Aktuelles Steuerrecht
I/ 2024

Rotenburger Akademie für
Steuerrecht und
Betriebswirtschaft
Ph.Dr. Jörg W. Hellmer

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 4

I. DAS KREDITZWEITMARKTFÖRDERUNGSGESETZ 4
II. GRÖßENKLASSENSCHWELLEN FÜR KAPITALGESELLSCHAFTEN 11
III. DER NEUE UMWANDLUNGSSTEUERERLASS 2024 12

B. URTEILE UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN....25

I. EINKOMMENSTEUER 25
1. Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten.... 25
2. § 17 EStG: Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile.... 27
3. Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gemäß § 17 EStG.... 29
4. Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils.... 31
5. Leistungen aus einem Heisenberg-Stipendium können gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sein.... 33
6. Atypische Kapitalauszahlung aus einer betrieblichen Altersversorgung.... 35
7. Schulgeld: Beitrag an Schulförderverein kann zum Sonderausgabenabzug berechtigen 37
8. Earn-Out - aber richtig.... 39
9. Verzicht eines Mitunternehmers auf eine Forderung gegen die Mitunternehmerschaft 41
10. Vermögensverwaltende GbR: Vorsicht Falle bei Grundstücksverkauf nach Anwachsung 43
11. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks.... 45
12. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-)Mutter 47
13. Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchrecht keine Veräußerung i. S. des § 23 EStG.... 49
II. BILANZSTEUERRECHT 51
1. Übertragung einer Reinvestitionsrücklage auf eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) 51
2. Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG ist verfassungskonform.... 53
3. Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften.... 55
4. Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen bei Ausscheiden eines Gesellschafters 57
III. KÖRPERSCHAFTSTEUER.... 59
1. Mobilisierung des „eingesperrten“ steuerlichen Einlagekontos.... 59
2. Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft im Ausland.... 66
3. Besteuerung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung.... 68
4. Sogenannter Blockerwerb kann § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfallen.... 71
5. "Finanzielle Eingliederung" bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen 73
6. Sanierungsbedingte vorzeitige Ablösung einer rückgedeckten Pensionszusage.... 75
IV. UMSATZSTEUER.... 79
1. BFH zur Vorsteuerkorrektur bei einem kraft Gesetzes erfolgenden Wechsel der Besteuerungsform... 79
2. Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern und Beiräten.... 81
V. INTERNATIONALES STEUERRECHT 83
1. Nichtberücksichtigung einer nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderung der Anteile im Zuzugsstaat.... 83
VI. ABGABENORDNUNG.... 86
1. Dem Steuerpflichtigen obliegt der Nachweis des Zugangs eines per Mail eingelegten Einspruchs. So hat das Sächsische FG entschieden. 86
VII. GEWERBESTEUER.... 88
1. Betriebsverpachtung bei Vermietung von Betriebsgrundstück als einzige wesentliche Betriebsgrundlage unschädlich für erweiterte Grundstückskürzung 88
VIII. UMWANDLUNGSSTEUERRECHT 91
1. Wirksamkeit eines Antrags auf Buchwertfortführung bei einem Anteilstausch nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG.... 91
IX. ERBSCHAFTSTEUER.... 93
1. Kapitalertragsteuer ist keine Nachlassverbindlichkeit.... 93
2. Keine schenkungsteuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen ohne vorherige Vereinbarung... 94
3. Erbschaftsteuerbegünstigung des § 13a ErbStG: Beschäftigtenanzahl auf dem Prüfstand!.... 96
X. STEUERBERATUNGSGESETZ.... 98
1. Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren in der schriftlichen Steuerberaterprüfung 98

A. Neues aus Gesetzgebung und Verwaltung

I. Das Kreditzweitmarktförderungsgesetz

Mit dem Wachstumschancengesetz hatte der Gesetzgeber einen Rundumschlag durch die Steuergesetze und andere Vorschriften geplant. Dem hat der Bundesrat einen vorläufigen Riegel vorgeschoben.

Nun wurden einige Änderungen in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz geschoben und vorzeitig verabschiedet.

I. Überblick

Das Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness, kurz Wachstumschancengesetz, wurde vom Bundestag am 17.11.2023 mit den Stimmen von SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP verabschiedet.

Die Oppositionsfraktionen CDU/CSU, AfD und Linke votierten dagegen. Über den Bundesrat wurde der Vermittlungsausschuss angerufen.

Um einige Änderungen nun doch noch im Jahr 2023 in Kraft treten lassen zu können, hat der Gesetzgeber diese in ein Gesetzespaket gepackt, in dem man es (wieder einmal) nicht vermuten würde.

II. Kurzübersicht über das Kreditzweitmarktförderungsgesetz

Als Folge der globalen Finanzkrise und aufgrund des dadurch verursachten Rückgangs der Wirtschaftsleistung mussten die europäischen Banken feststellen, dass sie hohe Bestände notleidender Kredite in den Bilanzen ausweisen und teilweise wertberichtigen mussten.

Damit sich ein Sekundärmarkt für derartige Kredite auch in Deutschland entwickeln kann, schafft das Kreditzweitmarktgesetz ein Erlaubnisverfahren für deutsche und europäische Anbieter.

Ziel ist, dass institutionelle Investoren Kredite auf diesem Sekundärmarkt erwerben können, sodass die Bankbilanzen entlastet werden und auf der Darlehensgeberseite für eine stärkere Risikostreuung gesorgt wird. Durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) soll sichergestellt werden, dass auch die Rechte der Darlehensnehmer gewahrt werden.

III. Die wichtigsten steuerlichen Änderungen

Wie bereits erwähnt, wurden einige Änderungspunkte aus dem Wachstumschancengesetz herausgenommen und in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz geschoben, um diese noch vor dem Jahresende 2023 verabschieden zu können.

Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um:

- Die Anpassung der Zinsschranke an die EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD).
- Die Streichung der Besteuerung der Dezemberhilfe 2022.
- Die Anpassung der Abgabenordnung und anderer Gesetze an das MoPeG.

1. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

1.1 § 4h EStG – Zinsschranke

Nach der Richtlinie (EU) 2016/1164 (Anti-Tax-Avoidance-Directive – ATAD) war die Zinsabzugsbeschränkung nach § 4h EStG und § 8a KStG (Zinsschranke) bis spätestens 31.12.2023 an die Vorgaben der ATAD anzupassen. Diese Anpassung erfolgt nun mit dem Kreditzweitmarktförderungsgesetz. Darüber hinaus wurden in § 4h EStG einige Korrekturen hinsichtlich des Zinsvortrags und des EBITDA-Vortrags vorgenommen.

Dazu wurde in Absatz 1 der Begriff der „Nettozinsaufwendungen“ erstmals definiert und klargestellt, dass ein EBITDA-Vortrag nicht in Wirtschaftsjahren entsteht, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen.

Die Regelungen des § 4h EStG sehen drei Ausnahmeregelungen vor, bei denen die Zinsschranke nicht zum Tragen kommt. Die Zinsschranke kommt nur bei konzernzugehörigen Betrieben zur Anwendung (Stand-alone-Klausel), deren Nettozinsaufwendungen im Wirtschaftsjahr 3 Mio. € oder mehr beträgt (Freigrenze). Ferner sieht die Regelung eine Escape-Klausel vor, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Ende des vorangegangenen Abschlussstichtages nicht wesentlich niedriger als die des Konzerns ist (EK-Escape).

Bisher konnte ein vorhandener Zinsvortrag uneingeschränkt verrechnet werden, wenn eine der drei Ausnahmen (Freigrenze, Stand-alone und EK-Escape) erfüllt waren. Zukünftig regelt § 4h Abs. 1 Satz 7 EStG, dass ein Abzug von Zinsvorträgen nur möglich ist, soweit ausreichend verrechenbares EBITDA (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG) vorhanden ist.

Künftig ist die Stand-alone-Klausel in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nur erfüllt, wenn der Steuerpflichtige keiner Person i. S. des § 1 Abs. 2 AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des (Wohn-)Sitzstaats, des Staats des gewöhnlichen Aufenthalts oder der Geschäftsleitung verfügt.

Hinweis:

In diesem Zusammenhang wird auch § 8a Abs. 2 KStG gestrichen.

Bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote im Rahmen des Eigenkapital-Escape entfällt die Erhöhung des Eigenkapitals um die Hälfte der Sonderposten mit Rücklagenanteil.

Künftig erfolgt bei der Prüfung der 10 %-Grenze der schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung eine Zusammenrechnung aller Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter. Damit hebelt das Gesetz das BFH-Urteil v. 11.11.2015 aus, das eine Zusammenrechnung ausschloss.

Umfassend geändert und an die ATAD-Richtlinie angepasst wurde der Begriff der Zinsaufwendungen in § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG. Künftig fallen auch Zinsaufwendungen für alle Arten von Forderungen oder andere wirtschaftlich mit Zinsen vergleichbare Aufwendungen sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Finanzmitteln darunter.

Ebenso wurde auch der Begriff der Zinserträge den ATAD-Vorgaben angepasst, sodass neben den „Erträgen aus Kapitalforderungen jeglicher Art“ künftig auch „wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen“ dazu gehören.

Eingeführt wurde mit § 4h Abs. 6 EStG die Förderung von langfristigen öffentlichen Infrastrukturprojekten. Danach gehören Zinsaufwendungen und -erträge aus Darlehen zur Finanzierung derartiger Projekte unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu den Zinsaufwendungen und -erträgen.

Hinweis:

Die Änderungen gelten ab 1.1.2024.

1.2 Aufhebung der §§ 123 bis 126 EStG

Durch das Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) wurden die Bundesbürger wegen der gestiegenen Energiepreise in verschiedenen Stufen entlastet. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde deren Besteuerung in §§ 123-126 EStG geregelt. § 123 Abs. 1 EStG bestimmte, dass alle im EWSG benannten Entlastungen der Besteuerung unterliegen. Für Privatpersonen sollte dabei eine Einstiegsstufe gelten, die sich an der Pflichtgrenze für den Solidaritätszuschlag orientieren sollte. Darüber hinaus sollte eine Milderungszone Belastungssprünge im Einstiegsbereich der Besteuerung vermeiden.

Um die Besteuerung durchführen zu können, wären automatisierte Kontrollmitteilungsverfahren notwendig gewesen, die aber nicht zeitnah verfügbar waren. Der dann für den Steuervollzug erforderliche personelle Aufwand für die Sicherstellung des „sozialen Ausgleichs“ wäre zulasten anderer, wichtigerer Aufgaben der Finanzverwaltung gegangen.

Auf die Besteuerung der Dezemberhilfe wird nun angesichts des Verwaltungsaufwands bei der Finanzverwaltung und der geringen zu erwartenden Steuermehreinnahmen verzichtet. Die Regelungen wurden ersatzlos gestrichen.

1.3 Änderung des § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c EStG

Mit dem Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz wurde der Beitragssatz zur Pflegeversicherung für jedes zu berücksichtigende Kind ab dem zweiten Kind bis zum fünften Kind um jeweils einen Abschlag i. H. von 0,25 Beitragssatzpunkten reduziert.

§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 Buchst. c EStG wurde nun an diese Regelungen angepasst. Damit wird bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren die Reduzierung des Beitragssatzes zur sozialen Pflegeversicherung berücksichtigt.

Die Änderungen treten am 1.1.2024 in Kraft und sind über § 52 Abs. 1 EStG erstmals auf Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31.12.2023 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird.

2. Änderungen der Abgabenordnung

Die wesentlichen Änderungen der AO betreffen die Anpassung der Vorschrift an das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG).

Das MoPeG wurde im Juni 2021 verabschiedet, die Änderungen traten aber, mit wenigen Ausnahmen, erst am 1.1.2024 in Kraft. Mit dem Artikelgesetz wurden nicht weniger als 136 verschiedene Gesetze geändert. Kernpunkt des Gesetzes ist die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) nach § 705 Abs. 2 BGB.

Mit dem vorliegenden Gesetz werden etliche Vorschriften der AO an das MoPeG angepasst.

Die wichtigsten Anpassungen in Stichworten:

§ 14 AO	Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“.
§ 34 AO	Künftig haben die gesetzlichen Vertreter rechtsfähiger Personenvereinigungen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen, nicht mehr die Geschäftsführer.
§ 39 AO	Bei der Besteuerung nach dem Einkommen ist das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten.
§ 79 AO	Personenvereinigungen sind nicht selbst, sondern nur durch die in § 34 AO bezeichneten Personen handlungsfähig.
§ 181 AO	Die Erklärungspflicht liegt vorrangig bei der rechtsfähigen Personenvereinigung.
§ 183 AO	Bekanntgabe von Bescheiden der gesonderten und einheitlichen Feststellung erfolgt an die rechtsfähige Personenvereinigung.
§ 267 AO	Vollstreckung in das Vermögen einer rechtsfähigen Personenvereinigung.
§ 352 AO	Einspruchsbefugnis liegt bei der rechtsfähigen Personenvereinigung.

Abgabenordnung: Verfahrensrechtliche Verselbständigung rechtsfähiger Personenvereinigungen

Die weiteren Änderungen der Abgabenordnung dienen der verfahrensrechtlichen Begriffsvereinheitlichung und der Verselbständigung der zivilrechtlich rechtsfähigen Personengesellschaften.

Hierzu wird zunächst der steuerliche Begriff der „Personenvereinigung“ definiert. In zahlreichen abgabenrechtlichen Normen wird „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch „Körperschaft, Personenvereinigung“ ersetzt. Insbesondere die zivilrechtlich rechtsfähigen Personengesellschaften sollen künftig vorrangige Träger von steuerlichen Rechten und Pflichten sein, welche bisher vorrangig ihren Gesellschaftern bzw. Gemeinschaftern zukamen.

Die verfahrensrechtlichen Normen knüpfen künftig weitgehend an den Begriff der rechtsfähigen bzw. nicht-rechtsfähigen Personenvereinigung an.

Legaldefinition der „Personenvereinigung“ (§§ 14a, 14b AO-E)
Übersicht:

<table>
<tr><td colspan="4">Zivilrechtliche Einordnung</td></tr>
<tr><td>KapGes z.B. GmbH</td><td>Nicht-rechtsfähige GbR</td><td>Rechtsfähige GbR</td><td>Weitere rechtsfähige PG’en, z.B. OHG, KG</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Personenvereinigungen i.S.d. § 14a AO-E</td></tr>
<tr><td></td><td>§ 14a Abs. 3 AO-E, z.B. Bruchteils-, Güter-, Erbengmeinschaften</td><td colspan="2">§ 14a Abs. 2 AO-E, z.B. rechtsfähige GbR, Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, EWIV</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td colspan="2">Ertragsteuerliche Gesamthandfiktion i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E (Transparenz)</td></tr>
</table>

Steuerlicher Begriff der Personenvereinigung:
§ 14a AO-E bestimmt als „Personenvereinigung“ i.S.d. AO und der Steuergesetze „Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks“.

Soweit in der AO und den Steuergesetzen „Personenvereinigungen“ genannt werden, sollen daher – abweichend vom Zivilrecht – wie bisher nur Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit gemeint sein; ausgenommen sind somit juristische Personen wie z.B. Kapitalgesellschaften.

Personenvereinigungen i.S.d. § 14a AO-E sind teilweise rechtsfähig (z.B. Wohnungseigentümergemeinschaften, sowie rechtsfähige Personengesellschaften, § 14a Abs. 2 AO-E), teilweise nicht rechtsfähig (z.B. Bruchteilgemeinschaften, Gütergemeinschaften, Erbengemeinschaften, § 14a Abs. 3 AO-E).

Einordnung für ausländische Körperschaften, § 14b AO-E trifft Regelungen für ausländische Körperschaften.

Soweit eine Körperschaft mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland nach den Steuergesetzen selbst Steuerschuldner ist (z.B. für KSt, GewSt, USt), soll sie nach § 14b Abs. 1 AO-E u.a. selbst Inhaltsadressat von Verwaltungsakten sein und hinsichtlich der gesetzlichen Vertretung und Handlungsfähigkeit im Besteuerungsverfahren wie eine vergleichbare inländische Körperschaft behandelt werden. Dies soll ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung in Deutschland nach der sog. „Sitzstaatstheorie“ gelten (BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 179).

Erweiterte Pflichten von rechtsfähigen Personengesellschaften im Besteuerungsverfahren

Rechtsfähigen Personenvereinigungen obliegen zukünftig eine Reihe steuerlicher Pflichten selbst, zu denen bisher vorrangig ihre Gesellschafter verpflichtet waren, u.a.:

- Steuerliche Rechte und Pflichten der gesetzlichen Vertreter von rechtsfähigen Personenvereinigungen (§§ 34, 79 AO-E),
- Steuererklärungspflichten im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren (§§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a, 152 Abs. 4 AO-E),
- Bekanntgabe von Verwaltungsakten und Mitteilungen in Vertretung der Feststellungsbeteiligten (§ 183 AO-E),

Einspruchs- und Klagebefugnisse im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren (§ 352 Abs. 1 AO-E, § 48 FGO-E).

<table>
<tr><td colspan="4">Zivilrechtliche Einordnung</td></tr>
<tr><td>KapGes z.B. GmbH</td><td>Nichtrechtsfähige GbR</td><td>Rechtsfähige GbR</td><td>Weitere rechtsfähige PG’ten, z.B. OHG, KG</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Personenvereinigungen i.S.d. § 14a AO - E</td></tr>
<tr><td></td><td>Nicht-rechtsfähig</td><td colspan="2">Rechtsfähig</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Verfahrensrechtliche Unterscheidungen:</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Steuerliche Pflichten obliegen grundsätzlich...</td></tr>
<tr><td></td><td>...den Mitgliedern, Gesellschaftern, Gemeinschaftern (§§ 34 II 1 AO-E)</td><td colspan="2">...den gesetzlichen Vertretern (§ 34 I 1 AO-E)</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Erklärungspflicht/Bekanntgabe gesonderte Feststellung</td></tr>
<tr><td></td><td>vorrangig die Personen (§§ 181 II 2 Nr. 2, 152 IV 3 Nr. 2, 183a AO-E)</td><td colspan="2">vorrangig die Personenvereinigung (§§ 181 II 2 Nr. 1, 152 IV 3 Nr. 1, 183 AO-E)</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="3">Einspruchs-/Klagebefugnis gesondert und einheitliche Feststellung</td></tr>
<tr><td></td><td>(352 I Nr. 1 AO-E, § 48 I Nr. 2 FGO-E)</td><td colspan="2">Personenvereinigung (352 I Nr. 1 AO-E, § 48 I Nr. 1 FGO-E)</td></tr>
</table>

Folgeanpassungen: insbesondere Ersatz „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch „Körperschaft, Personenvereinigung“ z.B. in §§ 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4a, 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, 138d Abs. 5 AO-E.

Personengesellschaften – insbesondere auch unternehmerisch tätige GbR – sollten überprüfen, wem künftig neue steuerliche Pflichten obliegen und ggf. vorhandene interne Regelungen und Vollmachten anpassen.

3. Weitere Gesetzesänderungen

Über die dargestellten Änderungen hinaus ergeben sich, meistens als Folgeänderungen, noch weitere Änderungen. Zu erwähnen wäre hier das ErbStG und das GrEStG. Auch diese beiden Vorschriften werden an das MoPeG angepasst.

3.1 Änderung des ErbStG

An den bisherigen Grundsätzen der Besteuerung von Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden ändert sich nichts. Durch die Einführung des § 2a ErbStG wird im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips für die rechtsfähigen Personengesellschaften klargestellt.

Für die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen haben sich durch das MoPeG keine Änderungen ergeben.

Im Fall eines Erwerbs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber, bei einer Zuwendung als Zuwendende. Wird künftig eine rechtsfähige Personengesellschaft zivilrechtlich durch einen Schenkungsvorgang begünstigt, ist nicht die Gesellschaft als bereichert anzusehen, sondern die beteiligten Gesellschafter.

3.2 Änderung des GrEStG

Bisher konnte nicht eindeutig festgestellt werden, in welchem Umfang beim Grunderwerbsteuergesetz Anpassungsbedarf durch die Auswirkungen des MoPeG besteht.

Um sich hier zeitlich Luft zu verschaffen, hat der Gesetzgeber den § 24 GrEStG befristet für drei Jahre eingeführt. Durch die Vorschrift werden Personengesellschaften weiterhin für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand fingiert.

Die hierdurch gewonnene Zeit sollen Bundesregierung und Länder für die Prüfung des Anpassungsbedarfs des Grunderwerbsteuergesetzes nutzen.

II. Größenklassenschwellen für Kapitalgesellschaften

Die Europäische Kommission hat die **monetären Größenklassenschwellen für Kapitalgesellschaften** auf Grund Änderung von Art. 3 der Richtlinie 2013/34/EU durch die Richtlinie (EU) 2023/2775 am 21.12.2023 veröffentlicht.

Die Mitgliedstaaten müssen die erhöhten Schwellenwerte spätestens für Geschäftsjahre einführen, die nach dem 1.1.2024 enden, dürfen sie aber für Geschäftsjahre anwenden, die am oder nach dem 1.1.2023 beginnen.

Nach einer Pressemitteilung des BMJ v. 22.12.2023 hat dieses eine Formulierungshilfe für die Umsetzung der Richtlinie veröffentlicht, die eine rückwirkende Anwendung für nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre vorsieht

(Änderung von §§ 267, 267a, 293 HGB, Art. 8 EGHGB).

Die Grenzen betragen (in T€):

	Bilanzsumme		**Nettoumsatzerlöse**	
	bisher	**Neu**	**bisher**	**neu**
Kleinstunternehmen	**350**	**450**	**700**	**900**
Kleine Unternehmen	**6.000**	**7.500**	**12.000**	**15.000**
Mittlere Unternehmen	**20.000**	**25.000**	**40.000**	**50.000**
Große Unternehmen	**über 20.000**	**über 25.000**	**über 48.000**	**über 50.000**
Konzernmuttergesellschaften (kumuliert)	**24.000**	**30.000**	**48.000**	**60.000**
Konzernmuttergesellschaften (konsolidiert)	**20.000**	**25.000**	**40.000**	**50.000**

III. Der neue Umwandlungssteuererlass 2024

Das BMF hat am 11.10.23 den fast 200 Seiten starken Entwurf eines neuen Umwandlungssteuer-Erlasses (UmwStE-E) veröffentlicht. Die dort enthaltenen Änderungen sind zwar noch nicht final, geben aber schon wichtige Hinweise, wie die Finanzämter mit aktuellen Streitfragen in der Praxis umgehen möchten.

Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG

Die Regelungen zum sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG wurden aufgrund der jüngeren Änderungen des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG – BGBl I 21, 2050) und des Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie – UmRuG (BGBl I 23, Nr. 51) ergänzt.

Die hier wesentlichste Veränderung ist die Möglichkeit, eine eingetragene GbR in eine Kapitalgesellschaft zu formwechseln.

Der UmwStE-E sieht in den Rn. 01.03ff. eine umfassende Anpassung an die neue Rechtslage (Streichung des strengen EU-/EWR-Bezugs in § 1 Abs. 2 UmwStG und Erweiterung von § 1 Abs. 4 UmwStG für Verschmelzungen, Ab- und Aufspaltungen sowie Formwechsel von Drittstaatengesellschaften) und in den Rn. 01.38b eine Ergänzung um den Fall des grenzüberschreitenden Formwechsels (Hinaus-/Hereinformwechsel) vor.

Damit werden u. a. grenzüberschreitende Verschmelzungen und Formwechsel von Körperschaften außerhalb des EU/EWR-Raums – also etwa Umstrukturierungsvorgänge mit Deutschlandbezug bei US- oder asiatischen Gesellschaften – aus steuerlicher Sicht zu Buchwerten ermöglicht. Allerdings fordert die Finanzverwaltung hier in Rn. 01.24 UmwStE-E einen sog. Vergleichbarkeitstest, d. h. den Nachweis, dass der ausländische Umwandlungsvorgang den Strukturmerkmalen einer inländischen Umwandlung entspricht. Daneben darf selbstredend das Besteuerungsrecht Deutschlands durch den Umwandlungsvorgang weder beschränkt noch ausgeschlossen werden.

Beachten Sie:

Es erfolgte keine komplette Öffnung des UmwStG für Umwandlungen!

- Einbringungen nach § 20 UmwStG bleiben inhaltlich unberührt.
- Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine inländische (oder EU/EWR-) Kapitalgesellschaft durch eine in einem Drittstaat ansässige Person ist daher weiterhin nicht ohne (ggf. anteiliger) Aufdeckung stiller Reserven möglich.

Rückwirkungszeitraum

Rn. 02.10 UmwStE-E stellt unter Hinweis auf BFH 12.4.23, I R 48/20 klar, dass der Rückwirkungszeitraum (RWZ) i.S.d. § 2 Abs. 4 UmwStG den Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag (Beginn) und der Eintragung der Umwandlung in das zuständige öffentliche Register, z. B. Handelsregister, (Ende) umfasst.

Beachten Sie | Dieser Grundsatz gilt über § 20 Abs. 6 S. 4 UmwStG auch im Rahmen einer Einbringung in eine KapG in Gesamtrechtsnachfolge.

Beispiel

A bringt den Betrieb seines kaufmännischen Einzelunternehmens (e.K.) im Wege der Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 i.V.m. § 152 UmwG in die A-GmbH (zur Neugründung) ein. Der Ausgliederung wird die Schlussbilanz des e.K. zum 31.12.23 zu Grunde gelegt. Die Ausgliederungserklärung wird vom Notar am 18.3.24 beurkundet und dem Registergericht der A-GmbH zugeleitet.

Die Eintragung im HRA erfolgt am 23.4.24. Danach meldet der Notar die Ausgliederung auch dem HRA, in welchem A als e.K. eingetragen ist. Die Eintragung der Ausgliederung erfolgt dort am 4.5.24.

Steuerlicher Einbringungsstichtag ist gem. § 20 Abs. 6 S. 2 UmwStG der Tag, auf den die Ausgliederungsbilanz erstellt ist – also der 31.12.23. Bei Spaltungen tritt die Wirksamkeit nach § 131 Abs. 1 UmwG mit der Eintragung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers (A) ein.

Ende des RWZ ist somit der 4.5.24. Dies ist insbesondere hinsichtlich sog. Entnahmen im RWZ zu beachten, welche gem. § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG nicht an der Rückwirkung teilnehmen.

Verlustverrechnung

Der UmwStE-E nimmt in den Rn. 02.40a und 02.40b erstmals zu den mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz im Jahr 2013 eingeführten Sätzen 3 bis 6 des § 2 Abs. 4 UmwStG Stellung. Nach § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG ist bei einer rückwirkenden Umwandlung der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten und verbleibenden Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig.

Beachten Sie | Anders als in den Fällen der Verschmelzung einer Verlustgesellschaft (vgl. § 12 Abs. 3 Hs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG) gehen die Verluste bzw. Verlustvorträge in diesen Fällen jedoch nicht unter, es erfolgt „lediglich“ eine Verrechnungssperre für den Rückwirkungszeitraum.

In Rn. 02.40b UmwStE-E wird bereits die aktuelle Rechtsprechung des BFH vom 12.4.23 (I R 48/20, BStBl II 23, 888) zu einer Einbringung eines EU in eine GmbH gem. § 20 UmwStG mit aufgenommen. Das Urteil hat eine hohe praktische Relevanz. Denn der BFH bestätigt dort die Auffassung, dass ein im RWZ durch den übernehmenden Rechtsträger (GmbH) erzieltes negatives Ergebnis für eine Verrechnung der positiven Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers (EU) im Jahr der Einbringung faktisch gesperrt ist. Im Urteilsfall führte dies z. B. dazu, dass bereits im RWZ gezahltes GF-Gehalt i.H. v. ca. 89.000 EUR nicht mit dem in dieser Zeit noch vom EU erzielten Gewinn verrechnet werden konnte. Der Berechnungsmechanismus des § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG erfordert im Ergebnis die Erstellung einer (steuerlichen Schluss-)Bilanz auf den Zeitpunkt des Endes des Rückwirkungszeitraums („RWZ-Bilanz“). Es ist daher in entsprechenden Fällen durchaus anzuraten, zumindest für steuerliche Zwecke einen Zwischenabschluss zu erstellen, um der Betriebsprüfung (wie im Urteilsfall) nicht die Tür für eine Schätzung zu öffnen.

Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft §§ 3 bis 10 UmwStG

Im UmwStE-E finden sich erstmals Aussagen zur Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG im Rahmen von Umwandlungen. Rn. 03.05 soll dahin gehend ergänzt werden, dass bei im Zuge einer Verschmelzung übertragene Verpflichtungen eine Aufwandsverteilung nach § 4f EStG ausscheidet und bestehende Rücklagen nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG im Zusammenhang mit von der übertragenden Körperschaft übernommenen Verpflichtungen bei einem Ansatz mit dem gemeinen Wert mit 0 EUR zu bewerten sind, da es sich lediglich um buchtechnische Passivposten handele.

MERKE | Eine vor der Umwandlung vom übertragenden Rechtsträger begründete Aufwandsverteilung gem. § 4f EStG sowie Rücklagen nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG hat der übernehmende Rechtsträger hingegen gem. Rn. 03.05 UmwStE-E als Rechtsnachfolger fortzuführen (Fußstapfentheorie).

2.1 Anrechnung von Vorbesitzzeiten

Eine wichtige Neuerung sieht Rn. 04.15 UmwStE-E vor. Die Anrechnung von Vorbesitzzeiten nach § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG auf die Mindestbeteiligungshöhe nach § 9 Nr. 2a und 7 GewStG (Dividendenkürzung bei Schachtelbeteiligung von mindestens 15 %) soll insoweit keine Anwendung mehr finden. Eine Kürzung kommt somit nur noch dann in Betracht, wenn der übernehmende Rechtsträger zu Beginn des Erhebungszeitraums bereits selbst über eine solche Schachtelbeteiligung verfügt hat oder die Umwandlung, aufgrund derer die 15 %-Grenze erreicht wurde, auf den Beginn des Erhebungszeitraums erfolgte. Die Regelung betrifft insbesondere „Holdingmodelle“ die im Wege eines qualifizierten Anteilstausches i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG errichtet werden. Hier besteht keine Möglichkeit der Rückbeziehung des Einbringungsvorgangs. Soweit der Anteilstausch daher nicht auf den Schnittpunkt der Jahre erfolgt, nehmen entsprechende Ausschüttungen im erste Jahr auf Ebene der „Holding“ nicht an der Gewerbesteuerkürzung des § 9 Nr. 2a GewStG teil.

Gestalterisch kann dem Dilemma entgangen werden, indem entgegen der üblichen Praxis der Anteilstausch nicht zur Aufnahme (d. h. im Wege einer Sachkapitalerhöhung), sondern im Wege einer Sachgründung der aufnehmenden Gesellschaft durchgeführt wird. Denn dann dürften die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG schon in tatsächlicher Hinsicht erfüllt werden, da der Übernehmerin die Anteile bereits bei Eintritt in die Gewerbesteuerpflicht (d. h. mit Eintragung der Übernehmerin in das Handelsregister) und damit zu Beginn des in diesem Zeitpunkt beginnenden abgekürzten Erhebungszeitraums (§ 14 S. 3 GewStG) zuzurechnen sind.

2.2 Umwandlungskosten

Mit Urteil vom 23.11.22 (I R 25/20, BStBl II 23, 612) hat der BFH geklärt, dass die im UmwStG in § 4 Abs. 4 S. 1 und § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG geregelten „Kosten für den Vermögensübergang“ so auszulegen sind, dass diese alle durch die Umwandlung veranlassten Aufwendungen erfassen. Erwartungsgemäß nimmt Rn. 04.34 UmwStE-E diese Rechtsprechungsgrundsätze nun auf. Das heißt, auch die Umwandlung vorbereitende Kosten – z. B. für die Planung und Abstimmung einer Verschmelzung – sind als „Kosten für den Vermögensübergang“ einzuordnen. Vereinfacht muss die Frage gestellt werden: Wären die Aufwendungen

auch ohne die Umwandlung angefallen? Lautet die Antwort „Nein“, sind diese im Übernahmeergebnis mit einzubeziehen, es sei denn, es handelt sich um aktivierungspflichtige Anschaffungskosten der übernommenen Wirtschaftsgüter (sog. objektbezogene Kosten, bspw. GrESt bei umwandlungsbedingter Übertragung von Grundvermögen)

Beachten Sie | Da entsprechende Kosten des übernehmenden Rechtsträgers im Rahmen der Ermittlung des Übernahmeergebnisses – unabhängig vom Zeitpunkt des Entstehens – zu berücksichtigen sind, führt dies im Ergebnis aufgrund § 4 Abs. 6 und 7 UmwStG i.d.R. zu einer vollen bzw. 40%igen (TEV) Nichtabziehbarkeit der Kosten.

Dies soll gem. Rn. 04.43 UmwStE-E auch die Kosten betreffen, die dem übertragenden Rechtsträger ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag entstehen.

2.3 Abgrenzung:
Einbringungskosten Gemäß § 22 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 3 UmwStG sind Einbringungskosten bei der Ermittlung des Einbringungsgewinns I oder II zu berücksichtigen und mindern somit den entsprechenden Einbringungsgewinn (EBG), sofern innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist ein schädlicher Veräußerungs- oder Ersatztatbestand realisiert wird. Ansonsten sind diese (unabhängig vom Wertansatz) laufende BA der beteiligten Rechtsträger.

3. Verschmelzung auf Körperschaften, §§ 11 bis 13 UmwStG

3.1 Abwärtsverschmelzung
In gleich mehreren Rn. (11.06, 11.09a, 11.18 und 11.19) nimmt der UmwStE-E zu der Frage Stellung, ob bei einer Abwärtsverschmelzung die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern gehört. Hierbei folgt der Erlass der Entscheidung des BFH vom 30.5.18 (I R 31/16, BStBl II 19, 136).

Dieser hatte entschieden, dass im Fall der Abwärtsverschmelzung auch die unmittelbar auf den Gesellschafter der Muttergesellschaft übergehende Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu den übergehenden Wirtschaftsgütern i.S.d. § 11 Abs. 1 S. 1 UmwStG gehört (Direkterwerb) und bei einem im Ausland ansässigen Gesellschafter der Buchwertansatz voraussetzt, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

3.2 Ermittlung des Übernahmeergebnisses
Die Finanzverwaltung hält in Rn. 12.05 an ihrer Auffassung fest, dass ein Übernahmeergebnis unabhängig von dem Vorliegen einer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung zu ermitteln ist.

Beachten Sie | Dieses gilt gem. Rn. 15.14a auch für Spaltungsvorgänge einer Körperschaft nach §15 UmwStG.

3.3 Wertverschiebung zwischen Anteilen

Im Rahmen von Verschmelzungen und Spaltungen kommt es zu sog. Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern, soweit die Beteiligungsverhältnisse an den beteiligten Körperschaften nicht nach den Verkehrswertverhältnissen ausgestaltet werden.

Die Finanzverwaltung wollte in diesen Fällen grundsätzlich das Wahlrecht zur Fortführung der entsprechenden Buchwerte der Anteile gem. § 13 Abs. 2 UmwStG versagen. In Rn. 13.03

UmwStE-E folgt die Finanzverwaltung nun der entgegenstehenden Auffassung des BFH (28.5.20, IV R 17/17, BStBl II 23, 607), wonach § 13 UmwStG unabhängig davon Anwendung findet, ob es sich um eine verhältniswahrende oder nicht verhältniswahrende Umwandlung mit oder ohne Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner handelt.

Beachten Sie | Dies ist kein Freibrief für die Beratungspraxis! Denn derartige Wertverschiebungen sind steuerlich relevant, auch wenn diese die Möglichkeit der Fortführung der Buchwerte/Anschaffungskosten nicht tangieren:

- Erhält dabei eine an dem übertragenden Rechtsträger beteiligte Kapitalgesellschaft zugunsten eines ihrer Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person eine geringerwertige Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger, stellt die Vorteilsgewährung an den Anteilseigner grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen dar.
- Sowohl bei einer verhältniswahrenden als auch bei einer nichtverhältniswahrenden Umwandlung ist darüber hinaus zu prüfen, ob die Wertverschiebung zwischen den Anteilseignern eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt oder einen der Tatbestände des § 7 Abs. 8 ErbStG erfüllt.

4. Spaltungen von Gesellschaften §§ 15 bis 16 UmwStG

4.1 Grundsätze

§ 15 UmwStG ermöglicht – unter Vorliegen der strengen Teilbetriebsvoraussetzungen (s.u.) – die steuerneutrale Trennung der unternehmerischen Aktivitäten der übertragenden Körperschaft (i.d.R. GmbH) und deren Zuordnung zu einer oder mehrerer übernehmender Körperschaften. Hierbei ordnet § 15 Abs. 1 UmwStG die entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG an. Es sind also – entsprechend der Behandlung bei der Verschmelzung – zwei Ebenen zu betrachten:

- Die Fortführung der Buchwerte des übergehenden Betriebsvermögens gem. § 11 Abs. 2 UmwStG → kein Übertragungsgewinn der übertragenen Gesellschaft. Beachten Sie | Dieser Grundsatz wird jedoch durch § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG (Trennung von Gesellschafterstämmen) eingeschränkt (s.u.)

- Fortführung der (anteiligen) Anschaffungskosten der übertragenen Gesellschaft für die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gem. § 13 Abs. 2 UmwStG → kein Veräußerungsgewinn der Anteilseigner

4.2 Spaltung zu null

Zivilrechtlich ist anerkannt, dass eine nichtverhältniswahrende Spaltung auch dergestalt möglich ist, dass einzelnen Gesellschaftern überhaupt keine Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden, sog. Spaltung zu null (vgl. OLG München 10.7.13, 31 Wx 131/13; Weiler in W/M, § 123 UmwG Rz. 80).

Die Finanzverwaltung hat zwar im UmwStE 2011 auch nicht verhältniswahrende Spaltungen anerkannt, es war jedoch nicht eindeutig, ob darunter auch eine Spaltung zu null fällt. Dieses wird in den Rn.01.15 und 15.43 UmwStE-E nunmehr ausdrücklich geregelt. 4.3 Ausschließlichkeitsgebot § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG regelt, dass § 11 Abs. 2 u. § 13 Abs. 2 UmwStG nur anzuwenden sind, wenn auf die übernehmenden Körperschaften ein Teilbetrieb übertragen wird und im Fall der Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt (sog. doppeltes Teilbetriebserfordernis).

Die Finanzverwaltung interpretierte diese Regelung trotz heftiger Kritik im Schrifttum (siehe zum Streitstand auch: Kraft in: Ubg 19, 95) weiterhin so, dass sowohl das gesamte übertragene Vermögen als auch das gesamte im Rahmen einer Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen zu einem Teilbetrieb gehören muss. Mithin besteht nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Ausschließlichkeitserfordernis (synonym: Nur-Teilbetriebserfordernis). Diese Auslegung führt dazu, dass die Abspaltung eines Teilbetriebs zu Buchwerten nur möglich ist, wenn sich das gesamte bei der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen einem oder mehreren Teilbetrieben zuordnen lässt.

4.3.1 Spaltungshindernis

Wesentliche Betriebsgrundlagen müssen immer dem Teilbetrieb, zu dem sie gehören, zugeordnet werden. Bei einer gleichzeitigen Nutzung durch mehrere Teilbetriebe kann der Tatbestand des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG nicht erfüllt werden – die Spaltung wäre also nicht steuerneutral realisierbar.

Von diesem Grundsatz macht Rn. 15.08 UmwStE-E eine praktisch hochrelevante Ausnahme: Durch mehrere Teilbetriebe genutzte Grundstücke können

- bis zum Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses real geteilt (= flächenmäßig oder nach WEG) werden oder
- soweit eine solche Teilung nicht zumutbar ist, kann eine ideelle Teilung zu Bruchteilseigentum im Verhältnis der unmittelbar nach der Spaltung bestehenden rechtlichen Verhältnisse erfolgen.

Beachten Sie | Eine bloße Vermietung genügt insoweit nicht. Bei einer realen Teilung des Grundstücks muss diese vor der Beurkundung des Spaltungsvertrags bewirkt sein, da unvermessene Teilflächen nicht nach § 28 GBO bezeichnet werden können (siehe Heckschen, GmbHR 15, 897).

4.3.2 Abgrenzung:

Neutrales Vermögen Abgrenzung:

WG der übertragenden Körperschaft, die weder zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen noch zu den nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren WG gehören, werden als sog. neutrales Vermögen bezeichnet.
Dieses neutrale Vermögen kann gem. Rn. 15.09 UmwStE unverändert grundsätzlich jedem der erforderlichen Teilbetriebe frei zugeordnet werden.
Beachten Sie | Gemäß Rn. 15.11 UmwStE-E können fiktiven Teilbetrieben i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG (100 %-Beteiligung an einer KapG oder einem Mitunternehmeranteil) jedoch nur die Wirtschaftsgüter einschließlich Schulden zugeordnet werden, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung bzw. dem Mitunternehmeranteil stehen. Eine freie Zuordnung von neutralem Vermögen zu einem fiktiven Teilbetrieb scheidet daher aus! Insbesondere bei Holdinggesellschaften führt dies regelmäßig zu einer „Spaltungssperre“.

Beispiel:

Die A-GmbH verfügt über 100 %-Beteiligungen an der B-GmbH und der C-GmbH. Daneben hält die A-GmbH neutrales Vermögen, das aus Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten aus Versorgungszusagen an die Geschäftsführer besteht, die keine stillen Reserven enthalten.

Die Beteiligung an der C-GmbH soll abgespalten werden.

Lösung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. 15.01 UmwStE-E ist eine steuerneutrale Abspaltung nicht möglich, da die (neutralen) Wirtschaftsgüter der A-GmbH keinem der beiden Teilbetriebe zugeordnet werden können und somit keine „Nur-Teilbetriebe“ Gegenstand der Abspaltung sind.

Die Folgen einer „missglückten“ Spaltung führen zu einem steuerlichen „Doppelschaden“:

- Auf Ebene der übertragenden Körperschaft sind gem. § 11 Abs. 1 UmwStG für das übergehende BV zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Der hierdurch entstehende Übertragungsgewinn unterliegt der vollen Besteuerung mit KöSt + GewSt.
  Beachten Sie | Soweit dieser Gewinn auf die Beteiligung einer anderen Körperschaft entfällt (bspw. fiktiver Teilbetrieb siehe Ausgangsfall), ist § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.
- Auf der Ebene des Gesellschafters gilt gleichzeitig bei einer Aufspaltung gem. § 13 Abs. 1 UmwStG der gesamte Anteil an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert, bei einer Abspaltung entsprechend ein Teil der Beteiligung (Maßstab: Verhältnis der gemeinen Werte des BV).

FAZIT | Die Finanzverwaltung hält an ihrer umstrukturierungsfeindlichen Auffassung im Rahmen der Spaltung von Kapitalgesellschaften (über § 16 UmwStG gilt dies jedoch auch für die Spaltung von PersG) fest. Für die Praxis heißt dies, Auf- und Abspaltungen von Körperschaften immer durch vorherige verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO abzusichern.

Allerdings versagen immer mehr Finanzämter eine verbindliche Auskunft mit der Begründung, es handele sich um eine nicht auskunftsfähige Sachverhaltsfrage. Es bleibt zu hoffen, dass der finale UmwStE 2024 hier noch eine entsprechende Öffnung als Rechtsfrage aufnimmt.

4.4 Missbrauchsverhinderungsregelungen, § 15 Abs. 2 UmwStG

§ 15 Abs. 2 UmwStG schränkt im Rahmen eines Missbrauchskatalogs die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG auf einen Spaltungsvorgang weiter ein. Beachten Sie | Anders als die Nichterfüllung von § 15 Abs. 1 UmwStG hat ein Verstoß gegen die Regelungen des § 15 abs. 2 UmwStG „nur“ zur Folge, dass das Wertansatzwahlrecht nach § 11 Abs. 2 UmwStG bei der übertragenden Gesellschaft (und zwar nur für das übergehende BV, vgl. Rn. 15.21 UmwStE-E) nicht anzuwenden ist. Auf der Ebene der Anteilseigner bleibt dagegen das Wahlrecht des § 13 Abs. 2 UmwStG erhalten.

4.4.1 Erwerb und Aufstockung fiktiver Teilbetriebe

§ 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG stellt eine praktisch bedeutsame Zusatzvoraussetzung für fiktive Teilbetriebe gem. § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG (MU-Anteile und 100%ige KapG-Beteiligungen) auf. Diesen wird faktisch die Qualität eines begünstigten Teilbetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 UmwStG wieder aberkannt, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag durch Übertragung von WG, die keinen (originären) Teilbetrieb

darstellen, erworben oder aufgestockt worden sind. Von einer schädlichen Aufstockung ist jedoch gem. der unveränderten Rn. 15.16 UmwStE nur dann auszugehen ist, wenn die stillen Reserven in den zur Aufstockung verwendeten Wirtschaftsgütern nicht oder nicht in vollem Umfang aufgedeckt wurden. Dies sind Fälle der Übertragung bzw. Überführung nach § 6 Abs. 5 EStG oder der Einbringung zum Buchwert nach §§ 20 f UmwStG.

4.4.2 Nachspaltungs-Veräußerungssperre

Nach § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG soll die Buchwertfortführung des abgespaltenen Teilbetriebs zu versagen sein, wenn durch die Spaltung „die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden“. Davon ist gem. § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG auszugehen, wenn „innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden“.

MERKE | Der BFH erkennt in seiner Entscheidung vom 11.8.21 (I R 39/18) in der Regelung des § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG keinen eigenen Anwendungsbereich – vielmehr bilden S. 3 und S. 4 der Norm einen einheitlichen Missbrauchstatbestand.

Ergo: Veräußerungen im Nachgang der Spaltung sind unschädlich, sofern die 20 %-Grenze nicht verletzt wird. Der Gesetzgeber beabsichtigt hier, im Rahmen des Wachstumschancengesetzes die S. 3 und 4 des § 15 Abs. 2 UmwStG durch eine (umfangreiche) Neuregelung zu ersetzen und systematisch miteinander zu verknüpfen. Folge wäre eine deutliche Erweiterung des Anwendungsbereichs der „Nachspaltungs-Veräußerungssperre“. Der UmwStE-E nimmt diese Rechtsentwicklung aktuell noch nicht auf.

4.4.3 Trennung von Gesellschafterstämmen

Ebenfalls kommt es bei einer sog. Trennung von Gesellschafterstämmen zur Versagung der Buchwertbegünstigung des § 11 Abs. 2 UmwStG. Voraussetzung für eine Buchwertfortführung oder einen Zwischenwertansatz ist, dass die Beteiligungen an der übertragenden Kapitalgesellschaft mindestens fünf Jahre vor dem Übertragungsstichtag bestanden haben (vgl. § 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG). Der UmwStE-E sieht dahin gehend keine Aktualisierungen vor.

5. Einbringungen in Kapitalgesellschaften, §§ 20 bis 23 UmwStG

5.1 Weitere Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung

Die Finanzverwaltung hält in Rn 20.07 UmwStE-E unverändert an ihrer Auffassung fest, dass die Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen einer Einbringung greifen soll, soweit funktional wesentliche Betriebsgrundlagen und bei der Einbringung eines Teilbetriebs sogar diesem nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren WG „im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung … in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen“ worden sind.

PRAXISTIPP | Weiterhin fehlen für die Praxis wesentliche Aussagen zu der Frage, ob diese Grundsätze auch bei der vorherigen Ausgliederung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung der stillen Reserven greifen sollen und welche Zeiträume insoweit zu betrachten sind.

In der Praxis wird teilweise bei einem Zeitraum ab 18 Monaten von einer Unschädlichkeit ausgegangen. Soweit ersichtlich hat sich aus den Reihen der Finanzverwaltung bis dato einzig die OFD Karlsruhe geäußert.
Sie nimmt hier grundsätzlich einen Gesamtplan bei einem Zeitraum der Ausgliederung von bis zu 24 Monaten vor der Einbringung an. Beachten Sie bei entsprechenden Vorschaltmodellen, dass die Finanzämter hierbei regelmäßig nicht auf das Datum des maßgeblichen Einbringungsvertrags, sondern dem (rückbezogenen) Einbringungsstichtag abstellen.

5.2 Gewährung von Gesellschaftsrechten

Rn. E 20.10 UmwStE-E wurde dahin gehend ergänzt, dass nunmehr klargestellt wird, dass auch die Gewährung eigener Anteile keine taugliche Gegenleistung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG darstellt. Ebenso wird Rn. 20.09 UmwStEE (Zurückbehalt von Anteilen an der übernehmenden KapG) erweitert. Die im Rahmen der Einbringung unschädlich zurückbehaltenen Anteile (bspw. bei Einbringung des Besitzunternehmens in die Betriebskapitalgesellschaft) stellen keine neuen Anteile i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG dar. Es muss also immer auch eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft erfolgen.

5.3 Einbringung von Mitunternehmeranteilen

Hinsichtlich der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine KapG gem. § 20 UmwStG trifft der UmwStE-E an verschiedenen Stellen wichtige Aussagen für die Beratungspraxis: Insbesondere zivilrechtliche Umwandlungsvorgänge (Beispiel Formwechsel, s.u.) umfassen nur das Gesellschaftsvermögen bzw. den zivilrechtlichen Gesellschaftsanteil. Das Sonder-BV muss in den Fällen einer Einbringung (insb. im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge) immer zivilrechtlich gesondert übertragen werden, soweit dies als funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Einbringungsgegenstandes qualifiziert.

Rn. 20.05 UmwStE-E stellt insoweit klar, dass auch in diesen Fällen ein einheitlicher Einbringungsvorgang vorliegt, soweit die Übertragung des „Gesamthandsvermögens“ (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO n.F.) und des Sonder-BV in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang erfolgt. Für die Praxis ist anzuraten, die Verknüpfung der Übertragungsvorgänge in den entsprechenden Umwandlungsbeschlüssen sicherzustellen.

- Rn. 20.05 UmwStE-E stellt nun ausdrücklich klar, dass beim Formwechsel einer PersG gem. § 25 UmwStG i.V.m. § 20 UmwStG Einbringungsgegenstand der Mitunternehmeranteil ist.

  Beachten Sie | Der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG erfordert jedoch eine Mitunternehmerschaft. Allein die zivilrechtliche Möglichkeit, eine Gesellschaft gem. §§ 190ff. UmwG formwechseln zu können, heißt noch nicht, dass eine Begünstigung nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG eröffnet ist (= Buchwertfortführung). Die praktische Relevanz dieser Differenzierung dürfte ab dem Jahr 2024 durch die Aufnahme der eGbR als möglichen Rechtsträger einer Umwandlung deutlich gestiegen sein (entsprechendes gilt für die Option nach § 1a KStG).
- Auch die Einbringung nur eines Teils eines MU-Anteils fällt unstreitig unter den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG. In der Praxis wird jedoch oft vergessen, dass es in diesen Fällen erforderlich ist, auch das funktional wesentliche Sonder-BV quotal (regelmäßig Grundstücke) zu übertragen. Rn. 20.11 UmwStE-E wurde um eine entsprechende Klarstellung ergänzt: „Bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils muss auch jedes zugehörige (funktional wesentliche) Wirtschaftsgut des Sonder-BV anteilig mindestens in demselben Verhältnis übergehen, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.“

Beachten Sie | Die Finanzverwaltung scheint damit der Auffassung zu folgen, dass ein „überquotal“ eingebrachter Teil des SonderBV ebenfalls an der Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG teilnimmt. Eine ausdrückliche Klarstellung im UmwStE wäre dahin gehend wünschenswert.

5.4 Entnahmen im Rückwirkungszeitraum

Ein besonderer Streitpunkt war, inwieweit Entnahmen, welche nach § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG nicht an der Rückwirkung der Einbringung teilnehmen, auf die Möglichkeit einer Buchwertfortführung Einfluss haben. Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 7.3.18 (I R 12/16) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. 20.19 UmwStE 2011 ausgesprochen, dass das eingebrachte Betriebsvermögen durch Entnahmen während des Rückbezugszeitraums nicht negativ werden dürfe und daher bei entsprechenden „Überentnahmen“ eine Wertaufstockung nach § 20 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 S. 2Nr. 2 UmwStG vorzunehmen sei.

Nach Auffassung des BFH enthalte § 20 Abs. 5 S. 3 UmwStG lediglich eine Regelung zur Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung auf Gesellschafterebene und nicht zur Höhe des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens auf Gesellschaftsebene. Die Regelung solle lediglich das Entstehen einer vGA im Rückwirkungszeitraum vermeiden und stehe daher der Begründung negativer Anschaffungskosten nicht entgegen.
Im UmwStE-E wurde die obige Aussage in Rn. 20.19 ersatzlos gestrichen.
Es wurde allerdings auch kein Verweis auf die Rechtsprechung des BFH vom 7.3.18 aufgenommen – ganz klar ist daher nicht, ob die Finanzverwaltung nun ihre Auffassung damit revidieren möchte.
Dafür spricht m. E., dass die Finanzverwaltung gegen die Entscheidung des FG Münster vom 17.5.23 (9 K 935/21 K) keine (zugelassene!) Revision eingelegt hat, das Urteil ist mittlerweile

rechtskräftig. Dort hatte das FG die Rechtsprechung des BFH auch für Zeiträume ab Einfügung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG durch das StÄnderG 2015 (BGBl I 15, 1834) für maßgebend erklärt und die Entstehung negativer Anschaffungskosten auf Ebene des Einbringenden bestätigt. 5.5 Gestaltung: Doppel-Holding-Modell In Rn. 22.17 UmwStE-E wurde die Aussage aufgenommen, dass der Veräußerungsbegriff in § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG normspezifisch so auszulegen ist, dass nur Anteilsveräußerungen erfasst werden, bei denen „die vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte“. Die Finanzverwaltung versucht hierdurch einem Gestaltungsmodell zur Umgehung der siebenjährigen Sperrfristverhaftung des § 22 Abs. 2 UmwStG über eine Kettenumwandlung entgegenzutreten.

Beispiel

Die natürliche Personen A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH. A ist in aktuellen Verkaufsverhandlungen bzgl. der Geschäftsanteile mit dem Investor I. Zur steuerlichen „Optimierung“ des zu erwartenden Veräußerungsgewinns bringt A die Anteile an der A-GmbH in einem ersten Schritt zu Buchwerten gem. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG (qualifizierter Anteilstausch) in eine ihm wiederum zu 100 % zuzurechnende X-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die Anteile an der A-GmbH unterliegen hiernach der siebenjährigen Sperrfrist gem. § 22 Abs. 2 UmwStG. Um diese Sperrfrist „auszuhebeln“, bringt A in einem zweiten Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG die Anteile an der X-GmbH wiederum in die Y-GmbH ein, deren alleiniger Gesellschafter wiederum A ist. Anschließend veräußert die X-GmbH die Geschäftsanteile an der A GmbH an den I.

Beachten Sie | Nach § 22 Abs. 2 S. 5 UmwStG gilt: „S. 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat; …“

Da nun die Einbringung in die Y-GmbH gem. Rn. 00.02, 22.07, 22.23 UmwStE eine Veräußerung der Anteile an der X-GmbH durch den Einbringenden A darstellt, wäre es konsequent, dass mit der Folgeeinbringung auch die Sperrfristbehaftung der Anteile an der A-GmbH endet.

Nahrung erhält diese durchaus aggressive Gestaltung dadurch, dass der BFH mit Urteil vom 24.1.18 (I R 48/15, BStBl II 19, 45) bestätigt hat, dass auch ein nachgeschalteter qualifizierter Anteilstausch grundsätzlich eine Veräußerung gem. § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG darstellt.

In der Literatur wird hier überwiegend eine „Steuerlücke“ erkannt (vgl. den Überblick von Kowanda, DStR 23, 1681). Dass die Finanzverwaltung diese Gestaltung nicht anerkennen möchte, liegt auf der Hand. Von daher ist die Änderung des UmwStE rein deklaratorischer Natur – das letzte Wort wird hier der BFH haben, allerdings ist dahin gehend noch kein anhängiges Verfahren bekannt.

5.6 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft

In Rn. 23.06 UmwStE-E wurde dahin gehend der Hinweis aufgenommen, dass der übernehmende Rechtsträger zwar grundsätzlich an die Abschreibungs-BMG der übertragenen Wirtschaftsgüter gebunden ist, im Fall eines Zwischenwertansatzes aber die Sonderregelungen des § 23 Abs. 3 UmwStG zu beachten sind und steuerfreie Rücklagen bei Buchwertansatz nur dann von der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt werden dürfen, wenn diese auch von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gebildet werden können.

PRAXISTIPP | Dies dürfte in der Praxis insbesondere eine übernommene Rücklage gem. § 6b Abs. 10 S. 5 EStG betreffen. Eine solche hätte eine KapG selbst nicht bilden dürfen. Nach h. M. hindert dies jedoch bei einer Buchwertfortführung über den Verweis auf die Anwendung des § 12 Abs. 3 nicht deren Fortführung. Der UmwStE-E möchte sich jedoch offensichtlich gegen die Übernahme aussprechen. Entsprechende Rücklagen wären somit auf Ebene des Einbringenden noch erfolgswirksam aufzulösen. Die Übernahme einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bleibt hiervon jedoch unberührt.

5.7 Keine Aussagen im UmwStE-E

Zu weiteren drängenden Fragen der Praxis im Bereich der Einbringungen in KapG gem. § 20 UmwStG nimmt der Entwurf leider keine Stellung. Hierzu zählen insbesondere die Fragen, ob

- der Buchwertantrag der übernehmenden KapG ggf. auch konkludent gestellt werden kann (vgl. BayLfSt 11.11.14 – S 1978d.2.1-17/10 St32);
- der Zurückbehalt einer Gesellschafterforderung (klassischerweise: Darlehens-/Verrechnungskonto des Gesellschafters einer PersG) als Gegenleistung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG zu qualifizieren ist;
- die Regelung zum Zurückbehalt von Anteilen gem. Rn. 20.09 UmwStE auch in den Fällen des Entstehens wechselseitiger Beteiligungen Anwendung finden kann (vgl. hierzu Stimpel/Bernhagen, GmbHR 23, 209) oder
- Entnahmen im RWZ in der Steuerbilanz des Einbringenden abzubilden sind (weiterhin Korrekturpostenmethode?) und wie in diesen Fällen die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG zu erfolgen hat (siehe hierzu: Brühl/Herkens, Ubg 19, 516).

6. Einbringungen in Personengesellschaften § 24 UmwStG

6.1 Sachlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG

Eine für die Praxis wichtige Klarstellung enthält die Rn. 01.47 UmwStE-E. Sowohl die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen als auch die unentgeltliche Zuwendung von Mitunternehmeranteilen gem. § 6 Abs. 3 EStG führt beim Schenker jeweils zu einem Einbringungsvorgang nach § 24 UmwStG.

Damit folgt die Finanzverwaltung nun ausdrücklich der Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 18.9.13 (X R 42/10, BStBl II 16, 639). Bis dato war dies nicht zweifelsfrei. Das heißt für die Praxis, dass in entsprechenden Nachfolgefällen die Buchwertfortführung sich insoweit nach der Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzung des § 24 UmwStG richtet, als dies die weitergehende Beteiligung des Übergebers betrifft.

- **Beispiel**

V ist Inhaber eines Einzelunternehmens. Der Buchwert des Einzelunternehmens beträgt 300.000 EUR, der Verkehrswert 600.000 EUR. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in das Unternehmen auf. An der neu gegründeten OHG sind V und S zu je 1/2 mit einem Kapitalkonto i.H. v. 150.000 EUR beteiligt. Lösung: Es handelt sich um eine unentgeltliche Aufnahme in das Einzelunternehmen des V. In der Eröffnungsbilanz der OHG sind gem. § 6 Abs. 3 S. 1 2. Hs. EStG die Buchwerte fortzuführen, soweit diese als unentgeltlich auf den S übertragen gelten. Soweit der V an der OHG beteiligt ist, ist nach der überholten Auffassung der Finanzverwaltung eine Buchwertfortführung auch hinsichtlich des auf den V entfallenden

Anteils an der neu gegründeten Personengesellschaft gem. § 6 Abs. 3 S. 1 2. Hs. EStG zwingend (vgl. Rz. 01.47 UmwStE 2011). Nach Auffassung des BFH – welche die Finanzverwaltung nunmehr im UmwStE 2024 teilt – handelt es sich hingegen insoweit um eine Einbringung in eine Personengesellschaft gem. § 24 UmwStG. Wird daher das der übernehmenden Gesellschaft (OHG) zustehende Wahlrecht gem. § 24 Abs. 2 UmwStG nicht, bzw. nicht fristgemäß, ausgeübt, würde ein Ansatz des Einbringungsgegenstandes zum gemeinen Wert erfolgen. Dieser würde auf Ebene des V zu einem Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 16, 34 EStG führen, welcher gem. § 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 3 EStG als nicht tarifbegünstigter, laufender Gewinn zu qualifizieren wäre.

6.2 Gewährung neuer Gesellschaftsrechte

Entsprechend den Grundsätzen der Einbringung in KapG nach §§ 20f. UmwStG ist auch im Rahmen einer Einbringung in eine PersG gem. § 24 UmwStG Voraussetzung, dass diese im Wege eines Tausches gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte erfolgt.

6.2.1 Maßgebende Gesellschaftsrechte

Die im UmwStE 2011 in Rn. 24.07 vertretene Auffassung, dass insoweit eine entsprechende Gutschrift auf einem variablen und/oder gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ausreicht, war bereits durch BMF vom 26.7.16 (BStBl I 16, 684) aufgegeben worden. Nunmehr wird auch der UmwStE entsprechend revidiert. Gefordert wird – auch bei einem bereits zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter –, dass ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten (das ist i.d.R. das Kapitalkonto I). Danach führt die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als Einlage zu behandeln (vgl. Rn. 24.07 UmwStE-E).

6.2.2 Sonstige Gegenleistungen

Des Weiteren erfolgt in Rn. 24.07 eine Aufnahme der gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG auch im Bereich der Einbringung in PersG anzuwenden Grundsätze der Begrenzung sonstiger Gegenleistungen. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Leider lässt der Erlass hierbei unbeantwortet, ob die Einräumung einer Darlehensforderung auch im Bereich des § 24 UmwStG als Gegenleistung zu qualifizieren ist, auch wenn diese spiegelbildlich im Sonder-BV zu aktivieren ist. Steuersystematisch handelt es sich hierbei um EK, sodass eine „Gegenleistung“ ausscheidet. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung dennoch von einer sonstigen Gegenleistung ausgehen wird.

6.2.3 Abgrenzung

Soweit der Einbringende Zuzahlungen von dritter Seite erhält, die nicht Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft werden, handelt es sich um einen von der Einbringung nach § 24 Abs. 1 UmwStG getrennt zu beurteilenden Veräußerungsvorgang. Derartige Leistungen sind somit keine sonstigen Gegenleistungen in obigem Sinne (vgl. BFH 17.9.14, IV R 33/11, BStBl II 15, 717). Unverändert geht Rn. 24.11 UmwStE-E davon aus, dass eine solche Zuzahlung von anderen Mitunternehmern erfolgt, sofern die Zuzahlung zunächst Betriebsvermögen der Personengesellschaft und erst später entnommen wird.

B. Urteile und Verwaltungsanweisungen

I. Einkommensteuer

1. Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei Freiwilligendienst zwischen mehreren Ausbildungsabschnitten

1. **Der für die Zusammenfassung einzelner Ausbildungsabschnitte zu integrativen Teilen einer einheitlichen Ausbildung unter anderem notwendige enge zeitliche Zusammenhang ist nur dann gewahrt, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt.**
2. **Der enge zeitliche Zusammenhang muss zwischen den Ausbildungsabschnitten bestehen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende eines Freiwilligendienstes im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes und dem Beginn eines weiteren Ausbildungsabschnitts genügt nicht.**

BFH v. 12.10.2023 - III R 10/22

I. Sachverhalt:
Der Antragsteller ist Vater einer im Februar 1996 geborenen Tochter, die zum Ende des Sommersemesters 2018 ein Studium im Fach C mit dem Bachelor of Science abschloss. In den Monaten Oktober 2018 bis einschließlich Mai 2019 absolvierte die Tochter einen Freiwilligendienst. Im Juli 2019 wurde sie zum Masterstudium im Fach C zugelassen, welches sie im Oktober 2019 aufnahm. Zwischen Juli und September 2019 (Streitzeitraum) übte die Tochter eine befristete Aushilfstätigkeit im Umfang von 25 Wochenstunden aus. Die Familienkasse war der Auffassung, dass dem Antragsteller wegen der nicht nur geringfügigen Erwerbstätigkeit der Tochter im Streitzeitraum kein Kindergeld zu gewähren ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Während das FG der eingelegten Klage statt gab, hielt der BFH die Revision der Familienkasse für begründet. Zwar war die Tochter im Streitfall auch in den streitigen Monaten bis zum Beginn des Masterstudiums grundsätzlich kindergeldrechtlich zu berücksichtigen, weil sie dieses Studium erst mit dem Beginn des Wintersemesters 2019/2020 aufnehmen konnte (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG).

Volljährige Kinder, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, sind nach Abschluss einer Erstausbildung kindergeldrechtlich jedoch nur dann zu berücksichtigen, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Wochenstunden nachgehen (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG).

Im Streitfall hatte das FG zu Unrecht Bachelor- und Masterstudium als Teile einer einheitlichen Erstausbildung angesehen. Wegen des von der Tochter zwischenzeitlich absolvierten Freiwilligendienstes fehlte jedoch der erforderliche enge zeitliche Zusammenhang zwischen den Ausbildungsteilen. Daher war der Umfang der Erwerbstätigkeit relevant, der über der Grenze von 20 Wochenstunden lag, so dass Kindergeld nicht gewährt werden konnte.

2. § 17 EStG: Keine Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile

Der IX. Senat des BFH hat zur Anwendung des KapErhStG auf Genossenschaftsanteile wie folgt entschieden:

- **Die Kündigung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 65 GenG ist als Veräußerungstatbestand im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG zu werten.**

- **Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Kündigung von Genossenschaftsanteilen, die aus eigenen Mitteln der Genossenschaft geschaffen wurden, ist der Anwendungsbereich des § 3 i.V.m. § 1 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer (KapErhStG) nicht eröffnet.**

- **Das allgemeine Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG gebietet keine Einbeziehung von Genossenschaften in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG.**

- **Soweit die Gewährung von Vertrauensschutz wegen unechter Rückwirkung im Zusammenhang mit der Einführung von § 17 Abs. 7 EStG in Betracht kommt, gilt dies jedenfalls nur für bis zum Inkrafttreten dieser Regelung zum 13.12.2006 angefallene Wertsteigerungen.**

BFH v. 26.9.2023, IX R 19/21

I. Sachverhalt:

Die Klägerin beteiligte sich zu Zeiten des Bestehens der DDR an einer landwirtschaftlichen Produktionsgesellschaft (LPG). In 1991 beschloss die Mitgliederversammlung der LPG die formwechselnde Umwandlung in eine Agrargenossenschaft (e.G.). Im Zuge der Gründung der e.G. zeichneten 13 Gründungsmitglieder jeweils einen Pflichtgeschäftsanteil im Nennwert von 1.000 DM.

Im Zuge einer im Jahr 2001 beschlossenen Gewinnausschüttung an die Genossenschaftsmitglieder behielt die e.G. von dem auf die Klägerin entfallenden Gewinnanteil einen Teilbetrag in Höhe von 2.911,66 DM. Gleichzeitig wurde der Genossenschaftsanteil der Klägerin von 1.000 DM auf 2.000 € aufgestockt.

In 2008 beschloss die Mitgliederversammlung der e.G., der Klägerin aus der - nach Ablösung der Altschulden durch Rangrücktritt frei gewordenen - betrieblichen Rücklage zusätzlich zu ihrem Pflichtanteil neun weitere Genossenschaftsanteile zu je 2.000 € zuzuordnen, sodass die Klägerin insgesamt zehn Anteile zu je 2.000 € hielt.

Zum 31.12.2013 kündigte die Klägerin einen ihrer Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e.G. einen Betrag von 2.000 €. In der Folge kündigte die Klägerin zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 jeweils weitere vier Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e.G. ebenfalls Zahlungen i.H.v. 2.000 € je Anteil.

Streitig ist die Höhe der Anschaffungskosten von Genossenschaftsanteilen für die Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz zu Recht entschieden, dass die Kündigung der Genossenschaftsanteile einen Veräußerungstatbestand i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG darstellt. Da § 3 KapErhStG auf Anteile an Genossenschaften nicht anwendbar ist, sind die Anschaffungskosten - wie von der Vorinstanz zutreffend entschieden - für den nicht veräußerten Pflichtanteil nicht anteilig auf die nachträglich erworbenen und wieder veräußerten Anteile aufzuteilen.

Folgende wesentlichen Entscheidungsgründe sind hervorzuheben:

- Sowohl die Übertragung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 76 GenG als auch die Kündigung der Mitgliedschaft nach § 65 GenG sind - unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG - als Veräußerungstatbestände im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG zu werten (BFH v. 14.1.2020, IX R 5/18, BStBl II 2021, 335).

- Als Anschaffungskosten gelten - vor Einfügung des § 17 Abs. 2a EStG - u.a. diejenigen Aufwendungen, die tatsächlich geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Eine Bemessung der Anschaffungskosten für Genossenschaftsanteile nach der sog. Equity-Methode gilt nur für die im Zuge der Gründung der Genossenschaft erworbenen Anteile.

- § 3 KapErhStG ist auf Grund der Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 1 KapErhStG auf Kapitalgesellschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auf Anteile an Genossenschaften nicht anwendbar. Genossenschaften sind auch nicht im Wege einer rechtsfortbildenden Analogie oder teleologischen Extension in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG einzubeziehen. So fehlt es bereits an einer ergänzungsbedürftigen Regelungslücke, da der Erhöhung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sowie der Ausgabe neuer Genossenschaftsanteile durch Umwandlung von Rücklagen keine vergleichbaren Interessenlagen zu Grunde liegen. Im Übrigen liegt auch keine Planwidrigkeit vor, da der Gesetzgeber die Genossenschaften bewusst nicht in den Anwendungsbereich des § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG einbezogen hat.
- Die fehlende Einbeziehung von Genossenschaften in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG verletzt nicht das allgemeine Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Besprechungsentscheidung hat der IX. Senat des BFH den Anwendungsbereich des § 3 KapErhStG weiter konturiert und insbesondere Klargestellt, dass diese Norm nicht auf Anteile an Genossenschaften anwendbar ist.

Für die Praxis sei in analogen Fällen darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige im Veräußerungsfall bestimmen kann, welche Anteile er veräußert. Für die Ermittlung des Veräuße-

rungsgewinns (oder -verlustes) i.S.v. § 17 EStG sind dann die Anschaffungskosten des jeweils veräußerten Anteils maßgebend (BFH v. 14.1.2020, IX R 5/18, BStBl II 2021, 335; vgl. hierzu Schiffers, eNews 2020, 29.6.2020).

3. Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen gemäß § 17 EStG

Mit dem Urteil bestätigt der erkennende Senat seine aktuelle Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung des Verlustes aus dem Ausfall einer in der Krise der Kapitalgesellschaft stehen gelassenen Finanzierungshilfe des Gesellschafters.

BFH v. 14.11.2023 - IX R 3/23

I. Sachverhalt:

Der Kläger hielt 50 % der Geschäftsanteile an einer GmbH. Er gewährte dieser ein Darlehen und verbürgte sich für deren Verbindlichkeiten gegenüber mehreren Banken. Im Streitjahr 2016 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger wurde aus den Bürgschaften in Anspruch genommen. Rückgriffsforderungen gegen die Masse standen dem Kläger keine zu.

Streitig ist, ob der Verlust aus dem Gesellschafterdarlehen und die Zahlung auf drei Bürgschaften in den Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einzubeziehen sind.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Wie der erkennende Senat ausführt, kann er nach Maßgabe der bisherigen Feststellungen der Vorinstanz nicht selbst entscheiden, ob und in welcher Höhe der Kläger für das Streitjahr Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Auflösung der GmbH stehen, steuerlich abziehen kann. Folglich hat er den Streitfall zur anderweitigen Verhandlung an die Vorinstanz zurückverwiesen und ihr dabei folgende wesentlichen Hinweise mit auf den Weg gegeben:

- Nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG sind 40 % des Veräußerungspreises i.S.v. § 17 Abs. 4 EStG steuerfrei (Teileinkünfteverfahren). Korrespondierend hierzu dürfen nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die unter anderem mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum sie anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden.
- Für die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist nach Satz 7 der Vorschrift die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG ausreichend.
- Erleidet ein Gesellschafter einen Verlust aus einem gegenüber seiner Kapitalgesellschaft gewährten Darlehen oder fällt er mit einer Regressforderung für eine zu Gunsten der Gesellschaft hingegebene Bürgschaft aus, gehört der sich hieraus ergebene Aufwand nur insoweit zu den Einkünften aus § 17 EStG, als die jeweilige Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

- Es sind Feststellungen zu treffen, ob es sich bei den vom Kläger gewährten Darlehen und Bürgschaften um jeweils mit dem Nennwert zu bewertende krisenbestimmte, in der Krise gewährte oder in die Finanzplanung der GmbH einbezogene Finanzierungshilfen gehandelt hat. Dies vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VIII. sowie des IX. Senats zum Wertverlust von Finanzierungshilfen (BFH v. 11.7.2017, IX R 36/15, BStBl II 2019, 208; v. 24.10.2017, VIII R 13/15, BStBl II 2020, 831; v. 19.11.2019, IX R 7/19; v. 20.6.2023, IX R 2/22).
- Soweit der Ausfall des Klägers mit seinen Finanzierungshilfen den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG) zuzuordnen wäre, unterlägen die Verluste nicht dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, sondern wären voll ausgleichsfähig. In Anbetracht der Höhe der Beteiligung des Klägers an der GmbH käme auch der gesonderte Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG nicht zum Zuge (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG).
- Wären die Verluste des Klägers dem Grunde nach für das Streitjahr zu berücksichtigen, hätte das FG für jede gewährte Finanzierungshilfe Feststellungen zu treffen, ob diese krisenbestimmt war, in der Krise gewährt wurde, in die Finanzplanung der GmbH einbezogen war oder in der Krise stehen gelassen wurde. Soweit Letzteres der Fall wäre, müsste das FG zudem feststellen, welchen tatsächlichen Wert der Rückzahlungs- beziehungsweise Ausgleichsanspruch zum Zeitpunkt des Stehenlassens der jeweiligen Finanzierungshilfe hatte.

III. Hinweise für die Praxis:

Die Besprechungsentscheidung betrifft einen Streitfall vor Einfügung des § 17 Abs. 2a EStG durch das JStG 2019. Nunmehr gehören aufgrund § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 3 EStG auch Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbare Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war, zu den nachträglichen Anschaffungskosten. Die Regelung ist erstmals auf "Veräußerungen" i.S.d. § 17 Abs. 1, 4 und 5 EStG anzuwenden, die nach dem 31.7.2019 erfolgen. Auf Antrag kann die Regelung aber auch rückwirkend vor diesem Stichtag angewendet werden.

Mit dem BMF-Schreiben v. 7.6.2022 hat die Finanzverwaltung ausführlich Stellung genommen zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2a EStG. So sollen z.B. in der Krise stehen gelassene Darlehen nur mit dem im Zeitpunkt der Krise werthaltigen Teil des stehen gelassenen Darlehens anzusetzen sein. Der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise nicht mehr werthaltige Teil soll nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dortigen Voraussetzungen - u.a. Einkünfteerzielungsabsicht - zu berücksichtigen sein (BMF v. 6.7.2022, BStBl I 2022, 897 Rz. 16 ff.).

Aus Sicht der Praxis ist die Besprechungsentscheidung - auch wenn Sie einen Altfall betrifft - dennoch zu begrüßen, handelt es sich um eine Bestätigung der Rechtsprechung v. 20.6.2023 (IX R 2/22), ist der Entscheidung insbesondere folgender wesentlicher Grundsatz zu entnehmen:

- Hinsichtlich der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist von einer "Gesamtbetrachtung" von Beteiligung und Bürgschaft/Regressforderung auszugehen. Danach sind die gesamten "aus der Beteiligung" erzielten Einkünfte maßgebend, das heißt sowohl Wertsteigerungen als auch Ausschüttungen. Das Fehlen einer Bürgschaftsprovision allein führt nicht zu einer anderen Beurteilung.

4. Kein anteiliger Erwerb eines zur Erbmasse gehörenden Grundstücks bei entgeltlichem Erwerb eines Miterbenanteils

Der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft führt nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks (Änderung der Rechtsprechung sowie entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz 43).

BFH v. 26.9.2023 - IX R 13/22

I. Rechtsfrage:
Streitig war das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG wegen der Veräußerung von zur Erbmasse gehörendem Grundbesitz nach dem Erwerb aller übrigen Miterbenanteile durch einen Erben. Während das FG von einem steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang ausging und die Klage abwies, gab der BFH dem Steuerpflichtigen recht und verneinte die Anwendung von § 23 EStG im Streitfall.

Die in § 23 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Anschaffungskosten" sind im Sinne des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB auszulegen. Unter Anschaffung beziehungsweise Veräußerung im Sinne des § 23 EStG ist danach die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten zu verstehen.

Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 HGB unter anderem die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefristen veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet. Wirtschaftliche Teilidentität ist grundsätzlich ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts.

Ob und in welchem Umfang Nämlichkeit gegeben ist oder ein anderes Wirtschaftsgut ("aliud") vorliegt, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls. Maßgebliche Kriterien sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Der BFH entschied, dass im Grundsatz der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer gesamthänderischen Beteiligung nicht zur (anteiligen) Anschaffung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens führt (entgegen BMF -Schreiben v. 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz 43).denn eine gesamthänderische Beteiligung ist kein Grundstück und auch kein Recht, das den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegt. Das gilt selbst dann, wenn sich im Gesamthandsvermögen nur Grundstücke befinden.

Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ist zivilrechtlich zu verstehen. Eine gesamthänderische Beteiligung vermittelt aber keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil

und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des einzelnen an den Gegenständen des Gesamthandsvermögens. Sie kann deshalb einem Grundstück oder einem grundstücksgleichen Recht nicht gleichgestellt werden.

Daran ändert § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nichts. Denn nach dieser Vorschrift wird eine anteilige Zurechnung im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG nur erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer ist, den Besteuerungstatbestand erfüllt. Bei Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgängen, die - wie im Streitfall - von einzelnen Gesellschaftern oder Gemeinschaftern verwirklicht werden, ist dagegen eine Zurechnung nach Bruchteilen nicht erforderlich. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist daher nicht anzuwenden, wenn der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts deshalb nicht erfüllt ist, weil kein Grundstück, sondern ein Gesellschafts- oder Gemeinschaftsanteil angeschafft worden ist. Soweit der BFH mit Urteil vom 20.04.2004 - IX R 5/02 (BStBl II 2004, 987) eine hiervon abweichende Auffassung vertreten hat, hält er hieran nicht länger fest.

Auch aus § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG ergibt sich nichts anderes. Nach dieser Vorschrift gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die Vorschrift erfasst nach ihrem klaren und eindeutigen Wortlaut nur Beteiligungen an Personengesellschaften. Dies schließt eine Anwendung der Regelung auf Erbengemeinschaften aus, da diese nicht zu den Personengesellschaften zählen. Für eine Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG über den gesetzeswortlaut hinaus hinaus fehlt es an einer planwidrigen Regelungslücke.

Im Streitfall lagen daher die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht vor, denn es bestand keine Nämlichkeit zwischen dem angeschafften und dem veräußerten Wirtschaftsgut. Aufgrund notarieller Urkunde vom 20.10.2017 erwarb der Steuerpflichtige die Erbanteile der beiden Kinder der Erblasserin, mithin die quotenmäßig bestimmte Teilhaberschaft an der Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft. Mit notarieller Urkunde vom 09.02.2018 veräußerte er hingegen das aus dem Nachlass stammende Grundstück.

5. Leistungen aus einem Heisenberg-Stipendium können gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sein.

BFH, Beschluss v. 24.10.2023, VIII R 11/22

I. Hintergrund:

Nach § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG sind Stipendien steuerfrei, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Das Gleiche gilt nach § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG für Stipendien, die zu den in § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG genannten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gegeben werden.

II. Sachverhalt:

Heisenberg-Stipendium der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG)

Streitig ist, ob Einnahmen aus einem Heisenberg-Stipendium der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) steuerbar, jedenfalls aber gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreit sind.

Die Kläger sind Ehegatten, die im Streitjahr 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Klägerin vertrat in den Jahren 2016 und 2017 eine Professur an der Universität Z. Ab 2017 erhielt sie aufgrund eines von der DFG bewilligten Heisenberg-Stipendiums monatliche Stipendienzahlungen, bestehend aus einem Grundbetrag sowie einem Sachkostenzuschuss. In dem Grundbetrag war ein pauschaler Zuschlag für eine etwaige Versteuerung des Stipendiums enthalten. Der Klägerin konnten auf Antrag weitere Zuschüsse sowie ein Auslandszuschlag bewilligt werden.

Laut dem Bewilligungsbescheid der DFG vom 30.3.2016 diente das Heisenberg-Stipendium der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Es sollte Wissenschaftlern, die alle Voraussetzungen für die Berufung auf eine Dauer-Professur erfüllen, ermöglichen, sich auf eine wissenschaftliche Leitungsposition vorzubereiten und in dieser Zeit weiterführende Forschungsthemen zu bearbeiten.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2018 gaben die Kläger die Zahlungen aus dem Heisenberg-Stipendium als der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG unterliegende Einkünfte der Klägerin an. Im Einkommensteuerbescheid vom 20.4.2020 behandelte das Finanzamt (FA) die erklärten Stipendienleistungen als steuerpflichtige Einkünfte der Klägerin aus freiberuflicher Tätigkeit. Das FA war der Auffassung, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG seien nicht erfüllt, da das Stipendium den für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag übersteige.

Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin wurde vom FA als unbegründet zurückgewiesen. Das FG gab der Klage statt.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

BFH hält die Revision des FA einstimmig für unbegründet

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führt der BFH u.a. aus:

- Ob die Einnahmen aus dem Stipendium als Vergütung für eine selbständig ausgeübte wissenschaftliche Tätigkeit den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG oder als Vergütung für eine Beschäftigung im Rahmen eines nach den Stipendienvorgaben auszuübenden Lehrauftrags gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder als wiederkehrende Bezüge den Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1, Satz 3 Buchst. b EStG zuzuordnen sind, kann nicht abschließend beurteilt werden. Denn das FG hat dies offengelassen und ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt, es handele sich um gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfreie Einnahmen, keine Feststellungen getroffen, die dem BFH eine Beurteilung dieser Abgrenzungsfrage erlauben. Es bestehen im Streitfall aber insbesondere für eine Zuordnung der Einnahmen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit keine Anhaltspunkte.
- Jedenfalls sind die Leistungen aus dem Heisenberg-Stipendium, wie das FG zutreffend entschieden hat, nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei.
- Nach § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG ist die Steuerfreiheit davon abhängig, dass die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden. Zum anderen darf der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein (§ 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe b EStG). Diese Voraussetzungen hat das FG in Bezug auf die Leistungen aus dem Heisenberg-Stipendium zutreffend bejaht.
- Bei der DFG handelt es sich um einen privaten Stipendiengeber im Sinne des § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, da die DFG nach § 2 Abs. 2 ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der AO verfolgt. Es liegt auch ein begünstigter Zweck im Sinne des § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG vor, da die im Streitfall erfolgte Bewilligung von Mitteln der Förderung der Forschung und der wissenschaftlichen Aus- und Fortbildung diente.
- Die bewilligten Mittel überschritten auch nicht einen für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag im Sinne des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG.

Das FG hat im Streitfall auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG für die Steuerbefreiung des Stipendiums zutreffend als erfüllt angesehen. Die Klägerin war insbesondere nicht zu einer "bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung" verpflichtet. Das Merkmal stellt sicher, dass nur solche Zahlungen steuerbefreit werden, die den Charakter eines echten Stipendiums haben und keine offene oder verdeckte Vergütung für eine Arbeitsleistung darstellen.

6. Atypische Kapitalauszahlung aus einer betrieblichen Altersversorgung

Beim BFH ist wieder ein Verfahren offen, welches sich mit der ermäßigten Besteuerung von Kapitalauszahlungen aus einer betrieblichen Altersversorgung (Direktversicherung, Pensionskassen oder Pensionsfonds) beschäftigt.

FG Münster v. 24.10.2023, 1 K 1990/22 E – Revision, BFH X R 25/23

I. Hintergrund:

Der BFH hatte mit Urteil v 20.9.2016, X R 23/15, entschieden, dass die einmalige Kapitalabfindung laufender Ansprüche gegen eine der betrieblichen Altersversorgung dienende Pensionskasse jedenfalls dann dem regulären Einkommensteuertarif unterliegt, wenn das Kapitalwahlrecht schon in der ursprünglichen Versorgungsregelung enthalten war.

Der BFH bestätigte damit in seiner Entscheidung die Auffassung der Finanzverwaltung. Danach handelt es sich im Fall einer einmaligen Kapitalauszahlung aus einer Direktversicherung, einer Pensionskasse und einem Pensionsfonds nicht um außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG und die Steuerermäßigung nach § 34 EStG kommt nicht zur Anwendung (Versorgungsleistungen aufgrund einer Direktzusage und Unterstützungskasse sind dagegen begünstigt).

Änderung der Rechtsprechung

Diese Rechtsprechung hat der BFH in späteren Entscheidungen (u. a. Urteil v. 11.6.2019, X R 7/18 und v. 6.5.2020, X R 24/19) dahingehend geändert, dass die vertragliche Vereinbarung lediglich ein Indiz im Rahmen der Beurteilung der Atypik darstellt, dem aber keine entscheidende Bedeutung zukommt.

Maßgeblich sei vielmehr, ob das Kapitalwahlrecht nur in atypischen Einzelfällen tatsächlich ausgeübt wird. Hierfür müsse statistisches Material ausgewertet werden, worüber Organisationen wie die zentrale Stelle (§ 81 EStG), Verbraucherschutzorganisationen sowie Verbände der Anbieter verfügen dürften.

Für die vorzunehmende wertende Beurteilung soll auf sämtliche Versicherungsverträge abzustellen sein, die zu gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG zu versteuernden Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen führen und die seit Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes am 1.1.2005 bis gegenwärtig durch eine einmalige Kapitalabfindung bei Rentenbeginn oder vorzeitig durch Kündigung bzw. die sonstige Vertragsauflösung mit der Folge einer Auszahlung des Rückkaufswertes beendet worden sind.

Kein statistisches Material vorhanden

Die FG Köln und Brandenburg haben daraufhin versucht, statistisches Material vom u. a. Statistischen Bundesamt, der Verbraucherzentrale Bundesverband, dem GKV-Spitzenverband, dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales, dem Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., dem Statistischen Landesamt NRW, der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, der Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung e.V. und dem Bundesministerium für Gesundheit zu erhalten. Diese Anfragen waren erfolglos, da wohl keine entsprechenden Statistiken geführt wurden.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Münster hat aufgrund dieser Gründe Bedenken ob die vom BFH aufgestellten Kriterien zur Beurteilung des Merkmals der Atypik im Hinblick auf Kapitalauszahlungen aus Direktversicherungen im Sinne von § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG nach den Ergebnissen der im Wesentlichen vom FG Köln vorgenommenen Befragungen noch Bestand haben können. Dies folge zum einen daraus, dass vor der Entscheidung zur Ausübung des Kapitalwahlrechts für den Steuerpflichtigen nicht hinreichend klar und bestimmbar ist, wie der Zufluss steuerlich behandelt werden wird. Zum anderen habe der BFH für den Fall, dass statistisches Material vorgelegt werden kann, nicht entschieden, wie dieses auszuwerten ist, insbesondere, ab welchem Prozentsatz eine Atypik bejaht werden kann.

Im Urteilsfall konnte dies aber dahinstehen, da - verbleibe es bei der neueren BFH-Rechtsprechung - keine Atypik vorliege, da der Steuerpflichtige für das Vorliegen einer Außerordentlichkeit die Feststellungslast trägt. Würde man hingegen die frühere Rechtsprechung anwenden, wonach es ausschließlich auf die ursprüngliche vertragliche Vereinbarung ankommt, liege ebenfalls keine Atypik vor, weil im Streitfall ein Kapitalwahlrecht von vornherein vereinbart wurde.

Revisionsverfahren beim BFH anhängig

Trotzdem hat das FG Münster die Revision zugelassen, um dem BFH die Gelegenheit zu geben, über die Ausschärfung der Kriterien zur Bestimmung der Atypik bei Kapitalauszahlungen von Renten erneut zu entscheiden, da er bei seinen bisherigen Entscheidungen (irrtümlich) davon ausgegangen sei, dass statistisches Material über die Häufigkeit der Ausübung von Kapitalwahlrechten verfügbar ist. Bezüglich der vorherigen Rechtsprechung hat die Klägerin die Auffassung vertreten, wonach es auf vertragliche Vereinbarungen im Hinblick auf die Anwendung von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nicht ankomme, da diese jederzeit geändert werden könnten.

Die Revision wurde auch eingelegt, sodass die Entscheidung des BFH (Az beim BFH X R 25/23) abgewartet werden muss.

7. Schulgeld: Beitrag an Schulförderverein kann zum Sonderausgabenabzug berechtigen

Finanziert eine anerkannte Ersatzschule in freier Trägerschaft den Schulbetrieb aus Mitteln, die der Schulförderverein aus Mitgliedsbeiträgen einnimmt, droht Eltern ein steuerlicher Nachteil. Weil die Beiträge „verdeckte" Schulgeldzahlungen darstellen, stellen sie keine Spenden dar. Weil sie aber nicht als Schulgeld an die Schule fließen, ist auch der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG gefährdet.

Das FG hat in einem Urteil nun zugunsten der Eltern entschieden und die Förderbeiträge als Schulgeld anerkannt.

FG Münster v. 25.10.23, 13 K 841/21 E Revision (BFH: X R 27/23)

I. Hintergrund:

Eltern können unter gewissen Voraussetzungen 30 % des Entgelts (höchstens aber 5.000 EUR) für den Schulbesuch ihres Kindes an einer Privatschule als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG absetzen. Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung.

II. Sachverhalt

Die Kinder der zusammen veranlagten Eltern besuchten eine staatlich anerkannte Ersatzschule in freier Trägerschaft einer Stiftung. Im Streitjahr 2019 zahlten die Eltern insgesamt 1.000 EUR an den als gemeinnützig anerkannten Förderverein der Schule. Nach dessen Satzung förderte der Verein die Lehrtätigkeit und das Schulleben, insbesondere durch die Unterstützung von schulischen Einrichtungen und Veranstaltungen, Studienreisen, Schullandaufenthalten und Arbeitsgemeinschaften.

Von den Eltern, deren Kinder die Schule besuchten, erhielt der Förderverein insgesamt 37.500 EUR. Er selbst führte 43.500 EUR an die Stiftung ab. Diese überwies mindestens 54.000 EUR zur Finanzierung des Schulträgereigenanteils (insgesamt 87.000 EUR) an die Schule.

In ihrer Steuererklärung machten die Eltern die Zahlungen (1.000 EUR) als Schulgelder geltend. Das FA folgte dem nicht, da die Zahlungen ausweislich der Satzung des Fördervereins nicht für den reinen Schulbesuch geleistet worden seien. Die Zahlungen seien auch nicht als Spende zu qualifizieren.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Begriff des Entgelts ist, so das FG Münster in seiner Urteilsbegründung, in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht näher definiert. Verstanden wird darunter das von den Eltern zu entrichtende Schulgeld für den Schulbesuch der Kinder, wobei es auf die Bezeichnung als Schulgeld nicht ankommt. Es muss sich um die Kosten für den normalen Schulbetrieb handeln, soweit diese Kosten an einer staatlichen Schule von der öffentlichen Hand getragen würden.

Das FG Münster stellte eine wirtschaftliche Betrachtung an. Es kommt darauf an, dass die entsprechenden Leistungen der Eltern eine Gegenleistung für den Schulbesuch des Kindes sind. Deshalb waren hier die Förderbeiträge ein Schulgeld. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtung wurden sie nämlich gezahlt, um den Schulträgereigenanteil zu finanzieren. Die Bei-

träge gingen vollumfänglich an den Schulträger und reichten nicht aus, um den Schulträgereigenanteil zu decken. Damit wurden die Beiträge rechnerisch vollständig für den laufenden Schulbetrieb verwendet.

Es kommt nach Meinung des FG nicht darauf an, ob die Satzung des Fördervereins eine Bestimmung enthält, die eine Verwendung der Mittel ausschließlich für den normalen Schulbetrieb vorsieht.

8. Earn-Out - aber richtig

Im Zuge der Veräußerung von Unternehmen oder Gesellschaftsbeteiligungen werden häufig sog. Earn-Out-Klauseln vereinbart. Danach wird neben einem festgelegten Kaufpreis eine zusätzliche Zahlung vorgesehen, auf deren Gewährung ein Anspruch besteht, wenn bestimmte unternehmensbezogene Zielgrößen in einem vereinbarten Zeitraum erreicht oder überschritten werden (zB Gewinn- oder Umsatzgrößen).

Die Regelung derartiger Earn-Out-Zahlungen bringt es mit sich, dass zu einem festgelegten Kaufpreis im Jahr der Übertragung des Unternehmens oder der Gesellschaftsbeteiligungen bei Erreichen der Zielgrößen eine nachträgliche Kaufpreiszahlung realisiert wird.

BFH-Urt. IV R 9/21 v. 9.11.2023

Für die Besteuerung dieser nachträglichen Kaufpreiszahlung sind unter Zugrundelegung der Rspr., die folgenden Maßgrößen beachtlich:

(a) Geht die Earn-Out-Zahlung auf die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zurück, unterliegt sie unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Realisation (s. dazu sogleich unter Buchst. b) dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG resp.- bei Veräußerung der Anteile durch eine Körperschaft - der weitgehenden Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG, vgl. BFH-Urt. I R 71/16 v. 19.12.2018, BStBl. 2019 II, 493.

(b) Wird demgegenüber ein Einzelunternehmen oder werden Anteile an einer Mitunternehmerschaft übertragen, ist zu differenzieren, vgl. BFH-Urt. IV R 9/21 v. 9.11.2023:

►Grundsätzlich gilt insofern, dass nach Vereinnahmung der vertraglich festgelegten Kaufpreiszahlung eine später geleistete Zahlung auf den Veräußerungszeitpunkt nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zurückzubeziehen ist. Sie erhöht damit den im Veräußerungsjahr entstandenen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und ist in die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG - so sie gewährt und gewählt wird - einzubeziehen.

►Diese Zurückbeziehung gilt aber im Grundsatz nicht für gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen, weil es sich um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche handelt (§ 158 Abs. 1 BGB), deren Realisierung unsicher ist. Davon sind grundsätzlich auch Earn-Out-Zahlungen betroffen - zumindest dann, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung ihre Entstehung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist. Dies ist regelmäßig steuerlich von Nachteil, weil der Ausschluss der Earn-Out-Zahlung - wie auch anderer variabler Kaufpreisbestandteile - von der Zurückbeziehung ins Jahr der Veräußerung dazu führt, dass sie im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche gewerbliche Betriebseinnahme iS des § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern ist, für die nicht die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG erlangbar ist, vgl. dazu ua. Wacker, in: Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 16 Rz. 348. Der GewSt. unterliegen die nachträglichen Betriebseinnahmen aber nicht, wenn der Veräußernde in den Jahren des Zuflusses einen Gewerbebetrieb nicht mehr unterhält und auch nicht mehr an einem solchen beteiligt ist, vgl. dazu BFH-Urt. III R 110/07 v. 26.11.2019, BFH/NV 2010, 1304, Rz. 19. Bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind die nachträglichen Einkünfte auch nicht mehr in das Feststellungsverfahren der KG einzubeziehen, vgl. BFH-Urt. X R 14/21 v. 12.7.2023, BFH/NV 2023, 1450; vgl. dazu Strahl, NWB 2023, 2782.

Für die Gestaltungspraxis von erheblicher Bedeutung ist, dass der BFH im Urt. IV R 9/21 v. 9.11.2023 ausdrücklich offen lässt, ob bei einer Earn-Out-Zahlung eine Zurückbeziehung auf das Jahr der Übertragung des Einzelunternehmens oder des Mitunternehmeranteils dann in Betracht komme, wenn nur das Entstehen einer bereits betragsmäßig festgelegten Zahlung von der Erreichung einer bestimmten Gewinn- oder Umsatzgrenze abhängig ist, der Anspruch mithin nur dem Grunde, nicht aber der Höhe nach ungewiss ist.

BEISPIEL

Im Veräußerungsvertrag wird festgehalten, dass eine weitere Zahlung von 500.000 € gewährt wird, wenn der handelsrechtliche Überschuss der KG, an der die Anteile veräußert werden, im Laufe der drei nach der Veräußerung liegenden Geschäftsjähre jeweils mindestens 1 Mio. € beträgt. - In dem dem Urt. IV R 9/21 zugrundeliegenden Sachverhalt war demgegenüber vereinbart worden, dass die Verkäuferin einen weiteren Kaufpreis in Form eines variablen Entgelts erhält, wenn die Rohmarge (definiert als Nettoumsatz abzüglich der Materialeinstandskosten) in den drei der Unternehmensübertragung nachfolgenden Geschäftsjahren einen Betrag im Rahmen einer festgelegten Bandbreite erreicht. Innerhalb dieser Bandbreite errechnete sich der variable Kaufpreisbestandteil linear zwischen einer Größe von 0 € und höchstens 533.000 € - der Anspruch war somit dem Grunde und der Höhe nach unsicher.

Nach meinem Dafürhalten ist bei einer betragsmäßig festgelegten Zahlung, die (allein) dem Grunde nach ungewiss ist, von einer Zurückbeziehung auf das Jahr der Veräußerung auszugehen. Dafür sprechen die Rechtsgrundsätze des BFH-Urt. IV R 53/04 v. 31.8.2006, BStBl. 2006 II, 906, wonach eine Nachzahlung den steuerbegünstigten Gewinn im Kj. der Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erhöht, wenn diese für den Fall vereinbart wurde, dass die landwirtschaftlich genutzten Flächen zu Bauland werden. Auch hier war der Betrag fixiert und nur von einem dem Grunde nach noch ungewissen Ereignis abhängig.

In der Praxis sollte mithin die Gestaltungschance ergriffen werden, die Earn-Out-Zahlung betragsmäßig festzulegen und nicht variabel auszugestalten, vgl. dazu auch Geiger/Kurrle, Ubg 2019, 495, 498.

9. Verzicht eines Mitunternehmers auf eine Forderung gegen die Mitunternehmerschaft

Liegen die Anschaffungskosten der Forderung eines Mitunternehmers gegen die Mitunternehmerschaft unterhalb des Nennwerts, führt ein Verzicht des Mitunternehmers auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Betrag zu einem steuerpflichtigen Gewinn.

Der IV. Senat des BFH musste entscheiden, inwieweit der Verzicht eines Mitunternehmers auf eine Forderung gegen die Mitunternehmerschaft auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu einem erfolgswirksamen Vorgang führt, wenn die Anschaffungskosten des Mitunternehmers für die Forderung unterhalb des Nennwerts liegen. Dabei kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung nur bis zur Höhe der tatsächlichen Anschaffungskosten gelten. Ein Verzicht auf einen Betrag, der die Anschaffungskosten übersteigt, führt zu einem Gewinn auf Ebene der Mitunternehmerschaft und kann nicht durch einen Ausgleichsposten neutralisiert werden.

BFH 16.11.2023 IV R 28/20

I. Sachverhalt:

Im Urteilsfall schloss die Klägerin – eine GmbH & Co. KG – mit zwei Gläubigerinnen jeweils eine Genussrechtsvereinbarung, mittels derer ihr Mittel i. H. von 28 Mio. € zuflossen. Die entsprechende Verbindlichkeit wurde in der Gesamthandsbilanz passiviert. Aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten und der damaligen Wirtschaftskrise wurde die Genussrechtsvereinbarung durch die Gläubigerinnen nicht verlängert. Darlehensgebende Banken waren nur bereit, die Klägerin weiter zu finanzieren, wenn die Verbindlichkeit aus den Genussrechtsvereinbarungen abgelöst werden. Die Gesellschafter der Klägerin erwarben aus diesem Grund über eine weitere GmbH & Co. KG die Ansprüche aus der Genussrechtsvereinbarung zum halben Nennwert, also in Summe für 14 Mio. €. Die erwerbende GmbH & Co. KG hatte zuvor von den Gesellschaftern der Klägerin ein Darlehen in gleicher Höhe erhalten. Verbunden mit der Darlehensgewährung war die Verpflichtung der Darlehensnehmerin, die Ansprüche aus der Genussrechtsvereinbarung in eine Darlehensforderung i. H. von 14 Mio. € umzuwandeln und hinsichtlich des weiteren Betrags – ebenfalls 14 Mio. € – zu verzichten; der Verzichtsbetrag sollte in die gesamthänderisch gebundene Rücklage der Klägerin eingestellt werden. Die Klägerin behandelte den Darlehensverzicht i. H. von 14 Mio. € als nicht erfolgswirksam und bildete einen entsprechenden steuerlichen Ausgleichsposten. Nach zunächst erklärungsgemäßer Feststellung der Besteuerungsgrundlagen kam das beklagte Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass auf Ebene der Klägerin eine Gewinnrealisierung i. H. von 14 Mio. € erfolgt sei. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen den anschließend erlassenen Bescheid entschied das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil v. 16.11.2023 - 1 K 2191/15, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 14 Mio. € niedriger festzustellen seien. Der IV. Senat hob das Urteil des Finanzgerichts jedoch auf und wies die Klage ab.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH kommt im Kern zu dem Ergebnis, dass der (mittelbare) Verzicht der Gesellschafter der Klägerin auf die hälftige Forderung aus der ursprünglichen Genussrechtsvereinbarung zu einem Wegfallgewinn im Gesamthandsbereich führt und nicht durch die Bildung eines steuer-

lichen Ausgleichspostens im Sonderbereich kompensiert werden kann. Aus dem verzichtsbedingten Wegfall der Verbindlichkeit im Gesamthandsbereich resultiert keine Einlage oder „Quasi"-Einlage in das Gesamthandsvermögen, denn aufgrund des Erwerbs der Rechte aus der jeweiligen Genussrechtsvereinbarung zum hälftigen Nennwert konnte in der Sonderbilanz nur ein Betrag i. H. von 14 Mio. € aktiviert werden. Die Einlage des die Anschaffungskosten übersteigenden Betrags scheidet aus Sicht des IV. Senats folglich aus. Die Ertragswirksamkeit des Verzichts scheitert auch nicht an den Grundsätzen der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften. Zwar folgt hieraus, dass der Verlust aus einer Darlehensforderung eines Mitunternehmers gegen die Mitunternehmerschaft erst zum Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung realisiert wird, bei einem Erwerb einer Forderung gegen die Mitunternehmerschaft greift aber das Anschaffungskostenprinzip. Der IV. Senat erkannte daher eine Beschränkung der korrespondierenden Bilanzierung auf die Anschaffungskosten des Mitunternehmers; etwas anderes gilt nur dann, wenn es zu einer Sondervergütung des Mitunternehmers kommt. Mangels einer korrespondierenden Forderung im Sonderbereich i. H. von 14 Mio. € – die Differenz zwischen dem Nennwert und den Anschaffungskosten – ist der Verzicht ertragswirksam. Aus Sicht des BFH trägt der Gedanke, dass es zu einer Umwandlung der Gesamthandsverbindlichkeit in Eigenkapital gekommen ist, ebenso wenig. Anders als das Finanzgericht erkennt der IV. Senat auch keine Möglichkeit zur Bildung eines passiven Ausgleichspostens im Gesamthandsbereich, auch wenn dies in der Literatur vertreten wird, z. B. Herbst/Stegmann, DStR 2013, 176, 179.

Zuletzt stellt der BFH klar, dass die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats v. 9.6.1997 - GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307, dem nicht entgegenstehen. Zwar lässt sich dem Beschluss des Großen Senats entnehmen, dass der Verzicht eines Mitunternehmers auf einen werthaltigen Teil einer Forderung gegen die Mitunternehmerschaft als Einlage und korrespondierend als Entnahme des Mitunternehmers behandelt werden kann und in Höhe des nicht werthaltigen Teils sofort abzugsfähiger Aufwand entsteht, dies betrifft aber nur in Höhe des Nennwerts aktivierte Forderungen.

10. Vermögensverwaltende GbR: Vorsicht Falle bei Grundstücksverkauf nach Anwachsung

Wer bereits seit 30 Jahren Eigentümer einer Immobilie ist, die sich im Privatvermögen befindet, geht eigentlich nicht davon aus, dass ein Verkauf zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn führen kann – Fragen des gewerblichen Grundstückshandels einmal ausgeklammert.

Auch wenn die Immobilie seit Jahrzehnten einer vermögensverwaltenden GbR gehört, denkt man wohl eher selten an eine mögliche Steuerpflicht des Verkaufs. Wer so denkt, wird vielleicht in eine fiese Steuerfalle tappen – zumindest dann, wenn innerhalb der GbR in den letzten zehn Jahren vor dem Grundstücksverkauf ein Gesellschafterwechsel vollzogen wurde oder aber ein Gesellschafter ausgeschieden und dessen GbR-Anteil den anderen Gesellschaftern angewachsen ist.

Nach Auffassung des FG Niedersachsen entsteht ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn nämlich auch dann, wenn sich der Anteil eines GbR-Gesellschafters aufgrund des Ausscheidens eines anderen Gesellschafters aus der GbR erhöht und die GbR eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach diesem Vorgang veräußert. Die Anwachsung eines Gesellschaftsanteils gelte als Anschaffung, für die die Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 EStG neu zu laufen beginnt

FG Niedersachsen 25.5.23, 4 K 186/20

I. Sachverhalt

Der Kläger war mit zwei anderen Gesellschaftern seit vielen Jahren an der A-GbR beteiligt. Ein Gesellschafter schied jedoch Ende 2008 aus der GbR aus und erhielt dafür von den verbleibenden Gesellschaftern eine Abfindung. Die GbR wurde nicht aufgelöst, sondern blieb mit den beiden anderen Gesellschaftern bestehen. Der Anteil des Klägers erhöhte sich von 25 auf 52 %. In 2014 veräußerte die A-GbR ein Grundstück, das sie bereits 1991 angeschafft und bisher verpachtet hatte. Das FA versteuerte beim Kläger einen Spekulationsgewinn aus dem Grundstücksverkauf. Es liege ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vor. Die Erhöhung der Beteiligung an der A-GbR (Anwachsung) sei als separate Anschaffung zu werten. Da zwischen dem Grundstücksverkauf und der Anschaffung nicht mehr als zehn Jahre gelegen hätten, sei insoweit ein (anteiliges) Spekulationsgeschäft gegeben. Das FG stimmt dem FA im Ergebnis zu, auch wenn es den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn offenbar anders berechnet hat (zur konkreten Ermittlung des Gewinns ist der veröffentliche Sachverhalt allerdings lückenhaft).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Gemäß § 23 Abs. 1 S. 4 EStG gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus werden hiervon auch „Mischfälle“ erfasst, in denen entweder das Grundstück durch die Personengesellschaft erworben und anschließend die Beteiligung verkauft wird oder umgekehrt die Beteiligung erworben und anschließend das Grundstück durch die Personengesellschaft veräußert wird.

Nach diesen Grundsätzen liege im Streitfall ein privates Veräußerungsgeschäft vor. Der Wortlaut der Vorschrift erfasse auch die Aufstockung einer schon vorhandenen Beteiligung als Anschaffung „einer“ Beteiligung. Der Hinzuerwerb eines weiteren Anteils an der A-GbR durch den Kläger infolge des Ausscheidens eines anderen Gesellschafters sei eine Anschaffung eines Grundstücks im Sinne eines privaten Veräußerungsgeschäfts. Der Kläger habe infolge der Anwachsung also einen weiteren Anteil an der A-GbR erworben, was gemäß § 23 Abs. 1 S. 4 EStG als anteilige Anschaffung des Wirtschaftsguts Grundstück gilt – und da die Veräußerung des Grundstücks durch die A-GbR innerhalb von zehn Jahren nach dem Hinzuerwerb des Anteils erfolgte, lag eine entsprechende (anteilige) Steuerpflicht vor.

III. Hinweise für die Praxis:

Soweit ersichtlich, ist das Urteil rechtskräftig geworden, obwohl die Revision ausdrücklich zugelassen worden ist. In ähnlichen Fällen sollten GbR-Gesellschafter also sehr genau prüfen (lassen), ob ein Spekulationsgewinn entstehen kann. Übrigens half dem Kläger auch nicht der Hinweis, dass die Immobilie zu einem Zeitpunkt erworben wurde, als die Spekulationsfrist nur zwei Jahre betrug. „Soweit die Klägerseite hier auf eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung verweist, teilt der Senat diese Auffassung nicht“ – so das FG Niedersachsen. Sowohl Gesellschaft als auch Gesellschafter hätten im Übrigen die Gelegenheit gehabt, mit dem Verkauf zu warten, bis die Zehnjahresfrist, berechnet von der Anwachsung an, abgelaufen gewesen wäre.

11. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks

Mit dem u.g. Urteil hat der BFH entschieden, dass ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörenden Grund und Boden entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke sind in Bezug auf ihre "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" jeweils getrennt zu betrachten mit der Folge, dass hinsichtlich des abgetrennten Teils die Ausnahme des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht einschlägig ist.

BFH v. 26.9.2023 - IX R 14/22

I. Sachverhalt:

Im Jahr 2014 erwarben die Kläger ein ca. 3.800 m² großes Grundstück. Das Grundstück war mit einem Wohnhaus bebaut, welches die Kläger seit 2015 bewohnten. Die Außenfläche nutzten die Kläger als Garten.

Im Streitjahr 2019 teilten die Kläger das Grundstück. Es entstanden die beiden Flurstücke 10/1 und 10/2. Das Flurstück 10/1 umfasste das bestehende Wohngebäude und war rund 2.800 m² groß. Das rund 1.000 m² große Flurstück 10/2 wurde im Streitjahr veräußert.

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der im Zusammenhang mit der Veräußerung des Flurstücks 10/2 entstandene Veräußerungsgewinn steuerpflichtig nach § 23 EStG ist, insbesondere ob der Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (eigene Wohnnutzung) im Streitfall einschlägig ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Entscheidung des erkennenden Senats hat die Vorinstanz (Niedersächsisches FG v. 20.7.2022, 4 K 88/21) zu Recht entschieden, dass der dem Grunde nach der Vorschrift des § 23 EStG unterfallende Veräußerungsgewinn nicht wegen eigener Wohnnutzung von der Besteuerung ausgenommen ist.

Wie der erkennende Senat ausführt reicht es für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus, dass zwischen dem angeschafftem und innerhalb der Haltefristen des § 23 EStG veräußerten Wirtschaftsguts eine wirtschaftliche Teilidentität besteht. Maßgebliche Kriterien sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut. Vor diesem Hintergrund hat der erkennende Senat zwischen dem im Streitjahr angeschafften Grundstück und dem im Streitjahr veräußerten Flurstück eine wirtschaftliche Teilidentität angenommen. Zwar sind die aus der Teilung des ursprünglich angeschafften Grundstücks hervorgegangenen Flurstücke

unterschiedlich groß, unterscheiden sich aber ansonsten in ihrer Art, Funktion und Wertigkeit nicht voneinander.

Hinsichtlich des Ausnahmetatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (eigene Wohnnutzung) führt der erkennende Senat aus, dass die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt, dass das Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen selbst tatsächlich und auf Dauer angelegt bewohnt wird. Ertragsteuerlich bilden das Wohngebäude und der dazugehörende Grund und Boden unterschiedliche Wirtschaftsgüter. Begrifflich kann nur das Wohngebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Gleichwohl erstreckt sich die Ausnahme nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats auch auf den Grund und Boden, auf dem das Wohngebäude steht, soweit ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen der Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken und der Nutzung des Grundstücks (zum Beispiel als Garten) besteht. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörenden Grundstück entfällt nach der Überzeugung des erkennenden Senats aber dann, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil - wie im Streitfall - abgetrennt wird. Auf die frühere Nutzung der ungeteilten Grundstücksfläche kommt es insoweit nicht mehr an. Mit der Teilung entstehen aus dem bis dahin einheitlichen Wirtschaftsgut Grund und Boden zwei neue Wirtschaftsgüter (Grundstücke), deren "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" jeweils getrennt zu betrachten ist.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit dem Besprechungsurteil klärt der IX. Senat des BFH die durchaus praxisrelevante Rechtsfrage, wie das Tatbestandsmerkmal des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (eigene Wohnnutzung) auszulegen ist, wenn ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück aufgeteilt wird und ein bisher unbebauter Teil sodann veräußert wird.

Für die Praxis gilt es darauf zu achten, dass ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang nach der Besprechungsentscheidung entfällt, wenn von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird mit dem Ziel, diesen Teil zu veräußern. In der Folge ist der Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG insoweit nicht erfüllt mit der Folge, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer unterliegt.

12. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-)Mutter

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Steuerpflichtigen erfolgt

BFH v. 14.11.2023, IX R 13/23

I. Sachverhalt:

In 2009 erwarben die Kläger eine noch zu errichtende Eigentumswohnung. Diese wurde nach Fertigstellung unentgeltlich an die Mutter der Klägerin überlassen. Nach dem Tod der Mutter in 2016 verkauften die Kläger die Eigentumswohnung in 2017 mit Gewinn.

Streitig ist, ob die Überlassung der Wohnung an die (Schwieger-)Mutter die Voraussetzungen des Befreiungstatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (eigene Wohnzwecke) erfüllt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Steuerpflichtigen erfolgt.

Wie der erkennende Senat ausführt, setzt der Befreiungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Der Steuerpflichtige muss das Gebäude zumindest auch selbst nutzen, wobei die gemeinsame Nutzung mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten unschädlich ist. Dagegen nicht ausreichend ist, dass der Steuerpflichtige unter der Adresse der Immobilie lediglich mit seinem Wohnsitz gemeldet ist, sich dort aber allenfalls für Besuchsaufenthalte aufhält.

Ferner weist der erkennende Senat darauf hin, dass ein Gebäude nach der Senatsrechtsprechung zwar auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, wenn der Steuerpflichtige es einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt (Urteil v. 21.5.2019, IX R 6/18; v. 24.5.2022, IX R 28/21; v. 14.2.2023, IX R 11/21). Dies vor dem Hintergrund, dass die Nutzung der Wohnung durch das Kind dem Eigentümer als eigene zuzurechnen ist, weil es ihm obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt hingegen vor, wenn die Überlassung nicht ausschließlich an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind, sondern zugleich an einen Dritten (zum Beispiel die Kindesmutter bzw. den Kindesvater) erfolgt.

Im Übrigen weist der erkennende Senat darauf hin, dass sich die Wertung von § 4 Satz 2 EigZulG, wonach eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vorliegt, soweit eine Wohnung

unentgeltlich an einen Angehörigen i.S.d. § 15 AO zu Wohnzwecken überlassen wird, aufgrund der unterschiedlichen Zweckrichtungen der Tatbestände nicht auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG übertragen lässt.

III. Hinweise für die Praxis:

Mit der Besprechungsentscheidung konturiert der IX. Senat des BFH das Tatbestandsmerkmal des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (eigene Wohnzwecke). In analogen Anwendungsfällen gilt es darauf zu achten, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer aufgrund § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu unterwerfen ist.

13. Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchrecht keine Veräußerung i. S. des § 23 EStG

Nach Ansicht des FG Münster ist der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchrecht keine Veräußerung i. S. des § 23 EStG.

FG Münster v. 12.12.23 - 6 K 2489/22 E

I. Sachverhalt:

Im Streitfall wurde der Steuerpflichtigen in 2008 durch ein Vermächtnis ein Nießbrauchrecht an einem Grundstück zugewendet. Im Jahr 2012 überließ sie das Grundstück an eine Kommanditgesellschaft, an der sie als Gesellschafterin beteiligt war. Die Mieteinnahmen stellten Sonderbetriebseinnahmen dar.

Nachdem sie 2018 aus der Kommanditgesellschaft ausgeschieden war, überführte sie das Nießbrauchrecht mit einem Wert von 0 EUR in ihr steuerliches Privatvermögen und erfasste die Mieteinnahmen fortan als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im November 2019 verzichtete sie gegen eine Entschädigungszahlung auf ihr Nießbrauchrecht.

Das FA vertrat nun die Auffassung, dass die Ablösung des Nießbrauchs nach § 23 EStG zu besteuern sei, da die Entnahme des Nießbrauchrechts aus dem Sonderbetriebsvermögen zu einer Anschaffung nach § 23 Abs. 1 S. 2 EStG geführt habe. Somit sei der entgeltliche Verzicht innerhalb der – aufgrund der Nutzung als Einkunftsquelle gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG verlängerten – zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt. Dem hielt die Steuerpflichtige entgegen, dass das Nießbrauchrecht nicht veräußert, sondern – als nicht übertragbares Recht – lediglich abgelöst wurde. Sie legte in der Folge Klage ein, der das FG Münster nun vollumfänglich stattgegeben hat.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Ein Nießbrauchrecht, so das FG, ist zwar ein gegenüber dem Eigentum an der belasteten Sache verselbständigtes, dingliches Nutzungsrecht und damit ein (einlage- und entnahmefähiges) Wirtschaftsgut i. S. des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Somit hatte die Steuerpflichtige das Nießbrauchrecht in 2018 durch Entnahme in das Privatvermögen übernommen (§ 23 Abs. 1 S. 2 EStG).

Im Streitfall war das Nießbrauchrecht durch den entgeltlichen Verzicht in 2019 jedoch nicht veräußert worden. Denn unter Anschaffung bzw. Veräußerung i. S. des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten zu verstehen. Eine Veräußerung setzt somit nicht nur die Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs, sondern auch einen Rechtsträgerwechsel an dem veräußerten Wirtschaftsgut voraus. Davon abzugrenzen sind veräußerungsähnliche Vorgänge – also die Erbringung eines Entgelts dafür, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird. Da das Nießbrauchrecht kraft ausdrücklich gesetzlicher Regelung in § 1059 BGB nicht übertragbar ist, fehlt es jedoch an einem Rechtsträgerwechsel.

III. Hinweise für die Praxis:

Der Verzicht auf ein Nießbrauchrecht führt somit nicht dazu, dass dieses Wirtschaftsgut an den Grundstückseigentümer (zurück) übertragen wird, sondern zu dessen Erlöschen. Insofern handelt es sich um die endgültige Aufgabe eines Vermögenswerts in seiner Substanz und damit um einen veräußerungsähnlichen Vorgang. Solche veräußerungsähnlichen Vorgänge werden von § 23 EStG aber nicht erfasst, wofür neben dem Wortlaut auch der Charakter des § 23 EStG spricht, der als Ausnahmevorschrift im Rahmen des Dualismus der Einkunftsarten nur ausgewählte Wertveränderungen des Privatvermögens der Besteuerung unterwirft.

Ob der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchrecht ein Veräußerungsvorgang oder lediglich ein veräußerungsähnlicher Vorgang ist, wurde vom BFH im Kontext des § 23 EStG bisher noch nicht entschieden. Daher hat das FG Münster die Revision zugelassen.

II. Bilanzsteuerrecht

1. Übertragung einer Reinvestitionsrücklage auf eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)

Die Komplementäre einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) können in Höhe ihrer Haftungseinlage Reinvestitionsrücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG auf Wirtschaftsgüter der KGaA übertragen und somit eine sofortige Versteuerung vermeiden. Sie sind aufgrund ihrer Haftungseinlage wie Mitunternehmer zu behandeln. Dies schließt die Möglichkeit der erfolgsneutralen Übertragung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG ein.

FG Köln vom 13.7.2023 - 1 K 1783/18 – Revision Az.: IV R 21/23

I. Sachverhalt:

Die Kläger bildeten im Rahmen der Veräußerung ihrer Kommanditanteile an einer GmbH und Co. KG den Veräußerungsgewinn mindernde Reinvestitionsrücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG.

Diese übertrugen sie auf Reinvestitionswirtschaftsgüter einer KGaA, an der sie (auch) als Komplementäre mit einer Haftungseinlage beteiligt waren. Die Haftungseinlagen überstiegen betragsmäßig die Höhe der übertragenen Reinvestitionsrücklagen.

Das Finanzamt ließ die erfolgsneutrale Übertragung nicht zu und erhöhte den Veräußerungsgewinn der Kläger entsprechend. Zur Begründung führte es an, dass die KGaA und nicht die Kläger Eigentümerin der Reinvestitionswirtschaftsgüter sei, was eine Übertragung der Rücklage ausschließe.

Die Kläger waren der Ansicht, dass eine Übertragung von stillen Reserven zwischen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft und den zum Gesellschaftsvermögen einer KGaA gehörenden Wirtschaftsgütern zulässig sei, soweit dieselbe Person Mitunternehmer einer Personengesellschaft und persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA sei.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG gab der Klage statt. Allerdings ist die Entscheidung nicht rechtskräftig. Das Finanzamt hat die zugelassene Revision eingelegt, die beim BFH anhängig ist.

Die Gründe:
Die Kläger haben aus § 6b EStG einen Anspruch auf Reduzierung ihres Veräußerungsgewinns. Die Komplementäre einer KGaA sind aufgrund ihrer Haftungseinlage wie Mitunternehmer zu behandeln. Dies schließt die Möglichkeit der erfolgsneutralen Übertragung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG ein.

Nach § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG) können Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden u.a. auf Anschaffungskosten von Grund und Boden sowie Gebäuden sowie Gewinne aus der Veräußerung von Gebäuden auf Anschaffungskosten von Gebäuden übertragen werden (Reinvestitionswirtschaftsgüter), die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Jahr angeschafft oder hergestellt worden sind. Soweit eine Übertragung nicht vorgenommen wird, kann nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden.

Weitere Voraussetzungen für die Bildung der Rücklage sind nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2, 4 und 5 EStG, dass der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt, die veräußerten Wirtschaftsgüter mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben, der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und die Bildung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden kann. Die Voraussetzungen zur Bildung der Rücklagen nach § 6b Abs. 3 Satz 1EStG lagen hier vor.

2. Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG ist verfassungskonform

Der Gewinnzuschlag, der bei Auflösung einer § 6b-Rücklage wegen Nichtdurchführung der Reinvestition entsteht, ist nicht mit den durch das Bundesverfassungsgericht für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 als verfassungswidrig eingestuften Nachzahlungszinsen zu vergleichen.

Die Entstehung des Gewinnzuschlags ist im Gegensatz zu den Nachzahlungszinsen auf eine bewusste Willensentscheidung des Steuerpflichtigen zurückzuführen, weil er sich für die Bildung einer § 6b-Rücklage und gegen die Reinvestition entschieden hat. So hat das FG Baden-Württemberg entschieden.

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 18.9.2023, 10 K 1459/22

I. Sachverhalt:

Die Klägerin X war in einer Erbengemeinschaft (Mit-)Eigentümerin eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Die Gemeinschaft veräußerte ein Grundstück an die Stadt. Als Gegenleistung übertrug die Stadt diverse Grundstücke an die Gemeinschaft. Zusätzlich zahlte die Stadt ein Aufgeld.

Anlässlich der Grundstücksveräußerung ergab sich ein Veräußerungsgewinn. Hiervon abgezogen wurden gemäß § 6b EStG die Anschaffungskosten inklusive Nebenkosten für die von der Stadt übertragenen Grundstücke. Nach gewinnerhöhender Auflösung eines weiteren Betrags ergab sich im Wirtschaftsjahr 2018/2019 ein Stand der Rücklage gemäß § 6b EStG zum 30.1.2019 in Höhe von XXX EUR.

Mit Gesellschaftsvertrag wurde zum XX.XX.2020 eine GbR, Klägerin Y, gegründet; Gesellschafter waren C.D. und die Klägerin X in Erbengemeinschaft zu 2/3 und A.B., zu 1/3. Die Erbengemeinschaft C.D./ Klägerin X überließ der Klägerin Y die gesamten Betriebsflächen und sämtliche Wirtschaftsgebäude zur Nutzung. Sie stellten Sonderbetriebsvermögen der Erbengemeinschaft dar und wurden dorthin einschließlich der Rücklage gemäß § 6b EStG zu Buchwerten übertragen (§ 6 Abs. 3 EStG).

Des Weiteren brachten die Gesellschafter die betrieblichen Forderungen, die kurzfristigen Verbindlichkeiten, das lebende und tote Inventar, das Vorratsvermögen und die Zahlungsansprüche nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der Klägerin ein. lm Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr 2020/2021 löste die Klägerin Y die Rücklage nach § 6b EStG in Höhe eines Teilbetrags in der Sonderbilanz der Erbengemeinschaft C.D./ Klägerin X auf. Wegen der Nichtinanspruchnahme der Rücklage nahm sie einen außerbilanziellen Gewinnzuschlag nach § 6b EStG vor. Im Jahr 2021 verstarb C.D. und Alleinerbin wurde die Klägerin X.

Der Beklagte stellte mit Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 25.2.2022 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie erklärt fest. Im Sonderbetriebsgewinn waren der hälftige Betrag (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG) aus der Auflösung der § 6b-Rücklage und außerbilanziell der hälftige Gewinnzuschlag gemäß § 6b Abs. 7 EStG enthalten.

Gegen den ergangenen Feststellungsbescheid legte die Klägerin Y Einspruch ein. Zur Begründung trug sie unter anderem vor, dass aufgrund eines vor dem FG Münster anhängigen Verfahrens zu der Frage, ob die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge von 1 % pro Monat verfassungsgemäß sei, mit Entscheidungen zu anderen Verzinsungstatbeständen insbesondere zu § 6b EStG zu rechnen sei. Insoweit begehrte die Klägerin ein Ruhen des Verfahrens. Das Finanzamt lehnte ein Ruhen des Verfahrens ab und wies den Einspruch als unbegründet zurück.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die hiergegen erhobene zulässige Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat zutreffend wegen der fehlenden Reinvestition einen außerbilanziellen Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG angesetzt. Das Gericht verweist unter anderem darauf, dass soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen sei, ohne dass ein entsprechender Betrag nach § 6b Abs. 3 EStG abgezogen wird, der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen sei (§ 6b Abs. 7 EStG).

Höhe des Gewinnzuschlags ist nicht verfassungswidrig

Diese Voraussetzungen lägen im gegebenen Fall unstreitig vor. Im Hinblick auf die Höhe des Gewinnzuschlags sei das Gericht jedoch nicht von deren Verfassungswidrigkeit überzeugt. Das Verfahren sei daher nicht gemäß § 74 FGO auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 GG die Frage vorzulegen, ob § 6b Abs. 7 EStG mit dem Grundgesetz, insbesondere mit Art. 3 Abs. 1 GG, vereinbar ist. Zwar führe § 6b Abs. 7 EStG zu einer Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtigen, die Anlagegüter veräußern. Gemessen am allgemeinen Gleichheitssatz erweise sich diese Ungleichbehandlung aber als verfassungsgemäß.

Auch im Hinblick auf die Neuregelung zur Höhe der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen in § 238 Abs. 1a AO ergebe sich nach der Überzeugung des Gerichts kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Rechtsprechung des BVerfG

Insoweit sei zu beachten, dass sich die Unvereinbarkeitserklärung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, Beschluss v. 8.7.2021, 1 BvR 2237/14) ausdrücklich nicht auf andere Verzinsungstatbestände erstreckt, also insbesondere nicht auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen, sodass insoweit keine gesetzgeberische Anpassung des Zinssatzes erfolgte.

Im Rahmen dieser Verzinsungstatbestände hat es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, eine Zinspflicht auszulösen. Hängt die Erfüllung eines Zinstatbestandes dergestalt vom Willen des Steuerpflichtigen ab, sei der Gesetzgeber berechtigt, einen vom Marktniveau unabhängigen Zinssatz festzusetzen (zu Aussetzungszinsen vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 11.5.2023, 1 K 180/22). Für den Gewinnzuschlag des § 6b Abs. 7 EStG gelte dieses in gleicher Weise. Eine Änderung der Zuschlagshöhe bedürfte einer Gesetzesänderung durch den Gesetzgeber.

3. Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften

Das BVerfG entschied zur steuerfreien Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwester-Personengesellschaften. Es bestätigte endlich die Auffassung des Steuerpflichtigen und weiter Teile des Schrifttums und erleichtert somit entsprechende Übertragungen.

BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DB 2024, 154 (Leitsatz)

I. Hintergrund:

Das EStG sieht in bestimmten Fällen die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert, d.h. ohne Aufdeckung etwaiger stiller Reserven und somit steuerneutral, vor. Dies gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG beiÜberführung eines einzelnen Wirtschaftsguts zwischen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen und umgekehrt Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt bzw. zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandvermögensofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nennt nicht die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften, an denen dieselben Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind (beteiligungsidentische Personengesellschaften, Schwester-Personengesellschaften).

II. Sachverhalt:

Eine gewerblich tätige GmbH & Co. KG (F1-KG) veräußerte zwei bebaute Grundstücke aus ihrem Gesamthandvermögen an eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft (F2-KG) zu einem verminderten Kaufpreis i.H. der bilanziellen Buchwerte (DM 6.691.604). Die F1-KG behandelte die Übertragung als erfolgsneutral; das Finanzamt ging hingegen von der zur vollständigen Aufdeckung der in den übertragenen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven aus und setzte einen Gewinn von DM 1.142.020 an.

Der BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = GmbH-StB 2013, 331 = GmbHR 2013, 1210 ging davon aus, dass die Buchwertfortführung auf die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aufgezählten Fälle beschränkt ist. Er bezweifelte jedoch die Verfassungskonformität der Regelung in Bezug auf eine ungerechtfertigte Schlechterstellung von Übertragungen zwischen Schwestergesellschaften und legte die Frage dem BVerfG vor.

III. Die Entscheidung des BVerfG:

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) insoweit unvereinbar, als eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ausgeschlossen ist. Eine – erweiternde – teleologische Auslegung der Norm zur Einbeziehung solcher Fälle ist nicht möglich. Das BVerfG verpflichtet den Gesetzgeber, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. Die Norm ist bis zur Neuregelung so anzuwenden, „dass die Vorschrift mit Wirkung für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandvermögen einer beteiligungsidentischen Personengesellschaft übertragen wird“.

Auslegungsvorgaben des BVerfG: Das BVerfG verfolgt eine strenge Auslegung, die sich an der Gesetzeshistorie zu der gewollten Realisation stiller Reserven bei Rechtsträgerwechseln (Rz. 166, 171), den Diskussionen über vermeintliche „Ausweichoptionen" des Steuerpflichtigen (Rz. 160), der Nutzung des § 6b EStG (Rz. 163) und der gesetzlichen Missbrauchstypisierung (Rz. 179) orientiert. Natürlich kann die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften als „Fortsetzung des unternehmerischen Engagements" qualifiziert werden (Rz. 187). Für eine Absicht des Gesetzgebers, die Klärung dieser Frage der Judikative zu überlassen, finden sich keine tragfähigen Anhaltspunkte. Angesichts der beschriebenen Vorgeschichte lässt sich aber aus der Untätigkeit des Gesetzgebers nicht der Schluss ziehen, dieser habe unter Verzicht auf sein Gestaltungsprimat die Lösung eines Sachproblems der Rechtsprechung überantwortet. Insbesondere weil es sich bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des UntStFG um eine Begünstigungsnorm handelt, lässt die Nichtaufnahme der diskutierten Regelung in das verabschiedete Gesetz vielmehr darauf schließen, dass der Gesetzgeber die verfahrensgegenständliche Konstellation gerade nicht begünstigen wollte (Rz. 136). Eine verfassungskonforme Rechtsfortbildung kommt nicht in Betracht (Rz. 196).

Das BVerfG verdeutlicht die durch die Gewaltenteilung vorgegebenen Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung. Dies ist bemerkenswert, da das Steuerrecht in sehr weitem Maße durch Richterrecht bestimmt ist. In diesem Sinne durchaus erstaunlich ist beispielsweise, dass für die richterliche Rechtsfortbildung der Betriebsaufspaltung trotz der dauerhaften Untätigkeit des Gesetzgebers ein belastendes Regelungskonzept verfassungsrechtlich akzeptiert wird (dazu Roser, GmbHR 2022, 1020).

Übergangsfristen:

Trotz dieser klaren Vorgabe einer Regelung durch den Gesetzgeber trifft das BVerfG eine Übergangsregelung. Sie soll Unsicherheiten bei den betroffenen Steuerpflichtigen wie bei den Behörden über die Rechtslage in der Zeit bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber vermeiden und sich möglichst weitgehend an das Regelungskonzept des Gesetzgebers anlehnen und damit vermeidet, dass übergangsweise ein dem Willen des Gesetzgebers offensichtlich besonders fernstehender Rechtszustand eintritt (Rz. 199).

IV. Hinweise für die Praxis:

Mit der Entscheidung können Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften bis zu einer Neuregelung und bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nach der Übergangsregelung des BVerfG zu Buchwerten erfolgen. Bisher waren hierzu zur Vermeidung von Steuerrisiken Mehrfachübertragungen notwendig. In offenen Fällen sollte diese Übergangsregelung auch für bereits erfolgte entsprechende Übertragungen beansprucht werden.

4. Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen bei Ausscheiden eines Gesellschafters

Streitig war, ob negative Ergänzungsbilanzen, die anlässlich des Eintritts eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft für die Altgesellschafter nach § 24 UmwStG zum Zweck der Buchwertfortführung gebildet worden sind, aufzulösen sind, wenn der neu eingetretene Gesellschafter nachfolgend gegen Geldabfindung unter dann gebotener Auflösung der für ihn gebildeten positiven Ergänzungsbilanz aus der Personengesellschaft ausscheidet

BFH 23.3.23, IV R 27/19

I. Sachverhalt:

Zu klären war, ob negative Ergänzungsbilanzen, die anlässlich des Eintritts eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft zur Vermeidung des Überspringens stiller Reserven und zum Zwecke der Buchwertfortführung für die Altgesellschafter gebildet worden waren, wieder aufzulösen sind, wenn der neu eingetretene Gesellschafter gegen Abfindung und unter Auflösung der für ihn spiegelbildlich gebildeten positiven Ergänzungsbilanz wieder aus der Gesellschaft ausscheidet. Das FG Niedersachsen (9.9.19, 3 K 52/17) wies die diesbezügliche Klage seinerzeit ab. Der BFH sah die Revision als begründet an und hob das FG-Urteil nun auf.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG habe zwar zu Recht entschieden, dass die allein gegen den Gewerbesteuermessbescheid erhobene Klage zulässig gewesen sei. Zudem sei das FG zutreffend davon ausgegangen, dass bei einer Mitunternehmerschaft der aus der Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen entstehende laufende Gewinn den Gewerbeertrag nach § 7 S. 1 GewStG erhöht.

Das FG habe aber unzutreffend eine Verpflichtung bejaht, die Ergänzungsbilanzen aufzulösen. Die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter seien aber fortzuführen. Die negativen Ergänzungsbilanzen, die anlässlich des Eintritts eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft für die Altgesellschafter nach § 24 UmwStG zum Zweck der Buchwertfortführung gebildet worden sind, seien nicht aufzulösen, wenn der neu eingetretene Gesellschafter nachfolgend gegen Geldabfindung unter dann gebotener Auflösung der für ihn gebildeten positiven Ergänzungsbilanz aus der Personengesellschaft ausscheide.

Die Sache sei spruchreif, auch wenn die C-KG das entgeltliche Ausscheiden der M-GmbH bilanziell rechtsfehlerhaft in positiven Ergänzungsbilanzen für die Altgesellschafter dargestellt habe. Es sei nicht erkennbar, dass bei zutreffender Bilanzierung der Mehr-Anschaffungskosten der Altgesellschafter in der Gesamthandsbilanz der C-KG der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2011 ein höherer Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit ein höherer Gewerbeertrag hätte zugrunde gelegt werden müssen.

III. Hinweise für die Praxis:

Nach § 7 S. 1 GewStG ist Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist. Danach umfasst der Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, also auch die Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen (z. B. BFH 16.7.20, IV R 30/18, Rz. 55, m. w. N.).

Der Umstand, dass sich die Ergänzungsbilanzen bei Anwendung der sog. Nettomethode aufgrund der Abschreibungsgrundsätze nach § 7 EStG zunächst der Höhe nach mit umgekehrten Vorzeichen gleich entwickeln, spiegelt lediglich eine rechnerische und keine inhaltliche Korrespondenz wider.

Der BFH hat in der Urteilsbegründung darauf hingewiesen, dass das entgeltliche Ausscheiden der M-GmbH – statt zutreffend in der Gesamthandsbilanz – rechtsfehlerhaft in positiven Ergänzungsbilanzen für die Altgesellschafter dargestellt worden ist. Es war jedoch nicht erkennbar, dass dieser Fehler zu einer unzutreffenden Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb geführt hat. Daher sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden.

Fallgruppen

1. Ausscheiden gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen	2. Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einen/mehrere Erwerber
Folgen: Geldabfindung an den ausscheidenden Gesellschafter durch die Gesellschaft ist i. S. v. § 16 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen Aufdeckung der stillen Reserven (Mehrwerte) in der Gesamthandsbilanz	Folgen: Kaufpreiszahlung von dem Erwerber an den ausscheidenden Gesellschafter Darstellung der stillen Reserven (Mehrwerte) in Ergänzungsbilanz(en)

III. Körperschaftsteuer

1. Mobilisierung des „eingesperrten“ steuerlichen Einlagekontos

1. Grundlagen und Ausgangsbeispiel

Nach § 27 Abs. 1 KStG ist eine unbeschränkt steuerpflichtige GmbH verpflichtet, die nicht in das Nennkapital geleisteten (offenen oder verdeckten) Einlagen der Gesellschafter am Schluss jedes Wirtschaftsjahres im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen.

Das durch Zu- und Abgänge veränderte steuerliche Einlagekonto wird nach § 27 Abs. 2 KStG jährlich gesondert festgestellt. Eine (verdeckte) Einlage wirkt sich nicht auf das zu versteuernde Einkommen aus, sodass eine spätere Einlagenrückgewähr beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG grundsätzlich nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen aus Kapitalvermögen führt. Zu diesem Zweck werden die Einlagen gesondert festgehalten, damit später festgestellt werden kann, ob eine Gewinnausschüttung oder eine Einlagenrückgewähr vorliegt.

Sind die geleisteten Einlagen der Gesellschafter zutreffend im Einlagekonto erfasst worden, können diese nur unter Beachtung der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG wieder ohne Einbehalt von Kapitalertragsteuer an die Gesellschafter ausgekehrt werden. Denn Leistungen (= Gewinnausschüttungen) der GmbH mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Jahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Da somit ein „Direktzugriff“ auf das Einlagekonto grundsätzlich nicht möglich ist, wird dessen Bestand durch einen ausschüttbaren Gewinn so lange „eingesperrt“, bis der ausschüttbare Gewinn vollständig verbraucht ist. Bei einer GmbH, die regelmäßig Gewinn erzielt, kann somit eine Mobilisierung des steuerlichen Einlagekontos u. U. erst bei der Liquidation erfolgen.

Beispiel 1

An der X-GmbH (Stammkapital: 25.000 EUR), die ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr hat, sind die Gesellschaft A und B zu je 50 % beteiligt. Nachdem die X-GmbH in finanzielle Schwierigkeiten geraten ist und im Jahr 20 einen Verlust von 100.000 EUR erwirtschaftet hat, sind die Gewinnvorträge bzw. Gewinnrücklagen aufgebraucht, sodass die X-GmbH – mit Ausnahme des gezeichneten Kapitals – zum 31.12.20 über kein bilanzielles Eigenkapital mehr verfügt.

Im Jahr 21 hat die X-GmbH ein ausgeglichenes Ergebnis erwirtschaftet und die Gesellschafter haben noch im Jahre 21 beschlossen, jeweils als Barzuschuss eine Zahlung von 100.000 EUR zu leisten, die nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in der Kapitalrücklage ausgewiesen wird und bei den Gesellschaftern nach § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der X-GmbH führt.

Während zum 31.12.21 kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist, wird aufgrund der Einzahlungen von insgesamt 200.000 EUR ein steuerliches Einlagekonto in gleicher Höhe gesondert festgestellt.

Nachdem die X-GmbH auch im Jahr 22 ein ausgeglichenes Ergebnis erwirtschaftet hat, erzielt sie im Jahr 23 wieder einen Gewinn nach Steuern von 200.000 EUR. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.22 beträgt unverändert 200.000 EUR. Aufgrund der wieder verbesserten wirtschaftlichen Verhältnisse beschließen die Gesellschafter im Jahr 24, den in der Kapitalrücklage ausgewiesenen Betrag von 200.000 EUR aufzulösen und auszuschütten. Das Eigenkapital zum 31.12.23 beträgt insgesamt 425.000 EUR und setzt sich aus dem Stammkapital von 25.000 EUR, der Kapitalrücklage von 200.000 EUR und dem Jahresüberschuss von 200.000 EUR zusammen.

Lösung: Zum 31.12.23 verfügt die X-GmbH über einen ausschüttbaren Gewinn i. H. v. 200.000 EUR, der sich nach § 27 Abs. 1 S. 5 KStG wie folgt ermittelt:

Eigenkapital laut Steuerbilanz	425.000 EUR
Abzgl. gezeichnetes Kapital	− 25.000 EUR
Abzgl. steuerliches Einlagekonto	− 200.000 EUR
Ausschüttbarer Gewinn zum 31.12.23	200.000 EUR

Da bei der Auflösung und Rückzahlung der Kapitalrücklage die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu beachten ist, kommt ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto nicht in Betracht.

Die Folge ist, dass die Ausschüttung von 200.000 EUR keine Einlagenrückgewähr darstellt, sondern aus dem ausschüttbaren Gewinn zum 31.12.23 finanziert wird. Sie führt demnach als kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung bei den Gesellschaftern zu Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und unterliegt grundsätzlich der Abgeltungsteuer.

2. Mobilisierung des Einlagekontos durch Vorabausschüttung

Da die Größe ausschüttbarer Gewinn nach § 27 Abs. 1 S. 5 KStG an das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital anknüpft, lässt sich im vorstehenden Beispiel eine Einlagenrückgewähr dadurch herbeiführen, dass die Gesellschafter bereits im Wirtschaftsjahr 23 eine Vorabausschüttung von 200.000 EUR beschließen und vornehmen. In diesem Fall wird nämlich die Gewinnausschüttung mit dem positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.22 (Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs) i. H. v. 200.000 EUR verrechnet, da ein ausschüttbarer Gewinn (noch) nicht vorhanden ist.

Beachten Sie | Selbst für den Fall, dass im vorstehenden Beispiel bereits zum 31.12.22 sowohl ein ausschüttbarer Gewinn als auch ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto von jeweils 200.000 EUR vorhanden ist, kann durch eine Vorabausschüttung von 200.000 EUR, die im

Wirtschaftsjahr 23 beschlossen wird, aber erst im Folgejahr abfließt, eine Einlagenrückgewähr herbeigeführt werden. Aufgrund des Ausschüttungsbeschlusses wäre nämlich zum 31.12.22 bereits eine Ausschüttungsverbindlichkeit i. H. v. 200.000 EUR in der Handels- und Steuerbilanz auszuweisen, womit sich gleichzeitig das Eigenkapital auf 225.000 EUR reduziert hätte. Nach der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 KStG wäre dann zum 31.12.22 kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden, sodass die erst im Jahre 24 abfließende Ausschüttung in vollem Umfang aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert wird (vgl. dazu auch Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 27 KStG Rz. 41a, Stand: 10/2018).

Entspricht die beschlossene Vorabausschüttung mit Abfluss im Folgejahr dem ausschüttbaren Gewinn, so kann in Höhe des Ausschüttungsbetrags ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto „mobilisiert“ und „am ausschüttbaren Gewinn vorbei“ ausgekehrt werden.

Beachten Sie | Bei den Gesellschaftern ist die Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG bis zur Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung steuerfrei. Soweit die Anschaffungskosten überschritten werden, liegt jedoch ein veräußerungsähnlicher Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG vor, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Im vorliegenden Beispiel werden die Anschaffungskosten der Beteiligung durch die Einlagenrückgewähr jedoch nicht überschritten, weil die Einzahlung in die Kapitalrücklage im Jahr 21 die Anschaffungskosten erhöht hatte.

3. Mobilisierung durch inkongruente Gewinnausschüttung

Eine „Mobilisierung“ des steuerlichen Einlagekontos lässt sich auch durch eine inkongruente Gewinnausschüttung i. S. d. BMF-Schreibens vom 17.12.13 (IV C 2 - S 2750-a/11/10001, BStBl I 14, 63) herbeiführen. Die Wirkungsweise zeigt das nachstehende Beispiel:

Beispiel 2

An der AB-GmbH sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. In einer Krisensituation im Jahr 20 hat nur Gesellschafter A einen Betrag i. H. v. 100.000 EUR als Einlage geleistet, der in die Kapitalrücklage eingestellt und zutreffend als Zugang im steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG erfasst wurde. Der Bestand des Einlagekontos betrug danach 100.000 EUR. Es wurde vereinbart, dass diese Kapitalrücklage ausschließlich dem Gesellschafter A zustehen soll.

Nach Überwindung der Krise erzielt die AB-GmbH im Jahre 23 wieder Gewinne, die zum 31.12.23 zu einem ausschüttbaren Gewinn von 100.000 EUR führen. Wird nunmehr im Jahr 24 eine Gewinnausschüttung von insgesamt 200.000 EUR beschlossen, so erhält jeder Gesellschafter nach der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG eine steuerpflichtige Gewinnausschüttung, für die jeweils i. H. v. 50.000 EUR der ausschüttbare Gewinns verwendet wird, während ebenfalls i. H. v. jeweils 50.000 EUR eine Einlagenrückgewähr vorliegt.

Um zu vermeiden, dass A seine steuerneutral geleistete Einlage zu 50 % steuerpflichtig zurückerhält, beschließen die Gesellschafter eine inkongruente Gewinnausschüttung mit der Maßgabe, dass allein A (also inkongruent) im Jahre 23 eine Vorabausschüttung i. H. v. 100.000 EUR erhält, während B erst im Jahre 24 eine Gewinnausschüttung von ebenfalls 100.000 EUR erhält.

Lösung: Die Vorabausschüttung an A im Jahr 23 ist – mangels eines ausschüttbaren Gewinns zum 31.12.22 – in vollem Umfang aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzieren, sodass A eine nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG steuerfreie Einlagenrückgewähr erhält, die seine zuvor um 100.000 EUR erhöhten Anschaffungskosten wieder mindert. Für die Ausschüttung an B im Jahre 24 steht der ausschüttbare Gewinn i. H. v. 100.000 EUR zur Verfügung, sodass die Ausschüttung bei B der Abgeltungsteuer i. H. v. 25 % zzgl. SolZ unterliegt.

Obwohl die Finanzverwaltung inkongruenten Gewinnausschüttungen kritisch gegenübersteht, werden diese grundsätzlich anerkannt (vgl. BMF 17.12.13, IV C 2 - S 2750-a/11/10001, BStBl I 14, 63). Solche Ausschüttungen stellen grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO dar, wenn beachtliche, wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden. Nach der Verwaltungsauffassung setzt die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung bei einer GmbH allerdings voraus, dass

entweder im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt wurde oder

die Satzung eine Öffnungsklausel enthält, wonach alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst wird.

Auch die Rechtsprechung des BFH (vgl. zuletzt BFH 28.9.22, VIII R 20/20, BFH/NV 23, 196) lässt inkongruente Gewinnausschüttungen grundsätzlich zu (ausführlich dazu vgl. Ott, GStB 23, 64)

Im vorstehenden Beispiel 2 dürften beachtliche außersteuerliche Gründe bestehen, sodass die inkongruente Gewinnausschüttung anzuerkennen ist.

Zu der Frage, ob durch eine inkongruente Gewinnausschüttung eine gezielte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos herbeigeführt werden kann, liegt derzeit weder einschlägige Rechtsprechung noch eine Stellungnahme der Finanzverwaltung vor, sodass ein gewisses steuerliches Anerkennungsrisiko nicht ganz auszuschließen ist.

4. Mobilisierung durch Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und Kapitalherabsetzung

Eine weitere Möglichkeit zur Mobilisierung des steuerlichen Einlagekontos besteht darin, eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach § 57c ff. GmbHG mit anschließend (effektiver) Kapitalherabsetzung und Auszahlung an die Anteilseigner vorzunehmen. Bei dieser Vorgehensweise wird das Zusammenspiel von § 28 Abs. 1 und Abs. 2 KStG nutzbar gemacht.

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gilt nämlich nach § 28 Abs. 1 S. 1 KStG – unabhängig von einem vorhandenen ausschüttbaren Gewinn – zunächst der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt. Abzustellen ist dabei auf den Bestand zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Rücklagenumwandlung, d. h. zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Kapitalerhöhung in das Handelsregister eingetragen wird. Soweit die Kapitalerhöhung den Bestand des Einlagekontos übersteigt und damit

auch Teile des ausschüttbaren Gewinns verwendet werden, entsteht nach § 28 Abs. 1 S. 3 KStG ein gesondert festzustellender Sonderausweis (vgl. BMF v. 4.6.03, IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl I 03, 366, Rn. 31), der seine Bedeutung erst bei einer späteren Kapitalherabsetzung erlangt. Ziel der Gestaltung ist es daher, die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln exakt auf den Bestand eines festgestellten steuerlichen Einlagekontos zu begrenzen.

Bei der späteren Kapitalherabsetzung wird der Sonderausweis nach § 28 Abs. 2 S. 1 KStG – soweit ein solcher überhaupt besteht – vorrangig gemindert und gilt – bei Auszahlung an die Anteilseigner – insoweit als Gewinnausschüttung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Ein den Sonderausweis übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage geleistet ist, und wird ausnahmsweise im Wege des Direktzugriffs vom Bestand des Einlagekontos abgezogen. Wird somit eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln exakt in Höhe des festgestellten Bestands des steuerlichen Einlagekontos vorgenommen, kann insoweit das „eingesperrte“ Einlagekonto mobilisiert werden.

Beispiel 3

Der Alleingesellschafter A hat im Jahr 19 durch Bareinzahlung eine Einlage i. H. v. 100.000 EUR in die kriselnde A-GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 EUR geleistet. Der Betrag wurde zutreffend im steuerlichen Einlagekonto erfasst. Nachdem die Krise überwunden ist und die A-GmbH aufgrund erzielter Gewinne zum 31.12.21 wieder über einen ausschüttbaren Gewinn von 100.000 EUR verfügt, wird im Jahre 22 eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln i. H. v. 100.000 EUR vorgenommen und im Wege einer anschließenden Kapitalherabsetzung im Jahre 24 an A ausgezahlt.

Lösung: Während die unmittelbare Ausschüttung von 100.000 EUR – wie in Beispiel 1 dargestellt – zur vorrangigen Verwendung des ausschüttbaren Gewinns und bei A zu einer steuerpflichtigen Dividende nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. H. v. 100.000 EUR führt, treten bei der Kapitalerhöhung i. H. v. 100.000 EUR mit späterer Kapitalherabsetzung in gleicher Höhe folgende Konsequenzen ein:

Für die Kapitalerhöhung bei der A-GmbH im Jahre 22 wird der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.22 vorrangig verwendet, sodass der Bestand auf 0 EUR absinkt. Erfolgt anschließend bei der A-GmbH – nach Ablauf des erforderlichen Sperrjahres gem. § 57 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG – im Jahre 24 eine Kapitalherabsetzung in gleicher Höhe, wird der Betrag von 100.000 EUR dem Einlagekonto gutgeschrieben und unmittelbar wieder für die Auszahlung verwendet. Somit liegt eine Einlagenrückgewähr vor, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht steuerbar ist und lediglich die zuvor durch die Einlage erhöhten Anschaffungskosten wieder vermindert.

	Nennkapital	Steuerliches Einlage-konto	Ausschüttbarer Gewinn
Stand zum 31.12.21	50.000 EUR	100.000 EUR	100.000 EUR

Betrag der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im Jahr 22	+ 100.000 EUR		
Minderung des steuerlichen Einlagekontos		− 100.000 EUR	
Nennkapital nach Kapitalerhöhung zum 31.12.22	150.000 EUR	0 EUR	
Betrag der Kapitalherabsetzung im Jahr 24	− 100.000 EUR	+ 100.000 EUR	
Auszahlung des Herabsetzungsbetrags im Jahr 24		− 100.000 EUR	
Stand nach Verrechnung zum 31.12.24	50.000 EUR	0 EUR	100.000 EUR

Mit der vorstehend skizzierten Doppelmaßnahme lässt sich das eingesperrte Einlagekonto mobilisieren. Nach überwiegender Meinung in der Literatur wird in dieser Doppelmaßnahme auch kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO gesehen (vgl. Dötsch in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 27 KStG, Rz. 59 und 59a, Stand: 11/2019). Zum Teil wird auch die Einhaltung einer Mindestfrist nicht für notwendig erachtet (vgl. Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 23, § 28 Rz. 99), während nach anderer Ansicht im Falle einer engen zeitlichen Abfolge von Kapitalerhöhung und -herabsetzung § 42 AO greifen könnte (vgl. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 28 KStG, Anm. 55, Stand: 8/2023).

Eine gewisse Hürde stellen aber die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften und die damit verbundenen Kosten dar, die bei einer Kapitalerhöhung mit anschließender Kapitalherabsetzung zu beachten sind:

Sowohl die Kapitalerhöhung als auch die Kapitalherabsetzung stellen satzungsändernde Maßnahmen dar, sodass nach § 53 GmbHG jeweils ein notariell zu beurkundender Gesellschafterbeschluss mit einer Mehrheit von 75 % erforderlich ist.

Nach § 57c Abs. 2 GmbHG kann eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erst beschlossen werden, nachdem der Jahresabschluss für das letzte vor der Beschlussfassung über die Kapitalerhöhung abgelaufene Geschäftsjahr (letzter Jahresabschluss) festgestellt und über die Ergebnisverwendung Beschluss gefasst worden ist.

Nach § 57d Abs. 1 GmbHG müssen die Kapital- oder Gewinnrücklagen, die in Stammkapital umgewandelt werden sollen, in der letzten Jahresbilanz unter „Kapitalrücklage“ oder „Gewinnrücklagen“ oder im letzten Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses als Zuführung zu diesen Rücklagen ausgewiesen werden. Darüber hinaus können nach

§ 57d Abs. 2 GmbHG Rücklagen nicht umgewandelt werden, soweit in der zugrunde liegenden Bilanz ein Verlust, einschließlich eines Verlustvortrags, ausgewiesen wird. Zweckgebundene Rücklagen sind nach § 57d Abs. 3 GmbHG nur umwandlungsfähig, soweit dies mit der Zweckbestimmung vereinbar ist.

Nach § 57e Abs. 1 bzw. § 57f Abs. 1 GmbHG kann dem Kapitalerhöhungsbeschluss die letzte Jahresbilanz oder eine Zwischenbilanz zugrunde gelegt werden. Die Bilanzen müssen mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk der Abschlussprüfer versehen sein und ihr Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Kapitalerhöhungsbeschlusses zur Eintragung in das Handelsregister liegen. Die Pflichtprüfung der Jahresbilanz gilt auch für eine kleine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB bzw. für eine Kleinst-Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267a HGB (einschließlich der UG haftungsbeschränkt), obwohl für diese keine gesetzliche Prüfungspflicht des regulären Jahresabschlusses nach § 316 Abs. 1 HGB besteht (vgl. Störk/Kliem/Meyer, Beck‘scher Bilanzkommentar, 13. Aufl. 22, § 272 HGB, Rz. 63). Auch eine etwa zugrunde gelegte Zwischenbilanz unterliegt nach § 57f Abs. 2 GmbHG der Prüfungspflicht.

Schließlich muss die Kapitalherabsetzung nach § 58 GmbHG von den Geschäftsführern in den Gesellschaftsblättern (= elektronischer Bundesanzeiger) bekannt gemacht werden. Zugleich müssen die Gläubiger der Gesellschaft aufgefordert werden, sich bei derselben zu melden. Die aus den Handelsbüchern der Gesellschaft ersichtlichen oder in anderer Weise bekannten Gläubiger sind durch besondere Mitteilung zur Anmeldung aufzufordern. Die Anmeldung des Herabsetzungsbeschlusses in das Handelsregister darf nicht vor Ablauf eines Jahres (Sperrjahr) seit dem Tage erfolgen, an dem die Aufforderung der Gläubiger in den Gesellschaftsblättern stattgefunden hat.

Die zu beachtenden gesellschaftsrechtlichen Anforderungen sind u. U. mit nicht unerheblichen Kosten verbunden (z. B. die Prüfung der Bilanz, wenn nicht ohnehin eine Abschlussprüfung stattfindet). Damit dürfte die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit anschließender Kapitalherabsetzung nur empfehlenswert sein, wenn die zu mobilisierenden Beträge im steuerlichen Einlagekonto eine gewisse Größenordnung erreichen. Kostengünstiger und weniger aufwendig sind dagegen die beiden anderen dargestellten Gestaltungsmaßnahmen.

Das „eingesperrte“ Einlagekonto kann durch unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten „entsperrt“ bzw. mobilisiert werden. Neben der Möglichkeit einer Vorabausschüttung oder einer inkongruenten Gewinnausschüttung kommt hierfür in bestimmten Fällen und unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Vorgaben auch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit anschließender Kapitalherabsetzung und Auskehrung an die Gesellschafter in Betracht

2. Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft im Ausland

Der BFH hat sich dahingehend geäußert, dass § 1 Abs. 1 AStG gegenüber anderen Einkünftekorrekturvorschriften (hier: § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) grundsätzlich zurücktritt und nur dann und insoweit zur Anwendung kommt, als die andere Norm in geringerem Umfang Einkünftekorrekturen anordnet (§ 1 Abs. 1 Satz 3 bzw. 4 AStG).

BFH vom 9.8.2023 - I R 54/19

I. Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten sich darüber, ob bei einer auf eine ausländische Schwestergesellschaft verlagerten Routinefunktion (hier: Lieferung von Material und Rückkauf des bearbeiteten Materials) dieser Vorgang für Zwecke des Fremdvergleichs nach § 1 AStG einzeln oder zusammengefasst zu betrachten ist und ob ein hypothetischer Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG durchzuführen ist.

Die Klägerin, eine GmbH, ist als Automobilzulieferer tätig und entwickelt, produziert und vertreibt Produkte auf dem Gebiet der Trenn- und Zerspantechnik. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin ist K. Im Jahr 2007 gründete K als Alleingesellschafter und Geschäftsführer in Bosnien und Herzegowina eine Kapitalgesellschaft (C). C ist ebenfalls auf dem Gebiet der Trenn- und Zerspantechnik tätig und übernimmt für die Klägerin die (Zwischen-)Bearbeitung von Produkten. Das Ausgangsmaterial wird C von der Klägerin zu deren Einkaufspreisen (also ohne Gewinnaufschlag) zur Verfügung gestellt. Die bearbeiteten Produkte verkauft C an die Klägerin zurück. Die verwendeten Verrechnungspreise basieren auf einer Deckungsbeitragsrechnung von C. Bis 2012 nahm die Klägerin alle von C hergestellten Produkte ab. Ab 2013 erzielte C zusätzlich Umsätze mit der fremden Gesellschaft P, einer früheren Kundin der Klägerin.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung lag in der Übertragung der (Zwischen-)Bearbeitung der Produkte keine Funktionsverlagerung vor, da es sich lediglich um eine Routinefunktion handele. Die verwendeten Verrechnungspreise würden jedoch eine vGA der Klägerin darstellen, da diese einerseits ohne Gewinnaufschlag das Ausgangsmaterial zur Verfügung gestellt und darüber hinaus die bearbeiteten Produkte zu teuer zurückgekauft habe.

Die Klage vor dem FG München gegen die vom FA für die Streitjahre erlassenen geänderten Bescheide war teilweise begründet, da das FG München im Rahmen des Fremdvergleichs zugunsten der Klägerin die Standortvorteile der C höher bewertete und somit zu einer geringeren vGA kam (FG München, Urteil vom 26.11.2019, 6 K 1918/16, EFG 2020, 764).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hat sich zum einen zum durchgeführten Fremdvergleich zur Ermittlung der Preise für den Erwerb der gefertigten Waren geäußert. An dieser Stelle bezieht der BFH zum Verhältnis der Korrekturnormen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA) und des § 1 Abs. 1 AStG Stellung. Zum anderen äußert sich der BFH zu der Frage, ob es sich bei der Verlagerung der Kundenbeziehung um eine Funktionsverlagerung handelt. Zuletzt nimmt der BFH zu den Materialverkäufen der deutschen GmbH Stellung, mit deren Hilfe die bosnische Schwestergesellschaft ihren neu gewonnenen Kunden beliefert.

Aufgrund von Rechtsfehlern in der vorgenommenen Fremdvergleichsprüfung hat der BFH die Entscheidung an das FG München zur erneuten Prüfung zurückverwiesen.

Der BFH entschied, dass sowohl die Revision der Klägerin als auch die des Finanzamtes begründet seien, da der vom FG München durchgeführte Fremdvergleich zur Ermittlung der Verrechnungspreise für den Erwerb bearbeiteter Produkte von C durch die Klägerin nicht frei von Rechtsfehlern sei.

Zunächst stellt der BFH fest, dass § 1 Abs. 1 AStG gegenüber anderen Einkünftekorrekturvorschriften, wie z.B. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, grundsätzlich zurücktrete, soweit er im Vergleich zu diesen Vorschriften keine weiterreichende Einkünftekorrektur auslöse.

Die Revisionen seien insoweit begründet, als die Ermittlung der Fremdvergleichspreise nach der Kostenaufschlagsmethode für den Erwerb der bearbeiteten Produkte durch die Klägerin den allgemeinen Maßgaben im Rahmen der vGA-Bemessung nicht gerecht werde. Insbesondere leide der vom FG München ohne ausreichende Begründung angewandte Gewinnaufschlagssatz an einem inhaltlichen Mangel. Der Gewinnaufschlagsatz sei zwar dem Grunde nach, nicht aber der Höhe nach, nachvollziehbar. Nach Ansicht des BFH sei zu begründen gewesen, woraus sich der für die Klägerin angesichts der von dieser übernommenen Funktionen und Risiken verwendete „Grundaufschlagsatz“ rechtfertige. Bei der Berücksichtigung von Standortvorteilen sei richtigerweise eine konkrete sachbezogene Aufteilung anhand der jeweiligen Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen vorzunehmen.

Die Kundenverlagerung auf C sei laut dem BFH zutreffend nicht als Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG einzustufen. § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerlV setze voraus, dass die Funktion ein organischer Teil eines Unternehmens ist, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen müsse. Dies setze wiederum voraus, dass die Produktion für einen Kunden als eigenständige Produktion im Unternehmen und damit als organischer Teil des Unternehmens angesehen werden kann. Im Streitfall sei daher keine Funktion gemäß § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG übertragen worden, da die Produktion für den Kunden nicht als eigenständige Produktion im Unternehmen der Klägerin und damit nicht als organischer Teil angesehen werden könne.

Allerdings habe das FG München zu prüfen, ob eine vGA aufgrund der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts anzusetzen sei: Wenn eine Gesellschaft ihrer Schwestergesellschaft eine bestehende Geschäftsbeziehung zu einem Kunden überlässt und damit auf zukünftige Gewinne aus dieser Geschäftsbeziehung verzichtet, könne darin eine vGA liegen.

3. Besteuerung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung

Nach der Entscheidung des FG´s, sind auch im Fall wechselseitiger Beteiligungen im Organkreis die Beteiligungsgrenzen im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG bzw. § 9 Nr. 2a GewStG anzuwenden und können eine Doppelbesteuerung auslösen. Auch für organschaftlich verbundene Unternehmen stellen diese Regelungen - als bewusste gesetzgeberische Entscheidung - daher eine Ausnahme von der Einmalbesteuerung dar.

FG Köln vom 15.6.2023, 10 K 1196/17

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine geschäftsleitende Holding, die über mehrere Tochtergesellschaften weltweit Dienstleistungen anbietet. Eine ihrer 100%igen Tochtergesellschaften ist die Z-GmbH (nachfolgend Organgesellschaft -- OG --). Zwischen den beiden Gesellschaften besteht ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag und eine ertragsteuerliche Organschaft.

Die OG erwarb in der Vergangenheit bei außerplanmäßigem Ausscheiden von Gesellschaftern der Klägerin (etwa bei Tod oder Kündigung eines Gesellschafters) die Gesellschaftsanteile der ausscheidenden Gesellschafter an der Klägerin, mit dem Ziel, die Geschäftsanteile später wieder an neu eintretende Gesellschafter der Klägerin zu veräußern. Das hierdurch begründete - wechselseitige - Beteiligungsverhältnis bestand auch im Zeitpunkt der jeweiligen Beschlüsse über die Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 2013 und 2014. Zu diesen Zeitpunkten war die OG zu 0,713% bzw. 3,5% an der Klägerin beteiligt.

In den Jahren 2014 und 2015 wurden auf der Grundlage dieser Beschlüsse Gewinnausschüttungen an die OG vorgenommen. Vom Finanzamt wurde der in den Streitjahren aufgrund des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinn der OG - inklusive der Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an der Klägerin - bei der Klägerin der Besteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterworfen.

Einsprüche gegen die entsprechenden Bescheide blieben ebenso wie ein Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO erfolglos.

Das Finanzamt vertrat insoweit die Auffassung, dass die Gewinnausschüttungen der Klägerin an die OG nach § 8b Abs. 4 KStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG steuerpflichtig seien, da die gesetzlichen Mindestbeteiligungsquoten von 10% (KStG) bzw. 15% (GewStG) nicht erreicht seien. Eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO komme nicht in Betracht, da kein Fall der sachlichen Unbilligkeit vorliege, weil die doppelte Steuerbelastung nicht auf einer Entscheidung des Gesetzgebers beruhe. Vielmehr habe der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Tatbestands des § 8b Abs. 4 KStG die Möglichkeit einer Mehrfachbesteuerung bewusst in Kauf genommen.

Hiergegen richtet sich die Klage beim FG Köln.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage hat keinen Erfolg.

Sind die verbundenen Unternehmen - wie hier - Teile einer körperschaftsteuerlichen Organschaft, gelten bei der Ermittlung des der Klägerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnenden Einkommens der OG nach § 15 KStG folgende Besonderheiten: Abweichend von den allgemeinen Vorschriften sind nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht anzuwenden.

Vielmehr ist der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG zu ermitteln und sodann dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnen (sog. Bruttozurechnung). Dieses dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft wird nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft einheitlich und gesondert festgestellt. Sodann ist der brutto zugerechnete Gewinn beim Organträger den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. Sind in dem dem Organträger nach § 14 KStG zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG enthalten, ist § 8b KStG nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG (in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.3.2013 (BGBl. I S. 561) werden Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG).

Die auf den Ausschüttungen der Klägerin an die OG beruhenden Beteiligungserträge sind unstreitig Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG. Diese Bezüge waren gemäß § 8b Abs. 4 KStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung auch bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin in voller Höhe zu berücksichtigen und der Klägerin nach §§ 14, 15 Satz 1 Nr. 2 KStG zuzurechnen, da die OG zu Beginn des jeweiligen Streitjahres zu weniger als 10 % an der Klägerin beteiligt war. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 8b Abs. 4 KStG bestehen nicht (vgl. BFH v. 18.12.2019, I R 29/17, BStBl. II 2020, 690). Entgegen der Auffassung der Klägerin gebietet der Grundsatz der Einmalbesteuerung im Organkreis keine einschränkende Auslegung des § 8 Abs. 4 i.V.m. § 14 KStG dahingehend, dass bei einer wechselseitigen Beteiligung der Organgesellschaften die betreffenden Beteiligungserträge freizustellen sind. § 8b Abs. 1 KStG ist Ausdruck der Grundentscheidung des Gesetzgebers, im System des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens erwirtschaftete Gewinne nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer und erst bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner mit Einkommensteuer zu besteuern und deswegen zur Vermeidung von Kumulations- oder Kaskadeneffekten in Beteiligungsketten Bezüge innerhalb gesellschaftlicher Beteiligungsstrukturen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen (BFH v. 18.12.2019, I R 29/17, BStBl II 2020, 690). Diese durch die ausdrückliche Inbezugnahme in § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG auch für Organschaften geltende gesetzgeberische Grundentscheidung wird durch den hier streitigen § 8b Abs. 4 KStG ganz bewusst zur Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage durchbrochen. Dabei ist diese Vorschrift - ebenso wie die Grundentscheidung des § 8b Abs. 1 KStG - in verfassungsrechtlich zulässiger Weise typisierend angelegt (BFH-Urteil v. 18.12.2019, I R 29/17, BStBl II 2020, 690) und nach ihrem Wortlaut unterschiedslos auf alle Streubesitzverhältnisse anzuwenden. Auch für organschaftlich verbundene Unternehmen stellt § 8b Abs. 4 KStG daher eine Ausnahme von der Einmalbesteuerung dar. Weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesmaterialien lassen erkennen, dass der Gesetzgeber hiervon für den Fall der wechselseitigen Organschaft eine Ausnahme hätte machen wollen. Vielmehr war sich der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien

(vgl. BT-Drucks. 17/11717) möglicher unerwünschter Auswirkungen durchaus bewusst, die er aber in Kauf genommen hat, um eine EU-Rechts konforme Gesetzeslage herzustellen.

Gleiches gilt für die Gewerbesteuer. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine Freistellung des ihr insoweit zuzurechnenden Betrages von den streitigen Beteiligungserträgen nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG nicht geboten. Zwar ist nach der Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteil v. 27.9.2006, IV R 50/98, BFH/NV 2007, 239; v. 17.12.2014, I R 39/14, BStBl II 2015, 1052; v. 7.9.2016, I R 9/15, BFH/NV 2017, 485, jeweils m.w.N) § 2 Abs. 2 Satz 2GewStG stets eine geeignete Grundlage unberechtigte doppelte steuerliche Be- oder Entlastungen im gewerbesteuerrechtlichen Organkreis zu korrigieren. Erfasst werden nach der Zielrichtung der Vorschrift ungerechtfertigte Doppelerfassungen oder ungerechtfertigten Nichterfassungen, die gerade wegen der getrennten Ermittlung und der anschließenden Zusammenrechnung zu einer Doppel- oder Nichterfassung führen. Dies ist hier jedoch nicht der Fall. Vielmehr sind die Vorschriften in § 15 Satz 1 Nr. 2 und § 8b Absätze 1 und 4 KStG ebenso wie § 7 und § 9 Nr. 2a GewStG hinsichtlich der hier streitigen Beteiligungserträge lückenlos aufeinander abgestimmt. Insbesondere liegt auch gerade der Zweck des § 9 Nr. 2a GewStG - soweit die Beteiligung mindestens 15% beträgt - in der Vermeidung der gewerbesteuerlichen Doppelbelastung (BFH v. 24.1.2012, I B 34/11, BFH/NV 2012, 700), wobei die Kürzung ganz bewusst für alle unter 15% liegenden Beteiligungen ausgeschlossen worden ist, unabhängig von deren Unternehmensstruktur.

Auch die Anträge der Klägerin hilfsweise in den Streitjahren nach § 163 AO die Körperschaftsteuern und die Gewerbesteuern unter Außerachtlassung der Beteiligungserträge niedriger festzusetzen bzw. die Körperschaftsteuer betreffend bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG die streitigen Beteiligungserträge unberücksichtigt zu lassen, konnten keinen Erfolg haben.

III. Hinweise für die Praxis:

Der erkennende 10. Senat des FG Köln ließ die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Klärung der Anwendbarkeit von § 8b Abs. 4 KStG auf wechselseitig verbundene Organkreise zu. Allerdings erfolgte keine Revisionseinlegung durch die Klägerin, so dass die Entscheidung rechtskräftig ist.

4. Sogenannter Blockerwerb kann § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfallen

Die in § 8b Abs. 4 Satz 6 des Körperschaftsteuergesetzes angeführte Beteiligungsschwelle (10 % des Grund- oder Stammkapitals) kann durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht werden, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

BFH v. 6.9.2023 - I R 16/21

I. Rechtsfrage:
Streitig war die Frage, ob § 8b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 bis 7 KStG in der im Jahr 2014 (Streitjahr) geltenden Fassung auf Ebene einer Mitunternehmerschaft anwendbar ist, wenn die beteiligungsvermittelnde Mitunternehmerstellung unterjährig in drei zeitgleichen Rechtsgeschäften von drei unterschiedlichen Veräußerern erworben worden ist. Der BFH hat dies bejaht.

Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmen sich die für eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin auf der Ebene einer Mitunternehmerschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO feststellungspflichtigen Besteuerungsgrundlagen nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung der hiervon teilweise abweichenden (Sonder-)Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. Zu Letzteren gehört auch § 8b Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG, wonach grundsätzlich steuerpflichtige Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG, die in den auf die Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin entfallenden mitunternehmerischen Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten sind, bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft außer Ansatz bleiben, sofern diese Bezüge das Einkommen der ausschüttenden Beteiligungsgesellschaft als offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen nicht gemindert haben. Von den nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreiten Bezügen gelten in diesem Fall nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

Abweichend von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG sind die betroffenen Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG dennoch zu berücksichtigen, wenn die ausschüttungsvermittelnde Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals der ausschüttenden Körperschaft betragen hat.

Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft sind dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen (§ 8b Abs. 4 Satz 4 KStG), wobei eine dem Mitunternehmer insoweit zugerechnete Beteiligung im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG als unmittelbare Beteiligung gilt (§ 8b Abs. 4 Satz 5 KStG). Im Übrigen gilt für Zwecke des gesamten § 8b Abs. 4 KStG der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG).

II. Die Entscheidung des Gerichs:
Im Streitfall hatte das FG zutreffend darauf hingewiesen, dass zur Auslegung des in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG verwendeten Tatbestandsmerkmals des unterjährigen "Erwerb(s) einer Beteiligung von mindestens 10 %" bislang höchstrichterlich nicht geklärt ist, ob beziehungsweise unter welchen Voraussetzungen ein Erwerb von jeweils unterhalb der genannten Beteiligungsschwelle liegenden Anteilspaketen von mehreren Verkäufern, wenn aber in der Summe

der Erwerbe die genannte Beteiligungsschwelle überschritten wird, von der (begünstigenden) Norm erfasst ist.

Der Senat konnte im Streitfall die Auslegungsfrage zur generellen Anwendbarkeit des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehreren (Teil-)Erwerben mit Blick auf die Besonderheiten des Streitfalls offen lassen, denn die in der Regelung angeführte Beteiligungsschwelle wird durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang auch dann erreicht, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

Der Wortlaut der Regelung, dass der "Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %" als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt gilt, kann angesichts des doppelt verwendeten Singulars ("der" Erwerb "einer" Beteiligung) dahin gedeutet werden, dass in einem einzelnen einheitlichen (Erwerbs-)Vorgang 10 % der Anteile erworben werden müssen und für den Fall des unterjährigen Erwerbs "einer Beteiligung" auf den Erwerb eines "Anteilspakets" abzustellen ist. Allerdings wird im Tatbestand des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG (ebenfalls) von "der Beteiligung" gesprochen und dort nicht danach unterschieden, wann und von wem die entsprechenden Anteile erworben worden sind; damit lässt es der Wortlaut des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ohne Weiteres zu, die Frage nach dem "Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %" aus Sicht des Erwerbers zu beurteilen und darauf abzustellen, ob ein wirtschaftlich einheitlicher Erwerbsvorgang vorliegt oder nicht.

Dafür, dass jedenfalls der wirtschaftlich einheitliche Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % zur Tatbestandserfüllung der Ausnahmeregelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ausreichen muss, sprechen nach Auffassung des BFH sowohl die Entstehungsgeschichte als auch der Normzweck.

Das FG hatte im Streitfall ausdrücklich festgestellt, die maßgebliche (mittelbare) Beteiligung sei von der Steuerpflichtigen von mehreren Veräußerern "aufgrund eines einheitlichen Entschlusses ... durch ein einheitliches schuldrechtliches Rechtsgeschäft" erworben worden. Denn der Erwerb (in einer einheitlichen notariellen Urkunde) beruhe auf einem einheitlichen Erwerbsentschluss und sei auf einen einheitlichen Erwerbszeitpunkt erfolgt. Es war deshalb in der Sache davon auszugehen, dass im Streitfall ein aus der Sicht der Erwerberin wirtschaftlich einheitlicher Erwerbsvorgang vorlag, der der Regelung des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG unterfällt.

5. "Finanzielle Eingliederung" bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen

Sieht die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine qualifizierte Mehrheit vor, muss der Organträger über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu erfüllen.

BFH v. 9.8.2023, I R 50/20

I. Rechtsfrage:
Streitig war, ob in den Jahren 2014 bis 2016 (Streitjahre) zwischen den Klägerinnen (zwei GmbH`s) eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft bestand.

II. Die Entscheidung des Gerichsts:
Der BFH hat dies verneint. Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Unter anderem muss der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG).

Sofern sich - wie im Streitfall - eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (und damit auch eine inländische GmbH wie die Klägerin zu 2.) wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen, so gelten nach § 17 (Abs. 1) Satz 1 KStG die §§ 14 bis 16 KStG entsprechend. Darüber hinaus sind die zusätzlichen Voraussetzungen des § 17 (Abs. 1) Satz 2 (und Abs. 2) KStG zu berücksichtigen.

Im Streitfall hatte das FG zu Recht entschieden, dass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 17 (Abs. 1) Satz 1 KStG nicht erfüllt war. Denn für die finanzielle Eingliederung ist auf die "Mehrheit der Stimmrechte" abzustellen. Da es insofern auf die gesellschaftsrechtlichen Regelungen ankommt, reicht grundsätzlich die einfache Mehrheit der Stimmrechte aus (§ 133 Abs. 1 AktG, § 47 Abs. 1 GmbHG).

Sofern dies nicht mit einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums verbunden ist, wird die erforderliche Stimmenmehrheit grundsätzlich auch nicht durch schuldrechtliche Vereinbarungen über die Stimmrechte wie Stimmbindungsverträge und Stimmrechtsvollmachten beeinflusst. Dies folgt insbesondere daraus, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes allein die Stimmrechte "aus den Anteilen" maßgebend sind.

Sieht die Satzung der Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung eine

(höhere) qualifizierte Mehrheit vor, muss der Organträger aber zumindest in denjenigen Fällen, in denen die qualifizierte Mehrheit generell erforderlich ist, nicht nur über eine einfache Mehrheit, sondern über eine entsprechend qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.

Vor diesem Hintergrund hatte das FG zutreffend die Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft herangezogen. Dort setzt die finanzielle Eingliederung grundsätzlich voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein muss, dass er seinen Willen in der Gesellschafterversammlung durch Mehrheitsbeschluss durchsetzen kann. Für die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft ist darauf abzustellen, ob der Organträger durch die Stimmrechte seinen auf die Organgesellschaft bezogenen Geschäftsleitungswillen durchsetzen kann. Demnach sind auch von den Mehrheitserfordernissen des § 133 Abs. 1 AktG und des § 47 Abs. 1 GmbHG abweichende Satzungsbestimmungen zu berücksichtigen.

Die neuere Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, wonach eine Willensdurchsetzung auch bei nur 50 % der Stimmrechte möglich sei, beruht dagegen auf einer Gesamtbetrachtung von finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Eingliederung, die nicht auf die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft übertragbar ist.

Im Streitfall fehlte der Klägerin zu 1. die für eine finanzielle Eingliederung erforderliche qualifizierte Stimmenmehrheit. Denn nach § 8 des Gesellschaftsvertrags war für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen erforderlich. Über diese qualifizierte Mehrheit verfügte sie jedoch nicht.

6. Sanierungsbedingte vorzeitige Ablösung einer rückgedeckten Pensionszusage

Eine Kapitalabfindung einer gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bestehenden Pensionszusage stellt bei betrieblicher Veranlassung keine vGA dar, wenn eine im Voraus getroffene klare und zivilrechtlich wirksame Vereinbarung vorliegt. Eine betriebliche Veranlassung hat das FG Münster bei einer Kapitalabfindung gegen Wegfall des Pensionsanspruchs mit dem Ziel der Sanierung angenommen.

FG Münster, Urteil v. 26.5.2023, 4 K 3618/18 E - Revision

I. Sachverhalt:

Im Streitfall waren die verheirateten Kläger gemeinsam Gesellschafter (Kläger 90 % und Klägerin 10 %) einer GmbH. Der Kläger war zudem seit Juni 2001 als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH bestellt.

Im Jahr 2002 sagte die Gesellschaft dem Kläger eine Pension zu. Diese sollte dem Kläger bei Vollendung des 65. Lebensjahrs und Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis zustehen. Gleichzeitig wurde eine Berufsunfähigkeitsrente sowie für das Ableben des Klägers zugunsten der Klägerin eine Witwenrente zugesagt. Eine vorzeitige Inanspruchnahme der Pension war nur für den Fall vereinbart, dass der Kläger das 60. Lebensjahr vollendet hat und die Zusage im Zeitpunkt der Inanspruchnahme mindestens 10 Jahre bestanden hat.

Die GmbH behielt sich vor, die Zusage zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung nicht mehr zugemutet werden kann.

Die GmbH hatte im Hinblick auf die Zusage eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen. Ab dem Jahr 2009 gingen die Umsätze der Gesellschaft auch aufgrund einer ernsthaften Erkrankung des Klägers erheblich zurück. Ab 2011 wurde dem Kläger das Geschäftsführergehalt gekürzt. Gleichzeitig entfiel ab 2011 das Weihnachtsgeld. In den Jahren 2011 und 2012 erzielte die GmbH Verluste. Im Übrigen war die eingeräumten Kreditlinie auf dem betrieblichen Bankkonto im Jahr 2012 erheblich überschritten.

Bei der Gesellschafterversammlung im Jahre 2012 wurde beschlossen, dass die Pensionszusage zugunsten des Klägers zum 1.12.2012 aufgehoben und mit dem Kläger eine Abfindungsvereinbarung getroffen werden sollte. Gleichzeitig wurde die bestehende Rückdeckungsversicherung aufgehoben.

Vereinbarung einer Abfindung

Danach leistete die GmbH im Dezember 2012 im Hinblick auf die Auflösung der Pensionsvereinbarung eine Zahlung von 66.000 EUR (der erdiente Teil der Anwartschaft belief sich auf 77.000 EUR). Der Kläger gewährte der GmbH im Gegenzug ein Darlehen von 13.000 EUR. In der Lohnabrechnung für Dezember 2012 wurde hinsichtlich der Abfindung ein Arbeitslohn von 77.000 EUR erfasst.

In ihrer Gewinnermittlung buchte die GmbH die bis dahin bilanzierte Pensionsrückstellung sowie die Forderung aus der Rückdeckungsversicherung erfolgswirksam aus und berücksichtigte körperschaftsteuerrechtlich eine verdeckte Einlage von 11.000 EUR. Eine Lohnsteuer-Außenprüfung des Finanzamts führte zu diesem Themenkreis zu keinen Feststellungen.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Klägers wurde der Arbeitslohn aus der Abfindung erklärungsgemäß in Höhe von 77.000 EUR erfasst. Ab April 2013 wurde das Geschäftsführer-Gehalt des Klägers von bisher 3.900 EUR auf 2.600 EUR reduziert. Im Jahr 2013 erhöhte sich der Umsatz der GmbH und verringerte sich in den folgenden Jahren nur geringfügig.

Im Jahre 2017 führte das Finanzamt bei der GmbH eine Betriebsprüfung durch, in welcher auch die Abfindung der Pensionsanwartschaft Gegenstand der Prüfung war. Im Rahmen der Prüfung wurden zur wirtschaftlichen Situation der GmbH noch folgende Erkenntnisse vorgetragen: Die Umsatzrückgänge in den Jahren 2010 und 2011 hätten zu hohen Verlusten und zur Insolvenz der GmbH geführt, wenn der Kläger keine unternehmerischen Entscheidungen getroffen hätte. Zum einen wäre die GmbH zahlungsunfähig gewesen. Jedenfalls habe Zahlungsunfähigkeit gedroht.

Das Konto der GmbH habe einen Betrag ausgewiesen, der unterhalb der vereinbarten Kreditlinie gewesen sei. Die Zahlung der Beiträge zur Rückdeckungsversicherung wäre nicht mehr möglich gewesen. Zum anderen hätte aufgrund der hohen Inanspruchnahme des Bankkontos, fehlender stiller Reserven und der Pensionsrückstellung (handelsbilanzieller Wert: 112.000 EUR) eine Überschuldung zum 30.11./30.12.2012 vorgelegen. Somit habe der Kläger im Dezember 2012 handeln müssen, um die drohende Insolvenz zu verhindern.

Es seien diverse - rückblickend betrachtet - richtige, unternehmerische Entscheidungen zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung getroffen worden. Die GmbH sei saniert worden. Ihr betriebliches Konto habe ein Guthaben ausgewiesen und das Gesellschafterdarlehen sei zurückgezahlt worden. Die vor den Maßnahmen drohenden Insolvenztatbestände hätten nicht mehr vorgelegen. Ein durch die Insolvenz bedrohter Handelsvertreterausgleichsanspruch sei gerettet worden.

Die Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die ursprüngliche Pensionszusage keine Abfindungsregelung vorsieht. Der Abfindungsplan sehe lediglich eine Zahlung in Höhe von 66.000 EUR vor, enthalte aber keine weiteren Berechnungsanweisungen und widerspreche mithin dem BMF-Schreiben v. 6.4.2005, IV B 2, S 2176-10/05. Der steuerlichen Behandlung werde seitens der GmbH der Teilwert nach § 6a EStG (Steuerbilanzansatz) zugrunde gelegt. Dies widerspreche dem BMF-Schreiben v. 14.8.2012, IV C 2 – S 2743/10/10001:001. Unter Fremdvergleichsgesichtspunkten sei vom Barwert auszugehen. Vor diesem Hintergrund sei von einer gesellschaftlichen Veranlassung der Abfindung auszugehen.

Als Übertragungswert seien 90.000 EUR anzusetzen. Hiervon sei allerdings nur der werthaltige Teil - 77.000 EUR - der Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Betrag sei wiederum in die Auszahlung (66.000 EUR) und die verdeckte Einlage (11.000 EUR) aufzuteilen.

Im Ergebnis seien auf Ebene des Klägers eine vGA von 66.000 EUR und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 77.000 EUR in Höhe des fiktiven Zuflusses des werthaltigen Teils der Anwartschaft zu berücksichtigen.

In der Folge der Betriebsprüfung erteilte das Betriebsstättenfinanzamt einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2012. Überdies erteilte das Wohnsitzfinanzamt des Klägers gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2012 gegenüber den Klägern. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigte das

Finanzamt weiterhin bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn von 66.000 EUR und zusätzlich Kapitalerträge von 66.500 EUR, die die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellte vGA in Höhe von 66.000 EUR enthielten.

Den dagegen erhobenen Einspruch der Kläger wies das Wohnsitzfinanzamt als unbegründet zurück. Hiergegen haben die Kläger Klage erhoben.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht kam zum Ergebnis, dass die an den Kläger erfolgte Abfindungszahlung keine vGA darstellt, da sie betrieblich veranlasst war. Zunächst führt das FG aus, dass im Streitfall eine klare im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung vorliegt.

Ein in der Rechtsprechung des BFH, Urteil v. 11.9.2013, I R 28/13, entschiedener Fall einer "ad hoc"-Vereinbarung zur Kapitalabfindung der Pensionszusage kurz vor der beabsichtigten Abfindung der Pensionszusage aufgrund eines Nachtrags, liegt nach der Überzeugung des Gerichts im Streitfall nicht vor. Vorliegend war nämlich die Aufhebung der Pensionszusage zunächst Gegenstand einer Gesellschafterversammlung der GmbH. Nachfolgend und auf dieser Grundlage vereinbarten der Kläger und die GmbH einen Plan zur Abfindung der Pensionszusage.

Klare Vereinbarung wurde umgesetzt

Diese hinsichtlich der jeweiligen Hauptleistungen klare Vereinbarung wurde dann umgesetzt: Die GmbH löste die Rückdeckungsversicherungen auf und leitete die aufgrund dessen von der Versicherung geleistete Zahlung als Abfindung an den Kläger weiter. Im Übrigen erfolgt die Abfindungsleistung nicht ohne Gegenleistung. Der Kläger erhielt diese Zahlung im Gegenzug für den Wegfall seines Pensionsanspruchs.

Im Ergebnis handelt es sich also um ein entgeltliches Austauschgeschäft. Aufgrund dessen erhielt der Kläger für den Wegfall der zu seinen Gunsten bestehenden Pensionszusage lediglich den Betrag, den die GmbH zuvor aufgrund der aufgelösten Rückdeckungsversicherungen erhalten hatte. Dieser Betrag von 66.000 EUR lag unter dem zum 31.12.2012 ermittelten, erdienten Anteil der Pensionsanwartschaft in Höhe von 77.000 EUR.

Die Vereinbarung zur Kapitalabfindung hält nach Überzeugung des Gerichts auch dem sog. doppelten Fremdvergleich stand. Die "Entsorgung" der Pensionszusage diente dazu, die drohende Insolvenzreife und wirtschaftliche Krise der GmbH zu beseitigen.

Andererseits hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer dem Abfindungsplan auch zu diesem Zeitpunkt zugestimmt. Angesichts der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit der GmbH und der bereits bestehenden ernsthaften wirtschaftlichen Krise hätte kein fremder Dritter als ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer der GmbH den weiteren wirtschaftlichen Verlauf und ggf. das rechtssichere Eintreten einer insolvenzrechtlichen Überschuldung abgewartet.

Auch aus Sicht des Klägers hätte ein fremder Dritter dem Abfindungsanspruch zugestimmt. Unabhängig von der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft hätten nach der Überzeugung des Gerichts auch ein nicht an einer Gesellschaft beteiligter, ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer ein Interesse daran, sich Ansprüche auf Altersversorgung frühzeitig auszahlen zu lassen. Eine solche Abfindung dient im Übrigen auch der Verhinderung des Verlusts des Arbeitsplatzes.

Revision beim BFH

Die Revision ist mittlerweile anhängig, Az beim BFH VIII R 17/23. Im Rahmen der Revision wird der BFH Gelegenheit haben, seine bisherige Rechtsprechung zu diesem Bereich (BFH, Urteil v. 11.9.2013, I R 28/13 und BFH, Urteil v. 23.10.2013, I R 60/12) weiter zu präzisieren.

IV. Umsatzsteuer

1. BFH zur Vorsteuerkorrektur bei einem kraft Gesetzes erfolgenden Wechsel der Besteuerungsform

Der BFH hat entschieden, dass für eine GbR, deren landwirtschaftliche Tätigkeit bei Leistungsbezug der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegt und die für diese landwirtschaftliche Tätigkeit eine Eingangsleistung bezieht, der Vorsteuerabzug auch dann ausgeschlossen ist, wenn die Eingangsleistung für Umsätze im Folgejahr verwendet wird, in dem diese Tätigkeit kraft Gesetzes der Regelbesteuerung unterliegt. Wechselt der Steuerpflichtige zwischen Leistungsbezug und Verwendungsumsatz von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen.

BFH vom 12.7.2023 - XI R 14/22

I. Sachverhalt:

Die Klägerin (GbR), ein landwirtschaftliches Unternehmen, unterlag der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 UStG.

In 2021 gab die Klägerin eine Umsatzsteuererklärung ab, in der sie abzugsfähige und keine zu besteuernden Umsätze anmeldete. In einem Begleitschreiben führte sie aus, es handele hierbei nicht um einen Antrag im Sinne des § 24 Abs. 4 UStG, § 24 Abs. 1 UStG solle für 2021 weiterhin Anwendung finden. Ab 2022 unterliege die Klägerin jedoch auf Grund einer Rechtsänderung der Regelbesteuerung. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge stünden allerdings mit Umsätzen im Zusammenhang, die erst im Jahr 2022 erzielt würden, da es sich um die anteiligen Kosten für die Aufzucht von Tieren handele, die erst im Jahr 2022 abkalben und daher erst ab diesem Zeitpunkt Milch erzeugen. Daher sei ihr entgegen Abschn. 15.1 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStAE der Vorsteuerabzug zu gewähren. Die Klage hat Erfolg, sodass das FA nunmehr Revision einlegt.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der BFH hält die Revision für begründet. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass die geltend gemachte Vorsteuer im Streitjahr abgezogen werden könne.

Der Vorsteuerabzug auf Grund tatsächlicher Leistungsbezüge für den landwirtschaftlichen Betrieb war bei Leistungsbezug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Komme es zwischen Leistungsbezug und Verwendungsumsatz zu einem Übergang von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung, gelange mit § 15a Abs. 7 Halbsatz 2 UStG eine gesetzliche Vorschrift zur Anwendung, die eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ermögliche und damit Inkongruenzen ausgleiche. Auch Gesetzesänderungen können zu Vorsteuerberichtigungen führen. Die Grundsätze gelten im Übrigen auch im umgekehrten Fall: Wechsele der Steuerpflichtige von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung, verbleibe es beim Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug gemäß § 15 UStG; es erfolge auch dann nur eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 7 UStG.

III. Hinweise für die Praxis:

Zugegebenermaßen ist das vorliegende Urteil vom zugrundeliegenden Sachverhalt eher ein Exot. Allerdings lassen sich mit dem Urteil grundsätzliche Erwägungen zu § 15 UStG und § 15a UStG aufzeigen, insbesondere bei einer Änderung der Verhältnisse durch gesetzliche Neuregelungen. Insbesondere für diejenigen, die sich in der Praxis mit den sehr herausfordernden Vorsteuerberichtigungen nach dem sehr schwer lesbaren § 15a UStG beschäftigen, können aus diesem Urteil weitere Anhaltspunkte für die Anwendung in der Praxis erhalten.

Insofern gilt für die Praxis:

•Auch Rechtsänderungen können zu einer Änderung der Verhältnisse und damit zu einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG führen.

•Auch bei einem Wechsel der Besteuerungsform im Umsatzsteuerrecht sind die Regelungen des § 15a UStG zu berücksichtigen (vgl. § 15a Abs. 7 UStG).

2. Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern und Beiräten

Die richtige umsatzsteuerliche Abrechnung von Aufsichts- und Beiratsvergütungen ist seit langem Gegenstand von Diskussionen. Der EuGH urteilte nun erneut zu den Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft an Mitglieder von Aufsichtsräten, Beiräten u.Ä. Die Entscheidung kann auf das deutsche Recht übertragen werden und stellt die bisherigen Abgrenzungskriterien der Finanzverwaltung im Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) erneut in Frage.

EuGH v. 21.12.2023 – C-288/22

I. Hintergrund:

Nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH ist die Tätigkeit als Aufsichtsrat umsatzsteuerlich nicht generell als unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen. Die Finanzverwaltung differenziert bisher folgendermaßen:

Bei ausschließlich nicht-variablen Festvergütungen verneinte sie ein Vergütungsrisiko und damit auch die umsatzsteuerliche Selbständigkeit und Unternehmereigenschaft (Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 1 UStAE). Die Vergütungen unterliegen dann nicht der Umsatzsteuer; unzu-
CMR 2024, 3treffend ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt den Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug.

Sind ausschließlich oder mindestens 10 % der gesamten Vergütung variable Vergütungen (z.B. Sitzungsgelder) soll insgesamt eine umsatzsteuerlich unternehmerische Tätigkeit vorliegen. Die Vergütungen unterliegen – unter den übrigen Voraussetzungen (kein Kleinunternehmer etc.) – der Umsatzsteuer; der Empfänger ist grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt – sofern keine Beschränkungen aus anderen Gründen bestehen (Erbringung umsatzsteuerfreier Leistungen etc.) beschränkt ist.

II. Sachverhalt:

Streitig war die umsatzsteuerliche Selbstständigkeit eines Mitglieds des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft nach luxemburgischem Recht. Es lag kein Arbeitsvertrag vor. Die Tätigkeit wurde durch Tantiemen aus dem von den Gesellschaften erzielten Gewinn vergütet, welche die Aktionäre der Hauptversammlungen der Gesellschaften beschlossen.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Der EuGH beurteilt die Tätigkeit als „nicht unternehmerisch“, da das Mitglied weder für eigene Rechnung noch in eigener Verantwortung handelt und kein mit seiner Tätigkeit einhergehendes wirtschaftliches Risiko trägt. Dieses Risiko liege vielmehr bei der Gesellschaft, die sich „... den negativen Folgen der Entscheidungen des Verwaltungsrats stellen muss und somit das mit der Tätigkeit der Verwaltungsratsmitglieder einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt ...“ (Rz. 58 ff.). Auch eine vom Gewinn der Gesellschaft abhängige Vergütung führt insofern nicht zu einem wirtschaftlichen Risiko, da das Mitglied des Verwaltungsrats lediglich am Gewinn der Gesellschaft teilnimmt, ohne einem eigenen Verlustrisiko ausgesetzt zu sein.

Bedeutung für das deutsche Recht: Die aktuelle EuGH-Entscheidung kann auch auf deutsche Kontrollgremien und Vergütungen an deren Mitglieder übertragen werden; dies betrifft neben Mitgliedern des „Pflicht“-Aufsichtsrats (§§ 95 ff. AktG, §§ 4 ff. DrittelbetG bzw. nach § 1 MitbestG) auch Mitglieder anderer (freiwilliger) Gremien zur Kontrolle der Geschäftsführung einer juristischen Person oder Personenvereinigung (Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 18 UStAE). Fälle, in denen bisher Selbständigkeit und Unternehmereigenschaft aufgrund variabler Vergütungsbestandteile bejaht wurden, könnten den EuGH-Anforderungen nun nicht mehr genügen. Der EuGH thematisiert eine Vergütung durch Sitzungsgelder nicht explizit. Ob solche Entgelte zu einer umsatzsteuerlichen Tätigkeit führen, ist nach der EuGH-Entscheidung aber durchaus fraglich.

Es sollte daher überprüft werden, ob die Entscheidung im Einzelfall für Steuerpflichtige vorteilhaft ist und geltend gemacht werden kann. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn variable Vergütungsbestandteile bisher zur Annahme einer Steuerpflicht führen, der Leistungsempfänger aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Einkommensteuerliche Beurteilung: Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Selbständigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern ist unabhängig von einer einkommensteuerlichen Beurteilung als selbständige Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Abschn. 2.2. Abs. 2 Satz 2 UStAE).

V. Internationales Steuerrecht

1. Nichtberücksichtigung einer nach dem Wegzug eingetretenen Wertminderung der Anteile im Zuzugsstaat

Der BFH hat sich in seinem Urteil dahingehend geäußert, dass eine Korrektur der Veranlagung des Wegzugsjahres (unter Neuberechnung des fiktiven Veräußerungsgewinns im Wegzugszeitpunkt), weil die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung der Anteile „bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt" wurde, nicht voraussetzt, dass der dort nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtete Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat erfolglos beantragt hat. Der Steuerpflichtige trägt nicht die Feststellungslast für die Nichtberücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat.

BFH vom 26.7.2023 - R 39/20

I. Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten über die Ablehnung der Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2012 (Streitjahr). In der Sache geht es um die Höhe der Festsetzung eines fiktiven Veräußerungsgewinns nach § 6 AStG.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Erbin ihres am 18.4.2021 verstorbenen Ehemannes M. Im Streitjahr wurde sie mit M zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. M hielt 50% der Gesellschaftsanteile an einer GmbH (Anschaffungskosten seines Anteils: 24.415,27 €). Im Streitjahr zogen die Klägerin und M von der Bundesrepublik Deutschland in die Republik Österreich um. Der gemeine Wert des Anteils betrug im Zeitpunkt des Wegzugs 697.377 €.

Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr setzte das Finanzamt einen fiktiven Veräußerungsgewinn in Höhe von 672.961,73 € fest, wovon 40% nach dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG als steuerfrei behandelt wurden. Das Finanzamt stundete die auf dieser Grundlage festgesetzten Abgaben (Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) nach § 6 Abs. 5 AStG zinslos und ohne Sicherheitsleistung.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 18.7.2016 veräußerte M den Anteil für 185.000 € an einen Dritten. Der Kaufpreis war dabei in 121 Raten, beginnend am 1.1.2017, zu zahlen. Die nach dem Umzug eingetretene Wertminderung der Anteile war betrieblich bedingt.

Mit Bescheid vom 1.2.2017 widerrief das Finanzamt gem. § 6 Abs. 5 Nr. 1 AStG die Stundung im Hinblick auf die Wegzugsteuer. Mit Schreiben vom 17.2.2017 beantragten die Klägerin und M die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG und beantragten zugleich die Zuflussbesteuerung im Hinblick auf die Kaufpreisraten für die Anteile. Das Finanzamt lehnte den Änderungsantrag ab. Hiergegen legten die Klägerin und M am 21.3.2017 Einspruch mit der Begründung ein, dass nach § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG der ursprüngliche Steuerbescheid 2012 zu ändern sei, weil der dort erfasste Vermögenszuwachs nicht habe erzielt werden können. Am 19.5.2017 beantragten die Klägerin und M ei-

nen Teilerlass der „Wegzugsabgaben“ nach §§ 163, 227 AO. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab. Auch hiergegen legten die Klägerin und M Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 2.10.2017 wies das Finanzamt beide Einsprüche als unbegründet zurück.

Die dagegen gerichtete Klage blieb insgesamt erfolglos (FG Münster, Urteil vom 17.9.2020, 5 K 3356/17 E, EFG 2020, 1645).

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Revision ist gemäß des BFH begründet und das Urteil der Vorinstanz ist insoweit aufzuheben; der Klage ist stattzugeben.

Durch den Wegzug des M nach Österreich wurde zunächst gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG Einkommensteuer auf einen fiktiven Veräußerungsgewinn in Höhe von 672.961,73 € ausgelöst, die gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG zinslos zu stunden war. Durch die Veräußerung der Beteiligung im Jahr 2016 war die Stundung gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG zu widerrufen. Da dies zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, sieht der Senat von näheren Darlegungen hierzu ab.

Ist bei einer Veräußerung der Beteiligung der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger als der Vermögenszuwachs nach § 6 Abs. 1 AStG und wird die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt, ist der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 AO gilt entsprechend (§ 6 Abs. 6 Satz 1 AStG). Auch insoweit besteht zwischen den Beteiligten kein Dissens darüber, dass das Eingreifen dieser Änderungsnorm im Streitfall allein davon abhängt, ob die unstreitig eingetretene Wertminderung als Differenz zwischen dem Vermögenszuwachs im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG und dem tatsächlich realisierten Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG „bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt“ wurde.

Diese tatbestandliche Anforderung ist dahin zu verstehen, dass es auf die konkrete Berücksichtigung der Wertminderung im Rahmen des durch eine Finanzbehörde des Zuzugsstaats durchgeführten Besteuerungsverfahrens ankommt, z.B. in einem Einkommensteuerbescheid, einem dem § 10d Abs. 4 EStG vergleichbaren Verlustfeststellungsbescheid oder sonst im Rahmen einer Steuerveranlagung. Ist es zu einer solchen Berücksichtigung nicht gekommen, insbesondere weil der Zuzugsstaat den Veräußerungsvorgang generell oder im Einzelfall nicht besteuert oder bei der Besteuerung auf die historischen Anschaffungskosten und nicht auf den Wert zurückgreift, den der Wegzugsstaat im Rahmen der Wegzugsbesteuerung angesetzt hat.

Dem Wortlaut des § 6 Abs. 6 Satz 1 AStG ist nicht zu entnehmen, dass die Anwendung der Korrekturnorm von der Abgabe einer Steuererklärung im Ausland abhängt; der Steuerpflichtige muss auch nicht in anderer Weise darauf hinwirken, dass die Behörden des Zuzugsstaats über die Berücksichtigung der Wertminderung eine (positive oder negative) Entscheidung treffen. Vielmehr verhält sich das Gesetz zu den Gründen für die Nichtberücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat grundsätzlich neutral.

III. Hinweise für die Praxis:

Zwar ist der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG insoweit nicht eindeutig und es könnten bestimmte Formulierungen in der Begründung des Gesetzentwurfs (z.B. „nach den gesetzlichen

Vorschriften des Zuzugsstaats“, vgl. BT-Drucks. 16/2710, 54) auch für ein abstraktes Berücksichtigungserfordernis sprechen. Jedoch ist ein etwaiger Wille des historischen Gesetzgebers nicht hinreichend klar im Gesetzeswortlaut („bei der Einkommensbesteuerung“) zum Ausdruck gekommen. Denn in der gesetzlichen Rechtsfolgeanordnung heißt es, dass der Steuerbescheid „insoweit aufzuheben oder zu ändern“ ist, wobei das „insoweit“ es insbesondere ermöglicht, die Änderung der inländischen Wegzugsteuer an den Umfang der Berücksichtigung beziehungsweise Nichtberücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat anzupassen. Eine solche Anpassung hängt aber regelmäßig davon ab, wie die ausländische Finanzbehörde die für sie zu beachtenden Rechtsvorschriften konkret angewendet und den Verlustbetrag ermittelt hat. Dies lässt sich aber typischerweise nur auf der Grundlage des konkret erlassenen ausländischen Steuerverwaltungsakts oder einer vergleichbaren behördlichen Willensäußerung bestimmen.

Dass es auf die konkrete Einkommensbesteuerung im Zuzugsstaat ankommt, lässt sich auch daraus ableiten, dass in der Begründung des Gesetzentwurfs ausgeführt wird, die Feststellungslast für die Nichtberücksichtigung der Wertminderung im Zuzugsstaat habe der Steuerpflichtige zu tragen. Denn die Feststellung des - abstrakt-generellen - Inhalts des EU-ausländischen Rechts ist an sich nicht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden, die zu einer Entscheidung nach den Grundsätzen der Feststellungslast führen könnte. Dabei sind Finanzgerichte verpflichtet und auch in der Lage, den Inhalt des - entscheidungserheblichen - ausländischen Rechts, gegebenenfalls unter Hinzuziehung eines Sachverständigen, selbst festzustellen.

Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 6 AStG unterliegt der Steuerpflichtige im EU-Zuzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG). Damit gehen typischerweise Pflichten zur Abgabe vollständiger und wahrheitsgemäßer Steuererklärungen einher, die es den ausländischen Finanzbehörden regelmäßig ermöglichen dürften, die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen zu erkennen und den Vorgang unter Berücksichtigung der darüber hinaus - weltweit - erzielten Einkünfte zu besteuern.

VI. Abgabenordnung

1. Dem Steuerpflichtigen obliegt der Nachweis des Zugangs eines per Mail eingelegten Einspruchs. So hat das Sächsische FG entschieden.

Sächsisches FG, Urteil v. 27.1.2023, 3 K 744/22

I. Sachverhalt:

Strittig war der fristgemäße Eingang eines per E-Mail eingelegten Einspruchs. Am 8.8.2018 erließ das Finanzamt Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2017, in denen verschiedene Werbungskosten nicht anerkannt wurden.

Im Mai 2019 teilte das Finanzamt per E-Mail mit, dass zu diesen Bescheiden im Finanzamt kein Einspruch vorliege, angeblich sei aber – wie bekannt geworden sei – Einspruch eingelegt worden. Der steuerliche Vertreter des Klägers übersandte hierauf als E-Mail-Anhang am 31.5.2019 eine E-Mail vom 30.8.2018, mit der (fristgerecht) Einspruch eingelegt wurde. Die E-Mail-Adresse des Finanzamts war hierbei zutreffend verwendet worden.

Das Finanzamt teilte im Juni 2019 mit, dass dieser Einspruch aus dem August 2018 nicht eingegangen sei, der Einspruch sei damit erst im Mai 2019 erhoben worden. Der Einspruch sei deshalb verfristet. Der Kläger wandte sich hierbei gegen diese Entscheidung des Finanzamts. Er trug vor, dass ihm Fehler des Finanzamts nicht anzulasten seien. Hilfsweise beantragte er Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Der Kläger hatte beim Finanzgericht Erfolg, allerdings "lediglich" mit Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die Einspruchsfrist sah auch das Finanzgericht als überschritten an, da der Kläger den Zugang der E-Mail vom 30.8.2018 nicht nachgewiesen habe. Hierfür trage der Kläger die Beweislast. Bei einem Einspruch per E-Mail obliege es dem Versender der Mail, den Empfang nachzuweisen, da er diese Art der Übermittlung des Einspruchs freiwillig gewählt hat. Allerdings sei dem Kläger Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, da die Voraussetzungen des § 110 AO erfüllt seien.

Der Kläger sei ohne sein Verschulden verhindert gewesen, eine gesetzliche Frist einzuhalten, auch sei die versäumte Handlung innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt worden. Ein Verschulden des Klägervertreters sei deshalb nicht gegeben, da die Mail vom 30.8.2018 an die richtige Adresse versandt worden sei und auch nicht als unzustellbar zurückgekommen sei. Zudem sei eine Kopie dieser E-Mail zutreffend zugestellt worden. Das Einholen einer Lesebestätigung sei nicht erforderlich, da es hierzu insbesondere von Seiten der Finanzverwaltung keine Vorgaben gebe.

Die Entscheidung zeigt auf, welche Schwierigkeiten immer noch auftreten können, wenn ein Einspruch per E-Mail eingelegt wird. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, den fristgerechten Zugang des Einspruchs nachzuweisen. Solange es aber keine einheitliche Praxis der Finanzämter zu Eingangsbestätigungen gibt, kann es im Einzelfall schwierig sein, diesen Zugang nachzuweisen.

Es mag recht aus der Zeit gefallen sein, aber der sicherste Weg, einen Einspruch rechtssicher einzulegen, ist immer noch die Versendung mittels eines Faxgeräts, da dann eine Eingangsbestätigung sicher vorliegt. Dies gilt zumindest dann und solange die Finanzämter keine Eingangsbestätigungen für eingegangene E-Mails zwingend erteilen (auch außerhalb der Dienststunden im Finanzamt) oder die Verwendung eines elektronischen Portals vorgeschrieben ist.

VII. Gewerbesteuer

1. Betriebsverpachtung bei Vermietung von Betriebsgrundstück als einzige wesentliche Betriebsgrundlage unschädlich für erweiterte Grundstückskürzung

Das FG hat mit seinem Urteil entschieden, dass die Weiterführung eines Betriebs in Form einer Betriebsverpachtung für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags unschädlich ist, wenn das Betriebsgrundstück unter für die Kürzung unschädlicher Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen im Rahmen der Vermögensverwaltung überlassen wird und die einzige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

FG Düsseldorf v. 23.11.2023 - 14 K 1037/22 G,F

I. Sachverhalt:

Die A-GmbH & Co. KG betrieb bis 2005 einen Warenhandel mittels drei im Eigentum stehender und mit Geschäftshäusern bebauten Grundstücken. Nach Einstellung des Warenhandels vermiete die Gesellschaft die Geschäftshäuser an fremde Unternehmen, so auch in den Streitjahren 2016-2020. Die drei vermieten Grundstücke weisen unter anderem folgende entscheidungserhebliche Umstände auf:

- mit dem Gebäude verbundene Rampen mit manuell umklappbarem Stahlblech
- Personenaufzüge
- Lastenaufzüge

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärung für die Jahre 2016-2020 machte die A-GmbH & Co. KG die erweiterte Grundstückskürzung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG geltend. Nach vorerst erklärungsgemäßer Veranlagung wurden die Gewerbesteuermessbescheide dahingehend abgeändert, dass nur noch die normale Grundstückskürzung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG gewährt wurde. Hintergrund war, dass das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass die Mitvermietung der oben genannten Gebäudebesonderheiten als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren seien und daher die erweiterte Grundstückskürzung nicht beantragt werden kann. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die A-GmbH & Co. KG Klage beim zuständigen Finanzgericht.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Düsseldorf urteilt, dass die Klage zulässig und begründet ist.

Der Gewerbesteuer unterliegt gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Grundsätzen des EStG bzw. KStG im Erhebungszeitraum ermittelte Gewinn, vermindert oder vermehrt um die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen im Sinne des § 8 bzw. § 9 GewStG. Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten bzw. nutzen und nur Kraft Rechtsform bzw. Prägung gewerbesteuerpflichtig sind, die Kürzung um den

Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, beantragen. Die sog. erweiterte Grundstückskürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt dabei an die Stelle der einfachen Kürzung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG.

Die Qualifikation als Grundvermögen im Sinne der erweiterten Grundstückskürzung erfolgt nach den bewertungsrechtlichen Vorschriften (vgl. BFH v. 11.4.2019, III R 36/15, BStBl II 2019, 705). Hiernach gehören zum Grundvermögen neben dem Grund und Boden sowie den aufstehenden Gebäuden auch sonstige Bestandteile sowie das Zubehör. Im Gegensatz dazu zählen insbesondere Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen) nicht zum Grundvermögen ungeachtet der Tatsache, dass sie nach § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG wesentliche Bestandteile darstellen können.

Eine der erweiterten Grundstückskürzung entgegenstehende Betriebsvorrichtung bedingt, dass der entsprechende Gegenstand unmittelbar durch das Gewerbe betrieben wird. Es muss insofern einen unmittelbareren Zusammenhang zwischen dem Gegenstand und dem Betriebsablauf geben; dies ist üblicherweise bei Produktionsmaschinen der Fall. In Abgrenzung dazu sind Gegenstände, die lediglich für den Betrieb nützlich oder notwendig oder auch gewerbepolizeilich vorgeschrieben sind, nicht unmittelbar als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren. Es ist daher maßgeblich darauf abzustellen, ob der Gegenstand hinsichtlich der Funktion unmittelbar dem Gewerbe dient. Eine Betriebsvorrichtung liegt dabei zumindest dann nicht vor, wenn dieser lediglich für die allgemeine Nutzung des Gebäudes erforderlich ist (vgl. BFH v. 28.02.2013, III R 35/12, BStBl II 2013, 606).

Das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit ist umfassend, also qualitativ, quantitativ und in zeitlicher Hinsicht zu verstehen (vgl. BFH v. 19.10.2010, I R 1/10, BFH/NV 2011, 841). Eine unschädliche Geringfügigkeitsgrenze, nach welcher mit überlassene Betriebsvorrichtung von geringem Wert der erweiterten Grundstückskürzung nicht entgegenstehen, ist gesetzlich nicht verankert und verfassungsrechtlich nicht geboten (vgl. BFH v. 11.4.2019, III R 36/15, BStBl II 2019, 705).

Eine Ausnahme vom Ausschließlichkeitsgebot ist jedoch nach der Rechtsprechung des BFH dann gegeben, wenn eine Nebentätigkeit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes dient und als „zwingend notwendiger Teil eines wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung oder Nutzung“ angesehen werden können (vgl. BFH v. 7.4.2011, IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392). Dabei ist „zwingend notwendig“ gleichzusetzten mit „unentbehrlich“. Insofern gilt eine Nebentätigkeit als unschädlich in diesem Sinne, wenn die Grundstücksnutzung bzw. -verwaltung nicht ohne diese Nebentätigkeit hätte durchgeführt werden können (qualitatives Merkmal) und die Nebentätigkeit im Verhältnis zur Grundstücksvermietung als Haupttätigkeit unwesentlich ist (quantitatives Merkmal).

Vorliegend stellt das FG fest, dass die Lastenaufzüge zwar als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sind, da hierdurch die gewerbliche Tätigkeit des Warenhauses durch den Transport der Ware von dem Lager zu den Verkaufsflächen mittels des Lastenaufzugs betrieben wird. Die Mitvermietung des Lastenaufzugs ist jedoch nicht schädlich für die erweiterte Grundstückskürzung, da es sich vorliegend um eine unschädliche Nebentätigkeit handelt aufgrund des Umstandes, dass die Mitvermietung „als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist“. Grund hierfür ist, dass die Vermietung des Gebäudes als Warenlager an andere Warenlagerbetreiber ohne den Lastenaufzug undenkbar gewesen wäre; der Lastenaufzug ist insofern für die Vermietung als Warenhaus unentbehrlich. Überdies ist der Wert des Lastenaufzugs im Verhältnis zum Gesamtgebäude unwesentlich.

Die Personenaufzüge stellen dagegen keine Betriebsvorrichtungen dar, da sie lediglich dem Erreichen von Etagen dienen und anstelle von Treppen verbaut sind. Sie dienen insofern der Nutzung des Gebäudes.

Die Laderampen sind ebenfalls nicht als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren, da diese mit dem Gebäude fest verbunden sind und lediglich für den Ausgleich von Höhenunterschieden sorgen und so den Zugang zum Gebäude zu gewährleisten. Solche mit dem Gebäude zusammenhängende Rampen sind durch ihre bauliche Ausgestaltung und Zweckbestimmung darauf abgestellt, Zugang zu dem Gebäude dergestalt herzustellen, dass die Benutzung des Gebäudes seinem Zweck entsprechend ermöglicht wird (vgl. BFH v. 10.7.1964 III 159/60 U, BStBl III 1964, 523). Dementsprechend ist die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich und dient nicht unmittelbar der Ausübung des Gewerbes.

Für die erweiterte Grundstückskürzung unerheblich ist darüber der Umstand, dass die Gebäude vormals zum Betrieb eines eigenen Warenhandels selbst genutzt wurden und nach Aufgabe des Warenhandels an Dritte vermietet werden. Mangels Erklärung zur Aufgabe des Gewerbebetriebs, liegt in der Vermietung von Grundstücken als letzte verbliebende Betriebsgrundlagen nach Aufgabe des Warenhandels eine Betriebsverpachtung vor (vgl. BFH v. 17.4.1997, VIII R 2/95, BStBl II 1998, 388). Da Gegenstand der Betriebsverpachtung ausschließlich drei Grundstücke sowie die teilweise der erweiterten Grundstückskürzung nicht entgegenstehenden Betriebsvorrichtungen sind, wird auch der Rahmen der reinen Vermögensverwaltung nicht verlassen bzw. die Überlassung nimmt keinen gewerblichen Charakter an.

Der A GmbH & Co. KG ist für die Jahre 2016-2020 die erweiterten Grundstückskürzung insofern zu gewähren.

VIII. Umwandlungssteuerrecht

1. Wirksamkeit eines Antrags auf Buchwertfortführung bei einem Anteilstausch nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG

Das FG hat zu der Frage, ob der Antrag auf Buchwertfortführung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG auch konkludent wirksam gestellt werden kann, ausführlich Stellung genommen.

FG Köln v. 13.6.2023 - 15 K 1817/21

I. Sachverhalt (verkürzt dargestellt):

Dem Streitfall liegt ein Tausch von GmbH-Geschäftsanteilen gegen Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der S.A. zugrunde. Neben Anteilen an der S.A erhielten die Kläger eine Geldzahlung. Die Kläger haben ihre GmbH-Beteiligung im Privatvermögen gehalten.

Ein ausdrücklicher Antrag auf Buchwertfortführung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG wurde seitens der Kläger nicht gestellt. Vielmehr vertritt der steuerliche Berater der Kläger die Rechtsauffassung, dass aus dem Umstand, dass im Rahmen der Einkommensteuererklärung lediglich die erhaltene Gegenleistung "in Form von Bargeld" in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG eingeflossen sei, ein konkludent gestellter Buchwertantrag zu folgern sei.

Streitig ist, ob der Antrag auf Buchwertfortführung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG wirksam gestellt worden ist.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Nach der Rechtsauffassung des erkennenden Senats kann aus dem Umstand, dass im Rahmen der Einkommensteuererklärung lediglich die erhaltene Gegenleistung "in Form von Bargeld" in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG eingeflossen ist, kein konkludent gestellter Buchwertantrag gefolgert werden. Folglich ist bei der Ermittlung des Gewinns nach § 17 EStG die Übertragung des entsprechenden Geschäftsanteils zu Recht nach § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mit dem gemeinen Wert und nicht mit dem Buchwert anzusetzen.

Wie der erkennende Senat ausführt, ist der Antrag i.S.d. § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG aufgrund des insoweit klaren Wortlauts des § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Einbringenden zuständigen Finanzamt zu stellen. Dabei gilt ein gleichzeitig mit Abgabe der Steuererklärung gestellter Antrag auf Buch- oder Zwischenwertfortführung nach § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG als fristgerecht gestellt.

Hinsichtlich der Auslegung der Begriffspaare "erstmalige Abgabe der Steuererklärung" vertritt der erkennende Senat die Rechtsauffassung, dass es einer Steuererklärung bedarf, die es

der Finanzverwaltung ermöglicht, ein Veranlagungsverfahren ordnungsgemäß in Gang zu setzen.

Weiter führt der erkennende Senat aus, dass es für einen wirksamen Antrag i.S.d. § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG keiner besonderen Form bedarf, ein solcher mithin auch konkludent gestellt werden kann.

Dabei ist die (öffentlich-rechtliche) Willenserklärung des Steuerpflichtigen entsprechend den § 133, 157 BGB nach dem Empfängerhorizont auszulegen.

Die Angabe einer Zahl - im Streitfall die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG - stellt nach der Überzeugung des erkennenden Senats nach dem Empfängerhorizont hingegen keine klare Antragstellung dar.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass das UmwStG bei § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG nicht an einen Bilanzansatz mit korrespondierender Besteuerung anknüpft.

III. Hinweise für die Praxis:

Hinsichtlich der Frage, welche genauen zeitlichen und inhaltlichen Anforderungen an einen (konkludenten) Antrag auf Buch- oder Zwischenwertfortführung nach § 21 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG bestehen, liegt - soweit ersichtlich - noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Aus Sicht der Praxis bedarf es hierzu einer dringenden Klarstellung, dient das Argument "konkludent gestellter Buchwertantrag" oftmals doch als letzter Rettungsanker, der eine Aufdeckung von stillen Reserven zu verhindern sucht. Es bleibt abzuwarten, ob die zugelassene Revision eingelegt wird und falls ja, wie sich der BFH zu dieser Frage positionieren wird.

Bis dahin sollten in der Praxis in analogen Anwendungsfällen "nur" konkludent gestellte Buch- bzw. Zwischenwertfortführungsanträge vermieden werden und stattdessen ausdrückliche Anträge auf entsprechende Werte gestellt werden.

IX. Erbschaftsteuer

1. Kapitalertragsteuer ist keine Nachlassverbindlichkeit

Mit demUrteil hat das FG Münster entschieden, dass die auf den Erwerb eines gegen eine GmbH gerichteten Ausschüttungsanspruchs entfallene Kapitalertragsteuer nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar ist.

FG Münster vom 2.11.23 (3 K 2755/22 Erb

I. Sachverhalt:
Im Streitfall hatte der Kläger im Wege eines Vermächtnisses von seinem verstorbenen Vater einen Anteil an einer GmbH in Höhe von 12,5 % des Stammkapitals erworben. Vor dem Tod des Vaters hatte die Gesellschafterversammlung eine Ausschüttung beschlossen, die in Höhe von 187.500 EUR auf den Vater entfiel und nach dessen Tod unter Einbehalt von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag (ca. 48.000 EUR) an den Kläger ausbezahlt wurde.

Vergeblich begehrte der Kläger den Abzug der Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer.

II. Die Entscheidung des Gerichts:
Das FG kam zu der Überzeugung, dass es sich nicht um vom Erblasser herrührende Schulden handelt.

Zwar sei die wirtschaftliche Ursache für die Belastung der Ausschüttung mit Kapitalertragsteuer bereits mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung und damit vor dem Tod des Vaters gesetzt worden. Der für die Abzugsfähigkeit maßgebliche Umstand, nämlich die Verwirklichung des einkommensteuerlichen Tatbestands, sei jedoch erst mit dem Zufluss der Ausschüttung beim Kläger erfolgt. Da der Vater kein beherrschender Gesellschafter gewesen sei, sei noch kein Zufluss im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses anzunehmen. Schließlich sei es auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass ein Sachverhalt kumulativ der Erbschaftsteuer und der Einkommensteuer unterliegt, da es um unterschiedliche steuerauslösende Tatbestände gehe. Der Gesetzgeber habe bei der Wahl des Steuergegenstandes einen weiten Gestaltungsspielraum.

PRAXISTIPP | Die steuerliche Praxis sollte beachten, dass der von einem Vermächtnisnehmer erworbene Ausschüttungsanspruch gegenüber einer GmbH bei der Erbschaftsteuer mit dem Nennwert anzusetzen ist. Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind keine der Forderung immanenten wertmindernden Eigenschaften.

2. Keine schenkungsteuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen ohne vorherige Vereinbarung

Die freigebige Zuwendung eines Geldbetrags zu Lebzeiten ist nicht um den Wert von in der Vergangenheit erbrachten Pflegeleistungen der Beschenkten gegenüber der Schenkerin zu mindern. Der Schenkungsteuerpflicht steht nicht entgegen, wenn die Schenkung zur Belohnung gemacht wird. Als Belohnung i. S. v. § 7 Abs. 4 ErbStG ist eine Zuwendung anzusehen, mit der eine Vorausleistung, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wurde, ausgeglichen wird. Um dies zu widerlegen, müsste die Beschenkte nachweisen, dass von vornherein die Entgeltlichkeit der Leistung vereinbart war

FG Düsseldorf vom 15. 11. 2023 - 4 K 1227/23 Erb

I. Sachverhalt:

Die Klägerin pflegte seit 1980 ihre Tante, die nicht mehr in der Lage war, alle alltägliche Aufgaben selbst zu bewältigen. Mit notariellem Vertrag vom 6. 2. 2017 übertrug die Tante ein Grundstück schenkweise auf die Klägerin. Dem Vertrag war ein Schreiben der Tante beigefügt, in dem sie sich für die jahrzehntelange Betreuung durch die Klägerin bedankte und ihr deshalb das Grundstück schenken wolle.

Bereits am 1. 2. 2017 überwies die Tante einen Betrag von 20.000,00 EUR auf das Bankkonto der Klägerin. Am 2. 2. 2017 wurden nochmals 70.000,00 EUR überwiesen.

Im März 2017 verstarb die Tante.

Auf eine am 22. 6. 2017 eingereichte Schenkungsteuererklärung der Klägerin hin, in der sie angab, dass ihr von der Tante sowohl das Grundstück als auch ein Geldbetrag von 90.000,00 EUR zugewandt worden war, wurde mit Bescheid vom 29. 6. 2020 Schenkungsteuer festgesetzt. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage gegen diese Steuerfestsetzung und machte u.a. die Berücksichtigung von Pflegeleistungen als Gegenleistung geltend. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht am 10. 8. 2022 einigten sich die Beteiligten dahingehend, dass das Guthaben bei der Bank i. H. v. 90.000,00 EUR nicht Gegenstand der Zuwendung sein könne, das in diesem Verfahren zu besteuern sei. Zudem erklärte die Klägerin, den Streitkomplex „Pflegeleistungen“ nicht weiter zu verfolgen.

Für die Zahlung von 70.000,00 EUR am 2. 2. 2017 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 22. 8. 2022 Schenkungsteuer fest. Die Überweisung am 1. 2. 2017 i. H. v. 20.000,00 EUR wurde dabei als Vorerwerb berücksichtigt. Hiergegen legte die Klägerin wiederum erfolglos Einspruch ein und erhob Klage, mit der sie geltend macht, die Geldzahlungen seien als Erstattung der Kosten der Betreuung erfolgt, was auch als Verwendungszweck auf dem Überweisungsträger eingetragen worden sei. Dabei würde damit bei weitem nicht die tatsächlich entstandenen Kosten der Klägerin gedeckt werden, die sich vielmehr auf rund 470.000,00 EUR belaufen würden. Es liege ein vertraglich begründetes Gegenseitigkeitsverhältnis vor, so dass jedenfalls der Betrag von 70.000,00 EUR keine Schenkung darstelle.

II. Die Entscheidung des Gerichts:

Das FG Düsseldorf kommt mit Urteil vom 15. 11. 2023 - 4 K 1227/23 Erb - zu einem anderen Ergebnis und bejaht eine freigebige Zuwendung, die der Schenkungsteuer zu unterwerfen ist.

Eine steuerpflichtige Schenkung in der Form einer freigebigen Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG werde auch dadurch nicht ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung gem. § 7

Abs. 4 ErbStG gemacht wird. Unter den Begriff der Belohnung i. S. des § 7 Abs. 4 ErbStG seien Zuwendungen zu fassen, die eine Vorausleistung, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wurde, ausgleichen. Um eine Belohnung i. d. S. zu widerlegen, müsse der Zuwendungsempfänger nachweisen, dass von vornherein vertraglich die Entgeltlichkeit der Leistung vereinbart worden ist. Werde nachträglich ein Entgelt vereinbart oder tatsächlich geleistet, genüge dies nicht (vgl. z. B. FG Rheinland-Pfalz vom 22. 11. 2002 - 4 K 2068/01 -).

Im Streitfall sei davon auszugehen, dass die Schenkerin in dem Bewusstsein der objektiven Unentgeltlichkeit handelte. Hinsichtlich der Grundstücksübertagung, zu der der Schenkungsteuerbescheid auf den 6. 2. 2017 bestandskräftig geworden sei, stehe dies fest. Das FG Düsseldorf verweist ausdrücklich darauf, dass im dortigen Verfahren die Klägerin erklärt habe, den Streitkomplex der Gegenleistung nicht weiterzuverfolgen.

Nichts anders könne für die streitgegenständliche Zahlung von 70.000,00 EUR gelten. Auch hier fehle es an einem Rechtsanspruch der Klägerin zum Zeitpunkt der Übertragung. Die Klägerin habe nicht vorgetragen, dass eine entsprechende Vereinbarung getroffen worden sei. Auch sei die Zuwendung nicht in hinreichendem Maße mit einer Gegenleistung der Klägerin verknüpft.

Vielmehr habe sie ausgeführt, dass die Pflegeleistungen mit der Grundstücksübertragung - nicht aber mit der Geldzahlung - abgegolten werden sollte. Ein Vortrag in der mündlichen Verhandlung, die Geldzahlung sei von Anfang an vereinbart gewesen, der Klägerin sei „das Haus und das ganze Vermögen“ versprochen worden, stehe im deutlichen Widerspruch zum bisherigen Vorbringen.

Aus dem Überweisungsträger lasse sich jedenfalls nicht schließen, dass die Gegenleistung oder Aufwandserstattung vorab vereinbart gewesen sei.

Es bestehe auch mangels zivilrechtlicher Vereinbarung kein Aufwendungsersatzanspruch. Zudem wäre auch nicht erkennbar, wie der streitgegenständliche Betrag von 70.000,00 EUR als Aufwendungsersatz konkret ermittelt worden sei.

3. Erbschaftsteuerbegünstigung des § 13a ErbStG: Beschäftigtenanzahl auf dem Prüfstand!

Nach § 13a Abs. 4 S. 1 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige FA unter anderem die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung von Bedeutung sind. Das FG Münster hat nun in zwei Entscheidungen zu steuerlichen Einzelfragen bei Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten für Zwecke der Erbschaftsteuerbegünstigung nach § 13a ErbStG Stellung bezogen

FG Münster 10.8.23, 3 K 2723/21 F; 26.9.23, 3 K 2466/21 F

I. Hintergrund

§§ 13a bis 13c und 28a ErbStG regeln die zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, begünstigtem L+F-Vermögen und begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften. Die sog. Regelverschonung beträgt hierbei 85 % mit einem zusätzlichen gleitenden Abzugsbetrag von höchstens 150.000 EUR (§ 13a Abs. 2 ErbStG), wenn der Wert des begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Mio. EUR nicht überschreitet. Auf Antrag wird statt der Regelverschonung eine Befreiung zu 100 % gewährt (sog. Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG; R E 13a.1 Abs. 1 ErbStR). Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist im Rahmen der sog. Lohnsummenklausel grds. auf die Anzahl der Beschäftigten abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der Anteil besteht. Dabei ist es unerheblich, zu welchem Anteil der Betrieb oder die Gesellschaft zugewendet wird (R E 13a.4 Abs. 2 S. 2 f. ErbStR).

II. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten im Urteilsfall über die gesonderte Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme gem. § 13a Abs. 4 ErbStG. Der Alleingesellschafter und -geschäftsführer einer GmbH (Klägerin) verstarb im Jahr 2017. Die Klägerin hielt am Bewertungsstichtag 51 % der Anteile an einer weiteren GmbH (Tochtergesellschaft), welche zwei Personen als Beschäftigte auswies.

Das FA erließ einen zusammengefassten Bescheid, der verschiedene gesonderte Feststellungen enthielt. Insbesondere wurde die Anzahl der Beschäftigten auf zwölf Personen festgestellt. Elf Personen waren ausweislich der Anlage zum Feststellungsbescheid bei der Klägerin selbst beschäftigt; ein weiterer Beschäftigter wurde ihr aus der Tochtergesellschaft anteilig zugerechnet (51 %-Beteiligung). Dagegen richtete sich die Klägerin mit dem Argument, maßgeblich sei nicht die Anzahl der Mitarbeiter nach Köpfen, sondern nach deren Arbeitszeitanteilen (z. B. bei nur kurzfristig oder geringfügig Beschäftigten). Den eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

III. Die Entscheidung des Gerichts:

Die Klage ist unbegründet (FG Münster 10.8.23, 3 K 2723/21 F). Nach § 13a Abs. 4 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige FA i. S. d. § 152 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 BewG u. a. die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind.

Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das FA, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 BewG zuständig ist. Gehören bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, und beträgt die Beteiligung mehr als 25 %, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG).

Das FA hat daher die Anzahl der bei der Klägerin selbst Beschäftigten im Ausgangspunkt zutreffend anhand der bei ihr im Zeitpunkt der Steuerentstehung auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, mit elf ermittelt. Von der so ermittelten Personenzahl wurde zu Recht kein Beschäftigter unberücksichtigt gelassen. Schließlich wurde die für die Tochtergesellschaft gesondert festgestellte Anzahl der Beschäftigten und die Lohnsumme zutreffend anteilig mit einer Person in die gesonderte Feststellung bei der Klägerin einbezogen. Die Anzahl der Beschäftigten ist im Ausgangspunkt somit anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen. Die Zahl von elf Beschäftigten bei der Klägerin war im Streitfall auch nicht zu reduzieren, weder um die Person des am Stichtag verstorbenen Geschäftsführers noch um die bei der Klägerin geringfügig Beschäftigten, noch um etwaige Beschäftigte i. S. d. § 13a Abs. 3 S. 7 ErbStG.

IV. Hinweise für die Praxis:

Nach der aktuellen Rechtsprechung des FG Münster ist die Anzahl der Beschäftigten, insbesondere anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, gezählt nach Köpfen, zu bestimmen. Hierbei gilt gerade der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ebenfalls als Beschäftigter i. S. d. § 13a ErbStG, auch wenn er kündigungsschutz- bzw. sozialversicherungsrechtlich ggf. kein Arbeitnehmer ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist. Denn die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten zum Besteuerungsstichtag dient allein der Entscheidung über die Frage, ob die Lohnsummenregelung zur Erbschaftsteuerbefreiung Anwendung findet (zur Sozialversicherungspflicht bei nicht geschäftsführenden Gesellschaftern siehe Rennar, WzS 1/2024, S. 6). Im gleichgelagerten Fall des FG Münster vom 26.9.23 (3 K 2466/21 F) konnte der 3. Senat hingegen offenlassen, ob auch bereits die frühere Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 4 S. 1 Hs. 2 ErbStG a. F. trotz fehlendem Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ dahin gehend auszulegen ist, dass dem Merkmal „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“ eine zeitliche Begrenzung zukommt. Das FG Münster hat jeweils die Revision zum BFH zugelassen.

X. Steuerberatungsgesetz

1. Anonymitätsgrundsatz und Überdenkungsverfahren in der schriftlichen Steuerberaterprüfung

Mit dem Urteil hat sich der VII. Senat des BFH zur Ausgestaltung des Verfahrens zum Überdenken von Prüfungsleistungen nach § 29 DVStB geäußert.

BFH v. 11.7.2023, VII R 10/20

Im rechtsberatenden Bereich sind die Prüfungen zum Nachweis der notwendigen Kenntnisse oft eine hohe Hürde. Zufall, Glück und Vorbereitung spielen jeweils eine gewichtige Rolle, wenn es darum geht, eine möglichst gute Bewertung zu erlangen.

Grundsätzlich ist aber schon das Bestehen der Prüfungen eine Leistung für sich. Deutlich wird dies u.a. am Beispiel der Steuerberaterprüfung. Die bundesweiten Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2022/2023 weisen eine Bestehensquote von nur 45,1 % auf.

In dem Verfahren zur Entscheidung des BFH, kämpfte eine Kandidatin nach zwei fehlgeschlagenen Versuchen um das Bestehen der Steuerberaterprüfung.

Die Kandidatin beantragte bei der zuständigen Kammer eine Überprüfung ihrer Prüfungsleistung, eine Neubewertung und monierte Aufgaben als missverständlich.

Nach § 29 DVStB sind bei einem solchen Antrag die Prüfungsergebnisse zu „überdenken". Das gemeinsame Überdenken der Prüfungsergebnisse durch die Prüfer führte nicht zum gewünschten Ergebnis. Die gerichtliche Überprüfung half der Kandidatin ebenfalls nicht. Schließlich wehrte Sie sich mit zwei weiteren Einwänden gegen ihr Ergebnis:

- Die fehlende Anonymisierung der Prüfungen nach § 18 Abs. 1 Satz 4 DVStB verstoße gegen den Anonymitätsgrundsatz und benachteilige weibliche Kandidaten aufgrund ihres Geschlechts, da Prüfer aufgrund eines antiquierten Rollenverständnisses Männer bei der Bewertung bevorzugen würden.

- Das Verfahren zum Überdenken von Prüfungsleistungen nach § 29 DVStB erlaube keine Abstimmung zwischen den Prüfern, die der schriftlichen Fixierung der einzelnen Bewertung des jeweiligen Prüfers vorausgeht.

Der BFH hatte somit über zwei Fragen zu entscheiden.

Durchführung des Überdenkens von Prüfungsleistungen nach § 29 DVStB

Der BFH hat festgestellt, dass § 29 DVStB keine Vorgaben für den Ablauf dieser Überprüfung gibt. Er hebt aber hervor, dass dieses Antragsverfahren gerade deswegen eine hervorgehobene Bedeutung hat, weil die Prüfungsbewertung selbst nur eingeschränkt gerichtlich zu

überprüfen ist. Aus Art. 12 GG gehe hervor, dass Prüfer - z.B. im Rahmen der Juristenausbildung - ihre Bewertung eigenständig und unabhängig erarbeiten müssen. Ein Verfahren, in dem Erst- und Zweitprüfer gemeinsam eine Bewertung entwickeln, verstoße gegen diesen Grundsatz, vgl. BVerwG-Beschluss vom 9.10.2012, 6 B 39.12. Anlass dafür, dass der unabhängigen Bewertungsbildung zweier Prüfer eine so hohe Bedeutung beigemessen wird, ist, dass das Prüfungsergebnis letztendlich in das Recht der Berufswahl eingreift. Dieses Recht wurde im zugrundeliegenden Fall durch das gemeinsame Abstimmen der Prüfer im Überprüfungsverfahren verletzt.

Der BFH konkretisierte im Rahmen seiner Ausführungen zusätzlich die Grenzen des Verschlechterungsverbots bei der Überprüfung von Prüfungsleistungen. Im ersten Bewertungsdurchgang übersehene Fehler dürften demnach nicht bei der Neubewertung direkt herangezogen werden. Kommt es aber im Rahmen der Überprüfung dazu, dass ein Kandidat zusätzliche Punkte erhalten würde, dürfen die übersehenen Fehler mit diesen „saldiert“ werden, solange dadurch keine Gesamtverschlechterung des Ergebnisses eintritt, vgl. BVerwG, Urteil vom 14.7.1999, 6 C 20/98.

Mittelbare Benachteiligung aufgrund des Geschlechts durch nicht anonymisierte Prüfungen

Der BFH stellt zunächst klar, dass die Anonymisierung vor dem Hintergrund der allgemeinen Chancengleichheit keine Notwendigkeit ist, vgl. BFH, Beschl. v. 8.5.2014, VII B 41/13. Hinsichtlich der mittelbaren Benachteiligung konnte die Kandidatin nicht darlegen, dass Anhaltspunkte hierfür bestehen würden. Insbesondere die Betrachtung der Prüfungsstatistiken vermittelte nicht den Eindruck einer systemischen Benachteiligung weiblicher Kandidaten.

Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung

Durch seine Entscheidung festigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu den hier aufgeworfenen Fragen und hebt die besondere Schutzbedürftigkeit der Prüflinge hervor, über deren berufliche Zukunft entschieden wird.

A

Abwärtsverschmelzung 15
Antrag auf Buchwertfortführung 90
Atypische Kapitalauszahlung 34
Ausschüttungen in der Organschaft 67

B

Berufsausbildung bei Freiwilligendienst 25
beteiligungsidentische Personengesellschaften 54
Betriebsverpachtung bei Vermietung 87
Blockerwerb 70

E

Earn-Out 38
eigene Wohnzwecken 44
Entnahmen im Rückwirkungszeitraum 21
Erbschaftsteuerbegünstigung 95
Ergänzungsbilanzen bei Ausscheiden 56
Erwerb eines Miterbenanteils 30

F

Finanzielle Eingliederung 72
Forderung gegen die Mitunternehmerschaft 40

G

Gesamtplanrechtsprechung 20
Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG 52
Größenklassenschwellen für Kapitalgesellschaften 11
Grundstücksverkauf nach Anwachsung 42

H

Heisenberg-Stipendium 32

K

KapErhStG - Genossenschaftsanteile ..... *Siehe*
Kreditzweitmarktförderungsgesetz 4

N

Nachlassverbindlichkeit 92
Nachweis des Zugangs 85

P

Pflegeleistungen 93
Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft 65

R

Reinvestitionsrücklage 50
rückgedeckte Pensionszusage 74
Rückwirkungszeitraum 12

S

Schulförderverein 36
Spaltungen 16
steuerliches Einlagekonto 58

T

Teileinkünfteverfahrens bei Veräußerungstatbeständen 28
Trennung von Gesellschafterstämmen 19

U

Überdenkungsverfahren 97
Übernahmeergebnis 15
Umwandlungskosten 14
Umwandlungssteuererlass 2024 12
Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern 80

V

Verlustverrechnung 13
Verschmelzung auf Körperschaften 15
Verzicht auf ein Nießbrauchrecht 48
Vorsteuerkorrektur 78

W

Wegzug 82
Wohnzwecke 2 46

Z

Zinsschranke 5