

Steuerrecht aktuell

I/2021

Rotenburger Akademie für

Steuerrecht und

Betriebswirtschaft

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

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

A.	NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG.....	5
I.	DRITTES CORONA-STEUERHILFEGESETZ	5
II.	ÜBERBLICK UND HANDLUNGSBEDARF ZUM JSTG 2020.....	11
III.	ÄNDERUNGEN DES UMSATZSTEUERRECHTS DURCH DAS JSTG 2020	24
IV.	RÜCKKLAGE FÜR ERSATZBESCHAFFUNG (R 6.6 ESTR).....	28
V.	NEUES BMF-SCHREIBEN FÜR VOM ARBEITGEBER GEWÄHRTE VORTEILE FÜR ELEKTROFAHRZEUGE.....	29
VI.	KONSEQUENZEN DES Austritts DES VEREINIGTEN KÖNIGREICHS GROSSBRITANNIEN UND NORDIRLAND AUS DER EUROPÄISCHEN UNION.....	33
VII.	BESTEuerung VON MIETEINKÜNFten GEM. § 21 ESTG BEIM AusBLEIBEN VON MIETEINNAHMEN AUFGRUND DER CORONA-KRISE.....	34
VIII.	BETRIEBLICHER SCHULDZINSENABZUG NACH § 4 ABSATZ 4A ESTG	38
IX.	ANWENDUNGSSCHREIBEN ZUR STEUERLICHERN FÖRDERUNG DER ENERGETISCHEN GEBÄUDESANIERUNG.....	40
B.	URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN	43
I.	EINKOMMENSTEUERRECHT	43
1.	<i>Lohnsteuer bei Firmenfitness-Programmen.....</i>	43
2.	<i>Absolvierung eines Auslandssemesters kann zu abzugsfähigen Werbungskosten führen..</i>	45
3.	<i>Biberschaden: Keine Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen.....</i>	47
4.	<i>Rentenversicherung: BFH bestätigt steuerfreie Beitragsersatzung.....</i>	49
5.	<i>Zuteilung von Aktien im Rahmen eines Spin-off</i>	52
6.	<i>Profi-Fußball: Beiträge für Sportunfähigkeitsversicherung sind keine Werbungskosten .</i>	54
7.	<i>Firmenwagen: Anschein der privaten Nutzung reicht aus</i>	56
8.	<i>Eintritt in eine vermögensverwaltende KG: Kein Abzug von bei der Gesellschaft nicht abziehbaren Schuldzinsen im Sonderbereich</i>	59
9.	<i>Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erzielt gewerbliche Einkünfte.....</i>	62
10.	<i>Zum Begriff der erzieherischen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.....</i>	63
11.	<i>Weite Auslegung des Begriffs „Sonderbetriebsvermögen II“</i>	65
12.	<i>Personengesellschaft: Teilverkauf und Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers</i>	68
13.	<i>Online-Handel: Wann sind eBay-Verkäufe gewerblich?.....</i>	71
II.	KÖRPERSCHAFTSTEUER	73
1.	<i>Finanzielle Eingliederung bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft</i>	73
2.	<i>Zur körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.....</i>	75
3.	<i>Darlehen zwischen GmbH und Gesellschafter: Wann liegt vGA vor?.....</i>	77
III.	UMSATZSTEUER	79
1.	<i>Zum Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung</i>	79
2.	<i>EuGH-Urteil: Umsatzsteuer für die Überlassung des Firmenwagens?</i>	82
3.	<i>Aufsichtsratsvergütung eines Sportvereins unterliegt nicht der Umsatzsteuer</i>	85
4.	<i>Immobilien: Aufteilung der Vorsteuer bei Mischnutzung.....</i>	87
IV.	GEWERBESTEUER	89
1.	<i>Erweiterte Kürzung bei Mitvermietung eines zur Nutzung einer Dienstbarkeit angemieteten Gebäudeteils</i>	89
2.	<i>Ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG teleologisch einzuschränken?.....</i>	92
3.	<i>Keine Geltung gewerbesteuerlicher Fehlbeträge bei Abspaltung.....</i>	95
V.	UMWANDLUNGSSTEUERRECHT	97
1.	<i>Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile im notwendigen Sonder-BV II gehalten werden</i>	97
2.	<i>Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft</i>	101
VI.	ABGABENORDNUNG	103
1.	<i>Außenprüfung: Anspruch auf persönliche Schlussbesprechung?</i>	103
VII.	GRUNDERWERBSTEUER	105
1.	<i>Minderung der Grunderwerbsteuer bei Instandhaltungsrücklage?</i>	105
VIII.	ERBSCHAFTSTEUERRECHT.....	107
1.	<i>Übertragungszeitpunkt kann bei einer GmbH & Co. KG den Steuervorteil kosten</i>	107

IX.	EIN PRAKTISCHER FALL	110
1.	<i>Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern: strenge oder modifizierte Trennungstheorie?</i>	<i>110</i>
C.	WICHTIGE ENTSCHEIDUNGEN AUS DEM UNTERNEHMENSTEUERRECHT	
2020	115	

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Drittes Corona-Steuerhilfegesetz

Gegenstand der Änderungen / Neuerungen	Rechtsgrundlagen/ Geplanter Zeitpunkt des Inkrafttretens
Einkommensteuer	
<p>Neuerliche Anhebung der Höchstbetragsgrenze beim steuerlichen Verlustrücktrag für 2020 und 2021</p> <p>Der steuerliche Verlustrücktrag wird für die Jahre 2020 und 2021 nochmals auf maximal 10 Mio. € (bislang 5 Mio. €) bzw. 20 Mio. € (bei Zusammenveranlagung; bislang 10 Mio. €) erweitert. Dies gilt auch für die Betragsgrenzen beim vorläufigen Verlustrücktrag für 2020.</p> <p>Praxishinweise:</p> <p>Die Regelungen gelten sowohl für natürliche Personen als auch für Unternehmen bzw. Körperschaftsteuerbescheide.</p> <p>Bislang (bis 2019) ist ein Verlustrücktrag bis zu einem Betrag von maximal 1 Mio. € bei Ehegatten, die nach § 26 EStG und § 26b EStG zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 2 Mio. € vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums – vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen – abzuziehen.</p> <p>Generell können Verluste eines Veranlagungsjahres auf Antrag mit den positiven Einkünften aus anderen Jahren steuerlich verrechnet werden. Dies gilt für das Vorjahr sowie alle Folgejahre, in denen die unausgeglichenen Verluste wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte der anderen Jahre abgezogen werden können.</p> <p>Beim Verlustrücktrag erhalten Steuerzahler postwendend eine Erstattung.</p>	<p>Artikel 1:</p> <p>§ 10d Abs. 1 S. 1 EStGi.V.m. § 52 Abs. 18b S. 1 EStG sowie § 111 Abs. 3 EStG</p> <p>Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl.</p> <p>(Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes)</p>

<p>Beim Verlustvortrag müssen sie hingegen einige Zeit auf den Geldrückfluss warten.</p> <p>Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurden die Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag für Verluste des Veranlagungszeitraums 2020 und 2021 von 1 Mio. € auf 5 Mio. € (bei Zusammenveranlagung von 2 Mio. € auf 10 Mio. €) angehoben (vgl. BC 2020, 300 ff., Heft 7).</p> <p>Doch mit den roten Zahlen kann nicht unbegrenzt jongliert werden, weshalb der Verlustübertrag ins Vorjahr nur eingeschränkt möglich ist: für maximal ein Jahr und 10 Mio. € (für Ehepaare maximal 20 Mio. €). Dann ändert das Finanzamt bereits ergangene Steuerbescheide, und die Steuerbelastung für das betroffene Jahr wird geringer. Soweit kein Ausgleich mit dem Vorjahr erfolgt ist, wird der Minusbetrag für die Zukunft konserviert, und das Finanzamt stellt den Verlust per gesondertem Bescheid fest.</p> <p>Der Verlustrücktrag ist jedoch nicht immer lukrativ. Da der Verlust vor den Sonderausgaben und den außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt wird, können diese unter den Tisch fallen, sofern der Rücktrag das zu versteuernde Einkommen bis auf 0 € absenkt.</p>	
<p>Reduzierung des steuerlichen Verlustrücktrags für 2022 auf den alten Rechtsstand</p> <p>Der steuerliche Verlustrücktrag wird für das Jahr 2022 wieder auf maximal 1 Mio. € bzw. 2 Mio. € (bei Zusammenveranlagung) verringert.</p> <p>Der steuerliche Verlustrücktrag ist ab dem Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden (§ 52 Abs. 18b S. 2 EStG).</p>	<p>Artikel 2:</p> <p>§ 10d Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 18b S. 2 EStG</p> <p>Inkrafttreten am 1.1.2022</p> <p>(Art. 7 Abs. 2 des Gesetzes)</p>

<p>Einmaliger Kinderbonus von 150 € im Jahr 2021</p> <p>Für jedes im Monat Mai 2021 kindergeldberechtigte Kind wird für den Monat Mai 2021 ein Einmalbetrag in Höhe von 150 € gezahlt. Ein Anspruch in Höhe des Einmalbetrags von 150 € für das Kalenderjahr 2021 besteht auch für ein Kind, für das nicht für den Monat Mai 2021, jedoch für mindestens einen anderen Kalendermonat im Kalenderjahr 2021 ein Anspruch auf Kindergeld besteht.</p> <p>Praxishinweis:</p> <p>Familien müssen den Kinderbonus nicht beantragen, sondern er wird ihnen direkt ausgezahlt.</p> <p>Der Einmalbetrag wird im Rahmen der bei der Einkommensteuerveranlagung durchzuführenden Vergleichsrechnung berücksichtigt.</p> <p>Der Kinderbonus wird <u>nicht</u> auf die Sozialleistungen angerechnet und mindert <u>nicht</u> die Unterhaltsleistungen.</p>	<p>Artikel 1 und 4:</p> <p>§ 66 Abs. 1 S. 2 bis 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 3 BKGG (Bundeskindergeldgesetz)</p> <p>Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl.</p> <p>(Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes)</p>
<p>Anpassung von Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2019</p> <p>Auf Antrag wird der für die Bemessung der Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2019 zugrunde gelegte Gesamtbetrag der Einkünfte pauschal um 30% gemindert. Voraussetzung für die Anwendung ist, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden. Das gilt <u>nicht</u>, soweit in dem Gesamtbetrag Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) enthalten sind. Die Möglichkeit, im Einzelfall unter Einreichung detaillierter Unterlagen (z.B. betriebswirtschaftliche Auswertungen) einen höheren rücktragsfähigen Verlust darzulegen, bleibt davon unberührt.</p> <p>Die pauschale Minderung darf 10 Mio. € bei Ehegatten, die nach den §§ 26 und 26b EStG zusammenveranlagt werden, 20 Mio. € nicht überschreiten.</p>	<p>Artikel 1:</p> <p>§ 110 EStG</p> <p>Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl.</p> <p>(Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes)</p>

Bestandskräftige Einkommensteuerbescheide für 2019 vor dem Inkrafttreten bzw. 14 Tage nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes: Nachträglicher Antrag auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020

Die Änderung soll auch den Steuerpflichtigen die Inanspruchnahme des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 unter Berücksichtigung der neuen Höchstbetragsgrenzen ermöglichen, bei denen die Steuerfestsetzung für 2019 bereits vor oder innerhalb von 14 Tagen nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes bestandskräftig geworden ist. Diese Steuerpflichtigen sollen nach Inkrafttreten des Gesetzes noch **mindestens einen Monat Zeit haben**, um den Antrag auf Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 gegebenenfalls nachholen zu können bzw. ihren Antrag entsprechend zu erweitern.

Der Steuerbescheid für 2019 ist im Fall der **nachträglichen Antragstellung** insoweit zu ändern.

Praxishinweis:

Nach Durchführung der Veranlagung für 2020 und der damit verbundenen regulären Anwendung des § 10d EStG kann der Antrag auf Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 allerdings nicht mehr gestellt werden.

Artikel 1:

§ 111 Abs. 8 EStG

Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl.

(Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes)

Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2021 bei der Steuerfestsetzung für 2020

Ermöglicht werden soll im Rahmen der Steuerfestsetzung für 2020 die Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2021. **Voraussetzung** dafür ist, dass die Vorauszahlungen für 2021 auf 0 €herabgesetzt wurden.

Ebenso wird die Möglichkeit eröffnet, die **Stundung** gemäß § 111 Abs. 4 EStG auch für die **Nachzahlung** bei der Steuerfestsetzung 2020 zu beantragen.

Praxishinweis:

Der **pauschal ermittelte (vorläufige) Verlustrücktrag aus 2021** beträgt 30% der maßgeblichen Einkünfte, die der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2019 zugrunde gelegt wurden (maximal 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung). Auf dieser Grundlage werden die Vorauszahlungen für 2020 neu berechnet. Eine Überzahlung wird erstattet. **Nicht berücksichtigt** werden dürfen bei der Berechnung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2021 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind.

Hierzu ist ein **Antrag** beim zuständigen Finanzamt erforderlich, dessen Grundlage der (vorläufige) pauschal ermittelte Verlust für das aktuelle Jahr 2021 ist. Für den Veranlagungszeitraum 2021 ist hierbei eine **Einkommensteuererklärung** abzugeben.

Sollten sich im zweiten Schritt – bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für 2021 – keine rücktragsfähigen negativen Einkünfte (gemäß § 10d Abs. 1 S. 1 EStG) ergeben oder verzichtet der Steuerpflichtige (gemäß § 10d Abs. 1 S. 5 EStG) ganz oder

Artikel 1:

§ 111 Abs. 9 EStG

Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl.

(Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes)

<p>teilweise auf die Anwendung von § 10d Abs. 1 S. 1 EStG, ist der Steuerbescheid für 2020 zu ändern, soweit ein Verlustrücktrag aus 2021 tatsächlich nicht zu gewähren ist. In allen anderen Fällen ist der Steuerbescheid für 2020 aufgrund des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 S. 1 i.V.m. S. 3 EStG zu ändern.</p> <p>Führt die Herabsetzung von Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2020 aufgrund eines voraussichtlich erwarteten Verlustrücktrags für 2021 zu einer Nachzahlung bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2020, so wird diese auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2020 gestundet. Stundungszinsen werden <u>nicht</u> erhoben (§ 111 Abs. 4 EStG). Im Klartext: Die gestundete Nachzahlung für 2020 ist spätestens einen Monat nach der Veranlagung 2021 an das Finanzamt zu entrichten</p>	
Umsatzsteuer	
<p>Verlängerung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen – mit Ausnahme der Abgabe von Getränken – vom 1.7.2021 bis zum 31.12.2022</p> <p>Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7% (ursprünglich 19%) für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen wird – mit Ausnahme der Abgabe von Getränken – über den 30.6.2021 hinaus bis zum 31.12.2022 befristet.</p> <p>Neben der Gastronomie profitieren hiervon auch andere Bereiche, wie Cateringunternehmen, der Lebensmittelhandel, Bäckereien und Metzgereien, soweit sie mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen entsprechende Dienstleistungen erbringen.</p>	<p>Artikel 3: § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl. (Art. 7 Abs. 1 des Gesetzes)</p>

II. Überblick und Handlungsbedarf zum JStG 2020

Änderungen des EStG

Steuerbefreiungen

[1]

Der Auszahlungszeitraum für die sog. „Corona-Beihilfe“, welche nach § 3 Nr. 11a EStG bis zur Höhe von 1.500 € steuerfrei gewährt werden kann, wenn sie durch den Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird (zum Zusätzlichkeitserfordernis s. unten Tz. 17), ist bis zum 30.6.2021 ausgeweitet worden. Es verbleibt aber bei der Obergrenze für die Steuerfreiheit von insgesamt 1.500 €. Eine neuerliche Inanspruchnahme dieses Freibetrags im ersten Hj. 2021 ist mit der Ausweitung des Auszahlungszeitraums nicht verbunden. Vielmehr soll allein sichergestellt werden, dass bei einer zeitlich verteilten Auszahlung einer Corona-Beihilfe auch jener Teil bis zur Obergrenze von insgesamt 1.500 € steuerfrei bleibt, der erst nach dem 31.12.2020, aber vor dem 1.7.2021 ausgezahlt werden sollte.

[2]

Die Steuerfreiheit für Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung von einem Dritten in § 3 Nr. 19 EStG wird mit Wirkung bereits für den VZ 2020 auf Beratungsleistungen zur beruflichen Neuorientierung bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausgedehnt. Davon umschlossen sind auch Kosten für die Begleitung eines gekündigten Mitarbeiters bis zum Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages oder einer Existenzgründung, vgl. Niermann, DB 2021, 142. Die Leistungen dürfen – ebenso wie jene zur Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers – keinen überwiegenden Belohnungscharakter haben.

[3]

Die Übungsleiterpauschale in § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG wird ab dem VZ 2021 von 2.400 € auf 3.000 € sowie die Ehrenamtspauschale in § 3 Nr. 26a EStG von 720 € auf 840 € erhöht.

[4]

Die in § Nr. 28a EStG geregelte Steuerfreiheit für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und zum Saisonkurzarbeitergeld, welche bislang auf Lohnzahlungen für Zeiträume beschränkt war, die vor dem 1.1.2021 enden, ist um ein Jahr verlängert worden.

Steuerliche Gewinnermittlung

[5]

Der Bundesrat hatte neuerlich vorgeschlagen, die Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter in § 6 Abs. 2 EStG von 800 € auf 1.000 € anzuheben und im Gegenzug die Regelung zur Poolabschreibung in § 6 Abs. 2a EStG aufzuheben, vgl. BR-Drucks. 530/20 (Beschluss) v. 9.10.2020, 5. Dieser aus Sicht der Beratungspraxis sinnvolle Regelungsvorschlag ist nicht Teil des JStG 2020 geworden.

[6]

Die Regelungen zum Investitionsabzugsbetrag in § 7g UStG haben eine umfassende Neuausrichtung erfahren. Nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG werden erstmals für ein Wj., das nach dem 31.12.2019 endet, die betriebsbezogenen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags dahingehend vereinheitlicht, dass zur Prüfung lediglich eine Gewinngrenze von 200.000 € heranzuziehen ist (diese Grenze gilt – unabhängig von der Zahl der Gesellschafter – auch für Kapital- und Personengesellschaften).

[7]

In früheren Jahren belief sich die Gewinngrenze auf 100.000 € und war nur für Betriebe heranzuziehen, für die der Gewinn über eine Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wurde. Die Gewinngrenze gilt nunmehr auch, wenn für den Betrieb bilanziert wird. Im Gegenzug entfallen die bislang einschlägigen Grenzen, die sich nach der Höhe des steuerlichen Eigenkapitals oder – bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben – nach dem Wirtschaftswert bemessen.

Hinweis: Der maßgebliche Gewinn versteht sich stets ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge. Der Investitionsabzugsbetrag kann demzufolge nur beansprucht werden, wenn sich der Gewinn ohne seine Berücksichtigung auf höchstens 200.000 € beläuft.

[8]

Nach § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Investitionsabzugsbetrag zudem bis zu 50 % (statt: 40 %) der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Es bleibt aber nach § 7g Abs. 1 Satz 4 EStG bei der Obergrenze von 200.000 €. Nach wie vor müssen die Anlagegüter, für welche der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden soll, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie im Folgejahr zu mindestens 90 % in einer inländischen Betriebsstätte betrieblich genutzt werden, vgl. dazu kritisch Ammermann, DB 2020, 2433. Neu ist aber, dass es erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.2019 endet, auch ausreicht, wenn die Investitionsobjekte nach Anschaffung oder Herstellung teilweise oder insgesamt – auch längerfristig – vermietet werden. Schädlich wäre demgegenüber eine unentgeltliche Überlassung, vgl. Hörster, NWB 2020, 2731.

Hinweis: Zu einer Ausweitung der Bildung des Investitionsabzugsbetrags auch für abnutzbare immaterielle Anlagegüter, wie sie der Bundesrat vorgeschlagen hatte, vgl. BR-Drucks. 503/20 (Beschluss) v. 9.10.2020, 10, ist es nicht gekommen.

[9]

Rechtsprechungsbrechend, vgl. entgegenstehend BFH-Beschl. VI R 44/16 v. 15.11.2017, BStBl. 2019 II, 466, ist in § 7g Abs. 7 Satz 2, 3 EStG geregelt worden, vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene Investitionsabzugsbeträge könnten ausschließlich bei Investitionen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft gewinnerhöhend hinzugerechnet werden. Entsprechendes gilt für Investitionsabzugsbeträge, die vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden: Sie können nur bei Investitionen dieses Mitunternehmers in seinem Sonderbetriebsvermögen hinzugerechnet werden. Dieser – einschränkende – Teil

der Neuregelung ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in Wj. in Anspruch genommen werden, welche nach dem 31.12.2020 enden.

[10]

Durch eine Änderung in § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG kommt es zudem zu einer Beschränkung der nachträglichen Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen. Ziel des Gesetzgebers ist, ungewollte Gestaltungen, insbesondere die Verwendung von Investitionsabzugsbeträgen für Investitionen, die zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages bereits angeschafft oder hergestellt worden sind, zu vermeiden. So sieht die neue Fassung der Norm vor, es sei Anspruchsvoraussetzung, dass das begünstigte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages noch nicht angeschafft oder hergestellt worden ist. Die Neuregelung betrifft ausschließlich nachträglich beantragte Investitionsabzugsbeträge, die nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der erstmaligen Steuerfestsetzung oder der erstmaligen gesonderten Feststellung in Anspruch genommen werden – mithin nach Ablauf der Einspruchsfrist von einem Monat. Der Gesetzgeber will auf diese Weise ermöglichen, dass bis zum Ende der für die erstmalige Steuerfestsetzung geltenden Einspruchsfrist die geltend gemachten Abzugsbeträge weiterhin für begünstigte Wirtschaftsgüter verwendet werden können. Eine erstmalige Inanspruchnahme auf der Grundlage eines Änderungsantrages nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO soll jedoch ebenso ausgeschlossen werden wie die praxisübliche Inanspruchnahme im Rahmen einer Bp., bei der ein festgestelltes Mehrergebnis kompensiert werden soll.

Hinweis: Auch hier handelt es sich um eine Nichtanwendungsregelung, vgl. entgegenstehend BFH-Urt. I R 31/15 v. 28.4.2016, BStBl. 2017 II, 306; IV R 9/14 v. 23.3.2016, BStBl. 2017 II, 295; X R 15/14 v. 6.4.2016, BStBl. 2017 II, 295 (Abkehr vom früheren Erfordernis eines Finanzierungszusammenhangs).

[11]

Wird die Investition durchgeführt, kann der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag im Umfang von 50 % des Investitionsvolumens wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (er kann aber auch bis zum Ende des Investitionszeitraums fortgeführt werden). Eine Steuererhöhung kann indes dadurch vermieden werden, dass im selben Umfang ein steuermindernder Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen kann (der sodann die Bemessungsgrundlage für die AfA mindert). Zudem kann eine Sonderabschreibung von bis zu insgesamt 20 % der (verbleibenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der regulären Abschreibung zum Ansatz gebracht werden. Dies setzt voraus, dass der Betrieb zum Schluss des der Investition vorausgegangenen Wj. einen Gewinn von nicht mehr als 200.000 € erzielt hat.

[12]

Wichtiger Hinweis für Investitionsabzugsbeträge, die für das Jahr 2017 beansprucht wurden: Ist für das Wj. 2017 ein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden, so waren die Investitionen bis zum Ende des Jahres 2020 durchzuführen, um die rückwirkende Auflösung mit Zinsfolge zu vermeiden. Als coronabedingte Steuererleichterung verbleibt aber in diesem Falle gem. § 52 Abs. 16 EStG die Möglichkeit, die begünstigten Investitionen auch im kommenden Jahr 2021 vorzunehmen.

[13]

Zur Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen gem. § 7h EStG sowie bei Baudenkmalen gem. § 7i EStG ist jeweils geregelt worden, dass die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch genommen werden können, wenn „durch eine nicht offensichtlich rechtswidrige Bescheinigung“ der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen vorliegen. Bislang wurde insofern die Vorgabe gemacht, die Tatbestandsvoraussetzungen müssten „durch eine Bescheinigung“ nachgewiesen werden. – Die Neufassung soll erstmals auf offensichtlich rechtswidrige Bescheinigungen der zuständigen Gemeindebehörde anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2020 erteilt werden, vgl. § 52 Abs. 16a Satz 4 EStG.

Hinweis: Nach der Gesetzesbegründung, vgl. BR-Drucks. 503/20 v. 3.9.2020, 89, ist eine „offensichtliche Rechtswidrigkeit ... anzunehmen, wenn an dem Verstoß der streitigen Maßnahme/Bescheinigung gegen formelles und materielles Recht vernünftigerweise kein Zweifel besteht und sich deshalb die Rechtswidrigkeit aufdrängt (siehe auch Entscheidung des BVerwG vom 17. Januar 2017, NVwZ 2007, S. 709 ff.). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

- offensichtlich eine Rechtsgrundlage für die Erteilung der Bescheinigung fehlt,
- der Begünstigte die Bescheinigung durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren.“

Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

[14]

Die monatliche Freigrenze für Sachbezüge in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG wird ab dem Jahr 2022 von 44 € auf 50 € erhöht.

[15]

Nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG gelten vom Arbeitgeber veranlasste Verbilligungen im Hinblick auf die Überlassung von Wohnraum als steuerfreier Sachbezug, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens 2/3 des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 € je qm ohne umlagefähige Kosten beträgt. Diese Steuerbegünstigung wird bereits für den VZ 2020 auf verbilligte Wohnraumüberlassungen ausgeweitet, die auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG) oder bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Arbeitgeber auf dessen Veranlassung von einem entsprechend verbundenen Unternehmen durchgeführt werden.

[16]

Vielfach ist die Gewährung einer Steuerfreistellung oder einer Lohnsteuerpauschalierung für einen Bar- oder Sachbezug davon abhängig, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer insofern den Vorteil „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringt“, vgl. etwa § 3 Nr. 11a EStG („Corona-Beihilfe“), § 7 Nr. 15 EStG (Job-Ticket), § 3 Nr. 33 EStG (Kindergarten-Zuschüsse), § 3 Nr. 34 EStG (Maßnahmen zur betrieblichen Gesundheitsförderung), § 3 Nr. 34a EStG (Kinderbetreuung), § 3 Nr. 37 EStG (Fahrradüberlassung), § 3 Nr. 46 EStG (elektrisches Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einer Einrichtung des Arbeitgebers), § 8 Abs. 3 Satz 11 Halbsatz 2 EStG (Gutscheine und Geldkarten) oder – zur Lohnsteuerpauschalierung – § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG (Übereignung einer Ladevorrichtung

für Elektrofahrzeuge), § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG (Übereignung eines betrieblichen Fahrrads).

[17]

Nach dem BFH-Urt. VI R 32/18 v. 1.8.2019, BStBl. 2020 II, 106, war das Zusätzlichkeitserfordernis auch dann als erfüllt anzusehen, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume zunächst arbeitsrechtlich wirksam herabsetzten und sodann den Sachbezug vereinbarten. Diese Entscheidung ist mit einem Nichtanwendungserlass in Gestalt des BMF-Schr. IV C 5 – S 2334/19/10017 :002 v. 5.2.2020, BStBl. 2020 I, 222, belegt worden. Die dort – „im Vorgriff auf eine entsprechende Gesetzesänderung“ – aufgelisteten Erfordernisse dafür, dass die Leistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden und nicht lediglich ein Lohnformwechsel gegeben ist, vgl. dazu Thomas, DB 2020, 2034, sind nun im Rahmen des JStG 2020 in § 8 Abs. 4 EStG kodifiziert worden, vgl. BR-Drucks. 503/20 v. 3.9.2020; Seifert, NWB 2020, 2713. Wortgleich zum ergangenen Nichtanwendungserlass heißt es dort:

„(4) Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.“

Hinweis: Diese Neuregelung kann erforderlich machen, bei Hingabe von begünstigten Bar- oder Sachbezügen eine Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer zu treffen, nach der dieser bei Wegfall des begünstigten Bar- oder Sachbezugs kein Anrecht auf die arbeitgeberseitige Leistung hat, sondern ihre Freiwilligkeit ausdrücklich bestätigt. – Ist nach dieser Maßgabe etwa in den vergangenen Jahren freiwillig ein Urlaubsgeld gewährt worden, wird dem Zusätzlichkeitserfordernis entsprochen, wenn stattdessen im Zeitraum bis zum 30.6.2021 eine „Corona-Beihilfe“ bis zur Höhe von 1.500 € geleistet wird. Da das bisherige Urlaubsgeld freiwillig noch zur Auszahlung gebracht wurde, sind die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 EStG erfüllt.

[18]

Nach § 9 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG kann ein Arbeitnehmer für jeden Kalendertag, an dem er seine berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, einen Betrag von 5 € abziehen, höchstens aber 600 € im KJ. Diese Homeoffice-Pauschale kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn kein häusliches Arbeitszimmer vorliegt oder auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verzichtet wird. Auch wird die Homeoffice-Pauschale bei mehreren Tätigkeiten des Arbeitnehmers nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht, aber unabhängig davon je Arbeitnehmer gewährt, dass

etwaig eine Doppel- oder Mehrfachnutzung derselben Wohnung für Homeoffice-Tätigkeiten erfolgt, vgl. BT-Drucks. 19/25160 v. 10.12.2020, 207 f.; Hörster, NWB 2021, 94; Niermann, DB 2021, 144. Aus der Vorgabe, dass an dem jeweiligen Tag, für den die Homeoffice-Pauschale beansprucht wird, keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufgesucht werden darf, ergibt sich, dass die Homeoffice-Pauschale und die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht nebeneinander beansprucht werden können, vgl. auch Seifert, StuB 2021, 31; Hörster, NWB 2021, 93. Letztlich wirkt sich die Homeoffice-Pauschale bei Arbeitnehmern nur aus, wenn sie unter Einbeziehung weiterer Werbungskosten dazu führt, dass der Arbeitnehmer-Pauschbetrag iS des § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG iHv. 1.000 € überschritten wird, vgl. auch Kußmaul/Nauman/Schumann, StB 2021, 3. Die Homeoffice-Pauschale deckt alle raumzugehörigen Kosten ab. Daneben können aber Aufwendungen für Arbeitsmittel angesetzt werden, und zwar unabhängig von ihrer Verwendung im Homeoffice, vgl. BMF-Schr. IV C 6 – S 2145/07/10002:019 v. 6.10.2017, BStBl. 2017 I, 1320, Rz. 6, 8. – Die Homeoffice-Pauschale ist zeitlich befristet für die Jahre 2020 und 2021 anwendbar.

Hinweis 1:

Die Homeoffice-Pauschale kann bei Erfüllung der vorgenannten Tatbestandsvoraussetzungen gleichermaßen durch Selbständige und Mitunternehmer beansprucht werden (bei Letzteren sind sodann entsprechende Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der Feststellungserklärung für die Personengesellschaft zu deklarieren). Bei Arbeitnehmern ist sie nicht von einer Bescheinigung des Arbeitgebers abhängig, dass ein Arbeiten an der Tätigkeitsstätte untersagt oder nicht empfohlen wurde (anders als dies bei Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers der Fall sein kann, um einen Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG zu beanspruchen). Denkbar ist auch ein Sonderausgabenabzug der Homeoffice-Pauschale bei Berufsausbildungsaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG), vgl. Seifert, StuB 2021, 30.

Hinweis 2:

Fraglich ist, ob der Arbeitgeber eine steuerfreie Auslagererstattung iHv. 5 €pauschal (höchstens 600 €jährlich) für eine Homeoffice-Tätigkeit in Anwendung von § 3 Nr. 50 EStG gewähren kann, dies bejahend Seifert, StuB 2021, 31. – Auswirkungen hat die Inanspruchnahme der Pauschale für das Homeoffice auch bei Gestaltung eines Dienstfahrzeugs: Auf Grund des Ausschließlichkeitskriteriums kommt ein Ansatz der 0,03 %-Pauschale für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für Monate nicht in Betracht, in denen überwiegend die Tätigkeit im Homeoffice ausgeübt wurde (Gleiches gilt für ein Betriebsfahrzeug des Unternehmers oder Mitunternehmers).

Versorgungsleistungen

[19]

Laut § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 4 EStG ist Voraussetzung für den Abzug von Versorgungsleistungen als Sonderausgabe die Angabe der erteilten Identifikationsnummer gem. § 139b AO des Empfängers in der Steuererklärung des Leistenden. Dies gilt erstmals für den VZ 2021.

Gesellschafterforderungen und Kapitaleinkünfte

[20]

Im Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019, BGBl. 2019 I, 2875, ist das Folgende geregelt worden:

(a) Verluste aus Kapitalvermögen iS von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG (Termingeschäfte) dürfen gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG nur bis zur Höhe von 10.000 € mit Gewinnen nämlicher Art und mit Einkünften iS von § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG (Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften) ausgeglichen und – soweit dies nicht möglich ist – jeweils bis zur Höhe von 10.000 € jährlich vorgetragen werden (dies gilt für Verluste, die nach dem 31.12.2020 entstehen), vgl. § 52 Abs. 28 Satz 23 EStG.

(b) Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter oder aus einem sonstigen Ausfall der Wirtschaftsgüter iS des § 20 Abs. 1 EStG dürfen ebenfalls nur bis zur Höhe von 10.000 € mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Auch hier besteht eine Verlustvortragsmöglichkeit bis zu jährlich 10.000 € (insoweit gilt die Gesetzesverschärfung bereits für Verluste, die nach dem 31.12.2019 entstehen), vgl. § 52 Abs. 28 Satz 24 EStG.

Durch das Jahressteuergesetz 2020 ist die Betragsgrenze, bis zu welcher der Verlustausgleich zulässig ist, jeweils auf 20.000 € jährlich heraufgesetzt worden.

Hinweis: Es werden bereits verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelungen geltend gemacht, vgl. FAZ Nr. 3 v. 5.1.2021, 25, mit dem Hinweis, dass ein Anleger, der jeweils 100.000 € Gewinn und Verlust aus Termingeschäften gemacht habe, 80.000 € versteuern müsse, obwohl er im Ergebnis in seiner Leistungsfähigkeit nicht gesteigert sei, vgl. auch Dahm/Hoffmann, DStR 2020, 84; Dorn/Horstkötter, DB 2021, 137 (mit dem Hinweis, bei einer Ausbuchung statt verlustbehafteten Veräußerung von Aktien könne sich die Norm auch zum Vorteil des Stpfl. auswirken, da sie zwar die Verlustverrechnungsbeschränkung umschließen, innerhalb derselben aber einer Verrechnung mit allen Einnahmen aus Kapitalvermögen und nicht nur mit jenen aus der Veräußerung von Aktien gestalte). Auch betrifft die Norm nur das Privat-, nicht aber das Betriebsvermögen.

[21]

Auf Verluste von Gesellschafterforderungen iS des § 17 EStG ist die vorstehend unter Tz. 20 Buchst. b geschilderte Verlustausgleichsbeschränkung aber grds. dann nicht anzuwenden, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war. In dieser Konstellation führt der Forderungsausfall nämlich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der kreditnehmenden Kapitalgesellschaft gem. § 17 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 EStG. Insofern wird die Regelung des § 20 Abs. 6 EStG durch das Subsidiaritätsprinzip gem. § 20 Abs. 8 EStG verdrängt.

[22]

Diese Verdrängung nach Maßgabe des Subsidiaritätsprinzips gilt aber nur, wenn nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2a EStG auf Grund des Forderungsausfalls in Höhe des Nennwerts der Forderung gegeben sind. Dies ist nach meinem Dafürhalten zu bejahen, weil sich bereits aus dem Wortlaut des § 17 Abs. 2a EStG eine Gleichsetzung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehensverlustes mit offenen oder verdeckten Einlagen ergibt, für welche die Bewertung mit dem Nennwert zweifelsfrei ist.

Hinweis: Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt nach § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel „unter sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte“. Der erste Fall deckt die Situation bei Kriseneintritt – auch bei Darlehen, die stehengelassen werden (weil sie ein fremder Dritter – anders als ein Gesellschafter – zurückgefordert hätte) –, der zweite die Gewährung nach Kriseneintritt (die ein fremder Dritter nicht vorgenommen hätte).

[23]

Diese Auffassung indes ist nicht unstrittig. Vielmehr wird auch vertreten, bei sog. stehengelassenen Darlehen, mithin solchen, die nicht in der Krise oder mit Krisenbestimmung gewährt wurden, seien die nachträglichen Anschaffungskosten mit 0 € zu bewerten, vgl. Jachmann-Michel, BB 2020, 734; Ott, DStR 2020, 2341 mwN in Fn. 25. Der wertlose Teil der Gesellschafterforderung wäre dann als Ausfallverlust im Rahmen des § 20 Abs. 2, 4 EStG zu berücksichtigen, aA demgegenüber Ledvedag, GmbHR 2021, 20 (Rz. 27). Ist der darlehensgewährende Gesellschafter zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt, findet die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG keine Anwendung, vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG. Vielmehr führte ein Rückzahlungsverlust nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b iVm. Satz 2 EStG zu einer Verlustberücksichtigung von 100 %, während sich der Ausfall von Eigenkapital im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens lediglich zu 60 % steuerwirksam auswirkt, vgl. Ott, DStZ 2020, 742.

[24]

Letzterem wirkt eine Gesetzesänderung durch das JStG 2020 entgegen, wonach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG – und damit die Suspendierung der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG – nur noch einschlägig ist, „soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner [erg.: der Kapitalgesellschaft] Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen, und § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG 2. Halbsatz keine Anwendung findet“.

[25]

Durch diese gesetzliche Neuregelung ist die Nichtanwendbarkeit der Verlustausgleichsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG nur noch bei laufenden Kapitalerträgen denkbar und damit nicht mehr beim Ausfall von Gesellschafterforderungen. Die gesetzliche Neuregelung findet wegen ihrer belastenden Wirkung für Gesellschafterdarlehen, die bis zum 31.12.2020 ausgereicht werden, erst ab dem VZ 2024 und im Übrigen ab dem 1.1.2021 Anwendung, vgl. § 52 Abs. 33b EStG.

Hinweis: Die gesetzliche Neuregelung führt dazu, dass stehengelassene Darlehen bei Ausfall etwaig nur noch jährlich bis zur Höhe von 20.000 € mit anderen Kapitalerträgen zum Ausgleich gebracht werden können (die bekanntlich auch erst erzielt sein wollen), sofern im Rahmen des § 17 Abs. 2a EStG nicht stets der Nennwert angesetzt werden müsste (s. dazu oben Tz. 22 f.). Im Hinblick darauf ist erwägenswert, ein Gesellschafterdarlehen wie ehemals krisenbestimmt auszugestalten, mithin zu verabreden, dass es bei Kriseneintritt nicht abgezogen wird. Dies stellt die Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG sicher, welcher gegenüber dem neuen Besteuerungsregime nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG günstiger ist. – Im Übrigen ist die Gewährung von Eigenkapital (verdeckten Einlagen) gegenüber Fremdkapitalhilfen in den Kalkül zu ziehen.

[26]

Mit der gesetzlichen Neufassung von § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG soll auch in der Praxis bekannt gewordenen Gestaltungen begegnet werden, welche der Nutzung künstlich erzeugter Verluste iS des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG dienen, um diese in voller Höhe mit tariflich versteuerten Einkünften zu verrechnen, während korrespondierende positive Kapitalerträge der Abgeltungsteuer unterliegen.

Hinweis: Gemeint sind hier neben „Bondstripping-Gestaltungen“ offenbar sog. „Winner- und Loser-Papiere“. Es handelt sich um Zertifikate, die auf demselben Basiswert abgerechnet werden. Während das eine Papier auf einen steigenden Kurs des Basiswerts setzt, setzt das andere Papier – gegenläufig – auf dessen fallenden Kurs. Je nach Kursverlauf ist entweder das eine oder das andere Papier „Winner“ oder „Loser“. Durch den Verkauf des „Loser-Papiers“ an eine GmbH, an der der Kapitalanleger zu mindestens 10 % beteiligt ist, kann bisher ein nicht im Abgeltungssteuerregime gefangener Verlust generiert werden, der im Rahmen der tariflichen ESt. vollumfänglich mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten (zB §§ 16, 17 EStG) ausgeglichen werden kann, während der den Verlust ausgleichende Gewinn aus dem „Winner-Papier“ der Abgeltungsteuer unterliegt. Die Differenz der tariflichen ESt. zum Abgeltungsteuersatz ist der Arbitragegewinn des Stpfl., so Demuth, in: Mittelständische Steuerberatungspraxis 2020 (TT 66), 2020, Tz. H/9.

[27]

Nach § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG sind sowohl der Ertrag als auch die Anschaffungskosten von Anteilen mit 0 € anzusetzen, wenn der Stpfl. Anteile an einer ausländischen Körperschaft zugeteilt erhält, ohne dass er dafür eine Gegenleistung zu erbringen hat. Die Besteuerung des Wertzuwachses soll damit erst im Zeitpunkt der Veräußerung der eingebuchten Anteile erfolgen. – Dies ist nach § 52 Abs. 28 Satz 19 EStG auf die Zuteilung von Anteilen anzuwenden, wenn diese nach dem 31.12.2020 erfolgt und die die Zuteilung begründenden Anteile nach dem 31.12.2008 angeschafft worden sind.

Verbilligte Wohnraumüberlassung

[28]

In § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG ist die Angabe „66 Prozent“ durch die Angabe „50 Prozent“ ersetzt worden. Dies bedeutet, dass die Grenze, bei deren Erreichen die mit einer Wohnungsüberlassung verbundenen Aufwendungen grds. voll abzugsfähig sind, ab dem Jahr 2021 auf 50 % des Marktmietniveaus herabgesetzt wird. Eine Verkomplizierung erfährt die Rechtslage aber dadurch, dass bei einem Mietentgelt, welches mindestens 50 %, jedoch weniger als 66 % der ortsüblichen Miete ausmacht, eine Totalüberschussprognose vorzunehmen ist. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs soll für die Totalüberschussprognose unverändert das BMF-Schr. IV C 3 – S 2253 – 91/04 v. 8.10.2004, BStBl. 2004 I, 933, einschlägig sein. Dieses sieht einen Prognosezeitraum von 30 Jahren vor.

II. Änderung der EStDV

[29]

Die Betragsgrenze, bis zu welcher vereinfachte Zuwendungsbestätigungen (zB Ausdruck einer online vorgenommenen Überweisung) anerkannt werden, wird in § 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStDV mit Wirkung ab dem Jahr 2020 von 200 € auf 300 € angehoben, vgl. zur zeitlichen Anwendung § 84 Abs. 2c EStDV.

III. Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

[30]

Umfassende Neuregelungen sind für gemeinnützige Körperschaften geschaffen worden:

[31]

Die als gemeinnützig anerkannten Zwecke in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO werden mit Wirkung ab dem 29.12.2020 (Tag nach der Verkündung des JStG 2020) erweitert. Aufgenommen werden der Klimaschutz, die Förderung der Unterhaltung und der Pflege von Friedhöfen, die Förderung der Hilfe für Menschen, welche auf Grund ihrer geschlechtlichen Identität oder geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden, die Förderung der Ortsverschönerung sowie die Förderung des Freifunks. Hinweis: Beabsichtigt eine gemeinnützige Körperschaft, ihre Zwecke im Hinblick auf die neuen Fördermöglichkeiten zu erweitern, ist wichtig, dass entsprechende Fördertätigkeiten erst nach Eintragung der neuen Satzung im Vereinsregister (bzw. des geänderten Gesellschaftsvertrags im Handelsregister) aufgenommen werden dürfen; im Übrigen läge ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vor, welcher zum Verlust der Gemeinnützigkeit führte, vgl. dazu BFH-Urt. V R 40/18 v. 23.7.2020, DStR 2020, 2420.

[32]

Gemeinnützige Körperschaften sind gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO grds. gehalten, ihnen zufließende Mittel bis zum Ende des zweiten folgenden Jahres zu verwenden. Von dieser Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung werden Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 € ab dem 29.12.2020 ausgenommen.

[33]

Die erforderliche unmittelbare Förderung eines steuerbegünstigten Zwecks wird zukünftig gem. § 58 Abs. 3 AO auch insoweit anerkannt, als dies satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit anderen begünstigten Körperschaften geschieht (sog. Kooperationsprivileg). Dies gilt auch für die Anerkennung von Zweckbetrieben, zB im Hinblick auf die ausgegliederte Wäscherei-GmbH eines gemeinnützigen Krankenhauses. Begünstigt sind zudem gem. § 58 Abs. 4 AO auch reine Holdinggesellschaften, die ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Gesellschaften halten (sog. Holdingprivileg).

Hinweis: Aus dem Kooperationsprivileg ergibt sich eine ertragsteuerliche Begünstigung in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle erst für das Jahr 2022. Hintergrund dafür ist, dass zunächst die Satzung geändert werden muss (etwa einer Krankenhaus-GmbH mit Bezug auf das planmäßige Zusammenwirken mit dem gemeinnützigen Krankenhaus). Die satzungsmäßigen Voraussetzungen müssen für die KSt. und GewSt. aber vom Beginn bis zum Ende des VZ bzw. EZ vorliegen, damit die Steuerbegünstigung anerkannt wird. Wird die Satzung also erst im Laufe des Jahres 2021 geändert, führt dies zur ertragsteuerlichen Begünstigung erst ab dem Jahr 2022.

[34]

Die Unschädlichkeit einer Mittelzuwendung an eine andere begünstigte Körperschaft oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke wird erweitert. Bislang dürfen eigene Mittel gem. § 58 Nr. 2 AO nur teilweise steuerunschädlich weitergeleitet werden; diese Einschränkung entfällt nunmehr in der vereinheitlichenden Neufassung von § 58 Nr. 1 AO unter Aufhebung von § 58 Nr. 2 AO aF. Ist die Mittelbeschaffung einziger Zweck der Körperschaft (wie dies bei Fördervereinen der Fall ist), muss dies in der Satzung geregelt sein; im Übrigen nicht.

Hinweis: Damit kann entgegen dem Ausschließlichkeitsgebot eine fast vollständige (etwa im Umfang von 99 %) Zuwendung von Mitteln für die Verfolgung satzungsfremder steuerbegünstigter Zwecke eingesetzt werden, vgl. Kirchhain, DStR 2021, 132.

[35]

Mit § 58a AO wird zudem eine Vertrauensschutzregelung geschaffen, nach welcher sich gemeinnützige Körperschaften, die ihre Mittel (anteilig) weiterleiten, eine Kopie des Freistellungsbescheids vorlegen lassen sollten, der nicht älter als fünf Jahre ist (denkbar ist auch die Vorlage der Kopie eines sog. § 60a-Bescheides, der nicht älter als drei Jahre sein darf). Hat die zuwendende Körperschaft dergestalt den Nachweis der Gemeinnützigkeit des Mittelempfängers erhalten, kann sie darauf vertrauen, dass die Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Damit ist die zuwendende Körperschaft im Hinblick auf ihren eigenen gemeinnützigen Status geschützt.

[36]

Nach einem neuen § 60a Abs. 6 AO ist die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen abzulehnen, wenn bis zum Erlass des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Feststellungsbescheids bereits Erkenntnisse vorliegen, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen ver-

stößt. Dies gilt entsprechend für die Aufhebung entsprechender Feststellungen nach § 60a AO.

[37]

Die Kleinbetragsgrenze in § 64 Abs. 3 AO, bis zu der wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, von der Ertragsbesteuerung freigestellt werden, erhöht sich ab dem 29.12.2020 von 35.000 € auf 45.000 €

[38]

In den Zweckbetriebskatalog des § 68 AO werden Einrichtungen zur Versorgung, zur Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen aufgenommen. Außerdem wird ausdrücklich die Fürsorge für „psychische und seelische Erkrankungen bzw. Behinderungen“ anerkannt.

[39]

Mit Wirkung zum 1.1.2024 soll auf Grund von § 60b AO beim BZSt ein sog. Zuwendungsempfängerregister eingerichtet werden. In diesem Register werden sämtliche Körperschaften geführt, welche steuerbegünstigte Zwecke verfolgen oder als politische Partei oder unabhängige Wählervereinigung anerkannt sind. Im Zuwendungsempfängerregister werden die entsprechenden Daten der Körperschaft (wie bspw. die Wirtschafts-Identifikationsnummer, ihr Name, ihre Anschrift, ihre steuerbegünstigten Zwecke) gespeichert. Dies dient dem Datenabgleich, wenn die steuerliche Berücksichtigung von Zuwendungen begehrt wird.

IV. Änderungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

[40]

Zur Zugewinnngemeinschaft ist in § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG geregelt worden, seien bei der Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten Steuerbefreiungen berücksichtigt worden, gelte die Ausgleichsforderung im Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens nicht als steuerpflichtiger Erwerb.

Hinweis: Durch diese Neuregelung soll verhindert werden, dass einerseits der Zugewinn und die daraus hergeleitete Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG erbschaftsteuerfrei gestellt werden, andererseits aber zusätzlich sämtliche Steuerbefreiungen gewährt werden – zB für denkmalgeschützte Erwerbsgegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG), für Familienheime (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG) oder für begünstigtes Unternehmensvermögen (§§ 13a bis 13c ErbStG). Nunmehr wird nach Maßgabe des steuerbegünstigten Teils des Endvermögens eine Minderung der abzugsfähigen fiktiven Ausgleichsforderung ermittelt, vgl. Eisele, NWB 2020, 2893.

[41]

Nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG sind vom Erblasser herrührende Steuererstattungsansprüche bei der Ermittlung der Bereicherung zu berücksichtigen, auch wenn sie rechtlich erst nach dem Tod des Erblassers entstanden sind. Es handelt sich hierbei um ein Nichtanwendungsgesetz gegen das BFH-Urt. II R 30/06 v. 16.1.2008, BStBl. 2008 II, 626.

[42]

§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG sieht vor, dass Schulden und Lasten, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen, anteilig allen Vermögensgegenständen des Erwerbs zugerechnet werden. Dies betrifft zB Pflichtteilsansprüche oder eine Zugewinnausgleichsforderung. Kosten iS des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG werden hiervon ausgenommen, weil sie regelmäßig erst nach dem Eintritt des Erbfalls durch den Erwerber begründet werden (§ 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG). Nach § 10 Abs. 6 Satz 10 ErbStG wird der Abzug der anteiligen Schulden und Lasten bei einer Steuerbefreiung nach den §§ 13a und 13c ErbStG begrenzt, soweit für das begünstigte Vermögen eine Steuerbefreiung gewährt wird, vgl. dazu Beispiel (aus der Gesetzesbegründung) bei Eisele, NWB 2020, 2896.

[43]

Nach § 13a Abs. 9a ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige FA das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag bei Familienunternehmen und dessen Höhe auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gesondert fest, wenn diese Angaben für die ErbSt. von Bedeutung sind.

[44]

Zur Berücksichtigung früherer Erwerbe soll durch Neufassung von § 14 Abs. 2 ErbStG eine Änderungsmöglichkeit zur Korrektur einer Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb für den Fall geschaffen werden, dass die Steuerfestsetzung für einen Vorerwerb auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses iS des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert wird. Der BFH hatte hier mit Ur. II R 45/15 v. 12.7.2017, BStBl. 2017 II, 1120, keine Änderung der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb zugelassen.

V. Änderungen des GrEStG

[45]

Nach § 5 Abs. 3 Satz 2 GrEStG wird die Steuerbefreiung bei Grundstücksübergang auf eine Gesamtheit nicht ausgeschlossen, soweit sich allein durch den Austritt Großbritanniens aus der EU der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamtheit innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamtheit vermindert. Gleiches gilt nach § 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG nach Übergang eines Grundstückes von einer Gesamtheit auf eine andere Gesamtheit. Diese Änderungsnormen sind gem. § 23 Abs. 7 Satz 3 GrEStG erstmals auf Erwerbszugänge anzuwenden, die nach dem 31.1.2020 verwirklicht werden.

[46]

Laut § 19 Abs. 6 GrEStG richtet sich die Höhe eines Verspätungszuschlages bei Anzeigen gem. § 19 GrEStG nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO. Der Verspätungszuschlag beträgt danach für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der Steuer, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Die Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 10 AO (auf 25.000 €) findet ebenso wenig Anwendung wie § 152 Abs. 6 AO. – Diese restriktive Rechtsänderung ist gem. § 23 Abs. 27 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 28.12.2020 verwirklicht werden.

III. Änderungen des Umsatzsteuerrechts durch das JStG 2020

Rückwirkende Rechnungskorrektur

In § 14 Abs. 4 UStG wird ein Satz 4 angefügt, der klarstellt, dass die **Berichtigung einer Rechnung** um fehlende oder unzutreffende Angaben **kein rückwirkendes Ereignis** iS von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a AO darstellt.

Hinweis:

Der Regelung kommt allenfalls eine klarstellende Wirkung zu. **Der Gesetzgeber möchte** damit zum Ausdruck bringen, dass trotz der sich aus der EuGH- und BFH-Rspr. ergebenden Rechnungskorrektur mit Rückwirkung auf den ursprünglichen Zeitpunkt des erstmaligen Vorliegens einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung in der Rechnungskorrektur kein rückwirkendes Ereignis zu sehen ist. **Läge ein rückwirkendes Ereignis vor**, könnte ein Vorsteuerabzug auch dann noch mit Rückwirkung geltend gemacht werden, wenn bereits Festsetzungsverjährung der betreffenden Zeiträume eingetreten wäre. Der Gesetzgeber fühlte sich insbesondere aufgrund der aktuellen Rspr. zur Rückwirkung von Rechnungskorrekturen veranlasst, da bis zu dieser Rspr. eine Rechnungskorrektur **nur mit Wirkung für die Zukunft** möglich war.

Praxishinweis:

In diesem Zusammenhang ist auf das BMF-Schr. zur Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung und den Vorsteuerabzug ohne Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung v. 18.9.2020 hinzuweisen, vgl. BMF-Schr. III C 2 – S 7286-a/19/10001:001 v. 18.9.2020, BStBl. 2020 I, 976. Meines Erachtens lohnt es sich, das BMF-Schr. einmal mit der in diesem zitierten EuGH- und BFH-Rspr. zu vergleichen. Die **FinVerw. scheint** diese entsprechend den Äußerungen im BMF-Schr. **äußerst restriktiv sehen zu wollen** und „verschärft“ sie zum Teil. So weist das BMF etwa darauf hin, dass der Unternehmer die anderen materiellen Voraussetzungen neben dem Umsatzsteuerausweis in der Rechnung auch durch andere Beweismittel als einer Rechnung nachweisen könne. Entscheidend sei, dass sie eine **„leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen** durch die Finanzbehörden ermöglichen“.

Anderenfalls sei die Kontrollfunktion nicht erfüllt, vgl. BMF-Schr. III C 2 – S 7286-a/19/10001:001 v. 18.9.2020, BStBl. 2020 I, 976, Rdnr. 13. Entsprechende Anforderungen an die Beweismittel hat der EuGH jedoch nie aufgestellt. So ist der Vorsteuerabzug auch dann anzuerkennen, wenn die beigebrachten Beweismittel insbesondere keine „leichte“ Feststellung der Voraussetzungen durch die FinVerw. ermöglichen. Hier ist der **Wunsch wohl der Vater des Gedankens**. In der Abwehrberatung – die Problematik der nachträglichen Korrektur von als fehlerhaft beurteilten Rechnungen dürfte stets eine Problematik **in der Abwehrberatung** darstellen – muss den Stpfl. und seinen steuerlichen Berater diese restriktive Auslegung der Rspr. durch die FinVerw. nicht interessieren. Hier sei dem Berater empfohlen, die sich aus der Rspr. ergebenden Grundsätze vehement zur Anwendung zu bringen. Dabei sollte er stets die **Aussage des EuGH im Hinterkopf** behalten,

nach der das **Recht des Vorsteuerabzugs ein Grundprinzip** des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt, das nicht durch Formerfordernisse beschnitten werden dürfe, vgl. st. Rspr. des EuGH, zB Urt. C-518/14 (Senatex) v. 15.9.2016, MwStR 2016, 792; C-277/14 (PPUH Steh-cemp) v. 22.10.2015, MwStR 2015, 964.

Reverse Charge für Telekommunikationsleistungen

In § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG wird die **Umkehr der Steuerschuldnerschaft** für sonstige **Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation** vorgesehen. Hierzu wird nach § 13b Abs. 5 Satz 5 UStG ein weiterer Satz eingefügt, der bestimmt, dass der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, wenn er ein Unternehmer ist, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist.

Praxishinweis: Davon soll nach der Regelung auszugehen sein, wenn ihm das zuständige FA eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige, **auf längstens drei Jahre befristete** Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt. Mit Datum v. 23.12.2020 erging ein BMF-Schr. zu diesem Thema, vgl. III C – S 7279/19/10006:002, DStR 2021, 38.

Änderungen der Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG

Die Regelung des § 24 UStG, die sich mit der **Pauschalbesteuerung von Land- und Forstwirtschaftsbetrieben** befasst, wurde durch das JStG 2020 geändert. Für die Anwendung der Pauschalierung wurde eine Umsatzhöchstgrenze eingeführt. Hiernach kommt diese nur dann zur Anwendung, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen KJ. nicht mehr als 600.000 € betragen hat. *Anm.:* **Hintergrund für diese Regelung** war ein gegen Deutschland seitens der EU-Kommission angestregtes Vertragsverletzungsverfahren (Az: C-57/20), das durch die vorgenannte Konkretisierung des Anwendungsbereichs der Pauschalbesteuerung einvernehmlich erledigt wurde. Die Regelung des § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG, die vorsah, dass ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb sei, wurde aufgehoben.

Die Anwendungsregelung des § 27 Abs. 32 UStG bestimmt, dass die Änderungen **erstmalig für Umsätze** gelten, die **nach dem 31.12.2021** bewirkt werden.

Praxishinweis: Für die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG von land- und forstwirtschaftlichen Unternehmern kommt es für das Jahr 2022 erstmals darauf an, ob die Umsätze des Jahres 2021 die Grenze von 600.000 € unterschritten haben.

Steuerbefreiungen im Gesundheits- und Sozialbereich

Die Steuerbefreiungen wurden mit § 4 Nr. 14 Buchst. f UStG erweitert. Hierunter fallen die **eng** mit der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens **verbundenen Leistungen**, die von (i) juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von (ii) Sanitäts- und **Rettungsdiensten**, die die landesrechtlichen Voraussetzungen erfüllen, oder (iii) Einrichtungen erbracht werden, die nach § 75 SGB V die Durchführung des **ärztlichen Notdienstes** sicherstellen.

Hinweis: Unter die Befreiung fallen etwa **Sanitätsdienstleistungen bei Großveranstaltungen**, Leistungen im ärztlichen Notfalldienst wie etwa der Betrieb einer Rettungsleitstelle bzw. Rettungswache und das Bereitstellen von Notfallfahrzeugen. Verschiedene dieser Leistungen sind nach der BFH-Rspr. bereits gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerbefreit, vgl. Rust/Klein, npoR 2021, 38

In § 4 Nr. 16 UStG wird der Anwendungsbereich der Norm **auf eng** mit der sozialen Sicherheit **verbundene Leistungen erweitert**. Nach der bisherigen Formulierung waren lediglich Einrichtungen, die selbst Leistungen zur Betreuung oder Pflege erbrachten, steuerbefreit. Nunmehr werden auch eng mit der Betreuung und Pflege verbundene Leistungen von der Norm erfasst.

Hinweis: **Eng verbunden** mit der Betreuung und Pflege sind Leistungen etwa dann, wenn sie für diese unerlässlich sind. Beispielhaft kann etwa die Lieferung von Hilfsmitteln zur Pflege und Betreuung (zB Verbandsmaterial), das Anbieten von Schulungen oder das Erstellen von Gutachten genannt werden.

In § 4 Nr. 16 Satz 1 **Buchst. m** UStG wird der frühere in Buchst. l geregelte **Aufgangtatbestand** für sämtliche Einrichtungen geregelt, welche die in den Buchst. a bis l geregelten speziellen Voraussetzungen nicht erfüllen.

Hinweis: Der frühere Buchst. l erfährt eine Neuregelung, in welcher der Gesetzgeber Einrichtungen als steuerfrei behandelt, mit denen eine **Vereinbarung zur Pflegeberatung** nach § 7a SGB XI besteht. Hierunter fallen Pflegeberatungsleistungen privater Krankenversicherer, wenn diese hierzu von den Pflegekassen oder der privaten Pflege-Pflichtversicherung beauftragt werden bzw. wenn sie hierzu gesetzlich befugt sind, vgl. Rust/Klein, npoR 2021, 38.

Darüber hinaus **ändert sich** der in Buchst. m aufgenommene **Regelungsinhalt** des früheren Buchst. l dahingehend, dass die Bezugnahme auf das vorangegangene KJ., was die Prüfung des Prozentsatzes der von den Trägern der Sozialversicherung übernommenen Betreuungs- und Pflegekosten anging, entfällt.

Hinweis: Die alleinige **Bezugnahme auf das Vorjahr** wurde seitens der Rspr. als **europarechtswidrig** beurteilt, vgl. BFH-Urt. XI R 47/07 v. 19.3.2013, BFHE 2040, 439. Nunmehr reagiert der Gesetzgeber hierauf und lässt diese entfallen. Allerdings soll es nach der Gesetzesbegründung weiterhin ausreichen, wenn die Quote im Vorjahr erfüllt wurde. Für das laufende Jahr soll mittels einer Prognose zum Beginn des Jahres kalkuliert werden, die unterjährig angepasst wird, vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks 19/22850, 119.

Ab dem 1.1.2021 können nach § 4 Nr. 23 Buchst. c UStG auch **Verpflegungsdienstleistungen und Beherbergungsleistungen** gegenüber **Kindern** in Kindertageseinrichtungen, **Studierenden** und **Schülern** an Hochschulen und öffentlichen Schulen oder durch „andere Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben“, umsatzsteuerfrei erbracht werden. Etwaige Gewinne, „die trotzdem anfallen“, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden.

Hinweis: Insbesondere die Formulierung „**trotzdem anfallender Gewinne**“ wirkt recht seltsam. Zumal nicht klar ist, was – insbesondere unter Berücksichtigung dessen, dass es sich zum Großteil der in Bezug genommenen Einrichtungen um jPdÖR handelt – mit der Formulierung, die „Gewinne dürfen nicht verteilt“ werden, gemeint ist. Es ist zu erwarten, dass diese Regelung Gegenstand **streitiger Auseinandersetzungen** werden wird. Es ist empfehlenswert, die Verwendung erzielter Gewinne entsprechend der gesetzlichen Vorgabe zu dokumentieren. **Fraglich ist zudem** die Rechtsfolge dessen, dass Gewinne entgegen der gesetzlichen Regelung „verteilt“ werden. Entfällt dann die Steuerbefreiung für die Beherbergungsleistungen? Was ist, wenn Gewinne nur teilweise verteilt werden, entfällt dann die Steuerbefreiung anteilig? Entfällt die Steuerbefreiung entsprechend des **Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung** nur für den VZ, in dem die Gewinne „verteilt“ wurden? Liegt eine „Verteilung“ auch dann vor, wenn die Gewinne zu anderen Zwecken als zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden? Die Gesetzesbegründung gibt keinerlei Antworten oder Hilfestellungen zur Beantwortung vorgenannter Fragen.

Umsetzung Mehrwertsteuer-Digitalpaket

Weitere wesentliche Änderungen, die **ab dem Jahr 2021** gelten, sind die Einführung der speziellen E-Commerce-Regelungen und in deren Zuge die Fortentwicklung des derzeit noch geltenden Mini-One-Stop-Shops hin zu einem **One-Stop-Shop**.

IV. Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)

Mit BMF-Schreiben v. 13.1.2021 hat die Finanzverwaltung die Reinvestitionsfristen vorübergehend verlängert.

BMF-Schreiben v. 13.1.2021 - IV C 6 - S 2138/19/10002 :003

Zur Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR werden die in R 6.6 Absatz 4 Satz 3 bis 6, Absatz 5 Satz 5 und 6 sowie Absatz 7 Satz 3 und 4 EStR geregelten Fristen für die Ersatzbeschaffung oder Reparatur bei Beschädigung jeweils um ein Jahr verlängert, wenn die genannten Fristen ansonsten in einem nach dem 29. Februar 2020 und vor dem 1. Januar 2021 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würden.

V. Neues BMF-Schreiben für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für Elektrofahrzeuge

Zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität hat der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 46 EStG) und eine Pauschalierungsmöglichkeit (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG) eingeführt.

Die Regelungen gelten bereits seit dem 1.1.17 und wurden mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl I 19, 2451) bis zum 31.12.30 verlängert.

Nunmehr hat das BMF zu einzelnen Anwendungsfragen Stellung genommen und die Schreiben vom 14.12.16 und 26.10.17 ersetzt.

BMF v. 29.9.20, IV C 5 - S 2334/19/10009 :004

1. Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 46 EStG

Nach § 3 Nr. 46 EStG sind vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung von der ESt befreit.

1.1 Steuerbefreiung für die Gewährung von Ladestrom

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 46 EStG umfasst den vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt gestellten Ladestrom für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. Hs EStG – und zwar ohne Begrenzung der Höhe nach. Zu den begünstigten Fahrzeugen rechnen nach Tz. 10 des BMF-Schreibens auch Elektrofahrräder, wenn diese verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (etwa bei über 25 km/h), sowie Elektro-Kleinstfahrzeuge (E-Scooter; zwischen 6 bis 20 km/h). Aus Billigkeitsgründen werden vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von Elektrofahrrädern, die verkehrsrechtlich nicht als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, nicht als Arbeitslohn gewertet.

Begünstigt sind sowohl private Fahrzeuge der Arbeitnehmer als auch die klassischen Dienstwagen. Die Steuerbefreiung gilt jedoch nicht für die Überlassung von Ladestrom an Geschäftsfreunde des Arbeitgebers und deren Arbeitnehmer sowie für Kunden des Arbeitgebers (BMF a. a. O., Tz. 11, 17).

Hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung überlassen, ist zu unterscheiden:

- Bei der Ein-Prozent-Regel zur Ermittlung des Privatanteils ist der geldwerte Vorteil für den verbilligt oder unentgeltlich überlassenen Strom bereits abgegolten. Die Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 46 EStG) wirkt sich nicht aus.

- Bei der Fahrtenbuchmethode bleiben die Kosten für den steuerfreien Ladestrom bei der Ermittlung der insgesamt durch das Fahrzeug entstehenden Aufwendungen (Gesamtkosten i. S. des § 8 Abs. 2 S. 4 EStG) außer Ansatz.

Auch zum Aufladeort hat das BMF in Tz. 15 Vorgaben gemacht: Begünstigt ist das Aufladen an jeder ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder bei verbundenen Unternehmen. Nicht begünstigt ist das Aufladen bei einem Dritten oder an einer von einem fremden Dritten betriebenen Ladevorrichtung sowie das Aufladen beim Arbeitnehmer.

1.2 Steuerfreiheit bei Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung

Ebenfalls nach § 3 Nr. 46 EStG steuerbefreit sind vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die zur privaten Nutzung zeitweise überlassene betriebliche Ladevorrichtung (zur nicht nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfreien Übereignung vgl. unter 3.)

Zur privaten Nutzung zählt auch die Nutzung des Fahrzeugs im Rahmen einer anderen Einkunftsart (z. B. Fahrten zum privaten Vermietungsobjekt; BMF a. a. O., Tz. 21).

Dagegen fällt der von dieser betrieblichen Ladevorrichtung bezogene Strom nicht unter die Steuerbefreiung – und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen Stromanschluss des Arbeitgebers handelt oder ob der Arbeitgeber die Stromkosten des Arbeitnehmers bezuschusst (BMF a. a. O., Tz. 19).

2. Erstattung der vom Arbeitnehmer getragenen Stromkosten

Bei Privatfahrzeugen ist die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten steuerpflichtiger Arbeitslohn. Handelt es sich jedoch um einen Dienstwagen, wird die Erstattung der vom Arbeitnehmer getragenen Stromkosten als steuerfreier Auslagenersatz angesehen (§ 3 Nr. 50 EStG).

Grundsätzlich erfordert der Auslagenersatz einen Einzelnachweis der Kosten durch den Arbeitnehmer (z. B. durch einen gesonderten Stromzähler). Um den Arbeitnehmer von diesem administrativen Aufwand zu entlasten, lässt das BMF monatliche Pauschalen zu. In dem Schreiben sind die Pauschalen vom 1.1.17 bis 31.12.20 sowie die höheren Beträge (vgl. nachfolgend) ab 1.1.21 bis 31.12.30 aufgeführt:

Monatliche Pauschalen bei zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:

30 EUR für Elektrofahrzeuge; 15 EUR für Hybridelektrofahrzeuge

Monatliche Pauschalen ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:

70 EUR für Elektrofahrzeuge; 35 EUR für Hybridelektrofahrzeuge

Durch den pauschalen Auslagenersatz sind sämtliche Kosten des Arbeitnehmers für den Ladestrom abgegolten. Ein zusätzlicher Auslagenersatz der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten für den von einem Dritten bezogenen Ladestrom ist nicht zulässig (BMF a. a. O., Tz. 26).

Sind die tatsächlichen Kosten höher als die Pauschalen, bleibt nur der Auslagersatz der anhand von Belegen nachgewiesenen Kosten. Dies gilt entsprechend für die Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den Nutzungswert (BMF a. a. O., Tz. 26).

3. Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG

Eine Pauschalierung scheidet aus, wenn der Arbeitgeber die Ladevorrichtung zeitweise unentgeltlich oder verbilligt überlässt (siehe hierzu unter 1.2). Erfolgt aber eine unentgeltliche oder verbilligte Übereignung, besteht nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG eine Pauschalierungsmöglichkeit i. H. von 25 %. Bemessungsgrundlage können aus Vereinfachungsgründen die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung sein (BMF a. a. O., Tz. 28).

Die Pauschalierung ist auch eröffnet, wenn der Arbeitnehmer die Aufwendungen für den Erwerb und die Nutzung (z. B. für die Wartung und den Betrieb, Miete für den Starkstromzähler) einer privaten Ladevorrichtung selbst trägt. Der Arbeitgeber kann diese Aufwendungen bezuschussen oder vollständig übernehmen und die Lohnsteuer pauschal mit 25 % erheben. Eine Pauschalierung ist jedoch unzulässig, wenn der Arbeitgeber Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Ladestrom bezuschusst (BMF a. a. O., Tz. 29).

Das BMF lässt es zu, dass die Zuschussung für die Nutzung auch pauschal – etwa monatlich – erfolgt und diese Zuschüsse dann pauschal besteuert werden. Dies setzt aber voraus, dass die Aufwendungen für die Nutzung regelmäßig wiederkehren und der Arbeitnehmer die Kosten über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachweist (BMF a. a. O., Tz. 31).

4. Auswirkungen auf Reisekosten

Nutzt der Arbeitnehmer sein privates Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug für Dienstfahrten, kann er beim Werbungskostenabzug wählen – und zwar zwischen dem Ansatz der tatsächlichen Kosten und den gesetzlich festgelegten pauschalen Kilometersätzen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 2 EStG).

Beachten Sie | Die Anwendung der §§ 3 Nr. 46, 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG hat auf den Ansatz der gesetzlich festgelegten pauschalen Kilometersätze keinen Einfluss. Beim Ansatz der tatsächlichen Fahrtkosten sind die steuerfreien Vorteile oder pauschal besteuerten Leistungen und Zuschüsse nicht in die Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers einzubeziehen (BMF a. a. O., Tz. 33).

5. Weitere formale Anwendungsvoraussetzungen

Die geldwerten Vorteile, Leistungen und Zuschüsse müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Eine Inanspruchnahme im Rahmen von Gehaltsverzichten oder -umwandlungen ist ausgeschlossen (BMF a. a. O., Tz. 34 mit Hinweis auf BMF 5.2.20, IV C 5 - S 2334/19/10017 :002).

Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal, sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung, die Zuschüsse des Arbeitgebers

und die bezuschussten Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung nachzuweisen. Die Unterlagen sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren (BMF a. a. O., Tz. 36). Demgegenüber ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, die steuerfreien Vorteile i. S. des § 3 Nr. 46 EStG im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen.

VI. Konsequenzen des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union

Mit BMF-Schreiben v. 10.12.2020 hat die Finanzverwaltung zu den umsatzsteuerrechtlichen Folgen des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union Stellung genommen.

BMF-Schreiben v. 10.12.2020 - III C 1 - S 7050/19/10001 :002

Am 31. Januar 2020 ist das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (im Folgenden: "Vereinigtes Königreich") aus der Europäischen Union ausgetreten. Nach den Regelungen des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl EU Nr. L 29 vom 31. Januar 2020 S. 7; im Folgenden: "Austrittsabkommen") schloss sich ein Übergangszeitraum an, in dem u. a. das Mehrwertsteuerrecht der Union für das Vereinigte Königreich weiterhin Anwendung findet. Dieser Übergangszeitraum wird mit Ablauf des 31. Dezember 2020, UTC+1 (24.00 Uhr Brüsseler Zeit) enden. Dies hat u.a. erhebliche Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie den Vorsteuerabzug in Bezug auf den Warenverkehr mit Großbritannien und Nordirland.

- Das BMF-Schreiben geht daher ausführlich auf folgende Punkte ein:
 - Künftiger umsatzsteuerrechtlicher Status von Großbritannien und Nordirland,
 - Behandlung von Lieferungen vor dem 1. Januar 2021, bei denen der gelieferte Gegenstand nach dem 31. Dezember 2020 nach Großbritannien oder von dort in das Inland gelangt,
 - Behandlung von sonstigen Leistungen (Dauerleistungen), deren Erbringung vor dem 1. Januar 2021 beginnt und nach dem 31. Dezember 2020 endet,
 - Kleine einzige Anlaufstelle (Mini-One-Stop-Shop / VAT on e-Services) für bestimmte Dienstleistungen,
 - Vorsteuer-Vergütungsverfahren,
 - Bestätigungsverfahren nach § 18e UStG,
 - Haftung für die Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet (§§ 22f, 25e und 27 Abs. 25 UStG),
 - Bearbeitung von Amtshilfeersuchen.

Notwendige Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses werden in einem gesonderten Schreiben geregelt. Soweit einzelne Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses den Regelungen dieses BMF - Schreibens entgegenstehen, sind sie auf nach dem 31. Dezember 2020 ausgeführte Umsätze nicht mehr anzuwenden.

VII. Besteuerung von Mieteinkünften gem. § 21 EStG beim Ausbleiben von Mieteinnahmen aufgrund der Corona-Krise

Die OFD Nordrhein-Westfalen hat zur Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Kontext der Corona-Krise und der daraus möglicherweise resultierenden Mietausfälle Stellung genommen.

OFD NRW Kurzinformation ESt 2020/16 v. 2.12.2020 – S 2253 - 2020/0025 - St 231

I. Anweisung der Verwaltung

Mit der vorliegenden Kurzinformation nimmt die OFD Nordrhein-Westfalen Stellung zur Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) i.R.d. Corona-Krise. Die OFD antizipiert ein mögliches „Ausbleiben von Mieteinnahmen aus der Vermietung von Objekten“ aufgrund der wirtschaftlichen Folgen der Krise.

Bei gänzlich ausbleibender Mietzahlung fehlt es naturgemäß am Zufluss entsprechender Einnahmen (§ 11 Abs. 1 EStG; Weiss, EStB 2016, 257; Weiss 2016, 299), so dass sich insoweit nach allgemeinen Regeln keine Einkünfte (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG) ergeben.

Teilentgeltlichkeit bei den Einkünften nach § 21 EStG:

§ 21 Abs. 2 EStG enthält eine gesetzlich normierte Regelung zur Teilentgeltlichkeit bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die nach wechselvoller Geschichte (dazu Lindberg in Frotscher/Geurts, EStG, § 21 EStG Rz. 212 ff. [22.2.2019]) diese – im gesamten ESt-Recht beachtliche – Frage speziell regelt. Nach Satz 1 des § 21 Abs. 2 EStG ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt.

Fiktion der Vollentgeltlichkeit:

Liegt das Entgelt hingegen bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung bei mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG als (voll) entgeltlich. Eine „Totalüberschussprognose“ ist damit entbehrlich. Die WK (§ 9 EStG, insbesondere die AfA nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG) sind zu 100 % abziehbar. Für Zwecke der Regelung ist unter ortsüblicher Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung die ortsübliche Kaltmiete zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten zu verstehen (BFH v. 10.5.2016 – IX R 44/15, BStBl. II 2016, 835 = EStB 2016, 362 [Hilbertz]).

Mögliche Auswirkungen der Covid-Krise:

Als mögliche Auswirkungen der Covid-Krise zieht die OFD NRW zwei mögliche Szenarien bezüglich der Einnahmen (§ 8 EStG) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in EStB 2021, 31 Betr. Zum einen geht es um den teilweisen oder vollständigen Erlass der Mietzahlung, der auf eine finanzielle Notsituation des Mieters zurückzuführen ist. Ein solcher – zeitlich befristeter – Erlass führt nach Auffassung der OFD NRW grundsätzlich nicht zu einer Veränderung der vereinbarten Miete. Er hat keine Auswirkungen auf die „bisherige Beurteilung des Mietverhältnisses i.R.d. § 21 Abs. 2 EStG“.

Keine Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG nur aufgrund der Covid-Krise:

Die OFD ist weiterhin der Meinung, dass durch einen solchen Erlass der Anwendungsbereich des § 21 Abs. 2 EStG nicht erstmalig eröffnet wird: Die Beurteilung der Kürzung des WK-Abzugs gem. § 21 Abs. 2 EStG bleibt unverändert gegenüber dem Zustand vor dem Erlass. Erfüllte hingegen das Mietverhältnis bereits vor dem ganzen oder teilweisen Mieterlass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Kürzung des § 21 Abs. 2 EStG, verbleibt es auch dabei. Eine weitere Kürzung aufgrund des Mieterlasses ist nicht vorzunehmen.

Zweites Szenario:

In einem zweiten Szenario betrachtet die OFD NRW den Fall, dass der Vermieter einer im Privatvermögen gehaltenen und nicht Wohnzwecken dienenden Immobilie aufgrund einer finanziellen Notsituation des Mieters die Mietzahlung zeitlich befristet ganz oder teilweise erlässt. Ein solcher Erlass berührt bereits mangels „Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken“ nicht den Anwendungsbereich des § 21 Abs. 2 EStG (OFD Rheinland v. 18.12.2009 – Kurzinformativ Ertragsteuern 63/2009, DB 2010, 139). Allerdings ist die Einkünfteerzielungsabsicht des Vermieters als subjektives Merkmal der Steuerbarkeit zu prüfen (jeweils bezogen auf die Besonderheiten der Einkunftsart; BFH v. 23.10.2018 – VI R 5/17, BStBl. II 2019, 601 Rz. 23 = EStB 2019, 50 [Weiss]), wobei die Absicht bei den Einkünften nach § 21 EStG objektbezogen betrachtet werden muss (BFH v. 19.2.2019 – IX R 16/18, BFH/NV 2019, 804 Rz. 15).

Kein Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht:

Ein Erlass aufgrund einer finanziellen Notsituation des Mieters führt nach den Ausführungen der OFD nicht ohne weiteres zu einem erstmaligen Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht des Vermieters für dessen Einkünfte gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. War für das Mietverhältnis bereits vor dem ganzen oder teilweisen Mieterlass das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen (zu den dabei anzuwendenden Maßstäben: BFH v. 31.1.2017 – IX R 17/16 BStBl. II 2017, 633 Rz. 17 ff. = EStB 2017, 187 [Günther]), verbleibt es nach ihrer Auffassung bei dieser Entscheidung. Beachten Sie: Die Regelung ist auch auf Pachtverhältnisse anzuwenden.

II. Hinweise für die Praxis

Die Covid-Krise hat weitreichende Änderungen im Ertragsteuerrecht nach sich gezogen. U.a. ist der Verlustrücktrag des § 10d Abs. 1 EStG in seiner Höhe, wenn auch nicht in seiner zeitlichen Dimension, temporär ausgeweitet worden. Durch einen neuen Abschnitt XIV des EStG („Sondervorschriften zur Bewältigung der Corona-Pandemie“) sind zudem Vorschriften zur Anpassung von Vorauszahlungen für den VZ 2019 sowie zu einem vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 aufgenommen worden (Weiss, DB 2020, 1531). Zudem sind durch zwei „Corona-Steuerhilfegesetze“ (v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385; v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512) weitere umfassende Maßnahmen zur Bewältigung der Krise aus steuerlicher Sicht ergriffen worden (Schumann, EStB 2020, 261).

Nicht alle Gesetze zur steuerlichen Bewältigung der Krise sind auch als solche unmittelbar erkennbar. Durch das „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht“ (v. 27.3.2020, BGBl. I 2020, 570 ff.) etwa wurde eine Abweichung von § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG festgeschrieben. Danach genügt es für die Zulässigkeit der Eintragung von Umwandlungen i.S.d. UmwG, wenn die Bilanz auf einen höchstens zwölf Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist – während bislang acht Monate zulässig waren. Über die Regelung des § 2 Abs. 1 UmwStG wirkt diese Ausweitung auch auf das Steuerrecht ein.

Ausweitung des Anwendungsbereichs:

Durch das Erste Corona-Steuerhilfegesetz (v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385 mit Wirkung v. 30.6.2020) hat der Gesetzgeber zudem einen Abs. 15 an § 27 UmwStG angefügt. Dieser bestimmt den Zwölf-Monats-Zeitraum auch für die übrigen, nicht direkt von § 17 Abs. 2 UmwG beeinflussten Regelungen, wie etwa § 9 S. 2 f. UmwStG beim Formwechsel in die Personengesellschaft (Prinz, StuB 2020, 445 m.w.N.). Durch § 27 Abs. 15 S. 2 UmwStG ist das BMF zu einer Verlängerung der Maßnahmen ermächtigt worden. Davon hat es mit der „Verordnung zu § 27 Absatz 15 des Umwandlungssteuergesetzes“ (v. 18.12.2020, BGBl. I 2020, 3042) Gebrauch gemacht, so dass die Regelungen auch für „Anmeldungen zur Eintragung und Einbringungsvertragsabschlüsse, die im Jahr 2021 erfolgen“, gelten.

Weitere Verbesserungen durch die Finanzverwaltung:

Zudem hat sich die Finanzverwaltung durch Erlasse zu möglichen Hilfen bezüglich der Corona-Krise positioniert. In diesem Kontext ist auch die vorliegende Kurzinformation der OFD NRW zu der Regelung des § 21 Abs. 2 EStG zu sehen. Zu beachten bleibt, dass die OFD auf die Verhältnisse vor der Krise bzw. dem Mieterlass abstellt. Beachten Sie: Eine Verbesserung für Mietverhältnisse, die bereits vor dem Erlass unter den Tatbestand des § 21 Abs. 2 S. 1 EStG fielen, ergibt sich mithin nicht. Auch auf die Gewinneinkünfte des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG, gegenüber denen § 21 EStG subsidiär ist (§ 21 Abs. 3 EStG), sind die Regelungen nicht entsprechend anwendbar (H 21.3 EStH, „Gewinneinkünfte“).

Hinweis:

Durch das JStG 2020 (v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096, vgl. auch Überblick in EStB 2021, 1 [in dieser Ausgabe]; Warnke, EStB 2021, 38 [in dieser Ausgabe]) ist u.a. der hier besprochene § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG entscheidend geändert worden. Mit der Neufassung, die ab dem VZ 2021 anwendbar ist (§ 52 Abs. 1 EStG), ist die Grenze von 66 % auf nunmehr 50 % abgesenkt worden. Damit ist unterhalb von 50 % der ortsüblichen EStB 2021, 32Miete eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil gesetzlich vorgegeben (zur steuerplanerischen Nutzung der Regelung: Haas, EStB 2016, 467).

Keine Veränderung an § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG: § 21 Abs. 2 S. 2 EStG ist hingegen unverändert geblieben, so dass erst ab 66 % der ortsüblichen Miete eine Vollentgeltlichkeit gesetzlich vermutet wird. Zwischen 50 % und 66 % der ortsüblichen Miete ist dann eine Totalüberschussprognose anzustellen (dazu auch BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 = EStB 2004, 490).

Rechtsfolgen einer Unterschreitung:

Wird die Grenze des § 21 Abs. 2 S. 1 EStG unterschritten, ist der WK-Abzug (§ 9 EStG) zu kürzen, da dieser nur für den entgeltlichen Teil der Vermietung zulässig ist (Weiss in Kanzler/Kraft/Bäumel, § 9 EStG Rz. 20, 5. Aufl. [Stand: 1.1.2020]). Die Gründe für die Unterschreitung sind dabei unerheblich, so dass § 21 Abs. 2 EStG auch bei einer Vermietung an einen fremden Dritten zu beachten ist (H 21.3 EStH, „Überlassung an fremde Dritte“; Kulosa in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 21 Rz. 159). Unter Angehörigen kommt jedoch der Anerkennung des Mietverhältnisses dem Grunde nach hohe Bedeutung zu (H 21.4 EStH, „Fremdvergleich“)

VIII. Betrieblicher Schuldzinsenabzug nach § 4 Absatz 4a EStG

Mit BMF-Schreiben v. 18.1.2021 hat die Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung zum Gewinnbegriff und zur Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen Stellung genommen.

BMF-Schreiben v. 18.1.2021 - IV C 6 - S 2144/19/10003 :004

Der BFH hat mit Urteil vom 3. 12.2019 - X R 6/18 entschieden, dass Gewinnbegriff i. S. d. § 4 Absatz 4a EStG für die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen der Gewinn i. S. d. § 4 Absatz 1 EStG ist. Außerbilanzielle Korrekturen werden nicht berücksichtigt. In der Folge verbleibt eine steuerfreie Investitionszulage im Gewinn und erhöht das Entnahmepotenzial; nicht abziehbare Betriebsausgaben i. S. d. § 4 Absatz 5 Satz 1 EStG mindern den Gewinn und damit das Entnahmepotenzial.

Die Entscheidung widerspricht zum Teil den Festlegungen im BMF-Schreiben v. 2. 11. 2018 IV C 6 - S 2144/10001: 007, BStBl. I 2018, 1207. Das BMF folgt der Rechtsprechung des BFH und hat angeordnet, dass außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des Gewinns für die Anwendung des § 4 Absatz 4a EStG außer Ansatz bleiben.

Hierzu zählen u. a. auch:

- nicht abzugsfähige Gewerbesteuer samt Nebenleistung (§ 4 Absatz 5b EStG),
- nach § 4d Absatz 3, § 4e Absatz 3 oder nach § 4f EStG verteilte Betriebsausgaben,
- abgezogene oder hinzugerechnete Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG,
- Verteilung des Übergangsgewinns aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach R 4.6 Absatz 1 Satz 2 EStR.

Entsprechend wurde Rdnr. 8 Satz 4 des BMF-Schreibens vom 2. November 2018 neu gefasst.

Zur Anwendung enthält Rdnr. 46 nun die Regelung, dass die Änderung der Rdnr. 8 Satz 4 grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden ist. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können jedoch außerbilanzielle Hinzurechnungen nach Rdnr. 8 Satz 4 des BMF-Schreibens in der Fassung vom 2. November 2018 letztmals für Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden, die vor dem 1. Januar 2021 begonnen haben.

Dieser Antrag ist bei einer Mitunternehmerschaft einvernehmlich von allen Mitunternehmern zu stellen. Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn bereits durchgeführte Berechnungen der Gewinne und Verluste unverändert fortgeschrieben werden und hierfür die Änderung der Rdnr. 8 hin-

sichtlich der außerbilanziellen Kürzungen und Hinzurechnungen unberücksichtigt bleibt.

IX. Anwendungsschreiben zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Steuerpflichtige, die ihre Immobilie zu eigenen Wohnzwecken nutzen, können ab dem Veranlagungszeitraum 2020 eine Steuerermäßigung für durchgeführte energetische Maßnahmen beantragen – und zwar im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung über die neue „Anlage Energetische Maßnahmen“. Zu Einzelfragen hat das BMF (14.1.21, IV C 1 - S 2296-c/20/10004 :006) nun in einem 23 Seiten starken Anwendungsschreiben (zuzüglich einer Anlage mit förderfähigen Maßnahmen) Stellung bezogen.

1. Grundsätzliche

Energetische Maßnahmen an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude (begünstigtes Objekt) werden ab 2020 durch eine Steuerermäßigung gefördert (§ 35c EStG). Voraussetzung: Das Objekt ist bei der Durchführung der Maßnahme älter als zehn Jahre (maßgebend ist der Herstellungsbeginn).

Begünstigte Aufwendungen/Maßnahmen sind:

- Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken,
- Erneuerung der Fenster, Außentüren oder der Heizungsanlage,
- Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,
- Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung,
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

Zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen gehören auch die Kosten für die Erteilung der Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens und die Kosten für den Energieberater, wenn dieser mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt wurde.

Beachten Sie | Die Förderung ist zeitlich befristet: Es werden energetische Maßnahmen gefördert, mit denen nach dem 31.12.19 begonnen wird und die vor dem 1.1.30 abgeschlossen sind.

Um den Steuerabzug zu erhalten, muss der Steuerpflichtige seiner Einkommensteuererklärung eine spezielle Bescheinigung des beauftragten Handwerkers beifügen. Die amtlichen Muster (inklusive Erläuterungen) wurden vom BMF mit Datum vom 31.3.20 veröffentlicht.

2. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Eine Wohnung wird zu eigenen Wohnzwecken durch die anspruchsberechtigte Person genutzt, wenn sie die Wohnung allein, mit ihren Familienangehörigen oder gemeinsam mit Dritten bewohnt. Für die Steuerermäßigung ist es unschädlich, wenn die Wohnung an ein Kind unentgeltlich überlassen wird, für das die anspruchsberechtigte Person Anspruch auf Kindergeld bzw. einen Kinderfreibetrag hat.

Die unentgeltliche Überlassung der gesamten Wohnung an andere – auch unterhaltsberechtigzte – Angehörige oder fremde Dritte stellt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar. Demgegenüber kann die Steuerermäßigung nach § 35c EStG grundsätzlich in Anspruch genommen werden, wenn nur Teile einer im Übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

3. Höhe der Steuerermäßigung

Je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40.000 EUR. Die Steuerermäßigung wird über drei Jahre verteilt. Im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr können jeweils 7 % der Aufwendungen (max. 14.000 EUR jährlich), im dritten Jahr 6 % der Aufwendungen (max. 12.000 EUR) von der Steuerschuld abgezogen werden.

Davon abweichend vermindert sich die tarifliche Einkommensteuer um 50 % der Kosten für einen Energieberater.

Beispiel

Aufwendungen für energetische Maßnahmen in 2020: 215.000 EUR; Energieberaterkosten in 2020: 3.000 EUR

Steuerermäßigung 2020: Kosten für den Energieberater: 1.500 EUR (50 %); Energetische Maßnahme: 15.050 EUR (7 %); maximal 14.000 EUR (Höchstbetrag inklusive Energieberaterkosten)

Steuerermäßigung 2021: Energetische Maßnahme: 15.050 EUR (7 %); maximal 14.000 EUR (Höchstbetrag)

Steuerermäßigung 2022: Energetische Maßnahme: 12.900 EUR (6 %); maximal 12.000 EUR (Höchstbetrag)

Steuerermäßigung gesamt: 40.000 EUR

Übersteigt der Steuerermäßigungsbetrag die tarifliche Einkommensteuer, kann dieser Anrechnungsüberhang weder in anderen Veranlagungszeiträumen steuermindernd berücksichtigt noch innerhalb des dreijährigen Förderzeitraums auf einen der drei Veranlagungszeiträume vor- bzw. zurückgetragen werden.

Beachten Sie | Dies ist z. B. der Fall, wenn im Antragsjahr 2020 wegen Verlusten aus einer selbstständigen Tätigkeit keine Einkommensteuer anfällt.

4. Objektförderung

Die steuerliche Förderung ist personen- und objektbezogen. Das heißt: Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40.000 EUR kann von jeder steuerpflichtigen Person für jedes begünstigte Objekt insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden.

Steht das Eigentum an einem begünstigten Objekt mehreren Personen zu (Miteigentum), kann der Höchstbetrag für das Objekt also insgesamt nur einmal beansprucht werden. Die Zurechnung erfolgt im Verhältnis der Miteigentumsanteile. Bei Ehegatten oder Lebenspartnern, die zusammenveranlagt werden, ist eine Aufteilung nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile nicht erforderlich.

5. Vorweggenommene Erbfolge und Erbfall

Überträgt eine anspruchsberechtigte Person ihr Alleineigentum oder ihren Miteigentumsanteil an der Wohnung innerhalb des dreijährigen Abzugszeitraums unentgeltlich auf eine andere Person, kann die andere Person die Steuerermäßigung nicht fortführen, da sie keine Aufwendungen getragen hat.

Verstirbt ein Miteigentümer und wird der überlebende Miteigentümer durch Gesamtrechtsnachfolge infolge des Erbfalls zum Alleineigentümer, kann er die bisher auf den anderen Miteigentümer entfallende Steuerermäßigung fortführen, wenn er die Wohnung nunmehr im Alleineigentum zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Entsprechendes gilt für den durch Gesamtrechtsnachfolge infolge Erbfalls erwerbenden (Allein-)Eigentümer einer Wohnung, für die der Erblasser eine Steuerermäßigung beansprucht hat.

6. Ausschluss der Förderung

Die Steuerermäßigung ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen für die energetische Maßnahme bereits als Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind.

Äußerst praxisrelevant ist in diesem Zusammenhang die Frage nach dem Verhältnis der neuen Steuerermäßigung nach § 35c EStG zu der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG (20 % der Lohnkosten, maximal 1.200 EUR). Hierzu regelt das Bundesfinanzministerium nun Folgendes:

Die Steuerermäßigung ist vollständig ausgeschlossen, wenn für dieselbe energetische Maßnahme einschließlich der Kosten für den Energieberater

- eine Steuerbegünstigung nach § 10f EStG für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen oder
- eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen oder
- ein zinsverbilligtes Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse (Baukindergeld ist unschädlich!)

beansprucht werden.

Wenn der Steuerpflichtige ausschließlich Zuschüsse für die Energieberatung erhalten hat, kann er hierfür zwar keine Steuerermäßigung nach § 35c EStG beanspruchen. Wird wegen dieser Beratung aber eine energetische Maßnahme durchgeführt und eine andere öffentliche Förderung nicht beansprucht, ist die Steuerermäßigung hierfür möglich.

Liegen die Voraussetzungen nach §§ 10f, 35a, 35c EStG sowie für die direkte Förderung (Darlehen/Zuschüsse) vor, ist der Steuerpflichtige für die jeweilige energetische Maßnahme an die einmal getroffene Entscheidung für den gesamten Förderzeitraum gebunden (kein Wechsel zwischen den Fördertatbeständen).

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Lohnsteuer bei Firmenfitness-Programmen

Der BFH hat sich mit der lohnsteuerlichen Behandlung sog. „Firmenfitness-Programme“ befasst, bei denen der lohnsteuerliche Vorteil des Arbeitnehmers immer ein Streitpunkt mit der Betriebsprüfung ist.

BFH v. 7.7.2020 – VI R 14/18

I. Sachverhalt:

Der Arbeitgeber erwarb bei einem Betreiber von Fitness-Studios einjährige Trainingslizenzen zum monatlichen Preis von jeweils €42,25 zzgl. USt. Die Arbeitnehmer konnten durch einen Eigenanteil von €16,00 bzw. €20,00 an den Arbeitgeber eine Trainingsberechtigung erwerben. Der Arbeitgeber setzte Sachbezüge unterhalb der monatlichen Freigrenze unter €44,00 an. Das Finanzamt ging von einem Zufluss der Teilnahmeberechtigung für das ganze Jahr bereits im Monat der Überlassung der Teilnahmeberechtigung und damit von einer Überschreitung der insoweit geltenden €44,00-Freigrenze in diesem Monat aus.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des BFH sind für die lohnsteuerliche Beurteilung folgende Grundsätze beachtlich:

- 44,00 €Freigrenze und Lohnsteuer-Pauschalierung: Der BFH stellt zunächst klar, dass § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 neben § 37b EStG anwendbar ist. Das Pauschalierungswahlrecht nach § 37b Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EStG ist zwar grundsätzlich „für alle“ Zuwendungen und Geschenke eines Wirtschaftsjahres einheitlich auszuüben. Die Pauschalierung nach § 37b EStG beschränkt sich aber auf Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. § 37b EStG begründet nämlich gerade keine eigenständige Einkunftsart oder Steuertatbestände, sondern lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer.
- Monatliche Sachbezüge: Die Übergabe einer schriftlichen Trainingsberechtigung oder der Erwerb eines Mitgliedsausweises vermitteln keinen unmittelbaren Anspruch gegen das Fitnessstudio, vor allem, wenn stets aktuelle Namenslisten der Berechtigten durch den Arbeitgeber geführt werden. Der Zufluss ist vielmehr monatlich. Für den Zuflusszeitpunkt ist nicht die einmalige Einräumung der Trainingsberechtigung (Nutzungsrecht) maßgeblich, sondern die fortlaufende Nutzung (sukzessive Erfüllung).
- Bewertung: Die Bewertung richtet sich nach den Kosten des Arbeitgebers für den Erwerb der Trainingsberechtigung. Zuzahlungen der Arbeitnehmer sind abzuziehen. Nach dem BFH hat sich die Bewertung zwar an dem

„günstigsten (Einzelhandels-) Preis,, am Markt zu orientieren. Wenn das konkrete Leistungspaket aber nur gegenüber Unternehmen angeboten wird („Firmenmitgliedschaft“) und der Vergleich zu Endverbrauchern fehlt, sind auch die Kosten des Arbeitgebers als Wertansatz sachgerecht.

Anders ist die Situation beim „Jobticket“ (Jahresnetzkarte), da hier der Arbeitgeber mit der Übergabe der Fahrtberechtigung alles (vollständig) erfüllt hat, so dass der Arbeitnehmer keinen Anspruch mehr gegen den Arbeitgeber hat (vgl. BFH v. 26.9.2019 – VI R 23/17, BStBl. II 2020, 162).

Die Grundsätze des BFH können für die Bestimmung der lohnsteuerlichen Folgen von betrieblichen Vergünstigungen erhebliche Bedeutung haben.

2. Absolvierung eines Auslandssemesters kann zu abzugsfähigen Werbungskosten führen

Ein an einer deutschen Hochschule eingeschriebener Student kann für ein Auslandsstudiensemester die im Ausland entstandenen Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung als Werbungskosten geltend machen, wenn er im Inland einen eigenen Hausstand unterhält.

BFH 14.5.20, VI R 3/18, DStR 20, 2720)

I. Sachverhalt

Im Streitfall absolvierte eine Studentin nach einer vorangegangenen abgeschlossenen Ausbildung einen Bachelorstudiengang und in dessen Rahmen zwei Auslands- und ein Auslandspraxissemester. Während der Auslandsaufenthalte blieb sie an ihrer inländischen FH eingeschrieben und besuchte einmal pro Monat ihre Eltern in Deutschland. In ihrer Einkommensteuererklärung machte die Studentin die Aufwendungen für Wohnung und Verpflegung während der Auslandsaufenthalte als Werbungskosten geltend. Das FA erkannte den Werbungskostenabzug nicht an. Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage der Studentin ab (FG Münster 24.1.18, 7 K 1007/17 E, EFG 18, 549): Ohne eigenen inländischen Hausstand komme ein Werbungskostenabzug bei einem Auslandsstudium nicht in Betracht. Jetzt hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und den Werbungskostenabzug zugelassen.

II. Hintergrund:

Nach § 9 Abs. 4 S. 8 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts – BeitrR-LUMsG – (20.2.13, BGBl I, 285) gilt ab VZ 2014 als erste Tätigkeitsstätte auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Das FG Münster war noch der Ansicht, dass eine Universität nicht nur im Fall eines vollständigen Auslandsstudiums, sondern auch im Fall eines Auslandssemesters als erste Tätigkeitsstätte des Studenten anzusehen ist. Bei dieser Annahme befindet sich die erste Tätigkeitsstätte demnach während dieser Aufenthalte gemäß § 9 Abs. 4 S. 8 EStG in der ausländischen Bildungseinrichtung und nicht mehr an der inländischen Fachhochschule. Das FG widersprach damit der anderen Ansicht, nach der eine Universität nur im Fall eines Auslandsstudiums, nicht aber im Fall eines Auslandssemesters zu einer ersten Tätigkeitsstätte führt, und begründet seine Auffassung damit, dass auch Arbeitnehmern nach § 9 Abs. 4 S. 3 EStG bei einem vorübergehenden Einsatz erst nach 48 Monaten von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen ist.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Jetzt hat der BFH dem FG Münster widersprochen:

Auch bei einem bloßen Auslandssemester bleibt die inländische Fachhochschule die „erste Tätigkeitsstätte“ (BFH 14.5.20, VI R 24/18, DStR 20, 2238). Sowohl der Wortlaut als auch die Systematik der Norm verlangen nicht nach einer Mindestdauer der Bildungsmaßnahme.

Kosten für Unterkunft und Verpflegungsaufwand im Ausland sind deshalb als (vorweggenommene) Werbungskosten steuerlich anzuerkennen.

Im Streitfall hat der BFH das Verfahren jetzt zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das FG Münster zurückverwiesen, das die konkrete Höhe der berücksichtigungsfähigen Kosten klären muss.

IV. Hinweise für die Praxis:

Die jetzt vom BFH zugunsten der Studentin entschiedene Streitfrage hat erhebliche praktische Relevanz. Denn nach vielen Ausbildungsordnungen sind Auslandssemester und Auslandspraktika zwingend vorgeschrieben oder aber Studenten entscheiden sich dafür aus freien Stücken, um ihre beruflichen Perspektiven zu verbessern. Betroffene sollten sich in vergleichbaren, offenen Fällen unbedingt auf die neue BFH-Entscheidung berufen.

Profitieren werden vor allem Studierende, die ihr Auslandssemester nicht ins Erststudium, sondern ins weiterführende Zweitstudium (z. B. Masterstudium) legen. Denn steuerlich betrachtet ist das Masterstudium ein sog. Zweitstudium, das zu Werbungskosten und nicht bloß zum beschränkten Sonderausgabenabzug führt. Auch das Bachelorstudium im Anschluss an eine abgeschlossene Berufsausbildung oder ein anderes abgeschlossenes Studium zählen als Zweitstudium. Die Qualifikation als Werbungskosten ist für Studenten deshalb wirtschaftlich bedeutsam, weil sie häufig bereits während des Studiums steuerpflichtige Einkünfte erzielen, bei denen nun der Werbungskostenabzug zulässig ist. Konzentrieren sich Studenten demgegenüber allein auf das Studium ohne zu arbeiten, kommt ein Verlustvortrag in Höhe der festgestellten vorweggenommenen Werbungskosten in Betracht.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein Studium bleibt ein „Dauerbrenner“ für die Finanzgerichte. So hat der BFH erst im Sommer 2020 geurteilt, dass ein Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, nicht in Betracht kommt (BFH 16.6.20, VIII R 4/20 [VIII R 49/11]):

Danach sind Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, keine Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, auch wenn das Studium objektiv und subjektiv der Förderung einer konkreten späteren Erwerbstätigkeit dient. Die Aufwendungen sind gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben bis zu einem Höchstbetrag von derzeit 6.000 EUR abzugsfähig.

Die Regelung des § 4 Abs. 9 EStG i. d. F. des BeitrRLUmG ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und dem Grundrecht der Berufsfreiheit vereinbar. Das gilt sowohl hinsichtlich der Grundentscheidung des Gesetzgebers, gemischt veranlasste Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen, als auch hinsichtlich der Abgrenzung solcher Aufwendungen zu den rein beruflich veranlassten Aufwendungen für eine Zweitausbildung.

3. Biberschaden: Keine Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen

Wildtierschäden als solche sind keineswegs unüblich und nicht mit ungewöhnlichen Schadensereignissen i.S.d. § 33 EStG vergleichbar. Mit einem Wildtierschaden in Zusammenhang stehende Aufwendungen zur Beseitigung konkreter, von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehender Gesundheitsgefahren erlauben deshalb keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen.

BFH v. 1.10.2020 - VI R 42/18

I. Sachverhalt:

Die Kläger bewohnen ein Einfamilienhaus, dessen Garten an ein natürliches Gewässer angrenzt, in dem sich in den letzten Jahren - sehr zur Freude der Naturschützer - der in Deutschland fast ausgestorbene Biber wieder angesiedelt hat. Diese Freude konnten die Kläger nur bedingt teilen, da die Biber auf ihrem Grundstück erhebliche Schäden anrichteten. So senkte sich durch die Anlage des Biberbaus nicht nur ein Teil der Rasenfläche ab, betroffen war auch die Terrasse, die auf ca. 8 m Länge zu einem Drittel absackte.

Dem standen die Kläger zunächst relativ machtlos gegenüber, da die Biber unter strengem Naturschutz stehen und daher weder bejagt noch vergrämt werden dürfen. Im Einvernehmen mit der Naturschutzbehörde ließen die Kläger schließlich eine "Bibersperre" errichten. Deren Kosten und die Kosten für die Beseitigung der Biberschäden an Terrasse und Garten von insgesamt rund 4.000 € machten die Kläger als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt folgte dem nicht.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision der Kläger hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die geltend gemachten Aufwendungen zur Beseitigung der Biberschäden und zur Errichtung der Bibersperre nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind.

Wildtierschäden bzw. Schutzmaßnahmen zur Vermeidung solcher sind keineswegs unüblich und nicht mit anderen ungewöhnlichen Schadensereignissen i.S.d. § 33 EStG (wie z.B. Brand oder Hochwasser) vergleichbar. Mit einem entstandenen oder drohenden Wildtierschaden in Zusammenhang stehende Aufwendungen erlauben deshalb auch dann keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen, wenn mit den Maßnahmen konkrete, von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs (wie etwa dem eigenen Einfamilienhaus) ausgehende Gesundheitsgefahren beseitigt bzw. vermieden würden.

Es ist nicht Aufgabe des Steuerrechts, für einen Ausgleich von durch Wildtiere verursachten Schäden bzw. für die zur Vermeidung solcher Schäden notwendigen Prä-

ventionsmaßnahmen über eine entsprechende Abzugsmöglichkeit nach § 33 EStG Sorge zu tragen. Es obliegt vielmehr dem Naturschutzrecht etwa durch Errichtung entsprechender Fonds- für einen Schadensausgleich bzw. Präventionsschutz zu sorgen.

4. Rentenversicherung: BFH bestätigt steuerfreie Beitragserstattung

Sind erstattete Rentenversicherungsbeiträge steuerfreie Einkünfte? Oder müssen Erstattungsbeträge mit den abziehbaren Sonderausgaben verrechnet werden? Der BFH hat die Annahme „negativer Sonderausgaben“ für Beitragsersstattungen der gesetzlichen Rentenversicherung abgelehnt. Diese stellen demnach als „andere Leistungen“ prinzipiell steuerbare Einkünfte dar, die nach § 3 EStG steuerfrei sind.

BFH vom 07.07.2020 - X R 35/18

I. Sachverhalt im Besprechungsfall

Die Klägerin B hatte als Arbeitnehmerin Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet. Auf ihren Antrag hin erstattete die DRV gem. § 210 Abs. 1a SGB VI Beiträge. Die Erstattung überstieg ihre geleisteten Arbeitnehmerbeiträge geringfügig.

Das Finanzamt minderte die Altersvorsorgeaufwendungen um den Erstattungsbetrag. Das Finanzgericht gab der B Recht, der BFH folgte dem.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Steuerpflicht der Beitragserstattung

Eine Kapitalauszahlung ist auch dann als „andere Leistung“ i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG anzusehen, wenn keine „wiederkehrenden Bezüge“ gem. § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG gegeben sind. Dies gilt für Leistungen, die zur Basisversorgung gehören.

Deshalb sind auch die Erträge aus der Kapitalversorgung eines Versorgungswerks, welche als kapitalbildende Lebensversicherung ausgestaltet war, nicht als „andere Leistung“ i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG angesehen, da eine Kapitallebensversicherung nicht Teil der Basisversorgung, sondern (grundsätzlich) Teil der dritten Schicht im sogenannten Dreischichtenmodell ist.

Das wesentliche Charakteristikum der Einkünfte aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ist, dass sie der Basisversorgung dienen und somit die erste Schicht des „Dreischichtenmodells“ bilden.

Zu dieser ersten Schicht gehören insbesondere die Leibrenten, die auf einem durch Beiträge erworbenen Anspruch gegen einen gesetzlichen Vermögensträger auf lebenslängliche Versorgung beruhen, frühestens ab seinem 60. Lebensjahr gezahlt werden und bei denen die Anwartschaften nicht vererblich, nicht übertragbar, nicht beleihbar, nicht veräußerbar und nicht kapitalisierbar sein dürfen.

§ 210 Abs. 1 SGB VI sieht eine Beitragserstattung vor, wenn der Versicherte nicht mehr versicherungspflichtig ist und nicht das Recht zur freiwilligen Versicherung hat.

Beiträge können auch an Versicherte erstattet werden, welche die Regelaltersgrenze erreicht und die allgemeine Wartezeit nicht erfüllt haben, oder an Hinterbliebene, die wegen nicht erfüllter allgemeiner Wartezeit keinen Hinterbliebenenanspruch haben.

Auf Antrag kann der Versicherte sich daneben gem. § 210 Abs. 1a Satz 1 SGB VI die Beiträge erstatten lassen, wenn er versicherungsfrei ist und die allgemeine Wartezeit nicht erfüllt hat, nicht jedoch u.a. bei Beamten auf Zeit oder auf Probe sowie bei Beamten auf Widerruf im Vorbereitungsdienst.

Es handelt sich dabei um die Erstattung solcher Beiträge, die zu Recht gezahlt worden sind. Sozialversicherungsrechtlich werden diese Beitragsrückerstattungen den Leistungen der Rentenversicherung zugeordnet.

Für den BFH ist kein Grund erkennbar, diese sozialversicherungsrechtliche Zuordnungsentscheidung nicht auch für das Steuerrecht als maßgeblich anzusehen. Folge der Qualifikation der Erstattungen gem. § 210 Abs. 1a Satz 1 SGB VI als „andere Leistungen“ gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ist die Steuerbarkeit dieser Zahlungen.

Steuerfreiheit der Beitragserstattung

Gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG sind u.a. die Erstattungen von zu Recht gezahlten Beiträgen an den Versicherten gem. § 210 SGB VI steuerfrei. Diese werden nach Ablauf einer Wartefrist von 24 Kalendermonaten seit dem Ausscheiden aus der Versicherungspflicht ausgezahlt, wenn nicht erneut eine Versicherungspflicht eingetreten ist (§ 210 Abs. 2 SGB VI).

Da eine Beitragserstattung gem. § 210 Abs. 1a Satz 1 SGB VI vorliegt, sind die Zahlungen der DRV an B gem. § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG steuerfrei, und zwar in Höhe der insgesamt von der DRV ausgezahlten Beträge.

Zwar ist die Erstattung von Arbeitnehmerbeiträgen zur Rentenversicherung der Höhe nach gem. § 210 Abs. 1a, Abs. 3 Satz 1 SGB VI auf die geleisteten Arbeitnehmerbeiträge begrenzt. Gleichwohl geht der BFH in Bezug auf den übersteigenden Betrag von einem bloßen Fehler aus, der der Gesamtzahlung nicht den Charakter der (steuerfreien) Beitragserstattung nimmt.

Negative Sonderausgaben

Eine Verrechnung der Beitragserstattungen mit den Altersvorsorgeaufwendungen des B i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht. Die Beitragserstattungen sind keine „negativen Sonderausgaben“.

Denn das Gesetz kennt weder „negative Sonderausgaben“ noch „negative außergewöhnliche Belastungen“. Gemäß § 11 Abs. 1 EStG ist auf die Erstattung und Rückzahlung von Aufwendungen, welche nach den §§ 10, 33 ff. EStG abgezogen worden sind, nicht anwendbar.

Gleichwohl setzt der Sonderausgabenabzug voraus, dass der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist. Wirtschaftlich gesehen kommt diese durch Erstattungen bedingte Korrektur der Belastungswirkung bei Sonderausgaben ihrem Gegenteil gleich, so dass auch von „negativen Sonderausgaben“ gesprochen werden kann.

Liegen sonstige Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG vor, die gem. § 3 Nr. 3 EStG steuerfrei sind, können diese erhaltenen Beträge

ihrer Rechtsnatur nach aber nicht gleichzeitig auch als rückfließende (negative) Sonderausgaben behandelt werden.

Es entspricht der Grundsystematik des Einkommensteuergesetzes, dass solche Zahlungen lediglich einmal – entweder als Einkünfte oder als „negative Sonderausgaben“ – erfasst werden können.

Um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden, muss ausgehend vom Steuergegenstand der Einkommensteuer den Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG der Vorrang eingeräumt werden. Die Einordnung von Zahlungen als Einkünfte schließt damit deren gleichzeitige Berücksichtigung als negative Aufwendungen aus, sofern gesetzlich nicht etwas anderes bestimmt ist.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Hiernach können Vorsorgeaufwendungen nur abgezogen werden, wenn sie nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen.

Ein solcher Zusammenhang ist immer dann anzunehmen, wenn die Einnahmen und die Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies wiederum ist erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger steuerfreie Einnahmen erzielt und dieser Tatbestand gleichzeitig Pflichtbeiträge an einen Sozialversicherungsträger auslöst.

§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG betrifft damit nur die (erstmalige) Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen. Die Verrechnung oder Korrektur von Sonderausgaben, auch im Zusammenhang mit § 10 Abs. 4b EStG, wird vom Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG hingegen nicht erfasst.

Zur Klarstellung weist der BFH darauf hin, dass in der Steuerbarkeit der Beitragsrückerstattung an den Versicherten gem. § 210 SGB VI, die als Leistung gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG anzusehen ist, der grundlegende Unterschied zu den Beitragsrückerstattungen anderer Sozialversicherungen liegt, etwa zu denen der gesetzlichen Krankenversicherungen.

Deren Leistungen sind zwar gem. § 3 Nr. 1a EStG ebenfalls steuerfrei, können aber keiner Einkunftsart zugeordnet werden, so dass sich dort die Frage nach dem Vorliegen „negativer Sonderausgaben“ durchaus stellen kann.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine Grundsätze zur Steuerbarkeit von Beitragsrückerstattungen aus der Rentenversicherung konkretisiert: Die Beitragsrückerstattungen der Deutschen Rentenversicherung Bund i.S.d. § 210 SGB VI sind als „andere Leistungen“ steuerbare Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG. Sie können deshalb nicht zugleich „negative Sonderausgaben“ sein. Die Erstattung solcher Rentenversicherungsbeiträge ist gem. § 3 Nr. 3 Buchst. b EStG steuerfrei.

5. Zuteilung von Aktien im Rahmen eines Spin-off

Die Zuteilung von Aktien im Zuge der Umstrukturierung der Hewlett-Packard Company im Jahr 2015 erfüllt die Voraussetzungen einer Abspaltung i.S.v. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 1 und 7 EStG kommt es im Zeitpunkt der Aktienzuteilung nicht zu einer nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG steuerpflichtigen Sachausschüttung.

Niedersächsisches FG v. 29.9.2020 - 13 K 223/17 - Revision

I. Sachverhalt:

Der Kläger hielt Aktien der Hewlett-Packard Company (HPC) in seinem Depot, die er bereits vor dem 31.12.2007 erworben hatte. Im Streitjahr 2015 änderte die HPC ihren Namen in HP Inc. (HPI). Anschließend übertrug die HPI ihr Unternehmenskundengeschäft im Wege eines Spin-off auf die bereits zuvor gegründete Tochtergesellschaft Hewlett-Packard Enterprise Company (HPE). Die Aktionäre der HPC erhielten für eine alte Aktie der HPC eine Aktie der umbenannten HPI und zusätzlich eine Aktie der HPE. Die depotführende Bank erfasste die Zuteilung der zusätzlichen Aktien an der HPE als steuerpflichtige Sachausschüttung und behielt Kapitalertragsteuer ein.

Das Finanzamt behandelte den Vorgang unter Hinweis auf die BMF-Schreiben vom 18.1.2016 (BStBl I 2016, Seite 85) und vom 20.3.2017 (BStBl I 2017, Seite 431) als steuerpflichtige Sachausschüttung i.S.v. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Die Revision zum BFH wurde im Hinblick auf dort bereits anhängige Verfahren zu dieser Frage zugelassen.

Das Finanzamt hat zu Unrecht beim Kläger die zugeteilten HPE-Aktien als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt.

Entscheidend ist, dass die in der Anteilszuteilung liegende Sachausschüttung vorliegend deshalb nicht zu besteuern ist, weil über § 20 Abs. 4a Satz 7 i.V.m. Satz 1 EStG eine (anteilige) Fortführung der Anschaffungskosten fingiert wird. Die ausschließlich Abspaltungen betreffende Vorschrift des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG verdrängt als speziellere gesetzliche Regelung (lex specialis) die allgemeinere Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG.

Der Begriff der Abspaltung i.S.v. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 18.1.2016 - BStBl I 2016, 85) extensiv im Sinne einer typusorientierten Gesamtbetrachtung auszulegen. Ausgehend von einem solchen weiten Auslegungsverständnis liegen hier die Voraussetzungen einer Abspaltung vor.

Das FG folgt mit dieser Entscheidung der Rechtsprechung anderer Finanzgerichte. Die Revision war im Hinblick auf die bereits beim BFH zu dieser Rechtsfrage an-

hängigen Verfahren VIII R 9/19, VIII R 28/19, VIII R 6/20 und VIII R 19/20 zuzulassen.

6. Profi-Fußball: Beiträge für Sportunfähigkeitsversicherung sind keine Werbungskosten

Die Beiträge eines Berufssportlers für eine Sportunfähigkeitsversicherung sind keine Werbungskosten. Die Versicherung dient dem Ausgleich krankheitsbedingter Einnahmeausfälle. Das Risiko, den Lebensstandard nicht länger durch die eigene Erwerbstätigkeit sichern zu können, gehört zum Bereich der privaten Lebensführung.

FG Düsseldorf vom 12.1.2021 - 10 K 2192/17 E - Revision

I. Sachverhalt:

Der klagende Profi-Fußballer hat eine Sportunfähigkeitsversicherungen abgeschlossen. Die Versicherungen sieht Leistungen für den Fall vor, dass der Kläger aufgrund eines Unfalls oder einer Krankheit vorübergehend oder dauerhaft seinen Sport nicht ausüben kann. Eine Beschränkung auf berufsspezifische Krankheits- oder Unfallrisiken enthalten die Versicherungsbedingungen nicht.

Der Kläger macht die Versicherungsbeiträge als Werbungskosten geltend. Wegen seiner Tätigkeit als Fußballer bestünden erhöhte Risiken für seine Gesundheit. Bei jeder Art von Erkrankung oder Verletzung könne er seinen Beruf nicht mehr in der gewohnten Weise ausführen. Das Finanzamt lehnte den Abzug der Versicherungsbeiträge als Werbungskosten ab.

Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die Revision zum BFH wurde zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Das Finanzamt ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Beiträge zu den Sportunfähigkeitsversicherungen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig sind.

Es handelt sich um Sonderausgaben mit der Folge, dass sich die Versicherungsbeiträge wegen der geltenden Höchstbeträge steuerlich nicht auswirken. Auch ein teilweiser Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten ist abzulehnen.

Der Kläger hat nicht nur berufstypische Risiken abgesichert. Vom Versicherungsumfang sind auch im privaten Bereich verursachte Unfälle und Erkrankungen erfasst. Die Versicherung dient dem Ausgleich krankheitsbedingter Einnahmeausfälle. Das Risiko, den Lebensstandard nicht länger durch die eigene Erwerbstätigkeit sichern zu können, gehört zum Bereich der privaten Lebensführung.

Soweit der Kläger darauf verweist, dass bei einem Berufssportler - anders als bei anderen Berufstätigen - bereits geringfügige Erkrankungen dazu führen können, dass er seinen normalen beruflichen Pflichten nicht mehr nachgehen kann, ist ihm zwar zuzustimmen. Dies führt jedoch nur dazu, dass das Risiko, infolge eines Unfalls oder einer Erkrankung Einnahmefälle zu erleiden, erhöht ist (und infolgedessen auch der Versicherungsbeitrag typischerweise höher ist), ändert aber nichts daran, dass die Schadensursache auch privater Natur sein kann.

Es werden gerade nicht nur die mit der Ausübung des Berufs verbundenen erhöhten Risiken (Berufskrankheiten, Arbeitsunfälle) versichert, sondern unterschiedslos sämtliche Unfälle und Erkrankungen. Damit verbleibt es dabei, dass letztlich bloß das dem privaten Bereich zuzuordnende Risiko, den Lebensstandard nicht länger durch die eigene Erwerbstätigkeit sichern zu können, versichert wird und die Beiträge zur Gänze dem privaten Lebensführungsbereich zuzuordnen sind.

7. Firmenwagen: Anschein der privaten Nutzung reicht aus

Wann darf das Finanzamt davon ausgehen, dass ein Firmenwagen auch privat genutzt wird? Wann gilt die Überlassung durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn? Nach dem BFH gilt: Die belastbare Behauptung, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt zu haben, genügt nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteils auszuschließen. Insofern kann der Anschein der Privatnutzung ausreichen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einer aktuellen Entscheidung vom 16.10.2020 (VI B 13/20) seine Grundsätze zur Besteuerung der Privatnutzung eines vom Arbeitgeber überlassenen Pkw bestätigt.

BFH Beschl. v. 16.10.2020 - VI B 13/20

I. Sachverhalt

A, dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH, wurde von der GmbH ein betrieblicher Pkw überlassen; den Pkw konnte er auch privat nutzen. Mit dem Finanzamt entstand Streit darüber, ob diese Privatnutzung zu versteuern ist.

Das Finanzgericht wies die Klage aus verfahrensrechtlichen Gründen ab, woraufhin A eine Nichtzulassungsbeschwerde einlegte.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH wies diese jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen ab.

Besteuerung des privaten Nutzungsvorteils

In diesem Zusammenhang bestätigt der BFH zunächst seine ständige Rechtsprechung, dass die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn führt.

Denn der Arbeitnehmer ist um den Betrag bereichert, den er für eine vergleichbare Nutzung aufwenden müsste und welchen er sich mittels der Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber erspart.

Ob der Steuerpflichtige die Annahme, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung dienstliche Fahrzeuge, welche zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden, durch die substantiierte Darlegung eines atypischen Sachverhalts entkräften kann, ist für die Besteuerung des Nutzungsvorteils unerheblich.

Die belastbare Behauptung des Steuerpflichtigen, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genügt damit nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvor-

teils auszuschließen. Davon kann nur abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht (länger) befugt ist.

Ausnahme dieser Grundsätze für Gesellschafter-Geschäftsführer?

Nach Ansicht des BFH gelten diese Grundsätze für alle Arbeitnehmer, denen der Arbeitgeber einen betrieblichen Pkw auch zur Privatnutzung überlässt, mithin auch für Alleingesellschafter-Geschäftsführer, die für ihre GmbH als Arbeitnehmer tätig werden und denen die GmbH einen betrieblichen Pkw aufgrund dienstvertraglicher Vereinbarungen auch zur Privatnutzung überlässt.

Nach Auffassung des BFH könnte dies möglicherweise bei der – im Besprechungsfall nicht gegebenen – verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) anders sein. Eine vGA könnte angenommen werden, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer das Fahrzeug ohne vertragliche Regelung nutzt.

Ist die private Nutzung eines betrieblichen Pkw jedoch durch den Gesellschafter-Geschäftsführer im Anstellungsvertrag mit der GmbH ausdrücklich gestattet, kommt der Ansatz einer vGA in Höhe der Vorteilsgewährung indessen nicht in Betracht. Denn in einem solchen Fall liegt keine vGA, sondern immer Sachlohn vor, der zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fließt dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber für die Privatnutzung bereits mit der Inbesitznahme des Dienstwagens zu.

Auf die tatsächliche private Nutzung des Pkw durch den Arbeitnehmer kommt es dabei für das Vorliegen von Sachlohn, anders als für die Bewertung einer Entnahme bei den Gewinneinkünften eines Selbständigen, nicht an.

Den von A erhobenen Verfahrensrügen folgte der BFH nicht, so dass er die Nichtzulassungsbeschwerde abwies.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat zunächst seine bisherigen Grundsätze zur privaten Pkw-Nutzung bestätigt: Die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn.

Die belastbare Behauptung des Steuerpflichtigen, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genügt nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteils auszuschließen. Insoweit gilt ein Anscheinsbeweis.

Dies gilt auch für Alleingesellschafter-Geschäftsführer, die für ihre GmbH ertragsteuerlich als Arbeitnehmer tätig werden und denen die GmbH einen betrieblichen Pkw aufgrund dienstvertraglicher Vereinbarung auch zur Privatnutzung überlassen hat.

Zudem hat der BFH verfahrensrechtlich klargestellt, dass, falls der sachbearbeitende Berufsträger einen anberaumten Termin zur mündlichen Verhandlung nicht wahrnehmen kann, das Gericht gleichwohl nicht an der Durchführung des Termins gehindert ist, wenn die Prozessvollmacht auf eine Partnerschaftsgesellschaft ausgestellt ist und der Termin durch ein anderes Mitglied der Partnerschaftsgesellschaft sachgerecht wahrgenommen werden kann.

Hinderungsgründe für eine Wahrnehmung des Termins durch eine andere Person müssen in einem solchen Fall, sofern sie nicht offenkundig sind, im Einzelnen vortragen werden. Ohne einen solchen Vortrag darf das Gericht von dem Bestehen einer Vertretungsmöglichkeit ausgehen und demgemäß das Vorliegen „erheblicher Gründe“ für eine Terminsverlegung verneinen.

Daraus sollten Zusammenschlüsse von Berufsträgern die erforderlichen Rückschlüsse ziehen und bei Verlegungsanträgen auch Gründe vortragen, warum die Berufskollegen den Termin nicht wahrnehmen können.

8. Eintritt in eine vermögensverwaltende KG: Kein Abzug von bei der Gesellschaft nicht abziehbaren Schuldzinsen im Sonderbereich

Die Zuordnung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft zum Gesellschafter kommt grundsätzlich erst in Betracht, soweit er die Aufwendungen aus seinem sonstigen Vermögen getragen hat. Entsprechendes gilt für Zinsaufwendungen der Gesellschaft. Sind Schuldzinsen auf Gesellschaftsebene nicht abziehbar, weil das Darlehen nicht durch die vermietende Tätigkeit veranlasst war, führt die Bruchteilsbetrachtung nicht dazu, dass der Aufwand im Sonderbereich anteilig abziehbar ist.

BFH v. 16.10.2020 - IX B 126/19

I. Sachverhalt:

Vorliegend ging es um die von den Klägern zu 2) und zu 3) aufgeworfene Frage, ob der bei dem Erwerb eines Kommanditanteils an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG im Rahmen der Kaufpreisbemessung im Umfang des prozentualen Anteils am Haftkapital mindernd berücksichtigte Anteil an einer nicht Einkünfte relevanten Fremdfinanzierung im Gesamthandsvermögen für den Erwerber Einkünfte relevant wird, mit der Folge, dass die auf diesen Fremdfinanzierungsanteil entfallenden Finanzierungsaufwendungen als (Sonder-)Werbungskosten des Erwerbers zu berücksichtigen sind. Diese Frage zielt darauf ab, ob der Veranlassungszusammenhang mithin auch in einer - wie vorliegend - nicht zivilrechtlichen, sondern lediglich wirtschaftlichen Übernahme einer Fremdfinanzierung im Rahmen des Eintritts in eine Kommanditgesellschaft bestehen kann.

Die Klägerin zu 1) will darüber hinaus zum einen geklärt wissen, ob bei einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG die Umschuldung eines einkünfterelevanten, im Sonderbereich des Kommanditisten aufgenommenen Darlehens (zum Ankauf der Kommanditanteile) in das Gesamthandsvermögen" dazu führt, dass die Schuldzinsen im Gesamthandsvermögen steuerlich nicht abziehbar sind, und zum andern, ob der Erwerb eines Kommanditanteils an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG dazu führt, "dass eine nicht einkünfterelevante Fremdfinanzierung im Gesamthandsvermögen im Hinblick auf den Bruchteil, zu dem der Erwerber an der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG beteiligt ist, für diesen Erwerber einkünfterelevant ist.

Das FG wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Die oben gestellte Frage der Kläger zu 2) und zu 3) ist eindeutig zu verneinen.

Es entspricht der Rechtsprechung des Senats, dass beim Eintritt eines Gesellschafters in eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft Verbindlichkeiten der Gesellschaft die Anschaffungskosten des Erwerbers nicht erhöhen, soweit er durch sie nicht tatsächlich, d.h. in seinem sonstigen Vermögen, belastet ist. Das gilt selbst

dann, wenn der Gesellschafter kraft des Gesellschaftsstatuts für die Verbindlichkeiten auch persönlich einzustehen hat. Die Zuordnung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft zum Gesellschafter kommt grundsätzlich erst in Betracht, wenn oder soweit er die Aufwendungen aus seinem sonstigen Vermögen auch getragen hat. Entsprechendes gilt für den Abzug von Zinsaufwendungen der Gesellschaft, mit denen der eintretende Gesellschafter tatsächlich nicht belastet ist.

Dass Gesellschaftsverbindlichkeiten auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet worden sind oder dass (auf Gesellschaftsebene) nicht abziehbare Zinszahlungen den Gewinnanteil der Gesellschafter mindern und der Gesellschafter insofern anteilig wirtschaftlich "belastet" ist, genügt nicht. So liegt aber der Streitfall. Weder haben die Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die persönliche Haftung für den "Senior Loan" übernommen noch waren sie mit den darauf entfallenden Zinsen in anderer Weise als dadurch (rein wirtschaftlich) belastet, dass diese Zahlungen ihren Gewinnanteil gemindert haben.

Die erste von der Klägerin zu 1) aufgeworfene Frage stellt sich nicht. Das FG hat eine Umschuldung revisionsfest verneint. Zwar haben die Erwerber mit der an sie anteilig ausgeschütteten Darlehensvaluta aus dem "Senior Loan" ihre Zwischenfinanzierung für den Erwerb der Anteile abgelöst. Nach den Feststellungen des FG haben die Erwerber jedoch jede persönliche Haftung für die Rückzahlung des "Senior Loan" vermieden. Auch insofern ist eine rein wirtschaftliche "Belastung" im Rahmen der erworbenen Beteiligung nicht ausreichend. Es fehlt schon deshalb an einer Umschuldung, weil eine persönliche Schuld nach Zurückführung der Zwischenfinanzierung nicht mehr bestand. Diese tatsächliche Würdigung begegnet auf der Grundlage der nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und deshalb bindenden Feststellungen des FG keinen rechtlichen Bedenken.

Auch die zweite Frage verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg. Die sog. Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) ist nur insoweit anzuwenden, als eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Das ist nach der Rechtsprechung der Fall, soweit die Gesellschaft nicht selbst Besteuerungssubjekt ist. Zwar schuldet eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht die Einkommensteuer auf die von ihr erzielten Einnahmenüberschüsse. Sie ist aber insoweit Besteuerungssubjekt, als sie den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Auf der Ebene der Gesellschaft ist der von den Gesellschaftern in gesamthänderischer Verbundenheit erzielte Gewinn oder Einnahmenüberschuss deshalb einheitlich zu ermitteln und festzustellen.

Für die Einkünfteerzielung, die Ermittlung der Einkünfte und deren anteilige persönliche Zurechnung ist die Bruchteilsbetrachtung danach, soweit die Einkünfte in der gesamthänderischen Verbundenheit erzielt worden sind, grundsätzlich ohne Bedeutung. Sind Zinsaufwendungen auf Gesellschaftsebene nicht abziehbar, weil das Darlehen nicht durch die vermietende Tätigkeit veranlasst war, ändert die Bruchteilsbetrachtung daran nichts. Weder sind die Verbindlichkeiten oder die Zinszahlungen der Gesellschaft den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen noch wird dadurch der auf Gesellschaftsebene fehlende Veranlassungszusammenhang auf der Gesellschafterebene hergestellt. Vielmehr ist eine persönliche Zurechnung insoweit nicht erforderlich, weil der Sachverhalt auf der Ebene der Gesellschaft abschließend berücksichtigt worden ist. Das gilt nicht nur für den Fall, dass die Gesellschaft den Aufwand abziehen kann, sondern auch dann, wenn dies nicht der Fall ist. Der

Streitfall bietet keine Veranlassung, diese Grundsätze infrage zu stellen oder sie in grundsätzlicher Weise fortzuentwickeln.

9. Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erzielt gewerbliche Einkünfte

Eine in der Rechtsform der in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG firmierende Steuerberatungsgesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte. Der Umstand, dass der einzige Gesellschafter der GmbH Steuerberater ist, ändert daran nichts.

FG Düsseldorf vom 26.11.2020 - 9 K 2236/18 F - Revision

I. Sachverhalt:

Eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG begehrte mit ihrer Klage die Einordnung ihrer Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit.

An der Klägerin waren ein Kommanditist (Steuerberater A) und zwei Komplementäre (Steuerberater B und eine Steuerberatungsgesellschaft mbH) beteiligt. Geschäftsführer der Klägerin waren die beiden Komplementäre. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die nicht am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt war, war der Steuerberater B. Das Finanzamt qualifizierte die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig.

Die beim BFH anhängige Revision der Klägerin wird dort unter dem Az. VIII R 31/20 geführt.

Das Finanzamt hat die Klägerin zu Recht als gewerblich und nicht als freiberuflich tätiges Unternehmen qualifiziert.

Nicht alle Gesellschafter der Klägerin haben freiberufliche Einkünfte erzielt. Die Einkünfte der Steuerberatungsgesellschaft mbH sind kraft Gesetzes gewerbliche Einkünfte. Aufgrund ihrer Haftung als Komplementärin und ihrer Geschäftsführungsbefugnis ist die GmbH eine Mitunternehmerin der klagenden Kommanditgesellschaft.

Eine GmbH erzielt gem. § 8 Abs. 2 KStG in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. auch § 2 Abs. 2 GewStG). Sie kann daher keine freiberuflichen Einkünfte beziehen, selbst wenn sie, wie hier, durch ihre Organe der Art nach ausschließlich freiberuflich tätig ist und sowohl diese als auch sämtliche Gesellschafter die persönliche Qualifikation für eine freiberufliche Tätigkeit besitzen.

Einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlich ist eine als Gesellschafter beteiligte GmbH deshalb bei der Qualifikation der Tätigkeit einer Personengesellschaft als "berufsfremde Person" zu werten. Der Umstand, dass der einzige Gesellschafter der GmbH Steuerberater ist, ändert daran nichts.

10. Zum Begriff der erzieherischen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

Eine erzieherische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist --über die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten hinaus-- auf die umfassende Schulung des menschlichen Charakters und die Bildung der Persönlichkeit im Ganzen gerichtet.

Keine erzieherische Tätigkeit liegt demgegenüber vor, wenn eine im Rahmen ambulanter Eingliederungshilfe gewährte Unterstützung für behinderte oder erkrankte Menschen darauf zielt, gemeinsam erkannte, individuelle Defizite einer Person auszugleichen.

BFH v. 29.9.2020 - VIII R 10/17

I. Sachverhalt:

Streitig war, ob die Einkünfte der Steuerpflichtigen aus ihrer betrieblichen Tätigkeit im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe im Streitjahr 2010 der Gewerbesteuer unterliegen.

Tätigkeit mit gewerblichem Charakter

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehört zu den freiberuflichen Tätigkeiten die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit sowie die Tätigkeit in einem der dort aufgezählten Berufe oder in einem diesen ähnlichen Beruf. Die Steuerpflichtige hat weder einen der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausdrücklich aufgeführten Katalogberufe ausgeübt, noch ist sie - mangels Vergleichbarkeit von Ausbildung und Tätigkeit - in einem ähnlichen Beruf tätig gewesen.

Sie ist auch nicht erzieherisch tätig geworden. Denn eine Tätigkeit, die - wie im Streitfall - darauf zielt, Klienten darin zu unterstützen, bestimmte individuelle Verhaltensprobleme und "Persönlichkeitsdefekte" zu überwinden, ist keine erzieherische Tätigkeit.

Letztlich liegt auch keine unterrichtende Tätigkeit vor, da die Tätigkeit die Erarbeitung und Entwicklung eines auf die speziellen Bedürfnisse einer Person abgestellten, nicht auf einen Fachbereich beschränkten Programms erforderte, so dass es an einer Lehrtätigkeit in organisierter und institutionalisierter Form fehlte.

Keine Gewerbesteuerfreiheit

Die Steuerpflichtige erfüllte auch nicht die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG. Nach dieser Vorschrift sind Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der Gewerbesteuer befreit, wenn im Erhebungszeitraum die Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetz-

lichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind. § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG bezieht sich auf den Bereich der ambulanten Pflege und befreit Einrichtungen für die medizinische und pflegende Versorgung von Menschen.

Die gesetzlichen Rahmenbedingungen ergeben sich aus dem Pflegeversicherungsrecht. Zur Auslegung des Begriffs der Einrichtung zur ambulanten Pflege ist auf § 71 Abs. 1 SGB XI zurückzugreifen. Gemäß § 71 Abs. 1 SGB XI sind ambulante Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) selbständig wirtschaftende Einrichtungen, die unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft Pflegebedürftige in ihrer Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich versorgen. Für die Anerkennung als verantwortliche Pflegefachkraft ist neben einem Abschluss als Pflegefachfrau oder Pflegefachmann, Gesundheits- und Krankenpflegerin oder Gesundheits- und Krankenpfleger, Gesundheits- und Kinderkrankenpflegerin oder Gesundheits- und Kinderkrankenpfleger oder Altenpflegerin oder Altenpfleger eine näher beschriebene praktische Berufserfahrung erforderlich (§ 71 Abs. 3 Satz 1 SGB XI). Bei ambulanten Pflegeeinrichtungen, die überwiegend behinderte Menschen pflegen und betreuen, gelten auch nach Landesrecht ausgebildete Heilerziehungspflegerinnen und Heilerziehungspfleger sowie Heilerzieherinnen und Heilerzieher mit näher beschriebener Berufserfahrung als ausgebildete Pflegefachkraft (§ 71 Abs. 3 Satz 2 SGB XI).

Im Streitfall erfüllt die Steuerpflichtige diese, an die Annahme einer ambulanten Pflegeeinrichtung zu stellenden Anforderungen bereits deshalb nicht, weil sie als Diplomsozialarbeiterin keine ausgebildete Pflegefachkraft ist.

Ob die von der Steuerpflichtigen betriebene Einrichtung auch deshalb keine Pflegeeinrichtung i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG ist, weil sie nicht das gesamte Spektrum der häuslichen Pflegehilfe abdeckt, die eine Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung als Sachleistung umfasst (vgl. § 36 Abs. 1 SGB XI), konnte daher ebenso dahinstehen wie die Beantwortung der Frage, welchen Einfluss die erst nach dem Streitjahr eingetretenen Gesetzesänderungen, insbesondere die zum 01.01.2017 erfolgte Neudefinition des Begriffs der häuslichen Pflegehilfe in § 36 SGB XI in Bezug auf eine Befreiung gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG haben.

Schließlich ergab sich im Streitfall auch aus § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG, der Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation betrifft, keine Befreiung von der Gewerbesteuer, da die Vorschrift gemäß § 36 Abs. 1 GewStG in der durch das Kroatien-Anpassungsgesetz geänderten Fassung erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 - und damit nicht im Streitjahr - anzuwenden ist.

11. Weite Auslegung des Begriffs „Sonderbetriebsvermögen II“

Eine böse Überraschung erlebten Eheleute, die im Sonder-BV II einer Beteiligung an einer GmbH & Co. KG Anteile an einer AG hielten. Trotz verbindlicher Zusage des Finanzamtes sah der BFH auch einen abgespaltenen Teilbetrieb der AG weiter im Sonder-BV II steuerlich verstrickt und nahm zusätzlich noch einen Entnahmegewinn an.

BFH vom 28.5.20, IV R 17/17

I. Sachverhalt

Die Eheleute A und B sind Kommanditisten der X-GmbH & Co. KG (X). Persönlich haftende Gesellschafterin ohne finanzielle Beteiligung ist die X-GmbH. Gegenstand des Unternehmens der X ist die Vermietung von Grundbesitz und die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen.

Im jeweiligen Sonder-BV II der beiden Mitunternehmer befinden sich deren Anteile an der Y-AG, deren Kerngeschäft die Bebauung und der Vertrieb von Immobilien ist. Durch einen Spaltungsvertrag übertrug die Y-AG ihren Bereich „Vermietung von Wohnimmobilien“ auf die Z-GmbH, deren alleinige Anteilseignerin zum Zeitpunkt der Abspaltung die A war. Das FA hatte den Bereich in einer verbindlichen Auskunft zuvor als Teilbetrieb anerkannt. Für die Übernahme erhöhte die Z-GmbH ihr Stammkapital um 200 EUR und teilte die Kapitalerhöhung A und B je zur Hälfte zu. An der Z-GmbH waren seither A zu 99,6 % (nominal mit 25.100 EUR) und B zu 0,4 % (nominal mit 100 EUR) beteiligt.

Das FA sah in dem Vorgang eine Vermögensverschiebung zugunsten der Ehefrau A, weil der Abgang aus dem Eigenkapital der Y-AG nicht mit dem Zugang beim Eigenkapital bei der Z-GmbH korrespondiere, da der Zugang bei A zu 99,6 % ankomme und bei B nur zu 0,4 %.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab dem FA – allerdings aus anderen Gründen – in der Sache Recht. Zum Sonder-BV II des Gesellschafters einer Personengesellschaft zählen Wirtschaftsgüter, die geeignet und bestimmt sind, der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu dienen. Die Beteiligung an der Y-AG muss ein Mittel darstellen, besonderen Einfluss auf die X-GmbH & Co. KG auszuüben und damit unmittelbar die Stellung des Mitunternehmers in der Personengesellschaft zu stärken. Die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft ist also notwendiges Sonder-BV II, wenn der Mitunternehmer seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst der Personengesellschaft stellt.

Bei einer Betriebsaufspaltung sind die Anteile eines Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft immer notwendiges Sonder-BV II. Eine Personengesellschaft, die sich als Besitzgesellschaft in der Weise betätigt, dass sie ihr Anlagevermögen an eine Betriebsgesellschaft vermietet oder ver-

pachtet, ist immer originär gewerblich tätig, da aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen den beiden Unternehmen besteht, dass die Besitzgesellschaft durch die Vermietung oder Verpachtung über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Im obigen Fall spricht nach der Vermutung des BFH vieles dafür, dass zwischen der X und der Y-AG eine Betriebsaufspaltung vorliegt, sodass schon aus diesem Grund der abgespaltene Teilbetrieb „Vermietung von Wohnimmobilien“ ebenfalls gewerblich verstrickt wäre.

Darüber hinaus ist es durch den Tausch der Anteile an der Y-AG in neue Anteile an der Z-GmbH zu einer Gewinnrealisierung gekommen. Da der beim Anteilstausch bei der Abspaltung (Anteile der AG gegen Anteile der GmbH) verwirklichte Sachverhalt einen Tausch darstellt, gelten die Anteile an der übertragenen Körperschaft als mit dem gemeinen Wert übertragen und angeschafft. Die neuen Beteiligungsverhältnisse an der Z-GmbH spiegeln diesen Tausch wertmäßig nicht wider, daher ist hier von einem Sondergewinn auszugehen.

Da das FG – auch zur Frage des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung – nicht genügend Feststellungen getroffen hatte, wurde der Fall zurückverwiesen.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil betrifft sicher einen ganz speziellen Sachverhalt, der in allen seinen Besonderheiten nicht allzu häufig vorkommen dürfte. Gleichwohl sind der Entscheidung zwei Kernaussagen zu entnehmen:

- Ist eine Beteiligung im Sonder-BV II steuerlich verstrickt, ist auch das nach der Abspaltung empfangene Surrogat notwendiges Sonder-BV II und damit steuerlich verstrickt.
- Findet im Rahmen der Abspaltung ein Wechsel der Anteilseigner statt, setzt dies zuvor eine steuerpflichtige Entnahme aus dem Sonder-BV des einen Anteilseigners voraus und der Anteil wird dann – mit dem gemeinen Wert – in das Sonder-BV II des neuen Anteilseigners eingelegt.

Die zuvor eingeholte verbindliche Zusage des FA ist am Ziel, – Rechtssicherheit vor der Verwirklichung des Sachverhalts zu schaffen, – vorbeigegangen, denn sie beschäftigt sich nur mit der Frage, ob der Bereich „Vermietung von Wohneigentum“ einen Teilbetrieb der Y-AG darstellt. Die Tatsache, dass nach der Abspaltung des Teilbetriebs dieser einen anderen Anteilseigner hat, wurde nicht vorab hinterfragt. Ebenso wenig wurde geklärt, ob es im Rahmen der Abspaltung zu einer Vermögensverschiebung kommt, die notwendigerweise vorab eine steuerpflichtige Entnahme voraussetzt.

Zu einem weiteren unter Umständen steuerlich teuren Punkt nimmt das Urteil – wohl mangels Zuständigkeit des entscheidenden BFH-Senats – ebenfalls keine Stellung:

Da die Wertverschiebung von A nach B unentgeltlich erfolgt ist, könnte auch noch ein schenkungsteuerlicher Sachverhalt verwirklicht worden sein. Da bei Personengesellschaften auch schenkungsteuerlich das Transparenzprinzip gilt, liegt dann eine steuerlich wirksame freigebige Zuwendung vor, wenn ein Mitunternehmer der Personengesellschaft (einseitig) Vermögensvorteile zuwendet und hierdurch Mitgesellschafter (willentlich) begünstigt werden (§ 7 Abs. 1 ErbStG). Entsprechendes gilt umgekehrt, wenn eine Personengesellschaft einem Mitunternehmer – zulasten der anderen beteiligten Mitunternehmer – Vermögensvorteile zuwendet. Bei Personengesellschaften bedarf es daher – anders als bei Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs. 8 ErbStG – keines Fiktionstatbestandes.

Der Schenkungsteuertatbestand wird dabei regelmäßig erfüllt, wenn Wirtschaftsgüter des Sonder-BV eines Mitunternehmers in das Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers der gleichen Mitunternehmerschaft übertragen werden. Schenkungsteuerlich handelt es sich hier um eine – nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigte – Schenkung an den Mitgesellschafter.

Zwar enthält das Schenkungsteuerrecht, insbesondere bei Schenkungen zwischen nahen Angehörigen, hohe Freibeträge (bei Ehepartnern z. B. 400.000 EUR). Allerdings kann dieser Freibetrag innerhalb von zehn Jahren nur einmal in Anspruch genommen werden. Bei vermögenden Familien ist hier der Bereich der Steuerpflicht also schnell erreicht. Deshalb sollte in der Beratungspraxis auch die erb- und schenkungsteuerliche Seite nicht aus dem Auge verloren werden.

12. Personengesellschaft: Teilverkauf und Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers

Welche Folgen hat die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils? Was gilt für die Ergänzungsbilanz? Nach dem BFH sind enthaltene Korrekturposten quotal zum veräußerten Teilanteil erfolgswirksam aufzulösen. Bei einem einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid über die Höhe des laufenden Gewinns und die eines etwaigen Veräußerungsgewinns ist grundsätzlich eine isolierte Anfechtung möglich.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner aktuellen Entscheidung vom 03.09.2020 (IV R 29/19) dazu Stellung genommen, wie sich die Veräußerung eines Teils des Mitunternehmeranteils auf die Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers auswirkt.

BFH, Urt. v. 03.09.2020 - IV R 29/19

I. Sachverhalt:

Die K-GmbH & Co. KG hatte mehrere Gesellschafter, u.a. den X. Dieser verkaufte 22/25 seines Kommanditanteils zum Nominalwert an Herrn Y. Gleichzeitig beschlossen die Gesellschafter der KG, dass Y das alleinige Recht zum Erwerb der Anteile zustehen sollte, falls die Einziehung von Gesellschaftsanteilen oder deren Übertragung auf eine andere Person beschlossen werden sollte.

In der für den X aufgestellten Ergänzungsbilanz wurden keine Folgerungen aus der Teilanteilveräußerung gezogen. Später verkaufte X den ihm noch verbliebenen Anteil (3/25 des ursprünglichen Anteils) ebenfalls an Y.

Im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung entstand u.a. Streit darüber, ob die Ansätze in der für X gebildeten Ergänzungsbilanz (Grund und Boden, Gebäude, Garagen, Hofbefestigung) im Umfang von 88 % (22/25) aufzulösen seien, da X seinen Kommanditanteil in Höhe dieses Anteils an Y verkauft hat und daher in der Ergänzungsbilanz für X ein Veräußerungsgewinn zu erfassen ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage blieben erfolglos, während der BFH dies anders sah.

Teilweise Auflösung der Posten in der Ergänzungsbilanz

Veräußert ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch das Mehr- oder Minderkapital aus einer Ergänzungsbilanz des Veräußerers zu berücksichtigen. Denn dieses bildet zusammen mit dem Kapitalanteil in der Gesamthandsbilanz den Buchwert des Mitunternehmeranteils.

Das gilt nicht nur im Fall der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, sondern entsprechend, wenn der Mitunternehmer nur einen Teil seines Anteils veräußert. Bei den Ansätzen in einer Ergänzungsbilanz handelt es sich um Korrekturposten zu den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens, welche dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnen sind.

Dementsprechend ist die Auflösung und Beibehaltung der Korrekturposten von der Beibehaltung des Umfangs der ideellen Beteiligung des Veräußerers an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Im Fall der Teilanteilsveräußerung sind die in einer Ergänzungsbilanz gebildeten Korrekturposten daher quotal zum veräußerten Teilanteil aufzulösen.

Der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz anlässlich der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines solchen Anteils ist Teil des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts.

Folglich waren die Korrekturposten in der (negativen) Ergänzungsbilanz des X bereits anlässlich der Veräußerung der 22/25 seines Mitunternehmeranteils in diesem Umfang (22/25) gewinnwirksam aufzulösen.

Teilweise Auflösung als Veräußerungsgewinn oder laufender Gewinn?

Für den BFH ist es unerheblich, ob es sich bei einem Ergänzungsbilanzgewinn/-verlust, der nicht Teil eines Veräußerungsgewinns ist, im Hinblick auf die Mitunternehmerbezogenheit eines solchen Gewinns/Verlusts um eine selbständige Besteuerungsgrundlage handelt, die gesondert festzustellen und selbständig anfechtbar ist, oder um einen unselbständigen Teil des laufenden Gesamthandsgewinns.

Denn jedenfalls dann, wenn der Gewinn aus der Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz Teil eines Veräußerungsgewinns ist, teilt er als (unselbständiger) Teil eines solchen Veräußerungsgewinns dessen verfahrensrechtliche Einordnung als selbständige Besteuerungsgrundlage, die gesondert festzustellen ist.

Das gilt auch für einen Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils. Das Finanzamt (FA) hat in dem Gewinnfeststellungsbescheid keinen Veräußerungsgewinn festgestellt, sondern „Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen“ ausgewiesen. Diese Berücksichtigung in einer anderen Feststellung als der eines Veräußerungsgewinns war nach Ansicht des BFH rechtswidrig. Weil das Finanzgericht dies übersehen hat, hob der BFH das Urteil auf.

Weiteres Verfahren

Allerdings sah der BFH den Fall noch nicht als entscheidungsreif an. Denn eine Änderung des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids dahingehend, dass der streitige Betrag als (ggf. tarifbegünstigter) Veräußerungsgewinn festzustellen ist, ist nicht möglich.

Hat die Änderung einer gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlage zwangsläufig Auswirkungen auf eine andere Besteuerungsgrundlage, z.B. indem die beantragte Herabsetzung eines Veräußerungsgewinns zwangsläufig zur Erhöhung des lau-

fenden Gewinns führt oder umgekehrt, kann sich die Anfechtung des betreffenden Feststellungsbescheids zwar ausnahmsweise auch auf die materiell-rechtlich hiervon ebenfalls betroffene Besteuerungsgrundlage erstrecken mit der Folge, dass der Feststellungsbescheid insoweit nicht teilbestandskräftig wird.

Eine solche Erstreckung kommt aber nur in Betracht, wenn die Änderung der angefochtenen Besteuerungsgrundlage im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung zwangsläufig Auswirkungen auf eine andere Besteuerungsgrundlage hat und dies von dem Steuerpflichtigen nicht gerade in Abrede gestellt wird. Eine derart untrennbare Verknüpfung des laufenden (Ergänzungsbilanz-)Gewinns mit dem Veräußerungsgewinn des X liegt jedoch nicht vor.

Denn die KG hat während des finanzgerichtlichen Verfahrens gerade nicht vorgebracht, dass der streitige Gewinn nicht als laufender (Ergänzungsbilanz-)Gewinn, sondern als (ggf. tarifbegünstigter) Veräußerungsgewinn festzustellen ist.

Im Gegenteil ist sie der Auffassung, dass der streitige Gewinn überhaupt nicht zu erfassen ist, da die Wertkorrekturposten in der für X gebildeten (negativen) Ergänzungsbilanz anlässlich der Teilanteilsveräußerung noch nicht aufzulösen seien.

Nach Auffassung der KG ist daher gerade keine zwangsläufige Auswirkung auf eine andere Besteuerungsgrundlage gegeben. Vorliegend bleibt es also bei der antragsgemäßen Minderung der „Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen“ des X.

Ob das FA den streitigen Betrag in einem Änderungsbescheid noch zutreffend erfassen kann, in dem es dann auch über das Vorliegen eines begünstigten Steuersatzes zu entscheiden hätte, ist nicht Gegenstand des Verfahrens.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat klargestellt, dass für den Fall, dass der Mitunternehmer einer Personengesellschaft einen Teil seines Mitunternehmeranteils veräußert, die in einer für ihn gebildeten Ergänzungsbilanz enthaltenen Korrekturposten quotal zum veräußerten Teilanteil erfolgswirksam aufzulösen sind. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist als Veräußerungsgewinn festzustellen.

Die Höhe des laufenden Gewinns und die eines etwaigen Veräußerungsgewinns bilden in einem einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid verschiedene Streitgegenstände und können grundsätzlich isoliert angefochten werden, es sei denn, dass die Höhe des laufenden Gewinns und des Veräußerungsgewinns untrennbar miteinander verbunden sind. Das ist nicht der Fall, wenn nach Ansicht des Mitunternehmers ein Gewinn überhaupt nicht zu erfassen ist.

13. Online-Handel: Wann sind eBay-Verkäufe gewerblich?

Wann gelten Verkäufe auf Online-Plattformen wie eBay als gewerbliche Veräußerungsgeschäfte? Der BFH hat entschieden: Werden mehrere privat und ohne Veräußerungsabsicht angeschaffte Wirtschaftsgüter veräußert, kann dies auch dann Teil der privaten Vermögensverwaltung sein, wenn sich die Veräußerung insgesamt über einen längeren Zeitraum vollzieht. Maßstab der Abgrenzung ist die Verkehrsanschauung.

Mit Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auch der Verkauf von Wirtschaftsgütern, welche ohne Veräußerungsabsicht angeschafft worden sind, auch über einen längeren Zeitraum über eine Onlineplattform keine gewerblichen Veräußerungen darstellt.

BFH Urt. v. 17.06.2020 - X R 18/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger erzielte in den Streitjahren 2010–2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Internetshop für Modelleisenbahnen und Zubehörartikel. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung wurde beanstandet, dass er in diesen Jahren ca. 1.500 Verkäufe über die Internetplattform eBay nicht in der Gewinnermittlung seines Gewerbebetriebs berücksichtigt hatte.

Laut dem Kläger handelt es sich bei diesen 1.500 Artikeln um Bestandteile seiner für private Zwecke aufgebauten Sammlung, die nicht vor dem Hintergrund eines späteren Verkaufs angelegt wurde. Aus dem Verkauf dieser Artikel wurde jedoch das Startkapital für den Internetshop finanziert.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen die geänderten Steuerbescheide zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab der gegen das Urteil des FG eingelegten Revision jedoch statt und wies die Verhandlung an das FG zurück.

Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit

Bei der Beurteilung, ob Wirtschaftsgüter dem Gewerbebetrieb oder der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen sind, ist zunächst zu prüfen, für welchen Bereich die Gegenstände ursprünglich angeschafft wurden. Der BFH verwies die Rechtssache an das FG zurück, um zu überprüfen, mit welcher Absicht die Wirtschaftsgüter angeschafft worden sind.

Sollte die Modelleisenbahnsammlung, wie vom Kläger bisher dargestellt, für den privaten Bereich angeschafft worden sein, ist weitergehend zu prüfen, ob die Gegenstände im Wege einer Einlage zwischenzeitlich Gegenstand des Betriebsvermögens geworden sind.

Wurden die Wirtschaftsgüter weder mittels einer Einlage noch mit einer betrieblichen Absicht angeschafft, ist in einem dritten Prüfungsschritt zu betrachten, ob die Verkaufstätigkeit mit dem Gewerbebetrieb in direktem Zusammenhang steht.

Private Sammler können zwar „wie ein Händler“ aktiv werden, allein die Verwendung einer auch von gewerblichen Händlern genutzten Internetplattform begründet jedoch noch keine gewerbliche Tätigkeit.

Diese Prüfungsschritte wurden nach der Auffassung des BFH nicht vollständig seitens des FG durchgeführt, weswegen das Verfahren zur weiteren Prüfung wieder an das FG zurückverwiesen wurde.

III. Hinweise für die Praxis:

Allein die Nutzung der Plattformtechnik begründet jedoch noch keine Einordnung in die gewerbliche Tätigkeit. Die nun erstmals für ertragsteuerliche Zwecke von der Rechtsprechung angewendeten Grundsätze verlangen, dass die Tätigkeit über die reine private Vermögensverwaltung hinausgeht. Als Maßstab ist dazu stets die Verkehrsanschauung heranzuziehen.

Insbesondere in Grenzbereichen, wie z.B. dem Verkauf privater Artikel über denselben Account und dasselbe Internetportal, sollte die Abgrenzung von Privatverkauf und betrieblichen Veräußerungen verdeutlicht und ebenfalls gut dokumentiert werden, um spätere Rückfragen des Finanzamts direkt beantworten zu können.

II. Körperschaftsteuer

1. Finanzielle Eingliederung bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft

Eine finanzielle Eingliederung bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt voraus, dass der Organträger über eine nach der Satzung erforderliche qualifizierte Stimmenmehrheit verfügt.

FG Düsseldorf v. 24.11.2020 - 6 K 3291/19 F - Revision

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob zwischen der Klägerin zu 1) als vermeintlicher Organträgerin und der Klägerin zu 2) als vermeintlicher Organgesellschaft in den Streitjahren 2014 bis 2016 eine ertragsteuerliche Organschaft bestand.

Die Organträgerin war zu ca. 80 % an der Organgesellschaft beteiligt. Aufgrund der Satzung der Organgesellschaft war für bestimmte Geschäfte eine Zustimmung der Gesellschafterversammlung erforderlich. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung waren mit einer Mehrheit von 91 % der Stimmen zu fassen. Das Finanzamt verneinte eine finanzielle Eingliederung und damit den Bestand einer Organschaft.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die beim BFH anhängige Revision der Klägerinnen wird dort unter dem Az. II R 18/20 geführt.

Die Klage ist zulässig; bei einem Streit über das Bestehen einer Organschaft sind sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft klagebefugt. Es besteht jedoch vorliegend keine Organschaft zwischen den Klägerinnen.

Streitentscheidend ist vorliegend die Frage, was gilt, wenn laut Satzung der Organgesellschaft - wie hier - generell oder ganz überwiegend für deren Beschlüsse eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist. Die zur umsatzsteuerlichen Organschaft ergangene Rechtsprechung des BFH nimmt an, dass in diesem Fall der Organträger für die finanzielle Eingliederung auch über diese qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss. Diese Urteile sind explizit zum Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung ergangen und daher nicht überholt.

Eine höchstrichterliche Entscheidung zu der aufgeworfenen Frage durch den für die körperschaftsteuerliche Organschaft zuständigen I. Senat des BFH liegt, soweit ersichtlich, nicht vor. Die herrschende Ansicht in der Literatur überträgt diese zur umsatzsteuerlichen Organschaft ergangene Rechtsprechung auf die körperschaftsteuerliche Organschaft. Danach muss der Organträger, wenn laut Satzung der Organgesellschaft für deren Beschlüsse generell oder ganz überwiegend eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist, für die finanzielle Eingliederung auch über diese qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen. Der Senat geht mit der h.M. davon aus, dass auch bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft die finanzielle Eingliederung erfordert, dass der Organträger über eine qualifizierte Mehrheit verfügen muss, wenn die Satzung der Organgesellschaft generell für Beschlüsse eine

qualifizierte Mehrheit erfordert. Nur dann ist, was der BFH in ständiger Rechtsprechung fordert, der Organträger in einer Weise beteiligt, dass er seinen Willen durchsetzen kann.

Danach hat die Klage hier keinen Erfolg, da der Gesellschaftsvertrag der Klägerin zu 2) im Regelfall ein generelles qualifiziertes Stimmenmehrheitserfordernis statuiert, über das die Klägerin zu 1) nicht verfügt. Unerheblich ist insoweit, dass die Gesellschafter der Klägerin zu 2) dem zwischen den Klägerinnen geschlossenen Gewinnabführungsvertrag zugestimmt haben. Insofern vermischen die Klägerinnen in unzulässiger Weise zwei unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft. Somit kann die Klägerin zu 1) nicht ihren Willen bei der Klägerin zu 2) durchsetzen.

2. Zur Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft

Eine finanzielle Eingliederung liegt bei einer Verschmelzung des Organträgers auf einen anderen Rechtsträger auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft vor. Der Körperschaftsteuerbescheid ist ein Folgebescheid zum Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG.

FG Hamburg v. 4.9.2020 - 6 K 150/18 - Revision

I. Sachverhalt:

Streitig ist die Anerkennung einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft. Die A-GmbH (A) gründete in 2014 u.a. die B-GmbH (B) als Tochtergesellschaft, an der sie zu 100 % beteiligt war; B hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.9. bis 31.8. A und B schlossen 2015 einen Ergebnisabführungsvertrag, und zwar rückwirkend auf den Beginn des Geschäftsjahres der B. In 2015 verschmolz die A auf die Klägerin, eine AG, zum Stichtag 1.1.2015. In 2017 verschmolz auch die B auf die Klägerin.

In ihren Steuererklärungen für das Streitjahr 2015 hatte die B ein Organschaftsverhältnis zur Klägerin geltend gemacht; dieses erkannte das Finanzamt nicht an. Die erforderliche finanzielle Eingliederung müsse zu Beginn des Wirtschaftsjahres gegeben sein und dann ununterbrochen fortbestehen. Hieran fehle es vorliegend, weil die Organgesellschaft B ein abweichendes Wirtschaftsjahr gehabt habe.

Im Klageverfahren u.a. gegen den Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheid machte die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der B geltend, dass ihr die Besitzzeiten der A an der B aufgrund der Verschmelzung zuzurechnen seien. Des Weiteren stellte das Finanzamt das Nichtbestehen der Organschaft zwischen der Klägerin und der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der B für den Zeitraum 1.9.2014 bis 31.8.2015 mit Bescheid fest. Beide Verfahren sind miteinander verbunden worden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Da FG gab der Klage teilweise statt. Die beim BFH anhängige Revision wird dort unter dem Az. I R 36/20 geführt.

Es besteht eine Organschaft i.S.v. § 14 Abs. 1 KStG.

Da das Umwandlungssteuerrecht eine vorbehaltlose Rechtsnachfolge vorsieht (Fußstapfentheorie), ist der Klägerin die vorher bestehende Eingliederung der Organgesellschaft in die A zuzurechnen. Auf die Frage, ob und wieweit der Gewinnabführungs- oder der Verschmelzungsvertrag Rückwirkung entfaltet, kommt es nicht an, weil für die finanzielle Eingliederung allein die Mehrheit der Stimmen entscheidend ist. Die Finanzverwaltung weicht insoweit unzulässigerweise von dem Gedanken der Universalsukzession ab. Einer Aufteilung des Einkommens auf den alten und den neuen Organträger, weil der Verschmelzungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft entfällt, bedarf es mangels ge-

setzlicher Grundlage hierfür nicht.

Auch die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid war erfolgreich. Der Gewerbesteuermessbescheid ist kein Folgebescheid zum Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG. Anders verhält es sich bei dem ebenfalls angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid. In § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG wird die Bindungswirkung als Grundlagenbescheid explizit angeordnet; sie erstreckt sich sowohl auf die Höhe des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens als auch auf das Bestehen der Organschaft dem Grunde nach. Das Verfahren war insoweit nicht nach § 74 FGO auszusetzen um das vorgreifliche Ergebnis der gegen den Grundlagenbescheid gerichteten Klage abzuwarten. Damit sollte der Klägerin im bereits anhängigen Revisionsverfahren eine verfahrens-ökonomische und umfassende Klärung der Grundlagen-/Folgebescheidsproblematik ermöglicht werden.

3. Darlehen zwischen GmbH und Gesellschafter: Wann liegt vGA vor?

Wann liegt bei einem Darlehen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor? Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat entschieden, dass eine nicht angemessene Verzinsung des Darlehens zu einer vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung führen kann. Der im Einzelfall angemessene Zinssatz ist innerhalb einer Marge banküblicher Zinsen zu schätzen.

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein (FG) hat in seinem Urteil vom 28.05.2020 (1 K 67/17) entschieden, dass ein auf einem Verrechnungskonto ausgewiesenes Darlehen, welches nicht oder nicht angemessen verzinst wird, eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) in Form einer verhinderten Vermögensmehrung darstellen kann.

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 28.05.2020 - 1 K 67/17

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige war eine GmbH, die in den Streitjahren 2014 und 2015 eine auf ihrem Verrechnungskonto ausgewiesene Forderung gegenüber ihrem beherrschenden Gesellschafter auswies. Die Forderung wurde unverzinst dem Gesellschafter überlassen.

Das Finanzamt (FA) setzte aufgrund der mangelnden Verzinsung jährliche verdeckte Gewinnausschüttungen an. Dafür legte das FA einen Zinssatz von 4,5 % zugrunde, auf den sich die Beteiligten in einem vorhergehenden Verständigungsverfahren zwischen FA und Steuerpflichtigen geeinigt hatten.

Gegen diese Festsetzung wendete sich die Klägerin mit der Argumentation, dass eine Verzinsung der Forderung nicht mehr erforderlich sei, da der gesetzliche Basiszinssatz negativ ist.

Das FA wies jedoch die gegen die Festsetzung der vGAs eingelegten Einsprüche zurück, da die Nichtverzinsung der Forderung dem Drittvergleich nicht standhält. Gegenüber einem Dritten hätte ein ordnungsgemäßer Geschäftsführer eine angemessene Verzinsung gefordert.

Gegen diese Einspruchsentscheidung erhob die GmbH Klage vor dem FG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Angemessene Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens

Nach der Ansicht des FG führt auch die Nichtverzinsung einer Forderung zu einer vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, da nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine verhinderte Vermögensmehrung vorliegt. Für Darlehen auf Verrechnungskonten gelten dabei dieselben Voraussetzungen wie für separat vereinbarte Darlehen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter.

Ein „ordentlicher und gewissenhafter“ Kaufmann würde ein Darlehen an einen fremden Dritten nicht zinslos überlassen, sondern stets eine bestimmte Verzinsung

verlangen. Die mangelnde Verzinsung stellt somit eine verhinderte Vermögensmehrung dar.

Auch der von der Bundesbank festgelegte negative Zinssatz kann insoweit nicht maßgeblich sein, da als Orientierungsgröße für einen angemessenen Zinssatz maßgeblich ist, welcher bei einem Darlehen an einen fremden Dritten vereinbart worden wäre. Der jeweils angemessene Zinssatz ist dazu in regelmäßigen Abständen zu schätzen.

Dementsprechend kann die Höhe für einen angemessenen Zinssatz nicht stets genau bestimmt werden. Er muss sich jedoch in einer bestimmten angemessenen Marge bewegen, die sich zwischen den banküblichen Habenzinsen und den banküblichen Sollzinsen befindet. Im Streitfall waren dies 0,14 % bzw. 9,41 %.

Der vom FA angesetzte Zinssatz i.H.v. 4,5 % erscheint dem FG daher in dem Streitfall angemessen zu sein. Die Annahme einer vGA in der vom FA festgesetzten Höhe ist somit nicht zu beanstanden.

III. Hinweise für die Praxis:

Die vom Steuerpflichtigen gegen das Urteil des FG eingelegte Revision wurde aufgrund erheblicher praktischer Bedeutung zugelassen. Der BFH hat somit abermals über die angemessene Höhe der Verzinsung von Gesellschafterdarlehen zu entscheiden. Spannend wird die Entscheidung, da andere FGs von der o.g. Methode zur Ermittlung des angemessenen Zinssatzes Abstand genommen haben. Entsprechende Verfahren sollten somit bis zu einer Entscheidung des BFH offengehalten werden.

III. Umsatzsteuer

1. Zum Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung wirkt auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume, bis er vom Steuerpflichtigen widerrufen wird. Das Überschreiten der Umsatzgrenze ist weder ein Widerruf des Verzichts noch erledigt es die Verzichtserklärung in sonstiger Weise.

BFH v. 23.9.2020 - XI R 34/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger betreibt seit 2006 einen Betrieb, dessen Gegenstand u.a. Fliesen-, Estrich-, Parkett- und sonstige Bodenlegearbeiten ist. Im Gründungsjahr verzichtete er gem. § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung. In den Folgejahren bis einschließlich des Jahres 2016 gab er Umsatzsteuerjahreserklärungen ab, in denen er die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften berechnete. In den Jahren 2011 und 2012 führte er Bruttoumsätze oberhalb von 17.500 € (Nettoumsatz 2011: 23.475 €, Nettoumsatz 2012: 24.724 €) aus. In den übrigen Jahren lagen seine Bruttoumsätze unterhalb der Grenze von 17.500 €

Mit seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2017 wandte der Kläger erstmalig die Kleinunternehmerbesteuerung an. In den Rechnungen des Streitjahres wies er unter Hinweis auf § 19 UStG keine Umsatzsteuer aus. Das Finanzamt teilte dem Kläger mit, dass der Wechsel von der Regel- zur Kleinunternehmerbesteuerung für das Streitjahr nicht möglich sei, da der Kläger innerhalb der letzten fünf Jahre "von der Option nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG" Gebrauch gemacht habe und deshalb insoweit gebunden sei.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision des Finanzamtes blieb vor dem BFH erfolglos.

Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger seinen Verzicht auf die Anwendung der besonderen Kleinunternehmerbesteuerung mit der Einreichung der Steuererklärung für das Streitjahr wirksam gem. § 19 Abs. 2 Satz 4 UStG widerrufen hatte.

Unionsrechtliche Grundlage dieser Regelungen sind die Art. 281 bis 292 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; vormals Art. 24 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--, s. Senatsurteil vom 11.07.2018 - XI R 26/17). Danach können die Mitgliedstaaten Sonderregelungen

für Kleinunternehmen in Form einer vereinfachten Besteuerung, einer Steuerbefreiung oder einer degressiven Steuerermäßigung schaffen. Die Richtlinie räumt in Art. 281 MwStSystRL (vormals Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der Frage ein, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen erforderlich ist.

Über die Form der Verzichtserklärung nach § 19 Abs. 2 UStG sowie ihres Widerrufs enthält das UStG keine Bestimmungen. Sowohl der Verzicht als auch dessen Widerruf sind einseitige empfangsbedürftige Willenserklärungen gegenüber dem Finanzamt; beide Erklärungen wirken rechtsgestaltend auf das Umsatzsteuerrechtsverhältnis und sind deshalb bedingungsfeindlich. Die Erklärung des Widerrufs ist daher formlos möglich. Sonstige Regelungen, wodurch ein erklärter Verzicht unwirksam werden könnte, sieht das Gesetz nicht vor.

Mit der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung, in der der Steuerpflichtige die Steuer nach den allgemeinen Grundsätzen berechnet, verzichtet er konkludent auf die Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG. In gleicher Weise kann der Steuerpflichtige auch durch Abgabe der Umsatzsteuererklärung konkludent den Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung widerrufen. Es gelten beim Widerruf die gleichen Regeln wie für die Erklärung des Verzichts. Insbesondere ergibt sich aus der Verwendung des Wortes "mindestens" in § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG sowie aus § 19 Abs. 2 Satz 3 UStG, dass der Verzicht i.S. des § 19 Abs. 2 UStG nicht nach Ablauf von fünf Jahren unwirksam wird, sondern bis zu einem Widerruf fortwirkt. Dies entspricht im Übrigen auch den anerkannten Rechtswirkungen anderer Willenserklärungen des Steuerpflichtigen mit Bezug zum Besteuerungsverfahren. Infolgedessen hat der Kläger im Streitjahr wirksam seinen Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung widerrufen.

Dr. B. betreibt sein Unternehmen seit 2006 und hat auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung wirksam verzichtet. Seine für § 19 UStG maßgebenden Umsätze lagen immer unterhalb der jeweiligen Grenzen. Lediglich in den Jahren 2011 und 2012 überschritt er die Umsatzgrenze, sodass es ohnehin zu einer Regelbesteuerung gekommen wäre. Auch danach (für die Jahre 2013 bis 2016) gab er Umsatzsteuererklärungen als regelbesteuender Unternehmer ab. Für das Jahr 2017 macht er die Kleinunternehmerregelung geltend (Beispiel in Anlehnung an BFH 23.9.20, XI R 34/19).

Lösung: Dr. B. konnte zutreffend im Jahr 2017 die Kleinunternehmerregelung anwenden. Die fünfjährige Frist begann im Jahr 2006 und lief Ende 2010 ab. Auch dadurch, dass in den Jahren 2011 und 2012 die Umsatzgrenze überschritten wurde, begründet sich für die folgenden Jahre kein erneuter Verzicht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung mit neuer Bindungsfrist. So urteilte auch der BFH jüngst mit Urteil vom 23.9.20 im Verfahren XI R 34/19.

Hinweis:

Bei Wechsel § 15a UStG beachten

Wird von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung und umgekehrt gewechselt, ist für Wirtschaftsgüter und gleichgestellte Werte, deren Verwendung

sich auf beide Zeiträume erstreckt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG zu prüfen (insbesondere für Gebäude und Kraftfahrzeuge). Wurde das Wirtschaftsgut innerhalb des Zeitraums der Kleinunternehmerregelung erworben und kommt es nun zur Regelbesteuerung, kann es zu einer anteiligen Nachholung des Vorsteuerabzugs kommen. Umgekehrt kann das FA bei einer Anschaffung im Zeitraum der Regelbesteuerung unter vollem Vorsteuerabzug und Wechsel zur Kleinunternehmerregelung eine entsprechend anteilige Rückforderung vornehmen (§ 15a Abs. 7 UStG).

2. EuGH-Urteil: Umsatzsteuer für die Überlassung des Firmenwagens?

Der EuGH hat über die Umsatzbesteuerung der Pkw-Überlassung entschieden. Demnach ist die Überlassung eines Firmenwagens an Arbeitnehmer nur steuerbar, wenn es sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt handelt. Haben Arbeitgeber und Arbeitnehmer kein Entgelt für die private Fahrzeugnutzung vereinbart, kann die Überlassung auch keine langfristige „Vermietung eines Beförderungsmittels“ darstellen.

Der Europäische Gerichtshof hat dazu Stellung genommen, ob die Überlassung eines Pkw zur Privatnutzung zwingend der Umsatzsteuer unterliegt.

EuGH, Urt. v. 20.01.2021 - Rs. C-288/19

I. Sachverhalt:

QM, eine Verwaltungsgesellschaft mit Sitz in Luxemburg, stellte zwei ihrer Mitarbeiter jeweils ein Fahrzeug zur Verfügung; die Mitarbeiter haben ihren Wohnsitz in Deutschland und üben ihre Tätigkeit in Luxemburg aus. Die Fahrzeuge können auch für private Zwecke genutzt werden.

Die Überlassung erfolgte für den einen Mitarbeiter kostenfrei, während QM dafür vom Gehalt des anderen Mitarbeiters einen jährlichen Betrag einbehält. QM ist in Luxemburg steuerlich registriert. In Luxemburg unterlag die Überlassung der beiden Fahrzeuge nicht der Mehrwertsteuer und berechnete auch nicht zum Abzug der in Zusammenhang mit den beiden Fahrzeugen gezahlten Vorsteuer.

Später ließ sich QM in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren und meldete hinsichtlich der Überlassung der Fahrzeuge steuerpflichtige sonstige Leistungen zur Umsatzsteuer an. Allerdings legte QM gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen im Zusammenhang mit ihren Meldungen erfolglos Einspruch ein.

Das Finanzgericht des Saarlandes setzte das Verfahren aus und legte es dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einleitend stellt der EuGH fest, dass die Pkw-Nutzungsüberlassung eine Dienstleistung und keine Lieferung darstellt.

Eine Dienstleistung wird „gegen Entgelt“ erbracht und ist somit steuerbar, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.

Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang kann sich in den Beziehungen zwischen einem Arbeitgeber und seinem Arbeitnehmer durch einen Teil der Barvergütung konkretisieren, auf den der Arbeitnehmer als Gegenleistung für eine Leistung des Arbeitgebers verzichten muss.

Im Besprechungsfall ist von einer Fahrzeugüberlassung auszugehen, wenn der Mitarbeiter dafür weder eine Zahlung leistet noch einen Teil seiner Barvergütung verwendet und auch nicht nach einer Vereinbarung zwischen den Parteien zwischen verschiedenen vom Steuerpflichtigen angebotenen Vorteilen gewählt hat.

Somit kann nach Ansicht des EuGH diese Leistung nicht als eine Dienstleistung gegen Entgelt eingestuft werden.

Ferner kann nach Ansicht des EuGH eine Dienstleistung, die in der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke besteht, nicht einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werden, weil der betreffende Gegenstand nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Im Besprechungsfall unterlag QM in Luxemburg dem vereinfachten Besteuerungsverfahren, in dessen Rahmen kein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem einem Mitarbeiter ohne Gegenleistung überlassenen Fahrzeug geltend gemacht werden konnte.

Selbst wenn ein solcher Anspruch auf Vorsteuerabzug in Deutschland entstanden wäre, kann jedoch die fragliche Fahrzeugüberlassung mit einer sich daraus dann ergebenden Dienstleistung gegen Entgelt jedenfalls nicht als steuerpflichtige Dienstleistung eingestuft werden.

Nach Ansicht des EuGH liegt auch keine einer Vermietung eines Beförderungsmittels gleichzustellende Überlassung vor. Ein einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellter Umsatz kann keine „Vermietung eines Beförderungsmittels“ darstellen.

Denn eine Vermietung setzt voraus, dass der Eigentümer des Beförderungsmittels dem Mieter gegen die Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, das Beförderungsmittel zu benutzen und andere davon auszuschließen.

Die fehlende Vereinbarung eines Mietzinses kann nach Auffassung des EuGH nicht dadurch ersetzt werden, dass im Rahmen der Einkommensteuer die private Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und somit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen wird, auf die der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des fraglichen Gegenstands verzichtet hat.

Der Begriff des Mietzinses zum Zweck der Umsatzbesteuerung kann nicht im Wege der Analogie ausgelegt werden, indem ihm ein geldwerter Vorteil gleichgestellt wird. Vielmehr ist erforderlich, dass ein in Geld zu entrichtender Mietzins geleistet wird. Diese Voraussetzung kann im Fall einer kostenfreien Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands nicht erfüllt sein.

Diese Einordnung kann laut dem EuGH anders sein, wenn das Fahrzeug einem Nichtsteuerpflichtigen durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen dessen Unternehmens entgeltlich zur Verfügung gestellt wurde und es sich um ein „Beförderungsmittel“ handelt.

Dabei ist es unerheblich, ob die QM Eigentümerin des Fahrzeugs ist und es gleichwohl vermieten konnte, insbesondere, weil sie über das Fahrzeug im Rahmen eines Leasingvertrags verfügen kann.

Gleichgültig ist zudem, dass die Überlassung des Fahrzeugs nicht Gegenstand eines vom Arbeitsvertrag getrennten Vertrags war und dass die Mietdauer zeitlich nicht genau begrenzt ist, sondern vom Bestehen des Arbeitsverhältnisses zwischen QM und ihrem Mitarbeiter abhängig ist. Dies gilt so lange, wie die Dauer der Überlassung 30 Tage übersteigt.

Erforderlich ist jedoch, dass zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine „wirkliche Vereinbarung“ über die Dauer des Nutzungsrechts sowie über das Recht, den Gegenstand zu benutzen und andere von ihm auszuschließen, vorhanden ist.

Zudem erfordert diese Voraussetzung nicht, dass es dem Steuerpflichtigen unmöglich sein muss, die Fahrzeugnutzung zu dienstlichen Zwecken vorzugeben. Erforderlich ist aber, dass das Fahrzeug dem Mitarbeiter dauerhaft auch für seinen privaten Bedarf zur Verfügung bleibt.

Diese Auslegung leitet der EuGH daraus ab, dass die Besteuerung nach Möglichkeit an dem Ort erfolgt, an dem die Gegenstände verbraucht oder die Dienstleistungen in Anspruch genommen werden; dabei handelt es sich um den Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige, dem das Fahrzeug vermietet wird, ansässig ist oder seinen Wohnsitz bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

III. Hinweise für die Praxis:

Der EuGH hat eine wichtige Unterscheidung für die Umsatzbesteuerung der Pkw-Überlassung getroffen: Die Überlassung eines dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer ist nur steuerbar, wenn es sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt 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, oder wenn ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Künftig wird es wohl auf eine nähere Prüfung der vertraglichen Vereinbarungen ankommen, um die umsatzsteuerliche Behandlung entsprechend den Vorgaben des EuGH richtig umzusetzen. Es bleibt abzuwarten, wie die deutsche Finanzrechtsprechung und die Finanzverwaltung diese Grundsätze umsetzen werden.

3. Aufsichtsratsvergütung eines Sportvereins unterliegt nicht der Umsatzsteuer

Erhält ein Mitglied des Aufsichtsrats eines Sportvereins für seine Tätigkeit eine Vergütung, so unterliegt diese nicht der Umsatzsteuer. Das Aufsichtsratsmitglied ist nur dann unternehmerisch tätig, wenn es seine Tätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausübt und das hiermit verbundene wirtschaftliche Risiko trägt.

FG Köln v. 26.11.2020 - 8 K 2333/18

I. Sachverhalt:

Streitig ist, ob das Finanzamt zu Recht die vom Kläger in den Streitjahren 2011-2013 als Aufsichtsratsmitglied eines Sportvereins erhaltenen Sachbezüge der Umsatzsteuer unterworfen hat. Als Mitglied des Aufsichtsrats des Vereins erhielt der Kläger ein jährliches Budget, das er für den Bezug von Dauer- und Tageskarten, die Erstattung von Reisekosten und den Erwerb von Fanartikeln einsetzen konnte. Das vom Kläger in Anspruch genommene Budget beurteilte das Finanzamt als Entgelt für seine Aufsichtsrats Tätigkeit und verlangte hierfür Umsatzsteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Das Urteil ist rechtskräftig. Das Finanzamt hat die zur Rechtsfortbildung zugelassene Revision zum BFH nicht eingelegt.

Der Kläger ist unter Anwendung der neuen Rechtsprechung des EuGH (EuGH v. 13.6.2019 - C-420/18) und des BFH (BFH v. 27.11.2019 - V R 23/19) zur Umsatzsteuerbarkeit der Tätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern mit seiner Aufsichtsrats Tätigkeit bei dem Sportverein mangels Selbstständigkeit nicht als Unternehmer einzuordnen. Seine dortige Tätigkeit und die für sie gezahlten Entgelte sind deshalb umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

Der Kläger ist als Mitglied des Aufsichtsrats des Vereins i.S.d. § 2 UStG, hilfsweise i.S.d. Art. 9 und 10 MwStSyStRL, nicht selbstständig tätig. Zwar erfüllt der Kläger die nach der bisherigen nationalen Rechtsprechung bestimmten Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsratsmitglieds und für die Umsatzsteuerpflicht seiner Leistungen. Die dem Kläger zugewandten Eintrittsberechtigungen, die erstatteten Auslagen für Reisen und die Steuererstattungen in Höhe der Mehrsteuern aufgrund der ihm zugewandten Eintrittsberechtigungen über mehrere Jahre führen dazu, dass der Kläger seine Aufsichtsrats Tätigkeit im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig und entgeltlich ausübt, vergl. § 2 Absatz 1 UStG, bzw. er i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSyStRL 1 wirtschaftlich tätig wird. Ein Leistungsaustausch liegt entgegen der Auffassung des Klägers auch dann vor, wenn für eine Leistung lediglich Auslagenersatz gezahlt wird.

Auch ist der Kläger als Aufsichtsratsmitglied entsprechend der Vereinssatzung und den glaubhaft geschilderten vereinsinternen Abläufen nicht gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG weisungsgebunden und steht in keinem Unterordnungsverhältnis zum Vor-

stand oder zum Aufsichtsrat des G e.V. gemäß Art. 10 MwStSyStRL. Das fehlende Unterordnungsverhältnis bzw. die fehlende Weisungsgebundenheit des Aufsichtsratsmitglieds reichen jedoch für die sowohl in § 2 Abs. 1 S. 1 UStG als auch in Art. 9 Abs. 1 S. 1 MwStSyStRL für die Unternehmereigenschaft vorausgesetzte selbstständige Ausübung der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied nach neuer Rechtsprechung nicht aus. Maßgeblich ist seit dem EuGH-Urteil (s.o.) die dort erfolgte umsatzsteuerrechtliche Definition der Selbstständigkeit, da der Begriff der Selbstständigkeit ein autonomer Begriff des Unionsrechts ist und § 2 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG unionskonform auszulegen ist bzw. der Kläger sich auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts, beruft.

Demnach liegt eine selbstständige Tätigkeit gem. Art. 9 Abs. 1 MwStSyStRL bzw. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG bei einem Aufsichtsratsmitglied, das wie der Kläger nicht weisungsabhängig bzw. untergeordnet als Aufsichtsratsmitglied tätig ist, vor, wenn das Aufsichtsratsmitglied, seine Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausübt sowie das mit der Ausübung der Tätigkeit verbundene wirtschaftliche Risiko trägt. Vorliegend folgt aus der Vereinssatzung, dass der Kläger nicht in eigenem Namen, sondern stets für den Aufsichtsrat in Umsetzung der dort unter seiner Mitwirkung getroffenen Beschlüsse tätig wurde. Seine Tätigkeit im Eilausschuss übte er ebenfalls für den Aufsichtsrat und nicht im eigenen Namen aus. Auf eigene Rechnung hat der Kläger zu keinem Zeitpunkt für den Verein gearbeitet.

Auch hat der Kläger kein wirtschaftliches Risiko getragen. Ein solches Risiko ist zu bejahen, wenn der Kläger für seine Aufsichtsrats-tätigkeit eine erfolgsabhängige Vergütung erhalten oder ein Verlustrisiko getragen hätte. Eine erfolgsabhängige Vergütung ist hier nicht gegeben, denn der Kläger erhielt in den Streitjahren Zahlungen aufgrund eines garantierten Auslagenersatzanspruchs entsprechend der Finanzordnung des Vereins. Zudem ersetzte der Verein ihm bei Budgetüberschreitung außerordentlich angefallene Reisekosten, sofern diese auf Reisen im Interesse des Vereins beruhten. Mehrsteuern aufgrund der Einkommenbesteuerung der als Aufsichtsratsmitglied erhaltenen Sachleistungen wurden dem Kläger zusätzlich ersetzt. Der Kläger übte seine mit Unkosten verbundene Aufsichtsrats-tätigkeit damit auch ohne Verlustrisiko aus.

4. Immobilien: Aufteilung der Vorsteuer bei Mischnutzung

Wie ist die Vorsteuer bei Immobilien aufzuteilen, die teilweise umsatzsteuerpflichtig und teilweise umsatzsteuerfrei verwendet werden? Nach dem BFH gilt für gemischt genutzte Gebäude: Vorsteuerbeträge sind nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der Räume bestehen. Als Maßstab kann somit auch das Mietpreisverhältnis herangezogen werden.

Mit Urteil vom 11.11.2020 (XI R 7/20) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass für gemischt genutzte Gebäude, bei denen erhebliche Unterschiede in der Ausstattung zwischen den einzelnen Gebäudeteilen bestehen, eine Aufteilung der Vorsteuer nach einem objektbezogenen Schlüssel erforderlich ist.

BFH, Urt. v. 11.11.2020 - XI R 7/20

I. Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige ließ in den Streitjahren 2009 und 2010 ein Gebäude errichten, welches später verschiedenen Verwendungszwecken dienen sollte.

Es war vorgesehen, das Gebäude später als Stadtteilzentrum zu nutzen, wozu Teile des Gebäudes umsatzsteuerpflichtig an einen Supermarktbetreiber und ein weiterer Teil umsatzsteuerfrei an eine Seniorenwohnanlage verpachtet werden sollte.

Die Vorsteuer teilte die Steuerpflichtige nach dem Flächenschlüssel auf. Dies wurde in einer Außenprüfung beanstandet und der Anteil der abzugsfähigen Vorsteuer von 38 % auf 34 % vermindert.

Nach Auffassung der Klägerin handele es sich jedoch um zwei getrennte Gebäude, für welche die Herstellungskosten auch getrennt zu ermitteln seien. Aufgrund der unterschiedlichen Ausstattung sei daher ein Umsatzschlüssel anzuwenden, wodurch ein Anteil von insgesamt 48 % abziehbar sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage der Steuerpflichtigen ab und teilte die Vorsteuer ebenfalls nach dem Flächenschlüssel auf. Der BFH hob die Entscheidung des FG jedoch auf und wies die Klage an das FG zur anderweiten Verhandlung zurück.

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Wird ein Gegenstand lediglich teilweise zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug zulassen, so ist die Vorsteuer gem. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG nur für den Teil abziehbar, der wirtschaftlich den Umsätzen zuzurechnen ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG ist die Aufteilung der Vorsteuer nach einem sachgerechten Schlüssel vorzunehmen. Als Aufteilungsschlüssel bei Gebäuden kann dazu grundsätzlich das Verhältnis der Flächen der verschiedenen Gebäudeteile zueinander herangezogen werden.

Bestehen jedoch erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der jeweiligen Gebäudeteile, ist die Aufteilung der Vorsteuer nach der Rechtsprechung des BFH (XI R

31/09) nicht nach den Flächen, sondern nach der Höhe der jeweiligen Umsätze vorzunehmen. Als alternativer Aufteilungsmaßstab kann somit auch das Verhältnis des Mietpreises herangezogen werden.

Aufgrund der erheblichen Unterschiede, die zwischen den Gebäudeteilen Seniorenheim und Supermarkt bestehen, war im Streitfall der Umsatzschlüssel und nicht der Flächenschlüssel heranzuziehen.

III. Hinweise für die Praxis:

Steuerpflichtige sollten bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, welche nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigen, beachten, dass nach der Auffassung des BFH nicht stets der Flächenschlüssel heranzuziehen ist, sondern bei erheblichen Ausstattungsunterschieden auch der Umsatzschlüssel herangezogen werden kann.

Dies kann dazu führen, dass auf den Teil, welcher zum Vorsteuerabzug berechtigt, ein höherer Anteil der Vorsteuer entfällt und somit diese Aufteilung für den Steuerpflichtigen günstiger ist.

Bisher wurde diese Rechtsprechung des BFH insbesondere bei der Errichtung von Photovoltaikanlagen angewendet. Dort kann nicht anteilig die Vorsteuer des gesamten Gebäudes abgezogen werden, da die Dach- und Innenflächen nicht wesensgleich sind. Daher ist in diesen Fällen auf das Verhältnis der Vermietungsumsätze für die Dach- bzw. Innenfläche abzustellen.

IV. Gewerbesteuer

1. Erweiterte Kürzung bei Mitvermietung eines zur Nutzung einer Dienstbarkeit angemieteten Gebäudeteils

1. Die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes verstößt nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, wenn sie zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes ist und nur einen geringfügigen Umfang hat.

2. Ein Untererbbaurecht einschließlich des vom Untererbbauberechtigten errichteten Gebäudes ist "eigener Grundbesitz" des Untererbbauberechtigten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

3. Ist an einem Grundstück eine Grunddienstbarkeit bestellt, ist die Dienstbarkeit für Zwecke des § 9 Nr. 1 GewStG dem Grundbesitz zuzuordnen, zu dem das herrschende Grundstück gehört.

BFH v. 22.10.2020 - IV R 4/19

I. Hintergrund:

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung). An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz. Dieser wird verwaltet und genutzt, wenn er zum Zweck der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird, etwa durch Vermietung und Verpachtung. Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt. Darüber hinaus können auch Nebentätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens liegen.

Ein Erbbaurecht einschließlich des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes ist "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Erbbaurecht ist als dingliches Recht bürgerlich-rechtlich dem Grundstück gleichgestellt. Mit seiner

Bestellung scheidet das Grundstück aus dem Grundbesitz des Eigentümers i.S. des § 9 Nr. 1 GewStG aus. Fortan ist es dem Grundbesitz des Erbbauberechtigten zuzurechnen.

Ist an dem Erbbaurecht ein Untererbbaurecht bestellt, kann dieses im Verhältnis zum Erbbaurecht nicht anders behandelt werden als das Erbbaurecht im Verhältnis zum Eigentum am Grundstück. Das Grundstück ist dementsprechend ab Bestellung des Untererbbaurechts dem "eigenen Grundbesitz" im Betriebsvermögen des Untererbbauberechtigten zuzurechnen.

Ist an einem Grundstück eine Grunddienstbarkeit bestellt, ist die Dienstbarkeit für Zwecke des § 9 Nr. 1 GewStG dem Grundbesitz zuzuordnen, zu dem das herrschende Grundstück gehört. Dabei ist der Begriff des Grundbesitzes im bewertungsrechtlichen Sinn zu verstehen. Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Da Rechte, die mit dem Eigentum an einem Grundstück verbunden sind, als Bestandteile des Grundstücks gelten (§ 96 BGB), gehört eine Grunddienstbarkeit --anders als ein obligatorisches Nutzungsrecht-- zum Grundvermögen des Eigentümers des herrschenden Grundstücks. Die Dienstbarkeit gehört demgemäß für den Eigentümer des herrschenden Grundstücks zu dessen "eigenem Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Ist die Dienstbarkeit für ein Erbbaurecht bestellt, gehört sie folglich zum Grundbesitz des Erbbauberechtigten.

Die Zurechnung der Dienstbarkeit ist nicht gleichbedeutend mit der Zurechnung des belasteten Grundstücksteils. Dieser bleibt weiter Teil des belasteten Grundstücks und das zivilrechtliche Eigentum steht ebenso wie das wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO demjenigen zu, dem das belastete Grundstück zuzurechnen ist. Dies betrifft sowohl den Grund und Boden als auch auf dem belasteten Grundstücksteil stehende Gebäude, es sei denn, Letztere wären steuerrechtlich einem Anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen.

Die von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss. Nebentätigkeiten liegen aber dann noch innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes kann danach nur dann eine begünstigte Nebentätigkeit sein, wenn sie zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes ist. Ist der Umfang einer solchen Tätigkeit gering, kommt es nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot.

Im Streitfall hatte das FG das Untererbbaurecht der Steuerpflichtigen bzw. deren Rechtsvorgängerin zum eigenen Grundbesitz gerechnet. Mit der Gesamtrechtsnachfolge war das Untererbbaurecht auf die Steuerpflichtige übergegangen, auch wenn die Eintragung im Grundbuch erst später erfolgte. Die Dienstbarkeit (Geh- und

Fahrtrecht) war Bestandteil des Untererbbaurechts und damit auch eigener Grundbesitz.

Die Mitvermietung des Teils des Hallengebäudes ohne das Geh- und Fahrtrecht konnte nur dann kürzungsunschädlich erfolgt sein, wenn es sich hierbei um eine Nebentätigkeit zur Überlassung der im Eigentum der Steuerpflichtigen stehenden Halle gehandelt hat. Für den BFH erschien es möglich, dass die Untervermietung des über dem Fahrweg errichteten Hallengebäudes zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Nutzung des Geh- und Fahrtrechts war. Zutreffend hatte das FG auch den Umfang der Nebentätigkeit als unschädlich gewürdigt.

2. Ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG teleologisch einzuschränken?

In § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG wird jetzt ausdrücklich bestimmt, dass für Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die erweiterte Kürzung nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Da allerdings die Frage der teleologischen Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG von allgemeinem Interesse und bislang vom BFH - soweit ersichtlich - noch nicht entschieden worden ist, wurde die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

FG Köln v. 25.3.2020 - 12 K 1954/18 - Revision

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, deren Gegenstand die Vermietung eigener Immobilien ist. Komplementärin ist die A-GmbH. Darüber hinaus sind an der Klägerin insgesamt acht Kommanditisten beteiligt, die ihre Beteiligungen jeweils im Privatvermögen halten. Die Festsetzung der Gewerbesteuer-Messbeträge für 2013 und 2014 erfolgte zunächst erklärungskonform mit jeweils 0 €. Der auf den 31.12.2012 festgestellte Gewerbeverlustr von 167.895 € wurde in gleicher Höhe auch auf den 31.12.2013 sowie auf den 31.12.2014 festgestellt.

Bei einer Betriebsprüfung im Jahr 2016 für die Jahre 2012 bis 2014 wurden für die Jahre 2013 und 2014 Mehrgewinne von 6.061 € bzw. 6.141 € ermittelt. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die Kürzungen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf die Gewinne zu beschränken seien, die sich ohne Tätigkeitsvergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ergeben würden. Dies folge aus § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG. Bei Auswertung des BP-Berichts wurde die vorgenannte Kürzung des Jahres 2013 mit 49.911 € und des Jahres 2014 mit 49.191 € angesetzt. Die bisherigen Gewerbesteuer-Messbescheide für 2013 und 2014 wurden nach § 35b GewStG bzw. nach § 164 Abs. 2 AO geändert.

Unter Berücksichtigung des Verlustvortrags auf den 31.12.2012 wurden die Gewerbesteuer-Messbeträge für 2013 und 2014 auf 0 € bzw. 3.206 € festgesetzt. Bei der Veranlagung des Gewerbesteuer-Messbetrages für 2015 verfuhr das Finanzamt entsprechend. Unter Berücksichtigung einer Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG i.H.v. 141.303 € setzte es den Gewerbesteuer-Messbetrag auf 4.865 € fest.

Die Klägerin machte geltend, die Kürzungen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG seien ohne die Einschränkung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG vorzunehmen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die Klage ab. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision zugelassen. Das Verfahren ist beim BFH unter dem Az.: IV R 11/20 anhängig.

Das Finanzamt hat die streitigen Sondervergütungen sowie die an die A-GmbH in den Streitjahren gezahlte Haftungsvergütung zu Recht von der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags ausgenommen.

Bei der an die Komplementär-GmbH in den Streitjahren gezahlten Haftungsvergütung und die an die Kommanditisten gezahlten Arbeitslöhne bzw. Zinsen handelt es sich um sog. Sonderbetriebseinnahmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die mithin für sich genommen unter den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG fallen. Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt im Streitfall keine einschränkende Auslegung des Tatbestandes des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks (teleologische Reduktion) in Betracht mit der Begründung, die Gesellschafter der Klägerin hielten ihre Beteiligungen sämtlich im Privatvermögen. Es handele sich damit um gewerbesteuerbefreite Vergütungsempfänger. Einer teleologischen Reduktion steht nämlich bereits der eindeutige Wortlaut der Vorschrift entgegen.

Danach ist die erweiterte Kürzung ausgeschlossen, soweit der Gewerbeertrag Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG enthält. Weitere Einschränkungen lassen sich dem Wortlaut nicht entnehmen. Zwar zieht der Wortlaut des Gesetzes im Regelfall keine starre Auslegungsgrenze. Und zu den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung gehört insbesondere auch die teleologische Reduktion. Die teleologische Reduktion setzt aber eine verdeckte Regelungslücke voraus. Diese ist gegeben, wenn das Gesetz zwar eine Regelung enthält, diese aber ihrem Zweck nach auf eine bestimmte Gruppe von Fällen nicht passt, weil sie deren für die Wertung relevanten Besonderheiten außer Acht lässt. Dass im Streitfall der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG zu weit geraten ist und im Hinblick auf Sinn und Zweck der Regelung keine Anwendung finden darf auf Sondervergütungen an Gesellschafter, die ihre Beteiligung im Privatvermögen halten, dafür gibt es nach Auffassung des erkennenden Senats jedoch keine triftigen Gründe.

Hintergrund des Ausschlusstatbestandes des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG war der Umstand, dass zunehmend die Finanzierung von Immobilienpersonengesellschaften nach dem sog. Bankenbeteiligungsmodell erfolgte. Hierbei erwarb die Bank einen Zwerganteil an einer Immobilienpersonengesellschaft und gewährte zugleich hohe Gesellschafterdarlehen. Diese Gestaltung führte dazu, dass die Bank im Ergebnis gewerbesteuerfreie Zinseinkünfte erzielte, weil diese als Sondervergütungen in den Gewinn der Personengesellschaft fließen und daher ebenfalls der erweiterten Kürzung unterlagen. Auf Gesellschafterebene verhinderte wiederum § 9 Nr. 2 GewStG, dass der Gewinnanteil an der Personengesellschaft auf Ebene des Gesellschafters, also der Bank, von der Gewerbebesteuer erfasst wurde.

In § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG wird jetzt ausdrücklich bestimmt, dass für Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die erweiterte Kürzung nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Im Bericht des Finanzausschusses (BT-Drucks. 16/11108, S. 31) heißt es hierzu lediglich, mit der Neuregelung solle insbesondere verhindert werden, dass sich der Vergütungsgläubiger zur Vermeidung einer Gewerbebesteuer auf die Vergütung an der Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt. Das kann jedoch nach Auffassung des Senats nicht dazu führen, einen gesetzlichen Überhang anzunehmen, soweit die Vorschrift neben Banken sämtliche Mitunternehmer erfasst, die von einer Immobilienpersonengesellschaft Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (mit Ausnahme von Grundbesitz) beziehen.

Die Frage der teleologischen Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ist von allgemeinem Interesse und bislang vom BFH - soweit ersichtlich - noch nicht entschieden worden. Infolgedessen wurde die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

3. Keine Geltung gewerbsteuerlicher Fehlbeträge bei Abspaltung

Scheidet infolge einer Abspaltung eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin aus einer Mitunternehmerschaft aus, gehen die vortragsfähigen Gewerbeverluste der Mitunternehmerschaft insoweit unter, als diese der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden. § 19 UmwStG und § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG gelten nicht für Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG findet keine Anwendung auf die Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft.

BFH v. 12.11.2020 - IV R 29/18

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Alleinige Kommanditistin war zunächst die A-GmbH. Komplementärin ist die B-GmbH. Die A-GmbH hatte im August 2014 einen Teil ihres Vermögens mit Wirkung zum 2.1.2014 gem. § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG abgespalten und ihn gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile auf die C-GmbH übertragen. Alleingesellschafterin beider Gesellschaften war die D mit Sitz in Schweden. Zu den übertragenen Vermögenswerten gehörten u.a. der Kommanditanteil an der Klägerin und die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH. Der Betrieb der Klägerin wurde unverändert fortgeführt.

Das Finanzamt hatte einen vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin auf den 31.12.2013 von (zuletzt) 1.004.260 € gesondert festgestellt, der in vollem Umfang auf die A-GmbH entfiel. Für das Jahr 2014 setzte es bei einem Gewerbeertrag von (zuletzt) 884.738 € den Gewerbesteuermessbetrag i.H.v. 29.725 € fest. Die Feststellung eines vortragsfähigen Fehlbetrags auf den 31.12.2014 lehnte es mit Bescheid vom (zuletzt) 27.3.2017 mit der Begründung ab, dass der nicht verbrauchte vortragsfähige Gewerbeverlust im vollen Umfang auf einen ausgeschiedenen Gesellschafter entfalle und deshalb untergegangen sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen gerichtete Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.

Zu Recht hat das FG entschieden, dass für die Klägerin zum 31.12.2014 kein vortragsfähiger Fehlbetrag (Gewerbeverlust) mehr festzustellen ist. Denn der auf den 31.12.2013 gesondert festgestellte Fehlbetrag i.S. des § 10a GewStG entfiel in vollem Umfang auf die A-GmbH und ist infolge ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft untergegangen.

Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, die unternehmerisches Risiko tragen und unternehmerische Initiative ausüben können, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Als Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft erzielen sie auf der Grundlage ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung nicht nur - strukturell gleich einem Einzelunternehmer - in eigener Person gewerbliche Einkünfte, sondern sind auch gewerbsteuerrechtlich Träger des Verlustabzugs. Dementsprechend geht beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Verlustabzug gem. § 10a GewStG verloren,

soweit er anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt.

Dies gilt auch für den Streitfall, in dem der Kommanditanteil an der Steuerpflichtigen im Wege einer Abspaltung von der A-GmbH auf die C-GmbH übertragen wurde. Auf eine solche Abspaltung findet das Umwandlungssteuergesetz in der für das Streitjahr 2014 geltenden Fassung (UmwStG) Anwendung. Es enthält in § 19 UmwStG spezielle Regelungen für die Gewerbesteuer beim Übergang von Vermögen von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft. Geht das Vermögen der übertragenden Körperschaft auf eine andere Körperschaft über, gelten nach § 19 Abs. 1 UmwStG die §§ 11 bis 15 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Für die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft i.S. des § 10a GewStG gelten nach § 19 Abs. 2 UmwStG § 12 Abs. 3 und § 15 Abs. 3 UmwStG entsprechend.

Wie sich bereits aus dem Wortlaut des § 19 UmwStG ergibt, findet diese Norm auf den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, an der die übertragende Körperschaft beteiligt ist, keine Anwendung. Werden daher die Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft, an der die übertragende Körperschaft beteiligt ist, von § 19 UmwStG schon nicht erfasst, kann sich ein Fortbestand der Unternehmeridentität auch nicht aus § 19 Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 Halbsatz 2, § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ergeben. Vielmehr verbleibt es für diese Fehlbeträge bei den allgemeinen Grundsätzen, denen zufolge ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag in dem Umfang entfällt, in dem mit einem Gesellschafterwechsel die Unternehmeridentität wegfällt.

Im Streitfall ergab sich ein festzustellender vortragsfähiger Fehlbetrag auf den 31.12.2014 auch weder aus § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG noch aus § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG noch aus einer analogen Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG auf die Übertragung von Kommanditanteilen. Nach § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG ist § 8c KStG auf die Fehlbeträge entsprechend anzuwenden. Dies gilt nach § 10a Satz 10 Halbsatz 2 GewStG auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser einer Körperschaft unmittelbar zuzurechnen ist (Nr. 1) oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist (Nr. 2).

§ 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG ist nicht rechtsformneutral, sondern gilt nur für die Fehlbeträge von Körperschaften, nicht aber auch für Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften. Werden danach Fehlbeträge einer Mitunternehmerschaft von § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG schon nicht erfasst, kann sich das von der Steuerpflichtigen begehrte Ergebnis, ihr in vollem Umfang auf die ausgeschiedene A-GmbH entfallender vortragsfähiger Gewerbeverlust sei in Anwendung der sog. Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG auf die C-GmbH übergegangen, da an beiden GmbH allein D beteiligt sei, nicht aus § 10a Satz 10 Halbsatz 1 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG ergeben.

Es ist auch sonst kein Grund erkennbar, weshalb § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG auf die Übertragung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft anzuwenden sein sollte. Für Fehlbeträge von Mitunternehmerschaften verbleibt es danach bei den allgemeinen Grundsätzen, denen zufolge mit dem Ausscheiden eines Mitunternehmers ein ihm zuzurechnender gewerbesteuerlicher Verlustvortrag wegfällt.

V. **Umwandlungssteuerrecht**

1. Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile im notwendigen Sonder-BV II gehalten werden

Befinden sich bei einer Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im notwendigen Sonder-BV II des Gesellschafters einer Personengesellschaft und werden diesem infolge der Abspaltung Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilt, bleiben diese Anteile bis zu ihrer Entnahme gleichfalls notwendiges Sonder-BV II dieses Gesellschafters.

Zu einem Sondergewinn des Gesellschafters kann sowohl der „Anteilstausch“ selbst als auch eine Entnahme der von dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilten Anteile aus dem notwendigen Sonder-BV II führen.

BFH v. 28.5.2020 – IV R 17/17

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Verwaltung von eigenem Vermögen ist. Als Kommanditisten sind die Eheleute A und B zu je 50 % beteiligt, die Komplementärin ist die X-GmbH ohne Vermögensbeteiligung. Im Sonder-BV der Eheleute bei der Klägerin befinden sich die Anteile an der Y-AG, an der sie zu je 50 % beteiligt sind.

Mit „Spaltungsvertrag“ vom 30.06. des Streitjahres 2010 übertrug die Y-AG ihren Geschäftsbereich „Vermietungen von Wohnimmobilien“ im Wege der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) auf die Z-GmbH, deren alleinige Anteilseignerin die A mit einem Geschäftsanteil von 25.000 € war.

Das FA hatte in einer verbindlichen Auskunft aus dem November 2009 die Eigenschaft als Teilbetrieb für Zwecke der ursprünglich geplanten, dann aber nicht umgesetzten Abspaltung auf die Klägerin (§ 16 S. 1 UmwStG i.V.m. § 15 Abs. 1 UmwStG) bestätigt. Ein zweiter Geschäftsbereich verblieb bei der Y-AG. Die Z-GmbH teilte den Aktionären der Y-AG je einen neuen Geschäftsanteil von 100 € zu. Die Anteile an der Z-GmbH wurden als PV der Eheleute A und B behandelt.

Nach einer Außenprüfung kam das FA zu der Auffassung, dass eine disquotale Abspaltung des Teilbetriebs mit einer Wertverschiebung von B auf A vorliege, die als Entnahme aus dem Sonder-BV des B zu werten sei. Bei B liege insoweit eine Entnahme vor, die zu einer Sonder-BE – unter Beachtung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a EStG) – führe. Der Gewinnfeststellungsbescheid und der Bescheid über den GewSt-Messbetrag wurden entsprechend geändert.

Das FG München hat der Klage stattgegeben (FG München v. 2.11.2017 – 13 K 1170/15, EFG 2018, 932).

II. Die Entscheidung des Gerichts

Der IV. Senat des BFH hat der Revision des FA stattgegeben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

Eigenschaft als Sonder-BV II:

Sonder-BV II eines Gesellschafters bei einer Personengesellschaft sei bei Wirtschaftsgütern anzunehmen, die geeignet und bestimmt sind, der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu dienen (BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BFH/NV 2020, 1010 = GmbH-StB 2020, 275 [Weiss]). Bei einer Betriebsaufspaltung seien die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft in jedem Fall notwendiges Sonder-BV II bei der Besitzpersonengesellschaft (BFH v. 30.3.1999 – VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468).

Anteile an der Z-GmbH:

Das FG müsse mithin im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu einer möglichen Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der Y-AG treffen. Die bereits bestehenden und die neu erhaltenen Anteile an der Z-GmbH wären bei einer Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der Z-GmbH ebenfalls Sonder-BV II bei der Klägerin. Auch wenn die Abspaltung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der Eheleute geführt hätte, wäre jedenfalls eine mögliche Übertragung zwischen den Sonder-BV der Eheleute bei der Klägerin nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG zwingend zu Buchwerten durchzuführen.

„Anteilstausch“ durch Abspaltung bei Anteilseignern:

Die Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) führe auf Ebene der Anteilseigner der übertragenden Y-AG zu einem anteiligen Tausch ihrer Anteile in solche an der übernehmenden Gesellschaft. Das Steuerrecht gehe aufgrund des § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG i.V.m. § 13 UmwStG ebenfalls von einem „Anteilstausch“ aus. Da die Anteile an der übertragenden Y-AG im Sonder-BV II der Klägerin lagen, seien auch die zugeteilten Anteile an der übernehmenden X-GmbH dort zunächst verhaftet.

Eventuell Gewinnrealisierung nach § 13 Abs. 1 UmwStG:

Durch § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG i.V.m. § 13 Abs. 1 UmwStG könnte bereits eine Gewinnrealisierung in den Anteilen an der übertragenden Y-AG eingetreten sein, wenn kein Antrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG zum Ansatz des Buchwertes gestellt worden sei.

Mögliche Gewinnrealisierung durch Entnahme:

Zudem müsse das FG im zweiten Rechtsgang prüfen, ob im Anschluss an den „Anteilstausch“ eine Gewinnrealisierung durch eine gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) der i.R.d. Abspaltung neu zugeteilten Anteile an der X-GmbH aus dem Sonder-BV II eingetreten sein könnte.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Verhaftung von Anteilen im Sonder-BV II kann unerwartet Probleme bereiten – etwa, wenn derartige Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an Kinder übertragen werden sollen, die selbst keine Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft sind. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG, der in der Revisionsentscheidung eine prominente Rolle spielt, ist in diesem Fall mangels Mitunternehmerstellung des Empfängers nicht anwendbar. Daher ist vor der Übertragung eine Zwangsentnahme durchzuführen, die zu einer Realisierung stiller Reserven führt und die steuerliche Neutralität der vorweggenommenen Erbfolge stört (FG Düsseldorf v. 2.5.2019 – 11 K 1232/15 F, EFG 2019, 1195; Rev. anhängig; Az. des BFH: IV R 15/19; Weiss, BB 2019, 1778).

Kriterien der Zugehörigkeit:

Der IV. Senat hatte mit seinem Urteil vom 19.12.2019 (BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BFH/NV 2020, 1010 = GmbH-StB 2020, 275 [Weiss]) die Kriterien für die Zugehörigkeit zum Sonder-BV II noch einmal klargestellt (Weiss, StuB 2020, 701). Diese unterscheiden sich deutlich von denjenigen für die Zuordnung zum notwendigen BV eines Einzelunternehmers. In beiden Fällen ist bei Gewerbebetrieben neben den einkommensteuerlichen Folgen auch die gewerbsteuerliche Einbeziehung entsprechender Wirtschaftsgüter zu bedenken (für Sonder-BV etwa H 7.1 Abs. 3 GewStH, „Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften“).

Anwendung des Teileinkünfteverfahrens:

Sollte sich tatsächlich eine Entnahme ins PV oder eine Realisierung stiller Reserven nach § 13 Abs. 1 UmwStG ergeben, wäre diese nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG („... aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften ...“) zu 40 % steuerfrei zu stellen. Nach § 7 S. 4 GewStG würde dies auch für die GewSt der Klägerin gelten. Bei der Ermittlung der Beteiligungsquoten für die Kürzung des § 9 Nr. 2a GewStG sind zwar Anteile im Sonder-BV mitzuzählen (R 9.3 S. 4 GewStR). Allerdings sind Veräußerungsgewinne insgesamt nicht nach § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG zu behandeln.

Verfahrensrecht:

Das Verfahrensrecht des Gewinnfeststellungsbescheids ist bei Streit um Sonder-BV und dessen Einkommenswirkung ebenfalls zu beachten. Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Zu diesen gehört u.a. die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (BFH v. 17.4.2019 – IV R 12/16, BStBl. II 2019, 745 Rz. 19 = GmbH-StB 2019, 334 [Schwetlik]). Das Verfahrensrecht kann damit auch die Umsetzung materiellrechtlich richtiger Ergebnisse mangels Anfechtung der richtigen Feststellung verhindern. Bei Umwandlungen kein Wechsel der Zugehörigkeit: Der IV. Senat hat mit dem Besprechungsurteil klar ausgesprochen, dass allein eine Umwandlung, bei der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an die Stelle derer an der übertragenden Gesellschaft treten, die Zugehörigkeit zum Sonder-BV II nicht verändert. Dies betrifft nicht nur die Fälle, in denen § 15 Abs. 1 UmwStG auf § 13 UmwStG verweist, sondern auch die Fälle der Verschmelzung zweier Kapitalgesell-

schaften unter §§ 11–13 UmwStG als unmittelbare Anwendungsfälle des § 13 UmwStG.

Die Realisierung gem. (§ 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG i.V.m.) § 13 Abs. 1 UmwStG tritt zeitlich mit der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung ein. Die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft nehmen nicht an der Rückwirkung des § 2 UmwStG teil, da die Bedingungen des § 2 Abs. 2 UmwStG nicht erfüllt sind (UmwStE 2011, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Tz. 02.03, Tz. 13.06 = GmbH-StB 2012, 44 [Görden]). Bei der nach dem Sachverhalt im Wege der verbindlichen Auskunft abgefragten Abspaltung nach § 16 S. 1 UmwStG wäre hingegen § 2 Abs. 2 UmwStG erfüllt.

Der Begriff „Anteilstausch“, den der IV. Senat für die Anwendung des § 123 Abs. 2 UmwG und § 13 UmwStG gebraucht, muss vorsichtig verwendet werden. Dieser ist eigentlich von § 21 UmwStG besetzt, bei dem tatsächlich die Umwandlung im Tausch eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft besteht (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG). Auch in diesem Fall können die zu tauschenden Anteile selbstverständlich im Sonder-BV II einer Personengesellschaft verhaftet sein (Beispiel im Sachverhalt des Urteils des BFH v. 30.9.2015 – I R 77/13, BFH/NV 2016, 959). Ebenso können Anteile im Sonder-BV II Gegenstand einer „Miteinbringung“.

2. Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft

Die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete Rückwirkung betrifft nur die Ermittlung des Einkommens der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin. Diese Norm führt daher nicht zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag rückwirkend auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird. Die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 ist auch dann anzuwenden, wenn Anteile an der übertragenden Körperschaft, die unter § 17 EStG fallen, zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung unentgeltlich übertragen werden.

BFH v. 8.9.2020 - X R 36/18

I. Sachverhalt:

Die klagenden Eheleute wurden im Streitjahr 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war zunächst mit 48 % an einer GmbH beteiligt; die weiteren 52 % der Anteile hielt sein Vater (V). Am 15.9.2005 (Streitjahr) verstarb V. Der Kläger erhielt vermächtnisweise auch dessen GmbH-Anteile und ist seitdem Alleingesellschafter der GmbH. Anfang 2006 schlossen der Kläger und sein Bruder (B) einen Erbteilskaufvertrag. Danach erwarb der Kläger mit Rückwirkung auf den Todestag des V die jeweils hälftigen Erbteile des B als Nacherbe der Mutter (M) und als Erbe des V für insgesamt 50.000 €. Die bereits abgeschlossene Erfüllung der Vermächtnisse sollte unberührt bleiben. Der Kläger verpflichtete sich, B von sämtlichen Nachlassverbindlichkeiten einschließlich etwaiger Steuernachforderungen freizustellen.

Anschließend wurde die GmbH mit dem Vermögen des Klägers als ihres nunmehrigen Alleingesellschafters verschmolzen. Als steuerlicher Übertragungstichtag wurde der 1.9.2005 - also ein Zeitpunkt, der vor dem Tod des V lag - bestimmt. Auf diesen Tag stellte die GmbH eine Schlussbilanz auf. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 ermittelten die Kläger einen Übernahmegewinn gem. § 4 Abs. 4 UmwStG 2002. Diesen rechneten sie zu lediglich 48 % dem Kläger zu. Demgegenüber setzte das Finanzamt in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 den gesamten steuerpflichtigen Übernahmegewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers an. Es sei nicht möglich, durch Wahl eines Übertragungstichtags, der vor dem Tod eines früheren Gesellschafters der übertragenden GmbH liege, rückwirkend die Besteuerung des Verstorbenen bzw. von dessen Erben zu beeinflussen. In einem solchen Fall sei der Übernahmegewinn in voller Höhe beim Übernehmer anzusetzen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die Klage ab. Die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger hatte vor dem BFH keinen Erfolg.

Das FG hat § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 zutreffend dahingehend ausgelegt hat, dass diese Norm nicht rückwirkend zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei

einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft führt, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird.

Zivilrechtlich ist der Kläger erst in dem Zeitpunkt Alleingesellschafter der GmbH geworden, zu dem die Erbengemeinschaft ihm den in die Erbmasse fallenden GmbH-Anteil aufgrund der Vermächtnisanordnung übertragen hatte. Dies erfolgte kurz nach dem Erbfall. Daher kann der vermächtnisweise übergegangene GmbH-Anteil dem Kläger ertragsteuerrechtlich bereits vom Erbfall an zugerechnet werden.

Das Vermögen der GmbH ist zivilrechtlich erst mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister auf den Kläger übergegangen. Ertragsteuerrechtlich eröffnet § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 (i.V.m. § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG) aber die Möglichkeit einer begrenzten Rückwirkung. Nach dieser Regelung sind das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Dieser Bilanzstichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers liegen (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG).

Das FG hat dem Kläger auch zu Recht den gesamten Übernahmegewinn zugerechnet. Gem. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 ergibt sich infolge des Vermögensübergangs ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter bleibt jedoch außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden natürlichen Person gehören (§ 4 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 9 Abs. 1 UmwStG 2002).

Die 48-%-Beteiligung an der GmbH, die dem Kläger schon vor dem Erbfall zuzurechnen war, gehörte am steuerlichen Übertragungstichtag zwar ursprünglich nicht zu dessen Betriebsvermögen. Gem. § 5 Abs. 2 (i.V.m. § 9 Abs. 1) UmwStG 2002 gelten diese Anteile aber als am steuerlichen Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Steuerpflichtigen mit den Anschaffungskosten eingelegt. Sie sind daher nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2002 in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einzubeziehen.

Darüber hinaus folgt aus § 5 Abs. 2 UmwStG 2002, dass auch der weitere Anteil im Umfang von 52 % des Stammkapitals, der bis zum Erbfall dem V zuzurechnen war, in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses des Klägers einzubeziehen ist. Denn der Wortlaut des § 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2002 "zwanglos" erfasst auch solche Anteile, die der übernehmenden natürlichen Person am steuerlichen Übertragungstichtag noch gar nicht gehörten. Offenbleiben konnte vorliegend, ob § 5 Abs. 1 UmwStG 2002 in der Weise ausgelegt werden kann, dass der dort verwendete Begriff "angeschafft" auch unentgeltliche Erwerbe umfasst.

VI. Abgabenordnung

1. Außenprüfung: Anspruch auf persönliche Schlussbesprechung?

Nach § 201 AO muss nach einer Außenprüfung grundsätzlich eine Besprechung stattfinden, bei der das Ergebnis, strittige Sachverhalte und die Folgen erörtert werden (sog. Schlussbesprechung). Aber besteht ein Recht auf eine persönliche Schlussbesprechung? Das FG Düsseldorf hat einen Anspruch hierauf abgelehnt. Demnach kann die Besprechung auch telefonisch oder per Videoanruf durchgeführt werden.

Das Finanzgericht Düsseldorf (FG) hat in seinem Beschluss vom 11.05.2020 (3 V 1087/20 AE (AO)) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger kein Anrecht auf die Durchführung einer persönlichen Schlussbesprechung hat.

Insbesondere während der Coronapandemie ist es zulässig und angesichts der entsprechenden Abstands- und Kontaktregelungen auch notwendig, die Schlussbesprechung fernmündlich durchzuführen.

FG Düsseldorf, Beschl. v. 11.05.2020 - 3 V 1087/20 AE (AO)

I. Sachverhalt:

Bei der Steuerpflichtigen wurde in den Jahren 2018 bis 2020 eine steuerliche Außenprüfung vorgenommen. Der vorläufige Betriebsprüfungsbericht wurde der Steuerpflichtigen am 27.02.2020 zugestellt. Die Steuerpflichtigen teilten daraufhin mit, dass sie an ihrem Recht auf eine steuerliche Schlussbesprechung i.S.d. § 201 AO festhalten möchten.

Aufgrund der Coronaepidemie war zu diesem Zeitpunkt jedoch ein Treffen von mehr als zwei Personen nicht erlaubt. Die Betriebsprüfung wies daher die Forderung nach einer persönlichen Schlussbesprechung zurück und wies darauf hin, dass kein Recht auf eine persönliche Schlussbesprechung bestehe, sondern diese auch am Telefon durchgeführt werden könnte.

Die Steuerpflichtige beharrte jedoch auf ihrem Recht auf eine persönliche Schlussbesprechung, da bei einer Schlussbesprechung am Telefon oder per Videoanruf der Datenschutz aufgrund bestehender Sicherheitsmängel nicht gewährleistet sei.

Nachdem der Steuerpflichtigen ohne vorherige Schlussbesprechung der Betriebsprüfungsbericht übersandt wurde, stellte sie einen Antrag auf Anordnung einer persönlichen Schlussbesprechung bei dem zuständigen FG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG lehnte den Antrag der Steuerpflichtigen jedoch ab.

Schlussbesprechung auch per Telefon zulässig

Als Begründung führt das FG aus, dass zwar gem. § 201 Abs. 1 Satz 1 AO ein Anrecht auf eine Schlussbesprechung nach einer bei dem Steuerpflichtigen durchge-

fürten Außenprüfung besteht. Gemäß § 201 Abs. 1 Satz 1 AO gibt es jedoch keinerlei Vorgaben, wo oder auf welche Art und Weise, diese abzuhalten ist.

Die Ablehnung des Angebots der Betriebsprüfung, eine telefonische Schlussbesprechung durchzuführen, hat der Prüfer zulässigerweise als Verzicht auf eine Schlussbesprechung gewertet.

Nach der Auffassung des FG war das Verhalten der Steuerpflichtigen vielmehr darauf zurückzuführen, dass sie das Verfahren verzögern wollte. Bereits zuvor wurde auf ein Angebot der Außenprüfung zur Durchführung einer Schlussbesprechung nicht eingegangen.

Das FG sah daher bei dem Angebot, die Schlussbesprechung durchzuführen, keine technischen oder rechtlichen Bedenken. Die Weiterleitung des Betriebsprüfungsberichts ist somit nicht zu beanstanden.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Durchführung einer telefonischen Schlussbesprechung stellt eine zulässige Alternative zu einer persönlichen Schlussbesprechung dar und ist im Hinblick auf die derzeit bestehenden Kontaktverbote wohl noch eine längere Zeit als Alternative heranzuziehen. Die Coronaregelungen zur Verzögerung des Verfahrens zu nutzen, hat das FG daher richtigerweise abgelehnt.

Auch zukünftig könnten Steuerpflichtige auf diesen Beschluss verweisen, wenn der Prüfer zu einer Schlussbesprechung bittet. Insbesondere bei kleineren Verfahren dürfte eine telefonische Schlussbesprechung eine ebenbürtige Alternative zu einem persönlichen Gespräch darstellen.

VII. Grunderwerbsteuer

1. Minderung der Grunderwerbsteuer bei Instandhaltungsrücklage?

Eigentümergeinschaften bilden regelmäßig Instandhaltungsrücklagen für das Gemeinschaftseigentum an Immobilien. Aber führt die Übernahme einer Instandhaltungsrücklage beim Immobilienkauf zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer? Der BFH hat das verneint. Das Entgelt hierfür ist unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Mit dem Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei dem Erwerb von Teileigentum auch ein anteiliger Wert für die übernommene Instandhaltungsrücklage miteinzubeziehen ist.

Eine Kürzung kommt auch dann nicht in Betracht, wenn in dem Kaufvertrag ein separater Kaufpreis für die Instandhaltungsrücklage vereinbart wurde.

BFH, Urt. v. 16.09.2020 - II R 49/17

I. Sachverhalt:

Die Klägerin erwarb mittels eines notariellen Kaufvertrags im Jahr 2016 vier Gewerbeeinheiten und neun Tiefgaragenstellplätze, einschließlich Miteigentumsanteilen an dem gemeinschaftlichen Eigentum. Das Finanzamt setzte auf den gesamten vereinbarten Kaufpreis Grunderwerbsteuer fest.

Die Klägerin wendete sich gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer, da für die Übernahme der Instandhaltungsrücklage ebenfalls Grunderwerbsteuer festgesetzt worden ist. Die Bemessungsgrundlage ist um den anteiligen Kaufpreis für die Instandhaltungsrücklage zu mindern.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen die Grunderwerbsteuerfestsetzung zurück. Nach der Auffassung des FG sei die Instandhaltungsrücklage Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft und gehe daher anteilig auch auf den Käufer über.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Auch der BFH wies die gegen das Urteil des FG eingelegte Revision als unbegründet zurück.

Teileigentum wird gem. § 1 Abs. 3 WEG als das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes i.V.m. dem Miteigentumsanteil

an dem gemeinschaftlichen Eigentum definiert. Demnach wird es auch vom Grundstücksbegriff gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG umfasst.

Als Bemessungsgrundlage bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer zählen gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Kaufpreis sowie alle sonstigen vom Käufer übernommenen Leistungen.

Von der Grunderwerbsteuer können nur Teile des Kaufpreises ausgenommen werden, wenn diese auf Gegenstände entfallen, die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Instandhaltungsrücklage gehört jedoch als Teil des Verwaltungsvermögens zum Wohnungseigentum und ist daher eine der Grunderwerbsteuer unterliegende Vermögensposition.

Das Entgelt, welches für die Instandhaltungsrücklage aufgewendet wird, ist demnach unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Instandhaltungsrücklage unterliegt nach dem o.g. Urteil der Grunderwerbsteuer. Steuerpflichtige sollten jedoch beachten, dass andere Gegenstände, wie z.B. eine Einbauküche, übernommene Möbel etc., bei einer separaten Aufteilung im Kaufvertrag von der Grunderwerbsteuer ausgenommen werden können.

Abhängig von der jeweiligen Satzung der Wohnungseigentümergeinschaft sollte nach diesem Urteil geprüft werden, ob bei einem Verkauf von Teileigentum die Instandhaltungsrücklage nicht dem Verkäufer ausgezahlt und dafür der Kaufpreis gemindert wird. Dadurch wäre ggf. eine Minderung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage möglich.

VIII. Erbschaftsteuerrecht

1. Übertragungszeitpunkt kann bei einer GmbH & Co. KG den Steuervorteil kosten

Der BFH hat bei Zuwendungen von Anteilen an einer GmbH & Co. KG die Gefahr der Trennung von KG-Anteil und Sonder-BV ins Blickfeld gerückt.

Im Urteilsfall ging es um ein Grundstück, das sich im Sonder-BV einer GmbH & Co. KG befand und zusammen mit dem KG-Anteil vom Vater auf den Sohn übertragen werden sollte.

Hier können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG nur gewährt werden, wenn das Sonder-BV gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen wird.

Diese Problematik tritt in der Praxis nicht nur bei Grundstücken auf, sondern auch bei Anteilen an der Komplementär-GmbH.

BFH v. 17.6.20 - II R 38/17

1. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören inländisches Betriebsvermögen bei Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs, einer Beteiligung an einer Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 S. 2 ErbStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR dient (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft muss es sich um einen Mitunternehmeranteil oder einen Anteil daran handeln – sei es an einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Gesellschaft. Zum Mitunternehmeranteil rechnet nicht nur der Anteil am Gesamthandsvermögen, sondern auch das zugehörige Sonder-BV.

Der Anteil am Gesellschaftsvermögen kann unabhängig vom Sonder-BV übertragen werden, so R E 13b.5 Abs. 3 S. 6 ErbStR 2019. Dort heißt es:

Vielmehr gilt dies auch dann, wenn der Schenker sein Sonder-BV in geringerem Umfang überträgt oder es insgesamt zurückbehält und das zurückbehaltene Sonder-BV weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört, sowie auch dann, wenn der Schenker sein Sonder-BV in größerem Umfang überträgt.

Für die Gewährung der Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG kommt es also vorrangig auf die Übertragung des Gesellschaftsanteils an. Dann spielt es keine Rolle, ob das Sonder-BV unterquotal, überquotal oder überhaupt nicht übertragen

wird. Wird das Sonder-BV nicht mit dem Gesellschaftsanteil übertragen, können hierfür weder Verschonungsabschlüsse noch ein gleitender Abzugsbetrag gewährt werden, es sei denn, bei dem Sonder-BV handelt es sich um eine begünstigungsfähige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; diese ist dann über § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG selbstständig begünstigungsfähig (R E 13b.5 Abs. 3 S. 9 ErbStR 2019).

Beispiel

V ist zu 100 % Kommanditist einer GmbH & Co. KG und gleichzeitig auch Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH. Die Anteile daran befinden sich im Sonder-BV der KG. V schenkt die GmbH-Anteile seiner Tochter, den KG-Anteil überträgt er dagegen nicht.

Obwohl die Tochter ein Einzelwirtschaftsgut „GmbH-Anteil von 100 %“ erhält, handelt es sich hierbei um begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Der Umstand, dass es sich hierbei um ein Einzelwirtschaftsgut handelt, wird überdeckt durch die Sonderregelung für GmbH-Anteile, bei denen eine Schenkung aus der Hand des Schenkers erfolgt, der mit mehr als 25 % an der GmbH beteiligt ist.

2. Vorsicht bei nicht begünstigungsfähigem Sonder-BV

Vorsicht ist geboten, wenn nur nicht begünstigungsfähige Wirtschaftsgüter des Sonder-BVs übertragen werden. Hier hat der BFH zuletzt im Urteil vom 17.6.20 (a. a. O.) entschieden, dass bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonder-BVs die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG nur gewährt werden können, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.

Durch die alleinige Übertragung des Sonder-BVs ohne gleichzeitige Übertragung des Mitunternehmeranteils geht dagegen die Rechtsstellung des Schenkers als Mitunternehmer nicht auf den Bedachten über, weil diese isolierte Übertragung von Sonder-BV dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative ermöglicht. Dies ist jedoch Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbegünstigungen.

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der Schenker beabsichtigt, dem Erwerber neben dem Gesellschaftsanteil auch sein Sonder-BV zukommen zu lassen, jedoch bei der Ausführung der Zuwendung unterschiedliche Schenkungszeitpunkte vorliegen.

Denken Sie z. B. an die Abtretung eines KG-Anteils, der mit dinglicher Wirkung zu Beginn des Jahres übergehen soll, jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Bedachten als Kommanditist der KG Kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Hier hat es der BFH ausdrücklich offengelassen, ob die Mitunternehmerstellung bereits mit dinglicher Wirkung zum Beginn des Kalenderjahres übergegangen ist oder erst zusammen mit der zivilrechtlichen Rechtsänderung durch Eintragung im Handelsregister.

Unabhängig davon war die Grundstücksschenkung im Urteilsfall bereits in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Auflassung beurkundet worden ist, der Schenker

die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat und der Bedachte nach den getroffenen Vereinbarungen von der Eintragungsbewilligung Gebrauch machen darf (vgl. auch BFH 29.11.17, II R 14/16, BStBl II 18, 362, Rz. 22 m. w. N.).

Wegen der unterschiedlichen Schenkungsteuerzeitpunkte kommt es dann zu getrennten Zuwendungen, die für die Anwendung der §§ 13a, 13b ErbStG gesondert zu beurteilen sind. Für die Grundstücksschenkung gibt es keinerlei Begünstigungen, wenn diese nicht zusammen mit dem KG-Anteil zum selben Zeitpunkt auf den Bedachten übergeht.

3. Auf einheitlichen Schenkungsteuerzeitpunkt achten

Für den Praktiker ist es daher besonders wichtig, auf einen einheitlichen Schenkungsteuerzeitpunkt zu achten. Sollte aus Haftungsgründen bei Übertragung eines KG-Anteils die Schenkung erst bewirkt werden, wenn der Bedachte als Kommanditist im Handelsregister eingetragen ist, empfiehlt es sich, dass die Übertragung und Abtretung des KG-Anteils mit dinglicher Wirkung zu Beginn des auf die Handelsregistereintragung folgenden Tags, 00:00 Uhr, erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sollte dann auch die Grundstücksschenkung vorgenommen werden, also der Übergang von Nutzen und Lasten zu demselben Zeitpunkt eintreten, wobei die Auflassung bereits im Vorfeld beurkundet und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt haben kann.

4. Entsprechende Vorgehensweise unbedingt auch bei Komplementär-Anteilen

Die unter Tz. 3 dargestellte Vorgehensweise empfiehlt sich auch bei einer GmbH & Co. KG, bei der nicht nur der KG-Anteil, sondern auch der GmbH-Anteil zum selben Zeitpunkt auf den Bedachten übergehen muss, weil der GmbH-Anteil aus der Sicht des Schenkers nicht mehr als 25 % ausmacht.

Da der KG-Anteil in der Regel ohne Einhaltung von Formvorschriften übertragen werden kann, der GmbH-Anteil dagegen nur unter Beurkundung durch einen Notar, muss hier für beide Zuwendungen ein und derselbe Schenkungsteuerzeitpunkt festgelegt werden. Dies sollte mit dem Notar abgestimmt werden. Es empfiehlt sich, einen Zeitpunkt in der Zukunft zu wählen, wobei bei einer Haftungsbeschränkung des künftigen Kommanditisten die dingliche Wirkung beider Übertragungen von der Eintragung im Handelsregister der KG abhängig gemacht werden sollte.

Die vorstehenden Ausführungen zum einheitlichen Schenkungsteuerzeitpunkt zeigen deutlich, wie wichtig es ist, sich diesbezüglich mit dem Notar abzustimmen. Dabei sollte sich der Steuerberater die korrigierten Entwürfe des Notars vor Unterzeichnung des Mandanten zusenden lassen und kritisch durchsehen. In der Praxis kommen nämlich immer wieder Fälle vor, dass sich Notar und Steuerberater auf einen einheitlichen Schenkungsteuerzeitpunkt geeinigt haben, wegen der Haftung des Bedachten jedoch auf die Handelsregistereintragung des künftigen Kommanditisten abgestellt wird.

Die schenkungsteuerlichen Konsequenzen sind dann fatal, wie der BFH im Urteil vom 17.6.20 (a. a. O.) deutlich gemacht hat. Im Ertragsteuerrecht könnte dann noch als Rettungsanker die wirtschaftliche Betrachtungsweise eingesetzt werden, die das Erbschaftsteuerrecht allerdings nicht kennt.

IX. Ein praktischer Fall

1. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern: strenge oder modifizierte Trennungstheorie?

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ist in der steuerlichen Gestaltungspraxis eine Kernvorschrift, wenn es um den Transfer von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer geht. Gerade im Bereich der Nachfolgeplanung kommt ihr erhebliche Bedeutung zu, da hiermit wesentliche Voraussetzungen für die strategische Unternehmensnachfolge geschaffen werden können. Im folgenden Beitrag werden die aktuellen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG anhand eines Musterfalls veranschaulicht.

1. Sachverhalt

A überträgt aus seinem Einzelunternehmen eine Maschine zum 1.1.04 auf die gewerblich tätige A-GmbH & Co. KG, an der er als Kommanditist beteiligt ist. Die KG verpflichtet sich zur Übernahme der Refinanzierungsverbindlichkeit im Zusammenhang mit der Maschine i. H. v. 300.000 EUR. Der gemeine Wert der Maschine beträgt 400.000 EUR, ihr Buchwert 200.000 EUR.

2. Lösung

Es liegt ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG vor, da die Maschine aus dem Einzelunternehmen des A auf die Mitunternehmerschaft, an der er selbst als Mitunternehmer beteiligt ist, übertragen wird und die Übertragung nicht vollentgeltlich erfolgt. Aufgrund der Übernahme der Refinanzierungsverbindlichkeit ist jedoch eine Teilentgeltlichkeit gegeben. Eine teilentgeltliche Übertragung liegt vor, wenn das Entgelt des Übernehmenden nicht vollständig wertäquivalent zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts ist, indem es diesen unterschreitet (Krumm in: Kirchhof, EStG, § 15 Rn. 376a).

Für die Ermittlung der Höhe der Gewinnrealisierung bei teilentgeltlichen Übertragungen im Rahmen von § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG ist zwischen der strengen und der modifizierten Trennungstheorie zu unterscheiden. Beide Ermittlungsansätze haben gemeinsam, dass sie das Teilentgelt in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufteilen:

Die strenge Trennungstheorie (siehe 3.) sieht vor, den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts im Verhältnis zwischen dem Teilentgelt und dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts aufzuteilen (BMF 8.12.11, IV C 6 - S-2241/10/10002, BStBl I 11, 1279, Rn. 15).

Die modifizierte Trennungstheorie (siehe 4.) ordnet den Buchwert dem entgeltlichen Teil des Entgelts einseitig zu und führt im Vergleich zur strengen Trennungstheorie zu einer geringeren Realisierung stiller Reserven (Niehus/Wilke in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rn. 1555).

3. Strenge Trennungstheorie

Die Entgeltlichkeitsquote beträgt vorliegend 75 % (300/400). In Höhe des unentgeltlichen Teils von 25 % sind zwingend die Buchwerte der Maschine fortzuführen. Die Anwendung der strengen Trennungstheorie führt auf Ebene des Einzelunternehmens des A zu folgendem Buchgewinn:

Ermittlung Buchgewinn

Gegenleistung		300.000 EUR
abzgl. Buchwert	$200.000 \text{ EUR} \times 75 \% =$	150.000 EUR
Buchgewinn		150.000 EUR

Der Wertansatz der Maschine bei der A-GmbH & Co. KG ermittelt sich wie folgt:

Ermittlung Wertansatz

25 % Fortführung Buchwert	$200.000 \text{ EUR} \times 25 \% =$	50.000 EUR
Gegenleistung		300.000 EUR
Wertansatz		350.000 EUR

Sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur sind Argumente für die Anwendung der strengen Trennungstheorie genannt. Die Auslegung der Vorschrift nach dem Wortlaut ergibt, dass aufgrund des Wortes „soweit“ davon auszugehen ist, dass eine einseitige Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen Teil dem Wortlaut der Vorschrift nicht entspricht (Becker, DB 19, 326, 327; Wilke, FR 16, 761, 766). Ferner wird nach den „Regeln der Logik“ (Brandenburg, DStZ 02, 551, 558) argumentiert, wonach eine Teilaufdeckung stiller Reserven die Schlussfolgerung ist, wenn ein voll entgeltliches Geschäft zur vollen Aufdeckung stiller Reserven führt und ein voll unentgeltliches Geschäft eine vollständige Ertragsteuerneutralität ergibt.

Vor dem Hintergrund des Veranlassungsprinzips in § 4 Abs. 4 EStG kann gemäß anderer Argumentation der Buchwert dem entgeltlichen Teil nur insoweit entgegengerechnet werden, als er durch den Erwerbsvorgang und damit durch den Betrieb veranlasst ist. Der unentgeltliche Teil wird als nicht durch den Betrieb veranlasst angesehen (Heuermann, DB 13, 1328, 1329; Kraft, NWB 16, 488, 495). Befürworter der strengen Trennungstheorie sehen in der modifizierten Trennungstheorie einen Widerspruch, da auf der einen Seite das Entgelt aufgeteilt und auf der anderen Seite dem Buchwert einseitig zugerechnet wird (Kulosa in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 792; Wilke, FR 16, 761, 765).

Unter Beachtung der Veräußerungsgeschäfte im Privatvermögen wird zudem argumentiert, dass der unbestrittene Grundsatz der Teilentgeltlichkeit im Privatvermögen auch auf die Vorschrift des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Anwendung finden sollte (zur Teilentgeltlichkeit im Privatvermögen: Kulosa in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 792; zur Anwendung der strengen Trennungstheorie: BFH 19.3.14, X R 28/12, BStBl II 14, 629, Rn. 95 ff.). Unterschiede in der Behandlung des teilentgeltlichen Übertragungsvorgangs zwischen Privat- und Betriebsvermögen sind laut dieser Begründung nicht verständlich, da der Begriff der Anschaffungskosten einheitlich für alle Einkunftsarten anzuwenden ist. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns und die Höhe der Anschaffungskosten stehen demzufolge untrennbar in Verbindung, wengleich die Ermittlung der Einkünfte zwischen Privatvermögen und Betriebs-

vermögen voneinander abweicht (BFH 19.3.14, X R 28/12, BStBl II 14, 629, Rn. 97; Heuermann, DB 13, 1328, 1329; Kraft, NWB 16, 488, 495; Mitschke, FR 12, 1154, 1158; Strahl, FR 13, 322, 326).

Darüber hinaus wird für die Anwendung der strengen Trennungstheorie vertreten, dass unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten eine Aufteilung des Buchwerts angemessen ist, da der teilentgeltliche Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine Schenkung beinhaltet (BFH 19.3.14, X R 28/12, BStBl II 14, 629, Rn. 79; Niehus/Wilke, FR 05, 1012, 1015). Dies führe zudem zu einer zielgenaueren Besteuerung, da die Voraussetzungen für die Besteuerung grundsätzlich gegeben seien (Vees, DStR 13, 681, 683). Weber-Grellet (DB 19, 2201, 2207) sieht in der Beantwortung dieser Frage einen bilanzsteuerrechtlichen Ansatz, indem er auf den „Doppelcharakter“ eines teilentgeltlichen Geschäfts hinweist. Teilentgeltliche Vorgänge seien zugleich Veräußerung und Schenkung. Beide Teile müssen nach ihren Regeln bilanzsteuerrechtlich behandelt werden, sodass es nicht darauf ankomme, ob das Teilentgelt über oder unter dem Buchwert liegt (Weber-Grellet, DB 19, 2201, 2208). Zudem führt der X. Senat in seinem Vorlagebeschluss vom 27.10.15 vor dem Hintergrund dieses Doppelcharakters aus, dass die strenge Trennungstheorie dem wirtschaftlich Gewollten gerecht werde und eine eindeutige Zuordnung beider Teile des Geschäfts ermögliche (BFH 27.10.15, X R 28/12, BStBl II 16, 81, Rn. 65).

4. Modifizierte Trennungstheorie

Die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie führt auf Ebene des Einzelunternehmens des A zu folgendem Buchgewinn:

Ermittlung Buchgewinn

Gegenleistung	300.000 EUR
abzgl. Buchwert	200.000 EUR
Buchgewinn	100.000 EUR

Der Wertansatz der Maschine bei der A-GmbH & Co. KG ermittelt sich wie folgt:

Ermittlung Wertansatz

Anschaffungskosten	300.000 EUR
Wertansatz	300.000 EUR

Der BFH hat sich mit Urteil vom 19.9.12 zur teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft für die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie entschieden (BFH 19.9.12, IV R 11/12, BFHE 239, 76). In diesem Urteil hat der IV. Senat jedoch ohnehin keinen Fall der Entnahme angenommen, da das Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht verlässt. Der Vorschrift wurde daher nur eine deklaratorische Bedeutung beigemessen. Die Entscheidungsgründe zur Anwendung der modifizierten Trennungstheorie wurden in diesem Urteil ausdrücklich auf die Fälle eingeschränkt, in denen nach Ansicht des BFH kein Entnahmetatbestand gegeben ist. Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, sondern folgt weiterhin der strengen Trennungstheorie (BMF 8.12.11, IV C 6 - S-2241/10/10002, BStBl I 11, 1279, Rn. 15; OFD Frankfurt/Main 10.4.19, S2241A – 117 – St213, Rn. 15).

In der Literatur wird nach dem Urteil des IV. Senats vom 19.9.12 zunehmend der modifizierten Trennungstheorie gefolgt (BFH 19.3.14, X R 28/12, BStBl II 14, 629, Rn. 76). Das ertragsteuerliche Ergebnis wird von dem Übertragenden im Vergleich zur Anwendung der strengen Trennungstheorie als sachgerechter empfunden, weil es zu einer geringeren Steuerbelastung führt (Kempermann, FR 12, 1154, 1155; Mitschke, FR 12, 1154, 1156; Wendt, DB 13, 834, 839).

Dies gilt insbesondere bei der Übernahme von Verbindlichkeiten, da sich der Übertragende mangels Liquiditätszufluss nicht bereichert sieht (BFH 19.3.14, X R 28/12, BStBl II 14, 629, Rn. 107).

Darüber hinaus berufen sich die Befürworter der modifizierten Trennungstheorie auf ein praktisches Argument, indem sie die vergleichsweise leichte Ermittlung der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert bei Anwendung der modifizierten Trennungstheorie der vielfach komplizierteren Ermittlung des Verkehrswerts bei Anwendung der strengen Trennungstheorie gegenüberstellen (BFH 19.3.14, X R 28/12, BStBl II 14, 629, Rn. 108). Graw sieht in der Beachtung des Wortlauts der Vorschrift lediglich ein Argument für eine Aufteilung des Entgelts und nicht für eine Aufteilung des Buchwerts, wie es die strenge Trennungstheorie vorsieht (Graw, FR 15, 260, 265). Darüber hinaus führt er aus, dass der Sinn und Zweck der Vorschrift – die Erleichterung von Umstrukturierungen – dafür spreche, teilentgeltliche Übertragungsvorgänge gewinnneutral zu behandeln, soweit das Entgelt den Buchwert des Wirtschaftsguts nicht übersteigt (Graw, FR 15, 260, 267).

Wendt sieht die Sperrfristen im Rahmen der Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG als Argument für die modifizierte Trennungstheorie, da sie ein Hindernis bei der hierdurch eröffneten gesetzlichen Möglichkeit zu Umstrukturierungen zwecks Verlagerung stiller Reserven darstellen (Wendt, DB 13, 834, 839; siehe auch Graw, FR 15, 260, 267). Es wird zudem ausgeführt, dass das Wirtschaftsgut im Rahmen des Übertragungsvorgangs einen einheitlichen, unteilbaren Geschäftsvorfall darstellt, wodurch die Anwendung der strengen Trennungstheorie als nicht sachgerecht empfunden wird (Wendt, DB 13, 834, 838; dagegen Mitschke, FR 13, 648, 650).

Ferner bezieht sich Wendt auf den gesetzlich normierten Betriebsvermögensvergleich in § 4 Abs. 1 EStG und hält eine Gewinnerhöhung nur insoweit für vertretbar, als das Entgelt den Buchwert des Wirtschaftsguts übersteigt (Wendt, DB 13, 834, 838; siehe auch Graw, FR 15, 260, 265). Eine Gleichbehandlung von teilentgeltlichen Übertragungsvorgängen im Privatvermögen und im Betriebsvermögen ist nach Ansicht von Graw nicht zwingend. Dies würde bedeuten, dass die ertragsteuerliche Behandlung im Privatvermögen keine Ausstrahlungswirkung auf die ertragsteuerliche Behandlung im Betriebsvermögen hat (Graw, FR 15, 260, 266).

Ein wesentliches Argument der Befürworter der modifizierten Trennungstheorie ist, dass die strenge Trennungstheorie zu einer fingierten Besteuerung nicht erzielter Gewinne und damit zu einem Verstoß gegen das Realisationsprinzip führt (Demuth, EStB 14, 373, 375; Graw, FR 15, 260, 265; Prinz/Hütig, DB 12, 2597, 2599).

Hinweise für die Praxis:

Für die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie spricht zunächst das Argument, dass dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip, das über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch im Steuerrecht Anwendung findet, im Vergleich zur strengen Trennungstheorie stärker Rechnung getragen wird (Krumm in: Kirchhof, 18. Aufl., EStG, § 6 Rn. 230; Prinz/Hütig, DB 12, 2597, 2599). Jedoch sind nach der hier vertretenen Ansicht andere Argumente stärker zu gewichten.

So ist es systematisch korrekt, aus einer nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gesetzlich gebotenen Aufteilung des Übertragungsvorgangs die entsprechenden Schlussfolgerungen zu ziehen. Daher ist Heuermann (DB 13, 1328, 1329) zu folgen, der unter Beachtung des Veranlassungsprinzips nach § 4 Abs. 4 EStG nur diejenigen Aufwendungen dem Entgelt entgegenrechnen möchte, die auch den entgeltlichen Teil betreffen. Der X. Senat schließt in Bezug auf das Realisationsprinzip zu Recht, dass e contrario die vollständige Zuordnung des entgeltlichen Teils zum Buchwert nicht mit dem (entgeltlichen) Realisationstatbestand zusammenhänge (BFH 27.10.15, X R 28/12, BStBl II 16, 81 Rn. 52). Darüber hinaus wird mit der Anwendung der strengen Trennungstheorie dem wirtschaftlichen Lebenssachverhalt entsprochen, da sich sowohl Übertragender als auch Übernehmender der Teilentgeltlichkeit des Vorgangs grundsätzlich bewusst sind.

Die Einheitlichkeit des Anschaffungskostenbegriffs gemäß § 255 Abs. 1 HGB im Betriebs- und Privatvermögen ist systematisch betrachtet aus der Perspektive des Übernehmers ein weiterer Grund für die Anwendung der strengen Trennungstheorie (Kulosa, in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 697 [2]). Zudem ist aus Sicht des Rechtsanwenders eine einheitliche Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungsvorgänge im Zusammenhang mit einzelnen Wirtschaftsgütern vorzugswürdig. Durch die höhere (partielle) Aufdeckung stiller Reserven wird dem Subjektsteuerprinzip umfangreicher Rechnung getragen, da in der Person des Übertragenden bereits eine Besteuerung stiller Reserven stattfindet.

Mit der Abhilfe der Finanzverwaltung im anhängigen Revisionsverfahren vor dem X. Senat und der damit einhergehenden Beendigung des Verfahrens vor dem Großen Senat des BFH ist in dieser Rechtsfrage auch weiterhin nicht von einer baldigen höchstrichterlichen Lösung auszugehen (BFH 30.10.18, X R 28/12, BFH/NV 19, 39). Inzwischen ist beim IV. Senat ein Verfahren anhängig: Die Vorinstanz hat sich unter Bezugnahme auf die in dem Vorlagebeschluss des X. Senats genannten Gründe der strengen Trennungstheorie angeschlossen (BFH 20.8.19, IV R 16/19; FG Berlin-Brandenburg 10.4.19, 11 K 11258/13, EFG 19, 1753).

C. Wichtige Entscheidungen aus dem Unternehmensteuerrecht 2020

1. Geschäftsführer

Zufluss von Tantiemen im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-GF bei verspäteter Feststellung des JA

Eine verspätete Feststellung des Jahresabschlusses führt auch im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-GF nicht per se zu einer Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre (BFH v. 28.4.2020 – VI R 44/17).

Fehlende Gemeinnützigkeit bei unverhältnismäßig hoher GF-Vergütung

Zur Feststellung von Mittelverwendungen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO durch überhöhte Vergütungen an den GF einer gemeinnützigen Körperschaft sind die Grundsätze der vGA zu berücksichtigen. Ein Entzug der Gemeinnützigkeit ist bei kleineren Verstößen gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO unverhältnismäßig (Bagatellverbot) (BFH 12.3.2020 – V R 5/17).

Besteuerung von Zeitwertkonten

Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands sind bei einem Fremd-GF einer GmbH kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn (BFH v. 4.9.2019 – VI R 39/17).

Pensionsrückstellung für Alleingesellschafter-GF in Fällen der Entgeltumwandlung

Die Voraussetzung der Vorschrift des § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 Halbs. 2 EStG, die für den Ansatz einer Pensionsrückstellung eine Entgeltumwandlung i.S.d. § 1 Abs. 2 BetrAVG erfordert, ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-GF eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da dieser kein Arbeitnehmer der GmbH i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 oder 2 BetrAVG ist (BFH 27.5.2020 – XI R 9/19).

Kombinationsmodell bei Pensionszusage

Geht der „Past-Service“ einer Pensionszusage auf einen Pensionsfonds über und wird gleichzeitig der „Future-Service“ dieser Pensionszusage auf eine Unterstützungskasse übertragen (sog. Kombinationsmodell), ist ein steuerlicher BA-Abzug gem. § 4e Abs. 3 S. 3 EStG nur zulässig, soweit die aufzulösende Rückstellung den „Past-Service“ enthält (BFH v. 20.11.2019 – XI R 52/17 und BFH v. 20.11.2019 – XI R 42/18).

GF-Haftung nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters

Bei Einsetzung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters i.S.d. §§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2, 22 Abs. 2 InsO verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim gesetzlichen Vertreter der GmbH, der deshalb weiterhin verpflichtet bleibt, Löhne zu zahlen und LSt abzuführen. Der GF kann sich gegenüber einer Haftungsanspruchnahme nach § 69 S. 1 AO nicht allein mit der Behauptung entlasten, er habe angenommen, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabenteilung verweigern. Ob bei Einsetzung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters ein Ver-

schulden des GmbH-GF i.S.d. § 69 S. 1 AO zu verneinen ist, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter seine Zustimmung zu einer Zahlung verweigert, bleibt weiter offen (BFH v. 22.10.2019 – VII R 30/18).

2. Mitunternehmer

Kapitalbeteiligung im Sonder-BV II

Für die Zuordnung eines GmbH-Anteils eines Mitunternehmers zum Sonder-BV II seiner Mitunternehmerschaft ist es von Bedeutung, ob die GmbH – abgesehen von der Geschäftsbeziehung zu der Mitunternehmerschaft – einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält (BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16).

Zurechnung des Vorabgewinns einer Komplementär-GmbH für von einem Kommanditisten geleistete Geschäftsführung der KG

Sieht der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG einen Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG vor, die von einem Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wird, so ist der betreffende Betrag nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht der Komplementär-GmbH, sondern dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zuzurechnen (BFH v. 28.5.2020 – IV R 11/18).

Teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinsen auf Darlehen von Personengeschaftern

§ 3c Abs. 2 EStG findet im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf BA der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Geschafter sind (BFH v. 6.2.2020 – IV R 5/18).

Ergänzungsbilanz bei Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils

Erwirbt ein Mitunternehmer einen weiteren Anteil an derselben Personengesellschaft aufgrund des Todes eines Mitgesellschafters, vereinigt sich der anwachsende Mitunternehmeranteil i.d.R. auch steuerlich mit dem vorhandenen Mitunternehmeranteil zu einem einheitlichen Mitunternehmeranteil mit der Folge, dass eine zu diesem Mitunternehmeranteil gebildete positive Ergänzungsbilanz bei dessen teilweiser Veräußerung auch nur anteilig aufzulösen ist (BFH v. 6.8.2019 – VIII R 12/16).

Anwendung des § 15a EStG bei Beteiligung an einer Zebragesellschaft

Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden GbR von einem Gesellschafter – hier: einer KG – im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten (sog. *Zebragesellschaft*), ist die Vorschrift des § 15a EStG auch hinsichtlich der aus der Beteiligung an der GbR bezogenen Einkünfte der KG nur auf der Ebene der KG anzuwenden. Die unbeschränkten Haftungsverhältnisse bei der GbR sind nicht zu berücksichtigen (BFH v. 19.9.2019 – IV R 32/16).

3. Gesellschafter/§ 17 EStG**Ausweis des Gesellschafterdarlehens im Jahresabschluss**

Haben die Gesellschafter einer GmbH im Jahresabschluss das Bestehen eines Gesellschafterdarlehens bestätigt, hat die Feststellung des Jahresabschlusses Indizwirkung für das Bestehen der Forderung dem Grunde und der Höhe nach (BFH v. 2.7.2019 – IX R 13/18).

Teilweiser Verzicht auf wertgeminderte Forderung

Erwirbt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft unter Nennwert eine wertgeminderte Forderung gegen die Kapitalgesellschaft und verzichtet anschließend auf einen Teil dieser Forderung, führt der Verzicht zu keinem einlagebedingten Veräußerungsverlust i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG, soweit der Verzichtsbeitrag den wertlosen Teil der Forderung nicht übersteigt (BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16).

GmbH-Beteiligung im BV oder PV – Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung

Ob die Beteiligung an einer GmbH notwendiges BV oder PV eines Einzelgewerbetreibenden darstellt, ist Tatsachenfrage (BFH v. 19.11.2019 – IX R 7/19).

Änderung des Veräußerungspreises bei Gewährung von Aktienoptionen

Verändert sich der Wert der Gegenleistung nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht, beeinflusst dies die Höhe des Veräußerungspreises nicht mehr, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war (BFH v. 4.2.2020 – IX R 7/18).

Vertrauensschutz bei eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen AK aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter ein eigenkapitalersetzendes Darlehen oder eine Bürgschaft bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder diese bis zu diesem Zeitpunkt eigenkapitalersetzend geworden war (BFH v. 10.12.2019 – IX R 1/19).

Ermittlung der AK bei Erwerb zu verschiedenen Preisen

Identifiziert der Steuerpflichtige bei der Veräußerung die zu unterschiedlichen AK erworbenen Stückaktien, sind für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG die tatsächlichen AK der veräußerten Stückaktien maßgebend (BFH v. 4.2.2020 – IX R 18/19).

Verlust bei Verzicht auf Gesellschafterdarlehen

Der Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen führt zu keiner verlustrealisierenden verdeckten Einlage, wenn das Darlehen vor 2009 begründet wurde (BFH v. 14.1.2020 – IX R 9/18).

Ausfall von Gesellschafterdarlehen und Refinanzierungszinsen

Die Hingabe von Gesellschafterdarlehen ist grundsätzlich keine gewerbliche Tätigkeit. Die Hingabe von Darlehen begründet keine sachliche Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Ein Gesellschafter kann als eine der GmbH nahe stehende Person Refinanzierungszinsen auch unter Geltung der Abgeltungsteuer abziehen, wenn er aufgrund seiner Beteiligung über die Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung verfügt (BFH v. 9.7.2019 – X R 9/17).

4. Gewerbesteuer

Unternehmensidentität“ beim gewerbesteuerlichen Verlustabzug

Der vortragsfähige Gewerbeverlust i.S.d. § 10a GewStG geht unter, wenn zum Schluss des Erhebungszeitraums zwar eine die einkommensteuerrechtliche Existenz des Betriebs unberührende Betriebsunterbrechung („ruhender Gewerbebetrieb“) gegeben ist, gewerbesteuerrechtlich hiermit aber die werbende Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen bzw. eine andersartige werbende Tätigkeit aufgenommen wird. Es entfällt die für die Verlustfeststellung erforderliche Unternehmensidentität. Bei einer Besitzpersonengesellschaft besteht die Unternehmensidentität jedenfalls so lange fort, als sie mit der nämlichen Betriebskapitalgesellschaft sachlich und personell verflochten bleibt (BFH v. 30.10.2019 – IV R 59/16).

Wegfall der Unternehmen- sidentität kann zu abgekürz- tem Erhebungszeitraum führen

Fällt die Unternehmensidentität – und damit die sachliche GewSt-Pflicht – während des Kalenderjahrs weg, ist der GewSt-Messbetrag für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen. Die Unternehmensidentität richtet sich nach den zu § 10a GewStG entwickelten Kriterien. Die Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen – insbesondere solche mit erheblichen stillen Reserven – steht der Einstellung des Betriebs nicht entgegen (insoweit Änderung der Rechtsprechung) (BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17).

GewSt-Pflicht des Einbrin- gungsgewinns II

Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert ein und veräußert diese einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbrin-

gungsgewinn II nicht der GewSt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre (BFH v. 11.7.2019 – I R 13/18).

GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns I

Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft (hier: Aktiengesellschaft) zum Buchwert ein und veräußert der Einbringende oder sein Erbe einen Teil der erhaltenen Anteile (hier: Aktien) innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbringungsgewinn I nicht der GewSt, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre (BFH v. 11.7.2019 – I R 26/18).

GewSt-Zerlegung, Betriebsführungsgesellschaft und Betriebsstätte

Für gewerbsteuerliche Zwecke ist auf den Betriebsstättenbegriff zurückzugreifen. Eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 S. 1 AO erfordert eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung) (BFH v. 18.9.2019 – III R 3/19).

Erweiterte GewSt-Kürzung bei Grundstücksunternehmen

Ein Mietvertrag über ein Grundstück, der Betriebsvorrichtungen bewusst ausklammert, ist nicht bereits deshalb schädlich für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG, wenn im Einzelfall die darauf entfallenden Aufwendungen nicht herausgerechnet werden. Die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrags sind, ist nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen. Für die An-

nahme „eigenen“ Grundbesitzes gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG genügt wirtschaftliches Eigentum (BFH v. 28.11.2019 – III R 34/17).

Keine erweiterte Kürzung bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Eine der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags entgegenstehende schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese einer von mehreren auf dem vermieteten Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten dienen (BFH v. 18.12.2019 – III R 36/17).

Erweiterte GewSt-Kürzung bei Beteiligung an grundstücksverwaltender Personengesellschaft

Einer grundstücksverwaltenden GmbH ist die erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG) nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist (BFH v. 22.5.2019 – III R 21/16).

GewSt-Pflicht für Gewinne aus der Aufgabe des Anteils an einer Mitunternehmer-schaft durch Fiskalerben

Der Gewinn eines Fiskalerben aus der Aufgabe eines geerbten Mitunternehmeranteils gehört nach § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Personengesellschaft. Der Fiskalerbe tritt insofern in die Mitunternehmerstellung des Erblassers ein. Scheidet ein Kommanditist ohne Abfindung aus der Personengesellschaft aus, wird der durch Wegfall des negativen Kapitalkontos entstehende Aufgabegewinn durch gleich hohe Verluste der verbleibenden Gesellschafter betragsmäßig ausgeglichen; im Ergebnis bleibt der Gewerbeertrag der Personengesellschaft somit rechnerisch unberührt (BFH v. 19.9.2019 – IV R 50/16).

5. Weitere wichtige Entscheidungen

Verfassungsmäßigkeit von § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG

§ 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG sind verfassungsgemäß (BFH v. 18.12.2019 – I R 29/17).

SoliZ und GewSt in 2011 sind verfassungsgemäß

Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags, soweit er nicht auf gewerbliche Einkünfte entfällt, ohne Berücksichtigung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu ermitteln ist (BFH v. 14.11.2018 – II R 63/15).

Gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b EStG-Rücklage bei Verschmelzung

Wird eine GmbH unter BW-Fortführung zu einem steuerlichen Übertragungstichtag, der dem Tag nachfolgt, zu dem auch das vierte reguläre WJ nach Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG endet, verschmolzen, ist die Auflösung der Rücklage (§ 6b Abs. 3 S. 5 EStG) in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen (BFH v. 29.4.2020 – XI R 39/18).

Maßgeblichkeit der HB für die StB nach Inkrafttreten des BilMoG

Der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze (BFH v. 20.11.2019 – XI R 46/17).

Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG); Aktivierung eines Anspruchs auf Investitionszulage

§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG (i.d.F. seit StBereinG 1999) ist formell verfassungsgemäß. „Gewinn“ i.S.d. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG und nicht der steuerliche Gewinn; § 4 Abs. 2 S. 2 EStG erlaubt daher eine Bilanzänderung lediglich in Höhe der sich aus der Steuerbilanz infolge der Bilanzänderung des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG ergebenden Gewinnänderung. Ein Anspruch auf Investitionszulage ist auch vor einer förmlichen Antragstellung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung der betreffenden Wirtschaftsgüter auszuweisen, wenn die Anspruchsvoraussetzungen mit der Anschaffung/Herstellung erfüllt sind und die (spätere) Antragstellung bereits ernstlich beabsichtigt ist (BFH v. 27.5.2020 – XI R 8/18).

Änderung eines im Rahmen einer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung ausgeübten Wahlrechts

Die geänderte Willensbetätigung zu einer wahlrechtsbezogenen Rechtsfolge (hier: Minderung von AK gem. § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F.) ist nur nach Maßgabe der Regelungen zur Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG) steuerlich zugelassen, wenn sie (wie ebenfalls die ursprüngliche Wahl) in einer dem FA eingereichten Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 S. 1 EStDV) vor der Veranlagung erfolgt (BFH v. 27.5.2020 – XI R 12/18).

Abtretung einer Darlehensforderung als typisch stille Einlage

Wird zur Erbringung der Einlage in eine typisch stille Gesellschaft eine Darlehensforderung gegenüber einer Kapitalgesellschaft als Inhaberin des Handelsgewerbes abgetreten, so handelt es sich um

einen tauschähnlichen Vorgang, bei dem eine Forderung für die stille Beteiligung hingegeben wird. Auch bei Hingabe einer Darlehensforderung gegen eine typisch stille Beteiligung bemessen sich die AK des erlangten Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts; dieser bestimmt sich nicht nach den Verhältnissen, die erst durch die Vereinbarung der stillen Beteiligung mit Wirkung für die Zukunft geschaffen werden (BFH v. 28.11.2019 – IV R 54/16).

Nachträgliche Beseitigung der Rechtswidrigkeit eines wegen einer vGA geänderten ESt-Bescheids des Anteilseigners

Wird ein ESt-Bescheid des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft wegen einer vGA nach Ablauf der Festsetzungsfrist geändert, bevor wegen derselben vGA ein KSt-Bescheid der Gesellschaft geändert oder erlassen wird, ist der geänderte ESt-Bescheid rechtswidrig. Die Rechtswidrigkeit des geänderten ESt-Bescheids wird jedoch nach § 32a Abs. 1 S. 1 KStG nachträglich beseitigt, wenn ein erstmaliger oder geänderter KSt-Bescheid wegen derselben vGA vor Ablauf der für diesen Bescheid geltenden Festsetzungsfrist erlassen wird (BFH v. 10.12.2019 – VIII R 2/17).

Endgültige Einnahmelosigkeit einer Kapitalbeteiligung als rückwirkendes Ereignis

Endgültig einnahmelos ist eine Kapitalbeteiligung erst, wenn feststeht, dass Einnahmen oder BV-Mehrungen aus der nämlichen Beteiligung niemals als Einnahmen oder BV-Mehrungen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG einer bestandskräftigen Veranlagung des Steuerpflichtigen oder einer bestandskräftigen gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung seiner Einkünfte zugrunde gelegen haben. Die endgültige Einnahmelosigkeit ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (BFH v. 25.7.2019 – IV R 51/16).

Beteiligungsähnliche Genussrechte und Zwischenschaltung einer GmbH

Genussrechte führen nur dann zu dividendenähnlichen Bezügen, wenn der Genussrechtsinhaber kumulativ sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös beteiligt ist (sog. beteiligungsähnliche Genussrechte). Eine Put-Option auf Vorzugsaktien nebst Terminverkauf der die Aktien innehabenden Gesellschaft ist für sich kein Gestaltungsmissbrauch; das wirtschaftliche Eigentum geht grundsätzlich über, wenn der Erwerb nicht nur vorübergehend bzw. rein geschäftsvorfallbezogen ist (BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17).

Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

Trägt das Mitglied eines Aufsichtsrats aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko, ist es – entgegen bisheriger Rechtsprechung – nicht als Unternehmer tätig (BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19).

**Umsatzsteuerrechtliche
Organschaft zwischen
Rechtsanwalt und
Rechtsanwalts-GmbH**

Bezieht eine Rechtsanwalts-GmbH von ihrem Alleingesellschafter-GF anwaltliche Dienstleistungen, liegt eine wirtschaftliche Eingliederung i.S.d. umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) vor (BFH v. 18.9.2019 – XI R 39/17).

A		K	
Abspaltung eines Teilbetriebs.....	97	Kinderbonus	7
Anteile an einer GmbH & Co. KG	107	M	
Aufsichtsratsvergütung.....	85	Mehrwertsteuer-Digitalpaket	27
Aufteilung der Vorsteuer.....	87	P	
Ausbleiben von Mieteinnahmen	34	Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG	25
Auslandssemester.....	45	R	
Außenprüfung.....	103	Rechnungskorrektur	24
Austritts des Vereinigten Königreichs		Restaurant- und	
Großbritannien und Nordirland.....	33	Verpflegungsdienstleistungen	10
B		S	
Betrieblicher Schuldzinsenabzug.....	38	Sachbezüge	14
Biberschaden	47	Sonderbetriebsvermögen II	65
C		Spin-off.....	52
Corona-Beihilfe	11	Sportunfähigkeitsversicherung.....	54
D		Steuerberatungsgesellschaft	62
Drittes Corona-Steuerhilfegesetz	5	steuerfreie Beitragerstattung.....	49
E		T	
eBay-Verkäufe.....	71	Teilverkauf und Ergänzungsbilanz	68
Erweiterte Kürzung.....	89	Telekommunikationsleistungen	25
erzieherische Tätigkeit	63	U	
F		Überlassung des Firmenwagen.....	82
Finanzielle Eingliederung.....	73	Übernahmegewinn	101
Firmenfitness-Programme	43	Übungsleiterpauschale.....	11
Firmenwagen	56	V	
Förderung der energetischen		Verbilligte Wohnraumüberlassung	20
Gebäudesanierung.....	40	Verluste aus Kapitalvermögen	17
G		Verlustrücktrag.....	5
gemeinnützige Körperschaften	20	vermögensverwaltende KG.....	59
geringwertige Wirtschaftsgüter.....	11	Versorgungsleistungen.....	16
Gesellschafterforderungen	17	Verzichts auf die Anwendung der	
Gesundheits- und Sozialbereich	25	Kleinunternehmerregelung.....	79
gewerbsteuerlicher Fehlbeträge bei Abs...	95	Vorteile für Elektrofahrzeuge.....	29
H		W	
Herabsetzung von Vorauszahlungen	9	Weiterbildungsleistungen.....	11
Homeoffice-Pauschale	15	Z	
I		Zugewinnngemeinschaft	22
Instandhaltungsrücklage.....	105	Zusätzlichkeitserfordernis	15
Investitionsabzugsbetrag	12		