Steuerrecht aktuell

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

A. NEUES AUS GESETZGEBUNG UND VERWALTUNG 5

I. VERLÄNGERUNG DER STEUERERKLÄRUNGSFRISTEN FÜR DEN VZ 2020 UND DER ZINSFREIEN KARENZZEITEN 5
II. WICHTIGE ÄNDERUNG BEI DER BUCHFÜHRUNGSPFLICHT UND VERLÄNGERTE FRISTEN BEI INVESTITIONSABZUGSBETRAG UND 6B-RÜCKLAGE 6
III. OPTIONSMÖGLICHKEIT FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN ZUR KÖRPERSCHAFTSTEUER 7
MEHR- UND MINDERABFÜHRUNGEN 14
B. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 15
I. KLEINE FOTOVOLTAIKANLAGEN: STEUERLICH UNBEACHTLICHE LIEBHABEREI AUF ANTRAG 17
II. BMF-SCHREIEBEN ZUM ABZUG VON BEWIRTUNGSKOSTEN 19
III. FINANZVERWALTUNG SCHAFFT KLARHEIT BEIM UMGANG MIT GUTSCHEINEN 22
IV. NEUE MITTEILUNGSPFLICHTEN FÜR GMBHS ZUM TRANSPARENZREGISTER 29
V. BETRIEBSGEWÖHNLICHE NUTZUNGSDAUER VON LADEINFRASTRUKTUR FÜR E-MOBILITÄT 31
VI. UMSATZSTEUERLICHE UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON AUFSICHTSRATSMITGLIEDERN. 32
VII. KEIN ERSATZ DER VERSPÄTUNGSZUSCHLÄGE TROTZ VERSPÄTETER ABGABE DER STEUERERKLÄRUNGEN 34

C. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN 36

I. EINKOMMENSTEUERRECHT 36
1. Zuzahlungen des Arbeitnehmers für den Dienstwagen 36
2. Entgeltumwandlung für bAV bei mitarbeitender Ehefrau: der Fremdvergleich ist entscheidend! 39
3. Betriebsveranstaltungen: Wie wird der Arbeitslohn berechnet? 41
5. Wie sind Darlehenszinsen aus Gesellschafterdarlehen zu behandeln? 44
6. Unternehmensnachfolge bei minderjährigen Kindern 46
7. Atypisch stille Beteiligung an einer GmbH 48
8. Rendering-Leistungen von Architekten unterliegen nicht der Gewerbesteuer 50
9. "Stimmen-Patt" begründet keine Betriebsaufspaltung 52
10. Beherrschungsidentität bei treuhänderischer Bindung der mehrheitlich an einer Besitzgesellschaft beteiligten Kommanditistin 53
11. Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns bei § 23 EStG 57
12. Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG (jetzt: § 20 Abs. 6 S. 4 EStG) 60
13. Abschreibung: AfA-Bemessungsgrundlage für Wirtschaftsgüter 64
14. Steuerfolgen von Verträgen: Wann liegt ein entgeltliches Geschäft vor? 66
15. Zehn-Jahres-Frist bei sanierungsrechtlicher Genehmigung 68
II. BILANZSTEUERRECHT 70
1. Bildung von aktiven RAP auch in Fällen geringer Bedeutung 70
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER 73
1. Regelungen des häuslichen Arbeitsszimmer auch bei GmbH-Nutzung ? 73
2. Steuerliches Einlagekonto und vGA 75
3. Praxisrelevante Anwendungsfälle zu § 8d und § 8c KStG 78
IV. UMSATZSTEUER 92
1. Unterscheidung zwischen Vorabgewinn und Entgelt – das ewige Drama bei Personengesellschaften 92
2. Umsatzsteuerrechtliches Entgelt bei "0 %-Finanzierung 95
3. Umsatzsteuerliche Organschaft auch ohne finanzielle Eingliederung aller Gesellschafter 98
4. Parkplatzvermietung an Wohnungsmieter ist umsatzsteuerfrei 101
5. Umsatzsteuer auf physiothepeutische Leistungen 103
6. Geschäftsveräußerung: Was gilt bei vorheriger Immobilienüberlassung? 104
7. BMF ändert seine Auffassung zum Ort bei Veranstaltungsleistungen 106
V. ABGABENORDNUNG 108
1. Zur Berücksichtigung nacherklärter Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 173 Abs. 1 AO im Rahmen einer Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG 108
2. Hohe Nachzahlungszinsen sind seit 2014 verfassungswidrig 111
3. Betriebsprüfung: Welche Daten darf das Finanzamt herausverlangen? 114
4. Zuschätzungen im Schrotthandel 117
VI. GEWERBESTEUER 120

1. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter 120
VII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 123
1. Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung 123
VIII. GRUNDERWERBSTEUER/BEWERTUNG 125
***1.** Wirtschaftliches Eigentum bei Ausübung eines Vorkaufsrechts 125*
IX. ERBSCHAFTSTEUERRECHT 128
1. Wegfall des Verschonungsabschlags: Nachversteuerung in mehrstöckigen Strukturen . 128
2. Wertermittlung bei nicht börsennotierter Kapitalgesellschaft 131

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Verlängerung der Steuererklärungsfristen für den VZ 2020 und der zinsfreien Karenzzeiten

BMF v. 20.7.2021 – IV A 3 - S 0261/20/10001:014 – 2021/0813579

Die Finanzverwaltung hat ausführlich zur erneuten Verlängerung der Steuererklärungsabgabefristen und den sich hieraus ergebenden verfahrensrechtlichen Rechtsfolgen Stellung genommen.

Nicht beratene Fälle (§ 149 Abs. 2 AO): Die Abgabefrist wird verlängert bis 1.11.2021 (soweit dies in dem Land, zu dem das FA gehört, ein gesetzlicher Feiertag ist: der 2.11.2021). Diese gesetzlichen Fristverlängerungen sind von Amts wegen zu beachten, ein Antrag des Steuerpflichtigen ist dazu nicht erforderlich.

Beratene Fälle (§ 149 Abs. 3 AO): In beratenen Fällen verlängert sich die Abgabefrist bis 31.5.2022. Diese gesetzlichen Fristverlängerungen sind von Amts wegen zu beachten, ein Antrag des Steuerpflichtigen oder des mit der Erstellung der Erklärung Beauftragten i.S.d. §§ 3 und 4 StBerG ist dazu nicht erforderlich.

Vorzeitige Anforderung von Erklärungen (§ 149 Abs. 4 AO): Steuer- und Feststellungserklärungen i.S.d. § 149 Abs. 3 AO für den VZ 2020 können auch für nach dem 28.2.2022 und vor dem 31.5.2022 bzw. in den Fällen des § 149 Abs. 2 S. 2 AO für nach dem 31.7.2022 und vor dem 31.10.2022 liegende Zeitpunkte vorzeitig angefordert werden.

Festsetzung von Verspätungszuschlägen (§ 152 AO): Wurde die Steuer- oder Feststellungserklärung für den VZ 2020 zwar

- nach Ablauf der (gesetzlich und ggf. auch durch das FA nach § 109 AO verlängerten) Erklärungsfrist und damit verspätet,
- aber vor Ablauf von 17 Monaten nach Ablauf des KJ oder vor Ablauf von 17 Monaten nach dem Besteuerungszeitpunkt (bzw. in den Fällen des § 149 Abs. 2 S. 2 AO vor Ablauf von 22 Monaten nach Ablauf des KJ oder vor Ablauf von 22 Monaten nach dem Besteuerungszeitpunkt)

abgegeben, kann das FA nach § 152 Abs. 1 AO einen Verspätungszuschlag festsetzen (Ermessensentscheidung).

Verlängerung der zinsfreien Karenzzeiten für den Besteuerungszeitraum 2020 (§ 233a Abs. 2 S. 1 und 2 AO): Für den Besteuerungszeitraum 2020 beginnt

- der allgemeine Zinslauf erst am 1.7.2022 und
- der besondere Zinslauf erst am 1.3.2023.

II. Wichtige Änderung bei der Buchführungspflicht und verlängerte Fristen bei Investitionsabzugsbetrag und 6b-Rücklage

Im Einzelnen geht es um die Anpassung der Buchführungspflicht an die Kleinunternehmer-Umsatzschwelle, um die Verlängerung der Investitionsfristen nach § 7g EStG und um die Verlängerung der Reinvestitionsfrist nach § 6b EStG. Die Änderungen ergeben sich aus dem „Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Buchführungspflicht)“ und dem „Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“ (Fristverlängerungen bei IAB, § 6b EStG).

Buchführungspflicht

Ab 2021 wird die Umsatzgrenze zur Festlegung der Buchführungspflicht (§ 141 Abs. 1 AO) an die Grenze zur Zulässigkeit für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung (§ 20 S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 19 Abs. 3 UStG) angepasst. Damit muss künftig nur noch eine, statt zwei Grenzen berechnet werden. Dies kommt effektiv einer Erhöhung der Buchführungsgrenze gleich, da zum Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG zwar zunächst die umsatzsteuerbaren Einnahmen aus sämtlichen selbstständigen Tätigkeiten gehören. Allerdings sind anschließend zahlreiche steuerfreie Umsätze vom maßgebenden Gesamtumsatz abzuziehen. Im Endeffekt wird die Anzahl der nach § 141 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zur Buchführung verpflichten Selbstständigen vermindert.

Investitionsfrist nach § 7g EStG

Aufgrund der anhaltenden Corona-Einschränkungen sind in vielen Fällen Investitionen in 2021 fraglich. Daher werden die Investitionsfristen nach § 7g EStG erneut verlängert: Bei Bildung des Abzugsbetrags im Jahre 2017 oder 2018 endet die Investitionsfrist nun in beiden Fällen erst am 31.12.22. Dadurch haben Steuerpflichtige, die 2021 investieren wollen, aber wegen der Corona-Krise nicht investieren können, die Gelegenheit, die Investition 2022 ohne negative steuerliche Folgen (Rückgängigmachung, Verzinsung der Steuernachforderung) nachzuholen.

Reinvestitionsfrist nach § 6b EStG

Auch die Reinvestitionsfristen des § 6b EStG werden erneut um ein weiteres Jahr verlängert. Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 29.2.20 und vor dem 1.1.21 endenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden ist und eigentlich aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am 31.12.22. Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 31.12.20 und vor dem 1.1.22 endenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden ist und aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist ebenfalls erst am 31.12.22. Die Verlängerung der Reinvestitionsfristen soll die Liquidität der Unternehmen schonen, indem keine Rücklagenauflösung mit Gewinnzuschlag erzwungen wird, sofern nicht investiert wurde.

III. Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer

Das KöMoG eröffnet Personengesellschaften künftig die Möglichkeit, ertragsteuerlich für eine Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu optieren.

Für die Wahl der steuerlich passenden Rechtsform für unternehmerische Tätigkeit sind künftig Vor- und Nachteile folgender Alternativen in Betracht zu ziehen:

- Kapitalgesellschaft,
- Personengesellschaft ohne Option zur KSt ohne Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG,
- Personengesellschaft ohne Option zur KSt mit Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG,
- Personengesellschaft mit Option zur KSt

Für diese Wahl sind bzgl. einer KSt-Option steuerliche Auswirkungen des Übergangs, hinsichtlich der laufenden Besteuerung sowie bei Rückoption zu beurteilen. So kann die Option zur Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven und neuen Bindungsfristen führen. Die steuerlichen Folgen können nach den individuellen Verhältnissen für Gesellschaft und einzelne Gesellschafter variieren. Trotz einheitlicher Optionsausübung für die Gesellschaft können die einzelnen Gesellschafter aufgrund der individuellen steuerlichen Verhältnisse unterschiedlich betroffen sein.

Grundsatz und Reichweite der Option

Durch unwiderruflichen Antrag ist

- für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen
- eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und
- ihre Gesellschafter wie die „nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft“ zu behandeln (§ 1a Abs. 1 Satz KStG-E).

Die Einschränkung für „nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft“ bezieht sich vorrangig auf die Sondervorschriften einer KGaA.

Berechtigte Personen:

Optionsberechtigt sind Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften, diese können grundsätzlich auch nach ausländischem Recht gegründet sein und von der ausländischen Rechtsordnung als Körperschaftsteuersubjekt behandelt werden – z.B. Polen oder Spanien.

Andere Personengesellschaften – wie die GbR – oder Einzelunternehmer sind danach nicht optionsberechtigt.

Ebenfalls ausdrücklich ausgeschlossen sind Investmentfonds und ausländische Gesellschaften, die zeitlich nach Ausübung der Option die Geschäftsführung in einem Staat haben, der keine der deutschen unbeschränkten KSt-Pflicht vergleichbaren Steuerpflicht vorsieht (§ 1 Abs. 1a Satz 1, 6 KStG-E, § 1 Abs. 3 InvStG-E). Mögliche weitere Optionsausschlüsse – insbesondere für nicht gewerblich-geprägte vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaften – könnten sich über die entsprechende Anwendung der umwandlungssteuerlichen Vorschriften des Formwechsels ergeben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 KStG-E, §§ 25, 20 Abs. 1 UmwStG); vgl. Demut, Kösdi 2021, 22241.

Antrag und persönliche Bindung:

Ein Optionsantrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs, ab dem die Besteuerung wie für eine Kapitalgesellschaft erfolgen soll, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 2-5 KStG-E).

Da § 217 Abs. 1 UmwG sinngemäß gilt (§ 1 Abs. 1a Satz 1 Halbs. 2 KStG-E) ist hierzu zumindest eine ¾-Mehrheit der Gesellschafter erforderlich.

Die Option wirkt für die Gesellschaft und nicht nur für einzelne optierende Gesellschafter. Der Optionsantrag ist unwiderruflich (vgl. zur Unwiderruflichkeit auch BFH v. 16.12.2020 – I R 23/18). Da die Rückoption eröffnet ist, fehlt dem Optionsantrag die dauerhafte Bindung.

Erstmalige Anwendung und zeitliche Bindung:

Der Optionsantrag kann erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden (§ 34 Abs. 1a KStG-E). Das Gesetz sieht keine zeitliche Mindestbindung der optierenden Gesellschaft bis zu einer Rückoption vor (vgl. Rickermann, DB 2021, 1035); der Bundesrat hatte eine Bindung von 7 Jahren angeregt. Faktische Bindewirkungen können sich aber aus weiteren Vorschriften ergeben. Insbesondere wenn die Steuerneutralität der Option durch einen Antrag nach § 20 UmwStG (s.u.) gesichert werden soll, ist die siebenjährige Sperrfrist des § 22 UmwStG zu beachten.

Reichweite der Option für KSt/ESt und GewSt:

Die Option gilt „für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen“ (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-E). Die optierte Gesellschaft erzielt danach stets gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG) und kann die Steuerbefreiung von Dividenden (§ 8b KStG) und den KSt-Satz (§ 23 KStG) beanspruchen. Für die optierende Gesellschaft ist ein steuerliches Einlagekonto zu bilden; hierauf wird das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital der optierenden Gesellschaft erfasst. Grundsätzlich kommen aufgrund des Verweises in § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-E „wie eine Kapitalgesellschaft“ sämtliche Normen des KStG zur Anwendung – etwa auch die Normen zum Verlustuntergang bei Gesellschafterwechsel (§§ 8c, 8d KStG). Danach könnte die optierende Personengesellschaft auch Organgesellschaft i.S.d. §§ 14 KStG ff. sein.

Ihre Gesellschafter sollen mit den nicht persönlich haftenden Gesellschaftern an einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt sein und erzielen für

- durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG), welche grundsätzlich der Abgeltungssteuer unterliegen,
- Tätigkeitsvergütungen im Dienst der Gesellschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19 EStG – die Personengesellschaft gilt als Arbeitgeber),
- Darlehensvergütungen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 1 Nr.7 d EStG),
- Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern Sonstige Einkünfte (§§ 21, 22 EStG).

Auf Ebene der Gesellschafter sind als „Quasi-Kapitalgesellschafter“ auch die typischen Probleme der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu beachten. Hierzu zählt insbesondere die Abgrenzung von Vergütungen und verdeckten Gewinnausschüttungen, die den Fremdvergleichsanforderungen bzw. den erhöhten Anforderungen bei beherrschenden Gesellschaftern standhalten müssen. Entnahmen sind weniger flexibel und auf steuerliche Effekte zu überprüfen, da ein „Direktzugriff“ auf das steuerliche Einlagekonto verwehrt ist. Bei einer – nach der Option – begründeten steuerliche Betriebsaufspaltung, erzielt der Gesellschafter erneut gewerbliche Einkünfte unter Begründung von Betriebsvermögen (Brühl/Weiss, DStR 2021, 945).

Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann (§ 1a Abs. 3 KStG-E; zu Zweifelsfragen der Gesetzesformulierung Brühl/Weiss, DStR 2021, 945). Sie unterliegen dann der Kapitalertragsteuer als Abgeltungssteuer.

Veräußerungsgewinne: Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung unterliegen bei den Gesellschaftern – außerhalb der Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG – in der Regel der Einkommensteuer im Teileinkünfteverfahren (§ 17 Abs. 1 Satz 3, Abs. 6 EStG). Dies gilt unabhängig von der Beteiligungsquote, sofern die fingierte Formwechsel-Einbringung unterhalb des gemeinen Werts erfolgte (§ 17 Abs. 6 EStG; Brühl/Weiss, DStR 2021, 945).

Für die **Gewerbesteuer** ist eine optierende Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln. (§ 2 Abs. 8 GewStG-E). Die optierende Personengesellschaft unterliegt somit stets der Gewerbesteuerpflicht, was insbesondere bei gewerbesteuerlich nicht erfassten – vermögensverwaltenden oder freiberuflichen – Personengesellschaften zu berücksichtigen ist.

Beim Gesellschafter tritt anstelle der vollen Kürzung von Beteiligungserträgen aus Mitunternehmerschaften (§ 9 Nr. 2 Satz 1, § 8 Nr. 8 GewStG) bei Option die Kürzung für Erträge aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nach §§ 9 Nr. 2a, 7, 8 und 8 Nr. 5 GewStG vorzunehmen. Diese setzt aber weitere Bedingungen – u.a. eine entsprechende Mindestbeteiligung – voraus.

Vorteilhaftigkeit der Option bei der Ertragsteuer

Bei Thesaurierung der Gewinne ergeben sich für die optierende Personengesellschaft Steuersatzvorteile gegenüber der Mitunternehmerschaft: Die Thesaurierungsbelastung aus KSt + SolZ + GewSt (Hebesatz 400%) beträgt ca. 30 %; bei Ausschüttung wird die Abgeltungssteuer von 25 % zzgl. SolZ und ggf. Kirchensteuer erhoben. Veräußerungsgewinne unterliegen – außerhalb einer Sperrfrist – in der Regel dem Teileinkünfteverfahren (60%) und dem persönlichen Einkommensteuersatz zzgl. SolZ und ggf. Kirchensteuer.

Mögliche Steuersatzvorteile der laufenden Besteuerung sind möglicherweise gravierenden steuerlichen Effekten aus der Option bzw. deren Beendigung gegenüber zu stellen. Darüber hinaus hat die optierende Körperschaft steuerlich die erhöhten Förmlichkeitsanforderungen an Kapitalgesellschaften – z.B. für Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen – zu beachten. Zivil- und gesellschaftsrechtlich verbleibt es aber für optierende Personengesellschaften bei der gegenüber der GmbH meist größeren Flexibilität und geringen Anforderungen bei Publizität und Mitbestimmung. Vgl. Übersichten bei Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348.

Reichweite der Option für andere Steuerarten

Die optierende Personengesellschaft ist in zweifacher Hinsicht hybrid. So ist sie zivilrechtliche nach wie vor als Personengesellschaft – in ertragsteuerlicher Hinsicht aber als Kapitalgesellschaft zu behandeln, während sie für die übrigen Steuerarten wiederum grundsätzlich Personengesellschaft bleibt. Das KöMoG enthält ausdrückliche Regelungen für KStG, EStG, GewStG, UmwStG, InvStG, AStG, BewG, ErbStG und GrESt.

Ebenso wie die Folgen einer Option im Rahmen dieser Steuergesetze ist bislang nicht vollständig absehbar sind, sind auch ihre indirekten steuerlichen Folgen im Rahmen anderer Steuereinzelgesetze derzeit noch nicht voll abschätzbar.

So wird beispielsweise der Gemeinnützigkeitsstatus nach § 51 Satz 2 AO allein Körperschaften „i.S.d. KStG“ gewährt. Schließt dies die optierende Personengesellschaft ein, wären künftig auch – zumindest für Ertragsteuerzwecke – steuerbegünstigte Personengesellschaften möglich.

Der Gesetzgeber scheint davon auszugehen, dass die Fiktion „wie ein Kapitalgesellschaft“ auch verfahrensrechtlich „durchschlägt“. § 1a Abs. 2 Satz 5 KStG-E stellt dies für die Vertretung der optierenden Personengesellschaft ausdrücklich klar.

Fiktiver Formwechsel bei Option

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

Der fiktive Formwechsel betrifft grundsätzlich nur das Gesamthandvermögen der Personengesellschaft. Besteht – infolge der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Eigentum der Gesellschafter an die Gesellschaft – steuerliches Sonderbetriebsvermögen, gilt dies durch die Option zwangsweise als entnommen (Rn. 20.08 UmwStE). Ein Buchwertwahlrecht im Rahmen des fiktiven Formwechsels setzt indes den Übergang aller wesentlicher Betriebsgrundlagen voraus (Rn. 20.08, 25.01 UmwStE), so dass entsprechendes Sonderbetriebsvermögen auf die optierende Personengesellschaft zu übertragen wäre. Ein solcher separater Übertragungsvorgang kann wiederum Steuerfolgen auslösen, insbesondere die ertragsteuerliche Aufdeckung von stillen Reserven und ggf. Grunderwerbsteuer. Vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021, 889; Köbl/Luce, Ubg 2021, 264; Demut, Kösdi 2021, 2224 – auch zu Fragen einer anschließenden Betriebsaufspaltung und zu Sonderfragen von Anteilen im Sonderbetriebsvermögen bei Einheits- bzw. Einmann-GmbH & Co. KG).

Der fiktive Formwechsel kann aufgrund seiner veräußerungsgleichgestellten Wirkung laufende Sperrfristen – etwa nach § 6 Abs. 5 EStG, § 22 Abs. 1 UmwStG – aus früheren Übertragungen verletzen; die aktuelle Rechtsprechung des BFH v. 18.11.2020 – I R 25/18, DStR 2021, 1349 zum Formwechsel als Sperrfristverstoß könnte auch für den fiktiven Formwechsel anwendbar sein. Darüber hinaus kann er selbst eine Sperrfristverstrickung der Anteile an der optierenden Personengesellschaft auslösen (§ 22 Abs. 1 UmwStG). Diese führt zu einer rückwirkenden Besteuerung bei Sperrfristverstößen und zusätzlichen Meldepflichten für sieben Jahre. Vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021, 889.

Die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung können insbesondere bei ausländischen Gesellschaftern und Übertragungen von Sonderbetriebsvermögen auf andere Betriebsvermögen oder sonstigen Gegenleistungen (z.B. bei negativen Kapitalkonten, Gesellschafterdarlehen) verfehlt werden (vgl. Rickermann, DB 2021, 1037; Demut, Kösdi 2021, 22241). Auch sind in diesen Fällen Nachfristen zu beachten, etwa wenn Gesellschafter der optierenden Gesellschaft anschließend ins Ausland verziehen.

Weitere steuerliche Folgen können sich u.a. ergeben aus

- dem Untergang steuerlicher Verluste (§ 25 UmwStG i.V.m. § 10a GewStG, 15a EStG; Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439),
- bestehenden Ergänzungsbilanzen,
- Nachversteuerung nicht entnommener Beträge i.S.d. § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG, eine Stundungsregelung ist bislang nicht vorgesehen (Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439).

Einbringungszeitpunkt ist das Ende des vorangehenden Wirtschaftsjahrs, in dem auch der Antrag zu stellen ist (§ 1a Abs. 2 Satz 3 KStG-E). Eine steuerliche Rückwirkung i.S.d. § 9 Satz 3 UmwStG scheidet aus (§ 1a Abs. 2 Halbs. 3 KStG-E).

Rückoption und „Optionsschaukel“

Eine Rückkehr in das Regime der steuerlichen Mitunternehmerschaft erfolgt bei

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

Auch die Rückkehr gilt als fiktiver Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG ohne Rückwirkungswahlrecht nach § 9 Satz 3 UmwStG (§ 1a Abs. 4 Satz 1 KStG-E). Sie kann somit ebenfalls zu Sperrfristverletzungen und neuen eigenen Sperrfristen führen (insbesondere §§ 23, 18 Abs. 3 UmwStG für die GewSt; vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021, 945 – auch zur „überholenden Umwandlung“ bei Rückkehr aufgrund zivilrechtlicher Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft).

Weitere steuerliche Auswirkungen

Erbschaftsteuer- und bewertungsrechtliche Aspekte: § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG-E qualifiziert auch die Tätigkeit einer optierenden Personengesellschaft als Gewerbebetrieb. Die erbschafsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen sollen künftig an den Gewerbebetrieb i.S.d. § 97 BewG und nicht mehr an § 15 EStG anknüpfen. Damit würden Beteiligungen an einer optierenden Personengesellschaft grundsätzlich zum begünstigungsfähigen Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG zählen, ohne dass die für Kapitalgesellschaften geltende 25 %-Grenze zu beachten wäre (§13b Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG). Laut Gesetzesbegründung BR-Drucks. 244/21 v. 26.3.2021, 48 soll diese Regelungstechnik „Regelungslücken“ für die nach § 1a Abs. 1 KStG-E optierenden Personengesellschaften schließen. Sie hat nicht die Funktion einer systematischen Verknüpfungsnorm zwischen den Steuerarten. Für Umfang und Bewertung des Betriebsvermögens der optierenden Personengesellschaft scheint das Mitunternehmerkonzept vielmehr unverändert anwendbar zu sein (vgl. Demut, Kösdi 2021, 22241 – auch zu möglichen Problembereichen einer unzureichenden Verknüpfung wie einem „fiktiven Sonderbetriebsvermögen“ für erbschaftsteuerliche Zwecke).

Grunderwerbsteuerliche Aspekte:

Der Formwechsel ist grunderwerbsteuerlich prinzipiell unbeachtlich. Bereits nach Veröffentlichung des KöMoG-Entwurfs waren aber Gestaltungen bekannt geworden, bei denen KSt-optierende Personengesellschaften weiterhin die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG nutzen können. Der vom Bundestag verabschiedete Gesetzentwurf beschränkt diese nun durch neue Sperrfristen, wenn zunächst zur KSt-Besteuerung optiert wird und danach Grundstücke auf die zivilrechtlich weiterbestehende Gesamthand übertragen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 GrEStG-E). Entsprechende Beschränkungen werden für Grundstücksübertragungen von einer Gesamthand auf eine optierte Gesellschaft eingeführt (§ 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG-E). Die Sperrfristen sollen auch die Nutzung von Vorratsgesellschaften verhindern. Vgl. Gesetzesbegründung BR-Drucks. 244/21 v. 26.3.2021, 49 f.; Dreßler/Kompolsek, Ubg 2021, 301.

Mehr- und Minderabführungen

Bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft werden die steuerlichen Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen durch ein einfacheres System ersetzt - die sog. **Einlagelösung** (§§ 14 und 27 KStG-E).

Solche **aktiven oder passiven Ausgleichsposten** sind immer dann erforderlich, wenn der an den Organträger auf der Grundlage des Ergebnisabführungsvertrags abgeführte handelsbilanzielle Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und die Ursache der Abweichung in der organschaftlichen Zeit begründet ist.

Dieses System **gilt als komplex** bzw. streitanfällig und erfordert einen hohen Dokumentationsaufwand. Deshalb soll die steuerbilanzielle Behandlung von entsprechenden Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen grundlegende geändert werden.

Neuregelung

Künftig führen organschaftliche **Minderabführungen** zu einer **Einlage** durch den Organträger in die Organgesellschaft. Sind **Mehrabführungen** der Organgesellschaft an den Organträger gegeben, stellen diese eine **Einlagenrückgewähr** dar (§ 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG-E) – die sog. Einlagelösung.

Auf **Ebene des Organträgers** erhöht bzw. mindert sich in der Steuerbilanz der Beteiligungsansatz für die Organgesellschaft. Dies erfolgt jedoch – anders als bei den organschaftlichen Ausgleichsposten – nicht im Verhältnis der Beteiligungsquote, sondern jeweils in voller Höhe. Zeitlich werden die organschaftlichen Minder- bzw. Mehrabführungen zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft berücksichtigt (§ 14 Abs. 4 Satz 4 KStG-E).

Au**f Ebene der Organgesellschaft** sind damit korrespondierende Änderungen im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto verbunden. Für organschaftliche Mehrabführungen wird ein **Direktzugriff** auf das steuerliche Einlagekonto eingeführt (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG-E), sodass organschaftliche Mehrabführungen zu keinen Beteiligungserträgen führen (anders als bei in vororganschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen). Ferner ist vorgesehen, dass organschaftliche Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen mindern (§ 27 Abs. 6 Satz 2 KStG-E).

Die Änderungen sollen erstmals auf Mehr- bzw. Minderabführungen nach dem 31.12.2021 anzuwenden sein (§ 34 Abs. 6e Satz 5 KStG-E).

Bisherige Ausgleichsposten

Um keine zwei Systeme parallel zu führen, ist vorgesehen, das bisher beim Organträger noch bestehende **Ausgleichsposten aus früheren Jahren** in dem Wirtschaftsjahr **aufzulösen** sind, das nach dem 31.12.2021 endet (§ 34 Abs. 6e Satz 7 KStG-E). Folglich erhöhen aktive Ausgleichsposten den steuerbilanziellen **Beteiligungsbuchwert** für die Organgesellschaft, passive Ausgleichsposten mindern diesen Wertansatz in der Steuerbilanz (§ 34 Abs. 6e Satz 8 KStG-E).

Im Fall, dass ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus aktivem Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung übersteigt, ergibt sich in Höhe des übersteigenden Betrags ein Beteiligungsertrag. Dieser **Beteiligungsertrag** ist zu **versteuern** – je nach Rechtsform des Organträgers entweder nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b KStG (§ 34 Abs. 6e Sätze 9 und 10 KStG- E). Anstelle der Versteuerung soll es ein **Wahlrecht** geben, wonach der Beteiligungsertrag in eine den steuerlichen **Gewinn mindernde Rücklage** eingestellt und **über 10 Jahre verteilt** werden kann (§ 34 Abs. 6e Sätze 11 ff. KStG-E). Für den jährlichen Auflösungsbetrag erfolgt dann ebenfalls eine Versteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b KStG.

Auf die Initiative des Bundesrats wird das Wahlrecht zur Bildung einer Gewinnrücklage im Zusammenhang mit der Ersetzung der Ausgleichspostenmethode durch die organschaftliche Einlagelösung erweitert: Ein **Wahlrecht** besteht nicht nur dem Grunde, sondern nun **auch der Höhe nach** (§ 34 Abs. 6e KStG).

Kommt es im 10-jährigen Zeitraum zu einer **Veräußerung** der Beteiligung an der Organgesellschaft, wird die verbleibende Rücklage in vollem Umfang **gewinnerhöhend aufgelöst.** Einer Veräußerung der Organgesellschaft gleichgestellt wird u. a. die Umwandlung der Organgesellschaft in eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung oder die Auflösung der Organgesellschaft (§ 34 Abs. 6e Sätze 14 ff. KStG-E).

B. Umwandlungssteuerrecht

Der Gesetzgeber sieht weiteren Modernisierungsbedarf im Umwandlungssteuerrecht, zu welchem eine **Globalisierung** angestrebt wird (§ 1 UmwStG-E, § 12 Abs. 2 und 3 KStG-E). Bisher gilt das UmwStG nur im **Inland und** für Gesellschaften im **EWR.** Künftig soll eine steuerneutrale Umwandlung unter Beteiligung von Gesellschaften **auch in Drittstaaten** möglich sein.

Damit werden insbesondere Verschmelzungen, Formwechsel, Ab- oder Aufspaltungen **unter Beteiligung von Drittstaatengesellschaften** auch über Staatsgrenzen hinweg **steuerneutral** möglich sein. Dazu wird

- § 12 Abs. 2 KStG-E in das UmwStG integriert,
- wobei das Erfordernis einer Verschmelzung zwischen Körperschaften desselben Drittstaats entfällt,
- die zwingende Liquidationsbesteuerung bei Wegzügen von Körperschaften in Drittstaaten gestrichen und
- der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG auf Drittstaatenspaltungen und Umwandlungen von Körperschaften unter Beteiligung von Rechtsträgern aus Drittstaaten erweitert wird.

Es bleibt jedoch weiterhin bei den Einschränkungen, dass eine **Steuerneutralität nur möglich** ist, wenn die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist und **deutsche Besteuerungsrechte nicht beschränkt** oder ausgeschlossen werden.

Auch wird mit diesen Änderungen keine komplette Globalisierung des UmwStG erreicht. Denn insbesondere die Regelungen

zur **Einbringung,** zum **Anteilstausch** und zum **Formwechsel einer Personengesellschaft** (§§ 20 - 25 UmwStG) sind davon **nicht** erfasst.

Aus diesen Änderungen ergibt sich **weiterer Anpassungsbedarf.** So wird

- in § 12 Abs. 2 KStG die Verschmelzungslösung für Drittstaaten-Verschmelzungen aufgehoben,
- in § 12 Abs. 3 KStG die Liquidationsbesteuerung bei Wegzug einer Körperschaft in einen Drittstaat aufgehoben und
- in § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG auf § 1 Abs. 4 UmwStG verwiesen, sodass Einkünfte aus Umwandlungen zu Buchwerten als aktive Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft zu qualifizieren sind.

Erstmals gelten sollen die Erweiterungen für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen der steuerliche **Übertragungsstichtag nach dem 31.12.2021** liegt (§ 27 Abs. 18 UmwStG-E).

I. Kleine Fotovoltaikanlagen: Steuerlich unbeachtliche Liebhaberei auf Antrag

Bei kleinen Fotovoltaikanlagen kommt es oft zu Streitigkeiten mit dem Finanzamt, wenn die Gewinnerzielungsabsicht angezweifelt wird. Das ist meist der Fall, wenn in den ersten Jahren höhere Verluste erwirtschaftet werden. Diesen Streit möchte das FA ab sofort vermeiden. Damit künftig keine aufwendigen und streitanfälligen Ergebnisprognosen für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht vom Steuerpflichtigen erstellt und vom Finanzamt geprüft werden müssen, hat die Finanzverwaltung eine praxistaugliche Vereinfachung geschaffen

BMF 2.6.21, IV C 6 - S 2240/19/10006 :006

I. Keine Gewinnerzielungsabsicht auf Antrag

Auf schriftlichem Antrag des Steuerpflichtigen ist aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen zu unterstellen, dass die Fotovoltaikanlage nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Es liegt damit eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Der Antrag wirkt auch für die Folgejahre.

Durch die Antragstellung wird auch für alle verfahrensrechtlich noch offenen Veranlagungszeiträume der Vergangenheit unterstellt, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

Die Folge ist, dass auch in bereits vergangenen Jahren keine Gewinne versteuert werden müssen bzw. Verluste verrechenbar sind. Erfolgten Steuerfestsetzungen z. B. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bzw. ergingen sie insoweit vorläufig, sind die Steuerfestsetzungen zu ändern und Gewinne bzw. Verluste nicht weiter zu berücksichtigen. Gewinne oder Verluste bleiben nur dann bestehen, wenn sie in einem verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Steuerbescheid berücksichtigt wurden.

II. Hinweise für die Praxis:

Eine Antragstellung kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn bereits für ältere Jahre Verluste anerkannt wurden und diese Jahre nicht geändert werden können. Dann bleiben diese Verluste steuerlich erhalten, künftige Gewinne unterliegen jedoch nicht der Besteuerung.

Wird kein entsprechender Antrag durch den Steuerpflichtigen gestellt, bleibt es bei dem ursprünglichen Verfahren. Die Gewinnerzielungsabsicht ist dann nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

Nur kleine Anlagen sind begünstigt

Die Liebhaberei auf Antrag gilt für kleine Fotovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW, wenn die Inbetriebnahme nach dem 31.12.03 erfolgte. Zudem muss sich die Fotovoltaikanlage auf einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder auf einem unentgeltlich überlassenen Ein- oder Zweifamilienhaus einschließlich dessen Außenanlagen (z. B. Garagen) befinden.

Eine Anwendung ist damit ausgeschlossen, wenn die Anlage auf einem vermieteten oder gewerblich genutzten Grundstück oder auf einem Mehrfamilienhaus installiert wurde. Bei der Prüfung, ob es sich um ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Ein- und Zweifamilienhaus handelt, ist ein häusliches Arbeitszimmer unbeachtlich. Gleiches gilt für Räume (z. B. Gästezimmer), die nur gelegentlich entgeltlich vermietet werden, wenn die Einnahmen hieraus 520 EUR im Veranlagungszeitraum nicht überschreiten.

Die Neuerungen gelten auch für kleine Blockheizkraftwerke mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW. Voraussetzung ist allerdings auch hier, dass sich das Blockheizkraftwerk in einem eigengenutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- oder Zweifamilienhaus befindet und die Inbetriebnahme nach dem 31.12.03 erfolgte.

Liegen die Voraussetzungen der Liebhaberei auf Antrag in vorangehenden Jahren nicht vor oder ändern sich in künftigen Veranlagungszeiträumen die Verhältnisse (z. B. Vergrößerung der Anlage oder Nutzungsänderung des Gebäudes), gilt der Antrag insoweit nicht. Zudem ist der Steuerpflichtige verpflichtet, dem Finanzamt einen Wegfall der Voraussetzungen für die Vereinfachungsregelung in künftigen Jahren schriftlich mitzuteilen.

Umsatzsteuerliche Hinweise

Die vorgenannten Ausführungen gelten für die Einkommensteuer. Umsatzsteuerlich ist es unbeachtlich, ob die Anlage mit Gewinn oder Verlust betrieben wird.

Hier kommt es für die Unternehmereigenschaft darauf an, ob mit der Anlage Einnahmen erzielt werden sollen.

II. BMF-Schreieben zum Abzug von Bewirtungskosten

Das BMF hat seine Aussagen zur steuerlichen Anerkennung von Bewirtungskosten aktualisiert. Neu sind insbesondere Aussagen rund um die Anerkennung von Bewirtungsrechnungen, die dem zwischenzeitlich eingetretenen technischen Wandel bei den Kassensystemen geschuldet sind.

BMF, Schreiben v. 30.6.2021, IV C 6 - S 2145/19/10003 :003

Abzug von Bewirtungskosten

Werden Personen aus geschäftlichem Anlass bewirtet, sind die dabei anfallenden (angemessenen) Kosten nur zu 70 Prozent steuerlich abziehbar; die übrigen 30 Prozent sind vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG). Mit dieser Beschränkung trägt der Steuergesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass die Bewirtungen auch die private Lebensführung der bewirteten Personen berühren.

Neues Anwendungsschreiben

Mit Schreiben vom 30.6.2021 hat sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nun ausführlich zur Abzugsbeschränkung für Bewirtungskosten geäußert. Die Aussagen der Finanzverwaltung im Überblick:

Bewirtungsbeleg

Der (anteilige) Abzug von Bewirtungskosten erfordert einen schriftlichen Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung muss dieser Nachweis zeitnah erstellt werden. Ein formloser Bewirtungsbeleg genügt, muss aber vom Steuerpflichtigen unterschrieben werden. Erfolgt die Bewirtung in einem Gastronomiebetrieb, muss dem Bewirtungsbeleg die Rechnung beigefügt werden; in diesem Fall genügen auf dem Bewirtungsbeleg dann Angaben zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung.

Anforderung an Bewirtungsrechnung

Grundsätzlich muss die Bewirtungsrechnung den umsatzsteuerlichen Anforderungen des § 14 UStG entsprechen. Zu den Muss-Inhalten zählen demnach unter anderem die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Gastronomiebetriebs, das Ausstellungsdatum, eine fortlaufende Rechnungsnummer und eine Leistungsbeschreibung. Das BMF stellt die konkreten Anforderungen an den Rechnungsinhalt in Rz. 2 bis 9 seines Schreibens dar.

Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen

Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 250 Euro (sog. Kleinbetragsrechnungen) müssen geringere Anforderungen erfüllen - aus ihnen muss lediglich Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (Gastronomiebetrieb), das Ausstellungsdatum, die Menge und die Art der Bewirtung, das Entgelt und der darauf ent-

fallende Steuerbetrag samt Steuersatz hervorgehen (Mindestanforderungen des § 33 UStDV).

Rechnungserstellung

Sofern der besuchte Gastronomiebetrieb ein elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion (i. S. des § 146a Abs. 1 AO i.V.m. § 1 KassenSichV) verwendet, dürfen Bewirtungen aus geschäftlichem Anlass nur steuerlich abgezogen werden, wenn maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete und mit Hilfe einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) abgesicherte Rechnungen vorliegen.

Das BMF weist darauf hin, dass der bewirtende Steuerpflichtige im Allgemeinen darauf vertrauen kann, dass die ihm erteilte Rechnung ordnungsgemäß ist, sofern der Beleg eine Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen ist. Diese Angaben können auch in Form eines QR Codes aufgedruckt sein.

Hinweis: Fällt beim Gastwirt die TSE aus, darf er sein elektronisches System weiter betreiben, wenn der Ausfall auf dem Beleg beispielsweise durch eine fehlende Transaktionsnummer oder eine sonstige eindeutige Kennzeichnung ersichtlich ist. Auch diese Belege erkennen die Finanzämter für den Betriebsausgabenabzug grundsätzlich an.

Bewirtungen bei größeren Veranstaltungen

Sofern eine Bewirtung nicht direkt "am Tisch" abgerechnet wird, sondern Rechnungsstellung und unbare Bezahlung erst nach dem Tag der Bewirtung erfolgen (z.B. bei größeren Veranstaltungen), muss für den Abzug von Bewirtungskosten kein Beleg eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion vorgelegt werden. In diesem Fall genügt die Rechnung samt Zahlungsbeleg.

Sonderfall Verzehrgutscheine

Sofern ein Unternehmen Verzehrgutscheine an seine Gäste ausgibt, gegen deren Vorlage die Besucher dann (auf Rechnung des Unternehmens) in einem Bewirtungsbetrieb bewirtet werden, genügt für den Betriebsausgabenabzug die Abrechnung über die Verzehrgutscheine.

Digitale oder digitalisierte Bewirtungsbelege

Die Nachweiserfordernisse zum Abzug von Bewirtungskosten können auch in elektronischer Form erfüllt werden (durch digitale oder digitalisierte Eigenbelege und Rechnungen). Das BMF führt aus, dass die steuerlichen Abzugsvoraussetzungen als erfüllt anzusehen sind, wenn

- der Steuerpflichtige zeitnah einen elektronischen Eigenbeleg mit den gesetzlich erforderlichen Angaben erstellt oder die gesetzlich erforderlichen Angaben zeitnah auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung elektronisch ergänzt,
- der Zeitpunkt der Erstellung oder Ergänzung im Dokument elektronisch aufgezeichnet wird,
- das erstellte Dokument oder die Ergänzung der Bewirtungsrechnung vom Steuerpflichtigen digital signiert oder genehmigt wird,

- der Zeitpunkt der Signierung oder Genehmigung elektronisch aufgezeichnet wird,
- das erstellte Dokument bei einer Bewirtung in einem Gastronomiebetrieb zusammen mit der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung (z. B. durch einen gegenseitigen Verweis) oder die ergänzte Bewirtungsrechnung elektronisch aufbewahrt wird und
- bei den genannten Vorgängen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff erfüllt und die jeweils angewandten Verfahren in der Verfahrensdokumentation beschrieben werden.

Bewirtungen im Ausland

Bei Bewirtungen im Ausland gelten die gleichen Grundsätze wie bei Bewirtungen im Inland. Wird dem Finanzamt jedoch glaubhaft gemacht, dass im Ausland keine detaillierte, maschinell erstellte und elektronische Rechnung zu erhalten war, kann ein vorgelegtes Rechnungsdokument auch bei entsprechenden Mängeln anerkannt werden. Handschriftliche Rechnungen aus dem Ausland werden vom Finanzamt nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass im jeweiligen Staat keine Verpflichtung besteht, Belege maschinell zu erstellen.

Anwendung der Verwaltungsaussagen

Das BMF weist darauf hin, dass die neuen Verwaltungsaussagen das BMF-Schreiben vom 21.11.1994 ersetzen und in allen offenen Fällen anzuwenden sind. Die im jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Betragsgrenzen für Kleinbetragsrechnungen müssen dabei aber berücksichtigt werden. Belege, die bis zum 31.12.2022 ausgestellt werden, müssen noch nicht zwingend die in der KassenSichV geforderten Angaben enthalten.

Führen die Regelungen des neuen Schreibens über die nach der KassenSichV geforderten Angaben hinaus im Vergleich zu den Regelungen im Schreiben vom 21.11.1994 zu erhöhten Anforderungen an die Nachweisführung, sind diese verpflichtend erst für Bewirtungsaufwendungen nach dem 1.7.2021 vorauszusetzen.

III. Finanzverwaltung schafft Klarheit beim Umgang mit Gutscheinen

Die ab 1.1.20 geltende gesetzliche Neuregelung zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn hat bei Arbeitgebern – insbesondere bei der Ausgabe von Gutscheinen – zu Unsicherheiten geführt. Mit einem BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung klargestellt, welcher Art Gutscheine steuerlich weiterhin als Sachlohn anerkannt werden. Die Besonderheiten der drei Fallgruppen werden nachfolgend im Detail erläutert.

BMF-Schreiben vom 13.4.21 (IV C 5 - S 2334/19/10007 :002

1. Hintergrund

Bereits im „Jahressteuergesetz 2019“ wurde der ab dem 1.1.20 geltende Bar- und Sachlohnbegriff in § 8 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG neu definiert: „Zu den Einnahmen in Geld gehören auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. S. 2 gilt nicht bei Gutscheinen und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen.“

Der Verweis auf das ZAG führte in der Praxis zu Unsicherheiten, ob die an Arbeitnehmer ausgegebenen Gutscheine weiterhin als Sachbezug anzusehen sind. Die steuerliche Einordnung als Sachlohn ist jedoch von entscheidender Bedeutung. Denn nur dann kommen

- die monatliche 44-EUR-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG),
- die Pauschalbesteuerung mit 30 % (§ 37b Abs. 2 EStG) oder
- die Regelung zu Aufmerksamkeiten (R 19.6 Abs. 1 LStR) zur Anwendung, wonach Sachzuwendungen bis 60 EUR zu besonderen persönlichen Ereignissen des Arbeitnehmers nicht zu Arbeitslohn führen.

Ein solcher Sachbezug liegt jedoch nicht vor, wenn der Arbeitnehmer anstelle der Sache auch eine Geldleistung verlangen kann, und zwar selbst dann, wenn der Arbeitgeber dennoch die Sache zuwendet (BFH 4.7.18, BStBl II 19, 373, Rz. 16).

Es ist also darauf zu achten, dass dem Arbeitnehmer keine Wahlmöglichkeit zwischen Sachbezug und Geldleistung eingeräumt wird und dass entsprechende Gutscheine keine Barauszahlungsfunktion besitzen.

2. Gutscheine als Sachlohn

Die Finanzverwaltung unterscheidet bei der Anerkennung von Gutscheinen als Sachlohn drei verschiedene Fallgruppen. Bei allen Varianten ist jedoch Voraussetzung, dass die Gutscheine oder Geldkarten ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen. Von einer solchen Berechtigung ist nicht auszugehen, wenn der Arbeitnehmer zunächst in Vorleistung tritt und der Arbeitgeber

ihm die Kosten im Nachhinein – z. B. über die Gehaltsabrechnung – erstattet. In diesem Fall würde es sich um Barlohn handeln.

Es ist unerheblich, ob die Gutscheine auf Papier, als Gutscheinkarte, digitaler Gutschein, Gutscheincode oder im Rahmen einer App ausgegeben werden. Auch Prepaidkarten mit Wertguthaben können als Sachlohn anerkannt werden.

Trägt der Arbeitgeber die Gebühren für die Bereitstellung und das Aufladen von Gutscheinen oder Geldkarten, bleiben diese im Rahmen der 44-EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG unberücksichtigt, da es sich nicht um einen zusätzlichen geldwerten Vorteil handelt, sondern um eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen des Arbeitgebers.

2.1 Erste Fallgruppe

Zur ersten Fallgruppe gehören Gutscheine oder Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a ZAG erfüllen. Die Finanzverwaltung unterscheidet dabei zwei Arten von Gutscheinen, die als Sachlohn anerkannt werden:

a) Gutscheine oder Geldkarten, die dazu berechtigen, vom Aussteller Waren oder Dienstleistungen aus seinem eigenen Sortiment zu beziehen

Beispiel 1

Ein Arbeitgeber händigt seinem Arbeitnehmer einen Gutschein im Wert von 44 EUR aus, der von einem ortsansässigen Einzelhandelsgeschäft (z. B. Wein- oder Buchhändler) ausgestellt worden ist und zum Bezug von Waren aus dem Sortiment dieses Geschäfts genutzt werden kann.

Es handelt sich bei diesem Gutschein um einen Sachbezug, der im Zeitpunkt der Übergabe der 44-EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG unterliegt. Bei dieser Art von Gutschein ist entscheidend, dass Personenidentität zwischen dem Aussteller und der einzulösenden Stelle besteht.

Eine Beschränkung auf das Inland hat die Finanzverwaltung in diesen Fällen nicht vorgenommen. Infolgedessen können auch Gutscheine als Sachlohn anerkannt werden, die von Händlern mit Sitz im Ausland ausgegeben werden. Auch Gutscheine eines Onlinehändlers, die ausschließlich zum Bezug aus seiner eigenen Produktpalette berechtigen, sind grundsätzlich als Sachbezug anzuerkennen. Zu beachten ist jedoch, dass künftig (ab 2022) keine Möglichkeit bestehen darf, mit dem Gutschein auch Produkte von Fremdanbietern (z. B. über einen sog. Marketplace) zu erwerben.

Beispiel 2

Ein Arbeitgeber übergibt seinem Arbeitnehmer einen Gutschein im Wert von 44 EUR des Onlinehändlers A mit Sitz in Luxemburg, mit dem der Arbeitnehmer ausschließlich Produkte aus der eigenen Produktpalette des Onlinehändlers (40 Mio. Produkte) erwerben kann, die von diesem versandt werden.

Auch hier handelt es sich um einen begünstigten Sachbezug, der im Zeitpunkt der Übergabe der sog. 44-EUR-Freigrenze unterliegt.

Beispiel 3

Der Arbeitnehmer kann mit dem Gutschein nicht nur eins der 40 Mio. Produkte aus der Palette des Onlinehändlers, sondern über den sog. Marketplace auch Produkte von Fremdanbietern erwerben.

Es handelt sich bei diesem Gutschein künftig um Barlohn, da nicht ausschließlich Waren aus dem eigenen Sortiment des Ausstellers erworben werden können. Aufgrund der unter Punkt 4. dargestellten Übergangsregelung gilt diese Auffassung der Finanzverwaltung aber erst ab dem Jahr 2022. Bis dahin handelt es sich also weiterhin um Sachlohn.

Auch nach dem BMF-Schreiben vom 13.4.21 stellt ein vom Arbeitgeber selbst ausgestellter Gutschein (z. B. Tankgutschein für die benachbarte Tankstelle) weiterhin einen Sachbezug dar, wenn die Akzeptanzstelle aufgrund des Akzeptanzvertrags unmittelbar mit dem Arbeitgeber abrechnet. Entscheidend ist, dass die Abrechnung direkt mit dem Arbeitgeber erfolgt, da sonst eine ab 2020 zu Barlohn führende nachträgliche Kostenerstattung oder zweckgebundene Geldleistung vorliegt.

b) Gutscheine oder Geldkarten, die dazu berechtigen, Waren oder Dienstleistungen aufgrund vertraglicher Basis bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen im Inland zu beziehen

In Abweichung zu a) besteht bei dieser Gutscheinart keine Personenidentität zwischen Aussteller und einzulösender Stelle. Solche Gutscheine erkennt die Finanzverwaltung künftig nur noch als Sachlohn an, wenn der Kreis der Akzeptanzstellen eng begrenzt und auf das Inland beschränkt wurde.

Beispiel 4

Ein Arbeitgeber übergibt seinem Arbeitnehmer eine mit 44 EUR aufgeladene Gutscheinkarte eines Kartenanbieters. Der Arbeitnehmer hat die Möglichkeit, die Gutscheinkarte bei allen Unternehmen im Akzeptanzpartnernetzwerk (z. B. Elektronikmärkte, Bekleidungsgeschäfte, Drogerieketten, Tankstellen) in ganz Deutschland einzulösen (ca. 15.000 Akzeptanzstellen).

Es handelt sich bei dieser Gutscheinkarte künftig um Barlohn, da der Kreis der Akzeptanzstellen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht ausreichend begrenzt wurde. Aufgrund der unter Punkt 4. dargestellten Übergangsregelung stellt die Gutscheinkarte aber bis zum 31.12.21 zunächst weiterhin Sachlohn dar.

Ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen wäre laut Finanzverwaltung für lohn- und einkommensteuerliche Zwecke noch erfüllt

- bei städtischen Einkaufs- und Dienstleistungsverbünden im Inland oder
- bei Einkaufs- und Dienstleistungsverbünden, die sich auf eine bestimmte inländische Region (z. B. mehrere benachbarte Städte und Gemeinden im ländlichen Raum) erstrecken.

Beispiel 5

Ein Arbeitgeber übergibt seinem Arbeitnehmer eine CityCard einer Stadt in Deutschland im Wert von 44 EUR, die der Arbeitnehmer bei einer Vielzahl von Geschäften in der Innenstadt einlösen kann.

Es handelt sich bei der Gutscheinkarte um einen Sachbezug, der im Zeitpunkt der Übergabe der 44-EUR-Freigrenze unterliegt, da der Kreis der Akzeptanzstellen auf eine Stadt im Inland begrenzt ist. Ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen ist m. E. auch dann gegeben, wenn eine bisher deutschlandweit einlösbare Gutscheinkarte künftig auf Geschäfte im Postleitzahlenbereich des Wohnorts des Arbeitnehmers und ggf. angrenzende Postleitzahlenbereiche begrenzt wird. Die Auffassung der Finanzverwaltung zu dieser Thematik bleibt jedoch abzuwarten.

2.1.1 Sonderregelung innerhalb der ersten Fallgruppe

Aus Vereinfachungsgründen erkennt die Finanzverwaltung auch Gutscheine einer bestimmten Ladenkette zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in den einzelnen Geschäften im Inland oder im Internetshop dieser Ladenkette mit einheitlichem Marktauftritt (z. B. ein Symbol, eine Marke, ein Logo) als Sachbezug an. Die Art des Betriebes (z. B. eigene Geschäfte, im Konzernverbund, über Agenturen oder Franchisenehmer) ist dabei nicht von Bedeutung.

Beispiel 6

Ein Arbeitgeber übergibt seinem Arbeitnehmer eine mit 44 EUR aufgeladene Gutscheinkarte des deutschlandweit vertretenen Elektronikgeschäfts „Elektro-Merkur“. Der Arbeitnehmer kann den Gutschein bei allen Filialen in ganz Deutschland einlösen und auch im Internetshop auf www.elekto-merkur.de.

Es handelt sich bei der Gutscheinkarte um einen begünstigten Sachbezug, da es sich um eine Gutscheinkarte einer bestimmten Ladenkette mit einem einheitlichen Marktauftritt handelt, die lediglich in Geschäften im Inland und im Internetshop dieser Ladenkette eingelöst werden kann.

2.2 Zweite Fallgruppe

Zur zweiten Fallgruppe gehören Gutscheine und Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b ZAG erfüllen. Hierzu zählen Gutscheine oder Geldkarten, die unabhängig von einer Betragsangabe nur dazu berechtigen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer sehr begrenzten Palette zu beziehen. Die Anzahl der Akzeptanzstellen und der Bezug im Inland ist hier nicht entscheidungserheblich. Als Sachbezüge werden dementsprechend Gutscheine anerkannt, die begrenzt sind auf

- den Personennah- und -fernverkehr (z. B. Gutscheine für Fahrberechtigungen, das Zugrestaurant oder Park & Ride-Parkgelegenheiten),
- bestimmte Mobilitätsdienstleistungen (z. B. Gutscheine für die Nutzung von (Elektro-)Fahrrädern, Carsharing oder E-Scootern),
- Streamingdienste, Zeitungen und Zeitschriften (einschließlich Downloads),
- Bücher, auch als Hörbücher oder Dateien (einschließlich Downloads),
- Fitnessleistungen, Beautykarten (Hautpflege, Make-up etc.) sowie Bekleidung nebst Accessoires wie Taschen, Schmuck, Kosmetika oder Düfte.

2.3 Dritte Fallgruppe

Zur dritten Fallgruppe gehören Gutscheine und Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. c ZAG erfüllen; die also nur dazu berechtigen, aufgrund von Akzeptanzverträgen Waren oder Dienstleistungen ausschließlich für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke im Inland zu beziehen. Seitens der Finanzverwaltung werden somit weiterhin Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung, Essensgutscheine, Restaurantschecks und arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten (digitale Essensmarken) als Sachbezug anerkannt.

Beispiel 7

Ein Arbeitgeber stellt seinen Arbeitnehmern arbeitstäglich Papier-Restaurantschecks oder digitale Essensmarken für ein Mittagessen im Wert von 6,57 EUR zur Verfügung, die deutschlandweit eingelöst werden können.

Es handelt sich bei den Essensmarken um einen Sachbezug, da die Finanzverwaltung auf das Inland beschränkte Verzehrkarten weiterhin insoweit anerkennt. Die Anzahl der Akzeptanzstellen im Inland ist in diesem Fall unerheblich. Sofern die übrigen Voraussetzungen der R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR und des BMF-Schreibens vom 18.1.19 (BStBl I, 66) zur Bewertung des geldwerten Vorteils mit dem amtlichen Sachbezugswert von 3,47 EUR vorliegen, kann der übersteigende Betrag von 3,10 EUR steuer- und beitragsfrei belassen und der geldwerte Vorteil gem. § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG weiterhin mit 25 % pauschal besteuert werden. Die 44-EUR-Freigrenze kommt in diesen Fällen aufgrund der Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert nicht zur Anwendung. Auch Gehaltsumwandlungen sind insoweit weiterhin zulässig.

Beachten Sie | Bei Gutscheinen mit unbestimmter Einsatzmöglichkeit (z. B. von Kartenanbietern, die deutschlandweit bei einer Vielzahl von Unternehmen eingelöst werden können) liegt nach Ablauf der Übergangsregelung ab dem Jahr 2022 keine zu Sachlohn führende Zweckkarte i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. c ZAG vor. Die bloße Inanspruchnahme der 44-EUR-Freigrenze, der Regelung zu Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR) oder des § 37b EStG stellt keinen „begünstigten“ sozialen oder steuerlichen Zweck dar.

3. Gutscheine als Barlohn

Gutscheine oder Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG nicht erfüllen, stellen zukünftig (ab 2022) Barlohn dar. Die o. g. Begünstigungen (44-EUR-Freigrenze, Aufmerksamkeiten sowie § 37b EStG) scheiden damit aus. Dementsprechend sind ab 2022 Prepaidkreditkarten mit überregionaler Akzeptanz ohne Einschränkungen hinsichtlich der Produktpalette als Barlohn zu qualifizieren. Allein die Begrenzung der Anwendbarkeit auf das Inland ist in diesen Fällen nicht ausreichend. Darüber hinaus sind bereits ab 2020 Gutscheine und Geldkarten als Barlohn zu behandeln, die

- über eine Barauszahlungsfunktion verfügen (unschädlich: Restguthaben von 1 EUR auszahlbar),
- über eine eigene IBAN verfügen,
- für Überweisungen (z. B. PayPal) oder für den Erwerb von Devisen (z. B. Pfund, US-Dollar, Schweizer Franken) verwendet oder
- als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können.

Beispiel 8

Ein Arbeitgeber übergibt seinem Arbeitnehmer eine Prepaidkreditkarte, die monatlich mit 44 EUR aufgeladen wird. Der Arbeitnehmer kann die Prepaidkarte bei über 30 Mio. Akzeptanzstellen weltweit ausschließlich zum Erwerb von Waren einsetzen. Eine Barauszahlung des Guthabens ist ausgeschlossen. Zusätzlich ist dem Arbeitnehmer auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen lediglich der Erwerb von Kraftstoff für seinen Privatwagen erlaubt.

Es handelt sich bei dieser Prepaidkreditkarte künftig um Barlohn, da nach der hier dargestellten steuerlichen Auslegung des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG keines der dort

genannten Kriterien erfüllt ist. Auch die arbeitsvertragliche Zweckbestimmung, lediglich Kraftstoff erwerben zu dürfen, führt künftig nicht zur Annahme eines Sachbezugs. Die 44-EUR-Freigrenze kommt somit nicht mehr zur Anwendung. Allerdings gilt auch für solche Prepaidkreditkarten bis zum 31.12.21 die u. g. Übergangsregelung.

4. Übergangsregelung

Insbesondere die sehr enge Auslegung des begrenzten Kreises von Akzeptanzstellen führt in der Praxis dazu, dass eine Vielzahl von Gutschein- und Geldkarten, die bisher als Sachlohn anzusehen waren, nunmehr als Barlohn zu qualifizieren sind. Um den Kartenanbietern Zeit zur Umstellung zu geben und die seit Januar 2020 bestehende Rechtsunsicherheit zu beenden, erkennt die Finanzverwaltung bis zum 31.12.21 auch Gutschein- und Geldkarten weiterhin als Sachlohn an, die nicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen. Dies hat zur Folge, dass deutschlandweit bei verschiedenen Händlern einlösbare Gutscheinkarten, Gutscheine von Onlinehändlern, die auch für den Erwerb von Waren im sog. Marketplace eingesetzt werden können, sowie bisher begünstigte Prepaidkreditkarten bis Ende 2021 weiterhin begünstigt sind. Voraussetzung ist jedoch weiterhin, dass die Gutschein- oder Geldkarten ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und keine Barauszahlungsfunktion besitzen.

Es wurde diskutiert, ob auch die Sozialversicherungsträger die dargestellte Übergangsregelung der Finanzverwaltung mittragen und so (rückwirkend) für einen Gleichklang zwischen Steuer- und Sozialversicherungsrecht sorgen. Nachdem die Übergangsregelung zunächst mit Hinweis auf das Rückwirkungsverbot sozialversicherungsrechtlich nicht zur Anwendung kommen sollte, wurde mittlerweile beschlossen, dass dem Steuerrecht gefolgt wird. Weitere Einzelheiten zur Umsetzung in der Praxis können dem Besprechungsergebnis des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs vom 24.3.21 (TOP 5) entnommen werden.

Die Anhebung der Sachbezugsfreigrenze von 44 EUR auf 50 EUR ab dem 1.1.22 durch das JStG 2020 (BGBl I 20, 3096) ermöglicht es Arbeitgebern ab 2022, ihren Arbeitnehmern monatlich Gutscheine bis zu dieser Höhe steuerfrei zukommen zu lassen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass der Gutschein seit dem Jahr 2020 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden muss. Eine Gehaltsumwandlung ist bereits ab 2020 nicht mehr zulässig.

IV. Neue Mitteilungspflichten für GmbHs zum Transparenzregister

Das Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2083) setzt europarechtliche Vorgaben zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung um. Hieraus ergeben sich insbesondere für GmbHs neue umfangreichere Meldepflichten zum Transparenzregister.

Im Transparenzregister erfasst werden meldepflichtige Personenvereinigungen, z.B. Gesellschaften und deren wirtschaftliche Berechtigte mit dem Ziel, Eigentum und Kontrollstrukturen transparent zu machen, um Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung effizienter zu bekämpfen.

Das neue Gesetz soll nun vor allem die praktische und digitale Nutzbarkeit des Transparenzregisters verbessern und die datenseitigen Voraussetzungen für die in diesem Jahr anstehende europäische Transparenzregistervernetzung schaffen. Die Neuregelung sieht u.a. Folgendes vor:

- **Vernetzung der Transparenzregister der EU-Mitglieder,**
- Umgestaltung als zukünftiges Vollregister und Aufhebung der Mitteilungsfiktion: Aktuell ist das Transparenzregister in Deutschland ein Auffangregister. Lediglich Gesellschaften, deren wirtschaftlich Berechtigte nicht aus anderen Registern (insbesondere dem Handelsregister) ermittelbar sind, müssen ihre wirtschaftlich Berechtigten ermitteln und dem Transparenzregister zum Zweck der Eintragung gesondert mitteilen (§ 20 Abs. 2 GwG n.F.). Bei allen anderen gilt bislang die Pflicht zur Mitteilung des wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister durch Eintragung in andere Register bereits als erfüllt (Mitteilungsfiktion). Der Regierungsent-Regierungsentwurf CMR 2021, 4wurf streicht diese Mitteilungsfiktion, so dass künftig alle Gesellschaften verpflichtet sind, ihre wirtschaftlich Berechtigten dem Transparenzregister zur Eintragung mitzuteilen. Das Transparenzregister wird damit nunmehr zu einem Vollregister.

Die neue Mitteilungspflicht trifft – neben anderen juristischen Personen des Privatrechts – insbesondere GmbHs und eingetragene Personengesellschaften wie oHGs und KG. Diese werden durch den Entfall der bisherigen Meldefiktion künftig ausnahmslos meldepflichtig.

- Wegfall der Privilegierung börsennotierter Gesellschaften: Die Umgestaltung des Transparenzregisters umfasst auch die bisher nach § 20 Abs. 2 Satz 2 GwG a.F. privilegierten börsennotierten Gesellschaften. Für diese Gesellschaften galt generell die Mitteilungsfiktion. Diese Privilegierung entfällt, so dass auch börsennotierte Gesellschaften ihre wirtschaftlich Berechtigten nach allgemeinen Grundsätzen identifizieren und mitteilen müssen.
- Erweiterte Mitteilungspflichten von ausländischen Gesellschaften beim Erwerb inländischer Immobilien und Immobiliengesellschaften: Derzeit sind Unternehmen mit Sitz im Ausland verpflichtet, ihren wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister zu melden, wenn sie eine inländische Immobilie erwerben und die Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten nicht

bereits an ein anderes Register eines anderen EU-Mitgliedstaates übermittelt worden sind (§ 20 Abs. 1 Satz 2, 3 GwG a.F.). Bislang ist allerdings nur der Direkterwerb inländischer Immobilien erfasst. In Zukunft soll auch der Erwerb von Anteilen durch eine ausländische Gesellschaft meldepflichtig sein, wenn dabei die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 GrEStG (sog. „Anteilsvereinigung“) erfüllt werden (§ 20 Abs. 1 Satz 2 GwG n.F.). Das ist der Fall, wenn eine ausländische Gesellschaft – ab dem 1.7.2021 – 90 % oder mehr der Geschäftsanteile an einer deutschen Gesellschaft erwirbt, die unmittelbar Eigentümerin eines Grundstücks in Deutschland ist. Die erwerbende ausländische Gesellschaft soll dann künftig ihre wirtschaftlich Berechtigten an das deutsche Transparenzregister melden – auch, wenn sie bereits an ein Transparenzregister eines anderen EU-Mitgliedstaates gemeldet hat. Entsprechendes soll bei entsprechenden Immobilienerwerben durch ausländische Trustees gelten (§ 21 Abs. 1 Satz 2 GwG n.F.).

- Weitere Änderungen: Die an die registerführende Stelle zu übermittelnden Daten sollen zukünftig sämtliche Staatsangehörigkeiten des wirtschaftlich Berechtigten umfassen (§ 19 Abs. 1 GwG n.F.). Zudem soll die registerführende Stelle fortan die Möglichkeit erhalten, im Rahmen der Prüfung von Unstimmigkeitsmeldungen Übersichten über Eigentums- und Kontrollstrukturen von Vereinigungen zu erstellen (§ 23a GwG n.F.).

Inkrafttreten: Das Gesetz tritt zum 1.8.2021 in Kraft. Für Gesellschaften, deren Meldepflichten bis dahin noch aufgrund der Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 GwG a.F. als erfüllt gelten, sind abhängig von der Rechtsform unterschiedliche Übergangsfristen zur Erfüllung der neuen Meldepflichten vorgesehen (§ 59 Abs. 8 GwG):

- Übergangsfrist für GmbH, Genossenschaft, Europäische Genossenschaft oder Partnerschaft: bis 30.6.2022,
- Übergangsfrist für AG, SE und KGaA: bis 31.3.2022,
- Übergangsfrist für alle übrigen Rechtsformen: bis 31.12.2022.

Ordnungswidrigkeiten: Verstöße sind und bleiben bußgeldbewehrt (§ 56 GwG), ebenso droht die Bekanntmachung des Verstoßes unter Nennung der Beteiligten auf der Internetseite der Aufsichtsbehörde (§ 57 GwG). Bei Verstößen gegen die Meldepflicht sollen die einschlägigen Ordnungswidrigkeiten gemäß § 56 Abs. 1 Nr. 55 und Nr. 58 bis 60 GwG bis zum Ablauf von einem Jahr nach dem Ende der jeweiligen rechtsformspezifischen Übergangsfristen unanwendbar sein (§ 59 Abs. 9 GwG).

V. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Ladeinfrastruktur für E-Mobilität

FM Thüringen v. 15.3.2021 – S 1551 - 65 - 25.11

Das FM Thüringen weist mit Erlass v. 15.3.2021 darauf hin, dass es für die Bemessung der Abschreibung für die Abnutzung von Ladeinfrastruktur für E-Mobilität nicht zu beanstanden ist, wenn bei zum Betriebsvermögen gehörenden Ladestationen von den folgenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern ausgegangen wird:

- intelligente Wandladestationen für Elektrofahrzeuge (sog. Wallbox bzw. Wall Connector): 6-10 Jahre,
- öffentlich zugängliche Ladeinfrastruktur wie Ladesäulen auf öffentlichen Parkplätzen: 6-10 Jahre.

VI. Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

Mit BMF-Schreiben v. 8.7.2021 hat die Finanzverwaltung die bislang in Abschnitt 2.2 Abs. 2 UStAE niedergelegte Verwaltungsauffassung, wonach die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied stets selbständig ist, in Umsetzung des Urteils des BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17), GmbH-StB 2020, 211 (Luxem) aufgegeben und an die neue BFH-Rechtsprechung angepasst. Nunmehr gilt ein Aufsichtsratsmitglied, das aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko trägt, im umsatzsteuerlichen Sinne nicht mehr als selbständig.

BMF v. 8.7.2021 – III C 2 - S 7104/19/10001:003 – 2021/0761949

I. Anweisung der Verwaltung

Mit BMF-Schreiben v. 8.7.2021 übernimmt die Finanzverwaltung die neue BFH-Rechtsprechung, die unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung mit Urteil des BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17), GmbH-StB 2020, 211 (Luxem) geändert worden ist. Nunmehr gilt die Tätigkeit als Aufsichtsrat nicht mehr generell als selbständig i.S.d. UStG.

Vielmehr ist zu differenzieren:

- erhält das Aufsichtsratsmitglied eine Festvergütung, dann trägt das Aufsichtsratsmitglied kein Vergütungsrisiko; die Tätigkeit ist als nicht selbständig zu qualifizieren;
- erhält das Aufsichtsrat demgegenüber eine variable – also der Höhe nach nicht feststehende – Vergütung, dann ist ein Vergütungsrisiko anzunehmen; die Tätigkeit gilt als selbständig;
- in Mischfällen, in denen die Vergütung teils aus festen, teils aus variablen Bestandteilen besteht, ordnet das BMF an, dass in den Fällen, in denen die variablen Bestandteile mindestens 10 % der gesamten Vergütung betragen, die gesamte Tätigkeit als selbständig einzuordnen ist;
- bei Beamten und anderen Bediensteten einer Gebietskörperschaft akzeptiert die Finanzverwaltung, dass die Tätigkeit als nicht selbständig beurteilt wird – auch wenn nach den vorstehenden Kriterien ein Vergütungsrisiko besteht.

Als Festvergütung im vorstehenden Sinne gelten dabei nur feste, unveränderlich gezahlte Vergütungen, wie etwa pauschale Aufwandsentschädigungen. Als Vergütungsbestandteile, die variabel sind, werden Sitzungsgelder oder am tatsächlichen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen angesehen.

Separate Prüfung für jede Aufsichtsratstätigkeit: Die Beurteilung der Selbständigkeit des Aufsichtsrats ist für jede Aufsichtsratstätigkeit separat zu prüfen.

Betroffener Personenkreis: Das BMF stellt klar, dass die vorstehenden Grundsätze nicht nur für Aufsichtsräte i.S.d. AktG, sondern auch für Mitglieder anderer Gremi-

en gelten, die nicht der Ausübung, sondern der Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung dienen.

II. Hinweise für die Praxis:

Der Erlass des BMF vom 8.7.2021 bringt für die Praxis Klarheit in die seit der Entscheidung des BFH vom 27.11.2019 unübersichtliche Situation und erleichtert damit die künftige Handhabung und birgt zugleich Potential für künftige Gestaltungen:

- Nicht gewünschte Unternehmereigenschaft: In allen Fällen, in denen die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft für das Aufsichtsratsmitglied nicht gewünscht ist, wird man in der Zukunft eine feste Vergütung vorsehen – etwa in Form von pauschalem Aufwandsersatz.
- Gewünschte Unternehmereigenschaft: In den Fällen dagegen, in denen die umsatzsteuerliche Unternehmerschaft des Aufsichtsratsmitglieds gewünscht ist, wird man stattdessen eine variable Vergütung vereinbaren und – in Mischfällen – darauf achten, dass die Höhe der variablen Vergütungsbestandteile mindestens 10 % der Gesamtvergütung beträgt.

Übergangsregelung:

Bis zum 31.12.2021 wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die bisherigen Regelungen in Abschnitt 2.2 Abs. 2 S. 7 und Abs. 3 S. 1 UStAE weiter angewendet werden. Das heißt zugleich: Unternehmen und Aufsichtsräte, die von der neuen Sichtweise der Verwaltung betroffen sind, die Rechtsfolgen aber nicht wünschen, sollten für den Zeitraum ab dem 1.1.2022 eine Neuregelung treffen.

Zu beachten ist, dass der neue Erlass nach wie vor Unsicherheiten in sich birgt: der BFH hat in seiner Entscheidung vom 27.11.2019 (BFH v. 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17), allein einen Aspekt der EuGH-Entscheidung v. 13.6.2019 (EuGH v. 13.6.2019 – C 420/18 – „IO“, GmbHR 2019, 894) zur Beurteilung der Selbständigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds aufgegriffen: den des Vergütungsrisikos.

Im Übrigen hat der BFH offengelassen, ob weitere individuelle Einzelfallumstände Auswirkung auf die Beurteilung haben.

Auch die von der Finanzverwaltung jetzt festgelegte Grenze von 10 % variabler Vergütung im Verhältnis zur Gesamtvergütung, die bereits die Annahme einer selbständigen Tätigkeit rechtfertigen soll, ist willkürlich gegriffen – und es ist durchaus denkbar, dass diese Grenze einer späteren Beurteilung durch den BFH nicht standhält.

VII. Kein Ersatz der Verspätungszuschläge trotz verspäteter Abgabe der Steuererklärungen

Es stellt keine zum Schadensersatz führende Pflichtverletzung des Steuerberaters dar, wenn er dem FA Steuererklärungen erst nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist einreicht, falls er nicht vom Mandanten in Verzug gesetzt wurde

OLG Hamm 5.2.19, 25 U 17/18)

I. Sachverhalt

Der Mandant hatte seinen Steuerberater verklagt, weil die Steuererklärungen für mehrere VZ (trotz Fristverlängerung) verspätet beim FA abgegeben worden waren. Er forderte Schadensersatz für die Verspätungszuschläge.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Weder hätte der Kläger den Beklagten nach §§ 280, 280 Abs. 2, 286 BGB gemahnt, noch stelle die Abgabefrist für Steuererklärungen eine nach dem Kalender bestimmte Zeit i. S. d. § 286 Abs. 2 BGB dar, noch sei die Mahnung gemäß § BGB § 286 Abs. 2 Nr. 4 BGB entbehrlich. Damit sei Verzug nicht eingetreten. Der Steuerberater sei auch weder verpflichtet gewesen, die Annahme des Mandats abzulehnen noch zusätzliches Personal einzustellen oder das Mandat zu kündigen. Auch vorläufige Steuererklärungen habe er nicht erstellen müssen. Allerdings sei der Beklagte verpflichtet, auf die Gefährdung der fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen hinzuweisen.

Kein Verzug, da keine Mahnung

Nach § 286 Abs. 1 BGB kommt der Schuldner in Verzug, wenn er trotz Fälligkeit der Leistung auf eine Mahnung des Gläubigers hin nicht leistet. Das gilt auch gegenüber den Beklagten als Steuerberater. Allerdings fehlte es hier an einer Mahnung des Klägers. Dem Schriftverkehr mit dem Steuerberater war nicht zu entnehmen, dass ihn der Mandant explizit gemahnt hätte. Die Formulierungen sprachen eher dafür, dass der Kläger (lediglich) das weitere Vorgehen mit den Beklagten besprechen wollte.

Eine Mahnung wäre aber erforderlich gewesen, denn die beiden Voraussetzungen unter denen eine Mahnung entbehrlich gewesen wäre, lagen nicht vor:

- Zeit nicht nach dem Kalender bestimmt: Eine Mahnung ist entbehrlich, wenn für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist. In Betracht kommen könnte die gesetzliche Regelung, Steuererklärungen bis zum Ablauf einer gesetzlichen bzw. vom FA verlängerten Frist beim FA einzureichen. Diese gesetzlichen Abgabefristen gelten – so das OLG – jedoch nur

gegenüber dem Steuerpflichtigen, nicht hingegen im Vertragsverhältnis zwischen Steuerberater und Auftraggeber, es sei denn, es gäbe eine entsprechende vertragliche Vereinbarung. So aber stellt die Frist für die Abgabe der Steuererklärung keine nach dem Kalender bestimmte Zeit dar.

- Sofortiger Eintritt des Verzugs: Die Mahnung ist ebenfalls entbehrlich, wenn der sofortige Eintritt des Verzugs aus besonderen Gründen unter Abwägung der beiderseitigen Interessen gerechtfertigt ist, § 286 Abs. 2 Nr. 4 BGB. Von dieser Vorschrift werden die Fälle erfasst, in denen eine Aufforderung zur Leistung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht notwendig erscheint, etwa weil die Parteien vertraglich auf eine Mahnung verzichtet haben oder sich ein solcher Verzicht stillschweigend aus dem Vertrag ergibt oder weil der Schuldner selbst die Leistung ankündigt, sog. Selbstmahnung. Beides war hier nicht gegeben. Insbesondere liegt in einer Fristverlängerung keine Selbstmahnung des Steuerberaters.

Andere Handlungsmöglichkeiten des Steuerberaters

Der Steuerberater war nach Auffassung des OLG auch nicht verpflichtet,

- den Auftrag abzulehnen. Umfang und Komplexität sein bei Auftragsannahme Anfang 2012 nicht ersichtlich gewesen. Und der Kläger selbst habe vorgetragen, dass seine steuerlichen Belange zumindest bis September 2015 ordnungsgemäß und zu seiner eigenen Zufriedenheit erledigt worden seien.
- zusätzliches Personal einzustellen. Dem Steuerberater sei nicht zuzumuten, im Hinblick auf ein einzelnes Steuerberatungsmandat weiteres Personal einzustellen, auch kein Personal von einer Zeitarbeitsfirma.
- das bestehende Mandat zu kündigen. Da der Kläger selbst vorgetragen hatte, keinen adäquaten Ersatz für den Beklagten finden zu können, der bereit oder in der Lage gewesen wäre, das umfangreiche und komplexe Mandat mit seit Jahren rückständigen Steuererklärungen und laufenden Betriebsprüfungen zu übernehmen, hätte eine frühere Kündigung durch den Beklagten nach dem eigenen Vortrag des Klägers gerade eine Pflichtverletzung i. S. d. § 627 Abs. 2 BGB begründet.
- „vorläufige“ Steuererklärungen mit den Daten aus einem Bankprogramm zu erstellen, weil das keiner (geschuldeten) ordnungsgemäßen Steuererklärung entsprochen hätte.

III. Hinweise für die Praxis:

Der Steuerberater ist allerdings dazu verpflichtet, den Mandanten darauf hinzuweisen, wenn und soweit er nicht (mehr) in der Lage ist, das betreffende Mandat ordnungsgemäß zu erfüllen. Ein solcher Hinweis konnte dem Schriftverkehr mit dem Mandanten entnommen werden. Dazu ist es z. B. erforderlich, dass der Steuerberater den Auftraggeber über eine eventuell beantragte Fristverlängerung so zeitig informiert, dass es ihm möglich ist, die Einhaltung der (geänderten) Abgabefrist zu überwachen und den Auftrag ggf. anderweitig zu vergeben.

C. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuerrecht

1. Zuzahlungen des Arbeitnehmers für den Dienstwagen

Zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen für die private Kfz-Nutzung sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen. Das gilt auch bei Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Kfz (entgegen R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Sätze 2 und 3 LStR).

Streitig war, ob bei Einbeziehung der privaten Pkw-Nutzung die Pauschalierungsgrenze von 450 EUR überschritten wurde.

BFH - Beschluss v. 16.12.2020, VI R 19/18

I. Sachverhalt:

Der Rentner R war bei einer GmbH geringfügig beschäftigt. Geschäftsführer war sein Sohn. Der monatliche Arbeitslohn bestand aus einem Gehalt von 75 EUR (!) und dem (nach der 1 %-Regelung ermittelten) Vorteil von 574 EUR aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens.

Von dem Betrag von 574 EUR zog die GmbH monatlich 200 EUR ab, da R für die Anschaffung des Pkw in 2010 (einmalig) 20.000 EUR für den Nutzungszeitraum von 8 Jahren (96 Monate zu 200 EUR) gezahlt hatte (574 EUR ./. 200 EUR = 374 EUR). Dementsprechend ging die GmbH von einem Brutto-Monatsverdienst von 75 EUR + 374 EUR = 449 aus, so dass die Pauschalierungsgrenze (450 EUR) nicht überschritten war.

Das FA vertrat dagegen die Auffassung, die Zuzahlung sei nicht anteilig auf den Nutzungszeitraum zu verteilen. Die Zuzahlung sei im Zahlungsjahr auf den privaten Nutzungswert bis auf 0 EUR anzurechnen (574 EUR x 12 = 6.876 EUR). Der verbleibende Betrag sei sodann entsprechend in den Folgejahren anzurechnen. Damit sei die Minderung des privaten Nutzungsanteils bereits in 2010 bis 2012 ausgeschöpft, so dass ab 2013 der geldwerte Vorteil mit jährlich 6.876 EUR anzusetzen sei. Für das Streitjahr 2015 sei folglich ein Arbeitslohn von 75 x 12 = 900 EUR + 6.876 EUR = 7.776 EUR anzusetzen, so dass mit dem Monatsbetrag von 648 EUR die Pauschalierungsgrenze überschritten sei. Das FA veranlagte dementsprechend den R für 2015 ausgehend von einem Bruttoarbeitslohn von 7.776 EUR (abzüglich eines Werbungskosten-Pauschbetrags von 1.000 EUR).

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage des R statt. Die vereinbarte Verteilung der Zuzahlung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Kfz sei anzuerkennen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH folgt dem FG und wies die Revision des FA zurück. Die Pauschalierungsgrenze ist nicht überschritten. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn bleibt damit bei der Veranlagung des R außer Ansatz (§ 40 Abs. 3 EStG).

Minderung des geldwerten Vorteils

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten (und zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) ein Nutzungsentgelt, mindert dies den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Das Gleiche gilt, wenn der Arbeitnehmer einzelne Kosten des Pkw trägt (BFH v. 30.11.2016, VI R 2/15, BStBl II 2017, 1014, BFH v. 30.11.2ß16, VI R 49/14, BStBl II 2017, 1011) oder einen Teil der Anschaffungskosten übernimmt.

Einmalzahlungen, die der Arbeitnehmer für die Privatnutzung vereinbarungsgemäß zeitraumbezogen leistet, sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und monatlich vorteilsmindernd zu berücksichtigen. Das gilt – entgegen R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 (jetzt) Sätze 2 und 3 LStR und BMF v. 4.4.2018, IV C 5-S 2334/18/10001 (BStBl I 2018, 592, Rz 61) auch bei entsprechenden Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz.

Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Zahlungsweise und die sachliche (für Kraftstoff, Versicherung, Wartung usw.) oder die zeitliche Aufteilung sind anzuerkennen, sofern sie ernstlich gewollt sind und den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht widersprechen.

Hiervon ausgehend ist die zwischen R und der GmbH vertraglich vereinbarte Verteilung der Zuzahlung zu den Anschaffungskosten der Besteuerung zugrunde zu legen. Die gleichmäßige Aufteilung der Einmalzahlung auf den vereinbarten Zeitraum von 96 Monaten stellt eine nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten mögliche Gestaltung dar. Durch sie wird die Zuzahlung gleichmäßig auf die von den Vertragsparteien zugrunde gelegte voraussichtliche Dauer der Kfz-Überlassung verteilt. Die zeitliche Aufteilung erscheint weder willkürlich noch widerspricht sie den wirtschaftlichen Verhältnissen.

Die zwischen R und der GmbH getroffene Gestaltung ist auch nicht rechtsmissbräuchlich. Die gleichmäßige Verteilung der Zuzahlung auf 96 Monate führt dazu, dass der Arbeitslohn des R pauschal besteuert werden kann. Die Pauschalierungsgrenze ist eingehalten. Die von R und der GmbH gewählte Möglichkeit wird vom Gesetzgeber ausdrücklich eingeräumt. Die Ausübung eines gesetzlich zugelassenen Wahlrechts stellt keine unangemessene Gestaltung dar.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung verdeutlicht, dass über eine Verteilung der Zuzahlung die Pauschalierungsgrenze eingehalten werden kann. Das setzt allerdings eine der Fremdüblichkeit entsprechende ernsthafte und klare Vereinbarung voraus. Fehlt es daran, verbleibt es bei der Zuordnung nach der Verwaltungsregelung, d.h. bei der Anrechnung der Zuzahlung auf den Nutzungswert im Zahlungsjahr und den Folgejahren bis auf 0 EUR, so dass nach verbrauchter Anrechnung keine Minderung des

Nutzungswerts verbleibt. Übersteigt die Zuzahlung den Nutzungsvorteil, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten (BFH v. 30.11.2016, VI R 49/14, BStBl II 2017, 1011).

Zweifel an der Fremdüblichkeit des Arbeitsverhältnisses

Da der Sohn des R Geschäftsführer der GmbH war, könnte eine familienbedingte und damit steuerunerhebliche Unterhaltszahlung an R vorliegen. Der BFH konnte die Frage offen lassen. Denn bei Anerkennung wie bei Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses muss die Gehaltszahlung (Lohn und Kfz-Nutzung) bei der Veranlagung des R als pauschalierter Arbeitslohn außer Ansatz bleiben.

2. Entgeltumwandlung für bAV bei mitarbeitender Ehefrau: der Fremdvergleich ist entscheidend!

In seinem Urteil hat der BFH seine Rechtsprechung zur Gehaltsumwandlung für die betriebliche Altersversorgung im Rahmen von Ehegattenarbeitsverhältnissen konkretisiert. Der BFH hat klargestellt, dass die steuerliche Anerkennung hier maßgeblich davon abhängt, ob die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Im Streitfall ging es um eine Entgeltumwandlung zugunsten einer Unterstützungskassenversorgung für die mitarbeitende Ehefrau.

BFH vom 28.10.20 (X R 32/18)

I. Sachverhalt

Die Ehefrau war seit dem Jahr 2005 im Betrieb ihres Mannes angestellt. Der monatliche Bruttolohn betrug 3.146 EUR. Noch in 2005 führten die Eheleute ein Zeitwertkonto-Modell ein, in das die Ehefrau monatlich den Großteil ihres Gehalts (2.050 EUR) einzahlte. Im Jahr 2006 wurde das Gehalt der Ehefrau auf 4.146 EUR erhöht. Aufgrund von rechtlichen Zweifeln an der Zulässigkeit des Modells wurde die Altersversorgung auf eine Unterstützungskassenversorgung umgestellt, die Ansprüche auf Altersrente sowie auf Hinterbliebenenversorgung im Umfang der hierzu von der Unterstützungskasse abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung vorsah. Im Falle des Todes der Ehefrau sollten ausschließlich ihre Kinder bezüglich der Hinterbliebenenleistung berechtigt sein, dies jedoch nur, solange sie die einkommensteuerlichen Kindergeldvoraussetzungen erfüllten. Durch Entgeltumwandlung zahlte die Ehefrau monatlich 1.830 EUR als Beitrag in die Unterstützungskasse ein.

Laut FA hielten die Regelungen jedoch einem Fremdvergleich nicht stand. Das FA sah lediglich einen Betrag von 110 EUR pro Monat als angemessen und damit gemäß § 4d Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. c EStG als steuerlich abziehbar an. Gegen die entsprechenden Steuerbescheide (ESt- und GewSt-Messbescheid) legten die Eheleute Klage ein, jedoch ohne Erfolg. Die einfache Begründung: Die Altersversorgung der Ehefrau betrage mit 63.000 EUR rund das 2,5-Fache ihres Arbeitseinkommens. Die Vereinbarung entspreche damit in keinster Weise dem unter Dritten Üblichen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat die Revision der Eheleute als begründet angesehen und das Urteil des FG Baden-Württemberg aufgehoben. Das FG habe die besonderen Maßstäbe, die bei der Fremdvergleichsprüfung von Entgeltumwandlungen zu beachten seien, fehlerhaft beurteilt. Der BFH hat die Sache zur erneuten Entscheidung an das FG Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Der BFH hat der Vorinstanz dabei einige Prinzipien mit auf den Weg gegeben, die bei der steuerlichen Anerkennung der Entgeltumwandlung für eine Unterstützungskassenversorgung bei Ehegatten-Arbeitsverhältnissen zu berücksichtigen sind:

1. Werden im Rahmen eines Ehegattenarbeitsverhältnisses Gehaltsansprüche teilweise in Beiträge für eine rückgedeckte U-Kasse umgewandelt, ist die Entgeltumwandlung grds. am Maßstab des Fremdvergleichs zu messen.

2. Für die Fremdvergleichsprüfung bei Entgeltumwandlungen ist das Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen regelmäßig anzunehmender Angemessenheit und nur ausnahmsweise gegebener Unangemessenheit der Umgestaltung der Entlohnung zu beachten.

3. Eine insoweit unangemessene Umgestaltung kommt bei sprunghaften Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung, bei einer „Nur-Pension“ oder bei mit Risiko- und Kostensteigerungen für das Unternehmen verbundenen Zusagen in Betracht (vgl. BFH 7.3.18, I R 89/15, BStBl II 19, 70).

4. Im Fall echter nicht unangemessener Barlohnumwandlungen sind Beiträge für eine rückgedeckte U-Kasse betrieblich veranlasst und ohne Prüfung einer sog. Überversorgung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (vgl. BFH 10.6.08, VIII R 68/06; BStBl II 08, 973).

Der BFH hat vor allem bemängelt, dass das FG dem grundlegenden Gedanken nicht hinreichend Rechnung habe, dass der Arbeitnehmer bei der so finanzierten Altersversorgung wirtschaftlich betrachtet über sein eigenes (künftiges) Vermögen disponiere. Er könne somit grundsätzlich frei entscheiden, in welchem Umfang er sein Bruttogehalt durch Entgeltumwandlung für eine Altersrente zurücklegt und ob er hierbei eine risikoreiche Versicherung wählt.

Der angeführte Gesichtspunkt der Überversorgung im Streitfall spiele nach dem BFH auch keine Rolle, da bei einer echten Barlohnumwandlung feststehe, dass die Alterssicherung durch den Leistungsaustausch im Arbeitsverhältnis verursacht sei und der Grund nicht im Privatbereich der Vertragsparteien liegt. Die Grundsätze zur Überversorgung seien im Fall der echten Barlohnumwandlung daher nicht anwendbar. Ob im vorliegenden Fall evtl. der Ausnahmefall der sprunghaften Gehaltsanhebung im Vorfeld der Entgeltumwandlung greifen könnte, hat das FG nun nochmals zu prüfen.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der vorliegenden Entscheidung verfestigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Entgeltumwandlung im Rahmen von Arbeitsverträgen zwischen nahen Angehörigen.

Er schafft damit für die Praxis mehr Rechtssicherheit.

Der BFH stellt klar, dass bei Entgeltumwandlungen im Rahmen von Ehegattenarbeitsverhältnissen nicht lediglich auf die Intensität der Fremdvergleichsprüfung abzustellen ist.

Dies wäre rechtsfehlerhaft und nicht mit dem der BFH-Rechtsprechung zugrundeliegenden Regel-Ausnahme-Verhältnis in Einklang zu bringen. Es sind solche Umstände entscheidungserheblich und zu beleuchten, die in einem entsprechendem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit der Entgeltumwandlung stehen. Im Übrigen hat das FG jetzt „seine Hausaufgaben zu machen“ und man darf gespannt sein, wie die Folgeentscheidung aussehen wird.

3. Betriebsveranstaltungen: Wie wird der Arbeitslohn berechnet?

Wie wird der Arbeitslohn bei einer Betriebsveranstaltung bewertet? Welches Berechnungsmodell gilt, wenn eingeladene Mitarbeiter an der Veranstaltung gar nicht teilnehmen? Der BFH hat entschieden, dass alle Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen sind, unabhängig davon, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen können. Die Gesamtkosten sind dann gleichmäßig auf die Teilnehmer aufzuteilen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat seine Grundsätze konkretisiert, wie Arbeitslohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung zu ermitteln und zu bewerten ist.

BFH, Urt. v. 29.04.2021 - VI R 31/18

I. Sachverhalt:

Der klagende Arbeitgeber A plante für seine Angestellten die Durchführung eines gemeinsamen Kochkurses als Weihnachtsfeier, zu welcher er alle Betriebsangehörigen einlud. Insgesamt sagten 27 Arbeitnehmer ihre Teilnahme zu. A gab dementsprechend bei der Auftragserteilung an den externen Veranstalter eine Teilnehmeranzahl von 27 Personen an, anhand derer die Veranstaltung kalkuliert wurde.

Tatsächlich nahmen nur 25 Arbeitnehmer an dem Kochkurs teil, ohne dass dies zu einer Verminderung der Veranstaltungskosten führte. Anschließend entstand mit dem Finanzamt (FA) Streit darüber, ob die Kosten, welche auf die beiden angemeldeten, aber nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfielen, Teil der Zuwendungen seien.

Der mit Zustimmung des FA erhobenen Sprungklage gab das Finanzgericht (FG) statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH entschied aber anders.

Bemessungsgrundlage für den Arbeitslohn

In die Bemessungsgrundlage sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon einzubeziehen, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, welche der Arbeitgeber gegenüber Dritten aufwendet.

Hierzu besteht gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 i.V.m. Satz 2 EStG eine eigenständige Bewertungsvorschrift, welche in ihrem Anwendungsbereich die Bewertung gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG verdrängt. Dies dient der Steuervereinfachung durch eine Typisierung. Damit möglicherweise einhergehende lohnsteuerliche Unzuträglichkeiten sind folglich hinzunehmen.

Somit sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers, die der Betriebsveranstaltung direkt zugeordnet werden können, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Leistungen, welche nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen, sind hingegen nicht zu berücksichtigen.

Ebenso sind rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers für den äußeren Rahmen und steuerfreie Leistungen für Reisekosten nicht in die Gesamtkosten einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen.

Zudem ist zu beachten, dass eine Betriebsveranstaltung Elemente einer sonstigen betrieblichen Veranstaltung enthalten kann, die nicht zur Lohnzuwendung führt.

Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sind in die Bemessungsgrundlage alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon einzubeziehen, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten aufwendet.

Einschränkungen oder Ausnahmen hiervon sieht das Gesetz nicht vor. Denn die Vorteilsermittlung anhand der gesamten Aufwendungen des Arbeitgebers soll der Steuervereinfachung dienen und der bisherigen Rechtsprechung des BFH entgegenwirken.

Diese Zwecke würden verfehlt, wenn bei der Anwendung der Neuregelung weiterhin zwischen verschiedenen (Arten von) Aufwendungen unterschieden werden müsste, zumal dem Gesetz keine Kriterien für eine solche Differenzierung entnommen werden können.

Es kommt also für die Einbeziehung von Aufwendungen des Arbeitgebers in die anzusetzenden Gesamtkosten einer Betriebsveranstaltung insbesondere nicht (mehr) darauf an, ob eine betreffende Aufwendung, sofern sie der zu bewertenden Zuwendung (Veranstaltung) direkt zurechenbar ist, ihrerseits zu einem Vorteil des Zuwendungsempfängers führen würde.

Die Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer anlässlich von Betriebsveranstaltungen sind mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers und damit den anteiligen Gesamtkosten der Veranstaltung anzusetzen.

Ausschlaggebend sind die tatsächlich teilnehmenden Personen. Denn nur insoweit ist ein zu bewertender Arbeitslohn zugeflossen und gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5 EStG anzusetzen.

Die Aufteilung der Gesamtkosten auf die angemeldeten bzw. eingeladenen Teilnehmer und die Zurechnung des so ermittelten individuellen Vorteils auf die tatsächlich an der Betriebsveranstaltung teilnehmenden Personen würde im Übrigen dazu führen, dass nicht alle Aufwendungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn angesetzt würden und damit dem dahingehenden Anliegen des Gesetzgebers zuwiderlaufen.

Nicht teilnehmende Arbeitnehmer und Personen, welche beim Arbeitgeber Kosten verursacht haben, mindern den anzusetzenden Wert der Zuwendung daher nicht.

Anwendung dieser Grundsätze auf den Besprechungsfall

Nach diesen Maßstäben ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass die durch die fragliche Betriebsveranstaltung entstandenen Aufwendungen nur auf die teilnehmenden Arbeitnehmer umzulegen sind, so dass A die Gesamtaufwendungen lediglich auf die teilnehmenden 25 Mitarbeiter aufzuteilen und einen weiteren Betrag als Arbeitslohn seiner Mitarbeiter zu versteuern hat.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung die Berechnung des für Betriebsveranstaltungen anfallenden Arbeitslohns weiter konkretisiert: Bei der Bewertung von Arbeits-

lohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind alle mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen - ungeachtet dessen, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen können. Die danach zu berücksichtigenden Aufwendungen (Gesamtkosten) des Arbeitgebers sind zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen.

5. Wie sind Darlehenszinsen aus Gesellschafterdarlehen zu behandeln?

Die Frage, ob ein Darlehensverhältnis zwischen einem Gesellschafter und einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf Grund der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, soweit der darlehensgebende Gesellschafter selbst an der Gesellschaft beteiligt ist, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt. Infolgedessen wurde die Revision zum BFH zugelassen.

FG München 18.3.2021, 10 K 2756/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Ihren Gewinn ermittelt sie durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG. Alleinige Kommanditistin der Klägerin ist Frau F. mit einer Einlage von 30.000 €. Diese lebt in Moskau und ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Komplementär GmbH ist weder am Vermögen noch am Ergebnis der Klägerin beteiligt. Neben der Komplementärin ist auch F. Geschäftsführungsbefugnis eingeräumt worden.

Die Klägerin ist Eigentümerin eines gewerblichen Grundstücks, das sie im Juni 2012 für 2 Mio. € erworben hatte und das seither an verschiedene Mieter vermietet ist. Zur Finanzierung des Erwerbs gewährte F. der Klägerin ein verzinsliches Darlehen von 2.155.000 € mit einer Laufzeit von 15 Jahren. Der Darlehensvertrag sieht eine Verzinsung des Darlehens mit 6% p.a. vom Tag der Auszahlung an vor (Darlehensvertrag). Im Rahmen ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2012 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 32.372 €. Das Finanzamt stellte die Einkünfte für 2012 zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung entsprechend fest. Dabei berücksichtigte es die an F. gezahlten Darlehenszinsen i.H.v. 68.424 € als Sonderbetriebseinnahmen der F. und setzte den laufenden Gewinn der Klägerin dementsprechend niedriger mit -38.551 € an.

Im Anschluss an eine bei der Klägerin für die Jahre 2012 bis 2014 durchgeführte Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu dem Schluss, dass die Klägerin aufgrund ihres Gesellschaftszwecks als vermögensverwaltende Personengesellschaft keine gewerblichen, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele. Die geltend gemachten Darlehenszinsen könnten hingegen auf Ebene der Klägerin nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Gewähre ein Gesellschafter "seiner" vermögensverwaltenden Gesellschaft ein verzinsliches Darlehen, sei der Darlehensvertrag steuerrechtlich insoweit nicht anzuerkennen, als der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sei (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Mit Urteil vom 18.4.2004 (Az.: IX R 83/00) habe der BFH einen Mietvertrag zwischen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft und einem Gesellschafter steuerlich nicht anerkannt, soweit das von der Gesellschaft vermietete Grundstück anteilig nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO dem Gesellschafter zuzurechnen sei. Diese Grundsätze gälten auch für die Darlehensgewährung.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zum BFH zugelassen.

Zutreffend ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht um die an F. gezahlten Darlehenszinsen von 68.424 € zu vermindern sind. Das aus dem Darlehensvertrag resultierende Darlehensverhältnis ist auf Grund der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Besteht ein objektiver Zusammenhang von Schuldzinsen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts und werden die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht, sind diese grundsätzlich als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften zu berücksichtigen. Voraussetzung ist jedoch, dass das Darlehensverhältnis, in dessen Rahmen die Aufwendungen getätigt werden, steuerlich anzuerkennen ist. Dies ist aber aufgrund der anzustellenden Bruchteilsbetrachtung nicht gegeben bei einem Darlehensverhältnis zwischen dem Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft und der Gesellschaft, soweit der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist.

Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aus der Vermietung unbeweglichen Vermögens in Deutschland sind nach deutschem Recht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und unterliegen auch nach dem DBA mit Russland dem deutschen Besteuerungsrecht. Hierzu gehört auch die Frage, ob Darlehenszinsen, die die vermögensverwaltende Personengesellschaft an ihre in Russland ansässige Gesellschafterin bezahlt, als Werbungskosten bei ihren Vermietungseinkünften steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Allerdings ist die Frage, ob ein Darlehensverhältnis zwischen einem Gesellschafter und einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf Grund der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, soweit der darlehensgebende Gesellschafter selbst an der Gesellschaft beteiligt ist, bislang höchstrichterlich nicht geklärt. Infolgedessen wurde die Revision zum BFH zugelassen.

6. Unternehmensnachfolge bei minderjährigen Kindern

Welche Folgen hat der Übergang von Unternehmensanteilen auf minderjährige Kinder? Wann ist von einer Betriebsaufspaltung auszugehen? Nach dem BFH ist für eine personelle Verflechtung auch in einer Betriebskapitalgesellschaft eine Stimmenmehrheit erforderlich. Die Stimmen von Kindern sind jedenfalls dann nicht einem Elternteil zuzurechnen, wenn insoweit eine Ergänzungspflegschaft angeordnet wurde.

Mit Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein Gesellschafter, der über genau 50 % der Stimmen der Betriebskapitalgesellschaft verfügen kann, diese nicht beherrscht.

Die Stimmen seines minderjährigen Kindes, für das im Hinblick auf seine Gesellschafterstellung eine Ergänzungspflegschaft bestellt wurde, sind ihm dabei nicht zuzurechnen.

BFH, Urt. v. 14.04.2021 - X R 5/19

I. Sachverhalt:

Nach dem Tod des Alleingesellschafters der Betriebskapitalgesellschaft gingen dessen Anteile zu 50 % auf seine Ehefrau und zu jeweils 25 % auf seine beiden Kinder über.

Die Ehefrau wurde auf einer Gesellschafterversammlung zur alleinigen Geschäftsführerin der Betriebskapitalgesellschaft gewählt. Aufgrund der Minderjährigkeit eines der beiden Kinder wurde eine Ergänzungspflegerin bestellt, die die Vertretung bei der Gesellschafterversammlung übernahm.

Das Finanzamt (FA) sah jedoch in dieser Fallkonstellation eine Betriebsaufspaltung als gegeben an, da neben der bereits bestehenden sachlichen Verflechtung auch eine personelle Verflechtung mit der GmbH eingetreten sei. Gegen ihren Willen habe sie als Geschäftsführerin aufgrund ihrer elterlichen Vermögenssorge nicht abberufen werden können.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der von den Steuerpflichtigen eingelegten Klage jedoch statt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah die Revision des FA als unbegründet an.

Vorliegen einer Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass einer Betriebsgesellschaft wesentliche Grundlagen für ihren Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und

die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben.

Dieser ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen über die Stimmmehrheit verfügt und so die Entscheidungen der Unternehmer maßgeblich beeinflussen kann.

Eine sachliche Verflechtung liegt zudem vor, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt. Sind beide Voraussetzungen erfüllt, so erzielen gem. H 15.7 Abs. 4 EStH die jeweiligen Gesellschafter aus diesen Unternehmen gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG.

Liegen, wie im Streitfall, jedoch nur 50 % der Stimmen in der Hand eines Gesellschafters, beherrscht er dadurch noch nicht die jeweilige Gesellschaft.

Erst ab einem Anteil von über 50 % kann die Stimmenmehrheit als gegeben angesehen werden. Da bei der Bestellung eines Ergänzungspflegers für minderjährige Kinder die Stimmen nicht mehr den Eltern zuzurechnen sind, sah der BFH im Streitfall die Voraussetzungen für die nötige Stimmenmehrheit nicht als erfüllt an und verneinte die personelle Verflechtung.

III. Hinweise für die Praxis:

Steuerpflichtige sollten bei ihrer Nachfolgeplanung beachten, dass im Fall ihres Todes für die Nachkommen keine Betriebsaufspaltung entsteht, da sich durch die gewerbliche Prägung zum einen die Gewerbesteuerpflicht negativ auswirken kann und zum anderen bei einer Veräußerung oder Entprägung die stillen Reserven realisiert werden müssen.

Wenn Anteile daher auf die minderjährigen Kinder übertragen werden sollten, sollte bereits testamentarisch festgelegt werden, dass eine Ergänzungspflegerin zur Vertretung des Kindes bestellt wird, damit nicht dem Erziehungsberechtigten die Verfügungsmacht über die Anteile zugerechnet wird.

7. Atypisch stille Beteiligung an einer GmbH

Der BFH entschied zu einer atypischen „atypisch stillen Beteiligung“ an einer GmbH.

BFH v. 12.4.2021 – VIII R 46/18, BFH/NV 2021, 1028

I. Hintergrund:

Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG), es sei denn, dass der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist. Hierzu muss er Mitunternehmerinitiative – durch Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen – entfalten können und Mitunternehmerrisiko tragen – durch Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts. Die angesprochenen Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, und ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kann sogar den Ausschluss des stillen Gesellschafters von der Beteiligung am Verlust, den stillen Reserven und dem Geschäftswert kompensieren (so schon BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389).

I. Sachverhalt:

Der Kläger beteiligte sich als stiller Gesellschafter an der A-GmbH. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH war der Vater des Klägers. Die stille Beteiligung belief sich auf 20 % des GmbH-Stammkapitals. Der Kläger war zu 20 % am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt, nicht jedoch an Vermögenssubstanz, Firmenwert u.a. stillen Reserven bei Beendigung der Gesellschaft. Die Geschäftsführung der stillen Gesellschaft oblag allein dem Vater des Klägers. Der Kläger war zugleich leitender Angestellter der GmbH mit Einzelprokura. Die Einnahmen aus der stillen Beteiligung erklärte er bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen und beantragte die Anwendung des Steuersatzes von 25 % gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG. Das Finanzamt brachte den tariflichen ESt-Satz zur Anwendung.

II. Entscheidung des Gerichts:

Der BFH betont erneut, dass das Feststellungsverfahren nach §§ 179 f. AO Bestandteil der Grundordnung des Verfahrensrechts ist, so dass bereits bei Zweifeln oder bei der bloßen Möglichkeit einer Beteiligung mehrerer Steuerpflichtiger an einer Mitunternehmerschaft zwingend das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung durchzuführen ist. Die Zweifel können rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein.

Der BFH schloss eine Mitunternehmerstellung des Klägers nicht aus. Trotz geringer Ausprägung des Mitunternehmerrisikos des Klägers kommt vorliegend eine Mitunternehmerstellung dennoch aufgrund seiner Tätigkeit als leitender Angestellter und Prokurist der GmbH und entsprechend stärkerer Ausprägung seiner Mitun-

ternehmerinitiative in Betracht. Es sind jedoch dazu eine konkrete Einflussmöglichkeit oder umfassende Weisungsrechte erforderlich. Er verwies die Sache an das Finanzgericht zurück, da zunächst ein Feststellungsverfahren gem. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen ist, in dessen Rahmen die Frage der Mitunternehmerstellung zu beurteilen ist.

8. Rendering-Leistungen von Architekten unterliegen nicht der Gewerbesteuer

Architekten, die ausschließlich sogenannte Rendering-Leistungen anbieten, sind freiberuflich und nicht gewerblich tätig, wenn bei den Tätigkeiten ein Gestaltungsspielraum besteht. So lautet eine aktuelle und bereits rechtskräftige Entscheidung.

FG Köln (21.4.21, 9 K 2291/17; PM vom 10.8.21).

I. Sachverhalt

Eine GbR mit zwei Gesellschaftern – beides Diplomingenieure und Architekten – betrieb ein Rendering-Büro und bot Visualisierungs-Dienstleistungen für fremde Architektenentwürfe an. Bei diesem sogenannten Rendering werden Entwurfs-Planungen mithilfe einer Grafik-Software dreidimensional veranschaulicht, damit der Betrachter einen Eindruck von der Wirkung eines Bauwerks bekommt.

Das Finanzamt unterwarf die Einkünfte aus diesen Leistungen der Gewerbesteuer. Bei der Visualisierung fremder Architektenentwürfe stehe die Anwendung technischer Fertigkeiten und die Beherrschung der entsprechenden Grafik-Software im Vordergrund. Die Architekten hätten einen so begrenzten eigenen Gestaltungsspielraum, dass die Tätigkeit im Rahmen einer Gesamtwürdigung nicht mehr dem Berufsbild eines Architekten entspreche und daher als gewerblich anzusehen sei.

Mit dieser Sichtweise wollten sich die Architekten nicht zufriedengeben und klagten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ihre Klage vor dem FG Köln war erfolgreich.

Bei den von der GbR durchgeführten Architekturvisualisierungen handelt es sich um typische Architektentätigkeiten im Bereich der gestalterischen Planung.

Im Streitfall lag eine für eine selbstständige Arbeit ausreichende eigenständige Planungsleistung vor. Die Architekten wurden regelmäßig in einem frühen Entwurfsstadium bei der Entwicklung von Architekturprojekten miteingebunden, in dem sie mithilfe der Visualisierung am Entwurfsprojekt im Dialog mit den originär beauftragten Architekten gestalterisch planend beteiligt waren.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Rendering unterscheidet sich nach Ansicht des FG Köln deutlich von der Tätigkeit eines Modellbauers, der nach einer Entscheidung des BFH (25.10.63, IV 15/69) aus dem Jahr 1963 keine einem Architekten vergleichbare Tätigkeit ausübt. Denn die Beauftragung des Modellbauers erfolgte hier nach Abschluss der Planungsphase, sodass der Schwerpunkt der Tätigkeit auf der Ausführung nach einem vorgegebenen Plan lag.

Eine selbstständige Tätigkeit ist auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass Architekten nur Teilbereiche der Entwurfsplanung abdecken. Vielmehr ist die Tätigkeit in

nur einem Hauptbereich der Architektur ausreichend. Zudem sind Spezialisierungen keine Seltenheit.

9. "Stimmen-Patt" begründet keine Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung liegt nicht vor, wenn der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter in der Betriebskapitalgesellschaft nur über exakt 50 % der Stimmen verfügt. Dabei sind dem Gesellschafter die Stimmen seines ebenfalls beteiligten minderjährigen Kindes jedenfalls dann nicht zuzurechnen, wenn in Bezug auf dessen Gesellschafterstellung eine Ergänzungspflegschaft besteht.

BFH v. 14.4.2021 - X R 5/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin und ihre beiden Kinder waren mit dem Tod des Ehemanns und Vaters Gesellschafter der Betriebs-GmbH geworden. Dieser GmbH hatte die Klägerin bereits seit Jahren ein betrieblich genutztes Grundstück verpachtet.

Nachdem die Klägerin in einer Gesellschafterversammlung, in der eine Ergänzungspflegerin ihren minderjährigen Sohn vertrat, zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden war, sah das Finanzamt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als gegeben an. Es war der Ansicht, die Klägerin könne die GmbH, obwohl sie nur 50 % der Stimmen innehabe, aufgrund ihrer elterlichen Vermögenssorge beherrschen, so dass neben der sachlichen auch die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung vorliege. Die Klägerin erziele daher aus der Grundstücksverpachtung gewerbliche Einkünfte.

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 zutreffend erkannt, dass es trotz der vorliegenden sachlichen Verflechtung an der für das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung notwendigen personellen Verflechtung zwischen der Klägerin und der GmbH fehlt, so dass der streitige Einkommensteueränderungsbescheid, der zu einer höheren Einkommensteuerbelastung der mit der Erbengemeinschaft zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Klägerin geführt hat, aufzuheben ist.

Die Anteile ihres minderjährigen Kindes sind der Klägerin nicht zuzurechnen, da für dieses eine Ergänzungspflegschaft besteht, die auch dessen Gesellschafterrechte umfasst. In einem solchen Fall liegen in der Regel keine gleichgelagerten wirtschaftlichen Interessen vor. Die Beteiligung der Klägerin von exakt 50 % der Stimmen reicht aufgrund der "Patt-Situation" für eine Beherrschung nicht aus.

10. Beherrschungsidentität bei treuhänderischer Bindung der mehrheitlich an einer Besitzgesellschaft beteiligten Kommanditistin

Die Mehrheitsbeteiligung eines einzelnen Gesellschafters oder einer Personengruppe vermittelt diesen grundsätzlich auch bei einer KG die erforderliche Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung und damit die Möglichkeit, in der KG ihren Willen durchzusetzen. Trotz Mehrheitsbeteiligung kann aber aufgrund der Umstände des Einzelfalls eine Beherrschungsidentität zu verneinen sein.

Hat die mehrheitlich an einer Betriebsgesellschaft beteiligte Kommanditistin einer Besitzgesellschaft aufgrund der ihr als Treuhänderin gegenüber Treugebern obliegenden Treuepflicht in der Gesellschafterversammlung der Besitz-KG ihre eigenen Interessen überwiegend den Interessen der Treugeber unterzuordnen, so scheidet die Annahme einer personellen Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung aus.

BFH v. 12.4.2021 - IV R 31/19

I. Sachverhalt:

Gegenstand des Unternehmens der klagenden X-GmbH & Co. KG ist insbesondere der Erwerb, die Errichtung und die Vermietung von Grundstücken sowie die Beteiligung.

Die Kommanditanteile an der Klägerin wurden in den Streitjahren (2008 und 2009) sämtlich von der A-Holding gehalten, wobei diese in den Streitjahren zwischen 38,81 % und 48,43 % der Kommanditanteile auf eigene Rechnung, die übrigen treuhänderisch für andere hielt. Die treuhänderische Beteiligung erfolgte aufgrund eines Emissionsprospekts durch Abschluss eines für sämtliche Treugeber gleichlautenden Treuhandvertrags. Durch diesen war sichergestellt, dass die A-Holding mindestens 25,1 % des Kommanditkapitals auf eigene Rechnung hielt. Im Übrigen waren die Treugeber aufgrund des Gesellschaftsvertrags berechtigt, unmittelbar an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen und ihre mitgliedschaftlichen Rechte dort auszuüben. Gleichermaßen war es ihnen möglich, sich in der Gesellschafterversammlung durch die A-Holding vertreten zu lassen und dieser Weisungen zur Stimmrechtsausübung zu erteilen.

Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin war die B-GmbH, die am Kapital der Klägerin nicht beteiligt war. Alleinige Gesellschafterin der B-GmbH war die A-Holding. Die Geschäftsführung der Klägerin oblag ausschließlich der Komplementärin (B-GmbH). Sie war von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Die Geschäftsführung erstreckte sich auf alle Rechtsgeschäfte, die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks erforderlich sind, insbesondere die bereits im Investitionsplan genannten. Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgingen, bedurften der Zustimmung der Gesellschafterversammlung, es sei denn, ihre unverzügliche Ergreifung war für die Belange der Gesellschaft erforderlich. Die Zustimmung zu Geschäften, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgingen, bedurfte regelmäßig der einfachen Mehrheit, in besonderen Fällen einer qualifizierten Mehrheit von 75 % der anwesenden bzw. vertretenen Stimmen. Zu den Geschäften i.S.d. Gesellschaftsvertrags zählten insbe-

sondere der Erwerb, die Veräußerung und Belastung von Grundstücken, soweit dies nicht im Investitionsplan vorgesehen war, die Vermietung und Verpachtung der Objekte, soweit es sich nicht um die Vermietung gemäß der Zweckbestimmung im Emissionsprospekt handelte, sowie die Kündigung von Gebäude- und Grundstücksmietverträgen. Zwischen der Geschäftsführung der A-Holding und der B-GmbH bestand weitgehende Personenidentität.

Vermittelt durch eine hundertprozentige Beteiligung an der H-GmbH hielt die A-Holding zudem sämtliche Aktien an der X-AG, die wiederum alleinige Kommanditistin der M-GmbH & Co. KG (M-KG) war. Zwischen der A-Holding und der H-GmbH sowie zwischen der H-GmbH und der AG bestanden Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge. Komplementärinnen der M-KG waren die S-GmbH, die Y-GmbH, sowie die V-GmbH, deren sämtliche Geschäftsanteile wiederum von der AG gehalten wurden. Zwischen der AG und der S-GmbH bestand ebenfalls ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Die Klägerin vermietete der M-KG eine Immobilie. Der Mietvertrag vom 3.11.1997 wurde beginnend ab dem 1.1.1998 für die Dauer von 20 Jahren geschlossen. Nach Ablauf dieser Zeit verlängerte sich die Mietdauer automatisch um jeweils fünf Jahre, wenn nicht zuvor eine der Vertragsparteien den Mietvertrag mit einer zwölfmonatigen Frist kündigte. Im Übrigen konnte die Klägerin den Mietvertrag aufgrund Zahlungsrückstands von einer Monatsmiete oder bei allgemeiner Einstellung der Zahlungen durch die Mieterin kündigen. Die anfänglich vereinbarte Miete unterlag einer Indexanpassung auf Anforderung eines Vertragsteils.

In ihren Gewerbesteuererklärungen 2008 und 2009 nahm die Klägerin jeweils die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen i.S.d. § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG in Anspruch. Das Finanzamt folgte dem zunächst in seinen Gewerbesteuermessbescheiden für 2008, ehe es nach einer Außenprüfung die erweiterte Kürzung versagte.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

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

Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass im Streitfall eine Betriebsaufspaltung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegensteht.

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). Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der

Gewerblichkeit überschreitet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen (originär) gewerbliche Einkünfte erzielt.

Vorliegend war die personelle Verflechtung streitig. Für ihr Vorliegen ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personen bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen. Zu den wesentlichen Fragen gehören insbesondere die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge (sachliche Verflechtung), die nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe sollen aufgelöst werden können, die das Besitzunternehmen beherrscht.

Eine personelle Verflechtung kann auch bei fehlender Beteiligungsidentität vorliegen, wenn der Mehrheitsgesellschafter oder die Mehrheits-Personengruppe in beiden Unternehmen ihren geschäftlichen Willen durchsetzen können. Nicht in jedem Fall kann nämlich schon allein aufgrund einer Mehrheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsunternehmen auf eine personelle Verflechtung geschlossen werden. Vielmehr kann trotz einer nominellen Mehrheitsbeteiligung die Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter zu verneinen sein. Deshalb können besondere Umstände des Einzelfalls auch bei einer Mehrheitsbeteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen die Prüfung erfordern, ob diese Umstände der Durchsetzung eines einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens in beiden Unternehmen und damit einer personellen Verflechtung entgegenstehen. Eine solche Situation kann u.a. bei einem treuhänderischen Halten der Beteiligung gegeben sein. So gebietet es die dem Treuhänder gegenüber dem Treugeber obliegende Treuepflicht, dass er in der Gesellschafterversammlung seine eigenen Interessen den Interessen des Treugebers unterordnet.

Nach diesen Maßstäben liegt hier keine personelle Verflechtung vor. Die Annahme einer personellen Verflechtung scheitert bereits daran, dass die A-Holding in den Streitjahren nicht in der Lage war, ihren Willen in der Klägerin durchzusetzen. Denn die aus gesellschaftsrechtlicher Sicht mehrheitlich an der Klägerin beteiligte A-Holding konnte nach Maßgabe der im Streitfall getroffenen Regelungen im Emissionsprospekt, in den Treuhandverträgen und im Gesellschaftsvertrag der Klägerin in den wesentlichen Fragen, insbesondere in Bezug auf den hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage "Grundstück" bestehenden Nutzungsüberlassungsvertrag, bei der Klägerin als Besitzunternehmen nicht ihren Willen durchsetzen. Insbesondere die Kündigung von Gebäude- und Grundstücksmietverträgen war nach dem Gesellschaftsvertrag mit einfacher Mehrheit der in der Gesellschafterversammlung anwesenden und/oder vertretenen Stimmen zustimmungspflichtig. Dabei konnte die A-Holding jedoch nach dem Gesellschaftsvertrag über keine eigene Stimmenmehrheit verfügen, sondern allenfalls gemeinsam mit den Stimmen der Treugeber.

Selbst wenn bzw. soweit die A-Holding die zur eigenen Teilnahme an der Gesellschafterversammlung berechtigten Treugeber dort vertreten hätte, hätte sie deren Weisungen zur Stimmrechtsausübung folgen müssen. Deshalb hätte der Mietvertrag mit der M-KG als rechtliche Grundlage des die sachliche Verflechtung begründenden Nutzungsverhältnisses auch gegen den Willen der A-Holding aufgelöst werden können. Weil vorliegend eine Betriebsaufspaltung zu verneinen war, liegen

die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung vor, weshalb die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide zu ändern waren.

11. Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns bei § 23 EStG

Wird eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn auch insoweit gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes häusliches Arbeitszimmer entfällt (entgegen BMF v. 5.10.2000 – IV C 3 - S 2256 - 263/00)

BFH v. 1.3.2021 – IX R 27/19

I. Sachverhalt:

Im Streitfall ging es um die Veräußerung einer Eigentumswohnung innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 EStG. Da die Wohnung von der Steuerpflichtigen während der gesamten Haltezeit zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, entfiel die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Streitig war jedoch, ob dies auch für das häusliche Arbeitszimmer gilt, das die Steuerpflichtige als Lehrerin zu beruflichen Zwecken nutzte. Das FA sah in der Nutzung des Arbeitszimmers keine Nutzung zu Wohnzwecken und setzte daher einen hierauf entfallenden Veräußerungsgewinn an.

Das FG gab der von der Steuerpflichtigen erhobenen Klage statt (FG Baden-Württemberg vom 23.7.2019 – 5 K 338/19, EFG 2020, 46) und setzte den Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG mit 0 € an.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die vom FA eingelegte Revision hat der IX. Senat des BFH zurückgewiesen und die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt.

„Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG...: Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Erfasst sind daher auch

- Zweitwohnungen,
- nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und
- Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden.

Ist deren Nutzung auf Dauer angelegt, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige noch eine (oder mehrere) weitere Wohnung(en) hat und wie oft er sich darin aufhält.

... umfasst auch häusliches Arbeitszimmer:

Nach diesen Grundsätzen liegt eine „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auch hinsichtlich eines in der – im Übrigen selbst bewohnten – Eigentumswohnung befindlichen häuslichen Arbeitszimmers vor.

Denn weder der Wortlaut des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG noch die Gesetzesbegründung und der Gesetzeszweck bieten einen Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber ein häusliches Arbeitszimmer von der Begünstigung ausnehmen wollte.

III. Hinweise für die Praxis:

Gesetzesauslegung durch den BFH:

Der BFH stellte heraus, dass das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ nach seinem Grundverständnis einen durch

- eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit,
- die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises

gekennzeichneten Lebenssachverhalt umschreibt.

Häusliches Arbeitszimmer = (zumindest zeitweise) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken: Diese Eigenschaften sind in gewisser Weise auch mit der Betätigung in einem häuslichen Arbeitszimmer verknüpft und sprechen deshalb dafür, dass dieses – zumindest zeitweise – zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Denn eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers ist nicht überprüfbar und daher nicht vollständig auszuschließen.

Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers:

Entsprechend versteht die Rechtsprechung den Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers dahin, dass ein solches bereits dann vorliegt, wenn der jeweilige Raum nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Für ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundenes Arbeitszimmer verbleibt somit schon nach dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Auch bei einer nahezu ausschließlichen Nutzung des in die häusliche Sphäre eingebundenen Arbeitszimmers für betriebliche/berufliche Tätigkeiten kann daher unterstellt werden, dass es im Übrigen – also zu weniger als 10 % – zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Nutzungsumfang unmaßgeblich, da keine Bagatellgrenze:

Der Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers zu eigenen Wohnzwecken ist in diesem Zusammenhang nicht erheblich; denn § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG enthält in Bezug auf dieses Merkmal keine Bagatellgrenze. Dem entsprechend genügt bereits eine geringe Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, um (typisierend) davon auszugehen, dass ein häusliches Arbeitszimmer stets auch zu eigenen Wohnzwecken im Sinne der Norm genutzt wird.

Gesetzeszweck bestätigt den BFH:

Bestätigung findet diese Auslegung durch den BFH im Gesetzeszweck des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Denn wenn der Gesetzgeber die Besteuerung im Fall einer Aufgabe des Wohnsitzes (z.B. wegen eines Arbeitsplatzwechsels) für nicht gerechtfertigt hält, trifft diese Erwägung auf das häusliche Arbeitszimmer als Teil des im Zuge des Wohnsitzwechsels veräußerten Wohneigentums gleichermaßen zu.

Auch insofern liegen eigene Wohnzwecke vor, die allein von fremden Wohnzwecken (wie der Fremdvermietung eines Zimmers in der Wohnung) abzugrenzen sind.

12. Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Abs. 6 S. 5 EStG (jetzt: § 20 Abs. 6 S. 4 EStG)

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 20 Abs. 6 S. 5 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, als Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden dürfen.

BFH v. 17.11.2020 – VIII R 11/18

I. Sachverhalt:

Die Kläger werden für das Streitjahr 2012 zusammen veranlagt. Neben freiberuflichen Einkünften erzielte der Kläger im Streitjahr Kapitalerträge i.H.v. 2.092 € sowie Verluste aus der Veräußerung von Aktien i.H.v. 4.819 €.

Letztere Verluste wurden ihm durch die depotführende Bank gem. § 43a Abs. 3 S. 4 EStG bescheinigt.

Die Klägerin erzielte Kapitalerträge i.H.v. 1.289 €, die keine Gewinne aus der Veräußerung von Aktien umfassten. Die Kapitalerträge hatten vollumfänglich dem Kapitalertragsteuerabzug unterlegen.

Das FA zog im ESt-Bescheid auf Antrag der Kläger nach § 32d Abs. 4 EStG hin den Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 S. 2 EStG) von den Einnahmen ab. Es legte Einkünfte aus Kapitalvermögen des Klägers i.H.v. 1.291 € und der Klägerin i.H.v. 488 € zugrunde und behandelte die Verluste aus der Veräußerung von Aktien gem. § 20 Abs. 6 S. 5 EStG (i.d.F. des Streitjahres 2012) als nicht ausgleichsfähig.

Nach § 2 Abs. 6 S. 1 EStG i.V.m. § 32d Abs. 3 und Abs. 4 EStG betrug die Steuer 445 €. Der verbleibende Verlustvortrag zur ESt für die Einkünfte aus Kapitalvermögen (Veräußerung von Aktien) wurde zum 31.12.2012 mit 4.819 € gesondert festgestellt.

Die Kläger beantragten im Einspruchsverfahren einen Ausgleich ihrer Kapitalerträge mit den Verlusten aus der Veräußerung von Aktien des Klägers. Das FG hatte die Klage als unbegründet abgewiesen (Schl.-Holst. FG v. 28.2.2018 – 5 K 69/15, EFG 2018, 948). Die Revision hatte das FG nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der VIII. Senat des BFH hat das Revisionsverfahren gem. Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 1 BVerfGG ausgesetzt, um eine Entscheidung des BVerfG über die verfassungsrechtliche Würdigung des § 20 Abs. 6 S. 5 EStG einzuholen (Az. des BVerfG: 2 BvL 3/21).

Nach Überzeugung des VIII. Senats des BFH verstößt die Regelung insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, als Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen

aus der Veräußerung von Aktien und nicht mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden dürfen.

III. Hinweise für die Praxis:

Seit dem Streitjahr 2012 ist die Regelung des § 20 Abs. 6 EStG weiteren deutlichen Veränderungen unterworfen worden. Durch das „Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ (BGBl. I 2019, 2875) wurde § 20 Abs. 6 EStG (noch) weiter schedulisiert.

Insbesondere durch die Einführung absoluter Höchstgrenzen zum Ausgleich dieser neu schedulisierten Verluste von 10.000 € pro Jahr hatte die Gesetzgebung insoweit „Neuland“ betreten.

Zuletzt wurde dieser Betrag bereits vor der erstmaligen Anwendbarkeit im JStG 2020 auf 20.000 € pro Jahr angehoben. Die vom BFH angeführte Gefahr „einer weitgehenden Nichtverrechenbarkeit, wenn nach der Realisation eines Aktienveräußerungsverlusts keine gleichartigen Gewinne nachfolgen“ (Rz. 47 des besprochenen Beschlusses), besteht bei derartigen Beträgen in noch umfassenderem Maße.

Veranlagungsoption nach § 32d Abs. 4 EStG:

Betroffene Steuerpflichtige können durch den Antrag zur „Wahlveranlagung zum Abgeltungsteuersatz“ nach § 32d Abs. 4 EStG eine Einbeziehung der Einkünfte unter der Kapitalertragsteuer in den ESt-Bescheid erreichen (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG).

Dann können verfassungsrechtliche Bedenken im Einspruchsverfahren geltend gemacht werden.

Wichtige Abgrenzung zwischen Veräußerungs- und Ausbuchungsverlusten

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung ab dem VZ 2020 in § 20 Abs. 6 S. 6 EStG eine neue Verlustausgleichsbeschränkung aufgenommen. Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganz oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser WG i. S. d. § 20 Abs. 1 EStG, aus der Übertragung wertloser WG auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von WG i. S. d. § 20 Abs. 1 EStG dürfen seit dem VZ 2020 nur mit bis zu 20.000 EUR mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Doch die Regelung hat ihre Tücken und ist verfassungsrechtlich strittig.

Der Gesetzgeber musste handeln

Die Neuregelung stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf die mittlerweile amtlich veröffentlichte BFH-Rechtsprechung vom 24.10.17 (VIII R 13/15, BStBl II 20, 831) und die Folgeentscheidung (BFH 27.10.20, IX R 5/20) zur Verlustberücksichtigung beim Ausfall von Privatdarlehen dar. Zuvor ging die Finanzverwaltung davon aus, dass ein Forderungsausfall steuerlich unbeachtlich sei. Hieran hat sie nicht mehr festgehalten.

§ 20 Abs. 6 S. 6 EStG ist auf Verluste anzuwenden, die nach dem 31.12.19 entstehen (§ 52 Abs. 28 S. 26 EStG). Entsteht der Verlust vor dem 1.1.20, kommt diese Regelung nicht zur Anwendung. Im Einzelfall ist zu untersuchen, wann der Verlust tatsächlich steuerlich entstanden ist (Ermittlung des Verlustrealisierungszeitpunkts).

Strittig war lange Zeit, ob die ab dem VZ 2020 geltende Verlustverrechnungsregelung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG auch bei **Ausbuchung wertloser Aktien** anzuwenden oder ob hierfür die Verlustverrechnungsregelung nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG vorrangig ist. Zunächst beabsichtigte die Finanzverwaltung, die Ausbuchung wertloser Aktien in den ohnehin verfassungsrechtlich zweifelhaften Verlustverrechnungskreis nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG einzubeziehen. Danach sind Aktienverluste nur mit Aktiengewinnen verrechenbar.

Gesetzesauslegung seitens des BMF

Mit dem BMF-Schreiben vom 3.6.21 (BStBl I 723, Rz. 118) hat die Finanzverwaltung eine andere als die zunächst beabsichtigte Gesetzesauslegung vorgenommen.

Danach ist für die Ausbuchung wertloser Aktien § 20 Abs. 6 S. 6 EStG anzuwenden. Verluste aus der Ausbuchung wertloser Aktien sind zwar mit allen Kapitalerträgen i. S. d. § 20 EStG verrechenbar, allerdings begrenzt auf 20.000 EUR.

Übersicht Aktienverluste

Veräußerungsverluste	**Ausbuchungsverluste**
Verlustrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG	Verlustrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG
Verrechnung nur mit Aktiengewinnen	Verrechnung mit den Einkünften aus Kapitalvermögen
Verrechnung ohne Höchstbetrag	Verrechnung mit Höchstbetrag (20.000 EUR) im Verlustentstehungsjahr und Verlustvortrag ins Folgejahr
Berücksichtigung im KapESt-Verfahren (§ 43a Abs. 3 S. 2 EStG)	Keine Berücksichtigung im KapESt-Verfahren (mangels Nennung in § 43a Abs. 3 EStG)

13. Abschreibung: AfA-Bemessungsgrundlage für Wirtschaftsgüter

Von welcher Bemessungsgrundlage können Absetzungen für Abnutzung (AfA) bei Wirtschaftsgütern vorgenommen werden? Welche Folgen hat eine Betriebsaufgabe? Nach dem BFH liegt eine Betriebsaufgabe auch vor, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft diese Prägung verliert. Werden dann Immobilien in Privatvermögen überführt, kann für die Bemessungsgrundlage der gemeine Wert anzusetzen sein.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass für Wirtschaftsgüter, die bei einer Betriebsaufgabe durch Verlust der gewerblichen Prägung einer Personengesellschaft in das Privatvermögen überführt werden, der gemeine Wert als neue AfA-Bemessungsgrundlage dient. Ein Abzug zuvor in Anspruch genommener AfA-Beträge ist nicht vorzunehmen.

BFH, Urt. v. 22.02.2021 - IX R 13/19

I. Sachlage

Die Klägerin war in den Streitjahren zunächst Beteiligte an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, die mehrere Immobilien verwaltete. Nachdem eine GmbH alleinige Komplementärin der GmbH & Co. KG wurde, erzielte die Gesellschaft als gewerblich geprägte Personengesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Klägerin entnahm später die Immobilien aus der GmbH & Co.

KG und setzte die Immobilien mit den Entnahmewerten als Anschaffungskosten an. Die Beteiligten waren sich darüber einig, dass die Buchwerte den Entnahmewerten entsprachen, so dass kein Entnahmegewinn zu versteuern war.

Das Finanzamt beanstandete jedoch in einer Außenprüfung, dass als AfA-Bemessungsgrundlage die Entnahmewerte angesetzt worden sind und nicht die historischen Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter. Von diesen seien zudem die bereits in Anspruch genommenen AfA-Beträge abzuziehen.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klägerin insoweit recht, dass von den historischen Anschaffungskosten zumindest die bereits in Anspruch genommenen AfA-Beträge nicht abzuziehen sind.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Hingegen sah der BFH die Klage als begründet an und hob das Urteil des FG auf.

Entnahmewert als AfA-Bemessungsgrundlage

Wird ein im Betriebsvermögen gehaltenes Grundstück entnommen oder im Rahmen einer Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt, so gilt dies als anschaffungsähnlicher Vorgang. Dementsprechend ist auch der bei der Ermittlung des

Entnahme- oder Aufgabegewinns zugrunde gelegte Wert als neue Anschaffungskosten für die AfA-Ermittlung heranzuziehen.

Dies gilt jedoch nur, wenn der Gewinn bei der Entnahme oder Aufgabe auch entsprechend erfasst worden ist, sowie in Fällen, bei denen z.B. eine Betriebsaufgabe zunächst nicht erkannt wurde und die entsprechende Veranlagung auch nicht mehr geändert werden kann.

Entgegen der Auffassung von Finanzamt (FA) und FG sind im Streitfall jedoch die Wirtschaftsgüter mit den gemeinen Werten erfasst worden. Dass zum Zeitpunkt der gewerblichen Entprägung der Personengesellschaft die gemeinen Werte den Buchwerten entsprachen, steht dem nicht entgegen.

Maßgeblich für die steuerliche Erfassung ist daher nicht das steuerliche Ergebnis, sondern dass ein Aufgabegewinn i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG ermittelt wurde, auch wenn sich dieser für die Grundstücke auf 0 € belief.

III. Hinweise für die Praxis:

Das Urteil des BFH stellt die einheitliche Behandlung bei einer Betriebsaufgabe oder Entnahme von Wirtschaftsgütern sicher. Entgegen der Auffassung des FA ist nicht zwingend ein Entnahme- oder Aufgabegewinn zu versteuern, um die AfA-Bemessungsgrundlage auf den gemeinen Wert anzupassen.

Eine steuerliche Erfassung ist demnach lediglich ausgeschlossen, wenn eine Betriebsaufgabe oder Entnahme in der Vergangenheit versehentlich nicht besteuert wurde.

14. Steuerfolgen von Verträgen: Wann liegt ein entgeltliches Geschäft vor?

Wann liegen entgeltliche Verträge vor? Und wann ist von einer (teilweisen) Schenkung auszugehen? Der BFH hat entschieden, dass im kaufmännischen Geschäftsverkehr zwischen fremden Personen die widerlegbare Vermutung greift, dass ein entgeltliches Geschäft vorliegt. Im Streitfall ging es um Verluste aus der Übertragung von GmbH-Anteilen. Die Grundsätze sind aber auf weitere Fälle übertragbar.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner aktuellen Entscheidung vom 22.02.2021 (IX R 6/20) seine Grundsätze konkretisiert, wann entgeltliche Verträge zwischen fremden Dritten vorliegen.

BFH, Urt. v. 22.02.2021 - IX R 6/20

I. Sachverhalt

Der Kläger K hielt rund 52 % der Anteile an einer GmbH. K, die weiteren Gesellschafter der GmbH und die GmbH schlossen die Gesellschaftervereinbarung, in deren Präambel die Vertragsparteien vermerkten, die GmbH befinde sich in einer Sanierungs- und Umstrukturierungsphase, die nach einem Restrukturierungsplan umgesetzt werden solle.

In Umsetzung des Restrukturierungsplans übertrugen mehrere Gesellschafter (u.a. K) Geschäftsanteile auf die X bzw. auf die Y insofern unentgeltlich, als dass X und Y keinen Kaufpreis schulden. Dieser Verzicht sollte einen Beitrag der übertragenden Gesellschafter zur Restrukturierung der Gesellschaft darstellen.

In der Einkommensteuererklärung erklärte K einen Veräußerungsverlust gem. § 17 EStG aus der Übertragung des Anteils an der GmbH an die X in Höhe der Anschaffungskosten und den Verzicht auf die Forderungen.

Das Finanzamt folgte dem nur teilweise und berücksichtigte einen Veräußerungsverlust unter Ansatz eines Veräußerungspreises von 0 €.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht (FG) waren teilweise erfolgreich, der BFH folgte dem nur zu Teilen.

Voraussetzungen einer Veräußerung i.S.d. § 17 EStG

Eine Veräußerung setzt die Übertragung von Anteilen gegen Entgelt voraus. Entgeltlich ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen, wenn ihr eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht. Unerheblich ist, ob diese Übertragung freiwillig oder unfreiwillig erfolgt und ob ihr ein Rechtsgeschäft oder beispielsweise ein hoheitlicher Eingriff zugrunde liegt.

Das Gegenstück zur entgeltlichen Veräußerung ist die unentgeltliche Übertragung von Anteilen, welche dadurch gekennzeichnet ist, dass der Übertragende dem Empfänger eine freigebige Zuwendung machen will. Letzteres ist bei Verträgen unter fremden Dritten im Allgemeinen nicht anzunehmen, sofern nicht Anhaltspunkte für eine Schenkungsabsicht des übertragenden Vertragspartners bestehen.

Deshalb spricht insoweit eine (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts. Die Vermutung fällt umso stärker aus, je wirtschaftlich werthaltiger der übertragene Gesellschaftsanteil für den Übertragenden und den Empfänger ist.

Ob im Einzelfall unter Anwendung dieser Grundsätze eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung vorliegt, ist grundsätzlich in jedem Einzelfall zu beurteilen.

Anwendung auf den Besprechungsfall

K und der X sind fremde Dritte im kaufmännischen Geschäftsverkehr. Daher ist für den BFH die Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts anzuwenden.

Da die Vermutung nicht widerlegt worden ist und auch keine Anhaltspunkte für eine Schenkungsabsicht des K gegenüber der X nach den Gesamtumständen ersichtlich ist – zumal nach der Gesellschaftervereinbarung die Anteilsübertragung ausdrücklich nicht schenkweise erfolgte –, ist von einem entgeltlichen Geschäft auszugehen.

Es fehlen zudem Hinweise darauf, dass die Beteiligten die Gesellschaftervereinbarung nur zum Schein geschlossen hätten. Damit fehlen jegliche Anzeichen für eine freigebige Zuwendung. Allerdings ist für den BFH die Sache nicht spruchreif.

Denn das FG hat bislang keine Feststellungen getroffen, ob bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts weitere Anschaffungskosten anzusetzen sind, so dass diese Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen sind.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat vordergründig lediglich zu Veräußerungsgewinnen i.S.d. § 17 EStG entschieden. Der festgelegte Grundsatz, dass im kaufmännischen Geschäftsverkehr bei Verträgen zwischen fremden Personen eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts spricht, dürfte jedenfalls auch für Rechtsgeschäfte gem. § 20 Abs. 2 EStG gelten. Denn diese Vorschrift zitiert der BFH in der Entscheidung. Darüber hinaus dürfte dieser Grundsatz aber wohl für alle Einkünfte gelten.

15. Zehn-Jahres-Frist bei sanierungsrechtlicher Genehmigung

Eine "Anschaffung" bzw. "Veräußerung" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegt vor, wenn die übereinstimmenden rechtsgeschäftlichen Verpflichtungserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Zehn-Jahres-Frist bindend abgegeben worden sind (Anschluss an BFH-Urteil v. 10.2.2015, IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487).

BFH, Urteil v. 25.3.2021, IX R 10/20

I. Sachverhalt:

Die Eheleute erwarben in 2002 eine Eigentumswohnung, die sie vermieteten. Sie gaben am 20.12.2002 ein notariell beurkundetes Angebot zum Erwerb ab, das der Veräußerer mit notariell beurkundeter Annahmeerklärung vom 7.1.2003 annahm.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 27.12.2012 (d.h. innerhalb der Zehn-Jahres-Frist) veräußerten die Eheleute die Immobilie. Das Objekt befand sich in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet i.S.v. § 142 BauGB. Die für die Eigentumsumschreibung erforderliche sanierungsrechtliche Genehmigung wurde von der Gemeindebehörde am 5.2.2013 (also nach Ablauf der Frist) erteilt.

Aus der Veräußerung erzielten die Eheleute einen Gewinn (Einnahmenüberschuss) von rund 200.000 EUR, den das FA als sonstige Einkünfte der ESt unterwarf. Die Zehn-Jahres-Frist sei noch nicht abgelaufen gewesen. Als Anschaffungszeitpunkt gelte die Annahme des Angebots am 7.1.2003. Veräußerungszeitpunkt sei der 27.12.2012, da die spätere Genehmigung auf den Zeitpunkt des Kaufvertrags zurückwirke.

Das FG folgte dem FA und wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Im Hinblick auf den Zweck des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Werterhöhungen eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen der ESt zu unterwerfen, kann von einer rechtsgeschäftlichen Anschaffung oder Veräußerung nur gesprochen werden, wenn die Vertragserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind. Mit den beiderseitigen übereinstimmenden Willenserklärungen wird der Vertragsschluss für die Vertragspartner zivilrechtlich bindend. Damit sind, dem Zweck des § 23 EStG entsprechend, die Voraussetzungen für die Realisierung der Wertsteigerung eingetreten (BFH v. 10.2.2015, IX R 23/13, BStBl II 2015, 487 Rz 21 und 24).

Nach § 144 BauGB gilt ein umfassender Genehmigungsvorbehalt für rechtsgeschäftliche Grundstücksübertragungsgeschäfte in Sanierungsgebieten. Das Fehlen der Genehmigung macht sowohl das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft als auch das dingliche Verfügungsgeschäft schwebend unwirksam. Gleichwohl sind die Vertragsparteien damit an ihre Willenserklärungen gebunden. Es bestehen lediglich noch keine Erfüllungsansprüche. Mit der Erteilung der Genehmigung wird

das Rechtsgeschäft sodann rückwirkend wirksam. Die Bindungswirkung eines innerhalb der Haltefrist abgeschlossenen, wegen Fehlens der Genehmigung (noch) schwebend unwirksamen Vertrags reicht jedoch aus, um die Rechtsfolgen eines privaten Veräußerungsgeschäfts eintreten zu lassen. Kann sich vor Erteilung der Genehmigung keine Partei mehr einseitig vom Vertrag lösen, sind bereits die Voraussetzungen für ein Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäft innerhalb der Zehn-Jahres-Frist erfüllt. Die ausstehende Genehmigung, auf die die Vertragsbeteiligten keinen Einfluss haben, hat auf die von den Beteiligten gewollte Bindung keinen Einfluss.

Hiervon ausgehend lag am 27.12.2012, und damit innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist, ein beiderseits bindender obligatorischer Vertragsschluss vor. Das Vorliegen der sanierungsrechtlichen Genehmigung war nach dem Vertrag lediglich maßgeblich für die Fälligkeit des Kaufpreises und hatte keine konstitutive Bedeutung für den Vertragsschluss.

Da somit trotz des Genehmigungsvorbehalts mit den übereinstimmenden Willenserklärungen innerhalb der Haltefrist für die Beteiligten eine beiderseitige Bindung eingetreten war und der Inhalt des Vertrags feststand sowie die zur Eigentumsübertragung erforderlichen Erklärungen abgegeben waren und es somit den Vertragsparteien nicht mehr möglich war, sich bis zur Erteilung der Genehmigung von dem Vertrag zu lösen, sind die Voraussetzungen für eine Realisierung der in dem Objekt liegenden Wertsteigerung verbindlich eingetreten. Dass die Erteilung der Genehmigung außerhalb der Veräußerungsfrist lag, ist damit unerheblich. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Genehmigung steuerlich auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurückwirkt. Denn die bindende Veräußerung lag danach am 27.12.2012 und damit innerhalb der maßgeblichen Zehn-Jahres-Frist vor.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Besteuerung erfordert eine beiderseitige Bindung innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums. Wann die Genehmigung erteilt wird, ist unerheblich. Anders liegt der Fall einer nur einseitigen Bindung, z.B. durch ein einseitiges Angebot oder den Vorbehalt einer Partei, sich – unabhängig von der Erteilung der Genehmigung - jederzeit einseitig vom Vertrag zu lösen. Dann können die Beteiligten (noch) nicht sicher von der Realisierung des Grundstückswerts ausgehen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Bildung von aktiven RAP auch in Fällen geringer Bedeutung

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden. Weder dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz lässt sich eine Einschränkung der Pflicht zur Bildung auf wesentliche Fälle entnehmen.

Zu entscheiden war, ob auch für unwesentliche Beträge eine Pflicht zur Bildung eines aktiven RAP besteht.

BFH, Urteil v. 16.3.2021, X R 34/19

I. Sachverhalt:

X ist Flaschnermeister. Er ermittelt seine Gewinne durch Betriebsvermögensvergleich. Nach einer Außenprüfung erhöhte das FA u.a. die aktiven RAP. X hatte für verschiedene vorausgezahlte zeitraumbezogene Aufwendungen keine aktiven RAP gebildet. Es handelt sich um Versicherungsbeiträge, Aufwendungen für Werbeanzeigen und KraftSt-Zahlungen, insgesamt rund 20 Positionen im Bereich zwischen 12 EUR und 400 EUR und Jahresbeträge insgesamt zwischen rund 1.300 EUR und 1.500 EUR).

Das FG gab der Klage statt. Wegen der geringen Bedeutung müssten keine RAP gebildet werden. Für die Frage, wann ein Fall von geringer Bedeutung vorliegt, orientierte sich das FG an der 410 EUR-Grenze des in den Streitjahren 2015 bis 2017 geltenden § 6 Abs. 2 EStG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH widerspricht dem FG. Weder aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit noch aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgt das Recht, in Fällen von geringer Bedeutung auf eine periodengerechte Gewinnermittlung zu verzichten.

§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG statuiert für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, ein abschließendes Aktivierungsgebot (BFH v. 18.3.2020, X R 20/09, BFH/NV 2020, 1796, Rz 29). Schon nach dem Gesetzeswortlaut hat der Steuerpflichtige insoweit kein Wahlrecht. Da es dem Sinn und Zweck der Gewinnermittlung entspricht, den vollen Gewinn zu erfassen, kann es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, sich durch Nichtaktivierung von Wirtschaftsgütern, die handelsrechtlich aktiviert werden dürfen, ärmer zu machen, als er ist. Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht ständen auch nicht im Einklang mit dem Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung (BFH v. 3.2.1969, GrS 2/68, BStBl II 1969, 291).

Das Wesentlichkeitsprinzip ist auch im Steuerrecht anerkannt (BFH v. 20.6.2000, VIII R 32/98, BStBl II 2001, 636). Das HGB verzichtet in bestimmten Fällen auf den Ausweis unwesentlicher Positionen (z.B. bei der Bildung von Durchschnittswerten). Auch das EStG zeigt, z.B. bei der Sofortabsetzung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 EStG), dass ein periodengerechter Ausweis entbehrlich sein kann. Für ein Wahlrecht im Rahmen des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG hätte es aber einer gesetzlichen Regelung bedurft. Der Gedanke des § 6 Abs. 2 EStG kann nicht auf die Bildung von RAP übertragen werden. Zum einen sind diese nicht als Wirtschaftsgut zu qualifizieren. Zum anderen wird mit der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (neben der Vereinfachung) auch der weitere Zweck der Verbesserung der Selbstfinanzierung der Unternehmen verfolgt. Dieser Förderzweck des § 6 Abs. 2 EStG wurde vom Gesetzgeber in § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht aufgenommen. Im Übrigen ist eine analoge Anwendung mangels einer Regelungslücke ausgeschlossen.

Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit müssen Mittel und Zweck in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Dies ist z.B. nicht gewahrt, wenn eine Tätigkeit von ganz untergeordneter Bedeutung, die kaum in Erscheinung tritt, eine wesentlich bedeutsamere Tätigkeit in eine gewerbliche nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG umqualifizieren würde (BFH v. 27.8.2014, VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002). Durch den Ansatz eines RAP kann jedoch – auch in Fällen mit geringfügigen Beträgen – eine solche unverhältnismäßige Folge nicht eintreten. Denn der Ansatz bewirkt lediglich, dass sich der Gewinn in genau der Größenordnung des gebildeten Postens erhöht. Weitergehende Folgen sind nicht ersichtlich.

Im Übrigen steht der Aufwand bei der Rechnungsabgrenzung in Fällen von geringer Bedeutung nicht außer Verhältnis zur Verbesserung des Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. Für die (zeitraumbezogene) Berechnung der Höhe der RAP nach den Verhältnissen der noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Leistung sind keine Schwierigkeiten ersichtlich. Stehen die Werte der RAP eindeutig fest, sind sie auch in die Bilanz aufzunehmen, selbst wenn sie einen verhältnismäßig geringen Betrag aufweisen. Außerdem kann es bei einer Vielzahl nicht berücksichtigter, geringfügiger aktiver RAP durchaus insgesamt zu einer bedeutenden Verzerrung der Vermögens- und Ertragslage kommen.

In dem Kostenbeschluss v. 18.3.2020, X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796, hatte der BFH das Wahlrecht in Bezug auf aktive RAP noch bejaht. Daran hält der BFH nicht mehr fest. Eine Vorlage an den Großen Senat ist nicht erforderlich, da der entscheidende X. Senat nicht von der Entscheidung eines anderen Senats oder des Großen Senats abweicht (§ 11 Abs. 2 FGO). In dem Urteil v. 3.9.2015, VI R 27/14, BStBl II 2016, 174, war die Frage nicht entscheidungserheblich und für ältere Urteile (vor Inkrafttreten der FGO) besteht keine Vorlagepflicht an den Großen Senat.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung dürfte in der Praxis keine allzu großen Auswirkungen haben. Zwar werden für die vielen regelmäßig jährlich anfallenden und im Voraus zu zahlenden Kosten, die in Teilbeträgen auf das Folgejahr entfallen (KraftSt, Versicherungsbeiträge, Abonnements, Gebühren, Beiträge), aus Vereinfachungsgründen bei geringen Beträgen keine aktiven RAP gebildet. Wegen der gegenläufigen Auswir-

kung dürfte es aber eher selten sein, dass die Außenprüfung diese Fälle in vollem Umfang aufgreift, es sei denn, es handelt sich um insgesamt höhere Beträge mit erheblicher Gewinnauswirkung.

III. Körperschaftsteuer

1. Regelungen des häuslichen Arbeitsszimmer auch bei GmbH-Nutzung ?

Sind die Regelungen über das häusliche Arbeitszimmer auf die Besteuerung einer GmbH, die Räume in der Wohnung des Gesellschafters zur betrieblichen Nutzung anmietet, anwendbar?

FG München Urteil v. 19.4.2021, 7 K 1162/19

I. Hintergrund:

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung dürfen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 EUR begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Gilt diese Abzugsbeschränkung auch für die Besteuerung einer GmbH?

II. Sachverhalt:

Gesellschafter vermietet ein Arbeitszimmer an seine GmbH

In diesem Fall vermietete der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in einer von ihm angemieteten Wohnung in K an seine GmbH zwei Büroräume mit ca. 35 m² für einen monatlichen Mietpreis von 352,79 EUR.

Nach Auffassung des Finanzamts wurde das Mietverhältnis nicht wie unter fremden Dritten ausgestaltet und auch nie als solches tatsächlich durchgeführt. Es sei im schriftlichen Mietvertrag weder eine Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räume noch eine Abrede über die Zahlung der Mietnebenkosten getroffen worden. Bei den gemieteten Räumen handle es sich um eine Wohnung und nicht um Büroräume.

Das Finanzamt behandelte die Mietzahlungen von jährlich 4.233 EUR bei der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

FG München: Keine verdeckte Gewinnausschüttung

Das FG München gab der Klage der GmbH statt. Den Anforderungen an den formellen Fremdvergleich bei einem Mietvertrag zwischen Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter wird Genüge getan, wenn im schriftlichen Mietvertrag Mietobjekt, Mietpreis, Mietbeginn niedergelegt sind und unzweideutig feststeht, auf welche Räume sich der Mietvertrag bezieht. Die Vereinbarung einer Brut-

tomiete ohne Abrechnung der Betriebskosten ist kein ausreichender Grund für die Annahme einer vGA, da sie bei Untermietverhältnissen nicht unüblich ist.

"Arbeitszimmer-Regelung" ist auf die GmbH nicht anwendbar

Das FG hat des Weiteren entschieden, dass die Regelungen über das häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auf die Besteuerung einer GmbH, die Räume in der Wohnung des Gesellschafters zur betrieblichen Nutzung anmietet, nicht anwendbar sind.

2. Steuerliches Einlagekonto und vGA

Wird eine sich aus dem Einlagekonto zu finanzierende vGA nachträglich festgestellt, ist die gesetzliche Fiktion des § 27 Abs. 5 S. 2 KStG anwendbar mit der Folge, dass eine insoweit zu niedrig festgestellte Minderung des steuerlichen Einlagekontos nicht mehr korrigiert werden darf.

BFH v. 19.1.2021 – I B 3/20

I. Sachverhalt:

Alleingesellschafterin der K-GmbH war eine kommunale Gebietskörperschaft. Bei der K-GmbH wurde nach einer Außenprüfung für 2012 eine vGA bestandskräftig fest- festgestellt GmbH-StB 2021, 235gestellt – und zwar aufgrund der Hinnahme von Verlusten aus dauerdefizitärer Tätigkeit. Aufgrund der Außenprüfung änderte das FA den Feststellungsbescheid für das steuerliche Einlagekonto der K-GmbH auf den 31.12.2012, berücksichtigte dabei aber nicht die vGA wegen der dauerdefizitären Tätigkeit.

Die K-GmbH legte gegen den geänderten Feststellungsbescheid – unter Vorlage einer korrigierten Steuerbescheinigung – Einspruch ein mit dem Ziel, dass in dem Feststellungsbescheid ein entsprechend gemindertes Einlagekonto festgestellt wird.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren eingelegte Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg (FG Nds. v. 4.12.2019 – 10 K 214/18), wobei das FG die Revision nicht zuließ.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) der K-GmbH wurde vom I. Senat des BFH als unbegründet zurückgewiesen. Entscheidend war, dass aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung in § 27 Abs. 5 S. 1-3 KStG die erst nachträglich festgestellte vGA im Feststellungsbescheid für das steuerliche Einlagekonto nicht berücksichtigt werden durfte – und damit die für die NZB relevanten Fragestellungen nicht klärungsbedürftig waren.

III. Hinweise für die Praxis:

Erbringt eine Kapitalgesellschaft Leistungen, die nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG ihr steuerliches Einlagekonto mindern, hat sie ihren Gesellschaftern eine Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 S. 1 KStG zu erteilen.

Gemäß § 27 Abs. 5 S. 1 KStG bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos auch dann unverändert, wenn die Minderung des steuerlichen Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Ist für die Leistung bis zum Tage der Bekanntgabe der erstmaligen gesonderten Feststellung des Bestandes des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss eines Wirtschaftsjahres eine Steuerbescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr „als mit Null“ bescheinigt.

Eine fehlerhafte Bescheinigung überschreibt insoweit die materielle Rechtslage – und zwar dahingehend, dass

- sowohl bei der „Zu-Niedrig-Bescheinigung“
- als auch bei der „fingierten Null-Bescheinigung“
- eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG nicht zulässig ist.

Die vorstehend skizzierte Rechtslage

- entspricht zum einen dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 3 und 5 KStG und
- ist zum anderen durch eine gefestigte BFH-Rechtsprechung abgesichert.

Folgen für den Besprechungsfall: Auf Basis dieser „an sich geklärten Rechtslage“ galt im Besprechungsfall Folgendes:

Die streitrelevante vGA betraf den VZ 2012. Über eine vGA-bedingte Minderung des steuerlichen Einlagekontos war deswegen im Feststellungsbescheid auf den 31.12.2012 zu entscheiden. Die erste Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den 31.12.2012 erfolgte mit Bescheid vom 4.3.2014; in diesem Bescheid wurde die 2012 verwirklichte vGA nicht berücksichtigt. Die Klage war auf eine Änderung dieser erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gerichtet – und zwar dahingehend, dass aufgrund der vGA eine höhere Verwendung des steuerlichen Einlagekontos und – damit verbunden – ein niedrigeres steuerliches Einlagekonto festgestellt werden sollte. In der Sache ging es damit um die Korrektur einer „fingierten Null-Bescheinigung“, da für die vGA keine Steuerbescheinigung erteilt worden war.

Im Besprechungsbeschluss hat der BFH explizit festgestellt, dass die Unzulässigkeit einer solchen Korrektur höchstrichterlich geklärt sei, und die NZB aus diesem Grunde als unbegründet zurückgewiesen; insbesondere sah der BFH auch bei einer erst nachträglich festgestellten vGA keinen Raum für eine teleologische Reduktion der § 27 Abs. 3 und 5 KStG (so auch Sächs. FG v. 8.6.2016 – 2 K 1860/15, EFG 2017, 156).

Die Besprechungsentscheidung stellt nur eine konsequente Anwendung gesicherter Rechtsprechungsgrundsätze dar. Insbesondere war nicht zu erwarten, dass der BFH für den Fall einer nachträglich festgestellten vGA von seiner bisherigen – tendenziell restriktiven – Rechtsprechungslinie „abrücken“ würde (vgl. BFH v. 27.2.2018 – I B 37/17, BFH/NV 2018, 841 m.w.N.).

Steuerschaden des Gesellschafters: Soweit für eine Ausschüttung nur aufgrund einer nicht erteilten oder zu niedrigen Bescheinigung das Einlagekonto als nicht verwendet gilt, führt dies zu einem Steuerschaden beim die Ausschüttung erhaltenen Gesellschafter, wenn die Ausschüttung – bei Erteilung einer materiell richtigen Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG -

- mit dessen steuerlichen Anschaffungskosten zu verrechnen gewesen wäre und

- in diesem Umfang von ihm steuerfrei hätte vereinnahmt werden können.

Beachten Sie: Für diesen Steuerschaden haftet die ausschüttende Kapitalgesellschaft dem geschädigten Gesellschafter.

Haftung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft bei Pflichtverletzung des steuerlichen Beraters? Ob eine solche Haftung der Kapitalgesellschaft auch dann besteht, wenn die fehlerhafte Behandlung der Ausschüttung bzw. des steuerlichen Einlagekontos ausschließlich auf einer Pflichtverletzung des steuerlichen Beraters der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beruht, hängt davon ab, ob der ausschüttenden Kapitalgesellschaft diese Pflichtverletzung ihres steuerlichen Beraters nach § 278 BGB zuzurechnen ist.

Gegen eine solche Zurechnung sprechen folgende Gründe:

- Zum einen ist die Kapitalgesellschaft nicht zur Erbringung von steuerlichen Beratungsleistungen berechtigt und verpflichtet, sondern muss nur durch Beauftragung eines steuerlichen Beraters sicherstellen, dass die Ausschüttung steuerlich richtig behandelt wird.
- Zum anderen dürfte der geschädigte Gesellschafter einen Direktanspruch gegen den steuerlichen Berater der Kapitalgesellschaft haben – und zwar unter dem Gesichtspunkt eines Vertrages mit Schutzwirkung für Dritte.

Steuerliche Beratungsfehler im Zusammenhang mit einer ausschüttungsbedingten Verwendung des steuerlichen Einlagekontos kommen in der Praxis relativ häufig vor. Beachten Sie: Bei der Abwicklung eines solchen Haftungsfalles muss man im Blick haben, dass

- die zunächst schadensbegründende „Nichtverwendung des steuerlichen Einlagekontos“
- zu einem späteren Zeitpunkt zu einem steuerlichen Vorteil führen kann, z.B. wenn die Kapitalgesellschaft liquidiert wird oder der geschädigte Gesellschafter seine Beteiligung veräußert.

Dieser Umkehreffekt beruht darauf, dass wegen der „Nichtverwendung des steuerlichen Einlagekontos“ der Gesellschafter entsprechend erhöhte steuerliche Anschaffungskosten hat, die sich in einem solchen Liquidations- oder Veräußerungsszenario nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens steuerlich auswirken und den steuerlichen Nachteil der steuerpflichtigen Ausschüttung auch noch überkompensieren können.

3. Praxisrelevante Anwendungsfälle zu § 8d und § 8c KStG

Durch § 8c KStG wird im Grundsatz geregelt, dass Verluste von Körperschaften untergehen, wenn bestimmte Anteilserwerbe erfolgen.

Es gibt aber auch gesetzliche Ausnahmen, die in § 8c KStG und in § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag) enthalten sind.

Das neue BMF-Schreiben v. 18.3.2021 zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag lässt viele Fallgestaltungen im neuen Licht erscheinen.

I. Überblick zum „aktuellen Stand“ des §§ 8c und 8d KStG

Wenn innerhalb von fünf Jahre mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft von einer Person erworben werden, gehen grundsätzlich die vorhandenen Verluste komplett unter (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG).

Die Verfassungsmäßigkeit der Regelung wird durch das BVerfG geprüft (Az. des BVerfG: **2 BvL 19/17**). Für aktuelle Veranlagungszeiträume sind die Erfolgsaussichten aber unklar, da das Verfahren noch nicht den zum 1.1.2016 eingeführten § 8d KStG berücksichtigt.

Durch § 8d KStG soll ab dem Jahr 2016 trotz eines Erwerbs nach § 8c KStG der Verlust nicht untergehen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft drei Jahren vor dem Erwerb (bzw. ab späterer Gründung) unverändert war und sich zukünftig auch nicht verändert.

Beachten Sie: Die Regelung gilt auch für **Gewerbeverluste** (§ 10a S. 10 GewStG).

Der gesamte Verlust – bis zum Ende des Veranlagungszeitraums des Anteilserwerbs – geht dann durch einem (zulässigen) Antrag nicht unter und wandelt sich zum „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“. Zukünftige Gewinne können mit diesen Verlusten verrechnet werden.

Beachten Sie: Wenn jedoch zukünftig ein **schädliches Ereignis** eintritt (z.B. ein Branchenwechsel), geht der dann noch vorhandene fortführungsgebundene Verlustvortrag unter.

Nachdem das BMF mit Schreiben vom 28.11.2017 seine bisherige Auffassung zur Anwendung des § 8c KStG „aktualisiert“ hat, wird mit BMF-Schreiben v. 18.3.2021 erstmals die Verwaltungsauffassung zu § 8d KStG geregelt.

II. Verlustuntergang durch Anteilserwerb (§ 8c KStG)

1. Anteilserwerbe über 50 % innerhalb von fünf Jahren

Es sollte nicht nur auf die Erwerbe im aktuellen Jahr geachtet werden. [7] Es sind vielmehr *alle Erwerbe* durch eine Person *innerhalb von fünf Jahren* zusammenzurechnen. Sobald die 50 %-Grenze in der Summe überschritten wird, geht der Verlust unter.

Beispiel 1

E erwirbt im VZ 2018 30 % und im VZ 2021 25 % Anteile an der A-GmbH.

Lösung: E erwirbt insgesamt 55 % der Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre und realisiert im VZ 2021 den Tatbestand des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG.

Beraterhinweis Wenn die A-GmbH beim ersten Anteilserwerb im VZ 2018 noch nicht über Verluste verfügte, ist es gleichwohl ein „Zählerwerb".

2. Verpasster Verlustuntergang

Wenn der Verlustuntergang „verpasst" wurde, kann § 8c KStG nicht beim nächsten Anteilserwerb „nachgeholt" werden.

Beispiel 2

E erwirbt im VZ 2018 20 % und im VZ 2019 40 %. Für den VZ 2019 ist § 8c Abs. 1 S. 1 KStG erfüllt (Summe Anteilserwerbe: 60 %).

Das Finanzamt kürzt den Verlust jedoch irrtümlich nicht und der Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2019 wird bestandskräftig.

Im VZ 2020 erwirbt E weitere 15 % Anteile an der A-GmbH.

Lösung: Wenn bei der Festsetzung für den VZ 2019 unzutreffend keine Verlustkürzung erfolgte, sind die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG trotzdem materiell-rechtlich „verbraucht".

Da der „50 %-Zähler" durch den Erwerb im VZ 2019 wieder „auf 0 gestellt" wurde, ist der 15 %-Erwerb im VZ 2020 nicht mit den vorherigen Erwerben zusammenzurechnen. Daher darf für den VZ 2020 kein Verlustuntergang wegen einer Gesamtquote der letzten 5 Jahre von 75 % konstruiert werden. Der Erwerb im VZ 2020 stellt den „Zähler" lediglich als neuer Zählerwerb auf „15 %".

3. Billigkeitsregel bei (vorweggenommener) Erbfolge

Nach einer Billigkeitsregelung des BMF ist die Übertragung von Anteilen durch Erbfall, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge unschädlich, soweit die Übertragung unter nahen Angehörigen (§ 15 AO) erfolgt und unentgeltlich ist.

Unklar ist, welche Voraussetzungen für die Billigkeitsregelung gelten. Vermutlich reicht es nicht aus, wenn z.B. die Mutter der Tochter Anteile ohne einen Hinweis auf eine vorweggenommene Erbfolge schenkt. Vermutlich ist die tatsächliche gesetzliche oder vertragliche Erbfolge im Einzelfall maßgebend.

Beispiel 3

Mutter M stirbt und wird von ihrer Tochter T alleine beerbt. Zur Erbmasse gehören alle Anteile an der A-GmbH, welche Verlustvorträge besitzt.

Lösung: Obwohl T die Anteile erwirbt, wendet die Finanzverwaltung § 8c Abs. 1 S. 1 KStG im Erbfall nicht an.

4. Dem Erwerb gleichgestellt: Kapitalerhöhung mit Quotenverschiebung

Auch ohne eine Anteilsübertragung kann ein § 8c KStG-Erwerb realisiert werden, wenn eine (disquotale) Kapitalerhöhung zu einer Änderung der Beteiligungsquoten führt (§ 8c Abs. 1 S. 3 KStG). Der schädliche Erwerb errechnet sich aus der Differenz zwischen der prozentualen Beteiligungsquote *vor* und *nach* der Kapitalerhöhung je Anteilseigner (Erwerber i.S.d. § 8c KStG).

Beispiel 4

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH (Stammkapital zunächst 25.000 €), die eine Stammkapitalerhöhung um 75.000 € (auf dann 100.000 €) durchführt. Die neuen Anteile übernimmt B.

Lösung: Durch die Kapitalerhöhung entsteht eine rechnerische Quotenverschiebung, da der neu eintretende B nunmehr mit 75 % an der A-GmbH beteiligt ist. Dies wird einem schädlichen Erwerb (über 50 %) durch § 8c Abs. 1 S. 3 KStG gleichgestellt.

5. Erwerbergruppe von nahestehenden Personen

Wenn mehrere Personen gleichzeitig Anteile erwerben, sind diese als Erwerbergruppe zusammenzurechnen, wenn es sich um nahestehende Personen handelt. Dies ergibt sich aus § 8c Abs. 1 S. 1 KStG, der von der Übertragung „an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen“ spricht.

Beispiel 5

Die Mutter veräußert an ihren Sohn und ihre Tochter jeweils 50 % der Anteile an der A-GmbH.

Lösung: Bezogen auf jeden Erwerber wird die 50 %-Grenze des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nicht überschritten, da Erwerbe von „genau“ 50 % (noch) nicht schädlich sind. Da Sohn und Tochter aber zueinander nahestehende Personen sind [11], werden die Erwerbe zusammengerechnet, d.h. es liegt insgesamt ein 100 %-Erwerb durch eine Erwerbergruppe vor.

Beachten Sie: Wenn die Geschwister nicht von der Mutter, sondern von einem „fremden Dritten“ die Anteile erworben hätten, ergibt sich das gleiche Ergebnis, da nicht der Veräußerer eine nahestehende Person im Verhältnis zu den Erwerbern sein muss (sondern die Erwerber zueinander).

6. Erwerbergruppe mit „gleichgerichteten Interessen“

Anteilserwerbe sind auch dann zusammenzurechnen, wenn es sich um eine Erwerbergruppe mit „gleichgerichteten Interessen“ handelt (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG).

Dafür müssen nach der **Rechtsprechung** aber mehrere Erwerber beim Anteilserwerb zum Zwecke der personenübergreifenden Nutzung der Verluste zusammenwirken und darüber hinaus im Anschluss an den Erwerb einen beherrschenden einheitlichen Einfluss bei der Verlustgesellschaft ausüben können (z.B. durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden). Die **Finanzverwaltung** scheint eine etwas weitere Auffassung zu vertreten, da diese offenbar auf eine einheitliche Willensbildung und gleichgerichtete Interessen für die gemeinsame Beherrschung abstellen möchte, wie dies aus der vGA-Prüfung bekannt ist.

Beispiel 6

X veräußert in einem einheitlichen Notarvertrag vom 11.2.2021 an Y und Z jeweils 50 % der Anteile an der Verlust-GmbH.

Lösung: Y und Z sind zwar Geschäftspartner, aber es gibt zwischen ihnen keine vertraglichen Vereinbarungen oder Absprachen, die insoweit bei § 8c KStG eine Rolle spielen können. Alleine der Umstand, dass Y und Z taggleich mit derselben Urkunde Anteile an der Verlust-GmbH erwerben, reicht für eine Gruppenbetrachtung nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG nicht aus.

7. Konzernklausel

Übertragungen von Anteilen unterhalb einer „Konzernspitze“ werden in bestimmten Konstellationen von § 8c KStG ausgenommen und stellen keinen Erwerb dar (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG).

Beispiel 7

Eine natürliche Person hält alle Anteile an der M-GmbH, die wiederum alle Anteile an der T-GmbH (Verlustgesellschaft) hält. Die M-GmbH überträgt alle Anteile an der T-GmbH auf die natürliche Person.

Lösung: Die natürliche Person erwirbt zwar alle Anteile an der T-GmbH, was ein Erwerb nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG darstellt. Jedoch ist der Erwerber (natürliche Person) zu 100 % an der Veräußerin (M-GmbH) beteiligt. Die Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 S. 4 Nr. 1 KStG ist erfüllt.

8. Stille-Reserven-Klausel

Verluste gehen nicht unter, soweit im Betriebsvermögen (BV) der Kapitalgesellschaft stille Reserven vorhanden sind (§ 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG). Dies ist gerechtfertigt, denn wenn diese stillen Reserven vor dem Anteilserwerb aufgedeckt würden, könnten vorhandene Verluste mit diesen Gewinnen verrechnet werden.

Die stillen Reserven ermitteln sich grundsätzlich als Differenz zwischen dem gemeinen Wert des BV und dem Buchwert (Eigenkapital) der Kapitalgesellschaft jeweils zum Erwerbszeitpunkt. Dabei kann der gemeine Wert des BV grundsätzlich aus dem fremdüblichen Kaufpreis der Anteile abgeleitet werden. [14] Daher bestimmt § 8c Abs. 1 S. 6 KStG: Die stillen Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital und dem gemeinen Wert der Anteile.

Beispiel 8

Die A-GmbH hat ein positives Eigenkapital i.H.v. 10.000 € (Buchwert) und einen Verlustvortrag i.H.v. 30.000 €. Die gesamten Anteile an der A-GmbH werden für einen fremdüblichen Kaufpreis i.H.v. 50.000 € veräußert, was zu einem Erwerb nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führt. Die stillen Reserven betragen 40.000 € (Kaufpreis der Anteile 50.000 € ./. Eigenkapital 10.000 €).

Lösung: Der Verlust von 30.000 € geht daher nicht unter, da die stillen Reserven höher sind.

Wenn der gemeine Wert des BV jedoch negativ ist, beträgt der Kaufpreis der Anteile i.d.R. nur 1 € (da kein negativer Kaufpreis denkbar ist). Dies würde nach der Berechnungsmethode des § 8c Abs. 1 S. 6 KStG (Anteilswert ./. Buchwert des BV) in Höhe des negativen Buchwerts unzutreffend zu „rechnerischen“ stillen Reserven führen. Um dies zu vermeiden, setzt das **Gesetz** aber nicht beim gemeinen Wert des BV, sondern bei dessen Buchwert an. In § 8c Abs. 1 S. 7 KStG wird bestimmt, dass bei negativem Eigenkapital die stillen Reserven der Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital und dem gemeinen Wert des *BV* ist. Bei negativem Eigenkapital muss daher eine Bewertung des BV erfolgen. Eine Ableitung aus dem Kaufpreis der Anteile (wenn es sich um einen entgeltlichen Erwerb handelt) ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Diese Regelung ist m. E. methodisch nicht zielgenau. Auch bei negativem Eigenkapital kann der gemeine Wert des BV positiv sein, wenn (ausreichende) stille Reserven vorhanden sind. Der fremdübliche Kaufpreis der Anteile beträgt dann mehr als 1 €. Er ist dann vermutlich so hoch wie der gemeine Wert des BV zzgl. eines Aufschlags für den „mitverkauften“ Verlustvortrag. Dieser kann dann für die Berechnung der stillen Reserven verwendet werden. Der Gesetzgeber hat hier aber vermutlich „auf Nummer sicher“ gehen wollen und im Tatbestand des § 8c Abs. 1 S. 8 KStG lieber auf einen eindeutig bestimmbaren (negativen) Buchwert abgestellt, als auf einen nicht sicher bestimmbaren gemeinen Wert.

Hinweis

Gleichwohl kann man ggf. den gemeinen Wert des BV der Kapitalgesellschaft aus einem fremdüblichen Kaufpreis der Anteile ableiten. Zumindest kann man sich eine Unternehmensbewertung ersparen, wenn – ausgehend vom Kaufpreis – die stillen Reserven schon überschlägig die Verluste (deutlich) übersteigen. Zu diesem Problem ist auch beim BFH unter dem Az. **I R 4/19** eine Revision anhängig.

Beispiel 9

Die B-GmbH hat ein negatives Eigenkapital i.H.v. ./. 10.000 € (Buchwert) und einen Verlustvortrag i.H.v. 30.000 €. Die gesamten Anteile an der A-GmbH werden für einen fremdüblichen Kaufpreis i.H.v. 50.000 € veräußert, was zu einem Erwerb nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führt. Der gemeine Wert des BV beträgt (maximal) 50.000 €, was aus dem Anteilskaufpreis abzuleiten ist. Das negative Eigenkapital der B-GmbH ist dafür unbeachtlich. Nur weil die B-GmbH bilanziell überschuldet ist, sagt dies nichts darüber aus, in welcher Höhe stille Reserven vorhanden sind und dass der gemeine Wert des BV nicht aus dem Kaufpreis der Anteile abzuleiten ist. Ggf. ist ein Kaufpreisaufschlag für den übernommenen Verlustvortrag (zukünftige Steuerersparnis) abzuziehen.

Lösung: Der Verlust von 30.000 € geht daher nicht unter, da die stillen Reserven (überschlägig: 60.000 €) höher sind. Da das Eigenkapital negativ ist, muss aber methodisch nach § 8c Abs. 1 S. 7 KStG „eigentlich“ eine Ermittlung des gemeinen Werts des BV erfolgen.

III. Fortführungsgebundener Verlustvortrag (§ 8d KStG)

1. Wirkung des § 8d KStG

Durch § 8d KStG kann der Verlustuntergang nach § 8c KStG insbesondere dann vermieden werden, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft unverändert bleibt. Die Verluste können dann weiterhin zur Gewinnverrechnung genutzt werden. In § 8d Abs. 2 KStG werden Kriterien bestimmt, die zum „endgültigen“ Verlustuntergang führen.

2. Erwerb nach § 8c KStG als Voraussetzung

Um zur Prüfung des § 8d KStG zu gelangen, ist ein „schädlicher“ Erwerb nach § 8c KStG erforderlich. Wenn z.B. die Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 S. 4 KStG erfüllt ist, gibt es keinen Erwerb, durch den § 8d KStG relevant sein könnte.

3. Form und Frist des Antrags

Der Antrag ist nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG „in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt“. Der Antrag kann also z.B. nicht als (formloses) Schreiben, sondern nur in Form und *innerhalb der Steuererklärung* gestellt werden.

Der Antrag kann nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (bzw. Verlustfeststellung) nachgeholt werden. Wird in einem Änderungsbescheid erstmals (z.B. nach einer Betriebsprüfung) ein schädlicher Beteiligungserwerb berücksichtigt, kann der Antrag (als berichtigte Steuererklärung) noch bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungsbescheides gestellt werden. Zudem ist es generell möglich, bei Korrektur bzw. Berichtigung der

Steuerfestsetzung (z.B. nach §§ 129 oder 173 AO) den Antrag (als berichtigte Steuererklärung) zu stellen.

Kritik:

Das BMF und große Teile der Literatur nehmen den Gesetzgeber leider nicht beim Wort, wenn § 8d Abs. 1 S. 5 KStG verlangt, dass der Antrag „in der Steuererklärung“ zu stellen ist. Faktisch kann der Antrag nach dem BMF-Schreiben v. 18.3.2021 immer (!) nachgeholt werden, wenn es dazu einen Anlass und eine Korrekturvorschrift gibt. Das gesetzliche Formerfordernis, den Rahmen einer Steuererklärung nutzen zu müssen, wird dadurch zu einem bürokratischen Unsinn. Das wird der Gesetzgeber wohl nicht gewollt haben.

Die Erklärung zur Körperschaftsteuer kann m.E. als *Verfahrenshandlung* für jeden Veranlagungszeitraum nur einmalig abgegeben werden. Eine „berichtigte Steuererklärung“ als beliebig oft ausdruckbare bzw. elektronisch versendbare *Formularsammlung* entfaltet keine Wirkungen (mehr), sondern ist nur Informationsträger von (geänderten) Besteuerungsgrundlagen.

Beraterhinweis Möglicherweise wird das zu diesem Problem anhängige BFH-**Revisionsverfahren I R 3/20** auf Grundlage der neuen Verwaltungsauffassung nicht mehr inhaltlich entschieden.

4. Rücknahme des Antrags

Der Antrag kann auch wieder (bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung/Verlustfeststellung) zurückgenommen werden. Dies gilt auch für spätere Änderungen des Bescheids (z.B. nach § 164 Abs. 2 AO). Für die Rücknahme des Antrags gelten nach Verwaltungsauffassung die gleichen Formvorschriften wie für die Antragstellung. Die Rücknahme eines Antrags erfordere daher „die formgerechte Abgabe einer berichtigten Körperschaftsteuererklärung“.

5. Wahl zwischen Stille-Reserven-Klausel und Antrag nach § 8d KStG

Wenn und soweit stille Reserven vorhanden sind (und nachgewiesen werden), geht der Verlust nicht unter (§ 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG). Reichen die stillen Reserven jedoch nicht aus, um die gesamten Verluste zu erhalten, können die „restlichen“ Verluste nicht durch einen Antrag nach § 8d KStG fortgeführt werden. Die Gesellschaft hat aber faktisch ein „Wahlrecht“ zwischen

- dem teilweisen Verlusterhalt durch die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG) und
- dem vollständigen Verlusterhalt (aber mit Fortführungsbedingungen) durch einen Antrag nach § 8d KStG.

Wenn § 8d KStG angewendet wird, ist durch § 8d Abs. 1 S. 6 KStG auch der laufende Verlust aus dem Wirtschaftsjahr des Anteilserwerbs in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag einzubeziehen.

Beispiel 10

Die A-GmbH hat zum 31.12.2020 ein Verlustvortrag i.H.v. 500.000 € und stille Reserven i.H.v. 200.000 €. Zum 1.1.2021 veräußert der bisherige Alleingesellschafter seine Anteile an einen Erwerber. Im WJ = KJ 2021 erzielt die A-GmbH einen laufenden Verlust i.H.v. 100.000 €.

- a) Die A-GmbH stellt keinen Antrag nach § 8d KStG.
- b) Die A-GmbH stellt einen Antrag nach § 8d KStG (Voraussetzungen sind erfüllt).

Lösung:

zu a): Durch Anwendung der Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG) bleiben 200.000 € des Verlustvortrags vom 31.12.2020 erhalten und die übrigen 300.000 € Verlustvortrag gehen durch § 8c KStG unter. Der Verlustvortrag zum 31.12.2021 beträgt danach 300.000 € (200.000 € „geretteter" Verlustvortrag vom 31.12.2020 zzgl. 100.000 € laufender Verlust aus dem WJ 2021).

zu b): Durch den Antrag nach § 8d KStG wird der gesamte Verlustvortrag vom 31.12.2020 (500.000 €) gerettet. Zusammen mit dem laufenden Verlust aus dem WJ 2021 (100.000 €) beträgt der nach § 8d KStG fortführungsgebundene Verlustvortrag 600.000 €. Ein „regulärer" Verlustvortrag besteht nicht (mehr).

6. Voraussetzungen des § 8d KStG (Beobachtungszeitraum)

Die Körperschaft muss seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten VZ, der dem VZ des Anteilserwerbs vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten (§ 8d Abs. 1 S. 1 KStG). Es wird somit drei Jahre „zurückgeschaut" (Beobachtungszeitraum), ob sich die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft (wesentlich) geändert hat.

7. „Derselbe Geschäftsbetrieb" als Einzelfallentscheidung

Die gesetzliche Definition des „Geschäftsbetriebs" in § 8d Abs. 1 S. 3 KStG als die „von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen", deren qualitative Merkmale „sich in einer Gesamtbetrachtung bestimmen", versucht dies zunächst allgemein zu umschreiben. In § 8d Abs. 1 S. 4 KStG werden als qualitative Merkmale (nicht abschließend [24]) genannt („insbesondere"):

- die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte,
- der Kunden- und Lieferantenkreis,
- die bedienten Märkte,
- die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Für die Praxis besteht damit die **Unsicherheit**, was „derselbe Geschäftsbetrieb" im Einzelfall konkret bedeutet.

Nach Verwaltungsauffassung können je nach Einzelfall die qualitativen Merkmale unterschiedlich zu gewichten sein. Maßgebend sei das *Gesamtbild der Ver-*

hältnisse. Dabei sei der wesentliche Kern der Betätigung relevant. Regelmäßig (aber nicht ausschließlich) sind die entwickelten oder angebotenen Dienstleistungen und Produkte das prägende Merkmal für den Geschäftsbetrieb.

Beraterhinweis Die Grenzen sind fließend und nicht sicher zu bestimmen. Solange sich aber der Unternehmensgegenstand nicht zu weit von seinem Ursprung entfernt und sich Veränderungen betriebswirtschaftlich begründen lassen, werden die Finanzämter vermutlich nicht „künstlich" ein Problem darin erkennen.

Beispiel 11

Die A-GmbH betreibt seit Jahren einen Einzelhandel mit Obst und Gemüse im eigenen Ladenlokal. Arbeitnehmer sind nur der Anteilseigner und seine Frau, die sich einen festen Kundenstamm aufgebaut haben. Da der Betrieb jedoch nur noch Verluste erwirtschaftet, erfolgt zum 11.2.2020 die Gewerbeummeldung zum Einzelhandel mit Schuhen in denselben Räumen. Viele Stammkunden kaufen nunmehr dort Schuhe. Der Anteilseigner und seine Frau arbeiten dort auch weiter, nachdem zum 11.9.2020 alle Anteile an einen Erwerber veräußert wurden.

Lösung: Der Geschäftsbetrieb ist nicht derselbe, wenngleich auch das Ladenlokal, die Arbeitnehmer und teilweise die Kunden identisch sind. Jedoch wird ein anderes Produkt verkauft und die Lieferanten sind neu. Der Oberbegriff „Einzelhandel" (für Schuhe bzw. Obst/Gemüse) kann diese Beurteilung vermutlich nicht ändern.

Beispiel 12

Die A-GmbH betreibt seit Jahren einen Einzelhandel mit Obst und Gemüse im eigenen Ladenlokal. Arbeitnehmer sind nur der Anteilseigner und seine Frau, die sich einen festen Kundenstamm aufgebaut haben. Da der Betrieb jedoch nur noch Verluste erwirtschaftet, erfolgt im Februar 2020 die Änderung des Geschäftsbetriebs. Es werden die Lebensmittel auch „nach Hause" geliefert, wofür ein neuer Arbeitnehmer eingestellt wird. Viele Neukunden nutzen den Service. Zudem werden nunmehr auch Gemüsesäfte gefertigt und neue Bioprodukte in das Sortiment aufgenommen. Damit viele Studenten als Neukunden erreicht werden, wird ein neues Ladenlokal „drei Straßen weiter" in Universitätsnähe angemietet (Umzug). Die Bestellungen können nunmehr auch über das Internet (und nicht mehr nur „vor Ort" im Laden) vorgenommen werden.

Lösung: Der Geschäftsbetrieb ist weiterhin derselbe, wenngleich auch das Ladenlokal gewechselt, die Arbeitnehmer, Kunden und Lieferanten teilweise neu sind. Es bleibt jedoch ein Einzelhandel für Obst/Gemüse (mit neuen und damit „verwandten" Produkten), die auf zeitgemäßen Wegen vertrieben werden. Eine Marktanpassung an geänderte Umstände ist unschädlich.

8. Mehrere zeitgleiche Geschäftsbetriebe

Nach Ansicht des BMF kann eine Körperschaft zeitgleich mehrere (verschiedene) Geschäftsbetriebe haben, die den Anwendungsbereich des § 8d KStG ausschließen. In eindeutigen Fällen ist dies sofort zu erkennen.

Beispiel 13

(Beispiel 4 aus BMF v. 18.3.2021): Die V-GmbH stellt Waschmaschinen sowie Schuhe her und hat damit mehrere Geschäftsbetriebe. Die Anwendung des § 8d KStG ist unzulässig.

Selbst wenn es sich um mehrere Geschäftsbetriebe handeln sollte, kann ein gegenseitiger „Förder- und Sachzusammenhang“ dazu führen, dass § 8d KStG gleichwohl anzuwenden ist.

Beispiel 14

(Beispiel 5 aus BMF v. 18.3.2021): Die V-GmbH führt unter einheitlichem Auftritt ein Autohaus mit Werkstatt. Es handelt sich zwar um zwei selbständige Tätigkeiten (Handel und Reparaturen). Diese fördern und ergänzen sich aber gegenseitig und bilden daher einen („unschädlichen“) einheitlichen Geschäftsbetrieb für Zwecke des § 8d KStG.

Ob es sich um verschiedene Geschäftsbetriebe oder nur um einen einzigen Geschäftsbetrieb handelt, ist im Einzelfall oft schwierig zu entscheiden.

Beispiel 15

Die V-GmbH führt ein Möbelhaus mit einem selbst betriebenen Kundenrestaurant. Es handelt sich um zwei verschiedene Tätigkeiten (Handel und Gastronomie). Die durch das Restaurant angestrebte Kundenbindung fördert und ergänzt den Betrieb des Möbelhaus m.E. nicht (ausreichend).

Eine geringfügige Nebentätigkeit ist jedoch unschädlich. Das BMF geht generell davon aus, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der Nebentätigkeit

- 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse (relative Grenze) und
- 24.500 € (absolute Grenze)

im VZ nicht übersteigen.

Beispiel 16

Die V-GmbH führt ein Möbelhaus (Nettoumsatz 2020: 990.000 €) mit einem selbst betriebenen Kundenrestaurant (Nettoumsatz 2020: 10.000 €). Die Restaurantumsätze betragen 1 % der Gesamterlöse und liegen unter 24.500 € und sind damit wegen Geringfügigkeit „unschädlich“ für § 8d KStG.

9. Schädlichkeitskatalog

Das zentrale Kriterium für den Verlusterhalt nach § 8d KStG ist – wie oben dargestellt – der fortgeführte und einheitliche Geschäftsbetrieb. Zusätzlich sind aber auch bestimmte Ereignisse in dem Beobachtungszeitraum nach § 8d Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 KStG bzw. § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG schädlich:

- Der Geschäftsbetrieb war *eingestellt* oder *ruhend* gestellt.

- Der Geschäftsbetrieb wurde einer *andersartigen* Zweckbestimmung zugeführt (Branchenwechsel).
- Die Körperschaft nimmt einen *zusätzlichen* Geschäftsbetrieb auf.
- Die Körperschaft ist oder wird *Mitunternehmerin* (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Die Körperschaft ist oder wird *Organträger* (§ 14 KStG).
- Auf die Körperschaft werden Wirtschaftsgüter *unter dem gemeinen Wert* (z.B. durch eine Einbringung nach § 20 UmwStG) übertragen.

10. Zusammenfassung: Verlusterhalt durch § 8d KStG

Wenn folgende drei Voraussetzungen im (i.d.R. dreijährigen) Beobachtungszeitraum erfüllt sind, geht der Verlust durch § 8d KStG – *entgegen* § 8c KStG – nicht unter:

- formgerechter Antrag,
- gleicher Geschäftsbetrieb,
- kein schädliches Ereignis.

11. Verluste nach früherer Einstellung oder Ruhendstellung

Die Regelungen zu Verlusten aus der Zeit *vor* einer Einstellung oder Ruhendstellung sind etwas unübersichtlich.

Es gilt zunächst der Grundsatz, dass auch Körperschaften, deren Geschäftsbetrieb in der Vergangenheit ruhte oder eingestellt war, die aber den Geschäftsbetrieb später wieder aufnehmen, einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag bilden können. Jedoch werden alle Verluste, die aus der Zeit vor der Einstellung bzw. Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs resultieren, nicht einbezogen (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG) und gehen durch § 8c KStG unter.

Es gibt jedoch auch die Anwendungsregelung in § 34 Abs. 6a S. 1 KStG , wonach § 8d KStG (erstmals) auf Erwerbe anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2015 erfolgen, *wenn* der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1.1.2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war.

Beachten Sie: Die Regelungen des § 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG sind mit § 34 Abs. 6a S. 1 KStG **nicht ausreichend abgestimmt**. Bei länger bestehenden Körperschaften ist eine vergangene Einstellung/Ruhendstellung nicht immer nachprüfbar, so dass die Finanzverwaltung sinnvollerweise § 8d KStG auf *alle Verluste anwendet*, die (trotz einer – ggf. unbekannten – früheren Einstellung oder Ruhendstellung) *ab dem 1.1.2016 entstanden* sind.

Beispiel 17

Die V-GmbH wurde durch Handelsregistereintrag vom 11.2.1977 mit dem eingetragenen Geschäftszweck „Konzertveranstaltungen“ gegründet. Zum 24.3.2021 werden alle Anteile an der V-GmbH von einer Person erworben. Geschäftsunter-

lagen sind nur noch für WJ ab 2000 ff. vorhanden. Ob die V-GmbH zwischen 1977 und 1999 zeitweise eingestellt oder ruhend gestellt war, lässt sich nicht mehr sicher nachvollziehen. In jedem noch dokumentierten WJ ab 2000 machte die V-GmbH einen Verlust von 10.000 €. Der Verlustvortrag zum 31.12.2021 beträgt 1.000.000 €.

Lösung: Die V-GmbH kann § 8d KStG nur auf die seit dem 1.1.2016 entstandenen Verluste anwenden. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag (§ 8d KStG) beträgt damit 60.000 € (je 10.000 € für 2016–2021). Der übrige Verlustvortrag (940.000 €) geht nach § 8c KStG unter.

12. Folge des § 8d KStG: Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Der zum Schluss des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs bestehende Verlustvortrag wird in voller Höhe zum fortführungsgebundener Verlustvortrag (§ 8d Abs. 1 S. 6 KStG). Bei Anwendung des § 8c KStG wird demgegenüber der Verlust *nach* dem Anteilserwerb nicht einbezogen.

Beispiel 18

Die gesamten Anteile an der V-GmbH werden am 1.7.2021 von einer Person erworben. Verlustvortrag zum 31.12.2020: 100.000 €. Laufender Verlust 1.1.–30.6.2021: 50.000 € und laufender Verlust 1.7.–31.12.2021: 60.000 €. Stille Reserven sind nicht vorhanden.

a) Die V-GmbH beantragt nicht § 8d KStG.

b) Die V-GmbH beantragt § 8d KStG (zulässig).

Lösung:

zu a): Die „Zäsur“ tritt zum 1.7.2021 (Anteilserwerb) ein: Alle davor entstandenen Verluste gehen unter [36]. Die Verlustfeststellung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG zum 31.12.2021 lautet auf 60.000 €, was dem laufenden Verlust in dem Zeitraum nach dem Anteilserwerb vom 1.7.–31.12.2021 entspricht.

zu b): Durch den Antrag nach § 8d KStG geht der Verlust nicht unter, sondern „wandelt“ sich in den fortführungsgebundenen Verlustvortrag (§ 8d Abs. 1 S. 6, 7 KStG), der zum 31.12.2021 i.H.v. 210.000 € festzustellen ist. Dies entspricht dem gesamten laufenden Verlust 2021 und dem Verlustvortrag vom 31.12.2020. Ein „regulärer“ Verlustvortrag besteht zum 31.12.2021 nicht.

Beachten Sie: Der fortführungsgebundene Verlustvortrag wird dadurch gemindert, dass er

- mit zukünftigen Gewinnen verrechnet wird (**Verlustnutzung**) oder
- durch ein schädliches Ereignis wegfällt (**Verlustuntergang**).

13. Darstellung von Alt- und Neuverlusten

Wenn nach dem Stichtag, zu dem erstmals ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt wird (§ 8d Abs. 1 S. 7 KStG), neue Verluste entstehen, sind diese als „reguläre“ Verluste (zusätzlich) festzustellen. Rechtstechnisch wird der

fortführungsgebundene Verlustvortrag „als Teil des verbleibenden Verlustvortrags“ gesondert ausgewiesen.

Beispiel 19

Die V-GmbH hat zum 31.12.2019 einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag (§ 8d KStG) i.H.v. 100.000 €. Im WJ = KJ 2020 wird ein laufender Verlust von 30.000 € erzielt.

Lösung: Die Verlustfeststellung i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG lautet zwar auf 130.000 € (Gesamtwert), aber als „Davon-Betrag“ wird ein fortführungsgebundener Verlustvortrag (§ 8d KStG) i.H.v. 100.000 € (in einer eigenen Zeile im Bescheid) ausgewiesen. Im Umkehrschluss kann daraus gefolgert werden, dass es einen „regulären“ Verlustvortrag i.H.v. 30.000 € gibt.

14. Verrechnung von Neugewinnen

Wenn nach dem Stichtag, zu dem erstmals ein fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt wird, (erstmals) Gewinne entstehen, wird vorrangig der fortführungsgebundene Verlustvortrag damit verrechnet (§ 8d Abs. 1 S. 8 KStG).

Beispiel 20

Die V-GmbH hat zum 31.12.2020 einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag (§ 8d KStG) i.H.v. 50.000 € und einen „regulären“ Verlustvortrag von 30.000 € (Summe Verlustvortrag zum 31.12.2020: 80.000 €). Im WJ = KJ 2021 entsteht ein Gewinn von 40.000 €.

Lösung: Der Gewinn mindert vorrangig den fortführungsgebundenen Verlustvortrag von bisher 50.000 € auf nunmehr 10.000 €. Die V-GmbH hat zum 31.12.2021 noch einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag (§ 8d KStG) i.H.v. 10.000 € und weiterhin einen „regulären“ Verlustvortrag von 30.000 € (Summe Verlustvortrag zum 31.12.2021: 40.000 €).

15. Verlustuntergang durch ein „schädliches Ereignis“

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag geht unter, wenn ein schädliches Ereignis nach § 8d Abs. 2 KStG eintritt (z.B. keine Fortführung des gleichen Geschäftsbetriebs). Stille Reserven verhindern aber nach § 8d Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 KStG einen Untergang.

Beispiel 21

Die V-GmbH besitzt zum 31.12.2020 einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag i.H.v. 200.000 € und stille Reserven zu diesem Zeitpunkt von 120.000 €. Im Sommer 2021 wechselt die V-GmbH die Branche, was als andersartige Zweckbestimmung nach § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG zu beurteilen ist. Für das WJ = KJ 2021 wird ein Verlust von 50.000 € erzielt.

Lösung: Der zum letzten Stichtag vor (!) dem Anteilserwerb festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag (hier zum 31.12.2020) geht nach § 8d Abs. 2 KStG grundsätzlich unter. Die zum gleichen Stichtag vorhandenen stillen Reserven führen aber dazu, dass insoweit der Verlust (doch) nicht untergeht und (zusammen mit dem laufenden Verlust aus dem WJ 2021) als „regulärer“ Verlustvortrag zum 31.12.2021 festgestellt wird.

Verlustvortrag (§ 8d KStG) zum 31.12.2020:	200.000 €
stille Reserven zum 31.12.2020:	./. 120.000 €
Verlustuntergang § 8d Abs. 2 KStG	= 80.000 €
nach Untergang verbleibender Verlustvortrag [37]	120.000 €
laufender Verlust 2021:	+ 50.000 €
Verlustvortrag (§ 10d EStG) zum 31.12.2021:	170.000 €

16. Erneuter Anteilserwerb: Verlustuntergang nach § 8c KStG auch für § 8d KStG

Der fortführungsgebundene Verlustvortrag kann nach Verwaltungsauffassung durch einen „neuen“ Anteilserwerb durch § 8c KStG untergehen. Es kann aber wiederum ein erneuter Antrag nach § 8d KStG gestellt werden. In diesem Fall werden die gesamten vorhandenen Verluste (einschließlich des bisherigen fortführungsgebundenen Verlustes) zum neuen fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

Beispiel 22

Die V-GmbH verfügt zum 31.12.2020 über einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag von 100.000 € und einen „regulären“ Verlustvortrag von 50.000 €. Im WJ = KJ 2021 (Gewinn 2021 aus Vereinfachungsgründen: 0 €) werden alle Anteile durch eine Person erworben.

Lösung: Dies führt grundsätzlich zum Untergang des gesamten Verlustvortrags (150.000 €) nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG. Durch einen (zulässigen) Antrag nach § 8d KStG werden die Verluste gerettet und nunmehr insgesamt (150.000 €) zum 31.12.2021 als fortführungsgebundener Verlustvortrag festgestellt.

IV. Umsatzsteuer

1. Unterscheidung zwischen Vorabgewinn und Entgelt – das ewige Drama bei Personengesellschaften

In einem spannenden Beschluss hat sich der BFH jüngst mit der Frage befasst, wann eine als „Gewinnvorab“ bezeichnete Zahlung an den Gesellschafter einer Personengesellschaft der Umsatzsteuer unterliegt. Im konkreten Fall hat er entschieden, dass die Überlassung von Vieheinheiten durch einen Gesellschafter an eine KG unter Vereinbarung eines Vorabgewinns umsatzsteuerbar ist, wenn der Gesellschafter mit der Zahlung tatsächlich rechnen kann. Doch die Tragweite der Entscheidung geht weit über Fälle der Land- und Forstwirtschaft hinaus

BFH 12.11.20 - V R 22/19 |

I. Sachverhalt

Der Kläger ist als Land- und Forstwirt tätig; die im Rahmen seines Betriebs ausgeführten Umsätze werden nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG versteuert. Daneben ist er mit einem Kapitalanteil von 97 % Komplementär einer KG; Kommanditist mit einem Kapitalanteil von 3 % ist A. Die KG betreibt ebenfalls einen landwirtschaftlichen Betrieb, allerdings mit dem Schwerpunkt Ferkelaufzucht in Form einer Tierhaltungskooperation.

Der Kläger stellt der KG einen Aufzuchtstall zur Verfügung (jährliche Pacht ca. 22.000 EUR). Die Gesellschafter erhalten für die Überlassung von Vieheinheiten an die KG zudem einen Vorabgewinn von 5 EUR je überlassener Vieheinheit. Im Innenverhältnis der Gesellschafter wird dieser Vorabgewinn untereinander nicht als Aufwand behandelt und stellt auch keine Betriebsausgabe der Gesellschaft dar.

Die Verteilung des Restgewinns oder eines Verlustes erfolgt im Verhältnis der festen Kapitalanteile. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Vergütung für die Überlassung von Vieheinheiten – zum Regelsteuersatz – der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei.

II. Entscheidung des Gerichts:

FG und BFH teilen diese Auffassung.

Es liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor, wenn Personengesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen, die als Gesellschafterbeitrag nur im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung und damit ein steuerbarer Leistungsaustausch liegt dagegen vor, wenn die Leistung nach ihrem Umfang oder ihrer Menge abgegolten wird. Dies gilt auch bei einer Leistung gegen Vorabgewinn. Es kann ein (pachtähnlicher) Leistungsaustausch gegen Sonderentgelt vorliegen, wenn die Gesellschafter einer GbR ihre (land- und forstwirtschaftlichen) Betriebe gegen einen

von vornherein feststehenden und jährlich gleichbleibenden „Vorabgewinn“ zur Nutzung überlassen oder andere gesonderte Leistungen erbringen. Maßgebend hierfür ist, dass sich der Vorabgewinn von vornherein nach den Leistungen richtet, die die Gesellschafter an die Gesellschaft erbringen.

Der Unterschied zu einer Gewinnverteilungsabrede ist hierbei in dem für die Nutzungsüberlassung angestrebten (besonderen), von vornherein feststehenden Entgelt zu sehen.

Die Bezeichnung von „Beiträgen im Innenverhältnis der Gesellschaft“ ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung unerheblich. Es kommt vielmehr auf die tatsächlich erbrachten Beiträge an. Sind die erhaltenen Zahlungen nicht Ausfluss einer allgemeinen Gewinnbeteiligung, sondern beruhen auf tatsächlich erbrachten Gesellschafterbeiträgen, kann folglich ein Leistungsaustausch vorliegen.

Eine gesellschaftsvertragliche Regelung zum Wegfall des Vorabgewinns für den Fall, dass kein ausreichender Gewinn erwirtschaftet wird, ist grundsätzlich weniger hoch zu gewichten als die bewusst geschaffene Abhängigkeit zwischen Gesellschafterleistung und Entgeltzahlung. Soweit sich die Entgelterwartung des „Leistenden“ tatsächlich nicht erfüllt, weil die Gesellschaft nicht ausreichend Gewinn erwirtschaftet, ist dies von vornherein wie ein Einverständnis zur Minderung des Entgelts zu werten. Kann der „Leistende“ davon ausgehen, die vereinbarte Vergütung jährlich zu erhalten, entfällt der Leistungsaustausch auch nicht dadurch, dass der Erhalt der Vergütung ganz oder teilweise vom Zufall abhängig wäre.

Beachten Sie | Im Übrigen steht dem steuerbaren Leistungsaustausch auch nicht entgegen, wenn das zugrunde liegende Rechtsverhältnis nicht auf schuldrechtlichen Vereinbarungen beruht, sondern in einem Gesellschaftsvertrag geregelt wird.

Der BFH führt weiter aus, dass die Umsätze aus der Überlassung von Vieheinheiten an eine Mitunternehmerschaft dem Regel- und nicht dem Durchschnittssteuersatz unterliegen. Der Kerngehalt der Überlassung von Vieheinheiten liege in der Verschaffung von Steuervorteilen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer. Eine derartige Dienstleistung sei aber nicht im maßgebenden Leistungskatalog des Anhangs VIII der MwStSystRL enthalten und – bei der unionsrechtlich gebotenen engen Auslegung der Pauschalregelung – auch den dort genannten Leistungen nicht vergleichbar.

III. Hinweise für die Praxis:

Wie schwierig die Abgrenzung zwischen Gewinnverteilung/Gesellschafterbeitrag einerseits und Sonderentgelt/Leistungsaustausch andererseits ist, wird deutlich, wenn man den aktuellen BFH-Beschluss mit einem Urteil des FG Münster (27.3.18, 5 K 3718/17 U) vergleicht. Dieses hatte seinerzeit entschieden, dass ein für die Überlassung von Vieheinheiten geleisteter „Gewinnvorab“ einer KG an ihren Gesellschafter kein umsatzsteuerbares Entgelt darstellt. Der BFH sieht den Unterschied zwischen diesem Urteil und seiner Entscheidung aber u. a. darin, dass die

KG im Fall des FG Münster einen Hof für ca. 70.000 EUR pachtete, sodass ein Verlust der KG nicht nur möglich war, sondern in einem der Streitjahre auch tatsächlich eintrat. Im BFH-Fall hingegen betrug die Pacht für den Ferkelaufzuchtstall lediglich ca. 22.000 EUR, sodass mit der Zahlung des Sonderentgelts bzw. des Vorabgewinns zu rechnen war.

Letztlich wird man in ähnlich gelagerten Fällen darauf abstellen müssen, ob die Zahlung des Sonderentgelts bzw. des Vorabgewinns zumindest wahrscheinlich ist. Oder anders ausgedrückt: Ist aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls davon auszugehen, dass ein Gewinn nicht erwirtschaftet und mithin ein „Gewinnvorab“ gar nicht gezahlt werden kann, so spricht dieser Umstand eher gegen die Annahme eines Leistungsaustauschs.

2. Umsatzsteuerrechtliches Entgelt bei "0 %-Finanzierung

Trägt der liefernde Unternehmer die Kosten der Finanzierung des Kaufpreises durch eine Bank in der Weise, dass die Bank bei der Auszahlung an den Unternehmer vom Darlehensbetrag die Zinsen einbehält und der Kunde in Raten den Kaufpreis an die Bank zahlt, mindern die einbehaltenen Zinsen das Entgelt der Warenlieferung des Unternehmers an den Kunden nicht. Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer gegenüber dem Kunden angibt, er gewähre ihm einen Nachlass in Höhe der Zinsen.

BFH, Urteil v. 24.2.2021, XI R 15/19

I. Sachverhalt:

Die A, die einen Einzelhandel betreibt, bietet ihren Kunden eine sog. 0 %-Finanzierung an, bei der die Kunden trotz Ratenzahlung insgesamt nur den Kaufpreis, den sie auch bei einer sofortigen Barzahlung entrichtet hätten, zahlen. Grundlage dieses Angebots ist eine Vereinbarung (Rahmenvertrag) zwischen der X (Muttergesellschaft der A) und einer Bank. Die Bank übernimmt die von X (durch Einschaltung der A) vermittelten Kredite. Die Darlehensverträge werden unmittelbar zwischen den Kunden (Darlehensnehmern) und der Bank geschlossen. Vermittelt A eine 0 %-Finanzierung (d.h. mit einem Kundenzins von 0,0 %), ist X zur Zahlung einer "Subvention" (Finanzierungsentgelt) an die Bank verpflichtet. Dazu erfolgt die Auszahlung der Darlehensvaluta an A abzüglich der sog. Subvention.

Die Kaufverträge der A mit ihren Kunden wurden zum Barzahlungsbetrag (Kaufpreis) abgeschlossen. Über diesen Betrag erteilte A gegenüber dem Kunden eine Rechnung, in der der Nettobetrag und die darauf entfallende USt ausgewiesen waren. Zusätzlich enthielt die Rechnung den Hinweis: "Als Nachlass gewähren wir die seitens der finanzierenden Bank erhobenen Zinsen. Diese belaufen sich auf ... EUR. Vereinbarungsgemäß zahlen wir den als Nachlass gewährten Betrag direkt an die finanzierende Bank. Ein Anspruch auf Barauszahlung des Nachlasses besteht nicht."

In den Abrechnungen zu den Darlehensverträgen zwischen den Kunden und der Bank wurden der Gesamtkaufpreis als Darlehensbetrag und der Jahreszins mit "eff. 0,00 %" angegeben. Die Bank zahlte die jeweilige Darlehensvaluta gekürzt um die Subvention an die A aus.

A ging davon aus, die Bemessungsgrundlage sei um die Subvention zu kürzen. Das FA setzte dagegen die USt nach der ungekürzten Bemessungsgrundlage fest.

Dem folgte das FG und wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Keine Minderung der Bemessungsgrundlage um die Finanzierungskosten

Der BFH bestätigt das FG. Das Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Lieferung an den Kunden ist nicht um den Betrag zu mindern, um den die Bank die Auszahlung der Valuta an die A gekürzt hat.

Entgelt als Bemessungsgrundlage

Der vom Kunden geschuldete **Kaufpreis ist die Gegenleistung** für die Lieferung der A. Der Kaufpreis bzw. die (ungekürzte) Darlehensvaluta bildet die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Lieferung. Über diese Summe vereinbarte der Kunde mit der Bank das von A vermittelte Sonderzinsdarlehen mit einer Auszahlung an A zur Tilgung der Kaufpreisschuld unter Einbehalt der vereinbarten "Subvention". Unerheblich ist, dass der Kunde den vereinbarten Kaufpreis nicht unmittelbar an A, sondern unter Einschaltung der Bank zahlte (EuGH Dixons Retail v. 21.11.2013, EU:C:2013:758, MwStR 2013, 774, Rz 35).

Keine Minderung um die von der Bank einbehaltene Subvention

Der Einbehalt hat seinen Rechtsgrund nicht in dem für die Besteuerung allein maßgeblichen Rechtsverhältnis zwischen A und dem Kunden, sondern im Rechtsverhältnis zwischen A und der Bank. Der Kunde schuldete A aufgrund Kaufvertrags den (ungeminderten) Barzahlungsbetrag. In diesem Betrag war kein Zins enthalten, auch wenn A dem Kunden in Kaufvertrag und Rechnung jeweils offengelegt hat, in welcher Höhe die finanzierende Bank gegenüber A Zinsen erhob bzw. die "Subvention" einbehielt. **Dieser Einbehalt hatte keinen Einfluss auf die Höhe des vom Kunden geschuldeten Kaufpreises, der auch in voller Höhe von der Bank finanziert wurde.** Die Tatsache, dass A dem Kunden ein Sonderzinsdarlehen der Bank vermittelte, änderte die Bemessungsgrundlage nicht. Denn die Darlehensvermittlung als Nebenleistung stellt für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel dar, um die Warenlieferung der A als Hauptleistung unter optimalen Bedingungen zu erhalten (EuGH Primback v. 15.5.2001, C-34/99, EU:C:2001:271, BFH/NV 2001, Beilage 3, 173, Rz 30 f., 45; EuGH Everything Everywhere v. 2.12.2010, C-276/09, EU:C:2010:730, BFH/NV 2011, 396, Rz 25, 27).

Der Einbehalt betrifft nur das Leistungsverhältnis der A mit der Bank

Das gesondert zu betrachtende Leistungsverhältnis zwischen der A und der Bank berührt die Bemessungsgrundlage für die Lieferung der A an den Kunden nicht. Aufgrund des Rahmenvertrags zwischen der A und der Bank war diese bereit, dem Kunden ein Sonderzinsdarlehen einzuräumen und damit für die Bezahlung der Ware zu garantieren. Die Bank erbrachte diese Dienstleistung gegenüber der A gegen Entgelt. Dieses bestand in der vereinbarten "Subvention", die bei Auszahlung der Darlehenssumme von der Bank einbehalten wurde. Diese von der Bank an die A erbrachte steuerfreie Finanzdienstleistung ist Teil eines anderen unabhängigen Geschäftsvorgangs, für den der Kunde ein Dritter ist. Dieser Vorgang kann die Bemessungsgrundlage des Kaufs zwischen dem Kunden und der A nicht berühren (EuGH Primback, Rz 29; EuGH Dixon Retail, Rz 34).

III. Hinweise für die Praxis:

Parallele zum EuGH-Urteil Primback

Dem Streitfall liegt eine vergleichbare Interessenlage zugrunde. In jenem Fall war dem Käufer allerdings weder das Vorliegen noch der Inhalt der zwischen dem Verkäufer und der Finanzierungsgesellschaft getroffenen Abmachungen bekannt. Im Unterschied dazu wurde im Streitfall der Kunde auf den Preis für die Finanzierungsleistung der Bank besonders hingewiesen. Mit der Revision wurde von der A vorgetragen, dieser Unterschied rechtfertige die geltend gemachte Minderung der Bemessungsgrundlage. Der BFH stellt nunmehr klar, dass es für die Frage, ob meh-

rere eigenständige Vorgänge vorliegen oder ob sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang handelt, darauf nicht ankommt.

3. Umsatzsteuerliche Organschaft auch ohne finanzielle Eingliederung aller Gesellschafter

Seit Jahren ist streitig, unter welchen weiteren Voraussetzungen eine Personengesellschaft Organ im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein kann. Mit einer ganzen Serie von Urteilen hatten EuGH und BFH zwar geklärt, dass Personengesellschaften ein solches Organ sein können. Jedoch blieb dies laut BFH und Finanzverwaltung auf die Fälle beschränkt, in denen neben dem Organträger nur Personen beteiligt sind, die auch in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Das heißt: „Außenstehende", die nicht sowohl an der Mutter- als auch an der Tochtergesellschaft beteiligt sind, schließen die Annahme einer Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organgesellschaft nach deutschem Verständnis aus. Doch aktuell hat der EuGH diese einschränkende Sichtweise kassiert

EuGH 15.4.21, C-868/19

I. Sachverhalt:

Der PD-GmbH & Co. KG (PD) gehörten die A-GmbH als Komplementärin sowie die M-GmbH, eine GbR und drei natürliche Personen als Kommanditisten an. Jeder Gesellschafter hatte eine Stimme, nur die M-GmbH besaß sechs Stimmen. Bei einer Abstimmung mit einfacher Mehrheit konnte die M-GmbH also ihren Willen in der Tochtergesellschaft durchsetzen. PD war in wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht in die M-GmbH eingegliedert, und zwischen ihnen bestanden umfangreiche Leistungsbeziehungen. Die PD ging davon aus, dass sie auch finanziell in die M-GmbH eingegliedert gewesen sei, sodass sie eine Organschaft gebildet hätten.

Das Finanzamt war dagegen der Auffassung, es habe keine Organschaft vorgelegen. Nach A 2.8 Abs. 5a S. 1 UStAE setze eine Organschaft voraus, dass Gesellschafter der betreffenden Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen seien, die finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert seien. Im vorliegenden Fall sei dieses Kriterium nicht erfüllt, denn zu den Kommanditisten von PD gehörten neben der M-GmbH und der A-GmbH auch natürliche Personen. Folglich setzte das Finanzamt Umsatzsteuer für die PD fest. Das FG Berlin-Brandenburg hat beschlossen, den EuGH anzurufen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Dieser hat nun entschieden, dass PD durchaus in die M-GmbH finanziell eingegliedert sein kann, sodass eine Organschaft – entgegen der Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung – angenommen werden kann.

Vorab die Quintessenz: Sind neben der „Ober-GmbH" auch natürliche Personen an der „Unter-Personengesellschaft" beteiligt, so kann dennoch eine Organschaft vorliegen. Und nun die Argumentation im Einzelnen:

Art. 11 der MwStSystRL sieht in Abs. 1 vor, dass jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber dennoch eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln kann. Die Voraussetzung einer „engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen“ darf aber nicht restriktiv ausgelegt werden.

Hinweis:

Europarechtlich ist die Inanspruchnahme der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe nicht allein den Einheiten vorbehalten, die sich in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger der Unternehmensgruppe befinden und bei denen ausschließlich finanziell eingegliederte Gesellschafter beteiligt sind. Kann eine Gesellschaft ihren Willen bei der Untergesellschaft durch mehrheitlich gefasste Beschlüsse durchsetzen, kann eine enge Verbindung durch finanzielle Beziehungen vermutet werden.

Die Tatsache, dass der Gesellschaftsvertrag von Personengesellschaften nach deutschem Recht prinzipiell formlos geschlossen oder geändert werden kann, führt für die Finanzverwaltung zwar ggf. zu Beweisschwierigkeiten, ob eine Mehrwertsteuergruppe tatsächlich vorliegt. Diese Rechtsunsicherheit beruht jedoch nicht auf der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe, sondern auf den Formerfordernissen bei Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften nach deutschem Recht. Mitgliedstaaten steht es aber nicht frei, sich auf Besonderheiten ihres nationalen Rechts zu berufen, um den in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL aufgestellten Voraussetzungen eine weitere hinzuzufügen.

Würde der Grundsatz der Rechtssicherheit Personengesellschaften die Bildung von Mehrwertsteuergruppen allein deshalb verwehren, weil ihre Gesellschaftsverträge nach nationalem Recht rein mündlich geschlossen und geändert werden können, liefe dies im Übrigen darauf hinaus, die Vereinbarkeit aller mündlichen Vereinbarungen, die Rechtsfolgen im Bereich der Mehrwertsteuer haben, mit diesem Grundsatz infrage zu stellen.

Daraus folgt, dass die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, wonach ein finanziell nicht eingegliederter Gesellschafter die Organschaft ausschließt, nicht mit Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL im Einklang steht.

Zwar ist einem Mitgliedstaat zuzubilligen, einzelne Regelungen im Rahmen seines Ermessens bestimmten Beschränkungen zu unterwerfen, um missbräuchliche Praktiken oder Verhaltensweisen zu vermeiden. Eine missbräuchliche Praxis in diesem Sinne liegt aber nur dann vor, wenn aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll. Zugegebenermaßen ist es für die Finanzverwaltung schwieriger, bestimmte Sachverhalte (hier: die finanzielle Eingliederung) zu ermitteln, wenn auch mündliche Vereinbarungen steuerlich relevant sein können. Gleichwohl führt die Möglichkeit, Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe zu werden, nicht unweigerlich zur Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Entscheidung des EuGH ist ein weiteres Kapital in den jahrelangen Rechtsstreitigkeiten zum Vorliegen einer Organschaft aufgeschlagen worden.

4. Parkplatzvermietung an Wohnungsmieter ist umsatzsteuerfrei

Nach einer Entscheidung des BFH ist die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen wie die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke steuerfrei, wenn die Mietflächen Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes sind und von ein und demselben Vermieter an ein und denselben Mieter überlassen werden.

BFH v. 10.12.20 - V R 41/19

I. Hintergrund:

In dem vom BFH entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob die Vermietung der Stellplätze umsatzsteuerpflichtig ist, oder ob sie als untrennbare Nebenleistung das steuerliche Schicksal der umsatzsteuerfreien Wohnungsvermietung teilt.

Dies ist insbesondere deshalb relevant, weil bei einer umsatzsteuerpflichten Vermietung u. a. die während der Errichtungsphase anfallenden (hohen) Vorsteuerbeträge abzugsfähig sind. Bei einer steuerfreien Vermietung scheidet ein Vorsteuerabzug indes aus.

In seiner Entscheidung stellte der BFH insbesondere auf eine Entscheidung des EuGH (13.7.89, C-173/88) ab. Dieser hatte entschieden, dass die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen vom Befreiungstatbestand nicht ausgenommen werden kann, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken (z. B. von Grundstücken für Wohnzwecke oder für gewerbliche Zwecke) eng verbunden ist, sodass beide Vermietungen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen. Dies ist dann der Fall, wenn der Platz für das Abstellen von Fahrzeugen und das für einen anderen Gebrauch bestimmte Grundstück Teil ein und desselben Gebäudekomplexes sind und diese beiden Gegenstände von ein und demselben Vermieter an ein und denselben Mieter vermietet werden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Vor diesem Hintergrund kam der BFH u. a. zu folgenden (weiteren) Ergebnissen:

- Ein Gebäudekomplex liegt auch vor, wenn es sich um ein Vorder- und Hinterhaus mit einem „Zwischenkomplex“ handelt.
- Für einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang im Verhältnis zwischen Vermieter und Mieter ist es ohne Belang, ob andere (externe) Mieter von Stellplätzen Zugang zu diesen haben, ohne das Mietgebäude betreten zu haben.
- Es kommt zudem nicht darauf an, dass die Wohnungsnutzung auch ohne Stellplatzanmietung möglich ist.
- Beachten Sie | Für eine steuerfreie Parkplatzüberlassung kommt es also insbesondere auf

- Personenidentität und
- einen engen räumlichen Zusammenhang an.

Im Umkehrschluss können auch steuerpflichtige Leistungen vorliegen, wie A 4.12.2. Beispiel 3 UStAE zeigt:

Vermieter V schließt mit dem Mieter M1 einen Wohnungsmietvertrag und mit dem im Haushalt von M1 lebenden Sohn M2 einen Vertrag über die Vermietung eines zur Wohnung gehörenden Fahrzeugstellplatzes ab.

Die Vermietung des Stellplatzes ist eine eigenständige steuerpflichtige Leistung. Eine Nebenleistung liegt nicht vor, weil der Mieter der Wohnung und der Mieter des Stellplatzes verschiedene Personen sind.

5. Umsatzsteuer auf physiothepeutische Leistungen

Das FG Düsseldorf hat sich mit der Umsatzsteuerpflicht physiotherapeutischer und allgemein der Gesundheitsförderung dienender Leistungen, die ohne Vorliegen einer ärztlichen Verordnung erfolgen, beschäftigt.

Strittig war vor dem FG Düsseldorf, ob physiotherapeutische Leistungen an Patienten, die ihre Therapien im Anschluss an eine ärztliche Verordnung auf eigene Rechnung fortgesetzt hatten (sog. Selbstzahler), als umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen zu behandeln sind.

FG Düsseldorf, Urteil v. 16.4.2021, 1 K 2249/17 U

I. Sachverhalt:

Vor dem FG klagte eine Gesundheitsdienstleisterin im Bereich der Physiotherapie. Die Klägerin war der Ansicht, dass bei diesen Leistungen fortlaufende Verordnungen nicht erforderlich seien. Zudem seien auch gesondert in Rechnung gestellte Nebenleistungen (Kinesio-Taping, Wärme- und Kältetherapie, Extensionsbehandlung, bestimmte zertifizierte Kurse, Rehasport und zusätzliche Gerätetrainingsmöglichkeiten) nicht umsatzsteuerpflichtig, da sie im Zusammenhang mit steuerfreien Heilbehandlungen stünden. Das Finanzamt war der Ansicht, bei den Umsätzen durch Selbstzahler fehle der Nachweis für den therapeutischen Zweck der Leistungen. Bei den anderen Leistungen handele es sich um optionale Leistungen und nicht um unselbständige Nebenleistungen.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klagte teilweise statt. Die Leistungen an Selbstzahler stellten nach Auffassung des FG steuerfreie Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dar. Das FG entscheid aber auch, dass der Therapiezweck dabei aber nur in den Fällen nachgewiesen sei, in denen erstens bereits vor der Anschlussbehandlung eine ärztliche Verordnung vorgelegen habe und zweitens spätestens nach Ablauf eines Jahres wegen der derselben chronischen Erkrankung eine erneute ärztliche Verordnung zur Physiotherapie vorgelegt worden sei. Im Hinblick auf die Frage nach Nebenleistungen wurde die Klage als unbegründet abgewiesen. Das Urteil ist rechtskräftig.

6. Geschäftsveräußerung: Was gilt bei vorheriger Immobilienüberlassung?

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Aber greift die Regelung des § 1 Abs. 1a UStG auch dann, wenn der Erwerber das veräußerte Grundstück bereits zuvor gegen Entgelt genutzt hat? Der BFH hat das im Fall einer verpachteten Immobilie bejaht, die vom Erwerber teilweise untervermietet wurde. Voraussetzung ist, dass die Untervermietung entsprechend fortgeführt wird.

Mit dem Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch bei dem Erwerb eines zunächst gepachteten Grundstückes vorliegen kann, wenn die bereits vor Erwerb vereinbarte Untervermietung mit denselben Mietern fortgeführt wird.

BFH, Urt. v. 24.02.2021 - XI R 8/19

I. Sachverhalt:

Der Kläger erwarb im Streitjahr ein Grundstück, das er zuvor selbst für seinen Betrieb genutzt hatte. Soweit er das Grundstück nicht selbst nutzte, vermietete er das Grundstück unter.

In dem Kaufvertrag verzichteten die Parteien gem. § 9 Abs. 1 UStG auf die Anwendung der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG und legten fest, dass der Kläger die Umsatzsteuer zu tragen habe.

Im Rahmen einer bei dem Kläger durchgeführten Betriebsprüfung wurde beanstandet, dass lediglich 65,1 % des Grundstücks für steuerpflichtige Umsätze verwendet wurden. Der entsprechende Vorsteuerabzug wurde daher verwehrt und der Bescheid geändert.

Im Einspruchsverfahren machte der Kläger geltend, dass es sich bei dem Erwerb um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG handele. Der Einspruch wurde durch das Finanzamt (FA) abgelehnt.

Auch das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der BFH gab jedoch der Revision des Klägers statt und verwies den Rechtsstreit zur weiteren Verhandlung an das FG zurück.

Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder eingebracht wird.

Diese Voraussetzung kann auch bei der Übertragung eines Grundstücks vorliegen, wenn dieses den Geschäftsbetrieb darstellt. Der Erwerber muss jedoch zudem beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil auch fortzuführen. Wird der Geschäftsbetrieb dagegen sofort abgewickelt, ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht gegeben.

Da der Kläger nicht die Vermietungstätigkeit des von ihm selbst genutzten Teils des Grundstücks fortführte, kann insoweit keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen. Lediglich für den untervermieteten Bereich kam eine Geschäftsveräuße-

rung im Ganzen in Frage. Hier hatte aber das FG bereits eine solche verneint, da der Mietvertrag vom Veräußerer nicht übernommen wurde.

Nach Auffassung des BFH reicht es jedoch bereits aus, wenn sich die vor und nach der Veräußerung ausgeübten Tätigkeiten hinreichend ähneln. Die Miet- oder Pachtverträge müssen nicht zwingend fortgeführt werden. Für den untervermieteten Teil des Grundstücks liegt somit eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.

Insoweit muss bei der Veräußerung des Grundstücks somit keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Der Vorsteuerabzug kann jedoch für die im Zusammenhang mit dem Kauf stehenden Kosten grundsätzlich vorgenommen werden.

III. Hinweise für die Praxis.

Im Fall einer Grundstücksveräußerung eines vermieteten Grundstücks sollte stets geprüft werden, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Steuerpflichtigen und Steuerberatern ist zu empfehlen, dass in diesen Fällen auch nach der Veräußerung der Käufer teilweise als Rechtsnachfolger des Verkäufers auftritt und somit auch etwaige Risiken zu übernehmen hat.

Wird davon ausgegangen, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, sollte zur Absicherung im Kaufvertrag die Option vereinbart werden, dass im Fall einer gegenteiligen Meinung des FA der Vorsteuerabzug für die Kaufnebenkosten bestehen bleibt.

7. BMF ändert seine Auffassung zum Ort bei Veranstaltungsleistungen

§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG regelt, dass die Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen und unterhaltenden Veranstaltungen sowie zu Messen und Ausstellungen an dem Ort erbracht wird, an dem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wird.

BMF vom 9.6.21, III C 3 - S 7117-b/20/10002 :002

1. Einstiegsbeispiel

Der Seminaranbieter S aus Frankfurt bietet einen Umsatzsteuer-Workshop an. Die Veranstaltung findet in einem Kongresshotel auf Mallorca statt.

a) Der Workshop wird offen beworben. Es kann jeder teilnehmen, der die Kursgebühr bezahlt. Es nehmen StB aus Deutschland und Österreich teil.

b) Der Workshop wird als „Inhouse-Schulung“ für die Mitarbeiter der Steuer-AG aus München abgehalten.

Nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG liegt der Ort für die Einräumung von Eintrittsberechtigungen zu unterrichtenden Tätigkeiten grundsätzlich am Veranstaltungsort, soweit der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Nach A 3a.6. Abs. 13 S. 3 Nr. 3 UStAE a. F. setzte die Anwendung der Ortsregelung bei Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft bislang voraus, dass die Veranstaltung für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist.

Hinweise:

Zu den Eintrittsberechtigungen gehören nach A 3a.7a. Abs. 2 S. 1 UStAE auch

- das Recht auf Zugang zu Darbietungen, Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerten, Ausstellungen sowie zu anderen ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, auch wenn das Entgelt in Form eines Abonnements oder eines Jahresbeitrags entrichtet wird sowie
- das Recht auf Zugang zu Sportveranstaltungen, wie Spiele und Wettkämpfe gegen Entgelt, auch wenn das Entgelt in Form einer Zahlung für einen bestimmten Zeitraum oder eine festgelegte Anzahl von Veranstaltungen in einem Betrag erfolgt.

Lösung des Eingangsbeispiels nach alter BMF-Meinung

a) Da die Veranstaltung frei zugänglich ist, liegt ein Anwendungsfall des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG vor, sodass der Leistungsort auf Mallorca liegt. Der Unternehmenssitz der Teilnehmer ist irrelevant.

b) Da es sich um eine geschlossene Veranstaltung handelt, greift die Sonderregelung nicht, sodass sich der Ort nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 S. 1 UStG nach dem Unternehmenssitz der Steuer-AG in München bestimmt.

Auch der Kartenverkauf an Nichtunternehmer wird nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG am Veranstaltungsort besteuert. Dies bewirkt eine Gleichstellung mit den Kartenabgaben an Unternehmer. Diese Ausnahmen haben für den leistenden Unternehmer die praktische Folge, dass er beim Verkauf der Karten nicht zu unterscheiden hat, ob sein Kunde Nichtunternehmer oder aber ggf. ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer ist, welchem eine „Netto-Rechnung" (reverse charge) bzw. eine Rechnung mit ausländischer Steuer zu erteilen wäre.

2. Neuerungen

Dass die Veranstaltung der Allgemeinheit offenstehen muss, ist nach einem Urteil des EuGH (13.3.19, C-647/17 „Srf konsulterna") kein Erfordernis. Der EuGH hatte bei Veranstaltungen, die nicht der Allgemeinheit, sondern nur den Mitgliedern einer bestimmten Berufsgruppe zugänglich sind, den Veranstaltungsort als maßgeblich angesehen.

Das BMF hat mit seinem Schreiben vom 9.6.21 den UStAE insoweit angepasst.

Neue Lösung des Eingangsbeispiels

Nach der Anpassung liegt der Leistungsort auch in der Variante b) auf Mallorca, da es auf den (offenen) Teilnehmerkreis nicht mehr ankommt.

Es ist nach spanischem Recht zu entscheiden, ob eine Steuer entsteht bzw. der Umsatz steuerfrei ist (vgl. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i oder j MwStSystRL) und wer die Steuer schuldet (Art. 194 MwStSystRL).

3. Online-Seminare

Außerdem hat das BMF das Merkmal der Erforderlichkeit der physischen Anwesenheit des Leistungsempfängers bei der Veranstaltung eingefügt. Die Online-Teilnahme wird daher von dem Anwendungsbereich des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG ausgenommen.

Abwandlung des Eingangsbeispiels

Die Kurse finden online statt. Die Sonderregelungen greifen nicht, sodass sich der Ort nach der Grundsatzregel des § 3a Abs. 2 S. 1 UStG nach dem Sitz des Leistungsempfängers bestimmt. Die Steuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Art. 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird (Art. 196 MwStSystRL).

Ist der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer i. S. des § 3a Abs. 5 S. 1 UStG, bestimmt sich der Leistungsort stets nach dessen (Wohn-)Sitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt, da es sich um auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen handeln dürfte (Art. 58 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL i. V. mit Anhang II Nr. 5).

V. Abgabenordnung

1. Zur Berücksichtigung nacherklärter Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 173 Abs. 1 AO im Rahmen einer Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG

In den Vergleich, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen zu einer höheren (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder einer niedrigeren (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) Steuer führt, ist im Rahmen der Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG nicht nur die festgesetzte Einkommensteuer, sondern auch die durch den Abzug vom Kapitalertrag abgegoltene Einkommensteuer einzubeziehen.

In einen entsprechenden Vergleich sind auch anzurechnende Abzugsbeträge einzubeziehen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Einbeziehung der nacherklärten Kapitalerträge in die Veranlagung und die damit verbundene erhöhte Steuerfestsetzung nicht das Ziel des Änderungsbegehrens, sondern eine notwendige Voraussetzung für die Erstattung der inländischen Abzugsbeträge ist. Eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids kann in diesen Fällen nur nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgen.

In einen entsprechenden Vergleich sind auch die mit den nacherklärten Kapitalerträgen in Zusammenhang stehenden, anrechenbaren ausländischen Steuerbeträge und EU-Quellensteuern einzubeziehen, deren Anrechnung und Erstattung erreicht werden soll. Auch in diesem Fall ist die begehrte Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nur unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig.

BFH v. 25.3.2021 - VIII R 7/18

I. Gesetzlicher Tatbestand:

Tatsache im Sinne von § 173 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art. Auch Kapitalerträge aus jeweils einzeln zu betrachtenden Kapitalanlagen sind Tatsachen in diesem Sinne.

Ob die angestrebte Änderung zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, kann im Rahmen des § 173 Abs. 1 AO grundsätzlich nur aus einem Vergleich der ursprünglichen mit der beabsichtigten Steuerfestsetzung abgeleitet werden. Anzurechnende Abzugs- oder Vorauszahlungsbeträge sind grundsätzlich nicht mit in die Betrachtung einzubeziehen. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht ausnahmslos. Denn nach § 32d Abs. 6 EStG ist für die Günstigerprüfung eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Danach ist bei der Frage, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 AO zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, nicht allein auf die im zu ändernden Einkommensteuerbescheid festzusetzende --höhere-- Steuer, sondern auch auf die durch den Abzug vom Kapitalertrag nach § 43 Abs. 5 EStG abgegoltene Einkommensteuer abzustellen.

Dies führt bei einem erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung dazu, dass sich -- trotz höherer Steuerfestsetzung im Änderungsbescheid-- insgesamt eine niedrigere Steuer ergibt, so dass für die Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt sein müssen.

Steuerpflichtige, die abgeltend besteuerte Kapitalerträge nacherklären, um -- insbesondere nach erfolgreicher Günstigerprüfung-- im Rahmen der Veranlagung eine Anrechnung und Erstattung der bereits gezahlten Kapitalertragsteuer zu erreichen, können die Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids danach nicht unabhängig von der Frage ihres Verschuldens am nachträglichen Bekanntwerden dieser Einkünfte, sondern nur nach Maßgabe des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erreichen. Sie werden mithin wie jene Steuerpflichtigen behandelt, die nachträglich steuermindernde Umstände wie z.B. abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklären und so eine Herabsetzung der bestandskräftig festgesetzten Einkommensteuer erreichen wollen. Dies ist in Anbetracht des angestrebten wirtschaftlichen Ergebnisses sachgerecht, zielt das Begehren der Steuerpflichtigen, die abgeltend besteuerte Kapitalerträge nacherklären, in diesen Fällen doch vorrangig auf die Anrechnung und Erstattung bereits entrichteter Steuern ab.

Sachgerecht ist danach auch, in den gemäß § 173 Abs. 1 AO anzustellenden Vergleich die mit den nacherklärten Kapitalerträgen in Zusammenhang stehenden anrechenbaren ausländischen Steuerbeträge und EU-Quellensteuern einzubeziehen, deren Anrechnung und Erstattung erreicht werden soll. Erklärt der Steuerpflichtige mithin ausländische Kapitalerträge nach, für die ausländische Steuer bzw. EU-Quellensteuer einbehalten wurde, um --gegebenenfalls nach erfolgreicher Günstigerprüfung oder nach § 32d Abs. 4 EStG-- deren Anrechnung und Erstattung zu erreichen, müssen für die Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt sein.

In den Vergleich, ob die nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führen, ist die durch den Abzug vom Kapitalertrag gemäß § 43 Abs. 5 EStG abgegoltene Einkommensteuer mit einzubeziehen. Auch die vom Steuerpflichtigen nacherklärten (ausländischen) Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht dem inländischen Kapitalertragsteuerabzug unterlegen haben, führen bei der gebotenen Gesamtbetrachtung zu einer niedrigeren Steuer. Zwar ergibt sich infolge des Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG eine höhere Steuerfestsetzung. Diese würde unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang geltend gemachten Anrechnung der Abzugsbeträge (ausländische Steuer sowie EU-Quellensteuer) jedoch zu einer insgesamt niedrigeren Steuer führen, da er insbesondere eine vollständige Erstattung der Quellensteuer nach der Zinsinformationsverordnung erreichen könnte.

Außerdem waren die vom Steuerpflichtigen für das Jahr 2012 nacherklärten verrechenbaren Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (in Höhe von 6.335 €) als dem FA nachträglich bekannt gewordene steuermindernde Tatsachen anzusehen.

Im Streitfall traf den Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsachen ein grobes Verschulden, das auch nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich war. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die dem Steuerabzug un-

terliegenden (nacherklärten) Kapitaleinkünfte des Steuerpflichtigen in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit steuererhöhenden Tatsachen stünden. Hieran fehlte es jedoch im Streitfall, denn es waren keine steuererhöhenden, sondern bei der gebotenen Gesamtbetrachtung ausschließlich steuermindernde Tatsachen nachträglich bekannt geworden.

2. Hohe Nachzahlungszinsen sind seit 2014 verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verfassungswidrig ist, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 % zugrunde gelegt wird.

I. Hintergrund § 233a AO

§ 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen. Die Verzinsung betrifft den Zeitraum zwischen der Entstehung der Steuer und ihrer Festsetzung (Grundsatz der Vollverzinsung). Der Zinslauf beginnt allerdings nicht bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, sondern erst nach einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten.

Von der Vollverzinsung betroffen sind damit lediglich diejenigen Steuerpflichtigen, deren Steuer erst nach Ablauf eines längeren Zeitraums nach der Entstehung des Steueranspruchs erstmalig festgesetzt oder geändert wird. Die Vollverzinsung betrifft sowohl Steuernachzahlungen als auch Steuererstattungen.

II. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Das BVerfG sieht in der Verzinsung von Steuernachforderungen mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 % nach Ablauf einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten eine Ungleichbehandlung von Steuerschuldnern, deren Steuer erst nach Ablauf der Karenzzeit festgesetzt wird, gegenüber Steuerschuldnern, deren Steuer bereits innerhalb der Karenzzeit endgültig festgesetzt wird. Hintergrund hierfür ist das seit Jahren anhaltende niedrige Zinsniveau auf dem Kapitalmarkt, das in diametralem Gegensatz zur 6-prozentigen Jahresverzinsung durch die Finanzverwaltung steht.

Diese Ungleichbehandlung sieht das Gericht für in die Jahre 2010 bis 2013 fallende Verzinsungszeiträume als noch als verfassungsgemäß an. Dies gilt jedoch nicht mehr für Verzinsungszeiträume ab 2014. Die Unvereinbarkeit der Verzinsung nach § 233a AO mit dem Grundgesetz umfasst dabei auch die Erstattungszinsen zugunsten der Steuerpflichtigen.

Das BVerfG differenziert jedoch insoweit, als es das bisherige Recht für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume für weiterhin anwendbar erklärt wird. Für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2019 und später fallen, kommt dagegen eine Weitergeltung des bisherigen Rechts dagegen nicht mehr in Betracht. Hier wird der Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen.

III. Bisherige Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis

Die Frage, ob eine 6-prozentige Jahresverzinsung angesichts der Zinsentwicklung auf dem Kapitalmarkt noch verfassungskonform ist, beschäftigt Rechtsprechung und Verwaltung schon seit einiger Zeit. Der BFH hatte zuletzt mit seinen Entschei-

dungen v. 25.4.2018, IX B 21/18 und v. 3.9.2018, VIII B 15/18 die Rechtmäßigkeit der aktuellen Vollverzinsung in Zweifel gezogen und im Rahmen der summarischen Prüfung des Aussetzungsverfahrens den Klägern für Verzinsungszeiträume ab 1.4.2015 bzw. 1. 11.2012 Recht gegeben.

Daraufhin hatte die Finanzverwaltung im Erlasswege verfügt, dass u.a. für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2012 Aussetzung der Vollziehung zu gewähren ist (BMF, Schreiben v. 14.12.2018, IV A 3 – S 0465/18/10005-01). Außerdem hatte sie mit BMF-Schreiben v. 2.5.2019, IV A 3 – S 0338/18/10002, angeordnet, sämtliche Zinsbescheide (§ 233 AO), denen ein Zinssatz von 0,5 % pro Monat zugrunde liegt (§ 238 AO), vorläufig (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nummer 3 AO) ergehen zu lassen.

IV. Konkrete Rechtsfolgen für die Besteuerungspraxis nach der Entscheidung des BVerfG

Welche Konsequenzen ergeben sich nun für die Besteuerungspraxis? Zunächst ist zu beachten, dass das BVerfG sich nur zur Vollverzinsung (§ 233a AO) geäußert hat, nicht jedoch zu Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO). Da jedoch das Zinsniveau in allen Verzinsungsfällen einheitlich 0,5 % pro Monat beträgt (§ 238 AO), wird man die Entscheidungsgrundsätze des BVerG auf alle Zinsarten anwenden können.

Weiterhin gilt es, drei Fallgruppen zu unterscheiden.

1. Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2013 und früher fallen, sind von der Verfassungswidrigkeit nicht betroffen, d.h. hier ist der Zinssatz von 0,5 % pro Monat nicht zu beanstanden. Steuerpflichtige, die hier Einspruch eingelegt haben, müssen mit einer Zurückweisung ihres Einspruchs rechnen. Im Falle einer Aussetzung der Vollziehung wird der ausgesetzte Betrag gezahlt werden müssen.
2. Für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2014 bis einschließlich 2018 fallen, besteht nun eine festgestellte Verfassungswidrigkeit des Zinssatzes, jedoch bleibt das aktuelle Recht weiterhin anwendbar. Dies bedeutet, dass auch in diesen Fällen eingelegte Einsprüche abgewiesen werden und ausgesetzte Beträge gezahlt werden müssen. Sofern die Zinsfestsetzung vorläufig erfolgt ist, wird die Finanzverwaltung die Vorläufigkeit aufheben.
3. Lediglich für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2019 und später fallen, muss der Gesetzgeber bis zum 31.7.2022 "nachbessern" und eine verfassungskonforme gesetzliche Neuregelung schaffen. Von dieser Neuregelung wird jedoch nur derjenige profitieren, der gegen den Zinsbescheid Einspruch eingelegt hat oder dessen Zinsbescheid vorläufig ergangen ist. Formell und materiell bestandskräftige Zinsbescheide ohne Vorläufigkeitsvermerk können aufgrund der anstehenden gesetzlichen Neuregelung nicht mehr geändert werden.

V. Hinweise für die Praxis:

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung in Fällen der dritten Fallgruppe reagieren wird. Da eine gesetzliche Neuregelung Zeit braucht und wohl erst nach der Bundestagswahl auf den Weg gebracht werden wird, werden Zinsbescheide bis

zur gesetzlichen Neuregelung weiterhin die bisherige – jetzt aber verfassungswidrige – Verzinsung ausweisen. Sie lediglich vorläufig (§ 165 AO) ergehen zu lassen, würde jedoch bedeuten, dass der verfassungswidrige Zinsbetrag zunächst vom Steuerpflichtigen zu entrichten wäre, denn eine Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) ist nur bei einer Einspruchseinlegung möglich. Es bleibt abzuwarten, wie die Übergangslösung der Finanzverwaltung aussehen wird.

3. Betriebsprüfung: Welche Daten darf das Finanzamt herausverlangen?

Welche Daten darf das Finanzamt bei einer Betriebsprüfung herausverlangen? Nach dem BFH ist die Aufforderung bei einer Einnahmenüberschussrechnung, zu Beginn der Außenprüfung einen Datenträger „nach GDPdU“ herauszugeben, rechtswidrig. Ein unbegrenzter Zugriff auf alle elektronischen Daten ist unzulässig und ein Datenzugriff außerhalb der Geschäftsräume oder Dienststelle unverhältnismäßig.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner aktuellen Entscheidung vom 07.06.2021 (VIII R 24/18) dazu Stellung genommen, ob von den Finanzbehörden zu Beginn einer Außenprüfung generell ein Datenträger „nach GDPdU“ verlangt werden kann.

BFH, Urt. v. 07.06.2021 - VIII R 24/18

I. Sachverhalt:

Die K, eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung, ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung.

Das Finanzamt (FA) wollte eine Außenprüfung durchführen und forderte zusammen mit der Prüfungsanordnung „die Überlassung eines Datenträgers nach GDPdU“ (also entsprechend den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) zu Beginn der Betriebsprüfung an. Dagegen wandte sich K.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage beim Finanzgericht war erfolgreich und auch der BFH folgte dem.

Verlangen eines Datenträgers nach GDPdU

Sind Unterlagen gem. § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen.

Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung ebenfalls verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Es steht der Finanzverwaltung auch bei einer Gewinnermittlung im Wege der Einnahmenüberschussrechnung zu, die Überlassung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu verlangen.

Allerdings ist die streitige Aufforderung an K, einen „Datenträger nach GDPdU“ zu überlassen, im Sinne eines unbegrenzten Zugriffs auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen der K zu verstehen und daher rechtswidrig.

Die Aufforderung des FA an die Steuerpflichtige, Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger für eine Außenprüfung zur Verfügung zu stellen, ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt.

Ein Vorlageverlangen, das den nur begrenzten Umfang der Befugnis des FA zur Anforderung von elektronischen Aufzeichnungen gem. § 147 Abs. 6 AO überschreitet, ist jedoch rechtswidrig.

Für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit, welche als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, ist der sachliche Umfang der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht gem. § 147 Abs. 1 AO und mithin zugleich der sachliche Umfang der Zugriffsbefugnis der Finanzbehörde gem. § 147 Abs. 6 AO im Regelfall auf solche Unterlagen begrenzt, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für sie geltenden steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten (z.B. gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG und § 22 UStG) von Bedeutung sind.

Damit ging die Aufforderung zur Datenträgerüberlassung über die dem FA gem. § 147 Abs. 6 AO eingeräumte Befugnis hinaus. Der Verweis auf die GDPdU lässt nicht mit der gebotenen Klarheit erkennen, dass das FA nur die Überlassung derjenigen Datenbestände der K auf einem Datenträger verlangt hat, für die ihm eine Zugriffsbefugnis zusteht.

Selbst wenn sich die Aufforderung des FA zur Datenträgerüberlassung nur auf die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen bezogen hat, ist diese Anforderung rechtswidrig.

Verhältnismäßigkeit der Datenanforderung

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet, dass die Finanzverwaltung in Ausübung ihres legitimen Interesses an einer Überlassung digitalisierter Daten im Rahmen der Außenprüfung nicht übermäßig in Rechte der Steuerpflichtigen eingreift und deshalb ihre Befugnisse nur in dem durch die Zwecke der Außenprüfung gebotenen zeitlichen und sachlichen Umfang unter Berücksichtigung der berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen am Schutz ihrer persönlichen Daten ausübt.

Daher ist die angefochtene Aufforderung zur Datenträgerüberlassung unverhältnismäßig, weil das FA mittels der Datenüberlassung beabsichtigte, auch außerhalb der Geschäftsräume der K und der Dienststelle, etwa auf den Dienstlaptops der Außenprüfer, auf die Daten der K zuzugreifen und diese auszuwerten.

Dabei gebietet es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der geschützten Daten von Berufsgeheimnisträgern Rechnung zu tragen und nach Möglichkeit auszuschließen, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung, z.B. infolge eines Diebstahls des Prüfer-Notebooks, in fremde Hände geraten können.

Dieses Bedürfnis ist ohne nennenswerte Beeinträchtigung einer rechnergestützten Außenprüfung dadurch angemessen berücksichtigt, dass die Daten des Steuerpflichtigen nur in seinen Geschäftsräumen oder an Amtsstelle erhoben und verarbeitet werden dürfen.

Eine bindende Vorgabe für den Außenprüfer, die Daten ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen und der Diensträume über einen Dienstlaptop auszuwerten, besteht gerade nicht. Vielmehr ist geregelt, dass eine Mitnahme der Datenträger aus der Sphäre des Steuerpflichtigen im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen sollte.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat seine Grundsätze zum Verlangen der Finanzbehörden nach einen Datenträger gem. GDPdU weiter konkretisiert:

Die Aufforderung der Finanzverwaltung an einen Steuerpflichtigen, welcher seinen Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, zu Beginn einer Außenprüfung einen Datenträger „nach GDPdU“ zur Verfügung zu stellen, ist als unbegrenzter Zugriff auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen unabhängig von den gem. § 147 Abs. 1 AO bestehenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen zu verstehen und damit rechtswidrig.

Eine solche Aufforderung ist zudem nicht verhältnismäßig, wenn bei einem Berufsgeheimnisträger nicht sichergestellt ist, dass der Datenzugriff und die Auswertung der Daten nur in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfindet.

4. Zuschätzungen im Schrotthandel

Der Schrotthandel ist von der Finanzverwaltung als hinterziehungsanfälliges Gewerbe identifiziert, weshalb dem Steuerpflichtigen in der Praxis mit einem gewissen Misstrauen vonseiten der Steuerverwaltung begegnet wird. Das FG Düsseldorf hatte in einem AdV-Verfahren über Zuschätzungen der Steufa gegenüber einem Schrotthändler zu entscheiden

FG Düsseldorf 21.6.21, 15 V 709/21 A

I. Sachverhalt

Der Antragsteller A übernahm im Jahr 15 den von seiner Mutter ab dem Jahr 11 betriebenen Schrotthandel X. Zuvor hatte er diesen bereits als Geschäftsführer geleitet. Mit der Firma Y GmbH (Y) unterhielt X in den Streitjahren 11 bis 15 derart Geschäftsbeziehungen, dass X bei Y Demontage- und Abbrucharbeiten durchführte. Der dabei anfallende Schrott wurde der X von Y in Rechnung gestellt. Dieser Schrott wurde von X sodann an die Firma Z GmbH & Co. KG (Z) weiterveräußert. Im Wiegesystem der Y war der gesamte Schrott erfasst.

Die Steufa kam zur Feststellung, dass der Antragsteller auf eigene Rechnung zusätzlich zu den von X versteuerten Schrottlieferungen an die Z von Y unentgeltlich erlangten Schrott an Z veräußert habe, ohne hieraus die erforderlichen steuerlichen Konsequenzen bei sich zu ziehen. Vielmehr habe mit dem Geschäftsführer der Z, dem einschlägig wegen Steuerhinterziehung in vergleichbaren Fällen vorbestraften G, anscheinend eine Schwarzgeldabrede derart bestanden, dass in den Büchern der Z die von A schwarz gelieferten Schrottmengen nicht erscheinen würden und die Bezahlung hierfür an A bar erfolgte. Tatsächlich habe sich G aber abredewidrig verhalten, um sich die hiermit in Verbindung stehenden Betriebsausgaben für die Z zu erhalten und interne Gutschriften und ein entsprechendes Kreditorenkonto erstellt. Hierdurch seien die unversteuerten Lieferungen des A belegt. Allerdings weise das Kreditorenkonto noch die Anschrift des mit A namensgleichen und vormaligen Firmeninhabers, des verstorbenen Vaters von A, auf. Der derart schwarz bezogene Schrott sei dabei von Z direkt bei Y abgeholt worden.

Als Beweis führte die Steufa an, dass in den Wiegeunterlagen der Y genau die Mengen als von X bezogen angegeben wurden, die auch in den Unterlagen der Z auftauchen. Die Y gab allerdings an, dass es sich bei dem unentgeltlich überlassenen Schrott um minderwertiges Material gehandelt habe, wohingegen bei Z höherwertiger Schrott in den Aufzeichnungen erscheint.

Daraufhin schätzte die Finanzverwaltung entsprechend dem von Z geltend gemachten Betriebsausgaben die Einkünfte des A, wobei Betriebsausgaben des A nicht berücksichtigt wurden, weil er den Schrott von Y unentgeltlich erhalten habe und weitere Aufwendungen für ihn in diesem Zusammenhang nicht ersichtlich seien.

A bestreitet den Vorwurf der Steufa und trägt vor, Z habe fingierte Gutschriften zur Vorspiegelung von Betriebsausgaben erstellt und ihm lediglich untergeschoben. Allerdings hatte der A, obgleich er den Tatvorwurf einer Steuerhinterziehung von

sich wies, sich bereit erklärt – jedoch in einem niedrigeren als von der Steufa angegebenen Bereich –, die Zuschätzung zu akzeptieren. Zu einer Einigung kam es jedoch mit der Finanzverwaltung nicht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Düsseldorf setzte die aufgrund der Zuschätzungen der Steufa gegen A erlassenen Steuerbescheide ohne Sicherheitsleistung von der Vollziehung aus, da nicht hinreichend belegt sei, dass die Schwarzumsätze dem A zuzurechnen seien.

Insofern erachtete das FG es als durchaus möglich, dass die streitigen Umsätze direkt zwischen Y und Z gegen bar abgewickelt wurden. Dagegen spricht auch nicht, dass in den Wiegeunterlagen der Y die entsprechenden Schwarzlieferungen erschienen.

Dem Umstand, dass die Z demgegenüber in ihren Unterlagen den schwarz bezogenen Schrott als werthaltiger aufführte, misst das FG keine Bedeutung zu, da es sich um rein selbsterstellte Klassifizierungen handelte und ein diesbezügliches Eigeninteresse bei Z bestand, um entsprechend hohe Betriebsausgaben zu generieren. Zudem erfolgte die Abholung dieses Materials bei Y nicht durch A sondern Z. Eine Einbindung von A ins Tatgeschehen ist damit keinesfalls belegt.

Dass Z die Firma X bzw. den A als Lieferant vorgab, machte insoweit Sinn, als dies aufgrund der laufenden diesbezüglichen Geschäftsbeziehung plausibel gegenüber der Steuerverwaltung erschien. Gleichzeitig machte es aber auch Sinn, beim Kreditorenkonto die Anschrift des längst verstorbenen Vaters des A anzugeben, um letztlich die Sache gegenüber der Finanzverwaltung bei entsprechenden Nachforschungen ins Leere laufen zu lassen. Unerheblich ist weiterhin, ob G wegen Steuerhinterziehung vorbestraft ist und die damaligen Taten auf Schwarzgeldabreden zu Schrottlieferanten beruhten, die die Steufa in Bezug auf A vermutet. Denn zum einen ist nicht erwiesen, dass G Initiator der neuerlichen Taten war und es ist zudem durchaus möglich, dass er hier einen anderen Tatplan durch das Vorspiegeln von Betriebsausgaben verfolgte.

Schließlich misst das FG der gescheiterten tatsächlichen Verständigung keine Indizwirkung derart zu, dass die Vermutungen der Steufa zutreffend sind. Allerdings weist das FG Düsseldorf abschließend darauf hin, dass die Steufa ggf. durch weitere Ermittlungen noch eine Einbindung des A nachweisen könne.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung belegt, auch wenn es sich natürlich nur um ein summarisches Verfahren handelt, dass die Finanzgerichte inzwischen mit der teilweise gebotenen Skepsis Feststellungen der Steufa betrachten.

Das FG Düsseldorf hat daher zu Recht die Ungereimtheiten in den Schlussfolgerungen der Steufa aufgedeckt, auch wenn sie den A nicht vom Vorwurf der Steuerhinterziehung endgültig freigesprochen hat. So kann es letztlich nicht allein darauf ankommen, dass ein Dritter den Steuerpflichtigen in Bezug auf seine Betriebsausgaben benennt, ohne dass außer dessen Eigenbelege belastbare Anhaltspunkte für tatsächliche Leistungsbeziehungen vorhanden sind. Dabei muss man sich vor Augen führen, dass Identitätsdiebstahl ein vermehrt auftretendes Phänomen ist. Warum die Firma Z selbst den Schrott bei Y abgeholt hat und nicht A erwiesenermaßen hierbei tätig wurde, konnte die Steufa zudem nicht beantworten. Dies ist aber ein ganz zentraler Punkt.

Allein dass G in anderen Fällen Schwarzgeldabreden mit Zulieferern schloss, ist kein valider Beleg für die Annahme der Finanzverwaltung, allerdings eine oftmals in der Praxis anzutreffende Vorgehensweise der Steufa, dass Feststellungen aus anderen Besteuerungsfällen bzw. Steuerstrafverfahren einfach übertragen werden. Dies wird zu Recht zunehmend in der straf- wie finanzgerichtlichen Rechtsprechung nicht akzeptiert (vgl. LG Nürnberg-Fürth 3.3.21, 12 KLs 504 Js 1658/18, NZWiSt 21, S. 268 m. Anmerk. Gehm; FG Hessen 10.12.20, 1 K 1263/17, BeckRS 2020, 47190).

Auch ist zu bedenken, dass die Finanzverwaltung die Darlegungslast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, mithin es nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, sich zu entlasten, gewisse Umsätze bzw. Einkünfte nicht erzielt zu haben (FG Hamburg 20.8.02, V 125/02, NWB ZAAAB-08204; Urban, NWB 17, S. 1657, 1663). Anders sieht dies aus, wenn der Steuerpflichtige unter Verletzung seiner Mitwirkungspflichten sich als „Beweisverderber“ darstellt (BFH 15.2.89, X R 16/86, BStBl II 89, S. 462), wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Berücksichtigung zukommt (BFH 11.1.17, X B 104/16, BFH/NV 17, S. 561). Ansatzpunkte dafür, dass A Beweismittel unterdrückte, waren aber im Fall nicht gegeben.

Hinweis: Der Fall belegt, dass es gefährlich sein kann, voreilig Kompromissbereitschaft bezüglich einer tatsächlichen Verständigung zu zeigen. Wird dies doch zumindest für den steuerlichen Bereich von der Finanzverwaltung als Eingeständnis betrachtet, dass die Steufa bzw. Betriebsprüfung mit ihren Vermutungen richtig liegt. Teilweise werden sogar für das Strafverfahren dann solche Rückschlüsse gezogen.

Hätte der Antragsteller die tatsächliche Verständigung abgeschlossen gehabt, wäre er hieran gebunden gewesen. Zwar ist eine tatsächliche Verständigung unwirksam, wenn sie unter unzulässigem Druck zustande kam, allein die Sorge des Steuerpflichtigen vor weitergehenden (strafrechtlichen) Ermittlungen der Finanzbehörde stellt aber keine solche unzulässige Drucksituation dar (BMF, BStBl I 08, S. 831, Rn. 8.1; v. Wedelstädt, NWB HAAAB-04886, Tz. 4). Auch kann sich der Steuerpflichtige nicht allein darauf zurückziehen, dass eine Durchsuchung der Steufa eine entsprechende psychische Drucksituation erzeugt habe, folglich die tatsächliche Verständigung unwirksam sei (FG Düsseldorf 29.7.16, 13 K 2088/14 E,U, NWB XAAAG-78529).

VI. Gewerbesteuer

1. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter

Zur Zuordnung angemieteter Gegenstände zum fiktiven Anlagevermögen eines Filmherstellers.

BFH v. 12.11.2020 – III R 38/17

I. Sachverhalt:

Streitig war, ob Aufwendungen eines Filmproduzenten für die Anmietung von Ausstattungsgegenständen für Kino- und TV-Filme, von Räumlichkeiten, technischen Ausrüstungen, Kostümen, Requisiten etc. gewebesteuerlich hinzuzurechnen sind.

Das FA vertrat nach einer Außenprüfung die Ansicht, dass sämtliche Aufwendungen der Klägerin für die Anmietung beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter für ihre Filmprojekte der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Dabei sei unerheblich, dass jeder Film an anderen Drehorten mit unterschiedlicher technischer Ausrüstung, anderen Kostümen und Requisiten gedreht wurde.

Die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg (FG Berlin-Bdb. v. 25.10.2017 – 11 K 11196/17, EFG 2018, 225).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der III. Senat des BFH ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Revision der Klägerin begründet ist; sie führt zur Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung und zur Zurückverweisung der Sache.

Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter bestimmten Voraussetzungen u.a. ein Viertel der Summe aus

- einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen,
- sowie der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen,

wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.

Zweckbestimmung im Betrieb: Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich nach Ansicht des BFH maßgeblich an der Zweckbestimmung im Betrieb, die

- einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt,
- sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss.

Die Prüfung muss daher den Geschäftsgegenstand des Unternehmens in Blick nehmen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren.

„Ständiges“ Benötigen für den Betriebsgebrauch: Ein Gegenstand kann zwar auch dann dem Anlagevermögen zuzuordnen sein, wenn er nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird. Dies gilt selbst dann, wenn sich das Miet- oder Pachtverhältnis lediglich auf Tage oder Stunden erstreckt (BFH v. 25.7.2019 – III R 22/16, BStBl. II 2020, 51 = GmbH-StB 2020, 9 [Böing/Groll]). Das setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt.

„Flüchtiges“ Benötigen für den Betrieb: Eine Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen scheidet dagegen nach Ansicht des BFH aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen, sondern sie jeweils nur im Zusammenhang mit einem konkreten Produkt – und daher „flüchtig“ – benötigt; sie würden dann nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören (BFH v. 30.3.1994 – I R 123/93, BStBl. II 1994, 810 = FR 1994, 651).

Im Streitfall hat sich die Abgrenzung zwischen fiktivem Anlage- oder Umlaufvermögen daher daran zu orientieren, ob das zeitlich begrenzte (fiktive) Eigentum an den angemieteten beweglichen und unbeweglichen Sachen nach den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin dazu bestimmt ist,

- der dauerhaften Herstellung neuer Produkte zu dienen, oder
- ob die Nutzung sich mit der Herstellung eines Produktes – d.h. hier: eines Filmes – gleichsam verbraucht.

Zum Zwecke der Würdigung könnte mithin nach Ansicht des BFH erwogen werden,

- ob das jeweils angemietete Wirtschaftsgut – ähnlich wie z.B. die Werkzeuge eines Handwerkers, der Maschinenpark eines Fabrikanten, das Hotel eines Hoteliers, die Kanzleiräume und die Büroausstattung eines Rechtsanwalts oder Ausstellungsräume und Vorführwagen eines Autohändlers – zur Erzeugung von Leistungen und Produkten eingesetzt wird, oder
- ob es – wie Beton, Heizungsanlagen und Badezimmerobjekte bei einem Bauunternehmen oder von einem Reiseveranstalter bezogene Reisevorleistungen – gleichsam Bestandteil des „Produktes Film“ wird.

Da die Vorinstanz diese notwendige Aufklärung versäumt hat, hat der BFH daher die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Entscheidung ist in zweierlei Hinsicht von Bedeutung:

Sie schafft zum einen mehr Klarheit für die Praxis, wann sog. fiktives Anlage- oder Umlaufvermögen vorliegt, das ggf. zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung führt. Und dies gilt nicht nur für die Filmbranche.

Verfassungsrechtliche Aspekte der Hinzurechnung: Zum anderen hat der BFH sich erstmal mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Hinzurechnung insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt,

- als Miet- und Pachtzinsen bei Steuerpflichtigen, die immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens herstellen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden,
- während eine Hinzurechnung unterbleibt, wenn Steuerpflichtige materielle Wirtschaftsgüter herstellen und die Miet- und Pachtzinsen als Teil der Herstellungskosten aktivieren.

Der BFH hat darin keine Benachteiligung und insbesondere keinen Verstoß gegen Art. 3 GG gesehen. Folglich ist auch die gewerbesteuerliche Hinzurechnung nicht zu beanstanden.

Für die Beratung liefert diese Entscheidung insbesondere auch Argumentationshilfe, den in der jüngsten Vergangenheit stetig zunehmenden Forderungen der Finanzverwaltung nach einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung wirksam entgegenzutreten.

So enthält die Entscheidung zahlreiche Beispiele, die die bislang nur abstrakten Voraussetzungen für das Vorliegen von sog. fiktivem Anlage- oder Umlaufvermögen anschaulich machen.

Die Entscheidung macht aber auch nochmals deutlich, wie wichtig eine Prüfung des konkreten Einzelfalls ist.

Miet- oder Pachtverhältnis: Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen i.S.d. bürgerlichen Rechts (§§ 535 ff. BGB). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis i.S.d. bürgerlichen Rechts sein (z.B. BFH v. 25.10.2016 – I R 57/15, GmbH-StB 2017, 34 [Schimmele]).

Oftmals enthält der Vertrag aber auch noch andere Leistungsinhalte, die dem Vertrag einen anderen Charakter geben können. Auch dies gilt es, in der Praxis zu prüfen.

VII. Umwandlungssteuerrecht

1. Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung

Der urteilte zum Verhältnis einzelsteuergesetzlicher Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen im Verhältnis zur Anwendung des allgemeinen Tatbestands des § 42 AO.

BFH v. 17.11.2020 – I R 2/18

I. Sachverhalt:

Die A-GmbH verfügte über hohe Verlustvorträge und erwarb die gesamten Anteile an der D-GmbH, welche Gewinne aus Finanzgeschäften (partiarischen Darlehen und Swap-Geschäften) erwirtschaftete. Nach dem Erwerb wurde die D-GmbH mit Verschmelzungsvertrag rückwirkend auf den 1.7.2008 auf die A-GmbH verschmolzen. Dies führte nach damals geltender Rechtslage zur Verrechnung des auf den Rückwirkungszeitraum entfallenden positiven Einkommens der D-GmbH mit den Verlustvorträgen der A-GmbH. Das Finanzamt sah in der Anteilsübertragung und der anschließenden Verschmelzung einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 Abs. 2 AO; § 12 UmwStG a.F. und § 8c KStG a.F. als einzelsteuergesetzliche Vorschriften der Umgehungsverhinderung kamen nicht zur Anwendung.

II. Die Entscheidung des Gerichs:

Der BFH stellte fest, dass einzelsteuergesetzliche Vorschriften die Anwendung des § 42 AO nur dann verdrängen, wenn sie tatbestandlich einschlägig sind. Sind sie tatbestandlich nicht einschlägig, wird § 42 AO nicht verdrängt. Für eine gesetzestechnisch begründete „automatische“ Abschirmwirkung der einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschrift ist danach kein Raum. § 12 UmwStG a.F. und § 8c KStG a.F. regeln nur den Ausschluss des Übergangs von Verlustvorträgen mittels Verschmelzung durch Aufnahme einer Verlustgesellschaft bzw. den Erwerb einer solchen Verlustgesellschaft. Vorliegend waren jedoch Anteilserwerb und Verschmelzung einer Gewinngesellschaft zu beurteilen. Eine allgemeine Verhinderung des Mantelkaufs mag ein Effekt des § 8c KStG sein, ist aber nicht deren Regelungskonzept. Daher muss es auf eine unangemessene Gestaltung i.S.d. § 42 Abs. 2 AO ankommen. „Gestaltungen, die darauf abzielen, dem Steuerpflichtigen die Nutzung eines von ihm erwirtschafteten Verlusts zu ermöglichen, sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht als rechtsmissbräuchlich bewertet worden.“ (Rz. 29).

Der BFH führt ein neues Qualifikationsmerkmal in die Verlustnutzungsbeschränkungen auf der Grundlage des § 42 AO ein, da er davon ausgeht, dass auch die Qualität der betroffenen Verluste bedeutsam sein kann:

- „selbst erwirtschaftete Verluste“ („echte“ betriebswirtschaftliche Verluste) seien danach anders zu behandeln als „auf dem Markt ‚eingekaufte’ Fremdverluste“;
- Verluste, die auf der Inanspruchnahme steuerlicher Subventions- und Lenkungsnormen beruhen, seien wiederum abweichend einzuschätzen.

Es scheint künftig bedeutsam zu sein, ob „ehrlich erlittene Verluste“ vorliegen. Da die Verrechnung selbst mit den steuergesetzlichen Zielen übereinstimmt und keiner weiteren außersteuerlichen Zwecke bedarf, scheint als ethischer Verrechnungsansatz ein abweichender Korrekturansatz sachgerecht.

VIII. Grunderwerbsteuer/Bewertung

1. Wirtschaftliches Eigentum bei Ausübung eines Vorkaufsrechts

Grundstückseigentümer und Vorkaufsberechtigter können den Übergang von Nutzen und Lasten – und damit des wirtschaftlichen Eigentums - abweichend vom ursprünglichen Kaufvertrag auf einen späteren Zeitpunkt festlegen.

BFH - Urteil v. 23.2.2021, II R 44/17

I. Sachverhalt:

Die Grundstückseigentümerin (A) schloss im Januar 2006 mit einer KG einen notariell beurkundeten Kaufvertrag über ein aus mehreren Einheiten bestehendes Grundstück. Der Übergang von Nutzen und Lasten sollte vertraglich zum Januar 2006 erfolgen. Das FA führte daher zunächst Zurechnungsfortschreibungen auf die KG auf den 1.1.2007 durch.

Allerdings stand der X ein Vorkaufsrecht zu, das sie im April 2006 ausgeübte. Im Juli 2006 wurde zugunsten der X eine Vormerkung eingetragen. Die KG klagte erfolglos gegen die Ausübung des Vorkaufsrechts. Das Urteil wurde im April 2010 rechtskräftig.

X erwarb sodann im September 2010 das Grundstück aufgrund eines ergänzenden Vertrags mit A zur Abwicklung des Vorkaufsrechts. Für den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten wurde - abweichend vom ursprünglich zwischen der A und der KG geschlossenen Vertrag – der September 2010 vereinbart, da die KG bis dahin das Grundstück in Besitz hatte.

Nach Kenntnis von der rechtskräftigen Ausübung des Vorkaufsrechts rechnete das FA mit EW-Bescheiden vom November/Dezember 2010 die wirtschaftlichen Einheiten der X zu und erließ entsprechende GrSt-Messbescheide (Neuveranlagung auf den 1.1.2007). X sei als Vorkaufsberechtigte in alle vertraglichen Verpflichtungen zwischen der A und der KG eingetreten. Das gelte auch für die Vereinbarung des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten zum Januar 2006.

X wandte ein, sie sei nicht bereits in 2006, sondern erst im September 2010 (aufgrund des Vertrags mit A) wirtschaftliche Eigentümerin geworden.

Das FG wies die Klage ab. X habe aufgrund der rechtskräftigen Ausübung des Vorkaufsrechts (rückwirkend) das Verwertungsrecht durch Nutzung oder Veräußerung des Grundbesitzes zugestanden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH widerspricht dem FG. Das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide wurden aufgehoben. Der Grundbesitz war der X nicht bereits zum 1.1.2007 zuzurechnen.

Der Erwerber eines Grundstücks erlangt wirtschaftliches Eigentum regelmäßig ab dem Zeitpunkt, ab dem er nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann. Damit sind die Sachherrschaft und das Nutzungsrecht die wesentlichen Merkmale des wirtschaftlichen Eigentums. Abzustellen ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse. Danach kann wirtschaftliches Eigentum auch dann anzunehmen sein, wenn einzelne Merkmale nicht in vollem Umfang vorliegen (z.B. BFH v. 12.12.2007, X R 17/05, BStBl II 2008, 579). Der Besitz des Erwerbers bzw. dessen Recht, die Nutzungen zu ziehen – vor allem im Vorstadium eines geplanten zivilrechtlichen Eigentumserwerbs – sind jedoch unerlässlich.

Mit der Ausübung eines Vorkaufsrechts kommt der Kauf zwischen dem Berechtigten (X) und dem Verpflichteten (A) unter den Bestimmungen zustande, die der Verpflichtete mit dem Dritten (KG) vereinbart hat (§ 464 Abs. 2 BGB). Allerdings können Grundstückseigentümer (A) und Vorkaufsberechtigter (X) vereinbaren, dass für das Kaufverhältnis zwischen diesen beiden Personen andere Bestimmungen als für den ursprünglich mit dem Dritten geschlossenen Vertrag gelten sollen. Insbesondere können (wenn Besitz, Nutzen und Lasten bereits vor der Ausübung des Vorkaufsrechts auf den Dritten übergegangen sind) der Eigentümer und der Vorkaufsberechtigte den Übergang abweichend von dem ursprünglichen Kaufvertrag auf einen späteren Zeitpunkt festlegen.

Hiervon ausgehend ist X nicht bereits im Januar 2006 oder zum Zeitpunkt der Ausübung des Vorkaufsrechts (April 2006) wirtschaftliche Eigentümerin geworden. Denn mit der Ausübung des Vorkaufsrechts im April 2006 kam zwischen A und X ein neuer Kaufvertrag zu den Bedingungen des Vertrags zwischen der A und der KG zustande. Allerdings regelten die Vertragsparteien in dem Vertrag vom September 2010 ausdrücklich in Abweichung vom ursprünglichen Vertrag, dass der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten auf die X (ungeachtet des Zeitpunkts der Ausübung des Vorkaufsrechts) erst später (im September 2010) erfolgen sollte. Daher wurde X erst zu diesem Zeitpunkt wirtschaftliche Eigentümerin.

Dass sich X ihre Rechtsstellung durch Eintragung einer Eigentumsübertragungsvormerkung sichern ließ, ist für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums unerheblich. Die Vormerkung allein verschaffte ihr nicht die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin. Die Wirkung einer Vormerkung ist vielmehr darauf beschränkt, dass Verfügungen, die nach der Eintragung der Vormerkung erfolgen, insoweit unwirksam sind, als sie den durch die Vormerkung gesicherten Anspruch vereiteln oder beeinträchtigen (§ 883 Abs. 2 BGB).

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH stellt klar, dass der Grundstückseigentümer und der Vorkaufsberechtigte an den ursprünglichen Kaufvertrag zwischen dem Eigentümer und dem Dritten nicht gebunden sind. Sie können übereinstimmend abweichende Vereinbarungen treffen. Im Streitfall haben A und X den Übergang von Sachherrschaft und Nutzungsrecht (und damit verbunden des wirtschaftlichen Eigentums) wirksam auf einen späteren Zeitpunkt vereinbart. Der BFH konnte daher offen lassen, wie die ursprünglichen Rechtsbeziehungen zwischen X, der KG und A ohne die abweichende spätere Vereinbarung zwischen A und X abzuwickeln gewesen wären.

IX. Erbschaftsteuerrecht

1. Wegfall des Verschonungsabschlags: Nachversteuerung in mehrstöckigen Strukturen

Der BFH hat über den Wegfall des Verschonungsabschlags bei mehrstöckigen Personengesellschaften entschieden. Dabei hat er klargestellt, dass (allein) die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Unterpersonengesellschaft zu keiner Nachversteuerung für das Betriebsvermögen der Oberpersonengesellschaft führt. Etwas anderes kann jedoch gelten, wenn Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft veräußert oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden, soweit es sich bei diesen um wesentliche Betriebsgrundlagen der Oberpersonengesellschaft handelt.

BFH - Urteil vom 16.3.21 (II R 10/18)

I. Sachverhalt

Im Streitfall wurde eine Beteiligung an der X-KG übertragen, welche zugleich alleinige Kommanditistin der grundbesitzenden A-KG war, und dafür die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG a. F. in Anspruch genommen hatte. Einige Zeit nach dieser Übertragung wurde innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A-KG eröffnet. Im Rahmen des Insolvenzverfahrens veräußerte der Insolvenzverwalter zahlreiche Wirtschaftsgüter der A-KG und vermietete deren Grundbesitz an Dritte.

Das Finanzamt sah bereits in der Eröffnung des Insolvenzverfahrens einen Verstoß gegen die Behaltensfrist und führte eine entsprechende Nachversteuerung für die Übertragung der Beteiligung an der X-KG durch. Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (EFG 18, 688). Im Revisionsverfahren machte das Finanzamt eine Verletzung von § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 und 2 i. V. m. Abs. 2 ErbStG a. F. geltend. Die Beteiligung an der grundbesitzenden A-KG sei eine wesentliche Betriebsgrundlage der X-KG; insoweit sei die Insolvenzeröffnung einer Aufgabe des Gewerbebetriebs gleichgekommen und dementsprechend eine steuerschädliche Verwendung eingetreten.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH gab dem Finanzamt recht (BFH 16.3.21, II R 10/18). Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (allein) keinen Verstoß gegen die Behaltensfrist auslöst, es hat jedoch nicht festgestellt, ob die Grundstücke der grundbesitzenden A-KG wesentliche Betriebsgrundlagen der X-KG waren, die durch ihre Vermietung an Dritte betriebsfremden Zwecken zugeführt wurden. Insoweit musste die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen werden.

Die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG wird unter einer sog. Behaltensfrist gewährt. Sofern das begünstigte Vermögen selbst veräußert, der Gewerbebetrieb aufgegeben oder wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, in das Privatvermögen übertragen oder anderen betriebsfremdem Zwecken zugeführt werden, entfällt die

Steuerbefreiung rückwirkend und es wird für die begünstigte Übertragung eine Nachversteuerung ausgelöst.

Der Grund für eine solche steuerschädliche Veräußerung ist dabei nach Rechtsprechung des BFH irrelevant. Auch der zwangsweise Verkauf der genannten Wirtschaftsgüter kann eine Nachversteuerung zur Erbschaftsteuer auslösen (vgl. BFH 1.7.20, II R 19/18, BFHE 269, 450). Dies gilt auch im Falle der Insolvenz der Gesellschaft, wenn beispielsweise der Gewerbebetrieb insolvenzbedingt aufgegeben wird, weil die Aufgabe der Veräußerung gleichgestellt ist.

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft löst noch keinen Verstoß gegen die Behaltensfrist aus, weil damit (noch) keine Veräußerung oder Aufgabe o. Ä. einhergeht (BFH 1.7.20, II R 19/18, II R 20/18, dazu ausführlich vgl. Möhrle/Dorn, NWB-EV 20, 432 f. Anders wäre es, wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft eröffnet wird; denn hier sieht § 13a Abs. 5 S. 1 Nr. 4 ErbStG a. F. ausdrücklich vor, dass auch die Auflösung der Kapitalgesellschaft eine Nachversteuerung auslöst).

Wie der BFH mit dem Urteil vom 16.3.21 (II R 10/18) entschieden hat, finden diese Grundsätze auch Anwendung, wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Unterpersonengesellschaft eröffnet wird. Daher kann die Eröffnung des Verfahrens über das Vermögen der Unterpersonengesellschaft allein keine Nachversteuerung für die begünstigte Übertragung der Beteiligung an der Oberpersonengesellschaft auslösen.

Etwas anderes gilt in mehrstöckigen Strukturen jedoch dann, wenn im Zuge dieses Insolvenzverfahrens Wirtschaftsgüter veräußert, ins Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden, die zwar zum Vermögen der Unterpersonengesellschaft gehören, aber wesentliche Betriebsgrundlagen der Obergesellschaft sind. Dabei ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage grundsätzlich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen auszulegen. Diese Auslegung würde jedoch dazu führen, dass die Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft grundsätzlich nur wesentliche Betriebsgrundlagen dieser Gesellschaft, nicht aber wesentliche Wirtschaftsgüter der Obergesellschaft sein können. Nach Auffassung des BFH gebiete es jedoch der Zweck des § 13a Abs. 1 ErbStG a. F., hier eine abweichende Beurteilung vorzunehmen. Danach können auch die Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft zugleich als wesentliche Betriebsgrundlagen der Oberpersonengesellschaft anzusehen sein, sofern diese für den Betrieb der Oberpersonengesellschaft und seine Fortführung funktional wesentlich sind (vgl. FG Münster 31.7.03, 3 K 3764/00 Erb, EFG 03, 1636).

Für die Beurteilung, ob diese Voraussetzungen vorliegen oder nicht, sind sowohl quantitative als auch qualitative Merkmale heranzuziehen, wobei dafür die Gesamtumstände des Einzelfalls maßgebend sind. In zeitlicher Hinsicht erfolgt die Beurteilung dabei zu dem Zeitpunkt, zu dem das Wirtschaftsgut veräußert oder betriebs-

fremden Zwecken zugeführt wird; der Zeitpunkt der ursprünglichen Übertragung der begünstigten Beteiligung ist also nicht entscheidend.

Für die Höhe des nachzuversteuernden Vermögens ist dann allerdings die Veräußerung oder die Entnahme aus dem Betriebsvermögen maßgebend, nicht der Tag der Insolvenzeröffnung. Der Wegfall des Verschonungsabschlags richtet sich gem. § 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG auch nach dem Zeitraum des Verbleibs im Betriebsvermögen zur gesamten Behaltensfrist.

III. Hinweise für die Praxis:

Zentrale Aussage dieses Urteils ist, dass – abweichend von der ertragsteuerlichen Beurteilung – auch Wirtschaftsgüter der Unterpersonengesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen der Oberpersonengesellschaft sein können, sodass auch deren Veräußerung, Überführung ins Privatvermögen oder Zuführung zu betriebsfremden Zwecken eine Nachversteuerung der begünstigten Übertragung der Beteiligung an der Oberpersonengesellschaft auslösen kann.

Die Beurteilung hat nach quantitativen und qualitativen Merkmalen zu erfolgen, entscheidend sind die Gesamtumstände des Einzelfalls. Beurteilungszeitpunkt ist die Verwendung der wesentlichen Betriebsgrundlage, nicht der ursprüngliche Übertragungszeitpunkt. Hinsichtlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über eine Personengesellschaft stellt der BFH dabei klar, dass diese Grundsätze auch bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über eine Unterpersonengesellschaft gelten. Danach kann allein die Eröffnung des Verfahrens keine Nachversteuerung auslösen. Diese Rechtsprechung ist auch auf die derzeitige Fassung der Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG übertragbar.

2. Wertermittlung bei nicht börsennotierter Kapitalgesellschaft

Wie ist bei der Erbschaftsteuer ein GmbH-Anteil zu bewerten? Nach dem BFH gilt: Um den gemeinen Wert der Anteile zu ermitteln, hat allein der Steuerpflichtige die Wahl zwischen den verschiedenen Ertragswertverfahren. Unter Umständen muss das Finanzgericht weitere geeignete Maßnahmen zur Sachaufklärung ergreifen. Das vereinfachte Ertragswertverfahren stellt aber insoweit keine Auffangmethode dar.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat darüber entschieden, nach welchem Verfahren die Anteile an einer nicht börsennotierten Gesellschaft nach dem Bewertungsgesetz zu bewerten sind.

BFH, Urt. v. 02.12.2020 - II R 5/19

I. Sachverhalt:

E, welcher von seiner Ehefrau K beerbt wurde, war mit einem Geschäftsanteil von circa 17 % Gesellschafter einer GmbH. Im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer entstand Streit darüber, ob der Wert des Anteils im vereinfachten Ertragswertverfahren zu ermitteln sei.

K legte ein Gutachten unter Anwendung des Ertragswertverfahrens entsprechend den „Grundsätzen zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Standard 1 (IDW S 1), vor, das einen geringeren Wert auswies. Das Finanzamt (FA) hielt an seinem Wertansatz fest, das Finanzgericht (FG) folgte dem weitgehend

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH sah den Fall völlig anders.

Bewertung nicht börsennotierter Gesellschaften bei der Erbschaftsteuer

Nicht an der Börse notierte GmbH-Anteile sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Liegen zeitnahe Verkäufe, aus denen der gemeine Wert abgeleitet werden könnte, nicht vor, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln.

Die Ermittlung des Werts der Beteiligung kann durch eine individuelle Unternehmensbewertung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgen, insbesondere durch eine solche gem. IDW S 1.

Anstelle eines individuellen Ertragswertverfahrens kann auch das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Die Vorschriften in Bezug auf das vereinfachte Ertragswertverfahren gewähren allein dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Anwendung dieser Methode. Entscheidet sich der Steuerpflichtige gegen das vereinfachte Ertragswertverfahren

(durch Vorlage eines unter Beachtung von IDW S 1 erstellten individuellen Gutachtens), kann das vereinfachte Ertragswertverfahren nach dem Bewertungsgesetz (BewG) auch nicht nach Art eines Auffangtatbestands der Bewertung zugrunde gelegt werden.

Das gilt auch dann, wenn der Unternehmenswert bislang unzureichend ermittelt worden ist. Ein Vorrang bzw. eine (widerlegbare) Vermutung der Richtigkeit für einen mittels des vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelten Wert besteht nicht.

Nur in dem Fall, in dem das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, soll sich der Unternehmens- bzw. Anteilsinhaber nicht auf dieses Verfahren berufen und die Finanzverwaltung die Möglichkeit haben können, die Anwendung des Verfahrens abzulehnen.

Besteht Streit über die Richtigkeit der Methodik eines Gutachtens zur Ermittlung des gemeinen Werts oder streiten sich die Beteiligten über den Ansatz einzelner Berechnungsparameter eines ansonsten methodisch beanstandungsfreien Gutachtens, so muss das FG für Sachaufklärung sorgen.

Vorgehensweise bei einem unvollständigen Gutachten

Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den Anforderungen, berechtigt dies jedoch das FG nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen werden, soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung möglich ist.

Sind somit nach Auffassung des FG einzelne Parameter eines durch den Steuerpflichtigen vorgelegten Gutachtens nicht plausibel, muss das FG von Amts wegen entweder die beanstandeten Lücken schließen oder dem Steuerpflichtigen die entsprechende Nachbesserung des Gutachtens aufgeben.

Erachtet das Gericht indes das Gutachten für ungenügend, kann es eine neue Begutachtung durch dieselben oder durch andere Sachverständige anordnen. Hiervon absehen kann das FG nur dann, wenn es ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt.

Die Verpflichtung des FG zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen gilt auch, wenn der Steuerpflichtige sein Wahlrecht des vereinfachten Ertragswertverfahrens nicht ausgeübt hat. Legt der Steuerpflichtige stattdessen ein Gutachten nach einem anerkannten Verfahren vor, können weder das FA noch das FG ohne Weiteres dem vereinfachten Ertragswertverfahren den Vorrang einräumen.

Anwendung dieser Grundsätze auf den Besprechungsfall

Das FG hat das Recht der K, den gemeinen Wert des Anteils an der GmbH durch das Ertragswertverfahren nach IDW S 1 zu ermitteln, nicht hinreichend beachtet. Die gutachterliche Stellungnahme, die K vorgelegt hat, kann der Wertermittlung als Ausgangspunkt zugrunde gelegt werden.

Das FG hätte deswegen der K die Möglichkeit geben müssen, die bzgl. der sonstigen Parameter (z.B. der historischen Ertragslage der GmbH) nicht beanstandete gutachterliche Stellungnahme in den durch das FG kritisierten Punkten nachzubessern und zu ergänzen. Alternativ hätte das FG selbst ein neues Gutachten in Auftrag geben müssen.

Der BFH hat daher die Vorentscheidung aufgehoben. Die fehlenden Feststellungen muss das FG im zweiten Rechtsgang nachholen und den gemeinen Wert des Anteils nach der Methodik des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ermitteln.

III. Hinweise für die Praxis:

Der BFH hat mit dieser Entscheidung geklärt, wie die Bewertung von Anteilen an einer nicht börsennotierten Gesellschaft vorzunehmen ist: Für die Ermittlung des gemeinen Werts hat allein der Steuerpflichtige die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG und der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens gem. §§ 199 ff. BewG.

Kann sich das FG auf Grundlage der Wertermittlung des Steuerpflichtigen gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG keine ausreichende Überzeugung von dem gemeinen Wert des Anteils bilden, hat es von Amts wegen geeignete Maßnahmen zur Sachaufklärung zu ergreifen, um den gemeinen Wert zu ermitteln. Die Wertermittlung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren stellt keine Auffangmethode dar.

§

§ 8d und § 8c KStG 78

A

AfA-Bemessungsgrundlage..... 64
Atypisch stille Beteiligung 48
Aufsichtsratsmitglieder 32

B

Beherrschungsidentität bei Betriebsaufspaltung 53
Betriebsprüfung 114
Betriebsveranstaltungen 41
Bewirtungskosten 19

D

Darlehenszinsen aus Gesellschafterdarlehen 44
Dienstwagen - Zuzahlungen 36

E

Einlagekonto und vGA 75
E-Mobilität 31
Entgelt bei "0 %-Finanzierung 95
entgeltliches Geschäft..... 66
Entgeltumwandlung für bAV 39

F

Fotovoltaikanlagen 17

G

Geschäftsveräußerung im Ganzen 104
Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung 123
Gutscheine 22

H

häuslichen Arbeitsszimmer auch bei GmbH-Nutzung 73
häusliches Arbeitszimmer keine Besteuerung 57

M

Miet- und Pachtzinsen bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter 120

N

nacherklärter Einkünfte aus Kapitalvermögen 108
Nachzahlungszinsen 111
nicht börsennotierter Kapitalgesellschaft . 131

O

Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften 7
Organschaft auch ohne finanzielle Eingliederung 98

P

Parkplatzvermietung an Wohnungsmieter 101

R

RAP auch in Fällen geringer Bedeutung.... 70

S

Steuererklärungsfristen 5

T

Transparenzregister 29

U

Umsatzsteuer auf physiothepeutische Leistungen 103
Unternehmensnachfolge..... 46

V

Verlustverrechnungsbeschränkung 60
Verspätungszuschläge 34
Vorabgewinn und Entgelt 92

W

Wegfall des Verschonungsabschlags 128
Wirtschaftliches Eigentum 125

Z

Zehn-Jahres-Frist 68
Zuschätzungen im Schrotth..... 117