerbebetrieb) in eine Bullenmast (Landwirtschaft) umgewandelt. Die entsprechende Umqualifizierung der Einkunftsart machte er gegenüber dem Finanzamt erst einige Jahre später nach einem Wechsel in der steuerlichen Beratung geltend. Im Anschluss an eine Außenprüfung kürzte das Finanzamt die zuvor für die „Schlachtereier“ gezogene Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 4 UStG, soweit diese auf Eingangsleistungen für die Bullenmast bezogen war.

Dabei ging es davon aus, dass dem Kläger bereits zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen war, dass er einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhielt und die Eingangsleistungen für spätere Ausgangsumsätze aus landwirtschaftlicher Bullenmast bestimmt waren. Für derartige Ausgangsumsätze gelte die Sonderregelung der Besteuerung nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG, sodass ein weiterer Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Regeln gem. § 20 Abs. 1 Satz 4 UStG entfalle. Dem trat der Kläger entgegen.

Er sah allenfalls eine Befugnis zur Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG, die jedoch wegen der Nichtaufgriffsgrenze gemäß § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 44 Abs. 1 UStDV in der vom BFH vorgenommenen Auslegung (vgl. dazu das BFH-Urteil vom 3. November 2011 V R 32/10, a. a. O.) nicht statthaft sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der 4. Senat des Finanzgerichts hatte somit den Tatbestand einer (nachträglichen) Vorsteuerkürzung gemäß § 15 Abs. 4 UStG vom Tatbestand einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 7 UStG aufgrund des Übergangs von der allgemeinen Besteuerung zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen abzugrenzen. Dabei stellte sich zunächst die Frage, ob die Regelung gemäß § 15a Abs. 7 UStG auch dann einschlägig ist, wenn ein Scheingewerbetreibender seine Einkunftsart gegenüber der Finanzbehörde erst in einem Folgejahr richtigstellt, sodass die umsatzsteuerlichen Konsequenzen erst nachträglich gezogen werden können. Der 4. Senat hat dies bejaht. Maßgeblich sei allein das aus dem tatsächlichen Wechsel des Besteuerungsformats resultierende Korrekturbedürfnis. Der 4. Senat hat § 15a Abs. 7 UStG zugleich als die rechtssystematisch speziellere und deshalb vorrangige Korrekturregelung angesehen.

Die Argumentation des Finanzamts, dass im Streitfall eine nachträgliche Veränderung der ursprünglichen Verwendungsabsicht nicht vorliege, spreche zwar im Allgemeinen gegen einen systematischen Vorrang des § 15a UStG. Umgekehrt sei jedoch in Rechnung zu stellen, dass der Gesetzgeber für den Wechsel im Besteuerungsformat in Gestalt des § 15a Abs. 7 UStG eine spezielle Korrekturvorschrift geschaffen habe, die rechtssystematisch als Fall der Vorsteuerberichtigung ausgestaltet sei. In Bezug auf das für die Ausgangsumsätze geltende Besteuerungsformat habe zudem im Jahr des Leistungsbezugs insofern noch keine vollständige Klarheit bestanden, als es dem Kläger freigestanden habe, gemäß § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG für landwirtschaftliche Umsätze innerhalb der dort genannten Frist zur allgemeinen Besteuerung zu optieren.

5. Grenzen der Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Erteilt ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer Umsatzsteuer Rückwirkung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zukommt. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

BFH, Urteil vom 07. Juli 2022 - V R 33/20

I. Sachverhalt

Die Klägerin, die nach ihrer Umsatztätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wurde am 20. August 1999 als Kapitalgesellschaft nach luxemburgischen Recht gegründet. Im Jahre 2016 wurde die Klägerin in die F-GmbH umgewandelt. Dabei wurde der Gesellschaftssitz in das Inland verlegt und die ursprünglich im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg) eingetragene Gesellschaft gelöscht.

Die Klägerin gehört zur Unternehmensgruppe der X, ohne dass eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Jahr 2012 (Streitjahr) geltenden Fassung (UStG) vorliegt. Sie bezog von anderen Unternehmen dieser Unternehmensgruppe sonstige Leistungen. Dabei handelte es sich im Einzelnen um Fahrzeugreparaturen, Fahrzeugvermietungen und sonstige Speditionsleistungen (Spedition-GmbH), Fahrzeugvermietungen (Transport-GmbH) und um Fahrzeugreinigung und -wäsche (HT-GmbH).

Aufgrund des statutarischen Unternehmenssitzes der Klägerin im Ausland und in der Annahme, dass sich der Ort der vorstehenden Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG bestimme, wurden die einzelnen Leistungen dieser Gesellschaften an die Klägerin jeweils ohne Ausweis von Umsatzsteuer abgerechnet. Dabei enthielten die Rechnungen der Spedition-GmbH und der Transport-GmbH die Angabe "Mehrwertsteuer 0 % mit Ausweis 0 €", während die Abrechnungen der HT-GmbH als "steuerfrei" unter Anführung eines Gesamtbetrags und der Angabe "Steuerschuld verlagert - reverse charge" erfolgten.

Im Anschluss an eine für die Jahre 2008 bis 2011 durchgeführte Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin nicht in Luxemburg, sondern im Inland befunden habe. Die Klägerin sei daher im Inland ansässig. Auf den statutarischen Sitz der Gesellschaft in Luxemburg komme es nicht an. Die an die Klägerin erbrachten Leistungen seien daher steuerpflichtige Inlandsleistungen. Dem schloss sich die Klägerin an.

Die Spedition-GmbH, die Transport-GmbH und die HT-GmbH erteilten daraufhin am 26. August 2016 berichtigte Rechnungen mit Steuerausweis. Die Klägerin machte den Vorsteuerabzug rückwirkend für das Jahr 2012 geltend, was das Finanzamt jedoch ablehnte.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte Erfolg.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Die Klägerin ist aus den im Streitjahr erteilten Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da mit diesen nach den Vorstellungen der Leistenden und der Klägerin als Leistungsempfängerin im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbrachte Leistungen abgerechnet werden sollten, so dass bereits nach dem Willen der Beteiligten kein inländischer Steuerausweis und keine inländische Steuerschuldnerschaft der Klägerin vorliegen sollte.

Entgegen dem Urteil des Finanzgerichts ist die Klägerin auch nicht aufgrund der in 2016 durch die Leistenden vorgenommenen Berichtigungen der im Streitjahr erteilten Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für die Berichtigungsfähigkeit einer ursprünglich erteilten Rechnung verlangt der BFH, dass diese Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH-Urteile vom 20. Oktober 2016, V R 26/15, BStBl II 2020, 593; vom 22. Januar 2020, XI R 10/17, BStBl II 2020, 601, Rz 17).

Hieran hält der Senat jedenfalls nach den Verhältnissen des Streitfalls weiter fest, so dass eine Rechnung, die nicht über eine inländische Leistung abrechnen sollte und daher keinen inländischen Steuerausweis enthält, nicht mit Rückwirkung berichtigungsfähig ist

Erteilt ein Unternehmer in der Annahme einer Leistungserbringung im Ausland eine Ausgangsrechnung ohne inländischen Steuerausweis, kann er diese nicht in der Weise berichtigen, dass dem späteren Ausweis inländischer Umsatzsteuer Rückwirkung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zukommt.

So ist es jedenfalls dann, wenn der Leistungsempfänger im Jahr der Rechnungserteilung nicht im Inland steuerrechtlich registriert ist.

6. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Der BFH urteilte erneut zu den Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Er stellte klar, dass zwei Schwestergesellschaften keine Organschaft ohne Beteiligung ihrer Muttergesellschaft bilden können. Eine wirtschaftliche Verflechtung kann hingegen auch durch die verflochtenen Unternehmensbereiche zweier Organgesellschaften entstehen.

BFH v. 1.2.2022 – V R 23/21, DStR 2022, 1952

I. Hintergrund:

Die Voraussetzungen einer Umsatzsteuergruppe nach den unionsrechtlichen Vorgaben (Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL) und deren Umsetzung in das deutsche UStG sind seit Jahren umstritten. Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt nach deutschem Recht die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers voraus (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

II. Sachverhalt:

Z war Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer einer GmbH sowie einziger Kommanditist einer KG. Komplementär der KG war die GmbH. Unternehmensgegenstand der KG war die Finanz- und Versicherungsmaklertätigkeit. Z bezog aufgrund eines Geschäftsführervertrags mit der GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die GmbH hatte gegenüber der KG Anspruch auf Ersatz aller ihr durch die Geschäftsführung erwachsenden Aufwendungen. Darüber hinaus vermieteten Z und seine Ehefrau Geschäftsräume mit einer Größe von 123 qm an die KG.

Streitig war, ob die Zahlungen der KG an die GmbH nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb einer Organschaft darstellen.

III. Entscheidung des Gerichts:

Die Leistungen der GmbH an die KG sind steuerbar und steuerpflichtig. Es bestand weder eine Organschaft zwischen der GmbH und Z als Organträger noch zwischen der Klägerin und der KG als Schwestergesellschaften.

Keine wirtschaftliche Eingliederung: Für die wirtschaftliche Eingliederung muss ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen vorhanden sein. Die Tätigkeiten in diesen Bereichen müssen zumindest aufeinander abgestimmt sein und sich dabei gegenseitig fördern und ergänzen. Es besteht nach diesen Grundsätzen keine wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des Z als Organträger, da Z mit seiner Geschäftsführertätigkeit bei der GmbH nichtselbständig und damit nicht als Unternehmer tätig war. Auch die Vermietung der Büroräume begründet keine wirtschaftliche Eingliederung, da Z an die KG, nicht aber an die GmbH vermietet. Der BFH lehnte auch eine mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des Z aufgrund einer Verflechtung mit dem Unternehmensbereich der KG ab, da mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen bestehen müssen. Die „Vermietung von nicht eigens für die Unternehmenstätigkeit in besonderer Weise ausgestatteten und daher ohne weiteres austauschbaren Büroräumen“ reicht hierfür aber – anders u.U. bei der ertragsteuerlichen „Betriebsaufspaltung“

(vgl. Roser, GmbHR 2022, 1020) – nicht aus. An einer Verflechtung von „besonderen Gewicht“ fehlt es auch bei der bloßen Übernahme von Verwaltungsaufgaben in den Bereichen Buchführung und laufende Personalverwaltung.

Keine finanzielle Eingliederung: Eine Organschaft zwischen GmbH und Z lässt der BFH an einer fehlenden finanziellen Eingliederung scheitern. Es reicht für eine finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass nicht die KG selbst, sondern nur Z mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Zwischen zwei Schwestergesellschaften kann nämlich nicht bestimmt werden kann, welche Schwestergesellschaft Organträger und welche Organgesellschaft ist.

IV. Hinweise für die Praxis

Der BFH lässt offen, ob sich aus Art. 11 MwStSystRL etwas anderes ergeben könnte (vgl. Centrale-Rundbrief 2/2022), da wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts eine richtlinienkonforme Auslegung nicht in Betracht kommt.

V. Abgabenordnung

1. Unangekündigte Wohnungsbesichtigung zur Aufklärung im Besteuerungsverfahren (Arbeitszimmer) durch einen Flankenschutzprüfer rechtswidrig

Nach der am 29.9.2022 veröffentlichten Entscheidung des BFH ist die unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Beamten der Steuerfahndung als sog. Flankenschutzprüfer zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu einem häuslichen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig, wenn der Steuerpflichtige bei der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt.

Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige der Ortsbesichtigung zustimmt und deshalb kein schwerer Grundrechtseingriff in Art. 13 Abs. 1 GG vorliegt.

BFH v. 12.7.2022, VIII R 8/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war angestellte Geschäftsführerin eines Restaurants und als selbstständige Unternehmensberaterin tätig. Für das Streitjahr 2015 machte sie bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 567,12 EUR geltend. Ihr Steuerberater reichte auf Nachfrage des Finanzamts eine Skizze der Wohnung ein. Der Skizze war zu entnehmen, dass zur Wohnung ein Zimmer gehörte, das maschinenschriftlich mit „SCHLAFEN“ bezeichnet wurde. Diese Bezeichnung war durchgestrichen und handschriftlich durch „ARBEIT“ ersetzt worden. Keiner der übrigen Räume war als Schlafzimmer bezeichnet worden. Da der für die Veranlagung zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts die Skizze für klärungsbedürftig hielt, schaltete er den hausinternen Flankenschutzprüfer – einen Beamten der Steuerfahndung – ein und bat diesen um „Besichtigung“ der Wohnung.

Der Steuerfahnder erschien am 11.5.2017 unangekündigt in der Privatwohnung der Klägerin, um zu prüfen, ob das Arbeitszimmer wie angegeben vorhanden war. Er traf die Klägerin an, wies sich durch Vorlage seines Dienstausweises der Steuerfahndung aus und betrat, da die Klägerin der Besichtigung unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren nicht widersprach, die Wohnung. Der Beamte stellte fest, dass die Angaben der Klägerin in der Steuererklärung den Tatsachen entsprachen und das Arbeitszimmer existierte; abweichend von dem Wohnungsgrundriss laut Skizze verfügte die von der Klägerin angemietete Wohnung über zwei weitere Räume, von denen einer als Schlafzimmer genutzt wurde. In seinem Vermerk an den Veranlagungsbezirk wies der Steuerfahnder darauf hin, dass die Klägerin demnächst in die gegenüberliegende Wohnung ziehen werde und abzuwarten sei, welche Raumaufteilung sich dann ergebe.

Im Nachhinein wandte sich die Klägerin gegen die Besichtigung erfolglos mit dem Einspruch. Die von der Klägerin daraufhin erhobene Klage auf Feststellung, dass die Besichtigung vom 11.5.2017 rechtswidrig war, wurde vom FG Münster mit Urteil v. 11.7.2018 (9 K 2384/17, EFG 2018, 1847) als unzulässig abgewiesen. Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision hat Erfolg. Zunächst hat die Klägerin ein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung, dass die Ortsbesichtigung rechtswidrig war. Denn es liegt eine konkrete Wiederholungsgefahr hinsichtlich des Vorgehens des Finanzamts vor. Das FG hat folglich die Klage unzutreffend als unzulässig abgewiesen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben.

Auch in der Sache entschied der VIII. Senat des BFH zugunsten der Klägerin, dass die Besichtigung rechtswidrig war. Diese Maßnahme verletzte den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, da gleich geeignete, mildere Mittel (weiteres schriftliches Auskunftsersuchen, Ortsbesichtigung nach vorheriger Benachrichtigung oder Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers durch einen Mitarbeiter der Veranlagungsstelle) zur Verfügung gestanden hätten. Angesichts des in Art. 13 Abs. 1 GG verbürgten Schutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung als eines Teils der Privatsphäre wäre eine Ortsbesichtigung i. S. von § 99 AO erst dann erforderlich gewesen, wenn die Unklarheiten durch weitere Auskünfte der Klägerin nicht mehr hätten sachgerecht aufgeklärt werden können (vgl. FG Düsseldorf v. 24.1.2008, 11 K 3182/05 Gr,BG; Roser in Gosch, AO § 99 Rz. 2).

Dies war vorliegend nicht der Fall. Das Finanzamt hätte die Unklarheiten in Bezug auf die Wohnungsskizze zunächst durch eine weitere Nachfrage bei der Klägerin bzw. ihrem steuerlichen Berater klären können. Das Vorbringen des Finanzamts, dass ein neuerliches Auskunftsersuchen zu weiteren Missverständnissen hätte führen können, hält der erkennende Senat nicht für überzeugend, da die Klägerin im Besteuerungsverfahren bei der Aufklärung des Sachverhalts pflichtgemäß mitgewirkt hatte und keine begründeten Zweifel an ihrer steuerlichen Zuverlässigkeit bestanden.

Die unangekündigte Ortsbesichtigung war auch deshalb rechtswidrig, weil das Finanzamt bei seiner Ermessensentscheidung sowohl in Bezug auf die Auswahl der Aufklärungsmaßnahme als auch auf deren Durchführung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne (Angemessenheit) verletzt hat. Das Eindringen staatlicher Organe in die Wohnung des Steuerpflichtigen bedeutet regelmäßig einen Eingriff in die persönliche Lebenssphäre des Betroffenen. Das Recht, „in Ruhe gelassen zu werden“, soll gerade in den Wohnräumen gesichert sein (BVerfG v. 5.5.1987, 1 BvR 1113/85, BVerfGE 75, 318, Rz. 29). Dies gilt, wie das BVerfG in seinem Beschluss v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09, BStBl II 2011, 318, Rz. 47) ausgeführt hat, auch für das häusliche Arbeitszimmer in der Wohnung des Steuerpflichtigen. Nach den Ausführungen des BVerfG ist die Überprüfung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG „wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich“. Daher muss es zur Feststellung der häuslichen Verhältnisse im Allgemeinen genügen, aus dem äußeren Anschein die erforderlichen Folgerungen zu ziehen. Diesem Zweck dient die pauschalierte Begrenzung des Aufwandsabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes. Sie soll den Steuerpflichtigen vor der besonders belastenden Besichtigung des Arbeitszimmers in der Wohnung bewahren und die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht beobachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal berücksichtigen.

Die Finanzbehörde kann von diesem allgemeinen Grundsatz bei der Auswahl ihrer Ermittlungsmaßnahme nicht deshalb entbunden werden, weil der Betroffene – wie im vorliegenden Fall die Klägerin – später in die rechtswidrige Durchführung der Ortsbesichtigung eingewilligt hat. Es liegt dann zwar kein schwerer Grundrechtseingriff vor. Dennoch wurde das Ermessen bei der Auswahl der Ermittlungsmaßnahme wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig ausgeübt. Dies gilt zumindest dann, wenn der Steuerpflichtige – wie im vorliegenden Fall die Klägerin – bereit ist, an der Aufklärung des Sachverhalts

durch die Vorlage von Plänen und ggfs. anderer Beweismittel wie Fotografien mitzuwirken, und nicht der konkrete Verdacht einer Steuerhinterziehung besteht.

Ein weiterer Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im engeren Sinne liegt darin, dass die Ortsbesichtigung von einem Beamten der Steuerfahndung und nicht von einem Mitarbeiter der Veranlagungsstelle durchgeführt wurde. Auch wenn der Steuerfahnder bei der Ortsbesichtigung darauf hingewiesen hat, dass er nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und nicht zur Erforschung einer Steuerstraftat nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO tätig wurde, ist der Einsatz eines Beamten der Steuerfahndung zur Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers als belastender anzusehen, als wenn die Besichtigung durch einen Beamten des Innendienstes durchgeführt worden wäre.

Denn ein rechtsunkundiger Steuerpflichtiger, dem die Unterscheidung der doppelfunktionalen Aufgabenbereiche der Steuerfahndung nicht bekannt ist, wird bei dem Erscheinen eines Steuerfahnders an der Haustür in der Regel eher geneigt sein, zur Vermeidung weiterer Unannehmlichkeiten in das Betreten seiner Wohnung einzuwilligen. Zudem ist nicht auszuschließen, dass bei einer Ermittlung durch einen Steuerfahnder gegenüber (zufällig) anwesenden Dritten (z. B. Besuchern, Nachbarn) in der privaten Umgebung des Steuerpflichtigen der Eindruck vermittelt werden könnte, dass beim Steuerpflichtigen strafrechtlich ermittelt wird. Dadurch kann das persönliche Ansehen des Steuerpflichtigen gefährdet werden.

III. Hinweise für die Praxis:

Seit mehr als 20 Jahren sitzt die jeweils zuständige Steuerfahndung bzw. Straf- und Bußgeldsachenstelle auch mit im Festsetzungsfinanzamt und unterstützt die Kollegen aus der Veranlagung und (Amts-)Betriebsprüfung. Was für die Verwaltung praktisch und bequem ist – können so relevante Sachverhalte und Fragestellungen „auf kurzem Dienstweg“ zum Nachbarbüro oder in der Kantine besprochen werden –, ist für die betroffenen Steuerpflichtigen weit weniger erfreulich – wie der heutige Besprechungsfall zeigt. Denn regelmäßig verschwimmen die Grenzen zwischen den verfahrensrechtlich klar getrennten und voneinander unabhängigen Verfahren der Besteuerung (Ermittlung, Erhebung und Vollstreckung) und der Strafverfolgung. Das Risiko der Kompetenzüberschreitung und die fehlende Wahrung der Betroffenenrechte finden sich in allen Grenzfällen, in denen das Besteuerungsverfahren auf das Strafverfahren trifft (so z. B. auch bei der Betriebsprüfung mit der Einleitung des Strafverfahrens). Widerstreitende Rechtspflichten und Rechtsfolgen (Mitwirkungspflicht vs. Selbstbelastungsfreiheit) machen den Umgang in diesen Verfahren kompliziert.

Der BFH hat mit der vorliegenden Entscheidung dem uferlosen Einsatz des Flankenschutzprüfers als "Werkzeug der Veranlagungsstelle" richtigerweise eine deutliche Absage erteilt. In der Praxis gilt es, die Rechte und Pflichten im jeweiligen Verfahren genau zu kennen und ggfs. Maßnahmen rechtzeitig und entschieden anzufechten.

2. Zugangsnachweis bei Versand mehrerer Steuerbescheide in einem Umschlag

Der 6. Senat des Finanzgerichts Münster hat mit Urteil entschieden, dass vom Zugang eines Steuerbescheids trotz Bestreitens des Steuerpflichtigen auszugehen ist, wenn nachgewiesen ist, dass ein tatsächlich zugegangener anderer Bescheid vom Rechenzentrum im selben Umschlag versandt wurde.

FG Münster vom 16. August 2022 (Az. 6 K 2755/21 E)

I. Sachverhalt:

Das Finanzamt erließ einen zunächst unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid für 2016 gegenüber den Klägern, in dem es die Besteuerungsgrundlagen mangels Abgabe einer Erklärung schätzte. Mit Bescheid vom 5. August 2019 hob es den Vorbehalt der Nachprüfung auf und erließ am selben Tag einen erstmaligen Schätzungsbescheid für das Jahr 2017. Die daraus für 2017 resultierende Nachzahlung beglichen die Kläger fristgerecht innerhalb eines Monats.

Im Jahr 2020 reichten die Kläger eine Einkommensteuererklärung für 2016 ein. Hierauf übersandte das Finanzamt ihnen einen mit „Kopie“ beschrifteten Ausdruck des Bescheids für 2016 vom 5. August 2019 und teilte mit, dass eine Änderung nicht mehr möglich sei. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und trugen vor, diesen Bescheid nunmehr erstmals erhalten zu haben.

Eine Anfrage des Finanzamts beim Rechenzentrum der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen ergab, dass die beiden Einkommensteuerbescheide für 2016 und 2017 vom 5. August 2019 Inhalt einer Druckdatei gewesen seien, die zeitgleich mit dem Status „maschinell gut erfasst“ kuvertiert, ohne manuelle Bearbeitung durch einen Operator automatisch in die entsprechende Postbox einsortiert und am 5. August 2019 zur Post eingeliefert worden seien. Die Sendung habe fünf Blätter enthalten, wobei der zwei Blätter umfassende Einkommensteuerbescheid 2016 mit einem QR-Code frankiert gewesen sei, der drei Blätter umfassende Einkommensteuerbescheid 2017 dagegen nicht.

Daraufhin verwarf das Finanzamt den Einspruch wegen Verfristung als unzulässig. Zur Begründung ihrer hiergegen erhobenen Klage bestritten die Kläger weiterhin den Zugang des Bescheids für 2016 sowie dessen Versand in einem Umschlag mit dem anderen Bescheid. Der Fehler in der Zustellung liege möglicherweise auch beim Postdienstleister.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage ist erfolglos geblieben. Der 6. Senat des Finanzgerichts Münster hat den Einspruch ebenso wie das Finanzamt als verfristet angesehen, da er von einem tatsächlichen Zugang des Einkommensteuerbescheids für 2016 vom 5. August 2019 ausgegangen ist.

Der Beweis des vom Steuerpflichtigen bestrittenen Zugangs eines Steuerbescheids könne auf Indizien gestützt und im Wege der freien Beweiswürdigung geführt werden. Nach den internen Ermittlungen des Finanzamts zum Postversand durch das Rechenzentrum seien beide Bescheide vom 5. August 2019 im selben Umschlag versandt worden. Die Angaben des Rechenzentrums seien nicht anzuzweifeln, da beide Bescheide Inhalt derselben Druckdatei mit insgesamt fünf Blättern gewesen seien, keine Fehlermeldung ersichtlich sei und der Bescheid für 2016 den für den Postversand notwendigen Aufdruck des QR-Codes enthalten habe, nicht

aber der Bescheid für 2017. Ohne einen solchen QR-Code (Briefmarke) wäre ein (isolierter) Versand des Bescheids für 2017 nicht möglich gewesen.

Eben dieser Bescheid sei den Klägern aber zugegangen. Sie hätten den Zugang nicht bestritten und außerdem den Zahlbetrag innerhalb der im Bescheid angegebenen Frist beglichen. Dies sei nur bei Kenntnis des Bescheids möglich gewesen. Dementsprechend müsse zwangsläufig auch der Bescheid für 2016 zugegangen sein. Ein Fehler bei der Postzustellung sei danach ausgeschlossen.

3. Haftung nach § 69 AO bei Tätigkeit als Strohfrau für den faktischen Geschäftsführer

Nach der am 2.11.2022 veröffentlichten Entscheidung des FG's haftet eine als Strohfrau eingesetzte Geschäftsführerin einer GmbH nach § 69 AO für die Steuerschulden der GmbH, selbst dann, wenn ihr – neben dem faktischen Geschäftsführer – kein eigener Verantwortungs- und Tätigkeitsbereich in der GmbH zukommt. Die Geschäftsführung als Strohfrau zu übernehmen, jahrelang zu behalten und einen faktischen (Hintergrund-)Geschäftsführer zu dulden, ist regelmäßig als grob schuldhaft zu qualifizieren.

FG Münster v. 12.8.2022, 4 K 1469/20 U

I. Sachverhalt:

Die Klägerin war bis in das Jahr 2017 alleinige Gesellschafterin und die alleinige nominelle Geschäftsführerin und später Liquidatorin der im Jahr 2007 gegründeten T-GmbH. Die GmbH betrieb einen Handel mit diversen Produkten, die über einen Onlineshop im Internet vertrieben wurden. Der Ehemann der Klägerin war (alleiniger) faktischer Geschäftsführer der T-GmbH. Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Zeiträume 2008 bis 2013 kam der Prüfer zu der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug aus einigen Rechnungen zu versagen sei, weil es sich um Scheinrechnungen gehandelt habe. Das Finanzamt folgte der Feststellung und erließ gegenüber der T-GmbH u. a. einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2010 nebst Zinsfestsetzung. Die T-GmbH hat den Bescheid angefochten, zahlte den geforderten Steuer- und Zinsbetrag jedoch nicht.

Mit hier streitgegenständlichem Haftungsbescheid nahm das Finanzamt die Klägerin wegen einer Gesamthaftungssumme in Anspruch, die sich aus der Haftung für Umsatzsteuer 2010 und Nachzahlungszinsen hierzu zusammensetzt. Den Haftungsbescheid stützte das Finanzamt auf § 69 AO, weil die Klägerin als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der T-GmbH die Pflicht gehabt habe, zutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen abzugeben. Diese Pflicht habe die Klägerin mindestens grob fahrlässig aufgrund eines Vorsteuerabzugs aus Scheinrechnungen verletzt.

Anschließend an ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren stellte das Landgericht I-Stadt nach einer geständigen Einlassung des Ehemanns der Klägerin ein gerichtliches Strafverfahren gegen die Klägerin nach § 153a der Strafprozessordnung ein und verurteilte den Ehemann der Klägerin wegen (Umsatz-)Steuerhinterziehung. Dabei stellte es – u. a. aufgrund geständiger Einlassung – fest, dass der Ehemann der Klägerin diese insolvenzbedingt gebeten habe, für ihn ab 2007 als formelle Geschäftsführerin der neugegründeten T-GmbH zu fungieren. Der Ehemann habe tatsächlich die Geschäfte geführt. Die Klägerin sei nur insoweit tätig geworden, als sie Unterschriften zu leisten hatte. Hierbei habe sie sich vollständig auf ihren Ehemann verlassen und habe keine Kenntnis von dem gehabt, was sie jeweils konkret unterschrieben habe. Der Ehemann als faktischer Geschäftsführer der T-GmbH habe im steuerlichen Veranlagungsjahr 2010 26 Scheinrechnungen gegenüber der T-GmbH erstellt, denen keine tatsächlichen Lieferungen und auch keine Umsatzsteuerzahlungen zugrunde gelegen hätten. Diese Scheinrechnungen habe der Ehemann der Umsatzsteuererklärung 2010 zugrunde gelegt, wodurch sich eine niedrige Umsatzsteuerschuld ergeben habe. Die so vorbereitete Steuererklärung habe er seiner über die Vorgänge unwissenden Ehefrau vorgelegt, die diese unterzeichnet und sodann beim Finanzamt eingereicht habe.

Nach erfolglosem Einspruch gegen den Haftungsbescheid wandte sich die Klägerin an das FG Münster.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage hat keinen Erfolg.

Die Klägerin war als (einzige) nominelle Geschäftsführerin und spätere Liquidatorin der T-GmbH deren gesetzliche Vertreterin i. S. d. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. §§ 35 Abs. 1, 69 f. GmbHG, BFH v. 14.6.2016, VII R 20/14, BFH/NV 2016, 1672), und zwar von der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2007 bis in das Jahr 2017. Inwieweit die Klägerin diese Aufgabe tatsächlich erfüllt hat, ist tatbestandlich ebenso ohne Bedeutung wie der Umstand, dass ihr Ehemann tatsächlich die Geschäfte der T-GmbH geführt hat (vgl. BFH v. 11.3.2004, VII R 52/02, BStBl II 2004, 579). Da es den Eheleuten gerade auf die Bestellung der Klägerin als Geschäftsführerin ankam, liegt auch nicht etwa ein Scheingeschäft vor.

Die Klägerin hat auch die Erklärungs- und Entrichtungspflichten der T-GmbH betreffend die Umsatzsteuer 2010, für deren Erfüllung sie als alleinige organschaftliche Geschäftsführerin gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO steuerrechtlich verantwortlich zeichnete, (objektiv) verletzt. Dass die Klägerin in der T-GmbH nicht tatsächlich die Geschäfte führte, sondern nur als Strohfrau fungierte, ändert an der objektiv vorliegenden Pflichtverletzung nichts. Denn die Verantwortlichkeit eines Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH ergibt sich allein aus der nominellen Bestellung zum Geschäftsführer (vgl. BFH v. 26.11.1997, I B 81/97, BFH/NV 1998, 559).

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der prinzipiellen Möglichkeit der Aufgabenverteilung innerhalb einer (mehrköpfigen) Geschäftsführung und der Erwägung, dass die Klägerin diese Verantwortung auf ihren Ehemann (als faktischen Geschäftsführer) übertragen haben könnte. Denn auch wenn mehrere Geschäftsführer vorhanden sind, kann die Verteilung der Geschäfte nur begrenzt, aber nicht vollständig aufgehoben werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH v. 17.9.2019, VII R 5/18, BFHE 266, 104 m. w. N.). Hier aber war die Klägerin als Strohfrau anzusehen, der in der Geschäftsführung keinerlei eigener Verantwortungsbereich verblieb. Den darüber hinaus bestehenden, erheblichen rechtlichen Zweifeln daran, ob diese interpersonelle Aufteilung der Geschäfte überhaupt auch im Verhältnis zu einem nur faktischen Geschäftsführer möglich wäre (vgl. dazu BFH v. 12.5.2009, VII B 266/08, BFH/NV 2009, 1589; v. 10.5.1988, VII R 24/85, BFH/NV 1989, 72, s. auch Jatzke in: Gosch, AO/FGO, § 69 AO Rz. 51; derartiges erwägend indessen FG Münster v. 30.4.2019, 12 K 620/15, EFG 2019, 1257 [Rev. anh. BFH VII R 23/19]), muss auch deshalb nicht nachgegangen werden, weil eine anzuerkennende Aufgabenteilung darüber hinaus eine vorweg getroffene, eindeutige schriftliche Festlegung darüber erfordert, welcher Geschäftsführer für welchen Bereich zuständig ist (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH v. 17.9.2019, VII R 5/18, BFHE 266, 104 m. w. N.), und für derartiges nichts ersichtlich ist.

Hinsichtlich dieser, der Haftungsansprachnahme zugrundeliegenden Pflichtverletzungen hat die Klägerin – selbst unter der Prämisse, sie habe tatsächlich keine positive Kenntnis von den betreffenden Vorgängen in der Gesellschaft gehabt und deshalb nicht bereits vorsätzlich gehandelt – grob fahrlässig gehandelt. Ein solches Verschulden liegt im Streitfall nach Ansicht des erkennenden Senats bereits darin, dass die Klägerin die Geschäftsführung der GmbH übernommen und nachfolgend nicht – zeitlich vor den haftungsrelevanten Pflichtverletzungen – niedergelegt hat („Übernahmeverschulden“), obwohl von der Gründung der GmbH im Jahr 2007 an klar war, dass sie die Geschäftsführung tatsächlich inhaltlich nicht übernehmen

würde und dies während ihrer gesamten Amtszeit auch tatsächlich nicht tat. Vielmehr agierte der Ehemann der Klägerin plangemäß als „faktischer Geschäftsführer“, und zwar allein, umfassend, selbstständig und unkontrolliert. Dass aber die Übernahme einer Geschäftsführer-Stellung nur „auf dem Papier“ und ohne irgendeine tatsächliche Einflussnahme auf die Führung der Geschäfte, mithin die vollumfängliche Überlassung und Duldung der Führung der Geschäfte an bzw. durch einen Dritten, eine gravierende Sorgfaltspflichtverletzung begründet, müsse jedem, der am Rechtsverkehr teilnimmt, einleuchten. In einer solchen Situation die Geschäftsführung als Strohfrau zu übernehmen, jahrelang zu behalten und einen faktischen (Hintergrund-)Geschäftsführer zu dulden, ist grob schuldhaft (vgl. auch Jatzke in: Gosch, AO/FGO, § 69 AO, Rz. 26).

Die Klägerin hat zudem vorsätzlich von vornherein von einer Einflussnahme auf die Geschäftsführung sowie von jedweder Überwachungsmaßnahme abgesehen und gegenüber dem Rechtsverkehr den falschen Eindruck erweckt, dass sie für eine ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäfte Sorge (vgl. BFH v. 16.2.2006, VII B 122/05, BFH/NV 2006, 1051). Bei einer solchen Sachlage durfte die Klägerin auch nicht auf die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH durch ihren Ehemann vertrauen (vgl. BFH v. 22.7.1997, I B 44/97, BFH/NV 1998, 11; v. 5.3.1998, VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325). Denn fehlt es gänzlich an einer Überwachung der (faktischen) Geschäftsführung und wird diese – wie hier – vollständig und vorsätzlich aus der Hand gegeben, muss sich der Geschäftsführer den Vorwurf schweren Verschuldens entgegenhalten lassen; ein Vertrauen in die beauftragte Person entschuldigt nicht (vgl. BFH v. 25.4.1989, VII S 15/89, BFH/NV 1989, 757; v. 10.5.1988, VII R 24/85, BFH/NV 1989, 72).

III. Hinweise für die Praxis:

Die Besprechungsentscheidung befasst sich mit der Geschäftsführerhaftung nach § 69 AO bei gleichzeitiger faktischer Geschäftsführung. Der erkennende Senat ließ die Haftung der als Strohfrau eingesetzten formellen Geschäftsführerin zu, obwohl dieser de facto keinerlei eigener Verantwortungs- und Tätigkeitsbereich verblieb. Damit ergeben sich in dieser Konstellation direkt zwei Haftungsschuldner für die Finanzbehörde. Denn wer sich zur Führung einer Kapitalgesellschaft Strohleuten bedient und ansonsten die finanziellen und steuerlichen Geschicke dieser bestimmt, ist als faktischer Geschäftsführer zu betrachten, der unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 69, 35 AO für die (Umsatz-)Steuerschulden dieser einzustehen hat (vgl. z. B. FG Münster v. 29.8.2019, 5 K 4028/16 U, vgl. dazu Kersten in eNews Steuern Nr. 40/2019 v. 7.10.2019).

VI. Gewerbesteuer

1. Gewerbesteuerpflicht eines Grundstückshändlers frühestens ab Erwerb der ersten Immobilie

Der Bundesfinanzhof hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines Grundstückshändlers frühestens mit dem Abschluss eines Kaufvertrages über eine erste Immobilie beginnt. Erst durch den entsprechenden Kauf sei er in der Lage, seine Leistung am Markt anzubieten.

BFH, Urteil vom 01. September 2022 - IV R 13/20

I. Sachverhalt

Im Streitfall ist die Klägerin, eine Anfang 2011 gegründete Gesellschaft, deren Wirtschaftsjahr am 01.06. eines Jahres beginnt und am 31.05. des Folgejahres endet, als gewerbliche Grundstückshändlerin tätig. Im Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) hatte sie zwar den Erwerb eines ersten Grundstücks vorbereitet, zum Abschluss des entsprechenden Kaufvertrages kam es jedoch erst im Juni 2012 und damit im Wirtschaftsjahr 2012/2013.

Das Finanzamt erkannte den von der Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 erklärten Verlust von rund einer Million Euro nicht an. Es war der Auffassung, die von der Klägerin im Wirtschaftsjahr 2011/2012 unternommenen Akquisitionstätigkeiten könnten noch keine Gewerbesteuerpflicht begründen. Die Feststellung des erklärten Gewerbeverlustes sei daher ausgeschlossen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat die Auffassung des Finanzamts jetzt bestätigt. Er hob die Entscheidung des Finanzgerichts auf und wies die Klage ab.

Ein gewerblicher Grundstückshändler nehme seine werbende Tätigkeit frühestens mit der Anschaffung der ersten Immobilie auf. Maßgeblich sei der Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrages, denn erst hierdurch werde er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten. Vorbereitungsmaßnahmen, die dem Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrages dienen, genügen demgegenüber nicht.

2. Erweiterte Kürzung bei Überlassung von Gewerberäumen an geringfügig beteiligte Genossin

Der Bundesfinanzhof hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass die Überlassung relativ unwesentlichen Grundbesitzes -eines Ladengeschäftes- an eine mit nur etwa 1/6000 beteiligte Genossin, den diese für ihren Gewerbebetrieb nutzt, auch dann der erweiterten Kürzung bei der Genossenschaft entgegensteht, wenn der vom Betrieb der Genossin erzielte Gewerbeertrag den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht erreicht.

BFH, Urteil vom 29. Juni 2022 - III R 19/21

I. Hintergrund

Der Gewinn von Unternehmen, die u.a. ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, wird für Zwecke der Gewerbesteuer um den auf die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes entfallenden Teil gekürzt. Diese Kürzung wird jedoch versagt, wenn der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient.

II. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Genossenschaft, die ausschließlich Wohnungen und gewerblich genutzte Flächen vermietet. Eine ihrer gewerblichen Mieterinnen betrieb darin ein Einzelhandelsgeschäft, dessen Gewinne unter dem gewerbesteuerlichen Freibetrag i.H. von 24.500 € lagen. Um auch eine Wohnung anmieten zu können, erwarb sie einen Genossenschaftsanteil.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte als Vorinstanz entschieden, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren sei, weil die Genossin nur geringfügig beteiligt und ihr Unternehmen selbst keiner Gewerbesteuerbelastung ausgesetzt sei.

Der BFH hat demgegenüber die erweiterte Kürzung abgelehnt und ausgeführt, dass eine Gesamtbetrachtung, wonach das Zusammenkommen mehrerer "Bagatellaspekte" die Nichtanwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG rechtfertigt, obwohl diese für sich -einzeln genommen- die Nichtanwendung der Vorschrift nicht rechtfertigen würden, im Gesetz keine Stütze finde.

Es sei Sache des Gesetzgebers, derartige unbillig erscheinende Ergebnisse zu vermeiden, wie dies kürzlich hinsichtlich des Ausschließlichkeitsgebots des § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG geschehen ist (vgl. § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG n.F.).

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Umwandlungsbedingte Mehrabführungen

Der BFH urteilte zu umwandlungsbedingten Mehrabführungen und entschied gegen den BMF-Umwandlungssteuererlass v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 Rz. Org.33.

Streitig war, ob umwandlungsbedingte Mehrabführungen als organschaftlich oder aber als vor- bzw. außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen zu behandeln sind.

Aus der Qualifikation resultiert ggf. eine Steuerpflicht auf Ebene der Organträgerin.

Es wurde in der Literatur schon vor der Änderung des § 14 KStG auf die Probleme dieser Qualifikation hingewiesen.

BFH v. 21.2.2022 – I R 51/19,

I. Hintergrund:

Im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist das Einkommen einer Organgesellschaft dem Träger des Unternehmens (Organträger) körperschaftsteuerlich zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Hierzu hat die Organgesellschaft sich u.a. durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG zu verpflichten, ihren ganzen Gewinn an diesen Organträger abzuführen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Weichen handels- und steuerrechtlicher Gewinn voneinander ab, kommt es zu sog. „Mehr- bzw. Minderabführungen“.

Übersteigt der abgeführte Gewinn laut Handelsbilanz das steuerliche Ergebnis, liegt eine Mehrabführung vor.

Die Rechtsfolgen von Mehrabführungen divergieren nach ihrer vororganschaftlichen bzw. organschaftlichen Entstehung (§ 14 Abs. 3, 4 KStG). Die Bestimmung des Begriffs „Verursachung“ und der relevante Zeitpunkt werden gesetzlich nicht definiert (Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 835).

- Mehrabführungen „in vororganschaftlicher Zeit“ (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG) gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger und unterliegen der Dividendenbesteuerung.
- Mehrabführungen „in organschaftlicher Zeit“ führten beim Organträger zu einem besonderen passiven Ausgleichsposten, der erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 14 Abs. 4 Satz 1, 2 KStG a.F.).

II. Sachverhalt:

Im Entscheidungsfall waren zwei inländische Kapitalgesellschaften im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft verbunden. Im Jahr 2008 wurden mehrere verbundene Gesellschaften auf die Organgesellschaft verschmolzen. Die übertragenden Gesellschaften beantragten den steuerlichen Buchwertansatz. Die übernehmende Organgesellschaft aktivierte die von beiden Gesellschaften übergegangenen Wirtschaftsgüter in ihrer Handelsbilanz zum

31.12.2008 unter Aufdeckung der stillen Reserven, steuerlich zu Buchwerten. Der Unterschiedsbetrag zwischen handelsbilanziellen und dem steuerbilanziellen Ansatz führte zu einer Mehrabführung, den die Organträgerin als „organschaftlich“ i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG behandelte. Sie bildete in ihrer Steuerbilanz einen besonderen passiven Ausgleichsposten in gleicher Höhe (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG). Bei der Organgesellschaft wurde das Einlagekonto entsprechend gemindert (§ 27 Abs. 6 KStG). Das Finanzamt war der Auffassung, dass die durch die Verschmelzungen und die damit verbundene Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz entstandene Mehrabführung eine außer- bzw. vororganschaftlich verursachte Mehrabführung darstelle, die als Gewinnausschüttung an den Organträger zu behandeln sei. Der Ansatz des zusätzlichen Beteiligungsertrags führte bei der Organträgerin zu einer Einkommenserhöhung i.H.v. 5 % des Betrags (§ 8b Abs. 1, 5 KStG).

III. Entscheidung des Gerichts:

Im Streitfall liegt nach Auffassung des BFH eine organschaftliche Mehrabführung i.S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG vor.

Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“: § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG spricht von „Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben“. Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Mehr-/Minderabführung in vororganschaftlicher Zeit verursacht ist, wurde bislang zwischen der unmittelbaren und der letztlich zugrundeliegenden Ursache unterschieden, so dass es auf die „historische Veranlassung“ ankommen sollte. Das Finanzamt hatte darauf abgestellt, dass die Mehrgewinne auf stillen Reserven beruhen, die vor der Organschaft gebildet wurden. Der BFH hingegen versteht das Tatbestandsmerkmal „vororganschaftlich“ in § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG nur (und streng) zeitlich, nicht sachlich. Der Geschäftsvorfall, auf den die Differenz zwischen handelsbilanziellem Jahresüberschuss und Steuerbilanzgewinn zurückgeht, muss erstmalig in einer Handels- bzw. Steuerbilanz vor Wirksamwerden des Ergebnisabführungsvertrags zu bilanzieren gewesen sein. Die Verschmelzungen und die Entscheidung über die Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 24 UmwG erfolgte hingegen zweifelsfrei während der Zeit des Organschaftsverhältnisses. Für dieses rein zeitbezogene Verständnis spräche auch der Zweck des § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG. Danach sollen Gewinne, die bei der Organgesellschaft bereits vor Begründung des Organschaftsverhältnisses besteuert wurden, handelsrechtlich aber erst nach der Begründung des Organschaftsverhältnisses entstehen und an den Organträger abgeführt werden, noch der Dividendenbesteuerung beim Organträger unterliegen.

Unterlassene Teilwertabschreibung: Das FG Hamburg v. 30.6.2022 – 6 K 40/21, juris, hat auf der Grundlage des aktuellen BFH-Urteils ein Folgeurteil zu einer Teilwertabschreibung, die im Jahr vor der Organschaft unterlassen wurde, zu der Frage der vororganschaftlichen Mehrabführung Stellung genommen.

Neuregelung KöMoG 2022: Der BFH grenzt das Tatbestandsmerkmal von in organschaftlicher Zeit verursachter Mehrabführungen von solchen mit Ursache in vororganschaftlicher Zeit ab. Diese Abgrenzung bleibt auch nach der Neuregelung durch das KöMoG v. 25.6.2021 (BStBl. I 2021, 889; s. Centrale-Rundbrief 7/2021) relevant. Ab Veranlagungszeitraum 2022 sind für in organschaftlicher Zeit verursachte Minder- und Mehrabführungen keine Ausgleichsposten mehr zu bilden. Mehrabführungen mit Ursache in organschaftlicher Zeit gelten als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger, entsprechende Minderabführungen als Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft (§ 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des KöMoG). Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten weiterhin als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 3 KStG).

A		Mindestbesteuerung	33
Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher		O	
Tätigk	56	öffentliche Verkehrsmittel	40
Abwasserentsorgung und Müllabfuhr.....	52	optimale steuerliche Verlustnutzung	32
anschaffungsnahe Herstellungskosten	64	optimalen steuerlichen Verlustnutzung	32
B		Option zur Körperschaftbesteuerung	78
Bewertung der Einlage	60	P	
D		Passive Entstrickung.....	66
DAC 7-Richtlinie	21	R	
degressive AfA	31	Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung	94
Doppelbesteuerung - Altersvorsorge	48	S	
E		Sperrfristverletzung nach der Realteilung.....	53
eigene Einkünfte - § 33a Abs. 1 S. 5 EStG.....	35	Strafverteidigungskosten	42
Einlagelösung	12	U	
Entschädigungszahlung als vGA.....	71	Übergewinnsteuer.....	10
Erste Tätigkeitsstätte von Leiharbeitnehmern	44	Umlegungsverfahren	68
Erweiterte Kürzung	107	Umsatzsteuer-Vorauszahlung des Vorjahres.....	62
F		Umwandlungsbedingte Mehrabführungen	108
Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer	85	Unangekündigte Wohnungsbesichtigung.....	98
Familienheimfahrten	37	V	
G		Veräußerungsgewinn nach § 21 Abs. 1 Satz 1	
Grundstückshändler.....	106	UmwStG	74
H		Versand mehrerer Steuerbescheide.....	101
Haftung nach § 69 AO.....	103	Vorsteuerabzug einer Holding.....	90
Handwerkerleistungen.....	58	Vorsteuerabzug oder Vorsteuerberichtigung.....	92
häusliches Arbeitszimmer.....	47	Vorsteueraufteilung nach § 15 Absatz 4	
Heilbehandlung.....	88	UStG	23
I		W	
Inflationsausgleichsprämie	6	Werbung des Arbeitgebers.....	39
J		Werbungskosten für Familienheimfahrten.....	41
Jahressteuergesetzes 2022	29	Z	
M		Zeitpunkt der Entstehung eines	
Minder- und Mehrabführungen	12	Auflösungsverlustes.....	51
		Zinsen aus nicht fremdüblichem Vertrag.....	50