



# AKTUELLES STEUERRECHT 2022

Mit Prof. Dr. Herbert Grögler | Steuerberater

## TEIL II

### Aus dem Inhalt

- Steuergestaltungen mit minderjährigen Kindern:  
Machbar, aber nicht ohne Risiken und Aufwand
- Ist die Abgeltungsteuer verfassungswidrig?
- Auf dem Weg: Steuerentlastungsgesetz 2022 und 4. Corona-Steuerhilfegesetz
- Der Steuersatz für Nebenleistungen zur Beherbergung:  
Es kommt Bewegung in die Sache

## **Seminar**

### **AKTUELLES STEUERRECHT 2022 TEIL II**

Verfasser:  
Prof. Dr. Herbert Grögler

Alle Rechte vorbehalten. Alle Angaben ohne Gewähr.  
Diese Unterlagen einschließlich aller Teile sind urheberrechtlich geschützt.  
Alle Fotos in diesem Manuskript stammen aus der Datenbank  
www.pexels.com, bei der wir uns ganz herzlich bedanken.  
Die Weitergabe an Dritte sowie die Vervielfältigung, Übersetzung  
und elektronische Verarbeitung - gleich welcher Art - sind nicht gestattet.

**© 2022 Prof. Dr. Grögler**



Albert-Schweitzer-Str. 43 | 76139 Karlsruhe

Telefon: 0721-9684723 | Telefax: 0721-9684724  
info@aktuelle-information.de | www.aktuelle-information.de

<b>A. Vorwort</b> .....	<b>241</b>
<b>B. Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen</b> .....	<b>243</b>
41. Realteilung einer Personengesellschaft: Der BFH ändert die rückwirkende Gewinnzurechnung .....	243
42. Innengesellschaften mit minderjährigen Kindern: Steuersparen möglich, aber nicht ohne Risiken und Aufwand! .....	271
43. Geschäftsführer-Haftung für pauschalisierte Lohnsteuer – Klarstellendes vom BFH .....	280
44. Zum Umfang der revisionsgerichtlichen Überprüfung einer Schätzung .....	293
<b>C. Aktuelles auf einen Blick</b> .....	<b>303</b>
45. Jetzt auch der Finanzverwaltung bekannt: Ein häusliches Arbeitszimmer muss für die Tätigkeit nicht „notwendig“ sein! .....	303
46. Aktuelles zur Abgeltungsteuer .....	305
46.1 Ist die Abgeltungsteuer verfassungswidrig? Und hilft uns dies dann? .....	305
46.2 Zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft .....	309
47. Der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes wird einfacher! .....	313
48. Neues zur erweiterten Kürzung für Grundbesitz bei der Gewerbesteuer .....	316
48.1 Immer wieder Streit um die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen .....	316
48.2 Betriebsaufspaltungen schließen die erweiterte Kürzung aus: Nun auch bei mittelbarer Beteiligung am Besitzunternehmen! .....	318
49. Kurzhinweise zur Umsatzsteuer .....	321
49.1 Leistungsbezug von einem Ist-Versteuerer: Der EuGH will dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Zahlung gewähren! .....	321
49.2 Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist keine Gesamtrechtsnachfolge! .....	324
50. Aktuelles zur Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	326
50.1 Vorsicht bei zinsloser Gewährung eines Darlehens! .....	326
50.2 Keine Stundung der Erbschaftsteuer bei anderweitiger Verwendung vorhandener Geldmittel .....	328
51. Verfahrensrechtliche Kurzhinweise .....	330
51.1 Was ist das rückwirkende Ereignis beim Realsplitting? .....	330
51.2 Voraussetzungen für die Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO .....	334
52. Kosten für die Überwinterung in Thailand als außergewöhnliche Belastungen? .....	336

<b>D. Sonderthema: „Die Corona-Pandemie: Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“</b> .....	<b>339</b>
53. Aktualisierte Übersicht zu den Coronahilfen .....	339
54. Die Schlussabrechnungen und ihre Folgen .....	340
55. Impfzentren: Steuerliche Erleichterungen für Freiwillige auch im Jahr 2022 .....	345
<b>E. Entwicklung der Gesetzgebung</b> .....	<b>347</b>
56. Das Steuerentlastungsgesetz 2022 .....	347
57. Das 4. Corona-Steuerhilfegesetz .....	354
58. Mindestloohnerhöhungsgesetz .....	360
59. Nicht vergessen: E-Rechnungen sind auch in einigen Bundesländern bereits Pflicht .....	362
60. Ergänzende Hinweise (nicht nur) zur Umsetzung der Reform der Grundsteuer .....	364
<b>F. Verwaltungsecke</b> .....	<b>369</b>
61. Der Sofortabzug „digitaler Wirtschaftsgüter“ bleibt ein unsystematisches Steuergeschenk .....	369
62. Die Ermittlung des betrieblichen Nutzungsumfangs i.S. § 7g EStG: Es muss differenziert werden! .....	373
63. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten: Und es geht doch! .....	374
64. Die zeitliche Zuordnung des Gewinns aus einer Restschuldbefreiung: Kein Licht ohne Schatten! .....	379
65. Erneute Stellungnahme des BMF zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug .....	382
66. Firmenwagenüberlassung: Die Finanzverwaltung aktualisiert ihre Anweisungen und lässt die Praxis ratlos zurück! .....	386
67. Steuerliche und bilanzielle Folgen des Ukraine-Kriegs .....	389
68. Die ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen: Der Bundesminister der Finanzen äußert sich! .....	394
69. Keine Hinzurechnung von Herstellungskosten bei der Gewerbesteuer: Die Verwaltung gibt endlich nach! .....	399
70. Aktuelle Verwaltungsäußerungen zur Umsatzsteuer .....	405
70.1 Neues zum Thema „Direktanspruch in der Umsatzsteuer“ .....	405
70.2 Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern: Die Finanzverwaltung präzisiert ihre Auffassung .....	408
71. Nochmals: Berücksichtigung von Kosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers und von Kosten für Haushaltsauflösung .....	411

<b>G. Praxishinweise</b> .....	<b>413</b>
72. Gewerbebetrieb bei Arbeitsteilung in einer Arztpraxis: Vorsicht! .....	413
73. Es bleibt dabei: Keine steuerrechtliche Anerkennung eines Mietvertrages zwischen einer GbR und einem ihrer Gesellschafter! .....	415
74. Aktuelle Praxishinweise zur Arbeitnehmerbesteuerung .....	417
74.1 Steuerfreiheit von Trinkgeld: Auch bei Kartenzahlung erreichbar! .....	417
74.2 Vorsicht: Auch Amateur-Sportler können abhängig beschäftigt sein! .....	419
75. Zahlungen zur Wiederauffüllung einer Rentenanswartschaft nach einer Ehescheidung: Gerechtigkeit sieht anders aus .....	421
76. Neue Hinweise zur Umsatzsteuer .....	427
76.1 Ernstliche Zweifel an der Aufrechnung mit sog. „rechtswegfremden Forderungen“! .....	427
76.2 Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für Trikotsponsoring: Es kommt darauf an! .....	430
76.3 Der zutreffende Steuersatz für Nebenleistungen zu Beherbergungsleistungen: Jetzt kommt Bewegung in die Sache! .....	434
76.4 Klarstellendes zu zwei „öffentlichen Missverständnissen“ .....	438
<b>H. Rechtsbehelfshinweise</b> .....	<b>441</b>
77. Liste der Vorläufigkeiten .....	441
78. Rechtsbehelfsliste .....	444
78.1 Erledigte Hinweise .....	444
78.2 Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen .....	446
78.3 Neue Hinweise .....	451
<b>I. Rückblick</b> .....	<b>457</b>
79. Ergänzungen zum Thema „Private Veräußerungsgeschäfte“ .....	457
80. Anspruch auf Akteneinsicht im Steuerverwaltungsverfahren: Ein Dauerthema! .....	461
81. Auskunftspflicht der Vermietungsportale: Auch vom EuGH abgesegnet! .....	463
<b>Index</b> .....	<b>I</b>





## Themenübersicht

### Einkommensteuer

<b>§ 3 Nr. 26 EStG</b>	Anwendung des Übungsleiterfreibetrages für freiwillige Helfer in Impf- und Testzentren	55
<b>§ 3 Nr. 26a EStG</b>	Anwendung des Ehrenamtsfreibetrages für Helfer in der Verwaltung und Organisation von Impf- und Testzentren	55
<b>§ 3 Nr. 51 EStG</b>	Steuerfreiheit von Trinkgeldern auch bei Kartenzahlung	74
<b>§ 4 Abs. 4 EStG</b>	BA-abzug für Sponsoringmaßnahmen für Ukrainehilfe	67.2
<b>§ 7 EStG</b>	Hinweise zum Sofortabzug digitaler WG	61
<b>§ 7g EStG</b>	Was bedeutet fast ausschließliche betriebliche Nutzung	62
<b>§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG</b>	50 Euro-Sachbezugsgrenze, Abgrenzung Geldleistung und Sachbezug, Gutscheine und Geldkarten	65 65 65
	Firmenwagenüberlassung, Bewertung des Vorteils	66
<b>§ 10b EStG</b>	Spenden für die Ukraine ohne Spendennachweis bis 300 Euro abzugsfähig	67.2
<b>§ 14 Abs. 2,3 EStG</b>	Betriebsverpachtung und Realteilung im L + F-Bereich	41.5
<b>§ 4 EStG</b>	Gewinnanteile der stillen Gesellschafter als BA abzugsfähig	42
<b>§ 7 Abs. 4 EStG</b>	Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes	47
<b>§ 9 Abs. 5</b>	Erforderlichkeit versus Notwendigkeit	
<b>i.V. § 4 Abs. 5 EStG</b>	eines häusl. AZ	45
<b>§ 10 Abs. 1</b>	Abzugsfähigkeit von Wiederauffüllungszahlungen einer	
<b>Nr. 2 Buchst. a EStG</b>	Rentenanwartschaft nach einer Ehescheidung	75.3
<b>§ 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG</b>	Abfindungszahlungen zur Vermeidung eines Versorgungs- Ausgleichs im Fall der Scheidung von Ehegatten	75.2
<b>§ 15 EStG</b>	Ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen	68
<b>§ 16 Abs. 3 EStG</b>	Realteilung – Grundsätze	41.1
	Veräußerung von zum BW übertragenen WG innerhalb der Sperrfrist	41
	Beginn der Sperrfrist	41.1
	Ende der Sperrfrist	41.1.3
	Sperrfristverletzung Konsequenzen	41.1.3
	Sperrfristverstoß – Rückwirkendes Ereignis – Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO	41.2.3

	Zusammenfassung Auswirkungen Sperrfristverletzungen	41.7
	Übernahme von Verbindlichkeiten bei Realteilung	41.1.1
	Echte/Unechte Realteilung	41.1.2
	Realteilung von einzelnen Teilbetrieben – keine Sperrfrist	41.3.1
	Übertragung von WG auf eine Körperschaft – kein BW	41.3.1
	Umstrukturierungen nach Realteilung	41.3.2
	Vermeidungsstrategien Sperrfristverstoß	41.3.2
	Unterschiede Übertragung – Überführung	41.3.2
	Anwendung § 34 EStG	41.3.3
	Betriebsverpachtungsgrundsätze	41.4
<b>§ 16 Abs. 3b EStG</b>	Betriebsverpachtung – Betriebsunterbrechung - Betriebs Aufgabe Zeitraum	41.4
	Keine Zeitbegrenzungen bei Betriebsverpachtungen	41.4
<b>§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG</b>	Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit, Vorsicht bei Arbeitsteilung in einer Arztpraxis - Infektionsgefahr	72
<b>§ 19 EStG i.V. § 7 Abs. 1 SGB IV</b>	Beurteilungsmaßstäbe für das Vorhandensein einer abhängigen Beschäftigung – Sozialversicherungspflicht, auch bei Amateur-Sportlern möglich	74.2
<b>§ 20 Abs.1, S. 1, Nr. 4 EStG</b>	Beteiligungserträge von stillen Gesellschaftern an Handels- gewerbe und vergleichbaren GbR-Innungsgesellschaften mit Freiberuflern	42.3.5
<b>§ 22 Nr. 3 EStG</b>	Ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen	68
<b>§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 EStG</b>	Ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen	68
<b>§ 24b EStG</b>	Kein Verlust des Entlastungsbetrag bei Aufnahme von Ukraineflüchtlingen in der eigenen Wohnung	67.3
<b>§ 21 EStG</b>	Verbilligte Vermietung an Ukraineflüchtlinge	67.4
<b>§ 23 EStG</b>	Zwangsversteigerung als privates Veräußerungsgeschäft? Veräußerung eines mit einem Gartenhaus bebauten Grundstücks	79.3 79.2
	Gewinnermittlung nach einer früheren Entnahme zum Buchwert	79.1
<b>§ 24b EStG</b>	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende auch im Jahr der Heirat und der Trennung möglich	78.1
<b>§ 32d EStG</b>	Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungssteuer	46.1
<b>§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG</b>	Ausschluss der Abgeltungssteuer bei Darlehensgewährung an eine PersGes	46.2
	Voraussetzungen für ein Nähe und Beherrschungsverhältnis	46.2



<b>§ 33 EStG</b>	Kosten für die Überwinterung in Thailand als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?	52
	Beseitigung von Baumängeln zur Ermöglichung einer erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	52
	Tätigkeitsvergütung eines Insolvenzverwalters ist nicht als agB beim Insolvenzschuldner abzugsfähig	52
<b>§ 33a EStG</b>	Kosten für die Aufnahme von Ukraineflüchtlingen in der eigenen Wohnung	67.3
<b>Abgabenordnung</b>		
<b>§ 42 AO</b>	Gestaltungen mit minderjährigen Kindern	42
	Innungsgesellschaften mit nahen Angehörigen	42
	Fremdvergleich	42
	Grundvoraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen	42.1
<b>§ 69 AO</b>	Geschäftsführerhaftung	43.1
	Haftungsumfang	43.2
	Zeitlicher Rahmen, Entstehung der Ansprüche	43.3.2
	Zeitpunkt der Pflichtverletzung	43.3.3
	Steuerliche Beratung – Entlastung vom Vorwurf der Pflicht-Verletzung	43.4.1
	Keine Befreiung der Haftung durch Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens	43.5
<b>§§ 34,35 AO</b>	Haftung der gesetzlichen Vertreter	43.1.4
<b>§§ 91 i.V. 364 AO, EU Datenschutzs-Grund-Verordnung</b>	Akteneinsicht im Steuerverwaltungsverfahren	80
<b>§ 93 AO</b>	Auskunftspflicht der Vermietungsportale z. B. Airbnb	81
<b>§ 166 AO</b>	Drittwirkung der Steuerfestsetzung, Bedeutung in Haftungs-Fällen und Insolvenzfällen	43.6.2
<b>§ 162 AO</b>	Anforderungen an eine gerichtsfeste Schätzung	44
	Grundlagen für eine Schätzungsbefugnis	44.1
	Formelle Buchführungsmängel	44.1
	Wahl der Schätzungsmethode	44.2
	Bindungswirkung der Schätzungsmethode für den BFH	44.2.2
	Hinweise für Schätzungen in der Praxis	44.3

<b>§ 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO</b>	Katalog der Vorläufigkeiten	77.3
<b>§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO</b>	Rückwirkendes Ereignis beim Realsplittung	51.1
	Gewinn aus Restschuldbefreiung im Insolvenzverfahren	
	Ist ein rückwirkende Ereignis	64
<b>§ 175b Abs. 1 AO</b>	Voraussetzung für die Änderung eines ESt-Bescheides	51.2
<b>§ 226 AO</b>	Aufrechnung in Bezug auf § 13b-Beträge Umsatzsteuer	76

### Insolvenzordnung

<b>§ 15b Abs.8 InsO</b>	Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten	43.5.4
<b>§ 176 InsO</b>	Bedeutung des insolvenzrechtlichen Prüfungstermins	43.6.2
<b>§ 178 Abs. 3 InsO</b>	Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren binden im Haftungs-Verfahren	43.6.2
<b>§§ 290, 297,298 InsO</b>	Zeitliche Zuordnung des Gewinns aus einer Restschuldbefreiung	64

### Gewerbsteuer

<b>§ 8 Nr. 1 GewStG</b>	Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten wie Schuldzinsen, Miet -und Pachtentgelte für angemietetes AV, auch Leasingraten für bewegl. und unbewegl. Vermögen	69.1
	Keine Hinzurechnung von Herstellungskosten	69.2
<b>§ 9 Abs. 1 S. 2 ff. GewStG</b>	Erweiterte Kürzung für Grundbesitz – Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen	48.1
	Abgrenzung Betriebsaufspaltungen	48.2
	Billigkeitsregeln bei Überlassung von möblierten Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine	67.6
<b>§ 9 Abs. 1 S. 3 GewStG</b>	Neue 5%-Grenze ab 2021 für Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung von Grundbesitz	48

### Umsatzsteuer

<b>§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG</b>	Umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch bei Sponsoring	76.2
<b>§ 1 Abs. 1a UStG</b>	Geschäftsveräußerung im Ganzen ist keine Gesamtrechtsnachfolge	49.2
<b>§ 2 UStG</b>	Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern	70.2
<b>§ 2b Abs. 1 UStG</b>	Umsatzsteuer und Verkauf von Kuchen etc. in der Schule	76.4

<b>§ 4 Nr. 22 UStG</b>	Umsatzsteuer auf Leistungen der Sportvereine	76.4
<b>§ 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG</b>	Steuersatz für Nebenleistungen zu Beherbergungsleistungen	76.3
<b>§ 13b UStG</b>	Direktanspruch in der Umsatzsteuer	70
<b>§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG</b>	Zeitliche Voraussetzung zum Vorsteuerabzug	49.1
<b>§ 15 Abs. 1 UStG</b>	Vorsteuerabzug bei Sponsoringaktivitäten	76.2
<b>§ 15a UStG</b>	Billigkeitsregelung für die Korrektur des Vorsteuerabzugs bei unentgeltlichen Vermietungsleistungen an Ukraine-flüchtlinge	67.4.2

### Körperschaftsteuer

<b>§ 5 Abs. 1 Nr. 9, 10 KStG</b>	Kein Verlust der Steuerbefreiung bei Vermietungsleistungen an Ukraine-flüchtlinge	67.5
<b>§ 27 KStG</b>	Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten	63

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

<b>§ 10 Abs. 5 ErbStG</b>	Kosten für die Erstellung von berechtigten Steuererklärungen Kosten für die Haushaltsauflösung und Räumung der Erblasserwohnung sind Nachlassverbindlichkeiten	71
<b>§ 15 Abs. 1 BewG</b>	Ermittlung des Jahreswertes von Nutzungen und Leistungen Vorsicht bei zinsloser Gewährung eines Darlehens	50.1
<b>§ 28 Abs. 3 S. 1, 5 ErbStG</b>	Keine Stundung der ErbSt bei anderweitiger Verwendung vorhandener Geldmittel	50.2

### Entwicklung der Gesetzgebung

<b>§ 32a EStG</b>	Erhöhung des Grundfreibetrags	56.2.1
<b>§ 9a EStG</b>	Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags	56.2.2
<b>§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG</b>	Anhebung der Entfernungspauschale	56.3
<b>§ 66 Abs.1 EStG</b>	Neuer Kinderbonus	56.4
<b>§ 101 ff. EStG</b>	Erhöhung der Mobilitätsprämie	56.3
<b>§§ 112-122 EStG</b>	Neue Energiepreispauschale Weitere Maßnahmen zur Entlastung von den hohen Energiekosten	56.5 56.6
<b>§ 149 AO</b>	Verlängerung der Abgabefristen für Steuererklärungen	57.2
<b>§ 3 Nr. 11b EStG</b>	Steuerfreiheit des Pflegebonus	57.3
<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG</b>	Abschaffung der Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten	57.4

<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst.e S. 1 EStG</b>	Abzinsung langfristiger unverzinslicher Rückstellungen	57.4
<b>§ 7 Abs. 2 EStG</b>	Gewährung einer degressiven AfA	57.5
<b>§§ 6b, 7g EStG</b>	Verlängerung der Investitionsfristen	57.5
<b>§ 3 Nr. 28a EStG</b>	Verlängerung der Steuerfreiheit der Arbeitgeber-Schüsse zum Kurzarbeitergeld	57.5
<b>§ 9 EStG</b>	Verlängerung der Homeofficepauschale	57.5
<b>§ 10d EStG</b>	Einführung zweijähriger Verlustrücktrag	57.5
<b>§ 1 Abs. 2 Mindestlohngesetz</b>	Erhöhung des Mindestlohns	58.1
	Erhöhung der Geringfügigkeitsgrenzen für Minijobs	58.2
	Erhöhung der Gleitzone für Midijobs	58.2
<b>E-RechV</b>	E-Rechnungen sind auch in einigen Bundesländern bereits Pflicht	59
 <b>Sonderthemen:</b>		
<b>Grundsteuerreform</b>	Ergänzende Hinweise zur Umsetzung der Reform zur Grundsteuer	60
<b>Corona-Pandemie</b>	Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis	
	Aktualisierte Übersichten zu den Coronahilfen	53
	Schlussabrechnung der Überbrückungshilfen	54
	Paketlösung	54.2
	Risiken für die Steuerberater und die Folgen für die Schlussabrechnung	54.4
	Umgang mit Rückforderungsbescheiden, Vertretungsbefugnis vor den Verwaltungsgerichten	54.5
	Steuerliche Erleichterungen für freiwillige Helfer in Impf- und Testzentren	55







## A. Vorwort

Sehr geehrte Seminar Teilnehmerinnen, sehr geehrte Seminar Teilnehmer,

ich heiße Sie herzlich willkommen zu den Seminaren des II. Quartals 2022. Von einer Krise zur nächsten? Diese Frage muss man derzeit leider bejahen. Ist das Corona-Virus aktuell, während ich dieses Vorwort verfasse, durchaus auf dem Rückzug, sind mit dem Ukraine-Krieg und seinen Folgewirkungen die nächsten gravierenden Probleme auch über unser Land und die Welt hereingebrochen. In diesem Skript werden wir uns deshalb mit den steuerlichen Folgen beider Krisen beschäftigen müssen. So blicken wir im gesonderten Teil C – wie nun schon seit zwei Jahren – auf die Folgen der Corona-Pandemie. In der Tz. 67 habe ich demgegenüber die steuerlichen und bilanziellen Folgen des Ukraine-Kriegs dargestellt.

Im vorderen Teil dieses Manuskripts macht die in Tz. 41 erläuterter BFH-Rechtsprechung zur Realteilung zumindest Anlass zur Hoffnung, dass beim Stichwort „Gerechtigkeit im Steuerrecht“ Hopfen und Malz doch noch nicht völlig verloren ist. Für einen rückwirkenden Sperrfristverstoß nach einer Auflösung einer Arztpraxis hat der BFH nämlich das Verursacherprinzip hochgehalten und dabei der bisherigen Verwaltungsauffassung widersprochen.

Steuergestaltungen mit minderjährigen Kindern habe ich in der Tz. 42 näher beleuchtet. Der BFH lässt diese zwar zu, hängt die Hürden für die Anerkennung aber recht hoch.

GmbH-Mandanten in Krisensituationen erfordern seit jeher eine besonders intensive Beratung. In der Tz. 43 habe ich ein aktuelles Urteil erläutert, mit dem der BFH seine Rechtsprechung zur Geschäftsführerhaftung nach § 69 AO im Rahmen eines Insolvenzverfahrens geändert und konkretisiert hat.

Einen bunten Strauß neuer Informationen enthält auch heute die Rubrik „Aktuelles auf einen Blick“. Dabei gilt es in Tz. 45 zunächst einmal festzustellen, dass ein Arbeitszimmer nicht „erforderlich“ sein muss; hier muss nun auch bei der Finanzverwaltung ein Lernprozess einsetzen. Besonders hervorzuheben ist auch der in Tz. 46 erläuterter Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts an das Bundesverfassungsgerichts zur Frage, ob die Abgeltungsteuer verfassungswidrig ist. Und auch die erweiterte Grundstückskürzung bei der Gewerbesteuer darf wieder einmal nicht fehlen; dazu habe ich in Tz. 48 einige Neuerungen aufgelistet. Zur Umsatzsteuer erläutere ich in Tz. 49 die Rechtsprechung des EuGH, mit der die Richter in Luxemburg den Vorsteuerabzug bei einem Leistungsbezug von einem Ist-Versteuerer aufmischen wollen. Hier ist aber zunächst einmal Abwarten angesagt.

Die Gesetzgebungsmaschine läuft derzeit wieder auf vollen Touren. Das Steuerentlastungsgesetz 2022 und das 4. Corona-Steuerhilfegesetz waren bei Drucklegung dieses Manuskripts schon weitgehend in trockenen Tüchern. Die wesentlichen Änderungen durch diese Gesetze habe ich Ihnen deshalb in den Tz. 56 und 57 dargestellt. Bei der praktischen Umsetzung der Neuregelungen wird z.B. die Energiepreispauschale zu erheblichem Brokratieraufwand führen.

In der Verwaltungsecke gilt es wieder einmal den Blick auf den Sofortabzug für Hard- und Software zu richten. Mit ihrer aktuellen Anweisung, die ich in Tz. 51 erläutert habe, hat die Verwaltung die Lage

bei diesem unsystematischen Steuergeschenk noch einmal verschlimmbessert. Aber wie heißt es so schön: Einem geschenkten Gaul ...

Auch wenn Kryptowährungen in den letzten Monaten einen erheblichen Wertverlust zu verzeichnen hatten: Erstmals hat die Finanzverwaltung nun zur steuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen Stellung genommen, worauf in der Tz. 58 der Blick zu richten ist.

In den anschließenden Praxishinweisen hervorzuheben ist zunächst die Tz. 75, in der ich die Rechtslage bei der Wiederauffüllung einer Rentenanwartschaft nach einer Ehescheidung dargestellt habe. Bei diesem Thema gibt es dann aber doch wieder Zweifel an der Gerechtigkeit im Steuerrecht. Schon mehrfach hatte ich darauf hingewiesen, dass ich die vom Gesetzgeber geschaffene und bisher vom BFH akzeptierte Aufteilung des Steuersatzes für Nebenleistungen zu Beherbergungsleistungen nicht für zutreffend halte. In diese Sache ist jetzt doch wieder Bewegung gekommen, auch wenn dazu das letzte Wort sicherlich noch nicht gesprochen ist (Tz. 76.3). Mit aktuellen Missverständnissen zur Umsatzsteuer, die sich auch durch die Tagespresse ziehen, muss in Tz. 76.4 aufgeräumt werden.

Auch dieses Manuskript wird durch die Liste der Vorläufigkeiten (Tz. 77) und die Veränderungen im Bereich der Rechtsbehelfshinweise (Tz. 78) abgerundet. Dabei ist z.B. ein neues BFH-Verfahren zum Vorsteuerabzug aus den Kosten einer Betriebsveranstaltung zu vermelden. Ebenso verdient eine neu anhängige Revision zur gestaltungsmisbräuchlichen Tilgung von Gesellschafterdarlehen aus Einlagen Beachtung.

Im Rückblick habe ich in der Tz. 79 aktuelle Ergänzungen zu den privaten Veräußerungsgeschäften dargestellt. Und natürlich dürfen in dieser Rubrik auch die aktuellen Erkenntnisse zum Dauerthema „Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren“ (Tz. 80) nicht fehlen.

In diesem Sinne wünsche ich uns allen einen schönen, möglichst „coronaarmen“ Sommer und gute Erholung in Ihrem (hoffentlich bald) anstehenden Urlaub.

Ich freue mich, Sie dann zu den Veranstaltungen des III. Quartals 2022 wieder zu sehen. Bis dahin verbleibe ich mit den besten Wünschen

Ihr

Prof. Dr. Herbert Grögler  
Steuerberater





## B. Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen

### 41. Realteilung einer Personengesellschaft: Der BFH ändert die rückwirkende Gewinnzurechnung

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 16 Abs. 3, § 34 EStG
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Streitig ist, wem der bei einer sog. Sperrfristverletzung nach einer Realteilung rückwirkend anzusetzende Gewinn steuerlich zuzurechnen ist.
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – eine Gewinnzurechnung bei dem Gesellschafter vorgenommen, der die Sperrfristverletzung verursacht hat und einer Verteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel eine Absage erteilt.
<b>Bemerkungen:</b>	<p>Offen blieb, ob der vom BFH aufgestellte Grundsatz in allen Fällen gilt, in denen es zu einer rückwirkenden Gewinnentstehung kommt. Auch weitere Fragen im Zusammenhang mit der Realteilung sind immer noch nicht abschließend geklärt.</p> <p>Zur Langfristigkeit einer Betriebsverpachtung im Ganzen hat der BFH aktuell in einem weiteren Urteil Stellung genommen.</p>
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2022 S. 599

#### Leitsatz:

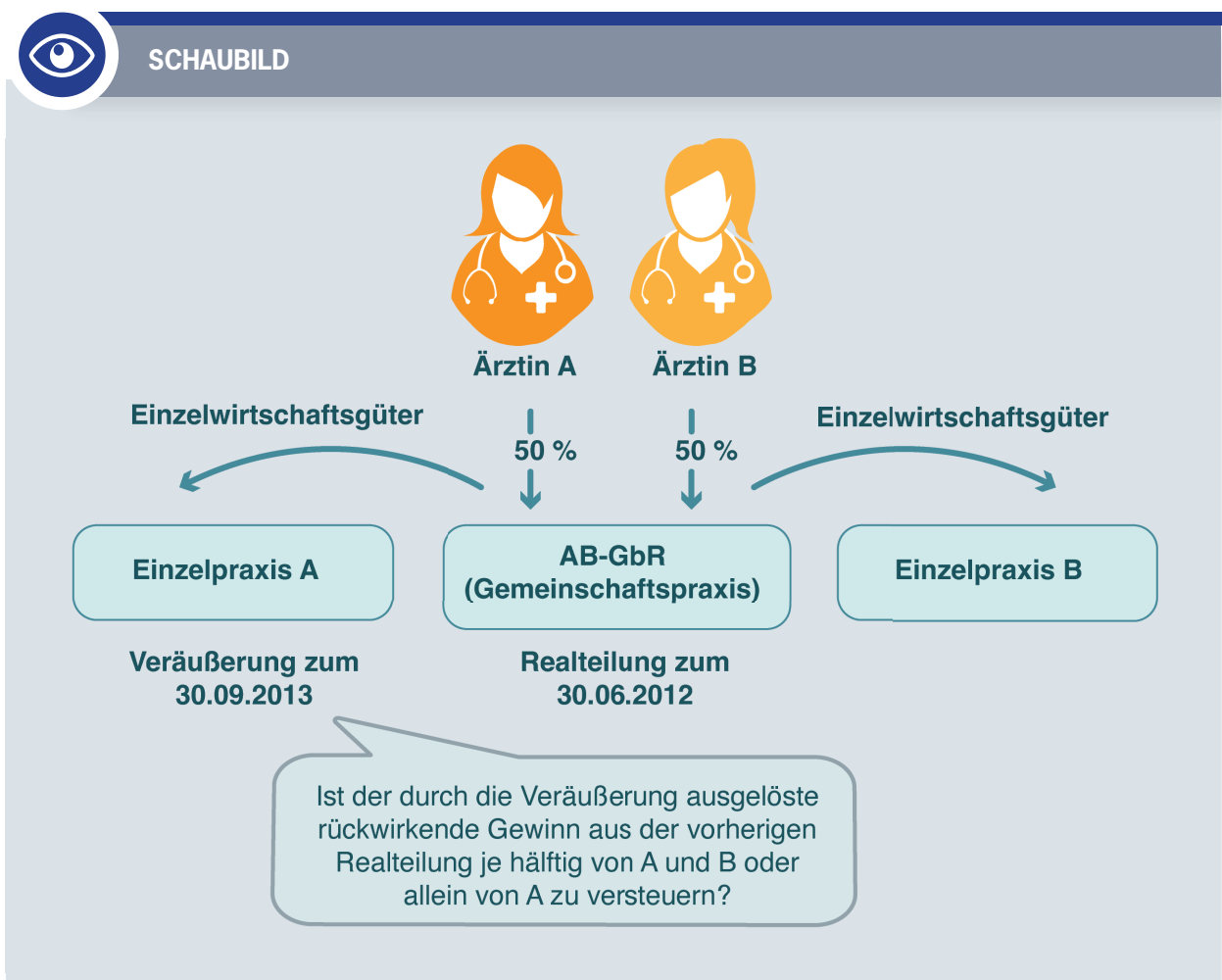
Der Gewinn i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, den ein Realteiler erzielt, weil er seinen Betrieb, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, innerhalb der Sperrfrist veräußert, ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen<sup>289</sup>.

289 BFH-Urteil VIII R 14/19 vom 23.11.2021, DStR 2022 S. 599, veröffentlicht am 24.03.2022

**Sachverhalt:**

Die Ärztinnen A und B waren zu jeweils 50 % an einer **Gemeinschaftspraxis** in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts beteiligt (**AB-GbR**). In der Auseinandersetzungsvereinbarung vom 24.04.2012 wurde die **Beendigung der GbR zum 30.06.2012** vereinbart und das Gesellschaftsvermögen im Wege einer echten Realteilung auseinandergesetzt. A und B übernahmen jeweils ihren Patientenstamm in ihre neu entstehenden Einzelpraxen.

Die Feststellungserklärung für 2012 wurde am **25.01.2014 abgegeben**. A zeigte am 18.02.2015 dem zuständigen Finanzamt an, dass sie die aus der Realteilung entstandene Arztpraxis bereits **am 30.09.2013 veräußert** habe. Daraufhin änderte das Finanzamt den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für 2012 vom 25.04.2014 nach § 175 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO, da eine Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG vorlag und berücksichtigte einen Gewinn aus der Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter auf A, der vom **Finanzamt** als Aufgabegewinn festgestellt und **A und B zu je 50 % zugerechnet** wurde. A und B hatten nämlich in ihrer Realteilungsvereinbarung keine Festlegung der Versteuerung bei Veräußerung oder Entnahme der zugeteilten Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG getroffen.





41.1 Grundlagen der Realteilung

41.2 Die BFH-Entscheidung: Es gilt das Verursacherprinzip!

41.3 Praxisfolgen aus dieser Rechtsprechung

41.4 Betriebsverpachtungsgrundsätze können lange zur Anwendung kommen!

41.5 Bilanzenzusammenhang bei unentgeltlicher Betriebsübertragung

41.6 Zusammenfassung

## Lösung

### 41.1 Grundlagen der Realteilung

#### 41.1.1 Gesetzliche Voraussetzungen und Grundfall

§ 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ermöglicht die ertragsteuerlich neutrale Auseinandersetzung einer Personengesellschaft. Insbesondere im Freiberuflerbereich besteht dafür ein häufiger Bedarf. Es handelt sich dabei um eine Sonderform der Betriebsaufgabe der Personengesellschaft, die – ausnahmsweise – zum Buchwert erfolgen kann.

Für Realteilungen gelten nach § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG folgende **Grundsätze**:

- Alle bei der Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter sind **zwingend mit dem Buchwert** anzusetzen, wenn sie in ein Betriebsvermögen überführt werden und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- Die Buchwertfortführung ist bei der Zuteilung bestimmter Einzelwirtschaftsgüter (nur bei Grund und Boden, Gebäuden des Anlagevermögens oder anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen) an eine **dreijährige Sperrfrist** gebunden, die mit der Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr der Realteilung beginnt. Rückwirkend ist der gemeine Wert (Verkehrswert) anzusetzen, soweit zum Buchwert übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen werden. Wird ein Teilbetrieb übertragen, gibt es diese Sperrfrist allerdings nicht.
- **Unzulässig** ist die Buchwertfortführung bei der Zuteilung einzelner Wirtschaftsgüter soweit diese Wirtschaftsgüter auf ein körperschaftsteuerpflichtiges Subjekt, insbesondere eine **Kapitalgesellschaft** übergehen. Insoweit ist der gemeine Wert des Wirtschaftsguts anzusetzen (wie auch bei der sog. Körperschaftsklausel in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG).

## §

## GESETZESTEXT

## § 16 Abs. 3 EStG (Auszug)

(3) <sup>1</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3. <sup>2</sup>Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. **<sup>3</sup>Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.** <sup>4</sup>Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen. ... <sup>7</sup>Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. <sup>8</sup>Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

Gegenüber den Prinzipien des **UmwStG** einerseits (das allerdings sowieso keine Regelung für die Spaltung einer Personengesellschaft enthält) und § **6 Abs. 5 EStG** andererseits haben die Realteilungsregeln **zwei bedeutende Vorteile**:

- Eine Personengesellschaft kann auch **ohne Vorliegen von Teilbetrieben** zu Buchwerten real geteilt werden (für die Spaltung einer Kapitalgesellschaft nach § 15 UmwStG wäre demgegenüber zwingend das sog. doppelte Teilbetriebserfordernis zu erfüllen; es muss also ein vollständiger Teilbetrieb übertragen werden und ein vollständiger Teilbetrieb zurückbleiben).
- Die Übernahme von Verbindlichkeiten stellt auch bei Übernahme von Einzelwirtschaftsgütern kein schädliches Teilentgelt dar, das zu einer teilweisen Realisierung der stillen Reserven führt.

## GRUNDFALL DER REALTEILUNG

An der freiberuflich tätigen AB-GbR sind die Gesellschafter A und B zu je 50 % beteiligt. Wegen unüberbrückbarer Meinungsverschiedenheiten beschließen A und B, die GbR aufzulösen, die jeweiligen Mandanten und die anteiligen Verbindlichkeiten zu übernehmen und anschließend jeweils in Form einer Einzelpraxis weiterzuarbeiten.

**LÖSUNG**

Es liegt eine Realteilung vor, die nach § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG zwingend zum Buchwert zu erfolgen hat. Dies gilt unabhängig davon, dass

- die Wirtschaftsgüter keinen Teilbetrieb darstellen und
- Verbindlichkeiten übernommen werden.

Eine etwaige **Verlagerung stiller Reserven** infolge einer im Rahmen der Realteilung erfolgten **Kapitalkontenanpassung** steht der Buchwertfortführung nicht entgegen.

**41.1.2 Echte / unechte Realteilung**

Seit einiger Zeit fallen unter die Realteilungsgrundsätze auch Fälle, in denen die Personengesellschaft **nicht aufgelöst** wird, sondern **in verkleinerter Form fortbesteht**, weil nur einer von mehr als zwei Gesellschaftern ausscheidet. Diese Sachverhalte nennt man unechte Realteilungen.

**Früher** hatte die Finanzverwaltung nur „echte“ Realteilungen zum Buchwert zugelassen; sie verlangte also eine Auflösung der Personengesellschaft, um in den Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zu gelangen<sup>290</sup>. Dem hat der BFH dann aber widersprochen; er wendet die Realteilungsgrundsätze auch auf unechte Realteilungen an, bei denen die Personengesellschaft bestehen bleibt<sup>291</sup>. Zwischenzeitlich folgt dem auch die Finanzverwaltung im geänderten Realteilungserlass<sup>292</sup>.

**Übersicht:**

<b>Echte Realteilung</b>	<b>Unechte Realteilung</b>
Auflösung der Personengesellschaft = Tatbestand der Betriebsaufgabe	Weiter bestehende Personengesellschaft; es scheidet lediglich ein Mitunternehmer gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aus; die Gesellschaft wird von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt

**Kein** Fall der „unechten“ Realteilung liegt allerdings vor, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die ihm im Rahmen seines Ausscheidens übertragenen Einzelwirtschaftsgüter **vollumfänglich in das Privatvermögen** überführt. In diesem Fall erzielt der ausscheidende Mitunternehmer einen Veräußerungsgewinn (= verbleibender Fall einer sog. Sachwertabfindung aus dem Betriebsvermögen)<sup>293</sup>.

Außerdem liegt eine (echte oder unechte) Realteilung auch dann **nicht** vor, wenn der der ausscheidende Mitunternehmer (nur) eine Abfindung in Geld erhält<sup>294</sup>.

290 BMF-Schreiben vom 28.02.2006, BStBl I 2006 S. 228

291 BFH-Urteile IV R 31/14 vom 16.03.2017, BStBl II 2019 S. 24, und IV R 11/15 vom 30.03.2017, BStBl II 2019 S. 29, dazu Tz. 79.3 in AktStR III/2017

292 BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6; dazu Tz. 19 in AktStR I/2019

293 Rz. 2 des BMF-Schreibens vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

294 Rz. 3 des BMF-Schreibens vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

### 41.1.3 Das Sperrfristproblem

Nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist bei einer **Realteilung mit Buchwertfortführung** unter Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen (= nachträgliche Gewinnrealisierung), soweit zum Buchwert übertragener

- Grund und Boden,
- Gebäude oder
- andere wesentliche Betriebsgrundlagen

innerhalb einer **dreijährigen Sperrfrist** veräußert oder entnommen werden. Für die übrigen (nicht veräußerten oder entnommenen) Wirtschaftsgüter verbleibt es jedoch bei der Buchwertfortführung. Die Sperrfrist gilt für **alle wesentlichen Betriebsgrundlagen** und für **Grund und Boden** sowie **Gebäude**, auch wenn dieser Grund und Boden oder dieses Gebäude keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen sollte. Sind Grund und Boden oder Gebäude Umlaufvermögen, wie dies z.B. bei einem gewerblichen Grundstückshändler der Fall sein kann, gibt es keine Sperrfrist.



#### HINWEIS

- Die Sperrfrist endet unterjährig und taggenau **drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung** der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. Maßgeblicher Zeitpunkt bei der Prüfung einer Sperrfristverletzung ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Faktisch beläuft sich die Sperrfrist deshalb in der Praxis häufig auf eine Zeit von ca. fünf Jahren.
- Eine **Veräußerung** i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG und damit ggf. eine Sperrfristverletzung liegt dann auch vor, wenn das übernommene Betriebsvermögen innerhalb der Sperrfrist **nach den Regelungen des UmwStG steuerneutral eingebracht** wird (z.B. nach § 24 UmwStG in eine neue Personengesellschaft). Umstrukturierungen innerhalb der Sperrfrist sollten deshalb ebenso vermieden werden wie Veräußerungen und Entnahmen der sperrfristbehafteten Wirtschaftsgüter.

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung ist der aus einer Sperrfristverletzung entstehende Gewinn bei einer **echten Realteilung** bei Wirtschaftsgütern, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörten, allen Realteilern **nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel** zuzurechnen, es sei denn, die Realteiler haben hiervon abweichend geregelt, dass der Gewinn der Gesellschafter zu versteuern hat, der die Sperrfristverletzung ausgelöst hat<sup>295</sup>.

Bei einer **unechten Realteilung** betrifft die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nur die Mitunternehmer, die im Zuge der Realteilung Einzelwirtschaftsgüter nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zu Buch-

295 Rz. 29 des BMF-Schreibens vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

werten in ihr Betriebsvermögen erhalten haben. Im Fall der Sperrfristverletzung ist nach Verwaltungsauffassung bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer rückwirkend bei Ermittlung des Gewinns i.S. des § 16 Abs. 2 EStG der gemeine Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes anzusetzen mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind. Zugleich veräußern die verbleibenden Gesellschafter dem ausgeschiedenen Gesellschafter das übertragene Wirtschaftsgut<sup>296</sup>. Es soll sich in diesem Fall also eine Gewinnrealisierung auf zwei Stufen ergeben, wie dies auch bei einer sog. Sachwertabfindung aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen der Fall ist.

## 41.2 Die BFH-Entscheidung: Es gilt das Verursacherprinzip!

### 41.2.1

Den o.g. Ausgangsfall, bei dem es unstrittig zu einem Sperrfristverstoß i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG gekommen war, hat der BFH nun in der Weise entschieden, dass der rückwirkend entstehende Gewinn nur von dem Realteiler zu versteuern ist, der den **Sperrfristverstoß verursacht** hat. Dies gilt **unabhängig** davon, ob die Beteiligten in ihrer Realteilungsvereinbarung eine entsprechende **Vereinbarung** getroffen haben oder nicht. Das Finanzgericht Sachsen-Anhalt in der Vorinstanz hatte demgegenüber noch die Verwaltungsauffassung bestätigt und wollte den Gewinn im Ausgangsfall jeweils hälftig bei A und B zurechnen<sup>297</sup>.

Für den BFH waren für diese Entscheidung folgende **Aspekte** entscheidend:

Argument	Erläuterung
<b>Wortlaut</b> des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG	Danach ist bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. Diese Aussage ist zwar nicht nur, aber auch für Realteilungsfälle anzuwenden (für eine Realteilung ist keine spezielle Regelung getroffen, also gilt Satz 8 wie für andere Betriebsaufgaben auch).
In den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG beruht die Gewinnrealisierung auf einer der Realteilung zeitlich nachfolgenden Sperrfristverletzung <b>eines</b> Realteilers, die die übrigen ehemaligen Mitunternehmer <b>nicht verhindern</b> können.	Die Entstehung eines Steuertatbestands, den man selbst weder verursacht noch ihn beeinflussen kann, wäre nicht gerecht; es käme zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten.

<sup>296</sup> Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

<sup>297</sup> Urteil des FG Sachsen-Anhalt I K 1280/15 vom 11.04.2019, EFG 2020 S. 716

Argument	Erläuterung
<p><b>Situation durch die Realteilung:</b> Um den Gewinn aus der Sperrfristverletzung zu ermitteln, ist den für die sperrfristverhafteten Wirtschaftsgüter nachträglich anzusetzenden gemeinen Werten das Kapitalkonto des Realteilers gegenüberzustellen, wie es sich auf Grundlage der <b>Kapitalkontenanpassung</b> ergeben hat.</p>	<p>Der die Sperrfrist verletzende Gesellschafter versteuert damit jene stillen Reserven, die er einerseits im Zuge der Realteilung übernommen und andererseits selbst durch sein Verhalten realisiert hat. Der (rückwirkend) entstehende Gewinn muss somit dem veräußernden Realteiler allein zugerechnet werden.</p>
<p><b>Zielsetzung:</b> Der die Sperrfrist verletzende Realteiler ist so zu stellen, als habe er seine unternehmerische Tätigkeit bereits im Zeitpunkt der Realteilung unter Aufdeckung der in den von ihm übernommen Wirtschaftsgütern des ehemaligen Gesamthandsvermögens aufgegeben.</p>	<p>Dieses Ziel wird nur dann erreicht, wenn man diesem Realteiler den rückwirkend anzusetzenden Gewinn unter Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG vollumfänglich zurechnet.</p>
<p><b>Normzweck</b> der Regelung zur Sperrfristverletzung als Missbrauchsvorschrift</p>	<p>§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG soll Gestaltungen verhindern, die einer gezielten Verlagerung von Wirtschaftsgütern und stillen Reserven im Wege einer Realteilung mit dem Ziel der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts dienen. Hierfür gab es im Urteilsfall aber keinerlei Anhaltspunkte für eine gezielte Verlagerung wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Realteiler (keine Statusverbesserung).</p>

Eher unstrittig war im Urteilsfall, dass der **rückwirkende Ansatz** des **gemeinen Wertes** nicht nur im Fall der Veräußerung oder Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist geboten ist, sondern **auch dann**, wenn sämtliche der betroffenen Wirtschaftsgüter im Rahmen **einer Betriebsveräußerung** übertragen werden. Insoweit bestätigt der BFH die Verwaltungsauffassung im sog. Realteilungserlass<sup>298</sup>.

Ebenfalls unstrittig hat der BFH dargelegt, dass eine andere Gewinnzurechnung (nämlich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel) dann zu erfolgen hat, wenn es bereits im Zeitpunkt der Realteilung aufgrund einer **gemeinschaftlichen Entnahme eines Wirtschaftsguts durch die Realteilungsgesellschaft** zur Gewinnrealisierung und zur Zurechnung dieses Gewinns nach Maßgabe der allgemeinen Gewinnverteilungsquote kommt<sup>299</sup>. Denn während in den Fällen der Sperrfristverletzung im Zeitpunkt der Realteilung die Voraussetzungen der Buchwertfortführung gegeben sind und erst die nachfolgende, sperrfristverletzende Handlung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG eine rückwirkende Gewinnrealisierung auslöst, erfüllen in den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG bereits im Zeitpunkt der

298 BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6, Rz. 28

299 Rz. 38 des BFH-Urteils VIII R 14/19 vom 23.11.2021, DStR 2022 S. 599, unter Hinweis auf das BFH Urteil IV R 31/14 vom 16.03.2017, BStBl II 2019 S. 24, Rz. 42



Realteilung nicht alle Realteiler die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung. Da dies den Realteilern bekannt ist, verwirklichen sie die **Entnahme gemeinsam**.

### 41.2.3

Wie so häufig, hat der BFH aber auch in diesem Urteil **etliche Fragen offengelassen** und Aussagen nur insoweit getroffen, wie sie auch für den zu entscheidenden Fall von Bedeutung wären:

- Unklar bleibt, ob die Entscheidung des BFH auch dann gilt, wenn von einem Realteiler nicht der gesamte Betrieb, sondern **nur einzelne sperrfristbehaftete Wirtschaftsgüter** veräußert werden (z.B. die im Rahmen einer Realteilung übernommenen Praxisräume, wenn die Praxis dann anschließend in neuen, angemieteten Räumlichkeiten fortgeführt wird). M.E. ist kein Anhaltspunkt ersichtlich, in einem solchen Fall anders zu verfahren als bei einer Betriebsveräußerung. Warum der BFH diese Frage dann aber ausdrücklich offen gelassen hat, ist vor diesem Hintergrund eher unverständlich (und allenfalls damit zu rechtfertigen, dass es um einen solchen Fall im Urteilssachverhalt gerade nicht ging).
- Wesentlich heikler ist die ebenfalls offen gebliebene Frage, ob der nach einer Realteilung rückwirkend entstehende Gewinn nach einer Veräußerung des aus der Realteilung hervorgegangenen Betriebs ein **nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Gewinn** ist. Der BFH musste dies in diesem Fall deshalb nicht entscheiden, weil das Finanzamt bereits bestandskräftig festgestellt hatte, dass es sich um einen begünstigten Aufgabegewinn handelt<sup>300</sup>.



#### HINWEIS

Hintergrund ist hier, dass es sich bei einem **Gewinnfeststellungsbescheid** um einen sog. **Sammelbescheid** handelt. Dies hatte ich bereits – unter Hinweis auf aktuelle BFH-Rechtsprechung – im letzten Jahr dargestellt<sup>301</sup>. In einem solchen Bescheid ist die Aussage über das Vorliegen eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns i.S. von § 16 EStG eine **selbständig anfechtbare Feststellung**. Diese Feststellung war nun aber nicht mehr Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens.

Unabhängig davon wäre aber natürlich spannend gewesen zu erfahren, wie der nun entscheidende VIII. Senat des BFH die Frage der Begünstigung nach §§ 16, 34 EStG einschätzt. Der **IV. Senat** hatte nämlich vor nicht allzu langer Zeit die **Begünstigung** mit der Begründung **abgelehnt**, dass nach der Realteilung die **Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis nicht für eine bestimmte Zeit eingestellt** werde und deshalb – trotz der vollständigen Gewinnrealisierung aufgrund der nun nachfolgenden Betriebsveräußerung – eine Tarifiermäßigung nach § 34 EStG nicht in Betracht käme. Dass dies eine angreifbare und m.E. unzutreffende Aussage ist, hatte ich bereits bei Erörterung dieses Urteils dargestellt<sup>302</sup>. Die seinerzeit erhoffte Vertrauensschutzregelung, um die Anwendung

300 Rz. 24 der Urteilsgründe im BFH-Urteil VIII R 14/19 vom 23.11.2021, DStR 2022 S. 599

301 Tz. 76 in AktStR III/2021 mit Besprechung des BFH-Urteils VI R 17/18 vom 18.11.2020, DStR 2021 S. 986

302 BFH-Urteil VIII R 24/15 vom 15.01.2019, BStBl II 2020 S. 251; dazu Tz. 66 in AktStR III/2019

→ von § 34 EStG zumindest für Altfälle noch erreichen zu können, hat die Finanzverwaltung bisher leider nicht erlassen; damit ist wohl auch nicht mehr zu rechnen. Dass der VIII. Senat die (von der Rechtsprechung des IV. Senats abweichende und großzügigere) Vorgehensweise des Finanzamts nun unter Hinweis auf diese Rechtsprechung nicht gerügt hat, könnte aber zumindest ein Hinweis darauf sein, dass diese Frage **innerhalb des BFH nicht unstrittig** ist. Bei der **Gestaltungsberatung** müssen Sie sich allerdings bis auf weiteres an der restriktiven Linie des IV. Senats des BFH orientieren.

- Mit keinem Wort angesprochen hat der BFH die Gewinnzurechnung bei einem **Sperrfristverstoß nach einer unechten Realteilung**<sup>303</sup>. Wie bereits dargestellt<sup>304</sup>, vertritt die Finanzverwaltung in diesen Fällen eine sehr restriktive Linie, indem sie zum einen eine **Gewinnrealisierung auf mehreren Ebenen** annimmt (Gleichstellung mit einer Sachwertabfindung aus dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft in das Privatvermögen eines Gesellschafters) und zum anderen eine **vertragliche Regelung** über eine abweichende Gewinnzurechnung **nicht anerkennt**. Das zweistufige Verfahren bedeutet, dass bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer rückwirkend bei Ermittlung des Gewinns i.S. des § 16 Abs. 2 EStG der gemeine Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes anzusetzen ist mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind. Zugleich sollen die verbleibenden Gesellschafter dem ausgeschiedenen Gesellschafter das übertragene Wirtschaftsgut veräußern<sup>305</sup>.



#### HINWEIS

Diese Verwaltungssicht ist m.E. eindeutig **unzutreffend**. Auch hier ist nämlich kein Grund ersichtlich, die Gewinnzurechnung anders zu handhaben als bei einer echten Realteilung; insbesondere muss der vom BFH als Hauptargument für das von ihm propagierte „Verursacherprinzip“ angewandte Satz 8 in § 16 Abs. 3 EStG auch hier gelten. Und die von der Verwaltung propagierte Gleichbehandlung mit dem Ausscheiden gegen Sachwertabfindung ist systematisch sehr weit entfernt, weil es dort bei Abfindungen in das Privatvermögen geht, die hier nicht vorliegen.

- **Verfahrensrechtlich** ist es in diesen Fällen **kein Problem**, den **ursprünglichen Feststellungsbescheid zu ändern**. Auch im Urteilsfall war bereits Bestandskraft eingetreten; einen Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) enthielt der Feststellungsbescheid für das Realteilungsjahr wohl nicht. Der Sperrfristverstoß stellt jedoch materiell-rechtlich ein **rückwirkendes Ereignis** dar, was sich bereits eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ergibt. In der Folge greift dann verfahrensrechtlich die **Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO** ein. Der ursprüngliche Feststellungsbescheid könnte nach dieser Vorschrift sogar dann verfahrensrechtlich geändert werden, wenn für ihn bereits **Feststellungsverjährung** eingetreten wäre. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO enthält für diese Fälle nämlich eine **Ablaufhemmung** („In den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt“).

303 zur Abgrenzung vgl. oben Tz. 41.1.2

304 Tz. 41.1.3 in diesem Skript

305 Rz. 31 des Realteilungserlasses = BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

**HINWEIS**

Ein **Verzinsungsproblem** („Nachzahlungszinsen“) gibt es in diesen Fällen durch die rückwirkende Änderung im Übrigen nicht, da der Zinslauf bei rückwirkenden Ereignissen nach § 233 Abs. 2a AO erst 15 Monate (für die VZ 2019 und 2020: 21 Monate) nach Ablauf des Jahres beginnt, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (Anlaufhemmung;). Der Sperrfristverstoß nach einer Realteilung führt also **nicht zu einer zusätzlichen Zinsbelastung**.

### 41.3 Praxisfolgen aus der BFH-Rechtsprechung

#### 41.3.1

Unabhängig davon, dass diese Rechtsprechungsentwicklung positiv zu bewerten ist und eine langjährige Streitfrage löst, sind folgende Punkte für die Praxis mitzunehmen:

- Die BFH-Rechtsprechung ist zwar eindeutig, wurde von der Finanzverwaltung aber **bisher noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht**. Mit einem Nichtanwendungserlass dürfte zwar nicht zu rechnen sein. Abweichenden Handhabungen betroffener Fälle durch die Finanzämter entsprechend der bisherigen Anweisungspraxis im Realteilungserlass müssen Sie aber mit **Einspruch** entgegnetreten (mit Antrag auf Ruhen des Verfahrens, bis die Finanzverwaltung über die Anwendung der BFH-Rechtsprechung entschieden hat).
- Es empfiehlt sich **weiterhin** und ungeachtet des vom BFH propagierten Verursacherprinzips, in der Realteilungsvereinbarung eine **klare Vereinbarung** darüber zu treffen, wer die bei einem Sperrfristverstoß rückwirkend entstehende Steuer aus der vorherigen Realteilung zu tragen hat. Nicht zuletzt lassen sich damit zivilrechtliche Streitigkeiten über die Tragung der Steuerlast zu vermeiden. Die einkommensteuerliche Gewinnzurechnung muss nämlich nicht zwingend deckungsgleich mit der zivilrechtlichen Frage sein, wer die Steuern zu tragen hat. Erfahrungsgemäß gehen die Realteiler (ähnlich wie bei einer Ehescheidung) eher selten „im Guten“ auseinander, so dass ohne eine klare zivilrechtliche Regelung weiterer Streit drohen könnte.
- Im Übrigen gilt dies umso mehr, als sich der BFH nicht klar dazu geäußert hat, ob seine neue Rechtsprechung nicht nur bei einer anschließenden Betriebsveräußerung, sondern auch für die **Veräußerung einzelner sperrfristbehafteter Wirtschaftsgüter** zur Anwendung kommen soll (Gesetzeswortlaut: „übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen“). Im Zeitpunkt der Realteilung ist nämlich i.d.R. nicht absehbar, zu **welcher Art von Sperrfristverstoß** es ggf. kommen wird!

**HINWEIS**

Dies gilt ungeachtet dessen, dass m.E. kein Grund ersichtlich ist, warum die Gewinnzurechnung bei Einzelveräußerung anders erfolgen sollte als bei einer anschließenden Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

- Ganz besondere Vorsicht ist weiterhin bei **unechten Realteilungen** geboten. Auch hier gilt es zunächst, in der Realteilungsvereinbarung eine Regelung über eine eventuelle rückwirkende Gewinnzurechnung zu treffen. Da die Finanzverwaltung diese Vorgehensweise allerdings im Realteilungserlass (unverständlicherweise<sup>306</sup>) nicht akzeptiert und eine Ungleichbehandlung zwischen echter und unechter Realteilung vornehmen will<sup>307</sup>, muss hier dann ggf. **gestritten** werden.
- Es bleibt natürlich dabei, dass eine **Sperrfristverletzung** nach einer Realteilung dann **nicht** eintreten kann, wenn im Zuge der Realteilung von den einzelnen Realteilern **Teilbetriebe** i.S. von R 16 Abs. 3 Satz 2 EStR übernommen wurden. Diese Rechtsfolge ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut in § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG: „... soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, ...“.

Und **Sperrfristen**, die es **nicht gibt**, kann man **nicht verletzen!**

Allerdings dürfte die Übertragung von Teilbetrieben bei einer Realteilung – zumindest im Freiberuflerbereich – eher der Ausnahmefall sein; ausgeschlossen ist der Fall aber nicht (z.B. bei der Übernahme räumlich getrennter Beratungsstellen, die auch ansonsten – z.B. beim eingesetzten Personal – weitgehend selbständig voneinander agiert haben).

- Ebenso ist durch das neue BFH-Urteil keine Veränderung hinsichtlich der Versagung des Buchwertansatzes eingetreten, soweit die Wirtschaftsgüter bei der Realteilung **unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft** übertragen werden; in diesem in § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG geregelten Fall ist nach wie vor bei der Übertragung der **gemeine Wert** anzusetzen. Bei Eingreifen dieser sog. „Körperschaftsklausel“ spricht hinsichtlich der Verteilung des bereits im Zeitpunkt der Realteilung entstehenden Gewinns Einiges für eine Zurechnung nach dem **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel** (wie auch bei Entnahmen, die bereits im Zuge der Realteilung stattfinden)<sup>308</sup>. Schließlich will die Regelung das Überspringen stiller Reserven in das Besteuerungssystem der Körperschaftsteuer verhindern; dieser Gesetzeszweck würde eindeutig verfehlt werden, wenn der entstehende Gewinn der Körperschaft zugerechnet werden könnte oder müsste. Eine klare Verwaltungsauffassung gibt es dazu aber nicht<sup>309</sup>.

### 41.3.2

Und weiterhin muss selbstverständlich das vorrangige gestalterische Ziel sein, **Sperrfristverstöße zu vermeiden**. Allerdings ist dies nicht immer machbar, wenn – aus welchen Gründen auch immer – eine Veräußerung an einen fremden Dritten erfolgt (wie im Urteilsfall). Helfen kann hier aber zunächst u.U. ein **Abwarten der Sperrfrist**. Eine gewisse Verkürzung der Sperrfrist lässt sich im Übrigen dadurch von vornherein erreichen, indem man die Feststellungserklärung für das Realteilungsjahr möglichst **frühzeitig abgibt**.

306 vgl. hierzu auch bereits Dorn/Müller, DStR 2019 S. 726

307 Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

308 ebenso Schmidt/Wacker, 41. Aufl. 2022, § 16 Rn. 553, und Winkemann, BB 2004 S. 130

309 unklarer Wortlaut in Rz. 11 des Realteilungserlasses = BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6



## HINWEIS

Jedenfalls müssen die Mandanten durch den steuerlichen Berater im Rahmen der Realteilung unmissverständlich auf den Lauf der Sperrfrist und die Folgen bei einem Sperrfristverstoß **hingewiesen** werden. Dieser Hinweis sollte auch **schriftlich dokumentiert** werden, damit die Verantwortlichkeit für die Steuerentstehung später nicht auf die Steuerberatung abgewälzt werden kann („Das hat mir aber keiner gesagt, dass ich nicht verkaufen darf“).

Vermeiden lassen sich Sperrfristverstöße allerdings häufiger bei **nachfolgenden Umstrukturierungen**. Dies gilt insbesondere dann, wenn es um den Zusammenschluss eines Realteilers mit einem neuen Partner im Rahmen einer neuen (oder bereits bestehenden) Personengesellschaft geht. In den Augen der Finanzverwaltung ist eine Einbringung des aus der Realteilung hervorgegangenen Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft nämlich auch dann als Sperrfristverstoß anzusehen, wenn diese **Einbringung nach § 24 UmwStG** zum Buchwert erfolgt. Da auch der BFH Umwandlungsvorgänge als Veräußerung ansieht, könnte dies durchaus zutreffend sein und muss in der Praxis beachtet werden.

Vermeiden lässt sich die unschöne Rechtsfolge eines Sperrfristverstoßes dadurch, dass die Wirtschaftsgüter des Einzelbetriebs nicht in die (neue) Personengesellschaft eingebracht, sondern **nur an diese überlassen** werden (zumindest die sperrfristbehafteten Wirtschaftsgüter, also Grund und Boden, Gebäude und andere wesentliche Betriebsgrundlagen). Die Wirtschaftsgüter werden bei dieser Gestaltung dann nur **in das Sonderbetriebsvermögen überführt**; eine Überführung stellt jedoch eindeutig keine Veräußerung dar (also kein Sperrfristverstoß). Die Überführung erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zwingend zum Buchwert. Zu einem späteren Zeitpunkt (nämlich nach Ablauf der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) können die Wirtschaftsgüter dann nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden.



## HINWEIS

- Zur **Unterscheidung zwischen Übertragung und Überführung**:

Bei einer Übertragung tritt eine Änderung des zivilrechtlichen Eigentums ein; bei einer Überführung ändert sich demgegenüber nur die steuerliche Zuordnung, ohne dass es zu einer Eigentumsübertragung kommt (**Kurzformel: Muss man bei Grundstücken und Beteiligungen zum Notar, handelt es sich um eine Übertragung; muss man nicht zum Notar, ist es eine Überführung**).

- Die dargestellte Gestaltung kann allerdings zu **umsatzsteuerlichen Nachteilen** führen. Dies gilt insbesondere dann, wenn – wie bei Ärzten – die Personengesellschaft aufgrund steuerfreier Umsätze **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** ist. Die Überlassung des Betriebs aus dem (ertragsteuerlichen) Sonderbetriebsvermögen an die Personengesellschaft stellt nämlich eine umsatzsteuerbare und auch umsatzsteuerpflichtige Leistung dar; die Steuerbefreiung z.B. des § 4 Nr. 14 UStG ist nicht anwendbar. Bei steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen und dem damit bei der Personengesellschaft gegebenen Vorsteuerabzug ist dies allerdings kein Problem (Umsatzsteuerpflicht beim überlassenden Gesellschafter, Vorsteuerabzug bei der Personengesellschaft).

### 41.3.3

Klar ist, dass es bei einer Veräußerung innerhalb der Sperrfrist durch die rückwirkende Besteuerung **nicht zu einer Doppelbesteuerung derselben stillen Reserven** kommen darf. Dies ist nun durch die neue BFH-Rechtsprechung in größerem Umfang gewährleistet. Eine mehrfache Besteuerung derselben stillen Reserven nämlich zunächst im Grundsatz dadurch vermieden, dass die rückwirkend vorzunehmende Versteuerung den Buchwert der von einem Realteiler übernommenen Wirtschaftsgüter (und damit das Kapitalkonto im Einzelbetrieb) erhöht und sich somit **in der Zukunft gewinnmindernd auswirkt**. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung wäre diese Buchwerterhöhung aber natürlich auch demjenigen Realteiler vorzunehmen gewesen, der zwar rückwirkend versteuern muss, aber keine Veräußerung tätig (im Urteilsfall: Frau B). Diesem (anderen) Realteiler müsste dann konsequenterweise auch die Buchwerterhöhung zugewiesen werden und würde sich bei ihm erst bei einer (ggf. sehr viel später) erfolgenden Veräußerung seines Betriebs auswirken. Nach neuer BFH-Rechtsprechung kommt diese Buchwerterhöhung nun aber genau demjenigen Realteiler zugute, der auch aktuell den Betrieb veräußert (im o.g. Urteilsfall: Frau A).

Damit kommt die rückwirkende Versteuerung der vorherigen Realteilung dem jetzigen Veräußerer vollumfänglich als Steuererminderung zugute (es kommt also zusammen, was zusammen gehört). Dies zeigt sich zunächst in einer **Abschreibung des Praxiswerts** (bei Freiberuflern; auf 6 bis 10 Jahre) oder **Firmenwerts** (bei Gewerbetreibenden; nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG auf 15 Jahre) und dann bei Veräußerung in einem erhöhten Buchwert, was den Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung verringert.

Hier tritt dann aber wieder die bereits o.g. Rechtsprechung des IV. Senats auf den Plan, mit der dieser die **Anwendung des § 34 EStG** auf den bei der Realteilung rückwirkend entstehenden Gewinn **abgelehnt** hat<sup>310</sup>. Unstreitig ist nämlich – zumindest für den Regelfall –, dass § 34 Abs. 1 oder 3 EStG (Fünftelregelung oder ermäßigter Steuersatz) bei der Veräußerung der Einzelpraxis / des Einzelbetriebs zur Anwendung kommen kann. Dieser **begünstigte Gewinn** wird nun aber durch die Buchwerterhöhung nach dem Sperrfristverstoß **niedriger**, während sich der – in den Augen des IV. BFH-Senats – nicht begünstigte Gewinn im Realteilungsjahr erhöht. Es wird also ein **begünstigter durch einen nicht begünstigten Gewinn ersetzt**.



#### HINWEIS

Hier wird zu überlegen sein, in geeigneten Fällen den Streit über die Anwendbarkeit von § 34 EStG im Realteilungsjahr doch **noch einmal vor ein Finanzgericht zu bringen**. Dies gilt insbesondere vor dem bereits oben erläuterten Hintergrund, dass der VIII. BFH-Senat diese Frage nun ausdrücklich offen gelassen und damit die Hoffnung auf eine vielleicht doch noch befriedigende Lösung genährt hat.

Damit ergibt sich für die nun entschiedenen und offenen Fragen folgende **Übersicht** (ggf. mit Lösungsvorschlag, soweit nicht bereits durch Rechtsprechung geklärt):

310 BFH-Urteil VIII R 24/15 vom 15.01.2019, BStBl II 2020 S. 251; dazu Tz. 66 in AktStR III/2019



Sachverhalt	Lösung	Rechtslage eindeutig	
		ja	nein
Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nach einer <b>echten</b> Realteilung durch eine <b>Betriebsveräußerung oder -aufgabe</b>	Der Gewinn ist allein dem Realteiler zuzurechnen, der die Sperrfristverletzung durch die Betriebsveräußerung <b>ausgelöst</b> hat <sup>311</sup>	X	
Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nach einer <b>echten</b> Realteilung bei Veräußerung oder Entnahme <b>einzelner Wirtschaftsgüter</b>	Der Gewinn ist m.E. auch in diesem Fall allein dem Realteiler zuzurechnen, der die Sperrfristverletzung durch die Veräußerung oder Entnahme <b>ausgelöst</b> hat. Sicherheitshalber sollte dies über eine vertragliche Vereinbarung geregelt werden, da die Finanzverwaltung diese auf jeden Fall anerkennt.	X (mit vertraglicher Regelung)	X (ohne vertragliche Regelung)
Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nach einer <b>unechten</b> Realteilung	Nach Verwaltungsauffassung zweistufige Gewinnrealisierung sowohl beim veräußernden Gesellschafter als auch bei den verbleibenden Mitunternehmern <sup>312</sup> ; m.E. müssen demgegenüber auch hier die <b>Grundsätze wie bei echten Realteilungen</b> zur Anwendung kommen (Gewinnrealisierung einstufig mit Zurechnung nur beim veräußernden Realteiler)		X
Teilweise Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in das <b>Privatvermögen</b> im Zuge einer echten Realteilung	Entnahme der Realteilungsgemeinschaft; somit Verteilung des Gewinns nach dem <b>allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel</b> <sup>313</sup>	X	
Teilweise Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf eine <b>Körperschaft</b> bei einer (echten oder unechten) Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG)	Der aufgedeckte Gewinn ist m.E. von den <b>übrigen Gesellschaftern</b> (also den „Nicht-Körperschaften“) nach deren Beteiligungsverhältnis zu versteuern. Eine klare Verwaltungsauffassung gibt es hierzu aber nicht <sup>314</sup> .		X

311 aktueller Urteilssachverhalt im BFH-Urteil VIII R 14/19 vom 23.11.2021, DStR 2022 S. 599, veröffentlicht am 24.03.2022

312 Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

313 Rz 42 des aktuellen BFH-Urteils VIII R 14/19 vom 23.11.2021, DStR 2022 S. 599, in einem obiter dictum; so auch Rz. 9 des Realteilungserlasses = BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6

314 unklarer Wortlaut in Rz. 11 des Realteilungserlasses = BMF-Schreiben vom 19.12.2018, BStBl I 2019 S. 6



**HINWEIS**

Handelt es sich bei dem real geteilten Betrieb um einen Gewerbebetrieb (und nicht um einen Freiberuflerbetrieb wie im o.g. Urteilsfall), kann durch die rückwirkende Sperrfristverletzung in bestimmten Konstellationen auch **Gewerbsteuer** für den rückwirkend entstehenden Gewinn entstehen. Dies ist aber dann **nicht** der Fall, wenn bzw. soweit es sich bei den früheren Gesellschaftern der geteilten Gesellschaft – was der Regelfall ist – um natürliche Personen handelt, da die Realteilung dem Grunde nach eine nicht gewerbsteuerpflichtige Betriebsaufgabe („betriebsbeendender Vorgang“) darstellt<sup>315</sup>.

**41.4 Betriebsverpachtungsgrundsätze können lange zur Anwendung kommen!**

**41.4.1 Die bekannten Grundsätze zur Betriebsverpachtung**

Es ist nicht neu: Wird ein Betrieb nach Beendigung der aktiven Tätigkeit insgesamt (also mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen) verpachtet, haben die Betriebsinhaber das sog. „**Verpächterwahlrecht**“<sup>316</sup>:

<b>Möglichkeit 1: Betriebsaufgabe</b>	<b>Möglichkeit 2: Weiterhin gewerbliche Einkünfte</b>
Erklärt der Betriebsinhaber ausdrücklich die Betriebsaufgabe, liegt eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG vor	Erfolgt keine Betriebsaufgabeerklärung, liegt keine Betriebsaufgabe vor
Rechtsfolge: Die <b>stillen Reserven</b> in dem aufgegebenen Betrieb sind <b>zu versteuern</b> (ggf. mit Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG); anschließend werden <b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b> erzielt	Es werden also <b>weiterhin gewerbliche Einkünfte</b> erzielt, die aber grundsätzlich nicht der Gewerbebesteuer unterliegen (Ausnahme bei Verpachtung durch einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform) <sup>317</sup>

**Anmerkungen:**

- Die Betriebsverpachtung ist ein **Unterfall der Betriebsunterbrechung**, die nicht zu einer Betriebsaufgabe führt. Klassischer Fall einer Betriebsunterbrechung ist z.B. das alljährliche Schließen einer Eisdiele von Anfang November bis Mitte März.
- Die Betriebsaufgabeerklärung (= Möglichkeit 1) kann mit einer **Rückwirkung von bis zu drei Monaten** abgegeben werden (§ 16 Abs. 3b Satz 2 EStG). Dies gilt auch dann, wenn der vom

315 so bereits BFH-Urteil VIII R 13/94 vom 17.02.1994, BStBl II 1994 S. 809

316 Einzelheiten dazu sind aus der in H 16 Abs. 5 EStH 2020 aufgelisteten BFH-Rechtsprechung ersichtlich

317 R 2.2 GewStR



Steuerpflichtigen gewählte und innerhalb der Drei-Monatsfrist liegende Aufgabezeitpunkt in ein **zurückliegendes Kalenderjahr** fällt (z.B. bei einer Betriebsaufgabeerklärung im März 2022 auf den 31.12.2021). In **Erbfällen** ist es sogar möglich, die personelle Zuordnung des Aufgabegewinns für den Verpachtungsbetrieb nach dem Tod des Erblassers noch so zu steuern, dass die Betriebsaufgabe und damit die Besteuerung der stillen Reserven noch beim Erblasser erfolgt.

### BEISPIEL

Erblasserin E ist am 10.05.2022 im Alter von 80 Jahren verstorben. Erbin ist ihre 50-jährige Tochter T. E hat bis zu ihrem Tod aus der Verpachtung eines früher von ihr aktiv betriebenen Einzelunternehmens gewerbliche Einkünfte erzielt. Eine Aufgabeerklärung hatte sie nicht abgegeben. Der Betrieb enthält hohe stille Reserven. E hatte im Jahr 2022 nur noch geringe Einkünfte; den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG hat sie noch nicht in Anspruch genommen. T und ihr Ehemann M haben allerdings hohe Einkünfte im Spitzensteuersatz von 45 % (u.a. aus einer gemeinsam geführten Personengesellschaft).

### LÖSUNG

In diesem Fall kann es sinnvoll sein, eine Aufgabeerklärung für den ererbten Betrieb rückwirkend auf einen Zeitpunkt vor dem Tod der E abzugeben. Der **Aufgabegewinn** nach § 16 Abs. 3 EStG entsteht dann **noch bei E** und kann nach § 34 Abs. 3 EStG **ermäßigt besteuert** werden. Eine solche Vorgehensweise ist vor allem dann zweckmäßig, wenn T „ihren“ ermäßigten Steuersatz (den sie allerdings sowieso erst ab Vollendung des 55. Lebensjahres erhalten kann) noch für andere Zwecke benötigt, wie dies hier der Fall ist.

Dazu muss T allerdings **spätestens bis 09.08.2022** die Aufgabeerklärung auf einen Zeitpunkt vor dem 10.05.2022 abgegeben haben – hier ist also **schnelles Handeln gefragt!**

Bei Übergabe eines Verpachtungsbetriebs im Rahmen einer **vorweggenommenen Erbfolge** lässt die Finanzverwaltung allerdings eine rückwirkende Aufgabeerklärung auf die Zeit vor der Betriebsübergabe **nicht** zu. Ist in diesen Fällen eine Versteuerung der stillen Reserven noch beim Schenker gewünscht, muss dieser – und zwar noch vor der Betriebsübergabe! – die Aufgabeerklärung abgeben<sup>318</sup>.

- Das Verpächterwahlrecht besteht auch bei **Beendigung einer** (echten oder unechten) **Betriebsaufspaltung**. Dies gilt zumindest dann, wenn im Rahmen der Betriebsaufspaltung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Betriebs-GmbH verpachtet wurden. Ich hatte allerdings darüber berichtet, dass der **BFH** zwischenzeitlich – allerdings lediglich in einem obiter dictum – das Verpächterwahlrecht wohl bei Beendigung sämtlicher Betriebsaufspaltungen anerkennt (also vor allem auch dann, wenn vor dem Wegfall der personellen Verflechtung nur eine von mehreren wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen wurde)<sup>319</sup>.

318 BMF-Schreiben vom 22.11.2016, BStBl I 2016 S. 1326, unter Tz. IV.2.b

319 BFH-Urteil IV R 12/16 vom 17.04.2019, BStBl II 2019 S. 745; dazu ausführlich Tz. 94.3 in AktStR IV/2019 und Tz. 8 in AktStR I/2020



HINWEIS

Die Finanzverwaltung hat sich zu dieser Thematik bisher immer noch nicht klar geäußert. Zwar hat sie das fragliche Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Da es sich bei der BFH-Aussage allerdings lediglich um ein **nicht entscheidungserhebliches „obiter dictum“** („nebenbei Gesagtes“) handelt, ist nicht ausgeschlossen, dass die Finanzämter hier weiterhin eine restriktive Linie vertreten. Wie von mir schon im Jahr 2020 angeregt<sup>320</sup>, ist in den fraglichen Fällen in der Gestaltungsberatung der eindeutig sicherere Weg, das Besitzunternehmen vor dem Wegfall der personellen Verflechtung **in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft einzubringen**. Den dabei entstehenden Formaufwand muss man als „Versicherungsprämie“ sehen. Alternativ wäre möglich, die Anwendbarkeit des Verpächterwahlrechts vor Wegfall der personellen Verflechtung im Rahmen einer – allerdings kostenpflichtigen – verbindlichen Auskunft mit dem Finanzamt abzuklären.

- Nach § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 2 EStG gilt der Betrieb – ohne Abgabe einer Aufgabenerklärung – erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in welchem dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Betriebsaufgabe nicht (mehr) erfüllt sind. Mit dieser im Jahr 2011 eingeführten Fiktion (= sog. **„Betriebsfortführungsfiktion“**) will der Gesetzgeber vor allem verhindern, dass Betriebsaufgaben bei Verpachtungsbetrieben stattfinden können (insbesondere, weil nicht mehr alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden), ohne dass das Finanzamt dies merkt und sich die Steuerpflichtigen dann später auf eine solche Betriebsaufgabe berufen, wenn das (eigentliche) Jahr der Betriebsaufgabe verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden kann (insbesondere wegen eingetretener Verjährung). Vor Einführung des § 16 Abs. 3b EStG war die Finanzverwaltung verfahrensrechtlich daran gehindert, die stillen Reserven später doch noch der Besteuerung zu unterwerfen. Zu Zweifelsfragen bei der Anwendung von § 16 Abs. 3b EStG hat die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 22.11.2016 Stellung genommen<sup>321</sup>.

#### 41.4.2 Der nun vom BFH entschiedene Sachverhalt<sup>322</sup>

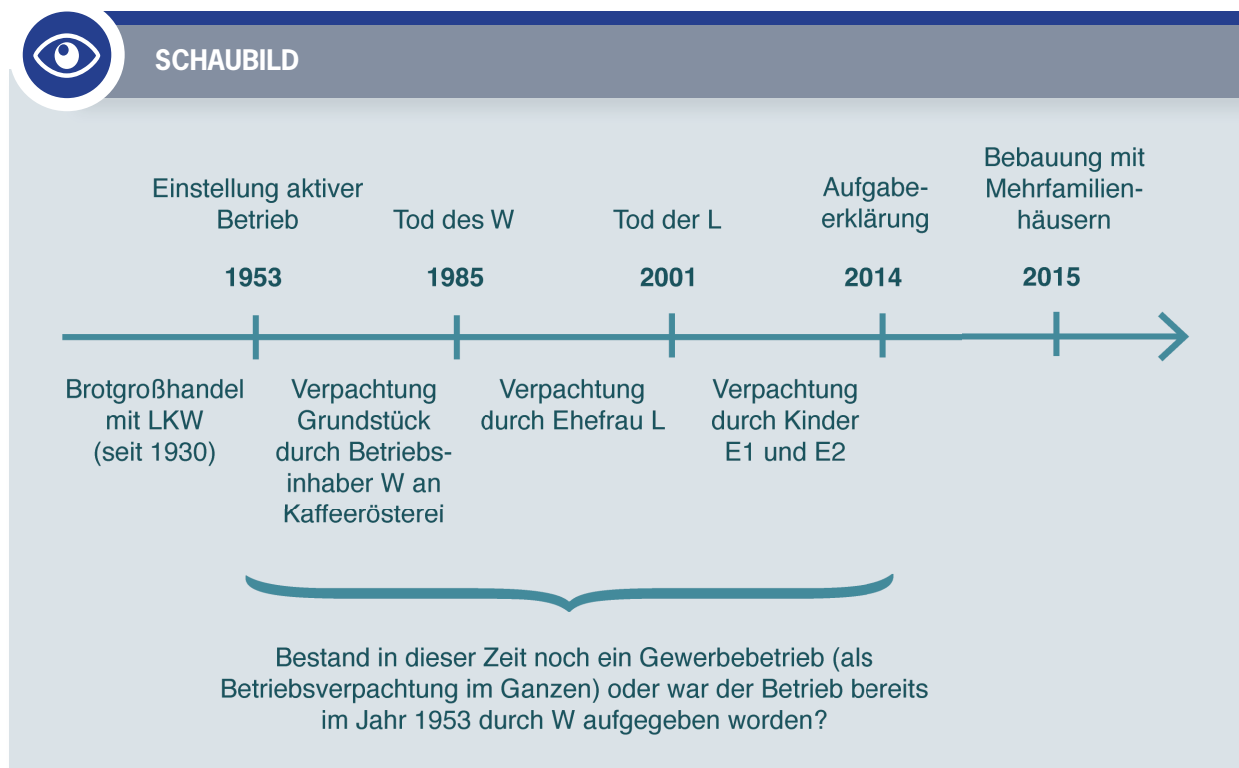
Die Erben 1 und 2 (E1 und E2) sind Mitglieder einer Erbengemeinschaft. Sie hatten am 24.06.2014 gegenüber dem Finanzamt die Aufgabe ihres ererbten Verpachtungsbetriebs erklärt. Der Betrieb war Anfang der 1930er Jahre als **Brotgroßhandel** von W auf eigenem Grundstück mit Wohn- und Verwaltungsgebäude sowie einem Lagerraum gegründet worden. W stellte den Brotgroßhandel **im Jahr 1953 ein** und veräußerte seinen Lkw und eine Kundenliste. Das Betriebsgrundstück verpachtete er an eine **Kaffeerösterei**. Nach seinem Tod 1985 erbte seine **Ehefrau L** und nach deren Tod im Jahr 2001 deren **Kinder E1 und E2** das Grundstück. Zunächst L und später E1 und E2 (in Erbengemeinschaft) setzten die Vermietung fort und erklärten – wie zuvor W – die Einkünfte daraus jeweils als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für die Streitjahre 2013 und 2014 erklärten E1 und E2 die Mieteinnahmen für die Erbengemeinschaft allerdings als solche aus **Vermietung und Verpachtung** und baten die zum 24.06.2014 abgegebene Betriebsaufgabenerklärung als gegenstandslos zu betrachten,

320 Tz. 8 in AktStR I/2020

321 BStBl I 2016 S. 1326; ausführlich dazu Tz. 43 in Skript II/2017

322 BFH-Urteil IV R 13/19 vom 21.12.2021, BFH/NV 2022 S. 414, veröffentlicht am 10.03.2022

weil der Betrieb tatsächlich bereits **1953** mit dem Verkauf des Fuhrparks **aufgegeben** worden sei. Im Jahr 2015 wurde das bisher verpachtete Gebäude dann abgerissen und der Grund und Boden mit zwei Mehrfamilienhäusern mit 44 Wohneinheiten und Tiefgarage neu bebaut.



Das **Finanzamt** stellte die Pachteinnahmen bis zur Aufgabenerklärung allerdings **weiterhin als solche aus Gewerbebetrieb** fest und ermittelte für 2014 einen **Aufgabegewinn** nach § 16 Abs. 3 EStG. Nach erfolglosem Einspruch dagegen wies das Finanzgericht Hamburg die anschließende Klage zurück, weil seit 1953 lediglich eine Betriebsunterbrechung vorgelegen habe<sup>323</sup>.

Streitig war nun beim BFH, ob eine Betriebsverpachtung auch über eine sehr lange Zeit (hier: 1953 bis 2014 = **61 Jahre**) und über mehrere Generationen hinweg vorliegen kann.

#### 41.4.3 Die Entscheidung des BFH

Der BFH ist der behaupteten Betriebsaufgabe im Jahr 1953 entgegengetreten und stellt dazu **zwei entscheidende Thesen** auf:

<b>These 1:</b>	Ein außergewöhnlich langer Zeitraum steht der Annahme einer Betriebsunterbrechung nicht entgegen.
<b>These 2:</b>	Ebenso wenig steht es der Annahme einer Betriebsunterbrechung entgegen, dass der bisherige Betriebsinhaber verstorben ist, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen einem Erben oder einer Erbengemeinschaft gehalten und verpachtet werden.

323 Urteil des FG Hamburg 6 K 9/18 vom 26.03.2019, EFG 2019 S. 1172

Klar war im Urteilsfall, dass vor 2014 **noch keine Betriebsaufgabe erklärt** worden war.

Der BFH sieht aber auch **keine anderen Gründe**, bereits im Jahr 1953 (oder zu einem Zeitpunkt zwischen 1953 und 2014) eine Betriebsaufgabe anzunehmen. Hierfür war entscheidend, dass – und dies hatte bereits das Finanzgericht Hamburg in der Vorinstanz so festgestellt – das zurückbehaltene **Betriebsgrundstück** im Jahr 1953 die **einzige wesentliche Betriebsgrundlage** war (und der Kundenstamm und ein Lkw dagegen nicht). Dieses Grundstück hätte auch nach 1953 identitätswahrend einem Betrieb des Brothandels dienen können (auch wenn sich die Umstände des Brothandels in Deutschland zwischen 1953 und 2014 erheblich verändert haben und damals ein Wettbewerbsverbot für die Lieferung bestimmten Brotes vereinbart worden sei).

Eine Betriebsunterbrechung erfordert aber nicht, dass ein identisches Unternehmen wieder betrieben werden könne; es genüge die mögliche **Wiederaufnahme eines Betriebs in gleichartiger oder auch ähnlicher Weise**. Auch dass für den wiedereröffneten Betrieb mit einem nachhaltigen wirtschaftlichen Erfolg zu rechnen sei, sei nicht Voraussetzung einer Betriebsunterbrechung.

Eine Betriebsaufgabe ohne Aufgabeerklärung ist – so der BFH – bei einem Verpachtungsbetrieb erst dann zu bejahen, wenn die Wiederaufnahme des Betriebs mangels der dazu erforderlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen **objektiv nicht möglich** ist. Auf **subjektive Umstände**, also auf die Absicht des früheren Betriebsinhabers oder seiner Erben, den Betrieb wieder aktiv aufzunehmen, kommt es nicht an. Die **lange Zeit** zwischen der Einstellung der aktiven Tätigkeit (im Urteilsfall: 61 Jahre) und der mehrfache Übergang des Betriebs im Erbwege schließen das Verpächterwahlrecht – wie bereits in den o.g. Thesen 1 und 2 dargelegt – nicht aus.



#### HINWEIS

Noch im Jahr **2006** hatte die BFH-Rechtsprechung einen **anderen Zungenschlag**. Damals hatte der BFH noch formuliert, dass „eine Betriebsunterbrechung voraussetzt, dass der bisherige Betriebsinhaber die Absicht hat, die gewerbliche Tätigkeit künftig wieder aufzunehmen und fortzuführen und der Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums wieder aufgenommen werden müsse“<sup>324</sup>. Eine Zeitgrenze scheint es nun nicht mehr zu geben, wenn der BFH selbst 61 Jahre als unschädlich für das Vorliegen einer Betriebsunterbrechung ansieht. Auch das subjektive Moment ist für den BFH nicht mehr von Bedeutung.

Der jetzigen Begründung des BFH ist auch durchaus anzumerken, dass die Richter es unabhängig vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung nicht gerne sehen, wenn von einer langjährigen Erklärungspraxis abgewichen wird, um nun Steuervorteile erzielen zu können.

#### 41.4.4 Anmerkungen

Klares Ziel von E1 und E2 war in dem streitigen Sachverhalt – und dies war natürlich weder dem Finanzamt, noch dem Finanzgericht und nun auch nicht dem BFH entgangen – **ohne Versteuerung von stillen Reserven** aus dem jahrzehntelang erklärten Verpachtungsbetrieb herauszukommen.

<sup>324</sup> BFH-Urteil VIII B 98/01 vom 24.03.2006, BFH/NV 2006 S. 1287



## HINWEIS

Genau für solche Fälle hat der Gesetzgeber im Jahr 2011 die Vorschrift des **§ 16 Abs. 3b EStG** eingeführt, mit der ein solches „Herausschleichen“ mit der Behauptung einer Betriebsaufgabe in verjährter Zeit verhindert werden soll.

Im vorliegenden Sachverhalt war die Vorschrift des § 16 Abs. 3b Satz 1 **Nr. 2 EStG** jedoch eindeutig **nicht einschlägig**, da sie nur für Betriebsaufgaben **nach dem 04.11.2011** anzuwenden ist – und hier wurde schließlich eine Betriebsaufgabe im Jahr 1953 behauptet! Somit war im Jahr 2014 eine (erklärte) Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3b Satz 1 **Nr. 1 EStG** anzunehmen.

Die BFH-Entscheidung bringt **drei wesentliche Aspekte für die Beratungspraxis** mit sich:

- Aspekt 1:** Auch außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 16 Abs. 3b EStG (also bei – behaupteten – Betriebsaufgaben vor dem 04.11.2011) ist es nach dieser Rechtsprechung **eher schwierig**, aus einem langjährig erklärten Verpachtungsbetrieb ohne Versteuerung von stillen Reserven „billig“ herauszukommen. **Ausgeschlossen** ist dies indes aber dennoch **nicht**. Es gibt durchaus Fälle, in denen bei Beendigung der aktiven Tätigkeit neben dem Betriebsgrundstück **weitere wesentliche Betriebsgrundlagen** vorhanden waren (z.B. ein Maschinenpark bei einem Produktionsunternehmen), diese nun aber schon seit langem nicht mehr vorhanden sind. Ein **Kundenstamm** ist allerdings – so nun ausdrücklich der BFH – kein solches Wirtschaftsgut. Die zwischenzeitliche Verflüchtigung des Kundenstamms, die hier aufgrund branchenfremder Verpachtung offenkundig eingetreten war (aktive Tätigkeit: Brotvertrieb; dann Verpachtung an Kaffeerösterei) steht also der Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen und damit einer Betriebsunterbrechung nicht entgegen und führt nicht zu einer Betriebsaufgabe „in alter Zeit“.
- Aspekt 2:** Die BFH-Aussage, dass eine Betriebsverpachtung **auch über lange Zeit und über Generationen hinweg** andauern kann, hilft in der Praxis, ungewollte Betriebsaufgaben für Altfälle in offenen Jahren zu vermeiden. Allein durch Zeitablauf kann sich also keine Zwangsbetriebsaufgabe bei einem Verpachtungsbetrieb ergeben. Auch der bisher von manchen Finanzämtern vorgebrachten Argumentation der **fehlenden subjektiven Bereitschaft (oder Fähigkeit)**, den Betrieb selbst noch einmal aktiv aufnehmen zu können, hat der BFH den Boden entzogen.
- Aspekt 3:** Ebenso kann die BFH-Rechtsprechung in **aktuellen Fällen** des Übergangs von einer aktiven Tätigkeit zu einer Verpachtung helfen, die Annahme einer (unfreiwilligen) Betriebsaufgabe zu vermeiden und damit das **Verpächterwahlrecht nutzen** können. Dies gilt vor allem für die BFH-Aussage, dass eine **branchenfremde Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen** der Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen nicht entgegensteht, weil es z.B. auf den Kundenstamm nicht entscheidend ankommt. Entsprechendes gilt für die Aussage, dass ein LKW auch bei einem Großhandelsbetrieb keine wesentliche Betriebsgrundlage ist (oder hier bis 1953 war). Ebenso sind für eine zukunftsgerichtete Betrachtung dieser Fälle die Feststellungen hilfreich, dass es **keine Zeitbegrenzungen für Betriebsverpachtungen gibt und auch zwischenzeitliche Erbfälle** nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe führen.



#### HINWEIS

Die in Neufällen durchaus positive BFH-Rechtsprechung ändert nichts daran, dass die **Grenzen** für das Vorliegen einer Betriebsverpachtung im Ganzen als Unterform der Betriebsunterbrechung **auch weiterhin recht unscharf** sind. In Zweifelsfällen sollte deshalb an eine (rechtzeitige, leider aber kostenpflichtige) **verbindliche Auskunft** gedacht oder aber die **Einbringung** des Betriebs (vor Beginn der Verpachtung!) in eine **gewerblich geprägte Personengesellschaft** erwogen werden.

### 41.5 Betriebsverpachtung und Realteilung im Landwirtschaftsbereich: Ein ganz besonderes Thema!

#### 41.5.1 Die (manchmal) positive BFH-Rechtsprechung

Bereits im Skript I/2022 habe ich auf die Betriebsaufgabeproblematik bei „**Landwirtschaftsbetrieben ohne Mistgabel und Traktor**“ hingewiesen<sup>325</sup>.

Es ist ein häufig anzutreffendes **Szenario vor allem im ländlichen Bereich**: Die Eltern oder Großeltern der aktuellen Mandanten haben noch aktiv Landwirtschaft betrieben (im Haupt- oder auch Nebenerwerb). Die (Enkel-)Kinder haben sich von der Landwirtschaft aber längst verabschiedet, die Äcker wurden nach dem Tod der Großeltern in der Familie verteilt und werden nun für ein mehr oder weniger hohes (meist aber eher niedriges) Pachtentgelt an noch aktiv tätige Landwirte verpachtet. Die früheren landwirtschaftlichen Betriebe sind dadurch nun wesentlich kleiner geworden und die Grundstücke in der Familie verteilt.

Die Finanzverwaltung ging in diesen Fällen in der Vergangenheit regelmäßig davon aus, dass es sich auch aktuell bei diesen Grundstücksverpachtungen ungeachtet der Verkleinerungen und Verteilungen immer noch um **landwirtschaftliche Betriebe** handelt und die Grundstücke somit immer noch zu einem **Betriebsvermögen** gehören.



#### HINWEIS

Relevant wird die Frage der Betriebsvermögenseigenschaft i.d.R. immer (erst) dann, wenn **aus den Äckern Bauland wird**. Erst und nur in diesem Fall treten nämlich hohe Wertsteigerungen ein. So lange die Verpachtung an die anderen Landwirte erfolgen, geht die steuerliche Relevanz dieser Frage häufig gegen Null.

Mit zwei Urteilen aus dem Jahr 2018 hat der **BFH** allerdings die Sichtweise der immer noch gegebenen Betriebsvermögenseigenschaft der Grundstücke abgelehnt<sup>326</sup>. Nach seiner Auffassung können zwei Gesichtspunkte, die sich häufig schon vor vielen Jahren abgespielt haben, zu einer Betriebsaufgabe geführt haben (die allerdings häufig weder erklärt worden ist und auch ansonsten von den Finanzämtern nicht erkannt bzw. aufgegriffen wurde):

325 Tz. 20.2.3 in AktStR I/2021

326 BFH-Urteile VI R 73/15 vom 17.05.2018, BFH/NV 2018 S. 248, und VI R 66/15 vom 17.05.2018, BFH/NV 2018 S. 1315



- Die **Verkleinerung** eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs führt zwar allein noch nicht zu einer Betriebsaufgabe. Anders könne dies aber dann sein, wenn die **verbleibende Fläche** – bei Wiederaufnahme der Bewirtschaftung – **nicht mehr ertragreich bewirtschaftet werden kann**.
- Die **Realteilung** verpachteter Flächen führt zu einer **Betriebsaufgabe** (Aussagen des BFH: „An den Voraussetzungen für das Verpächterwahlrecht fehlt es, wenn eine Mitunternehmerschaft nach Aufgabe ihres land- und forstwirtschaftlichen Verpachtungsbetriebs ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen [Grundstücke] den Mitunternehmern jeweils zu Alleineigentum überträgt. Die Grundsätze der Realteilung sind in einem solchen Fall nur anwendbar, wenn die bisherigen Mitunternehmer die ihnen zugeteilten Grundstücke einem eigenen Betriebsvermögen widmen.“).

Nach dieser Rechtsprechung sind viele Grundstücke im Landwirtschaftsbereich, bei denen die Finanzverwaltung bisher immer noch die Betriebsvermögenseigenschaft angenommen hat, nun schon längst **Privatvermögen geworden**.



#### HINWEIS

Damit kann natürlich eine **steuerneutrale Entstrickung** der früher betrieblich verhafteten Grundstücke eingetreten sein. Die früheren Jahre, in denen die o.g. Ereignisse eingetreten sind (wesentliche Verkleinerung und / oder Realteilung der Verpachtungsbetriebe), werden nämlich in aller Regel längst bestandskräftig oder verjährt sein, so dass eine Versteuerung der **stillen Reserven** im Wege einer erstmaligen oder geänderten Steuerfestsetzung **verfahrensrechtlich nicht mehr in Betracht** kommen wird. In Fällen, in denen die o.g. Ereignisse aber **erst in aktuellen, verfahrensrechtlich noch offenen Jahren eingetreten** sind, wirkt sich die o.g. BFH-Rechtsprechung aber natürlich negativ aus und kann zu **Aufgabegewinnen** führen.

#### 41.5.2 Reaktion des Gesetzgebers: Der Versuch, die Steuerverhaftung zu erhalten

Mit dem **Jahressteuergesetz 2020** hat der Gesetzgeber mit Einfügung von Neuregelungen in § 14 Abs. 2 und 3 EStG den Versuch unternommen, Fälle mit unentdeckten Betriebsaufgaben und damit nicht besteuerte Steuerentstrickungen zumindest für die Zukunft zu vermeiden:

	<b>Neuer § 14 Abs. 2 EStG (Betriebsverkleinerung)</b>	<b>Neuer § 14 Abs. 3 EStG (Realteilung)</b>
<b>Regelungsinhalt</b>	Die bloße Verkleinerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs führt nicht mehr zur Betriebsaufgabe (Fiktion) Bei Verpachtungsbetrieben gilt das Wahlrecht des § 16 Abs. 3b EStG	Fiktion für Realteilungsfälle, dass auch die Übernehmer einen (Verpachtungs-) Betrieb begründen
<b>Zeitliche Anwendung</b>	Keine eigenständige gesetzliche Anwendungsregelung; es gilt also wohl § 52 Abs. 1 EStG und die Regelung damit für <b>Verkleinerungen ab 2020</b> <sup>327</sup>	Grundsätzlich für <b>Übertragungen nach dem 16.12.2020</b> , auf Antrag aber auch für Altfälle (§ 52 Abs. 22c EStG)



<sup>327</sup> das nachfolgend erläuterte BMF-Schreiben IV C 7 - S 2230/21/10001 :007 vom 17.05.2022 enthält dazu allerdings keine Aussage

Mit den beiden Fiktionen **korrigiert** der Gesetzgeber also die o.g. BFH-Rechtsprechung zur Betriebsverkleinerung und zur Realteilung (= sog. Nichtanwendungsgesetz).

### 41.5.3 Die Verwaltung nimmt nun Stellung, bleibt aber nebulös!

#### 41.5.4

Die Finanzverwaltung hat nun aktuell sowohl zu Altfällen, in denen die o.g. gesetzlichen Neuregelungen noch nicht anwendbar waren und sind, als auch zur Auslegung von § 14 Abs. 2 und 3 EStG Stellung genommen<sup>328</sup>. Sie erklärt dabei die o.g. **BFH-Rechtsprechung**<sup>329</sup> zumindest für Altfälle für **allgemein anwendbar**. In dem BMF-Schreiben werden dazu **zwei Fallgruppen** unterschieden:

Fallgruppe 1	Fallgruppe 2
Übertragung oder Überführung der Grundstücke (im Wege einer Realteilung) <b>vor</b> dem 17.12.2020 und kein Antrag auf Anwendung der gesetzlichen Neuregelung    BFH-Rechtsprechung wird <b>angewandt</b>	Übertragung oder Überführung der Grundstücke (im Wege einer Realteilung) <b>nach</b> dem 17.12.2020 oder Antrag auf Anwendung der gesetzlichen Neuregelung    BFH-Rechtsprechung <b>nicht mehr einschlägig</b> ; es gilt § 14 Abs. 2 und 3 EStG

#### 41.5.5 Aussagen der Verwaltung zur Fallgruppe 1

Positiv ist zunächst, dass die **Finanzverwaltung der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich folgt** und damit anerkennt, dass steuerneutrale Entstrickungen in der Vergangenheit (und damit auch in längst verjährter Zeit) erfolgt sein können.

Ist das neue BMF-Schreiben meistens wenig konkret und erschöpft sich in Allgemeinplätzen oder in Formulierungen aus der o.g. BFH-Rechtsprechung, wird es dann aber doch an der Stelle spannend, an der es um die **Nachweispflicht** geht<sup>330</sup>. Dort ist Folgendes aufgeführt:

Dem Steuerpflichtigen obliegt die Feststellungslast dafür, dass ursprünglich zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörende verpachtete Flächen zu einem späteren Zeitpunkt ins Privatvermögen gelangt sind (BFH-Urteil vom 17. Mai 2018, VI R 73/15, a.a.O.). Eine Realteilung nach § 16 Absatz 3 Satz 2 bis 4 EStG setzt eine ausdrückliche Willenserklärung voraus, z.B. durch Erbauseinandersetzungs- oder Realteilungsvertrag. Ohne eine solche Erklärung kann nicht allein aus späteren Eigentumsverhältnissen abgeleitet werden, dass tatsächlich eine Realteilung stattgefunden hat.

328 BMF-Schreiben IV C 7 - S 2230/21/10001 :007 vom 17.05.2022

329 BFH-Urteile VI R 73/15 vom 17.05.2018, BFH/NV 2018 S. 248, und VI R 66/15 vom 17.05.2018, BFH/NV 2018 S. 1315

330 Rz. 3 des BMF-Schreibens IV C 7 - S 2230/21/10001 :007 vom 17.05.2022



Damit scheint die Finanzverwaltung die Taktik verfolgen zu wollen, die **steuerfreien Entstrickungen über die Nachweisfrage verhindern** zu wollen. In vielen Fällen wird es nämlich die geforderten Erbaueinandersetzung- oder Realteilungsverträge nie gegeben haben oder sie sind zumindest nicht mehr auffindbar. Hier ist also **weiterer Streit** im jeweiligen Einzelfall vorprogrammiert.



#### HINWEIS

Ein möglicher Nachweis könnten Unterlagen über die damalige **Grundbuchberichtigung** sein. Dafür musste nämlich eine Willenserklärung abgegeben werden, um die Grundbuchberichtigung zu erreichen. Waren sich die einzelnen Miterben nach einem Erbfall einig, konnte die Umschreibung innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall u.U. auch direkt auf die einzelnen Miterben erfolgen, ohne dass dafür eine notarielle Beurkundung erforderlich war.

### 41.5.6 Die offene Frage bei Verpachtungsbeginn vor dem 15.04.1988

Der BFH hat in einem Verpachtungsfall, bei dem **weder eine Verkleinerung noch eine Realteilung** eingetreten war, die (weitere) Existenz einer Betriebsverpachtung und damit die Betriebsvermögens-eigenschaft der Grundstücke bejaht<sup>331</sup>. Dies ist insoweit bemerkenswert, als sich der BFH mit diesem Urteil gegen eine häufig genutzte Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung gewandt hat. Es geht dabei um die Vertrauensschutzregelung in Ländererlassen aus dem Jahr 1990<sup>332</sup> wonach es bei einer parzellenweisen **Verpachtung, die vor dem 15.04.1988<sup>333</sup> begonnen** hat, bei der Annahme einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt des Verpachtungsbeginns verbleibt, sofern keine Fortführungserklärung abgegeben wurde<sup>334</sup>. Das gilt auch in Fällen, bei denen die Betriebsaufgabe in festsetzungsverjährter Zeit lag und auch dann, wenn der Land- und Forstwirt bei Verpachtungsbeginn beim Finanzamt steuerlich gar nicht geführt wurde. Der **BFH** hielt die Finanzverwaltung in diesem Urteil nicht für berechtigt, eine solche Übergangsregelung festzulegen (er sieht darin eine norminterpretierende, mit der Gesetzeslage nicht in Einklang stehende Richtlinie, die **keinen Vertrauensschutz** begründen kann).

Über einen ähnlichen Fall eines solchen sog. „**schlafenden Landwirts**“ hat das Finanzgericht Münster entschieden und dabei eine Billigkeitsregelung auch für den Fall abgelehnt, dass das Finanzamt ein Grundstück (fälschlicherweise) als Privatvermögen behandelt hatte<sup>335</sup>. Dagegen ist beim BFH noch die Revision mit dem Aktenzeichen VI R 3/21 anhängig.

331 BFH-Urteil VI R 35/17 vom 12.03.2020, BFH/NV 2020 S. 849

332 z.B. Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 08.08.1990, Landwirtschaftskartei BW Fach 8 Nr. 2.1.2

333 dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils IV R 66/86 vom 15.10.1987, BStBl II 1988 S. 260

334 Übergangsregelung zum sog. Verpachtungserlass vom 17.12.1965, BStBl II 1966 S. 64, dessen Ausführungen der BFH mit Urteil IV R 66/86 vom 15.10.1987, BStBl II 1988 S. 260, widersprochen hatte

335 Urteil des FG Münster 4 K 1326/17 F vom 06.11.2020



## HINWEIS

Zu diesem BFH-Urteil nimmt das neue BMF-Schreiben vom 17.05.2022 nicht Stellung; diese Rechtsprechung wird also totgeschwiegen. Dies muss allerdings kein schlechtes Zeichen sein. Zumindest scheint die Finanzverwaltung derzeit keine Ambitionen zu haben, in den betroffenen Fällen von ihrer bisherigen – gegenüber der BFH-Rechtsprechung großzügigeren – Linie abrücken zu wollen. Möglicherweise will sie dazu aber auch nur noch den Ausgang des o.g. Revisionsverfahrens VI R 3/21 abwarten.

## 41.6 Bilanzenzusammenhang bei unentgeltlicher Betriebsübertragung

### 41.6.1 Sachverhalt und Problemstellung

Mit einem weiteren Aspekt aus dem Bereich „Betriebsfortführung“ beschäftigt sich aktuell das Finanzgericht Thüringen<sup>336</sup>.

Dabei ging es um folgenden **Sachverhalt** (zeitlich aktualisiert):

V hat seinen Gewerbebetrieb zum 01.01.2020 unentgeltlich auf seinen Sohn S übertragen, der die in der Bilanz seines Vaters zum 31.12.2019 ausgewiesenen Aktiva und Passiva unverändert fortgeführt hat. V hat es fälschlicherweise unterlassen, für einen von einem Kunden bereits im Klagewege geltend gemachten Schaden eine Rückstellung in den Bilanzen während der Zeit seiner Betriebsinhaberschaft zu bilden. Die Steuerbescheide des V bis zum Jahr 2019 sind bestandskräftig veranlagt und können nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden.

Im Jahr 2022 zahlt V an den (früheren) Kunden 10.000 € Schadenersatz. Diese Aufwendungen will er nun als nachträgliche Betriebsausgaben i.S. des § 24 Nr. 2 EStG geltend machen.

### 41.6.2 Entscheidung des Finanzgerichts Thüringen

Unstreitig war die unentgeltliche Betriebsübertragung von V auf S ein Fall des **Buchwertansatzes nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG**.

Das Finanzgericht hält nun auch über die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG hinweg den **Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs** hoch: Enthielt eine Bilanz eines (unentgeltlichen) Rechtsvorgängers Fehler (hier: **fehlende Rückstellung für Schadenersatzverpflichtung**), die sich gewinnerhöhend ausgewirkt haben, und ist eine Änderung der entsprechenden Veranlagungen des Rechtsvorgängers nicht mehr möglich, hat aufgrund des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs die Berichtigung in der Schlussbilanz eines späteren, noch nicht verjährten Steuerabschnitts **des Rechtsnachfolgers** mit Auswirkungen auf dessen Gewinn zu erfolgen. Dabei spielt es keine Rolle, dass der falsche Bilanzansatz auf Jahre zurückgeht, in denen der Betriebsübergeber noch Inhaber des Gewerbebetriebs gewesen ist.

<sup>336</sup> Urteil des FG Thüringen 3 K 308/18 vom 23.11.2021, EFG 2022 S. 329

**HINWEIS**

Unter dem **formellen Bilanzensammenhang** wird verstanden, dass die Ansätze in der Schlussbilanz eines Wirtschaftsjahrs mit den Ansätzen in der Anfangsbilanz des folgenden Wirtschaftsjahrs identisch sein müssen. Diese Übereinstimmung der beiden Bilanzen wird selbst dann verlangt, wenn sich bei richtiger Anwendung der steuerlichen Bilanzierungsvorschriften in der Schlussbilanz des Vorjahrs ein anderes Betriebsvermögen ergeben hätte<sup>337</sup>.

Konsequenterweise lehnt das Finanzgericht dann eine **Berücksichtigung als nachträgliche Betriebsausgabe** nach § 24 Nr. 2 EStG **beim Rechtsvorgänger** auch dann ab, wenn dieser – wie im Urteilsfall – die Verpflichtung noch nachträglich erfüllt.

Das Finanzgericht gibt also einer **betriebsbezogenen Betrachtung des Aufwands** den Vorrang vor einer zutreffenden personenbezogenen Zuordnung.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Thüringen ist nun beim BFH die **Revision** mit dem Aktenzeichen III R 7/22 anhängig.

### 41.6.3 Praxisfolgen

Je nach Besteuerungssituation des Übergebers und des Übernehmers kann sich die Rechtsprechung des Finanzgerichts Thüringen **positiv oder negativ** auswirken. Eine Berücksichtigung beim Übernehmer hat den Vorteil, dass sich die gewinnmindernde Einbuchung einer Rückstellung im ersten offenen Jahr bei ihm auch gewerbesteuermindernd auswirkt, was bei der Anerkennung nachträglicher Betriebsausgaben des Übergebers nicht der Fall wäre. Aufgrund der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG dürfte die Wirkung dieses Vorteils aber im Ergebnis regelmäßig allenfalls gering sein.

Fälle, in denen sich die Rechtsprechung **negativ auswirkt** (also bei höherer Steuerwirkung beim Übergeber, wie dies wohl im Urteilsfall der Fall war), sollten Sie bis zu einer Entscheidung des BFH **mit Einspruch offen halten**.

<sup>337</sup> BFH-Urteil VIII R 46/96 vom 28.04.1998, BStBl II 1998 S. 443, unter Hinweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 1/65 S vom 29.11.1965, BStBl III 1966 S. 142

### 41.7 Zusammenfassung

- Nach Auffassung des BFH ist der rückwirkende Gewinn, der bei einer Sperrfristverletzung nach einer vorherigen **(echten) Realteilung** einer Mitunternehmerschaft entsteht, allein dem Gesellschafter zuzurechnen, der den Sperrfristverstoß verursacht hat. Es gilt also das **Verursacherprinzip**.
- Nach wie vor offen ist die **Gewinnzurechnung nach einer unechten Realteilung**, bei der die Personengesellschaft bestehen bleibt. Gegen die insoweit immer noch restriktive Verwaltungsauffassung müssen Sie sich mit Einspruch wehren.
- Vorrangiges Ziel sollte aber immer die **Vermeidung eines Sperrfristverstoßes** sein.
- Für **Betriebsverpachtungen im Ganzen** hat sich der BFH in einem weiteren Urteil wohl von dem bisherigen Merkmal „überschaubarer Zeitraum“, innerhalb dessen der Betriebsinhaber den Betrieb wieder aufnehmen und fortführen müsse, ebenso verabschiedet wie von dem subjektiven Element der Absicht zur Wiederaufnahme des Betriebs. Auch ein Übergang eines Verpachtungsbetriebs in mehreren Erbfällen schließt die Annahme einer Betriebsverpachtung nicht (mehr) aus.
- Zur Frage des **Bilanzenzusammenhangs bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen** ist beim BFH ein neues Revisionsverfahren anhängig.

## 42. Innengesellschaften mit minderjährigen Kindern: Steuersparen möglich, aber nicht ohne Risiken und Aufwand!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 4, § 12 EStG, § 42 AO, § 230 HGB
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Ein Zahnarzt hatte seine minderjährigen Kinder als stille Gesellschafter an seiner Zahnarztpraxis beteiligt. Streitig war der Betriebsausgabenabzug für die Gewinnanteile der Kinder aus diesen stillen Gesellschaften.
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Nach Auffassung des BFH ist es im Grundsatz möglich, auch minderjährige Kinder an einer Freiberuflerpraxis zu beteiligen. Um dem Fremdvergleich zu genügen, müssen dabei aber etliche Voraussetzungen erfüllt werden.
<b>Bemerkungen:</b>	Den Mandanten muss nahe gebracht werden, dass Steuersparen nicht ohne außersteuerliche Risiken und auch nicht ohne formellen Aufwand möglich ist. Werden die diesbezüglichen Vorgaben der Rechtsprechung aber erfüllt, können stille Gesellschaften mit (minderjährigen) Kindern durchaus zur Steuergestaltung genutzt werden.
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2022 S. 407

### Leitsätze:

1. Ein zwischen dem Angehörigen eines freien Berufs und seinem minderjährigen Kind zivilrechtlich wirksam geschlossenes, als stille Gesellschaft bezeichnetes Gesellschaftsverhältnis führt – da es an einem Handelsgewerbe i.S. des § 230 HGB fehlt – zur Entstehung einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, die einer stillen Gesellschaft einkommensteuerlich gleichsteht.
2. Eine solche Innengesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen nahen Angehörigen kann steuerlich auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen unentgeltlich zugewendet worden sind. Voraussetzung ist jedoch, dass die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten, d.h. sie müssen zivilrechtlich wirksam sein, inhaltlich dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen und auch wie unter fremden Dritten vollzogen werden.

3. Bei der Prüfung der Frage, ob der geschlossene Vertrag wie zwischen fremden Dritten vollzogen wird, kommt insbesondere der Umsetzung bzw. dem Vollzug der Einlagebestimmungen, den Gewinnbeteiligungsregelungen und der Beachtung der Informations- und Kontrollrechte Bedeutung zu.<sup>338</sup>

**Sachverhalt:**

Zahnarzt Z betreibt eine Zahnarztpraxis als Einzelunternehmen. Seinen Gewinn ermittelt Z durch Einnahmen-Überschussrechnung („4/3-Rechnung“).

Im Jahr 2008 räumte Z seinen damals minderjährigen drei Kindern K1, K2 und K3 mit notariell beurkundeter Erklärung **schenkweise jeweils eine „stille Beteiligung“ i.H. von 50.000 €** ein (rückwirkend ab 01.01.2007). Zuvor hatte das zuständige Amtsgericht (Vormundschaftsgericht) für die Einräumung der Beteiligungen eine **Ergänzungspflegschaft** angeordnet, deren Wirkungskreis allerdings nur die Vertretung der Kinder beim Abschluss des Gesellschaftsvertrags über die Einräumung einer stillen Beteiligung an der Zahnarztpraxis betraf (also „Abschlusspfleger“). Dauerpflegschaft war nicht angeordnet. Nach dem Vertragsabschluss genehmigte das Vormundschaftsgericht die Verträge.

Im Zusammenhang mit der Schenkung bzw. Gründung der Gesellschaften erfolgten **keine tatsächlichen Zahlungen** in das Betriebsvermögen des Z (es erfolgte lediglich eine **buchungstechnische Umbuchung** der Einlagebeträge vom Kapitalkonto des Z auf die stillen Beteiligungen der Kinder K1, K2 und K3).

Nach den vertraglichen Vereinbarungen standen den stillen Gesellschaftern – soweit mit der ärztlichen Schweigepflicht vereinbar – **Kontrollrechte** entsprechend § 233 HGB zu (insbesondere das Recht, den Jahresabschluss zu erhalten und dessen Richtigkeit durch Einsicht in die Bücher zu prüfen). Z standen nicht nur die gesetzlichen Widerrufsrechte (§ 528 ff. BGB, z.B. „grober Undank“) zu, sondern weitergehende **Widerrufsrechte** (bei Verfügungen oder Belastungen, bei Insolvenz, Vorversterben der Erwerber).

Jeder stille Gesellschafter war **mit 10 % am Jahresgewinn** beteiligt, **begrenzt auf 15 % der Einlage** (= 7.500 €). An einem Verlust nahm jeder stille Gesellschafter ebenfalls mit 10 %, höchstens aber bis zur Höhe seiner Einlage teil. Die Gewinnanteile der stillen Gesellschafter waren bis zum 1. März des Folgejahres auszuzahlen und auf Konten der Kinder zu überweisen, über die Z und dessen Ehefrau verfügungsberechtigt waren. Eine Beteiligung an den stillen Reserven der Zahnarztpraxis war für die stillen Gesellschafter nicht vorgesehen.

---

338 BFH-Urteil VIII R 17/19 vom 23.11.2021, DStR 2022 S. 407, veröffentlicht am 03.03.2022



Wie schon zuvor das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung erkannte auch das Finanzgericht München in der Vorinstanz die Gewinnanteile der Kinder in den Streitjahren 2008 bis 2015 bei Z nicht als Betriebsausgaben an<sup>339</sup>.

42.1 Grundvoraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen

42.2 Die BFH-Entscheidung: Alles offen!

42.3 Praktische Erkenntnisse aus der Rechtsprechung

42.4 Zusammenfassung

339 Urteil des FG München 6 K 756/18 vom 17.05.2019, EFG 2019 S. 1372

## Lösung

### 42.1 Grundvoraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen

#### 42.1.1

Dass Vertragsgestaltungen mit nahen Angehörigen einerseits zu erheblichen Steuerersparnissen führen können, andererseits aber natürlich auch von der Finanzverwaltung regelmäßig äußerst kritisch beäugt werden, ist nicht neu.

Schon seit vielen Jahrzehnten hat die Rechtsprechung und in der Folge auch die Finanzverwaltung folgende **Grundvoraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen** aufgestellt:

- Zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarungen
- Die Verträge müssen inhaltlich dem unter fremden Dritten Üblichen entsprechen (sog. Fremdvergleich)
- Vollzug der Vereinbarungen wie unter Dritten (tatsächliche Durchführung)

**Verfassungsrechtlich** sind diese grundsätzlichen Anerkennungsvoraussetzungen nicht zu beanstanden<sup>340</sup>.

#### 42.1.2

Diese Voraussetzungen entsprechen weitgehend denen, die auch für Vertragsverhältnisse zwischen **Kapitalgesellschaften** und ihren **beherrschenden Gesellschaftern** zu prüfen sind, um den Ansatz einer **verdeckten Gewinnausschüttung** wegen Verstoß gegen das sog. Rückwirkungs- oder Nachzahlungsverbot zu verhindern (R 8.5 Abs. 2 KStR 2022).

#### 42.1.3

Hinsichtlich der Begründung von Beteiligungen von minderjährigen Kindern enthalten die EStR in R 15.9 weitergehende Aussagen zu den **Anerkennungsvoraussetzungen dem Grunde und der Höhe** nach (die dortigen Aussagen sind zwar teilweise zu Mitunternehmerschaften im Familienbereich ergangen, also z.B. zu einer atypisch stillen Beteiligung von Kindern, sie gelten aber auch für typisch stille Beteiligungen):

- Der Vorbehalt, nach einer schenkweisen Einräumung einer Beteiligung eine **jederzeitige Rückübertragung verlangen** zu können, steht der Anerkennung entgegen; in einem solchen Fall wird keine Einkunftsquelle auf das Kind übertragen (R 15.9 Abs. 2 EStR).

---

<sup>340</sup> dazu z.B. BVerfG-Beschluss 2 BvR 483/00 vom 27.11.2002, NJW 2003 S. 1442



- In Grenzfällen kann für die Anerkennung sprechen, wenn Kinder mit der Beteiligung **an das Unternehmen herangeführt** werden sollen. Dies ist aber dann nicht der Fall, wenn die Kinder wegen ihres Alters nicht die für die Heranführung erforderliche Reife besitzen (H 15.9 Abs. 2 „Alter des Kindes“ EStH).
- Eine **familiengerichtliche Genehmigung** der Beteiligung ist notwendig; sie kann nicht als stillschweigend erteilt angesehen werden (H 15.9 Abs. 2 „Familiengerichtliche Genehmigung“ EStH).
- Ohne **Verlustbeteiligung** kann eine schenkweise begründete stille Gesellschaft mit einem minderjährigen Kind nicht anerkannt werden (H 15.9 Abs. 4 „Verlustbeteiligung“ EStH).
- Die **Gewinnverteilung** muss angemessen sein. Bei schenkweiser Einräumung einer mitunternehmerischen Beteiligung (z.B. **atypisch** stille Gesellschaft) darf sich keine Rendite von mehr als 15 % des tatsächlichen Werts der Beteiligung ergeben (H 15.9 Abs. 3 „Allgemeines“ EStH). Dies gilt auch für schenkweise eingeräumte **typisch** stille Beteiligungen (H 15.9 Abs. 5 „Schenkweise eingeräumte stille Beteiligung“ EStH). Stammt die Kapitalbeteiligung des stillen Gesellschafters aus eigenen Mitteln darf demgegenüber eine Rendite von 25 % der Einlage (ohne Verlustbeteiligung) bzw. von 35 % der Einlage (mit Verlustbeteiligung) erzielt werden; vgl. H 15.9 Abs. 5 „Eigene Mittel“ EStH.
- Eine zunächst angemessene Rendite muss bei **Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse** (z.B. bei einem unerwarteten Gewinnsprung) nach dem Maßstab des Fremdvergleichs korrigiert werden (H 15.9 Abs. 5 „Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse“ EStH).

## 42.2 Die BFH-Entscheidung: Noch alles offen!

### 42.2.1 Zunächst: Aufhebung der engen Entscheidung des Finanzgerichts

Dem Finanzgericht München, das die Anerkennung der Gewinnanteile der Kinder als Betriebsausgaben in der Vorinstanz mit Bausch und Bogen abgelehnt hatte<sup>341</sup>, folgte der BFH in dieser pauschalen Form nicht. Er **hob die Entscheidung des Finanzgerichts deshalb auf** und verwies den Fall zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

In den Augen des BFH war die Entscheidung des Finanzgerichts **lückenhaft**, „da sie das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht ausschöpft“. Insbesondere habe das Finanzgericht nicht alle entscheidungserheblichen Aspekte des Streitfalls ermittelt und seiner Überzeugungsbildung zugrunde gelegt.



#### HINWEIS

Gewonnen hat Z seinen Fall damit aber noch lange nicht. Es ist nämlich nicht gesichert, dass die vom BFH anschließend aufgeführten Anerkennungsvoraussetzungen auch tatsächlich erfüllt werden können. Dies muss nun das Finanzgericht noch abwägen.

<sup>341</sup> Urteil des FG München 6 K 756/18 vom 17.05.2019, EFG 2019 S. 1372

### 42.2.2 Zwar keine stille Gesellschaft, aber Innengesellschaft mit identischer Wirkung möglich

Da ein Freiberufler kein „Handelsgewerbe“ betreibt, kann an einer freiberuflichen Praxis keine (typisch) stille Gesellschaft i.S. der § 230 ff. HGB begründet werden. Aufgrund der Vertragsfreiheit ist es allerdings möglich, auf der Grundlage von § 705 ff. BGB **Gesellschaften bürgerlichen Rechts** (GbR) zu gründen, deren vertragliche Regelungen in allen wesentlichen Punkten mit denen einer (typisch) stillen Gesellschaft übereinstimmen (insbesondere Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie Kontrollrechte des stillen Gesellschafters und Regelungen zur Kündigung und Auseinandersetzung nach Auflösung der Gesellschaft). Dabei kann es sich nur um **Innengesellschaften** handeln, da nur der „Inhaber des Handelsgewerbes“ nach außen auftritt, d.h. am im Wirtschaftsleben teilnimmt (§ 230 Abs. 2 HGB: „Der Inhaber wird aus den in dem Betriebe geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet“).

### 42.2.3 Die Beteiligung minderjähriger Kinder an einer Freiberuflerpraxis ist dem Grunde nach zulässig

Im Besprechungsurteil hat der BFH im Grundsatz entschieden, dass auch ein Freiberufler mit nahen Angehörigen (im Urteilsfall Kinder) eine Innen-GbR gründen kann, die **ertragsteuerlich wie eine typisch stille Gesellschaft** behandelt wird mit der Folge, dass die Gewinnbeteiligungen der „still“ beteiligten Angehörigen als **Betriebsausgaben** abzugsfähig sein können.

Darin ist auch **kein Gestaltungsmissbrauch** i.S. von § 42 AO zu sehen.



#### HINWEIS

Dies gilt unabhängig des Umstands, dass in dem vom BFH entschiedenen Sachverhalt für alle Beteiligten eindeutig ersichtlich war, dass die Beteiligung der Kinder **nur der Steuerersparnis** des Z dienen sollte. Ziel war eindeutig, bei Z einen **Betriebsausgabenabzug** für die Gewinnanteile der Kinder **zu erreichen** und die **Gewinnanteile** andererseits bei den Kindern über deren **Grundfreibetrag** steuerfrei zu stellen. Jedenfalls ist aus dem Urteils Sachverhalt **in keiner Weise ersichtlich**, dass Z in seiner Zahnarztpraxis **größeren Finanzierungsbedarf** gehabt hätte, zu dessen Deckung die stillen Beteiligungen der Kinder beitragen sollten (im Gegenteil: Nach dem Urteils Sachverhalt erfolgten keine tatsächlichen Zahlungen in das Betriebsvermögen des Z, sondern nur eine Umbuchung aus dem Kapitalkonto des Z auf „Verbindlichkeiten gegenüber stillen Gesellschaftern“). Es wird im Freiberuflerbereich eher der **Normalfall** sein, dass **kein wesentlicher Finanzierungsbedarf** besteht. Und schließlich hätte Z – sollte es Finanzierungsbedarf gegeben haben – diesen auch durch eine **Einlage** gerade aus denjenigen Mitteln abdecken können, die er seinen Kindern zur Erfüllung ihrer Einlageverpflichtungen geschenkt hat. All diese Gedanken, die den BFH-Richtern sicherlich nicht verborgen geblieben waren, haben den BFH jedenfalls an der grundsätzlichen Anerkennungsfähigkeit der Gestaltung nicht gehindert. Nicht zuletzt ist dies **Ausdruck der steuerlichen Gestaltungsfreiheit**, die der BFH den Steuerbürgern einräumt.

#### 42.2.4 Anforderungen an die vertragliche Gestaltung

Dass auch der BFH die „Messlatte“ für die **betriebliche Veranlassung** recht hoch hängt, zeigt sich zunächst bei der Ausgestaltung der Verträge, die einerseits zivilrechtlich wirksam sein und andererseits in ihrer Ausgestaltung einem Fremdvergleich standhalten müssen:

- Die vorherige **unentgeltliche Zuwendung** der Mittel an die Kinder, damit diese ihre Einlage erbringen können, steht der steuerlichen Anerkennung nicht entgegen.
- Zwar ist weiterhin Voraussetzung, dass die **vertraglichen Hauptpflichten** klar und eindeutig vereinbart sind sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Allerdings schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der **gebotenen Gesamtbetrachtung** unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen.
- Wichtig ist, dass auch eine **Verlustbeteiligung** vereinbart wird. Schenkweise eingeräumte stille Beteiligungen ohne Verlustbeteiligung erkennt der BFH nämlich schon in bisheriger Rechtsprechung steuerlich nicht an und sieht darin nur ein Schenkungsversprechen, dessen Vollzug (= Schenkung der Einlage) erst im Zeitpunkt der Auflösung der stillen Gesellschaft erfolgt. Dies sieht auch die Finanzverwaltung so<sup>342</sup>. Im **Urteilsfall** war dies allerdings **kein Problem**, da eine Verlustbeteiligung eingeräumt war (auch wenn sie im Freiberuflerbereich häufig nur theoretischer Natur sein wird).
- Bei der **Fremdvergleichsprüfung** stört sich der BFH allerdings an den **Widerrufsrechten des Z** im Falle der Verfügung der Kinder über ihre Beteiligung und für den Fall von deren Vorversterben. Ohne dass sich der BFH dazu klar äußert (schließlich obliegt die abschließende Prüfung nun im Wege einer Gesamtabwägung dem Finanzgericht), werden aus der sog. „Segelanleitung“ (= Anweisungen des BFH für die vom Finanzgericht noch anzustellenden Prüfungen) Bedenken gegen die Anerkennung dieser Klauseln deutlich. Bei stillen Beteiligungen mit fremden Dritten sind Widerrufsrechte des Inhabers bei Tod des Beteiligten m.E. auch eher nicht üblich.
- Dem von Z vorgebrachten **Motiv**, seine Kinder mit der stillen Beteiligung an die Praxis bzw. den Beruf des Zahnarztes heranführen zu wollen, misst der BFH im Hinblick auf die Minderjährigkeit der Kinder keine entscheidende Bedeutung bei.

#### 42.2.5 Und dann war da noch die Frage der tatsächlichen Durchführung ...

Neben der vertraglichen Gestaltung ist Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Gesellschaftsverträge, dass sie wie zwischen fremden Dritten vollzogen werden.

Wichtig ist dabei die **Umsetzung der Gewinnbeteiligungsregelung** und die Beachtung der **Informations- und Kontrollrechte**, gerade weil die Kinder minderjährig waren und Z diese Rechte (da kein Dauerpfleger bestellt war, sondern nur ein Abschlusspfleger) selbst ausübte.

342 BMF-Schreiben vom 23.12.2010, BStBl I 2011 S. 37, Rz 15

Zudem muss Z die Gewinnanteile der Kinder wie fremdes Vermögen und nicht wie eigenes Vermögen verwalten. Dazu müssen die Gewinnbeteiligungen fristgerecht auf Konten der Kinder ausbezahlt worden sein.

All dies muss das Finanzgericht nun nach der Zurückverweisung **noch näher prüfen**.

## 42.3 Praktische Erkenntnisse aus der Rechtsprechung

### 42.3.1

Wieder einmal zeigt der BFH klar die **Möglichkeiten**, aber auch die **Tücken und Grenzen von Steuerspargestaltungen mit minderjährigen Kindern** auf.

Auf **Mandantenseite** werden häufig – durchaus inspiriert von den sozialen Medien und „halbseidenen“ Steuergestaltungsvorschlägen aus der wirtschaftlichen Boulevardpresse – nur die Möglichkeiten, nicht aber die Risiken und formalen Hindernisse bei steuerlichen Gestaltungen gesehen. Man will schließlich eigentlich nichts verändern; die Vertragsgestaltungen sollen ja auch nur für das Finanzamt sein und zum Steuersparen führen. Rechtliche Nachteile und familiäre Risiken sowie (in den Augen der Mandanten) unnötigen bürokratischen Aufwand will man demgegenüber nicht haben.

### 42.3.2

An mehreren Stellen des Urteils weist der BFH auf die **notwendige Verlustbeteiligung** hin. Im Urteilsfall war diese allerdings gegeben, so dass hier kein Problem bestand.

### 42.3.3

Besonderes Augenmerk muss in der Praxis auch immer wieder auf die von den Eltern gewünschten **Widerrufsrechte** gelegt werden. Freie Widerrufsrechte der Eltern sind dabei eindeutig schädlich für die steuerliche Anerkennung.



#### HINWEIS

Es bleibt also das (familiäre) **Risiko**, dass das Kind nach Eintritt seiner **Volljährigkeit** seine Beteiligung **kündigt**, die Auszahlung „seiner“ Einlage verlangt und sich dann für die nächsten Jahre erst einmal auf Weltreise verabschiedet. Ein Szenario, das die meisten Eltern natürlich gerne vertraglich ausschließen würden!

### 42.3.4

Hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung wäre sicherlich hilfreich gewesen, wenn das Familiengericht nicht nur einen Abschlusspfleger bestellt, sondern **Dauerpflegschaft angeordnet** hätte. Die meisten Familiengerichte agieren zwischenzeitlich sowieso bereits in diese Richtung; sollte dies nicht

der Fall sein, kann eine Dauerpflegschaft durchaus **angeregt** werden. Die Durchführung des Vertrags hinsichtlich der Informations- und Kontrollrechte der Kinder lässt sich dann wesentlich einfacher darstellen. Auch die Trennung der Vermögenssphären von Eltern und Kinder ist leichter darstellbar, wenn der Abschlusspfleger auch die Konten seiner Pfleglinge verwaltet.

Generell helfen **Geldflüsse** (anders als reine Umbuchungen), die tatsächliche Durchführung von Vereinbarungen zu belegen. Zumindest sind sie bei einer – ggf. durch das Finanzgericht – zu treffenden Gesamtwürdigung **eines von mehreren Indizien** bei der Abwägung über die Anerkennung der Gestaltung.

#### 42.3.5

Keine Aussage machte der BFH zur **Behandlung der Gewinnanteile** (sollten sie nach den dargestellten Kriterien steuerlich anerkannt werden). Beteiligungserträge von stillen Gesellschaftern „an einem Handelsgewerbe“ unterliegen als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG grundsätzlich der Kapitalertragsteuerpflicht (§§ 43 Abs. 1 Nr. 3, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Eine Ausnahme gilt, wenn bzw. soweit ein Freistellungsauftrag oder eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung vorliegt (§ 44a Abs. 1, Abs. 2 EStG). Bei den hier fraglichen vergleichbaren GbR-Innengesellschaften mit Freiberuflern kann m.E. keine andere Rechtsfolge greifen, so dass es sich auch insoweit um Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, für die ein **Kapitalertragsteuerabzug** vorzunehmen ist.

#### 42.3.5

Schließlich ist bei derartigen Gestaltungen noch zu beachten, dass bei Freiberuflern durch **berufsrechtliche Schranken** bestehen können (z.B. bei Rechtsanwälten nach § 43a Abs. 1 BRAO), die ggf. auch der steuerrechtlichen Anerkennung stiller Beteiligungen entgegenstehen können.

### 42.4 Zusammenfassung

- Dem Grunde nach können auch **stille Beteiligungen minderjähriger Kinder an dem freiberuflichen Betrieb eines Elternteils anerkannt** werden. Dies gilt unabhängig davon, dass es sich dabei nicht um eine stille Beteiligung i.S. des HGB handelt, sondern zivilrechtlich eine GbR in Form einer Innengesellschaft vorliegt.
- Der BFH stellt jedoch an den Fremdvergleich sowohl bei der Ausgestaltung der Verträge als auch der tatsächlichen Durchführung hohe Anforderungen. Im Endeffekt ist eine **Einzelfallabwägung** vorzunehmen, ob eine betriebliche oder eine private Veranlassung der Vereinbarungen vorliegt.
- Den Mandanten muss nahe gebracht werden, dass solche steuerlichen Gestaltungen – wie auch in anderen Fällen – nicht ohne gewisse Risiken und **nicht ohne formalen Aufwand** zum gewünschten steuerliche Ziel führen.

### 43. Geschäftsführer-Haftung für pauschalierte Lohnsteuer – Klarstellendes vom BFH

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 34 Abs. 1 AO, § 69AO, § 191AO, § 40 EStG, InsO
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Zu beurteilen war die haftungsrechtliche Situation der Geschäftsführerin einer mittlerweile insolventen GmbH, welche Lohnsteuerbeträge nicht bzw. nicht vollständig einbehalten und abgeführt hatte
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der VII. Senat des BFH hat nicht nur bestätigt, dass die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten des Geschäftsführers begründet, sondern hat sich zugleich auch von seiner bisherigen Auffassung verabschiedet, wonach es sich bei der pauschalierten Lohnsteuer um eine „Unternehmenssteuer eigener Art“ handele
<b>Bemerkungen:</b>	Der steuerliche Berater ist aufgerufen, den gesetzlichen Vertretern von Kapitalgesellschaften deren Haftungsrisiken in einschlägigen Situationen unmissverständlich vor Augen zu führen
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2022 S. 829

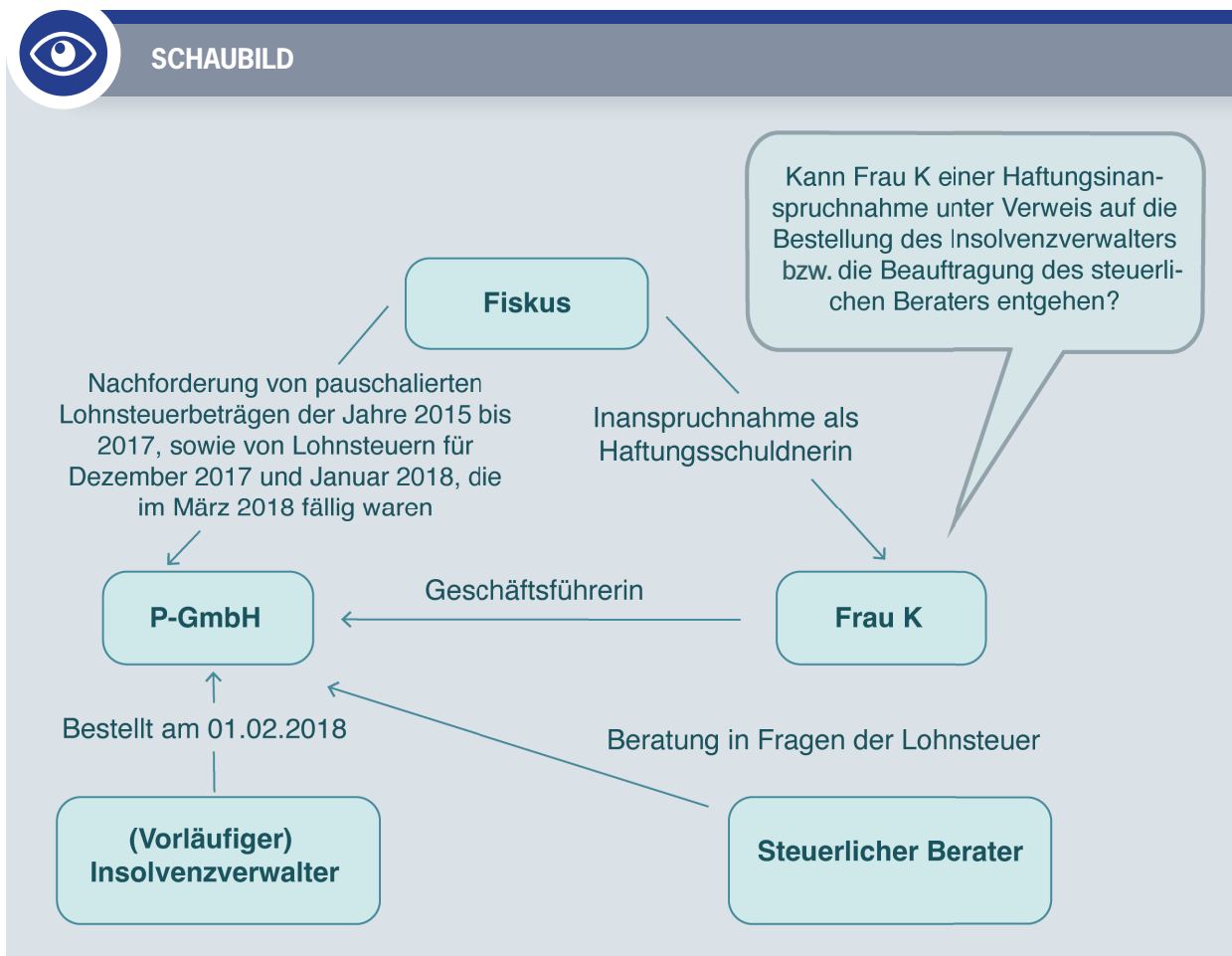
#### Leitsatz:

1. Die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten begründet regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH. Das gilt auch im Fall der nachträglichen Pauschalierung der Lohnsteuer.
2. Bei der pauschalierten Lohnsteuer handelt es sich nicht um eine Unternehmenssteuer eigener Art, sondern um die durch die Tatbestandsverwirklichung des Arbeitnehmers entstandene und vom Arbeitgeber lediglich übernommene Lohnsteuer (Aufgabe der Senatsrechtsprechung im Urteil VII R 108/88 vom 03.05.1990, BStBl II 1990, 767)<sup>343</sup>.

343 BFH-Urteil VII R 32/20 vom 14.12.2021, veröffentlicht am 28.04.2022

**Sachverhalt:**

Frau K war seit der Gründung alleinige Geschäftsführerin der P-GmbH. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung bei der Gesellschaft für den Zeitraum September 2014 bis Juni 2017 wurde festgestellt, dass für Juli 2015 bis Juni 2017 für die private Nutzung eines Firmen-Kfz durch die Geschäftsführerin keine Lohnsteuer angemeldet, einbehalten und abgeführt worden war. Ferner setzte der Prüfer für den Zeitraum Januar 2015 bis Juni 2017 einen geschätzten Anteil von Verpflegungsmehraufwendungen, die an die Arbeitnehmer der GmbH erstattet und die bisher in vollem Umfang als steuerfrei behandelt worden waren, als steuerpflichtig an. Die Verwaltung führte hinsichtlich beider Sachverhalte eine pauschale Nachversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1a EStG durch; der diesbezügliche Nachforderungsbescheid datiert vom 09.03.2018.



Hiervon unabhängig meldete die GmbH für die Anmeldezeiträume Dezember 2017 und Januar 2018 Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge zwar fristgerecht an, führte diese jedoch für Dezember 2017 nur noch teilweise und für Januar 2018 überhaupt nicht mehr ab.

Bereits mit Schreiben vom 21.12.2017 hatte ein Sozialversicherungsträger die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH beantragt. Mit Beschluss des zuständigen Amtsgerichts vom 01.02.2018 wurde die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet und bestimmt, dass Verfügungen der GmbH nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sein



sollten (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO). Die von der Verwaltung zur Insolvenztabelle angemeldeten noch offenen Steuerforderungen für Dezember 2017 und Januar 2018 sowie die mit Nachforderungsbescheid vom 09.03.2018 festgesetzten Steuerbeträge und die entstandenen Säumniszuschläge wurden widerspruchslös zur Insolvenztabelle festgestellt.

Weil diese Forderungen bei der GmbH nicht beigetrieben werden konnten, nahm das Finanzverwaltung nach vorheriger Anhörung Frau K als Geschäftsführerin gem. §§ 69, 34 AO mit drei Bescheiden in Haftung.

Gegen diese Haftungsbescheide setzte sich Frau K mit Rechtsbehelf und Klage zur Wehr. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen folgendes vor:

- Bezüglich der Nachforderungen aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum September 2014 bis Juni 2017 habe sie nicht schuldhaft gehandelt, da die Forderungen ihr erst durch den Bescheid vom 09.03.2018 und damit nach Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters bekannt geworden seien. Zu diesem Zeitpunkt sind Verfügungen der GmbH aber nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam gewesen.
- Zudem sei die GmbH in den Zeiträumen, auf die sich die Lohnsteuer-Außenprüfung erstreckt habe, in Fragen der Lohnsteuer von Angehörigen der steuerberatenden Berufe betreut worden. Als Geschäftsführerin habe sie daher auf eine ordnungsgemäße Lohnsteuerabwicklung vertrauen können und dürfen. Es läge insoweit auch kein Auswahlverschulden vor.
- Was die Haftung für Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für Dezember 2017 und Januar 2018 betreffe, sei ebenfalls kein Verschulden gegeben, da Zahlungen für diese Zeiträume in Hinblick auf den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Dezember 2017 der Anfechtung unterlegen hätten. Die Steuerforderungen seien sämtlich zu einem Zeitpunkt fällig geworden, zu dem entweder bereits der Insolvenzantrag gestellt (27.12.2017) oder der vorläufige Insolvenzverwalter (01.02.2018) bestellt gewesen sei. Ab dem 01.02.2018 sei es schließlich der GmbH, und damit auch ihr selbst, schlichtweg nicht mehr möglich gewesen, Zahlungen ohne Zustimmung des Insolvenzverwalters zu leisten. Eine E-Mail des vorläufigen Insolvenzverwalters belege zudem, dass von diesem für den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung keine Zustimmung zu einer Zahlung an das Finanzamt erteilt worden sei.

### 43.1 Gesetzliche Grundlagen

### 43.2 Fragestellungen im aktuellen Streitfall

### 43.3 Die Antwort des BFH auf die Fragestellung 1

### 43.4 Die Antwort des BFH auf die Fragestellung 2

### 43.5 Die Antwort des BFH auf die Fragestellung 3

### 43.6 Anmerkungen



**Lösung:****43.1 Gesetzliche Grundlagen**

**43.1.1** Der Geschäftsführer als der **gesetzliche Vertreter** (vgl. § 35 Abs. 1 GmbHG) einer GmbH hat gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO die **Pflicht, rechtzeitig Steuererklärungen abzugeben** (§ 149 AO, § 18 Abs. 3 USt) und die **fälligen Ansprüche** aus dem **Steuerschuldverhältnis** (§ 37 Abs. 1 AO, § 18 Abs. 4 Satz 2 UStG) zu **erfüllen**.

Nach § 69 i.V.m. § 34 AO **haften** die Geschäftsführer einer GmbH dem **Fiskus**, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erstreckt sich diese Haftung auch auf die steuerlichen Nebenleistungen im Sinne § 37 Abs. 1, § 3 Abs. 3 AO; die Haftung umfasst somit also auch diejenigen Verspätungszuschläge, die in Folge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters entstanden oder nicht geleistet worden sind<sup>344</sup>. Eine solche **Haftungsinanspruchnahme** des Geschäftsführers **droht** hiernach beispielsweise dann, wenn eine in Zahlungsschwierigkeiten befindliche **GmbH Lohnsteuern** etc. zwar **anmeldet**, aber mangels Liquidität **nicht** (mehr) **abführt** und in der Folge in die **Insolvenz** geht.

**43.1.2** Nach ebenfalls **ständiger Rechtsprechung**<sup>345</sup> ist diese Haftung – die als **Ausfallhaftung** zu interpretieren ist und insoweit **Schadenersatzcharakter** hat – auf denjenigen **Betrag beschränkt**, der ursächlich aufgrund einer **vorwerfbaren Pflichtverletzung** des gesetzlichen Vertreters der Kapitalgesellschaft **nicht** oder **nicht rechtzeitig entrichtet** wurde. Stehen somit zur Begleichung der Steuerschulden insgesamt ausreichende Mittel nicht zur Verfügung, so bewirkt die durch die **schuldhaft**e **Pflichtverletzung** verursachte Nichterfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis die Haftung nur in dem Umfang, in dem der Verpflichtete den **Fiskus gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt** hat<sup>346</sup>. Diese – ursprünglich zur Haftung für nicht entrichtete Umsatzsteuer entwickelte – Rechtsansicht **gilt** nach herrschender Meinung **grundsätzlich für sämtliche Steuerarten** einschließlich der zugehörigen Nebenleistungen<sup>347</sup>.

**43.1.3** Eine **Ausnahme** machen insoweit allerdings die **Abzugsteuern**: Da es sich hierbei – wie etwa bei der Lohnsteuer – um lediglich **treuhänderisch verwaltete Fremdgelder** handelt, sind diese **stets vorrangig** von den gezahlten Bruttobeträgen **zurückzubehalten** und **vorrangig** und in vollem Umfang **an den Fiskus abzuführen**. Soweit Abzugsteuern betroffen sind, gilt somit der Grundsatz der nur anteiligen Verpflichtung zur Tilgung nicht<sup>348</sup>: Reichen die zur Lohnzahlung zur Verfügung stehenden Mittel nicht aus, um auch den Fiskus in vollem Umfang zu befriedigen, darf der Geschäftsführer die **Löhne** zur Vermeidung seiner eigenen Haftungsinanspruchnahme **nur gekürzt auszahlen** und muss die auf die gekürzten Löhne entfallende **Lohnsteuer an den Fiskus abführen**<sup>349</sup>.

344 BStBl II 1980, S. 375 m.w.N.

345 grundlegend BStBl II 1989, S. 979

346 BStBl II 1985, S. 702

347 vgl. BStBl II 1990, S. 201

348 vgl. BStBl II 1988, S. 859

349 vgl. hierzu grundlegend das BFH-Urteil VII R 110/99 vom 01.08.2000, BStBl II 2001, S. 271, Tz. 16 in AktStR I/2001

**43.1.4 Die Haftung der gesetzlichen Vertreter** – also nicht nur der Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, sondern sämtlicher von §§ 34, 35 AO erfasster Personen<sup>350</sup> – bestimmt sich somit grundsätzlich nach der **Differenz**

- zwischen der **durchschnittlichen Tilgungsquote sämtlicher Verbindlichkeiten** einerseits
- und der **Quote der tatsächlich geleisteten Steuerzahlungen** andererseits.

Dies gilt für sämtliche Steuern einschließlich der zugehörigen Nebenleistungen; die einzige Ausnahme stellen – wie oben bereits erläutert – die Abzugsteuern dar, die stets aus dem jeweiligen Bruttobetrag ihrer Bemessungsgrundlage zurückzubehalten sind und vollständig (Treuhandverhältnis!) an den Fiskus entrichtet werden müssen.

Eine **Sonderstellung** haben zudem die zugehörigen **Nebenleistungen**: Fehlen ausreichende Mittel zur vollständigen Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten, so kann von dem gesetzlichen Vertreter eine Tilgung der Nebenleistungen nach Ansicht des BFH<sup>351</sup> nur in ungefähr dem gleichen Verhältnis verlangt werden, wie die Gesellschaft die Forderungen der anderen Gläubiger getilgt hat; insoweit gilt also der **Grundsatz der Verpflichtung zur anteiligen Tilgung**.

Die insoweit möglichen Konstellationen zeigt die nachfolgende Übersicht.

<b>Liquiditätssituation des Vertretenen</b>	<b>Handlungsanweisung an den Vertreter bzw. Verfügungsberechtigten zur Vermeidung einer Haftungsanspruchnahme nach § 69 AO</b>
Es steht ausreichend Liquidität zur Begleichung sämtlicher fälliger Ansprüche zur Verfügung	Sämtliche Ansprüche des Fiskus auf Steuern und steuerliche Nebenleistungen sind zu erfüllen
Die Liquidität reicht nicht aus, um sämtliche fälligen Ansprüche zu befriedigen	Grundsätzlich ist es ausreichend, die fiskalischen Ansprüche in Höhe derjenigen Quote zu befriedigen, in welcher auch die Ansprüche der übrigen Gläubiger befriedigt werden. Hinsichtlich der Abzugsteuern – ausgenommen die zugehörigen Nebenleistungen – muss jedoch der volle, sich aus dem jeweiligen Auszahlungsbetrag ergebende fiskalische Anspruch befriedigt werden
Es ist keinerlei Liquidität zur Befriedigung der fälligen Ansprüche vorhanden	Insolvenzantrag wegen Zahlungsunfähigkeit ist angezeigt
<b>Steuerhaftung der gesetzlichen Vertreter und der Verfügungsberechtigten</b>	

350 alle gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie verfügungsberechtigte Personen

351 vgl. auch hierzu das BFH-Urteil VII R 110/99 vom 01.08.2000, BStBl II 2001, S. 271, Tz. 16 in AktStR I/2001

## 43.2 Fragestellungen im aktuellen Streitfall

Wie oben angesprochen, ist die **Haftung** der **Geschäftsführer** einer GmbH nach § 69 i.V.m. § 34 AO **auf denjenigen Betrag beschränkt**, der **ursächlich** aufgrund einer **vorwerfbaren Pflichtverletzung** des gesetzlichen Vertreters der Kapitalgesellschaft **nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet** wurde. Im Ergebnis wurde genau über diese Frage, ob nämlich der Frau K eine Pflichtverletzung vorgeworfen kann oder nicht, gestritten. Vor dem Hintergrund der Argumentation der Geschäftsführerin hatte sich der BFH vorliegend mit drei Fragestellungen zu beschäftigen:

### Fragestellung 1

**Kommt es** mit Blick auf die Haftungsinanspruchnahme gem. § 69 i.V.m. § 34 AO auf die **Verhältnisse im Zeitpunkt des Entstehens der Ansprüche des Fiskus** an **oder** auf die **Verhältnisse im Zeitpunkt von deren Bekanntwerden** insbesondere durch Ergehen eines entsprechenden Bescheids?

### Fragestellung 2

**Kann** schon die Tatsache der **Beauftragung** eines **steuerlichen Beraters** den **Geschäftsführer** einer GmbH vom Vorwurf einer Pflichtverletzung **entlasten** und somit dessen die **Haftungsinanspruchnahme verhindern**?

### Fragestellung 3

**Lässt** schon die **bloße Bestellung** eines (vorläufigen) **Insolvenzverwalters** die **Verantwortung** des **Geschäftsführers** einer GmbH gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 AO **erlöschen**?

## 43.3 Die Antwort des BFH auf die Fragestellung 1

**43.3.1** Mit Blick auf die **Fragestellung 1 bestätigt** der **VII. Senat** des BFH zunächst die **ständige höchstrichterliche Rechtsprechung**<sup>352</sup>: Hiernach stellt die **Nichtabführung** einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten **regelmäßig** eine **zumindest grob fahrlässige Verletzung** der **Geschäftsführerplichten** dar. Mit Blick auf die Haftung nach § 69 i.V.m. § 34 AO **kommt** es daher **nicht auf** die **Verhältnisse** in dem (**späteren**) **Zeitpunkt des Bekanntwerdens der Ansprüche** des Fiskus z.B. im Gefolge einer Außenprüfung, sondern **auf** die **Verhältnisse** in dem (**früheren**) **Zeitpunkt** der **gesetzlichen Fälligkeit** dieser Ansprüche **an**.

**43.3.2** Allerdings hatte der vorliegend zur Entscheidung aufgerufene **VII. Senat** des BFH<sup>353</sup> **bisher** die **Auffassung vertreten**, für den **Sonderfall** einer **Lohnsteuer-Pauschalierung** komme es hin-

353 Urteil VII R 108/88 vom 03.05.1990, BStBl II 1990, 767

sichtlich einer **Haftungsinanspruchnahme** gem. § 69 i.V.m. § 34 AO

- **anders** als bei der **Haftung** für die **individuelle Lohnsteuer** nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Entstehens der Ansprüche des Fiskus an,
- sondern **auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Fälligkeit** der z.B. durch den Pauschalierungs- (Nachforderungs-)Bescheid festgesetzten pauschalen Lohnsteuer.

Dem lag die **Ansicht** zugrunde, dass es sich bei der **pauschalierten Lohnsteuer** um eine „**Unternehmenssteuer eigener Art**“ handle.

Diese **Einordnung** der pauschalen Lohnsteuer als „**Unternehmenssteuer eigener Art**“ haben **andere Senate des BFH**<sup>354</sup> **schon früher** mit dem Hinweis darauf **abgelehnt**, dass auch die pauschale Lohnsteuer eine durch die Tatbestandsverwirklichung des Arbeitnehmers entstandene und vom Arbeitgeber lediglich übernommene Lohnsteuer darstellt. **Dem schließt sich** nunmehr der **VII. Senat unter ausdrücklicher Aufgabe seiner bisherigen Auffassung an**.

**43.3.3** Im Hinblick auf den **Haftungsbescheid** wegen **Lohnsteuer** betreffend die **private Nutzung eines Firmen-Kfz** durch Frau K sowie die als **steuerfrei behandelten Erstattungen** von Verpflegungsmehraufwendungen **an die Arbeitnehmer** der GmbH kommt es daher – entgegen der Ansicht der Geschäftsführerin und abweichend auch von der bisherigen Sichtweise des VII. Senats! –

- **nicht** auf den **Fälligkeitszeitpunkt der pauschalierten Lohnsteuer** gem. Nachforderungsbescheid vom **09.03.2018** an,
- sondern auf die **Pflichtverletzung** durch **Nichtanmeldung** und **Nichtabführung** der Lohnsteuer **zu dem in § 41a Abs. 1 EStG gesetzlich vorgesehenen Fälligkeitszeitpunkt**.

Vor diesem Hintergrund ist insoweit von einer **schuldhaften Pflichtverletzung** der Frau K deshalb **auszugehen**, weil sie die Lohnabzugsbeträge nicht schon in den Jahren 2015 bis 2017 angemeldet und abgeführt hat. Dass sich die GmbH bereits zu diesen (früheren) Anmeldezeitpunkten in Zahlungsschwierigkeiten befand, hat Frau K nicht vorgetragen. Sie kann sich insoweit auch nicht mit einem Hinweis auf fehlende Liquidität<sup>355</sup> entlasten.

## **43.4 Die Antwort des BFH auf die Fragestellung 2**

**43.4.1** Fraglich war es darüber hinaus, ob sich der Geschäftsführer einer GmbH durch die **Beauftragung eines steuerlichen Beraters vom Vorwurf einer Pflichtverletzung entlasten** und somit seine **Haftungsinanspruchnahme verhindern** kann. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>356</sup> ist nämlich **grundsätzlich** davon auszugehen, dass der **Geschäftsführer** einer GmbH **dann nicht schuldhaft** handelt,

354 vgl. insbesondere das BFH-Urteil I R 14/87 vom 30.11.1989, BStBl II 1990, 993

355 vgl. hierzu auch das amtlich nicht veröffentlichte BFH-Urteil VII R 14/19 vom 14.12.2021, bekannt gegeben am 24.03.2022

356 vgl. z.B. die Beschlüsse VII B 240/07 vom 28.08.2008, BFH/NV 2008, 1983 und VII B 318/03 vom 04.05.2004, BFH/NV 2004, 1363, Tz. 3.2.4 in AktStR I/2018

- wenn er die **Sachkunde** eines ihm als zuverlässig bekannten und als Angehöriger eines steuer- oder rechtsberatenden Berufs befugten Beraters **in Anspruch nimmt**,
- sich auf diesen **verlässt** und bei **gewissenhafter Ausübung** seiner **Überwachungspflichten keinen Anlass** hat, die steuerliche Korrektheit der **Arbeit** des steuerlichen Beraters **in Frage zu stellen**.

**43.4.2 Gleichwohl darf** der **Geschäftsführer nicht „blind“** auf die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung durch den Dritten **vertrauen** und auf eine **Überwachung gänzlich verzichten**. Vielmehr muss er sich fortlaufend über den Geschäftsgang unterrichten, so dass ihm Unregelmäßigkeiten nicht über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben können<sup>357</sup>.

Daneben weist der BFH vorliegend nochmals<sup>358</sup> ausdrücklich darauf hin, dass auch eine konkrete Anfrage und eine entsprechende Antwort des Beraters für den Geschäftsführer **allenfalls dann** einen **Entschuldigungsgrund** darstellen kann,

- wenn der **Rechtsanwalt bzw. der Steuerberater** über den Sachverhalt **vollständig** und **zutreffend in Kenntnis gesetzt** wurde
- und daraufhin die **unmissverständliche Auskunft erteilt** hat, dass steuerliche Pflichten im Hinblick auf die in Frage stehenden Steuern nicht zu erfüllen seien.

**43.4.3** Mit Blick auf den **Entscheidungsfall** und die **Fragestellung 2** kommt der BFH daher zu folgendem, für Frau K ebenfalls unerfreulichen, **Ergebnis**:

- Bezüglich der konkreten Umstände, welche der pauschalierten Lohnsteuer zugrunde liegen, hat die **Haftungsschuldnerin lediglich vorgetragen**, dass sie in Lohnsteuerfragen **durch eine Steuerberatungsgesellschaft betreut** worden sei und erst infolge der Außenprüfung erfahren habe, dass Zahlungen in der später durch Bescheid festgesetzten Höhe anfallen. Alleine die Betreuung durch einen fachkundigen Dritten **entlastet** die **Geschäftsführerin jedoch nicht**. Insbesondere hat sie **weder vorgetragen noch belegt**, dass der **steuerliche Berater** von dem maßgeblichen Sachverhalt (private Kfz-Nutzung durch Frau K, Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen an Arbeitnehmer) **überhaupt Kenntnis hatte** und demzufolge in der Lage war, diesen Sachverhalt steuerrechtlich zu würdigen.
- Da die beiden **übrigen Haftungsbescheide** auf eine **Pflichtverletzung** durch die **teilweise bzw. vollständige Nichtzahlung der Lohnsteuer** abstellen, vermag der **Hinweis** auf eine **Beratung** durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe bereits **grundsätzlich nicht durchzudringen**. **Verletzt** wurden insoweit nämlich **Verpflichtungen**, die **originär** von der **GmbH** und für diese durch den oder die **Geschäftsführer** zu erfüllen sind.

357 Beschlüsse VII B 66/05 vom 31.10.2005, BFH/NV 2006, 480 sowie schon VII B 36/97 vom 05.03.1998, BFH/NV 1998, 1325

358 vgl. hierzu schon das Urteil VII R 88/85 vom 19.09.1985, BFH/NV 1986, 133



#### HINWEIS

Um nicht seinerseits in Haftungsprobleme zu geraten, muss allerdings **auch** der **steuerliche Berater „genau hinschauen“**. Taucht also etwa im Anlagenverzeichnis ein neuer Pkw auf, wurde insoweit aber keine Privatnutzung versteuert, ist eine Nachfrage des Beraters zwingend; diese sollte zudem, ebenso wie die Antwort, **nachvollziehbar dokumentiert** werden.

### 43.5 Die Antwort des BFH auf die Fragestellung 3

**43.5.1** Was die Lohnsteuer für Dezember 2017 angeht, weist der BFH auf seine schon bekannte Rechtsprechung hin: Mit Urteil vom 23.09.2008<sup>359</sup> hat der insoweit zuständige VII. Senat deutlich gemacht, dass **allein der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens den GmbH-Geschäftsführer nicht** von der **Haftung wegen Nichtabführung einbehaltener Lohnsteuer befreit**. Insoweit gilt folgendes:

1. Sind **im Zeitpunkt der Lohnsteuer-Fälligkeit** noch **liquide Mittel zur Zahlung** dieser Steuerbeträge **vorhanden**, besteht die **Verpflichtung des Geschäftsführers** zu deren **Abführung** so lange weiter, bis ihm durch Bestellung eines (starken) Insolvenzverwalters oder durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verfügungsbefugnis entzogen wird. Versäumt er diese Verpflichtung, trifft ihn eine **persönliche Haftung**.
2. Diese, den anders handelnden Geschäftsführer treffende **Haftung** ist **auch dann nicht ausgeschlossen**, wenn die **Nichtzahlung der fälligen Steuern** in die **dreiwöchige Schonfrist** fällt, die dem Geschäftsführer zur Massesicherung ab Feststellung der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG eingeräumt ist.
3. Die **Haftung** des Geschäftsführers **entfällt** schließlich **auch dann nicht**, wenn die **Entrichtung** der Lohnsteuer durch den später bestellten **Insolvenzverwalter** nach §§ 129 ff. InsO **anfechtbar** ist. Die bloße Möglichkeit der Insolvenzanfechtung verhindert es nicht, dass der durch die pflichtwidrige Nichtabführung eingetretenen Ausfall von Steuern dem Geschäftsführer zuzurechnen ist.

Diese klare und einheitliche Rechtsprechungslinie muss den **(potentiell) betroffenen Mandanten** vom steuerlichen Berater aber auch **unmissverständlich kommuniziert** werden.

**43.5.2** Auch soweit die Haftung für die Lohnsteuer für Januar 2018 betroffen ist, welche nach der am 01.02.2018 erfolgten Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters fällig geworden war, verweist das Gericht auf seine **bisherige Rechtsprechung**<sup>360</sup> und die dort dargestellten Anforderungen an das Verhalten des Geschäftsführers:

359 grundlegend Urteil VII R 27/07 vom 23.09.2008, BStBl II 2009, 129, Tz. 8.2 in AktStR I/2009

360 Urteil VII R 25/16 vom 16.05.2017, BStBl II 2017, 934, Tz. 3.2.3 in AktStR I/2018



- Hiernach muss der in Haftung genommene **Geschäftsführer** – will er sich entlasten – **substantiiert darlegen und ggf. nachweisen, welche Schritte** er zur Zahlung der Steuer am Fälligkeitstag **eingeleitet** hatte und dass und **aus welchen Gründen** sich deren **Weiterverfolgung** wegen der Haltung des vorläufigen Insolvenzverwalters **als sinnlos darstellte**. In der Krise der Gesellschaft treffen den Geschäftsführer nämlich erhöhte Pflichten.
- Deshalb kann sich ein Geschäftsführer **nicht allein mit der Behauptung entlasten**, er **habe angenommen**, der (vorläufige) **Insolvenzverwalter werde** seine **Zustimmung** zur Abgabenteilung **verweigern**. Im Regelfall ist vom Geschäftsführer zumindest eine **entsprechend dokumentierte, konkrete Anfrage** an den vorläufigen Insolvenzverwalter **zu erwarten**.



#### HINWEIS

Hierauf kann nach Ansicht des Gerichts **nur in seltenen Ausnahmefällen verzichtet** werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn konkrete und eindeutige objektive Anhaltspunkte für die Sinnlosigkeit einer solchen Anfrage bestehen. In diesem Zusammenhang ist auch die Rechtsprechung zu beachten, wonach auch in diesem Zusammenhang ein hypothetischer Kausalverlauf keine Berücksichtigung finden kann<sup>361</sup>.

**43.5.3** Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall geht das **Gericht** deshalb auch insoweit von einem **Verschulden der Frau K** aus, weil diese den **vorläufigen Insolvenzverwalter** offenbar **nicht um Zustimmung** zur **Zahlung der Lohnsteuer für Januar 2018** ersucht hat. Hieran **ändert** auch die von dieser zu ihrer Entlastung angeführte **E-Mail nichts**:

- Hieraus ergibt sich nämlich **lediglich** die (unstreitige) Tatsache, dass eine solche **Zustimmung nicht erteilt** worden ist,
- **jedoch nicht, ob** die Geschäftsführerin den vorläufigen Insolvenzverwalter **überhaupt um** eine solche **Zustimmung gebeten** hat.

**43.5.4 Zu spät** kommt für Frau K auch die **nunmehrige Fassung** der **Insolvenzordnung**: Nach **§ 15b Abs. 8 InsO** liegt eine **Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten** nämlich dann **nicht** vor,

- wenn **zwischen** dem **Eintritt** der **Zahlungsunfähigkeit** nach § 17 InsO **oder** der **Überschuldung** nach § 19 InsO einerseits **und** der **Entscheidung** des **Insolvenzgerichts** über den Insolvenzantrag andererseits **Ansprüche** aus dem **Steuerschuldverhältnis nicht** oder **nicht rechtzeitig erfüllt** werden,
- **sofern** die **Antragspflichtigen** ihren **Verpflichtungen nach § 15a InsO** (also ihrer Insolvenzantragspflicht) **nachkommen**.

<sup>361</sup> VII R 3/15 vom 26.01.2016, BFH/NV 2016, 893, m.w.N.

Zwar war die Lohnsteuer für Dezember 2017 und Januar 2018 nach Stellung des Insolvenzantrags und vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig, diese **Neuregelung** gilt nach Art. 25 SanInsFoG jedoch **erst ab dem 01.01.2021**.

## **43.6 Anmerkungen**

### **43.6.1 Grundsätzliche Erkenntnis**

Aus diesem BFH-Verfahren, das Frau K im Ergebnis verloren hat, ist für die **Beratungspraxis** zunächst die **Erkenntnis mitzunehmen**,

- dass die **Haftung** des **GmbH-Geschäftsführers** gem. § 69 Abs. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO ist **zwar verschuldensabhängig** ausgestaltet ist,
- **dessen ungeachtet** aber **regelmäßig zugunsten des Fiskus wirkt**.

Dies hat seinen Grund primär darin, dass der **Pflichtenkreis** der Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (ebenso wie sämtlicher von §§ 34, 35 AO erfasster Personen<sup>362</sup>) **weit gezogen** ist. Er umfasst u.a. (steuerliche) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, Erklärungs-, Auskunfts-, Vorlagepflichten, Steuereinbehaltungs- und Entrichtungspflichten sowie Duldungspflichten und ist zudem – in Fällen mehrerer Geschäftsführer – als umfassende Verantwortung jedes Geschäftsführers ausgestaltet.

Klar gesehen werden muss es auch, dass dies auch bei **Zahlungsschwierigkeiten** der vertretenen juristischen oder natürlicher Person gilt. Derartige Probleme **ändern weder etwas an der Pflichtenstellung des Geschäftsführers noch schließen sie** sein **Verschulden** bei einem darauf beruhenden Pflichtenverstoß **aus**.

### **43.6.2 Die Bedeutung des insolvenzrechtlichen Prüfungstermins**

**43.6.2.1** Ungeachtet dieser grundsätzlich vorhandenen Haftungsgrundlage kann sich eine solche Haftung **betragsmäßig** aber **nur** auf **solche Steuerschulden** erstrecken, die dem **Grunde** und der **Höhe nach zutreffend festgesetzt** wurden und die auch **fällig** sind. Um insoweit **nicht** seinerseits in eine **Haftungsfalle wegen Falschberatung zu tappen**, muss der steuerliche Berater die Wirkungsweise der einigermaßen **versteckten Norm des § 166 AO kennen und beachten**:

Ist eine **Steuer** gegenüber dem **Steuerschuldner unanfechtbar festgesetzt**, hat dies nach § 166 AO u.a. derjenige **Dritte gegen sich gelten zu lassen**, der **in der Lage gewesen** wäre, den zugrunde liegenden, gegen den eigentlichen Steuerschuldner erlassenen **Bescheid** als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts **anzufechten**. Diese Vorschrift kann insbesondere in **Haftungsfällen** dann zur Anwendung kommen, wenn der Geschäftsführer einer GmbH eine Steuerfestsetzung gegenüber der Gesellschaft bestandskräftig werden lässt und später selbst für die Steuer in Haftung genommen werden soll.

<sup>362</sup> alle gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie verfügungsberechtigte Personen



**43.6.2.2** Speziell in **Insolvenzfällen** ist es zu beachten, dass die **Rechtsfolge** des § 166 AO grundsätzlich **auch dann** eintritt,

- wenn eine **Steuerforderung** gegenüber einer GmbH **widerspruchslos** zur **Insolvenztabelle festgestellt** wird
- und der **Geschäftsführer** dieser **Forderungsanmeldung** im insolvenzrechtlichen Prüfungstermin **hätte widersprechen** können, **dies aber nicht getan hat**.

Dies hat seinen Grund darin, dass im Bereich des Steuerrechts die **widerspruchslose Eintragung** einer Forderung des Fiskus in die Insolvenztabelle **wie** die **bestandskräftige Festsetzung** dieser Forderung **wirkt**. Bleibt also eine im insolvenzrechtlichen Prüfungstermin (§ 176 InsO) angemeldete Forderung des Fiskus unbestritten, gilt ein vom Insolvenzschuldner eingeleitetes steuerliches Einspruchsverfahren durch die widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle zudem als in der Hauptsache erledigt.

**43.6.2.3** Vor diesem Hintergrund hatte ich bereits früher<sup>363</sup> deutlich gemacht, dass der insolvenzrechtliche Prüfungstermin eine Pflichtveranstaltung für den Geschäftsführer der Schuldnerin darstellt: Dieser muss nämlich in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter der insolventen Gesellschaft **im Prüfungstermin** gemäß § 176 InsO **persönlich anwesend** sein und **ausdrücklich Einwendungen** gegen die Forderungen des Fiskus **geltend machen**. Dies gilt zunächst einmal ungeachtet der Tatsache, dass § 186 Abs. 1 Satz 1 InsO dem Schuldner die Möglichkeit gibt, über das Insolvenzgericht eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand dann zu erlangen, wenn er den Prüfungstermin unverschuldet versäumt hat.

Darauf, dass dies auch dann gelten kann, wenn der **Geschäftsführer** der insolventen Gesellschaft sein **Amt** bereits **vor dem insolvenzrechtlichen Prüfungstermin niedergelegt** hat, hatte ich bereits früher anhand einer weiteren einschlägigen **Entscheidung** des **BFH**<sup>364</sup> deutlich gemacht: Dies gilt insbesondere deshalb, weil sich dessen Haftungsumfang nach denjenigen Forderungen des Fiskus an die Gesellschaft bemisst, die widerspruchlos zur Insolvenztabelle festgestellt worden sind. Einwendungen gegen diese Festsetzungen sind im Rahmen der späteren Haftungsinanspruchnahme nicht mehr möglich. Der **Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren** ist nämlich gemäß **§ 178 Abs. 3 InsO** **auch im Haftungsverfahren bindend**.

### 43.6.3 Ein Hinweis zur Ermessensausübung

**43.6.3.1** Soweit **Arbeitgeber** und **Arbeitnehmer** als **Gesamtschuldner** für die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers als einer Vorauszahlungssteuer für die Einkommensteuer eintreten müssen, steht dem **Betriebsstättenfinanzamt** nach § 42d Abs. 3 Satz 2 EStG **ein Auswahl- und ein Entschließungsermessen** zu:

- Hierbei betrifft das **Entschließungsermessen** die Frage, **ob** nicht einbehaltene und abgeführte **Lohnsteuer** überhaupt **geltend gemacht werden soll**.

363 Tz. 3.2 in AktStR I/2018

364 BFH-Urteil VII R 5/18 vom 17.09.2019, BFH/NV 2020, 287, Tz. 31 in AktStR I/2020

Im Rahmen des **Auswahlermessens** ist dann zu entscheiden, **wer** von mehreren Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften, **in Anspruch genommen werden soll**.

**43.6.3.2** Dass die **Finanzverwaltung** insoweit **nicht ohne weiteres** den **einfachsten Weg** gehen und den in der Regel leichter greifbaren Arbeitgeber in Haftung nehmen darf, zeigt eine aktuelle **Entscheidung des Finanzgerichts Sachsen**<sup>365</sup>. Konkret ging es nicht nur um Zahlungen eines Arbeitgebers an solche Personen, die zwar zunächst als selbständige Subunternehmer betrachtet wurden – weshalb ein Lohnsteuerabzug unterblieben ist –, die im Ergebnis aber als Arbeitnehmer einzustufen waren. Vielmehr wurden teilweise auch sog. Schwarzlöhne gezahlt.

Insoweit soll folgendes gelten:

- Steht **im Falle namentlich bekannter Arbeitnehmer leicht überprüfbar** und **sicher** fest, **dass** diese mit den Einkünften, hinsichtlich derer der Lohnsteuerabzug unterblieben ist, **vollständig und ordnungsgemäß** – wenn auch im Rahmen der unselbständigen Besteuerungsgrundlagen (§ 157 Abs. 2 AO) fälschlicherweise aufgrund von Einkünften aus Gewerbebetrieb – zur Einkommensteuer **veranlagt** wurden, ist der **Arbeitgeber insoweit nicht in Haftung zu nehmen**.
- Sind die **streitigen Schwarzlohnzahlungen** an mit vollem Namen **bekannte Arbeitnehmer** erfolgt (im Entscheidungsfall galt dies für ca. 95 % der Empfänger der Schwarzlöhne!), so ist es **ermessensfehlerhaft**, wenn die **Finanzverwaltung keinen ersthaften Versuch** unternimmt, **festzustellen, ob diese Personen** mit den haftungsbefangenen Lohneinkünften zur Einkommensteuer **veranlagt** worden sind.

**43.6.3.3** **Nicht verkannt** werden darf es allerdings, dass diese Entscheidung, gegen welche das Finanzgericht der ersten Instanz die Revision zum BFH nicht zugelassen hat, dem **betroffenen Arbeitgeber lediglich hinsichtlich** seiner **Haftung** für nicht abgeführte Lohnsteuerbeträge **aus der Patsche geholfen** hat. Dies **ändert** aber **nichts daran**, dass ein **Arbeitgeber**, der Lohnsteuer leichtfertig oder gar vorsätzlich verkürzt hat, **strafrechtlich belangt** werden kann.

---

365 Urteil 8 K 623/21 vom 16.12.2021

#### 44. Zum Umfang der revisionsgerichtlichen Überprüfung einer Schätzung

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§§ 162, 183 Abs. 2 AO; §§ 86, 239 Abs. 1, § 246 Abs. 1 ZPO; § 155 FGO
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Vordergründig zu klären war die Frage, ob und inwieweit eine von der Finanzverwaltung vorgenommene und vom Finanzgericht der ersten Instanz abgenickte Schätzung vom BFH überprüft werden kann
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Über die eigentliche Rechtsfrage hinaus hat der BFH sehr umfangreich zu denjenigen Anforderungen Stellung genommen, denen eine tragfähige Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gerecht werden muss
<b>Bemerkungen:</b>	Im Rahmen der gestaltenden Beratung müssen Mandanten aus sog. bargeldintensiven Branchen immer wieder angehalten werden, ihre Bücher und Aufzeichnungen so zu führen, dass die Verwaltung keinen Ansatzpunkt für Zuschätzungen finden kann
<b>Fundstelle:</b>	BFH / NV 2022 S. 303

#### Leitsatz:

1. Es ist Sache des erstinstanzlichen Finanzgerichts als Tatsacheninstanz, zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode es sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen.
2. Um es der Revisionsinstanz – beschränkt auf die Überprüfung von Rechtsfehlern – zu ermöglichen, die Schätzung nachzuvollziehen, hat das Finanzgericht der ersten Instanz darzulegen, dass und wie es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat<sup>366</sup>.

#### Sachverhalt:

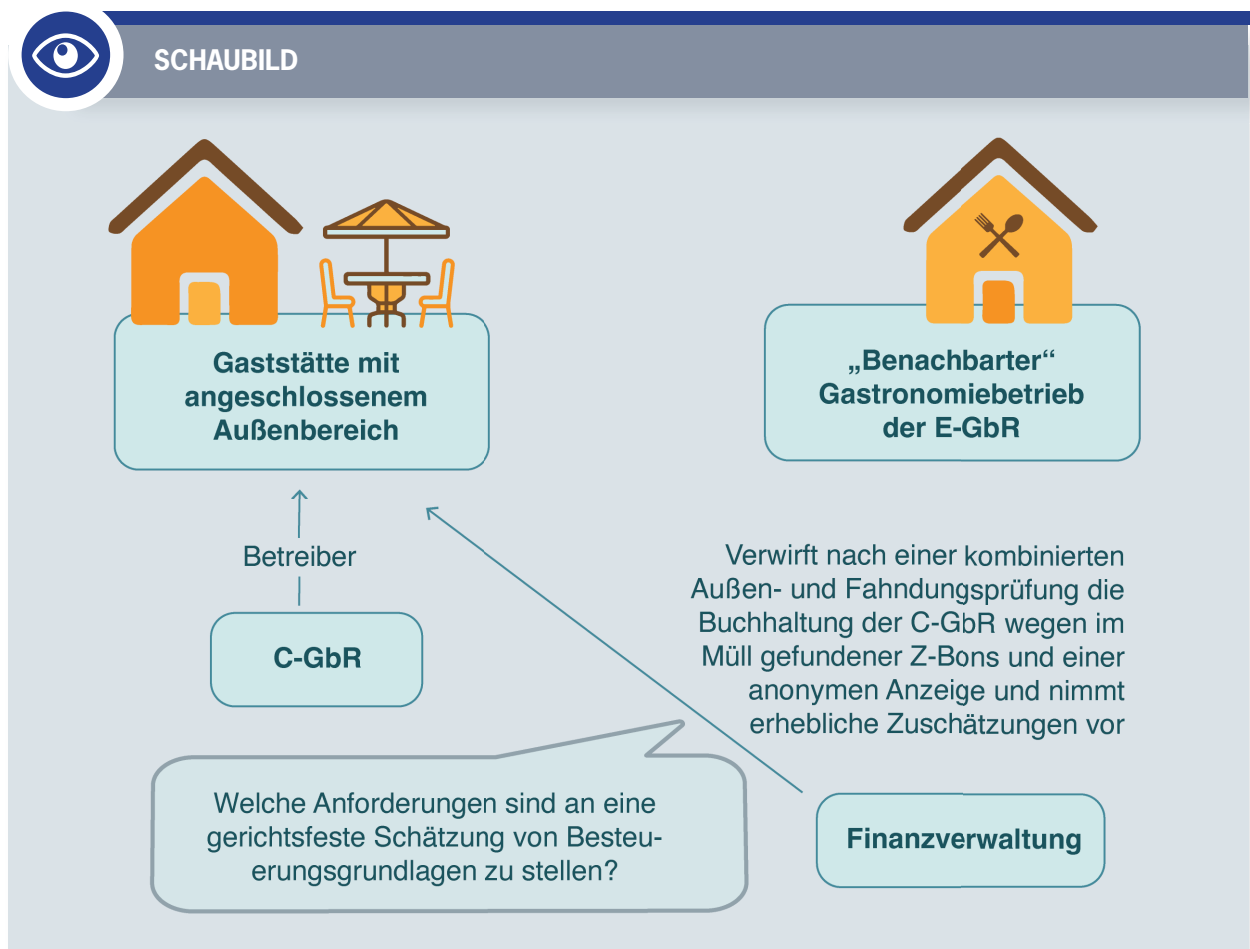
Die C-GbR betrieb in den Streitjahren 2000 bis 2010 einen Gastronomiebetrieb mit 50 Sitzplätzen im Innenbereich und einem nur im Sommer geöffneten Außenbereich. Der Betrieb, der sich unbestritten

<sup>366</sup> inhaltsgleiche BFH-Urteile IV R 1/18 und IV R 2/18, beide vom 16.12.2021, amtlich nicht veröffentlicht, bekannt gegeben am 17.02.2022

in einer sehr guten örtlichen Lage befand, war von Montag bis Freitag jeweils mittags und abends, am Samstag nur abends und gelegentlich auch am Sonntag geöffnet. Im Zuge einer im Jahre 2012 begonnenen Außenprüfung bzw. einer damit verbundenen Durchsuchung im Steuerstrafverfahren wurden im Müll des Betriebs

- ein Z-Bon von Samstag, dem 25.08.2012, mit einem Bruttoumsatz von 4.615,60 € (3.878,66 € Netto-Umsatz) und
- ein solcher von Montag, dem 27.08.2012 mit einem Bruttoumsatz von 5.249,30 € (4.411,18 € Netto-Umsatz)

gefunden.



Zudem gelangte die Finanzverwaltung aufgrund einer anonymen Anzeige in den Besitz von an den gastronomischen Betrieb der GbR adressierten Lieferscheinen. Da diese allerdings keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden hatten, ergab sich der Verdacht der unvollständigen Erfassung des Wareneinsatzes.

Ein Kassenfachprüfer gelangte zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die Kassenführung der GbR im gesamten Prüfungszeitraum 2000 bis 2010 nicht ordnungsgemäß war.

Auf der Grundlage der aufgefundenen, offenbar zur Entsorgung vorgesehenen beiden Z-Bons, die sie als „nicht manipulierte Ursprungsaufzeichnungen“ betrachtete, nahm die Finanzverwaltung für die Streitjahre eine Schätzung vor. Hierbei ging die Behörde davon aus, dass montags bis freitags ein Netto-Erlös von 4.411,18 € und am Samstag ein Erlös von 3.878,66 € netto erzielbar ist, weshalb sie ihren weiteren Berechnungen einen gewichteten durchschnittlichen Tageserlös von 4.322,42 € netto zugrunde legte. Hiervon nahm die Verwaltung einen Sicherheitsabschlag von 10 % wegen möglicher Preissteigerungen und Umsatzschwankungen vor. Für die Jahre 2000 und 2001 berücksichtigte sie zudem einen Sicherheitsabschlag von 20 % für mit der Währungsumstellung von DM auf € verbundene Teuerungen. Den so ermittelten Tageserlös rechnete die Behörde auf die Sitzplätze im Innenbereich um, ohne hierbei den Außenbereich zu berücksichtigen. Auf dieser Grundlage ergab sich ein Nettoumsatz von 76 € pro Sitzplatz. Im Ergebnis ging die Verwaltung in den Jahren 2000 bis 2001 von einem Tagesnettoumsatz von 3.400 € und für die Jahre 2002 bis 2010 von einem solchen von 3.800 € aus. Diese Werte wurden unter Berücksichtigung der Öffnungstage auf die einzelnen Streitjahre hochgerechnet.

Beim Wareneinsatz nahm die Finanzverwaltung Zuschätzungen unter Zugrundelegung eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 440 % vor. Dieser lag über den Werten der amtlichen Richtsatzsammlung; die Behörde begründete dies damit, dass die „besonders günstige Lage des Betriebs“ höhere Werte rechtfertigte. Demgegenüber ging das erstinstanzliche Finanzgericht bei der Bestimmung des zusätzlichen Wareneinkaufs „nur“ von den Höchstwerten gemäß amtlicher Richtsatzsammlung aus.

Im Ergebnis errechnete die Verwaltung die folgenden Hinzuschätzungsbeträge:

Jahr	Öffnungstage	Geschätzter Umsatz netto in €	Hinzuschätzungsbetrag netto in €	Umsatzsteuer in €
2000	319	1.084.600	527.000	84.320
2001	316	1.074.400	442.000	70.720
2002	315	1.197.000	554.000	88.640
2003	299	1.136.200	585.000	93.600
2004	303	1.151.400	485.000	77.600
2005	322	1.223.600	572.000	91.520
2006	325	1.235.000	570.000	91.200
2007	325	1.235.000	514.000	97.660
2008	342	1.299.600	593.000	112.670
2009	337	1.280.600	582.000	110.580
2010	312	1.185.600	543.000	103.170

Nach dem Ergehen von hierauf basierenden Bescheiden bezweifelte die Steuerpflichtige zwar nicht die Befugnis der Verwaltung zu Schätzungen dem Grunde nach, wendete sich aber gegen die Höhe der Zuschätzungen. Insbesondere sei die „2-Bon-Schätzungsmethode“ im Streitfall nicht geeignet, weil sie weder den anerkannten Schätzungsmethoden (externer Betriebsvergleich durch Vergleich mit geeigneten Vergleichsbetrieben oder Anknüpfung an Werte der amtlichen Richtsatzsammlung, interner Betriebsvergleich in Form von Nachkalkulation durch Ermittlung des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatzes – Ausbeutekalkulation –, Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes anhand der Buchführung für einzelne Zeitabschnitte – Zeitreihenvergleich – und Geldverkehrs-, Vermögenszuwachs-, Einnahmen/Ausgabendeckungsrechnung) zuzuordnen sei, noch zu einem sachgerechten Ergebnis führe.

Zudem sei die Annahme, dass es sich bei den beiden im Müll gefundenen Z-Bons um „nicht manipulierte Ursprungsaufzeichnungen“ handele, eine bloße Vermutung. Weiter bedürfe es im Streitfall auch keines Rückgriffs auf Belege aus der Zeit außerhalb des Prüfungszeitraums, die zudem nicht repräsentativ seien. Vielmehr sei die „benachbarte“ E-GbR als geeigneter gastronomischer Vergleichsbetrieb heranzuziehen. Dort habe der durchschnittliche Aufschlagsatz für die Jahre 2006 bis 2010 nach Hinzuschätzung von Umsätzen und Wareneinsatz rd. 285 % betragen. Hiernach sei im Fall der C-GbR eine Hinzuschätzung von 60.000 € pro Jahr des Prüfungszeitraums verhältnismäßig und angemessen.

#### 44.1 Grundlagen

#### 44.2 Die Entscheidung des BFH im konkreten Fall

#### 44.3 Hinweise für die Praxis

### **Lösung:**

#### **44.1 Grundlagen**

**44.1.1** Nach **§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO** hat die Finanzbehörde die **Besteuerungsgrundlagen** zu **schätzen**, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. **§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO** i.V.m. § 162 AO gibt zudem dem **Finanzgericht** der **ersten Instanz** eine **eigene Schätzungsbefugnis**.

Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt. Nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO gilt das Gleiche, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können oder wenn **tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit** oder **Unvollständigkeit** der vom Steuerpflichtigen gemachten **Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen** oder **Betriebsvermögensmehrungen** bestehen.

**44.1.2** Unbedingt zu beachten ist es allerdings, dass das **Ergebnis der Buchführung** nur dann ohne weiteres **verworfen** und **durch** eine **Schätzung ersetzt** werden darf, wenn die Bücher und Aufzeichnungen des Unternehmers **materielle Mängel** aufweisen. **Demgegenüber** – und dies hat der steuerliche Berater stets im Blick zu behalten – berechtigen **formelle Buchführungsmängel nur insoweit** zur **Schätzung**, wie diese **Anlass** geben, die **sachliche Richtigkeit** des **Buchführungsergebnisses in Zweifel zu ziehen**. Dies habe ich in der Vergangenheit und mit Blick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung<sup>367</sup> bereits wiederholt dargestellt.

**44.1.3** Vorliegend hatte die **GbR** nach den Ergebnissen der Außenprüfung **keine ordnungsgemäße Buchführung** unterhalten und **keine ordnungsgemäße Kasse** geführt. Allerdings hat es die Steuerpflichtige nicht bestritten, dass die von den Prüfern festgestellten formellen Mängel ihrer Buchführung Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses in Abrede zu stellen. Auch im Revisionsverfahren hat die GbR **lediglich Einwendungen gegen die Höhe der Schätzung** geltend gemacht.

Ob dies **taktisch klug** ist, ist zu bezweifeln: Richtigerweise sollten **steuerliche Berater** die **Erfolgsaussichten** der Anfechtung von Schätzungsbescheiden nämlich **dadurch zu verbessern** versuchen, dass sie **bestreiten**, dass **festgestellte formelle Mängel** den **Schluss** darauf **zulassen**, dass das Ergebnis der **Buchführung auch materiell mangelhaft** ist. Im Zuge der Abwehrberatung war und ist in solchen Fällen auf einen Beschluss des X. Senats des BFH vom 23.02.2018<sup>368</sup> Bezug zu nehmen. Hiernach müssen sowohl die **Finanzverwaltung** wie auch die **Gerichte** dann, wenn sie die Befugnis zu einer Hinzuschätzung auf einen formellen Mangel der Buchführung oder der Aufzeichnungen stützen wollen, **Feststellungen** dazu **treffen** bzw. **Ausführungen** dazu **machen, welches Gewicht dieser Mangel hat. Regelmäßig** werden insoweit auch **ergänzende Überlegungen**, wie z.B. eine Geldverkehrsrechnung **anzustellen** sein.

Insoweit ist also – wenn irgend möglich – auf **Begründungsmängel** und die konkrete **Darlegungslast der Verwaltung abzustellen**.

## 44.2 Die Entscheidung des BFH im konkreten Fall

### 44.2.1 Die Wahl der Schätzungsmethode

**44.2.1.1** Auch wenn die Steuerpflichtige sich vorliegend nicht gegen die Befugnis der Verwaltung zu einer Zuschätzung dem Grunde nach gewandt hat, müssen die im Wege der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO gewonnenen Ergebnisse schon nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH<sup>369</sup> schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein:

- Deshalb sind einerseits **alle möglichen Anhaltspunkte**, u.a. auch das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung, zu beachten. Es sind alle Möglichkeiten

367 vgl. zuletzt das BFH-Urteil X R 20/13 vom 25.03.2015, BStBl II 2015, 743, Rz 34, Tz. 78.3 in AktStR III/2015 m.w.N.

368 X B 65/17, BFH/NV 2018, 517, Tz. 43.2.1 in AktStR II/2018

369 vgl. etwa das Urteil X R 11/16 vom 20.03.2017, BStBl II 2017, 992, unter II.3.a, Tz. 81 in AktStR IV/2017 sowie das BFH-Urteil VIII R 52/13 vom 25.04.2017, BStBl II 2017, 949, unter II.1.e bb aaa, Tz. 83 in AktStR IV/2017



**auszuschöpfen**, um im Rahmen des der Finanzbehörde bzw. den Finanzgerichten der ersten Instanz Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln.

- Auf der anderen Seite ist auch das **Maß der Verletzung** der dem Steuerpflichtigen obliegenden **Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen**. Deshalb ist es gerechtfertigt, bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, insbesondere bei einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung, einen Sicherheitszuschlag vorzunehmen; dieser **Zuschlag** muss aber gleichwohl in einem **vernünftigen Verhältnis** zu den erklärten oder auch nicht erklärten **Einnahmen** stehen.

**44.2.1.2** Allerdings – und hierauf weist der BFH vorliegend ausdrücklich hin! – sind sowohl die **Finanzverwaltung** wie auch das **Finanzgericht der ersten Instanz grundsätzlich frei** in der **Wahl der Schätzungsmethode**; dies gilt jedenfalls dann, wenn diese **geeignet** ist, ein **vernünftiges** und **der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis** zu erzielen.

Insoweit besteht auch **keine Verpflichtung**, ein solchermaßen gewonnenes **Schätzungsergebnis durch andere Schätzungsmethoden zu überprüfen bzw. zu untermauern**. Immerhin **verpflichtet** aber der **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** dazu, eine bestimmte **Schätzungsmethode** dann einer anderen **vorzuziehen**, wenn diese dem **Schätzungsziel**, wonach die Besteuerungsgrundlagen der Wirklichkeit möglichst nahe kommen müssen, **besser gerecht wird**.

**44.2.1.3** Insoweit erachtet der **BFH** den hier **praktizierten internen Betriebsvergleich dem Grunde nach** als **geeignete Schätzungsmethode**. Vor diesem Hintergrund erscheint es dem Gericht auch **zulässig** und **möglich**, eine **Schätzung auf aufgefundenen Z-Bons sogar dann aufzubauen**, wenn diese **aus Jahren** stammen, die **nach dem Prüfungszeitraum** liegen. **Zumindest** können derartige Belege jedenfalls dann **indizielle Bedeutung** haben, wenn sich die betrieblichen Verhältnisse nicht grundlegend geändert haben. Befindet sich – wie im aktuellen Fall – ein gastronomischer Betrieb lange Jahre am gleichen Ort, kann von solchermaßen gleichbleibenden Verhältnissen ausgegangen werden.

Aufgrund der vom BFH der Verwaltung zugebilligten Freiheit in der Wahl einer (geeigneten) Schätzungsmethode **gibt** es auch **keinen Anspruch der Steuerpflichtigen darauf**, dass eine **bestimmte**, von dieser **gewünschte Methode der Schätzung angewendet** wird. Dies gilt nach der klaren Ansage des vorliegend zur Entscheidung aufgerufenen X. Senats des BFH<sup>370</sup> umso mehr, als der von der C-GbR gewünschte Vergleich mit einem anderen Betrieb als Form des **externen Betriebsvergleichs** deshalb **nachrangig** ist, weil dieser mit starken Unsicherheiten verbunden ist.

**44.2.2 Die vorgenommene Schätzung hält einer höchstrichterlichen Überprüfung nicht stand**

**44.2.2.1** Allerdings muss die vom BFH grundsätzlich abgenickte **Schätzungsmethode des internen Betriebsvergleichs** auch **unter den Umständen des konkreten Einzelfalls gewährleisten**, dass bei der Schätzung ein **vernünftiges** und **der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis erzielt** wird. Dies gilt umso mehr dann, wenn – wie vorliegend – aus lediglich zwei Belegen aus dem Jahr 2012

370 So auch schon das Urteil VIII R 38/82 vom 26.04.1983, BStBl II 1983, 618

Schlüsse auf die wirtschaftlichen Verhältnisse in den Jahren 2000 bis 2010 gezogen werden sollen.

Dies ist im Streitfall nach Maßgabe der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts der ersten Instanz nicht der Fall. Dessen Feststellungen rechtfertigen nämlich nicht ohne Weiteres den Schluss, dass für die Jahre 2000 und 2001 von einem Nettoumsatz von 3.400 € pro Tag und für die Jahre 2002 bis 2010 von einem Nettoumsatz von 3.800 € pro Tag auszugehen ist. Eine solche **Schlussfolgerung** beruht ohne weitergehende Feststellungen auf einem **Verstoß gegen Schätzungsgrundsätze** und **allgemeine Erfahrungssätze** und ist **deshalb** für den erkennenden Senat des **BFH nicht** nach § 118 Abs. 2 FGO **bindend**.

**44.2.2.2** Im Einzelnen **rügt** der **BFH** die **folgenden Mängel** der von der Finanzverwaltung vorgenommenen und vom Finanzgericht der ersten Instanz (weitgehend) gebilligten Schätzung:

- Zunächst wurde bei der Schätzung **nicht beachtet**, dass die **aufgefundenen Z-Bons** aus dem **Sommermonat August** stammen, also aus einer Zeit, in der von der GbR – zusätzlich zu den Innenräumen – auch noch ein Außenbereich bewirtschaftet wird. Somit ist der Umsatz pro Sitzplatz im Innenbereich zu hoch gegriffen.

Aus diesem Grunde erweist sich auch die entsprechende **Umrechnung auf Monate ohne Außenbetrieb** als **fehlerhaft**, **wenn sich nicht** durch statistische Untersuchungen **untermauern lässt**, dass **gerade** die **Werte für August repräsentativ für alle Monate** des Jahres sind. Damit sind im zweiten Rechtszug weitere Feststellungen zur Größe und Auslastung des Außenbereichs erforderlich. Daneben ist bei der Hochrechnung auf Jahresumsätze **auch noch zu beachten**, dass **einer der Z-Bons** von einem **Samstag** herrührt, also von einem Tag, an welchem die **Gastronomie erfahrungsgemäß höhere Umsätze** erzielt.

- Daneben ist es **nicht ausreichend**, die **Preissteigerungen in zwölf Jahren lediglich** mit einem **festen** und **durchgehenden Sicherheitsabschlag abbilden zu wollen**. Die sich insoweit ergebenden **Auswirkungen** der Preisentwicklung sind daher **noch näher aufzuklären**.
- Schließlich ist die stattgefundene **Schätzung des Wareneinsatzes** aus Sicht des BFH **nicht tragfähig**. Insoweit hätte es nämlich einer **Begründung bedurft**, **warum** die Verwaltung und das Finanzgericht der ersten Instanz vom **höchsten Wert laut Richtsatzsammlung** aus- bzw. sogar darüber hinausgehen. Insofern ist auch **zu prüfen**, ob es sich **aus der bevorzugten örtlichen Lage des Betriebs tatsächlich ableiten** lässt, dass ein **sehr hochwertiger Wareneinsatz anzunehmen** ist.

### 44.3 Hinweise für die Praxis

**44.3.1** Vor diesem Hintergrund hat der **BFH** den **Streitfall nicht abschließend entschieden**, sondern zur weiteren Sachverhaltsaufklärung und anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht der ersten Instanz zurückverwiesen. Für die **praktische Beratungsarbeit** sind für den Moment die folgenden Aspekte **mitzunehmen**:

- Die **vorliegenden Entscheidungen zeigen** zunächst in aller Deutlichkeit, welche **Folgen Mängel** bei der **Führung von Kassensystemen in bargeldintensiven Betrieben**, zu denen die Gastronomie zählt, für die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden haben. Insbesondere dann, wenn **Kassenaufzeichnungen bewusst manipuliert** werden, wovon vorliegend aufgrund der im Müll aufgefundenen Z-Bons auszugehen war, ergibt sich eine teilweise **recht weitreichende Schätzungsbefugnis**.
- In **Schätzungsfällen** ist es **alleine Sache** der **Finanzverwaltung** bzw. des **Finanzgerichts** der **ersten Instanz**, zu **entscheiden, mittels welcher Methode** die **Schätzung** erfolgen soll. Demgegenüber hat der **betroffene Steuerpflichtige kein Anrecht** darauf, dass eine solche **Schätzung nach der Methode seiner Wahl** erfolgt.
- Die **angewendete Methode** der Schätzung muss allerdings nicht nur geeignet sein, ein **vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis** zu erzielen. Vielmehr ist **auch nachvollziehbar darzulegen**, dass und wie diese **Entscheidung** in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise **gewonnen** wurde.
- Eine Schätzung nach der **Methode des internen Betriebsvergleichs** ist nach Auffassung des BFH **grundsätzlich vorrangig gegenüber** der **Methode des externen Betriebsvergleichs**. Dies gilt jedenfalls dann, wenn eine Schätzung im Sinne eines internen Betriebsvergleichs anhand des vorliegenden Belegmaterials möglich und durchführbar ist und zu wirtschaftlich schlüssigen Ergebnissen führt.

Sollte die **Verwaltung anhand von Richtsätzen schätzen** wollen, obwohl die Anwendung der **Methode des internen Betriebsvergleichs möglich** ist und zu realistischen Ergebnissen führt, **sollte** der steuerliche Berater den **Vorrang des internen Betriebsvergleichs** jedenfalls dann **geltend machen**, wenn dies **für den Mandanten günstiger** ist.

- Erfolgt demgegenüber eine **Schätzung** zu Recht auf der Grundlage der sog. **amtlichen Richtsatzsammlung**, gelten für die Verwaltung jedenfalls dann **erhöhte Begründungsanforderungen**, wenn der **oberste Bereich** der Richtsätze **herangezogen** werden soll. Bloße Hinweise auf den Ort eines Betriebs, statistische Auswertungen oder (angebliche) Erfahrungssätze reichen hierfür ohne konkrete Darlegungen im Einzelfall nicht aus.
- Nicht verkannt werden darf es darüber hinaus, dass der **Umfang der Überprüfung von Schätzungen** in der Revisionsinstanz – **also auf der Ebene des BFH** – grundsätzlich auf **mögliche Rechtsfehler beschränkt** ist. In einschlägigen Streitfällen sind daher **sämtliche materiellen Einwendungen** gegen Schätzungen **zwingend im Rahmen** des **erstinstanzlichen Verfahrens** vor dem jeweiligen Finanzgericht zu **erheben**.
- **Von dem vorliegend entschiedenen Fall**, in welchem Z-Bons offensichtlich mit voller Absicht vernichtet werden sollten – was aber wohl nicht wirklich gelungen ist – ist allerdings **weiterhin der Fall zu unterscheiden**, in welchem derartige **Bons schlicht fehlen**. Dies zeigt beispielhaft eine von mir bereits früher dargestellte, rechtskräftige **Entscheidung des Sächsischen Finanz-**

**gerichts**<sup>371</sup>. Hiernach **genügt** die **nicht nachvollziehbare Doppelvergabe derselben Bonnummer** auf den Z-Bons verschiedener Tage für sich genommen **nicht**, um die **sachliche Richtigkeit** der **Kassenführung insgesamt infrage zu stellen** und eine **Hinzuschätzung zu rechtfertigen**. Der Prüfer kann die Richtigkeitsvermutung der Buchführung zudem auch nicht durch eine Nachkalkulation entkräften, wenn er hierbei im Falle einer Cocktailbar nicht auf die tatsächlich gehandelten Getränke (Cocktails, Longdrinks), sondern auf die Einzelbestandteile der Getränke abstellt.

- Daneben und zu Recht stellt der **BFH hohe Anforderungen** an eine **schwerpunktmäßig auf zwei Belegen gestützte Schätzung**. Dies gilt insbesondere dann, wenn hieraus für einen langen Zeitraum Schlüsse gezogen werden sollen und es sich zumindest teilweise um einen Saisonbetrieb handelt, wie dies bei Gastronomie mit Biergarten regelmäßig gegeben ist.

**44.3.2** Zusammenfassend bleibt es also dabei, dass die Beratungsstrategie mit Blick auf Mandanten mit bargeldintensiven Betrieben gestuft aufgebaut sein sollte:

1. Im Rahmen der **vorbeugenden Beratung** und Instruktion sollten solche **Mandanten**, die bargeldintensive Betriebe führen, dazu **angehalten** werden, die diesbezüglichen **Vorgaben** des Gesetzgebers, der Gerichte und der Finanzverwaltung so genau wie nur möglich zu **befolgen**.



#### HINWEIS

Hierzu gehört es beispielsweise, dass beim **Einsatz von Registrierkassen** bzw. von **elektronischen Kassensystemen sämtliche buchführungsrelevanten Daten und Unterlagen** während der gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungsfristen lückenlos **vorgehalten** und **aufbewahrt** werden. Ebenso muss den Mandanten mit Nachdruck nahe gebracht werden, dass eine offene Ladenkasse nur dann ordnungsgemäß sein kann, wenn die **Bareinnahmen** arbeitstäglich anhand eines so genannten **Kassenberichts** nachgewiesen werden sind.

2. Sollte die Finanzverwaltung diesbezügliche formelle Fehlleistungen zum Anlass für Zuschätzungen nehmen wollen, hat der Berater in jedem Einzelfall eine stichhaltige Begründung einzufordern, inwiefern die festgestellten formellen Mängel den Schluss zulassen, dass das Buchführungsergebnis auch materiell mangelhaft ist. Zudem hat der Berater pauschalen Hinzuschätzungen jedenfalls dann entgegenzutreten, wenn diese mit der (angeblich) „**größeren Sachnähe**“ der **Finanzverwaltung** bzw. unter Berufung auf „**allgemeine Erfahrungen** im jeweiligen Bezirk“ erfolgen sollen; dies gilt jedenfalls dann, wenn sich derartige Zuschläge zum Nachteil der Mandanten auswirken.

371 Urteil 6 K 841/15 vom 26.10.2017, EFG 2018 S. 165, Tz. 89.3.3 in AktStR IV/2018



#### HINWEIS

In einschlägigen Situationen ist unter Hinweis auf die mittlerweile von den Finanzgerichten<sup>372</sup> vertretene Sichtweise vorzutragen, dass die **Finanzverwaltung** das von ihr **gewünschte Ergebnis** mindestens durch eine **tiefer gehende Sachverhaltsaufklärung untermauern** muss. In Anbetracht der beschränkten Ressourcen der Finanzverwaltung wird sich dann nicht selten schon auf dieser Ebene die Bereitschaft ergeben, eine **Einigung auf vernünftiger Basis** zu finden.

3. Sollte all dies nicht fruchten, darf sich der steuerliche **Berater nicht scheuen**, eine **gerichtliche Auseinandersetzung zu führen**. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil die Ergebnisse von Betriebsprüfungen bzw. steuerlicher Verfahren i.d.R. auch Anknüpfungspunkt für die Ermittlung eines Steuerschadens und damit Grundlage für eine strafrechtliche Beurteilung sind.



#### HINWEIS

In diesem Zusammenhang ist es auch zu beachten, dass es im **Steuerstrafrecht** nach Ansicht des BGH<sup>373</sup> nicht zulässig ist, aus lediglich in einem einzigen Besteuerungszeitraum festgestellten Steuerhinterziehungen zu schließen, dass diese auch in anderen Besteuerungszeiträumen aufgetreten sind. Damit ist das hier vom BFH dem Grunde nach für das Besteuerungsverfahren für zulässig erachtete „**2-Bon-Schätzungsverfahren**“ im Steuerstrafverfahren **als Tatnachweis für einen mehrjährigen Zeitraum nicht tragfähig**.

372 vgl. etwa den BFH-Beschluss X B 53/17 vom 26.02.2018, BFH/NV 2018, 820, Tz. 89 in AktStR IV/2018

373 Urteil 1 StR 132/21 vom 17.06.2021, BFH/NV 2021, 1631

## C. Aktuelles auf einen Blick

### 45. Jetzt auch der Finanzverwaltung bekannt: Ein häusliches Arbeitszimmer muss für die Tätigkeit nicht „notwendig“ sein!

**Gesetzliche Normen:** § 9 Abs. 5, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

**Quelle:** BFH-Urteil VI R 46/17<sup>374</sup>

#### Grundaussage:

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Unerheblich ist es, ob ein häusliches Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist. Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen genügt die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung.

#### Anmerkungen:



1. Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger **Aufwendungen** für ein häusliches Arbeitszimmer **nicht als Werbungskosten abziehen**. Dies **gilt** nach Satz 2 der Vorschrift **nicht**, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht**; in diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt (Satz 3 Halbs. 1). Die Beschränkung der Höhe nach **gilt nicht**, wenn das **Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet** (Satz 3 Halbs. 2).

2. Mit Blick auf die Berücksichtigungsfähigkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers ist es allerdings generell zu beachten, dass es hierfür zwar auf dessen „**Erforderlichkeit**“ ankommt, dass dies aber **nicht** – wie von der Finanzverwaltung gerne vertreten – **im Sinne einer „Notwendigkeit“ verstanden** werden darf. Dies hatte der IX. Senat des BFH bereits im Jahr 2017 mit einem

amtlich nicht veröffentlichten Urteil<sup>375</sup> deutlich gemacht; hiernach ist ein solcher Raum bereits dann in der erforderlichen Weise „erforderlich“, wenn sich entweder der **Tätigkeitsmittelpunkt in diesem Raum befindet, oder** wenn insoweit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung** steht.

374 BFH-Urteil VI R 46/17 vom 03.04.2019, amtlich veröffentlicht am 24.03.2022

375 BFH-Urteil IX R 52/14 vom 08.03.2017, BFH/NV 2017 S. 1017, Tz. 69 in AktStR III/2017



3. Diese **Sichtweise auf den Begriff der „Erforderlichkeit“** hatte in der Folge der **VI. Senat** des BFH<sup>376</sup> für den Fall einer **Flugbegleiterin nochmals bestätigt**. Angesichts des sehr geringen Anteils der von der Steuerpflichtigen in ihrem **Arbeitszimmer** verrichteten Arbeiten im Verhältnis zu ihrer Gesamtarbeitszeit sei das Vorhalten des Arbeitszimmers **nicht notwendig**; die dort erledigten, geringfügigen Arbeiten hätte die Flugbegleiterin aus Sicht der Verwaltung auch z.B. am Küchentisch oder im Esszimmer ausführen können. Demgegenüber hat der BFH erneut deutlich gemacht, dass die „Erforderlichkeit“ des Arbeitszimmers weder ein geschriebenes noch ein ungeschriebenes Merkmal des Abzugstatbestands ist.

**Nicht verkannt** werden darf es allerdings, dass ein „**häusliches Arbeitszimmer**“ in diesem Sinne weiterhin nur dann gegeben ist, wenn es sich insoweit um einen **abgeschlossenen Raum** handelt, der **ausschließlich** oder **so gut wie ausschließlich betrieblich** bzw. **beruflich genutzt**. In Fällen wie demjenigen der Flugbegleiterin wird die Verwaltung zudem regelmäßig auch noch danach fragen, ob der **private Wohnbedarf** in den nicht als Arbeitszimmer deklarierten Räumen überhaupt **befriedigt** werden kann.

4. Diese fiskalisch nicht erwünschte, von mir aber bereits früher besprochene **Entscheidung** war zwar **bereits seit dem 25.07.2019** als sog. „NV-Entscheidung<sup>377</sup>“ **abrufbar**, wurde aber **amtlich zunächst nicht veröffentlicht**, so dass sie den Finanzbeamten vor Ort „nicht bekannt“ war. Dies hat sich nunmehr deshalb geändert, weil dieses Urteil **nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt** wurde, die dann auch **am 24.03.2022 erfolgt** ist.

Aus Sicht der Beratungspraxis erleichtert dies in einschlägigen Fällen die Arbeit ein wenig: Die Mitarbeiter der Verwaltung können die Auffassung des BFH, wonach es für die Berücksichtigungsfähigkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers zwar auf dessen „**Erforderlichkeit**“ ankommt, dass dies aber **nicht im Sinne einer „Notwendigkeit“ verstanden** werden darf, nun nämlich nicht mehr mit Nichtwissen ignorieren. Richtig verstanden ist ein **solcher Raum** vielmehr bereits dann in der erforderlichen Weise „**erforderlich**“, wenn sich dort entweder der **Tätigkeitsmittelpunkt** befindet **oder** wenn insoweit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung** steht.

---

376 BFH-Urteil VI R 46/17 vom 03.04.2019, Tz. 63.3.2 in AktStR III/2019

377 BFH/NV 2019, 903



## 46. Aktuelles zur Abgeltungsteuer

### 46.1 Ist die Abgeltungsteuer verfassungswidrig? Und hilft uns dies dann?

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 20, § 32d, § 43 EStG
<b>Quelle:</b>	Vorlagebeschluss des Nds. Finanzgerichts <sup>378</sup>

#### Grundaussagen:

Das Finanzgericht Niedersachsen hält die Abgeltungsteuer für **verfassungswidrig** und hat deshalb eine entsprechende **Vorlage** (sog. konkrete Normenkontrolle) an das **Bundesverfassungsgericht** gerichtet. Trotz des dort nun anhängigen Verfahrens scheinen aber generelle Einsprüche in dieser Sache eher nicht angebracht.

#### Anmerkungen:



1. Der Grundsatz ist bereits seit 2009 bekannt: „25 % auf alles, außer Tiernahrung“. Im Ernst: Seit dem Jahr 2009 gibt es die Abgeltungsteuer, die **Kapitalerträge mit 25 % „an der Quelle“** besteuert (mit grundsätzlich abgeltender Wirkung, daher der Name „Abgeltungsteuer“), dafür aber außerhalb des Sparer-Pauschbetrags **keinen Werbungskostenabzug** zulässt und einen **Verlustausgleich mit anderen Einkünften versagt**.

2. **Verfassungsrechtlich problematisch** ist eine solche „Schedulenbesteuerung“ immer, weil mit dem i.d.R. günstigeren Satz von 25 % die Kapitalerträge niedriger besteuert werden als andere Einkünfte (z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die ebenfalls aus dem Bereich der Vermögensverwaltung stammen). Damit ist natürlich der Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes berührt. Rechtfertigen nun die Besonderheiten des Kapitalanlagebereichs eine Sonderbehandlung? Der damalige Bundesfinanzminister Peer Steinbrück hatte dies bei Einführung der Abgeltungsteuer natürlich bejaht und die damalige Gesetzesintention mit dem Satz **„Lieber 25 % auf X als 42 % auf nix“** auf den Punkt gebracht.

3. Der **Sachverhalt**, den das Niedersächsische Finanzgericht aktuell zu beurteilen hat, „roch“ zunächst überhaupt nicht nach Streit über die Abgeltungsteuer: Kläger K erzielte nämlich als Versicherungsmakler gewerbliche Einkünfte, die nach dem normalen ESt-Tarif (also mit mehr als 25 %) besteuert wurden. Daneben erzielte er Kapitaleinkünfte insbesondere aus erhaltenen verdeckten

<sup>378</sup> Vorlagebeschluss des Nds. FG 7 K 120/21 vom 18.03.2022

Gewinnausschüttungen aus mehreren Beteiligungen sowie aus Zinsen. Die Kapitalerträge besteuerte das Finanzamt bzw. die Bank mit 25 %. Im Rahmen einer Betriebsprüfung rechnete das Finanzamt dem K weitere Provisionserträge zu, die bisher einer anderen Person zugeordnet waren. Hiergegen wandte sich K zunächst mit Einspruch und im Anschluss mit der Klage beim Finanzgericht.

4. Das Finanzgericht will nun dem K **grundsätzlich Recht geben** und die Gewinnerhöhung aus der Versicherungsmaklertätigkeit wieder korrigieren. Es sieht sich daran aber deshalb gehindert, weil das Finanzamt die **Kapitalerträge** des K – zwar unter zutreffender Gesetzesanwendung, aber verfassungswidrig – **zu niedrig besteuert** habe. Die Finanzrichter wollen also bei der Herabsetzung der gewerblichen Einkünfte die in ihren Augen bisher zu niedrige Besteuerung der Kapitalerträge gegenrechnen und somit die Klage dann im Ergebnis doch zurückweisen!



#### HINWEIS

Hier hat also ein Finanzgericht mit viel Mühe einen passenden (oder vielleicht auch unpassenden?) Fall gesucht, um die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer auf den Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts zu bringen! Vom Kläger war die **Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer jedenfalls nicht vorgebracht** worden.

5. Aus den folgenden – nicht von der Hand zu weisenden – Gründen hält das **Finanzgericht** die Abgeltungsteuer aus folgenden Gründen für **verfassungswidrig**:
- Es läge ein Verstoß gegen die in Art. 3 Abs. 1 GG („Gleichheitsgrundsatz“) verankerte **Vorgabe der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten** und einer gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit vor (Sondersteuersatz von 25 % gegenüber dem normalen Tarif von bis zu 45 %).
  - Die in den Gesetzesmaterialien genannten **Rechtfertigungsgründe** genügen nach Auffassung des FG den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht bzw. seien heute nicht mehr gegeben (zwischenzeitlicher grenzüberschreitender Austausch über Kapitalerträge aus **ausländischen Staaten** usw.). Dies gilt auch für das grundsätzlich bestehende **Werbungskostenabzugsverbot** in § 20 Abs. 9 EStG und die **Verlustausgleichsbeschränkungen** in § 20 Abs. 6 EStG.
  - Das FG bezweifelt – sicherlich nicht ganz zu Unrecht – den **Vereinfachungseffekt** der Abgeltungsteuer, der als Rechtfertigungsgrund dienen könnte.
  - Auch zur **Standortförderung des deutschen Finanzplatzes** taue die Abgeltungsteuer nicht.
6. Den Praktiker lässt der Vorlagebeschluss, dessen Aktenzeichen beim BFH derzeit noch nicht bekannt ist, nun eher **ratlos** zurück. Der Vorlagebeschluss zielt nämlich nicht darauf ab, dass Kapitalanleger ihre Kapitalerträge künftig mit einer niedrigeren Steuerbelastung vereinnahmen könnten. Im Gegenteil: Das Finanzgericht hält die **Abgeltungsteuer für zu niedrig, nicht für zu hoch!** Klar ist damit, dass es keinen Sinn macht, die Kapitalerträge über Anträge nach

§ 32d Abs. 4 EStG in die Veranlagung (also „auf die Anlage KAP“) zu holen und gegen die dann im Steuerbescheid ausgewiesene 25 %-Besteuerung Einspruch einzulegen.

7. Das Finanzgericht propagiert auch **nicht**, dass die übrigen Einkünfte (im Vorlagefall: aus Gewerbebetrieb) **niedriger** (nämlich wie Zinsen mit 25 %) besteuert werden könnten oder müssten. Es ist auch nicht zu erwarten, dass das Bundesverfassungsgericht, sollte es der Argumentation des Finanzgerichts grundsätzlich folgen, eine (und ggf. auch noch rückwirkende) Besteuerung der übrigen Einkünfte nur mit 25 % anordnen würde (was für die Bundesrepublik Deutschland wohl zur Staatspleite führen würde). Denkbare Ergebnis des nun anhängigen Verfahrens beim Bundesverfassungsgericht kann also allenfalls sein, dass der Gesetzgeber die Abgeltungsteuer ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft abschaffen und auch **Kapitalerträge in die Besteuerung mit dem „normalen“ Tarif überführen** muss (dann aber wohl mit Werbungskostenabzugsmöglichkeit; über den Verlustausgleich wird dann zu diskutieren sein).



#### HINWEIS

Der Vorlagebeschluss zielt auf eine **höhere Steuerbelastung** für Kapitalanleger und nicht auf eine niedrigere Steuer für Mandanten mit anderen Einkunftsarten!

8. Ich kann deshalb derzeit **nicht zu Einsprüchen in dieser Sache raten**. Natürlich bleibt die weitere Entwicklung zu beobachten, aber in aller Regel wird das anhängige Verfahren bei Bestätigung der verfassungsrechtlichen Bedenken nicht zu einer niedrigeren Steuer für die Mandanten führen.
9. Ein denkbarer Fall, in dem sich ein **Einspruch anbietet**, ist allerdings ein solcher, in dem ein Mandant **hohe Werbungskosten** aus Kapitalvermögen hat, die dem **Abzugsverbot** des § 20 Abs. 9 EStG unterliegen. Die Anwendung des Abgeltungsteuersatz von 25 % auf die Bruttoerträge kann in einer solchen Konstellation nämlich höher sein als der persönliche (Grenz-)Steuersatz von i.d.R. 42 % auf die Nettoerträge. Insbesondere gilt dies natürlich in Verlustfällen, in denen die Werbungskosten höher sind als die zugeflossenen Kapitalerträge.

#### BEISPIEL 1

Kapitalanleger A hat im Jahr 2021 Zins- und sonstige Kapitalerträge i.H. von 10.000 € erzielt. Ihm sind Werbungskosten i.H. von 6.000 € entstanden, die er aber wegen des Werbungskostenabzugsverbots in § 20 Abs. 9 Satz 2 EStG nicht abziehen kann. Seine Bank hat deshalb Kapitalertragsteuer i.H. von (25 % von 10.000 € =) 2.500 € einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Der persönliche Einkommensteuersatz des A (Grenzsteuersatz) beträgt 42 %.

### LÖSUNG

Eine Besteuerung nach dem persönlichen Steuersatz unter Berücksichtigung eines Werbungskostenabzugs wäre hier für A günstiger als die einbehaltene Abgeltungsteuer von 2.500 €:  
 $10.000 \text{ €} \cdot / \cdot 6.000 \text{ €} = 4.000 \text{ €} \times 42 \% = \mathbf{1.680 \text{ €}}$

Dieser Fall, der in der Praxis aber die Ausnahme darstellt, sollte bis zu einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mit Einspruch offen gehalten werden (Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

## 46.2 Zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 20 Abs. 1 Nr. 7, § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil VIII R 12/19 <sup>379</sup>

### Grundaussagen:

Vom Prinzip der Abgeltungsteuer (25 % auf alle Kapitalerträge) gibt es zahlreiche Ausnahmen. Eine davon sind Darlehensgewährungen unter nahe stehenden Personen. Eine nahe stehende Person in diesem Sinn kann auch eine **Personengesellschaft** sein, an der der Darlehensgeber nicht selbst unmittelbar beteiligt ist (bei unmittelbarer Beteiligung liegen sowieso Sonderbetriebseinnahmen vor, für die der Abgeltungsteuersatz nicht anwendbar ist).

### Anmerkungen:

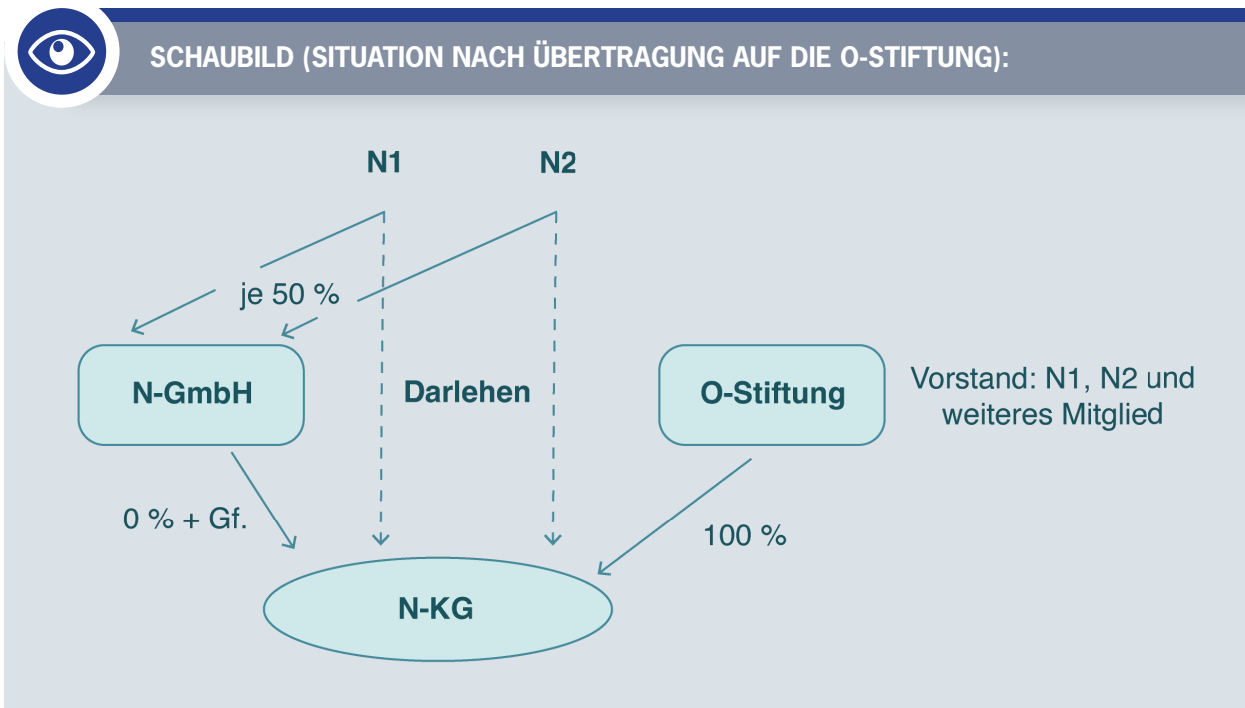
1. Die Eheleute N1 und N2 waren zunächst jeweils zur Hälfte als Kommanditisten an der N-GmbH & Co. KG (N-KG) beteiligt. Die daneben ebenfalls beteiligte Komplementär-GmbH (N-GmbH) hielt keinen vermögensmäßigen Anteil an der KG, war aber – wie üblich – deren Vollhafterin und Geschäftsführerin. N1 und N2 hielten auch jeweils hälftig die Anteile an N-GmbH.

Zum 01.07.2014 übertrugen N1 und N2 ihre Anteile an der N-KG und an der N-GmbH auf die von ihnen errichtete O-Familienstiftung (O-Stiftung). Deren Zweck bestand darin, dem Wohle der Familie der Stifter zu dienen. Alleiniges Stiftungsorgan war der aus drei Personen bestehende Vorstand. N1 und N2 waren Vorstandsmitglieder auf Lebenszeit. Sie benannten nach der Stiftungssatzung einvernehmlich das weitere Mitglied des Vorstands.

N1 und N2 gewährten der N-KG unabhängig voneinander Darlehen.

---

379 BFH-Urteil VIII R 12/19 vom 28.09.2021, BStBl II 2022 S. 260, veröffentlicht am 24.02.2022



2. Eindeutig ist zunächst, dass die Darlehensgewährungen **bis zur Übertragung der Kommanditanteile** auf die O-Stiftung bei N1 und N2 zu **Sonderbetriebsvermögen** und die Zinserträge zu **Sonderbetriebseinnahmen** führten (= Steuerpflicht mit dem persönlichen Einkommensteuersatz, da Zinserträge im Betriebsvermögen).
3. Streitig war aber die Behandlung der Zinsen **nach der Übertragung** der Kommanditanteile auf die O-Stiftung. Dabei ging es beim BFH um die Frage, ob die KG eine nahe stehende Person zu N1 und N2 ist und somit der Ausschluss der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG zur Anwendung kommt (Folge wäre eine Besteuerung der Zinsen bei N1 und N2 mit ihrem persönlichen Steuersatz). Der **BFH** hat dies aus folgenden Gründen verneint und den **Abgeltungsteuersatz** von 25 % für **anwendbar** erklärt<sup>380</sup>:
  - Ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG des Gläubigers der Kapitalerträge **zu einer Personengesellschaft** ist (nur dann) zu bejahen, wenn der Gläubiger eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, seinen **Willen in der Gesellschafterversammlung** der Personengesellschaft **durchzusetzen**. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn die Anteile an der Personengesellschaft zwar – wie im Urteilsfall – von einer rechtsfähigen Stiftung gehalten werden, der Gläubiger jedoch aufgrund seiner beherrschenden Stellung in der Stiftung mittelbar in der Lage ist, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen.
  - Zwar setzt eine Beherrschung **keine unmittelbare Beteiligung** voraus (bei einer unmittelbaren Beteiligung lägen sowieso – vorrangige – Sonderbetriebseinnahmen vor); auch eine **mittelbare Beteiligung** (z.B. über eine zwischengeschaltete Beteiligungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH) kann ausreichen.

380 wie auch schon die Vorinstanz = Urteil des FG Münster 3 K 2547/18 E vom 28.02.2019, EFG 2019 S. 976

- In besonders gelagerten Ausnahmefällen kann auch eine **faktische Beherrschung** vorliegen. Dies wäre dann der Fall, wenn auf die beteiligten Gesellschafter (hier: O-Stiftung) Druck dahin gehend ausgeübt werden kann, dass sie sich dem Willen der beherrschenden Person unterordnen.
  - Zwar hielt die O-Stiftung im Streitfall 100 % der Kommanditanteile an der N-KG. N1 und N2 waren allerdings – jeweils für sich allein betrachtet – **nicht in der Lage**, die Stiftung und damit mittelbar die Einflussmöglichkeiten der Stiftung auf die N-KG **zu beherrschen**. Eine Zusammenrechnung der Beteiligungen von N1 und N2 hält der BFH hier nicht für zulässig.
  - Daran ändert auch der Umstand nichts, dass N1 und N2 jeweils **einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der N-GmbH** als Komplementärin der N-KG waren. Die Darlehensaufnahme durch die N-KG war nämlich nicht von der Geschäftsführungsbefugnis der N-GmbH umfasst.
  - Es lag auch kein Näheverhältnis aufgrund eines **wirtschaftlichen Interesses** an der Erzielung der Einkünfte des jeweils anderen vor (unabhängig davon, dass die N-KG ihren Finanzierungsbedarf ansonsten am Kapitalmarkt hätte abdecken müssen). Wichtig war dem BFH dabei auch, dass die Darlehensgewährungen **fremdüblich vereinbart und vollzogen** worden waren.
4. Der BFH hat damit die **Voraussetzungen** für ein Nähe- bzw. Beherrschungsverhältnis bei der Darlehensgewährung an eine Personengesellschaft noch einmal **konkretisiert**.
  5. Auch ein aus der **Ehegatteneigenschaft** abgeleitetes, persönliches Interesse genügt für sich genommen nicht, um ein Näheverhältnis zwischen Ehegatten zu begründen. Dies hatte der BFH schon vor längerer Zeit entschieden<sup>381</sup>.
  6. Zur gleichen Lösung muss man m.E. kommen, wenn zwischen N1 und N2 nicht die O-Stiftung, sondern eine **Kapitalgesellschaft** zwischengestaltet gewesen wäre, die weder von N1 noch von N2 allein beherrscht worden wäre. Daran ändert dann auch die weitere Ausschlusskonstellation in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG nichts (Darlehenszinsen an einen Gesellschafter, der mit mindestens 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist), da die Zinszahlungen nicht von einer Kapitalgesellschaft, sondern von deren Tochterpersonengesellschaft erfolgen.
  7. Es bleibt aber dabei – und dafür ist der Urteilsfall wieder einmal ein eindrückliches Beispiel –, dass die Abgrenzung des Näheverhältnisses in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG durchaus **streitbehaftet** und immer eine **Einzelfallentscheidung** ist.

---

381 BFH-Urteil VIII R 5/17 vom 16.06.2020, BStBl II 2020 S. 807





#### HINWEIS

Diese Risiken müssen den **Mandanten nahe gebracht** werden. Absolute Rechtssicherheit wird man in diesen Fällen nur über eine verbindliche Auskunft des Finanzamts erhalten können, die aber vor der Darlehensgewährung eingeholt werden muss und kostenpflichtig ist.

Vor einem solchen Auskunftsantrag ist aber – taktisch – zu bedenken, dass die Finanzämter in einzelfallbezogenen Abwägungen dazu neigen, **verbindliche Auskünfte gegenteilig zur im Auskunftsantrag dargelegten Lösung** zu erteilen. Und dies ist dann rechtlich nicht angreifbar; eine in den Augen der Steuerpflichtigen positive verbindliche Auskunft kann nicht im Rechtsweg erstritten werden. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die erteilte verbindliche Auskunft völlig abwegig wäre (also „den Stempel des Irrsinns auf der Stirn tragen würde“).

## 47. Der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes wird einfacher!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 7 Abs. 4 EStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil IX R 25/19 <sup>382</sup>

### Grundaussagen:

Gebäude sind im Privatvermögen regelmäßig auf eine Nutzungsdauer von 50 Jahren, also mit einem AfA-Satz von 2 %, abzuschreiben. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer war zwar (theoretisch) bisher schon möglich, war aber mit hohen Hürden verbunden. Es musste jeweils ein (aufwendiges und teures) sog. Bausubstanzgutachten erstellt werden. Der BFH lässt nun eine pauschalere, wesentliche einfachere Nachweiserbringung zu.

### Anmerkungen:

1. Nach § 7 Abs. 4 **Satz 2** EStG können an Stelle der Absetzungen nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes weniger als die gesetzlich normierten

- 50 Jahre (Gebäude im Privatvermögen mit Baujahr ab 1925),
- 40 Jahre (Gebäude im Privatvermögen mit Baujahr vor 1925) oder
- 33 Jahre (Gebäude im Betriebsvermögen, die nicht Wohnzwecken dienen, mit einem Bauantrag nach dem 31.03.1985)

beträgt.

2. In dem vom BFH entschiedenen **Sachverhalt** erwarb eine **Grundstücksvermietungs-GbR** (G-GbR) zum **01.01.2009** ein bebautes Grundstück mit einem 3,5-geschossigen massiven Wohnhaus, das im Jahr **1962 errichtet** worden war. Die Anschaffungskosten des Gebäudes betragen 430.000 € (= AfA-Bemessungsgrundlage). Das **Finanzamt** setzte die Gebäude-AfA mit **2 % jährlich** an und berücksichtigte im Streitjahr 2009 eine AfA i.H. von 8.600 € als Werbungskosten bei den gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Im Einspruchsverfahren legte die G-GbR ein von einem Gesellschafter (der selbst Bausachverständiger war) angefertigtes **Gutachten** vor, das auf der **Sachwertrichtlinie** (SW-RL) bzw. der **Immobilienwertverordnung** (ImmoWertV) basierte. Daraus ergab sich eine voraussichtliche

382 BFH-Urteil IX R 25/19 vom 28.07.2021, BFH/NV 2022 S. 108, veröffentlicht am 02.12.2021

Restnutzungsdauer von 25 Jahren und somit eine AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG i.H. von 4 % jährlich (17.200 €).

Das Finanzamt stellte sich auf den Standpunkt, die Definition der wirtschaftlichen Nutzungsdauer i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG sei nicht identisch mit der Gesamt- bzw. Restnutzungsdauer nach der **Sachwertrichtlinie** vom 05.09.2012 (SW-RL), die mit Wirkung ab 01.01.2022 in der neuen **Immobilienwertermittlungsverordnung** 2021 (ImmoWertV) vom 14.07.2021<sup>383</sup> inhaltlich aufgegangen ist und gegenstandslos geworden ist. Berechnungen oder Gutachten auf der Grundlage der Modellansätze der SW-RL bzw. der ImmoWertV für die Gesamtnutzungsdauer (Anlage 1 zu § 12 Abs. 5 ImmoWertV), z.B. 80 Jahre für Mehrfamilienhäuser, bzw. für die Restnutzungsdauer (Anlage 2), wonach diese bei Modernisierungen anhand einer Modernisierungspunktzahl auf maximal 70 % der Gesamtnutzungsdauer gestreckt wird, bei Kernsanierungen auf bis zu 90 % der Gesamtnutzungsdauer, erkannte das beklagte Finanzamt – wie auch ansonsten die Finanzverwaltung – deshalb nicht an.

Im Klageverfahren holte das **Finanzgericht Düsseldorf** das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen ein, der die Restnutzungsdauer des Gebäudes nach dem Modell in Anlage 4 der SW-RL (jetzt Anlage 2 zu § 12 Abs. 5 Satz 1 ImmoWertV) zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen auf 34 Jahre schätzte<sup>384</sup>. Daraus ergab sich eine AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG i.H. von 2,94 % AfA jährlich (12.642 €).

3. Im Besprechungsurteil hat der **BFH** der bisherigen Verwaltungspraxis **widersprochen**, die hohen Hürden der Finanzverwaltung abgesenkt und „jede Darlegungsmethode“ anerkannt, mit der sachgerecht und plausibel die technische oder wirtschaftliche Restnutzungsdauer geschätzt werden kann. Ein **Bausubstanzgutachten** ist nach begrüßenswerter Auffassung des BFH **nicht Voraussetzung** für die Anerkennung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer.
4. Das vom dem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen erstellte Gutachten auf der Grundlage der SW-RL (ab 01.01.2022 ImmoWertV) war laut BFH nicht zu beanstanden. Dieses Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen ist zwar nicht primär darauf gerichtet die tatsächliche Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu bestimmen, war aber **methodisch eine geeignete Schätzungsgrundlage** für eine kürzere Nutzungsdauer und konnte deshalb die starre Nutzungsdauer des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zu verdrängen.
5. Offen blieb aber, ob der BFH auch ein von einem **Steuerberater** erstelltes Gutachten nach der ImmoWertV anerkennen würde. Einen Versuch ist dies allerdings sicherlich wert, wenn man sich streng an die nach der ImmoWertV vorgegebene Methode für die Ermittlung der Restnutzungsdauer hält. So könnte die – erhebliche Kosten verursachende – Beauftragung eines öffentlich bestellten und vereidigten Bausachverständigen vermieden werden.

383 BGBl I 2021 S. 2805

384 Urteil des FG Düsseldorf 3 K 3307/16 F vom 12.07.2019, EFG 2019 S. 1673

6. Es bleibt aber dabei, dass die **Feststellungslast** für eine kürzere Nutzungsdauer bei den Mandanten liegt<sup>385</sup>.
7. Auf gleicher Linie wie der BFH liegt auch das **Finanzgericht Münster** in seinem Urteil vom 27.01.2022<sup>386</sup>. Dabei ging es um eine im Jahr 2011 erworbene Immobilie mit Baujahr 1955. Der bestellte Gutachter ging von einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren und einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren aus. Die Wohnungen im Obergeschoss und Dachgeschoss entsprächen noch der Ausstattung von 1955 und nicht den Wohnansprüchen zum Zeitpunkt der Gutachtenerstellung. Dem folgend ging das Finanzgericht von einer Restnutzungsdauer von 33 Jahren aus (AfA-Satz also 3,33 %).

---

385 So bereits BFH-Urteil X R 82/90 vom 11.08.1993, BFH/NV 1994 S. 169

386 Urteil des FG Münster 1 K 1741/18 E vom 27.01.2022

## 48. Neues zur erweiterten Kürzung für Grundbesitz bei der Gewerbesteuer

### 48.1 Immer wieder Streit um die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG
<b>Quelle:</b>	FG Münster 14 K 2267/19 G,F <sup>387</sup>

#### Grundaussagen:

Die (schädliche) **Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen** ist bei der Prüfung der Zulässigkeit der sog. erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen bei der Gewerbesteuer seit Jahren ein Dauerstreitthema<sup>388</sup>. Das Finanzgericht Münster hat nun in einem Einzelfall die Grenzlinie hin zur **Mitvermietung eines Gebäudebestandteils** verschoben. Ab **2021** hat sich die Thematik allerdings dadurch entspannt, dass die Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen bis zu 5 % der Grundbesitzeinnahmen als unschädlich (aber selbst nicht begünstigt) angesehen wird.

#### Anmerkungen:

1. Die Klägerin (K-GmbH) errichtete und **vermietete Einkaufs-Center, SB-Warenhäuser und Fachmärkte**. Zu ihrem vermieteten Vermögen gehörte dabei u.a. **auch eine Kfz-Werkstatt**. Im Urteilsfall ging es dabei dann um die Mitüberlassung einer Bodenvertiefung für einen Bremsprüfstand sowie von Fundamenten für eine Werbeanlage. Das Finanzamt wollte diese Mitüberlassungen als schädlich ansehen und die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG vollumfänglich versagen.
2. Das Finanzgericht Münster gab der Klage statt. Zum Grundvermögen gehören unter anderem der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die **zu einer Betriebsanlage gehören** (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage“ ergebe sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die **das Gewerbe unmittelbar betrieben** wird. Dies bedeute für das Finanzgericht:
  - Die **Vertiefung** gehöre zum Grundbesitz gemäß § 68 BewG und stelle keine Betriebsvorrichtungen dar, da sie – ebenso wie etwa eine Flächenerweiterung zur Seite oder im Deckenbereich – kein Gegenstand als solcher, sondern lediglich ein Gestaltungsmerkmal eines Gebäudes.
  - Auch bei den **Fundamenten für die Werbeanlage** handelt es sich nach Auffassung des Finanzgerichts um keine Betriebsvorrichtungen. Denn auch ohne entsprechende Fundamente für eine Werbe-

387 Urteil des FG Münster 14 K 2267/19 G,F vom 11.02.2022, BeckRS 2022, 4193

388 zu weiteren Abgrenzungskriterien vgl. Tz. 110.3 in AktStR IV/2021

anlage könne eine Kfz-Werkstatt grundsätzlich betrieben werden. Durch die Fundamente werde sie jedenfalls nicht unmittelbar betrieben.

3. Zumindest in der **Abwehrberatung** kann die Entscheidung des Finanzgerichts Münster helfen, die Koordinaten in Streitfällen in Richtung Grundbesitzvermietung zu verschieben. Dies gilt insbesondere für die durch das Finanzgericht aufgestellte Prüfungskriterium, ob mit mitüberlassenen Teilen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.
4. Unabhängig davon bleibt die Thematik aber natürlich **streitbefangen**. So hätte sich im Urteilsfall wohl eine andere Lösung schon dann ergeben, wenn nicht nur die Fundamente der Werbeanlage, sondern auch die Werbeanlage selbst überlassen worden wäre.
5. Sehr **hilfreich** ist in diesem Zusammenhang die von mir bereits erläuterte gesetzliche Neuregelung in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG, die durch das sog. Fondsstandortgesetz eingefügt wurde und ab 2021 gilt<sup>389</sup>. Nach der neu eingefügten Nr. 3 dieses Satzes sind Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes dann unschädlich für die erweiterte Kürzung, wenn sie im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.



#### HINWEIS

**Streitigkeiten** über die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen haben sich dadurch allerdings **nicht vollständig erledigt**. Dies gilt zum einen für **Altfälle bis 2020**, in denen – weiterhin – jedwede Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung führt<sup>390</sup>. Zum anderen kann es auch **ab 2021** noch Fälle geben, in denen die mitüberlassenen Betriebsvorrichtungen so umfangreich sind, dass die neue **5 %-Grenze überschritten** wird. Und außerdem: Die neue 5 %-Grenze führt zwar nicht mehr zu einer vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung; die Gewinne aus der Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen sind aber dennoch **(partiell) nicht von der Grundstückskürzung umfasst**, so dass der Gewinn daraus **gesondert ermittelt** werden muss, was zu praktischem Mehraufwand führt. Auch insoweit kann das obige Urteil des Finanzgerichts Münster helfen, wenn Mitvermietungen dem Grund und Boden bzw. Gebäude zugeordnet und das Vorliegen von Betriebsvorrichtungen verneint werden kann.

6. Bei Drucklegung dieses Skripts war noch offen, ob das im Klageverfahren unterlegene Finanzamt beim **BFH Beschwerde** gegen die Nichtzulassung der Revision eingelegt hat.

389 Tz. 56.3 in AktStR II/2021

390 dazu Tz. 80 in AktStR III/2020

## 48.2 Betriebsaufspaltungen schließen die erweiterte Kürzung aus: Nun auch bei mittelbarer Beteiligung am Besitzunternehmen!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 15 EStG, § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil IV R 7/18 <sup>391</sup>

### Grundaussagen:

Das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung steht der erweiterten Kürzung bei der Gewerbesteuer schon immer entgegen<sup>392</sup>. Der **Abgrenzung einer Betriebsaufspaltung** kommt deshalb auch für die Gewährung der erweiterten Kürzung erhebliche Bedeutung zu. Aktuell hat der BFH eine Betriebsaufspaltung auch bei einer nur mittelbaren Rechtsprechung angenommen und damit seine frühere **Rechtsprechung geändert**. Die mittelbare (beherrschende) Beteiligung am Betriebsunternehmen nach Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft konnte bereits bisher die Annahme einer personellen Verflechtung nicht ausschließen.

### Anmerkungen:

1. Nach **bisheriger und ständiger Rechtsprechung** des BFH konnte eine Betriebsaufspaltung zwar nicht durch die **Zwischenschaltung einer GmbH** beim Betriebsunternehmen, wohl aber beim **Besitzunternehmen vermieden** werden<sup>393</sup>. Dies galt unabhängig davon, ob die zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften von einer Person oder Personengruppe beherrscht werden, die auch den jeweils anderen Bereich beherrscht.
2. Insbesondere zum **Erreichen der erweiterten Kürzung** bei einem Verpachtungsunternehmen innerhalb von Unternehmensgruppen war diese eine wichtige Rechtsprechung. Leider hat der BFH diese großzügige Sichtweise nun aufgegeben und behandelt die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft beim Besitz- und beim Betriebsunternehmen nach identischen Kriterien (= **Rechtsprechungsänderung**).
3. Der **aktuellen BFH-Entscheidung** lag der **Sachverhalt** der V-KG zugrunde, deren einzige Tätigkeit die Vermietung eines Grundstücks mit aufstehender Produktionshalle und Büroräumen an die aktiv gewerblich tätige M-KG war. Die Gesellschafter A, B und C waren jeweils an der V-KG als auch an der H-GmbH beteiligt, die 100 % der Kommanditanteile an der nutzenden M-KG hielt. Zur Geschäftsführung waren jeweils die Komplementär-GmbHs berufen, deren Anteile bei der V-KG jeweils die Kommanditisten A, B und C und bei der M-KG die H-GmbH hielten. Die Anteile an der H-GmbH

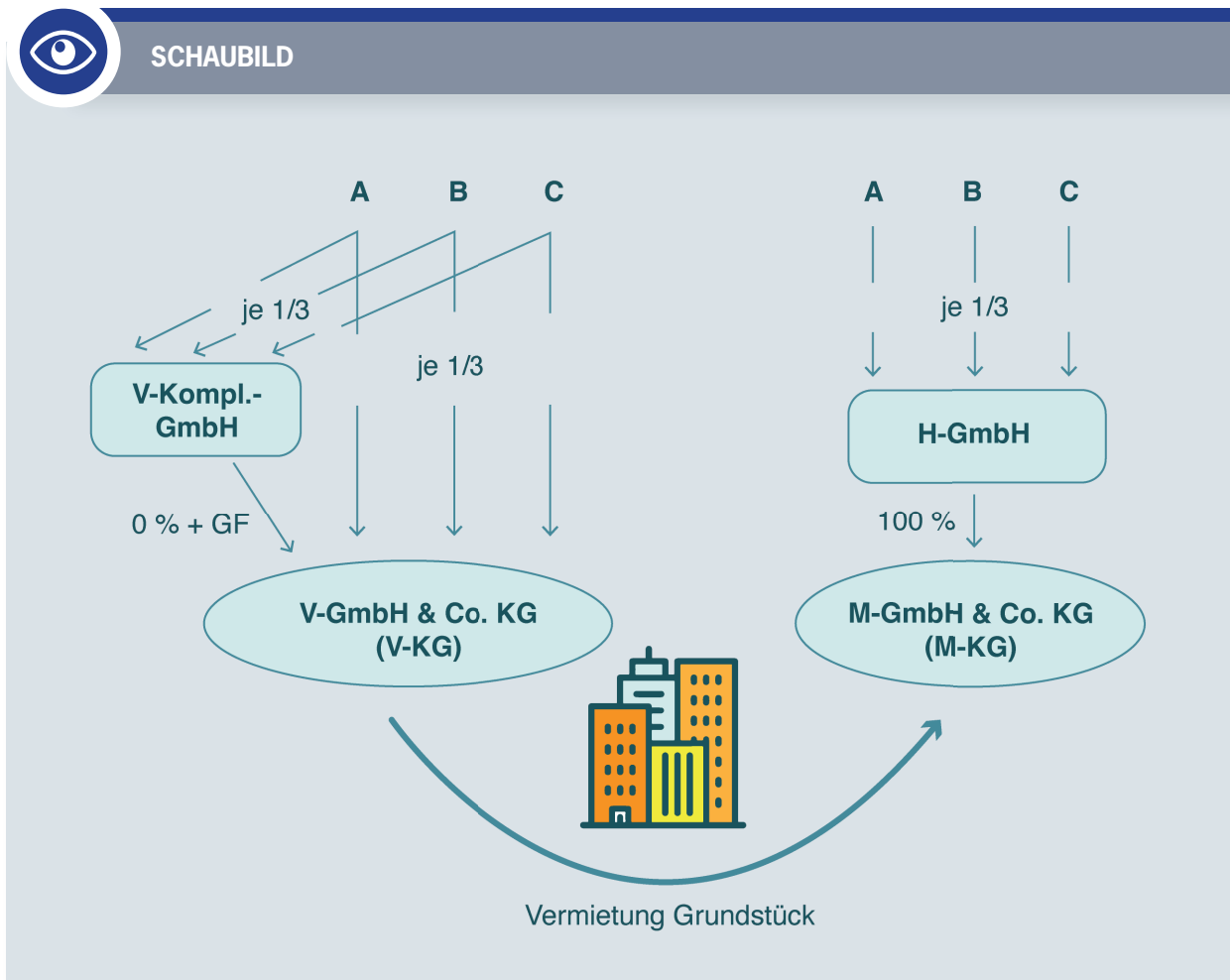
391 BFH-Urteil IV R 7/18 vom 16.09.2021, DStR 2022 S. 301, veröffentlicht am 02.12.2021

392 so bereits BFH-Urteil IV R 97/72 vom 28.06.1973, BStBl II 1973 S. 688

393 BFH-Urteile III R 45/92 vom 16.09.1994, BStBl II 1995 S. 75, unter II.3.e aa (2); IV R 82/05 vom 29.11.2007, BStBl II 2008 S. 471, unter II.2.d; IV R 44/07 vom 08.09.2011, BStBl II 2012 S. 136, Rz 24; IV R 59/16 vom 30.10.2019, BStBl II 2020 S. 147, Rz 44



wurden im Sonderbetriebsvermögen von A, B und C bei der V-KG bilanziert. Sowohl die V-KG als auch die M-KG waren gewerblich geprägt i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. In der Sache wurde um die erweiterte Grundstücks Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei der V-KG gestritten. Bei der V-KG ging es nämlich nicht um die Frage, ob die Vermietung im Privatbereich oder aus einem Betriebsvermögen heraus erfolgt, was ansonsten die hauptsächliche Auswirkung des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung ist. Gewerblichkeit lag aufgrund der gewerblichen Prägung der V-KG nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 KStG nämlich eindeutig vor.



4. Der BFH lehnte für diesen Fall die Gewährung der erweiterten Kürzung ab, da eine **Betriebsaufspaltung** vorliege. Die Klägerseite hatte geltend gemacht, dass A, B und C die verpachtende V-KG nur mittelbar (nämlich über die Geschäftsführungsbefugnis der Komplementär-GmbH) beherrschen und eine mittelbare Beherrschung nach der (bisherigen) Rechtsprechung des BFH im Bereich des Besitzunternehmens nicht ausreiche. Der BFH räumt nun ein, dass die bisherige Rechtsprechung hier in der Tat dafür spreche, eine Betriebsaufspaltung zu verneinen. Von dieser bisherigen Rechtsprechung rückt der BFH nun aber ab (**Rechtsprechungsänderung!**) und nimmt auch bei nur mittelbarer Beherrschung des Besitzunternehmens eine Betriebsaufspaltung an – und diese lag hier in Gestalt der Personengruppe ABC eindeutig vor.



HINWEIS

Der BFH konnte deshalb auch offen lassen, ob die „zwischengeschaltete“ **Komplementär-GmbH** unter Anwendung der bisherigen Rechtsprechung **überhaupt geeignet** war, die personelle Verflechtung wegen nur mittelbarer Beherrschung zu verneinen. Schließlich waren A, B und C zusammen mit 100 % an der V-KG unmittelbar beteiligt und konnten somit die V-KG schon über die Kommanditbeteiligungen beherrschen. Ob der (nur über die Komplementär-GmbH gegebenen) **Geschäftsführungsbefugnis** dabei noch Bedeutung zukommt, muss zumindest als fraglich angesehen werden. Schließlich hatte der BFH schon vor einiger Zeit entschieden, dass es keine Gleichung „Geschäftsführung = Beherrschung“ gibt, sondern vorrangig die Höhe der nominellen Beteiligung als Gesellschafter zu prüfen ist<sup>394</sup>.

5. Das Ergebnis der Rechtsprechungsänderung ist zwar bedauerlich und nimmt der Praxis eine Gestaltungsmöglichkeit hinsichtlich der erweiterten Kürzung. Steuersystematisch betrachtet muss dem BFH allerdings zugestimmt werden. Es war schon bisher schwer begründbar und ersichtlich, warum die Frage der mittelbaren Beherrschung auf der Seite der Besitzgesellschaft anders beurteilt werden sollte als beim Betriebsunternehmen.
6. **Zutreffend bedacht und gestaltet** hatten die Beteiligten im Urteilsfall im Übrigen, dass die erweiterte Kürzung bei der V-KG bei Vermietung an die M-KG als ihre Schwestergesellschaft nur mit Hilfe der **zwischengeschalteten H-GmbH** in Betracht kommen konnte. Ohne diese zwischengeschaltete Gesellschaft hätte nämlich eine **Vermietung an einen Gesellschafter** vorgelegen, was nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG die erweiterte Kürzung insgesamt ausgeschlossen hätte. Der **Betrieb einer Schwesterpersonengesellschaft** ist nämlich eindeutig als „**Gewerbebetrieb eines Gesellschafters**“ anzusehen<sup>395</sup>, während eine Kapitalgesellschaft in diesem Zusammenhang Abschirmwirkung entfaltet und nicht mit dem (gemeinsamen) Gesellschafter „in einen Topf geworfen“ werden darf<sup>396</sup>.
7. Das Finanzamt hatte im Revisionsverfahren im Übrigen noch einen weiteren Argumentationspfeil gegen die Gewährung der erweiterten Kürzung „im Köcher“. Nach seiner Auffassung sollten nämlich auch die von A, B und C im **Sonderbetriebsvermögen II** bei der V-KG gehaltenen GmbH-Anteile an der H-GmbH die Kürzungsregelung ausschließen („schädliche Beteiligungsverwaltung“). Dieser Pfeil hat jedoch eindeutig sein Ziel verfehlt. Nach der Entscheidung des BFH kann nämlich eine Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen die erweiterte Kürzung nicht ausschließen, weil sie **nicht von der Gesellschaft, sondern von dem Gesellschafter verwaltet** wird.



HINWEIS

Diese BFH-Aussage kann in **anderen Konstellationen** (also außerhalb einer Betriebsaufspaltung) für die erweiterte Kürzung hilfreich sein, wenn das Finanzamt eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als kürzungsschädlich ansehen will.

394 dazu zuletzt ausführlich Tz. 111 in AktStR IV/2021

395 BFH-Urteil VIII R 77/93 vom 15.12.1998, BStBl II 1998 S. 168, und H 9.2 Abs. 4 „Gewerbebetrieb eines Gesellschafters bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ GewStH

396 dazu in einer anderen, aber systematisch vergleichbaren Konstellation BFH-Urteil IV R 11/98 vom 15.04.1999, BStBl II 1999 S. 532

## 49. Kurzhinweise zur Umsatzsteuer

### 49.1 Leistungsbezug von einem Ist-Versteuerer: Der EuGH will dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Zahlung gewähren!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	Art. 167, 167a, 178, 179 MwStSystRL; §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, 13 Abs. 1 Nr. 1b, 16 UStG
<b>Quelle:</b>	EuGH-Urteil C-9/20 <sup>397</sup>

#### Grundaussage:

Die deutschen Regelungen zur Ist-Versteuerung verkennen die Vorgaben des europäischen Rechts, sind insoweit rechtswidrig und müssen – obwohl insbesondere für die unternehmerischen Leistungsempfänger überwiegend vorteilhaft – neu geregelt werden.

#### Anmerkungen:

1. Auf einen **Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg**<sup>398</sup> hin hatte der **EuGH zu entscheiden**, ob der **Vorsteuerabzugsanspruch** des **Leistungsempfängers** nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG dann **bereits mit der Ausführung der Leistung** oder **erst mit der Zahlung des Entgelts** entsteht, wenn der **Leistungserbringer** als sog. **Iststeuerer** die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet:

- **Nach nationalem Recht** (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) entsteht das Recht zum **Vorsteuerabzug** unter zeitlichen Aspekten<sup>399</sup> dann, **wenn die Lieferung** oder sonstige **Leistung ausgeführt** worden ist. **Unerheblich** ist es in diesem Zusammenhang, **wann der Steueranspruch des Fiskus gegen den Leistungserbringer entsteht**. Insbesondere **kommt es nicht darauf an**, ob der **Leistungserbringer** die Umsatzsteuer gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG nach vereinbarten Entgelten berechnet (**Sollsteuerer**) oder ob er sie gem. § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten berechnet (**Iststeuerer**). Zwar entsteht der Steueranspruch gegen den Leistungserbringer in den Fällen des § 20 UStG (Iststeuerer) gem. § 13 Abs. 1 Buchst. b UStG erst, wenn der Leistungserbringer das Entgelt vereinnahmt. Die Vorschrift des § 20 UStG hat aber keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs auf der Ebene des Leistungsempfängers.

Von der in Art. 167a MwStSystRL vorgesehenen **Möglichkeit**, den **Vorsteuerabzug** bei **Iststeuerern als Leistungsgebern** von der **Entrichtung des Entgelts abhängig zu machen**,

397 EuGH-Urteil C-9/20 vom 10.2.2022, BFH/NV 2022, 399

398 Beschluss 1 K 337/17 vom 10.12.2019

399 Dies gilt ungeachtet dessen, dass der Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann tatsächlich ausüben kann, wenn er auch über eine Rechnung i.S. §§ 14, 14a UStG verfügt

hat der **deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht**. Nach nationalem Recht entsteht der Vorsteueranspruch des Leistungsempfängers somit auch dann schon mit der Ausführung des Umsatzes, wenn der Leistungserbringer ein Istversteuerer ist und das Entgelt noch nicht erhalten hat. Der Leistungsempfänger erwirbt dann einen Vorsteueranspruch, obwohl der Leistungserbringer die entsprechende Umsatzsteuer noch nicht schuldet.

- Demgegenüber hat der **EuGH** nunmehr deutlich gemacht, dass **Art. 167 MwStSystRL** seiner Ansicht nach **dahin auszulegen** ist, dass er einer **nationalen Regelung entgegensteht**, nach der das **Recht auf Vorsteuerabzug auch dann** bereits **im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes** entsteht, wenn der **Steueranspruch gegen** den Leistenden nach einer nationalen Abweichung gem. Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL **erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht** und dieses **noch nicht gezahlt** worden ist.

2. Im Ergebnis hat der **EuGH** mit seiner Entscheidung also die **jahrelange deutsche Praxis verworfen**, wonach der Vorsteuerabzug – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen<sup>400</sup> – auch dann bereits im Zeitpunkt des Bezugs der Leistung möglich ist, wenn der Leistende als Istversteuerer das Entgelt noch nicht erhalten hat und damit seine Ausgangssteuer noch nicht entstanden ist. Im **Vorlagefall** waren die **beiden an dem Umsatz beteiligten Unternehmer Istversteuerer**:

- Diese **Sichtweise des EuGH** dürfte aber insbesondere **auch dann** gelten, wenn der **Leistungsempfänger ein Sollversteuerer** ist und die erhaltende Leistung noch nicht bezahlt hat. Sein Vorsteuerabzug entsteht nach der vorliegenden Entscheidung gem. Art. 167 MwStSystRL erst dann, wenn die Ausgangssteuer des Leistenden entsteht, also zu dem Zeitpunkt, zu dem dieser die Gegenleistung vereinnahmt hat.
- Auf den **umgekehrten Fall**, dass nämlich ein **Istversteuerer eine Leistung von einem Sollversteuerer** erhält, hat die **EuGH-Entscheidung** demgegenüber **keinen Einfluss**. Insoweit ist das nationale Recht über die fakultative Norm des Art. 167a MwStSystRL, von der Deutschland keinen Gebrauch gemacht hat, weiterhin unionsrechtlich zulässig.

3. Der **Beratungspraktiker** hat dieses **profiskalische Urteil des EuGH** zunächst einmal (wenn auch mit Verwunderung) **zur Kenntnis zu nehmen**. **Irgendwelche Aktivitäten** sind **gegenwärtig** aber aus mindestens zwei Gründen **nicht angezeigt**:

- Zunächst einmal sind die **Leistungsempfänger** momentan **überhaupt nicht in der Lage**, ihre **Leistungsgeber als Istversteuerer zu identifizieren** und hieraus die Konsequenzen für den zutreffenden Zeitpunkt ihres eigenen Vorsteuerabzugs zu ziehen. Damit eine Anwendung des vorliegenden Urteils des EuGH über den entschiedenen Einzelfall hinaus möglich ist, ist die von Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL tatsächlich vorgesehene Hinweispflicht in Rechnungen darauf, dass der Leistende nach vereinnahmten Entgelten versteuert, zwingend erforderlich. Diese Verpflichtung kann aber nur der nationale Gesetzgeber über eine Anpassung des Umsatzsteuergesetzes herbeiführen.

---

400 Also insbesondere, dass der Leistungsempfänger über eine Rechnung i.S. §§ 14, 14a UStG verfügt

- Daneben ist es zu beachten, dass die somit **notwendige Anpassung** des **nationalen Umsatzsteuergesetzes** an die Sichtweise des EuGH **verfassungskonform nur für die Zukunft** erfolgen kann. Für die **Vergangenheit** und die **Gegenwart** haben die Steuerpflichtigen demgegenüber so lange **Anspruch auf Vertrauensschutz**, wie die Änderung des nationalen Gesetzes noch nicht erfolgt ist.

## 49.2 Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist keine Gesamtrechtsnachfolge!

**Gesetzliche Normen:** § 1 Abs. 1a UStG; § 45 Abs. 1 S. 1 AO;  
§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO

**Quelle:** BFH-Beschluss XI B 11/21<sup>401</sup>

### Grundaussage:

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG stellt keine Gesamtrechtsnachfolge dar. Die umsatzsteuerrechtliche Einzelrechtsnachfolge betrifft lediglich die im Rahmen einer Geschäftsveräußerung übertragenen Gegenstände.

### Anmerkungen:

1. Der Begriff der **Gesamtrechtsnachfolge** stammt aus dem **Zivilrecht**. Er bezeichnet den Fall, dass das **Vermögen einer Person als Ganzes** auf eine oder mehrere andere Personen **übergeht**. Hierauf aufbauend ordnet **§ 45 Abs. 1 S. 1 AO** für alle Fälle der Gesamtrechtsnachfolge den **Übergang von Forderungen und Schulden** aus dem **Steuerschuldverhältnis** auf den **Rechtsnachfolger** an. Vor diesem Hintergrund vertrat **nach einer Geschäftsveräußerung im Ganzen** i.S. § 1 Abs. 1a UStG der **Verkäufer** die **Auffassung**, dass er die den verkauften Betrieb betreffende, vor dessen Veräußerung am 30.09.2007 entstandene **Umsatzsteuer nicht** (mehr) **schulde**, sondern vielmehr der **Erwerber des Geschäfts**.

Dieser Sichtweise ist bereits das **Finanzgericht der ersten Instanz entgegen getreten**. Nunmehr hat der **BFH** die gegen diese Entscheidung gerichtete **Nichtzulassungsbeschwerde** als unbegründet **zurückgewiesen**.

2. Diese Rechtsprechungslinie ist **aus Sicht der Beratungspraxis vorbehaltlos zu begrüßen**: Nach § 45 Abs. 1 S. 1 AO gehen nämlich bei der Gesamtrechtsnachfolge die „Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis“ auf den Rechtsnachfolger über. **Würde** dies auch **für Fälle der Geschäftsveräußerung im Ganzen** i.S. § 1 Abs. 1a UStG **gelten**, würde der **Erwerber** hierbei **erhebliche Risiken** eingehen. Insbesondere müsste vor jeder umsatzsteuerlich als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu behandelnden Transaktion im Interesse des Erwerbers im Detail geprüft werden, ob und ggf. welche Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis vorhanden sind. Dies **bleibt** den **Erwerbern** und deren **steuerlichen Beratern** aufgrund der klaren Ansage des BFH **erspart**.

3. Klar gesehen werden muss es allerdings, in welchen Fällen **tatsächlich** von einer **Gesamtrechtsnachfolge** i.S. von § 45 AO auszugehen ist. Zu nennen sind hier insbesondere

401 BFH-Beschluss XI B 11/21 vom 07.12.2021, amtlich nicht veröffentlicht, bekannt gegeben am 17.02.2022

- die **Erbfolge** (§ 1922 Abs. 1 BGB) einschließlich der **Nacherbfolge** (§ 2139 BGB),
- die **Verschmelzung von Gesellschaften durch Aufnahme oder Neugründung** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG) und der **Vermögensübertragung im Wege der Vollübertragung** (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 174 Abs. 1, §§ 175, 176, 188, 180 ff. UmwG), sowie
- die **Anwachsung des Anteils am Vermögen** einer **Personengesellschaft** (§ 738 Abs. 1 S. 1 BGB; § 105 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB), wenn alle Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft ausscheiden und der verbleibende Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen ohne Liquidation übernimmt<sup>402</sup>.

In diesen Fällen muss **im Interesse des Rechtsnachfolgers stets sorgfältig geprüft** werden, **welche Verpflichtungen** (nicht nur) aus dem Steuerschuldverhältnis **vorhanden** sind. Ggf. ist dann z.B. eine **Erbschaft auszuschlagen** oder auf die **Übernahme des Vermögens** einer Personengesellschaft im Wege der Anwachsung **zu verzichten**.

---

402 BFH-Urteil II R 15/96 vom 29.01.1997, BStBl II 1997, 296



## 50. Aktuelles zur Erbschaft- und Schenkungsteuer

### 50.1 Vorsicht bei zinsloser Gewährung eines Darlehens!

**Gesetzliche Normen:** § 162, § 233a AO; § 13 Abs. 2, § 15 Abs. 1, § 16 BewG; Art. 100 Abs. 1 GG

**Quelle:** Finanzgericht Düsseldorf, Urteil 4 K 272/21 Erb<sup>403</sup>

#### Grundaussage:

Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Anwendung des Regelzinssatzes i.H.v. 5,5 % gem. § 15 Abs. 1 BewG zur Ermittlung des Jahreswertes eines Nutzungsvorteils aus einem zinslosen Darlehen.

#### Anmerkungen:

1. In heutiger Zeit erscheint der in § 15 Abs. 1 BewG normierte **Satz von 5,5 % zur Ermittlung des Nutzungsvorteils** aus einem **zinslosen Darlehen** – jedenfalls bei oberflächlicher Betrachtung und angesichts der am Kapitalmarkt zu erzielenden Renditen – **weit überhöht**. Dem ist vorliegend allerdings das **Finanzgericht Düsseldorf entgegen getreten**: Zur Beurteilung der Angemessenheit dieses gesetzlich normierten Zinssatzes
  - soll es nämlich **nicht darauf ankommen, welchen Zinssatz der Darlehensgeber alternativ bei einer Anlage am Kapitalmarkt hätte erzielen können**,
  - **sondern darauf, welchen Zinssatz der Darlehensnehmer für eine Darlehensaufnahme zu – abgesehen von der Zinslosigkeit – vergleichbaren Konditionen unter fremden Dritten hätte aufbringen müssen**.
2. Insoweit ist auch der Wortlaut von **§ 15 Abs. 1 BewG** keine wirkliche Hilfe: Diese Norm **lässt** zwar ausdrücklich einen **anderen Wertansatz als 5,5 % dann zu, wenn** dieser „feststeht“. Ein solcher „anderer Jahreswert des Nutzungsvorteils“ steht jedoch nicht bereits dann fest, wenn der Darlehensgeber bei einer verzinslichen Anlage des Darlehensbetrags bei einem Kreditinstitut zu marktüblichen Bedingungen lediglich eine niedrigere Rendite als 5,5 % im Jahr hätten erzielen können. **Vergleichsmaßstab** ist auch insoweit der **marktübliche Satz der Schuldzinsen**, der bei der Gewährung oder Aufnahme eines Darlehens, abgesehen von der Zinslosigkeit, zu vergleichbaren Bedingungen zu entrichten gewesen wäre. Um somit einen Wertansatz mit 5,5 % vermeiden zu können, muss **nachgewiesen** oder zumindest **glaubhaft gemacht werden**, dass der **Darlehensnehmer am Kapitalmarkt eine vergleichbare Finanzierung zu einem niedrigeren Zinssatz** hätte erhalten können.

403 Urteil 4 K 272/21 Erb des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.01.2022, ZEV 2022, 8

3. **In besonderer Weise nachteilig betroffen** sind insoweit solche **Steuerpflichtigen**, die eine **erhaltene Zinsschenkung nicht** durch einen entsprechend hohen **Freibetrag i.S. § 16 Abs. 1 ErbStG kompensieren** können. Im Entscheidungsfall des Finanzgerichts Düsseldorf ging es um ein **zinsloses Darlehen in Höhe von 110.000 €**, das ein Steuerpflichtiger von einem Bekannten erhalten hatte. Hierbei ermittelt sich der **schenkungssteuerlich relevante Zinsvorteil** gem. § 16 BewG wie folgt:

Ausgehend vom Steuerwert des überlassenen Wirtschaftsguts – der Geldsumme von 110.000 € – ergibt sich unter Berücksichtigung des Zinssatzes von 5,5 % – ein (vorläufiger) Jahreswert von 6.050 €.

Dieser Jahreswert ist allerdings gem. § 16 BewG begrenzt: Hiernach kann bei der Ermittlung des Kapitalwerts der Nutzung eines Wirtschaftsguts der Jahreswert dieser Nutzung höchstens den Wert ausmachen, der sich ergibt, wenn der für das genutzte Wirtschaftsgut nach den Vorschriften des BewG anzusetzende Wert durch 18,6<sup>404</sup> geteilt wird. Wiederum ausgehend vom Steuerwert des überlassenen Wirtschaftsguts – der Geldsumme von 110.000 € – ergibt sich somit ein **endgültiger Jahreswert** von **5.914 €** (110.000 €/18,6).

Dieser Jahreswert ist schließlich gem. **§ 13 Abs. 2 Halbs. 2 BewG** mit 9,3<sup>405</sup> zu multiplizieren, so dass sich ein **Gesamtwert der Nutzung** von **55.000 €** (5.914 € x 9,3) ergibt. Dieser Wert **übersteigt** den in § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG normierten **Freibetrag** nach der **Steuerklasse III von 20.000 €** deutlich.

4. In der Beratungspraxis sind Zinsschenkungen ein Bereich, der häufig nur oberflächlich behandelt wird, in welchem sich Fehler aber im Nachhinein – wenn überhaupt – nur noch schwer korrigieren lassen. Hierbei darf es auch nicht verkannt werden, dass **insoweit auch schenkungssteuerliche** bzw. **erbschaftsteuerliche Gestaltungen** zwischen **Personen der Steuerklasse I** (Gestaltungen zwischen Eheleuten bzw. zwischen Eltern und ihren Kindern) dann **betroffen** sein können, wenn diese **ohne Berücksichtigung** der steuerlichen **Folgen aus Zinsschenkungen durchgeführt** werden.

---

404 vgl. Anlage 9a zum BewG

405 vgl. ebenfalls Anlage 9a zum BewG

## 50.2 Keine Stundung der Erbschaftsteuer bei anderweitiger Verwendung vorhandener Geldmittel

**Gesetzliche Normen:** § 28 Abs. 3 Satz 1, Satz 5 ErbStG

**Quelle:** Finanzgericht München 4 K 308/20<sup>406</sup>

### Grundaussage:

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob für einen Anspruch auf Stundung gem. § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG die auf den Erwerb von begünstigtem Vermögen entfallene Erbschaftsteuer nur durch die Veräußerung des Vermögens aufgebracht werden kann, ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung.

### Anmerkungen:

1. Wird im Weg der **Schenkung** oder **von Todes wegen begünstigtes Vermögen** i.S.d. § 13d Abs. 3 ErbStG, (d.h. im Inland belegene, bebaute Grundstücke, die zu Wohnzwecken vermietet werden, und die nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft i.S.d. § 13a ErbStG gehören) **übertragen**, ist dem Erwerber die darauf entfallende **Erbschaftsteuer gem. § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG auf Antrag für die Dauer von bis zu zehn Jahren zu stunden**, soweit er die **Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens** aufbringen kann. Im **Erbfall** ist die Steuerschuld gem. **§ 28 Abs. 3 Satz 5 ErbStG sogar zinslos zu stunden**.

Die **Formulierung** des Tatbestandes des § 28 Abs. 3 Satz 1 ErbStG „soweit er die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann“ soll nach der absolut herrschenden Meinung einen **Rechtsanspruch auf Stundung** in den Fällen **ausschließen**, in denen der **Erwerber** die auf das begünstigte Vermögen **entfallende Erbschaftsteuer entweder aus weiterem erworbenen Vermögen** oder aus seinem **eigenen, bereits vorhandenen Vermögen aufbringen** kann.

2. Im aktuellen Streitfall hatte sich eine **Erbengemeinschaft** derart auseinandergesetzt, dass der **Miterbe A** eine zur Erbmasse gehörende **Wohnung** übernahm, während den **anderen Miterben** die ebenfalls zur Erbmasse gehörenden **Bankguthaben zugewiesen** wurden. **Nach** der erfolgten **Erbschaftsteuerfestsetzung beantragte A eine zinslose Stundung gem. § 28 Abs. 3 Satz 5 ErbStG**.

Die in der Folge nach erfolglosem Rechtsbehelfsverfahren erhobene **Klage** hat nunmehr das **Finanzgericht München als unbegründet abgewiesen**. Zum Zeitpunkt des Erbfalls sei es dem A nämlich möglich gewesen, die finanziellen Mittel für die Begleichung der Erbschaftsteuer aus dem übrigen erworbenen Vermögen aufzubringen, weshalb eine Stundung gem. § 28 Abs. 3

<sup>406</sup> Urteil 4 K 308/20 des Finanzgerichts München vom 26.01.2022

Satz 1 ErbStG ausgeschlossen sei. **Maßgeblicher Zeitpunkt** für die **Beurteilung**, ob der Steuerpflichtige die auf den Erwerb einer aus dem Nachlass stammenden Wohnung entfallene Erbschaftsteuer nur durch deren Veräußerung aufbringen kann, sei nämlich der **Zeitpunkt der Steuerentstehung bzw. des Erbfalls**. **Unmaßgeblich** sei demgegenüber die **Situation nach einer späteren Erbauseinandersetzung**.

3. Das Finanzgericht München hat sich insoweit für eine **Gesamtbetrachtung des gesamten Nachlasses** an Stelle einer individuellen Betrachtung des Anteils am Nachlass jedes einzelnen Miterben entschieden. Sofern daher i.R.d. Gesamtbetrachtung des Nachlasses eine **Bezahlung der Erbschaftsteuer aus dem im Nachlass vorhandenen liquiden Vermögen möglich** ist, **scheidet eine Steuerstundung** nach § 28 Abs. 3 ErbStG unabhängig davon aus, welcher Miterbe im Rahmen einer Auseinandersetzung welche Vermögensgegenstände **aus**.

Andernfalls hätten es die steuerpflichtigen Erben nämlich in der Hand, darüber zu entscheiden, ob eine Stundung der Erbschaftsteuer erfolgen kann oder nicht. Wäre das Gericht nämlich der Ansicht des A gefolgt, wäre es für die Erben in Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls möglich, durch entsprechende Zuordnungen von liquidem bzw. illiquidem, aber begünstigtem Vermögen zu den beteiligten Miterben im Zuge der Erbauseinandersetzung eine Situation zu schaffen, in der zumindest einer der Erben eine Stundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG verlangen könnte.

Vor diesem Hintergrund erstaunt es nicht, dass das Finanzgericht München gegen seine hier dargestellte Entscheidung die Revision zum BFH nicht zugelassen hat. Eine solche wäre angesichts der ansonsten möglichen Gestaltungen in Fällen einer Erbengemeinschaft auch kaum erfolgversprechend gewesen.

## 51. Verfahrensrechtliche Kurzhinweise

### 51.1 Was ist das rückwirkende Ereignis beim Realsplitting?

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, § 174 Abs. 4 S. 1, Abs. 5 S. 1, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2 AO; § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Nr. 1a EStG
----------------------------	---

<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil X R 15/19 <sup>407</sup>
----------------	-------------------------------------

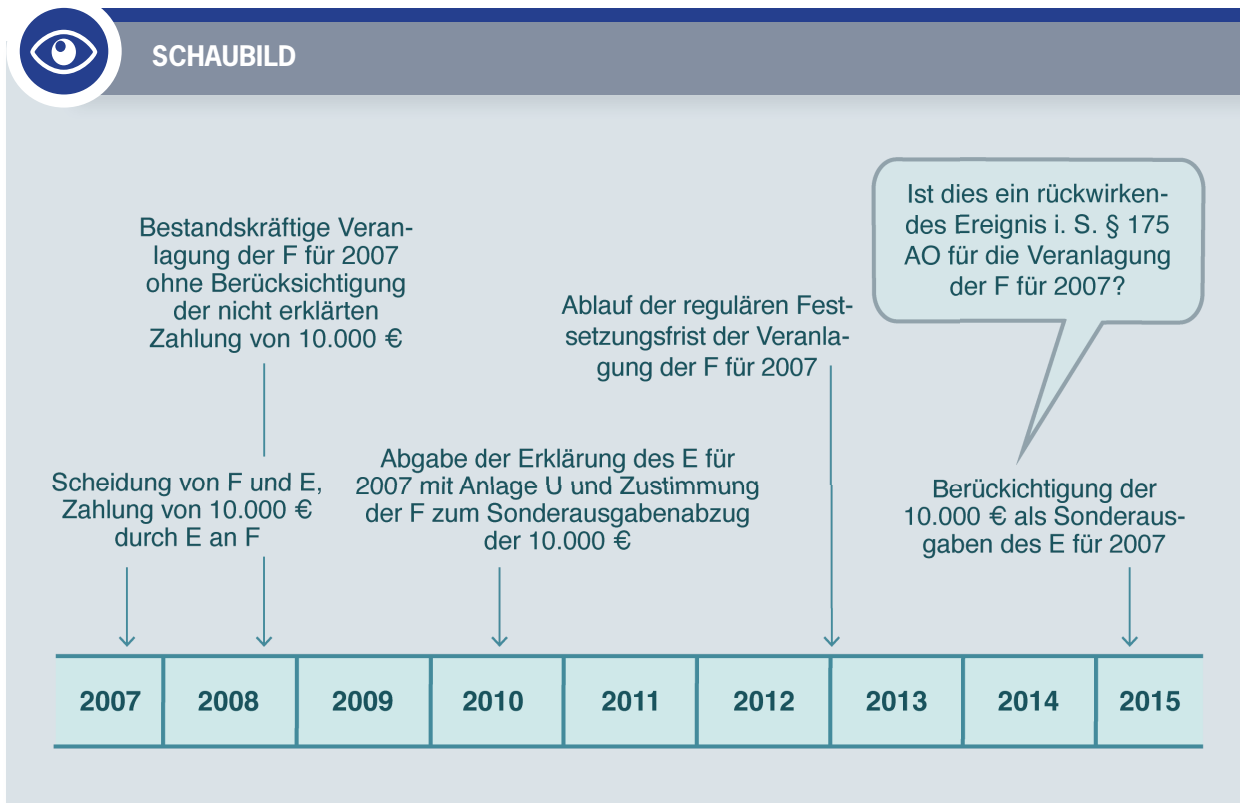
#### Grundaussage:

Bereits die Stellung des Antrags auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2007 durch den Geber samt Einreichung der Zustimmungserklärung des Empfängers ist das rückwirkende Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO, das zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung des Empfängers der Unterhaltsleistung nach § 22 Nr. 1a EStG 2007 führt. Auf die tatsächliche Anerkennung der Leistungen als Sonderausgaben beim Geber kommt es demgegenüber nicht an.

Diese Entscheidung ist zum Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2007 ergangen. Sie betrifft aber ebenso die aktuelle Rechtslage: Durch das sog. Zollkodexanpassungsgesetz<sup>408</sup> aus dem Jahre 2014 wurde diese Regelung nämlich mit Wirkung ab 2015 ohne inhaltliche Änderung in § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG n.F. eingefügt.

407 BFH-Urteil X R 15/19 vom 28.07.2021, veröffentlicht am 17.02.2022

408 „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 30.12.2014, BGBl I 2014, Nr. 63, S. 2417, Tz. 11 in AktStR I/2015



### Anmerkungen:

- Der dem aktuellen Urteil des BFH zugrundeliegende Streitfall bezieht seine **Brisanz aus der nicht selten auftretenden Konstellation**, dass der **Empfänger von Unterhaltsleistungen** auf der einen und der **Leistende** auf der anderen Seite ihre **Steuererklärungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten einreichen**. Konkret streitig war es vorliegend, ob der **Einkommensteuerbescheid 2007** der F (frühere Ehefrau des E) **wegen eines rückwirkenden Ereignisses** noch **geändert werden konnte**.

Anlässlich der Scheidung in 2007 hatte sich **E verpflichtet**, an F **einen Abgeltungsbetrag** (10.000 €) **zu zahlen**. F wurde für das Jahr 2007 in 2008 bestandskräftig veranlagt. Empfangene Unterhaltsleistungen hatte sie nicht erklärt.

E reichte in 2010 eine **Anlage U** als Teil seiner Einkommensteuererklärung 2007 ein, die die **Zustimmung** der F **zum Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen** in Höhe von 10.000 € als Sonderausgaben **enthielt**. Da zunächst strittig war, ob dieser Betrag bei E als Sonderausgaben zu berücksichtigen ist, **erkannte die Verwaltung** die Zahlung **erst in 2015** bei E **als abziehbare Unterhaltsleistung an**.

Daraufhin **änderte** die **Behörde** noch **im Jahre 2015** den **Steuerbescheid der F** für das Streitjahr 2007 **gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO** und erfasste die Zahlung dort als Unterhaltsleistung nach § 22 Nr. 1a EStG.

**F wandte Festsetzungsverjährung ein:** Nicht erst die Anerkennung des Sonderausgabenabzugs bei E in 2015, sondern **bereits dessen in 2010 gestellter Antrag**, die Unterhaltsleistungen bei ihm abzuziehen, **sei das rückwirkende Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO**. Damit sei der Änderungsbescheid ihr gegenüber außerhalb der mit dem Ende des Jahres 2014 abgelaufenen 4-Jahres-Festsetzungsfrist (§ 175 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) ergangen. Das **Finanzgericht der ersten Instanz** folgte dem nicht und **wies die Klage ab**.

2. Eine Rückwirkung i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt vor, wenn ein geänderter Sachverhalt anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Dies ist nach dem im Einzelfall anzuwendenden materiellen Steuergesetz<sup>409</sup> zu entscheiden. **Steuerlich rückwirkend** für den Ansatz von Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG ist **nach Ansicht des BFH die Einreichung der Anlage U** nebst Zustimmungserklärung des Empfängers **bei der für den Geber zuständigen Dienststelle** der Finanzverwaltung. Schon der Antrag des Gebers und die Zustimmung des Empfängers sind somit rechtsgestaltend; sie überführen die Unterhaltsleistungen in den steuerrechtlich relevanten Bereich und ändern so deren Rechtscharakter<sup>410</sup>: Die Unterhaltsleistungen werden durch den Antrag zu Sonderausgaben.

3. Damit hat dieser **Antrag** eine **Doppelfunktion**:

- Er ist **nicht nur Verfahrensvoraussetzung** für die **steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen**,
- sondern **gleichzeitig materiell-rechtliche Voraussetzung** für die **Abzugsmöglichkeit** dem Grunde nach.

Die **Steuerpflicht** dieser **Leistungen beim Empfänger hängt somit nicht davon ab**, ob und inwieweit der **Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich** zu einer **Steuerminderung** geführt hat. § 22 Nr. 1a EStG ist nicht einschränkend auszulegen<sup>411</sup>. Bereits mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung des E samt Anlage U und Zustimmung der F in 2010 ist das Ereignis eingetreten, welches zur Steuerbarkeit der Unterhaltsleistungen bei F als Unterhaltsberechtigte nach § 22 Nr. 1a EStG führte.

4. Die **vierjährige reguläre Festsetzungsfrist** für die **Veranlagung der F** für das Jahr **2007 endete** aber bereits **mit Ablauf des Jahres 2012**, da F ihre diesbezügliche Erklärung in 2008 abgegeben hatte. Nach **§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO** begann die **vierjährige Festsetzungsfrist** des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO **aufgrund des in 2010 eingetretenen rückwirkenden Ereignisses** mit Ablauf des Jahres 2010 neu zu laufen und **endete** schließlich **mit Ablauf des Jahres 2014**. Der erst in 2015 gegenüber der F ergangene Änderungsbescheid ist infolgedessen außerhalb dieser Festsetzungsfrist wirksam geworden und daher entsprechend dem Antrag der F aufzuheben.

409 GrS 2/92 vom 19.07.1993, BStBl II 1993, 897

410 BFH-Urteil XI R 33/03 vom 14.04.2005, BStBl II 2005, 825

411 BFH-Urteil X R 49/07 vom 09.12.2009, BFH/NV 2010, 1790



5. **Zwei Dinge** bleiben abschließend **noch zu erwähnen**:

- Da der Änderungsbescheid bereits wegen Festsetzungsverjährung aufzuheben war, **konnte offen bleiben**, ob es sich bei der **Zahlung von 10.000 € überhaupt** um „**Unterhaltsleistungen**“ i.S. des § 22 Nr. 1 a EStG handelte **oder** ob eine **einkommensteuerlich nicht relevante Abfindung** für einen geltend gemachten **Zugewinnausgleichsanspruch** vorlag.
- Nach der klaren Ansage des BFH in dem vorliegenden Urteil hängt die Steuerpflicht derartiger Leistungen beim Empfänger nicht davon ab, ob und inwieweit der Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich zu einer Steuerminderung geführt hat. Mit Blick hierauf **verwundert** es, dass die **Verwaltung nicht vorgetragen** hat, dass sich die **reguläre Festsetzungsverjährungsfrist der F für 2007** deshalb gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO **auf zehn Jahre verlängert** hat, weil diese die **erhaltene Zahlung** von 10.000 € **nicht erklärt** hatte.

## 51.2 Voraussetzungen für die Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 93c Abs. 1, § 175b Abs. 1 AO, § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 10 Abs. 2a Satz 4 EStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil X R 5/21 <sup>412</sup>

### Grundaussage:

1. Die Änderung eines Einkommensteuerbescheids nach § 175b Abs. 1 AO ist zulässig, wenn ein Unternehmen der gesetzlichen Krankenversicherung – entgegen der gesetzlichen Anordnung – die Identifikationsnummer des Versicherungsnehmers nicht übermittelt, der Datensatz der Steuernummer einer Person zugeordnet wird, die nicht Versicherungsnehmer ist und der Veranlagungssachbearbeiter – materiell-rechtlich zu Unrecht – entscheidet, dieser (falschen) Person den Sonderausgabenabzug zu gewähren.
2. Soweit § 175b Abs. 1 AO an „Daten im Sinne des § 93c AO“ anknüpft, beschränkt sich dies nicht lediglich auf die Inhalte des in § 93c Abs. 1 Nr. 2 AO definierten Datensatzes, sondern umfasst nach dem – den Regelungsbereich der Norm umschreibenden – Eingangssatz des § 93c Abs. 1 AO alle steuerlichen Daten eines Steuerpflichtigen, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften von einer mitteilungspflichtigen Stelle an Finanzbehörden elektronisch zu übermitteln sind.

### Anmerkungen:

1. Ein **tragendes Element** der **Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens** ist die elektronische Datenübermittlung durch Dritte gem. **§ 93c AO**. Mitteilungspflichtige Dritte sind u.a. Kranken- und Rentenversicherungsunternehmen. Die von diesen übermittelten Daten sind keine Grundlagenbescheide. Um dennoch zu gewährleisten, dass die Daten materiell-rechtlich korrekt im Steuerbescheid des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden können, sieht **§ 175b Abs. 1 AO** vor, dass ein **Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern** ist, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden **übermittelte Daten** i.S. des § 93c AO bei der Steuerfestsetzung **nicht** oder **nicht zutreffend berücksichtigt** wurden.
2. **Streitig** war es aktuell, **an welche „Daten im Sinne des § 93c AO“** die Norm des **§ 175b Abs. 1 AO anknüpft**. Konkret war fraglich, ob der Bescheid einer Steuerpflichtigen, der aufgrund eines Übermittlungsfehlers einer Krankenversicherung ein Sonderausgabenabzug für von ihr gar nicht geleistete Beiträge gewährt worden war, auf der Rechtsgrundlage von § 175b Abs. 1 AO geändert werden kann.

412 BFH-Urteil X R 5/21 vom 08.09.2021, veröffentlicht am 10.03.2022

3. Der **BFH** hat diese Änderungsmöglichkeit vorliegend bejaht. Nach Ansicht des Gerichts ist die **Norm des § 175b Abs. 1 AO weit auszulegen**. Insbesondere beschränkt sich diese Möglichkeit der Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden nicht auf den Fall, dass die in § 93c AO konkret genannten Daten fehlerhaft übermittelt und deshalb bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.

Im Ergebnis umfasst **§ 93c AO** also **ausnahmslos alle steuerlich relevanten Daten** eines Steuerpflichtigen, die **elektronisch** von einer zuständigen Stelle an die Finanzbehörden **zu übermitteln** sind. Nur so kann nach Ansicht des BFH das gesetzgeberische **Ziel, auch in Fällen der elektronischen Datenübermittlung durch Dritte die materielle Richtigkeit von Steuerfestsetzungen zu gewährleisten**, erreicht werden.

## 52. Kosten für die Überwinterung in Thailand als außergewöhnliche Belastungen?

**Gesetzliche Normen:**

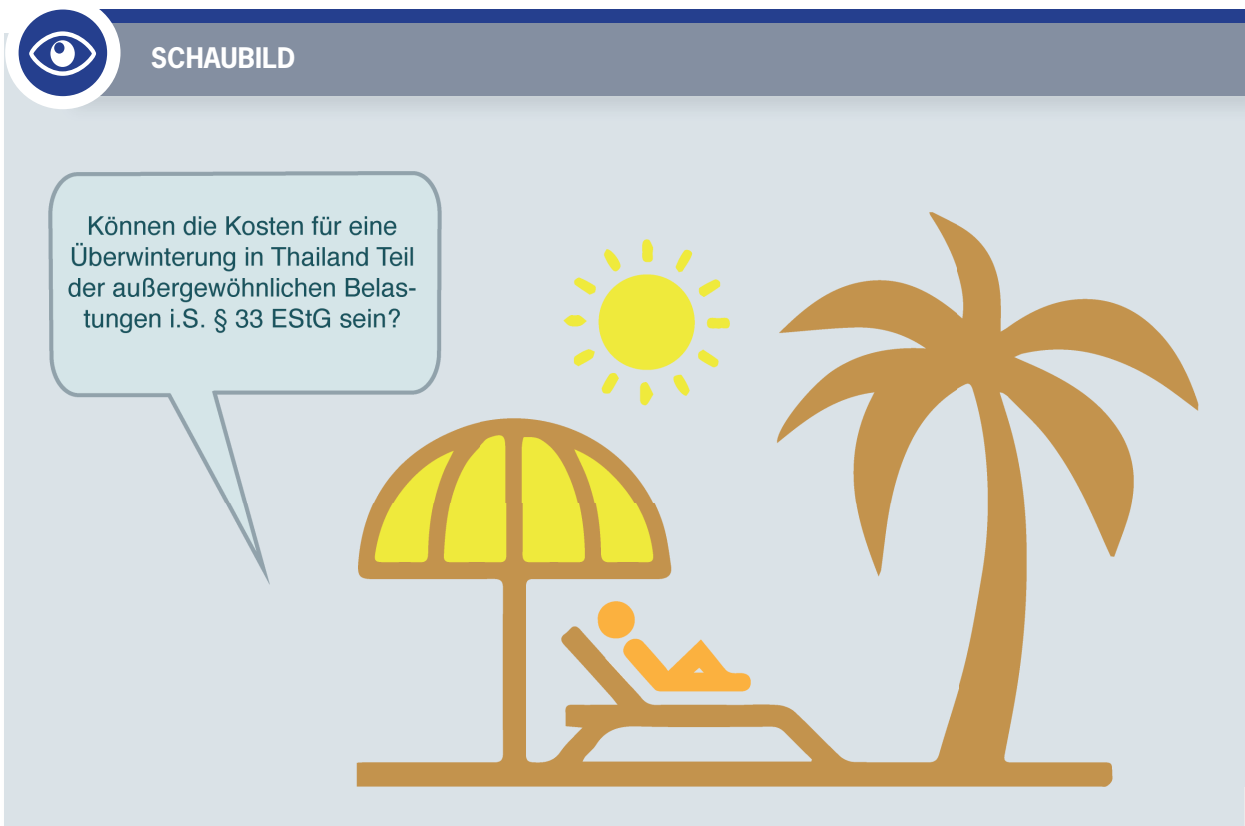
§ 33 EStG; § 64 Abs. 1 EStDV

**Quelle:**

Finanzgericht Münster, Urteil 7 K 2261/20 E<sup>413</sup>

### Grundaussage:

Die Angabe „in tropischem Klima“ in einem amtsärztlichen Attest reicht zur Bestimmung des Kurorts i.S. des § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a EStDV nicht aus. Kosten für die Überwinterung eines an Kälteallodynie Leidenden in Thailand sind aufgrund dessen nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.



### Anmerkungen:

1. Der **BFH** hatte **im Jahre 2010**<sup>414</sup> im Hinblick auf **Krankheitskosten** entschieden, dass ein **amtsärztliches Attest nicht zwingend notwendig** ist, um die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten nachzuweisen. Hierauf hat der **Gesetzgeber** mit einem „**Nichtanwendungsgesetz**“ reagiert: Im Zuge des sog. „**Steuervereinfachungsgesetzes 2011**“<sup>415</sup> wurden nämlich die diesbezüglichen

413 Finanzgericht Münster, Urteil 7 K 2261/20 E vom 23.02.2022

414 BFH-Urteil VI R 17/09 vom 11.11.2010, BStBl II 2011, 969, Tz. 9.3.2 in AktStR I/2011

415 BGBl I 2011 S. 2131, Tz. 95 in AktStR IV/2011

**formalisierten Nachweiserfordernisse**, die bisher im Wesentlichen in Verwaltungsvorschriften enthalten waren, **gesetzlich festgeschrieben**. Durch § 33 Abs. 4 EStG wurde die Bundesregierung ermächtigt, mittels Rechtsverordnung die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG zu bestimmen. Hiervon hat die Regierung in § 64 Abs. 1 EStDV Gebrauch gemacht; hiernach muss der **Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten** nunmehr **vor Beginn einer Heilmaßnahme** oder **vor dem Erwerb eines medizinischen Hilfsmittels** erfolgen.

2. Hieran hatte sich der **Steuerpflichtige K**, der im Streitjahr 2018 das 70. Lebensjahr vollendet hatte, ganz offenbar orientiert. K, der u.a. an rheumatischen Beschwerden mit starken Schmerzattacken und einer sogenannten Kälteallodynie, wobei Kältereize als Schmerz empfunden werden leidet, verfügte über eine **amtsärztliche Bescheinigung** vom Oktober 2018, wonach sein **Aufenthalt „in den Wintermonaten in tropischem Klima aus gesundheitlichen Gründen“** erfolge. Dass ein solcher Aufenthalt für seine Gesundheit förderlich sei, **bescheinigten** ihm darüber hinaus **auch andere Fachärzte**.

**Im Oktober 2018** reiste K tatsächlich nach **Thailand**, wodurch ihm **Kosten** für **Miete, Flug, Zug** und eine **Haushaltshilfe** („Maid Service“) entstanden. Diese machte er als **außergewöhnliche Belastungen** geltend, was allerdings **von der Finanzverwaltung nicht akzeptiert** wurde.

3. Auch die von K hiergegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben. Der **7. Senat des Finanzgerichts Münster** hat ausgeführt, dass Aufwendungen für eine der Behandlung einer Krankheit dienende Reise nur dann als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien, wenn die Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend sei. Die **Zwangsläufigkeit** einer **Klimakur** sei **formalisiert** durch ein **vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestelltes amtsärztliches Gutachten** oder eine **vorherige Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung nachzuweisen**.

Der von K **vorgelegte** amtsärztliche **Nachweis** **entspreche** diesen **Anforderungen** aber **nicht in vollem Umfang**: Gerade in Fällen einer **Klimakur** sei es nämlich erforderlich, dass ein **bestimmter medizinisch angezeigter Kurort** und die **voraussichtliche Kurdauer bescheinigt** werden, um eine Abgrenzung zu Erholungsreisen zu gewährleisten und Missbrauch entgegenzuwirken. Die **Angabe „in tropischem Klima“** sei für die Bezeichnung des Kurortes **nicht hinreichend konkret**; die pauschale Benennung einer Region der Erde reiche nämlich nicht aus, um den strengen formalen Anforderungen zu genügen.

4. Auch die **Aufwendungen für die Haushaltshilfe** sind nach Ansicht des Finanzgerichts Münster **nicht** als „**Kosten für eine Begleitperson**“ **abzugsfähig**, und zwar aus zwei Gründen: Zu einen sei auch die **Notwendigkeit** einer Begleitperson **nicht amtsärztlich bescheinigt** sei und zum anderen stelle eine **Haushaltshilfe keine Begleitperson** dar.

Schließlich seien die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen auch **nicht nach § 35a EStG** als **haushaltsnahe Dienstleistungen abzugsfähig**. Insoweit sind nämlich nur in der Europäischen Union belegene Haushalte begünstigt und zudem hatte K den „Maid Service“ in bar bezahlt.

5. **K** hat seinen **Prozess nicht nur verloren**, sondern das **Finanzgericht Münster** hat auch **keinen Anlass gesehen**, die **Revision zum BFH zuzulassen**. **Gleichwohl** lässt sich aus dieser Entscheidung der **Umkehrschluss** ziehen: Es ist **nicht von vorneherein ausgeschlossen**, die **Kosten der Überwinterung in sonnigen Gefilden** als **Teil der außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt zu erhalten**. Dies gilt jedenfalls dann,
- wenn die **Zwangsläufigkeit** dieser Aufwendungen durch ein **vorab erteiltes amtsärztliches Gutachten** oder eine vorab erteilte **ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung** (§ 275 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) **nachgewiesen** wurde und
  - wenn zudem der **medizinisch angezeigte Kurort** für eine solche „Klimakur“ **konkret benannt** und die **voraussichtliche Kurdauer bescheinigt** wurde.
6. Im Übrigen bleibt mit Blick auf den **Themenbereich der außergewöhnlichen Belastungen noch auf zwei neuere Entscheidungen hinzuweisen:**
- Das **Finanzgericht Berlin-Brandenburg**<sup>416</sup> hat entschieden, dass **Aufwendungen** eines Steuerpflichtigen für die **Beseitigung von Baumängeln** zur Ermöglichung einer erstmaligen baurechts- und brandschutzkonformen Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken **keine außergewöhnlichen Belastungen** i.S. von § 33 Abs. 1 EStG darstellen. Dies **liegt auf der vom BFH verfolgten Linie**. Dieser hatte zwar bereits früher<sup>417</sup> deutlich gemacht, dass Aufwendungen zur Beseitigung unzumutbarer Beeinträchtigungen, die von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs – wie z.B. der Belastung eines Gebäudes mit Asbest – ausgehen, aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 2 EStG entstehen können, hiervon aber Kosten für die Beseitigung von Baumängeln aber stets ausgenommen<sup>418</sup>.
  - Daneben hat der **BFH**<sup>419</sup> **entschieden**, dass die **zugunsten des Insolvenzverwalters festgesetzte Tätigkeitsvergütung beim Insolvenzschuldner nicht** als **außergewöhnliche Belastung** gem. § 33 Abs. 1 EStG **zu berücksichtigen** ist. Nach Ansicht des Gerichts ist die Überschuldung von Privatpersonen kein gesellschaftliches Randphänomen. Daher sind Insolvenzverfahren von Verbrauchern und bestimmten natürlichen – unternehmerisch tätigen – Personen (Privatpersonen) keineswegs unüblich. Dies hat zur Folge, dass die hiermit zusammenhängenden **Aufwendungen mangels Außergewöhnlichkeit nicht** gemäß § 33 Abs. 1 EStG **steuermindernd zu berücksichtigen** sind.

416 Urteil 9 K 9147/19 vom 18.03.2021

417 vgl. z.B. das BFH-Urteil VI R 21/11 vom 29.03.2012, BStBl II 2012, 574, Tz. 58 in AktStR III/2012

418 vgl. hierzu den Beschluss VI B 106/17 vom 28.03.2018, BFH/NV 18, 716, mit welchem der VI. Senat diese Rechtsfrage ausdrücklich als geklärt einstuft

419 BFH-Urteil VI R 41/18 vom 16.12.2021, BFH/NV 2022, 525

## D. Sonderthema: „Die Corona-Pandemie: Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“

### 53. Aktualisierte Übersicht zu den Coronahilfen

Im Skript I/2022<sup>420</sup> hatte ich zuletzt Erläuterungen zu den staatlichen Unterstützungsleistungen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie gegeben. Zwischenzeitlich wurden die Daten für die Überbrückungshilfe IV aktualisiert, so dass sich nun folgende fortgeschriebene **Übersicht** ergibt (**Änderungen gegenüber dem Skript I/2022 fettgedruckt**):

Bezeichnung	Förderzeitraum	Ende der Antragsfrist
Überbrückungshilfe I	Juni bis August 2020	09.10.2020
Überbrückungshilfe II	September bis Dezember 2020	31.03.2021 (Änderungsanträge bis zum 30.06.2021)
November-/Dezemberhilfe	November/Dezember 2020	30.04.2021 (Änderungsanträge bis zum 31.07.2021)
Überbrückungshilfe III	November 2020 bis Juni 2021	31.10.2021
Neustarthilfe	Januar bis Juni 2021	31.10.2021
Überbrückungshilfe III Plus	Juli bis Dezember 2021	31.03.2022
Neustarthilfe Plus	Juli bis Dezember 2021	31.03.2022
Überbrückungshilfe IV	<b>Januar bis Juni 2022</b>	<b>15.06.2022</b>
Neustarthilfe 2022 Januar bis März	Januar bis März 2022	<b>15.06.2022</b>
<b>Neustarthilfe 2022 April bis Juni</b>	<b>April bis Juni 2022</b>	<b>15.06.2022</b>

420 Tz. 15 in AktStR I/2022



## 54. Die Schlussabrechnungen und ihre Folgen

### 54.1 Die Schlussabrechnung der Überbrückungshilfen kann nun angegangen werden

Seit Anfang Mai 2022 können nun die Schlussabrechnungen für die Überbrückungshilfen I bis III **eingereicht** werden. Derzeitiger **Endtermin** für die Schlussabrechnungen ist der **31.12.2022**. Die Verbände arbeiten allerdings in Abstimmung mit dem Bundeswirtschaftsministerium daran, aufgrund der hohen Arbeitsbelastungen in den Steuerkanzleien eine Verlängerung dieser Frist in das Jahr 2023 hinein zu erreichen.

Wie die Anträge auf Überbrückungshilfen müssen auch die Schlussabrechnungen über prüfende Dritte eingereicht werden. Dabei geht es vor allem darum, die im Rahmen der Anträge häufig geschätzten Umsatzhöhen und Fixkosten nun in ihrer **tatsächlichen Höhe** mitzuteilen. Außerdem können und müssen **fehlerhafte Angaben** bei der ursprünglichen Antragstellung durch den prüfenden Dritten nachträglich korrigiert werden.



#### HINWEIS

Die Folgen bei einer nicht eingereichten Schlussabrechnung sind klar und wurden staatlicherseits deutlich kommuniziert: Ohne (fristgerechte) Einreichung einer Schlussabrechnung müssen die Unternehmen die jeweils erhaltenen Corona-Hilfen in voller Höhe **zurückzahlen**. Dies gilt völlig unabhängig davon, ob die in den Anträgen enthaltenen Umsätze, Fixkosten und sonstigen Umstände der Fördervoraussetzungen in den Anträgen zutreffend dargestellt waren oder nicht.

Nach Prüfung der Schlussabrechnung durch die Bewilligungsstelle wird im **Schlussbescheid** eine endgültige Förderhöhe mitgeteilt. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen. Im Falle einer Rückzahlungsverpflichtung soll die Bewilligungsstelle im Schlussbescheid eine „angemessene Zahlungsfrist“ festsetzen.

### 54.2 Die Paketlösung

Die Schlussabrechnung der Überbrückungshilfen und der November- und Dezemberhilfen ist paketweise angelegt:

**Paket 1:** Schlussabrechnung für die **Überbrückungshilfen I bis III** sowie den **November und Dezemberhilfen**; hier geht es also um den Förderzeitraum Juni 2020 bis Juni 2021

**Paket 2:** Schlussabrechnung für die **Überbrückungshilfen III Plus und IV** (Förderzeitraum Juli 2021 bis Juni 2022)

Derzeit sind erst die Schlussabrechnungen für das **Paket 1** möglich.

Die Paketlösung bedeutet, dass alle Abrechnungen einer bzw. eines Antragstellenden zu diesen Förderprogrammen **in einem Antragspaket erfasst** und gemeinsam abgesendet und geprüft werden. Die Abrechnungsdaten sollen in der Reihenfolge der Programme eingegeben werden, das heißt Überbrückungshilfe I vor Überbrückungshilfe III oder Novemberhilfe. Nach Prüfung der Schlussabrechnung durch die Bewilligungsstelle wird für jedes im Paket abgerechnete Programm ein eigenständiger Schlussbescheid erteilt. Dabei sind Rückzahlungen, aber auch Nachzahlungen denkbar.

### 54.3 Rückzahlungsverpflichtungen werden kommen!

Bei den Soforthilfen, für die die steuerberatenden Berufe noch nicht als sog. „prüfende Dritte“ eingespannt waren, laufen sie bereits, für die Überbrückungshilfen kommen sie **spätestens nach den anstehenden Schlussabrechnungen**: Rückzahlungsverpflichtungen der Empfängerunternehmen wegen – in den Augen der auszahlenden Stellen – zu hoher Auszahlungen.

Bei den **Überbrückungshilfen I bis IV** haben wir als steuerliche Berater zahlreiche Bestätigungen über die Erfüllung der Fördervoraussetzungen unserer Mandanten abgegeben, für die wir die Anträge gestellt haben (und stellen mussten, weil Direktanträge allenfalls bei den Neustarthilfen zulässig waren). Der Steuerberater fungierte dabei als Bote des Antragstellers, stand und steht aber gleichzeitig für die Richtigkeit sowie für die Vollständigkeit der Antragsunterlagen ein. Die staatlichen Leistungsbehörden haben mit dem Institut des „prüfenden Dritten“ einerseits erheblichen **Prüfungsaufwand auf die steuerlichen Berater** verlagert, diesen dann **aber gleichzeitig nicht unerhebliche Risiken auferlegt** (bis hin zur Strafbarkeit wegen Beihilfe zum Subventionsbetrug). Sie kennen diese „Sandwichsituation“ sicherlich: Der – mehr oder weniger – coronageplagte Mandant ruft nach einer möglichst hohen und natürlich schnellen Beantragung und Auszahlung der Staatshilfen. Bei Studium der im Lauf der Monate immer weiter ausartenden, teilweise unverständlichen / unsystematischen und sich dauernd verändernden Förderbedingungen (die berühmten „FAQ“) beschlich und beschleicht den Berater aber immer wieder ein mulmiges Gefühl bei der Antragstellung. Dies wird bei der Schlussabrechnung nicht anders sein.

### 54.4 Risiken für die Steuerberater und die Folgen für die Schlussabrechnung

- Bei einer **zu niedrigen Antragstellung** (zu Lasten des Mandanten, der deshalb zu niedrige Überbrückungshilfen erhalten hat), muss zunächst versucht werden, im Wege der Schlussabrechnung eine **Nachzahlung** zu erhalten. Klappt dies nicht, kann sich eine **zivilrechtliche Haftung** aus Fehlberatung nach §§ 280, 241 Abs. 2 BGB wegen pflichtwidriger Verletzung des Mandatsvertrags ergeben. An einer solchen Pflichtverletzung fehlt es aber natürlich, wenn der Mandant die falschen Angaben zu verantworten hat.
- Bei überhöhten Anträgen kann der **Straftatbestand des § 264 StGB** erfüllt sein. Der BGH wendet die Vorschrift jedenfalls auch auf Fälle der Coronahilfen<sup>421</sup> an. Es reicht dabei aus, dass der Täter „über subventionserhebliche Tatsachen für sich oder einen anderen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die für ihn oder einen anderen vorteilhaft sind“. Nach § 264 Abs. 5 StGB kann bereits ein leichtfertiges Handeln eine Strafbarkeit begründen. Dabei muss sich die Fehlerhaftigkeit

421 BGH-Urteil 6 StR 137/21 vom 04.05.2021

des gestellten Antrags geradezu aufgedrängt haben. Bei vorsätzlichem Subventionsbetrug können sich auch noch berufsrechtliche Folgen ergeben.

- Aus dem Straftatbestand des § 264 StGB kann sich in der Folge dann auch eine **(deliktische) Haftung des Steuerberaters gegenüber der Bewilligungsstelle** in voller Höhe der unberechtigt gewährten Subventionen ergeben. Eine Haftung des Steuerberaters ist nach Auskunft des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz nur ausgeschlossen, wenn er seine Berufspflichten beachtet hat. Haftungsansprüche müsste die auszahlende Stelle allerdings in einem Zivilverfahren durchsetzen.

In der Berufshaftpflichtversicherung ist die Prüfung und Bescheinigung der Umsatzrückgänge und fixen Betriebskosten allerdings standardmäßig versichert; diese Tätigkeiten fallen unter die Risikobeschreibung („Durchführung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen sowie die Erteilung von Vermerken und Bescheinigung darüber“)<sup>422</sup>.



#### HINWEIS

Dieses dargestellte Horrorszenario belegt eindrücklich, dass den **Schlussabrechnungen besondere Aufmerksamkeit gewidmet** werden muss. Werden dabei Fehler oder von den Anträgen abweichende Entwicklungen festgestellt, ist eine Korrektur der Daten im Rahmen der Schlussabrechnung zwingend. Die Absicht, die Mandantschaft vor Rückzahlungen der Hilfen schützen zu wollen, muss hier hinter dem Eigenschutz zurückstehen!

Droht eines der oben dargestellten Szenarien (Strafbarkeit, Haftung) ist unbedingt ein **Vertreter der rechtsberatenden Berufe hinzuzuziehen**. Dies gilt spätestens dann, wenn man sich mit erheblichen Vorwürfen der Zuwendungsgeber konfrontiert sieht, da abgegebene Erklärungen Mandanten vor ungerechtfertigten Rückforderungen schützen!

Andererseits ist es natürlich notwendig, für den **Erhalt** der an die Mandanten **ausgezählten Überbrückungshilfen** (oder auch für Nachzahlungen) zu kämpfen. Hier gilt es dann zunächst, sich bei den Schlussabrechnungen noch einmal **in die verschiedenen FAQ** der einzelnen Förderphasen zu vertiefen.

Ergehen dann dennoch **ungerechtfertigte Rückforderungsbescheide**, muss man sich gegen diese zur Wehr setzen. Sinnvollerweise sollten die Diskussionen mit den Bewilligungsbehörden bereits im Rahmen der i.d.R. vorgeschalteten **Anhörung** erfolgen.

Verwaltungsrechtlich sind **zwei Arten von Rückforderungen** zu unterscheiden:

- § 48 VwVfG (Rücknahme eines **rechtswidrigen Verwaltungsakts**): Dies sind Fälle, in denen die Subvention von Anfang an nicht hätte gewährt werden dürfen, weil die Angaben im Rahmen des

<sup>422</sup> z.B. FAQ-Katalog der BStBK zu den Überbrückungshilfen III, Tz. 7.1

Antrags auf Überbrückungshilfen unzutreffend waren (überhöht angegebene Umsatzrückgänge oder Fixkosten).

- § 49 VwVfG (Widerruf eines **rechtmäßigen Verwaltungsakts**): Hier wurde die Subvention (zunächst) rechtmäßig gewährt. Wird jedoch dann gegen Auflagen des Bescheids verstoßen oder die Corona-Hilfe zweckwidrig eingesetzt, kommt ein Widerruf der Zuwendung in Betracht.

Wichtig ist, dass die Behörden einen Zuwendungsbescheid nicht bei jedem Fehler aufheben müssen. Ihnen steht – nicht zuletzt im Hinblick auf die an vielen Stellen recht schwammigen und auslegungsbedürftigen FAQ – ein **Ermessensspielraum** zu, ob die Zuwendungen vollständig, nur zu einem Teil oder überhaupt nicht zurückgefordert werden. Für die Rückforderung hat die Behörde ein Jahr ab Kenntniserlangung Zeit.



#### HINWEIS

Diese Kenntniserlangung kann nicht nur über die Schlussabrechnungen, sondern z.B. auch durch **Mitteilungen der Finanzbehörden** erfolgen.

### 54.5 Der Umgang mit Rückforderungsbescheiden

Mit der Zustellung des Schlussbescheids beginnt der Lauf einer einmonatigen Rechtsbehelfsfrist. Je nach Bundesland kann ein Widerspruchs- und/oder Klageverfahren eingeleitet werden. Erfolgt kein Rechtsbehelf, wird der Rückforderungsbescheid bestandskräftig.



#### HINWEIS

Sobald ein Rückforderungsbescheid über einen größeren Betrag vorliegt, sollte sofort ein **Rechtsanwalt** eingeschaltet werden. Das gilt auch für die Einleitung des Widerspruchsverfahrens. Sämtliche Erklärungen können zulasten des Zuwendungsnehmers ausgelegt und etwa für ein paralleles Ermittlungsverfahren wegen Subventionsbetrugs verwendet werden.

Unabhängig davon haben **Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** hinsichtlich der Corona-Hilfen die Befugnis, ihre Mandanten **vor den Verwaltungsgerichten zu vertreten**. Eine entsprechende Änderung der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) hat der Deutsche Bundestag am 10.06.2021 beschlossen<sup>423</sup>. Mit der Einfügung eines neuen § 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3a VwGO wurde dabei die verwaltungsgerichtliche Vertretungsbefugnis, die bislang allein für Abgabenangelegenheiten bestand, ausdrücklich auch auf die Vertretung zu den Corona-Hilfen ausgeweitet.

423 Art. 16 des Gesetzes zur Modernisierung des notariellen Berufsrechts und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25.06.2021, BGBl 2021 S. 2154

## D Sonderthema „Die Corona-Pandemie: Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“

U.U. kann sich ein Unternehmen, das Corona-Hilfen aufgrund eines rechtswidrigen Bescheids erhalten und die Zuwendungen bereits verbraucht haben, nach § 48 Abs. 2 VwVfG auf den sogenannten **Vertrauensschutz** berufen (§§ 48 Abs. 2 VwVfG). Ausnahmen gibt es aber auch hier. Diesen Vertrauensschutz gibt es nämlich nicht, wenn

- die Zuwendung durch arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt wurde (insbesondere bei offenkundig falschen Angaben) oder
- der Verwaltungsakt durch Angaben erwirkt wurde, die in wesentlicher Hinsicht unrichtig oder unvollständig waren oder
- der Antragsteller die Rechtswidrigkeit kannte oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht kannte.



### HINWEIS

Fraglich ist, ob es für den Ausschluss des Vertrauenstatbestands ausreicht, wenn lediglich die **FAQ** zu den Überbrückungshilfen **unzutreffend interpretiert** wurden. Hier wird sicherlich auf die Gerichte noch viel Arbeit zukommen.

## 55. Impfzentren: Steuerl. Erleichterungen für freiwillige Helfer auch im Jahr 2022

### 55.1

Bereits in den **Jahren 2020 und 2021** konnten **freiwillige Helfer** in den **Impf- und Testzentren** von der sog. **Übungsleiter-** bzw. von der sog. **Ehrenamtspauschale profitieren**. Wie das Finanzministerium Baden-Württemberg<sup>424</sup> bekannt gegeben hat, haben die **Finanzverwaltungen der Länder** in Abstimmung mit dem Bundesminister der Finanzen **beschlossen, diese Begünstigungen auch im Jahr 2022 zu gewähren:**



- Für all diejenigen, die **direkt an** der Impfung oder Testung beteiligt sind – also in Aufklärungsgesprächen oder beim Impfen oder Testen selbst – gilt der **Übungsleiterfreibetrag** i.S. **§ 3 Nr. 26 EStG**. Im Jahr 2020 lag dieser bei 2.400 €, seit 2021 beträgt der Freibetrag **3.000 € jährlich**.
- Wer sich in der **Verwaltung** und der **Organisation** von **Impf- oder Testzentren** engagiert, kann den **Ehrenamtsfreibetrag** gem. **§ 3 Nr. 26a EStG** in Anspruch nehmen. Dieser lag 2020 bei 720 € und erhöhte sich **ab 2021 auf 840 €**. Das gilt auch für mobile Impf- und Testzentren.

### 55.2 Anzumerken bleibt insoweit folgendes:

1. Sowohl der **Übungsleiter-** wie auch der **Ehrenamtsfreibetrag** kommt **ausschließlich** bei **Vergütungen für nebenberufliche Tätigkeiten** in Betracht. Hiervon ist in der Regel auszugehen, wenn
  - diese Tätigkeiten **nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit** einer **vergleichbaren Vollzeitstelle** in Anspruch nehmen oder
  - die **regelmäßige Wochenarbeitszeit nicht mehr als 14 Stunden** beträgt.

In diesem Sinne „nebenberuflich“ können auch solche Personen tätig sein, die keinen Hauptberuf ausüben, also etwa Studenten oder Rentner.

2. Bei diesen **Freibeträgen** handelt es sich um **personenbezogene Jahresbeträge**, die nur einmal pro Kalenderjahr in Anspruch genommen werden können. **Bei mehreren Tätigkeiten**, für die etwa der Übungsleiterfreibetrag anzuwenden ist (z.B. Helfer im Impfbereich und Trainer einer Jugendfußballmannschaft), sind die Einnahmen daher **zusammenzurechnen**. Dies gilt ebenso für den Ehrenamtsfreibetrag.
3. **Beide Vergünstigungen** sind **nebeneinander möglich**. Sind freiwillige Helfer also sowohl im Bereich Impfung/Testung als auch im Bereich der Verwaltung/Organisation der Impf- und Testzentren nebenberuflich tätig, können beide Freibeträge in Anspruch genommen werden. Dies **setzt** es aber **voraus**, dass die **Tätigkeiten gesondert vereinbart** und auch **gesondert vergütet** werden.

424 Pressemitteilung des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 07.02.2022

**D** Sonderthema „Die Corona-Pandemie: Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“



## E. Entwicklung der Gesetzgebung

### 56. Das Steuerentlastungsgesetz 2022

#### 56.1 Hintergrund

Am 12.05.2022 hat der Bundestag das Steuerentlastungsgesetz 2022 beschlossen<sup>425</sup>. Damit sollen vor allem steuerliche Maßnahmen umgesetzt werden, die der Koalitionsausschuss der Ampel-Koalition zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger von den hohen Energiekosten im Februar und März 2022 beschlossen hatte. Der Bundesrat hat am 20.05.2022 zugestimmt.

#### 56.2 Anhebung von Freibeträgen

##### 56.2.1 Erhöhung des Grundfreibetrags (§ 32a EStG)

Der **Grundfreibetrag** wird rückwirkend zum 01.01.2022 auf 10.347 € (bisher 9.984 € plus 363 €) erhöht. Das entspricht einer geschätzten Inflationsrate von 3 %; tatsächlich liegt sie aktuell allerdings bei gut 7 %.



#### HINWEIS

- Ansonsten bleibt der ESt-Tarif unverändert. Insbesondere erfolgt **keine Verschiebung der Tarifeckwerte** und somit keine Abmilderung der sog. kalten Progression.
- Anders als ansonsten bei einer Erhöhung des Grundfreibetrags üblich, wird der **Unterhalts-höchstbetrag** (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG) nicht parallel angehoben.

##### 56.2.2 Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a EStG)

Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** (bisher seit 2011: 1.000 €) wird rückwirkend zum 01.01.2022 auf 1.200 € angehoben.

Eine endgültige steuermindernde Wirkung hat diese Maßnahme allerdings nur bei denjenigen Arbeitnehmern, deren tatsächliche Werbungskosten unter 1.200 € liegen.

##### 56.2.3 Praktische Umsetzung der Erhöhung des Grundfreibetrags und des Arbeitnehmer-Pauschbetrags im Lohnsteuerverfahren

Nach Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes werden die **bisherigen Lohnabrechnungen** für die Monate ab Januar 2022 aufgrund der Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags und des Grundfreibetrags **unrichtig** (außer bei Steuerklasse VI, bei der es sowieso keine Freibeträge gibt).

<sup>425</sup> vgl. dazu die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses vom 11.05.2022, BT-Drs. 20/1765

Die Gesetzesbegründung weist hierzu darauf hin, dass der bisher in 2022 vorgenommene Lohnsteuerabzug vom Arbeitgeber grundsätzlich zu korrigieren sei, wenn ihm dies – was die Regel sei – wirtschaftlich zumutbar ist (§ 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG). Die Art und Weise der Neuberechnung sei nicht zwingend festgelegt. Hiervon bestünden **zwei Möglichkeiten**:

- **Neuberechnung zurückliegender Lohnzahlungszeiträume** durch eine Differenzberechnung für diese Lohnzahlungszeiträume (dies wird in der Praxis der Regelfall sein).
- Erstattung im Rahmen der Berechnung der Lohnsteuer für einen **demnächst fälligen sonstigen Bezug**.

Der Arbeitgeber ist erst dann verpflichtet, den höheren Grundfreibetrag und den höheren Arbeitnehmer-Pauschbetrag bei der Berechnung der Lohnsteuer zu berücksichtigen, wenn die Finanzverwaltung die entsprechenden **Programmablaufpläne bekanntgemacht** (§ 39b Abs. 6 und § 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG) und den Zeitpunkt, ab dem der Lohnsteuerabzug für die bereits abgerechneten Lohnzahlungszeiträume zu korrigieren ist, mitgeteilt hat. Die Veröffentlichung der neuen Programmablaufpläne ist zwischenzeitlich erfolgt<sup>426</sup>; sie sind ab dem 01.06.2022 anzuwenden. Entwürfe der geänderten Programmablaufpläne hatte das Bundesfinanzministerium bereits im April veröffentlicht, damit die EDV-Anbieter die Programmierung bereits vor der Verabschiedung des Gesetzes vorantreiben konnten. Somit können die neuen Programme nun zeitnah eingesetzt werden, so dass die Korrekturen nach Programmfreigabe dann zusammen mit der nächsten anstehenden Lohnabrechnung vorgenommen werden können.

Eine Verpflichtung zur **Neuberechnung scheidet** aber dann **aus**, wenn z.B. die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber keinen Arbeitslohn mehr bezieht oder wenn die Lohnsteuerbescheinigung bereits übermittelt oder ausgeschrieben worden ist (§ 41c Abs. 3 EStG). Ändert der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug nicht, kann die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer beim Betriebsstättenfinanzamt bis zur Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung allerdings eine Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung und somit eine Erstattung der Lohnsteuer beantragen (§ 41c Abs. 3 EStG, R 41c.1 Abs. 5 Satz 3 LStR) oder – was die Regel sein dürfte – die höheren Freibeträge bei der Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen.

### 56.3 Anhebung der Entfernungspauschale

Die **Entfernungspauschale** für Fernpendler wird ab dem 21. Kilometer rückwirkend ab dem 01.01.2022 auf 0,38 € (statt 0,35 €) angehoben. Diese Erhöhung war bisher erst ab 2024 vorgesehen und wurde nun vorgezogen; sie soll allerdings – wie bisher schon vorgesehen – Ende 2026 wieder enden.

---

426 BMF-Schreiben IV C 5 - S 2361/19/10008 :005 vom 20.05.2022

Somit stellt sich die Höhe der Entfernungspauschale in den einzelnen Jahren nun wie folgt dar:

	<b>Bis 2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022 bis 2026</b>	<b>Ab 2027</b>
Für die ersten 20 Entfernungskilometer	0,30 €	0,30 €	0,30 €	0,30 €
Ab dem 21. Entfernungskilometer	0,30 €	0,35 €	<b>0,38 €</b>	0,30 €

Mit Inkrafttreten der Regelung zur erhöhten Entfernungspauschale kann im darauf folgenden Monat die Anpassung eines **Freibetrags im Lohnsteuerabzugsverfahren** beantragt werden.

Auch für die **Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung** wird die Anhebung der Entfernungspauschale vorgezogen und gilt bereits ab dem Jahr 2022.



#### HINWEIS

Immer noch keine Erhöhung ist derzeit für den **pauschalen Kilometersatz für Reisekosten** von 0,30 € je gefahrenem Kilometer in Sicht. Auch hier wäre eine Anpassung nach oben aufgrund der höheren Energiekosten dringend angezeigt. Die Problematik gilt sowohl für die Dienstreisen von Arbeitnehmern als auch für Geschäftsreisen von Unternehmern, die diese mit ihrem privaten Pkw durchführen (Einbuchung des Aufwands über eine sog. Aufwandseinlage).

Die Verwaltung scheint sich hier – zumindest derzeit – aber auf den Standpunkt zu stellen, dass schließlich auch ein Nachweis von tatsächlichen höheren Kosten zulässig sei und sieht deshalb hier wohl keinen Anpassungsdruck.

Die Entfernungspauschale bleibt allerdings **auf 4.500 € im Jahr begrenzt**, soweit Arbeitnehmer kein Kraftfahrzeug benutzen. Bei Benutzung verschiedener Verkehrsmittel (z.B. mit dem PKW zum Bahnhof und von dort mit dem Zug zur ersten Tätigkeitsstätte) wird die auf 0,38 € erhöhte Entfernungspauschale vorrangig bei der Teilstrecke berücksichtigt, die mit dem PKW zurückgelegt wird (weil dort die Begrenzung nicht gilt)<sup>427</sup>.

Die Anhebung der Entfernungspauschale führt auch zu einer (allerdings geringen) Erhöhung der **Mobilitätsprämie** (§§ 101 ff. EStG)<sup>428</sup>.

## 56.4 Neuer Kinderbonus

Wie schon in den Jahren 2020 und 2021 (dort coronabedingt: 300 € bzw. 150 €) wird es auch 2022 wieder ein Kinderbonus geben. Diesmal beträgt die Höhe **100 €** (Änderung in § 66 Abs. 1 EStG und in § 6 Abs. 3 BKKG).

Begünstigt sind Kinder, für die im Juli 2022 ein Kindergeldanspruch besteht. Es genügt aber auch ein Kindergeldanspruch in einem anderen Monat des Jahres 2022.

<sup>427</sup> dazu Tz. 27.3.1 in AktStR I/2022

<sup>428</sup> dazu Tz. 27.2 in AktStR I/2022

Wie in den beiden Vorjahren zählt der Kinderbonus als **zusätzliches Kindergeld** und wird somit also in die **Günstigerprüfung** des § 31 Satz 4 EStG einbezogen. Bei den sog. „Besserverdienenden“ wird die Begünstigung damit also wieder über die ESt-Veranlagung zurückgeholt.

### 56.5 Die neue Energiepreispauschale (§§ 112 – 122 EStG)

Für die neue **Energiepreispauschale** i.H. von 300 € wurde ein eigens ein separater Abschnitt XV mit den §§ 112 bis 122 EStG geschaffen. Das sind (rekordverdächtige) elf neue Paragraphen für 300 €, die aufgrund der Steuerpflicht dann am Ende bei Vielen nur etwas über 150 € sind, also viel Lärm um (fast) nichts (aber, so die Gesetzesbegründung mit einem „Erfüllungsaufwand“ von insgesamt ca. 775 Mio. €; davon 225 Mio. € für die Wirtschaft und 550 Mio. € für die Verwaltung)!

Nach den Neuregelungen soll allen einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen **einmalig eine Energiepreispauschale in Höhe von 300 €** ausbezahlt werden. Anspruch auf die Pauschale haben Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewinneinkunftsarten (§§ 13, 15 oder 18 EStG) und Arbeitnehmer, die Arbeitslohn aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beziehen und in die Steuerklassen 1 bis 5 eingereiht sind oder als geringfügig Beschäftigte pauschal besteuert werden.

Die Auszahlung soll über die **Lohnabrechnung des Arbeitgebers** erfolgen. Selbständige erhalten einen Vorschuss über eine einmalige Senkung ihrer Einkommensteuer-Vorauszahlung. Die Pauschale unterliegt der Einkommensteuer.

Die einzelnen **Regelungen**:

Neuer § im EStG	Thematik	Aussage
§ 112	Veranlagungszeitraum, Höhe	<b>300 €</b> (einmalig) im Jahr 2022
§ 113	Anspruchsberechtigung	Unbeschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus §§ 13, 15, 18 oder § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (also <b>Gewinneinkünfte und aktive Arbeitnehmer</b> ) im VZ 2022.  Also <b>nicht</b> Rentner / Pensionäre und Privatiers (nur) mit Einkünften aus Kapitalvermögen und / oder Vermietung und Verpachtung
§ 114	Entstehung des Anspruchs	01.09.2022
§ 115	Festsetzung	Mit der Einkommensteuerveranlagung 2022 (aber Entlastung schon durch Minderung der am 10.09.2022 fälligen Vorauszahlung für das 3. Vierteljahr; vgl. § 118 EStG), sofern nicht vom Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer ausgezahlt (vgl. § 117 EStG)

Neuer § im EStG	Thematik	Aussage
§ 116	Anrechnung auf die Einkommensteuer	Anrechnung der mit dem ESt-Bescheid 2022 festgesetzten Pauschale. Die Energiepreispauschale wirkt also wie eine (fiktive) ESt-Vorauszahlung. Ein sich ergebender Negativbetrag wird ausgezahlt.
§ 117	Auszahlung an Arbeitnehmer	<p>Auszahlung an Arbeitnehmer, die in einem ersten Dienstverhältnis stehen, und zwar <b>Steuerklassen 1 bis 5 oder pauschal besteuert Arbeitslohn</b> nach § 40a Abs. 2 EStG (= Mini-Job; aber nur wenn der Arbeitnehmer bestätigt, dass es sein erstes Dienstverhältnis ist).</p> <p>Die Arbeitgeber sollen die Energiepreispauschale im <b>September</b> auszahlen und können die Energiepreispauschale dann bei ihrer LSt-Anmeldung für August, das 3. Quartal oder das Kalenderjahr 2022 vom Gesamtbetrag der einzubehaltenden LSt abziehen (ein Negativbetrag wird erstattet).</p> <p><b>Quartalsanmelder</b> können auch im Oktober auszahlen. <b>Jahresanmelder</b> können sogar auf die Auszahlung verzichten (der Arbeitnehmer kann die Energiepreispauschale dann erst bei seiner ESt-Veranlagung 2022 geltend machen).</p> <p>Die Auszahlung ist auf der <b>LSt-Bescheinigung 2022</b> mit dem Großbuchstaben „E“ anzugeben.</p> <p>Hat der Arbeitgeber <b>keine Lohnsteuer-Anmeldung abzugeben</b> (z.B. bei geringfügigen Beschäftigungen in Privathaushalten), wird die Energiepreispauschale nicht über den Arbeitgeber ausgezahlt. Diese Arbeitnehmer sollen ihre Pauschale dann über die <b>Abgabe einer Einkommensteuererklärung</b> erhalten. Damit sollen unbillige Härten auf Seiten der Arbeitgeber vermieden werden.</p>
§ 118	Berücksichtigung der ESt-Vorauszahlung	<p>Die ESt-Vorauszahlung zum 10.09.2022 ist <b>um 300 € zu mindern</b> (maximal bis auf 0 €).</p> <p>Die Minderung soll „bürokratiearm“ durch eine Allgemeinverfügung erfolgen (zur Verhinderung massenhaft geänderter Vorauszahlungsbescheide), sofern nicht ohnehin ein individueller Vorauszahlungsbescheid für das 3. Quartal 2022 ergeht.</p> <p>Bei Arbeitnehmern, die auch Gewinneinkünfte erzielen, kann sich dadurch auch eine doppelte Energiepreispauschale ergeben, was dann aber im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wieder korrigiert wird.</p>

Neuer § im EStG	Thematik	Aussage
§ 119	Steuerpflicht	Bei Arbeitnehmern <b>erhöht sich der steuerpflichtige Arbeitslohn</b> (als sonstiger Bezug) um die Pauschale und damit der Lohnsteuerabzug (außer bei Mini-Jobbern; bei diesen wird „aus Vereinfachungsgründen“ auf die Besteuerung verzichtet); Sozialversicherungsbeiträge fallen nicht an.  Bei Steuerpflichtigen mit ausschließlichen <b>Gewinneinkünften</b> gilt die Pauschale als Einnahme i.S. von § 22 Nr. 3 EStG (ohne Anwendung der Freigrenze von 256 €).
§ 120	Anwendung der AO	Die Regelungen für Steuervergütungen sind anwendbar; der Finanzrechtsrechtsweg ist eröffnet.
§ 121	Anwendung der Straf- und Bußgeldvorschriften	Es gelten die Regeln der AO entsprechend.
§ 122	Auswirkung auf Sozialleistungen	Keine Berücksichtigung als Einkommen bei den Sozialleistungen

### 56.6 Weitere Maßnahmen zur Entlastung von den hohen Energiekosten in anderen Gesetzgebungsverfahren

- Am 19.05.2022 hat der Bundestag das Gesetz zur Änderung des Energiesteuerrechts zur temporären Absenkung der Energiesteuer für Kraftstoffe (**Energiesteuersenkungsgesetz**) beschlossen. Für die Monate Juni bis August ist darin vorgesehen, die Energiesteuer auf Kraftstoffe auf das Europäische Mindestmaß abzusenken. Die Steuerentlastung für Benzin beträgt damit 0,30 € je Liter, für Diesel 0,14 € je Liter. Der Bundesrat hat am 20.05.2022 zugestimmt.
- Eine Verdoppelung der **Einmalzahlung für Empfänger von Sozialleistungen auf 200 €** wurde als Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen in den Entwurf des **Sofortzuschlags- und Einmalzahlungsgesetzes** eingebracht.
- Für die Monate Juni bis August 2022 wird ein bundesweit gültiges **ÖPNV-Ticket für 9 €** im Monat angeboten. Die Finanzierung dieses sog. „9 €-Tickets“ soll mit dem Siebten Gesetz zur Änderung des Regionalisierungsgesetzes umgesetzt werden. Auch dies haben Bundestag und Bundesrat am 19.05.2022 bzw. 20.05.2022 beschlossen.

**HINWEIS**

Arbeitgeber, die ihren **Arbeitnehmern Zuschüsse für deren ÖPNV-Tickets** gewähren, müssen in den drei Monaten Juni bis August 2022 darauf achten, dass den Arbeitnehmern aufgrund des 9 €-Tickets niedrigere Aufwendungen entstehen als in den anderen Monaten. Die **Zuschüsse** müssen also grundsätzlich entsprechend **reduziert werden**. Ein über die tatsächlichen Kosten des Arbeitnehmers hinausgehender Zuschuss wäre nämlich als steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn zu behandeln (Gesetzeswortlaut des § 3 Nr. 15 Satz 1 EStG: „Zuschüsse des Arbeitgebers ... zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers ...“). Die Finanzverwaltung lässt es allerdings zu<sup>1</sup>, bei dieser Prüfung einer Jahresbetrachtung vorzunehmen. Es wird danach für die Anwendung des § 3 Nr. 15 EStG für die Monate Juni, Juli und August 2022 **aus Vereinfachungsgründen** nicht beanstandet, wenn Zuschüsse des Arbeitgebers die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Tickets für öffentliche Verkehrsmittel im Kalendermonat übersteigen, soweit die Zuschüsse die Aufwendungen bezogen auf das Kalenderjahr 2022 insgesamt nicht übersteigen. Bis zum **Jahresende 2022** muss dann aber ein **entsprechender Ausgleich** vorgenommen werden (z.B. durch Reduzierung der Zuschüsse für die letzten Monate des Jahres 2022), soweit die gesamten Zuschüsse des Jahres 2022 die Gesamtkosten des Arbeitnehmers im Jahr 2022 übersteigen würden. Ersetzt der Arbeitgeber aber regelmäßig sowieso nur einen Teil der Kosten der ÖPNV-Tickets, können die zu hohen Zuschüsse der Monate Juni, Juli und August durch die niedrigeren Zuschüsse der übrigen Monate, die dann unterhalb der Kosten dieser Monate liegen, ausgeglichen werden.

**BEISPIEL**

Monatliche Kosten des ÖPNV-Tickets 50 € (aber 9 € jeweils in den Monaten Juni bis August), der Arbeitgeber zahlt monatlich einen Zuschuss i.H. von 30 € = 360 € im Jahr.

**LÖSUNG**

Da die Gesamtkosten im Jahr 2022 in diesem Fall  $([9 \times 50 \text{ €}] + [3 \times 9 \text{ €}] =)$  477 € betragen und damit höher sind als die gesamten Zuschüsse des Jahres 2022 (360 €), ist nach der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung keine Korrektur notwendig. Der Zuschuss von 30 € kann somit auch in den Monaten Juni bis August ohne negative steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Folgen weiterhin gezahlt werden.



## 57. Das 4. Corona-Steuerhilfegesetz

### 57.1 Allgemeines

Über diesen Gesetzentwurf habe ich bereits im letzten Skript berichtet<sup>429</sup>. Am 19.05.2022 hat der **Bundestag** den Gesetzentwurf in 3. Lesung **verabschiedet**. Dabei haben sich durch den Finanzausschuss des Bundestages noch etliche Gesetzesänderungen gegenüber dem dargestellten Gesetzentwurf ergeben<sup>430</sup>. Der Bundesrat hat am 10.06.2022 zugestimmt.

### 57.2 Verlängerung der Abgabefristen für Steuererklärungen

#### 57.2.1 Abgabefristen für beratene Steuerpflichtige

Für die **Steuererklärungen 2020** wird die Abgabefrist für beratene Steuerpflichtige – wie schon im Gesetzentwurf geplant – auf den **31.08.2022** festgelegt (statt 31.05.2022, wie dies nach der bisherigen Gesetzeslage in § 36 Abs. 3 Nr. 1 EGAO der Fall wäre).



#### HINWEIS

Da das 4. Corona-Steuerhilfegesetz nicht mehr vor dem eigentlichen gesetzlichen Abgabetermin (31.05.2022) verkündet werden konnte, hat die Finanzverwaltung im Vorgriff auf die zu erwartende Verlängerung des gesetzlichen Abgabetermins mit BMF-Schreiben vom 01.04.2022<sup>431</sup> mitgeteilt, dass auch bei Abgabe nach dem 31.05.2022 keine Verspätungszuschläge festgesetzt werden (weder „automatisch“ nach § 152 Abs. 2 AO noch als Ermessensentscheidung).

**Verbesserungen** haben sich nun aber noch für die **Abgabetermine der Folgejahre** ergeben, die mit den Zusatzbelastungen der steuerberatenden Berufe durch die Corona-Pandemie, die Auswirkungen der Ukraine-Krise sowie den erheblichen Zusatzarbeiten im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform begründet werden. Deshalb soll mit dem Abbau der Fristverlängerungen auch erst im Zusammenhang mit den Erklärungen für 2022 begonnen werden und die „Rückführung zum „Normaltermin“ 28.02. soll länger gestreckt werden. Dies bedeutet, dass auch für die Steuererklärungen für **2021** der **31.08.(2023)** als Abgabetermin gilt (und nicht der 30.06.2023 wie noch im Entwurf vorgesehen).

431 BMF-Schreiben IV A 3 - S 0261/20/10001 :016 vom 01.04.2022, DStR 2022 S. 724

Somit ergibt sich folgende **Übersicht** (Änderungen gegenüber der bisherigen Tabelle zum Regierungsentwurf fettgedruckt<sup>432</sup>; ohne Sonderfälle der Land- und Forstwirtschaft):

VZ	Abgabefrist für beratene Steuerpflichtige	Beginn Zinslauf (§ 233a AO)	Frist für nachträgliche Anpassung der ESt-, GewSt- und KSt-VZ
2018	29.02.2020	01.04.2020	31.03.2020
2019	31.08.2021	01.10.2021	30.09.2021
2020	31.08.2022	01.10.2022	30.09.2022
2021	<b>31.08.2023</b>	<b>01.10.2023</b>	<b>30.09.2023</b>
2022	<b>31.07.2024</b>	<b>01.09.2024</b>	<b>30.08.2024</b>
2023	<b>31.05.2025</b>	<b>01.07.2025</b>	<b>30.06.2025</b>
2024	<b>30.04.2026</b>	<b>01.06.2026</b>	<b>31.05.2026</b>
2025	28.02.2027	01.04.2027	31.03.2027

### 57.2.2 Abgabefristen für nicht beratene Steuerpflichtige

Nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO sind Steuererklärungen **nicht beratener Steuerpflichtiger**, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, eigentlich (spätestens) sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres oder sieben Monate nach dem gesetzlich bestimmten Zeitpunkt abzugeben. Normaler Abgabetermin ist also der **31. Juli des Folgejahres**.

Auch für **nicht beratene Steuerpflichtige** ergeben sich nun (weitere) Verlängerungen der Abgabefristen. Nach der Änderung durch das **4. Corona-Steuerhilfegesetz** werden die Abgabetermine durch eine Änderung in Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO wie folgt festgelegt:

VZ	Abgabefrist für nicht beratene Steuerpflichtige
2019	31.07.2020
2020	31.10.2021
2021	31.10.2022
2022	30.09.2023
2023	31.08.2024
2024	31.07.2025

432 Tz. 21.2 in AktStR I/2022

### 57.3 Steuerfreiheit des Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG)

Bereits im Gesetzentwurf vorgesehen war eine neue Steuerbefreiung für den sog. Pflegebonus<sup>433</sup>. Der Bundestag hat am 19.05.2022 das sog. Pflegebonusgesetz beschlossen, nachdem an Beschäftigte in Pflegeeinrichtungen ein – nach Art der Tätigkeiten zwischen 550 € und 2.500 € gestaffelter – Pflegebonus ausgezahlt werden soll. Die Steuerbefreiung dazu ist nun in § 3 Nr. 11b EStG geregelt. Gegenüber dem Gesetzentwurf haben sich nun noch folgende (durchaus positive) **Änderungen** ergeben:

- Erhöhung des **Höchstbetrags** von (zunächst geplant) 3.000 € auf 4.500 €
- Wegfall der Voraussetzung, dass die Steuerbefreiung nur für Zahlungen erfolgen kann, die aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Regelungen erfolgen. Damit sind nun – wie die auch schon bei der Steuerfreiheit des Corona-Bonus nach § 3 Nr. 11a EStG der Fall war, die zum 31.03.2022 ausgelaufen ist – **auch freiwillige Leistungen der Arbeitgeber** begünstigt.
- Erweiterung des **Personenkreises der Anspruchsberechtigten** der Steuerbefreiung (bisher vorgesehen nur Krankenhäuser, ambulante Pflegedienste, Alten- und Pflegeheime und Einrichtungen mit vergleichbaren Dienstleistungen) um folgende Einrichtungen:
  - Einrichtungen für ambulantes Operieren,
  - Bestimmte Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen,
  - Dialyseeinrichtungen,
  - Arztpraxen und Zahnarztpraxen,
  - Rettungsdienste.



#### HINWEIS

Gerade die Einbeziehung der **Arzt- und Zahnarztpraxen** stellt – in Kombination mit der nun möglichen Begünstigung freiwilliger Zahlungen der Arbeitgeber – eine erhebliche Ausweitung des Anwendungsbereichs der Regelung dar. Auf die **konkrete Tätigkeit** in der jeweiligen Einrichtung **kommt es** hierbei **nicht an**.

Auch Zahlungen an **Mini-Jobber** in den in § 3 Nr. 11b Satz 2 EStG genannten Einrichtungen sind begünstigt.

Es bleibt aber dabei, dass die Zahlungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erfolgen müssen; **Gehaltsumwandlungen** sind also **nicht begünstigt**.

433 Tz. 21.4 in AktStR I/2022

Die **zeitliche Anwendungsregelung** (18.11.2021 bis 31.12.2022) bleibt gegenüber dem Gesetzentwurf unverändert.



#### HINWEIS

Durch die Ausweitung der Steuerfreiheit auf freiwillige Zahlungen werden nunmehr auch in größerem Umfang **solche Bonuszahlungen** auf die neue Steuerbefreiung „angerechnet“, die in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.03.2022 erfolgt sind und die – nach bisheriger Lesart – nach **§ 3 Nr. 11a EStG steuerfrei gestellt** wurden. Damit kann sich der Höchstbetrag in einer wesentlich größeren Zahl von Fällen von 4.500 € um 1.500 € reduzieren, als dies noch nach dem Gesetzentwurf der Fall gewesen wäre<sup>434</sup>.

### 57.4 Keine steuerbilanzielle Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten mehr

Noch nicht im Gesetzentwurf enthalten war die schon länger geforderte Abschaffung der Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Diese Forderung resultierte vor allem in dem gegen 0 % tendierenden Marktzinnsniveau für Darlehensaufnahmen in der aktuellen Niedrigzinsphase. Die Abzinsung mit 5,5 % passte dazu nicht mehr.

Dem kommt der Gesetzgeber nun nach und **verzichtet generell auf die Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten**. Dazu wurde die Aussage zur Abzinsung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus dem Gesetzeswortlaut herausgenommen.

#### Zeitliche Anwendung:

Nach § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG gilt der Verzicht auf die Abzinsung grundsätzlich erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden (also ab 2023). Auf Antrag kann die Neuregelung aber auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden (und damit **für alle verfahrensrechtlich noch offenen Jahre**); § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG.



#### HINWEIS

Durch die rückwirkende Anwendungsmöglichkeit lassen sich nun auch **ältere Streitfälle** um die (möglicherweise verfassungswidrige) Abzinsung mit 5,5 % erledigen. Auch Diskussionen um die Frage, wie hoch ein tatsächlich vereinbarter Zinssatz zur Vermeidung denn eigentlich sein muss („Reicht ein Zinssatz von 0,01 %?“) haben sich durch die Gesetzesänderung erledigt.

Ab 2023 sind dann auch bisher vorgenommene Abzinsungen nicht mehr vorzunehmen bzw. beizubehalten. Dadurch wird (spätestens) in der Steuerbilanz für 2023 ein – i.d.R. **steuerlich abzugsfähiger – Aufwand** entstehen.



434 dazu das Beispiel in Tz. 21.4.2 in AktStR I/2022

- Nicht verkannt werden darf allerdings, dass das bisherige Abzinsungsgebot in der Praxis auch **Gestaltungspotenzial** hatte. War nämlich – insbesondere zur Verlustnutzung vor einer drohenden Verlustvernichtung – ein steuerlicher Ertrag gewollt, konnte dieser durch das Zinslosstellen eines von einem Gesellschafter an „seine“ Kapitalgesellschaft gewährten Darlehens recht mühelos erreicht werden (und später durch eine Wiedervereinbarung einer Verzinsung wieder ein gegenläufiger steuerlicher Aufwand). Diese Möglichkeit gibt es nun zukünftig nicht mehr.

Die Abzinsung langfristiger unverzinslicher **Rückstellungen** bleibt allerdings mit den bisherigen 5,5 % erhalten. Dazu wurde die Verzinsungsregelung ausdrücklich in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG aufgenommen (bisher Verweis auf die Abzinsungsregelung für Verbindlichkeiten, die nun aufgehoben wurde). Die Verfassungsfrage bleibt dazu weiterhin offen<sup>435</sup>.

### 57.5 Unveränderte Neuerungen aus dem ursprünglichen Gesetzentwurf

**Keine Neuigkeiten** gegenüber dem im Skript I/2022 dargestellten Gesetzentwurf ergaben sich im Gesetzgebungsverfahren bei den folgenden Änderungsvorhaben:

- Gewährung der **degressiven AfA** (§ 7 Abs. 2 EStG) auch im Jahr 2022
- Weitere **Verlängerung der Investitionsfristen** in § 6b EStG und in § 7g EStG
- Verlängerung der Steuerfreiheit der **Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld** nach § 3 Nr. 28a EStG bis zum 30.06.2022 (im zunächst eingebrachten Regierungsentwurf war hier noch der 31.03.2022 als Endtermin genannt; im hinterhergeschobenen Fraktionsentwurf war dann aber bereits der 30.06.2022 genannt)



#### HINWEIS

Diese Änderung führt nach Verkündung des Gesetzes zu **Mehrarbeit im Lohnbereich** unserer Kanzleien. Nach dem bisherigen Gesetzesstand war diese Steuerbefreiung nämlich bereits zum **31.12.2021 ausgelaufen**, so dass die bisherigen Lohnabrechnungen für die Zeit ab Januar 2022 noch von einer Steuerpflicht dieser Zuschüsse ausgehen mussten. Dies muss dann wieder rückwirkend korrigiert und die höheren Nettolohnbeträge noch an die betroffenen Arbeitnehmer ausgezahlt werden.

- Verlängerung der **Homeofficepauschale** bis 2022



#### HINWEIS

Der von zahlreichen Verbänden vorgebrachten Forderung nach der dauerhaften Einführung der Homeofficepauschale ist der Gesetzgeber damit nicht nachgekommen.

<sup>435</sup> vgl. hierzu zuletzt Tz. 140.4.3 in AktStR IV/2021 und Nr. 260 der Rechtsbehelfsliste

- Einführung eines **zweijährigen Verlustrücktrags** erstmals für Verluste des Jahres 2022 mit gleichzeitiger Einschränkung der Möglichkeit, die Höhe des Verlustrücktrags betragsmäßig zu bestimmen.

**HINWEIS**

Ich hatte bereits dargestellt, dass dies eine **sehr bedauernde Einschränkung** ist, die in vielen Einkommensteuerfällen in größerem Umfang zu ungenutzten Verlusten führen wird als dies bisher der Fall war.

## 58. Mindestloohnerhöhungsgesetz

### 58.1

Mit diesem Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn<sup>436</sup> und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung soll in erster Linie der Mindestlohn ab 1. Oktober 2022 auf **12 € / Stunde** angehoben werden (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Mindestlohngesetz). Über künftige Anhebungen soll dann wieder die Mindestlohnkommission entscheiden.

Unter Berücksichtigung der bereits bisher von der Mindestlohnkommission beschlossenen Anhebungen stellt sich die **Höhe des Mindestlohns im Jahr 2022** somit wie folgt dar:

Phase	Mindestlohnhöhe
01.01. - 30.06.2022	9,82 €
01.07. - 30.09.2022	10,45 €
01.10. - 31.12.2022	12,00 €

Nach einer Folgeänderung der **Mindestlohndokumentationspflichtenverordnung** sollen die Dokumentationspflichten nicht für Arbeitnehmer gelten, deren regelmäßiges Bruttoarbeitsentgelt 4.176 € übersteigt (maximal zulässig sind 29 Arbeitstage im Monat mit 12 Arbeitsstunden = 348 Arbeitsstunden x 12 €).

### 58.2

Die **Geringfügigkeitsgrenze für Mini-Jobs** wird gleichzeitig (also ebenfalls ab dem 01.10.2022) auf **520 €** angehoben (das entspricht durchschnittlich 10 Wochenstunden bzw. 43 Stunden im Monat x 12 € Mindestlohn) und **künftig dynamisch ausgestaltet**, d.h. sie steigt automatisch bei Erhöhung des Mindestlohnes (§ 8 Abs. 1a SGB IV).

Für Arbeitnehmer mit einem Monatslohn von **450,01 € bis 520 €** gilt eine bis zum 31.12.2023 befristete **Bestandsschutzregelung**, wonach die Sozialversicherungspflicht für diese Arbeitnehmer (zunächst) bestehen bleibt.

Außerdem wird nun gesetzlich geregelt, inwieweit ein **gelegentliches unvorhersehbares Überschreiten** der Minijob-Grenze (z.B. begrenzte Mehrarbeit zur Krankheitsvertretung) unschädlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Grenze innerhalb eines Zeitjahres in nicht mehr als zwei Kalendermonaten um jeweils einen Betrag bis zur Höhe der Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird (§ 8 Abs. 1b SGB IV) Faktisch heißt dies, dass in diesen Fällen im gesamten Kalenderjahr insgesamt höchstens das **14-fache der monatlichen Minijob-Grenze** gezahlt werden darf).

<sup>436</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 13.04.2022 (BT-Drs. 20/1408); der Sozialausschuss des Bundestages hat dem Entwurf am 18.05.2022 mit einigen Änderungen zugestimmt (= endgültig vom Bundestag beschlossene Gesetzesfassung; vgl. DT-Drs. 20/1916 vom 19.05.2022)



Die Grenze für die sog. **Gleitzone** („Midi-Jobs“) wird von bisher 1.300 € auf 1.600 € angehoben (§ 20 SGB IV-E). In diesem Bereich oberhalb der Geringfügigkeitsgrenze werden außerdem die Arbeitgeberbeiträge zunächst auf die für einen Minijob zu leistenden Pauschalbeiträge (Pauschalbeiträge zur KV und RV 28 %) angeglichen und dann gleitend auf den regulären Sozialversicherungsbeitrag (19,975 %) abgeschmolzen. Das erhöht die **Beitragslast für Arbeitgeber** im unteren Bereich der Übergangsregelung (dort müssen Arbeitgeber und Arbeitnehmer jeweils etwa 10 % der Sozialversicherungsbeiträge tragen) und vermeidet den Belastungssprung für Arbeitnehmer (die bisher 10 % von 450 € = 45 € weniger Netto hatten).

## 59. Nicht vergessen: E-Rechnungen sind auch in einigen Bundesländern bereits Pflicht

### 59.1

Wie von mir bereits früher dargestellt<sup>437</sup>, hat Deutschland mit dem „Gesetz über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen (**E-Rechnungs-Gesetz**)“ vom 04.04.2017<sup>438</sup> und der hierzu aufgrund von § 4a Abs. 3 dieses Gesetzes erlassenen Verordnung „**E-RechV**“ die **Vorgaben der EU-Richtlinie 2014/55/EU** vom 16.04.2014 **in nationales Recht umgesetzt**. Gesetz und Verordnung bilden nunmehr die verbindliche Rechtsgrundlage für den **Empfang** und die **Verarbeitung elektronischer Rechnungen** durch öffentliche Auftraggeber. Allerdings gleicht Deutschland, was die konkrete Anwendung dieser Regelungen angeht, gegenwärtig noch immer einem Flickenteppich:

- Bereits **seit dem 27.11.2018** sind die **obersten Bundesbehörden** (v.a. die Bundesministerien) und die Verfassungsorgane des Bundes (Bundestag, Bundesrat usw.) **verpflichtet, elektronische Rechnungen entgegenzunehmen**.
- Mit Wirkung **ab dem 27.11.2019** gilt diese **Annahmepflicht** für **alle öffentlichen Auftraggeber** des **Bundes**, während die **Länder** und die Kommunen mit Wirkung **ab dem 17.04.2020** **verpflichtet** sind, **elektronische Rechnungen zu akzeptieren**.
- Mit Wirkung **ab dem 27.11.2020** sind gem. § 3 i.V.m. § 11 Abs. 3 E-RechV **schließlich** grundsätzlich **alle Leistungsgeber verpflichtet, Rechnungen** an sämtliche öffentlichen Auftraggeber **ausschließlich in elektronischer Form zu stellen**. **Ausnahmen** hiervon gelten für sog. **Direktaufträge** mit einem voraussichtlichen **Nettoauftragswert von höchstens 1.000 €**, sowie daneben u.a. bei Auslandsbeschaffungen sowie bei verteidigungs- und sicherheitsspezifischen Aufträgen, die der Geheimhaltung unterliegen.

### 59.2

Diese **Verpflichtung der Auftragnehmer zur Erteilung von ausschließlich elektronischen Rechnungen** hatten mit Wirkung ab dem 27.11.2020 aber **zunächst nur der Bund** und das **Land Bremen umgesetzt**. Nunmehr, nämlich mit Wirkung **ab dem 01.01.2022** haben **auch Baden-Württemberg, Hamburg** und das **Saarland** die **Pflicht zur elektronischen Rechnungsstellung eingeführt**. Für den praktischen Umgang mit dieser Verpflichtung ist nochmals auf folgendes hinzuweisen:

1. Eine **elektronische Bilddatei**, eine Datei in einem schlichten **pdf-Format** oder eine **eingescannte Papierrechnung** sind **keine elektronischen Rechnungen** im Sinne der EU-Richtlinie bzw. des E-Rechnungs-Gesetzes.

437 vgl. Tz. 111 in AktStR IV/2019

438 Bundesgesetzblatt I 2017, Nr. 19 vom 10.04.2017, 770

2. Den **Anforderungen** des **E-Rechnungs-Gesetzes** sowie der E-RechV werden vielmehr **nur** solche Rechnungen – richtiger: solche **Datensätze** – gerecht, die in einem derart strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden, das die **automatische** und **elektronische Verarbeitung** dieser **Rechnungen ermöglicht**.
3. Das **von der Verwaltung „bevorzugte“ Rechnungsformat** ist die sog. **XRechnung**<sup>439</sup>. Darüber hinaus sind aber – letztlich nach freier Wahl des Rechnungsstellers – **alle Datenaustauschformate zulässig**, die die **gesetzlichen Anforderungen** an eine automatische und elektronische Verarbeitung **erfüllen**. Dies gilt z.B. auch für das „**ZuGFerD**“<sup>440</sup> genannte Datenformat, das in Deutschland als Gemeinschaftsprojekt von Verbänden, Ministerien und Unternehmen entwickelt wurde. Dessen Version 2.2<sup>441</sup> wurde am 01.03.2022 veröffentlicht und kann kostenlos genutzt werden.
4. Die **Entscheidung** über das **anzuwendende Verfahren** sollten die Unternehmen – soweit noch nicht geschehen – **gemeinsam** mit ihrem **EDV-Berater** treffen. In dessen Hände gehört auch die technische Umsetzung, wobei die frühzeitige **Schulung** der **Mitarbeiter** im Umgang mit elektronischen Rechnungsformaten **nicht vernachlässigt** werden darf. Dies gilt umso mehr, als mit Mecklenburg-Vorpommern (ab dem 01.04.2023), Rheinland-Pfalz (ab dem 01.01.2024) und Hessen (ab dem 17.04.2024) **weitere Bundesländer nachziehen** und nur noch elektronische Rechnungen akzeptieren werden.

---

439 Der Standard „XRechnung“ wurde vom „IT-Planungsrat“ für Bund und Länder festgelegt, [www.xoev.de/de/xrechnung](http://www.xoev.de/de/xrechnung)

440 Das ist das bemüht witzige Akronym für den Kauderwelschbegriff „Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland“

441 [www.ferd-net.de](http://www.ferd-net.de)

## 60. Ergänzende Hinweise (nicht nur) zur Umsetzung der Reform der Grundsteuer

### 60.1

Bereits im Manuskript I/2022<sup>442</sup> hatte ich ausführlich über die Umsetzung der Reform der Grundsteuer berichtet. Ergänzend ist nunmehr auf die folgenden Aspekte hinzuweisen:

#### 1. Öffentliche Aufforderung zur Erklärungsabgabe ist mittlerweile erfolgt

Die Finanzministerien der **Länder**, in denen das sog. **Bundesmodell** zur Anwendung kommt (Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen), haben die **Aufforderung zur Abgabe der Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts** für den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.2022 am **30.04.2022**<sup>443</sup> öffentlich bekannt gemacht.

Die (teilweise) von den bundesgesetzlichen Regelungen **abweichenden Länder** fordern **eigenständig** durch **öffentliche Bekanntmachung** zur entsprechenden Erklärungsabgabe auf. In **Baden-Württemberg**<sup>444</sup>, **Bayern**<sup>445</sup> und **Hessen**<sup>446</sup> ist dies **bereits erfolgt**.

#### 2. Verpflichtung zur Abgabe der Erklärung

**Zur Abgabe** einer Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts sind folgende Personen **verpflichtet**:

- **Eigentümer** eines **Grundstücks**
- **Eigentümer** eines **Betriebs der Land- und Forstwirtschaft**
- Bei **Grundstücken** die mit einem **Erbbaurecht** belastet sind, der **Erbbauberechtigte** unter Mitwirkung der Eigentümer des Grundstücks (Erbbaupflichtete)
- Bei **Grundstücken** mit **Gebäuden auf fremdem Grund und Boden** die **Eigentümer des Grund und Bodens** unter Mitwirkung des Eigentümers des Gebäudes

**Maßgebend** für die **persönliche Erklärungspflicht** sind – ebenso wie für die Werte der Grundstücke – die **Verhältnisse am 01.01.2022**.

---

442 Tz. 23 in AktStR I/2022

443 BStBl I 2022, 205

444 Öffentliche Bekanntmachung des Ministeriums für Finanzen über die Aufforderung zur Abgabe der Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts für den Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 2022 vom 09.03.2022, Az. FM3-S 3000-1/28/1

445 Öffentliche Bekanntmachung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 30.03.2022

446 Öffentliche Bekanntmachung vom 28.03.2022, G 1030 A – 001 – St 71

**HINWEIS**

Für den speziellen Fall von **Wohnungseigentümergeinschaften** ist zu beachten, dass insoweit die **einzelnen Eigentümer zur Abgabe der Feststellungserklärungen verpflichtet** sind und nicht der WEG-Verwalter. Gleichwohl dürfte es zulässig sein, dass der Verwalter diese Erklärungen aufgrund eines gesonderten Auftrags für die Wohnungseigentümer erstellt und an die Finanzverwaltung übermittelt. Zwar beschränkt sich die **Befugnis des Verwalters in Steuer-sachen nach § 4 Nr. 4 StBerG** auf „das Vermögen“, das ihm anvertraut ist. Diese Befugnis ist insbesondere dann überschritten, wenn es um die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus der Immobilie sowie eine evtl. Umsatzsteuererklärung geht. Die **Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes** betrifft demgegenüber ausschließlich das Grundstück, auf das sich die Verwaltervollmacht bezieht.

### 3. Beginn und Ende der Abgabefrist

Die **Abgabe** der insoweit geforderten Feststellungserklärungen soll **ab dem 01.07.2022 möglich** sein. Ab diesem Datum sollen die elektronischen Formulare unter anderem in dem Portal „Mein ELSTER<sup>447</sup>“ bereit stehen. Die **Abgabefrist** für die Feststellungserklärung **wird am 31.10.2022 enden**.

Da der Zeitraum für die Umsetzung sehr knapp ist, wird es zwar grundsätzlich keine Fristverlängerung für die Abgabe von Steuererklärungen zur Grundsteuerwertfeststellung geben, allerdings werden die Länder wohl „**faktische Fristverlängerungen**“ einräumen. Für **Baden-Württemberg** etwa ist folgende Vorgehensweise geplant:

Die **Steuerverwaltung** wird **Erinnerungen zur Abgabe der Feststellungserklärung** von wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens **voraussichtlich im ersten Quartal 2023** bzw. für land- und forstwirtschaftliche Betriebe voraussichtlich im zweiten Quartal 2023 **versenden**. Der genaue Termin wird erst nach Ende der regulären Abgabefrist, also frühestens im November 2022 festgelegt. Das weitere Vorgehen wird dann vor allem davon abhängen, wie hoch das Erklärungsaufkommen bis zu diesem Zeitpunkt insgesamt ist. Beim Grundvermögen werden die Erinnerungen zudem voraussichtlich nicht landeseinheitlich, sondern in Abhängigkeit vom Erklärungsaufkommen der einzelnen Finanzämter versandt werden. Wird die **Erklärung dann spätestens bis zu dem in der Erinnerung genannten Termin abgegeben**, so wird das Finanzamt **keinerlei negative Folgen aus** der (formell gegebenen) **Überschreitung der Abgabefrist** ziehen.

Dieses Vorgehen soll den steuerlichen Beratern ausreichend Zeit für die Erstellung der Erklärung geben; dessen ungeachtet werden auch nicht beratene Steuerpflichtige von dieser faktischen Fristverlängerung Gebrauch machen können.

447 [www.elster.de](http://www.elster.de)



## HINWEIS

Ebenfalls für **Baden-Württemberg** wurde zwischenzeitlich bekannt, dass **Steuerberater** entgegen ersten Festlegungen ihre **Bevollmächtigung nicht zwingend in den elektronischen Formularen** (Feld „Empfangsvollmacht“) **erklären** müssen. Das Bestehen einer Vollmacht soll vielmehr auch dann vermutet werden, wenn kein Eintrag erfolgt, die Erklärung aber von einem Berufsträger eingereicht wird. Mit ähnlichen Regelungen ist in den übrigen Bundesländern zu rechnen.

#### 4. Weitere Informationsquellen

Weitere Informationen zur Umsetzung der Grundsteuerreform finden sich auf der **länderübergreifenden** Internetseite [www.grundsteuerreform.de](http://www.grundsteuerreform.de). Flankierend bieten **einige Bundesländer eigene Internetseiten** an. So sollen ab Juli 2022 auf der Internetseite [www.grundsteuer-bw.de](http://www.grundsteuer-bw.de) zusätzliche Informationen und sowie die für das abweichende baden-württembergische Modell erforderlichen Daten zu finden sein. Hierzu sollen auch die Bodenrichtwerte zählen. Diese werden allerdings von den unabhängigen Gutachterausschüssen der Kommunen und bezogen auf den Stichtag 01.01.2022 ermittelt; ob diese Werte wie geplant vollständig bis zum 30.06.2022 bereit stehen, muss allerdings bezweifelt werden.

#### 60.2

Ebenfalls im Manuskript I/2022<sup>448</sup> hatte ich darauf hingewiesen, dass Eigentümer von solchen Grundstücken, die zur Einkunftserzielung genutzt werden, **auf der Rechtsgrundlage von §§ 33 ff. GrStG die Möglichkeit haben**, bei **wesentlichen Minderungen des Ertrags** einen **teilweisen Erlass** der **Grundsteuer** zu erhalten. Hierbei setzt ein Grundsteuererlass gem. § 34 Abs. 1 Satz 1f. GrStG eine solche **wesentliche Ertragsminderung** voraus, die der **Eigentümer nicht zu vertreten** hat:

- Der Steuerschuldner hat eine Minderung des Ertrags dann nicht zu vertreten, wenn die **Umstände**, die hierzu geführt haben, **zwingend von außen** in die Ertragslage des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder des bebauten Grundstücks **eingegriffen** haben und der Steuerschuldner auf deren Eintritt oder Nichteintritt keinen Einfluss hatte. Der Eigentümer muss sich hiernach solche Umstände nicht zurechnen lassen, die unabhängig von seinem Willen eintreten.
- Allerdings hatte bereits das **Verwaltungsgericht Koblenz**<sup>449</sup> deutlich gemacht, dass ein **Grundsteuererlass** auf der Rechtsgrundlage von § 33 GrStG dann **nicht in Frage** kommt, wenn der **Eigentümer die Mietausfälle selbst zu vertreten** hat. Konkret ging es um ein Objekt, für welches ausschließlich eine gewerbliche Nutzung zulässig war, das aber – insoweit rechtswidrig – zu Wohnzwecken hergerichtet und zunächst auch vermietet wurde.

448 Tz. 19.3 in AktStR I/2022

449 Urteil 5 K 256/21.KO vom 16.11.2021

Dies hat nunmehr dasselbe Gericht<sup>450</sup> mit einem **weiteren Urteil dahingehend ergänzt**, dass ein **Grundsteuererlass auch dann nicht zu gewähren** ist, wenn der **Steuerschuldner ein Objekt im vollen Bewusstsein der Unrentabilität einerseits** und dessen **Sanierungsbedürftigkeit andererseits erworben** hat. Konkret ging es um ein kürzlich erworbenes, mit einer nicht mehr sanierungsfähigen **Tennishalle** bebautes Grundstück, das der Steuerpflichtige mit dem **Ziel einer Nutzung als Verkaufs- und Lagerfläche** erworben hatte, die ihm aber **baurechtlich abschließend untersagt** wurde.

---

450 Verwaltungsgesicht Koblenz, Urteil 5 K 932/21.KO vom 05.04.2022, nicht rechtskräftig





## F. Verwaltungsecke

### 61. Der Sofortabzug „digitaler Wirtschaftsgüter“ bleibt ein unsystematisches Steuergeschenk

#### 61.1 Hintergrund

Bereits im Frühjahr 2021 hatte die Finanzverwaltung zur allgemeinen Überraschung verkündet, dass Hard- und Software nun nur noch eine **Nutzungsdauer von einem Jahr** haben sollen<sup>451</sup>. Dadurch sollte – in Umsetzung des Beschlusses eines „Bund-Länder-Gipfels“ vom 19.01.2021 – ein **Sofortabzug der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Hard- und Software** ermöglicht werden (mit dem Ziel der weiteren Förderung der Digitalisierung).

Bei dieser Verwaltungsregelung waren allerdings einige **Fragen offen geblieben**, die nun von der Finanzverwaltung mit einer Neufassung des Schreibens beantwortet werden sollen<sup>452</sup>.

#### 61.2 Verhältnis zu § 7 EStG / Bestandsverzeichnis

In den Augen der Finanzverwaltung soll **§ 7 EStG** trotz einer bereits im ursprünglichen BMF-Schreiben vom 26.02.2021 festgelegten Nutzungsdauer der Hard- und Software von nur einem Jahr anwendbar sein.

Dass diese Verwaltungsauffassung nicht zutreffend ist, ergibt sich bereits aus dem **Wortlaut** des § 7 Abs. 1 EStG: „Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung ... sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ...“.

Hintergrund der Verwaltungsauffassung ist offenkundig ein Rechtfertigungsversuch für die Anforderung, dass die (sofort abgeschriebenen) Wirtschaftsgüter dennoch in das **Bestandsverzeichnis** i.S. von R 5.4 EStR aufgenommen werden sollen.



#### HINWEIS

Diesen – wenn auch unsystematischen – Wunsch der Finanzverwaltung sollten wir ihr auch **erfüllen**. Den **Betriebsprüfern** soll damit offensichtlich ermöglicht werden, auf die Sachverhalte des Sofortabzugs **möglichst schnell zugreifen** zu können. Eine Verbuchung der Sofortabschreibung unter „sonstiger betrieblicher Aufwand“ ist damit nicht zulässig.

Die Finanzverwaltung hat allerdings **keine Aussage über die eintretenden Rechtsfolgen** getroffen, wenn das von ihr geforderte Bestandsverzeichnis nicht geführt wurde (Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung?).



451 BMF-Schreiben vom 26.02.2021, BStBl I 2021 S. 298; dazu Tz. 23 in AktStR I/2021 und Tz. 58 in AktStR II/2021

452 BMF-Schreiben vom 22.02.2022, BStBl I 2022 S. 187

➔ **Aber:** Klar ist, dass wir Streitfragen über die Auslegung des BMF-Schreibens **nicht vor den Finanzgerichten austragen** können. Diese sind nämlich an die Verwaltungsanweisung nicht gebunden und werden auch kein Interesse haben, sich damit zu beschäftigen. Und dass Hard- und Software in aller Regel eine tatsächliche Nutzungsdauer von weit über einem Jahr hat, ist eine bekannte Tatsache (auch bei den Finanzrichtern)<sup>453</sup>. Faktisch handelt es sich damit bei dem BMF-Schreiben um eine Billigkeits- oder Subventionsregelung, der es allerdings an einer Rechtsgrundlage mangelt. Es herrscht Einigkeit, dass die Begünstigung eigentlich hätte **gesetzlich geregelt** werden müssen.

### 61.3 Keine zeitanteilige Verteilung notwendig

Trotz der von ihr propagierten Anwendbarkeit des § 7 EStG lässt es die Finanzverwaltung zu, dass die Kosten der (ab 2021 angeschafften oder hergestellten) „digitalen“ Wirtschaftsgüter **auch bei einer unterjährigen Anschaffung nicht zeitanteilig** auf das Jahr der Anschaffung / Herstellung und auf das Folgejahr verteilt werden müssen. Im Anschaffungsjahr ist im Wege einer Nichtbeanstandungsregelung also immer ein voller Abzug möglich.

### 61.4 Es handelt sich um ein Wahlrecht!

Wichtig ist die Klarstellung, dass man **auch Abschreibungen** nach einer anderen „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ vornehmen und somit also eine längere Nutzungsdauer ansetzen kann. Es macht z.B. bei einem **coronabelasteten Unternehmen mit Verlusten** gerade keinen Sinn, die Kosten notwendig gewordene EDV-Investitionen sofort abzuziehen. Hier bietet sich dann eine Verteilung an. Welche Nutzungsdauern dann dafür angenommen werden können bzw. müssen, lässt die Finanzverwaltung offen. Offen ist auch, ob im Erstjahr (2021) zunächst abgeschrieben und dann im Folgejahr (2022) eine vollständige Abschreibung des Restwerts vorgenommen werden kann (was die Verwaltung wohl nicht zulassen wird).

### 61.5 ... und trotzdem keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz!

Es bleibt bei der von mir schon früher dargestellten handelsrechtlichen Linie, dass der Sofortabzug im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr in den **Handelsbilanzen nicht nachvollzogen** werden darf<sup>454</sup>.

In der Fachliteratur ist dazu nun in letzter Zeit ein Streit darüber entbrannt, ob der Sofortabzug für die Hard- und Software damit ins Leere geht, weil Wahlrechte nach § 5 Abs. 1 EStG in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz ausgeübt werden müssen (und das steuerliche Wahlrecht dann ins Leere geht, wenn es in der Handelsbilanz nicht zulässig ist)<sup>455</sup>.

Geht der Steuerpflichtige also in der Handelsbilanz von einer längeren (zutreffenden) betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aus, kann steuerlich dennoch die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt

453 so wird die Annahme einer Nutzungsdauer von einem Jahr für die häufig extrem teure ERP-Software von Rätke/Theile, BBK 2021 S. 377, „dem Bereich der Fabel zugeordnet“

454 so zumindest die Linie des IDW; dazu bereits Tz. 58.2 in AktStR II/2021

455 vgl. dazu z.B. Thiele/Janssen, NWB 2022 S. 1230; Bolik/Reifarh-Belli, StuB 2022 S. 281; Endert, DStR 2021 S. 591; Althoff, BB 2022 S. 690; Feuerstack, DStR 2022 S. 974

werden. Denn § 7 Abs. 1 EStG **durchbricht** über § 5 Abs. 6 EStG den **Maßgeblichkeitsgrundsatz** des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Damit wird die Frage der Nutzungsdauer handelsrechtlich und steuerrechtlich unterschiedlich beantwortet. Die handelsbilanzielle Behandlung ist nicht bindend für die Steuerbilanz. Zwischenzeitlich hat das BMF mit einem **ergänzenden Schreiben an die Verbände vom 26.04.2022** seine Auffassung noch einmal dargelegt. Darin heißt es u.a.:

„Die Annahme einer neuen kürzeren Nutzungsdauer hat daher keine besonderen Auswirkungen auf das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz. Auch ohne diese Annahme können in der Praxis in der Handelsbilanz andere Nutzungsdauern für die planmäßigen Abschreibungen zu Grunde gelegt werden als für die Absetzung für Abnutzung in der Steuerbilanz. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Absatz 1 EStG gilt grundsätzlich zwar auch für die Bewertung der Wirtschaftsgüter. Nach dem steuerlichen Bewertungsvorbehalt in § 5 Absatz 6 EStG, der sich auch auf die Absetzung für Abnutzung bezieht, können aber auch Abweichungen zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Bewertung bestehen.“

Damit ist die Lage klar, dass es dabei bleibt, dass bei der „Digital-AfA“ **Handels- und Steuerbilanz voneinander abweichen dürfen** (in der Handelsbilanz dann natürlich mit der Folge des Ausweises von passiven latenten Steuern, soweit diese nach den Größenverhältnissen der Gesellschaft gebildet werden müssen). Der sofortige steuerliche Abzug wird damit nicht gefährdet.

## 61.6 Anwendbarkeit auch bei den Überschusseinkünften

Positiv ist auch die Klarstellung im BMF-Schreiben vom 22.02.2022, dass die Regelungen zum Sofortabzug für Hard- und Software auch im Bereich der **Überschusseinkünfte** gelten sollen.

## 61.7 Abgrenzung der geförderten Wirtschaftsgüter

Weite Teile des BMF-Schreibens beschäftigen sich – wie schon die Vorgängerversion – mit der Abgrenzung und **Definition der begünstigten Computer-Hardware** (auch: „Nadeldrucker“, das ist äußerst wichtig für die Praxis!).



### HINWEIS

**Nicht** begünstigt sollen aber wohl **größere Computeranlagen, Server und Server-Farmen** sein, auch wenn sich dies nicht ausdrücklich aus dem BMF-Schreiben ergibt. Zumindest sind aber in der Rz. 3, Nr. 7 der Aufzählung der begünstigten Hardware nur „Small-Scale-Server“ genannt (= Desktop-Computer-Komponenten im Desktopgeräteformat, die in erster Linie als Speicherhost für andere Computer dienen), aber nicht alle Server als solche. Klar ist die Abgrenzungslinie an dieser Stelle aber nicht<sup>456</sup>. Es ist mit dem Mandanten abzustimmen, ob die Bereitschaft zum Sofortabzug für größere Systeme mit dem Risiko besteht, dass dieser bei der nächsten Betriebsprüfung thematisiert wird.

<sup>456</sup> Feuerstack, DStR 2022 S. 974, geht demgegenüber auch von einer Begünstigung von Großrechnern aus

## 61.8 Keine Auswirkung auf Leasingfälle

Mit einem Schreiben vom 23.03.2022<sup>457</sup> hat das BMF gegenüber dem Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen e.V. zu den Auswirkungen der Festlegung der Nutzungsdauer von einem Jahr auf Leasingverhältnisse wie folgt Stellung genommen:

„Es wird nicht beanstandet, wenn auch bei Inanspruchnahme der AfA gemäß dem BMF-Schreiben vom 26.02.2021 (a.a.O.), ersetzt durch das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 (a.a.O.) in Leasingfällen bei der Entscheidung über die Zurechnung der Leasinggegenstände gemäß den Regelungen in den BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I S. 264) und vom 22.12.1975 (IV B 2 – S 2170 – 161/75), die vor Inkrafttreten der Regelungen des BMF-Schreibens vom 22.02.2022 (a.a.O.) geltenden Regelungen (Tz. 6.14.3.2 des BMF-Schreibens vom 15.12.2000, BStBl I S. 1532, oder für ERP-Software Rdnr. 22 des BMF-Schreibens vom 18.11.2005, BStBl I S. 1025) sinngemäß angewendet werden.“

Anders ausgedrückt: Für die **Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingfällen** gelten die **alten Nutzungsdauern weiter**.

## 61.9 Fazit

Es erscheint **wenig zielführend**, sich über die **Unsystematik** der Aussagen des BMF-Schreibens Gedanken zu machen. Im Ergebnis bleibt nur, für die Mandanten, die Gewinnminderungen brauchen können, das **Steuergeschenk anzunehmen**. Es gilt hier also das **Prinzip vom geschenkten Gaul** ...<sup>458</sup>



### HINWEIS

Nicht verkannt werden darf aber natürlich eines: Wird die steuerliche „Digi-AfA“ in Anspruch genommen, ist für das Jahr eines solchen Sofortabzugs der **Gang zum Finanzgericht obsolet**. Dies gilt – wie bereits dargestellt – sowieso für Fragen zur Abgrenzung der „Digi-AfA“ selbst, aber auch – und dies ist dramatischer – für **andere steuerliche Streitpunkte** die mit der Behandlung von Hard- und Software überhaupt nichts zu tun haben. Selbst wenn man bei einem solchen anderen Streitpunkt nämlich eigentlich Recht bekommen müsste und würde, könnte das Finanzgericht eine **Gegenrechnung** mit dem in seinen Augen **zu hoch gewährten Betriebsausgabenabzug** für die EDV-Investitionen vornehmen.

457 IV C 6 - S 2134/21/10002 :004

458 Feuerstack, DStR 2022 S. 974, spricht von einem „Zustand der unbegrenzten steuerlichen Möglichkeiten“

## 62. Die Ermittlung des betrieblichen Nutzungsumfangs i.S. § 7g EStG: Es muss differenziert werden!

### 62.1 Die Norm des § 7g EStG bietet den Steuerpflichtigen bekanntlich zwei Vorteile:

- **Vor der Investition** kann steuermindernd ein sog. **Investitionsabzugsbetrag** (§ 7g Abs. 1 EStG) in Anspruch genommen werden,
- **nach stattgefundener Investition** ist auf der Rechtsgrundlage von § 7g Abs. 5, 6 EStG eine **Sonderabschreibung** möglich.

Bei oberflächlicher Betrachtung scheint der dauerhafte Zugang zu diesen beiden Segnungen in identischer Weise davon abzuhängen, dass das betreffende **Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte** des Steuerpflichtigen **ausschließlich** oder **fast ausschließlich betrieblich genutzt** wird (§ 7g Abs. 4 Satz 1, § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG).

### 62.2

Dass dem nicht so ist, hat kürzlich das **Landesamt für Steuern aus Niedersachsen**<sup>459</sup> in Erinnerung gerufen. Auf der Grundlage der **bundesweit abgestimmten Sichtweise der Finanzverwaltung** gilt vielmehr folgendes:

- Ein **Investitionsabzugsbetrag** ist nach § 7g Abs. 4 S. 1 EStG dann rückgängig zu machen, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgt, vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Unter einer fast ausschließlich betrieblichen Nutzung ist eine Nutzung von mindestens 90 % zu verstehen.

Angezeigt soll hierbei allerdings eine **zeitraumbezogene, gewichtete Betrachtung** sein. Das bedeutet, dass es **im Jahr des Kaufs und im Jahr danach „insgesamt“** zu einer **mindestens 90%igen betrieblichen Nutzung** kommen muss. Umgekehrt ausgedrückt bedeutet dies, dass es unschädlich ist, wenn in einem Jahr der private Nutzungsumfang über 10 % liegt, dies aber durch den Umfang der betrieblichen Nutzung in dem anderen zu betrachtenden Jahr kompensiert wird.

- Bei der **Sonderabschreibung** nach § 7g Abs. 5, 6 EStG soll dagegen eine **wirtschaftsjahrbezogene Prüfung** vorzunehmen sein. Das bedeutet, dass die vom Gesetz geforderte mindestens **90%ige betriebliche Nutzung sowohl im Jahr der Anschaffung oder Herstellung als auch im Jahr danach** gegeben sein muss.

Es ist davon auszugehen, dass diese **Differenzierung nicht allen Mitarbeitern der Finanzverwaltung bewusst** ist. Der **steuerliche Berater** muss daher in einschlägigen Fällen **Nachhilfe** leisten.

<sup>459</sup> Verfügung S 2183b-60-St 226 vom 16.02.2022

## 63. Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten: Und es geht doch!

### 63.1 Die Einlagenrückgewähr hat Steuerminderungspotenzial!

#### 63.1.1

**Ausschüttungen aus dem Einlagekonto** einer Kapitalgesellschaft i.S. von § 27 KStG sind auf Anteilseignerebene eine schöne Sache: Es fällt nämlich dafür **keine Steuer** an. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Anteilseigners (also keine Abgeltungsteuer, kein Teileinkünfteverfahren, keine 5 %-Pauschale bei beteiligten Körperschaften). Geregelt ist dies in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (und gilt dann über § 20 Abs. 8 EStG auch für Beteiligungen im Betriebsvermögen). Eine solche sog. „Einlagenrückgewähr“ **mindert** lediglich die **Anschaffungskosten** der Beteiligung; sie vollzieht sich also auf der **Substanzebene der Beteiligung**.

Zu einer Einlagenrückgewähr kommt man allerdings nur dann und insoweit, wenn bzw. wie am vorherigen Bilanzstichtag **kein ausschüttbarer Gewinn** vorhanden war (§ 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG). Zuerst gelten im Rahmen einer Verwendungsfiktion also die bis zum Vorjahr erzielten und bisher noch nicht ausgeschütteten Gewinne und erst dann die früheren Einlagen als ausgeschüttet.

#### 63.1.2

Übersicht **zu Ausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft:**

„Normale“ Ausschüttung	Einlagenrückgewähr i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG
<p><b>Steuerpflicht</b> mit 25 % Kapitalertragsteuer (mit grds. Abgeltungswirkung; im Betriebsvermögen oder nach einer Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gilt das Teileinkünfteverfahren und bei GmbHs greift § 8b Abs. 1 KStG, also ab 10 % Beteiligung Steuerbefreiung mit Anwendung der 5 %-Pauschale des § 8b Abs. 5 KStG)</p>	<p><b>Keine steuerpflichtige Dividende</b>, also</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- bei beteiligten natürlichen Personen keine Abgeltungsteuer,</li> <li>- bei beteiligten Personennunternehmen kein Teileinkünfteverfahren,</li> <li>- bei (ggf. mittelbar) beteiligten Körperschaften keine 5 %-Pauschale (bei Streubesitz bei Beteiligung von unter 10 % entfällt sogar die volle Besteuerung) und</li> <li>- kein Kapitalertragsteuerabzug</li> </ul>
Keine Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung	Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung

Die **Finanzverwaltung** hat bereits im Jahr 2003 recht umfassend zur Auslegung der Regelung des § 27 KStG Stellung genommen<sup>460</sup>.

<sup>460</sup> BMF-Schreiben vom 04.06.2003, BStBl I 2003 S. 366; an einigen Stellen ist das BMF-Schreiben allerdings mittlerweile überholt und bedarf der Überarbeitung

## 63.2 Gesetzlich geregelt: Einlagerückgewähr aus EU-/EWR-Staaten

### 63.2.1

Für ausschüttende Kapitalgesellschaften in **EU-/EWR-Staaten** eröffnet § 27 Abs. 8 KStG schon seit längerem die Nachweismöglichkeit, dass eine Zahlung an den (inländischen) Anteilseigner nach den Grundsätzen der Differenzrechnung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist. Hierfür ist ein **besonderes Feststellungsverfahren** erforderlich. § 27 Abs. 8 KStG fordert von der Körperschaft, deren Leistung an den Anteilseigner als Einlagenrückgewähr behandelt werden soll, einen Antrag auf gesonderte Feststellung dieser Leistung, in dem die für die Berechnung der Einlagenrückgewähr erforderlichen Umstände darzulegen sind.

### 63.2.2

**Zuständig** für die gesonderte Feststellung ist die Finanzbehörde, die im Zeitpunkt der Abgabe des Antrags nach § 20 AO für die Besteuerung der Körperschaft nach dem Einkommen örtlich zuständig ist. In den Fällen ausländischer Gesellschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, richtet sich die Zuständigkeit dabei nach der **Belegenheit des wertvollsten Vermögensteils** oder der überwiegend ausgeübten Tätigkeit (Beispiel: Eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat in Deutschland ein Grundstück und erzielt hieraus Einkünfte gem. § 21 EStG).

**Hilfsweise** ist das **Bundeszentralamt für Steuern** zuständig, wenn sich keine andere Zuständigkeit eines örtlichen Finanzamts findet. In der Praxis handelt es sich hierbei aber um die **Mehrzahl der Fälle**.

Auch zu dieser Thematik hat die **Finanzverwaltung** Stellung genommen (auch zu Nennkapitalrückzahlungen aus EU-ausländischen Kapitalgesellschaften<sup>461</sup>).

Zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos muss ein **Antrag** auf Feststellung der als Leistung im Sinne des § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG zu berücksichtigenden Beträge (KSt 1 F – 27 [8]) gestellt werden. Der Antrag ist im Formularcenter des BMF abrufbar (dort auch Einzelheiten zur Antragstellung).



#### HINWEIS

Nach Auffassung des FG Köln verstößt die **Frist** des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG für die gesonderte Feststellung einer Einlagenrückgewähr durch eine EU-Kapitalgesellschaft **nicht gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit** des Art. 63 AEUV<sup>462</sup>.

461 BMF-Schreiben vom 04.04.2016, BStBl I 2016 S. 468; dazu auch Behrens/Renner, BB 2016 S. 1180, Kraft/Schreiber, NWB 2016 S. 2345, und Pohl, IWB 2016 S. 554

462 rkr. Urteil des FG Köln 2 K 681/18 vom 17.11.2021, DStRK 2022 S. 63



### 63.3 Bisher unklar: Einlagenrückgewähr auch bei Kapitalgesellschaften in Drittstaaten?

#### AUSGANGSFALL

Der deutsche D ist mit 20 % an der Schweizer CH-AG beteiligt. In der Vergangenheit haben die Gesellschafter in größerem Umfang Einlagen in die Gesellschaft geleistet. Im Jahr 2022 erhält D von der CH-AG eine Ausschüttung i.H. von (umgerechnet) 30.000 €, die nach deutschen Prinzipien (Bestand im Einlagekonto, aber kein ausschüttbarer Gewinn zum 31.12.2021) als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren wäre.

#### Bisherige Verwaltungslinie dazu:

Die Finanzverwaltung hat bisher die Auffassung vertreten, dass § 27 KStG auf Fälle der Rückzahlung von Einlagen durch Kapitalgesellschaften in **Drittstaaten nicht anwendbar** sein soll. Die Behandlung als Einlagenrückgewähr komme nicht in Betracht, da die leistende Gesellschaft ein Einlagekonto nicht zu führen habe und die Sonderregelung des § 27 Abs. 8 KStG nach ihrem Wortlaut für Drittstaaten-gesellschaften nicht gelte. Die Zahlung sei daher auch dann als (steuerpflichtige) Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu behandeln, wenn es sich eindeutig um eine Rückzahlung von Einlagen handle. Für den o.g. Ausgangsfall bedeutet dies, dass D die Ausschüttung i.H. von 30.000 € als normale Ausschüttung versteuern muss (Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren).



#### HINWEIS

Bei einer inländischen (Mutter-)Kapitalgesellschaft geht es häufig nur um die Frage des Ansatzes der **5 %-Pauschale** (Ausnahmen: Fälle des § 8b Abs. 4 KStG und des Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG). Auch diese kann bei hohen Ausschüttungen jedoch erhebliche finanzielle Auswirkungen haben.

### 63.4 Abweichende BFH-Rechtsprechung

Der BFH hat in mittlerweile ständiger Rechtsprechung entschieden, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG unionsrechtskonform dahingehend auszulegen ist, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Gesellschaft getätigt werden kann, die in einem **Drittstaat** ansässig ist und für die kein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG geführt wird<sup>463</sup>.

Damit ist die Lage aus Sicht des BFH also klar: Im o.g. Ausgangsfall erhält D eine **(steuerfreie) Einlagenrückgewähr**, die (nur) seine Anschaffungskosten für seine Beteiligung an der CH-AG mindert.

<sup>463</sup> BFH-Urteile VIII R 47/13 vom 13.07.2016, BStBl II 2022 S. 263, VIII R 73/13 vom 13.07.2016, BStBl II 2022 S. 271, und I R 15/16 vom 10.04.2019, BStBl II 2022 S. 266



Aus der genannten BFH-Rechtsprechung ergibt sich außerdem, dass in Drittstaatenfällen

- für die Berechnung des ausschüttbaren Gewinns das **ausländische Handels- und Gesellschaftsrecht** maßgeblich ist (und nicht die dortige Steuerbilanz),
- die auch in Inlandsfällen geltende **Verwendungsreihenfolge** (§ 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG) maßgeblich ist (s.o.) und
- es in diesen Fällen aber **kein vorgeschaltetes Feststellungsverfahren** gibt (über die Einlagenrückgewähr ist hier also auf der **Ebene des Anteilseigners** zu entscheiden).

### 63.5 Und jetzt: Anwendung durch die Finanzverwaltung

Mit dem BMF-Schreiben vom 21.04.2022<sup>464</sup> hat die Finanzverwaltung nun mitgeteilt, dass sie die o.g. BFH-Rechtsprechung anwendet; außerdem wurden ergänzende Erläuterungen zur praktischen Umsetzung gegeben:

- Bei Nennkapitalrückzahlungen ist § 7 Abs. 2 KapErhStG anzuwenden.



#### GESETZESTEXT

#### § 7 Abs. 2 KapErhStG

<sup>1</sup>Setzt die ausländische Gesellschaft in den Fällen des Absatzes 1 innerhalb von fünf Jahren nach Ausgabe der neuen Anteilsrechte ihr Kapital herab und zahlt sie die dadurch freiwerdenden Mittel ganz oder teilweise zurück, so gelten die zurückgezahlten Beträge bei den Anteilseignern insoweit als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 des Einkommensteuergesetzes, als sie den Betrag der Erhöhung des Kapitals nicht übersteigen. ...“

- Bei Ermittlung der Einlagenrückgewähr ist ein **Direktzugriff** auf die Einlagen **nicht zulässig**. Es gilt also die auch in Inlandsfällen maßgebliche Verwendungsreihenfolge. Dies deckt sich mit der BFH-Auffassung.
- Vom Anteilseigner sind für die Feststellung der Einlagenrückgewähr folgende **Angaben und Unterlagen in deutscher Sprache** vorzulegen:
  - Nachweis über die unbeschränkte Steuerpflicht der ausschüttenden Körperschaft oder Personenvereinigung in einem Drittstaat für den beantragten Zeitraum,
  - Höhe der Beteiligung des inländischen Anteilseigners,
  - Beschlüsse und Nachweise über die geleistete Ausschüttung,

<sup>464</sup> IV C 2 - S 2836/20/10001 :002, BStBl II 2022 S. 647

- ausländische Bilanz der die Leistung erbringenden Gesellschaft.
- Neben diesen Unterlagen können im Einzelfall **weitere Angaben, Unterlagen oder Nachweise** angefordert werden.
- Eine **Umrechnung der Leistungen in Euro** erfolgt im Zeitpunkt der tatsächlichen Durchführung auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft mit dem Mittelwert des Devisenkurses auf den Stichtag des Abflusses bzw. Abgangs.
- In **EWR-Staaten-Fällen** (Norwegen, Island, Liechtenstein) sollen grundsätzlich – wie in EU-Staaten – die Regelungen des § 27 Abs. 8 KStG Anwendung finden. Es können aber auch die o.g. Grundsätze für Drittstaatengesellschaften Anwendung finden, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung selbst keinen wirksamen Antrag zur Feststellung der jeweiligen Leistung als Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 KStG gestellt hat.

## 63.6 Praxisfolgen

### 63.6.1

Es ist zu begrüßen, dass die **Finanzverwaltung der BFH-Rechtsprechung folgt** und nun ein langjähriger Streit beendet ist.

In der Praxis ist damit die Annahme einer Einlagenrückgewähr aus Drittstaatengesellschaften (und damit die Steuerfreiheit einer erhaltenen Ausschüttung) aber noch lange nicht gesichert. Entscheidende Bedeutung wird dabei der Frage zukommen, ob die von der Finanzverwaltung geforderten **Nachweise** erbracht werden können. Gerade für kleinere Beteiligungen (insbesondere für Kleinaktionäre) wird es schwierig sein, die Nachweise vorzulegen.

### 63.6.2

Überraschenderweise enthält der Nachweiskatalog der Finanzverwaltung allerdings keine Anforderung hinsichtlich der **erbrachten Einlagen**. Diese können schließlich schon lange zurückliegen und möglicherweise auch durch zwischenzeitliche Einlagenrückzahlungen bereits wieder verbraucht sein. Das BMF-Schreiben verlangt jedenfalls **keine Verpflichtung zur (rückwirkenden) Führung eines (fiktiven) Einlagekontos** für die jeweilige Drittstaaten-Kapitalgesellschaft. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung diese Fragen in den Bereich der „im Einzelfall vorzulegenden weiteren Angaben, Unterlagen und Nachweise“ bringen wird.

## 64. Die zeitliche Zuordnung des Gewinns aus einer Restschuldbefreiung: Kein Licht ohne Schatten!

### 64.1

Bereits mit Inkrafttreten der Insolvenzordnung (InsO) zum 01.01.1999 wurde in Deutschland das Instrument der sog. **Restschuldbefreiung** geschaffen: Hierdurch besteht für den „redlichen Schuldner“ die Chance, nach einer Insolvenz endgültig von seinen früheren Verbindlichkeiten frei zu werden:

- Voraussetzung der Restschuldbefreiung ist ein entsprechender Antrag des Schuldners, dem die Erklärung beigefügt sein muss, dass er seine pfändbaren Forderungen auf Bezüge aus einem Dienstverhältnis oder an deren Stelle tretende laufende andere Bezüge für die Zeit von sechs Jahren nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens an einen vom Gericht zu bestimmenden Treuhänder abtritt. Wenn kein Versagungsgrund für die Restschuldbefreiung i.S. von §§ 290, 297, 298 InsO vorliegt und der Schuldner die ihm nach § 295 InsO auferlegten **Obliegenheiten sechs Jahre bzw. für alle ab dem 01.10.2020 beantragten Insolvenzverfahren drei Jahre**<sup>465</sup> lang erfüllt, spricht das Insolvenzgericht durch Beschluss die Restschuldbefreiung aus.
- Zweck dieses gesetzlich erzwungenen Untergangs der Ansprüche der Gläubiger ist es, dem redlichen Schuldner einerseits einen **wirtschaftlichen Neubeginn** zu ermöglichen, ihn aber zugleich, nämlich mit der Aussicht auf Restschuldbefreiung, für eine Erwerbstätigkeit zu motivieren.

In diesem Verbraucherinsolvenzverfahren erhalten u.a. auch Personen, die eine **selbständige Tätigkeit** ausgeübt haben, die **Möglichkeit der Restschuldbefreiung**; eine Voraussetzung ist es hierbei, dass die Vermögensverhältnisse des Schuldners überschaubar sind, d.h. dass **im Zeitpunkt des Antrages auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens weniger als 20 Gläubiger** vorhanden sind, und dass **gegen den Schuldner keine Forderungen aus Arbeitsverhältnissen** bestehen.

### 64.2

Die Möglichkeit der Restschuldbefreiung im sog. Verbraucherinsolvenzverfahren steht grundsätzlich **jeder natürlichen Person** offen. Erfasst werden daher nicht nur sog. Verbraucher, sondern **auch (bisherige) Einzelunternehmer** und **persönlich haftende Gesellschafter einer OHG oder KG**.

Klar gesehen werden müssen in diesem Zusammenhang aber die Folgen die dann eintreten, wenn im Zuge der **Restschuldbefreiung** solche **Schulden wegfallen**, die aus einer **vormaligen Betätigung** im Rahmen einer der **Gewinneinkunftsarten** stammen:

- Da dort einerseits **jeglicher Vermögenszuwachs** spätestens bei Beendigung der Tätigkeit **erfasst** und **versteuert** werden muss,

<sup>465</sup> Gesetz zur weiteren Verkürzung der Restschuldbefreiung und zur Anpassung pandemiebedingter Vorschriften im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht sowie im Miet- und Pachtrecht, BGBl I 2020, 3328, Tz. 19.3 in AktStR I/2021

- derartige **Schulden** aber andererseits – jedenfalls bis zum Zeitpunkt der Restschuldbefreiung – mit ihrem Nennwert anzusetzende **betriebliche Verbindlichkeiten** bleiben,

führt ihr **Wegfall** zu einem „**Befreiungsgewinn**“.

### 64.3

Zu der Frage, **wann** dieser „**Gewinn**“ unter zeitlichen Aspekten zu erfassen ist, gab es **bislang zwei Meinungen**:

- Der ganz **überwiegende Teil der Fachliteratur** wie auch der **Rechtsprechung**<sup>466</sup> vertraten seit jeher die Auffassung, dass die **Restschuldbefreiung** jedenfalls dann **auf den Zeitpunkt der Betriebseinstellung zurückwirkt**, wenn der Betrieb bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben wurde. Dies sollte es dann zur Folge haben, dass es sich insoweit um einen – **ggf. gem. §§ 16, 34 EStG begünstigungsfähigen – Aufgabegewinn** handelt.
- Demgegenüber waren die **Dienststellen der Finanzverwaltung** auf der Grundlage eines Schreibens des Bundesministers der Finanzen aus dem Jahr 2009<sup>467</sup> **bislang angewiesen**, diesen **Gewinn** erst in dem (späteren) **Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen**, in dem die **Restschuldbefreiung erteilt** wurde.

### 64.4

**Nunmehr**, nämlich mit **Schreiben vom 08.04.2022**<sup>468</sup>, hat der Bundesminister der Finanzen die **Verwaltungssicht** an die Meinung der **Literatur** und der **Rechtsprechung angepasst**: Abweichend von den Aussagen in seinem Schreiben vom 22.12.2009<sup>469</sup> soll die erteilte **Restschuldbefreiung** ein auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe **rückwirkendes Ereignis** darstellen. Dies soll – und insoweit geht die Finanzverwaltung zugunsten der Betroffenen über die Sichtweise des BFH hinaus! – zudem **unabhängig davon** gelten, ob der **Betrieb vor** oder **nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben** wurde.

Im Ergebnis sind die Dienststellen der Verwaltung damit angewiesen, den zunächst ermittelten **Betriebsaufgabegewinn gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in allen noch offenen Fällen** mit der Folge **als geändert anzusehen**, dass der **Gewinn aus der Restschuldbefreiung** über die Rechtsfigur des rückwirkenden Ereignisses **im Aufgabejah** erfasst wird.

### 64.5

Diese **geänderte Sichtweise** der Finanzverwaltung enthält allerdings **nicht nur Licht, sondern auch Schatten**:

466 vgl. insoweit das BFH-Urteil X R 4/15 vom 13.12.2016, BStBl II 2017, 786

467 Schreiben IV C 6 - S 2140/07/10001 – 01 vom 22.12.2009, BStBl I 2010, 18, Tz. 15 in AktStR I/2010

468 IV C 6 - S 2242/20/10002 :001

469 Schreiben IV C 6 - S 2140/07/10001 – 01 vom 22.12.2009, BStBl I 2010, 18, Tz. 15 in AktStR I/2010

- Bei oberflächlicher Betrachtung erscheint die nunmehrige Behandlung seitens der Finanzverwaltung deshalb ohne weiteres als **günstig**, weil der Gewinn aus der Restschuldbefreiung als Teil eines Aufgabegewinns – anders als bei einer Erfassung in dem Jahr, in welchem die Restschuldbefreiung erfolgt – **begünstigungsfähig i.S. §§ 16, 34 EStG** ist. Dies ist in nicht wenigen Fällen sicher wünschenswert.
- Allerdings kann jeder Steuerpflichtige die **Ermäßigung nach den § 34 EStG nur einmal im Leben** in Anspruch nehmen. Ist somit für den betreffenden Steuerpflichtigen hinsichtlich dieser Begünstigung bereits Objektverbrauch eingetreten, wirkt die nunmehrige Sichtweise der Verwaltung progressionserhöhend und damit nachteilig. Nichts anderes gilt dann, wenn das **Aufgabergebnis** ein **Verlust** war, der **zwischenzeitlich ausgeglichen und abgezogen** wurde.

## 64.6

Vor diesem Hintergrund lässt der Bundesminister der Finanzen aus Gründen des **Vertrauensschutzes zwei Ausnahmen** zu: Hiernach kann der **Gewinn** aus einer **Restschuldbefreiung auf Antrag** dann **erst im Jahr der Erteilung Restschuldbefreiung** versteuert werden, wenn

- die **Betriebsaufgabe nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens** und **vor** der Veröffentlichung des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom **08.04.2022**<sup>470</sup> erfolgt ist,
- **oder** wenn die **Betriebsaufgabe nicht nur vor** der **Eröffnung** des **Insolvenzverfahrens**, sondern **auch vor dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils X R 4/15**<sup>471</sup> **im Bundessteuerblatt, nämlich vor dem 08.08.2017** erfolgt ist.



### HINWEIS

Aus Beratungssicht darf es allerdings nicht verkannt werden, dass die **Ausführungen des Ministers** insoweit **zugunsten** der **betroffenen Insolvenzschuldner über** die **Sichtweise des BFH hinausgehen**, wie die Dienststellen der Finanzverwaltung angewiesen sind, die **Befreiung von betrieblichen Schulden auch dann** als **rückwirkendes Ereignis** zu betrachten, wenn der zugehörige **Betrieb erst nach Eröffnung** des **Insolvenzverfahrens aufgegeben** wurde. In einschlägigen Fällen sollte daher eine **gerichtliche Auseinandersetzung tunlichst** deshalb **vermieden werden**, weil die Gerichte an Verwaltungsäußerungen auch dann nicht gebunden sind, wenn diese für die Mandanten vorteilhaft sind.

470 IV C 6 - S 2242/20/10002 :001

471 vgl. insoweit das BFH-Urteil X R 4/15 vom 13.12.2016, BStBl II 2017, 786

## 65. Erneute Stellungnahme des BMF zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug

### 65.1 Hintergrund

Im Skript II/2021<sup>472</sup> habe ich umfassend über die neuen lohnsteuerlichen **Abgrenzungslinien zwischen Geldleistungen und Sachbezug** berichtet. Hintergrund war einerseits, dass der **Gesetzgeber** zuvor die gesetzliche Definition eines Sachbezugs in § 8 Abs. 1 und 2 EStG verändert hatte und die **Finanzverwaltung** im Anschluss in einem äußerst umfangreichen Schreiben vom 13.04.2021 zur Auslegung der neuen gesetzlichen Regelungen Stellung genommen hatte<sup>473</sup>. Insbesondere für **Gutscheine und Geldkarten** kommt der Abgrenzung zwischen Geld- und Sachbezug erhebliche Bedeutung für die lohnsteuerliche Praxis zu. Dabei geht es regelmäßig um die Nutzbarkeit der sog. **50 €-Sachbezugsfreigrenze** in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (bis 2021: 44 €), mit deren Hilfe Sachbezüge von bis zu 50 € monatlich den Arbeitnehmern **steuer- und sozialversicherungsfrei** zugewendet werden können.

Mühe bei der vorzunehmenden Abgrenzung macht dabei vor allem die vom Gesetzgeber vorgenommene **Verweisung auf die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes (ZAG)**, also auf eine außersteuerliche Regelung, bei der sich allerdings erst nachträglich herausgestellt hat, dass eigentlich niemand genau weiß, wie sie auszulegen ist.

Seinerzeit hatten wir zur Thematik „Gutscheine und Geldkarten“ folgende **Übersicht** erörtert (in den dargestellten drei Fallgruppen liegt dann jeweils ein **Sachbezug** und keine Geldleistung vor):

Fallgruppe 1 <sup>474</sup>	Fallgruppe 2 <sup>475</sup>	Fallgruppe 3 <sup>476</sup>
Gutscheine / Geldkarten ausschließlich für Waren oder Dienstleistungen des Ausstellers	Gutscheine / Geldkarten für den Erwerb eines begrenzten Waren- oder Dienstleistungsangebots	Zweckkarten, die zum Erwerb von Waren und Dienstleistungen für soziale oder steuerliche Zwecke berechtigen
Tankgutscheine für die Tankstelle um die Ecke, aber auch bundesweit (Aral, Shell usw.) oder auch sog. „Center-Karten“	Z.B. ÖPNV-Karten, Fitnessleistungen, Streamingdienste, Beauty-Karten usw.	Z.B. Behandlungskarten für Teilnahme an einer Reha-Maßnahme, Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung
Die Abrechnung muss immer mit dem Arbeitgeber erfolgen (keine Erstattung zulässig!)	Es muss sich um eine begrenzte Waren-/Dienstleistungspalette handeln	Unabhängig von der Zahl der Akzeptanzstellen

472 Tz. 59 in AktStR II/2021

473 BMF-Schreiben vom 13.04.2021, BStBl I 2021 S. 624

474 Rz. 9 des BMF-Schreibens vom 13.04.2021, BStBl I 2021 S. 624

475 Rz. 12 ff. des BMF-Schreibens vom 13.04.2021, BStBl I 2021 S. 624

476 Rz. 14 ff. des BMF-Schreibens vom 13.04.2021, BStBl I 2021 S. 624

## 65.2 Und nun: Ergänzung des BMF-Schreibens

### 65.2.1

Seinerzeit waren allerdings einige Abgrenzungsfragen offen geblieben, was die Finanzverwaltung nun veranlasst hat, das **BMF-Schreiben** in überarbeiteter und vor allem **ergänzter Fassung** neu herauszugeben<sup>477</sup>.

Von **praktischer Bedeutung** sind dabei vor allem folgende Ergänzungen hinsichtlich der Fallgruppe 2, also der Abgrenzung eines begrenzten Waren- oder Dienstleistungsangebots. Diese Voraussetzung gilt nun nach der neu gefassten Rz. 10 und 12 des BMF-Schreibens in folgenden Fällen als erfüllt (Ergänzungen fettgedruckt):

- a) bei städtischen Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden im Inland **oder im Internetshop der jeweiligen Akzeptanzstelle,**
- b) bei Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden, die sich auf eine bestimmte inländische Region (z.B. mehrere benachbarte Städte und Gemeinden im ländlichen Raum) erstrecken, **oder im Internetshop der jeweiligen Akzeptanzstelle,**
- c) **wenn Einkaufs- und Dienstleistungsverbände i.S. der Buchstaben a oder b auf die – auch bundeslandübergreifend – unmittelbar räumlich angrenzenden zweistelligen PLZ-Bezirke begrenzt werden (dabei werden Städte und Gemeinden, die jeweils in zwei PLZ-Bezirke fallen, als ein PLZ-Bezirk betrachtet); es bestehen keine Bedenken, wenn die Auswahl dieser PLZ-Bezirke durch den Arbeitnehmer erfolgt** oder
- d) aus Vereinfachungsgründen bei Gutscheinen oder Guthabekarten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen von einer bestimmten Ladenkette (einem bestimmten Aussteller) in den einzelnen Geschäften im Inland oder im Internetshop dieser Ladenkette mit einheitlichem Marktauftritt (z.B. ein Symbol, eine Marke, ein Logo); die Art des Betriebs (zB eigene Geschäfte, im Genossenschafts- oder Konzernverbund, über Agenturen oder Franchisenehmer) ist unerheblich. **Entsprechendes gilt, wenn sich der Arbeitnehmer vor Hingabe des Gutscheins oder vor Aufladung des Guthabens auf die Geldkarte aus verschiedenen Ladenketten je eine auswählen kann (zum Zeitpunkt des Zuflusses vgl. Rn. 26).**

**Nicht ausreichend ist hierfür die alleinige Bezugnahme auf eine Händlerkategorie (z.B. sog. Merchant Category Code, MCC).**

<sup>477</sup> BMF-Schreiben IV C 5 - S 2334/19/10007 :007 vom 15.03.2022, BStBl I 2022 S. 242





## HINWEIS

Damit haben die Arbeitgeber und vor allem auch die Anbieter entsprechender Geldkartensysteme **klarere Kriterien** an der Hand, um vor allem das Merkmal „begrenztetes Waren- oder Dienstleistungsangebot“ mit Leben füllen zu können. Dies gilt vor allem für die nun nach dem Buchstaben c) auch **regional mögliches Begrenzungsmöglichkeit** auf die jeweils **angrenzenden zweistelligen Postleitzahlenbezirke** sowie auf die **Auswahlmöglichkeit aus verschiedenen Ladenketten**<sup>478</sup>.

## 65.2.2

Der **Auflistung der nicht als Sachbezug begünstigten Fälle**<sup>479</sup> wurde ebenfalls ausgeweitet (auch hier sind die **Ergänzungen nachfolgend fettgedruckt**):

Die Gewährung von Gutscheinen oder Geldkarten, die nicht ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei dem Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen. Stets als Geldleistung zu behandeln sind daher insbesondere Gutscheine oder Geldkarten, die

- a) über eine Barauszahlungsfunktion verfügen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn verbleibende Restguthaben bis zu einem Euro ausgezahlt **oder auf einen anderen Gutschein oder eine andere Geldkarte übertragen** werden können; **dies gilt auch bei einem monatlichen Wechsel z.B. der Ladenkette im Rahmen einer weiteren Aufladung eines Guthabens auf derselben Geldkarte,**
- b) über eine eigene Internationale Bankkontonummer (IBAN) verfügen,
- c) für Überweisungen (z.B. PayPal) verwendet werden können,
- d) für den Erwerb von Devisen (z.B. Britisches Pfund, US-Dollar, Schweizer Franken) **oder Kryptowährungen (z.B. Bitcoin, Ethereum)** verwendet werden können,
- e) als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können oder
- f) **ausschließlich berechtigen, sie gegen andere Gutscheine oder Geldkarten einzulösen (z.B. Gutscheinportale), da der alleinige Bezug eines weiteren Gutscheins oder einer weiteren Geldkarte kein Bezug von Waren oder Dienstleistungen i.S. des § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG ist (vgl. Rn. 3).**

**Dies gilt nicht, wenn durch technische Vorkehrungen und in den zur Verwendung kommenden Vertragsvereinbarungen sichergestellt ist, dass**

478 dazu auch Scherf/Gerstl, NWB 2022 S. 1575

479 Rz. 23 ff. des BMF-Schreibens IV C 5 - S 2334/19/10007 :007 vom 15.03.2022, BStBl I 2022 S. 242



- aa) die Einlösung nur gegen andere Gutscheine oder Geldkarten erfolgen kann, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei dem Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen und die ab dem 01.01.2022 die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen (vgl. Rn. 30) und
- bb) dem Arbeitnehmer das Guthaben erst nach Auswahl des anderen Gutscheins oder der anderen Geldkarte zur Verfügung steht (z.B. Auswahl vor Freischaltung eines Gutscheincodes oder vor Aufladung des Guthabens auf die Geldkarte).

### 65.3 Zeitliche Anwendung

Es bleibt dabei, dass– wie von mir bereits dargestellt<sup>480</sup> – die von der Verwaltung aufgestellten Grundsätze eigentlich **bereits ab dem 01.01.2020** zu beachten sind. Allerdings ist es weiterhin – abweichend von § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG – **nicht zu beanstanden**, wenn solche Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigten, aber die **Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG nicht erfüllen**, noch **bis zum 31.12.2021 als Sachbezug** behandelt werden.<sup>481</sup>

480 Tz. 59.2 in AktStR II/2021

481 vgl. dazu die unveränderte Rz. 30 des BMF-Schreibens IV C 5 - S 2334/19/10007 :007 vom 15.03.2022, BStBl I 2022 S. 242

## 66. Firmenwagenüberlassung: Die Finanzverwaltung aktualisiert ihre Anweisungen und lässt die Praxis ratlos zurück!

### 66.1 Allgemeines

Die Firmenwagenüberlassung an Arbeitnehmer (auch) zur Privatnutzung ist ein sehr **häufig anzutreffender Sachverhalt in der lohnsteuerlichen Beratungspraxis**. Zuletzt hatte ich im Skript I/2022 darüber berichtet und einige Neuerungen erläutert, die sich in diesem Zusammenhang aus dem überarbeiteten „Entfernungspauschalen-Schreiben“ der Finanzverwaltung<sup>483</sup> ergeben haben.

Aktuell hat die Finanzverwaltung nun auch ihre **grundsätzliche Anweisung zur Firmenwagenüberlassung neu herausgegeben**<sup>484</sup>. Dabei hat sie vor allem die neue BFH-Rechtsprechung zu den **zeitraumbezogenen (Einmal-)Zuzahlungen eines Arbeitnehmers** eingearbeitet<sup>485</sup>. Die Finanzverwaltung akzeptiert damit nun die von mir im Skript III/2021<sup>486</sup> ausführlich erläuterte neue Verteilungsmöglichkeit solcher Zuzahlungen auf einen arbeitsvertraglich festgelegten Verteilungszeitraum.

### 66.2 Bewertung des geldwerten Vorteils

Bei der Erläuterung des o.g. neuen „Entfernungspauschalen-Schreibens“ hatte ich u.a. auf eine **neue Bewertungsmöglichkeit für die Ermittlung des geldwerten Vorteils bezüglich der Firmenwagennutzung für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte** des Arbeitnehmers hingewiesen<sup>487</sup>. Hierzu zunächst noch einmal die Tabelle aus dem letzten Manuskript (Spalte mit der neuen anteiligen Pauschalbewertung fettgedruckt):

---

482 Tz. 27.3.4 in AktStR I/2022

483 BMF-Schreiben vom 18.11.2021, BStBl I 2021 S. 2315

484 BMF-Schreiben IV C 5 - S 2334/21/10004 :001 vom 03.03.2022, BStBl I 2022 S. 232

485 Rz. 57 und 65 ff. des BMF-Schreibens IV C 5 - S 2334/21/10004 :001 vom 03.03.2022, BStBl I 2022 S. 232

486 Tz. 73 in AktStR III/2021

487 Tz. 27.3.4.1 in AktStR I/2022

	<b>Fahrtenbuch methode</b>	<b>Pauschal- bewertung</b>	<b>Neu: Anteilige Pauschal- bewertung</b>	<b>Einzel- bewertung</b>
Berechnung	Kosten je gefahrenem km x gefahrene km für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	0,03 % je Entfernungskilometer und Monat	<b>0,03 % je Entfernungskilometer und Monat x festgelegter wöchentlicher Fahrtenanteil (1/5, 2/5, 3/5 oder 4/5)</b>	0,002 % je Entfernungskilometer und Fahrt
Sinnvoll wenn	Fahrtenbuch wegen (niedriger) privater Nutzung sowieso geführt	häufige Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte erfolgt sind (mind. 180 im Jahr)	<b>festgelegte regelmäßige wöchentliche Fahrtenzahl von weniger als 5 wegen Homeoffice usw.</b>	(wesentlich) weniger als 180 Fahrten jährlich zur ersten Tätigkeitsstätte erfolgt sind
Aufwand für den Arbeitnehmer / Arbeitgeber	hoch	niedrig	<b>relativ niedrig</b>	recht hoch, aber niedriger als beim Fahrtenbuch

Nach meinen damaligen Informationen sollte die neue Bewertungsmethode auch noch in das neue „Firmenwagenschreiben“ eingearbeitet werden.

Leider ist dies **nun aber nicht passiert**. Im aktuellen Schreiben<sup>448</sup> sind nach wie vor nur die Bewertungsmöglichkeiten nach der Fahrtenbuchmethode, mit der 0,03 %-Regelung (die auf 180 Fahrten im Jahr basiert) oder mit der 0,002 %-Regelung (Einzelbewertung nach Aufzeichnung der einzelnen Fahrten) aufgeführt. Die Hintergründe, warum die Finanzverwaltung nun nicht auch hier die neue Berechnungsmöglichkeit „Anteilige Pauschalbewertung“ aufgenommen hat, sind unklar.

In der Rz. 12 des überarbeiteten Schreibens wird lediglich ergänzend zum bisherigen Text darauf hingewiesen, dass der pauschale Nutzungswert auch dann anzusetzen sei, **wenn aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung oder anderer Umstände Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich anfallen (z.B. aufgrund Teilzeitvereinbarung, Homeoffice, Dienstreisen, Kurzarbeit, Auslandsaufenthalt)**. Dies ist eigentlich bekannt, nimmt nun aber die neue anteilige Bewertung natürlich nicht auf.

Wenn die neue Berechnungsmöglichkeit für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nun aber wirklich nur für die Ermittlung der Zahl der Fahrten bei der der Pauschalierung des geldwerten Vorteils

448 BMF-Schreiben IV C 5 - S 2334/21/10004 :001 vom 03.03.2022, BStBl I 2022 S. 232

(zulässig bis zur Höhe der Entfernungspauschale) eingreifen soll, geht sie **eindeutig ins Leere**. Tatsächlich anwendbar kann sie dann nämlich nur für die Fälle der Pauschalbewertung mit 0,03 % sein, die von 180 Fahrttagen ausgeht (bei Anwendung der Einzelbewertung mit 0,002 % ist die Pauschalierung nämlich nach den tatsächlichen Fahrten zu berechnen<sup>489</sup>). Wird aber nach Ermittlung des geldwerten Vorteils mit 0,03 % die Zahl der pauschalierungsfähigen Tage mit der „anteiligen Pauschalbewertung“ ermittelt (also z.B. mit 3/5 von 220 Gesamtarbeitstagen = 132 Tage), ergibt sich ein **niedrigerer pauschalierungsfähiger Betrag** und der **voll steuer- und sozialversicherungspflichtige Teil des geldwerten Vorteils erhöht sich**. Daran kann aber niemand ein Interesse haben!



#### HINWEIS

Wieder einmal zeigt sich die Gedankenwelt der Finanzverwaltung als eher unergründlich. Oder sollte die Neuregelung zur anteiligen Pauschalbewertung nur als **steuer- und beitrags erhöhende Maßnahme** und gar nicht als Vereinfachung gedacht gewesen sein (was allerdings nicht sein kann, weil im Entfernungspauschalen-Schreiben<sup>490</sup> von „kann ... aus Vereinfachungsgründen ...“ die Rede ist)? Eine Vereinfachungsregelung macht nur dann Sinn, wenn sie nicht zu einer höheren Steuer führt; ansonsten geht sie ins Leere!

Es bleibt abzuwarten, ob es hier noch zu einer **Konkretisierung** kommen wird.

Eine Klärung kann im Einzelfall ggf. im Rahmen einer (kostenlosen) **Lohnsteueranrufungsauskunft** (§ 42e EStG) erfolgen, wenn die neue Bewertungsmethode („anteilige Pauschalbewertung“) dem Lohnsteuerabzug zugrunde gelegt werden soll.

489 Rz. 40 des BMF-Schreibens vom 18.11.2021, BStBl I 2021 S. 2315

490 Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 18.11.2021, BStBl I 2021 S. 2315

## 67. Steuerliche und bilanzielle Folgen des Ukraine-Kriegs

### 67.1 Hintergrund

Die Corona-Pandemie ist noch nicht vorbei und nun trifft uns die nächste Krise mit voller Wucht – der Ukraine-Krieg. Wie bei Corona geht auch die Ukraine-Krise nicht am Steuerrecht vorbei; auch sie wirft zahlreiche **bilanzielle und steuerliche Fragen** auf und macht **Billigkeitsregelungen** der Finanzverwaltung erforderlich.

Am 25.04.2022 hat das Bundesfinanzministerium sog. **FAQ zur Ukraine-Krise** veröffentlicht<sup>491</sup>. Diese FAQ sollen laufend um weitere Fragen ergänzt und aktualisiert werden, wie sich dies auch beim Umgang mit der Corona-Krise durchaus bewährt hatte. Die Sonderregelungen sind i.d.R. zunächst bis zum 31.12.2022 befristet; eine Verlängerung ist aber denkbar.

Auf die wesentlichen Fragen aus diesen FAQ und weiteren Verwaltungsregelungen wird nachfolgend eingegangen.

### 67.2 Der übliche „Katastrophen-Erlass“

Zunächst hat die Finanzverwaltung – wie schon seit vielen Jahren üblich – den sog. Katastrophenerlass auch für die Ukraine-Krise für anwendbar erklärt<sup>492</sup>.

Dies bedeutet z.B., dass **Spenden** für Geflüchtete aus der Ukraine auch **über die Grenze** des § 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStDV i.H. von **300 € hinaus ohne Spendenbescheinigung** (nämlich nur mit dem Kontoauszug als Nachweis) anerkannt werden können.

Außerdem können nach diesem Erlass z.B. **Sachspenden von Unternehmen** (Kleidung, Lebensmittel usw.), die an Hilfsorganisationen gegeben werden, als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn es sich um eine „Sponsoringmaßnahme“ handelt, d.h. wenn das Unternehmen davon einen **wirtschaftlichen Vorteil** hat. Das ist bereits dann der Fall, wenn z.B. durch Berichterstattung in der Lokalzeitung berichtet wird oder das Unternehmen auf seiner Internetseite seine Spenden darstellt (Motto: „Tue Gutes und rede darüber“).

491 Fragen und Antworten zu den steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten vom 25.04.2022; <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/faq-ukraine-steu-ern.html>

492 BMF-Schreiben vom 17.03.2022, BStBl I 2022 S. 330; wie zuletzt für die Flutkatastrophe in Rheinland-Pfalz und Nordrhein-Westfalen im Juli 2021

### 67.3 Aufnahme von Ukraine-Flüchtlingen in der eigenen Wohnung

Hier sind nach den FAQ **zwei Fallgruppen** zu unterscheiden:

Aufwandsentschädigung für die Aufnahme der Flüchtlinge	Keine Aufwandsentschädigung
<p>Pauschale Kostenerstattungen von Behörden (i.d.R. Kommune) führen nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen. Voraussetzung ist, dass die Kostenerstattung die kalkulierten Unterbringungskosten nicht übersteigt (was der Regelfall sein wird); Aufwendungen sind in der Folge dann aber auch nicht abzugsfähig</p>	<p>Auch in diesem Fall sind Aufwendungen i.d.R. nicht abzugsfähig; insbesondere kommt ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht. Eine Ausnahme gilt bei der Aufnahme unterhaltsberechtigter Angehöriger (Eltern, Kinder) in der eigenen Wohnung (dann Abzug als Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG)</p>
<p><b>Alleinerziehende</b> mit Anspruch auf den <b>Entlastungsbetrag nach § 24b EStG</b> (Steuerklasse II) verlieren diesen nicht, wenn sie einen (volljährigen) Ukraine-Flüchtling in ihrer Wohnung aufnehmen.</p>	

### 67.4 Unterbringung von Flüchtlingen in einer leerstehenden Wohnung

#### 67.4.1 Steuerpflicht der Einnahmen

Erhaltene Mieten stellen in diesen Fällen (egal unter welcher Bezeichnung sie vereinnahmt werden, also z.B. auch, wenn als „Aufwandsentschädigung“ bezeichnet) **steuerpflichtige Einnahmen** aus Vermietung und Verpachtung dar.

#### 67.4.2 Werbungskostenabzug

Die **unentgeltliche Überlassung einer (leerstehenden) Wohnung**, bei der Vermietungsabsicht besteht, führt nicht zum Wegfall der Vermietungsabsicht, d.h. die Werbungskosten sind auch für die Zeit der unentgeltlichen Überlassung an die Kriegsflüchtlinge weiterhin abzugsfähig.

Bei einer verbilligten Vermietung erfolgt selbst dann **keine Werbungskostenkürzung**, wenn die erzielte Miete unter der in § 21 Abs. 2 EStG ab 2021 festgelegten Grenze von 50 % der ortsüblichen Miete liegt.

Wird eine eigentlich zur Vermietung an Feriengäste vorgesehen **Ferienwohnung** unentgeltlich an Kriegsflüchtlinge überlassen, wird dieser Zeitraum der **Vermietungsphase** zugerechnet, d.h. die auf diesen Zeitraum entfallenden Werbungskosten sind voll abzugsfähig.

**HINWEIS**

**Umsatzsteuerlich** wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und ggf. einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG abgesehen, wenn Unterkünfte (Hotelzimmer, Ferienwohnungen) unentgeltlich überlassen werden. Zudem wird der Vorsteuerabzug aus dem Bezug von Nebenleistungen (Strom, Wasser) als Billigkeitsgründen gewährt.

**67.5 Genossenschaften, Vereine und Stiftungen**

- **Gemeinnützige Vereine oder Stiftungen**, die nach ihrer Satzung eigentlich keine mildtätigen Zwecke verfolgen (z.B. ein Sport- oder Kulturverein), dürfen Kriegsflüchtlinge unentgeltlich in ihren Räumlichkeiten aufnehmen, ohne ihren Status als steuerbefreite Körperschaft zu verlieren.
- **Steuerbefreite Vermietungsgenossenschaften und -vereine** können Wohnungen an Ukraine-Flüchtlinge (= Nichtmitglieder) vermieten, ohne die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG / § zu verlieren (die 10 %-Grenze für unschädliche Tätigkeiten wie z.B. die Vermietung an Nichtmitglieder wird nicht angewendet)<sup>493</sup>.

**67.6 Gewerbesteuer**

Ein wichtiger Streitpunkt bei der Gewährung der **erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen** nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG war in der Vergangenheit, ob und ggf. in welchen Fällen die **Mitüberlassung von Mobiliar die erweiterte Kürzung ausschließt**.

Mit den o.g. Ländererlassen hat die Finanzverwaltung nun mitgeteilt, dass diese Frage für entgeltliche Überlassungen von möbliertem Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine bis zum 31.12.2022 **nicht geprüft** wird <sup>494</sup>.

**HINWEIS**

Die **Grundsatzfrage** für die Mitvermietung von Mobiliar (z.B. von Einbauküchen) bei anderen Vermietungen ist damit natürlich noch nicht gelöst. Zumindest für die Mitvermietung von Küchen scheint es hier allerdings derzeit eine Tendenz der Verwaltung zur Unschädlichkeit zu geben.

Ab dem Jahr **2021** hat sich die Relevanz der Streitfrage durch die gesetzlich in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG neu eingeführte **5 %-Unschädlichkeitsgrenze** aber sowieso stark vermindert<sup>495</sup>.

Ergänzend weist die Verwaltung darauf hin, dass **Erträge aus sonstigen Unterstützungsleistungen** – wie beispielsweise aus der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Nahrungsmitteln, Hygieneartikeln oder Kleidung – für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nur dann unschädlich sind, wenn

493 dazu auch BMF-Schreiben vom 31.03.2022, BStBl I 2022 S. 345

494 Ländererlasse vom 31.03.2022, BStBl I 2022 S. 335

495 dazu auch Tz. 48.1 in diesem Skript

die Erträge aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes resultieren und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr die o.g. **5 %-Grenze** nicht überschreiten.

Vermieten Grundstücksunternehmen Wohnraum z.B. **an juristische Personen des öffentlichen Rechts**, die den angemieteten Wohnraum an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine überlassen, gelten diese Wohnraumnutzenden für die Prüfung der 5 %-Grenze aus Billigkeitsgründen im Jahr 2022 als (mittelbare) Mieter des Grundstücksunternehmens i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG.

### 67.7 Auswirkungen auf die Rechnungslegung und Prüfung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat bereits zeitnah nach Ausbruch des Krieges über die Folgen für die Rechnungslegung und Prüfung informiert. Zwischenzeitlich wurde der entsprechende **Fachliche Hinweis** auch bereits ergänzt und aktualisiert<sup>496</sup>. Er beinhaltet folgende **Kernaussagen**:

- Eine Berücksichtigung der Ukraine-Krise in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ist aufgrund des **Stichtagsprinzips** in Abschlüssen zum 31.12.2021 grundsätzlich zu verneinen. Die Ukraine-Krise und dabei insbesondere das militärische Eindringen Russlands in die Ukraine am 24.02.2022 ist als **wertbegründendes Ereignis** anzusehen, das grundsätzlich **nicht** auf die Bilanzierung zum 31.12.2021 zurückwirkt.



#### HINWEIS

Eine Ausnahme gilt lediglich in Fällen, in denen aufgrund der Auswirkungen des Krieges die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden kann (vgl. IDW RS HFA 17, Tz. 2, i.V. mit IDW PS 203 n.F., Tz. 9).

Damit ist es z.B. **nicht notwendig** bzw. **möglich**, eine **Teilwertabschreibung** auf Leistungsforderungen gegenüber Geschäftspartnern in der Ukraine oder in Russland zum 31.12.2021 vorzunehmen und diese mit dem Ukraine-Krieg zu rechtfertigen.

- Der Ausbruch des Krieges kann aber natürlich erhebliche Auswirkungen auf die Nachtragsberichterstattung im **Anhang zum Jahresabschluss** haben. Es liegt ein **„Vorgang von besonderer Bedeutung“** nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB vor. Die Situation ist dabei vergleichbar mit dem Ausbruch der Corona-Krise im Frühjahr 2020. Ob der Kriegsausbruch (und die damit einhergehenden unmittelbaren und mittelbaren wirtschaftlichen Konsequenzen) für das jeweilige Unternehmen dann von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden.
- Die gesetzlichen Vertreter **kleiner Kapitalgesellschaften** (§ 267 Abs. 1 HGB) sind nach § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB allerdings **nicht** verpflichtet, einen **Lagebericht** aufzustellen. Nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB brauchen sie zudem **keinen Nachtragsbericht** (§ 285 Nr. 33 HGB) in den Anhang aufzunehmen. Für **Kleinstkapitalgesellschaften** (§ 267a Abs. 1 HGB) sind weder ein Lagebericht (§ 267a Abs. 2 i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB) noch ein Anhang erforder-

<sup>496</sup> Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (2. Update vom 14.04.2022) unter <https://www.idw.de/blob/134932/6d1d352644eea5dbae669ec6712e11fe/down-ukraine-idw-fachlhinw-rele-pruefung-update2-data.pdf>



lich (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dies gilt auch für Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (z.B. nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften oder Gesellschaften, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses von den Befreiungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB Gebrauch machen). Nach Auffassung des IDW muss aber auch in diesen Fällen – ausnahmsweise – über sog. **bestandsgefährdende Risiken** ergänzend berichtet werden. Dies ist dann gegeben, wenn wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen und Gegebenheiten vorliegen, die **bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen** können. Kleine Kapitalgesellschaften haben eine solche Berichterstattung dann in den Anhang aufzunehmen. Bei Kleinstgesellschaften usw. ist diese Berichterstattung z.B. unterhalb der Bilanz wiederzugeben.

- Für **Abschlussstichtage nach Kriegsausbruch** (Regelfall: 31.12.2022) schließen sich natürlich zahlreiche Folgefragen an. Auch diese sind aber zu einem großen Teil identisch mit den sich aus der Corona-Pandemie ergebenden bilanziellen Problembereichen. Dazu nimmt Tz. 3 des Fachlichen Hinweises des IDW Stellung; bedeutsam ist dabei vor allem der sog. **Niederwerttest** in Tz. 3.2 des Hinweises.

## 67.8 Finanzielle Unterstützung betroffener Unternehmen

Die Bundesregierung hat Anfang April 2022 ein umfassendes Maßnahmenpaket zur Unterstützung der vom Krieg betroffenen Unternehmen vorgestellt. Die wichtigsten Ziele bestehen darin, Firmen kurzfristig Liquidität zur Verfügung zu stellen und den Preisanstieg bei Erdgas und Strom in energie- und handelsintensiven Branchen zu dämpfen.

Dieser sog. „**Schutzschirm**“ sollte nach dem Stand bei Drucklegung dieses Manuskripts zum **01.06.2022 starten** und zunächst auf ein Jahr befristet sein. Er besteht aus **fünf Bestandteilen**:

- Kreditprogramm „KfW-Sonderprogramm UBR 2022“ der bundeseigenen Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW)
- Erweiterungen bei Bund-Länder-Bürgschaftsprogrammen
- Befristeter Zuschuss für Unternehmen, die unter hohen Energiekosten leiden
- Zielgerichtete Eigenkapital- und hybriden Kapitalhilfen
- Unterstützung von Energieunternehmen bei Liquiditätsengpässen.

Das KfW-Kreditprogramm und das Bürgschaftsprogramm sollen dabei zuerst aufgelegt werden, die anderen Instrumente zu einem späteren Zeitpunkt. Vorab müssen die Maßnahmen aber noch von der **EU-Kommission genehmigt** werden. Rechtsgrundlage ist das Temporary Crisis Framework der EU für Beihilfemaßnahmen zur Unterstützung der Wirtschaft im Zuge des Ukrainekrieges.

Einzelheiten dazu sind den Internetseiten der KfW und des Bundeswirtschaftsministeriums zu entnehmen.

## 68. Die ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen: Der Bundesminister der Finanzen äußert sich!

### 68.1 Vorbemerkungen

**Virtuelle Währungen** sind digital dargestellte Werteinheiten, die zwar von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden und die damit nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, die aber gleichwohl von natürlichen oder juristischen Personen als **Tauschmittel** akzeptiert werden und auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden können. Zu den bekanntesten virtuellen Währungen gehören Bitcoin, Ether, Litecoin und Ripple.

**Neue Einheiten** einer solchen virtuellen Währung kommen im Zuge des sog. „**Mining**“ zustande. Hierbei erhält derjenige neue Einheiten, der – vereinfacht gesagt – durch aufwendige elektronische Prozesse eine vom Schöpfer der jeweiligen virtuellen Währung festgelegte Rechenaufgabe löst. Diese Operationen werden, ebenso wie die dadurch geschaffenen neuen Einheiten der betreffenden virtuellen Währung, in eine Art unveränderliches **virtuelles Kassenbuch**, genannt „**Blockchain**“ eingetragen und dadurch verifiziert.

Für das Empfangen, Halten und Transferieren von Einheiten einer virtuellen Währung wird in der Regel eine sog. „**Wallet**“ benötigt. Wörtlich übersetzt bedeutet Wallet Geldbörse oder Brieftasche, von der Funktion her wäre die richtigere Übersetzung jedoch **Schlüsselbund**: In der Wallet selbst werden nämlich keine Einheiten virtueller Währungen gehalten; diese verbleiben stets in der Blockchain, können aber mithilfe des virtuellen Schlüsselbundes vom Eigentümer genutzt werden.

Einsetzbar sind virtuelle Währungen nicht nur als Zahlungsmittel: Beim sog. „**Staking**“ erhalten die Eigentümer im Tausch für ihre Leistung in Gestalt eines temporären Verzichts auf die Nutzung der ihnen gehörenden Einheiten einer virtuellen Währung eine Gegenleistung in Form von zusätzlichen Einheiten einer virtuellen Währung. Unter „**Lending**“ verstanden wird schließlich die Überlassung von Einheiten einer virtuellen Währung gegen eine Vergütung zur Nutzung.

### 68.2 Das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022

Aufgrund der zunehmenden Bedeutung virtueller Währungen hat nunmehr der **Bundesminister der Finanzen** seinen Dienststellen mit einem sehr umfangreichen **Schreiben vom 10.05.2022** Anweisungen primär zur ertragsteuerlichen Behandlung von Vorgängen im Zusammenhang mit virtuellen Währungen erteilt. Die dort enthaltenen Aussagen sind überwiegend zutreffend und können daher auch von der Beratungspraxis als Leitlinie genutzt werden.

Nachfolgend habe ich die Aussagen des Ministers zu den praxisbedeutsamsten Fragen im Zusammenhang mit virtuellen Währungen dargestellt, die dann auftauchen, wenn Mandanten diese als Kapitalanlage bzw. als Zahlungsmittel nutzen. Darüber hinaus enthält das Schreiben vom 10.05.2022 auch **Ausführungen zu solchen Spezialfragen**, die dann von Bedeutung sind, wenn sich die **Mandanten aktiv an der Schaffung neuer Einheiten** schon existenter virtueller Währungen **beteiligen** (sog. „**Mining**“) bzw. wenn diese selbst **neue virtuelle Währungen** (sog. „**Forking**“) **kreieren**.

## 68.2.1 Die Schaffung neuer Einheiten

### 68.2.1.1 Grundsätzliches

Festzuhalten ist zunächst, dass die Verwaltung die **Einheiten virtueller Währungen** als **Wirtschaftsgüter** einstuft (Rz. 31 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022). Dies **entspricht** der von mir bereits früher<sup>498</sup> dargestellten **Sichtweise insbesondere der Finanzgerichte Baden-Württemberg<sup>499</sup> und Köln<sup>500</sup>**. Allerdings ist gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln **unter dem Aktenzeichen IX R 3/22 die Revision zum BFH anhängig**. Vor diesem Hintergrund sollten Sachverhalte, in welchen der steuerliche Zugriff auf Einkünfte im Zusammenhang mit virtuellen Währungen darauf basiert, dass diese als Wirtschaftsgüter betrachtet werden, zumindest solange mit Rechtsbehelf und unter Inanspruchnahme von Verfahrensruhe offen gehalten werden, wie der BFH diese Sichtweise noch nicht bestätigt hat.

Auf dieser Grundlage nimmt der Bundesminister der Finanzen in seinem Schreiben vom 10.05.2022 ausführlich zur ertragsteuerlichen Einordnung von Aktivitäten im Zusammenhang mit der **Schaffung von neuen Einheiten einer virtuellen Währung** Stellung. Diese können, je nach den Umständen des Einzelfalls grundsätzlich zu **Einkünften aus allen Einkunftsarten** führen. In Betracht kommen insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nummer 2 in Verbindung mit § 23 EStG) oder sonstige Einkünfte (§ 22 Nummer 3 EStG).

### 68.2.1.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Sind die Einkünfte aus der Schaffung neuer Einheiten nicht bereits kraft Rechtsform des Steuerpflichtigen oder kraft Betätigung als solche aus Gewerbebetrieb einzuordnen, hängt die **Einordnung als gewerbliche Tätigkeit** (Tz. 35 ff. des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022) davon ab, ob die **Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs** nach § 15 Absatz 2 EStG vorliegen. Hiernach ist die Schaffung neuer Einheiten dann **nachhaltig**, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Zudem muss diese Tätigkeit auf Dauer dazu **geeignet** sein, hierdurch **einen Gewinn zu erzielen**.

Die **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** soll darin zu sehen sein, dass die Steuerpflichtigen ihre Rechnerleistung für die Schaffung neuer Einheiten der betreffenden virtuellen Währung nutzen bzw. zur Verfügung stellen. Dass das Entgelt von der erfolgreichen Schaffung neuer Einheiten abhängt, soll insoweit einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht entgegen stehen.

Die **Schaffung neuer Einheiten** einer virtuellen Währung **geht auch über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus**. Da die Steuerpflichtigen neue Einheiten im Tausch für ihre erfolgreiche Rechen- bzw. Rechnerleistung erhalten, entspricht diese Tätigkeit nach Ansicht des Bundesministers der Finanzen dem Bild eines gewerblichen Dienstleisters.

498 vgl. insoweit die lfd. Nr. 399 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

499 Urteil 5 K 1996/19 vom 11.06.2021, BB 2021, 2977

500 Urteil 14 K 1178/20 vom 25.11.2021, BB 2022, 1049

### 68.2.1.3 Sonstige Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 22 Nummer 3 EStG

**Einkünfte** aus der **Schaffung neuer Einheiten** einer virtuellen Währung, die **keiner anderen Einkunftsart zugerechnet** werden können, sollen gem. Rz. 45 ff. des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022 **als Leistung nach § 22 Nummer 3 EStG steuerbar** sein. Hiervon soll z.B. dann auszugehen sein, wenn mangels Nachhaltigkeit keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 EStG vorliegt (vgl. Randnummer 36). Derartige Einkünfte sind allerdings dann **nicht einkommensteuerpflichtig**, wenn sie zusammen mit anderen Einkünften aus Leistungen **weniger als 256 € im Kalenderjahr** betragen (§ 22 Nummer 3 Satz 2 EStG).

### 68.2.1.4 Private Vermögensverwaltung

Beim sog. „**Staking**“ erhalten die Steuerpflichtigen im Tausch für ihre Leistung in Gestalt eines temporären Verzichts auf die Nutzung der ihnen gehörenden Einheiten einer virtuellen Währung eine Gegenleistung in Form von zusätzlichen Einheiten einer virtuellen Währung. Nach Rz. 48 f. des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022 sollen diese Einkünfte außerhalb des betrieblichen Bereichs regelmäßig als Ergebnis einer privaten **Vermögensverwaltung durch „Fruchtziehung“** der **Besteuerung nach § 22 Nummer 3 EStG** unterliegen. Die als Entgelt erlangten Einheiten einer virtuellen Währung sollen hierbei mit dem Marktkurs im Zeitpunkt ihrer Anschaffung anzusetzen sein.

Soweit die für das „Staking“ genutzten Einheiten einer virtuellen Währung dagegen zu einem **Betriebsvermögen** gehören, stellen die **Gegenleistungen Betriebseinnahmen** dar. Die für das „Staking“ erhaltenen Einheiten der virtuellen Währung sind im Zeitpunkt des Zugangs mit dem Marktkurs (gewinnerhöhend) zu aktivieren bzw. als Betriebseinnahmen zu erfassen.

## 68.2.2 Einkünfte aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung

### 68.2.2.1 Ertragsteuerrechtliche Behandlung im Betriebsvermögen

Sind die Einheiten einer virtuellen Währung **Betriebsvermögen**, sind **Veräußerungserlöse stets Betriebseinnahmen**. Aufgrund der Aufzeichnung im virtuellen Kassenbuch ist eine Zuordnung und Identifizierung von Einheiten einer virtuellen Währung in der Regel bis hin zu deren Ursprungstransaktion möglich. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind die individuellen – gegebenenfalls fortgeführten – **Anschaffungskosten** der veräußerten Einheiten einer virtuellen Währung **vom Erlös abzuziehen**.

Hiervon kann nach Tz. 51 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022 dann abgewichen werden, wenn die individuellen Anschaffungskosten **im Einzelfall** nicht ermittelt und individuell zugeordnet werden können. In diesem Fall können diese mit den **durchschnittlichen Anschaffungskosten** bewertet werden.

## 68.2.2.2 Ertragsteuerrechtliche Behandlung im Privatvermögen

**68.2.2.2.1 Einheiten einer virtuellen Währung** sind nach Ansicht des Bundesministers der Finanzen „**andere Wirtschaftsgüter**“ im Sinne von § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (vgl. Rz. 31 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022). Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Einheiten einer virtuellen Währung können daher dann **Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften** nach § 22 Nummer 2 in Verbindung mit § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG darstellen, wenn der **Zeitraum** zwischen der **Anschaffung** und der **Veräußerung nicht mehr als ein Jahr** beträgt. Die **Einkünfteerzielungsabsicht** soll hierbei deshalb **nicht zu prüfen** sein, weil sie bereits aufgrund der Veräußerung innerhalb der Frist objektiviert vorliegen soll (Rz. 53 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022). Diese Gewinne bleiben jedoch nach § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG dann **steuerfrei**, wenn die **Summe der aus sämtlichen privaten Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr erzielten Gewinne** (Gesamtgewinn) **weniger als 600 €** beträgt.

**68.2.2.2.2** Voraussetzung eines jeden privaten Veräußerungsgeschäfts ist jedoch das Vorhandensein sowohl eines Anschaffungs- wie auch eines Veräußerungsvorgangs. Unter einer Anschaffung ist der **entgeltliche Erwerb von Dritten** zu verstehen. Dies soll insbesondere für die im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Einheiten gelten. Entgeltlich erworben sind zudem alle Einheiten einer virtuellen Währung, die Steuerpflichtige im Tausch gegen Einheiten einer staatlichen Währung (z.B. Euro), Waren oder Dienstleistungen sowie gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung erworben haben, sowie die durch „Lending“ und „Staking“ erlangten Einheiten einer virtuellen Währung (Vgl. Rz. 54 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022).

Spiegelbildlich zur Anschaffung stellt die **entgeltliche Übertragung** des angeschafften Wirtschaftsguts **auf Dritte** eine **Veräußerung** dar. Der Tausch von Einheiten einer virtuellen Währung in Einheiten einer staatlichen Währung (z.B. Euro), Waren oder Dienstleistungen sowie in Einheiten einer anderen virtuellen Währung führt demgemäß zu einer Veräußerung.

**68.2.2.2.3** Ausweislich Rz. 55 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022 sollen die **Veräußerungsfristen** des **§ 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG nach jedem Tausch neu beginnen**. Für die Ermittlung der Jahresfrist ist bei einer Anschaffung oder Veräußerung über eine Handelsplattform auf die dort aufgezeichneten Zeitpunkte abzustellen. Bei einem Direkterwerb oder einer Direktveräußerung ohne Zwischenschaltung von Intermediären ist aus Vereinfachungsgründen in der Regel auf die Zeitpunkte abzustellen, die sich aus der Wallet ergeben. Soll für die Frage, ob die **Jahresfrist überschritten** ist, das **schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgebend** sein, müssen die **Steuerpflichtigen** nach Ansicht des Bundesministers der Finanzen den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch geeignete Unterlagen **nachweisen**.

Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung ermittelt sich aus dem **Veräußerungserlös abzüglich** der **Anschaffungs-** und der **Werbungskosten**.

**68.2.2.2.4** Für die Bestimmung der **Verwendungsreihenfolge** der veräußerten Einheiten einer virtuellen Währung soll der **Grundsatz der Einzelbetrachtung** gelten (vgl. Rz. 51 des Schreibens

des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022). Ist eine **Einzelbetrachtung nicht möglich**, sollen für die Zwecke der Prüfung der Haltefrist die **zuerst angeschafften Einheiten** einer virtuellen Währung **als veräußert gelten**; hierbei soll für die Wertermittlung grundsätzlich die Durchschnittsmethode anzuwenden sein<sup>501</sup>.

Aus Vereinfachungsgründen kann für die Zwecke der Wertermittlung unterstellt werden, dass die zuerst angeschafften Einheiten auch zuerst veräußert wurden (First in First out, vgl. Rz. 61 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022).

Insoweit soll gem. Rz. 62 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022 eine **walletbezogene Betrachtung** gelten: Die einmal gewählte Methode soll deshalb bis zur vollständigen Veräußerung der Einheiten einer virtuellen Währung aus dieser Wallet beizubehalten sein. Erst nach einer vollständigen Veräußerung der Einheiten einer virtuellen Währung in einer Wallet und anschließendem Neuerwerb von Einheiten dieser virtuellen Währung soll die Methode gewechselt werden können. Beim Halten von Einheiten mehrerer virtueller Währungen soll für jede virtuelle Währung in einer Wallet ein gesondertes Wahlrecht bestehen.

Bemerkenswerter Weise soll bei virtuellen Währungen die **Verlängerung der Veräußerungsfrist** nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4 EStG **auf 10 Jahre nicht zur Anwendung kommen** (Rz. 63 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022).

### **68.2.3 Einkünfte aus der Verwendung von Einheiten einer virtuellen Währung für „Lending“**

#### **68.2.3.1 Ertragsteuerrechtliche Behandlung im Betriebsvermögen**

Erträge aus der Nutzungsüberlassung von einem Betriebsvermögen (Rz. 64 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022) zuzuordnenden Einheiten einer virtuellen Währung stellen **Betriebseinnahmen** dar. Für die Nutzungsüberlassung erhaltene Einheiten einer virtuellen Währung werden angeschafft und sind mit dem Marktkurs im Zeitpunkt des Zuflusses zu bewerten<sup>502</sup>. Bei einer Veräußerung wird entweder ein Gewinn oder ein Verlust realisiert.

#### **68.2.3.2 Ertragsteuerrechtliche Behandlung im Privatvermögen**

Einkünfte aus dem „Lending“ sollen im **Privatvermögen gemäß § 22 Nummer 3 EStG steuerbar** sein (Rz. 65 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022). Die Erzielung von Einkünften aus der Nutzungsüberlassung auf Zeit soll aufgrund einer Leistung der Steuerpflichtigen erfolgen. Für die Nutzungsüberlassung erhaltene Einheiten einer virtuellen Währung werden angeschafft und sind mit dem Marktkurs im Zeitpunkt der Anschaffung zu bewerten<sup>503</sup>. Auch im Zusammenhang mit Vorgängen des „Lending“ soll es **keine Verlängerung der Veräußerungsfrist auf 10 Jahre** i.S. § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4 EStG geben; dies ist vor allem deshalb bemerkenswert, weil der im Jahr 2021 veröffentlichte Entwurf des Schreibens des Bundesministers der Finanzen insoweit noch eine gegenteilige Aussage enthielt.

501 vgl. hierzu auch das BFH-Urteil X R 49/90 vom 24.11.1993, BStBl II 1994, 59

502 vgl. zur Ermittlung des Marktkurses Rz. 43 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022

503 vgl. zur Ermittlung des Marktkurses Rz. 43 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 10.05.2022



## 69. Keine Hinzurechnung von Herstellungskosten bei der Gewerbesteuer: Die Verwaltung gibt endlich nach!

### 69.1 Der Grundsatz zur Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG

Nach § 8 Nr. 1 GewStG sind sog. **Finanzierungsentgelte** zu einem Viertel bei der Ermittlung des Gewerbeertrags (= Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer) hinzuzurechnen. Dazu gehören nicht nur **Schuldzinsen**, sondern vor allem auch **Miet- und Pachtentgelte** für angemietetes Anlagevermögen (also vor allem auch Leasingraten für bewegliches oder unbewegliches Vermögen). Allerdings werden die Miet- und Pachtentgelte nicht voll, sondern nur teilweise in die Finanzierungsentgelte einbezogen. Bereits **ab 2010** ergibt sich folgendes **Schema** für die Anwendung von § 8 Nr. 1 GewStG (mit Erhöhung des Freibetrags auf 200.000 € ab 2020; zuvor 100.000 €), wobei die Streitpunkte in der Praxis fett umrahmt sind:

Buchst.	Tatbestand	Gesamt- betrag	Gesamtentgelt x %-Satz	anzusetzen
a	Entgelte für Schulden		x 100 %	
b	Zinsanteile in Renten und dauernden Lasten (bilanziell zu ermitteln)		x 100 %	
c	Gewinnanteile an (typisch) stille Gesellschafter		x 100 %	
d	Zinsanteile in Miet- und Pachtzahlungen für bewegliches Anlagevermögen		x 20 %	
e	Zinsanteile in Miet- und Pachtzahlungen für unbewegliches Anlagevermögen		x 50 %	
f	Zinsanteile in Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten		x 25 %	
Summe				
./. Freibetrag (bis 2019: 100.000 €)				./. 200.000
verbleiben				
davon $\frac{1}{4}$ = <b>Hinzurechnungsbetrag</b>				



#### HINWEIS

Ob die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG **verfassungsgemäß** sind, ist derzeit immer noch nicht vollständig geklärt (aber wahrscheinlich); die GewSt-Messbescheide ergehen in dieser Sache deshalb derzeit immer noch vorläufig<sup>504</sup>.

504 vgl. dazu Ländereilasse vom 28.10.2016, BStBl I 2016 S. 1114

## 69.2 Die BFH-Entscheidungen zu den Herstellungskosten

Bereits im Jahr 2020 hatte der III. Senat des BFH<sup>505</sup> und bestätigend im Jahr 2021 auch der IV. Senat<sup>506</sup> entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass Miet- und Pachtzahlungen auch dann **nicht** in die Berechnung der Finanzierungsentgelte des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG einzubeziehen sind, wenn sie zu **Herstellungskosten** auf Produkte führen, die **bereits unterjährig veräußert** werden, also am Bilanzstichtag nicht als fertige oder unfertige Leistungen aktiviert sind. Die Finanzverwaltung hat demgegenüber bisher die Auffassung vertreten, dass eine Hinzurechnung nur dann nicht in Betracht komme, wenn die Miet- und Pachtaufwendungen am Bilanzstichtag als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert wurden<sup>507</sup>. **Herstellungskosten** sind nach Auffassung des BFH **nicht hinzuzurechnen**. Dabei reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte und deshalb hätte aktiviert werden müssen. Es ging bei dieser Rechtsprechung um nicht weniger als die „Gretchenfrage“ des § 8 Nr. 1 GewStG<sup>508</sup>.



### HINWEIS

Dem BFH ging es dabei **nicht um die Kurzfristigkeit der Anmietungen**, sondern um die Eigenschaft der Miet- und Pachtaufwendungen als Herstellungskosten!

Ergänzend hat der BFH entschieden, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Herstellung eines selbst geschaffenen **immateriellen Wirtschaftsguts** des Anlagevermögens (z.B. von Software) stehen, aufgrund des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG stets hinzuzurechnen sind<sup>509</sup>.

## 69.3 Und nun die Reaktion der Finanzverwaltung: Anwendung der Rechtsprechung

Die Finanzverwaltung hat nun mitgeteilt<sup>510</sup>, dass sie der BFH-Rechtsprechung **vollumfänglich folgt**. Der Anwendungserlass zu § 8 Nr. 1 GewStG wurde entsprechend geändert und ergänzt<sup>511</sup>.

„Demnach unterbleibt eine Hinzurechnung von Aufwendungen, die am Bilanzstichtag als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens aktiviert wurden. Losgelöst hiervon unterbleibt in Fällen bereits unterjährig ausgeschiedener Wirtschaftsgüter eine Hinzurechnung für solche Aufwendungen, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte ...“

505 BFH-Urteil III R 24/18 vom 30.07.2020, BStBl II 2022 S. 279; ausführlich dazu Tz. 4 in AktStR I/2021

506 BFH-Urteil IV R 31/18 vom 20.05.2021, BFH/NV 2021 S. 1367

507 Rz. 2 Satz 2 der Ländererlasse vom 02.07.2012, BStBl I S. 654

508 so schon zur Vorinstanz Haupt, DStR 2019 S. 713

509 BFH-Urteil III R 38/17 vom 12.11.2020, BStBl II 2022 S. 283

510 Ländererlasse vom 06.04.2022, BStBl II 2022 S. 638

511 Änderung der Rdnr. 2 Satz 2 ff. der ursprünglichen Ländererlasse vom 02.07.2012



**BEISPIEL 1**

Die E-GmbH stellt E-Bikes her. Die Produktionshallen hat sie für jährlich 600.000 € vom Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung angemietet. Die Produktionsmaschinen sind geleast; hierfür entrichtet die E-GmbH jährlich 400.000 € Leasinggebühren. Die produzierten E-Bikes werden regelmäßig sofort nach Fertigstellung an Händler ausgeliefert, so dass am jeweiligen Bilanzstichtag jeweils nur ein geringer Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen vorhanden ist.

**BISHERIGE LÖSUNG DER FINANZVERWALTUNG**

Nach bisheriger Verwaltungssicht gingen die Mieten für die Produktionshallen und die Leasingraten für das Maschinenleasing **nahezu vollumfänglich in die Finanzierungsentgelte** des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG **ein** (mit den gesetzlichen %-Sätzen, also 50 % für das unbewegliche und 20 % für das bewegliche angemietete Anlagevermögen, hier also 50 % von 600.000 € = 300.000 € und 20 % von 400.000 € = 80.000 €). Eine Ausnahme galt lediglich insoweit, als am jeweiligen Bilanzstichtag noch (fertige oder unfertige) E-Bikes vorhanden waren und die genannten Kosten insoweit tatsächlich aktiviert wurden.

**NEUE LÖSUNG**

Diese Einbeziehung ist nun nicht mehr vorzunehmen, was dem Unternehmen jährlich zu einer **Gewerbesteuerersparnis** i.H. von ca.  $(380.000 \text{ €} \times \frac{1}{4} \times 15 \% =)$  **14.250 €** verhilft.

Außerdem hat die Finanzverwaltung die Aussagen aus der BFH-Rechtsprechung zu der Frage ergänzt, wann angemietetes (fiktives) Anlagevermögen vorliegt; insoweit hatte der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung allerdings weitgehend bestätigt<sup>512</sup>. Dies gilt insbesondere für die Feststellung, dass eine **kurzfristige Anmietung die Annahme von fiktivem Anlagevermögen nicht ausschließt** (so hatte die Klägerin im o.g. Urteilsfall III R 24/18, eine Bauträger-GmbH, jeweils nur kurzfristig Baumaschinen, Schalungen, Bauzäune, Gerüste usw. angemietet)<sup>513</sup>.

512 ergänzte Rdnr. 29b der Ländererlasse vom 02.07.2012, BStBl I S. 654

513 BFH-Urteil III R 24/18 vom 30.07.2020, BStBl II 2022 S. 279

Dabei listet die Finanzverwaltung nun auch die seit der letzten Erlassfassung dazu **ergangene BFH-Rechtsprechung** auf:

Betroffene Branche	Entscheidung des BFH
Filmhersteller <sup>514</sup>	<b>Keine Hinzurechnung</b> , wenn die angemieteten Wirtschaftsgüter (Filmlocations, Ausstattungsgegenstände) nur für einen <b>einzelnen Film</b> verwendet werden können; <b>Hinzurechnung</b> aber bei Verwendungsmöglichkeit für <b>verschiedene Filme</b> .
Konzertveranstalter <sup>515</sup>	Die (ggf. nur tageweise) angemieteten Konzerthallen stellen <b>fiktives Anlagevermögen</b> dar; dies gilt unabhängig davon, ob ein potenzieller Erwerb dieser Mietobjekte wirtschaftlich sinnvoll ist (ein Konzernveranstalter könnte ja schließlich die Hallen auch für einen Tag kaufen und dann am nächsten Tag wieder verkaufen ...).
Messedurchführungsgesellschaft <sup>516</sup>	<b>Kein fiktives Anlagevermögen</b> , wenn eine Durchführungsgesellschaft zwischen Messeveranstalter und Aussteller „zwischengeschaltet“ ist und somit die angemieteten Messeflächen an die jeweiligen Aussteller weiterüberlässt = Sonderfall <sup>517</sup>
Pauschalreiseveranstalter <sup>518</sup>	Die Anmietung von Hotelkontingenten durch (große oder kleine) Reiseveranstalter führt <b>nicht zu fiktivem Anlagevermögen</b> ; sie fließen als Teilprodukt in das jeweilige Kundenprodukt „Pauschalreise“ ein und verbrauchen sich mit der Durchführung der Reise = durchgeleitetes Umlaufvermögen



**HINWEIS**

Es bleibt allerdings bei den bereits bisher – aus Vereinfachungsgründen – bestehenden **Ausnahmen**, dass bei Verträgen über **kurzfristige Hotelnutzungen** oder bei **kurzfristigen Pkw-Mietverträgen** keine Hinzurechnung vorzunehmen ist.

## 69.4 Praxisfolgen und Abgrenzungsfragen

### 69.4.1

Es ist **zu begrüßen**, dass die Finanzverwaltung der BFH-Rechtsprechung nun ausdrücklich folgt. Vor allem für Produktionsunternehmen wird diese Rechtsprechung zu **erheblichen Gewerbesteuererspar-**

514 BFH-Urteil III R 38/17 vom 12.12.2020, BStBl II 2022 S. 283

515 BFH-Urteil IV R 24/11 vom 08.12.2016, BStBl II 2022 S. 276

516 BFH-Urteil I R 57/15 vom 25.10.2016, BStBl II 2022 S. 273

517 zur Frage der Hinzurechnung bei den Ausstellern auf Messen ist beim BFH noch das Revisionsverfahren mit dem Az. III R 14/21 anhängig

518 BFH-Urteil III R 22/16 vom 25.07.2019, BStBl II 2020 S. 51; zur Vermittlung von Ferienunterkünften ist beim BFH noch das Revisionsverfahren mit dem Az. III R 59/20 anhängig

nissen führen. Bedeutsam ist dabei vor allem, dass die neue Rechtsprechung die Hinzurechnung nicht nur für kurzfristige Anmietungen verhindert, sondern **auch langfristige Anmietungen** außen vorlässt.

### 69.4.2

Anhängige **Einspruchsverfahren** können nun im Sinne der BFH-Rechtsprechung erledigt werden.

M.E. gilt die BFH-Rechtsprechung und die nun geläuterte Verwaltungsauffassung nicht nur für die Buchstaben d und e in § 8 Nr. 1 GewStG, sondern auch für den Buchstaben f, also für **Rechteüberlassungen**. Eine klare Aussage dazu ist im nun geänderten Ländererlass zwar nicht enthalten. Die Aussagen in der neu gefassten Rdnr. 2 betreffen jedoch als übergeordnete Grundsätze alle Buchstaben in § 8 Nr. 1 GewStG und müssen deshalb auch für die Rechteüberlassungen anwendbar sein.

#### BEISPIEL 2 (ERGÄNZUNG ZUM BEISPIEL 1)

Ergänzend zu den im Beispiel 1 genannten Mietkosten zahlt die E-GmbH auch jährlich 500.000 € an einen Lizenzgeber für die Überlassung eines Patents, das für die Produktion der E-Bikes erforderlich ist.

#### LÖSUNG

Auch insoweit greift die neue Rechtsprechung ein, so dass auch hinsichtlich dieser Lizenzkosten keine Einbeziehung in die Finanzierungsentgelte (mit den gesetzlichen 25 %) vorzunehmen ist.

### 69.4.3

„**Gewinner**“ der **Rechtsprechung** sind also eindeutig die Mandanten im **Produktionsbereich**. Der Handels- und Dienstleistungssektor dürfte weniger betroffen sein, wobei aber auch bei den Dienstleistern die Entstehung von Herstellungskosten nicht ausgeschlossen ist (und § 5 Abs. 2 EStG nur die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausschließt; vgl. dazu das bereits o.g. BFH-Urteil vom 12.11.2020 – III R 38/17, a.a.O.). Schließlich gibt es auch im Dienstleistungsbereich unfertige Leistungen, die ohne die Annahme von Herstellungskosten nicht denkbar wären.



#### HINWEIS

Die Anwendung und erfolgreiche Nutzung der Rechtsprechung erfordert nun allerdings eine **klare Dokumentation der Aufwendungen** hinsichtlich des Vorliegens von Herstellungskosten. Bei größeren Unternehmen dürfte dies im Hinblick auf die dort i.d.R. angewandten umfangreichen Kostenrechnungssysteme kein Problem sein. Auch bei kleineren Unternehmen muss hier nun aber verstärkt auf das Vorhandensein von Aufzeichnungen hinsichtlich der Zuordnung von Miet- und Pachtzinsen zu den einzelnen Produkten geachtet werden. Die Finanzverwaltung hat in ihren Ländererlassen allerdings keine Aussagen dazu getroffen, welche formalen Anforderungen sie an den Nachweis des Vorliegens von Herstellungskosten verlangt. **Diskussionsstoff für Betriebsprüfungen** dürfte hier aber vorprogrammiert sein.

#### 69.4.4

Bei sog. **Bauzeitinsen**, für die bekanntlich ein Wahlrecht zur Einbeziehung in die Herstellungskosten besteht, soll es hinsichtlich der Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG bei der bisherigen Sichtweise bleiben<sup>519</sup>. Danach ist für aktivierte Bauzeitinsen keine Hinzurechnung vorzunehmen. Im Umkehrschluss will die Finanzverwaltung aber wohl weiterhin eine Hinzurechnung vornehmen, wenn – was der Regelfall ist – keine Aktivierung erfolgt. Dem hat allerdings aktuell das **Finanzgericht Köln für den Fall widersprochen, in dem Finanzierungskosten in die Herstellungskosten für unterjährig ausgeschiedene Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens eingegangen sind**<sup>520</sup>. Das Unternehmen konnte im Klageverfahren auch darlegen, dass es seine Bauzeitinsen regelmäßig als Herstellungskosten behandelt. Die hiergegen zunächst unter dem Az. III B 145/21 eingelegte **Nichtzulassungsbeschwerde** hat das im Klageverfahren unterlegene Finanzamt inzwischen wieder zurückgenommen.

---

519 Verweis in der neu gefassten Rdnr. 2 der Ländererlasse auf die unveränderte Rdnr. 13

520 Urteil des FG Köln 13 K 703/17 vom 25.11.202, EFG 2022 S. 516

## 70. Aktuelle Verwaltungsäußerungen zur Umsatzsteuer

### 70.1 Neues zum Thema „Direktanspruch in der Umsatzsteuer“

#### 70.1.1 Problemstellung

Schon wiederholt<sup>521</sup> hatte ich darauf hingewiesen, dass ein solcher **Leistungsempfänger**, der seinem Leistungsgeber „zu viel“ Umsatzsteuer bezahlt, seinen **Erstattungsanspruch** grundsätzlich **nur auf zivilrechtlichem Wege** und **nur gegen den Leistungsgeber**, nicht aber gegen den Fiskus geltend machen kann. So liegt der Fall etwa dann, wenn ein Unternehmer nicht erkennt, dass die Steuerschuldnerschaft für eine von ihm in Anspruch genommene Leistung eines anderen Unternehmers auf der Grundlage einer der Regelungen in § 13b UStG auf ihn selbst als Leistungsempfänger übergegangen ist. In derartigen Konstellationen gibt es **zwei Probleme**:

**Problem 1:** Durch die (fehlerhafte) Zahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsgeber ist die **Steuerschuld des Leistungsnehmers gegenüber dem Fiskus selbst dann nicht als getilgt zu betrachten**, wenn der **Leistungsgeber** die – von ihm richtig betrachtet gar nicht geschuldete – **Steuer angemeldet und abgeführt** hat.

**Problem 2:** Zudem soll der Leistungsnehmer seinen **Anspruch auf Rückzahlung** gegenüber dem Leistungsgeber nicht im Rahmen des Steuerschuldverhältnisses und damit nicht gegenüber der Finanzverwaltung, sondern **lediglich auf zivilrechtlichem Wege und gegenüber** seinem **Geschäftspartner** geltend machen können.

Dies ist für betroffene Leistungsempfänger zumindest bislang deshalb besonders unerfreulich, weil der **Anwendungserlass** zur Umsatzsteuer in Abschnitt 13b.8 Abs. 1 für den **umgekehrten Fall** eine an die Norm des § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG angelehnte **Vereinfachungsregelung** bereithält: Haben hiernach die beteiligten Unternehmer den **Wechsel der Steuerschuldnerschaft praktiziert**, obwohl es sich **nicht** um einen **Anwendungsfall** der Norm des § 13b UStG gehandelt hat, ist dies in der **Mehrzahl der Fälle** – eine Aufzählung findet sich in Abschn. 13b.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE – dann **unschädlich**, wenn hierdurch **keine Steuerausfälle** eintreten; von letzterem soll dann auszugehen sein, wenn der Leistungsempfänger die ausgelöste Umsatzsteuer (als vermeintlicher Steuerschuldner) tatsächlich angemeldet und abgeführt hat.

#### 70.1.2 Die Sichtweise des EuGH auf das Problem 2

**Hoffnung** für insoweit misslungene Fälle in der Art des obigen Problems 2, in welchen also der **Leistungsnehmer** seine **Eigenschaft als Steuerschuldner verkannt** und fehlerhafter Weise den **Steuerbetrag** an den **Leistungsgeber entrichtet** hat, hat allerdings eine **Entscheidung des EuGH**<sup>522</sup> aus dem Jahre 2017 in einem **Ungarn betreffenden Fall** geweckt: Dort hatte der Leistungsempfänger die unstreitig ausgelöste Umsatzsteuer in Verkennung der Tatsache, dass es sich um einen Fall des Wechsels der Steuerschuldnerschaft gehandelt hat, zunächst an den Leistungsgeber entrichtet.

<sup>521</sup> vgl. zuletzt Tz. 5.3 in AktStR I/2020 sowie die lfd. Nr. 284 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

<sup>522</sup> EuGH-Urteil C-564/15 vom 26.04.2017, BFH/NV 2017 S. 1005, Tz. 73.3 in AktStR III/2017

Nachdem dieser Fehler bemerkt worden war, forderte die **Finanzverwaltung** den **Leistungsempfänger** auf, die **betreffende Steuer** nun **ein zweites Mal**, und zwar an den Fiskus **zu entrichten**; zugleich verwies sie den Unternehmer wegen seiner **Rückforderungsansprüche** an den seinerzeitigen **Leistungsgeber**, der **mittlerweile** allerdings **insolvent** war.

In seiner diesbezüglichen Entscheidung führte der **EuGH** folgendes aus:

- Die Vorschriften der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sowie die Grundsätze der Steuerneutralität, der Effektivität und der Verhältnismäßigkeit lassen es zu, dass einem **Leistungsempfänger**, der in **Verkenning des Wechsels der Steuerschuldnerschaft** die durch eine an ihn erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung ausgelöste **Umsatzsteuer** rechtsgrundlos an den Leistungsgeber **gezahlt** hat, das **Recht auf Vorsteuerabzug** auch dann **versagt** wird, wenn der leistende Unternehmer diese Steuer an den Fiskus abgeführt hat.
- Zugleich erfordern es diese Grundsätze aber auch, dass der **Leistungsempfänger** seinen **Anspruch auf Rückzahlung** der zu Unrecht in Rechnung gestellten und bezahlten Umsatzsteuer **dann** und soweit **unmittelbar gegen den Fiskus** geltend machen kann, wie die **Rückzahlung durch den Leistungsgeber** an den Leistungsnehmer **unmöglich** oder übermäßig schwierig ist; hiervon ist insbesondere im Fall der **Zahlungsunfähigkeit des Leistungsgebers** auszugehen.

### 70.1.3 Bewegung durch das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom April 2022

Mit Blick auf dieses Problem 2 und unter Hinweis auf weitere diesbezügliche Urteile<sup>523</sup> hat sich der **Bundesminister der Finanzen**<sup>524</sup> **nunmehr beim Thema „Direktanspruch“** (etwas) **bewegt**. Vor dem nicht mehr bestrittenen Hintergrund, dass ein Leistungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen die Erstattung einer rechtsgrundlos an den Leistenden gezahlten Umsatzsteuer direkt vom Fiskus (statt vom Leistenden) verlangen kann, vertritt der Minister – neben einigen weiteren Details – nunmehr folgende Auffassung:

- Der **Leistungsempfänger** hat seinen **Anspruch auf Erstattung** einer unzutreffend in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Umsatzsteuer **regelmäßig zunächst zivilrechtlich gegenüber dem Leistenden geltend zu machen**. Der **Direktanspruch** soll also **nur nachrangig** gegenüber dem Verfahren zur Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG zum Tragen kommen.
- Über den Direktanspruch **entscheidet die für die Umsatzsteuerfestsetzung des Leistungsempfängers zuständige Dienststelle** der Finanzverwaltung im Rahmen eines Billigkeitsverfahrens nach § 163, 227 AO. Eine derartige Entscheidung soll allerdings solange nicht erfolgen, wie rechtlich noch eine Inanspruchnahme des Fiskus durch den Leistenden aufgrund einer Berichtigung des Steuerbetrages nach § 14c Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG möglich ist.
- 

523 BFH-Urteil V R 27/05 vom 11.10.2007, BStBl II 2008, 438, Tz. 46.6 in AktStR II/2015; XI R 57/06 vom 10.12.2008, amtlich nicht veröffentlicht; VII R 30/14 vom 30.06.2015, amtlich nicht veröffentlicht

524 Schreiben III C 2 -S 7358/20/10001 :004 vom 12.04.2022

- Kann der **Anspruch des Leistungsempfängers** gegen den Leistenden **aufgrund** einer **zivilrechtlichen Verjährung nicht mehr durchgesetzt** werden, **soll auch kein Direktanspruch** gegenüber dem Fiskus **mehr möglich sein**. Der Minister betrachtet den Direktanspruch also als **akzessorisch**, weshalb dieser nur dann und soweit bestehen soll, wie der Anspruch des Leistungsempfängers gegen den Leistenden rein rechtlich betrachtet noch durchsetzbar ist.
- Der **Leistungsempfänger** soll die **Nachweispflicht** dafür tragen, dass der **zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem Leistenden (weiterhin) besteht**, es aber unmöglich oder zumindest übermäßig erschwert ist, die Erstattung der irrtümlich in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Umsatzsteuer vom Leistenden zu erlangen.

In **einschlägigen Fällen** ist es für die praktische **Beratungsarbeit** ohne Zweifel **hilfreich**, dass sich der Minister mit Blick auf das Thema „Direktanspruch bei der Umsatzsteuer“ bewegt hat. Es wäre aber **irrig zu glauben**, dass die **Dienststellen der Verwaltung einschlägige Fälle** nunmehr **einfach so durchwinken** werden. Sollten die Beamten vor Ort insoweit enger entscheiden, als dies insbesondere der EuGH<sup>525</sup> vorgegeben hat, ist **im Einzelfall weiterhin eine gerichtliche Klärung erforderlich**.

---

525 EuGH-Urteil C-564/15 vom 26.04.2017, BFH/NV 2017 S. 1005, Tz. 73.3 in AktStR III/2017

## 70.2 Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern: Die Finanzverwaltung präzisiert ihre Auffassung

### 70.2.1 Die Sichtweise des BFH

In der **Vergangenheit** ging der **BFH**<sup>526</sup> davon aus, dass ein **Aufsichtsratsmitglied** seine Tätigkeit **regelmäßig** als **Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne** ausübt. Allerdings hat der **EuGH**<sup>527</sup> im Jahre 2019 zur Auslegung von Art. 9 und 10 MwStSystRL entschieden, dass das **Mitglied des Aufsichtsrats** einer Stiftung eine **nichtselbständige Tätigkeit** ausübt. Dem hatte sich der V. Senat des BFH<sup>528</sup> unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung **für den Fall angeschlossen**, dass das **Aufsichtsratsmitglied** hinsichtlich seiner Vergütung **kein wirtschaftliches Risiko** trägt. Hiervon soll nach Ansicht des Gerichts jedenfalls dann auszugehen sein, wenn der Aufsichtsrat für seine Tätigkeit eine **Festvergütung** erhält.

Wie von mir bereits früher dargestellt<sup>529</sup>, **eröffnet** diese (**teilweise**) **Neuorientierung des BFH** insoweit **Gestaltungspotential**, wie nunmehr eine bewusste Entscheidung für oder gegen eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern möglich scheint: Insbesondere dann, wenn die beaufsichtigte Gesellschaft nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 15 Abs. 2 UStG), ist die Nichtbesteuerung der Aufsichtsratsvergütung vorteilhaft; zu denken ist hierbei etwa an Versicherungen, Banken, Wohnimmobilien-gesellschaften oder Krankenhäuser.

### 70.2.2 Das erste Schreiben des Bundesministers der Finanzen

Nachdem es zunächst unklar war, ob die Finanzverwaltung bereit ist, diese Auffassung zu übernehmen, hatte der **Bundesminister der Finanzen** seine nachgeordneten **Dienststellen** mit Schreiben vom 08.07.2021<sup>530</sup> **angewiesen**, die **vom BFH vorgegebene Linie umzusetzen**. Auch die Verwaltung sieht nunmehr also die Tätigkeit eines Aufsichtsrats dann als eine im umsatzsteuerlichen Sinne nichtunternehmerische Tätigkeit an, wenn dieser wegen einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko trägt. Hierbei soll es unerheblich sein, ob die Vergütung als Geldleistung oder in Form von Sachzuwendungen erfolgt.

Ebenso soll es für die Frage des Vergütungsrisikos keine Rolle spielen, ob die Vergütung laufend oder nachträglich für mehrere Jahre gezahlt wird. Mit Blick auf dieses Schreiben des Bundesministers der Finanzen ist allerdings auch der **folgende Aspekt zu beachten**, der sich zudem **bereits im Anwendungserlass zur Umsatzsteuer** (Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE) **wiederfindet**:

- Die **Grundaussage „keine Unternehmereigenschaft“** soll nur **dann und soweit gelten**, wie **tatsächlich** eine **Festvergütung**, insbesondere als pauschale Aufwandsentschädigung **gezahlt** wird. **Sitzungsgelder**, die nur für die tatsächliche Teilnahme an Sitzungen gezahlt werden, sowie **nach dem tatsächlichen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen** sollen demgegenüber **nicht als Festvergütung zu betrachten** sein und sollen – unter Beachtung der nachfolgend dargestellten Bagatellregelung – zur Unternehmereigenschaft führen.

526 BFH-Urteil V R 32/08 vom 20.08.2009, BStBl II 2010 S. 88

527 Urteil in der Rechtssache C-420/18 vom 13.06.2019

528 BFH-Urteil V R 23/19 (V R 62/17) vom 27.11.2019, BFH/NV 2020 S. 480, Tz. 47.1 in AktStR II/2020

529 Tz. 47.1 in AktStR II/2020

530 Schreiben III C 2 - S 7104/19/10001:003 vom 08.07.2021, BStBl I 2021, 919, Tz. 104.2 in AktStR III/2021



- Für den Fall, dass Aufsichtsratsmitglieder **eine sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen bestehende Vergütung** erhalten, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass eine **unternehmerische Betätigung grundsätzlich dann** vorliegen soll, wenn die **variablen Bestandteile** im Kalenderjahr **mindestens 10 % der gesamten Vergütung** ausmachen. Reisekostenerstattungen stellen dabei nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Vergütungsbestandteile dar und sind deshalb bei der Ermittlung der 10 %-Grenze nicht zu berücksichtigen. Diese 10 %-Grenze soll zudem für jedes einzelne Mandat eines Aufsichtsrats separat zu prüfen sein.

### 70.2.3 Das zweite Schreiben des Bundesministers der Finanzen

**70.2.3.1** Von vorneherein nicht verkannt werden durfte allerdings die Tatsache, dass die oben angesprochene **10 %-Grenze** für den Fall, dass Aufsichtsratsmitglieder **eine sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen bestehende Vergütung** erhalten, nicht vom BFH stammt, sondern eine **Eigenkreation des Bundesministers der Finanzen** darstellt. Um diesbezügliche Unklarheiten zu beseitigen, hat der **Minister** deshalb **mit einem zweiten Schreiben vom 29.03.2022<sup>531</sup> nachgelegt**. Hieraus ist folgendes mitzunehmen:

1. Der **Zeitraum**, in welchem die **10 %-Grenze** nicht überschritten werden darf, soweit das Aufsichtsratsmitglied nicht als Unternehmer gelten will – und umgekehrt! – soll nicht das Kalenderjahr sein, sondern das **Geschäftsjahr der beaufsichtigten Gesellschaft**.

Dies vereinfacht die Ermittlung der maßgeblichen Vergütung in all den Fällen, in denen ein Unternehmen seine Gewinne nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr ermittelt.

2. Ob die **10 %-Grenze erreicht ist oder nicht**, soll bereits **zu Beginn des Geschäftsjahrs** der Gesellschaft **zu bestimmen** sein, wobei **nachträgliche Änderungen außer Betracht** bleiben sollen. Hierbei sind – unabhängig von der tatsächlichen Teilnahme an etwaigen Sitzungen im Laufe des Geschäftsjahres – die variablen Vergütungsbestandteile aller geplanten Sitzungen eines Geschäftsjahres mit einzubeziehen.

Vor dem Hintergrund dieser Verwaltungsanweisung lässt sich die **Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsratsmitglieds erheblich einfacher** vor Beginn des Geschäftsjahres **gestalten bzw. planen**. Letztlich müssen nur entsprechend viele – gesondert vergütete – Sitzungen eingeplant werden, um die 10 %-Grenze zu erreichen und hierdurch die Unternehmereigenschaft zu begründen; dies gilt dann, wenn die Unternehmereigenschaft des Aufsichtsratsmitglieds vermieden werden soll, selbstverständlich auch andersherum. Auch die Tatsache, dass **nachträgliche Änderungen außer Betracht** bleiben, macht die Handhabung simpler, **erfordert** allerdings auch eine **bessere Planung**, da hierdurch die gewählte Gestaltung zumindest für ein Geschäftsjahr verbindlich wird.

3. Hinsichtlich der **Frage des maßgeblichen Zeitpunkts der Leistung** eines (**unternehmerischen**) **Aufsichtsratsmitglieds** soll folgendes gelten:

- **Leistungszeitpunkt** für die **allgemeine Tätigkeit** des Aufsichtsratsmitglieds soll der **Ablauf des Geschäftsjahres der Gesellschaft** sein.

<sup>531</sup> Schreiben III C 2 - S 7104/19/10001:005 – 2022/0096963 vom 29.03.2022

- **Leistungszeitpunkt für konkrete Tätigkeiten** – z.B. hinsichtlich der Teilnahme an einer bestimmten Aufsichtsratssitzung – soll der **tatsächliche Zeitpunkt der Erbringung dieser Leistungen** sein.

Diesbezüglich stellt der Minister zudem klar, dass in die Prüfung der 10 %-Grenze nur Vergütungen für solche Leistungen einfließen sollen, die im betreffenden Geschäftsjahr der Gesellschaft als erbracht gelten.

**70.2.3.2** Die **Dienststellen der Finanzverwaltung** sind **angewiesen**, die **Aussagen** in dem Schreiben vom 29.03.2022<sup>532</sup> **auf alle offenen Fälle anzuwenden**. Allerdings soll es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des beaufsichtigten Unternehmens – seitens der Finanzverwaltung **nicht beanstandet** werden, wenn die **bisherigen Regelungen** in Abschnitt 2.2 Abs. 2 S. 7 und Abs. 3 S. 1 UStAE weiter **auf Leistungen angewendet werden**, soweit diese in einem **Geschäftsjahr der Gesellschaft** ausgeführt worden sind, welches **vor dem 01.01.2022 begonnen** hat. Im Anwendungsbereich dieser Übergangsregelung kann somit auch dann von einer unternehmerischen Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds ausgegangen werden, wenn die 10 %-Grenze nicht überschritten wurde.

#### **70.2.4 Anmerkung aus Beratungssicht**

Aus Beratungssicht darf es allerdings nicht verkannt werden, dass die **10 %-Grenze** von variabler Vergütung im Verhältnis zur Gesamtvergütung bei der Prüfung der Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten **vom Bundesminister der Finanzen willkürlich festgelegt** wurde. Ob der BFH diese Grenzziehung billigt, ist gegenwärtig völlig ungeklärt. Hieraus sind die folgenden Konsequenzen zu ziehen:

- **Wirkt** die willkürlich gezogene **10 %-Grenze zum Nachteil der Mandanten, kann an eine gerichtliche Überprüfung** gedacht werden. Dies gilt vor allem deshalb, weil die Gerichte bekanntlich an Verwaltungsäußerungen in keiner Weise gebunden sind.
- Ist diese **10 %-Grenze** aus Sicht der Mandanten allerdings **erwünscht**, sollten hiermit im Zusammenhang stehende **gerichtliche Auseinandersetzungen tunlichst vermieden** werden. Die Gerichte sind nämlich an die Verwaltungsmeinung auch dann nicht gebunden, wenn diese sich zum Vorteil der Steuerpflichtigen auswirkt.

---

532 Schreiben III C 2 - S 7104/19/10001:005 – 2022/0096963 vom 29.03.2022

## 71. Nochmals: Berücksichtigung von Kosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers und von Kosten für Haushaltsauflösung

### 71.1

Unbestritten ist es, dass die **vom Erblasser herrührenden Schulden** gemäß **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG** als **Nachlassverbindlichkeiten** berücksichtigungsfähig sind. Dies gilt jedenfalls dann und soweit, wie diese nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind.

Wie von mir bereits früher gezeigt<sup>533</sup>, hat der **BFH**<sup>534</sup> **darüber hinausgehend** und **entgegen** der **Linie der Finanzverwaltung**<sup>535</sup> **zwei Dinge klargestellt**:

- Die **vom Erben für die Erstellung berechtigter Steuererklärungen** des **Erblassers gezahlten Steuerberatungskosten mindern** die **Bemessungsgrundlage** der **Erbschaftsteuer**.
- **Kosten für die Haushaltsauflösung und Räumung** der **Erblasserwohnung** sind als **Nachlassregelungskosten** im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG **abzugsfähig**.

### 71.2

Hierauf hat **zwischenzeitlich** die **Finanzverwaltung** mit **gleichlautenden Ländererlasse** vom 09.02.2022<sup>536</sup> **reagiert**. Hiernach soll folgendes gelten:

#### 1. Behandlung von Steuerberatungskosten

**Steuerberatungskosten**, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen oder für die Nacherklärung von Steuern entstehen, die der Erblasser hinterzogen hat, sind – **wie vom BFH**<sup>537</sup> **entschieden** – als **Nachlassregelungskosten** i.S. des § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 1 ErbStG **abzugsfähig**. Den Erben trifft als Gesamtrechtsnachfolger nämlich gemäß § 153 Absatz 1 AO eine Berichtigungspflicht hinsichtlich der noch vom Erblasser abgegebenen Steuererklärungen, soweit er deren Unrichtigkeit erkennt.

Die Abgabe von Steuererklärungen für solche Steuerverbindlichkeiten, die vom Erblasser herrühren und damit dem Grunde nach Nachlassverbindlichkeiten darstellen, gehört zu den vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten. Beauftragt der Erbe zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten einen steuerlichen Berater, dienen diese Kosten (auch) dazu, den Umfang

533 vgl. hierzu die Tz. 68.2 in AktStR II/2021 sowie den mittlerweile erledigten Rechtsbehelfshinweis mit der Nr. 357

534 BFH-Urteil II R 30/19 vom 14.10.2020, BStBl II 2022 S. 216

535 Gleich lautende Ländererlasse vom 11.12.2015, BStBl I 2015 S. 1028

536 S 3810, BStBl I 2022 S. 224

537 BFH-Urteil II R 30/19 vom 14.10.2020, BStBl II 2022 S. 216

der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten zu klären. Stehen die **Steuerberatungskosten** im **engen zeitlichen** und **sachlichen Zusammenhang** mit dem **Erwerb von Todes wegen**, gehören sie **nicht** zu den **Kosten** der **Nachlassverwaltung** nach § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 3 ErbStG. Insoweit soll es unschädlich sein, dass diese Kosten dem Grunde und der Höhe nach durch einen eigenen Entschluss des Erben ausgelöst werden.

Der **anders lautende Hinweis H E 10.7 „Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers“ ErbStH** ist **nicht mehr anzuwenden**.

## 2. Kosten für Haushaltsauflösung und für Räumung einer Wohnung

Hinsichtlich der Kosten für die Räumung einer vom Erblasser selbst bewohnten Wohnung soll zu differenzieren sein:

- Diese Kosten sollen **als Kosten der Nachlassverwertung** nach § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 3 ErbStG soweit **nicht abzugsfähig** sein, wie sie sich auf die Eigenschaft der Wohnung als Nachlassgegenstand beziehen, weil **Eigentum** und **Besitz des Erben geklärt** sind oder weil sie zu den **Kosten für das Herrichten der Wohnung** zwecks Verkauf, Vermietung oder Selbstnutzung zur Verwertung und damit zur Verwaltung des Nachlasses gehören.
- Demgegenüber sollen **Nachlassregelungskosten** i.S. des § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 1 ErbStG **insoweit** vorliegen, wie die **Auflösung des Haushalts des Erblassers darauf gerichtet** ist **festzustellen**, inwieweit die in der Wohnung befindlichen **Gegenstände zum Nachlass gehören**. Während die Durchsicht des gesamten Hausrats zur Feststellung des Nachlasses gehört, gehört das Ausräumen im Regelfall bereits zur Verwertung und damit zur Verwaltung des Nachlasses.
- Aus **Vereinfachungsgründen** sollen **Kosten** für die **Auflösung des Haushalts** und die **Räumung der Wohnung des Erblassers**, die in den **ersten sechs Monaten nach dem Erbfall** entstehen, der **Feststellung des Nachlasses zuzurechnen** sein. Für außerhalb dieses Zeitraums entstehende derartige Kosten soll demgegenüber der Steuerpflichtige darzulegen haben, dass die Kosten aufgrund der Umstände des Einzelfalls noch zur Feststellung des Nachlasses dienen.

## G. Praxishinweise

### 72. Gewerbebetrieb bei Arbeitsteilung in einer Arztpraxis: Vorsicht!

#### 72.1

Die Anerkennung freiberuflicher Einkünfte erfordert nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG die **leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit** in einer der im Gesetz aufgeführten Berufssparten („Katalogberufe“) oder Tätigkeitsarten („wissenschaftlich, künstlerisch, schriftstellerisch, unterrichtend oder erzieherisch“). Auch „ähnliche Berufe“ sind begünstigt, was in der Praxis immer wieder zu Abgrenzungsproblemen führt.

Bei einer **Personengesellschaft** müssen **alle Gesellschafter** diese Voraussetzung erfüllen und daneben natürlich auch noch die entsprechende freiberufliche Qualifikation erfüllen. Erfüllt einer der Gesellschafter die Voraussetzungen nicht, **infiziert** dies die gesamte Gesellschaft und macht sie gewerblich<sup>538</sup>.

#### 72.2

Das **Finanzgericht Rheinland-Pfalz** hatte nun über den Fall einer großen **Gemeinschaftspraxis von Zahnärzten** (Partnerschaftsgesellschaft) zu entscheiden, bei der sich ein (Senior-)Gesellschafter fast ausschließlich um das Büromanagement und die Außenvertretung gekümmert hat<sup>539</sup>.

Das Finanzgericht sah dies als **schädlich für die Freiberuflichkeit der Gesellschaft** an. Ist ein Gesellschafter einer – an sich – freiberuflich tätigen Gesellschaft nicht leitend und eigenverantwortlich tätig (wobei hier nur die eigenverantwortliche, nicht die leitende Tätigkeit streitig war), wird durch die Gewerblichkeit dieses Gesellschafters die gesamte Gesellschaft infiziert.

Dies ist ein identisches Ergebnis wie bei einer **fehlenden freiberuflichen Qualifikation eines Mitunternehmers**; auch in diesem Fall infiziert dies die ganze Gesellschaft und macht sie vollumfänglich gewerblich.

#### 72.3 Praxisfolgen

- Sollte ein Finanzamt in einem Praxisfall die Auffassung des FG Rheinland-Pfalz vertreten, müssen Sie diesen Streitfall in der **Abwehrberatung** mit **Einspruch** offen halten und unter Hinweis auf das nun anhängige Revisionsverfahren VIII R 4/22 Ruhen des Verfahrens beantragen. Sonderlich gut dürften die Chancen aber nicht sein, im Urteilsfall und vergleichbaren Sachverhalten die Freiberuflichkeit zu erhalten.

538 dazu H 15.6 „Gesellschaft“ EStH mit Auflistung der umfangreichen BFH-Rechtsprechung

539 Urteil 4 K 1270/19 des FG Rheinland-Pfalz vom 16.09.2021, EFG 2022 S. 490; Rev. VIII R 4/22 beim BFH anhängig

- In der **Gestaltungsberatung** müssen Sie die Mandanten darauf hinweisen, dass bei Freiberuflergesellschaften alle Gesellschafter/-innen zumindest in gewissem Umfang „am Kunden“ und damit aktiv freiberuflich tätig sein sollten. Insbesondere sind Zuständigkeitszuweisungen im Gesellschaftsvertrag („Gesellschafter A kümmert sich ausschließlich um organisatorische Angelegenheiten der Gesellschaft“ o.Ä.) zu unterlassen! Im Urteilsfall hatte zunächst ein Mitgesellschafter und im Anschluss auch noch die Steuerberaterin der Betriebsprüfung die ausschließliche organisatorische Tätigkeit eines Gesellschafters „auf dem Silbertablett“ serviert (Hintergrund war wohl ein vorausgegangener heftiger Streit unter den Gesellschaftern, dessen steuerliche Folgefragen aus dem Urteil aber nicht ersichtlich sind).

## 73. Es bleibt dabei: Keine steuerrechtliche Anerkennung eines Mietvertrages zwischen einer GbR und einem ihrer Gesellschafter!

### 73.1 Das Urteil aus dem Jahre 2004

Eine in der Beratungspraxis immer wieder auftauchende Thematik betrifft die Frage, ob ein **Mietvertrag zwischen** einer **Gesamthandsgemeinschaft**, insbesondere einer GbR auf der einen und **einem der Gemeinschaftler** auf der anderen Seite abgeschlossener Mietvertrag **steuerlich anzuerkennen** sein kann. Hierzu hatte der **BFH** bereits mit einem Urteil aus dem **Jahre 2004**<sup>540</sup> für den Fall einer **Bruchteilsgemeinschaft** deutlich gemacht, dass die **entgeltliche Überlassung** einer Wohnung an einen Miteigentümer, Gemeinschaftler oder Gesellschafter durch die anderen Miteigentümer, die Gemeinschaft oder Gesellschaft steuerrechtlich **nur anzuerkennen** ist, wenn und soweit die **entgeltliche Überlassung** den **ideellen Miteigentumsanteil** des Miteigentümers bzw. den Gesellschaftsanteil des Gesellschafters **übersteigt**:

- **Insoweit** erzielt der überlassende Miteigentümer/Gesellschafter **anteilig Einkünfte** aus Vermietung und Verpachtung,
- der das **Objekt nutzende Miteigentümer** erzielt demgegenüber **keine Einkünfte**<sup>541</sup>.

**Verallgemeinert** bedeutet dies, dass die **Nutzung** des **gemeinschaftlichen Eigentums im Rahmen** der **Miteigentumsanteile nicht als wechselseitige Vermietung zu betrachten** ist<sup>542</sup>. Nichts anderes gilt dann, wenn nicht der Miteigentümer bzw. Gesellschafter selbst, sondern dessen Ehegatte eine Wohnung zu Wohnzwecken mietet.

**Mietet demgegenüber nicht** ein **Miteigentümer**, sondern eine **Gemeinschaft**, an der der **Miteigentümer beteiligt** ist, das gemeinschaftliche Grundstück an, werden von der **Grundstücksgemeinschaft in vollem Umfang Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** erzielt<sup>543</sup>.

### 73.2 Der aktuelle Beschluss des BFH

Dass es **auf Seiten des BFH keine Bereitschaft** gibt, von dieser Rechtsprechungslinie **abzuweichen**, zeigt dessen **Beschluss IX B 37/21**<sup>544</sup>: Dort hatte ein Steuerpflichtiger ein weiteres Mal die **Rechtsfrage** aufgeworfen, ob eine „**Eigennutzung**“ **durch den Gesellschafter** bei einer im Gesamthandseigentum stehenden Wohnung **nicht bereits aus Rechtsgründen** mit der Folge **ausgeschlossen** ist, dass ein **steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis** zwischen der GbR und ihrem Gesellschafter vorliegt und diesbezügliche Werbungskosten konsequenter Weise in voller Höhe zu berücksichtigen sind.

540 Urteil IX R 49/02 vom 18.05.2004, BStBl II 2004, 929, Tz. 63 in AktStR III/2004

541 BFH-Urteil IX R 14/04 vom 07.06.2006, BFH/NV 2006, 2053

542 BFH-Urteil IX R 83/00 vom 18.05.2004, BStBl II 2004, 898, Tz. 63.3 in AktStR III/2004

543 BFH-Urteil IX R 72/07 vom 09.10.2008, BStBl II 2009, 231

544 Beschluss vom 16.11.2021, amtlich nicht veröffentlicht, bekannt gegeben am 16.12.2021

Insoweit verweist der **BFH** auf seine bereits **vorhandene Rechtsprechungslinie**, wonach in Mietvertrag zwischen einer GbR und einem ihrer Gesellschafter steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist, wenn und soweit diesem das Grundstück nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen ist. Für die **Beratungsarbeit** bedeutet dies, dass **Versuche**, hier von den Gerichten eine **andere Lösung zu erhalten**, jedenfalls **auf absehbare Zeit zum Scheitern verurteilt** und darum im Ergebnis zu unterlassen sind.



## 74. Aktuelle Praxishinweise zur Arbeitnehmerbesteuerung

### 74.1 Steuerfreiheit von Trinkgeld: Auch bei Kartenzahlung erreichbar!

**74.1.1** Nach § 3 Nr. 51 EStG sind – ohne betragsmäßige Begrenzung – solche **Trinkgelder steuerfrei**, die dem Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von Dritten freiwillig und ohne dass hierauf ein Rechtsanspruch besteht, zusätzlich zu dem Betrag überlassen werden, der für die Leistung als solche zu zahlen ist. Der BFH definiert „Trinkgeld“ stets als eine freiwillige und typischerweise persönliche Zuwendung an den Bedachten, also als eine Art honorierende Anerkennung seiner dem Leistungsempfänger gegenüber erwiesenen Mühewaltung in Form eines (kleineren) Geldgeschenks. Voraussetzung für diese Steuerfreiheit ist es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung<sup>545</sup>, dass sich das Trinkgeld für den **Arbeitnehmer** als **Frucht** seiner **Arbeit** für den Arbeitgeber darstellt und somit im **Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis** steht.

Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern ist vor diesem Hintergrund dann weitgehend **unstreitig**, wenn der **Arbeitnehmer** ein derartiges **Geldgeschenk unmittelbar von einem Kunden erhält** und dieses persönlich vereinnahmt. Nichts anderes gilt dann, wenn mehrere Arbeitnehmer – z.B. das Bedienungspersonal einer Gaststätte oder die Mitarbeiter eines Friseursalons – erhaltene Trinkgelder zunächst in einen gemeinsamen Topf einbringen und diese später nach selbst festgelegten Regeln untereinander verteilen.

**74.1.2** Ebenfalls geklärt ist auch die hiermit verbundene Frage, ob **Trinkgelder** bei den einzelnen Arbeitnehmern auch dann **nach § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei** zu stellen sind, wenn diese zunächst vom **Arbeitgeber gesammelt** und in der Folge von diesem – zumal nach solchen Regeln, die der Arbeitgeber aufstellt – auf die Arbeitnehmer **verteilt** werden. Dies hat der BFH<sup>546</sup> bereits im Jahr 2015 für diejenigen Trinkgelder bejaht, die in einem Spielcasino zugunsten der faktisch als eine Art von Kellner tätigen sog. „Saalassistenten“ gegeben werden.

Nach Auffassung des Gerichts soll es für den **Trinkgeldcharakter** und die Erreichbarkeit der Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 51 EStG **unschädlich** sein, wenn der **Arbeitgeber** in der **Art eines Treuhänders** in die Vereinnahmung und Verteilung dieser Gelder **eingeschaltet** ist. Dies soll selbst dann gelten, wenn der Arbeitgeber festlegt, nach welchen Kriterien – im Streitfall im Wesentlichen gestaffelt nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit – diese Gelder auf die einzelnen Arbeitnehmer verteilt werden.

**74.1.3** Nicht zuletzt bedingt durch die Corona-Pandemie hat sich allerdings auch in der **Gastronomie** der **Trend** weg von der Bar- und **hin zur Kartenzahlung nochmals verstärkt**. Vor diesem Hintergrund wird nicht selten danach gefragt, ob die **Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 51 EStG** für nichtselbständig tätige Empfänger **auch dann erreichbar** ist, wenn der **Gast** auch das **Trinkgeld per Karte bezahlt**. Da auch insofern der Arbeitgeber lediglich in der Art eines Treuhänders in die Vereinnahmung und Verteilung dieser Gelder eingeschaltet ist, ist auch diese Frage unter Verweis auf das bereits oben angesprochene BFH-Urteil<sup>547</sup> aus dem Jahr 2015 **zu bejahen**.

545 vgl. insoweit die BFH-Urteile VI R 49/06 vom 18.12.2008, BStBl II 2009 S. 820, und VI R 37/05 vom 03.05.2007, BStBl II 2007 S. 712, m.w.N.

546 BFH-Urteil VI R 37/14 vom 18.06.2015, BStBl II 2016, 751, Tz. 106.2 in AktStR IV/2015

547 BFH-Urteil VI R 37/14 vom 18.06.2015, BStBl II 2016, 751, Tz. 106.2 in AktStR IV/2015

Allerdings muss **in Fällen von Trinkgeldzahlungen per Karte** nicht nur in der Gastronomie die **Vereinnahmung** (Zahlung des Kunden) und die **Verausgabung** (Auskehrung an den Arbeitnehmer) **nachprüfbar dokumentiert** und **aufgezeichnet** werden. Hierbei dürfen bare und unbare Geldbestände keinesfalls vermischt werden, weil hieraus falsche Kassenbestände resultieren würden. Um insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen keinen Schiffbruch zu erleiden, sollte deshalb wie folgt vorgegangen werden:

- Für das **Trinkgeld** ist eine **zusätzliche Rechnungsposition** aufzunehmen. Der diesbezügliche **Umsatzsteuersatz beträgt 0 %**.
- **Rechnet der Arbeitnehmer die Kasse** oder sein **Kellnerportemonnaie ab, entnimmt er** aus dem Bargeldbestand **sowohl das bare als auch das unbare Trinkgeld**. Die Summe des unbaren Trinkgelds kann er (aufgrund der eingefügten Rechnungsposition) dem Z-Bon entnehmen.
- Für das **unbare Trinkgeld fertigt der Arbeitnehmer einen Beleg**, den der Unternehmer bei der Kassenabrechnung zur Feststellung der Tageseinnahmen berücksichtigt.

**74.1.4** Mit Blick auf die Umsatzsteuer ist hinsichtlich der Behandlung der Trinkgelder mehrfach zu differenzieren:

Ist das **Trinkgeld bereits im Gesamtpreis enthalten, rechnet** dieses **immer zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt**. Dies gilt z.B. für den im Gaststättengewerbe üblichen Bedienungszuschlag, und zwar auch dann, wenn das Bedienungspersonal den Zuschlag nicht an den Arbeitgeber abführt, sondern vereinbarungsgemäß als Entlohnung für die erbrachte Arbeitsleistung zurückbehält.

Wird das **Trinkgeld** demgegenüber **von dem Kunden freiwillig entrichtet**, kommt es darauf an, wer der Empfänger ist:

Wird das **Trinkgeld** einem **Arbeitnehmer zugewandt**, ist der Vorgang **nicht umsatzsteuerbar**. Insoweit mangelt es nämlich an einem Leistungsaustausch.

**Erhält** demgegenüber der **leistende Unternehmer** selbst das **Trinkgeld**, ist dieses nicht nur ertragsteuerlich als **Teil der Betriebseinnahmen** zu erfassen, sondern **unterliegt auch der Umsatzsteuer**. Zum umsatzsteuerlichen Entgelt gehört nämlich alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, allerdings abzüglich der enthaltenen Umsatzsteuer. Damit ist das Trinkgeld auch als freiwillig geleistete Zahlung dann in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn – wie üblich – zwischen der Zahlung auf der einen und der erbrachten Leistung eine innere Verknüpfung besteht und das Trinkgeld dem leistenden Unternehmer zufließt. Dies entspricht auch der Sichtweise der Finanzverwaltung.

## 74.2 Vorsicht: Auch Amateur-Sportler können abhängig beschäftigt sein!

### 74.2.1 Gesetzliche Grundlagen

**Personen**, die gegen **Arbeitsentgelt beschäftigt** sind, **unterliegen** in der **Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung** (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V, § 20 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 SGB XI, § 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI und § 25 Abs. 1 Satz 1 SGB III) der **Versicherungspflicht** (und Beitragspflicht). Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer (abhängigen) Beschäftigung ist § 7 Abs. 1 SGB IV.

Danach ist Beschäftigung die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis (§ 7 Abs. 1 Satz 1 SGB IV). Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundessozialgerichts<sup>550</sup> setzt eine Beschäftigung voraus, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Die **Weisungsgebundenheit** kann eingeschränkt und **zur „funktionsgerecht dienenden Teilhabe am Arbeitsprozess“ verfeinert sein**. Bei untergeordneten und einfacheren Arbeiten ist eher eine Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation anzunehmen.

### 74.2.2 Sportler als abhängig Beschäftigte



Wesentliches Merkmal eines Beschäftigungsverhältnisses ist hiernach die **persönliche Abhängigkeit** gegenüber einem Arbeitgeber, die sich vornehmlich in der Eingliederung des Beschäftigten in einem Betrieb äußert, womit regelmäßig das Direktionsrecht des Arbeitgebers verbunden ist. Der Beschäftigte kann danach seine vertraglich geschuldete Tätigkeit im Wesentlichen nicht frei gestalten, sondern er unterliegt im Allgemeinen einem **Zeit, Dauer, Ort** und **Art der Arbeit** umfassenden **Weisungsrecht**.

Diese **Merkmale** können **auch bei einem Sportler**, etwa einem **Fußballspieler gegeben** sein. Hierzu muss sich dieser gegenüber dem Sportverein zur Erbringung (fußball)sportlicher Leistungen verpflichten und als Ausgleich hierfür bestimmte finanzielle Zuwendungen erhalten; eine persönliche Abhängigkeit kann dann auf Grund der vertraglich übernommenen Verpflichtungen des Fußballspielers zur Einhaltung der vom Verein angesetzten Trainingsstunden, zur intensiven Mitarbeit nach den Anordnungen des Trainers sowie zur Befolgung der Anordnungen über die Teilnahme an Wettspielen angenommen werden.

Ein **entscheidendes Kriterium** ist in diesem Zusammenhang, dass der Sportverein ebenso wie die Vertragsspieler **wirtschaftliche Interessen verfolgen** sowie dass der **wirtschaftliche Erfolg** der sportlichen Leistungen **unmittelbar dem Verein** und damit durch deren – teilweise – Weitergabe **auch wieder den Vertragsspielern zugutekommt**. Fehlt dieser wirtschaftliche Hintergrund, können die Beziehungen zwischen dem Verein und dem (Fußball)Spieler hinsichtlich der Anordnungsbefugnis des Vereins und der Verpflichtung des Spielers zu deren Befolgung ähnlich ausgestaltet sein, ohne dass der Verein als Arbeitgeber und das Verhältnis als persönliches abhängiges Beschäftigungsverhältnis zu

<sup>550</sup> Urteil B 12 R 17/09 R vom 28.09.2011, SGB 2011, 633

qualifizieren wären; derartige Bindungen beziehen sich vielmehr auf die sportliche, nicht dem Arbeitsleben zurechenbare Tätigkeit und sollen ggfs. **sportliche Erfolge ermöglichen**, die unmittelbar lediglich dem einzelnen Spieler und der Mannschaft zu Gute kommen.

### 74.2.3 Die aktuelle Entscheidung des Landessozialgerichts Niedersachsen-Bremen

Vor diesem Hintergrund hat das **Landessozialgericht Niedersachsen-Bremen**<sup>551</sup> entschieden, dass **jedenfalls die Zahlung einer monatlichen „Garantiesumme“ von 800 €** an einen **Fußballspieler** einer **Herrenmannschaft im Amateurbereich** indiziell nachdrücklich für die **Begründung** eines **abhängigen Beschäftigungsverhältnisses** spricht. Als Konsequenz musste der **Fußballverein** daher **Beiträge zu allen Zweigen der Sozialversicherung** i.H.v. insgesamt rund 4.000 € **nachentrichten**. Da die Beitragsvorenthaltung zudem vorsätzlich i.S. von § 25 Abs. 1 S. 2 SGB IV erfolgte, war insoweit die **30-jährige Verjährungsfrist** maßgeblich.

Zur Aufdeckung des Sachverhaltskomplexes waren zuvor Ermittlungen durch das zuständige Hauptzollamt und die Steuerfahndung durchgeführt worden. Das parallel gegen den Spieler eingeleitete **Steuerstrafverfahren** wurde gegen Zahlung einer Geldauflage i.H. von 175 € nach § 153a StPO eingestellt.

### 74.2.4 Weitere Konsequenzen

Dass diese Praxis der **Bezahlung von Sportlern auch in eher nachrangigen Ligen durchaus verbreitet** ist, zeigt eine **Hochrechnung** auf der **Grundlage einer ARD-Befragung**<sup>552</sup> unter mehr als 10.000 Fußballerinnen und Fußballern. Diese lässt den Schluss zu, dass unterhalb der Profiligen **Jahr für Jahr mehr als eine Milliarde Euro gezahlt** wird – die Hälfte davon mutmaßlich „an der Steuer vorbei“.

Dass vor diesem Hintergrund Versuche unternommen werden, diesen Bereich stärker auszuleuchten liegt auf der Hand. Der **steuerliche Berater** ist daher **aufgerufen, sowohl die betreuten Vereine** und die **dort handelnden Personen als auch die Sportler** selbst mit aller Deutlichkeit **auf die finanziellen** und die **strafrechtlichen Konsequenzen** hinzuweisen, die sich aus Schwarzgeldzahlungen in diesem Bereich ergeben können.

551 Urteil L 2 BA 26/21 vom 27.07.2021

552 [www.sportschau.de/fussball/amateurfussball/milliardenspiel-amateur-fussball-schwarzgeld-100.html](http://www.sportschau.de/fussball/amateurfussball/milliardenspiel-amateur-fussball-schwarzgeld-100.html), abgerufen am 17.05.2022

## 75. Zahlungen zur Wiederauffüllung einer Rentenanwartschaft nach einer Ehescheidung: Gerechtigkeit sieht anders aus

### 75.1 Das Prinzip der internen und externen Teilung beim Versorgungsausgleich

Bei einer Ehescheidung wird – neben dem Sorgerecht für die gemeinsamen Kinder und der Höhe eines Zugewinnausgleichs – regelmäßig auch der sog. **Versorgungsausgleich** geregelt (sofern in einem Ehevertrag kein entsprechender Ausschluss vereinbart wurde).

Dabei gilt grundsätzlich das **Prinzip der internen Teilung**. Dies bedeutet, dass die Altersversorgungsansprüche desjenigen Ehegatten, der während des Bestehens der Ehe höhere Ansprüche aufbauen konnte, im **Versorgungssystem** (deshalb „intern“) **dem anderen Ehegatten zugewiesen** werden. Geregelt ist dies in §§ 10 bis 13 des Versorgungsausgleichsgesetzes (VersAusglG). Der ausgleichsberechtigte Ehegatte erwirbt dabei einen unmittelbaren Ausgleichsanspruch aus diesem Versorgungssystem (gesetzliche Rentenversicherung, Versorgungswerke usw.). Der ausgleichspflichtige Ehegatte verliert folglich diese Anwartschaftsrechte in „seinem“ Versorgungssystem. Es wird ein unmittelbares Rechtsverhältnis zwischen der ausgleichsberechtigten Person und dem Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person geschaffen. Der Versorgungsträger führt dann nach einer Scheidung **zwei getrennte Versorgungen** fort.

Ist eine interne Teilung nicht möglich, kommt nach §§ 14 bis 17 VersAusglG auch eine **externe Teilung** in Betracht. Dabei erfolgt eine Teilung der Anwartschaftsrechte und die Begründung in einem anderen Versorgungssystem.

### 75.2 Abfindung als Möglichkeit zur Vermeidung der Teilung

Eine Teilung der Versorgungsansprüche kann vermieden werden, wenn sich der ausgleichspflichtige Ehegatte vertraglich mit einer **Abfindungszahlung** an den berechtigten Ehegatten einverstanden erklärt. Der eigene Altersversorgungsanspruch des ausgleichsverpflichteten Ehegatten aus dem Altersversorgungssystem bleibt dann vollumfänglich erhalten.

#### Steuerliche Folgen einer solchen Abfindungszahlung:

**Seit dem Jahr 2015** sind **Abfindungszahlungen** zur **Vermeidung** eines Versorgungsausgleichs im Fall der Scheidung von Ehegatten nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG grundsätzlich als **Sonderausgaben** abziehbar. Erforderlich sind hierfür ein Antrag des Ausgleichsverpflichteten (regelmäßig mit der ESt-Erklärung) **und** die Zustimmung des Ausgleichsberechtigten (über die Anlage U). Es gelten damit die selben formalen Regelungen wie beim sog. **Realsplitting** (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 Satz 2 EStG). Der **Ausgleichsberechtigte** muss die Abfindungszahlung **nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern**, soweit sie der Zahlende als Sonderausgaben abziehen kann (sog. **Korrespondenzprinzip**).

**Übersicht:**

Behandlung von Abfindungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs	
Behandlung beim Abfindenden	Behandlung beim Abfindungsempfänger
Abziehbar als <b>Sonderausgaben</b> nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG mit Zustimmung des Abfindungsempfängers („Anlage U“)	<b>Versteuerung</b> der Abfindungszahlung nach § 22 Nr. 1a EStG

Es gilt also – wie beim sog. Realsplitting – ein **Korrespondenzprinzip**.

Auf der „**Anlage U**“ stellt sich der entsprechende Antrag wie folgt dar:

**Finanzamt**

Steuernummer
Identifikationsnummer

**Bitte beachten Sie die Erläuterungen auf der letzten Seite.**

**Anlage U**

**für Unterhaltsleistungen und Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs an den geschiedenen Ehegatten / Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten / Lebenspartner**

zum Lohnsteuer-Ermäßigungsantrag  
 zur Einkommensteuererklärung  
 zum Antrag auf Anpassung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen

**20** \_\_\_\_\_

**A. Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen und Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs als Sonderausgaben**

**Antragsteller**

Name, Vorname	Geburtsdatum
Anschrift	

Ich beantrage, folgende Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG und / oder Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG an meinen in Abschnitt B genannten geschiedenen Ehegatten / Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten / Lebenspartner als Sonderausgaben abzuziehen.

	Geldleistungen	Sachleistungen	
Im Kalenderjahr tatsächlich erbrachte Unterhaltsleistungen oder – bei Anträgen vor Ablauf des Kalenderjahres – voraussichtliche Unterhaltsleistungen:	€	€	
Davon entfallen auf Unterhaltsleistungen für Kinder:	– €	– €	
Unterhaltsleistungen, die zum Abzug als Sonderausgaben geltend gemacht werden:	= €	= €	
In den o. g. Geldleistungen enthaltene Beiträge (abzgl. Erstattungen und Zuschüsse) für eine Basis-Kranken- und gesetzliche Pflegeversicherung meines geschiedenen Ehegatten / Lebenspartners einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten / Lebenspartners:	€		
Davon entfallen auf Krankenversicherungsbeiträge mit Anspruch auf Krankengeld:	€		
Im Kalenderjahr tatsächlich erbrachte Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs oder – bei Anträgen vor Ablauf des Kalenderjahres – voraussichtliche Ausgleichsleistungen	€	Ausgleichsleistungen	

Mir ist bekannt, dass eine ~~Rücknahme~~ dieses Antrags nicht zulässig ist und dass ein im Lohnsteuer-Ermäßigungs- oder Einkommensteuer-Vorauszahlungsverfahren gestellter Antrag auch bei der Einkommensteuer-Veranlagung für dasselbe Kalenderjahr bindend ist.

Datum und Unterschrift

\_\_\_\_\_





## HINWEIS

Die **steuerliche Wirkung** dieser Regelungen ist häufig weniger groß als dies beim Realsplitting der Fall ist. Bei Unterhaltsleistungen hat der Empfängerehegatte nämlich meistens einen wesentlich niedrigeren Grenzsteuersatz als der Unterhaltleistende, so dass sich das Realsplitting eher „lohnt“. Da Abfindungszahlungen für den Versorgungsausgleich aber häufig sehr hoch sind, tritt dieser Progressionseffekt hier entweder gar nicht oder nur in geringem Umfang ein, weil allein durch die Höhe der Abfindung bereits ein **hoher Grenzsteuersatz** entsteht. Gestalterisch kann dem ggf. durch eine Vereinbarung über die **Zahlung der Abfindung in mehreren Jahren** entgegengewirkt werden.

Im Übrigen wird der Abfindungsberechtigte i.d.R. nur dann zu einer Unterschrift auf der Anlage U bereit sein, wenn der Abfindende sich zur **Übernahme der beim Berechtigten entstehenden Steuerlast** verpflichtet (wie dies häufig auch beim Realsplitting der Fall ist).

Keine klare Verwaltungslinie gibt es zu der Frage, ob die Abfindungszahlung auf Empfängerseite als Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG der **Fünftelregelung** des § 34 Abs. 1 EStG unterliegt. Einen Versuch ist es jedenfalls wert, diese Begünstigung auf Empfängerseite zu beantragen. In einem sich ggf. anschließenden Einspruchsverfahren können Sie m.E. mit der BFH-Rechtsprechung zur Kapitalabfindung aus einem Versorgungswerk zu argumentieren, für die der BFH die Fünftelregelung gewährt hat<sup>553</sup>.

## 75.3 BFH zur Wiederauffüllung nach interner Teilung

### 75.3.1 Streitpunkt

Eine weitere – und vom Ergebnis her wirtschaftlich vergleichbare – Möglichkeit der Erhaltung der eigenen Altersversorgungsansprüche besteht darin, zwar zunächst eine interne Teilung des eigenen Anspruchs vornehmen zu lassen, den eigenen Versorgungsanspruch in der Folge aber durch **Wiederauffüllungszahlungen** wieder zu erhöhen (§ 187 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI).

Der BFH musste über die **steuerliche Behandlung** solcher Wiederauffüllungszahlungen entscheiden<sup>554</sup>.

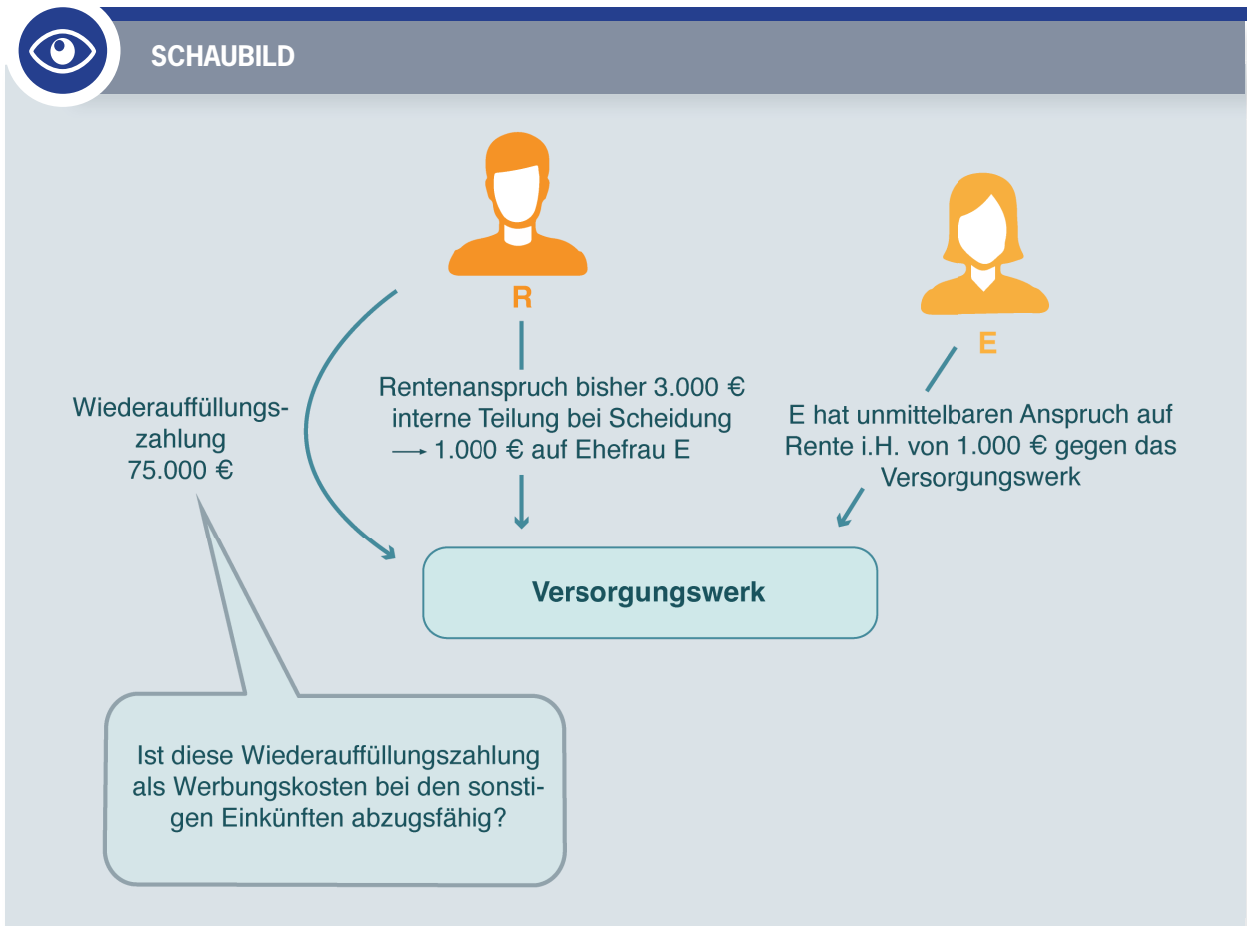
### 75.3.2 Der aktuelle Urteilssachverhalt

Der angestellte Rechtsanwalt R hatte Versorgungsanwartschaften aus dem **Versorgungswerk der Rechtsanwälte** von monatlich **3.000 €** erworben. Im Rahmen der Scheidung im März 2014 wurde im Wege der **internen Teilung** der bisherigen Ehefrau des R ein Versorgungsanrecht von monatlich **1.000 € übertragen**.

553 BFH-Urteil X R 3/12 vom 23.10.2013, BStBl II 2014 S. 58

554 BFH-Urteil X R 4/19 vom 19.08.2021, BStBl II 2022 S. 256

Die Satzung des Versorgungswerks sah die Möglichkeit vor, dass R die durch den Versorgungsausgleich gekürzte Rentenanswartschaft durch eine entsprechende **Wiederauffüllungszahlung** wieder ausgleichen konnte. R machte von dieser Möglichkeit Gebrauch und zahlte im August 2014 an das Versorgungswerk einen Betrag von **75.000 €**. Das Finanzamt berücksichtigte die Zahlung (nur) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Aufgrund der Begrenzung des Abzugs in § 10 Abs. 3 EStG (im Streitjahr 2014: 15.600 €) wirkten sich von der Wiederauffüllungszahlung **nur 5.000 € als Sonderausgaben** aus.



Nachdem das Finanzgericht Baden-Württemberg in der Vorinstanz die Rechtsauffassung des Finanzamts bestätigt hatte<sup>555</sup>, machte R im **Revisionsverfahren** geltend, dass die Wiederauffüllungszahlung zum Erhalt der vollen Rentenanswartschaft im Jahr 2014 im Umfang des späteren Besteuerungsanteils (hier **88 %** bei zu erwartendem Renteneintritt im Jahr 2028) als **Werbungskosten** bei den Einkünften aus § 22 EStG abziehbar sei. Dem Beitragsbegriff i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unterfielen nur Leistungen zur Erlangung des Versicherungsschutzes, nicht jedoch eine Wiederauffüllungszahlung. Außerdem drohe im Fall der späteren Besteuerung der Rentenauszahlung mit 88 % eine Doppelbesteuerung der Rente.

555 Urteil des FG Baden-Württemberg 9 K 376/18 vom 11.02.2019, EFG 2019 S. 1304



### 75.3.3 Entscheidung des BFH

Auch der BFH bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzamts und ließ die Wiederauffüllungszahlungen nur zum Sonderausgabenabzug zu (der aber wegen der Höchstbetragsbegrenzung weitgehend ins Leere ging).

Folgende **Aspekte** waren für den BFH maßgeblich:

- Zwar lägen – wie auch für laufende Einzahlungen in Rentenversorgungssysteme – auch bei den Wiederauffüllungszahlungen **der Rechtsnatur nach vorweggenommene Werbungskosten** bei den sonstigen Einkünften vor. Der Gesetzgeber habe sich für Einzahlungen in Altersversorgungssysteme aber eindeutig für den Sonderausgabenabzug entschieden, so dass hier ausnahmsweise der ansonsten übliche systematische Vorrang der Werbungskosten vor den Sonderausgaben nicht greife.
- Es sei keine tragfähige Begründung erkennbar, warum Wiederauffüllungszahlungen besser behandelt werden könnten oder müssten als **laufende Beitragszahlungen** in die Versorgungssysteme. Dies könne dann nicht nur für die in § 187 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI genannten Beiträge, sondern müsse auch für die hier einschlägige Wiederauffüllung nach § 37 Abs. 4 Satz 3 der Satzung des Versorgungswerks (VwS) gelten.
- Eine andere Auslegung sei auch nicht im Hinblick auf das vom Kläger geltend gemachte **Verbot der doppelten Besteuerung** geboten. Denn nach der Rechtsprechung des BFH kann eine – grundsätzlich unzulässige – doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen nicht bereits in der Beitrags- bzw. Ansparphase gerügt werden, sondern erst in den Veranlagungszeiträumen, in denen die Altersbezüge der Besteuerung unterworfen werden<sup>556</sup>.

### 75.4 Praxishinweise

Die Rechtsfrage ist damit zulasten der Mandanten geklärt; **Einsprüche** in dieser Sache machen **keinen Sinn** mehr.

**Gestalterisch** sind aber folgende Überlegungen anzustellen und Hinweise zu beachten:

1. Es ist zu überlegen, die **Wiederauffüllungszahlungen auf mehrere Jahre zu verteilen**, um eine bessere Steuerwirkung des Sonderausgabenabzugs zu erreichen. Dies macht aber natürlich nur dann Sinn, wenn der jeweilige Höchstbetrag nicht bereits durch die laufenden Beitragszahlungen erreicht wird.
2. Hohe Wiederauffüllungszahlungen, die sich nur sehr eingeschränkt als Sonderausgaben auswirken, erhöhen das **Problem einer drohenden Doppelbesteuerung in der Auszahlungsphase**. Dies ist aber jeweils eine Einzelfallentscheidung, für die es dann entscheidend auch noch auf den Ausgang der beiden beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfassungsbeschwerden ankommt.

<sup>556</sup> so bereits BFH-Urteil X R 28/07 vom 09.12.2009, BStBl II 2010 S. 348, Rz. 97

Ich hatte im letzten Jahr über die zugrunde liegenden sog. „Renten-Urteile“ des BFH ausführlich berichtet<sup>557</sup>. Zwischenzeitlich ergehen zwar alle Steuerbescheide in Sachen Rentenbesteuerung mit nachgelagerter Besteuerung vorläufig<sup>558</sup>. Es ist jedoch **Beweisvorsorge** dafür zu treffen, die (nicht abzugsfähigen) Beiträge später nachweisen und damit die Doppelbesteuerung belegen zu können. Die **Beweislast** für das Vorliegen einer unzulässigen Doppelbesteuerung liegt nämlich bei den Mandanten<sup>559</sup>.

3. Irgendwo im Grenzbereich zwischen „nicht verständlich“, „in hohem Maße ungerecht“ und „systematisch aber wohl zutreffend“ liegt das Ergebnis in einem vergleichbaren Sachverhalt: Leistet nämlich ein **Beamter** Wiederauffüllungszahlungen an seinen Dienstherrn nach Durchführung eines Versorgungsausgleichs, um seine durch die Teilung geschmälernten Pensionsansprüche im Ergebnis doch zu erhalten, ist ein **Werbungskostenabzug** möglich. Dies hängt aber damit zusammen, dass hier ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht kommt, weil die späteren Versorgungsbezüge der Beamten nicht nach § 22 Nr. 1 EStG, sondern nach § 19 Abs. 1 EStG der Besteuerung unterliegen. Und hier kommt man dann systematisch zum **Werbungskostenabzug**, weil kein Vorrang des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bestehen kann<sup>560</sup>.

---

557 BFH X R 33/19 vom 19.05.2021, DStR 2021 S. 1291 („Steuerberater-Fall“) und X R 20/19 vom 19.05.2021, DStR 2021 S. 773 („Zahnarzt-Fall“); dagegen sind beim BVerfG die Verfassungsbeschwerden mit den Az. 2 BvR 1140/21 und 2 BvR 1143/21 anhängig; dazu umfassend Tz. 75 in AktStR III/2021

558 BMF-Schreiben vom 30.08.2021, BStBl I 2021 S. 1042; dazu Tz. 140.2 in AktStR IV/2021

559 so der BFH in der in Tz. 75 in AktStR III/2021 erläuterten Rechtsprechung

560 z.B. Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl. 2022, § 10 Rz. 128, unter Hinweis auf die BFH-Urteile VI R 22/15 vom 19.10.2016, BStBl II 2017 S. 999, und X R 39/14 vom 23.11.2016, BFH/NV 2017 S. 888, zu systematisch vergleichbaren Fragestellungen

## 76. Neue Hinweise zur Umsatzsteuer

### 76.1 Ernstliche Zweifel an der Aufrechnung mit sog. „rechtswegfremden Forderungen“!

**76.1.1** Die **Aufrechnung** von **Steuerschulden** mit **Steuerforderungen** auf der Rechtsgrundlage von **§ 226 AO** ist ein **alltäglicher Vorgang**, der in aller Regel zu einer Verfahrensvereinfachung führt und deshalb sowohl im Interesse der Steuerpflichtigen wie auch der Finanzverwaltung liegt. Allerdings haben die sog. Baurägerfälle dafür gesorgt, dass ein diesbezüglich **noch ungelöstes Problem** wieder in das Bewusstsein gerückt ist. Hierbei handelt es sich um die Frage, ob die **Finanzverwaltung** **berechtigt** ist, **mit sog. rechtswegfremden Forderungen** gegen Ansprüche der Steuerpflichtigen **aufzurechnen**.

**76.1.2** Mit Urteil vom 22.08.2013<sup>561</sup> hatte der BFH bekanntlich der seitherigen, auch von der Finanzverwaltung gebilligten Praxis betreffend die Anwendung der Norm des § 13b UStG auf Bauleistungen den Boden entzogen. Insbesondere hatte das Gericht unmissverständlich deutlich gemacht, dass es bei Bauleistungen auf der Grundlage von § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG in seiner bisherigen Fassung **nur dann** zu einem **Wechsel der Steuerschuldnerschaft** kommen kann, wenn der **Leistungsempfänger** die **konkrete, an ihn erbrachte Bauleistung** seinerseits **unmittelbar dazu verwendet, eigene Bauleistungen auszuführen**; dies ist aber insbesondere dann **nicht der Fall**, wenn der **Leistungsempfänger klassisches Baurägergeschäft** betreibt. Der BFH vertrat insoweit also eine bauwerks- bzw. bauleistungsbezogene Betrachtungsweise.

Allerdings wollte jedenfalls die Finanzverwaltung um (fast) jeden Preis verhindern, dass Bauräger sich in Altfällen – also in Fällen aus der Zeit vor dem Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens dieses Teils des „Kroatien-Umsetzungsgesetzes“, auf dessen Grundlage und für **Bauleistungen** ab dem 01.10.2014 ein Wechsel der Steuerschuldnerschaft nur noch dann stattfindet, wenn der **Leistungsempfänger selbst „nachhaltig“ derartige Leistungen erbringt** – vom Fiskus solche rechtsgrundlos gezahlte Umsatzsteuer zurückholen, die sie nicht an den Leistenden (nach)gezahlt haben. Zu diesem Zweck soll ausweislich der Rz. 15a eines Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 26.07.2017<sup>562</sup> folgendes gelten: Erstattungen vermeintlicher 13b-Steuern sollen den Leistungsempfängern in Baurägerfällen hiernach nur zustehen,

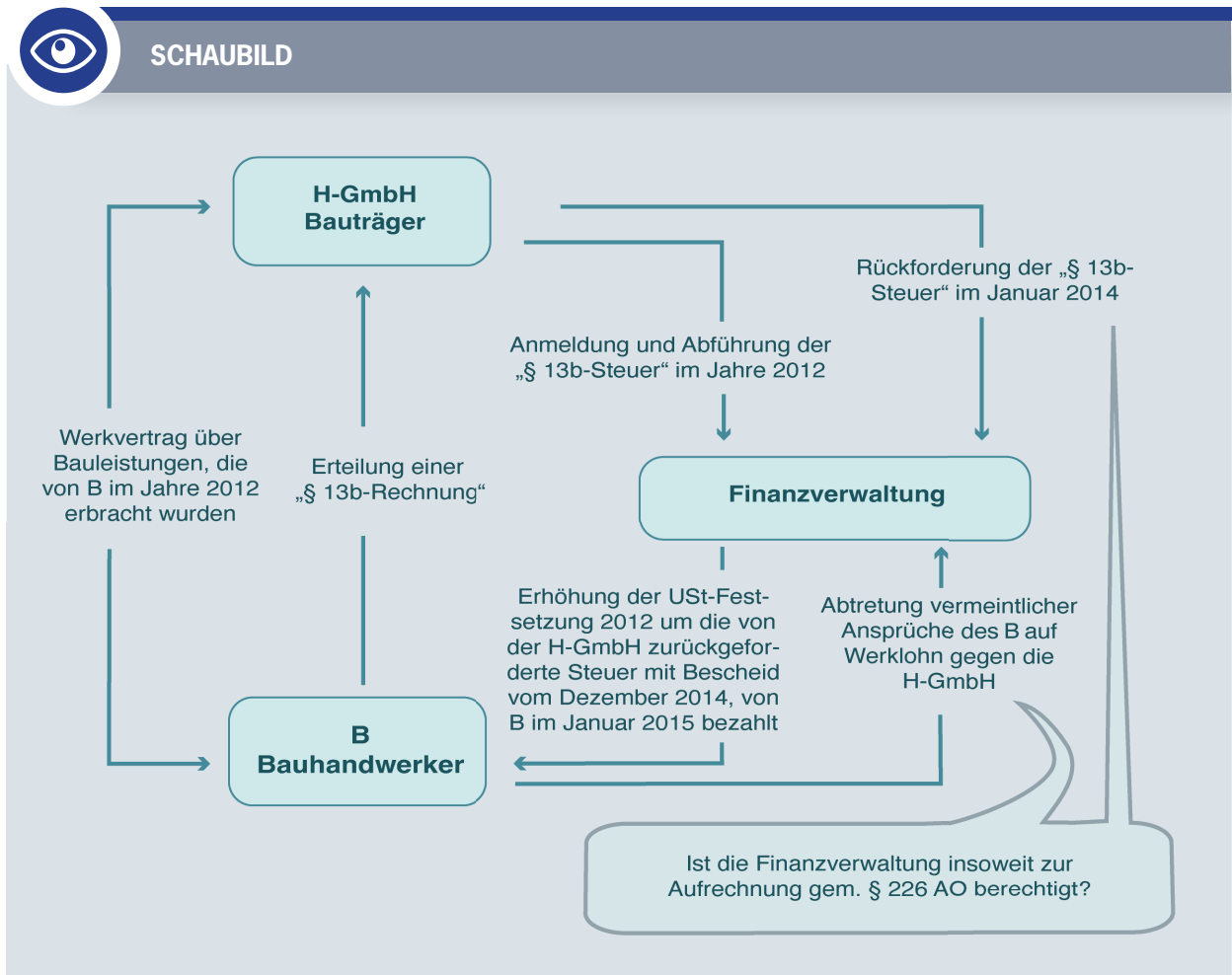
- soweit diese die **nachträgliche Zahlung** der fraglichen Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer **nachweisen**
- **oder** soweit seitens der Finanzverwaltung im Gefolge einer Forderungsabtretung durch den Leistungsgeber mit dem Erstattungsanspruch nach § 27 Abs. 19 UStG **aufgerechnet** werden kann.

**76.1.3** Eine derartige **Aufrechnung** der **Ansprüche des Leistungsempfängers** gegen den Fiskus **hinsichtlich der vermeintlichen 13b-Beträge** einerseits und der **an den Fiskus abgetretenen**

561 BFH-Urteil V R 37/10 vom 22.08.2013, Tz. 5 in AktStR I/2014, später ergänzt durch das BFH-Urteil XI R 21/11 vom 11.12.2013, Tz. 47.1 in AktStR II/2014

562 III C 3 - S 7279/11/10002-09 vom 26.07.2017, BStBl I, 2017, 1001, Tz. 49.2 in AktStR II/2018

**Ansprüche** der seinerzeit leistenden Unternehmer gegen die damaligen Leistungsempfänger **auf Nachzahlung der Umsatzsteuer** hat ihre Rechtsgrundlage in § 226 AO und ist **nicht zu beanstanden**: Insbesondere werden hierbei **gleichartige Ansprüche**, nämlich Ansprüche aus dem Schuldverhältnis miteinander verrechnet.



Nunmehr ist allerdings hierzu in der **Praxis** eine **Variante aufgetaucht**: Hierbei lässt sich die **Verwaltung Ansprüche** der **Bauhandwerker** gegenüber einem Bauträger **auf** (vermeintlich) **noch ausstehenden Werklohn abtreten** und **rechnet** hiermit **gegen** die **Ansprüche des Bauträgers auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter 13b-Beträge auf**. Hierbei hält es die **Verwaltung** für **unbeachtlich**, dass der **Bauträger** die **Ansprüche** der Bauhandwerker **ganz oder teilweise bestreitet**.

**76.1.4** Diese **Vorgehensweise** hat aber **zwei Schwachpunkte**, die der Beratungspraktiker kennen und beachten muss:

- Zunächst **gelten** nach § 226 Abs. 1 AO **für die Aufrechnung** im Bereich der Steuern die **Vorschriften des bürgerlichen Rechts sinngemäß**. **§ 390 BGB bestimmt**, dass eine **Aufrechnung** dann **nicht möglich** ist, wenn der **Forderung des Aufrechnenden** eine **Einrede entgegensteht**.

- Hinzu kommt die Tatsache, dass zwar eine **gerichtliche Entscheidung** über das Bestehen, das Nicht-Bestehen oder das Erlöschen einer Forderung getroffen werden kann bzw. im Zweifel sogar getroffen werden muss, dass diese aber nicht „rechtswegsfremd“ sein darf. Konkret bedeutet dies, dass das **Finanzgericht nicht über** eine **Zivilrechtsforderung** und ein **Zivilgericht nicht** über eine **Steuerforderung entscheiden** darf.

**76.1.5** Folgerichtig hat deshalb das **Finanzgericht Münster** mit insgesamt **6 Beschlüssen**<sup>563</sup> im Rahmen von Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung zur Aufrechnung in Bauträgerfällen Stellung genommen und **ernstliche Zweifel an der Zulässigkeit** und **Wirksamkeit** von **Aufrechnungen der Finanzverwaltung mit abgetretenen Werklohnforderungen** gegen Umsatzsteuernachforderungen **geäußert**. Zur Begründung führt das Finanzgericht Münster zutreffend aus, dass es bislang rechtlich nicht abschließend geklärt ist, ob Finanzgerichte über den Bestand und die Durchsetzbarkeit zivilrechtlicher und damit rechtswegfremder Forderungen, mit denen die Finanzverwaltung aufrechnen möchte selbst entscheiden können, oder ob zuvor eine zivilgerichtliche Entscheidung eingeholt werden muss. Nach der bisherigen **BFH-Rechtsprechung** sei eine **Aufrechnung mit einer rechtswegfremden Forderung nur möglich**, wenn diese **unbestritten oder rechtskräftig festgestellt** worden sei.

Wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsprechung hat das Finanzgericht Münster gegen diese Beschlüsse die Beschwerde zum BFH zugelassen. Ob diese tatsächlich geführt werden wird, ist bislang noch nicht bekannt. Zumindest bis auf weiteres darf die **Beratungspraxis Aufrechnungen der Verwaltung mit rechtswegfremden Forderungen** generell dann **nicht hinnehmen**, wenn dies **nicht (ausnahmsweise)** den **Interessen** der betroffenen **Steuerpflichtigen entspricht**.

---

563 Beschlüsse 5 V 3238/21, 5 V 3239/21, 5 V 3240/21, 5 V 3241/21, 5 V 3242/21 und 5 V 3243/21 vom 17.02.2022

## 76.2 Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für Trikotsponsoring: Es kommt darauf an!

### 76.2.1 Vorbemerkungen

**Ergänzend** zu dem **ertragsteuerlich motivierten sog. Sponsoring-Erlass**<sup>564</sup> hatte der **Bundesminister der Finanzen** bereits **mit Schreiben vom 13.11.2012**<sup>565</sup> zur **umsatzsteuerlichen Behandlung** von **Sponsoringleistungen Stellung** bezogen. Zutreffend weist der Minister in dieser Stellungnahme darauf hin, dass solche Leistungen, die Unternehmer an im kulturellen, kirchlichen, sozialen oder sportlichen Bereich tätige Organisationen im Zuge des sog. Sponsoring erbringen, entweder im Rahmen einer nicht steuerbaren Zuwendung oder im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgen können.

Klar muss insoweit zunächst folgendes sein:

- **Wenn überhaupt ein Leistungsaustausch** vorliegt, ist der **Empfänger der Sponsoringleistungen** als **Leistungsgeber** zu betrachten. Seine Leistung kann beispielsweise darin bestehen, dass er die Werbung des Sponsors etwa auf Banden in einem Stadion duldet oder an dessen Werbeaktivitäten z.B. dadurch aktiv mitwirkt, dass die Mannschaften eines Sportvereins in Trikots antreten, auf welchen der Sponsor erkennbar ist. Ggf. stellt der **Wert dieser Leistungen** dann die **Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer** dar.
- **Demgegenüber** ist der **Sponsor umsatzsteuerlich** als **Leistungsempfänger** zu betrachten.

### 76.2.2 Sponsoring und die Umsatzsteuer

Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung als Umsatz gegen Entgelt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung – also insbesondere der erbrachten Duldungs- oder Werbeleistung – und dem empfangenen Gegenwert voraus. Damit in Fällen des **Sponsoring ein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch** vorliegt, muss nach **Ansicht der Finanzverwaltung** folgendes gelten:

- Der **Leistungsempfänger**, also der **Sponsor, muss identifizierbar sein**; ein lediglich allgemein „an alle Freunde und Förderer“ gerichteter Dank etwa in einem Programmheft soll daher nicht ausreichen, um die Annahme eines steuerbaren Leistungsaustauschs zu rechtfertigen.
- Der **Sponsor muss** für seine Zuwendungen **als (Gegen)Leistung** einen solchen **Vorteil erhalten**, der im Rahmen seiner Tätigkeit einen **Kostenfaktor darstellen könnte**. Nur insoweit kann es zu einem Verbrauch i.S.d. Umsatzsteuerrechts kommen, der wiederum Voraussetzung einer steuerbaren Leistung ist.

564 Schreiben des Bundesministers der Finanzen IV B 2 – S 2144 – 40/98 / IV B 7 – S 0183 – 62/98, BStBl I 1998, 212, vgl. schon Tz. 10 in Seminar I/2003

565 IV D 2 - S 7100/08/10007:003, BStBl I 2012, 1169, Tz. 20.2 in AktStR I/2013

Zu der Frage, wann unter diesen Gesichtspunkten ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt oder fehlt, führt der Bundesminister der Finanzen<sup>566</sup> weiter folgendes aus:

- Mit der **bloßen Nennung des Sponsors** – ohne besondere Hervorhebung – etwa in einem Programmheft, wird diesem vom Zuwendungsempfänger weder ein verbrauchsfähiger Vorteil gewährt, noch werden ihm Kosten erspart, die er sonst hätte aufwenden müssen. Demgemäß **fehlt** es in diesem Fall an einem **steuerbaren Leistungsaustausch**.
- Alle **Leistungen des Zuwendungsempfängers**, die **darüber hinausgehen**, sollen aber als **steuerbarer Leistungsaustausch** zu begreifen sein. Der Bundesminister der Finanzen nennt insoweit beispielhaft die Hervorhebung des Namens des Sponsors oder seines Emblems oder Logos sowie eine Verlinkung auf eine Internetseite des Sponsors.

### 76.2.3 Der aktuell entschiedene Fall

Insoweit klar war es von vorneherein, dass der **Sponsor** für solche **Eingangsleistungen**, die mit seinen **Sponsoringaktivitäten in Zusammenhang** stehen, bei **Vorliegen der übrigen Voraussetzungen** einen **Vorsteuerabzug nur dann** erlangen kann, wenn zwischen ihm und dem Zuwendungsempfänger ein **steuerbarer Leistungsaustausch** stattfindet. Was dies konkret bedeutet, zeigt eine aktuelle Entscheidung des **Finanzgerichts Niedersachsen**<sup>567</sup>:

Der betroffene **Steuerpflichtige L** betrieb eine **Fahrschule** und hatte in den Streitjahren **Sportbekleidung** mit dem **Werbeaufdruck „Fahrschule X“** erworben. Diese Trikots hatte er verschiedenen Vereinen in der Region rund um seine Fahrschule unentgeltlich zur Verfügung gestellt. **Getragen** wurden diese **Trikots** vor allem **von Jugendmannschaften in unterschiedlichen Sportarten**.

Nach einer Außenprüfung wollte die zuständige **Finanzbehörde** den **Vorsteuerabzug** aus den Anschaffungskosten der Trikots **nicht mehr zulassen**. Zur Begründung führte die Behörde an, dass die **Spiele der fraglichen Mannschaften** (vor allem) im Jugendbereich **kaum Publikum anziehen** würden. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Aufdrucke **keine nennenswerte Werbewirkung** erzielen würden. Das Überlassen der Sportbekleidung sei deshalb dem ideellen Bereich zuzuordnen, die **Vorsteuer** somit **nicht abziehbar**.

Dem folgte der **11. Senat des Finanzgerichts Niedersachsen** jedoch nicht:

- **Richtig** sei zwar, dass die **Jugendmannschaften** in aller Regel **nicht vor (größerem) Publikum** spielten; bei deren Spielen seien vorwiegend Betreuer und ggfs. einige Eltern anwesend.
- Darauf komme es jedoch deshalb nicht an, weil die **jugendlichen Sportler** zumeist **im Alter von 15 bis 20 Jahren** seien und demgemäß **gerade** zu der **Zielgruppe** gehörten, die der **Fahrschulinhaber** mit seiner **Trikotwerbung ansprechen** wollte. Erfahrungsgemäß nähmen junge Leute im Alter ab 16 oder 17 Jahren heutzutage nämlich zumeist die Möglichkeit zum Erwerb einer

566 IV D 2 - S 7100/08/10007:003, BStBl I 2012, 1169, Tz. 20.2 in AktStR I/2013

567 Urteil 11 K 200/20 vom 03.01.2022



Fahrerlaubnis in Anspruch. Die **Verwendung der Trikots** mit dem Werbeaufdruck stelle deshalb eine **Dienstleistung der Vereine an den Fahrschulinhaber** dar und sei damit auch im **umsatzsteuerlichen Sinne** eine **Gegenleistung** für die Überlassung der Sportbekleidung.

#### 76.2.4 Anmerkungen

Anzumerken bleibt für den **praktischen Umgang** mit dieser Entscheidung folgendes:

1. Der **Vorsteuerabzug** in Fällen wie dem vorliegenden ist **für den Sponsor kein Selbstläufer**. Bei deren Beratung sollte deshalb darauf hingewirkt werden, dass der **konkrete Nutzen** für das eigene Unternehmen **zumindest glaubhaft gemacht werden** kann. In diese Sinne hatte das **Finanzgericht Köln**<sup>568</sup> bereits früher deutlich gemacht, dass es hieran dann fehlt, wenn ein **überregional aktives Unternehmen**, das sich mit dem **Service**, dem **Vertrieb** und dem **Handel mit Industrieaggregaten** beschäftigt, Trikots wiederum an Jugendmannschaften überlässt, deren Spiele wenig oder überhaupt kein Publikum anziehen und dessen Produkte und Dienstleistungen auch nicht jugendspezifisch sind.
2. Werden die **Trikots bei sportlichen Veranstaltungen** von den Spielern **getragen** – wovon in aller Regel auszugehen ist – **nimmt der Verein** konkludent das **Angebot der Nutzung gegen Ausführung einer Werbeleistung an**. Einer darüber hinausgehenden ausdrücklichen Verpflichtungserklärung des Vereins, die Spieler die Trikots bei bestimmten Veranstaltungen tragen zu lassen, bedarf es für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Werbeleistung und dem erhaltenen Entgelt (Trikots) nicht. Nichts anderes hat dann zu gelten, wenn einem Verein z.B. Fahnen, Banden oder Banner mit Werbung für den Sponsor überlassen werden.
3. Nicht verkannt werden darf es in derartigen Fällen, dass der Begünstigte, also z.B. der **Empfänger von Trikots**, die **von ihm erbrachte Werbeleistung** dann der **Umsatzsteuer zu unterwerfen** hat, wenn diese **Leistung** seinem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen** ist. In diesem Sinne hat der **BFH mit Urteil bereits vom 01.08.2002**<sup>569</sup> entschieden, dass ein **gemeinnütziger Luftsportverein**, dem Unternehmer „unentgeltlich“ **Freiballone mit Firmenaufschriften** zur Verfügung stellen, die er zu Sport- und Aktionsluftfahrten einzusetzen hat, mit diesen Fahrten mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegende **steuerpflichtige Werbeumsätze** tätigt; Bemessungsgrundlage sind die Kosten, welche die Sponsoren insoweit getragen haben.

Allerdings gilt auch insoweit das **umsatzsteuerliche Prinzip** der **Trennung von Umsatzsteuer** auf der Seite des Leistenden und **Vorsteuerabzug** auf der Seite des Leistungsempfängers. Zu Recht stellt das Finanzgericht Niedersachsen<sup>570</sup> in seiner aktuellen Entscheidung zum Fall des Fahrschulinhabers nämlich heraus, dass die **Frage, ob die Vereine eine Versteuerung ihrer Leistungen vorgenommen** haben oder nicht, **für die Berechtigung des Sponsors zum Vorsteuerabzug ohne Bedeutung** ist.

568 Urteil 11 K 827/03 vom 17.02.2006, EFG 2006, 1108

569 V R 21/01, BStBl II 2003, 438

570 Urteil 11 K 200/20 vom 03.01.2022

4. Schließlich muss auch ertragsteuerlich differenziert werden. **Aufwendungen etwa für die Überlassung von Trikots usw. können beim Sponsor** in ertragsteuerlicher Sicht

- **Betriebsausgaben** i.S. des § 4 Abs. 4 EStG,
- **Spenden**, die unter den Voraussetzungen der §§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 GewStG abgezogen werden dürfen, oder
- **nicht abziehbare Kosten der Lebensführung** i.S. des § 12 Nr. 1 EStG, bzw. bei Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG darstellen.

Nach Ansicht der Rechtsprechung<sup>571</sup> richtet sich die Qualifikation auf der Ebene des Sponsors vor allem nach dessen Motivation. Maßgebend sind insoweit diejenigen **Motive**, die **durch die äußeren Umstände erkennbar** werden.

---

571 BFH-Urteil I R 4/84 vom 09.08.1989, BStBl II 1990 S. 237

### 76.3 Der zutreffende Steuersatz für Nebenleistungen zu Beherbergungsleistungen: Jetzt kommt Bewegung in die Sache!

**76.3.1** Vielfach<sup>572</sup> hatte ich daran erinnert, dass es mit Blick auf Mandanten aus der **Beherbergungsbranche** Sinn macht, hinsichtlich einer Einbeziehung auch der erbrachten **Nebenleistungen** – wie Frühstück, Nutzung von Stellplätzen, von Fitnessräumen und von Saunen etc. – in die **Steuersatzermäßigung** des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG den Fuß in die Tür zu setzen: Hiernach unterliegt die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen zwar dem ermäßigten Steuersatz von gegenwärtig 7 %; dies soll aber nicht für solche Leistungen gelten, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

Dieser Rat, entsprechende Steuerfestsetzungen zunächst einmal offen zu halten, galt auch und gerade mit Blick darauf, dass die bislang vorliegende Sichtweise der beiden zuständigen **BFH-Senate** zwar **fiskalfreundlich**, zugleich aber auch mehr als **widersprüchlich** ist. Exemplarisch wurde dies erstmals daran deutlich, dass der V. Senat des BFH<sup>573</sup>

- zwar (zutreffend) erkannt hat, dass das **Frühstück** anlässlich eines **Hotelaufenthalts** eine **unselbständige Nebenleistung** zur Hauptleistung „Hotelübernachtung“ darstellt,
- zugleich aber mit größter Mühe und auf der Grundlage einer durchaus verquerten Argumentation versucht hat, seine (unzutreffende) Auffassung zu begründen, wonach diese **Einordnung** als Haupt- bzw. Nebenleistung **nur für die Ortsbestimmung, nicht** hingegen für die **Anwendung des (ermäßigten) Steuersatzes** maßgebend sein soll.



**76.3.2** Allerdings – und auch dies habe ich bereits mehrfach dargestellt<sup>574</sup> – ist die **Frage** der **Vereinbarkeit** des **Aufteilungsgebots** gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG mit **EU-Recht** durchaus **umstritten**. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf das **EuGH-Urteil vom Januar 2018**<sup>575</sup> in einem die Niederlande betreffenden Verfahren. Mit Blick auf den zutreffenden Umsatzsteuersatz für das Entgelt für eine kombinierte Veranstaltung, bestehend aus einer Führung durch ein Fußballstadion in Amsterdam – isoliert Regelsteuersatz – und dem Eintritt in ein Museum – isoliert begünstigter Steuersatz – hat das Gericht seinerzeit deutlich gemacht, dass die **Mitgliedsstaaten nicht berechtigt** sind, auf die **einzelnen Bestandteile** einer **einheitlichen Leistung unterschiedliche Steuersätze anzuwenden**. Dies **gilt** nach Ansicht des EuGH ausdrücklich **auch dann**, wenn es **möglich** ist, den **Einzelpreis für jeden Bestandteil** einer einheitlichen Leistung **zu bestimmen**: Dass eine solche Be-

572 vgl. zuletzt die Tz. 141.3 in AktStR IV/2021 sowie die lfd. Nr. 279 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfs-hinweise

573 Urteil V R 33/10 vom 21.11.2013, BFH/NV 2014, 800, Tz. 54.4 in AktStR II/2014

574 vgl. zuletzt die Tz. 68.3 in AktStR II/2021

575 EuGH-Urteil C-463/16 „Stadion Amsterdam CV“ vom 18.01.2018

stimmung möglich ist oder dass die Vertragsparteien sich auf diese Preise einigen, kann eine Ausnahme von dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nach Ansicht des Gerichts nicht rechtfertigen.

**76.3.3** Zwar hatte die damalige Parlamentarische Staatssekretärin im Bundesfinanzministerium und jetzige Verteidigungsministerin, Christine **Lambrecht**, am **23.05.2018**<sup>576</sup> auf die Frage eines Abgeordneten **im Bundestag** geantwortet, dass sich **aus der EuGH-Entscheidung „Stadion Amsterdam“** vom Januar 2018<sup>577</sup> deshalb **keine Folgewirkungen für das nationale Umsatzsteuerrecht**, insbesondere nicht für Hotelleistungen ergeben würden, weil es sich hierbei um eine Einzelfallentscheidung betreffend die Niederlande handeln würde.

**Dass dies** – wie von mir prognostiziert – so **nicht stimmt, zeigt** ein am 19.05.2022 veröffentlichter **Beschluss des XI. Senats des BFH**<sup>578</sup>:

Hiernach ist es **ernstlich zweifelhaft**, ob das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG angeordnete **Aufteilungsgebot für Leistungen**, die **nicht unmittelbar der Vermietung dienen, mit dem Unionsrecht vereinbar** ist. Vor diesem Hintergrund hat der XI. Senat der betroffenen Steuerpflichtigen, die ein Hotel und Restaurant betreibt, wobei in den Streitjahren 2014 bis 2017 alle Hotelgäste auch ein Frühstück sowie Zugang zum hoteleigenen Spa erhielten, **wie beantragt Aufhebung der Vollziehung** in den Fällen des gesetzlichen Aufteilungsgebots bei Hotelübernachtung mit Zusatzleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) gewährt.

**76.3.4** Dieser Beschluss des XI. Senats ist sicher **noch nicht der Durchbruch**, aber doch ein **großer Schritt in die richtige Richtung**. Bis zu einer endgültigen Klärung der zugrunde liegenden Streitfrage **gelten meine Praxishinweise aus dem Jahre 2014**<sup>579</sup> **unverändert weiter**:

1. Im **Rahmen der Ermittlung der eigenen Umsatzsteuerschuld** müssen sich die betroffenen Mandanten auch weiterhin **an den gesetzlichen Vorgaben orientieren**. Der begünstigte Steuersatz kommt somit nur für die reine Beherbergungsleistung in Betracht.
2. Daneben ist ein **Rechtsbehelf gegen die eigenen Umsatzsteuervoranmeldungen** insoweit angezeigt, wie dort **Nebenleistungen** zur Übernachtung wie Frühstück usw. einem **höheren Steuersatz** unterworfen worden sind **als die Hauptleistung** „Beherbergung“.

Dies gilt zunächst einmal ungeachtet der Tatsache, dass die durch das 3. Corona-Steuerhilfegesetz bis zum Ende des Jahres 2022<sup>580</sup> erfolgte **Senkung des Steuersatzes für gastronomische Leistungen auf jetzt 7 %** – neben der klassischen Gastronomie – **auch** für Hotels gilt, die **neben** der Übernachtung ein **Frühstück anbieten**; diese Mahlzeit unterliegt dann – ebenso wie die Übernachtungsleistung (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) – **gem. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG dem ermäßigten Steuersatz**, wovon allerdings die **Getränke ausgenommen** sind. Betroffen ist zu-

576 BT-Drucks. 19/2334, Seite 3

577 EuGH-Urteil C-463/16 „Stadion Amsterdam CV“ vom 18.01.2018

578 Beschluss XI B 2/21 (AdV) vom 07.03.2022, veröffentlicht am 19.05.2022

579 Tz. 3.2.4 aus dem Manuskript AktStR I/2014

580 Wobei es eher fraglich ist, ob der Steuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ab 2023 tatsächlich wieder dem Regelsteuersatz entsprechen wird

dem der Anteil der sog. **Servicepauschale** zum Regelsteuersatz bei einer Hotelübernachtung, wofür das Pauschalangebot der Finanzverwaltung ausweislich des Abschnitts 12.16 Abs. 12 S. 2 des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer<sup>581</sup> auf einen **Entgeltanteil von 15 %** lautet, was vor dem Hintergrund des Aussetzungsbeschlusses des XI. Senats<sup>582</sup> vom 07.03.2022 **zu hoch** ist.

3. Für den durchaus nicht unwahrscheinlichen Fall, dass sich das im nationalen Recht verankerte **Aufteilungsgebot** gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG **im Ergebnis** als **nicht haltbar** erweist, muss dafür **Sorge getragen** werden, dass die **Mandanten** die im Ergebnis zu hohe Umsatzsteuer **nicht trotzdem auf der Rechtsgrundlage von § 14c Abs. 1 UStG** – Ausweis eines zu hohen Steuerbetrages in einer Rechnung! – **schulden**. Ob man Mandanten aus der Beherbergungsbranche vor diesem Hintergrund dazu raten kann, **zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnungen** bis auf weiteres **nur noch auf Anforderung** zu erteilen – Weglassen oder Hinzufügen der eigenen Steuernummer bzw. der eigenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer! – und die Rechnungen nach diesem Kriterium gesondert zu verbuchen, musste schon bislang **für jeden Mandanten** aus der Beherbergungsbranche **im Einzelfall geklärt und entschieden** werden. Dies gilt auch und gerade vor dem Hintergrund des Aussetzungsbeschlusses des XI. Senats<sup>583</sup> weiterhin. Da allerdings bei sog. Kleinbetragsrechnungen – Bruttobetrag bis 250 €, § 33 UStDV – die Angabe der Steuernummer des Leistenden für eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung nicht erforderlich ist, kann in diesen Fällen stattdessen dazu geraten werden, die Angabe des Steuersatzes nur noch auf Anforderung in die Abrechnung aufzunehmen.
4. Einer gesonderten Überlegung bedarf schließlich die Frage, ob man für solche Mandanten, bei welchen die Festsetzungen entsprechend der nationalen gesetzlichen Regelung erfolgt sind, auch die **Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung beantragen** sollte. Hierbei sind die **negativen Folgen zu bedenken**, die dann eintreten, wenn sich aufgrund der zu erwartenden BFH- oder EuGH-Rechtsprechung womöglich doch **herausstellt**, dass die nationale Regelung in **§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG doch unionsrechtskonform** ist. Dann wären neben der Hauptforderung zusätzlich **Aussetzungszinsen** §§ 237, 238 AO zu zahlen, die **noch immer bei 6 % jährlich** liegen.

Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass **auch dieser Zinssatz verfassungsrechtlich in Frage** steht; nach einem diesbezüglichen Beschluss des VIII. Senats des BFH<sup>584</sup> beziehen sich dessen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsfestsetzungen gemäß § 233a AO nämlich auf den in § 238 Abs. 1 AO festgelegten Zinssatz und damit auch auf die nach dieser Vorschrift vorzunehmende Festsetzung von Aussetzungszinsen. Insoweit macht die gegenwärtige Regierungskoalition keinerlei Anstalten, auch über den Bereich der Erstattungs- bzw. der Nachzahlungszinsen hinaus für Abhilfe zu sorgen. Dies wird dann dazu führen, dass solche Mandanten aus der Hotellerie, die im Fall einer positiven höchstrichterlichen Entscheidung zur Norm des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG zu viel **gezahlte Steuern zurückerhalten**, für **Verzinsungszeiträume ab 2019 lediglich mit Erstattungsziinsen** in der geplanten Höhe von **1,8 % jährlich**<sup>585</sup> rechnen können.

581 eingefügt durch das BMF-Schreiben III C 2 - S 7030/20/10006:006 vom 02.07.2020, vgl. Tz. 85.6.2 in AktStR III/2020

582 Beschluss XI B 2/21 (AdV) vom 07.03.2022, veröffentlicht am 19.05.2022

583 Beschluss XI B 2/21 (AdV) vom 07.03.2022, veröffentlicht am 19.05.2022

584 BFH-Beschluss VIII B 15/18 vom 03.09.2018, BFH/NV 2018, 1279, Tz. 35.2 in AktStR I/2020

585 vgl. hierzu Tz. 38.3 in AktStR I/2022

**76.3.5** Der steuerliche Berater ist gehalten, alle Mandanten aus der Hotelbranche zeitnah über diese Entwicklung zu informieren. Diesem Zweck dient der nachfolgende **Mandatsbezogene Beratungshinweis**.



## BERATUNGSHINWEIS

### MANDATSBEZOGENER BERATUNGSHINWEIS

Stand: 06/2022

**Themenbereich:** Steuersatz für Nebenleistungen in der Hotelbranche

**Zielgruppe:** Mandanten, die Hotels betreiben

**Bezug:** Tz. 76.3 in Aktuelles Steuerrecht II/2022

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

bereits früher hatte ich Sie darüber informiert, dass der vom Gesetzgeber behauptete unterschiedliche Umsatzsteuersatz für einerseits die reine Übernachtungsleistung und andererseits für hiermit verbundene Nebenleistungen wie z.B. Frühstück, Saunabnutzung oder die Überlassung von Stellplätzen vor dem Hintergrund der Vorgaben der EU mehr als fraglich ist. Nunmehr hat der Bundesfinanzhof, das oberste Gericht in Deutschland im Bereich der Besteuerung, deutlich gemacht, dass auch er ernstliche Zweifel hat, ob das im Umsatzsteuergesetz angeordnete Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, mit dem übergeordneten Recht der EU vereinbar ist.

Vor dem Hintergrund dieser aktuellen Entwicklung sollten wir darüber sprechen, welche Konsequenzen hieraus für Ihren Betrieb zu ziehen sind. Wenn dies für Sie von Interesse ist, vereinbaren Sie bitte einen individuellen Beratungstermin.

Mit freundlichen Grüßen



## 76.4 Klarstellendes zu zwei „öffentlichen Missverständnissen“

Diese Situation kennt jeder Berater: Mandanten stellen besorgte Nachfragen zu solchen Themen, über die in Presse, Funk und Fernsehen auf der Grundlage von gefährlichem Halbwissen berichtet wurde. Aktuell gibt es zwei derartige Fälle mit Bezug zur Umsatzsteuer.

### 1. Umsatzsteuer und Verkauf von Kuchen in der Schule

Mehr oder weniger reißerisch berichten die **Medien** seit einiger Zeit, dass die **EU** die **Erhebung von Umsatzsteuer auf Kuchenverkäufe an Schulen** oder in **KITAs vorschreiben** würde. Dies ist **so nicht richtig**:

- Der in **§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG** verankerte und dem Recht der EU entsprechende **Grundsatz** heißt nämlich, dass juristische **Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer** gelten.
- Etwas **anderes** gilt nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG allerdings **dann**, wenn diese **Behandlung als Nichtunternehmer** zu „**größeren Wettbewerbsverzerrungen**“ führen würde.

Im Ergebnis heißt das, dass sich z.B. der **Verkauf von Kuchen im Rahmen** etwa des **Sommerfests einer Schule** mangels „größerer Wettbewerbsverzerrungen“ **im Rahmen des nichtunternehmerischen Bereichs** bewegt. **Anders** wäre dies allerdings dann, wenn die **Schule selbst in jeder Pause Brötchen, Kuchen, Getränke** usw. **verkaufen** würde: Da insoweit ohne Umsatzsteuerpflicht der Wettbewerb gegenüber Bäckereien verzerrt werden würde, greift hier auch für die Schule **auf der Rechtsgrundlage von § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG die Umsatzsteuerpflicht**. Dies ist aber nichts Neues<sup>586</sup> und zudem auch völlig gerechtfertigt.

Zudem darf es bei diesem „Sturm im Wasserglas“ auch nicht verkannt werden, dass auch insoweit die **Kleinunternehmerregelung** in § 19 Abs. 1 UStG gilt. Hiernach wird die **Umsatzsteuer nicht erhoben**, wenn der Umsatz des leistenden (Klein)Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

### 2. Umsatzsteuer auf Leistungen der Sportvereine

**2.1** Ebenfalls nur halb verdaut haben die Medien **BFH-Urteile vom 21.04.2022<sup>587</sup>**, über die unter der Überschrift „**Sportvereinen droht Steuervorteil-Aus**“ berichtet wird:

- **Richtig** hieran ist es, dass der **BFH entgegen** seiner **bisherigen Rechtsprechung entschieden** hat, dass sich **Sportvereine** gegenüber einer aus dem nationalen Recht folgenden Umsatzsteuerpflicht **nicht auf eine allgemeine**, aus der **Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) abgeleitete Steuerfreiheit berufen** können. Konkret hat **Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL**

<sup>586</sup> vgl. hierzu schon meine Ausführungen unter der Tz. 111.3 in AktStR I/2011

<sup>587</sup> Urteile V R 48/20 (V R 20/17), V R 48/20, V R 20/17, alle veröffentlicht am 12.05.2022



**keine unmittelbare Wirkung**, so dass sich eine Einrichtung ohne Gewinnstreben (Sportverein) nicht auf diese unionsrechtliche Steuerbefreiung berufen kann.

- **Allerdings** hatte der **EuGH**, dessen **Vorabentscheidung**<sup>588</sup> zu dieser Frage **vom BFH mit seinen Urteilen vom 21.04.2022**<sup>589</sup> **umgesetzt** wurde, **deutlich gemacht**, dass **Deutschland** mit der **Befreiungsnorm des § 4 Nr. 22 UStG** den nach dem Recht der EU **möglichen, von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL gezogenen Rahmen** überhaupt **nicht ausgeschöpft** hat: Nach **nationalem Recht** sind nämlich **nur solche „sportlichen Veranstaltungen“** steuerbefreit, die von Einrichtungen durchgeführt werden, die **gemeinnützigen Zwecken** dienen.

**2.2** Vor diesem Hintergrund wurde nun **klargestellt**, dass ein **nicht gemeinnütziger Golfverein** die **Steuerfreiheit seiner Leistungen weder aus dem nationalen Recht ableiten noch** dadurch **erreichen kann**, dass er sich auf die **MwStSystRL beruft**.

**Richtig** ist es **allerdings auch**, dass die **momentane Verwaltungspraxis** in Deutschland, wonach faktisch sämtliche Leistungen der gemeinnützigen Sportvereine als umsatzsteuerfrei betrachtet werden, **von der nationalen Norm des § 4 Nr. 22 UStG nicht gedeckt** ist. Diesbezüglich hat der EuGH<sup>590</sup>, wie oben schon ausgeführt, aber deutlich gemacht, dass **Deutschland** mit der **Befreiungsnorm des § 4 Nr. 22 UStG** den **nach dem Recht der EU möglichen Rahmen** überhaupt **nicht ausgeschöpft** hat: Soll somit die bisherige Verwaltungspraxis gerichtsfest gemacht werden, ist der **Gesetzgeber gefordert**, von der nach der Richtlinie bestehenden Möglichkeit Gebrauch zu machen und Leistungen im Bereich des Sports weitergehend als bisher von der Umsatzsteuer zu befreien.

---

588 Urteil C-488/18 vom 10.12.2020

589 Urteile V R 48/20 (V R 20/17), V R 48/20, V R 20/17, alle veröffentlicht am 12.05.2022

590 Urteil C-488/18 vom 10.12.2020



## H. Rechtsbehelfshinweise

### 77. Liste der Vorläufigkeiten

#### 77.1

Wegen der Vielzahl rechtlich zweifelhafter steuergesetzlicher Normen erhalten die Dienststellen der Finanzverwaltung mehr oder weniger regelmäßig Anweisung, hinsichtlich bestimmter Sachverhalte mit Blick auf anhängige Musterverfahren allgemein nur vorläufig zu veranlagern. Mit dem sog. „Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens“<sup>591</sup> – Steuerbürokratieabbaugesetz – hat der Gesetzgeber zudem die Möglichkeit geschaffen,

- Steuern nicht nur nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO vorläufig dann festzusetzen, wenn die Frage der **Vereinbarkeit einer Steuernorm mit höherrangigem Recht** Gegenstand eines Gerichtsverfahrens bei einem obersten Bundesgericht, dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft oder dem Bundesverfassungsgericht ist,
- sondern Steuerbescheiden einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO<sup>592</sup> auch dann beizufügen, wenn (lediglich) die **Auslegung eines Steuergesetzes ungewiss** und deshalb ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

Soweit sich nunmehr Vorläufigkeitsvermerke sowohl auf § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO **wie auch auf** § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO stützen, wird ein effektiver Rechtsschutz auch dann und soweit gewährleistet, wie – neben verfassungsrechtlichen Fragen – auch Auslegungsfragen zu klären sind. Auf einen eigenen Rechtsbehelf kann also im Zweifel dann verzichtet werden, wenn es um die dem Vorläufigkeitsvermerk zugrunde liegende Verfassungs- und/oder Auslegungsproblematik geht.

#### 77.2

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>593</sup> ist es aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht geboten, bei Krankheitskosten generell auf den Ansatz einer zumutbaren Belastung zu verzichten. Auch Aufwendungen für Krankheit und Pflege sind nach der gesetzlichen Regelung grundsätzlich nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wie sie den Betrag der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG überschreiten. Diesbezüglich erhobene Verfassungsbeschwerden wurden vom Bundesverfassungsgericht<sup>594</sup> nicht zur Entscheidung angenommen.

Zudem sind auch die zuletzt u.a. zur Frage der **Verfassungsmäßigkeit des Abzugs einer zumutbaren Belastung** nach § 33 Abs. 3 EStG bei der Berücksichtigung von Krankheits- und Pflegekosten als außergewöhnliche Belastungen geführten Revisionsverfahren mittlerweile ebenfalls beendet.

591 BGBl I 2008 S. 2850

592 Vgl. hierzu Tz. 12.8 in AktStR I/2009

593 Urteile VIII R 52/13 vom 25.04.2017, BStBl II 2017, 949 und VI R 75/14 vom 19.01.2017, BStBl II 2017, 684, Tz. 31 in AktStR II/2017

594 Nichtannahmebeschlüsse 2 BvR 180/16 vom 23.11.2016, 2 BvR 1936/17 vom 06.06.2018, 2 BvR 1205/17 vom 17.09.2018 und 2 BvR 221/17 vom 18.09.2018

Der BFH<sup>595</sup> hat insoweit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach der Ansatz einer zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG bei Krankheitskosten keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen soll; nicht anderes soll bei solchen Krankheitskosten gelten, die aufgrund eines vereinbarten Selbstbehalts von der privaten Krankenversicherung nicht erstattet werden.

Der **Bundesminister der Finanzen** hat daher seinen Dienststellen mit **Schreiben vom 28.03.2022**<sup>596</sup> mitgeteilt, dass damit einer der Gründe **für eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer** entfallen ist. Im Vorläufigkeitskatalog ist deshalb der Abzug einer zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastung mit sofortiger Wirkung gestrichen. Auch ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren soll in diesen Fällen nicht mehr in Frage kommen.

### 77.3

Der **Katalog der Vorläufigkeiten** stellt sich damit aktuell folgendermaßen dar:

Steuerfestsetzungen sind hinsichtlich folgender Punkte gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen, soweit dies verfahrensrechtlich möglich ist:

1. Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Absatz 6 Satz 1 und 2 EStG
2. Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG
3. Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Absatz 6 Satz 4 EStG (§ 20 Absatz 6 Satz 5 EStG a.F.)

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 1** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2001 mit einer Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG sowie den mit derartigen Einkommensteuerfestsetzungen verbundenen Festsetzungen des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer beizufügen.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 2** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2005 beizufügen, in denen eine Leibrente oder eine andere Leistung aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG erfasst wird. Eine mögliche Zuvielbelastung von Alterseinkünften muss nach der Rechtsprechung des BFH vom Steuerpflichtigen belegt werden. Eine Überprüfung von Amts wegen durch die Finanzämter ohne Mitwirkung der betroffenen Steuerpflichtigen ist nicht möglich. Daher ist in Steuerbescheiden, die den Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 3 enthalten, zusätzlich folgender Hinweis aufzunehmen:

595 BFH-Urteile VI R 18/19 vom 01.09.2021, BFH/NV 2022, 13 und VI R 48/18 vom 04.11.2021, BFH/NV 2022, 120

596 IV A 3 - S 0338/19/10006 :001, BStBl I 2022, 203

**WICHTIGER HINWEIS**

Sollte nach einer künftigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs dieser Steuerbescheid Ihrer Auffassung nach hinsichtlich der Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG zu Ihren Gunsten zu ändern sein, benötige ich weitere Unterlagen von Ihnen. Von Amts wegen kann ich Ihren Steuerbescheid nicht ändern, weil mir nicht alle erforderlichen Informationen vorliegen.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 3** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2009 beizufügen, zu denen ein Verlust aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG, der aus der Veräußerung von Aktien entstanden ist, nach § 20 Absatz 6 Satz 3 i. V. m. § 10d Absatz 4 EStG festgestellt wird, weil ein Ausgleich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Absatz 6 Satz 4 EStG (§ 20 Absatz 6 Satz 5 EStG a.F.) nicht möglich ist.

**77.4**

Ferner sind im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Festsetzungen des **Solidaritätszuschlags** für die Veranlagungszeiträume ab 2005 hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 vorläufig gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO vorzunehmen. Für die Veranlagungszeiträume ab 2020 erfasst dieser Vorläufigkeitsvermerk auch die Frage, ob die fortgeltende Erhebung eines Solidaritätszuschlages nach Auslaufen des Solidarpakts II zum 31.12.2019 verfassungsgemäß ist.

## 78. Rechtsbehelfsliste

### 78.1 Erledigte Hinweise

#### 378. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) auch im Jahr der Heirat und der Trennung möglich

Ab dem Jahr 2020 beträgt der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für das erste Kind immerhin **4.008 €** (bis 2019: 1.908 €). Nachdem diese Erhöhung auf 4.008 € zunächst (coronabedingt) nur für die Jahre 2020 und 2021 vorgesehen war, gilt die Erhöhung nun dauerhaft<sup>597</sup>. Für jedes weitere Kind erhöht sich der Betrag um weitere 240 €. Nicht zuletzt die (dauerhafte) Erhöhung führt nun dazu, den Freibetrag und seine Voraussetzungen genauer zu betrachten.

Streitig war, ob der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (zeitanteilig) auch im Jahr der Heirat oder der Trennung gewährt werden kann, wenn die Ehegatten Einzelveranlagung wählen. Der BFH hat dies entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung bejaht<sup>598</sup>. Damit können sich die Koordinaten für die Frage, ob man vor allem im Jahr der Trennung Einzel- oder Zusammenveranlagung wählen sollte, verschieben.

Aktuell ging es beim BFH vor allem um die gesetzliche Voraussetzung in § 24b Abs. 3 Satz 1 EStG „nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens ... erfüllen“.

#### BEISPIEL

Die Eheleute M und F wohnten bis zum 28.02.2021 mit ihrer gemeinsamen minderjährigen Tochter T in einer Mietwohnung. M zog am 28.02.2021 aus der gemeinsamen Wohnung aus und lebt seitdem in einer eigenen Wohnung. F verbleibt mit T in der bisherigen Wohnung. Für 2021 beantragen M und F Einzelveranlagung.

#### LÖSUNG DES BFH

Nach Auffassung des BFH ist der Entlastungsbetrag zeitanteilig für die Monate März bis Dezember 2021 zu gewähren.

Die **Finanzverwaltung** lehnte bisher in einem solchen Fall auch bei Einzelveranlagung die Gewährung des Entlastungsbetrags ab, da in ihren Augen für das Jahr 2021 die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens nach § 26 Abs. 1 EStG noch vorliegen („M und F könnten ja Zusammenveranlagung beantragen und damit das Splitting-Verfahren zur Anwendung bringen“)<sup>599</sup>.

Dem hat der **BFH** nun – wie auch schon das Niedersächsische Finanzgericht in der Vorinstanz<sup>600</sup> –

597 dauerhafte Erhöhung durch das Jahressteuergesetz 2020, dazu Tz. 20.5 in AktStR I/2021

598 BFH-Urteile III R 17/20 und III R 57/20 vom 28.10.2021, DStRE 2022 S. 395 und S. 397, beide veröffentlicht am 17.03.2022

599 BMF-Schreiben vom 23.10.2017, BStBl I 2017 S. 1432, Rz. 25

600 wie auch schon in der Vorinstanz das Nds. FG mit Urteil 13 K 182/19 vom 18.02.2020, EFG 2020 S. 1664

widersprochen<sup>601</sup>. Nach seiner Auffassung können Steuerpflichtige, die als Ehegatten nach §§ 26, 26a EStG einzeln zur Einkommensteuer veranlagt werden, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Jahr der Trennung **zeitanteilig in Anspruch nehmen**, sofern sie die übrigen Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllen. Der BFH begründet dies – bei tatsächlich unklarem Wortlaut – mit Sinn und Zweck und der systematischen Stellung der Regelung. Nicht zuletzt führt er auch noch verfassungsrechtliche Gründe an (ansonsten würde nämlich eine Ungleichbehandlung mit unverheirateten Eltern entstehen, für die der Entlastungsbetrag im Trennungsjahr unstreitig zeitanteilig gewährt werden kann).

Ein vergleichbares Problem kann sich **auch im Jahr der Eheschließung** stellen. In einer Parallelentscheidung hat der **BFH** auch einen solchen Fall zu einem für die Klägerseite **positiven Ende** gebracht und den Entlastungsbetrag gewährt<sup>602</sup>.

Die weitere Voraussetzung „**keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person, für die kein Kindergeld gewährt wird**“ ist aber natürlich bei beiden Sachverhaltskonstellationen, also sowohl im Jahr der Eheschließung als auch im Jahr der Trennung, zu beachten.



#### HINWEIS

Damit wird gerade im **Jahr der Eheschließung** die Gewährung des Entlastungsbetrags häufig ausscheiden. Haben die Eltern nämlich bereits vor der förmlichen Eheschließung mit ihrem Kind in einem gemeinsamen Haushalt gelebt, schließt dies den Entlastungsbetrag auch bei Wahl von Einzelveranlagung aus. Ebenso wäre es im Trennungsjahr, wenn der nun alleinerziehende Elternteil noch im selben Jahr mit einem neuen Partner zusammenziehen würde.

Durch die BFH-Entscheidungen können sich nun auch die **Koordinaten bei der Ausübung des Ehegattenwahlrechts** in den fraglichen Jahren **verschieben**; das Pendel kann nun also häufiger in Richtung „Einzelveranlagung“ ausschlagen. Sind die Unterschiede bei den Einkünften der Ehegatten nämlich nicht sonderlich hoch, kann der Steuervorteil aus der (zeitanteiligen) Gewährung des Entlastungsbetrags höher sein als der Vorteil aus der Anwendung des Splitting-Tarifs bei Wahl der Zusammenveranlagung. Dies ist umso mehr der Fall, je früher im Jahr die Trennung oder je später im Jahr die Heirat stattfindet.



#### HINWEIS

Dies werden natürlich auch die **Softwareanbieter** für die Optimierungsberechnungen für die Wahl zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung im Heirats- und vor allem im Trennungsjahr zu berücksichtigen haben.

Die **Finanzverwaltung** wird nun ihre bisher gegenteilige Anweisung<sup>603</sup> anpassen müssen; mit einem Nichtanwendungserlass dürfte eher nicht zu rechnen sein.

601 BFH-Urteil III R 17/20 vom 28.10.2021, DStRE 2022 S. 395, veröffentlicht am 17.03.2022

602 BFH-Urteil III R 57/20 vom 28.10.2021, DStRE 2022 S. 397, veröffentlicht am 17.03.2022

603 BMF-Schreiben vom 23.10.2017, BStBl I 2017 S. 1432, Rz. 25



## 78.2 Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen

### 236. Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

1. Zur Änderung der Verwaltungsauffassung hinsichtlich der aufgrund der neueren BFH-Rechtsprechung nicht mehr vorzunehmenden Einbeziehung von Herstellungskosten in die Finanzierungsentgelte des § 8 Nr. 1 GewStG vgl. zunächst die **Tz. 69 in diesem Skript**.
2. Weiterhin anhängig beim BFH ist das Revisionsverfahren mit dem Az. III R 14/21. Dabei geht es um die Frage, ob die für die **Anmietung von Messestandflächen** gezahlten Entgelte der Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG unterliegen. Diese Revision ist anhängig geworden, nachdem der BFH mit Beschluss vom 06.04.2021 die Revision zugelassen hat; zuvor hatte das FG Münster eine Hinzurechnung bei den Ausstellern abgelehnt<sup>604</sup>. Die zunächst in dieser Sache ebenfalls anhängige Revision mit dem Az. III R 15/19<sup>605</sup> hat das beklagte Finanzamt zwischenzeitlich zurückgenommen (Einstellungsbeschluss vom 21.12.2021).
3. Aktuell hat der BFH entschieden, dass auch **Grundsteuer**, die vertraglich auf den Mieter oder Pächter eines Gewerbegrundstücks umgelegt wird, nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gewerbesteuerrechtlich hinzuzurechnen ist<sup>606</sup>.

**Zivilrechtlich** hat zwar grundsätzlich der Vermieter die auf der Mietsache ruhenden Lasten zu tragen, zu denen auch die Grundsteuer gehört (§ 535 Abs. 1 Satz 3 BGB). Nach § 10 Abs. 1 GrStG ist der Grundstückseigentümer, also der Vermieter/Verpächter, auch Schuldner der Grundsteuer. Die Grundsteuer kann allerdings durch **vertragliche Vereinbarung** auf den Mieter/Pächter überwälzt werden (= **Regelfall** in der Praxis).

In diesem Fall rechnet sie nach Auffassung des BFH zu den Miet- und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, da der Begriff der Miet- und Pachtzinsen wirtschaftlich zu verstehen sei und die umgelegte Grundsteuer wirtschaftlich zu der vom Mieter/Pächter nach § 535 Abs. 2 BGB zu entrichtenden Miete zähle.

Der BFH unterstellt – recht pauschal – den Vermietern, dass sie die **Grundsteuer** in die Miete/Pacht **eingerechnet** hätten, wenn ihre gesonderte Übernahme vertraglich nicht vereinbart worden wäre. Und in diesem Fall wäre eindeutig, dass die dann **höhere Miete** in die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG einginge!

Im Urteilsfall hatte eine Betriebs-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung von ihrer Schwester-GbR (also vom Besitzunternehmen) Wirtschaftsgüter angemietet. Dazu gehörte auch ein Betriebsgebäude. Im Mietvertrag war unter anderem vereinbart, dass die **Betriebs-GmbH als Mieterin die Grundsteuer tragen** sollte.

604 Urteil des FG Münster 9 K 1816/18 G vom 09.06.2020, EFG 2020 S. 1689

605 Vorinstanz: Urteil des FG Düsseldorf 10 K 2717/17 G, Zerl vom 29.01.2019, EFG 2019 S. 544

606 BFH-Urteil III R 65/19 vom 02.02.2022, DStR 2022 S. 753

Es bleibt nun zu hoffen, dass die Finanzverwaltung nun ungeachtet des für sie positiven Urteils zur Grundsteuerumlage weiterhin daran festhält, dass die **Umlage von Betriebskosten** (Heizung, Wasser, Strom) nicht in die Finanzierungsentgelte des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG einzubeziehen ist<sup>607</sup>.

Der BFH sieht in Rz. 15 der Urteilsgründe die unterschiedliche Belastung des Mieters oder Pächters von Grundbesitz in Relation zu einem vergleichbaren Gewerbetreibenden, der mit eigenem Grundbesitz wirtschaftet, im **Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer** angelegt, der verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei<sup>608</sup>.



#### HINWEIS

Jedenfalls müssen Sie wegen dieser Frage derzeit nicht aktiv werden, weil die GewSt-Messbescheide insoweit immer noch **vorläufig** ergehen und somit Einsprüche nicht notwendig sind (bzw. unzulässig wären)<sup>609</sup>.

#### 279. Der zutreffende Steuersatz für Nebenleistungen zu Beherbergungsleistungen: Jetzt kommt Bewegung in die Sache!

Vgl. hierzu die Tz. 76.3 in diesem Manuskript II/2022

#### 284. Kein direkter Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers gegenüber dem Fiskus wegen überzahlter Umsatzsteuer

Vgl. zum letzten Stand der Dinge die Tz. 70.1 in diesem Manuskript II/2022

#### 307. Der zutreffende Steuersatz für unterrichtende Tätigkeiten: Es bleibt spannend

Wie von mir dargestellt, hat der EuGH mit Urteil vom 21.10.2021<sup>610</sup> und unter Bezugnahme auf seine schon bekannte Rechtsprechung zur Steuerfreiheit von Bildungsleistungen<sup>611</sup> deutlich gemacht, dass der von einer privaten Schwimmschule erteilte Schwimmunterricht

- zwar **unzweifelhaft von Wichtigkeit** ist und ein im **Allgemeininteresse liegendes Ziel** verfolgt,
- aber **gleichwohl** ein **spezialisierte, punktuell erteilter Unterricht** ist, der für sich allein **nicht** der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug **auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt**.

607 Rz. 29 de Ländererlasse vom 02.07.2012, BStBl I 2012 S. 654

608 kritisch dazu z.B. Strahl, NWB 2022 S. 1216, und Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 12.41, da das BVerfG die verfassungsrechtliche Frage in seinem Beschluss 1 BvL 8/12 vom 15.02.2016, BStBl II 2016 S. 557, Rz. 27, schließlich offen gelassen und den Vorlagebeschluss des FG Hamburg „nur“ als unzulässig angesehen habe

609 vgl. dazu Ländererlasse vom 28.10.2016, BStBl I 2016 S. 1114

610 C-373/19, Tz. 136.3 in AktStR IV/2021

611 EuGH-Urteil C-449/17 vom 14.03.2019, Tz. 55.2 in AktStR II/2019

Damit kam der EuGH zu dem selben (unerwünschten) **Ergebnis wie** schon **bei Leistungen** des **Fahrunterrichts** und des **Surf- und Segelunterrichts**<sup>612</sup>: Auch wenn sich die Bedeutung der im Rahmen von Fahrunterricht und Segelunterricht vermittelten Kenntnisse insbesondere für die Bewältigung von Notsituationen und ganz allgemein für die Gewährleistung der Sicherheit und körperlichen Unversehrtheit von Personen nicht leugnen lässt, sind diese Leistungen dennoch nicht als Bildungsleistungen steuerfrei zu stellen.

Allerdings hatte ich **bei der Besprechung des Schwimmschulen-Falles darauf hingewiesen**, dass dieses **EuGH-Urteil vom BFH erst noch in ein Endurteil umgesetzt werden muss**. Dies ist **mittlerweile geschehen**, ohne dass sich an der für solche Mandanten, die vergleichbare private Schulen betreiben, etwas ändern würde. Mit seinem Urteil am 10.03.2022 veröffentlichten Urteil<sup>613</sup> bestätigt der BFH, dass der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht.

Zusammenfassend darf es also **nicht verkannt werden**, dass die **nationale Sichtweise** auf die **umsatzsteuerliche Situation** bei der **Erteilung von Unterricht nicht den Vorgaben des Rechts der EU entspricht**. Dies ist nicht neu, gleichwohl steht eine – bereits früher erfolglos versuchte<sup>614</sup> – Reform der Norm des § 4 Nr. 21 UStG nach wie vor aus. Das aktuelle Urteil zum von einer privaten Schule erteilten Schwimmunterricht lässt insoweit klar erkennen, dass bei einem (weiteren) Versuch, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG neu und EU-konform zu regeln, sämtliche Bildungsleistungen, die nicht Teil eines integrierten Systems der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie der Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse sind, aus dieser Steuerbefreiung herausfallen müssen. Dies **betrifft insbesondere Bildungsleistungen**, bei denen die **Lernenden zwar spezifische Kenntnisse erlangen**, die **gleichwohl aber auch einem insoweit schädlichen Zweck**, wie z.B. der Freizeitgestaltung oder dem Erlernen von allgemeinen Fähigkeiten (wie z.B. Autofahren, Schwimmen, Segeln, Jagen, Tanzen usw.) **dienen**.

Mit Blick hierauf bleibt es – wie von mir ebenfalls bereits früher dargestellt<sup>615</sup> – **dringende Aufgabe des steuerlichen Beraters**, die (potentiell) **betroffenen Mandanten** über den nunmehr erreichten Stand der Dinge **nicht nur aufzuklären**, sondern diese auch **dazu anzuhalten**, die **erforderlichen Konsequenzen** insbesondere für die eigene **Preiskalkulation zu ziehen**. Ob es insoweit zu einer Änderung der Sichtweise der Finanzverwaltung auch für zurückliegende, verfahrensrechtlich aber noch offene Zeiträume ohne eine abfedernde Übergangsregelung kommen kann, bleibt abzuwarten.

### 354. Welchen Stellenwert haben formelle Fehler in Anträgen auf Vorsteuer-Vergütung?

1. Im **Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer** haben seit jeher einen **grundsätzlichen Anspruch** darauf, solche **Umsatzsteuerbeträge erstattet zu erhalten**, die sie im Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit **in einem anderen EU-Staat bezahlt** haben; zu denken ist hierbei etwa an Vorsteuern im Zusammenhang mit Geschäftsessen, mit Übernachtungen oder mit

612 EuGH-Urteil C-449/17 vom 14.03.2019, Tz. 55.2 in AktStR II/2019

613 V R 31/21 (V R 32/18) vom 16.12.2021

614 vgl. hierzu die Tz. 91.4.2 in AktStR III/2020

615 vgl. hierzu den Mandatsbezogenen Beratungshinweis unter der Tz. 98.4 in AktStR III/2020

dem Erwerb von Kraftstoffen. Ist der Unternehmer in dem betreffenden anderen EU-Staat nicht für umsatzsteuerliche Zwecke registriert, kann er die Vorsteuerbeträge im Wege des sog. **Vorsteuer-Vergütungsverfahrens** geltend machen.

**Anträge auf Vorsteuer-Vergütung** sind gem. § 18 Abs. 9 Satz 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV

- nur **elektronisch** und
  - **ausschließlich in demjenigen Staat zu stellen** sind, in welchem der **Vergütungsberechtigte ansässig** ist. Die betreffenden **Rechnungen** und (Einfuhr-)belege sind dem **Vergütungsantrag** eingescannt und ebenfalls auf **elektronischem Wege beizufügen**; dies gilt allerdings nur dann, wenn das Entgelt im Einzelfall mindestens 1.000 €, bei Rechnungen über den Bezug von Kraftstoffen mindestens 250 € beträgt. Originalrechnungen müssen demgegenüber nur noch in Ausnahmefällen und auf behördliche Anforderung vorgelegt werden. Hierbei darf nicht verkannt werden, dass **Vergütungsanträge bis spätestens am 30.09. des Folgejahres** bei der im Mitgliedstaat der Ansässigkeit zuständigen Stelle **einzureichen**. Hierbei markiert der 30.09. eine **strikte Ausschlussfrist**; eine Fristverlängerung ist nicht vorgesehen und wird – jedenfalls von dem in Deutschland zuständigen Bundesamt für Steuern – auch nicht gewährt.
2. **Lange ungeklärt** war in diesem Zusammenhang die **hochgradig praxisbedeutsame Frage**, welchen **Stellenwert formelle Fehler** im Zusammenhang mit derartigen Vergütungsanträgen **haben**. Diesbezüglich hatte der **V. Senat des BFH**<sup>616</sup> deutlich gemacht, dass der **Antragsteller** im Vergütungsverfahren seiner **Verpflichtung** zur Vorlage der Rechnung **genügt**, wenn er innerhalb der Antragsfrist ein solches **Rechnungsdokument einreicht**, das den **Mindestanforderungen entspricht**, die an eine **berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind**. Hiermit hat dieser Senat an sein Urteil vom 20.10.2016<sup>617</sup> angeknüpft, wonach unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Anforderungen von einer berichtigungsfähigen Rechnung jedenfalls dann auszugehen ist, wenn das Dokument Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält; eine solche Rechnung kann dann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht der ersten Instanz mit Rückwirkung berichtigt werden.

Hieraus folgt für das Vergütungsverfahren, dass der **Antragsteller** seiner **Verpflichtung** zur Rechnungsvorlage **genügt**, wenn er innerhalb der Antragsfrist seinem Antrag ein Rechnungsdokument in Kopie beifügt, das den Mindestanforderungen i.S. des BFH-Urteils vom 20.10.2016<sup>618</sup> gerecht wird. Denn wenn eine solche zwar **mängelbehaftete**, aber **zumindest rudimentär vorhandene Rechnung** aufgrund einer nachträglichen Berichtigung rückwirkend auf den Zeitpunkt ihrer Erteilung zum Vorsteuerabzug berechtigt, genügt deren Vorlage auch zur Wahrung der Antragsfrist im Vergütungsverfahren; dies gilt in besonderer auch deshalb, weil das Bundeszentralamt für Steuern jederzeit zusätzliche Informationen (Berichtigungsdokumente) anfordern kann.

616 Urteil V R 19/18 vom 15.10.2019, veröffentlicht am 19.12.2019

617 BFH-Urteil V R 26/15, BFH/NV 2017 S. 252, Tz. 4 in AktStR I/2017

618 BFH-Urteil V R 26/15, BFH/NV 2017 S. 252, Tz. 4 in AktStR I/2017

3. Dass sich die **Finanzverwaltung** mit dieser **praxisgerechten Sichtweise** der Rechtsprechung **nicht zufrieden geben** möchte, zeigt ein **Urteil des Finanzgerichts Köln**<sup>619</sup>: Wird einem **fristgerecht eingereichten Vorsteuervergütungsantrag** nur die **Schlussrechnung beigefügt**, **können** die dazugehörigen **Anzahlungsrechnungen noch nachgereicht werden**. Obwohl diese Entscheidung in vollem Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung steht, führt die **Verwaltung** hiergegen **unter V B 56/21 Nichtzulassungsbeschwerde** zum BFH.

M.E. sind die **Chancen der Finanzverwaltung** insoweit eine Zulassung ihrer Revision und auf diesem Wege womöglich sogar eine Änderung der Rechtsprechung zu erreichen, **eher gering**. Gleichwohl sind die **Mandanten auch weiterhin unbedingt dazu anzuhalten**, im Rahmen eines Vorsteuervergütungsantrags **alle geforderten Belege unmittelbar** mit ihrem ursprünglichen Antrag und **fristgerecht** an das **Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln**. Im Rahmen der **Abwehrberatung** in insoweit misslungenen Fällen ist demgegenüber auf die **vorliegende Rechtsprechung Bezug** zu nehmen.

### 368. Keine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für die Kosten eines Statikers

Der BFH hat entschieden, dass die Kosten eines **Statikers keine Handwerkerleistungen** i.S. von § 35a Abs. 3 EStG darstellen und somit nicht zu Steuerermäßigungen i.S. dieser Vorschrift führen können<sup>620</sup>. Hintergrund ist, dass Statiker keine Handwerker sind (und sicherlich auch nicht als solche bezeichnet werden wollen). Der Umstand, dass dem Gutachten des Statikers häufig die Tätigkeiten eines Handwerkers nachfolgen, könne die Eigenschaft als Handwerkerleistungen ebenfalls nicht begründen.

Im Urteilsfall wurde ein Wohnhaus renoviert, das auf Holzpfosten ruhte. Diese waren jedoch mit zunehmendem Alter schadhaft geworden und sollten durch Stahlstützen ersetzt werden. Hierzu waren statische Berechnungen bzgl. der einzusetzenden Stahlpfosten nötig. Der Statiker stellte für diese Berechnungen 550 € in Rechnung (ausschließlich Arbeitslohn), deren Einbeziehung in die Handwerkerkosten der **BFH** nun aber **ablehnte** und damit die Verwaltungsauffassung bestätigte<sup>621</sup>.



#### HINWEIS

Es bleibt aber dabei, dass die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG dann **gewährt** werden kann, wenn ein **Handwerker ein Bauwerksteil prüft** und dieses nach seiner Prüfung (nur) bei Bedarf repariert. Dies hatte der BFH zu den Kosten der **Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung** entschieden<sup>622</sup>; dies wird – weiterhin – auch von der Finanzverwaltung akzeptiert. Die **Abgrenzung** bleibt also **diffizil**!

### 399. Sind Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen steuerpflichtig?

Zum letzten Stand der Dinge siehe die Tz. 68 in diesem Manuskript II/2022

619 Urteil 2 K 1259/19 vom 19.05.2021

620 BFH-Urteil VI R 29/19 vom 04.11.2021, DStR 2022 S. 416

621 BMF-Schreiben vom 09.11.2016, BStBl I 2016 S. 1213, Rz. 20, sowie Anlage 1 zu diesem Schreiben, Stichwort „Statiker“

622 BFH-Urteil VI R 1/13 vom 06.11.2014, BStBl II 2015 S. 481

### 78.3 Neue Hinweise

#### 405. Gewinn aus der Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: § 16 oder § 17 EStG?

Fraglich war in einem vom Finanzgericht Düsseldorf<sup>623</sup> entschiedenen Fall, ob der **Gewinn** aus der **Veräußerung einer 100 %-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**, die sich im **Privatvermögen** befindet, **nach § 16 oder nach § 17 EStG zu besteuern** ist. Der betroffene Steuerpflichtige hatte sich hierfür – insbesondere wegen des Freibetrags i.S. § 16 Abs. 4 EStG – eine **Anwendung von § 16 EStG gewünscht**, während die Verwaltung unter Verweis auf die Zugehörigkeit der Anteile zum Privatvermögen die Norm des § 17 EStG angewendet hatte.

Das **Finanzgericht Düsseldorf** hat zunächst zutreffend deutlich gemacht, dass sich die **Unterscheidung** des Anwendungsbereichs beider Vorschriften nach der Zuordnung zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen **weder dem Wortlaut des § 16 EStG noch dem Wortlaut des § 17 EStG ausdrücklich entnehmen** lässt. Jedoch gehen die herrschende Ansicht in der Literatur<sup>624</sup>, die Gesetzesmaterialien zur Neufassung von § 17 EStG<sup>625</sup> und auch der Bundesfinanzhof<sup>626</sup> davon aus, dass sich die Übertragung von im **Privatvermögen** gehaltenen GmbH-Anteilen nicht nach § 16 EStG, sondern ausschließlich nach **§ 17 EStG** beurteilt.

Dieser Rechtsauffassung hat sich das Finanzgericht Düsseldorf angeschlossen. Zwar kann daran gedacht werden, hieran anknüpfende Bescheide jedenfalls dann mit Rechtsbehelf anzugreifen, wenn sich diese für den Steuerpflichtigen als nachteilig darstellen. Insoweit bleibt es aber zunächst einmal **abzuwarten**, ob der **BFH** der von dem hier betroffenen Steuerpflichtigen unter IX B 18/22 erhobenen **Nichtzulassungsbeschwerde stattgibt**.

#### 406. Vorsteuerabzug aus den Kosten einer Betriebsveranstaltung: Was ist mit dem „äußeren Rahmen“?

1. Die **ertragsteuerliche Behandlung** von **Betriebsveranstaltungen** ist **seit 2015** im Gesetz (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG) **geregelt**. Hiernach gelten als Zuwendungen „**alle Aufwendungen** des **Arbeitgebers** einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern **individuell zurechenbar** sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an **Kosten** handelt, die der Arbeitgeber **für den äußeren Rahmen** aufwendet“. **Ertragsteuerliche Relevanz** haben diese **Kosten** bei den Teilnehmern allerdings nur dann und soweit, wie diese Kosten den in § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG normierten **Freibetrag von 110 € übersteigen**.
2. Die **umsatzsteuerliche Sichtweise** auf Betriebsveranstaltungen hängt davon ab, ob sich die dortigen Zuwendungen im üblichen Rahmen halten (d.h. noch als sog. Aufmerksamkeit anzusehen sind) oder die „**Aufmerksamkeitsgrenze von 110 € brutto**“ je Teilnehmer überschreiten (**Abschn.**

623 Urteil 2 K 2668/19 E vom 26.01.2022

624 für alle Schmidt/Wacker, 41. Aufl. 2022 EStG § 16 Rn. 137

625 BT-Drucksache IV/ 2400, S. 69

626 Urteil X R 14/11 vom 22.10.2013, BStBl II 2014, 158, Rn. 62



**1.8 Abs. 4 Nr. 6 i. V. m. Abschn. 15.15. Abs. 2 Beispiel 3 UStAE).** Umsatzsteuerlich stellt die **110-€-Grenze** eine **Freigrenze** dar und nicht wie im Bereich der Ertragsteuer einen Freibetrag. Insoweit gilt für Zwecke der Umsatzsteuer folgendes:

- Wird die **110-€-Freigrenze nicht überschritten**, handelt es sich bei der Betriebsveranstaltung um eine **Aufmerksamkeit**, die **nicht der Umsatzbesteuerung unterliegt**, wobei aus den Kosten gleichwohl die Vorsteuern abgezogen werden können.
  - Bei **Überschreiten der 110-€-Freigrenze** ist der **Vorsteuerabzug** ausgeschlossen, eine **nachfolgende Umsatzbesteuerung** einer unentgeltlichen Wertabgabe **unterbleibt** jedoch ebenfalls.
3. Das **Finanzgericht Hamburg**<sup>627</sup> hat in einem zunächst kaum beachteten Urteil entschieden, dass bei einer Betriebsveranstaltung zur **Prüfung des Grenzbetrags von 110 €** die **Kosten des äußeren Rahmens auch umsatzsteuerlich einzubeziehen** sind. Konkret ging es um die Raumkosten für eine betriebliche Weihnachtsfeier in Form eines „Koch-Events“, durch deren Einbeziehung die 110-€-Grenze überschritten wurde; ohne die Kosten des äußeren Rahmens betragen entfielen 85,35 €, bei deren Einbeziehung aber 145,74 € auf den einzelnen Teilnehmer. Da ein angemeldeter Arbeitnehmer nicht teilnahm, erhöhten sich die rechnerischen Zuwendungen zudem auf insgesamt 150,44 € je tatsächlichem Teilnehmer.

Auf die **Nichtzulassungsbeschwerde** des betroffenen Arbeitgebers hin hat der **BFH** die **Revision** gegen dieses Urteil **zugelassen**, die nunmehr unter **V R 16/21** anhängig ist. **Arbeitgeber**, bei deren Betriebsveranstaltungen aufgrund der Kosten des äußeren Rahmens und/oder der Kosten für „Nichtteilnehmer“ die Grenze von 110 € überschritten wird, sollten den **Vorsteuerabzug geltend machen** und dies **gegenüber der Verwaltung offen legen**. In dem sich dann im Zweifel anschließenden **Rechtsbehelfsverfahren** ist dann **Verfahrensrufe** solange in Anspruch zu nehmen, wie der BFH in der Rechtssache V R 16/21 noch nicht entschieden hat.

#### 407. Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit

Beim BFH ist unter dem Aktenzeichen X R 10/21 ein neues Revisionsverfahren zum **Nachweis einer dauernden Berufsunfähigkeit** i.S. von § 16 Abs. 4 Satz 1 und § 34 Abs. 3 Satz 1 EStG anhängig. Bekanntlich können sowohl der Freibetrag für Betriebsveräußerungen und -aufgaben nach § 16 Abs. 4 EStG (45.000 €) als auch der ermäßigte Steuersatz des § 34 Abs. 3 EStG nur gewährt werden, sofern der Steuerpflichtige entweder

- das **55. Lebensjahr** vollendet hat oder
- im sozialversicherungsrechtlichen Sinne **dauernd berufsunfähig** ist.

Zum **Nachweis** der dauernden Berufsunfähigkeit verlangt die Finanzverwaltung nach R 16 Abs. 14 EStR bisher grundsätzlich die Vorlage eines **Bescheids des Rentenversicherungsträgers**, wonach

<sup>627</sup> Urteil 5 K 222/18 vom 05.12.2019, EFG 2022, 64



die Berufsunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit i.S. der gesetzlichen Rentenversicherung vorliegt. Der Nachweis kann alternativ aber auch durch eine **amtsärztliche Bescheinigung** oder durch die **Leistungspflicht einer privaten Versicherungsgesellschaft** erbracht werden, wenn deren Versicherungsbedingungen an einen Grad der Berufsunfähigkeit von mindestens 50 % oder an eine Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung auf weniger als sechs Stunden täglich anknüpfen, erbracht werden.

Das **Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern** hat nunmehr entschieden, dass das Vorliegen einer dauernden Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinne das Finanzgericht nach dem **Grundsatz der freien Beweiswürdigung** festzustellen hat<sup>628</sup>.

Im Urteilsfall hatte die Klägerin eine **Filiale eines Friseurbetriebs veräußert**. Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs waren erfüllt.

Hinsichtlich des **Nachweises der dauernden Berufsunfähigkeit** hat das Finanzgericht das in seinen Augen zu formalisierte Nachweisverlangen zum Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit kritisiert und hat auch ein **für die Deutsche Rentenversicherung erstelltes ärztliches Gutachten** zur sozialmedizinischen Leistungsbeurteilung als ausreichenden Nachweis angesehen. Aus diesem Gutachten ging hervor, dass die letzte berufliche Tätigkeit der Klägerin (Friseurin) lediglich in einem täglichen Zeitraum von drei bis unter sechs Stunden ausgeübt werden konnte und damit in dem Bereich, ab welchem eine Berufsunfähigkeit entsprechend § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI anzunehmen sei. Im Anschluss hatte die DRV dann die **Kostenübernahme für eine Umschulung** der Klägerin zur Sozialversicherungsfachangestellten, Fachrichtung Krankenversicherung **bewilligt**.

Entsprechende Streitfälle, in denen es um den formalen Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit geht, müssen Sie bis zur Entscheidung des BFH im anhängigen Revisionsverfahren X R 10/21 mit **Einspruch** offen halten.



#### HINWEIS

Ungeachtet des nun anhängigen Revisionsverfahren, dessen Ausgang ungewiss ist, sollten Sie in der Praxis in den fraglichen Fällen darauf achten, dass die Mandanten die **Nachweiserfordernisse der Finanzverwaltung möglichst erfüllen**.

### 408. Gestaltungsmissbräuchliche Tilgung von Gesellschafterdarlehen aus Einlagen

Verzichtet ein GmbH-Gesellschafter auf sein Gesellschafterdarlehen, ist dieser Vorgang regelmäßig im **Gesellschaftsverhältnis veranlasst** und führt deshalb zu einer **verdeckten Einlage**. In einer Krisensituation der GmbH werden die Darlehensansprüche des verzichtenden Gesellschafters aber regelmäßig **wertlos** sein, so dass der Wert der verdeckten Einlage meistens Null beträgt und somit keine (außerbilanzielle) Korrektur des bilanziell entstehenden Ertrags der GmbH aus dem Forderungs-

628 Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern 2 K 426/15 vom 29.04.2021, EFG 2021 S. 1534; Rev. X R 10/21 beim BFH anhängig

verzicht erfolgen kann<sup>629</sup>. Ein solcher Ertrag ist so lange kein (großes) Problem, wie die laufenden Verluste zusammen mit den vorhandenen **Verlustvorträge** der GmbH **ausreichen**, um ihn abzudecken. Dies ist allerdings nicht immer der Fall; außerdem kann – trotz ausreichender Verlustvorträge – die sog. Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG einen Strich durch die angestrebte **Steuerneutralität eines Forderungsverzichts** machen.

In diesem Kontext spielte nun ein Urteilsfall beim Finanzgericht Düsseldorf<sup>630</sup>:

#### URTEILSSACHVERHALT

Die T-GmbH hatte Verbindlichkeiten gegenüber ihrer Muttergesellschaft M-GmbH (teils aus Darlehen, teils aus einem Verrechnungskonto) i.H. von 15 Mio. €. Im Streitjahr 2011 leistete die M-GmbH eine **Einlage in die Kapitalrücklage** der T-GmbH i.H. von 15 Mio. €. Taggleich wurden die **Verbindlichkeiten** der T-GmbH gegenüber der M-GmbH in Höhe der Einzahlung in die Kapitalrücklage **ausgebucht**.

Das **Finanzamt** vertrat im Rahmen einer Außenprüfung die Ansicht, dass die getätigten Buchungen **wirtschaftlich wie ein Forderungsverzicht** anzusehen seien. Es liege eine Umgehung in Form eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs nach **§ 42 AO** vor. Das Finanzamt behandelte daher die getätigte Einlage als **Ertrag**. Die bei der T-GmbH vorhandenen Verlustvorträge reichten – u.a. wegen der Mindestbesteuerung – bei weitem nicht aus, um den dadurch entstehenden Ertrag auszugleichen. Es kam somit zu einer **Festsetzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer**.

Die T-GmbH trug dagegen u.a. vor, dass die Ersetzung von Fremdkapital durch Eigenkapital durch die **Finanzierungsfreiheit** des Gesellschafters gedeckt sei. Dabei sei nicht entscheidend, dass aufgrund der konzerninternen Buchungen keine tatsächlichen Zahlungsflüsse stattgefunden hätten. Im Übrigen habe das **Bilanzbild der T-GmbH aufgebessert** werden müssen („Kapitalrücklage sieht immer gut aus“).

Das Finanzgericht Düsseldorf hat die Auffassung des Finanzamts bestätigt und einen Gestaltungsmissbrauch angenommen.

Es sei bei der vorgenommenen Gestaltung nur darum gegangen, einen eigentlich steuerpflichtigen Forderungsverzicht (wertlose verdeckte Einlage) **in eine werthaltige Geldeinlage** (Ertrag steuerfrei nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG und Zugang im steuerlichen Einlagekonto) **„umzupolen“**. Die gewählte Gestaltung habe einzig der **Vermeidung der Besteuerungsfolgen einer wertlosen verdeckten Einlage** gedient.

Das Argument der Verbesserung des Bilanzbildes hat das Finanzgericht nicht gelten lassen, weil die T-GmbH ihren Betrieb schon im Jahr zuvor eingestellt hatte und nicht mehr aktiv tätig am Wirtschaftsleben teilgenommen hatte.

629 H 8.9 „Forderungsverzicht“ KStH mit Hinweisen auf die ständige BFH-Rechtsprechung

630 Urteil des FG Düsseldorf 7 K 101/18 K,G,F vom 22.12.2021; Rev. beim BFH unter dem Az. I R 11/22 anhängig

Aus der Entscheidung sind für die Praxis folgende **Punkte mitzunehmen**:

1. Das nun beim BFH anhängige Verfahren wird natürlich die Betriebsprüfung bei ähnlichen Fällen umso mehr in Richtung „Anwendung von § 42 AO“ denken lassen. Dies dürfen Sie sich aber nicht gefallen lassen: In der **Abwehrberatung** müssen Sie zunächst auf die Besonderheiten des entschiedenen Sachverhalts (schließlich ging es um eine inaktive GmbH!) und – falls dies nicht helfen sollte – auf das nun beim BFH anhängige Revisionsverfahren mit dem Az. I R 11/22 verweisen. Entsprechende Einsprüche ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.
2. Die **Rechtsform des Gesellschafters** (im Urteilsfall: Mutterkapitalgesellschaft) kann für die Beurteilung der Streitfrage nicht von entscheidender Bedeutung sein. Die Problematik stellt sich also auch bei „ganz normalen“, kleinen GmbHs mit **natürlichen Personen als Gesellschafter**, bei denen die **vorhandenen Verluste nicht ausreichen**, um einen entstehenden Ertrag aus einem Forderungsverzicht auszugleichen.
3. In der **Gestaltungsberatung** gilt der altbekannte **Grundsatz: „Man darf sich nicht zu doof anstellen“**. Es war im Urteilsfall nämlich keine gute Idee, den Betrag von 15 Mio. € quasi zeit- und betragsgleich in die GmbH ein- und dann gleich wieder als Darlehensauszahlung zurückzuzahlen. Hinzu kam, dass nicht einmal ein tatsächlicher Geldfluss erfolgte, sondern die Einlage und die anschließende Darlehensrückzahlung **nur buchungstechnisch erfolgten**.



#### HINWEIS

Hier müssen Sie also möglichst auf eine **zeit- und betragsmäßige Trennung** achten. Je stärker die Beträge voneinander abweichen und je größer die Zeitabstände zwischen Einlage und Darlehensrückzahlung sind, desto größer sind die Anerkennungschancen (ggf. Rückzahlung in zeitlich gestreckten Teilbeträgen o.Ä.)!

Außerdem, auch wenn es formalistisch klingt: Es sollte immer Geld hin und her fließen (was aber im Urteilsfall bei der Höhe des Darlehensbetrags natürlich nicht so einfach zu bewerkstelligen war)!

- **Insolvenzrechtliche Risiken** sind bei der dargelegten Gestaltung ebenfalls zu beachten. Wird mit einer Einlage eines Gesellschafters nämlich unmittelbar nur das Darlehen des Gesellschafters zurückgezahlt, während andere Gläubiger der Gesellschaft keine Begleichung ihrer Forderung erhalten (also „in die Röhre gucken“), stellt dies einen **Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gläubiger** dar. Fällt die Gesellschaft später in die Insolvenz, wird der Insolvenzverwalter deshalb die an den Gesellschafter ausgezahlten Darlehensbeträge ungeachtet des Umstands zugunsten der Insolvenzmasse zurückfordern, dass diese kurz vorher vom Gesellschafter eingelegt worden waren. Im Urteilsfall war dies aber sicherlich kein Problem, weil sich die T-GmbH sowieso in Abwicklung befand.
- Als **Alternativgestaltung** ist bei Gesellschaften, die (wie im o.g. Urteilsfall) sowieso liquidiert werden sollen, zu überlegen, eine Aussage der Finanzverwaltung in Form der OFD Frankfurt am Main zu nutzen<sup>631</sup>. In dieser bundeseinheitlich abgestimmten Anweisung hat die OFD Frankfurt nämlich

631 Vfg. der OFD Frankfurt a.M. vom 26.07.2021, DB 2021 S. 1914

mitgeteilt, dass das **reine Stehenlassen** einer Gesellschafterforderung im Rahmen einer **Liquidation** – vergleichbar mit der Behandlung in einem Insolvenzfall – **nicht als (faktischer) Forderungsverzicht** anzusehen ist. Man darf eben nur das Wort „Forderungsverzicht“ nicht in den Mund nehmen bzw. auf das Papier bringen.

## I. Rückblick

### 79. Ergänzungen zum Thema „Private Veräußerungsgeschäfte“

#### 79.1 Gewinnermittlung nach einer früheren Entnahme zum Buchwert

##### 79.1.1 Hintergrund

Die privaten Veräußerungsgeschäfte des § 23 EStG waren in letzter Zeit immer wieder Besprechungsgegenstand in dieser Seminarreihe<sup>632</sup>.

Für die hier ergänzend zu erörternde Problemstellung sind **zwei (wohl bekannte) Grundaussagen** zu berücksichtigen:

- Als **Beginn der Zehn-Jahres-Frist** des § 23 EStG ist nicht nur eine Anschaffung (Datum des schuldrechtlichen Kaufvertrags), sondern auch die **Entnahme aus einem Betriebsvermögen** anzusehen. Geregelt ist dies in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG („Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe.“).
- Da in diesen Fällen keine tatsächlichen Anschaffungskosten vorhanden sind, regelt § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG dazu, dass an deren Stelle **„der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 oder § 16 Abs. 3 EStG angesetzte Wert“** tritt.

##### 79.1.2 Der zu entscheidende Sachverhalt

L war Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Im Jahr **2007** übertrug er mit notariellem Übertragungsvertrag ein **Grundstück unentgeltlich auf seine beiden Kinder** A und B. Der Verkehrswert des Grundstücks wurde im Übertragungsvertrag mit 300.000 € angegeben. Einen **Entnahmegewinn** erklärte L in seiner Einkommensteuererklärung jedoch **nicht**; das Grundstück mit dem bisherigen Buchwert von 11.582 € wurde im Anschluss lediglich nicht mehr als Betriebsvermögen behandelt. Der Einkommensteuerbescheid für 2007 wurde bestandskräftig.

Im Jahr **2016** (und damit innerhalb der Zehn-Jahres-Frist des § 23 EStG) veräußerten A und B das Grundstück zu einem Kaufpreis von 570.600 €. Der Kaufpreis wurde im Juli 2017 gezahlt.

A und B machten geltend, dass für die Gewinnermittlung bei dem (unstreitig gegebenen) privaten Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht der damalige Buchwert im Jahr 2007, sondern der **reale Wert des Grundstücks** im Zeitpunkt der Entnahme durch L angesetzt werden müsse (556.335 €).

632 zuletzt Tz. 114 in AktStR IV/2021

Auffassung Finanzamt		Auffassung A und B	
Veräußerungspreis	570.600 €	Veräußerungspreis	570.600 €
./. Entnahmewert im Jahr 2007		./. tatsächlicher Wert im Jahr 2007	556.335 €
= Buchwert	<u>11.582 €</u>	Gewinn	<b>14.265 €</b>
Gewinn	<b>559.018 €</b>		

**Streitig** war nun beim BFH vor allem die Auslegung der in § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG verwendeten Begrifflichkeit „angesetzter Wert“.

### 79.1.3 Die BFH-Entscheidung

Der BFH hat nun die Revision von A und B zurückgewiesen und dem Finanzamt – wie schon das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in der Vorinstanz<sup>633</sup> – Recht gegeben<sup>634</sup>.

„Angesetzter“ Wert i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG ist danach der Wert, der der Steuerfestsetzung **(tatsächlich) zugrunde gelegt** worden ist. Ist die Entnahme – wie im Urteilsfall – steuerlich **nicht erfasst** worden, ist der „angesetzte“ Wert der **Buchwert**.

Der BFH bemüht zur Rechtfertigung seiner Auffassung einerseits den Wortlaut der Vorschrift (der in der Tat für die BFH-Lösung spricht) und andererseits den Sinn und Zweck und auch die Historie der gesetzlichen Regelung.

### 79.1.4 Anmerkungen

Dass der BFH **nicht Mitglied im „Freundeskreis der steuerneutralen Entstrickungen aus dem Betriebsvermögen“** ist, habe ich in diesem Skript bereits an anderer Stelle dargelegt<sup>635</sup>. Dies hat er mit dieser Entscheidung eindrücklich bestätigt.

Durch die jetzt getroffene Entscheidung wird im Urteilsfall nun nämlich faktisch die **früher zu Unrecht nicht versteuerte Entnahme nachversteuert**.



#### HINWEIS

Dieses für sie unschöne Ergebnis hätten A und B natürlich dadurch verhindern können, wenn sie mit ihrer Veräußerung bis zum Ablauf der Zehn-Jahres-Frist gewartet hätten. Eine Veräußerung im 10. Jahr ist hier aus steuerlicher Sicht äußerst ungeschickt.

633 Urteil des FG Rheinland-Pfalz 3 K 1277/20 vom 08.12.2020, DStRE 2021 S. 475

634 BFH-Urteil IX R 3/21 vom 06.12.2021, DStR 2022 S. 750

635 vgl. Tz. 41.4

## 79.2 Veräußerung eines mit einem „Gartenhaus“ bebauten Grundstücks begünstigt

Im Skript IV/2021<sup>636</sup> hatte ich auch auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren IX R 5/21 hingewiesen. Dabei ging es um die Frage, ob ein selbst bewohntes **Gartenhaus** die Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für eigengenutzte Objekte auch dann erfüllt, wenn es baurechtlich nur unter der Auflage genehmigt worden ist, dass es **nicht zum dauernden Aufenthalt von Menschen** genutzt werden darf.

Dieses Revisionsverfahren hat der BFH nun zugunsten des Klägers K entschieden und den **Ansatz eines privaten Veräußerungsgeschäfts abgelehnt**<sup>637</sup>. K hatte innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums ein Grundstück in einer Kleingartenanlage veräußert, auf dem sich ein von ihm selbst bewohntes „Gartenhaus“ befand.

Für den BFH setzt das gesetzliche Merkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ u.a. voraus, dass eine Immobilie **tatsächlich zum Bewohnen dauerhaft geeignet** ist, dies betrifft vor allem die **Beschaffenheit des Gebäudes**. Eine baurechtswidrige Nutzung kann ebenfalls begünstigt sein.



### HINWEIS

Die Nutzung als Hauptwohnung ist nicht Voraussetzung. Daher werden vom Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG **auch Zweit- oder Ferienwohnungen** umfasst. Dies sieht auch die Finanzverwaltung so.

## 79.3 Zwangsversteigerung als privates Veräußerungsgeschäft

Noch nicht geklärt ist dagegen die Frage, ob auch die Zwangsversteigerung eines Grundstücks (innerhalb der Zehn-Jahres-Frist) als privates Veräußerungsgeschäft einzustufen ist. Das **Finanzgericht Düsseldorf** hat dies **bejaht** und ergänzend entschieden, dass die **Abgabe des Meistgebots** für die Berechnung der Frist maßgeblich sein soll<sup>639</sup>.

Gegen die Entscheidung ist nun aber beim BFH die **Nichtzulassungsbeschwerde** mit dem Aktenzeichen IX B 36/21 anhängig.



### HINWEIS

Entsprechende Fälle müssen Sie also bis zur Entscheidung des BFH mit Einspruch offen halten.

636 Tz. 114.4.2 in AktStR IV/2021

637 BFH-Urteil IX R 5/21 vom 26.10.2021, DStR 2022 S. 604

639 Urteil des FG Düsseldorf 2 K 2220/20 E vom 28.04.2021, DStRE 2022 S. 267; dazu auch bereits Tz. 114.4.1 in AktStR IV/2021



Die Frage ist deshalb brisant, weil der BFH für **Enteignungsfälle** bereits früher die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG **abgelehnt** hatte<sup>640</sup>. Die Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ erfassen danach nur solche entgeltlichen Erwerbs- und Übertragungsvorgänge, die wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen. An einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es aber, wenn – wie bei einer Enteignung – der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen (und ggf. auch gegen seinen Willen) stattfindet.

Zu entscheiden wird nun sein, ob nach dieser Argumentation auch **Zwangsversteigerungsfälle** aus der Anwendung des § 23 EStG herausfallen können.

---

640 BFH-Urteil IX R 28/18 vom 23.07.2019, BStBl II 2019 S. 701

## 80. Anspruch auf Akteneinsicht im Steuerverwaltungsverfahren: Ein Dauerthema!

### 80.1

Regelmäßig berichte ich im Rahmen dieser Veranstaltung<sup>641</sup> darüber,

- dass die mit **Wirkung ab dem 25.05.2018** zu beachtende sog. „**EU-Datenschutz-Grundverordnung** (DSGVO)“ **durchaus** auch für die Bürger **positive Effekte** mit sich bringt. Dies zeigen Entscheidungen sowohl des **Finanzgerichts des Saarlands**<sup>642</sup> wie auch des **Sächsischen Finanzgerichts**<sup>643</sup>. Hieraus lässt sich insbesondere die **Aussage** ableiten, dass auf der Rechtsgrundlage der „**EU-Datenschutz-Grundverordnung** (DSGVO)“ nunmehr für jeden Steuerpflichtigen ein **gebundener Anspruch auf Einsicht** in die **bei der Finanzbehörde über ihn geführten Akten** besteht. „Gebunden“ bedeutet hierbei, dass der Verwaltung in der Regel keine Entscheidung dahingehend möglich ist, die Einsichtnahme in die betreffenden Akten zu verweigern.
- Hierbei darf es allerdings nicht verkannt werden, dass dies ausweislich eines **Schreibens vom 13.01.2020**<sup>644</sup> vom **Bundesminister der Finanzen** nach wie vor anders gesehen wird. Der Minister bestreitet nämlich, dass die DSGVO eine Rechtsgrundlage für die Einsichtnahme in die von der Finanzverwaltung geführten Akten schon im Besteuerungsverfahren darstellt.

### 80.2

Da es insoweit **nach wie vor** an einer ausdrücklich zur „EU-Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)“ ergangenen **Entscheidung des BFH fehlt**, muss sich die Beratungspraxis vorerst mit der erstinstanzlichen Rechtsprechung auseinandersetzen. **Aktuell** hat sich das **Finanzgericht Niedersachsen**<sup>645</sup> wie folgt geäußert:

- Anders als andere Verfahrensordnungen enthält die **AO** zwar **kein normiertes Akteneinsichtsrecht im Verwaltungsverfahren**, dem **Steuerpflichtigen** steht aber nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>646</sup> ein **Anspruch auf ermessensgerechte Entscheidung** zu. Hierbei hat die Finanzbehörde die Belange des Steuerpflichtigen mit denen der Behörde abzuwägen.
- **Hierauf aufbauend** hat das Finanzgericht Niedersachsen deutlich gemacht, dass aus dem **Rechtsstaatsprinzip** gem. Art. 20 Abs. 3 GG i.V. mit dem Prozessgrundrecht gem. Art. 19 Abs. 4 GG und dem nunmehr in Art. 41 II lit. a der Charta der Grundrechte der Europäischen Union ausdrücklich verankerten **Recht auf Gehör grundsätzlich ein Akteneinsichtsrecht** folgt, welches die **Finanzbehörde** allerdings mit dem Schutz Dritter und ihrem Ermittlungsinteresse sowie ihrem Verwaltungsaufwand **abzuwägen** hat.

641 vgl. zuletzt Tz. 40 in AktStR I/2022

642 Beschluss 2 K 1002/16 vom 03.04.2019, EFG 2019 S. 1217

643 Urteil 5 K 337/19 vom 08.05.2019

644 IV A 3 - S 0130/19/10017:004, Tz. 30 in AktStR I/2020

645 Urteil 7 K 11127/18 vom 18.03.2022

646 vgl. schon das Urteil VII R 25/82 vom 07.05.1985, BStBl II 1985, 571

Dieser **Rechtsgedanke** der **Interessensabwägung** kommt im Übrigen auch in einem am **12.05.2022 veröffentlichten Urteil des BFH**<sup>647</sup> zum Ausdruck: Hiernach besteht **kein Anspruch auf Auskunft** über die bei der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) **gespeicherten Daten**. Eine Auskunftserteilung über die bei der IZA – **primär über sog. Briefkastenfirmen** – gesammelten Daten würde nämlich die **ordnungsgemäße Erfüllung** der **Aufgaben der Finanzbehörden** aus Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO i.V.m. § 85 Satz 1 AO **gefährden**, weshalb jedenfalls insoweit keine Auskunftsanspruch besteht.

- Schließlich hat das **Finanzgericht Niedersachsen** noch ausgeführt, dass **Art 15 DSGVO auch auf direkte Steuern** (wie die Einkommensteuer) **Anwendung** findet. Art. 15 DSGVO sieht jedoch nur ein Auskunftsrecht vor. Ob dieses Auskunftsrecht durch Akteneinsicht oder auf anderem Wege zu erfüllen ist, muss das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden.

Das **Finanzgericht** hat gegen diese Entscheidung **Revision zum BFH zugelassen**. Auch wenn das dortige Aktenzeichen gegenwärtig noch nicht bekannt ist, besteht insoweit die Chance auf eine höchst-richterliche Klärung.

### 80.3

Ein solche **Klärung durch den BFH** ist auch deshalb **dringend geboten**, weil z.B. das **Finanzgericht Baden-Württemberg**<sup>648</sup> ein Recht auf Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH ablehnt. Der **BFH**<sup>649</sup> habe nämlich **in ständiger Rechtsprechung entschieden**, dass ein **solches Recht weder aus § 91 Abs. 1 AO** und dem hierzu ergangenen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) **noch aus § 364 AO** und dem dazu ergangenen AEAO **abzuleiten** ist.

Genau dies zeigt aber den **Trugschluss** und lässt auch erkennen, warum eine erneute Befassung des BFH mit der Frage des Rechts auf Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren dringend erforderlich ist:

- Es **mag zwar sein**, dass sich ein **solches Recht weder aus § 91 Abs. 1 AO** und dem hierzu ergangenen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) **noch aus § 364 AO** und dem dazu ergangenen AEAO ableiten lässt,
- aber die **diesbezüglichen Spielregeln** haben sich eben **durch die EU-Datenschutz-Grundverordnung**, die mit Wirkung **ab dem 25.05.2018 anzuwenden** ist, **verändert**. Diese **Veränderung konnte** der von der Finanzverwaltung als Kronzeuge für die Ablehnung eines Rechts auf Akteneinsicht aufgerufene **BFH in seinen bisherigen diesbezüglichen Urteilen** aber **noch gar nicht berücksichtigen**.

647 Urteil II R 43/19 vom 17.11.2021

648 Urteil 10 K 3159/20 vom 26.07.2021, EFG 2021, 1777

649 BFH-Urteil VII R 19/09 vom 23.02.2010, BStBl II 2010, 729

## 81. Auskunftspflicht der Vermietungsportale: Auch vom EuGH abgesegnet!

### 81.1

Bereits frühzeitig<sup>650</sup> hatte ich darüber berichtet, dass die deutsche **Finanzverwaltung** im **Frühjahr 2018** ein **Auskunftersuchen an Irland gerichtet** hatte, wo das weltgrößte Unterkunftsvermittlungsportal „**airbnb**“ – was ja nichts anderes als eine der von Amerikanern so heiß geliebten Abkürzungen, in diesem Fall für „Luftmatratze und Frühstück“, ist, mit welchen die zivilisierte Welt überschwemmt wird – seinen Europa-Sitz hat. Mit dieser Gruppenanfrage sollte die **Herausgabe der Daten** der auf dieser **Plattform registrierten** und in Deutschland **aktiven Vermieter** erreicht werden. Ebenso hatte ich dargestellt<sup>651</sup>, dass die **entsprechenden Informationen zwischenzeitlich** bei der insoweit **federführenden Finanzverwaltung Hamburg eingetroffen** sind. Dort werden diese nun ausgewertet und – soweit die Daten nicht Hamburg betreffen – an die zuständigen Finanzbehörden der anderen Bundesländer weitergereicht.

### 81.2

**Mittlerweile** hat sich **auch der EuGH mit der Frage beschäftigt**, ob eine **Auskunftspflicht** der Vermietungsportale darüber, wer insoweit als Vermieter aktiv ist, überhaupt **mit dem Recht der EU kompatibel** ist. Hintergrund war die Tatsache, dass sich das Portal „airbnb“ geweigert hatte, der Stadt Brüssel diesbezüglich Auskünfte zu erteilen. Mit **Urteil vom 27.04.2022**<sup>652</sup> hat der **EuGH deutlich gemacht**, dass die in Frage stehende regionale **Rechtsvorschrift**, die **Plattformbetreiber zur Übermittlung** bestimmter Angaben über Touristenunterkünfte **verpflichtet**, insbesondere **nicht mit** dem innerhalb der EU garantierten **Recht auf freien Dienstleistungsverkehr kollidiert**: Die Verpflichtung zur Übermittlung bestimmter Informationen über die Angebote zur Beherbergung gelte für alle Dienstleister in dieser Branche und zwar unabhängig vom Niederlassungsort und Art und Weise der Vermittlung. Daher sei die Regelung nicht diskriminierend.



Auch den Einwand von „airbnb“, es bestehe die Gefahr, dass Dienstleister wie „airbnb“ selbst stärker von den Vorschriften zur Datenübermittlung betroffen seien, wollte der EuGH nicht gelten lassen: Eine solche **stärkere Betroffenheit** sei **nur auf die höhere Zahl von Geschäften** sowie auf den **größeren Marktanteil** „airbnb“ **zurückzuführen**. **Maßnahmen, die jeden Dienstleister** unabhängig vom Niederlassungsort in gleicher Weise **betreffen**, können hiernach **keine Beeinträchtigung des freien Dienstleistungsverkehrs** darstellen.

650 vgl. hierzu Tz. 75 in AktStR III/2018

651 vgl. Tz. 142 in AktStR IV/2020

652 Urteil C-674/20

Alle **potenziell betroffenen Mandanten** sollten **hierauf nochmals ausdrücklich hingewiesen** werden. Was in einschlägigen Fällen zu tun ist, hatte ich unter der Tz. 142.3 innerhalb des Manuskripts IV/2020 dargestellt. Die dortigen **Hinweise** sind **unverändert aktuell**.

## Index

4. Corona-Steuerhilfegesetz.....	354
9 €-Ticket.....	352

### A

Abfindungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs.....	421
Abgabefristen für Steuererklärungen .....	354
Abgeltungsteuer verfassungswidrig?.....	305
Abgeltungsteuersatz bei Darlehens- gewährung an eine Personengesellschaft.....	309
Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten .....	357
Abzugsteuern.....	283
Akteneinsichtsrecht im Verwaltungsverfahren .....	461
Änderung gem. § 175b Abs. 1 AO .....	334
Anhang zum Jahresabschluss (Ukraine-Krise) .....	392
Anspruch auf Rückzahlung .....	405
Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld.....	358
Arbeitnehmer-Pauschbetrag.....	347
Arbeitsteilung in einer Arztpraxis (Freiberuflichkeit) .....	413
Arztpraxen (Pflegebonus) .....	356
Aufnahme von Ukraine-Flüchtlingen .....	390
Auskunftspflicht der Vermietungsportale.....	463
Ausschüttungen aus dem Einlagekonto .....	374

### B

Beendigung einer Betriebsaufspaltung (Verpächterwahlrecht).....	264
Beseitigung von Baumängeln .....	338
Bestandsverzeichnis (Hard- und Software) ...	369
Beteiligung minderjähriger Kinder an einer Freiberuflerpraxis .....	276
Betriebsaufspaltung (mittelbare Beteiligung).....	318
Betriebsfortführungsfiktion (§ 16 Abs. 3b EStG).....	268
Betriebsunterbrechung.....	261
Betriebsverpachtung im Ganzen .....	258

Betriebsvorrichtungen (erweiterte Kürzung) .....	316
---	-----

### C

Coronahilfen (Übersicht).....	339
-------------------------------	-----

### D

dauernde Berufsunfähigkeit (Nachweis) .....	452
degressive AfA für 2022 .....	358
Direktanspruch .....	406

### E

Echte Realteilung .....	247
Ehescheidung (Wiederauffüllung Rentenanwartschaft (Wiederauffüllung nach Scheidung) .....	421
Ehrenamtsfreibetrag .....	345
Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten .....	374
elektronische Datenübermittlung § 93c AO .....	334
elektronische Rechnungsstellung .....	362
Energiepreispauschale .....	350
Energiesteuersenkungsgesetz .....	352
Entfernungspauschale (Anhebung) .....	348
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (Trennungsjahr) .....	444
Entnahme aus einem Betriebsvermögen (fiktive AK bei § 23 EStG) .....	457
Erstattungszinsen .....	436
erweiterte Kürzung (Betriebsaufspaltung) ....	318
erweiterten Kürzung für Grundbesitz .....	316
EU-Datenschutz-Grundverordnung.....	461

### F

Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung .....	349
FAQ zur Ukraine-Krise .....	389
Festsetzungsverjährung .....	332
Firmenwagenüberlassung .....	386
Flüchtlinge (Unterbringung).....	390
freiwillige Helfer in den Impf- und Testzentren .....	345
Fremdvergleichsprüfung bei Beteiligung minderjähriger Kinder .....	277

**G**

Gartenhaus.....	459
Geldkarten (Sachbezug) .....	382
Gesamtrechtsnachfolge .....	324
Geschäftsführer-Haftung .....	280
Geschäftsveräußerung im Ganzen .....	324
Gesellschafterdarlehen (Tilgung aus Einlagen) .....	453
Gestaltungsmisbrauch bei stiller Beteiligung von Kindern .....	276
Gewinn aus Restschuldbefreiung .....	379
Grundfreibetrag .....	347
Grundsteuerreform .....	364
Gutscheine (Sachbezug) .....	382

**H**

Hard- und Software (Sofortabschreibung) .....	369
häusliches Arbeitszimmer .....	303
Herstellungskosten (§ 8 Nr. 1 GewStG) .....	400
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (Herstellungskosten) .....	399
Hinzuschätzung .....	297
Homeofficepauschale .....	358

**I**

Immobilienwertverordnung (Nutzungsdauer) .....	313
Innengesellschaften mit minderjährigen Kindern .....	271
Insolvenzanfechtung .....	288
Insolvenztabelle .....	282
interner Betriebsvergleich .....	298
interne Teilung (Scheidung) .....	421
Investitionsabzugsbetrag .....	373
Investitionsfristen (§§ 6b, 7g EStG) .....	358
Istversteuerer als Leistungsgeber .....	321

**K**

Kinderbonus 2022 .....	349
Kleinbetragsrechnung .....	436
Klimakur .....	337
Krankheitskosten .....	337
Kuchenverkäufe an Schulen .....	438

Kurzarbeitergeld .....	358
------------------------	-----

**L**

Leasingfälle (EDV).....	372
Liste der Vorläufigkeiten .....	441

**M**

Mandatsbezogener Beratungshinweis.....	437
Messestandflächen (§ 8 Nr. 1 GewStG) .....	446
Mietvertrag zwischen GbR und Gesellschafter .....	416
Minderjährige Kinder (stille Beteiligung) .....	271
Mindestloohnerhöhungsgesetz .....	360
Mini-Jobs (Geringfügigkeitsgrenze) .....	360

**N**

Nachlassregelungskosten .....	411
Nachlassverbindlichkeiten .....	411
Nebenleistung zur Hauptleistung \	
„Hotelübernachtung .....	434
Nutzungsdauer von Hard- und Software .....	369
Nutzungsvorteil aus einem zinslosen Darlehen .....	326

**O**

ÖPNV-Ticket für 9 €.....	352
--------------------------	-----

**P**

pauschalierte Lohnsteuer .....	286
Pflegebonus.....	356
Pflegebonus (Steuerfreiheit).....	356
Private Veräußerungsgeschäfte .....	457
Prüfungstermin gemäß § 176 InsO .....	291

**R**

Realsplitting .....	330
Realteilung .....	243
Realteilungserlass .....	250
Rechnungslegung (Ukraine-Krise) .....	392
rechtswegfremde Forderungen .....	427
Richtsatzsammlung.....	295
rückwirkendes Ereignis .....	331



rückwirkendes Ereignis (Sperrfristverstoß nach Realteilung) .....	252	unverzinsliche Verbindlichkeiten (Abzinsung) .....	357
<b>S</b>		<b>V</b>	
Sachbezug (Abgrenzung zur Geldleistung) .....	382	Verbindlichkeiten (Abzinsung) .....	357
Schätzungsbefugnis .....	296	Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer? .....	305
Schlussabrechnungen (Coronahilfen) .....	340	Verhältnismäßigkeitsgrundsatz .....	298
Sofortabzug „digitaler Wirtschaftsgüter“ ...	369	Verlustrücktrag (zweijährig) .....	359
Sonderabschreibung .....	373	Verpächterwahlrecht .....	258
Sperrfristverstöße nach Realteilung (Vermeidung) .....	254	Verursacherprinzip bei Sperrfristverstoß nach Realteilung .....	248
Sperrfristverstoß nach einer unechten Realteilung .....	252	Virtuelle Währungen .....	394
Sponsoring-Erlass .....	430	Vorsteuerabzug beim Sponsor .....	431
Sportler als Arbeitnehmer .....	419	Vorsteuerabzug unter zeitlichen Aspekten ....	321
Sportvereinen droht Steuervorteil-Aus .....	438	<b>W</b>	
Statiker (keine Handwerkerleistung) .....	450	Wechsel der Steuerschuldnerschaft .....	427
Steuerentlastungsgesetz 2022 .....	347	Weisungsgebundenheit .....	419
Steuererklärungen (Abgabefristen) .....	354	wesentliche Ertragsminderung .....	366
Steuerfreiheit des Pflegebonus .....	356	<b>X</b>	
Steuerschuld des Leistungsnehmers .....	405	XRechnung .....	363
Steuerstundung nach § 28 Abs. 3 ErbStG .....	329	<b>Z</b>	
stille Beteiligung an einer Zahnarztpraxis ....	272	Zahnarztpraxis (stille Beteiligung) .....	272
<b>T</b>		Zinslauf nach Sperrfristverstoß (Realteilung).....	254
Tätigkeitsmittelpunkt .....	303	ZuGFerd.....	361
Tilgung von Gesellschafterdarlehen aus Einlagen .....	453	Zwangsversteigerung als privates Veräußerungsgeschäft.....	457
Trinkgelder .....	417	<b>U</b>	
Trinkgeld per Karte .....	417	Überbrückungshilfe IV .....	339
<b>U</b>		Übungsleiterfreibetrag .....	345
Überbrückungshilfe IV .....	339	Ukraine-Krieg.....	389
Übungsleiterfreibetrag .....	345	Unechte Realteilung .....	247
Ukraine-Krieg.....	389	Unterbringung von Flüchtlingen .....	390
Unechte Realteilung .....	247	Unterkunftsvermittlungsportale .....	463
Unterbringung von Flüchtlingen .....	390	Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern .....	408
Unterkunftsvermittlungsportale .....	463	Unterstützungsleistungen Corona-Pandemie .....	339
Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern .....	408		
Unterstützungsleistungen Corona-Pandemie .....	339		

