

# Aktuelles Steuerrecht 2020

## Teil III

### Aus dem Inhalt

- **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten: Das Problem mit dem „eigenbetrieblichen Interesse“**
- **Erneutes Sonderthema „Die Corona-Pandemie und die Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“**
- **Das neue BMF-Schreiben zu § 7b EStG: Die Finanzverwaltung kann auch großzügig sein**
- **Zuordnung von Schuldzinsen bei gemischt genutzten Gebäuden: Die Sache bleibt beratungsintensiv**

### Verfasser:

**Professor Dr. Herbert Grögler  
Steuerberater**

*Seminarreihe*  
**Aktuelles Steuerrecht**  
**Teil III 2020**

**Verfasser:**  
**Prof. Dr. Herbert Grögler, Steuerberater**

**Alle Rechte vorbehalten. Alle Angaben ohne Gewähr.**

Diese Unterlagen einschließlich aller Teile sind urheberrechtlich geschützt.  
Die Weitergabe an Dritte sowie die Vervielfältigung, Übersetzung, Mikroverfilmung und  
elektronische Verarbeitung -gleich welcher Art- ist nicht gestattet.

**© 2020 Prof. Dr. Grögler**

Albert-Schweitzer-Strasse 43, 76139 Karlsruhe

Telefon 0721 / 968 47 23

Telefax 0721 / 968 47 24

**Internet:** [www.Aktuelle-Information.de](http://www.Aktuelle-Information.de)

**E-mail:** [info@aktuelle-information.de](mailto:info@aktuelle-information.de)



## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Vorwort</b> .....	443
<b>B. Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen</b> .....	445
<b>72. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten:         Das Problem mit dem „eigenbetrieblichen Interesse“</b> .....	445
<b>73. Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG:         Der BFH ist strenger als die Verwaltung!</b> .....	454
<b>74. Neues zur tarifbegünstigten Veräußerung einer freiberuflichen Praxis</b> .....	466
<b>75. Der „Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“:         Eine interessante Möglichkeit, die richtig genutzt werden muss!</b> .....	477
<b>C. Aktuelles auf einen Blick</b> .....	485
<b>76. Kein Buchwertansatz bei Betriebsübertragung gegen         Vorbehaltsnießbrauch?</b> .....	485
<b>77. Aktuelles zur Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge</b> .....	488
1. Ergänzendes zur Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs.....	488
2. Berechnung der Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen.....	490
3. Kein Werbungskostenabzug bei Eigenleistungen des Arbeitnehmers für die private Dienstwagennutzung .....	492
<b>78. Kein Übergang von Verlusten i.S. des § 2a EStG auf Erben:         Genau differenzieren!</b> .....	494
<b>79. Aktuelle Hinweise zur Sozialversicherungspflicht (vermeintlich)         freier Mitarbeiter</b> .....	500
<b>80. Weitere Hinweise zur erweiterten Kürzung bei Grundstücksunternehmen</b> ..	504
<b>81. Kurzhinweise zum Themenbereich „Rechnungsstellung“</b> .....	509
1. Die Zinsproblematik bei rückwirkenden Rechnungsberichtigungen.....	509
2. Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers – die Finanzverwaltung präzisiert ihre Sichtweise .....	511
<b>82. Abzug vergeblicher Rechtsverfolgungskosten als         Nachlassverbindlichkeit – Klarstellendes vom BFH</b> .....	513

<b>D. Sonderthema „Die Corona-Pandemie: Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“</b> .....	515
83. Das Corona-Steuerhilfegesetz II .....	515
84. Die Überbrückungshilfen .....	525
85. Der richtige Umgang mit der befristeten Absenkung der Umsatzsteuer .....	529
86. Weitere Hinweise zur Bewältigung der Folgen der Corona-Pandemie .....	540
<b>E. Entwicklung der Gesetzgebung</b> .....	542
87. Jahressteuergesetz 2020 .....	542
88. Zweites Familienentlastungsgesetz .....	564
89. Anhebung der Pauschbeträge für behinderte Menschen .....	566
90. Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen .....	569
91. Steuerliche Förderung von FuE im Rahmen des Forschungszulagengesetzes .....	571
92. Körperschaftsteuer-Modernisierungsgesetz: Der Entwurf lässt noch auf sich warten! .....	576
<b>F. Verwaltungsecke</b> .....	577
93. Nicht unerfreulich: Das Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau .....	577
94. Umzugskosten – Neues (nicht nur) von der Finanzverwaltung .....	586
<b>G. Praxishinweise</b> .....	589
95. Gewerblicher Grundstückshandel: Trotz § 23 EStG weiterhin ein Thema! .....	589
96. Niemals ohne: Aktuelle Hinweise zur Beratung von Mandanten mit bargeldintensiven Betrieben .....	598
97. Weiterhin Vorsicht: Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung .....	603
98. Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde – für die Betreiber privater Schulen von nur noch sehr begrenztem Wert! .....	608

<b>H.</b>	<b>Rechtsbehelfshinweise</b> .....	613
	<b>99. Liste der Vorläufigkeiten</b> .....	613
	<b>100. Rechtsbehelfsliste</b> .....	616
<b>I.</b>	<b>Rückblick</b> .....	624
	<b>101. Gesamtwürdigung der Umstände bei Abgrenzung zwischen         einheitlicher Erstausbildung und Zweitausbildung</b> .....	624
	<b>102. (Keine) Offenbare Unrichtigkeit bei Einsatz eines         Risikomanagementsystems</b> .....	626
	<b>103. Der Rechtsweg im Datenschutzrecht – Hinweise vom BFH</b> .....	628

## Themenübersicht

### A. Einkommensteuer

<b>§ 2a EStG</b>	Kein Übergang von Verlusten i.S.d. § 2a EStG auf Erben.....	494
<b>§ 4 Abs. 4a EStG</b>	Bilanzieller Gewinn ist Berechnungsgrundlage für Überentnahmen, außerbilanzielle Korrekturen bleiben unberücksichtigt .....	454
<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG</b>	Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs.....	488
<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S.2 Nr. 3 EStG</b>	„Viertelungsregelung“ – Bruttolistenpreis max. 60.000 € .....	519
<b>§ 6 Abs. 3 EStG</b>	Kein Buchwertansatz bei Betriebsübertragung unter Vorbehalt-nießbrauch möglich .....	485
<b>§ 6b EStG, § 7g EStG</b>	Verlängerung der Reinvestitions- bzw. Investitionsfrist um 1 Jahr .....	519
<b>§ 7 Abs. 2 EStG</b>	Degressive AfA für Investitionen 2020 und 2021.....	518
<b>§ 7b EStG</b>	BMF-Schreiben vom 07.07.2020 .....	577
	1. Abs. 1 - Höhe und Dauer der Sonderabschreibung .....	577
	2. Abs. 2 Nr. 1 - Zeitliche Anwendungsregelung.....	577
	3. Abs. 2 Nr. 1 - Wohnungsbegriff.....	578
	4. Abs. 2 Nr. 3 - Nutzungsvoraussetzungen.....	579
	5. Abs. 2 Nr. 2 - abschreibungsfähige AK und HK.....	580
	6. Abs. 2 Nr. 2 - Baukostenobergrenze .....	582
	7. Abs. 5 - De-Minimis-Regel.....	584
<b>§ 8 Abs. 2 S. 2 EStG</b>	Kein Werbungskostenabzug bei Eigenleistung des Arbeitnehmers für die private Dienstwagennutzung.....	492
<b>§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG</b>	Änderung des Pauschbetrages für sonstige Umzugsauslagen .....	586
<b>§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG</b>	Zuordnung von Darlehenszinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung .....	603
<b>§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG</b>	Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen.....	490

<b>§ 10d EStG</b>	Erhöhung des Verlustrücktrages .....	516
<b>§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG</b>	Gewerblicher Grundstückshandel – Entstehen eines Wirtschaftsgutes anderer Marktgängigkeit .....	589
<b>§ 18 Abs. 3 EStG</b>	Voraussetzungen der tarifbegünstigten Veräußerung einer freiberuflichen Praxis bei weiterer eingeschränkter Tätigkeit .....	466
<b>§ 20 Abs. 6 S. 6 EStG</b>	Berücksichtigungsfähigkeit von Aktienverlusten außerhalb eines Veräußerungstatbestandes.....	554
<b>§ 24b EStG</b>	Anhebung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende .....	521
<b>§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG</b>	Abgrenzung zwischen einheitlicher Erstausbildung und Zweitausbildung.....	624
<b>§ 35 EStG</b>	Erhöhung des Ermäßigungsfaktors auf das 4-fache.....	521
<b>§ 39a Abs. 1 Nr. 4a EStG</b>	Technische Umsetzung der Erhöhung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende beim Lohnsteuerabzug .....	522
<b>§ 66 Abs. 1 EStG</b>	Einmaliger Kinderbonus .....	523
<b>§ 110 EStG</b>	Vorläufiger Verlustrücktrag aus 2020 für Vorauszahlungszwecke für 2019.....	516
<b>§ 111 EStG</b>	Vorläufiger Verlustrücktrag aus 2020 bei der Veranlagung 2019 .....	516
<b>§ 8c Abs. 2 S. 1 EStDV</b>	Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr für Land- und Forstwirte .....	569
<b>§ 82b EStDV</b>	Nutzungsmöglichkeiten von „§ 82b-Restbeträgen“ bei den Rechtsnachfolgern.....	498
<b>§ 4 Abs. 2 Nr. 4 S. 1 LStDV</b>	Erweiterung von Aufzeichnungserleichterungen beim Lohnkonto .....	569

## B. Umsatzsteuer

<b>§ 3c Abs. 3 Nr. 2 EStG</b>	Lieferschwellen im grenzüberschreitenden (Online-)Handel .....	562
<b>§ 4 Nr. 21 Bst. a Doppelbst. bb UStG</b>	Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde reicht für - Steuerbefreiung nicht aus.....	608
<b>§ 12 UStG</b>	Befristete Absenkung der Umsatzsteuer auf 16 %/5 % .....	529

<b>§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG</b>	Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers.....	511
<b>§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG</b>	1. Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung .....	509
	2. Vorsteuerabzug des AG bei Kostenübernahme für Umzugs- kosten eines AN bei vorrangigem Unternehmensinteresse .....	588
<b>§ 9 Abs. 1 UStDV</b>	Alternativ-Ausgangsvermerk (IT-Ausfuhrkassenzettel) als Ausfuhrnachweis .....	569
<b>C. Gewerbesteuer</b>		
<b>§ 8 Nr. 1 GewStG</b>	Erhöhung des Freibetrages für die Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen.....	521
<b>§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG</b>	Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen schädlich für erweiterte Kürzung von Grundstücksunternehmen .....	504
<b>§ 19 Abs. 1 S. 1 GewStDV</b>	Konzernfinanzierungsgesellschaft unterliegt den „normalen“ Hinzurechnungsregelungen .....	569
<b>D. Verfahrensrecht</b>		
<b>§ 32i AO</b>	Anspruch auf Akteneinsicht .....	628
<b>§ 129 AO</b>	Kein mechanisches Versehen bei Nichtbeachtung der Prüf- und Risikohinweise .....	626
<b>§ 146a Abs. 1 AO</b>	Zeitlicher Aufschub für elektronische Aufzeichnungssysteme .....	598
<b>§ 146a Abs. 2 AO</b>	1. Befreiung von der Belegausgabepflicht bei sachlicher Härte .....	599
	2. Belege in elektronischer Form .....	601
<b>E. Erbschaftsteuer</b>		
<b>§ 10 Abs. 3 ErbStG</b>	Voraussetzungen für den „Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“ .....	477
<b>§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 EStG</b>	Abzug von Nachlassverbindlichkeiten/Nachlassregelungskosten.....	513



**F. Sonstige Gesetze**

<b>§ 1 COVInsAG</b>	Mögliche Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht .....	540
<b>§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB</b>	Keine Verbindlichkeitsrückstellung bei überwiegendem eigenbetrieblichem Interesse .....	445
<b>§ 24 Abs. 1 SGB III</b>	Pflichtmitgliedschaft des „freien“ Mitarbeiters in sämtlichen Sozialversicherungszweigen .....	500
<b>§§ 1-17 FZulG</b>	Voraussetzungen und Ausgestaltung des FZulG .....	527

**G. Entwicklung der Gesetzgebung**

Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona -Krise ( <b>Erstes Corona-Steuerhilfegesetz</b> ) .....	515
Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona -Krise ( <b>Zweites Corona-Steuerhilfegesetz</b> )...	516
Überbrückungshilfen.....	525
Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen .....	569
Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung ( <b>FZulG</b> ) .....	571
Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung ( <b>FZulBV</b> ) .....	571
Entwurf – Jahressteuergesetz 2020 ( <b>JStG 2020</b> ).....	542
Entwurf – Zweites Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen ( <b>Zweites FamEntlG</b> ).....	564
Entwurf – Gesetz zur Erhöhung der Behindertenpauschbeträge und zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen ( <b>Behinderten-Pauschbetragsgesetz</b> ) .....	566

**H. Corona-Pandemie**

<b>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S.2 Nr. 3 EStG</b>	„Viertelungsregelung“ – Bruttolistenpreis max. 60.000 € .....	519
<b>§ 6b EStG, § 7g EStG</b>	Verlängerung der Reinvestitions- bzw. Investitionsfrist um 1 Jahr .....	519
<b>§ 7 Abs. 2 EStG</b>	Degressive AfA für Investitionen 2020 und 2021 .....	518
<b>§ 10d EStG</b>	Erhöhung des Verlustrücktrages.....	516
<b>§ 24b EStG</b>	Anhebung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende .....	521
<b>§ 35 EStG</b>	Erhöhung des Ermäßigungsfaktors auf das 4-fache .....	521
<b>§ 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 4a EStG</b>	Technische Umsetzung der Erhöhung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende beim Lohnsteuerabzug .....	522
<b>§ 66 Abs. 1 EStG</b>	Einmaliger Kinderbonus .....	523
<b>§ 110 EStG</b>	Vorläufiger Verlustrücktrag aus 2020 für Vorauszahlungszwecke für 2019 .....	516
<b>§ 111 EStG</b>	Vorläufiger Verlustrücktrag aus 2020 bei der Veranlagung 2019 .....	516
<b>§ 12 UStG</b>	Befristete Absenkung der Umsatzsteuer auf 16 %/5 % .....	529
<b>§ 8 Nr. 1 GewStG</b>	Erhöhung des Freibetrages für die Hinzurechnung von Finanzie- rungsaufwendungen .....	521
<b>§ 1 COVInsAG</b>	Mögliche Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht.....	540
	Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona -Krise (Erstes Corona-Steuerhilfegesetz).....	515
	Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona -Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz).....	516
	Überbrückungshilfen .....	525

## A. Vorwort

*Sehr geehrte Seminarteilnehmerinnen,  
sehr geehrte Seminarteilnehmer,*

*diese Zeiten sind außergewöhnlich und sie werden es wohl auch noch eine Weile bleiben. Sowohl privat als auch beruflich in unseren Steuerkanzleien stehen wir derzeit täglich vor neuen Herausforderungen. Die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie bei unseren Mandanten werden uns sicherlich noch lange beschäftigen und verfolgen. Ich hoffe, dass Sie die Auswirkungen der derzeitigen Krise bisher den Umständen entsprechend gut bewältigen konnten.*

*So kommt natürlich auch dieses Manuskript nicht ohne das Sonderthema „Die Corona-Pandemie: Konsequenzen für die steuerliche Beratungspraxis“ aus, das – wie schon bei der letzten Veranstaltungsrunde – in einem gesonderten Teil D dargestellt ist. Zu erwarten ist, dass wir uns auch in der Zukunft immer wieder mit diesem Themenblock beschäftigen müssen.*

*In der Rubrik „Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen“ geht es unter der Tz. 72 um das eigenbetriebliche Interesse bei der Zulässigkeit von Rückstellungen. Hier gilt es, in der Praxis einer überzogenen Ausweitung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze über die nun unterschiedene Gerüstbauerbranche hinaus durch die Betriebsprüfer entgegen zu treten. In der Tz. 73 hat sich der BFH wieder einmal zu Streitfragen rund um die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG geäußert, dabei aber unglücklicherweise eine großzügige Verwaltungsauffassung verworfen. Es wird zu überlegen sein, wie wir dem begegnen können. Die Anwendungsregelung der Finanzverwaltung dazu steht allerdings noch aus; auf eine Übergangsregelung ist zu hoffen, damit zumindest die Altjahre unberührt bleiben. Nicht zuletzt für unseren eigenen Fall interessant ist die unter Tz. 74 erläuterte Rechtsprechung zur Veräußerung von Freiberuflerpraxen. Der BFH vertritt dabei eine offenere Linie als die Verwaltung, wenn es darum geht, inwieweit der veräußernde Freiberufler nach der Veräußerung seiner Praxis noch weiterarbeiten darf. Mit einer erbschaftsteuerlichen Gestaltung beschäftigt sich die Tz. 75, wenn wir dann im Seminar die Folgen einer Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs gegen sich selbst betrachten.*

*Wieder einmal um betriebliche Autos und deren (Nicht-)Nutzung für private Zwecke geht es in Tz. 77 der Abteilung „Aktuelles auf einen Blick“. Und dass nicht alle Verluste bei einem Erbfall verloren sind, habe ich in Tz. 78 herausgearbeitet. Bei der Prüfung der Sozialversicherungspflicht (vermeintlich) freier Mitarbeiter ist die neue Rechtsprechung des Landessozialgerichts Hessen zu beachten; diese ist in Tz. 79 dargestellt.*

*In der oben schon angesprochenen Zusatzrubrik „Corona“ ist das Augenmerk nun im Herbst natürlich vor allem auf die erneute Umsatzsteuersatzänderung zum 1. Januar 2021 zu richten. Und diesmal geht es dann nach oben, also wieder zurück zu den altbekannten Sätzen von 19 bzw. 7 Prozent. Hier gilt es, im Herbst 2020 noch Gestaltungsmöglichkeiten auszuloten, um die derzeit noch niedrigeren Sätze zu sichern. Und nicht zuletzt steht in diesem Bereich auch das 2. Corona-Steuerhilfegesetz mit etlichen Einzeländerungen auf dem Programm.*

*Auch im Übrigen ist der Gesetzgeber derzeit wieder sehr aktiv, wie sich aus der Rubrik „Entwicklung der Gesetzgebung“ ergibt. Hier ist vor allem das Jahressteuergesetz 2020 zu nennen (Tz. 87), das noch im Herbst die parlamentarischen Hürden nehmen soll und zahlreiche Einzeländerungen mit sich bringen wird. So soll mit diesem Gesetz die Systematik des § 7g EStG – wieder einmal – umgestaltet werden, was positive, aber auch negative Folgen für die Mandanten mit sich bringen wird. Wie zu erwarten war, wird mit diesem Gesetz auch das Zusätzlichkeitserfordernis für Arbeitgeberleistungen gesetzlich manifestiert; Gehaltsumwandlungen können damit – abweichend von der BFH-Rechtsprechung – nicht mehr zu lohnsteuerlichen Begünstigungen führen. Bei anstehenden Gehaltserhöhungen bleiben aber Optimierungsmöglichkeiten, um das Ziel „mehr Netto vom Brutto“ zu erreichen. Zumindest auf den ersten Blick werden nach der geplanten Änderung in § 21 Abs. 2 EStG auch verbilligte Vermietungen steuerlich günstiger. Und etliche umsatzsteuerliche Änderungen sind mit diesem Gesetzentwurf ebenfalls in der Planung.*

*Dass die Finanzverwaltung auch großzügig sein kann, sehen wir in der Verwaltungsecke unter Tz. 93, wenn wir uns gemeinsam mit dem neuen Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung nach § 7b EStG beschäftigen. Daraus ergeben sich nun für die Mandantschaft durchaus Gestaltungschancen in Richtung einer – staatlich gewollten und damit nicht verwerflichen – Steuerersparnis.*

*Dass der gewerbliche Grundstückshandel – trotz § 23 EStG – nach wie vor seine Bedeutung hat, habe ich Ihnen in den Praxishinweisen unter Tz. 95 dargestellt. Und die bargeldintensiven Betriebe dürfen natürlich in keinem Manuskript fehlen; dazu finden Sie Erläuterungen in Tz. 96. Nach wie erheblicher Beratungsbedarf für die Mandanten besteht bei der Anschaffung oder Herstellung gemischt genutzter Gebäude. Nachdem sich der BFH – wieder einmal – mit diesem Thema beschäftigt hat, werden auch wir dies tun und in Tz. 97 genauer betrachten, worauf dabei in der Gestaltungspraxis unbedingt geachtet werden muss. Und dass Kampfsport-, Schwimm-, Tanz-, Sprach-, Musik- und ähnliche Schulen mit ihren Umsätzen wohl nicht mehr umsatzsteuerbefreit sein können, werden wir nach den Ausführungen in Tz. 98 unseren Mandanten zu vermitteln haben. Diese Frage hat nämlich erhebliche Auswirkungen auf deren Preiskalkulation.*

*Die Rechtsbehelfshinweise (u.a. mit positiver Rechtsprechung zur Notfallpraxis eines Arztes im ansonsten privaten Einfamilienhaus) sowie der Rückblick runden auch dieses Manuskript in der gewohnten Weise ab.*

*Abschließend hoffe ich, dass diese schriftlichen Ausführungen und die zugehörigen Seminarveranstaltungen für Sie eine effektive Unterstützung bei der Bewältigung der Herausforderungen im Rahmen der praktischen Beratungsarbeit darstellen. Anregungen zu interessierenden Themen wie auch zur Weiterentwicklung des Konzepts dieser Veranstaltung nehme ich immer gerne entgegen.*

*Für heute verbleibe ich,  
mit den besten Wünschen für einen schönen und vor allem gesunden Herbst*

*Ihr Prof. Dr. Herbert Grögler  
Steuerberater*

## B. Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen

<b>72. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten: Das Problem mit dem „eigenbetrieblichen Interesse“</b>	
⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB; § 5 Abs. 1 S. 1 EStG; § 8 Abs. 1 S. 1 KStG; § 7 S. 1 GewStG
⇒ <b>Zugrundeliegender Streitfall:</b>	Fraglich war es, ob ein bilanzierendes Gerüstbauunternehmen für die künftigen Kosten des Rücktransports von Material aus bei seinen Kunden unterhaltenen Außenlagern eine Verbindlichkeitsrückstellung bilden darf
⇒ <b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat dies deshalb abgelehnt, weil die insoweit (unbestritten) bestehende Außenverpflichtung in rückstellungsschädlicher Weise vollständig von den eigenbetrieblichen Interessen des Gerüstbauunternehmens überlagert sei
⇒ <b>Bemerkungen:</b>	Auch wenn die Beratungspraxis hiermit zunächst einmal zu leben hat, kann dies noch nicht das letzte Wort in dieser Angelegenheit gewesen sein
⇒ <b>Fundstellen:</b>	DStR 2020 S. 1298; DStRE 2020 S. 827

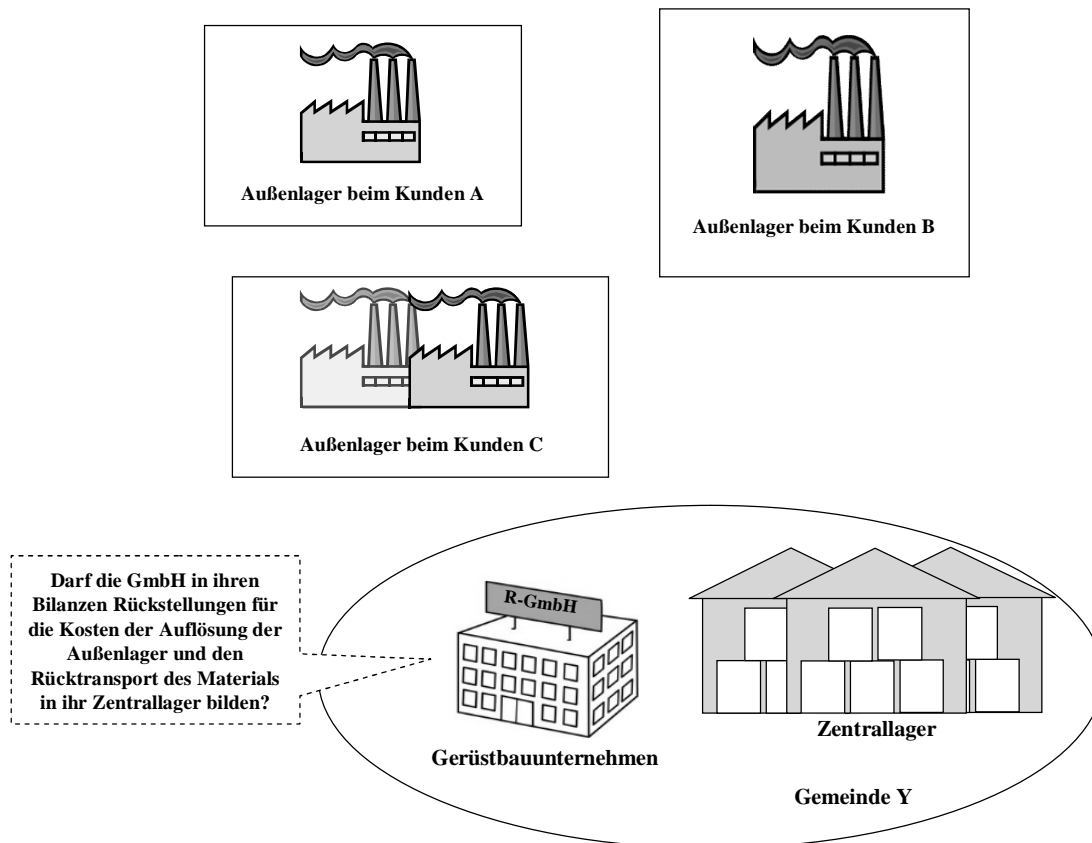
### Leitsatz:

*Ungeachtet einer bestehenden Außenverpflichtung (hier: Räumung eines Baustellenlagers bei Vertragsende) ist ein Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) dann ausgeschlossen, wenn die Verpflichtung in ihrer wirtschaftlichen Belastungswirkung von einem eigenbetrieblichen Interesse vollständig „überlagert“ wird<sup>760</sup>.*

### Sachverhalt:

Die in der Gemeinde Y ansässige R-GmbH war in den Streitjahren 2007 bis 2012 im Wesentlichen im Spezialgerüstbau bei Großindustrieanlagen tätig. Ihre Leistungen erbrachte sie auf der Grundlage von mehrjährigen Rahmen- und auch von Einzelverträgen. Mit den insoweit vereinbarten Entgelten waren auch der An- und Abtransport des Gerüstmaterials – teilweise über mehrere hundert Kilometer –, dessen Vorhaltung am jeweiligen Einsatzort, die Baustelleneinrichtung sowie die Montage und die Demontage der Gerüste abgegolten.

<sup>760</sup> BFH-Urteil [XIR 2/19](#) vom 22.01.2020, veröffentlicht am 12.06.2020



Um insbesondere ihren Vorhalteverpflichtungen nachkommen und die geschuldeten Arbeiten zeitnah ausführen zu können, errichtete die GmbH neben ihrem Zentrallager in der Gemeinde Y in zahlreichen Fällen mit Zustimmung der betreffenden Auftraggeber auf deren Gelände Außenlager, in denen sich das für das Abwicklung des jeweiligen Auftrags (voraussichtlich) benötigte Material befand. In diesem Zusammenhang verpflichtete sich die Steuerpflichtige gegenüber ihren Auftraggebern u.a., die von diesen zur Verfügung gestellten Lagerplätze nach Beendigung der Arbeiten und nach Auflösung der betreffenden Lager wieder in den ursprünglichen Zustand zu versetzen.

Für die mit der Auflösung dieser Außenlager verbundenen künftigen Aufwendungen (Personalkosten und Transportkosten im Zusammenhang mit der Rückführung des Materials in das Zentrallager in Y sowie für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands) bildete die GmbH eine (nach der Laufzeit der Rahmenverträge abgezinst) Rückstellung. Die Finanzverwaltung sah diesen Passivposten nach Durchführung von Außenprüfungen jedoch deshalb als unzulässig an, weil sie davon ausging, dass die unstreitig gegenüber den jeweiligen Auftraggebern bestehende (Außen)Verpflichtung zur Räumung der Lager jeweils vollständig von eigenbetrieblichen Interessen und Erfordernissen an der Rückholung des Materials überlagert wurde. Diese Sichtweise bestätigte das Finanzgericht der ersten Instanz<sup>761</sup>.

<sup>761</sup> Finanzgericht Münster, Urteil [13 K 2688/15 K](#) vom 05.12.2018, Tz. 7 in AktStR I/2020

## 72.1 Gesetzliche Grundlagen

## 72.2 Die Problemstellung im vorliegenden Fall

## 72.3 Entscheidung im konkreten Fall

## 72.4 Anmerkungen

**Lösung:****72.1 Gesetzliche Grundlagen**

**72.1.1** Gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind in der Handelsbilanz u. a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Diese **Passivierungspflicht** gehört zu den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** und ist gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu beachten<sup>762</sup>. Für die Bildung derartiger Passivposten gibt es **mehrere Voraussetzungen**, die am zu betrachtenden Bilanzstichtag **sämtlich erfüllt sein müssen**:

- Voraussetzung 1:** Es **besteht** bereits eine dem Betrage nach noch ungewisse (Außen)Verbindlichkeit (Voraussetzung 1a)  
**oder**  
es ist **wahrscheinlich**, dass eine (Außen)Verbindlichkeit dem Grunde nach entsteht, wobei zudem auch deren Höhe ungewiss sein kann (Voraussetzung 1b).
- Voraussetzung 2:** Die abzubildende Verbindlichkeit wurde **wirtschaftlich** in der Zeit **vor dem zu betrachtenden Bilanzstichtag verursacht**<sup>763</sup>.
- Sondervoraussetzung 3:** Für den speziellen Fall solcher Verpflichtungen, die ihre Grundlage im **öffentlichen Recht** – also z.B. in Umweltschutzvorschriften, in den Steuergesetzen oder im Sozialgesetzbuch – haben, fordert die Rechtsprechung zudem regelmäßig<sup>764</sup>, dass die **Verpflichtung zum Bilanzstichtag** bereits „**hinreichend konkretisiert**“ sein muss.

**Verbindlichkeitsrückstellungen** sind Ausfluss des sog. **Vorsichtsprinzips** und des hieraus abgeleiteten **Realisationsprinzips**; sie sollen im Interesse eines periodengerechten Gewinnausweises gewährleisten, dass am Bilanzstichtag bereits verursachte, (potenziell) gewinnmindernde Faktoren in der Bilanz berücksichtigt werden. Insoweit muss daher be-

<sup>762</sup> vgl. zuletzt das BFH-Urteil [I R 8/12](#) vom 06.02.2013, Tz. 57 in AktStR III/2013

<sup>763</sup> BFH-Urteil [IV R 35/02](#) vom 25.03.2004, BFHE 2006 S. 25, vgl. Tz. 30 in AktStR II/2006

<sup>764</sup> Vgl. grundlegend [I R 6/96](#) vom 08.11.2000, BStBl II 2001 S. 570, Tz. 43.3 in AktStR II/2001 sowie zuletzt [VIII R 13/12](#) vom 05.11.2014, BStBl II 2015 S. 523 m.w.N., Tz. 59 in AktStR III/2015

reits eine Belastung des gegenwärtigen Vermögens des Steuerpflichtigen vorliegen (**Prinzip der wirtschaftlichen Last**<sup>765</sup>).

**72.1.2** Allerdings enthält § 249 Abs. 1 HGB eine **abschließende Aufzählung** derjenigen Gründe, welche die Bildung einer Rückstellung rechtfertigen. Insoweit hat § 249 Abs. 2 S. 1 HGB, wonach „für andere als die in § 249 Abs. 1 HGB bezeichneten Zwecke“ Rückstellungen nicht gebildet werden dürfen,

- einerseits **lediglich klarstellenden Charakter**,
- ist aber andererseits der Grund dafür, dass **Rückstellungen ohne Verpflichtung gegenüber einer dritten Person** als **unzulässig** angesehen werden. **Nicht möglich** sind daher insbesondere sog. **Aufwandsrückstellungen**; hierdurch sollen solche Kosten vorweggenommen werden, die (ausschließlich) durch die eigenen wirtschaftlichen Interessen des bilanzierenden Unternehmers bedingt sind. Insoweit darf z.B. für künftige Marketingaufwendungen ebenso wenig eine Rückstellung gebildet werden, wie für die Kosten der Erweiterung oder der Verlegung des eigenen Betriebs.

## **72.2 Die Problemstellung im vorliegenden Fall**

**72.2.1** Jedem Sachkenner ist es aber unmittelbar klar, dass es **neben „schwarz“** – die Verbindlichkeit stellt sich ausschließlich als erzwingbarer Anspruch eines Dritten dar – und **„weiß“** – es fehlt in vollem Umfang an einer Außenverpflichtung – nicht nur **zahlreiche Mischfälle** gibt, sondern dass diese in der Praxis sogar eher die Regel und nicht die Ausnahme darstellen. Schon nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH<sup>766</sup> kann es ungeachtet einer ausreichend bestimmten Außenverpflichtung in diesen Fällen erforderlich sein, die **wirtschaftlichen Interessen** des Leistungsverpflichteten einerseits und des Anspruchsberechtigten andererseits **zu gewichten** und **gegen einander abzuwägen**.

**72.2.2** Die Notwendigkeit dieser Abwägung in einschlägigen Mischfällen erschließt sich ohne Weiteres. Noch nicht beantwortet ist damit aber die eigentlich entscheidende Frage danach,

- ob in Fällen einer vorhandenen Außenverpflichtung **jeglicher**, auch geringfügige **Anteil** an **eigenbetrieblichem Interesse** bereits **rückstellungsschädlich** ist,
- oder ob in derartigen Fällen ein **gewisser Anteil** an **eigenbetrieblichem Interesse** für die Bildung einer Rückstellung **noch unschädlich** ist und – wenn ja – **wie hoch dieser sein darf**.

<sup>765</sup> BFH-Urteil vom 17.10.2013 - [IV R 7/11](#), BFHE 243 S. 256, BStBl II 2014 S. 302, Tz. 26 in AktStR I/2014, jeweils m.w.N.

<sup>766</sup> vgl. grundlegend das BFH-Urteil [IR 43/15](#) vom 09.11.2016, BStBl II 2017 S. 379, Tz. 97.2.2 in AktStR IV/2017



In seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH<sup>767</sup> diese – letztlich entscheidende – Frage dahingehend beantwortet, dass jedenfalls ein „**überwiegendes Eigeninteresse**“ ein **Negativkriterium** für die Rückstellungsbildung darstellt. Allerdings hat diese Sichtweise in der Literatur<sup>768</sup> – zu Recht – massive Kritik erfahren. Diese zielt vor allem darauf, dass es in aller Regel nicht wirklich möglich ist, belastbar und quantifiziert festzustellen, ob im konkreten Fall das Eigeninteresse oder die Außenverpflichtung im Vordergrund steht. Die Folge hiervon ist es – und der aktuell zu beurteilende Fall ist hierfür geradezu exemplarisch! –, dass jedenfalls **Betriebsprüfer dazu neigen, jegliches Eigeninteresse** ohne weitere Abwägung als **rückstellungsschädlich** zu betrachten. Dies ist wiederum deshalb **fatal**, weil es **faktisch keine Außenverpflichtung** gibt, in welcher **nicht auch eigenbetriebliche Interessen** mitschwingen: So betrifft beispielsweise selbst eine Steuerrückstellung insoweit eigenbetriebliche Interessen, wie die Nichtentrichtung der Steuern staatliche Sanktionen bis hin zu einem Insolvenzantrag nach sich ziehen würde.

### 72.3 Entscheidung im konkreten Fall

**72.3.1** Der XI. Senat hebt zunächst hervor, dass er an seiner Rechtsauffassung festhält, wonach bei einer Überlagerung einer Außenverpflichtung durch ein eigenbetriebliches Interesse (**Negativkriterium**) eine Verbindlichkeitsrückstellung nicht zulässig sein soll. Das gilt – so das Gericht mit Blick auf den Fall der R-GmbH – insbesondere dann, wenn eine (vorliegend unbestritten vorhandene) Außenverpflichtung durch eigenbetriebliche Interessen vollständig überlagert wird. In diesem Fall liegt eine (wegen § 249 Abs. 2 S. 1 HGB nicht berücksichtigungsfähige) sog. **Aufwandsrückstellung** vor.

Jedenfalls nach Auffassung des XI. Senats hat das **Finanzgericht der ersten Instanz** den vorliegenden Sachverhalt **zutreffend** dahingehend **gewürdigt**,

- dass das **eigenbetriebliche Interesse** der GmbH an der Auflösung der von ihr eingerichteten Außenlager **wirtschaftlich so bedeutend** ist,
- dass die **einzelvertraglich** mit den jeweiligen Kunden **geregelt Räumungsverpflichtung** hierdurch **in vollem Umfang überlagert** wird.

Grundlage für die Würdigung ist dabei insbesondere der Unternehmensgegenstand der R-GmbH: Als **Gerüstbauunternehmen** ist die Gesellschaft **darauf angewiesen**, die auf einer Baustelle eingesetzten **Gerüstbaumaterialien** sowie die erforderliche **Betriebs- und Geschäftsausstattung** (Trecker, Anhänger, Gabelstapler, Container für Büroarbeiten und für die Unterbringung von Arbeitnehmern) **für Folgeaufträge wieder zur Verfügung** zu haben. Dies lässt sich nach Ansicht des Gerichts alleine schon daran erkennen, dass selbst bei **erheblichen Entfernungen** zwischen den Baustellen und dem Zentrallager (von bis zu 675 km) in jedem Fall ein **Rücktransport** des Materials **erfolgte**.

<sup>767</sup> vgl. auch hierzu das BFH-Urteil [I R 43/15](#), vom 09.11.2016, BStBl II 2017 S. 379, Tz. 97.2.2 in AktStR IV/2017

<sup>768</sup> vgl. für alle Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 39. Aufl., § 5 Rz 362

**72.3.2** Das **erstinstanzliche Finanzgericht** ist – so der BFH weiter und abschließend – vorliegend auf der Grundlage einer einzelfallbezogenen Würdigung zu einem **Ergebnis** („vollständige Überlagerung der Außenverpflichtung durch das eigenbetriebliche Interesse“) gelangt, das **nicht durch Denkfehler** oder die **Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst** ist und damit auf der Grundlage von § 118 Abs. 2 FGO eine **Bindung des Revisionsgerichts** nach sich zieht. Hiervon ausgehend scheidet im Streitfall die Bildung einer Rückstellung für die Räumung der Außenlager und den Abtransport des Gerüstbaumaterials in vollem Umfang aus.

## **72.4 Anmerkungen**

**72.4.1** Auf den ersten Blick scheinen die Dinge klar zu sein: Ungeachtet einer bestehenden Außenverpflichtung (hier: Räumung eines Baustellenlagers bei Vertragsende) ist der **Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung** (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) dann **ausgeschlossen**, wenn die – unbestritten vorhandene – **Außenverpflichtung** gegenüber dem jeweiligen Vertragspartner in ihrer wirtschaftlichen Belastungswirkung von einem daneben vorhandenen **eigenbetrieblichen Interesse** „vollständig überlagert“ wird. Hiermit wird die Beratungspraxis nicht nur bei der Beratung von Gerüstbauunternehmen zunächst einmal zu leben haben:

- Bereits früher hatte der BFH<sup>769</sup> für das Vorliegen einer (dem Grunde nach zulässigen) **Verbindlichkeitsrückstellung** eine **Negativabgrenzung** vorgenommen. Hiernach soll der Ansatz eines derartigen Passivpostens für die künftigen **Wartungsaufwendungen** beim Betrieb eines **Flugzeugs** trotz bestehender Außenverpflichtung dann ausgeschlossen sein, wenn eine Abwägung zwischen den Interessen des Leistungsverpflichteten – nämlich am Weiterbetrieb des betreffenden Fluggeräts – und denen des Anspruchsberechtigten ergibt, dass die Außenverpflichtung von den **eigenbetrieblichen Erfordernissen** des Leistungsverpflichteten **überlagert** wird.
- Hiervon ausgehend ist beispielsweise auch eine **Betriebs- oder Geschäftsverlegung** mit der Auflösung eines Materiallagers und dem Rücktransport der dort vorgehaltenen Gegenstände in ein Zentrallager vergleichbar. Auch in diesem Fall dürfte der BFH die hierbei zu erwartenden Räumungs- und Umzugskosten in rückstellungsschädlicher Weise als durch **überwiegend eigenbetriebliche Interessen** des Unternehmens **verursacht** ansehen.

<sup>769</sup> vgl. insoweit das BFH-Urteil [IR 43/15](#) vom 09.11.2016, BStBl II 2017 S. 379, Tz. 97.2.2 in AktStR IV/2017

**72.4.2** Nach wie vor nicht beantwortet ist damit aber die hochgradig **praxisbedeutsame Frage** danach, ob in Fällen einer **vorhandenen Außenverpflichtung**

- **jeglicher**, also auch ein nur geringfügiger **Anteil an eigenbetrieblichem Interesse** bereits **rückstellungsschädlich** ist,
- oder ob insoweit ein **gewisser Anteil an eigenbetrieblichem Interesse** für die Bildung einer Rückstellung **noch unschädlich** ist und – wenn ja – **wie hoch** dieser Anteil im konkreten Fall sein darf.

Die vom XI. Senat gewählte **Formulierung**, wonach der Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) „**insbesondere**“ dann **ausgeschlossen** sein soll, wenn eine vorhandene Außenverpflichtung in ihrer wirtschaftlichen Belastungswirkung von einem eigenbetrieblichen Interesse „vollständig überlagert“ wird, **legt es** zumindest **nahe**, dass eine **Rückstellungsbildung auch** bei einer **weniger intensiven** und damit „**nicht vollständigen Überlagerung**“ **ausgeschlossen** sein soll. Insoweit ist folgendes mitzunehmen:

- 1. Wie gewichtig** das **eigenbetriebliche Interesse** gegenüber einer Außenverbindlichkeit **sein darf** und nach welchen Kriterien sich diese Gewichtigkeit bestimmen lässt, um eine Rückstellung noch zu ermöglichen, **bedarf weiterer Präzisierung**. Im aktuell zu beurteilenden Streitfall hat es das Finanzgericht der ersten Instanz für besonders bedeutsam erachtet, dass gerade mit Blick auf den Leistungsgegenstand der Einzelverträge („Abrufe“), der insbesondere den An- und Abtransport sowie die Montage und die Demontage am Bauobjekt beinhaltete, das Einrichten von dezentralen Materiallager „vor Ort“ im Interesse der R-GmbH lag; hinzu kam, dass die Grundstücksräumung einen untrennbaren Zusammenhang mit dem (Rück-)Transport der eigenen Materialien in das Zentrallager der GmbH aufweist.



#### *Hinweis*

Dies mag vorliegend so gewesen sein. Gleichwohl erscheint es aber als **nicht zulässig, alle** in der Praxis vorkommenden **Konstellationen über einen Kamm zu scheren**. Welches Gewicht also das eigenbetriebliche Interesse an bestimmten künftigen Aufwendungen im Vergleich zu einer daneben bestehenden Außenverpflichtung hat, ist deshalb auch weiterhin je nach den Umständen des konkreten Einzelfalls zu beurteilen.

2. Allerdings ist **davon auszugehen**, dass sich **Außenprüfer** bei der Anwendung der Grundsätze dieses fiskalisch sehr erwünschten Urteils mit derartigen **Feinheiten nicht aufhalten** werden. Zu befürchten ist es vielmehr, dass tendenziell jegliches, als auch ein eher untergeordnetes eigenbetriebliches Interesse von der Verwaltung zunächst einmal zum Anlass genommen werden wird, eine Rückstellungsbildung trotz bestehender Außenverpflichtung abzulehnen, und sei es nur, um für die Schlussbesprechung zusätzliche Verhandlungsmasse zu schaffen. Insoweit ist von der **Beratungspraxis Wachsamkeit** und durchaus auch **Streitbereitschaft gefordert**.
3. Der **XI. Senat** sah – insoweit abweichend von gewichtigen Stimmen in der Literatur<sup>770</sup> – auch **keinen Anlass**, einen **Teil** des von der R-GmbH geltend **gemachten Rückstellungsbetrages** unter dem Gesichtspunkt der ausschließlich die Grundstücke der Auftraggeber betreffenden Räumungskosten **abweichend zu würdigen**. Vielmehr soll jedenfalls im Streitfall und mit Blick auf den einheitlichen und durch das eigenbetriebliche Interesse veranlassten Vorgang des Rücktransports des Materials eine entsprechende Kostenaufteilung nicht möglich sein.



#### Hinweis

Auch dies darf von der **Beratungspraxis nicht einfach so hingenommen** werden. In einschlägigen Konstellationen dürfte es vielmehr zu empfehlen sein, eine Rückstellungsbildung ungeachtet der vorliegenden Entscheidung jedenfalls dann zu versuchen, wenn sich die „rückstellungsfreundlichen“ Außenverpflichtungen halbwegs klar und eindeutig von den „rückstellungsschädlichen“ eigenbetrieblichen Interessen trennen lassen. Entsprechend formulierte **vertragliche Vereinbarungen** sind insoweit allerdings ebenso unerlässlich, wie eine **saubere und nachvollziehbare Dokumentation**.

4. Auch so weit, wie es um die hier bedeutsame Abgrenzung zwischen „rückstellungsfreundlicher“ Außenverpflichtung und „rückstellungsschädlichen“ eigenbetrieblichen Interessen geht, ist der **steuerliche Berater** dringend **gehalten**, alle zugunsten der Mandanten wirkenden **Argumente spätestens** im Rahmen der **letzten mündlichen Verhandlung** vor dem **Finanzgericht** der **ersten Instanz substantiiert vorzutragen**. Wie ich bereits früher<sup>771</sup> verdeutlicht habe, ist der BFH keine Sach- und lediglich eine Revisionsinstanz.

Auch die Abgrenzung zwischen Außenverpflichtung und eigenbetrieblichem Interesse ist aber im Wesentlichen eine **Tatfrage**, die einer **revisionsrechtlichen Überprüfung**

<sup>770</sup> grundlegend etwa Prinz, Die Wirtschaftsprüfung 2019, 978, 980 f.

<sup>771</sup> vgl. zuletzt Tz. 41.3 in AktStR II/2020

**nur in sehr beschränktem Maße zugänglich** ist. Die **Prüfung** durch den BFH im Rahmen der Revision **beschränkt** sich in derartigen Fällen vielmehr darauf, ob das erstinstanzliche Finanzgericht im Rahmen seiner Gesamtwürdigung **von zutreffenden Kriterien** ausgegangen ist, alle **maßgeblichen Beweisanzeichen** in seine Beurteilung **einbezogen** und dabei **nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen** hat.

- 72.4.3** Von der Zulässigkeit oder Unzulässigkeit einer Rückstellungsbildung streng abzugrenzen ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt auf Seiten des Leistungsgebers **Gewinnrealisierung** eintritt. Das **Finanzgericht Baden-Württemberg**<sup>772</sup> hat – wie von mir bereits früher dargestellt<sup>773</sup> – entschieden, dass ein **Vertrag** über den **Auf- und Abbau** eines **Gerüsts**, verbunden mit der zugehörigen Nutzungsüberlassung auch bilanzsteuerlich als **einheitlicher Werkvertrag** zu würdigen ist. Dementsprechend tritt auf Seiten des leistenden Unternehmens die **Gewinnrealisierung** jedenfalls dann, wenn eine förmliche Abnahme des gesamten Werks oder auch von Teilleistungen<sup>774</sup> weder vereinbart wurde noch tatsächlich stattgefunden hat, erst ein, wenn das **Gerüst vollständig wieder abgebaut** wurde.

Vor diesem Hintergrund kann es dann auch nicht dazu kommen, dass für die (Teil)Leistung „Nutzungsüberlassung des aufgebauten Gerüsts“ eine zeitraumbezogene, z.B. monatliche Realisierung eines anteiligen Gewinns stattfindet. Nachdem die **Finanzverwaltung** ihre hiergegen gerichtete, zunächst unter dem Az. I R 26/16 geführte **Revision** vor einer Entscheidung des BFH wieder **zurückgenommen** hat, ist dies zunächst einmal der **Maßstab** für die **steuerliche Beratung** und scheint mittlerweile **auch von der Verwaltung so gesehen** zu werden. Dies gilt – über den entschiedenen Fall hinaus – für alle Mandanten, die **zeitraumbezogene Werkleistungen** erbringen.

<sup>772</sup> Urteil [3 K 1603/14](#) vom 03.03.2016, Tz. 81.1 in AktStR III/2016

<sup>773</sup> vgl. zuletzt die Tz. 7 in AktStR I/2020

<sup>774</sup> vgl. zur Bedeutsamkeit von Teilleistungen im Bereich der Umsatzsteuer auch die Tz. 85.3.1 in diesem Manuskript III/2020

<b>73. Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG: Der BFH ist strenger als die Verwaltung!</b>	
⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 4 Abs. 4a EStG
⇒ <b>Zugrundeliegender Streitfall:</b>	Wieder einmal ging es um die Berechnung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen. Streitig war diesmal die Höhe des (entnahmefähigen) Gewinns. Im Fokus war dabei vor allem die Behandlung der steuerfreien Einnahmen und der nicht abziehbaren Betriebsausgaben.
⇒ <b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Nach Auffassung des BFH bleiben steuerfreie Einnahmen (im Urteilsfall: Investitionszulage) im Gewinn enthalten; nicht abziehbare Betriebsausgaben sind dem bilanziellen Gewinn aber nicht wieder hinzuzurechnen. Außerdem hat der BFH seine frühere Rechtsprechung bestätigt, dass Verluste zu Überentnahmen führen.
⇒ <b>Bemerkungen:</b>	Hinsichtlich der steuerfreien Einnahmen teilt der BFH die Verwaltungsauffassung; bezüglich der nicht abziehbaren Betriebsausgaben vertritt der BFH aber eine engere Linie als die Verwaltung. Dies wird gerade in Corona-Zeiten häufiger zur Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG führen.
⇒ <b>Fundstellen:</b>	DStR 2020 S. 1300; DStRE 2020 S. 827

**Leitsätze:**

- 1. Für Zwecke der Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ist der bilanzielle Gewinn nicht um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen, da sich diese positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens auswirkt.*
- 2. Nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 S. 1 EStG sind demgegenüber dem Gewinn für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht hinzuzurechnen<sup>775</sup>.*

<sup>775</sup> BFH-Urteil [X R 6/18](#) vom 03.12.2019, DStR 2020 S. 1300, veröffentlicht am 18.06.2020

**Sachverhalt** (vereinfacht):

X erklärte im Streitjahr aus seinem Einzelunternehmen einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H. von ./ 40.000 €, den er wie folgt ermittelte:

Gewinn lt. G+V	280.000 €
zuzüglich nicht abziehbare Betriebsausgaben	+ 5.000 €
abzüglich steuerfreie Investitionszulage	<u>./ 325.000 €</u>
<b>Steuerpflichtiger Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier: Verlust)</b>	<b><u>./ 40.000 €</u></b>

Der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen legte er folgende Berechnung zugrunde:

Steuerpflichtiger Gewinn (hier: Verlust)	./ 40.000 €
Korrektur um steuerfreie Investitionszulage	+ <u>325.000 €</u>
<b>Entnahmefähiger Gewinn zur Ermittlung der Über-/Unterentnahmen</b>	<b><u>285.000 €</u></b>

Aufgrund des so berechneten entnahmefähigen Gewinns i.H. von 290.000 € ergaben sich für X nach seiner Berechnung keine Überentnahmen (seine Entnahmen lagen unterhalb dieses Betrags) und somit auch keine nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen.

Im Rahmen einer Außenprüfung ließ der Betriebsprüfer allerdings die steuerfreie Investitionszulage für die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG unberücksichtigt<sup>776</sup> und ermittelte auf Grundlage des steuerpflichtigen Gewinns von ./ 40.000 € und der vorgenommenen Entnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbare Schuldzinsen i.H.v. 15.000 €. Der Verlust aus Gewerbebetrieb verminderte sich damit auf ./ 25.000 €.

## 73.1 Gesetzliche Grundlagen

## 73.2 Entscheidung des BFH im aktuellen Fall

## 73.3 Anmerkungen zu den Praxisfolgen

## 73.4 Die (nicht mehr ganz) neue Sichtweise des BFH zu Verlusten

## 73.5 Weitere, noch anhängige Streitfragen zu § 4 Abs. 4a EStG

<sup>776</sup> eindeutig entgegen der Weisungslage in Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 02.11.2018, [BStBl I 2018 S. 1207](#)

**Lösung:****73.1 Gesetzliche Grundlagen**

Nach § 4 Abs. 4a EStG sind betrieblich veranlasste **Schuldzinsen nicht abziehbar**, wenn die Entnahmen die Summe aus **Gewinn** und Einlagen übersteigen und damit sog. **Überentnahmen** vorliegen. Die **Bemessungsgrundlage** für das Abzugsverbot ergibt sich aus dem **Saldo der Über- und Unterentnahmen** während der **Totalperiode**; hierbei handelt es sich um den Zeitraum seit Betriebsöffnung, frühestens aber **seit dem 01.01.1999**. Die Regelung des § 4 Abs. 4a EStG beruht auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf, als er erwirtschaftet und eingelegt hat. Durch Überentnahmen finanziert er private Ausgaben aber nicht mehr mit seinen Gewinnen, sondern durch betrieblich aufgenommene Darlehen.

Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit **6 v.H. der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre** und **abzüglich** der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (**Unterentnahmen**), ermittelt. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Ein sog. **Sockelbetrag von 2.050 €** bleibt also – unabhängig von der Höhe der Überentnahmen – in jedem Wirtschaftsjahr abzugsfähig. Außerdem sind sog. **Investitionsdarlehen** (Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens; vgl. § 4 Abs. 4a S. 5 EStG) von vorneherein nicht von der Hinzurechnung betroffen.

**Hinweis**

§ 4 Abs. 4a EStG entfaltet besonders in **Krisensituationen von Unternehmen** seine **fiskalische Wirkung**: Krisenunternehmen erzielen keine oder nur niedrige Gewinne; damit reduziert sich das zulässige Entnahmepotenzial stark. Andererseits sind Krisenunternehmen viel stärker auf Fremdfinanzierungen angewiesen. Also: Niedrigeres Entnahmepotenzial – höhere Schuldzinsen. § 4 Abs. 4a EStG wird also in der **aktuellen Corona-Krise** eine viel **größere Bedeutung** haben als dies in den vergangenen Jahren der Fall war!



## 73.2 Was ist „Gewinn“ i.S.v. § 4 Abs. 4a EStG? –

### Die bisher großzügige, aber eher unschlüssige Verwaltungsauffassung

**Bisher höchstrichterlich nicht klar entschieden** war die Frage, welchen Gewinn der Berechnung der Überentnahmen zugrunde zu legen ist. Das BMF-Schreiben vom 02.11.2018<sup>777</sup> enthielt hierzu – wie auch schon das Vorgängerschreiben vom 17.11.2005<sup>778</sup> – nur nebulöse Umschreibungen. In Rz 8 dieses Schreibens heißt es u.a.:

- Die Regelung § 4 Abs. 4a EStG enthält zu den Begriffen Gewinn, Entnahme und Einlage keine von § 4 Abs. 1 EStG abweichenden Bestimmungen. Es gelten daher die **allgemeinen Grundsätze**.
- Maßgebend ist der **steuerliche Gewinn unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen** vor Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG.
- **Steuerfreie Gewinne** gehören zum Gewinn.

Die Finanzverwaltung vermeidet also den Begriff „Steuerbilanzgewinn“ oder „steuerpflichtiger Gewinn“. Die maßgebende Rechengröße war nach ihrer Vorstellung **irgendein Gewinn dazwischen**. (also zwischen dem bilanziellen Gewinn und den Einkünften aus Gewerbebetrieb). Wenn einerseits nämlich außerbilanzielle Hinzurechnungen „berücksichtigt“ werden sollten, steuerfreie Einnahmen aber zum Gewinn gehören sollten, war dies widersprüchlich (steuerfreie Einnahmen werden nämlich auch außerbilanziell und nicht in der Buchführung gewährt).



#### Hinweis

Es galt also bisher die **Kurzformel**:

Steuerfreie Einnahmen sind Teil des zulässigen Entnahmevervolumen – nicht abziehbare Betriebsausgaben aber auch.

## 73.2 Entscheidung des BFH im aktuellen Fall

### 73.2.1 Grundaussage

Der BFH hat nun in dieser Frage für Klarheit gesorgt und sich dabei eindeutig für den **bilanziellen Gewinn als Berechnungsgrundlage** für die Überentnahmen entschieden. Der Gewinn in § 4 Abs. 4a EStG ist mangels einer besonderen Bestimmung in dieser Vorschrift i.S. des allgemeinen Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 1 EStG auszulegen. Bei dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG handelt es sich also um das **Ergebnis des (innerbilanziellen) Betriebsvermögensvergleichs**. Außerbilanzielle Korrekturen sind nicht zu berücksichtigen; es geht also nicht um den Gewinn 2. Stufe, also um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

<sup>777</sup> [BStBl I 2018 S. 1207](#)

<sup>778</sup> [BStBl I 2005 S. 1019](#)

Insoweit besteht nun auch Deckungsgleichheit mit der Vorschrift des **§ 34a EStG (begünstigte Besteuerung für thesaurierte Gewinne)**, bei der ebenfalls auf den Steuerbilanzgewinn als maßgebende Größe für die Ermittlung der im Unternehmen thesaurierten Gewinne abgestellt wird<sup>779</sup>.

### 73.2.2 Folgen für steuerfreie Einnahmen

Steuerfreie Einnahmen sind Bestandteil des bilanziellen Gewinns (als Ertrag gebucht); sie werden erst **außerbilanziell steuerbefreit**. Dies gilt auch für die im Urteilsfall streitige Investitionszulage. Damit hat der BFH insoweit die Verwaltungsauffassung bestätigt und der Vorgehensweise des Betriebsprüfers widersprochen.



#### Hinweis

Dies klingt zunächst widersprüchlich. Aber wieder einmal hat sich hier ein **Betriebsprüfer in eklatanter Weise über die bestehende Anweisungslage hinweggesetzt!** Er ging wohl davon aus, dass es nicht sein dürfe, dass eine Investitionszulage, die ja eigentlich für betriebliche Investitionen gedacht ist, zu Entnahmevermögen bei § 4 Abs. 4a EStG führt. Ich hatte schon mehrfach darauf hingewiesen, dass es in solchen Fällen vorrangig angebracht ist, bei den vorgesetzten Personen bzw. der **vorgesetzten Dienstbehörde** des Handelnden zu intervenieren und eine zwingende Anwendung der bestehenden Verwaltungsregelungen einzufordern<sup>780</sup>.

Der Gewinn des § 4 Abs. 1 EStG unterscheidet sich insoweit vom steuerlichen Gewinn i.S. des § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG, der unter Anwendung sämtlicher Vorschriften der §§ 4 bis 7k und 13a EStG zu ermitteln ist. Die Vorschrift des § 60 Abs. 2 der EStDV bestätigt, dass der **Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG** (vgl. § 60 Abs. 1 EStDV) den steuerlichen Vorschriften – außerbilanziell bzw. auf einer zweiten Stufe – **anzupassen** ist, wenn die Bilanz Ansätze oder Beträge enthält, die diesen Vorschriften nicht entsprechen.

Da für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG der **bilanzielle Gewinnbegriff** nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich ist, wirken sich **außerbilanzielle Gewinnkorrekturen** (hier: Kürzung um die Investitionszulage) **nicht aus**. Dies entspricht auch dem **Gesetzeszweck** des § 4 Abs. 4a EStG.

Die **Investitionszulage** erhöht als Zuschuss in das Betriebsvermögen im entsprechenden Wirtschaftsjahr den Buchwert des Unternehmens und wirkt sich folglich positiv auf die Kapitalentwicklung des Unternehmens aus. Würde man in Höhe der Investitionszulage

<sup>779</sup> bei dieser Regelung ergibt sich dies allerdings eindeutig aus dem Gesetz (vgl. § 34a Abs. 2 EStG: „... der nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn ...“); vgl. auch Zeile 6 der Anlage 34a zur ESt-Erklärung

<sup>780</sup> zuletzt vgl. Tz. 39.1.1 in AktStR II/2020

eine außerbilanzielle Kürzung für den Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 4a EStG vornehmen, würde diese positive Kapitalentwicklung neutralisiert. Damit würde (bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen) fälschlicherweise unterstellt, dass trotz positiver Kapitalentwicklung Überentnahmen vorliegen und eine private Veranlassung gegeben ist. Es käme – so der BFH – zu einem dem **Zweck des Gesetzes** nicht entsprechenden Schuldzinsenabzug.

Insoweit ging die Revision also zugunsten des Klägers X aus; er hat damit sein **Hauptziel erreicht**, die steuerfreie Investitionszulage in das Entnahmevermögen zu bekommen.

### 73.2.3 Folgen für nicht abziehbare Betriebsausgaben

Im Streitfall waren die nicht abziehbaren Betriebsausgaben aufgrund ihrer niedrigen Höhe kein Hauptproblem. Der BFH nahm den Sachverhalt dennoch zum Anlass – es geht ihm ja schließlich um das Prinzip und die richtige Rechtsanwendung! – die **Verwaltungsauffassung zu verwerfen**.

Er überträgt – durchaus konsequent – seine Grundentscheidung, dass der **bilanzielle Gewinn maßgeblich** ist, nun auch auf die nicht abziehbaren Ausgaben. Diese haben nämlich den bilanziellen Gewinn gemindert und dürfen nach Auffassung des BFH auch nicht wieder zur Erhöhung des zulässigen Entnahmevermögens hinzugerechnet werden (wie es die Finanzverwaltung aber bisher – großzügigerweise – getan hatte<sup>781</sup>). Der BFH folgt damit gewichtigen Stimmen in der Fachliteratur<sup>782</sup>.

## 73.3 Anmerkungen zu den Praxisfolgen

**73.3.1** Es ist einzuräumen, dass die **BFH-Entscheidung schlüssiger ist als die bisherige Verwaltungslinie**. Konsequenz war die Finanzverwaltung bisher nicht, wenn sie einerseits zwar den bilanziellen Gewinn zugrunde legte (Folge: steuerfreie Einnahmen bleiben im Entnahmevermögen), andererseits aber die nicht abziehbaren Betriebsausgaben ebenfalls im Entnahmevermögen beließ (obwohl sie natürlich nicht mehr für Entnahmen zur Verfügung stehen). Allerdings wirkte sich diese unschlüssige Handhabung in aller Regel zugunsten der Mandanten aus, so dass sich niemand dagegen gewehrt hat.

**73.3.2** Die **Investitionszulage** spielt heutzutage in der Praxis als steuerfreie Einnahme keine Rolle mehr<sup>783</sup>. Die Entscheidung ist aber für andere steuerfreie Einnahmen von Bedeutung. Dies gilt insbesondere für die im **Teileinkünfteverfahren steuerfreien Teile von Dividenden** (40 v.H. der Dividende) oder für **Veräußerungsgewinne im Teileinkünfteverfahren**.

<sup>781</sup> vgl. dazu bereits Tz. 86.4.3 in AktStR IV/2018

<sup>782</sup> Schallmoser in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG, Rz. 1062; Wendt, FR 2000 S. 417/424

<sup>783</sup> sie war nur für Investitionen bis zum 31.12.2009 zu gewähren

**Beispiel 1**

A ist Freiberufler und hat im Jahr 2019 einen bilanziellen Gewinn i.H.v. 300.000 € erzielt. Darin ist die Dividende einer GmbH i.H.v. 200.000 € enthalten, deren Anteile zum Betriebsvermögen des A gehören. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt somit 220.000 € (300.000 € ./. 80.000 € steuerfreier Teil der Dividende [40 v.H.]). A hat im Jahr 2019 300.000 € entnommen. Aus den Vorjahren bestehen keine Über- oder Unterentnahmen. Im Unternehmen des A sind in größerer Höhe Zinsaufwendungen angefallen, die nur teilweise als Investitionsdarlehen i.S.v. § 4 Abs. 4a S. 5 EStG anzusehen sind.

**Lösung:**

A hat ein Entnahmevermögen in Höhe des bilanziellen Gewinns i.H.v. 300.000 €, so dass in diesem Fall keine Überentnahmen entstehen. Der Schuldzinsenabzug ist nicht durch § 4 Abs. 4a EStG beschränkt.

Dies entspricht sowohl der bisherigen Verwaltungsauffassung als auch der neuen BFH-Rechtsprechung. Lediglich ein renitenter Betriebsprüfer wollte dies nicht glauben und hatte den Fall – unter Verstoß gegen seine Dienstanweisungen – nun deshalb vor den BFH gebracht.

**Hinweis**

Die neue **Forschungszulage**<sup>784</sup> wirkt in diesem Zusammenhang anders als die frühere Investitionszulage. Sie gilt nämlich nach § 10 Abs. 1 S. 2 FZulG als Steuererstattung (an den Einzelunternehmer oder an die Gesellschafter einer Personengesellschaft). Bei Personenunternehmen führt sie deshalb zu einer Einlage (und nicht zu einer steuerfreien Einnahme, wie dies bei der Investitionszulage der Fall war), erhöht damit aber in systematisch anderer Weise das zulässige Entnahmevermögen des § 4 Abs. 4a EStG.

- 73.3.3** Andererseits sind die nicht abziehbaren Betriebsausgaben häufig höher als in dem nun entschiedenen BFH-Sachverhalt. Zu nennen ist hier nämlich vor allem der **Gewerbesteueraufwand**, der nach § 4 Abs. 5b EStG nicht abzugsfähig ist und somit außerbilanziell korrigiert werden muss. Auch **Aufwand im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** (z.B. im Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung), der unter das **Teilabzugsverbot** des § 3c Abs. 2 EStG fällt (Folge: 40 v.H. als nicht abziehbare Ausgaben) fällt unter diese Rubrik.

<sup>784</sup> dazu Tz. 91 in diesem Skript

Hier wirkt sich dann die **BFH-Rechtsprechung sehr negativ** aus und mindert das nach § 4 Abs. 4a EStG zulässige Entnahmevermögen. Dies gilt auch für **andere nicht abziehbare Betriebsausgaben** wie Geschenke, 30 v.H. der Bewirtungskosten usw. Ebenso wirken sich außerbilanzielle Korrekturen im Zusammenhang mit **§ 7g EStG** (Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen) nicht auf die Berechnung der Überentnahmen aus<sup>785</sup>.

### Beispiel 2

Gewerbetreibender B hat in seinem Einzelunternehmen im Jahr 2019 einen bilanziellen Gewinn i.H.v. 300.000 € erzielt. Dabei wurde Gewerbesteueraufwand für 2019 i.H.v. 50.000 € als Aufwand gebucht. B hat im Jahr 2019 350.000 € entnommen. Aus den Vorjahren bestehen keine Über- oder Unterentnahmen. Im Einzelunternehmen des B sind in größerer Höhe Zinsaufwendungen angefallen, die nur teilweise als Investitionsdarlehen i.S.v. § 4 Abs. 4a S. 5 EStG anzusehen sind.

### Lösung:

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung hatte A für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG ein zulässiges Entnahmevermögen i.H.v. 350.000 € („steuerlicher Gewinn unter Berücksichtigung außerbilanzieller Hinzurechnungen“, also 300.000 € + 50.000 € GewSt-Aufwand), so dass keine Überentnahmen entstanden. Der Schuldzinsenabzug war nicht durch § 4 Abs. 4a EStG beschränkt.

Dem hat der BFH nun widersprochen. Nach seiner Auffassung ist der bilanzielle Gewinn (hier: 300.000 €) maßgeblich, so dass es zu Überentnahmen i.H.v. 50.000 € kommt (und damit zu nicht abziehbaren Schuldzinsen i.H.v. 6 v.H. von 50.000 € = 3.000 € abzüglich des sog. Sockelbetrags von 2.050 €)<sup>786</sup>.

- 73.3.4** Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung dem BFH folgen und ihr BMF-Schreiben entsprechend anpassen wird. Dabei wird es dann aber erforderlich sein, das **Vertrauen der Steuerpflichtigen** in die bisherige Verwaltungslinie zu schützen und deshalb eine **Übergangsregelung** zu erlassen. Es bleibt zu hoffen, dass die Verwaltung dann dabei auch klar dazu Stellung nimmt, ob Sie eine Neuberechnung der Überentnahmen in den Altjahren fordert. Zweckmäßig wäre dies m.E. nicht; angebracht wäre vielmehr eine Anwendung der BFH-Auffassung ab 2021 unter Zugrundelegung der nach bisherigen Grundsätzen ermittelten Über- bzw. Unterentnahmen der Vorjahre.

<sup>785</sup> insoweit a.A. noch FG Münster [2 K 1040/12 F](#) vom 18.06.2013, EFG 2014 S. 254; dieses Urteil ist nun aber durch die aktuelle BFH-Rechtsprechung überholt

<sup>786</sup> zur möglichen Verfassungswidrigkeit des Pauschalsatzes von 6 v.H. vgl. die Nr. 260 der Rechtsbehelfsliste

Die BFH-Rechtsprechung kann sich **nur zulasten der Mandanten** auswirken, so dass man in der steuerliche Beratung nicht abwägen muss, ob man die zu erwartende Übergangsregelung in Anspruch nimmt oder nicht<sup>787</sup>.



### Hinweis

Bei Drucklegung dieses Skripts lag ein entsprechendes Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung allerdings noch nicht vor (und damit auch noch keine Übergangsregelung). Über die weitere Entwicklung werde ich Sie im nächsten Skript informieren. In **aktuellen Betriebsprüfungsfällen** müssen Sie sich aber jedenfalls wehren, falls Prüfer auf die Idee kommen sollten, die neue BFH-Linie in Altjahren anwenden zu wollen. Unabhängig vom Ergehen einer Übergangsregelung wäre eine solche Vorgehensweise nämlich bereits nach § 176 Abs. 2 AO nicht zulässig.

**73.3.5** Von der neuen BFH-Rechtsprechung dürften auch **Organträger-Personengesellschaften** betroffen sein. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu bisher bundesweit die Auffassung, dass die Ermittlung nach § 4 Abs. 4a EStG bei einer Personengesellschaft als Organträgerin (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 ff. KStG) ohne den abgeführten Gewinn der Organgesellschaft durchzuführen sei<sup>788</sup>. Eine Entnahme dieses Gewinns könne daher beim Organträger ggf. zu nicht abziehbaren Schuldzinsen führen. Nach der o.g. BFH-Entscheidung erscheint diese Auffassung nicht mehr zutreffend, da die Gewinnabführung der Organgesellschaft den bilanziellen Gewinn i.S.v. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG erhöht hat<sup>789</sup>. Sie wird lediglich außerbilanziell korrigiert (R 7.1 Abs. 1 S. 2 Zeile 18 KStR und R 14.6 Abs. 1 S. 2 KStR).

## 73.4 Die (nicht mehr ganz) neue Sichtweise des BFH zu Verlusten

**73.4.1** Hinsichtlich der Behandlung von Verlusten hatte der BFH bereits mit **Urteil vom 14.03.2018**<sup>790</sup> die **frühere Vorgehensweise der Finanzverwaltung**<sup>791</sup> bei der Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG wegen sog. Überentnahmen nicht abzugsfähiger Schuldzinsen **verworfen**<sup>792</sup>. Das Gericht wich insoweit an zwei Stellen von der vorherigen Sichtweise der Verwaltung ab:

<sup>787</sup> bei der letzten BFH-Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Verlusten bei den Überentnahmen war dies anders; vgl. dazu nachfolgende Tz. 73.4

<sup>788</sup> Fachinformation der Finanzbehörde Hamburg vom 15.05.2019 – [S 2144 - 2019/005 – 52](#), DStR 2019 S. 2028

<sup>789</sup> vgl. z.B. Altrichter-Herzberg, DStR 2019 S. 31/33, und Freeden, FR 2020 S. 615 (diese Aufsätze wurden zwar noch vor Veröffentlichung der hier erläuterten neuen BFH-Rechtsprechung verfasst, stellen die Rechtslage jedoch bereits zutreffend dar)

<sup>790</sup> [X R 17/16](#), BStBl II 2018 S. 744, Tz. 86 in AktStR IV/2018

<sup>791</sup> BMF-Schreiben vom 17.11.2005 [IV B 2 -S 2144- 50/05](#), BStBl I 2005 S. 1019, Rz. 11, Tz. 3.2 in AktStR I/2006

<sup>792</sup> dazu vgl. Tz. Tz. 86 in AktStR IV/2018 und Tz. 21 in AktStR I/2019

1. Nach Rz. 11 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 17.11.2005<sup>793</sup> sollten **Verluste stets vorrangig mit Unterentnahmen** vergangener und zukünftiger Wirtschaftsjahre **zu verrechnen** und deshalb ggf. zunächst lediglich in einer Nebenrechnung festzuhalten sein. Demgegenüber sind **Verluste** nach Ansicht des BFH – nicht anders als Gewinne – unmittelbar in die periodenübergreifende Über-/Unterentnahmeberechnung **einzubeziehen**. Rechnerisch gehen Verluste damit sowohl in die Überentnahme des laufenden Jahres als auch in die Bemessungsgrundlage der Totalperiode ein. Dies führt – für sich betrachtet – zunächst einmal zu einer **Verschärfung** gegenüber der bisherigen Verwaltungsauffassung.
2. Allerdings hat sich der **BFH** in einem **zweiten**, im Berechnungsschema der Finanzverwaltung bisher nicht vorgesehenen **Schritt dafür ausgesprochen**, die **Bemessungsgrundlage** der nicht abziehbaren Schuldzinsen des aktuellen Jahres **auf den kumulierten Entnahmeüberschuss der Totalperiode** (seit 1999), also auf die Entnahmen der Totalperiode abzüglich der Einlagen der Totalperiode, **zu begrenzen**. Mit anderen Worten kann es also in einem Wirtschaftsjahr dann nicht (mehr) zu nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Schuldzinsen kommen, wenn im Betrachtungszeitraum, also ggf. seit 1999, insgesamt nicht mehr entnommen wurde, als die Summe aus den Gewinnen und den Einlagen in diesem Zeitraum.

**73.4.2** Auch diese Frage war nun allerdings nochmals Gegenstand der o.g. BFH-Entscheidung (im BFH-Jargon: „überperiodische Verluste“). Der BFH hat dabei seine **Auffassung aus 2018 bestätigt**, was sich nun im Urteilsfall aber negativ für den Kläger auswirkte. Durch die Neuberechnung der Verluste der Vorjahre ergaben sich höhere Überentnahmen als nach früherer Verwaltungsauffassung.

**73.4.3** Die Verwaltung hat sich bisher immer noch nicht klar positioniert, ob sie ihre **Übergangsregelung** in der Frage der „überperiodischen Verluste“ (zwingende Anwendung ab 2018) so verstanden haben will, dass die Höhe der Über- bzw. Unterentnahmen rückwirkend ab dem Jahr 1999 vollständig neu berechnet werden soll oder im Jahr 2019 (oder einem früheren Jahr der erstmaligen Anwendung, wenn sich die BFH-Rechtsprechung günstig für die Mandanten auswirken sollte) mit dem jeweils zum Ende des Vorjahres ermittelten Bestand weitergerechnet werden soll. Es bleibt in dieser Hinsicht bei dem von mir schon früher gegebenen Hinweis, in den Steuererklärungen die zweite der genannten Alternativen zu wählen<sup>794</sup>. Daran hat sich nun auch durch das aktuelle Urteil nichts geändert. Auf diese Vorgehensweise sollte das zuständige Finanzamt allerdings im Rahmen der Steuererklärung zur Vermeidung des Vorwurfs einer Steuerverkürzung im sog. „**qualifizierten Freitextfeld**“ **hingewiesen** werden.

<sup>793</sup> [IV B 2 -S 2144- 50/05](#), BStBl I 2005 S. 1019

<sup>794</sup> ausführlich dazu vgl. Tz. 21.3.5 in AktStR I/2019

**73.4.4** Im Gegenteil: Diese Vorgehensweise ist nun eindeutig auch hinsichtlich der neuen BFH-Rechtsprechung zur **Definition der maßgeblichen Verluste** zu empfehlen. Dies gilt zumindest dann, wenn es die Finanzverwaltung auch diesmal so hält wie im geänderten BMF-Schreiben zur Verlustberücksichtigung, nämlich sich zu dieser Frage überhaupt nicht zu klar zu äußern. Zunächst bleibt dazu aber der Wortlaut des zu erwartenden BMF-Schreibens abzuwarten.

### 73.5 Weitere, noch anhängige Streitfragen zu § 4 Abs. 4a EStG

Hinsichtlich der Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG sind derzeit noch folgende Streitfragen beim BFH anhängig:

- Im Verfahren IV R 19/19 geht es um die **Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Hinzurechnungsbetrags von 6 v.H. der Überentnahmen**. Ich hatte schon mehrfach dargelegt, dass in Bilanzierungsfragen, in denen der gesetzliche Zinssatz von 6 v.H. oder 5,5 v.H. zugrunde gelegt ist, die Verfassungswidrigkeit im Hinblick auf das derzeit weit niedrigere Marktzinsniveau naheliegt und diese Fälle mit Einspruch offen gehalten werden müssen<sup>795</sup>.



#### Hinweis

Vorsicht: Ein **Einspruch** ist in diesen Fällen nicht deshalb entbehrlich, weil die Bescheide vorläufig ergehen. Die **Vorläufigkeit** hinsichtlich der Zinshöhe betrifft nämlich **nur Zinsbescheide** und damit die Zinshöhe nach § 238 AO; Bilanzierungsfragen sind von dieser Vorläufigkeit eindeutig nicht umfasst!

- Mit **Urteil vom 09.08.2018** hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz<sup>796</sup> die Auffassung vertreten, dass vom Vorhandensein von **Überentnahmen** als einer notwendigen Voraussetzung für die Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG **nur dann auszugehen** sei, wenn das **Eigenkapital negativ** ist. Um Umkehrschluss soll dies zur Folge haben, dass § 4 Abs. 4a EStG nach seinem Normzweck dann und solange nicht eingreift, wie das Eigenkapital positiv ist. In diesem Fall lägen nämlich – so das Finanzgericht Rheinland-Pfalz weiter – Entnahmen, aber keine Überentnahmen vor. Da aber das Eigenkapital grundsätzlich steuerunschädlich entnommen werden kann, entspreche es dem Willen des Gesetzgebers, dass der Schuldzinsenabzug nur für den Fall eingeschränkt werden soll, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

<sup>795</sup> dazu ausführlich Nr. 260 der Rechtsbehelfsliste

<sup>796</sup> [5 K 1375/16](#), EFG 2018 S. 1624





### Hinweis

**Träfe dies zu**, würde dies den **Umgang** mit der **Norm des § 4 Abs. 4a EStG** jedenfalls für alle **bilanzierenden Mandanten deutlich vereinfachen**. Dass der BFH mit dieser Entscheidung aber wohl nicht so ganz einverstanden ist, zeigt sich darin, dass er die vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz zunächst nicht zugelassene **Revision** nachträglich doch zugelassen hat<sup>797</sup>. Die Revision ist nun unter dem Az. **X R 40/18** beim BFH anhängig. Auch wenn die Aussichten, dass der BFH die großzügige Linie des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz bestätigen wird, nicht sonderlich hoch sind, müssen Sie Anwendungsfälle des § 4 Abs. 4a EStG **offen halten**, wenn das **Kapitalkonto** in dem betroffenen Betrieb **positiv** ist.

- Mit **Urteil vom 08.10.2018** kommt das **Finanzgericht Rheinland-Pfalz**<sup>798</sup> demgegenüber zu der ebenfalls **überraschenden Erkenntnis**, bei einer **Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung** lägen **Überentnahmen bereits dann** vor, wenn die **Entnahmen die Summe der Einlagen** und des **Gewinns** des jeweils **zu betrachtenden Wirtschaftsjahres übersteigen**. Dies erscheint insoweit nachvollziehbar, als ja nach Ansicht dieses Gericht der Posten „Eigenkapital“ bei der Berechnung der Höhe der nicht abziehbaren Schuldzinsen als periodenübergreifende Größe eine erhebliche Bedeutung hat. Da es in Fällen einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG aber an einem Ausweis bzw. einer Feststellung des Eigenkapitals mangelt, stellt das Finanzgericht Rheinland-Pfalz bei der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen in diesem Fall kurzerhand allein auf die Einlagen und Entnahmen ab.



### Hinweis

In diesem Fall hat allerdings das **Finanzgericht** selbst die **Revision** gegen seine Entscheidung zum BFH **zugelassen**. Da diese unter dem Az. VIII R 38/18 tatsächlich geführt wird, erhält der BFH insoweit Gelegenheit, die Dinge klar zu stellen. Auch hier müssen Sie entsprechende Fälle mit **Einspruch** offen halten.

<sup>797</sup> BFH-Beschluss [X B 123/18](#) vom 27.12.2018

<sup>798</sup> [5 K 1034/16](#)

<b>74. Neues zur tarifbegünstigten Veräußerung einer freiberuflichen Praxis</b>	
⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 18 Abs. 3, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 34 Abs. 2-3 EStG
⇒ <b>Zugrundeliegender Streitfall:</b>	Vom Vorliegen einer begünstigten Veräußerung i.S. § 18 Abs. 3 EStG ist dann nicht auszugehen, wenn der Veräußerer die persönliche Beziehung zu früheren Mandanten weiterhin auf eigene Rechnung nutzt. Fraglich war es allerdings, ob die Finanzverwaltung insoweit richtig lag, wie sie jegliche Gewinnung neuer Mandate im zeitlichen und räumlichen Zusammenhang mit der bisherigen Praxis als schädlich ansah
⇒ <b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat die Gewinnung neuer Mandate in einem Verfahren zum vorläufigen Rechtsschutz und im Rahmen der schon bislang zu beachtenden Geringfügigkeitsgrenze als unschädlich eingestuft
⇒ <b>Bemerkungen:</b>	Erfreulicher Weise hat sich die Finanzverwaltung dieser Sichtweise des Gerichts mittlerweile angeschlossen, die aber gleichwohl nicht als Freibrief verstanden werden darf
⇒ <b>Fundstellen:</b>	DStR 2020 S. 486; DStRE 2020 S. 372

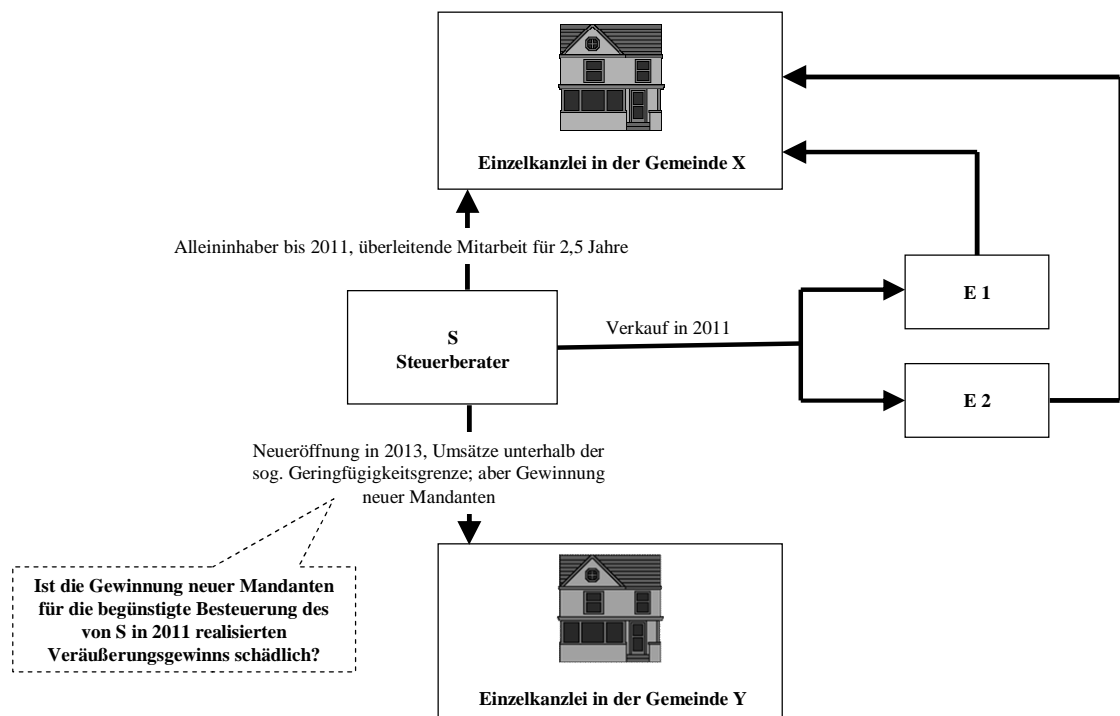
**Leitsätze:**

- Die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis (§ 18 Abs. 3 i.V.m. § 34 EStG) setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen Tätigkeit entgeltlich und definitiv auf einen Anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen. Wann eine „definitive“ Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegt, hängt jeweils von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine starre zeitliche Grenze, nach der die Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, besteht nicht. Dementsprechend ist auch keine „Wartezeit“ von mindestens drei Jahren einzuhalten.*
- Grundsätzlich unschädlich ist es, wenn der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird. Auch eine geringfügige Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung nicht entgegen, und zwar auch dann nicht, wenn sie die Betreuung neuer Mandate umfasst<sup>799</sup>.*

<sup>799</sup> BFH-Beschluss [VIII B 131/19](#) vom 11.02.2020, amtlich nicht veröffentlicht, bekannt gegeben am 05.03.2020, Leitsatz gekürzt

**Sachverhalt:**

Steuerberater S hatte seine in der Gemeinde X betriebene Einzelkanzlei im Jahre 2011 an die beiden Erwerber E1 und E2 veräußert und war in der Folge noch zweieinhalb Jahre überleitend im Namen und auf Rechnung der Erwerber tätig. Im Anschluss hieran nahm S im Jahre 2013 seine selbständige Tätigkeit in eigenem Namen in der nahe gelegenen Gemeinde Y wieder auf, blieb dabei aber mit seinen Umsätzen unterhalb der sog. Geringfügigkeitsgrenze von 10 v.H. der gesamten Einnahmen der letzten drei Jahre vor der Veräußerung seiner ursprünglichen Kanzlei.



Dennoch lehnte die Finanzverwaltung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 3 EStG i.V.m. §§ 16, 18 Abs. 3 EStG für den in 2011 realisierten Gewinn aus der Veräußerung der Praxis in der Gemeinde X ab. Die Behörde begründete dies damit, dass S innerhalb von drei Jahren nach diesem Verkauf im örtlichen Wirkungskreis seiner bisherigen Steuerkanzlei wieder tätig wurde und dabei auch Neumandanten betreute. Durch die Hinzugewinnung von Neumandanten sei S aber in Konkurrenz zu den Erwerbern seiner Kanzlei getreten und habe diese in der Möglichkeit beschränkt, im erworbenen Wirkungsfeld neue Mandate zu akquirieren; zudem sei der Anteil der Neumandate nicht unbedeutend gewesen, sondern habe zwischen 6,8 v.H. bis 8,9 v.H. des Umsatzes der neuen Kanzlei gelegen. S habe seine bisherige Tätigkeit somit nicht eingestellt, sondern diese gerade auch durch die Übernahme neuer Mandate fortgeführt. Dies sei aber für den Zugang zur begünstigten Besteuerung des Gewinns aus der in 2011 stattgefundenen Veräußerung seiner ursprünglichen Kanzlei schädlich.

Der Antrag des S auf Aussetzung der Vollziehung des von ihm mit Rechtsbehelf angegriffenen Einkommensteuerbescheids 2011 wurde von der zuständigen Dienststelle der Finanzverwaltung abgelehnt. Zur Begründung führte die Behörde aus, dass die Gewinnung neuer Mandanten auch

ohne Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 10 v.H. in jedem Fall für die Gewährung der Steuerermäßigung gemäß § 34 EStG schädlich sei. Nachdem das Finanzgericht der ersten Instanz dem S die beantragte Aussetzung der Vollziehung gewährt hatte, versuchte die Verwaltung diese Entscheidung vom BFH aufheben zu lassen.

#### 74.1 Vorbemerkungen

#### 74.2 Problemstellung im aktuellen Streitfall

#### 74.3 Entscheidung im aktuellen Fall

#### 74.4 Anmerkungen

### Lösung:

#### 74.1 Vorbemerkungen

**74.1.1** Wenn ein **Rechtsanwalt, Steuerberater** oder **Wirtschaftsprüfer**, aber auch ein **anderer Selbständiger** i.S.v. § 18 EStG seine **Einzelkanzlei** bzw. **-praxis** oder seine **Sozietätsbeteiligung veräußert**, werden vielfach nicht unerhebliche **stille Reserven** aus dem Mandanten- oder Kundenstamm **aufgedeckt**, die in aller Regel im Verlauf mehrerer (vieler) Jahre erarbeitet wurden. Da zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 3 S. 1 EStG aber auch der Gewinn gehört, der bei der Veräußerung desjenigen Vermögens erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient, kann dies eine **überproportionale Progressionsbelastung** zur Folge haben.

**74.1.2** In diesem Fall gelten u.a. die Regelungen in § 16 Abs. 2 bis 4 EStG entsprechend (§ 18 Abs. 3 S. 2 EStG); auf dieser Grundlage kann der **Veräußerungsgewinn**, soweit er hier nach nicht steuerfrei bleibt, mit den **ermäßigten Sätzen des § 34 EStG besteuert** werden. Der Gesetzgeber hat dort **zwei verschiedene Tarifbegünstigungen** zur Abmilderung der sich wegen des Vorhandenseins außerordentlicher Einkünfte ergebenden Progression vorgesehen:

- Sind in dem zu versteuernden Einkommen **außerordentliche Einkünfte** i.S. § 34 Abs. 2 EStG enthalten, kommt insoweit die sog. **Fünftelregelung** nach § 34 Abs. 1 EStG in Betracht. Diese Segnung wirkt sich für den betreffenden Steuerpflichtigen dann am günstigsten aus, wenn das zu versteuernde Einkommen nur aus außerordentlichen Einkünften besteht. Demgegenüber verringert sich der Vorteil aus der Fünftelregelung um so mehr, je höher das verbleibende zu versteuernde Einkommen – also das Einkommen ohne die außerordentlichen Einkünfte – ist. Diese Begünstigungsregelung bietet **dann überhaupt keinen Vorteil** mehr, wenn dieses **verbleibende zu versteuernde Einkommen** in die **obere Proportionalzone** des Grundtarifs der Einkommensteuer gem. § 32a EStG **hineinreicht**, die im Jahre **2020** bei einem **zu versteuernden Einkommen von 57.052 € beginnt**.

- Sind in dem zu versteuernden Einkommen **außerordentliche Einkünfte** im Sinne von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG – also aus „**betrieblichen Veräußerungsvorgängen**“ – enthalten, so kann auf Antrag die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, deren Betrag von insgesamt 5 Millionen Euro nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer dann nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der **Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet** hat oder wenn er im **sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig** ist. Dieser ermäßigte Steuersatz beträgt **56 v.H.** des **durchschnittlichen Steuersatzes**, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, **mindestens aber 14 v.H.**; diese Segnung kann **nur einmal im Leben** in Anspruch genommen werden.

**74.1.3** Für die Frage nach der **Anwendbarkeit** der **Tarifbegünstigung** des § 34 Abs. 3 EStG ist nicht nur die Veräußerung selbst von Bedeutung, sondern **auch das Verhalten des Veräußerers in den Folgejahren:**

- Die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG i.V.m §§ 16, § 18 Abs. 3 EStG setzt es nach gefestigter Rechtsprechung<sup>800</sup> zunächst einmal voraus, dass der Steuerpflichtige die **wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen** seiner bisherigen Tätigkeit **entgeltlich** und **definitiv** auf einen anderen **überträgt**.
- Da der wesentliche Wert der Praxis eines Freiberuflers – neben seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten – im **Mandantenstamm** und damit in den sehr flüchtigen persönlichen Beziehungen liegt, muss der **Verkäufer** zudem seine auf den seitherigen Mandanten- oder Patientenstamm gerichtete **Tätigkeit zumindest für eine gewisse Zeit einstellen**.

## **74.2 Problemstellung im aktuellen Streitfall**

**74.2.1** Die **Festlegung einer starren zeitlichen Grenze** für die erforderliche Dauer der „**Einstellung der auf den seitherigen Mandantenstamm gerichteten Tätigkeit**“ hat der **BFH** schon in der **Vergangenheit stets abgelehnt**. Nach Auffassung des Gerichts ist insoweit vielmehr eine Einzelfallprüfung angezeigt. Hierbei könne – je nach den Umständen des Einzelfalls – „**ein Zeitraum von etwa zwei bis drei Jahren ausreichend**“ sein.

Von diesem grundsätzlichen Erfordernis der Tätigkeitseinstellung hat die Rechtsprechung allerdings seit jeher **zwei Ausnahmen** zugelassen:

<sup>800</sup> vgl. hierzu zuletzt das BFH-Urteil [VIII R 2/15](#) vom 21.08.2018, BStBl II 2019 S. 64

- Zum einen soll es für die begünstigte Besteuerung unschädlich sein, wenn der **Veräußerer** als **Arbeitnehmer** oder als **freier Mitarbeiter** im **Auftrag** und für **Rechnung** des **Erwerbers** tätig wird. Aus diesem Grund wurde im vorliegenden Fall die 2,5-jährige überleitende Tätigkeit des S für die Erwerber selbst von der Finanzverwaltung nicht problematisiert.
- Zum anderen wurde vom BFH<sup>801</sup> wie auch von der Finanzverwaltung<sup>802</sup> schon bislang eine **Fortführung** der **bisherigen freiberuflichen Tätigkeit** im seitherigen örtlichen Wirkungskreis dann als geringfügig und somit für die begünstigte Besteuerung als **unschädlich** betrachtet, wenn mit den fortgeführten Mandaten usw. in den **letzten drei Jahren vor der Praxisveräußerung weniger als 10 v.H.** der gesamten Einnahmen generiert worden waren.

**74.2.2** Allerdings hat die **Finanzverwaltung** auf einen BFH-Beschluss vom 06.08.2001<sup>803</sup>, mit welchem das Gericht diese Unschädlichkeitsgrenze von 10 v.H. nochmals bekräftigt hatte, mit einem **Erlass reagiert**<sup>804</sup>:

- Dort vertritt die Verwaltung die ausdrückliche Auffassung, dass sich die **Rechtsprechung** zur **Unschädlichkeit** einer **geringfügigen Fortführung** der seitherigen Tätigkeit **nur auf solche Mandate** beziehe, die im Rahmen der Praxisveräußerung usw. **zurückbehalten** wurden.
- Die **Hinzugewinnung neuer Mandate** nach diesem Zeitpunkt soll demgegenüber – jedenfalls nach bisheriger Ansicht der Verwaltung – für den **Zugang zur begünstigten Versteuerung** gem. § 34 Abs. 3 EStG i.V.m §§ 16, § 18 Abs. 3 EStG dann **schädlich** sein, wenn diese **innerhalb des 2- bis 3-jährigen Wohlverhaltenszeitraumes** nach der Praxisveräußerung erfolgt.

An diesem Erlass hatte sich vorliegend die zuständige Dienststelle der Finanzverwaltung orientiert und dem S daher den Zugang zu der begünstigten Besteuerung des von diesem im Jahre 2011 erzielten Veräußerungsgewinns verweigert. Zur Begründung führte die Behörde aus, dass S mit der Betreuung von neu hinzugewonnenen Mandaten ab dem Jahre 2013 in den **Wirkungskreis der veräußerten Kanzlei eingegriffen** und eine solche neue (konkurrierende) Tätigkeit begonnen habe, die losgelöst von der (geringfügigen) Fortführung der bestehenden Beziehungen zu Altmandanten gewesen sei.

<sup>801</sup> vgl. hierzu grundlegend das BFH-Urteil [IV R 14/90](#) vom 07.11.1991, BStBl II 1992 S. 457, Tz. 18 in AktStR I/2009 m.w.N.

<sup>802</sup> H 18.3 (Veräußerung/1. Einzelunternehmen) EStH 2019

<sup>803</sup> [XI B 5/00](#), BFH/NV 2001 S. 1561

<sup>804</sup> [IV A 6 - S 2242 - 4/03](#) vom 28.07.2003

### 74.3 Entscheidung im aktuellen Fall

Dieser **Auffassung der Finanzverwaltung** zur Schädlichkeit jeglicher Gewinnung von Neumandaten innerhalb des Wohlverhaltenszeitraums nach einer Praxisveräußerung, wie sie in der Verfügung vom 06.08.2001<sup>805</sup> zum Ausdruck kommt, ist der **BFH vorliegend ausdrücklich entgegengetreten**. Nach der klaren Ansage des Gerichts **schließt eine geringfügige Tätigkeit des Veräußerers im bisherigen örtlichen Wirkungskreis** die Annahme einer **begünstigten Praxisveräußerung** vielmehr **auch dann nicht aus, wenn** diese – wie im Streitfall – auch die **Betreuung neuer Mandate umfasst**.

Der VIII. Senat des BFH begründet dies damit, dass es für die Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung **maßgeblich auf eine endgültige Übertragung der wesentlichen Grundlagen der seitherigen Praxis auf den Erwerber ankommt**:

- Die **Endgültigkeit** dieser **Übertragung** kann zwar dann **fraglich** sein, wenn der **Veräußerer** die **persönlichen Beziehungen** zu früheren Mandanten **weiterhin auf eigene Rechnung nutzt**.
- Hierbei spielt es aber **keine Rolle**, ob der **Veräußerer ausschließlich Altmandanten weiter betreut oder** ob er insoweit **auch neue Mandate hinzugewinnt**. **Schädlich** ist die Fortführung der Tätigkeit sowohl im Hinblick auf Altmandanten wie auch im Hinblick auf Neumandanten **nur dann**, wenn hierbei die vom BFH<sup>806</sup> bereits seit langem normierte **Geringfügigkeitsgrenze überschritten** wird. Hiernach wird eine Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit im seitherigen örtlichen Wirkungskreis nur dann als schädlich betrachtet, wenn mit der fortgeführten Tätigkeit Einnahmen generiert werden, die **mehr als 10 v.H. der gesamten Einnahmen** in den **letzten drei Jahren vor der Praxisveräußerung** betragen.

### 74.4 Anmerkungen

- 74.4.1** S hat seinen Prozess also gewonnen; dies ist zunächst einmal erfreulich. Hierüber hinaus blickend ist festzuhalten, dass der **BFH** die von ihm selbst entwickelte Voraussetzung **„Einstellung der Tätigkeit im bisherigen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit“** als Zugangskriterium für die begünstigte Besteuerung gem. § 34 Abs. 3 EStG i.V.m §§ 16, 18 Abs. 3 EStG **sachgerecht präzisiert** hat: Dieses Kriterium soll die Übertragung des wesentlichen Wirtschaftsgutes „Mandantenstamm“ auf den oder die Erwerber gewährleisten, da es sich hierbei um ein sehr flüchtiges Wirtschaftsgut handelt. Deshalb gilt folgendes

<sup>805</sup> [XI B 5/00](#), BFH/NV 2001 S. 1561

<sup>806</sup> vgl. hierzu grundlegend das BFH-Urteil [IV R 14/90](#) vom 07.11.1991, BStBl II 1992 S. 457, Tz. 18 in AktStR I/2009 m.w.N.

- Nimmt der **Veräußerer** seine **Tätigkeit** im **bisherigen Wirkungskreis** mehr oder weniger **unmittelbar wieder auf**, so kann er seine **persönlichen Mandantenbeziehungen** im Zweifel **weiter nutzen** und verhindert bzw. behindert so den Übergang des Mandantenstammes auf den oder die Erwerber. Dies gilt unabhängig davon, dass es in jedem Fall die Entscheidung der Mandanten bleibt, von wem sie sich weiter beraten lassen.
- Wenn aber **schon hinsichtlich** der **Altmandate** eine **Geringfügigkeitsgrenze** gilt, so muss diese **nach** Ansicht des Gerichts auch **Neumandate umfassen**. Dies ergibt sich alleine schon aus dem Umstand, dass die erst später hinzugewonnenen Neumandate nach den Gesetzen der Logik gar nicht Gegenstand der zeitlich vorgelagerten Kanzlei-**veräußerung** gewesen sein können.

**74.4.2** Die **vom BFH gefundene Lösung** betreffend die Gewinnung von Neumandaten nach einer begünstigt zu steuernden Veräußerung einer Freiberuflerpraxis ist **erfreulich** und auch **sachgerecht**. Für die **tägliche Beratungsarbeit** dürfen gleichwohl die folgenden Aspekte nicht außer Acht gelassen werden:

1. Die **tarifbegünstigte Veräußerung** einer **freiberuflichen Praxis** (§ 18 Abs. 3 i.V.m. § 34 EStG) setzt es **unverändert** voraus, dass der Steuerpflichtige die **wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen** seiner bisherigen Tätigkeit **entgeltlich** und **definitiv auf einen Anderen überträgt**. Hierzu muss der Veräußerer seine **freiberufliche Tätigkeit** in dem **bisherigen örtlichen Wirkungskreis** wenigstens für „eine gewisse Zeit“ **einstellen**. Eine starre zeitliche Grenze, nach der die bisherige Tätigkeit steuerschädlich wieder aufgenommen werden kann, besteht jedenfalls nach Auffassung des BFH nicht. Wie lange genau diese Enthaltensamkeit zu dauern hat, hängt vielmehr von den Umständen des Einzelfalls ab.



**Hinweis**

Es kommt insoweit im Rahmen einer **Gesamtschau** auch auf die **räumliche Entfernung** zwischen der wieder aufgenommenen Berufstätigkeit und der veräußerten Praxis, die **Vergleichbarkeit der Betätigung** sowie die **Art und die Struktur der Mandate usw.** an. Handelt es sich etwa um die Veräußerung einer „Feld-, Wald- und Wiesenpraxis“ eines Allgemeinmediziners, so kann schon die Nachbargemeinde oder – in großen Städten – ein anderer Stadtteil außerhalb des „bisherigen örtlichen Wirkungskreises“ liegen, während dieser Wirkungskreis bei einem anerkannten Spezialisten räumlich überhaupt nicht abgrenzbar sein kann. Eine **Zeitspanne von drei Jahren**, die in etwa der (fiktiven) Nutzungsdauer eines erworbenen Praxiswerts entspricht, kann im Rahmen der gestaltenden Beratung allerdings **regelmäßig** als **ausreichende Wartezeit** dafür angesehen werden, dass nicht mehr von einer (schädlichen) Wiederaufnahme der bisherigen Tätigkeit, sondern von einer mit Blick auf die begünstigte Besteuerung unschädlichen Neueröffnung auszugehen ist.

2. Unverändert ist von einer nach § 18 Abs. 3 EStG zu **begünstigenden Veräußerung** einer **freiberuflichen Praxis** auch dann auszugehen, wenn der Veräußerer zwar **weiterhin im bisherigen örtlichen Wirkungskreis**, aber **im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers** tätig wird. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Veräußerer diese fortgesetzte Tätigkeit selbständig oder nichtselbständig ausübt. Entscheidend ist es vielmehr, dass er **nicht mehr in eigenem Namen und für eigene Rechnung**, sondern im Namen und für Rechnung des Erwerbers arbeitet.

**Hinweis**

Allerdings sollte in den Fällen einer fortgesetzten Mitarbeit **darauf geachtet** werden, speziell **Außenprüfer nicht** auf den **Gedanken** kommen zu lassen, der **Veräußerer** sei eben **doch noch (mit)unternehmerisch tätig**. Ein Anhaltspunkt hierfür könnte insbesondere dann gegeben sein, wenn der Veräußerer etwa per Tantieme unverändert am Ergebnis der Kanzlei usw. beteiligt ist.

3. Eine **Fortführung** oder eine **Wiederaufnahme** der **seitherigen freiberuflichen Tätigkeit** im zeitlichen und örtlichen Zusammenhang steht der Annahme einer **begünstigten Praxisveräußerung** unverändert nur dann **nicht entgegen**, wenn diese sich als **geringfügig** darstellt. Die für die gestaltende Beratung zu beachtende **Grenze** liegt insoweit bei 10 v.H. der gesamten Einnahmen der letzten drei Jahre vor der Veräußerung. In diesem **10 v. H.-Rahmen** ist es – und dies ist die eigentlich neue Aussage des

Gerichts! – auch **unschädlich**, wenn die fortgeführte bzw. wieder aufgenommene freiberufliche Tätigkeit die **Betreuung neuer Mandate** umfasst. Allerdings hat der **VIII. Senat** in dem aktuellen Verfahren **lediglich** eine **summarische Prüfung** vorgenommen, da Gegenstand des Verfahrens (nur) die Aufhebung der Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids war. Auf Grund der eindeutigen rechtlichen Ausführungen zur Gewinnung von Neumandaten **darf** aber **davon ausgegangen werden**, dass das Gericht in einem **Hauptsacheverfahren nicht anders entscheiden** würde.

4. Erfreulicher Weise hat sich die **Finanzverwaltung** die **Kernaussage** des **vorliegenden Beschlusses**, der bislang weder amtlich veröffentlicht noch in das Bundessteuerblatt übernommen wurde, **bereits zu Eigen gemacht**. Dies ergibt sich aus einem **Erlass** des **Finanzministeriums Sachsen-Anhalt**<sup>807</sup>: Abweichend von der bisherigen Auffassung haben die Dienststellen der Finanzverwaltung nunmehr zu vertreten, dass die Hinzugewinnung neuer Mandanten, Patienten usw. im Rahmen der unverändert zu beachtenden Geringfügigkeitsgrenze für die Annahme einer begünstigten Veräußerung i.S.d. §§ 18 Abs. 3, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unschädlich ist. Da es sich hierbei nicht etwa um sächsisch-anhaltinisches Landrecht handelt, sondern um eine **bundesweit abgestimmte Anpassung** an die Rechtsprechung des BFH, kann diese Sichtweise nunmehr bundesweit für die **gestaltende Beratung zugrunde gelegt** werden.
5. Bereits wiederholt<sup>808</sup> hatte ich darauf hingewiesen, dass von dem **Instrument der Aussetzung der Vollziehung** in heutiger Zeit nur **sehr zurückhaltend Gebrauch gemacht** werden sollte und dass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Mehrzahl der Fälle gut beraten sind, die von ihnen **geforderte Steuer** jedenfalls dann zunächst einmal **zu zahlen**, wenn sie hierzu **wirtschaftlich in der Lage** sind:
  - Dies gilt vor allem mit Blick darauf, dass diese Mandanten dann, wenn sich später zeigen sollte, dass ihr Rechtsbehelf usw. im Ergebnis erfolgreich war, nicht nur die **gezahlte Steuer**, sondern **zusätzlich** nach Maßgabe von § 233a Abs. 5 S. 2 AO auch noch (unrealistische) **6 v.H. Erstattungszinsen pro Jahr** erhalten; in heutiger Zeit ist dies eine **bemerkenswert günstige Geldanlage**.
  - Erweist sich der angegriffene Bescheid demgegenüber im Ergebnis als zutreffend, müssen Steuerpflichtige, die zunächst eine Aussetzung der Vollziehung in Anspruch genommen haben, **nicht nur die Steuer**, sondern gem. §§ 237, 238 AO **zusätzlich noch 6 v.H. Aussetzungszinsen** entrichten. Dies ist ungeachtet der Tatsache zu vermeiden, dass auch insoweit die **unrealistische Höhe des Zinssatzes** zur **Überprüfung** ansteht, weshalb einschlägige **Zinsbescheide** entsprechend meinem Hinweis mit der lfd. Nr. 260<sup>809</sup> **derzeit vorläufig ergehen**.

<sup>807</sup> [Erlass 45-S 2242-85](#) vom 14.05.2020, DB 2020 S. 1372

<sup>808</sup> vgl. zuletzt Tz. 32.3.6 in AktStR II/2017

<sup>809</sup> vgl. hierzu die aktuelle Liste der Rechtsbehelfshinweise

Dessen ungeachtet darf es aber nicht verkannt werden, dass ein **Antrag** auf **Aussetzung** bzw. **Aufhebung** der **Vollziehung** dann **wertvoll** und **hilfreich** sein kann, wenn es darum geht, zumindest die **tendenzielle Sichtweise** eines **Gerichts** vergleichsweise **schnell** und zudem **einigermaßen kostengünstig in Erfahrung zu bringen**. Sollte dies das Motiv des S gewesen sein, so lässt sich ein positiver Rückschluss auf die Qualität von dessen Beratungsleistungen ziehen.

**74.4.3** Losgelöst vom Streitfall des S bleibt noch auf eine **Entscheidung des IX. Senats des BFH**<sup>810</sup> hinzuweisen, die immer dann von Bedeutung ist, wenn sich ein **betrieblicher Veräußerungsgewinn nachträglich ändert**. Mitzunehmen aus diesem Urteil ist folgendes:

1. Mit Blick speziell auf die Veräußerung von Anteilen i.S.v. **§ 17 EStG** ist der **Veräußerungsgewinn** der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungspreis i.S.d. **§ 17 Abs. 2 S. 1 EStG** ist der Wert derjenigen Gegenleistung, die der Veräußerer durch Abschluss des dinglichen Veräußerungsgeschäfts erlangt, d. h. alles, was er aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält. Dieser Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich **punktuell auf den Zeitpunkt zu ermitteln**, in dem er **entstanden** ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, d. h. der Zeitpunkt, zu dem das rechtliche – oder zumindest wirtschaftliche – Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist. Auf den Zufluss des Entgelts kommt es grundsätzlich nicht an.
2. Verändert sich der Wert der Gegenleistung **nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht**, beeinflusst dies die **Höhe des Veräußerungspreises** grundsätzlich deswegen nicht mehr, weil insoweit ja eine punktuelle Gewinnermittlung angezeigt ist. Anders ist dies **nur dann, wenn** der Rechtsgrund für die spätere **Änderung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt** war. Rückwirkende Ereignisse i.S.v. **§ 175 AO**, durch welche sich der punktuell ermittelte Veräußerungsgewinn nachträglich ausnahmsweise doch noch verändert, hat die Rechtsprechung in folgenden Fällen angenommen:
  - Die Vertragsparteien hatten im Zeitpunkt der Übertragung einer Beteiligung **keine abschließende** oder lediglich eine **strittige Einigung** über die Höhe des Kaufpreises **erzielt**, weshalb dieser erst nachträglich (z.B. im Rahmen eines Vergleichs) bindend festgestellt wird<sup>811</sup>.
  - Die **endgültige Höhe** des Kaufpreises wurde vertraglich (teilweise) **von der künftigen Gewinnentwicklung des Unternehmens abhängig** gemacht<sup>812</sup>.

<sup>810</sup> BFH-Urteil [IX R 7/18](#) vom 04.02.2020, amtlich nicht veröffentlicht, bekannt gegeben am 18.06.2020

<sup>811</sup> Urteil [IX R 17/09](#) vom 28.10.2009, BStBl II 2010 S. 539, Rz 14

<sup>812</sup> Urteil [VIII R 14/04](#) vom 14.06.2005, BStBl II 2006 S. 15, unter II.2.a, m.w.N., Tz. 60.2.1 in AktStR III/2015

- Zudem kann auch der **Eintritt einer auflösenden Bedingung** ein **rückwirkendes Ereignis** sein, und zwar unabhängig davon, ob der Kaufpreis bereits (teil-)entrichtet und damit zurückzugewähren ist oder noch in vollem Umfang geschuldet wird<sup>813</sup>.

Auch soweit der Erwerber die geschuldete Gegenleistung bereits erbracht hat, kann in diesen Fällen regelmäßig davon ausgegangen werden, dass der Grund für das Ereignis, das zur späteren Änderung der Gegenleistung führt, **im ursprünglichen Rechtsgeschäft selbst angelegt** war.

3. Ist die nach Erfüllung des Erwerbsgeschäfts **eintretende Veränderung** jedoch **Gegenstand** oder **Folge** eines **selbständigen Rechtsgeschäfts**, das nicht in sachlichem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht, **wirkt** diese **nicht** auf den Veräußerungszeitpunkt **zurück**. Stellt das „neue“ Rechtsgeschäft somit einen eigenen Rechtsgrund für die Leistung mit eigener wirtschaftlicher – und gegebenenfalls steuerlich relevanter – Bedeutung dar, verbleibt es regelmäßig bei dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz, dass allein die nachträgliche einvernehmliche Abänderung eines bereits tatsächlich verwirklichten Sachverhalts grundsätzlich nicht für dessen rückwirkende Korrektur genügt.

Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht wegen einer Leistungsstörung, einer Störung in der Geschäftsgrundlage, aufgrund Anfechtung oder einer auflösenden Bedingung rückabgewickelt oder geändert wird und auch die Auslegung oder Wirksamkeit des ursprünglichen Vertrags nicht streitig ist.

4. Im aktuell **entschiedenen Fall** hatte der **Erwerber** seine **Gegenleistungspflicht vollständig erfüllt**, wobei der **Kaufpreis teilweise** in Form der **Einräumung eines Optionsrechts** auf bestimmte Aktien **beglichen** wurde. Nachdem sich deren **Wert** bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Option (stark) **erhöht** hatte, wollte die **Finanzverwaltung** diesen **Wertzuwachs** über eine Bescheidänderung gem. § 175 AO auf den **Zeitpunkt der Anteilsveräußerung** zurück- und in den seinerzeitigen Veräußerungsgewinn **einbeziehen**. Dies hat der **BFH** allerdings mit der zutreffenden Begründung **abgelehnt**, dass nachträgliche Wertveränderungen bei einem Optionsrecht keinen Einfluss mehr auf das vorgelagerte Veräußerungsgeschäft haben können. Etwas anderes darf von Beratungspraxis jedenfalls in Fällen einer Werterhöhung nicht mehr hingenommen werden; allerdings wird es vor dem Hintergrund dieser Entscheidung **auch nicht möglich** sein, einschlägige **Wertverluste** über den Rechtsgedanken des § 175 AO mindernd bei der Ermittlung des seinerzeitigen Veräußerungsergebnisses **berücksichtigt zu erhalten**.

<sup>813</sup> BFH-Urteil [VIII R 67/02](#) vom 19.08.2003, BStBl II 2004 S. 107, unter 3., m.w.N., Tz. 5 in AktStR I/2004

<b>75. Der „Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“:</b>	
<b>Eine interessante Möglichkeit, die richtig genutzt werden muss!</b>	
⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 10 Abs. 3, 5 ErbStG; § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
⇒ <b>Zugrundeliegender Streitfall:</b>	Auf der Grundlage von § 10 Abs. 3 ErbStG kann auch ein „Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“ erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen sein. Fraglich war es allerdings, ob dies auch dann gilt, wenn dieser Anspruch zivilrechtlich bereits verjährt ist
⇒ <b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat dies verneint
⇒ <b>Bemerkungen:</b>	Ungeachtet dieser Entscheidung bleibt die Geltendmachung eines „Pflichtteilsanspruchs gegen sich selbst“ in einschlägigen Fällen eine interessante Möglichkeit zur Reduzierung der Belastung mit Erbschaftsteuer. Allerdings müssen die diesbezüglichen Spielregeln beachtet werden
⇒ <b>Fundstellen:</b>	DStR 2020 S. 1496; DStRE 2020 S. 886

**Leitsätze:**

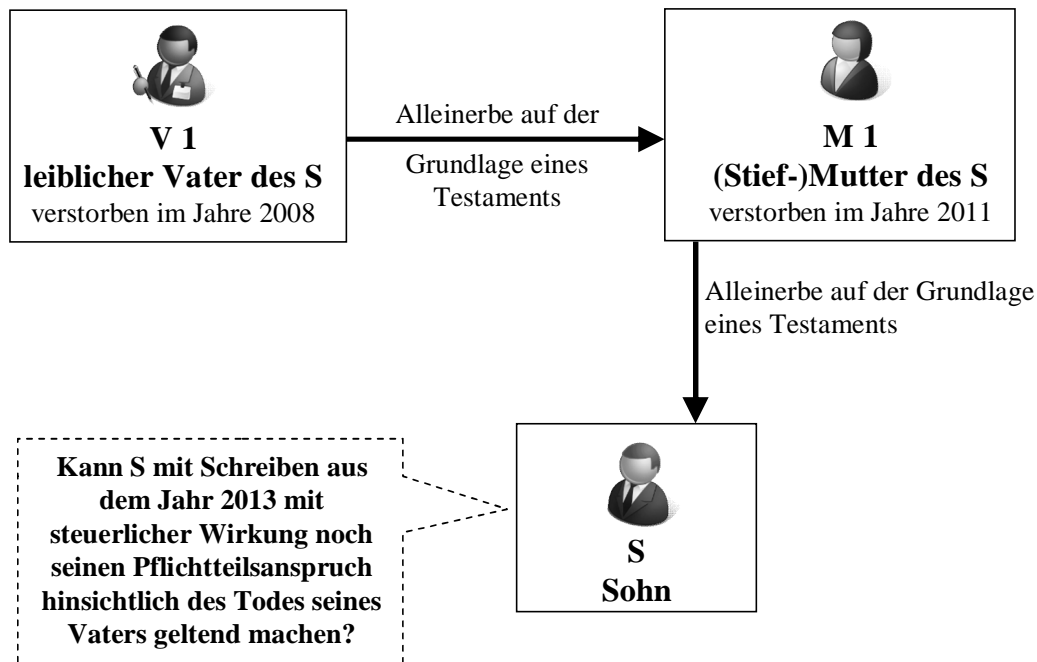
- 1. Im Erbschaftsteuerrecht gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung zivilrechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Diese Fiktion umfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils fiktiv nachzuholen.*
- 2. Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG reicht jedoch nicht so weit, dass der zivilrechtlich aufgrund Konfusion erloschene Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war<sup>814</sup>.*

**Sachverhalt:**

V1, der leibliche Vater des pflichtteilsberechtigten S verstarb am 09.01.2008. Er wurde aufgrund seines Testaments alleine von seiner Ehefrau M1, der Stiefmutter des S, beerbt. S machte hinsichtlich dieses Erbfalls zunächst keine Pflichtteilsansprüche geltend.

M1 verstarb am 01.01.2011, Alleinerbe wurde – ebenfalls auf der Grundlage eines Testaments – ihr Stiefsohn S. Die zuständige Finanzbehörde setzte gegen S in der Folge bestandskräftig Erbschaftsteuer wegen des Erwerbs von Todes wegen nach seiner verstorbenen Stiefmutter fest.

<sup>814</sup> BFH-Urteil [II R 1/16](#) vom 05.02.2020, veröffentlicht am 09.07.2020



Am 04.09.2013 beantragte S, den gegen ihn ergangenen Erbschaftsteuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern und nachträglich den von ihm geltend gemachten Pflichtteilsanspruch hinsichtlich des ersten Erbfalls – also nach dem Tode seines Vaters V1 – als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen. Er habe, nachdem seine Stiefmutter verstorben und er deren alleiniger Erbe geworden war, mit einem an sich selbst gerichteten Schreiben vom 14.08.2013 seinen Pflichtteilsanspruch aus dem ersten Erbgang – Tod seines Vaters – geltend gemacht. Diese Geltendmachung des Pflichtteils wirke auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Vaters M1 zurück und stelle somit ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung i.S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar. Die mittlerweile eingetretene bürgerlich-rechtliche Verjährung dieses Anspruchs stünde der Geltendmachung nicht entgegen, sondern führe lediglich zu einer Einrede, die der Schuldner geltend machen könne. S habe die Einrede der Verjährung aber gerade nicht erhoben, so dass der Pflichtteilsanspruch weiterhin bestehe.

Sowohl die Finanzverwaltung wie auch das Finanzgericht der ersten Instanz lehnten den Änderungsantrag ab. Als Begründung verwiesen die Behörde und Gericht darauf, dass der Pflichtteilsanspruch des S hinsichtlich des ersten Erbfalls – also mit Blick auf den Tod seines Vaters V1 – wegen der bereits eingetretenen bürgerlich-rechtlichen Verjährung nicht mehr als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden könne.

#### 75.1 Problemstellung

#### 75.2 Die bisherige Rechtsprechung

#### 75.3 Entscheidung im aktuellen Fall

#### 75.4 Beratungskonsequenzen

**Lösung:****75.1 Problemstellung**

**75.1.1 Bereits früher**<sup>815</sup> hatte ich **darauf hingewiesen**, dass „**Pflichtteilsansprüche gegen sich selbst**“ helfen können, in geeigneten Fällen die **Belastung mit Erbschaftsteuer zu reduzieren**. Ausgangspunkt hierfür ist in vielen Fällen die Tatsache, dass das bei Ehegatten durchaus beliebte sog. „**Berliner Testament**“ (§ 2269 BGB) **nicht nur Vorteile** bringt, sondern **auch mit Nachteilen verbunden** ist. Hierbei handelt es sich bekanntlich um ein gemeinschaftliches Testament von Ehepartnern oder Lebenspartnern, in dem diese sich gegenseitig zu Alleinerben einsetzen und zugleich bestimmen, dass mit dem Tod des zuletzt Verstorbenen der Nachlass an einen oder mehrere Dritte – bei Ehegatten sind dies im Regelfall die eigenen Kinder – fallen soll:

- Unbestritten vorteilhaft ist es, dass der **zunächst überlebende Partner** durch diese Form des Testaments von der **Zumutung befreit** wird, den **Nachlass schon zu seinen Lebzeiten** mit denjenigen Personen – also z.B. den Kindern – **teilen zu müssen**, die ohne ein Testament neben ihm erberbichtig wären. Dies ist für die **Mehrzahl der Fälle** eine **gute** und auch **empfehlenswerte Lösung**.

**Hinweis**

Soweit diejenigen Personen, an die der Nachlass letztlich gehen soll, pflichtteilsberechtigt sind, müssen diese hierbei allerdings mitspielen und ihre diesbezüglichen Ansprüche nach dem Tode des Erstversterbenden jedenfalls nicht durchsetzen. Dieses „**Mitmachen**“ kann und sollte den betroffenen erbberechtigten Personen im Regelfall durch eine dahingehende **Pflichtteilsstrafklausel** „**erleichtert**“ werden, dass derjenige, der nach dem ersten Erbfall seinen Pflichtteilsanspruch durchsetzt, auch im zweiten Erbfall auf den Pflichtteil verwiesen wird.

- Nachteilig an dieser Gestaltung ist es jedoch, dass bei einem „unfallfreien“ Ablauf – also dann, wenn keiner der nach dem zweiten Erbgang Begünstigten anlässlich des ersten Erbgangs etwas aus dem Nachlass erhält und auch keinen Anspruch auf den Pflichtteil erhebt – die den **als endgültige Erben vorgesehenen Personen** für diesen **ersten Erbgang zustehenden Freibeträge** zunächst einmal „**verschenkt**“ werden. Hierbei handelt es sich nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG immerhin um einen Freibetrag in Höhe von **400.000 €**, welchen die Kinder bzw. ggf. die Enkel eigentlich nutzen könnten. Zudem **kommt es nicht zu einer Absenkung der Steuersätze**, die möglicherweise dann eintreten würde, wenn der diesbezügliche Erwerb auf mehrere Erben verteilt wird.

<sup>815</sup> vgl. insoweit schon Tz. 76 in AktStR III/2013

**75.1.2** Dass diese **Gestaltungsüberlegungen** aber **nicht nur dann** eine **Rolle spielen**, wenn sich Ehegatten für das sog. **Berliner Testament** entschieden haben, **zeigt** der **aktuelle Streitfall**. Dort hatte der Erblasser V1 schlicht seine Ehefrau M1 als Alleinerbin eingesetzt:

- Da innerhalb der Familie allerdings offenbar Harmonie herrschte, hatte zunächst einmal der **Sohn** des Erblassers **keinen Anstoß daran genommen**, dass sein **Vater nur** seine Ehefrau, bei welcher es sich um die **Stiefmutter** des Sohnes handelte, **als Erbin eingesetzt** und ihn selbst übergegangen hatte.
- Darüber hinaus zeigt die Tatsache, dass **S später** zum **Alleinerben** seiner **Stiefmutter** wurde, dass diese **innerfamiliäre Harmonie** auch über den Tod des V1 hinaus **erhalten** blieb.

Diese heimelige Atmosphäre ändert aber nichts daran, dass auch insoweit der dem „endgültigen“ Erben S nach dem Tod seines Vaters **zustehende Freibetrag** in Höhe von **400.000 €** zunächst einmal „**verschenkt**“ wurde. Zudem unterblieb die **Absenkung der Steuersätze**, die möglicherweise dadurch hätte eintreten können, dass der Erwerb nach dem Tod des V1 auf mehrere Erben verteilt wurde. **Diese Mängel versuchte S** nach dem Tod seiner Stiefmutter **dadurch zu beseitigen**, dass er nunmehr einen „**Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst**“ geltend machte.

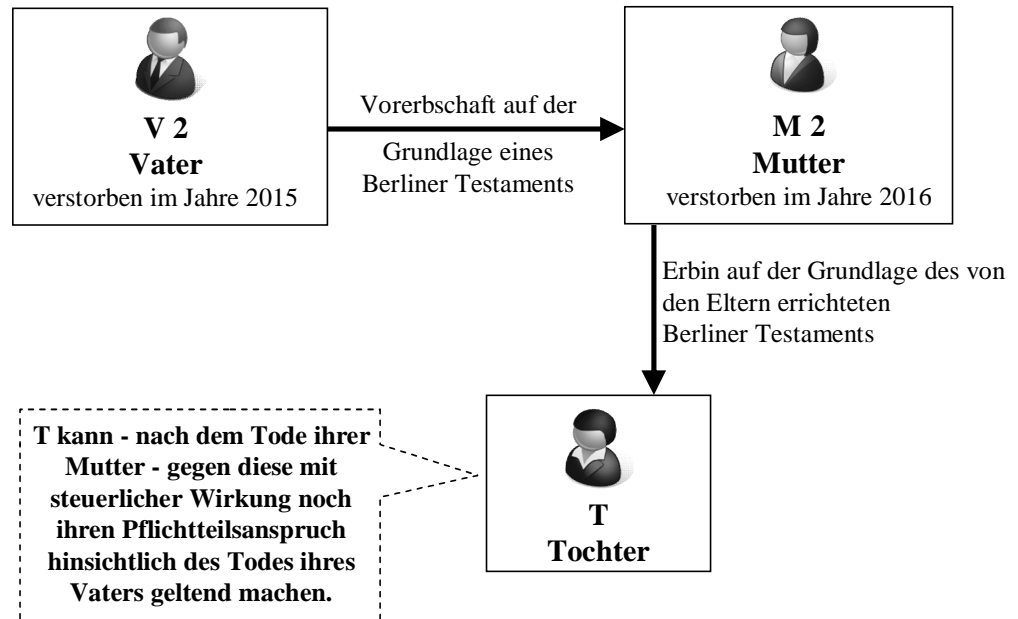
## **75.2 Die bisherige Rechtsprechung**

**75.2.1** Hilfreich – und für einschlägige Fälle unbedingt in das **Repertoire des steuerlichen Beraters** aufzunehmen! – war es schon bisher, dass der **BFH**<sup>816</sup> bereits **früher deutlich gemacht** hatte, dass der **Anspruch** auf den **Pflichtteil** bezüglich des ersten Erbgangs mit steuerlicher Wirkung auch noch **nach dem Tode des Vorerben** eines Berliner Testaments wirksam **geltend gemacht** werden kann:

- **Ungeachtet** der Tatsache nämlich, dass dieser Anspruch **aufgrund** des zweiten Erbgangs bürgerlich-rechtlich deshalb **untergeht**, weil sich Anspruch und Verpflichtung in einer Person – nämlich dem oder den endgültigen Erben – vereinigen (**Konfusion**),
- ist diese **zivilrechtliche Folge** wegen der erbschaft- und schenkungsteuerlichen **Spezialregelung in § 10 Abs. 3 ErbStG unbeachtlich**. Dort heißt es nämlich „Die infolge des Anfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gelten als nicht erloschen“.

<sup>816</sup> BFH-Urteil [II R 47/11](#) vom 19.02.2013, BStBl II 2013 S. 332, Tz. 76 in AktStR III/2013





**75.2.2** Nicht verkannt werden durfte es allerdings, dass der BFH seine damalige Entscheidung für einen Fall getroffen hatte, in welchem der Pflichtteilsanspruch hinsichtlich des ersten Erbgangs bürgerlich-rechtlich noch nicht verjährt war, wobei für **Pflichtteilsansprüche** eine **erbrechtliche Verjährungsfrist von drei Jahren** (§ 195 BGB) gilt. Insoweit war es zunächst offen geblieben, ob die dargestellte Gestaltung mit dem Ziel, mindestens die nach jedem der beiden Erbgänge eines Berliner Testaments zur Verfügung stehenden Freibeträge nicht verfallen zu lassen, auch dann **noch erfolgreich** sein kann, wenn im Zeitpunkt des zweiten Erbgangs hinsichtlich der Pflichtteilsansprüche aus dem ersten Erbgang **bereits Verjährung eingetreten** ist.

### **75.3 Entscheidung im aktuellen Fall**

**75.3.1** Zu beantworten hatte der BFH vorliegend also die Frage, ob die Gestaltung „Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“ mit dem Ziel, (mindestens) die in „Eltern-Kind-Fällen“ nach jedem der Erbgänge zur Verfügung stehenden Freibeträge nicht verfallen zu lassen, auch dann **noch erfolgreich** sein kann, wenn im Zeitpunkt des zweiten Erbgangs hinsichtlich des ersten Erbgangs die **erbrechtliche Verjährungsfrist** gem. § 195 BGB **bereits abgelaufen** ist. Dies hat vorliegend der II. Senat des BFH in Übereinstimmung mit dem Finanzgericht der ersten Instanz<sup>817</sup> **verneint**. Hiernach sind verjährte Pflichtteilsansprüche jedenfalls dann nicht (mehr) als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar, wenn **Berechtigter und Verpflichteter** – im Streitfall der Alleinerbe S nach dem Tod seiner verstorbenen (Stief)Mutter M1 – **identisch** sind.

<sup>817</sup> Finanzgericht Hessen, Urteil [1 K 1059/14](#) vom 03.11.2015, EFG 2016 S. 298, Tz. 52 in AktStR II/2016

Die **Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG reicht** nämlich – jedenfalls nach Auffassung des II. Senats des BFH – **nicht so weit**, dass der **aufgrund Konfusion zivilrechtlich erloschene Pflichtteilsanspruch erbschaftsteuerrechtlich auch dann noch geltend gemacht** werden kann, wenn dieser **im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich bereits verjährt** ist:

- Zwar hindert **zivilrechtlich** die Verjährung einer Forderung grundsätzlich niemanden an deren Geltendmachung und dem Verpflichteten steht insoweit auch „**nur**“ die **Einrede der Verjährung** zu.
- Dies soll jedoch **nicht** für einen **durch Konfusion erloschenen Pflichtteilsanspruch** gelten. Anderenfalls würde nämlich allein aufgrund der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG die Funktion der Verjährung, die darin besteht, Rechtsfrieden herbeizuführen, insoweit ausgehebelt. Das ist nach der wohl zutreffenden Sichtweise des BFH vom Regelungsgehalt des § 10 Abs. 3 ErbStG jedoch nicht umfasst.

**75.3.2** Hiervon ausgehend konnte S den zivilrechtlich bereits erloschenen Pflichtteilsanspruch nachträglich nicht mehr gegen sich selbst als Alleinerben der M1 geltend machen. Der **Pflichtteilsanspruch des S** gegen M1 wegen des Todes des V1 war **im Zeitpunkt seiner Geltendmachung** im August 2013 **zivilrechtlich** nämlich deshalb **unstreitig bereits verjährt**, weil die diesbezügliche Frist 3 Jahre umfasst (§§ 2332, 195, 199 BGB) und somit per Ende des Jahres 2011 abgelaufen war.

In einem solchen Fall fehlt es aber – jedenfalls nach Überzeugung des Gerichts – an einem natürlichen **Interessengegensatz**. Es kann daher nicht unterstellt werden kann, dass der Verpflichtete die **Einrede der Verjährung** gegen sich selbst nicht erheben würde.

#### **75.4 Beratungskonsequenzen**

Für den praktischen Umgang mit dieser Thematik ist folgendes zu beachten:

1. Bei **Berliner Testamenten** und einem **zeitnahen Versterben beider Partner** sollten die Erwerber nach dem zweiten Erbfall prüfen, ob sie nicht noch ihren **Pflichtteil bezogen auf den ersten Erbfall** geltend machen können. Da dies keine empfangsbedürftige Willenserklärung erfordert, sondern bereits ein schlüssiges Verhalten ausreicht, dürfte es genügen, wenn die diesbezügliche Erklärung gegenüber der Finanzverwaltung abgegeben wird. Nichts anderes gilt dann, wenn es in „harmonischen Familien“ insbesondere die Kinder zunächst einmal klaglos hinnehmen, auch ohne Berliner Testament im ersten Erbfall leer auszugehen.



### Hinweis

Mit der Geltendmachung eines „Pflichtteils gegen sich selbst“ ist ein **gewisser Aufwand** verbunden, der natürlich nur dann Sinn macht, wenn tatsächlich eine Steuerminderung erreicht werden kann. Da allerdings der in einer solchen Weise geltend gemachte Pflichtteilsanspruch auch den **Wert des Erwerbs des Vorerben** anlässlich des ersten Erbgangs **schmälert**, ist **auch dieser Effekt in die Überlegungen einzubeziehen**. Verfahrensrechtlich ist die Änderung eines gegenüber dem Vorerben ergangenen, möglicherweise bereits bestandskräftigen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheides deshalb relativ problemlos, weil auch der BFH die (nachträgliche) Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs durch den Schlusserben zutreffender Weise als **rückwirkendes Ereignis i.S. § 175 AO** ansieht.

2. Nicht verkannt werden darf es allerdings, dass für **Pflichtteilsansprüche** eine **erbrechtliche Verjährungsfrist von drei Jahren** (§ 195 BGB) gilt. Soll der insoweit nachteilige Verjährungseintritt verhindert, zugleich aber eine Durchsetzung der Pflichtteilsansprüche nach den ersten Erbgang vermieden werden, kann der zunächst Überlebende mit denjenigen, die nach seinem Tode erben sollen, eine **Vereinbarung** darüber treffen, dass auf die **Einrede der Verjährung verzichtet** wird.



### Hinweis

Auch in einem solchen Fall greift dann die Spezialregelung in § 10 Abs. 3 ErbStG, wonach die durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung nach dem zweiten Erbgang bürgerlich-rechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als nicht erloschen gelten. Wurde demgegenüber die **rechtzeitige Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs** oder die **rechtzeitige Erklärung des Verzichts** auf die **Einrede der Verjährung versäumt**, gibt es mit Blick auf die vorliegende Entscheidung des II. Senats des BFH **keine Möglichkeit** mehr, diesen **Fehler zu korrigieren**.

3. Klar gesehen werden muss es zudem, dass die Gestaltung „Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“ in Fällen des sog. Berliner Testaments zu einer **Modifizierung der sog. Pflichtteilsstrafklausel** zwingen kann. Diese sieht in ihrer Grundversion bekanntlich vor, dass die Einsetzung als Erbe nach dem zweiten Erbgang dann entfällt, wenn der vorgesehene (potentielle) Erbe im Gefolge des ersten Erbgangs seinen Pflichtteil geltend macht. Eine solche Formulierung hätte aber zur Folge, dass derjenige (potentielle) Erwerber, der – im Sinne dieser Gestaltung – nach dem Tode des zunächst Überlebenden seinen Pflichtteil hinsichtlich dieses ersten Erbgangs geltend macht, hierdurch seine **Eigenschaft als**

**Testamentserbe nach dem zweiten Erbgang einbüßt.** Dies kann aber nicht erwünscht sein, da ansonsten womöglich ein Teil des Erbes nach dem Tode des Letztversterbenden anderen Erben – im Extremfall dem Staat! – zusteht.

Insoweit besteht eine **Gestaltungsaufgabe**, die durchaus einem hierauf spezialisierten Berater übertragen werden sollte:

- Es wird nämlich insbesondere in Erwägung zu ziehen sein, die **Pflichtteilsstrafklausel** ausdrücklich auf den **Fall zu beschränken**, in welchem der **Pflichtteil** noch zu **Lebzeiten** des im Berliner Testament benannten **Vorerben nicht nur geltend gemacht, sondern auch durchgesetzt** wird.
  - **Weitergehend** könnte zudem daran gedacht werden, eine **Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs im Einvernehmen** mit dem **Vorerben von der Pflichtteilsstrafklausel auszunehmen**. Die insoweit notwendigen erbrechtlichen Festlegungen sind, jedenfalls im Falle eines befreiten Vorerben, auch noch nach Eintritt des ersten Erbfalls möglich.
4. Jedenfalls in Fällen von „**Flickwerkfamilien**“<sup>818</sup> ist auch noch **daran zu denken**, dass sich der **erbschaftsteuerliche Freibetrag** für einen **Erwerb von den Stiefeltern nicht** von demjenigen **Freibetrag unterscheidet**, der für einen **Erwerb von den rechtlichen Eltern zur Verfügung** steht. Insoweit handelt es sich nämlich jeweils um Fälle der **Steu-erklasse I** gem. § 15 Abs. 1 ErbStG. Einen Anspruch auf den Pflichtteil eines Erbes haben demgegenüber lediglich die engsten Verwandten des Erblassers. Dies sind gemäß § 2303 BGB alle Abkömmlinge des Erblassers (Kinder, Enkel und Urenkel), egal ob ehelich, außerehelich, mit Legitimierung oder adoptiert, der Ehepartner oder eingetragene Lebenspartner des Erblassers nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz sowie die Eltern des Verstorbenen.

Dementsprechend hätte also die **Gestaltungsmöglichkeit** des „Pflichtteilsanspruchs gegen sich selbst“ im aktuell entschiedenen Fall von **vorneherein dann nicht zur Verfügung gestanden**, wenn **V1 der Stiefvater des S und M1 dessen leibliche Mutter** gewesen wäre. In derartigen Fällen ist dann eine **Adoption** der als Erbe vorgesehenen Stiefkinder **in Erwägung zu ziehen**; auch die diesbezügliche Beratung gehört aber in die Hände eines einschlägig ausgewiesenen Rechtsanwalts.

---

<sup>818</sup> dummddeutsch als „Patchworkfamilien“ bezeichnet

## C. Aktuelles auf einen Blick

### 76. Kein Buchwertansatz bei Betriebsübertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch?

⇒ **Gesetzliche Normen:** § 6 Abs. 3 EStG

⇒ **Quelle:** Finanzgericht Münster, Urteil 11 K 4132/15 E, G<sup>819</sup>

#### Grundaussage:

Die Übertragung von Betriebsvermögen unter Nießbrauchsvorhalt ist schon seit längerer Zeit in der Diskussion. Nun hat das Finanzgericht Münster die **Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG** in einem solchen Fall **versagt**.

#### Anmerkungen:

1. In letzter Zeit stand die Übertragung von betrieblichen Einheiten gegen Vorbehaltsnießbrauch schon häufiger im **Fokus der Steuerfragen rund um die vorweggenommene Erbfolge**. So hatte der BFH bereits mit Urteil vom 25.01.2017<sup>820</sup> entschieden, dass es an dem für § 6 Abs. 3 EStG notwendigen Merkmal „Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit“ mangelt, wenn eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird. Dabei soll es unerheblich sein, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird. Schon aus diesem Urteil könnte gefolgert werden, dass Übertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt generell der Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG entgegenstehen könnten<sup>821</sup>.
2. In ihrem aktuellen **Anwendungsschreiben zu § 6 Abs. 3 EStG**<sup>822</sup> hat die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich dieses – für die Gestaltungspraxis negativen – Urteils aber stark eingeschränkt: Nach Rz. 7 dieses Schreibens steht ein Nießbrauchsvorbehalt der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG auf die Übertragung eines Mitunternehmeranteils nämlich nicht entgegen. Das o.g. BFH-Urteil vom 25.01.2017<sup>823</sup> sollte also nicht für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen gelten (sondern **nur für verpachtete Einzelunternehmen**, wie es dem o.g. Urteilssachverhalt zugrunde lag).
3. Die Finanzverwaltung wies dabei allerdings in Rz. 7 des BMF-Schreibens darauf hin, dass dies bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen nur dann gilt, wenn **der neue Gesellschafter Mitunternehmer** werde („... und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer ...“). Ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch lässt die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchsbestellers nicht entfallen<sup>824</sup>. Allerdings dürfen die Mitwirkungsrechte des Übernehmers

<sup>819</sup> Urteil des FG Münster [11 K 4132/15 E, G](#) vom 20.09.2019, DStRE 2020 S. 646

<sup>820</sup> BFH-Urteil [X R 59/14](#) vom 25.01.2017, BStBl II 2019 S. 730

<sup>821</sup> dazu Tz. 24.3.1 in AktStR I/2020

<sup>822</sup> BMF-Schreiben [IV C 6 – S 2241/15/10003](#) vom 20.11.2019, BStBl I 2019 S. 1291, Rz. 15

<sup>823</sup> BFH-Urteil [X R 59/14](#) vom 25.01.2017, BStBl II 2019 S. 730

<sup>824</sup> BFH-Urteil [VIII R 35/92](#) vom 01.03.1994, BStBl II 1995 S. 241

des Mitunternehmeranteils nicht beschnitten werden, weil dies seine Mitunternehmerstellung gefährden könnte<sup>825</sup>. In diesem Zusammenhang ist dann auch noch die vom BFH aufgeworfene Frage von Bedeutung, ob sich aus einem einheitlichen Gesellschaftsanteil **zwei Mitunternehmeranteile** ergeben können oder ob das „**Highlander-Prinzip**“ gilt („es kann nur einen geben“)<sup>826</sup>. Die Finanzverwaltung scheint insoweit zumindest in Nießbrauchsfällen keine Bedenken zu haben; in Zukunft könnte hier aber noch Ungemach drohen.

4. Im Ergebnis hat vor kurzem auch der **Erbschaftsteuersenat des BFH** diese großzügige Sichtweise bestätigt<sup>827</sup>; dies hatte ich bereits im letzten Skript erläutert<sup>828</sup>.
5. Nun hat allerdings das Finanzgericht Münster entschieden, dass ein Vorbehaltsnießbrauch auch bei der **Übertragung eines aktiven Betriebs** der Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG entgegensteht<sup>829</sup>. Das Finanzgericht begründet dies vorrangig damit, dass die Übertragende zwar alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen, ihre **gewerbliche Tätigkeit jedoch nicht eingestellt** habe. Der Begriff „Betrieb“ sei nämlich nicht allein gegenstands-, sondern zugleich **tätigkeitsbezogen** auszulegen<sup>830</sup>. Dagegen ist beim BFH nun die **Revision X R 35/19 anhängig**. Sollte der BFH die – strengere – Rechtsauffassung des Finanzgerichts Münster bestätigen, ist die großzügigere Verwaltungslinie zumindest nicht auf Dauer gesichert.

Im Urteilsfall hatte die Mutter M aus dem **Betrieb eines Freizeitparks** zunächst selbst gewerbliche Einkünfte erzielt. Zum 31.12.1995 übertrug sie den Freizeitpark im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihren Sohn K. M behielt sich den **lebenslangen Nießbrauch** vor und führte den Park nach dem Übertragungstichtag weiter. **Streitjahr** war nun aber nicht 1995/1996, sondern **2004**. K machte nämlich später geltend, dass die Übertragung zum Jahresende 1995 (= verjährtes Jahr) zu einer **Gewinnrealisierung** geführt habe und somit keine Fall des § 6 Abs. 3 EStG (bzw. seinerzeit noch § 7 Abs. 1 EStDV a.F.) vorgelegen habe. Auswirkungen hatte diese Frage vor allem hinsichtlich einer **Forderung** gegenüber einer GmbH des K, die M wertberichtigt hatte und zu der das Finanzamt von K nun eine **Wertaufholung** forderte. Eine solche Wertaufholung wäre nun nicht möglich, wenn die Übergabe im Jahr 1995 bereits zu einer Gewinnrealisierung geführt hätte. Dem folgte nun das Finanzgericht. Das dagegen anhängige Revisionsverfahren ist also von der Besonderheit geprägt, dass die **Klägerseite § 6 Abs. 3 EStG überhaupt nicht zur Anwendung bringen will** (was natürlich zum Bärrendienst für alle werden kann, die über § 6 Abs. 3 EStG in aktuellen Jahren den Buchwertansatz anstreben).

<sup>825</sup> BFH-Urteil [II R 34/07](#) vom 10.12.2008, BStBl II 2009 S. 312, das zur Erbschaftsteuer ergangen ist

<sup>826</sup> BFH-Urteil [IV R 10/17](#) vom 19.07.2018, DStR 2018 S. 2372, zur Mitunternehmerinitiative eines atypischen Unterbeteiligten; Stein, ZEV 2019 S. 131/135; dazu auch Götz, FR 2019 S. 605, Hermes, FR 2019 S. 852, und Kotzenberg/Riedel, DStR 2020 S. 13/15

<sup>827</sup> BFH-Urteil [II R 34/16](#) vom 06.11.2019, DStR 2020 S. 382, veröffentlicht am 20.02.2020; dazu auch Löcherbach/Wegener, DStR 2020 S. 1599

<sup>828</sup> Tz 48 in AktStR II/2020

<sup>829</sup> Urteil des FG Münster [11 K 4132/15 E. G](#) vom 20.09.2019, DStRE 2020 S. 646

<sup>830</sup> das FG Münster bezieht sich dabei ausdrücklich auf das o.g. BFH-Urteil [X R 59/14](#) vom 25.01.2017, BStBl II 2019 S. 730

**Hinweis**

Es bleibt deshalb bei dem von mir schon früher gegebenen Hinweis (und dieser wird nun umso dringlicher!)<sup>831</sup>: Bei Übertragung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs sollte nur nach einer vorherigen – allerdings kostenpflichtigen – **verbindlichen Auskunft des zuständigen Finanzamts** vorgenommen werden. Dabei muss bei Personengesellschaften insbesondere die **Mitunternehmerstellung des Übernehmers** des Anteils verbindlich abgeklärt werden. Er erscheint nämlich im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung der Ertragsteuersenate nicht ausgeschlossen<sup>832</sup>, dass der BFH die restriktive Linie des Finanzgerichts Münster teilt. Und dass man sich auf **Übergangsregelungen** der Finanzverwaltung nicht immer verlassen kann, hat diese schon oft genug bewiesen.

<sup>831</sup> Tz. 24.3.3 in AktStR IV/2019

<sup>832</sup> BFH-Urteile [X R 59/14](#) vom 25.01.2017, BStBl II 2019 S. 730, und [IV R 10/17](#) vom 19.07.2018, DStR 2018 S. 2372

**77. Aktuelles zur Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge****77.1 Ergänzendes zur Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs**

⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
⇒ <b>Quelle:</b>	Urteil 9 K 104/19 des Niedersächsischen Finanzgerichts <sup>833</sup>

**Grundaussage:**

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins. Dies gilt grundsätzlich selbst dann, wenn der Unternehmer oder Mitunternehmer für andere als betriebliche Fahrten ein privates Fahrzeug nutzen kann. Dieser Anscheinsbeweis kann allerdings umso leichter erschüttert werden, je weniger sich das betriebliche und private Fahrzeug in Status und Gebrauchswert unterscheiden.

**Anmerkungen:**

1. Schon mit Urteil vom 04.12.2012<sup>834</sup> hatte der BFH bemerkenswerter Weise deutlich gemacht hat, dass der **Anscheinsbeweis** für die **private Mitbenutzung** betrieblicher Fahrzeuge durch **Unternehmer** und **Mitunternehmer** auch ohne Fahrtenbuch und außerhalb der von der Finanzverwaltung<sup>835</sup> schon bislang akzeptierten Ausnahmen – Werkstattwagen, Fahrzeuge, die ausschließlich Arbeitnehmern zur Verfügung stehen usw. – **entkräftet** werden kann. Dies soll dann der Fall sein, wenn für **private Fahrten** solche **anderen Fahrzeuge zur Verfügung** stehen, die mit dem betrieblichen Fahrzeug in **Status** und **Gebrauchswert vergleichbar** sind.

Konkret hatte das Gericht seinerzeit den Anscheinsbeweis für die private Mitbenutzung eines im Betriebsvermögen gehaltenen Porsche 911 durch den Umstand als entkräftet angesehen, dass zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen im Streitjahr sowohl ein Sportwagen-Klassiker vom Typ Porsche 928 S4 als auch ein Kombi Volvo V70 gehört haben.

2. Die nun **vorliegende Entscheidung** des **Niedersächsischen Finanzgerichts** ist in diesem Zusammenhang nicht nur deshalb **wertvoll**, weil das Gericht die subjektiv erscheinenden Begriffe „Status“ und „Gebrauchswert“ durch konkrete Ausführungen (teilweise) **objektivierbar** macht. Vielmehr geschieht dies für das einzige im Betriebsvermögen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG befindliche Fahrzeug der Marke Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet (Erstzulassung 30.01.2012) und einen im Privatvermögen des alleinstehenden Kommanditisten befindlichen

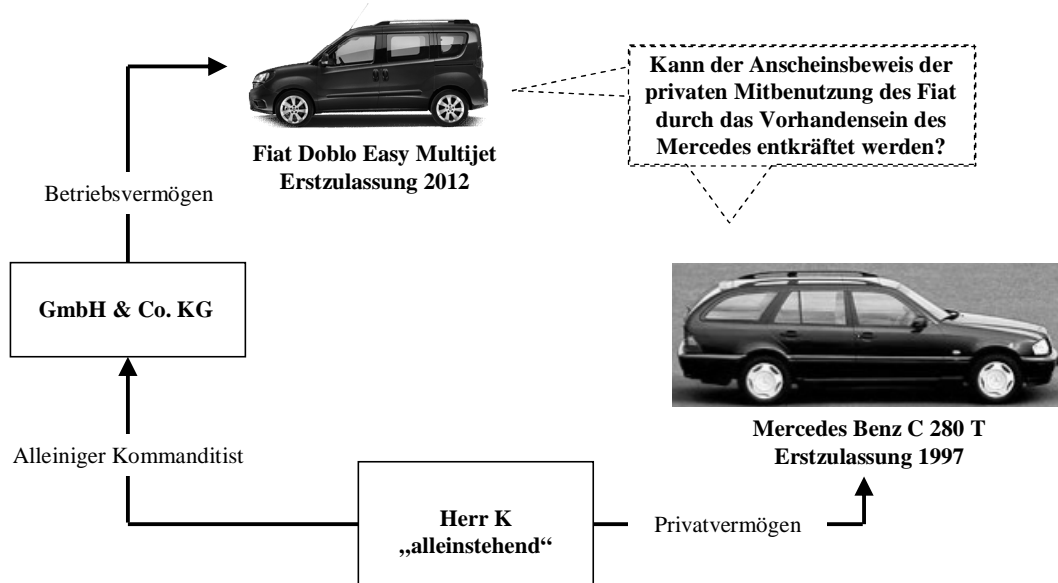
<sup>833</sup> Urteil [9 K 104/19](#) des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.02.2020

<sup>834</sup> [VIII R 42/09](#), BStBl II 2013 S. 365, Exkurs zu Tz. 18.2.2 in AktStR I/2013

<sup>835</sup> BMF-Schreiben [IV C 6 - S 2177/10/10002](#) vom 15.11.2012, BStBl I 2012 S. 1099, Tz. 18 in AktStR I/2013



Mercedes Benz C 280 T (Erstzulassung 29.07.1997) in einer **bislang nicht gekannten Ausführlichkeit**.



**Entscheidend** für den Prestigewert und damit für den Status eines Fahrzeugs ist hiernach u. a. der **Neuwagenlistenpreis** und in welchem **Preissegment** (z.B. Luxuspreissegment) sich das Fahrzeug **im Zeitpunkt seines Baujahres** befand. Alter und technischer Zustand können bei der Bewertung zwar nicht außer Acht gelassen werden, sind aber bei einem doppelt so hohen Neuwagenlistenpreis des Mercedes im Vergleich zum Fiat offensichtlich unschädlich. Für die Bestimmung des Gebrauchswerts wurden vom Finanzgericht ebenfalls konkrete Merkmale wie **Motorleistung** (PS, Hubraum und Höchstgeschwindigkeit), **Größe** (Raumangebot und Kofferraumvolumen) und **Ausstattung** des Fahrzeugs benannt.

- Ungeachtet der Tatsache, dass der betroffene Unternehmer seinen Prozess gewonnen hat und somit für den betrieblichen Fiat keinen privaten Nutzungswert versteuern muss, **bleibt es allerdings dabei**, dass der **Anscheinsbeweis der privaten (Mit)Nutzung** betrieblicher Fahrzeuge **nicht bereits dadurch erschüttert** wird, dass **lediglich behauptet** wird, eine **Privatnutzung habe nicht stattgefunden**. Auch ein Verbot der Privatnutzung ist bei Unternehmern oder Mitunternehmern – anders als bei Arbeitnehmern – nicht ausreichend. Der Anscheinsbeweis der privaten Mitbenutzung kann allerdings dann entkräftet werden, wenn das betriebliche und das private Fahrzeug in Status und Gebrauchswert hinsichtlich der genannten Merkmale vergleichbar sind oder wenn, wie im aktuellen Urteil vom Niedersächsischen Finanzgericht dargelegt, das private Fahrzeug dem betrieblichen Fahrzeug hinsichtlich Status und Gebrauchswert sogar überlegen ist.

### 77.2 Alles wie gehabt: Berechnung der Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen

⇒ Gesetzliche Normen:	§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 Sätze 1-2, Abs. 4 Sätze 1-2 EStG
⇒ Quelle:	BFH-Urteil VI R 42/17 <sup>836</sup>

#### Grundaussage:

Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte hat Abgeltungswirkung für zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) je Arbeitstag. Legt ein Arbeitnehmer an einem Arbeitstag nur einen dieser Wege zurück, so ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Teil der Werbungskosten zu berücksichtigen.

#### Anmerkungen:

1. Der BFH<sup>837</sup> hatte **bereits 1978** zu dem in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG a. F. geregelten **früheren Kilometer-Pauschbetrag** von 0,36 DM für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen Kraftfahrzeug **entschieden**, dass hierdurch **zwei Fahrten** (nämlich eine Hin- und eine Rückfahrt) **abgegolten** werden. Das Gericht hatte dies damit begründet, dass der Gesetzgeber bei der Regelung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG a. F. vom „Normalfall“ ausgegangen sei, dass also dem Arbeitnehmer täglich Aufwendungen für zwei beruflich veranlasste Fahrten, für die Hinfahrt zur Arbeitsstätte und für die Rückfahrt nach Hause, entstünden. Dies sollte es zur Folge haben, dass ein Arbeitnehmer, der **an einem Arbeitstag nur eine solche Fahrt** absolviert, entsprechend **nur die Hälfte des Kilometer-Pauschbetrags** – also 0,18 DM je Entfernungskilometer und Arbeitstag – als **Werbungskosten** abziehen kann.
2. An dieser **Rechtslage** hat sich nach der eindeutigen Ansage des BFH im Grundsatz **weder** mit der **Einführung** der **Entfernungspauschale** durch das „Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale“ vom 21.12.2000<sup>838</sup>, noch durch das seit dem Jahre 2014 geltende (**neue**) **Reisekostenrecht**<sup>839</sup> etwas geändert.

Damit umfasst die **Abgeltungswirkung** der **Entfernungspauschale** für „Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte“ (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 EStG) auch nach der seit 2014 geltenden gesetzlichen Regelung **zwei Wege**, nämlich **einen Hin- und einen Rückweg**. Ein Arbeitnehmer, der an einem Arbeitstag nur einen dieser Wege zurücklegt, kann demgemäß nur die Hälfte der Entfernungspauschale von 0,30 € (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG) – also 0,15 € je Entfernungskilometer und Arbeitstag – als Werbungskosten berücksichtigt erhalten.

<sup>836</sup> BFH-Urteil [VIR 42/17](#) vom 12.02.2020, veröffentlicht am 12.06.2020

<sup>837</sup> Urteil [VIR 16/76](#) vom 26.07.1978, BStBl II 1978 S. 661

<sup>838</sup> BGBl I 2000 S. 1918

<sup>839</sup> Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, BGBl I 2013 S. 285, Tz. 74 in AktStR III/2013

3. Die Auffassung des BFH **deckt sich mit der ganz herrschenden Literatur-Meinung** und auch mit der **Sichtweise der Verwaltung**, wie sie im Lohnsteuer-Handbuch 2019, H 9.10 „Fahrkosten bei einfacher Fahrt“ zum Ausdruck kommt. Betroffen sind Fälle, in welchen die Hin- und die Rückfahrt an verschiedenen Tagen durchgeführt wird – im Streitfall ging es um einen Flugbegleiter – oder in welchen der Steuerpflichtige z.B. nach einer Fahrt von seiner Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte eine Auswärtstätigkeit antritt und von an einem späteren Tag dieser unmittelbar nach Hause zurückkehrt oder in welchen er eine Auswärtstätigkeit von zu Hause aus antritt, anschließend seine erste Tätigkeitsstätte aufsucht und von dort wieder nach Hause fährt.

### 77.3 Ebenfalls bestätigt: Kein Werbungskostenabzug bei Eigenleistungen des Arbeitnehmers für die private Dienstwagennutzung

⇒ **Gesetzliche Normen:** § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, § 8 Abs. 2 S. 2 EStG

⇒ **Quelle:** BFH-Beschluss VI B 20/19<sup>840</sup>

#### Grundaussage:

Eigenleistungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung eines ihm überlassenen betrieblichen Fahrzeugs seines Arbeitgebers führen nicht zu Werbungskosten. Dies gilt mangels tatsächlicher Aufwendungen auch dann, wenn der Arbeitnehmer wegen eines sog. Mitarbeiteranteils an den vom Arbeitgeber gezahlten Kfz-Kosten (unter Änderung des Anstellungsvertrags) auf einen Teil seines Bruttolohns verzichtet.

#### Anmerkungen:

1. **Zahlt ein Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs ein Nutzungsentgelt, so mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung.** Nichts anderes gilt dann, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten des betrieblichen Fahrzeugs trägt. Dies hatte der **BFH** – wie von mir dargestellt<sup>841</sup> – **bereits früher so entschieden.**

**Übersteigen** in einem solchen Fall die **Eigenleistungen** des Arbeitnehmers den **privaten Nutzungsvorteil**, führt der übersteigende Betrag **weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten.** Dies gilt – wie der BFH ebenfalls bereits früher entschieden hat und wie ich dies im Rahmen dieser Veranstaltung dargestellt habe<sup>842</sup> – sowohl bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode als auch in Fällen der sog. 1 v.H.-Regelung nach § 8 Abs. 2 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG.

2. Vor diesem Hintergrund sah das Gericht im **aktuell zu beurteilenden Fall keinen weiteren Klärungsbedarf.** Konkret hatte ein Arbeitnehmer mit seinem Arbeitgeber vereinbart, dass sein **monatliches Bruttogehalt um bestimmte Beträge herabgesetzt** wurde, durch die sich der Steuerpflichtige in Form eines sog. „Mitarbeiteranteils“ an den vom Arbeitgeber getragenen **Kosten** des ihm auch zur Privatnutzung **überlassenen Dienstwagens beteiligte:**

<sup>840</sup> BFH-Beschluss [VI B 20/19](#) vom 18.02.2020, amtlich nicht veröffentlicht, bekannt gegeben am 04.06.2020

<sup>841</sup> BFH-Urteil [VI R 2/15](#) vom 30.11.2016, BStBl II 2017 S. 1014, m.w.N., Tz. 29.1.2.2 in AktStR II/2017

<sup>842</sup> BFH-Urteil [VI R 49/14](#) vom 30.11.2016, BStBl II 2017 S. 1011, Tz. 29.1.2.2 in II/2017

- Abgesehen einmal davon, dass der **Arbeitnehmer** vorliegend **keine „tatsächlichen Aufwendungen“** für die private Nutzung seines Dienstwagens **getragen** hat,
- würde ein **Werbungskostenabzug** desjenigen Teils des Arbeitslohns, auf welchen er zuvor verzichtet hat, zu einer **doppelten steuerlichen Entlastung** führen.

Im Ergebnis dürfte die **Frage** der Berücksichtigung von Eigenleistungen im Zusammenhang mit privat nutzbaren betrieblichen Fahrzeugen **abschließend geklärt** sein. **Weitere Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren** machen somit **keinen Sinn mehr**.

**78. Kein Übergang von Verlusten i.S. des § 2a EStG auf Erben: Genau differenzieren!**⇒ **Gesetzliche Normen:** §§ 2a, 10d EStG⇒ **Quelle:** BFH-Urteil I R 23/17<sup>843</sup>**Grundaussage:**

Der BFH lässt im Erbfall keinen Übergang von Verlusten i.S. des § 2a EStG auf Erben zu. Er stellt damit die Verluste nach § 2a EStG dem „normalen“ Verlustvortrag nach § 10d EStG gleich.

**Anmerkungen:****1. Historie**

Schon vor längerer Zeit entschied der Große Senat des BFH, dass ein Verlustvortrag i.S.v. § 10d EStG im Todesfall nicht auf die Erben übergeht<sup>844</sup>. Zur Begründung hatte das Gericht seinerzeit daran erinnert, dass die Norm des § 10d EStG (nur) der durch Verluste verursachten Minderung der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** des Erblassers Rechnung trägt. Durch die diesbezüglichen Verluste werde nämlich nur die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erblassers, nicht aber diejenige der Erben gemindert (er erbt im Ergebnis nur ein niedrigeres Vermögen).

Zuvor nicht verwertete Verluste des Erblassers können somit **nur noch bis zum Todeszeitpunkt** in den Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG (Ausgleich mit positiven Einkünften des Erblassers) einfließen und – unter Beachtung der Mindestbesteuerung – nach § 10d EStG bei der Veranlagung des Erblassers abgezogen werden. Derartige Verluste können demgegenüber nicht im Rahmen des Verlustausgleichs bzw. -abzugs bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden<sup>845</sup>.

Im Steuerrecht gibt es aber auch Verluste anderer Art, bei denen bisher noch streitig war, ob diese mit dem Tod des Erblassers ebenfalls verloren gehen.

**2. Die Regelung des § 2a Abs. 1 EStG**

Nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6a EStG dürfen u.a. negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, wenn dieses in einem **Drittstaat** belegen ist, nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Soweit die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt (§ 2a Abs. 1 S. 3 EStG).

<sup>843</sup> BFH-Urteil [I R 23/17](#) vom 23.10.2019, DStR 2020 S. 1358, veröffentlicht am 25.06.2020

<sup>844</sup> Beschluss des Großen Senats des BFH [GrS 2/04](#) vom 17.12.2007, BStBl II 2008 S. 608; dazu bereits Tz. 50.2 in AktStR II/2008

<sup>845</sup> vgl. auch R 10d Abs. 9 S. 1 ff. EStR



### Hinweis

Im EU-/EWR-Bereich kommt § 2a EStG **nicht** zur Anwendung! In **Drittstaatenfällen** greift § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6a EStG für Vermietungsverluste nur dann unmittelbar, wenn das Besteuerungsrecht für die Vermietungseinkünfte über die **Anrechnungsmethode** in Deutschland liegt (also im Ansässigkeitsstaat des Vermieters). Dies ist z.B. nach dem mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen so<sup>846</sup>. Bei der – weit verbreiteten – **Freistellungsmethode** greift § 2a EStG nur für den (negativen) **Progressionsvorbehalt**<sup>847</sup>.

### 3. Entscheidung des BFH zu Verlusten i.S.v. § 2a EStG

Mit dem aktuellen Urteil hat der BFH nun entschieden, dass verbliebene negative Einkünfte eines Erblassers aus der Vermietung eines Hauses in der Schweiz i.S.d. § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 Buchst. a, S. 5 EStG **nicht im Wege der Erbfolge auf den Erben übergehen**.

Im Urteilsfall hatte der **Vater V** bis zu seinem Tod Einkünfte aus der **Vermietung eines Hauses in der Schweiz** erzielt. Vor seinem Tod am 20.08.2012 hatte V an dem Objekt noch **umfangreiche Erhaltungsaufwendungen** vorgenommen und diese **fremdfinanziert**. Die dadurch entstandenen Verluste hatte das Finanzamt des V aufgrund der Regelung in § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG nicht zum sofortigen Ausgleich zugelassen, sondern nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG nur gesondert festgestellt (zum 31.12.2011: 252.000 €). Sohn S, der Erbe des V, wollte nach dem Tod des V dessen Verluste i.S.v. § 2a EStG von den positiven Einkünften aus der Vermietung des Hauses abziehen. Dies lehnte das Finanzamt ab, was der BFH nun bestätigte<sup>848</sup>. Der BFH sieht bei den Verlusten i.S.v. § 2a Abs. 1 EStG keinen Unterschied zum „normalen“ Verlustvortrag nach § 10d EStG.

4. Eine **Ausnahme** von dem Grundsatz, dass Verluste nicht auf Erben übergehen, gibt es nur bei einer sog. „**Verklammerung**“. Hierfür ist eine „personelle Aufspaltung“ eines Steuertatbestands erforderlich, die aber nur gegeben ist, wenn bei zwei Personen Umstände vorliegen, die – für sich genommen – keine Besteuerung auslösen, sondern nur bei einer personenübergreifenden Betrachtung. Klassisches Beispiel dafür ist § 24 Nr. 2 letzter Halbsatz EStG, wonach nachträgliche (i.d.R. positive) Einkünfte auch dann vorliegen können, wenn sie einem Rechtsnachfolger zufließen. Auch für die frühere (Nachversteuerungs-)Regelung des § 2 Abs. 1 S. 5 AuslInvG a.F. hat der BFH dies bejaht<sup>849</sup>. Für § 2a Abs. 1 EStG **verneinte der BFH** aber nun eine solche Verklammerung, weil der Erblasser bis zu seinem Tode durch die eigene Vermietungstätigkeit allein sämtliche Tatbestandsmerkmale des Besteuerungstatbestands verwirklicht und hieraus einen Verlust erzielt habe. Der Erbe habe hieran nicht mitgewirkt. Außerdem sieht

<sup>846</sup> Art. 6 Abs. 1 i.V. mit Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz

<sup>847</sup> Blümich/Wagner, § 2a EStG Rz. 72

<sup>848</sup> das Finanzgericht Urteil hatte dies in der Vorinstanz noch anders gesehen und zugunsten des Klägers entschieden; vgl. Urteil des FG Düsseldorf [13 K 897/16 F](#) vom 20.12.2016, EFG 2017 S. 281; vgl. dazu Tz. 37.3 in AktStR II/2017

<sup>849</sup> BFH-Urteil [I R 13/09](#) vom 25.08.2010, BStBl II 2011 S. 113

der BFH keinen Anlass, **Drittstaatenvermieter** besser zu stellen als inländische Vermieter (deren Verlustvorträge eindeutig unter § 10d EStG fallen und somit nach dem o.g. Beschluss des Großen Senats des BFH nicht vererbbar sind).

Mein Rechtsbehelfshinweis mit der Nummer 328 hat sich damit erledigt.

5. Aus **steuergestalterischer Sicht** machen also größere Erhaltungsaufwendungen im V+V-Bereich, die noch von älteren Eigentümern durchgeführt werden, wenig Sinn, sofern sich die daraus entstehenden Verluste nicht absehbar steuerlich nutzen lassen. Dies gilt nun nach der o.g. BFH-Entscheidung natürlich vorrangig bei **Vermietungsobjekten in Drittstaaten** (mit Anrechnungsmethode), aber auch in **Inlandsfällen**, wenn die hohen Erhaltungsaufwendungen in einen – nicht vererbbaaren – Verlustvortrag i.S.v. § 10d EStG eingehen (zum Schicksal der Verteilungsbeträge nach § 82b EStDV vgl. aber unten).
6. Es bleibt allerdings zu beachten, dass im Erbfall ungeachtet des neuen BFH-Urteils **nicht alle Verluste verloren** gehen. Nach Verwaltungsauffassung, die nun hinsichtlich der Verluste des § 2a Abs. 1 EStG vom BFH bestätigt wurde, bleiben folgende Verlustvorträge erhalten<sup>850</sup>:

---

<sup>850</sup> vgl. dazu auch Vfg. der Oberfinanzdirektion Frankfurt [S 2225 A - 12 - St 213](#) vom 01.03.2017 BeckVerw 340337



Verlustverrechnungskreis	Vererblichkeit von Verlusten bzw. von Hinzurechnungspotential	
	Ja	Nein
§ 2a Abs. 1 EStG (Verluste aus ausländischen Quellen)		<input checked="" type="checkbox"/>
§ 2a Abs. 3 EStG a. F. oder § 2 AuslInvG (Ausländische Verluste bei Doppelbesteuerungsabkommen)	<input checked="" type="checkbox"/>	
§ 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG (Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> (Aufgabe oder Veräußerung des verlustbehafteten Betriebs, Mitunternehmeranteils oder Teilbetriebs bereits vor dem Erbfall)
§ 15 Abs. 4 S. 3 bis 5 EStG (Verluste aus Termingeschäften)		<input checked="" type="checkbox"/>
§ 15a EStG (Verluste bei beschränkter Haftung)	<input checked="" type="checkbox"/>	
§ 15b EStG (Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen)	<input checked="" type="checkbox"/>	
§ 20 Abs. 6 EStG (Verluste aus Kapitalvermögen ab 2009)		<input checked="" type="checkbox"/>
§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 3 S. 7 bis 10 EStG (Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften)	<input checked="" type="checkbox"/> (Eintritt des Erbfalls vor verlustbehafteter Veräußerung)	<input checked="" type="checkbox"/>
§ 22 Nr. 3 S. 4 bis 6 EStG (Verluste im Zusammenhang mit sonstigen Leistungen)		<input checked="" type="checkbox"/>
§ 8c KStG (Verluste einer Kapitalgesellschaft bei Übergang von mehr als 50 v.H. der Anteile) <sup>851</sup>	<input checked="" type="checkbox"/>	
§ 10a GewStG (gewerbsteuerliche Verlustvorträge bei Personenunternehmen) <sup>852</sup>		<input checked="" type="checkbox"/>

<sup>851</sup> dazu Rz. 4 des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, [BSiBl I 2017 S. 1645](#) (Erbfälle einschl. unentgeltlicher Erbfolge nicht von § 8c KStG erfasst)

<sup>852</sup> H 10a.3 Abs. 1 GewStG mit Hinweisen auf die ständige BFH-Rechtsprechung

## 7. Immer noch unklar: Verteilte Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV

Nach derzeit immer noch gültiger **Verwaltungsauffassung** kann auch ein **unentgeltlicher Rechtsnachfolger** Erhaltungsaufwand i.S.v. § 82b EStG noch in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum **geltend machen**<sup>853</sup>. Dabei soll der Teil des Erhaltungsaufwands, der auf das Jahr des Eigentumswechsels entfällt, entsprechend der Besitzdauer auf den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger aufzuteilen sein. Die Finanzverwaltung geht also hier von einer **Nutzungsmöglichkeit der Restbeträge bei den Rechtsnachfolgern** aus. Es dürfte aber zweifelhaft sein, ob dies mit den o.g. Grundsätzen des zu § 2a EStG ergangenen BFH-Urteils vereinbar ist.

Schließlich hatte auch der BFH schon im Jahr 2018 dargelegt, dass ein verbleibender Restbetrag nach § 82b EStG bei Tod eines **Vorbehaltsnießbrauchers** nicht auf den Grundstückseigentümer übergeht<sup>854</sup>. Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil jedoch wohl bisher unter der Rubrik „Sonderfall wegen Nießbrauch“ abgelegt und hält derzeit (noch) an ihrer Linie fest, dass „§ 82b-Beträge“ auf die Erben übergehen können. Sie hat dieses Urteil bisher auch immer noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Dem hat nun aber das **Finanzgericht Münster** in einem Fall widersprochen, in dem die Beteiligten unbedingt noch einen Abzug beim Erblasser haben wollten, weil sich dort offensichtlich die größere Progressionswirkung ergeben hat. Nach Auffassung dieses Finanzgerichts gehen noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV beim Tod des Steuerpflichtigen nicht auf den Erben über (entgegen R 21.1 Abs. 6 S. 2 EStR), sind aber **in voller Höhe beim Erblasser** in dem Veranlagungszeitraum **abziehbar**, in dem er verstorben ist<sup>855</sup>. Das Finanzgericht hat also dem Begehren der Klägerseite stattgegeben. Dagegen hat die Finanzverwaltung die vom Finanzgericht zugelassene **Revision** eingelegt, die nun unter dem Aktenzeichen **IX R 31/19** beim BFH anhängig ist.

---

<sup>853</sup> R 21.1 Abs. 6 S. 2 f. EStR

<sup>854</sup> BFH-Urteil [IX R 22/17](#) vom 13.03.2018, BFH/NV 2018 S. 824

<sup>855</sup> Urteil des FG Münster [10 K 3350/18 E](#) vom 11.10.2019, EFG 2020 S. 112



### Hinweis

Für die **Beratungspraxis** bedeutet dies derzeit Folgendes<sup>856</sup>:

- Ist ein Abzug des „§ 82b-Restbetrags“ **bei den Erben günstiger** (weil der Erblasser z.B. sehr früh in einem Jahr verstorben ist und bei ihm deshalb im Todesjahr nur sehr geringe Einkünfte angefallen sind oder weil er generell über niedrige Einkünfte verfügt), machen Sie einen Übergang auf die Erben geltend und berufen sich dabei auf die derzeit die **Finanzämter** immer noch **bindende Verwaltungsregelung** in R 21.1 Abs. 6 S. 2 f. EStR. Nach dem Wortlaut der EStR gilt dies nicht nur im Todesfall (also bei Gesamtrechtsnachfolge), sondern auch bei Einzelrechtsnachfolge (also bei Schenkungen in vorweggenommener Erbfolge).
- Wäre demgegenüber ein Vollabzug des restlichen „§ 82b-Betrags“ beim **Erblasser günstiger** (hohe Einkünfte bei ihm, niedrigere Einkünfte bei den Erben), beziehen Sie sich auf das o.g. Urteil des FG Münster und beantragen einen Vollabzug noch beim Erblasser. Sollte dem das zuständige Finanzamt nicht folgen, legen Sie dagegen **Einspruch** ein und beantragen **Ruhen des Verfahrens** nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO unter Hinweis auf das Revisionsverfahren IX R 31/19. Sicherheitshalber sollte man in diesen Fällen auch noch die Veranlagungen der Erben offen halten, falls der BFH die Auffassung des FG Münster nicht teilen sollte.
- Bei **Wegfall eines Vorbehaltsnießbrauchs** mit noch vorhandenem „§ 82b-Betrag“ gilt die o.g. BFH-Entscheidung IX R 22/17<sup>857</sup>. Der Restbetrag geht dabei zwar nicht auf den Eigentümer über, ist dann aber beim Nießbraucher in dessen Todesjahr in voller Höhe abziehbar<sup>858</sup>.

<sup>856</sup> vgl. dazu auch den Rechtsbehelfshinweis mit der Nr. 338

<sup>857</sup> BFH-Urteil [IX R 22/17](#) vom 13.03.2018, BFH/NV 2018 S. 824; so auch schon zuvor rkr. Urteil des FG Münster [4 K 422/15 E](#) vom 15.04.2016, EFG 2016 S. 896

<sup>858</sup> so eindeutig BFH-Beschluss [IX S 17/17](#) vom 25.09.2017, BFH/NV 2017 S. 1703

**79. Aktuelle Hinweise zur Sozialversicherungspflicht (vermeintlich) freier Mitarbeiter**

⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 24 Abs. 1 SGB III, § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V, § 20 Abs. 1 Nr. 1 SGB XI, § 1 Nr. 1 SGB VI, § 2 Abs. 1 Nr. 1 SGB VII
⇒ <b>Quelle:</b>	Landessozialgericht Hessen, Urteile L 1 BA 14/18, L 1 BA 27/18 und L 8 BA 36/19 <sup>859</sup>

**Grundaussage:**

Vermeintlich „freie Mitarbeiter“ sind dann abhängig beschäftigt, wenn sie in die Organisation des Unternehmens ihres „Auftraggebers“ eingegliedert sind und kein Unternehmerrisiko tragen. Trifft dies zu, entstehen grds. **Pflichtmitgliedschaften** des „freien“ Mitarbeiters in sämtlichen **Sozialversicherungszweigen** (§ 24 Abs. 1 SGB III, § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V, § 20 Abs. 1 Nr. 1 SGB XI, § 1 Nr. 1 SGB VI, § 2 Abs. 1 Nr. 1 SGB VII), wobei den „**Auftraggeber**“ die diesbezüglichen **Arbeitgeberpflichten** treffen.

**Anmerkungen:**

1. Wie von mir bereits früher dargestellt<sup>860</sup>, ist der **Einsatz „freier Mitarbeiter“** eine durchaus **sinnvolle Maßnahme zur Flexibilisierung der Personalstruktur** und deshalb grundsätzlich eine Option nicht nur für Gewerbetreibende, sondern auch für Freiberufler. **Schlicht falsch** ist allerdings die – in der Praxis aber durchaus verbreitete – **Ansicht „Freie Mitarbeit ist immer selbständig, also beitragsfrei in der Sozialversicherung“**. Insoweit maßgeblich ist vielmehr das Ergebnis einer **für jeden Einzelfall vorzunehmenden Gesamtbetrachtung**, ob der Betroffene bei seinem Auftraggeber **weisungsgebunden** und **eingegliedert** tätig ist oder nicht. Zudem darf nicht verkannt werden, dass die steuerliche und auch die arbeitsrechtliche Einstufung des Leistungserbringers völlig unabhängig von dessen sozialversicherungsrechtlichem Status erfolgt.

<sup>859</sup> Urteile [L 1 BA 14/18](#) vom 05.03.2020, [L 1 BA 27/18](#) vom 06.04.2020 und [L 8 BA 36/19](#) vom 18.06.2020

<sup>860</sup> vgl. zuletzt Tz. 100 in AktStR IV/2017

All dies verdeutlicht ein Blick auf aktuelle **Urteile des Landessozialgerichts Hessen**:

Urteil	Tenor
L 1 BA 14/18 vom 05.03.2020	<p><b>Physiotherapeuten</b>, die als „freie Mitarbeiter“ in einer physiotherapeutischen Praxis arbeiten, sind dann abhängig beschäftigt, wenn sie in die <b>Organisation der Praxis eingegliedert</b> sind und <b>kein Unternehmerisiko</b> tragen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Die (vermeintlich) freie Mitarbeiterin war im Entscheidungsfall in die Organisation der Praxis eingegliedert. Der <b>Erstkontakt</b> mit den <b>Patienten</b> erfolgte nämlich stets <b>über die Praxis</b>. Auch waren die Patienten ausschließlich mit der Inhaberin vertraglich verbunden.</li> <li>• Maßgeblich war es zudem, dass die „freie“ Mitarbeiterin <b>kein gewichtiges Unternehmerrisiko</b> getragen hat. Insbesondere waren ihr keine laufenden Kosten entstanden, die unabhängig von ihren erbrachten Leistungen anfallen, wie z.B. Mietzins für einen Behandlungsraum oder Personalkosten. Vielmehr hatte sie lediglich 30 v.H. der von ihr erwirtschafteten Behandlungsvergütungen an die Praxisinhaberin abzuführen. Auf eigene Kosten hatte die Mitarbeiterin lediglich einen Gymnastikball und ein Thera-Band erworben.</li> </ul>
L 1 BA 27/18 vom 06.04.2020	<p><b>Detektive</b>, die von einer Detektei nach Stunden bezahlt sowie in deren Namen tätig werden und die auch <b>kein Unternehmerrisiko</b> tragen, sind sozialversicherungspflichtig. Dies gilt umso mehr, wenn die Detektive in den Betrieb der Detektei eingegliedert sind und den Weisungen des Inhabers unterliegen. Daneben trugen die Detektive im Streitfall deshalb kein Unternehmerrisiko, weil sie nicht über eigene Betriebsmittel oder Betriebsräume verfügten. Zudem traten die Mitarbeiter im Namen der Detektei auf und wurden von dieser nach festen Stundensätzen bezahlt.</p>
L 8 BA 36/19 vom 18.06.2020	<p>Heimarbeiter sind Personen, die in eigener Arbeitsstätte im Auftrag und für Rechnung von Gewerbetreibenden, gemeinnützigen Unternehmen oder öffentlich-rechtlichen Körperschaften erwerbsmäßig arbeiten. Sie sind auf der Grundlage der speziellen Regelungen im sog. <b>Heimarbeitsgesetz</b><sup>861</sup> als Beschäftigte zu betrachten und als solche auch sozialversicherungspflichtig. Dies <b>gilt auch für solche Tätigkeiten</b>, die – wie die von zu Hause erledigte Arbeit eines Programmierers – eine <b>höherwertige Qualifikation</b> erfordern.</p>

<sup>861</sup> vgl. hierzu grundlegend das Urteil [9 AZR 305/15](#) des Bundesarbeitsgerichts vom 14.06.2016

2. Der **Auftraggeber** eines (vermeintlich) freien Mitarbeiters muss sich stets des **Risikos bewusst sein**, dass jedenfalls die **Sozialversicherungsprüfer Auftragnehmer als abhängig beschäftigte Arbeitnehmer** einstufen. Trifft dies zu, zieht dies grds. **Pflichtmitgliedschaften** des „freien“ Mitarbeiters in sämtlichen **Sozialversicherungszweigen** nach sich (§ 24 Abs. 1 SGB III, § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V, § 20 Abs. 1 Nr. 1 SGB XI, § 1 Nr. 1 SGB VI, § 2 Abs. 1 Nr. 1 SGB VII), wobei den „**Auftraggeber**“ die diesbezüglichen **Arbeitgeberpflichten** treffen.

Manifestiert sich dieses Risiko, sieht sich der **Arbeitgeber mit erheblichen Beitragsnachforderungen konfrontiert**. Insoweit ist regelmäßig der zum Arbeitgeber gewordene Auftraggeber **alleiniger Schuldner** des Gesamtsozialversicherungsbeitrags (§ 28e Abs. 1 SGB IV), also **beider Beitragshälften**. Zudem fallen für geschuldete, aber nicht oder nicht rechtzeitig abgeführte Sozialversicherungsbeiträge gem. § 24 SGB IV **Säumniszuschläge** an. Die diesbezüglichen Ansprüche auf Beiträge **verjähren** regelmäßig **in vier Jahren** nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind (§ 25 Abs. 1 S. 1 SGB IV). Ein Rückgriff gegenüber dem Beschäftigten hinsichtlich der Arbeitnehmerhälfte ist in derartigen Fällen nur ganz eingeschränkt möglich; gem. § 28g SGB IV kann der Arbeitgeber den **Arbeitnehmeranteil** am Gesamtsozialversicherungsbeitrag nämlich **nur für die letzten drei Lohnzahlungszeiträume** von dem betreffenden **Mitarbeiter einfordern**.

Um die diesbezüglichen Risiken bereits im Vorfeld zu minimieren, ist in Zweifelsfällen die **Einleitung eines Statusfeststellungsverfahrens** (§ 7a SGB IV) vor Beginn der Tätigkeit **dringend zu empfehlen**.

3. Nicht ganz selten sind zudem Fälle, in welchen ein „freier“ Mitarbeiter erst im Gefolge von Auseinandersetzungen mit seinem Auftraggeber bzw. erst nach Ende der Geschäftsbeziehung plötzlich zu der Erkenntnis gelangt, dass er in Wahrheit als Arbeitnehmer einzustufen war. Der „**Arbeitgeber**“ hat in diesem Fall mit **Blick auf die Sozialversicherung** deshalb durchaus **schlechte Karten**, weil er seinen Anspruch auf den vom Beschäftigten zu tragenden Teil des Gesamtsozialversicherungsbeitrags nur durch Abzug vom Arbeitsentgelt geltend machen kann (§ 28g Abs. 1 S. 2 SGB IV). Ist dieser Abzug unterblieben, darf grds. nur bei den nächsten drei Lohn- oder Gehaltszahlungen der Einbehalt des Arbeitnehmeranteils nachgeholt werden, darüber hinaus nur dann, wenn der Abzug ohne Verschulden des Arbeitgebers unterblieben ist. Ist das Arbeitsverhältnis zum Zeitpunkt der Prüfung aber bereits beendet, hat der „Auftraggeber“ i.d.R. kein Rückgriffsrecht in Form eines Lohnabzugs.

Bemerkenswerter Weise ist das **Bundesarbeitsgericht**<sup>862</sup> in einem mittlerweile bekannt gewordenen Urteil betroffenen „Auftraggebern“ ein Stück weit zur Seite gesprungen. Dieses Gericht **bejaht** nämlich zu deren Gunsten einen **Rückforderungsanspruch überzahlter Honorare** auf bereicherungsrechtlicher Grundlage für den Fall,

- dass der **Arbeitnehmerstatus** eines vermeintlich freien Mitarbeiters **erst rückwirkend festgestellt** wird
- und die **im Arbeitsverhältnis geschuldete Vergütung niedriger** ist, als das für das freie Dienstverhältnis **vereinbarte Honorar**. Eine für freie Mitarbeit individuell getroffene Vereinbarung kann nämlich i.d.R. nicht zugleich als für eine Beschäftigung im Arbeitsverhältnis maßgeblich angesehen werden; als vereinbart gilt dann im Zweifel die „übliche“ Vergütung (vgl. § 612 BGB).

---

<sup>862</sup> Urteil 5 AZR 178/18 vom 26.06.2019

**80. Weitere Hinweise zur erweiterten Kürzung bei Grundstücksunternehmen:  
Große Chancen – große Risiken!**

⇒ **Gesetzliche Normen:** § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG

⇒ **Quelle:** BFH-Urteile III R 34/17<sup>863</sup>, III R 36/17<sup>864</sup>

**Grundaussage:**

Die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen war in den letzten Monaten ein Dauerbrennerthema in der BFH-Rechtsprechung. Dies zeigt einerseits das große (und berechtigte) Interesse der Steuerpflichtigen an dieser Steuersparmöglichkeit, aber auch die damit verbundenen Risiken und Streitfragen. Der BFH hat nun ausdrücklich – wenn auch schon zum wiederholten Male – die **Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen** (und anderem beweglichem Anlagevermögen) als schädlich für die erweiterte Kürzung angesehen und dabei auch Hoffnungen auf eine Unschädlichkeitsgrenze zunichte gemacht.

**Anmerkungen:****1. Gesetzlicher Grundsatz**

Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG (sog. **erweiterte Kürzung**) für die Erträge aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes kann von allen Unternehmensformen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften) in Anspruch genommen werden (statt der pauschalen Kürzung um 1,2 v.H. des auf 140 v.H. erhöhten Einheitswerts des Grundbesitzes).

Die erweiterte Kürzung ist gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG auf **Antrag** zu gewähren. Wenn die Voraussetzungen vorliegen, besteht folglich ein **Wahlrecht** zwischen der Inanspruchnahme der einfachen und der erweiterten Kürzung, das **jährlich neu ausgeübt** werden kann.

**Hinweis**

Gerade bei **grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften**, bei denen die Gewerbesteuer bekanntlich nicht nach § 35 EStG angerechnet werden kann, bringt ein solcher Antrag erhebliches Steuersparpotenzial mit sich. Die Gewinne der Kapitalgesellschaften werden bei Erfüllung der Voraussetzungen dann nämlich nur mit 15 v.H. Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) belastet.

<sup>863</sup> BFH Urteil [III R 34/17](#) vom 28.11.2019, DStR 2020 S. 781, veröffentlicht am 16.04.2020

<sup>864</sup> BFH Urteil [III R 36/17](#) vom 18.12.2019, DStR 2020 S. 1040, veröffentlicht am 30.04.2020



**Wichtig:** Für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung muss sich das Grundstücksunternehmen sich auf folgende Tätigkeitsbereiche beschränken (sog. **Ausschließlichkeitsgebot**):

- Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes (vgl. R 9.2 Abs. 2 S. 1 GewStR).
- Verwaltung und Nutzung **eigenen Kapitalvermögens** (H 9.2 Abs. 2 „Kapitalvermögen“ GewStH). Diese Erträge sind aber nicht in die Bemessungsgrundlage der erweiterten Kürzung einzubeziehen.
- **Besonders zugelassene Wohnungsgeschäfte:** Die Betreuung von Wohnungsbauten sowie die Errichtung und Veräußerung der ausdrücklich genannten Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen (einschließlich Teileigentum, wenn das Gebäude zu mehr als 2/3 Wohnzwecken dient) ist zwar unschädlich, aber selbst nicht mit der erweiterten Kürzung begünstigt.

In folgenden Fällen kommt dagegen eine erweiterte Kürzung generell **nicht** in Betracht (auch nicht für die übrigen Betätigungen!):

- **Gewerblicher Grundstückshandel** (ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen<sup>865</sup>). Ein gelegentlicher Grundstücksverkauf stellt dagegen die ausschließliche Tätigkeit als Grundstücksverwaltungsgesellschaft nicht in Frage<sup>866</sup>.
- (Gewerbsteuerpflichtige) **Betriebsverpachtung im Ganzen**, z.B. durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft<sup>867</sup>.
- **Betriebsaufspaltung**<sup>868</sup>.
- **Mitvermietung** von technischen Anlagen, **Geschäftsausstattung** und **Betriebsvorrichtungen**, ohne dass es dabei eine Geringfügigkeitsgrenze gibt<sup>869</sup>.
- Vermietungen innerhalb eines **Organkreises**<sup>870</sup>.

Außerdem sind die **Missbrauchsregelungen** in § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG zu beachten<sup>871</sup>.

2. In seinem Urteil III R 34/17 hat der BFH ergänzend darauf hingewiesen<sup>872</sup>, dass **keine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen** vorliegt, wenn vertraglich vereinbart ist, dass die auf Betriebsvorrichtungen entfallenden **Aufwendungen vom Mieter getragen** und nicht mitvermietet werden sollen. Dem steht dann auch nicht entgegen, wenn bei einzelnen Betriebs-

<sup>865</sup> vgl. dazu bereits BFH-Urteil [I R 23/73](#) vom 09.10.1974, BStBl II 1975 S. 44

<sup>866</sup> BFH-Urteil [I R 174/69](#) vom 24.02.1971, BStBl II 1971 S. 338

<sup>867</sup> BFH-Urteil [VIII R 3/03](#) vom 14.06.2005, BStBl II S. 778

<sup>868</sup> BFH-Urteil [IV R 97/72](#) vom 28.06.1973, BStBl II 1973 S. 688; Ausnahme: Vermietung zwischen Schwester-GmbHs, vgl. dazu BFH-Urteil [I R 111/78](#) vom 01.08.1979, BStBl II 1980 S. 77

<sup>869</sup> BFH-Urteile [III R 36/15](#), [III R 5/18](#) und [III R 6/18](#) vom 11.04.2019, sowie BFH-Urteile [III R 34/17](#) vom 28.11.2019, DSStR 2020 S. 781

<sup>870</sup> BFH-Urteil [IV R 9/11](#) vom 30.10.2014, BFH/NV 2015 S. 227, und H 9.2 Abs. 2 „Organschaft“ GewStH

<sup>871</sup> Umfassend zu den Voraussetzungen und Ausschlussstatbeständen der erweiterten Kürzung auch Tz. 115.1 in AktStR IV/2019

<sup>872</sup> BFH Urteil [III R 34/17](#) vom 28.11.2019, DSStR 2020 S. 781, veröffentlicht am 16.04.2020

vorrichtungen die darauf entfallenden Aufwendungen nicht herausgerechnet werden, sondern in die Herstellungskosten des Gebäudes eingehen.

3. Für die Annahme „eigenen“ Grundbesitzes i.S.v. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG genügt **wirtschaftliches Eigentum**.



#### Hinweis

Im **Umkehrschluss** bedeutet dies aber, dass die Weitervermietung von angemietetem Grundvermögen für die erweiterte Kürzung schädlich ist, wenn der vermietende Gewerbebetrieb nicht wirtschaftlicher Eigentümer des angemieteten Grundbesitzes ist!

4. In der aktuellen Entscheidung III R 36/17 bestätigte der BFH einmal mehr die **Schädlichkeit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen**<sup>873</sup>. Diese Schädlichkeit wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese einer von mehreren auf dem vermieteten Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten dienen. Ebenso wenig hilft der Umstand, dass die Mitvermietung in einem Mietvertrag vereinbart wurde, an den die den **Mietvertrag übernehmende Kapitalgesellschaft** über den streitigen Erhebungszeitraum hinaus **gebunden** ist. Für die Frage, ob ein Nebengeschäft im Hinblick auf die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags unschädlich ist, kommt es auf die Verhältnisse im jeweiligen Erhebungszeitraum an. Es reicht nicht aus, dass das Nebengeschäft in einem anderen Erhebungszeitraum als unschädlich zu beurteilen wäre.



#### Hinweis

Sind Betriebsvorrichtungen vorhanden, sollten diese also entweder **auf die Mieter übertragen** (oder von vornherein von diesen angeschafft) werden oder die Überlassung der Betriebsvorrichtungen muss von einer **getrennten Gesellschaft** aus (oder z.B. durch einen Ehegatten) erfolgen. Die „Wegübertragung“ der Betriebsvorrichtungen kann entweder durch Verkauf oder durch Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) erfolgen, wird i.d.R. aber zu einer ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung führen. Im **Mietvertrag** über den Grundbesitz sollte auch klar zum Ausdruck gebracht werden, dass keine Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen erfolgt. Die Mitvermietung führt nämlich nicht nur dazu, dass die Gewinne aus der Überlassung der Betriebsvorrichtungen gewerbesteuerpflichtig werden (was meist verkraftbar wäre), sondern dass die erweiterte Kürzung **insgesamt versagt** wird!

<sup>873</sup> BFH Urteil [III R 36/17](#) vom 18.12.2019, DStR 2020 S. 1040, veröffentlicht am 30.04.2020

- Beim BFH ist in diesem Zusammenhang noch das **Revisionsverfahren IV R 4/19** anhängig, bei dem es um die Frage geht, ob eine **Nebentätigkeit** schon deshalb kürzungsschädlich ist, weil sie nicht als geringfügig angesehen werden kann. Das Finanzgericht Münster sah hier in der Vorinstanz im Einzelfall einen Beurteilungsspielraum<sup>874</sup>. Außerdem ist noch die **Revision IV R 33/19** zur Frage anhängig, ob Erträge aus und im Zusammenhang mit der Wahrnehmung mietvertraglicher Leistungsstörungenrechte (hier eine sog. Schlusszahlung der Mieterin zur Regulierung sämtlicher Ansprüche und Forderungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Mietverhältnisses) kürzungsschädlich sind. Im vorinstanzlichen Verfahren hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg keine Schädlichkeit angenommen<sup>875</sup>.
- Zum Betreiben einer **Photovoltaikanlage** durch ein Grundbesitzunternehmen hat aktuell das Landesamt für Steuern Niedersachsen Stellung genommen<sup>876</sup>. Danach stellt der Betrieb einer Photovoltaikanlage **keine unschädliche Nebentätigkeit zur Grundbesitzvermietung** dar. Vielmehr handelt es sich bei dieser Betätigung – unter der Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht – um eine **gewerbliche Tätigkeit**, was die Anwendung der erweiterten Kürzung auch in den Fällen ausschließen soll, in denen die Einnahmen lediglich von untergeordneter Bedeutung sind<sup>877</sup>. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung selbst dann von einer schädlichen gewerblichen Tätigkeit ausgehen wird, wenn der Strom nur an die eigenen Mieter geliefert wird<sup>878</sup>.

Die **Auslagerung** des Betriebs der Photovoltaikanlage auf ein **Tochterunternehmen** hält das LfSt Niedersachsen ebenfalls nicht für eine gute Idee:

- ↪ Handelt es sich bei dem Tochterunternehmen um einer **Personengesellschaft**, schließt diese Beteiligung die erweiterte Kürzung aus, da es sich um eine Beteiligung an einem gewerblichen Unternehmen handelt<sup>879</sup>.
- ↪ Wird das Tochterunternehmen in der Rechtsform einer **Kapitalgesellschaft** betrieben, liegt zwischen dem Wohnungsunternehmen und der Tochtergesellschaft regelmäßig eine Betriebsaufspaltung vor. Das Dach bzw. der Grund und Boden, auf dem die Photovoltaikanlage installiert wird, stellt regelmäßig eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, die der Tochtergesellschaft vom Wohnungsunternehmen überlassen wird. Wenn auch die finanzielle Eingliederung gegeben ist, sind alle Tatbestandsmerkmale der Betriebsaufspaltung gegeben (und damit ist die erweiterte Kürzung ausgeschlossen<sup>880</sup>).

<sup>874</sup> Urteil des FG Münster [8 K 3685/17 G](#) vom 06.12.2018, EFG 2019 S. 373; dazu auch Tz. 115.5 in AktStR IV/2019

<sup>875</sup> Urteil des FG Berlin-Brandenburg [6 K 6170/18](#) vom 05.11.2019, FR 2020 S. 467

<sup>876</sup> Verfügung [G 1425-50-St 251](#) vom 15.05.2020, DB 2020 S. 1262

<sup>877</sup> so auch bereits Urteil des FG Berlin-Brandenburg [6 K 6181/08](#) vom 13.12.2011, EFG 2012 S. 959

<sup>878</sup> so schon Kurzinfo der OFD NRW 02.10.2015, DStR 2016 S. 414; kritisch dazu Wagner, Ubg 2020 S. 291

<sup>879</sup> so bereits BFH-Urteil [I R 61/90](#) vom 22.01.1992, BStBl II 1992 S. 628; unschädlich ist lediglich die Beteiligung an einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft; vgl. dazu Tz. 115.2 in AktStR IV/2019

<sup>880</sup> H 9.2 Abs. 2 „Betriebsaufspaltung“ GewStH

***Hinweis***

Eine **Gestaltungsmöglichkeit** bietet die Verfügung aus Niedersachsen allerdings auch an, nämlich das Betreiben der Photovoltaikanlage durch eine **Schwesterkapitalgesellschaft**. In diesem Fall liegt nämlich **keine (kapitalistische) Betriebsaufspaltung** vor (eine solche gibt es nämlich nur im Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft). Die Dachüberlassung an die Schwestergesellschaft fällt somit noch in den Bereich der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes.

**81. Kurzhinweise zum Themenbereich „Rechnungsstellung“****81.1 Die Zinsproblematik bei rückwirkenden Rechnungsberichtigungen**

⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG; § 31 Abs. 5 UStDV; EGRL 112/2006 Art 219
⇒ <b>Quelle:</b>	BFH-Urteil XI R 10/17 <sup>881</sup>

**Grundaussage:**

Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung gilt beim Vorsteuerabzug unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt. Eine Rechnung ist auch dann „unzutreffend“ i.S. des § 31 Abs. 5 S. 1 Buchst. b UStDV und damit korrekturbedürftig, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die vom Leistungsempfänger gezahlte Umsatzsteuer erstattet wurde.

**Anmerkungen:**

- 1. Unrichtig** i.S.v. § 31 Abs. 5 S. 1 UStDV ist eine **Rechnung nicht nur dann**, wenn sie mit der **objektiven Rechtslage nicht in Einklang** steht. Ein **Rechnungsberichtigung** ist vielmehr **auch dann angezeigt**, wenn ein offener Steuerausweis in einer Rechnung vom leistenden Unternehmer im Einvernehmen mit dem Leistungsempfänger geändert wird und der leistende Unternehmer im Rahmen der Änderung der Rechnung die vom Leistungsempfänger gezahlte, in der Rechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer an diesen zurückzahlt. Der praxistypische Anwendungsfall hierfür ist dann gegeben, wenn – wie im aktuell vom BFH zu beurteilenden Sachverhalt – das Vorliegen der **Voraussetzungen** für einen **Wechsel der Steuerschuldnerschaft** gem. § 13b UStG von den Beteiligten **zunächst nicht erkannt** wurde.

Wurde ein § 13b-Fall nicht als solcher erkannt, ist es zu beachten, dass die **Steuerschuld des Leistungsnehmers** durch die (fehlerhafte) Zahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsgeber **gegenüber dem Fiskus selbst dann nicht als getilgt zu betrachten** ist, wenn der **Leistungsgeber** die – von ihm tatsächlich nicht geschuldete – **Steuer angemeldet und abgeführt** hat. Dies hat der BFH vorliegend nochmals bestätigt<sup>882</sup>.

- 2. Keine Stellung zu nehmen** brauchte der XI. Senat allerdings zu der hiermit eng verknüpften Frage, ob der **Leistungsempfänger** dem Fiskus in derartigen Fällen womöglich **auch noch Nachzahlungszinsen** wegen des von ihm ja zunächst zu Unrecht – nämlich auf der Grundlage einer fehlerhaften Rechnung des Leistenden! – in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug **schuldet**. Insoweit hat die Beratungspraxis auf ein Urteil des **V. Senat des BFH**<sup>883</sup> zu verweisen, der entschieden hat, dass die aus der Versagung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsemp-

<sup>881</sup> BFH-Urteil [X I R 10/17](#) vom 22.01.2020, veröffentlicht am 28.05.2020

<sup>882</sup> vgl. zuletzt Tz. 5.3 in AktStR I/2020 m.w.N.

<sup>883</sup> BFH-Urteil [V R 13/18](#) vom 26.09.2019, Tz. 5.3.2 in AktStR I/2020

fänger entstehenden **Zinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen** jedenfalls dann **zu erlassen** sind,

- wenn der **Fiskus** die für die Leistung geschuldete **Steuer** vom vermeintlichen statt vom wirklichen Steuerschuldner **vereinnahmt** hatte,
  - der **Leistende** seine zunächst mit Steuerausweis erteilten **Rechnungen berichtigt**
  - und den sich hieraus ergebenden **Vergütungsanspruch an den Leistungsempfänger abtritt**.
3. In einschlägigen Fällen bleibt es allerdings zu **beachten**, dass die **zugrunde liegende Entscheidung** des V. Senats des BFH<sup>884</sup> **bis heute noch nicht durch Veröffentlichung im Bundessteuerblatt** in den **Rang** einer **allgemeinen Dienstanweisung** für die Dienststellen der Finanzverwaltung **erhoben** wurde. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Finanzbehörde weiterhin auf Abschn. 15.2a Abs. 7 S. 2 des Umsatzsteuerhandbuches Bezug nimmt, wonach der Vorsteuerabzug auch in Fällen einer Rechnungsberichtigung erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden können soll, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt und die zu berichtigenden Angaben an den Rechnungsempfänger übermittelt hat; dies hat dann auch die **Festsetzung von Nachzahlungszinsen** zur Folge.
4. Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die **im Jahresteuergesetz 2020 geplanten Änderungen auch die Thematik der Rechnungsberichtigung** betreffen. Wie von mir an anderer Stelle in diesem Manuskript<sup>885</sup> dargestellt, soll in § 14 Abs. 4 S. 4 UStG-E gesetzlich festgeschrieben werden, dass die (**wirksame**) **Berichtigung einer Rechnung kein rückwirkendes Ereignis** i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a AO darstellt.

<sup>884</sup> BFH-Urteil [V R 13/18](#) vom 26.09.2019, Tz. 5.3.2 in AktStR I/2020

<sup>885</sup> vgl. insoweit die Tz. 87.6.1 in diesem Manuskript III/2020

### 81.2 Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers – die Finanzverwaltung präzisiert ihre Sichtweise

⇒ <b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG
⇒ <b>Quelle:</b>	BMF-Schreiben vom 13.07.2020 <sup>886</sup>

#### Grundaussage:

Maßgeblich für die postalische Erreichbarkeit des leistenden Unternehmers unter dessen in einer Rechnung benannter Adresse ist der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung. Die Feststellungslast für die postalische Erreichbarkeit zu diesem Zeitpunkt trifft denjenigen Leistungsempfänger, der insoweit den Vorsteuerabzug begehrt.

#### Anmerkungen:

1. Wie von mir bereits früher dargestellt<sup>887</sup>, vertreten mittlerweile sowohl der V.<sup>888</sup> wie auch der XI.<sup>889</sup> Senat des BFH die zutreffende und praxistaugliche Ansicht, dass § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG richtlinienkonform dahingehend auszulegen sind, dass es eine zum **Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt** werden, die in der von ihm ausgestellten **Rechnung angegeben** ist. Vielmehr reicht jede Art von Anschrift, einschließlich einer sog. „Briefkastenanschrift“ aus; dies gilt jedenfalls dann, wenn der **leistende Unternehmer unter dieser Anschrift tatsächlich erreichbar** ist. Die **Verwaltung** hat sich diese Sichtweise bereits im Jahre 2018 zu Eigen gemacht<sup>890</sup> und Abschn. 14.5 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStAE entsprechend **angepasst**.
2. Nunmehr hat der **Bundesminister der Finanzen mit Schreiben vom 13.07.2020**<sup>891</sup> nochmals nachgelegt und sich auch den **Aussagen des XI. Senats** des BFH in dessen **Folgeurteil XI R 22/14**<sup>892</sup> **angeschlossen**. Hiernach ist für die Prüfung des Rechnungsmerkmals „vollständige Anschrift des Leistenden“ der **Zeitpunkt der Rechnungsausstellung maßgeblich**. Die **Feststellungslast** für die postalische Erreichbarkeit des Leistungsgebers zu diesem Zeitpunkt trifft den **Leistungsempfänger**, der den Vorsteuerabzug begehrt.

<sup>886</sup> [III C 2 -S 7280-a/19/10001:001](#)

<sup>887</sup> vgl. hierzu die Tz. 114 in AktStR IV/2018

<sup>888</sup> Urteil [V R 25/15](#) vom 21.06.2018, BStBl II 2018 S. 809

<sup>889</sup> Urteil [XIR 20/14](#) vom 13.06.2018, BStBl II 2018 S. 800

<sup>890</sup> BMF-Schreiben [III C 2 - S 7280 - a/07/10005:003](#) vom 07.12.2018, BStBl I 2018 S. 1401

<sup>891</sup> [III C 2 -S 7280-a/19/10001:001](#)

<sup>892</sup> [XIR 22/14](#) vom 05.12.2018, Tz. 55.3 in AktStR II/2019

**Hinweis**

Da es in der Praxis **schwierig bis unmöglich** sein kann, im **Nachhinein** den **Nachweis der Erreichbarkeit** auf den – dann in der Regel (weit) zurückliegenden – Zeitpunkt der Rechnungsstellung **zu führen**, ist bei der Beratung der Leistungsempfänger jedenfalls **in Zweifelsfällen** dringend zu einer **Beweisvorsorge zu raten**. Zu denken ist insoweit primär an Kopien der **Anmeldungen** bei der **Meldebehörde** bzw. an **Kopien der Gewerbeanmeldungen** der leistenden Unternehmer. Hilfreich kann daneben auch eine Kommunikation mit dem Leistungsgeber **per Einschreiben mit Rückschein** sein; durch den so generierten rechtsverbindlichen Zustellnachweis dürfte es außer Frage stehen, dass der Leistende im entscheidenden Zeitpunkt unter der angegebenen Adresse tatsächlich postalisch zu erreichen war.



## 82. Abzug vergeblicher Rechtsverfolgungskosten als Nachlassverbindlichkeit – Klarstellendes vom BFH

⇒ **Gesetzliche Normen:** § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1, Abs. 6 S. 1 ErbStG

⇒ **Quelle:** BFH-Urteil II R 29/16<sup>893</sup>

### Grundaussage:

Kosten eines Zivilprozesses, mit welchem ein Erbe vermeintliche zum Nachlass gehörende Ansprüche des Erblassers geltend gemacht hat, sind auch dann als Nachlassregelungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abzugsfähig, wenn der Erbe insoweit erfolglos bleibt.

### Anmerkungen:

1. **Erst kein Glück, dann noch Pech**, so fasst eine Pressemitteilung des BFH<sup>894</sup> den vorliegenden Streitfall aus Sicht des betroffenen Erben prägnant zusammen: Der **Erblasser** gab zu **Lebzeiten Teile seines Vermögens** in Gestalt einer wertvollen Sammlung **weg**; ein **nach dem Erbfall** vom Erben **angestrebter Prozess auf Rückgabe** ging **verloren** und **schließlich versagten** sowohl die **Finanzverwaltung** wie auch das **Finanzgericht** der **ersten Instanz** auch noch den **Abzug der (vergeblichen) Prozesskosten** bei der Erbschaftsteuer. Allerdings kommt das **Trostpflaster vom BFH: Kosten** eines **Zivilprozesses**, in dem ein Erbe vermeintliche zum Nachlass gehörende **Ansprüche** des Erblassers **geltend gemacht** hat, sind als **Nachlassregelungskosten** vom Erwerb von Todes wegen **abzugsfähig**.
2. Diesem **Abzug** – auch dies hat der BFH deutlich gemacht – **steht** auch die **faktische „Steuerfreiheit“** bei misslungener Rückforderung **nicht entgegen**. Auch die insoweit von der Finanzverwaltung ins Spiel gebrachte Norm des **§ 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG** **führt hier zu keinem anderen Ergebnis**:
  - Hiernach sind zwar **Schulden und Lasten** soweit **nicht abzugsfähig**, wie sie in **wirtschaftlichem Zusammenhang** mit solchen **Vermögensgegenständen** stehen, die **nicht der Besteuerung** nach dem ErbStG **unterliegen**.
  - Diese Vorschrift **gilt** aber **nur für bereits vom Erblasser begründete Schulden und Lasten**. Sie ist demgegenüber nicht auf Kosten der Nachlassregelung i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG anwendbar.

<sup>893</sup> BFH-Urteil [II R 29/16](#) vom 06.11.2019, veröffentlicht am 22.05.2020; hiermit teilweise inhaltsgleich ist das ebenfalls am 22.05.2020 veröffentlichte BFH-Urteil [II R 6/17](#) vom 06.11.2019

<sup>894</sup> BFH-Pressemitteilung Nummer 023/20 vom 20.05.2020

3. Als **Nachlassverbindlichkeiten** (Nachlassregelungskosten) i.S.v. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG sind somit richtig betrachtet **alle Kosten abzugsfähig**, die dem **Erwerber unmittelbar im Zusammenhang** mit der **Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses** oder mit der **Erlangung des Erwerbs entstehen**. Hierbei ist der Begriff der Nachlassregelungskosten weit zu verstehen: Auch vergebliche Prozesskosten für die Rückholung von solchen Vermögensgegenständen, die vermeintlich zur Erbmasse gehören, sind damit grundsätzlich abzugsfähig; sie müssen aber im Einzelnen nachgewiesen werden. Nichts anderes gilt für die **Kosten** einer hiermit im Zusammenhang stehenden **anwaltlichen Vertretung**.
4. Um einen solchen Abzug zu erreichen, müssen diese Kosten allerdings zudem in einem **engen zeitlichen** und **sachlichen Zusammenhang** mit dem **Erwerb von Todes wegen** stehen:
- Ein **enger sachlicher Zusammenhang** liegt vor, wenn eine Klage etc. dazu dient, den Umfang des Nachlasses zu klären oder von Dritten die Herausgabe von Nachlassgegenständen zu erwirken.
  - Ein **enger zeitlicher Zusammenhang** besteht, wenn die Klage unverzüglich nach dem Erbfall, d. h. innerhalb einer – nach den Umständen des Einzelfalls – angemessenen Prüfungs- und Vorbereitungszeit erhoben wird.
5. Bei der Bemessung der Erbschaftsteuer **nicht berücksichtigungsfähig** sind demgegenüber auch nach Ansicht des BFH **solche Kosten**, die erst durch die **spätere Verwaltung des Nachlasses verursacht** sind. Somit ist der Abzug von solchen Prozesskosten ausgeschlossen, die dem Erben deshalb entstanden sind, weil er Schadensersatz wegen verspäteter Räumung und Herausgabe einer geerbten Wohnung vom Mieter verlangt hat. Bei diesen Ausgaben handelt es sich um erbschaftsteuerlich nicht abzugsfähige Kosten der Nachlassverwertung (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG).

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

### 83. Das Corona-Steuerhilfegesetz II

#### 83.1 Rechtsentwicklung

Im letzten Skript habe ich bereits die sich aus dem **ersten Corona-Steuerhilfegesetz**<sup>895</sup> ergebenden gesetzlichen Änderungen dargestellt. Hier deshalb nur noch eine **Kurzzusammenfassung** der mit diesem Gesetz getroffenen Neuregelungen:

- Ermäßigter Umsatzsteuersatz für **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Juli 2021 erbracht werden<sup>896</sup>.
- Verlängerung der Übergangsfrist zu **§ 2b UStG** bis zum 31.12.2022<sup>897</sup>.
- Gesetzliche Absicherung der **Steuerfreiheit der sog. „Corona-Beihilfen“** i.H.v. 1.500 € in § 3 Nr. 11a EStG<sup>898</sup>.
- Einführung einer Steuerbefreiungsregelung für **Zuschüsse der Arbeitgeber zum Kurzarbeitergeld** („Aufstockungsbeträge“) in § 3 Nr. 28a EStG (mit Folgeänderungen in §§ 32b Abs. 1, 41 Abs. 1, 41b Abs. 1 und 42b Abs. 1 EStG)<sup>899</sup>
- Generelle Verlängerung der zulässigen Frist für **rückwirkende Umwandlungen** von bisher acht Monaten auf nun **zwölf Monate** im Jahr 2020 auch für solche Umwandlungen, deren Rückwirkungsregelung sich nur aus dem (steuerlichen) UmwStG ergibt (§ 27 Abs. 15 UmwStG)<sup>900</sup>.
- Ermächtigung für die Bundesregierung, die Fristen zur **Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen** durch ein BMF-Schreiben zu verlängern (Art. 97 § 33 EGAO)<sup>901</sup>.



#### Hinweis

Bei Drucklegung dieses Manuskripts hatte die Bundesregierung von dieser Ermächtigung noch keinen Gebrauch gemacht.

<sup>895</sup> Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.06.2020, BGBl I 2020 S. 1385 (verkündet am 29.06.2020)

<sup>896</sup> dazu Tz. 53.4.1 in AktStR II/2020 und Tz. 85 in diesem Skript

<sup>897</sup> Tz. 53.4.1 in AktStR II/2020

<sup>898</sup> Tz. 54.1 in AktStR II/2020

<sup>899</sup> Tz. 54.1 in AktStR II/2020

<sup>900</sup> Tz. 53.3 in AktStR II/2020

<sup>901</sup> zu dieser Mitteilungspflicht vgl. Tz. 17 in AktStR I/2020; einen überarbeiteten Entwurf eines BMF-Schreibens zu Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dieser Mitteilungspflicht hat die Finanzverwaltung am 14.07.2020 auf der Internetseite des BMF veröffentlicht (dieser Entwurf umfasst immerhin 70 Seiten, enthält aber noch keine Aussagen zur Fristverlängerung)

Zur Umsetzung des sog. **Corona-Konjunkturpaketes** (vom Bundesfinanzminister auch gerne „Wumms“ genannt) haben Bundestag und Bundesrat dann im Schnellverfahren Ende Juni auch noch das **Zweite Corona-Steuerhilfegesetz** verabschiedet<sup>902</sup>. Die praxisrelevanten Änderungen durch dieses Gesetz sind nachfolgend dargestellt.

Die Änderungen im Zusammenhang mit der Absenkung (und Wiedererhöhung) der Umsatzsteuersätze habe ich allerdings in der gesonderten Tz. 85 erläutert.

## 83.2 Höhere und schnellere Verlustberücksichtigung

### 83.2.1 Erhöhung des Höchstbetrags für den Verlustrücktrag (§ 10d EStG)

Der Höchstbetrag für den Verlustrücktrag von 2020 nach 2019 sowie von 2021 nach 2020 wird auf **5 Mio. €** (bzw. 10 Mio. € bei Zusammenveranlagung) erhöht (von bisher 1 Mio. € bzw. 2 Mio. € bei Zusammenveranlagung).

Über § 8 Abs. 1 KStG wirkt die Erhöhung auch für **Körperschaften**.



#### *Hinweis*

Dies dürfte in der Praxis auch der Hauptanwendungsfall sein. Bei natürlichen Personen kommen Verlustrückträge in dieser Größenordnung sicherlich eher seltener vor.

Bei der **Gewerbsteuer** gibt es aber wie bisher keinen Verlustrücktrag.

Auch beim **Verlustvortrag** (sog. Mindestbesteuerung für Beträge über 1 Mio. € hinaus) gibt es **keine Änderungen** (obwohl dies durchaus sinnvoll gewesen wäre)

### 83.2.2 Vorläufiger Verlustrücktrag auch für Vorauszahlungszwecke (§ 110 EStG)

Die Finanzverwaltung hatte bereits im April eine Anweisung getroffen, wonach ein pauschaler Verlustrücktrag aus dem (Krisen-)Jahr 2020 in das Jahr 2019 i.H. von 15 v.H. des Saldos der maßgeblichen Gewinneinkünfte und/oder der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglich sein sollte<sup>903</sup>.

Nunmehr ist die (rückwirkende) Anpassung von Vorauszahlungen für 2019 gesetzlich in einem **neuen § 110 EStG** geregelt (und zwar günstiger als nach dem o.g. BMF-Schreiben). Danach kann ein pauschaler Verlustrücktrag nun mit **30 v.H.** aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 (ohne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) vorgenommen werden (statt 15 v.H.).

<sup>902</sup> Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.06.2020, BGBl I 2020 S. 1512 (verkündet am 30.06.2020)

<sup>903</sup> BMF-Schreiben vom 24.04.2020, [BStBl I 2020 S. 496](#); dazu Tz. 53.1 in AktStR II/2020

Das BMF-Schreiben vom 24.04.2020 wurde in diesem Zusammenhang dann aufgehoben. Voraussetzung für den pauschalen Rücktrag für Vorauszahlungszwecke ist, dass die **Vorauszahlungen für 2020 auf null Euro herabgesetzt** wurden. Weitere Voraussetzungen sind nicht darzulegen, insbesondere ist bei dem pauschalen Rücktrag kein Nachweis / keine Glaubhaftmachung erforderlich, dass im Jahr 2020 tatsächlich Verluste in dieser Höhe angefallen sind bzw. noch anfallen.



#### Hinweis

Auf Antrag ist auch eine Herabsetzung der Vorauszahlungen **um mehr als 30 v.H. des Gesamtbetrags der Einkünfte 2019** möglich (§ 110 Abs. 2 EStG), wenn Sie für Ihren Mandanten einen höheren Betrag anhand detaillierter Unterlagen (z.B. anhand einer BWA) nachweisen können (was zumindest derzeit noch schwer fallen dürfte; dies könnte aber ein Option zum Jahresende sein, wenn die weitere wirtschaftliche Entwicklung des jeweiligen Unternehmens im Herbst 2020 bekannt ist).

### 83.2.3 Berücksichtigung bereits bei der Veranlagung (§ 111 EStG)

Unabhängig davon, ob man für einen Mandanten den o.g. pauschalierten Rücktrag nach § 110 EStG in Anspruch nimmt, kann **auf Antrag bei der Veranlagung 2019** ein vorläufiger Rücktrag aus 2020 vorgenommen werden. Üblicherweise gibt es einen Verlustrücktrag bekanntlich ja erst, wenn die **Veranlagung des Folgejahres** (hier: 2020) **durchgeführt** wurde. Dieses Prinzip wird durch § 111 Abs. 1 EStG aber nun ausgehebelt, um den Steuerpflichtigen Liquidität zu verschaffen bzw. zu erhalten. Dies ist nicht zuletzt dann wichtig, wenn bereits zuvor für Vorauszahlungszwecke ein pauschaler Rücktrag vorgenommen würde (sonst würde es bei Durchführung der Veranlagung zu einer erheblichen Nachzahlung kommen).

Wie für die Vorauszahlungen wird ein **pauschaler Rücktrag von 30 v.H. des Gesamtbetrags der Einkünfte 2019** (ohne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anerkannt (auf Nachweis auch mehr; vgl. § 111 Abs. 2 EStG). Auch hier gilt eine Höchstgrenze von 5 Mio. € (mit Verdoppelung bei Zusammenveranlagung auf 10 Mio. €).

Sofern die Vorauszahlungen für 2019 aufgrund eines voraussichtlich erwarteten Verlustrücktrags aus 2020 herabgesetzt wurden, kann sich im Rahmen der Veranlagung für 2019 daraus eine **Nachzahlung** ergeben. Diese wird dann auf Antrag bis zur Durchführung der Veranlagung 2020 zinslos gestundet (§ 111 Abs. 4 EStG). Diese Fälle kann es vor allem dann geben, wenn für Vorauszahlungszwecke ein höherer pauschaler Verlustrücktrag angesetzt wurde als nun bei der Veranlagung für 2019 (insbesondere, wenn die tatsächlichen Einkünfte 2019 niedriger sind als zunächst für Vorauszahlungszwecke angenommen).

Nach Durchführung der Veranlagung 2020 wird der (zunächst vorläufige) Rücktragsbetrag dann durch den **endgültigen Rücktragsbetrag** ersetzt (§ 111 Abs. 6 EStG)<sup>904</sup>.

### 83.3 Wiederbelebung der degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 EStG)

Für Investitionen in den Jahren 2020 und 2021 wird – wie schon zuletzt in der Finanzkrise 2009/2010 – wieder eine degressive AfA eingeführt (§ 7 Abs. 2 EStG). Sie beträgt das 2,5-fache der linearen AfA, **höchstens aber 25 v.H.** (bei einer Nutzungsdauer von höchstens zehn Jahren wird immer der Höchstsatz von 25 v.H. erreicht), und kann **wahlweise anstatt der linearen AfA** in Anspruch genommen werden. Im Erstjahr wird die degressive AfA ebenso nur zeitanteilig gewährt („pro rata temporis“, also gezwölfelt) wie die lineare AfA (Verweis auf § 7 Abs. 1 S. 4 EStG in § 7 Abs. 2 S. 3 EStG).



#### Hinweis

Aus **Gestaltungssicht** wird die degressive AfA dann vor allem im 2. Halbjahr 2021 interessant, in das **Investitionen**, die eigentlich erst für 2022 geplant sind, noch in das Jahr 2021 **vorgezogen** werden.

Die neue degressive AfA wird auch für den Erwerb **gebrauchter Wirtschaftsgüter** gewährt.

Diese Maßnahme hat vor allem Auswirkungen auf Wirtschaftsgüter mit einer längeren Nutzungsdauer als vier Jahre (z.B. Kraftfahrzeuge mit einer Nutzungsdauer von sechs Jahren, Möbel mit zehn Jahren oder auch Maschinen).

Die degressive AfA kann auch **neben der Sonder-AfA nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG** in Anspruch genommen werden (vgl. Wortlaut des § 7g Abs. 5 EStG: „... neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 ...“). Eine AfA (Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) ist neben der linearen AfA aber nicht zulässig (§ 7 Abs. 2 S. 4 EStG).



#### Hinweis

Für Gebäude gibt es allerdings keine Abschreibungserleichterungen.

<sup>904</sup> zu den Neuregelungen vgl. auch Bergan/Horlemann, [DSrR 2020 S. 1401](#), sowie Weiss, DB 2020 S. 1531

### 83.4 Private Kfz-Nutzung für (kleinere) Elektrofahrzeuge

Mit dem Jahressteuergesetz 2019 hatte der Gesetzgeber eine weitere Begünstigung für die Privatnutzung (kleiner) Elektrofahrzeuge eingeführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG)<sup>905</sup>. Danach wird der (pauschale) private Nutzungsanteil für ab dem 01.01.2019 angeschaffte **Elektrofahrzeuge** (oder auch Brennstoffzellenfahrzeuge) mit einem Bruttolistenpreis bis zu 40.000 € ab dem Jahr 2020 **nur zu einem Viertel** angesetzt (faktisch also: 0,25 v.H.-Regelung).

**Neu:** Die **Grenze des Bruttolistenpreises** wurde nun ab 2020 **auf 60.000 € angehoben**, so dass sich die Zahl der begünstigten Elektrofahrzeuge erhöhen wird.

Entsprechendes gilt auch bei Anwendung der **Fahrtenbuchregelung** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Nr. 3 EStG; hier wird die AfA dann nur zu ¼ in die Kostenberechnung einbezogen).



#### Hinweis

Es bleibt aber dabei: **Hybridfahrzeuge** sind an dieser Stelle **nicht begünstigt!** Für diese Fahrzeugkategorie ist weiterhin (maximal) eine Halbierung des Bruttolistenpreises für die Bemessung der Privatnutzung möglich.

Über den Verweis in § 8 Abs. 2 S. 2 EStG gilt die Neuregelung auch für an Arbeitnehmer überlassene (Elektro-)Firmenwagen.

**Zeitlich** gilt die Anhebung ab dem 01.01.2020. Das Fahrzeug muss dabei aber nach dem 31.12.2018 angeschafft, geleast oder erstmalig zur privaten Nutzung überlassen worden sein. Für zuvor angeschaffte Fahrzeuge gilt die Viertelungsregelung nicht (sondern nur der schon seit Jahren bekannte Pauschalabzug für die Batterie).

### 83.5 Verlängerung der Investitionsfristen in § 6b EStG und § 7g EStG

Die Reinvestitionsfrist für **Rücklagen nach § 6b EStG**, die nach dem 28.02.2020 und vor dem 01.01.2021 aufzulösen wären, wird **um ein Jahr verlängert** (mit Optionsmöglichkeit für das BMF, diese Frist noch um ein weiteres Jahr zu verlängern). Ebenso wird die Investitionsfrist für im Jahr 2017 gebildete **Investitionsabzugsbeträge i.S.v. § 7g EStG** von drei auf vier Jahre verlängert; im Jahr 2017 gebildete Investitionsabzugsbeträge sind also noch nicht zwingend aufzulösen, wenn bis zum 31.12.2020 keine Investition erfolgt. Dies soll die Liquidität der Unternehmen erhöhen, indem sie im Jahr 2020 keine Reinvestitionen zur Vermeidung einer Rücklagenauflösung mit Gewinnzuschlag (§ 6b EStG) bzw. einer rückwirkenden Auflösung des IAB (§ 7g EStG) mit Verzinsung des § 233a AO tätigen müssen.

<sup>905</sup> dazu Tz. 76.2 in AktStR III/2019

**Beispiel 1**

Die A-GmbH hat im Jahr 2016 ein Grundstück veräußert und für den Veräußerungsgewinn eine Rücklage nach § 6b EStG i.H.v. 500.000 € gebildet. Im Jahr 2020 wollte die A-GmbH eine Ersatzinvestition tätigen, was ihr aufgrund der Corona-Krise nun aber nicht möglich ist.

**Lösung**

Nach § 6b Abs. 3 S. 2 EStG müsste die A-GmbH eigentlich bis zum 31.12.2020 eine Ersatzinvestition tätigen oder zumindest mit der Herstellung des Ersatzgebäudes beginnen. Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung in § 52 Abs. 14 S. 4 bis 6 EStG verbleibt hierfür nun aber ein Jahr länger Zeit; die Reinvestition muss nun also bis zum 31.12.2021 erfolgen (oder bis dorthin muss mit der Herstellung eines Ersatzgebäudes begonnen werden).

**Beispiel 2**

Einzelunternehmer E hat im Jahr 2017 einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG i.H.v. 100.000 € gebildet; die Bildungsvoraussetzungen hat E erfüllt.

**Lösung**

E müsste eigentlich bis zum 31.12.2020 investieren, hat dazu nun aber nach der Neuregelung in § 52 Abs. 16 EStG bis zum 31.12.2021 Zeit.

Es bleibt abzuwarten, ob das BMF von der Ermächtigung zur Verlängerung der Fristen des § 6b EStG auch für im Jahr 2021 endende Fristen Gebrauch machen wird. Für die Investitionsfrist des § 7g EStG besteht eine solche Verlängerungsoption nicht.

**Hinweis**

Ein **Nachweis** oder eine Glaubhaftmachung, dass eine Investition coronabedingt nicht möglich ist, ist dazu **nicht erforderlich**; die Verlängerung der Investitionsfristen gilt **generell** (und damit also sogar für Unternehmen, die von der Corona-Krise profitieren).



## 83.6 Weitere Begünstigungen bei gewerblichen Einkünften

### 83.6.1 Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG)

Der Ermäßigungsfaktor für die Steuerermäßigung nach § 35 EStG wird vom bisher 3,8-fachen **auf das 4-fache des GewSt-Messbetrags** erhöht.

Bis zu einem Hebesatz von ca. 420 v.H. erfolgt bei Personenunternehmen damit i.d.R. ein Vollaussgleich der Gewerbesteuer über die Anrechnung auf die Einkommensteuer (400 v.H. + 5,5 v.H. über den Solidaritätszuschlag).

Diese Erhöhung erfolgt **auf Dauer** und soll den in den letzten Jahren gestiegenen GewSt-Hebesätzen Rechnung tragen. Insoweit enthält das Gesetz also **keine zeitliche Begrenzung** dieser Maßnahme.



#### Hinweis

Es ist natürlich nicht ausgeschlossen, dass diese Erhöhung die Kommunen zu einer **Erhöhung ihrer Gewerbesteuerhebesätze** animieren könnte, um deren (nicht nur) coronabedingt klamme Kassen aufzufüllen. Leidtragende wären dann aber die **Kapitalgesellschaften**, die bekanntlich keine Anrechnung der Gewerbesteuer erhalten können.

### 83.6.2 Erhöhung des Freibetrags für die Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 8 Nr. 1 GewStG)

Direkt auf die Gewerbesteuer zielt die beschlossene Erhöhung des Freibetrags in § 8 Nr. 1 GewStG (**Entgelte für Schulden**, also insbesondere Schuldzinsen und Finanzierungsanteile in Mieten, Pachten und Leasingraten) von bisher 100.000 € auf nun 200.000 €.

Auch diese Änderung gilt ab dem Erhebungszeitraum 2020 auf Dauer und ist nicht auf die Jahre 2020/2021 begrenzt.

## 83.7 Familienförderung

### 83.7.1 Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b EStG)

#### 83.7.1.1 Grundsatz

Zeitlich befristet für die Jahre 2020 und 2021 wird der **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** (durchaus kräftig!) von bisher 1.908 € auf **4.008 €** angehoben.

Damit sollen die eingeschränkten Betreuungsmöglichkeiten für Kinder in Zeiten der Corona-Pandemie und der für Alleinerziehende damit verbundenen besonderen Herausforderungen pauschal abgegolten werden.

Der **Erhöhungsbetrag** gemäß § 24b Abs 2 S. 2 EStG pro weiterem Kind i.H.v. 240 € bleibt allerdings **unverändert**.

### 83.7.1.2 Technische Umsetzung beim Lohnsteuerabzug (§ 39a EStG)

Der (Grund-)Entlastungsbetrag beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird bisher im Rahmen der **Steuerklasse II** berücksichtigt. Den Erhöhungsbetrag des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende pro weiterem Kind (§ 24b Abs. 2 S. 2 EStG) können Arbeitnehmer im Lohnsteuerabzugsverfahren über einen **Freibetrag** geltend machen.

Mit einer Erweiterung von § 39a Abs 1 S.1 Nr. 4a EStG wurde nun geregelt, dass auch der **zeitlich begrenzte Erhöhungsbetrag** für 2020 und 2021 über einen **Freibetrag** geltend gemacht werden kann.

Der **Antrag** auf Bildung des (zusätzlichen) Freibetrags in Höhe von 2.100 € (= Differenz zwischen dem neuen Entlastungsbetrag von 4.008 € und dem bisherigen Entlastungsbetrag von 1.908 €) ist beim örtlich zuständigen Wohnsitzfinanzamt zu stellen. Der Freibetrag wird dann bei den ELStAM (Elektronische LohnSteuerAbzugsMerkmale) und bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt. Im Jahr **2020** wird der Erhöhungsbetrag nach einer entsprechenden Antragstellung **auf die verbleibenden Lohnzahlungszeiträume verteilt**.

Wird in 2020 ein entsprechender Antrag gestellt, muss für **2021** kein weiterer Antrag gestellt werden (zweijährige Gültigkeit des Freibetrags; vgl. § 39a Abs. 1 S. 3 EStG).

Nach § 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 4a zweiter Halbsatz EStG kann für den Erhöhungsbetrag in Höhe von 2.100 € auch ohne Antrag des Arbeitnehmers ein Freibetrag ermittelt werden. Dies ermöglicht es dem Finanzamt von sich aus den Erhöhungsbetrag erstmals als Freibetrag in die ELStAM einzupflegen bzw. den Erhöhungsbetrag zusätzlich zu einem bereits zuvor gebildeten Freibetrag zu berücksichtigen, **wenn die technischen Voraussetzungen** vorliegen.



#### *Hinweis*

Darauf sollte man sich derzeit aber **nicht verlassen**; es ist offen, wie lange die Finanzverwaltung an dieser Stelle für eine technische Umsetzung braucht. Sie sollten deshalb für die betroffenen Mandanten **zeitnah einen (Ermäßigungs-)Antrag** auf Bildung des (zusätzlichen) Freibetrags in Höhe von 2.100 € **stellen**.

Soweit beim Lohnsteuerabzug kein Freibetrag berücksichtigt wurde, erfolgt die steuerliche Entlastung natürlich dann über die **Einkommensteuerveranlagung**.

### 83.7.2 Einmaliger Kinderbonus (§ 66 Abs. 1 EStG)

Nach § 66 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG wird für jedes Kind, für das für den Monat September 2020 ein Anspruch auf Kindergeld besteht, für den Monat September 2020 ein **Einmalbetrag von 200 €** und für den Monat Oktober 2020 ein Einmalbetrag von 100 € gezahlt (zusammen also 300 €). Alternativ reicht auch ein Kindergeldanspruch in einem anderen Monat des Jahres 2020 aus.

Nach § 66 Abs. 1 S. 4 EStG werden die Einmalbeträge allerdings **als Kindergeld** im Rahmen der Vergleichsberechnung („**Günstigerprüfung**“) nach § 31 S. 4 EStG **berücksichtigt**.



#### Hinweis

Bei **Mandanten mit höheren Einkünften**, die bisher über die Günstigerprüfung des § 31 EStG zu einer zusätzlichen Einkommensteuererstattung aufgrund der Anwendung der Kinderfreibeträge kamen, zeigt sich diese neue Kinderförderung damit allerdings als **Mogelpackung**. Da die Kinderfreibeträge nicht auch parallel erhöht wurden, wird für diese Mandanten die bisherige zusätzliche Steuerminderung über die Günstigerprüfung entweder ganz entfallen oder um 300 € niedriger ausfallen. Der Kinderbonus wird dann faktisch über die Einkommensteuerveranlagung wieder an den Fiskus zurückgezahlt; er wirkt somit im Ergebnis nur für Eltern mit niedrigen Einkünften.

Die Auszahlung soll in den Monaten **September und Oktober 2020** „automatisch“, also ohne dafür notwendigen Antrag der Eltern, erfolgen.



#### Hinweis

Dies ändert aber nichts daran, dass die begünstigten Eltern prüfen sollten, ob die Auszahlung des Kinderbonus auch **tatsächlich erfolgt!**

Im Rahmen der **Kostenbeteiligungen** bei der Inanspruchnahme von **Angeboten der Kinder- und Jugendhilfe** wird der Kinderbonus nicht als Einkommen berücksichtigt<sup>906</sup>.

<sup>906</sup> Änderung des Gesetzes zur Nichtanrechnung und Nichtberücksichtigung des Kinderbonus vom 02.03.2009, BGBl I 2009 S. 416, durch Art. 11 des 2. Corona-Steuerhilfegesetzes

### 83.7 Weitere Änderungen durch das 2. Corona-Steuerhilfegesetz im Überblick

- Nach § 21 Abs. 3a UStG wird die **Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer** abweichend von den zollrechtlichen Vorschriften auf den 26. des zweiten auf den betreffenden Monat folgenden Kalendermonats verschoben (als Liquiditätshilfe für einführende Unternehmen). Der **Termin**, ab dem diese Änderung erstmals anzuwenden ist, muss nach § 27 Abs. 31 UStG erst noch durch ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen **bekanntgegeben** werden, was zumindest bis Drucklegung dieses Manuskripts noch nicht erfolgt ist.
- Mit einer Ergänzung in § 376 Abs. 1 AO wird gesetzlich klargestellt, dass auch bei der Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen und der dort vorgesehenen zehnjährigen **Verjährungsfrist** die Ruhensregelung des § 78b Abs. 4 StGB anwendbar ist. Nach § 376 Abs. 3 AO wird die Grenze der **Verfolgungsverjährung** auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist verlängert. Diese Änderungen zielen vor allem auf die Aufarbeitung der Cum-/Ex-Geschäfte ab.
- Der **Höchstbetrag der Bemessungsgrundlage der Forschungszulage**<sup>907</sup> wurde für die Jahre 2020 bis 2025 von dem bisherigen gesetzlichen Höchstbetrag von 2 Mio. € auf 4 Mio. € verdoppelt. Da die Forschungszulage 25 v.H. beträgt, erhöht sich somit der Höchstbetrag der Zulage von 500.000 € auf 1 Mio. €<sup>908</sup>.
- Nicht im verabschiedeten Änderungsgesetz enthalten ist die noch im Koalitionsbeschluss über das Corona-Konjunkturpaket vom 03.06.2020 vorgesehene **Erhöhung der Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen** (§ 3 Nr. 39 EStG). Es bleibt abzuwarten, ob (und ggf. mit welchen zusätzlichen Steuerbefreiungsbeträgen) dieses Änderungsvorhaben noch in einem anderen Gesetzgebungsverfahren verwirklicht wird.

<sup>907</sup> eingeführt mit Wirkung ab 2020 durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) vom 14.12.2019, BGBl I 2019 S. 2763

<sup>908</sup> zur neuen Forschungszulage vgl. bereits Tz. 46 in AktStR II/2019 und unten Tz. 91 in diesem Skript

## 84. Die Überbrückungshilfen

### 84.1 Hintergrund

Die bisherigen sog. **Soforthilfen** sind bekanntlich **Ende Mai ausgelaufen**. Dafür hat die Große Koalition im Juni 2020 aber die Einführung sog. „Überbrückungshilfen“ beschlossen, die in den **stark von der Corona-Pandemie betroffenen Branchen** (z.B. Unternehmen der Veranstaltungslogistik, des Catering, der Veranstaltung von Messen, Schaustellern, Clubs und Bars, Reisebüros und Reiseunternehmen) die wirtschaftliche Existenz von kleinen und mittelständischen Unternehmen sichern sollen. Förderfähig sind also Unternehmen, die durch coronabedingte vollständige oder teilweise Schließungen oder Auflagen **erhebliche Umsatzausfälle** erleiden. Teilweise wird das aufgelegte Bundesprogramm durch **zusätzliche Förderungen in den einzelnen Bundesländern** noch ergänzt (z.B. durch einen Unternehmerlohn oder durch spezielle Förderungen für bestimmte Branchen wie z.B. die Gastronomie).

Im Hinblick darauf, dass die meisten Überbrückungshilfeanträge bis zur Durchführung der Seminarveranstaltungen „Aktuelles Steuerrecht III/2020“ bereits gestellt sein werden, gebe ich nachfolgend – vollständigkeithalber – nur noch einen **Kurzüberblick** über diese Unterstützungsmaßnahme.

Wichtig ist allerdings zunächst, dass die ursprünglich vorgesehene **Ausschlussfrist für die Antragstellung** von ursprünglich 31. August zwischenzeitlich auf den **30. September 2020** verlängert worden ist.

### 84.2 Die Steuerberater/-innen als „Compliance-Instanz“

Die Wirtschaftsprüfer/-innen und Steuerberater/-innen fungieren für die neuen Überbrückungshilfen als sog. **Compliance-Instanz** und die Voraussetzungen der Antragsberechtigung „in geeigneter Form prüfen und bestätigen“. Der Berufsstand wird also sehr viel stärker in die Abwicklung dieser Überbrückungshilfen **eingebunden**, als dies noch bei den Soforthilfen der Fall war. Die Bundesregierung will damit die unrechtmäßige Inanspruchnahme der Förderungen verhindern, wie sie bei den Soforthilfen noch recht umfangreich vorgekommen war. Dies hat zwar zu erheblich höherem Aufwand in den Steuerkanzleien und auch zu mehr Verantwortung (und Risiko) geführt; andererseits wurden **Steuerberater/-innen** damit als **„Begleiter in der Krise“** für die Mandanten noch wichtiger als sie es bisher sowieso schon sind.

### 84.3 Grundvoraussetzung: Umsatzrückgang im April und Mai 2020 um mindestens 60 v.H. gegenüber 2019

Antragsberechtigt sind Unternehmen und Organisationen aus allen Wirtschaftsbereichen, soweit ihre Geschäftstätigkeit in Folge der Corona-Krise anhaltend vollständig oder zu wesentlichen Teilen einstellen mussten (auch Soloselbständige und Angehörige der freien Berufe im Haupterwerb).

Konkret wird eine zu wesentlichen Teilen vorliegende Einstellung der Geschäftstätigkeit angenommen, wenn der Umsatz in den Monaten **April und Mai 2020** zusammengenommen **um mindestens 60 v.H. gegenüber April und Mai 2019 eingebrochen** ist.

### 84.4 Die förderfähigen Kosten

Förderfähig sind fortlaufende, im Förderzeitraum (Juni bis August 2020) anfallende vertraglich begründete oder behördlich festgesetzte und nicht einseitig veränderbare Fixkosten nach folgender Liste:

1. **Mieten und Pachten** für Gebäude und Grundstücke, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit stehen
2. Weitere Mietkosten (auch normale Leasingfälle, bei denen das Wirtschaftsgut dem Leasinggeber zugerechnet wird)
3. **Zinsaufwendungen** für Kredite und Darlehen
4. **Finanzierungskosten von Leasingraten** bei Zurechnung des Wirtschaftsguts beim Leasingnehmer (nachgewiesen entweder mit einer Information der Leasinggesellschaft, ermittelt mit der Zinszahlenstaffelmethode oder auch pauschal mit 2 v.H. der Monatsraten)
5. **Instandhaltungsaufwendungen**, Wartungskosten usw.
6. **Ausgaben für Elektrizität, Wasser, Heizung, Reinigung und Hygienemaßnahmen**
7. Grundsteuern
8. Betriebliche Lizenzgebühren
9. Versicherungen, Abonnements und andere feste Ausgaben
10. **Kosten für Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer** für die Beantragung der Überbrückungshilfe
11. **Kosten für Auszubildende**
12. **Personalaufwendungen**, die pauschal mit 10 v.H. der Fixkosten der Ziffern 1 bis 10 gefördert werden
13. Bei Reisebüros auch die coronabedingten Provisionsrückzahlungen für Stornierungen

**Ausschlussstatbestand:** Nicht begünstigt sind Fixkosten, die an **verbundene Unternehmen** oder an Unternehmen gehen, die im Eigentum derselben Person oder desselben Unternehmens stehen (damit dürften wohl die Pachtzahlungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an das Besitzunternehmen nicht förderfähig sein).

#### 84.5 Förderhöhe

Die Überbrückungshilfe erstattet folgende Anteile an den Fixkosten:

- 80 v.H. bei mehr als 70 v.H. Umsatzeinbruch im Fördermonat (also Juni / Juli / August 2020)
- 50 v.H. bei Umsatzeinbruch zwischen 50 v.H. und 70 v.H.
- 40 v.H. bei Umsatzeinbruch zwischen 40 v.H. und 50 v.H.

Liegt der Umsatz im Fördermonat also bei wenigstens 60 v.H. des Vorjahresmonats, entfällt die Überbrückungshilfe für diesen Monat.

Wie bei den Soforthilfen sind auch die Überbrückungshilfen **steuerpflichtige Betriebskostenzuschüsse** (allerdings ohne Umsatzsteuerpflicht, da umsatzsteuerlich echte Zuschüsse vorliegen).

Die **maximale Förderhöhe** beträgt 150.000 € für drei Monate. Bei **kleineren Unternehmen** sollen i.d.R. folgende Beträge nicht überschritten werden:

- 9.000 € bei Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten
- 15.000 € bei Unternehmen bis zu zehn Beschäftigten

Ausnahmen von dieser Begrenzung sind dann möglich, wenn die Überbrückungshilfe auf Basis der erstattungsfähigen Fixkosten mindestens doppelt so hoch läge wie der o.g. maximale Erstattungsbetrag.

Die **vorherige Inanspruchnahme von Soforthilfen** ist grundsätzlich nicht **schädlich** für die Überbrückungshilfe; u.U. muss aber dann eine Anrechnung erfolgen, wenn sich die Förderzeiträume überschneiden.

In manchen Bundesländern erfolgt eine **zusätzliche Förderung mit einem fiktiven Unternehmerlohn** (z.B. in Baden-Württemberg mit 590 € bei Umsatzeinbruch zwischen 40 v.H. und 50 v.H.; 830 € zwischen 50 v.H. und 70 v.H. und 1.180 € bei mehr als 70 v.H. je Fördermonat), da das Bundesprogramm Lebenshaltungskosten oder einen Unternehmerlohn bei den förderfähigen Kosten explizit ausschließt.

## 84.6 Formalien

Die Antragsfrist sollte zunächst am 31.08.2020 enden, wurde nun aber **bis zum 30.09.2020 verlängert**. Die Auszahlungsfrist endet am 30.11.2020.

Der Nachweis des anspruchsbegründendem Umsatzeinbruchs und der erstattungsfähigen Fixkosten erfolgt in einem **zweistufigen Verfahren**:

### 1. Stufe (in vielen Fällen bereits abgewickelt):

Der Steuerberater / Wirtschaftsprüfer bestätigt die **Umsatzeinbruch** im April und Mai 2020 gegenüber dem Vorjahreszeitraum, gibt eine **Prognose** für den **Umsatz im Förderzeitraum** (Juni bis August 2020) ab und **schätzt die voraussichtlichen Fixkosten** in diesem Zeitraum. Die Übermittlung der Daten erfolgt digital an die EDV der Bewilligungsstellen der Länder.

### 2. Stufe (steht noch bevor):

Der Steuerberater / Wirtschaftsprüfer korrigiert ggf. den Umsatzeinbruch für April und Mai 2020 und teilt den **tatsächlichen Umsatzeinbruch** im Förderzeitraum mit. Außerdem wird eine **endgültige Fixkostenabrechnung** an die Bewilligungsstellen übermittelt.

Diese Stufe kann auch noch nach Auslaufen der Antragsfrist (also im Herbst 2020) bearbeitet werden. Sie kann dann auch zur Rückzahlung zuvor gewährter Überbrückungshilfen führen; Nachzahlungen sind wohl nicht möglich.



**85. Der richtige Umgang mit der befristeten Absenkung der Umsatzsteuer**
**85.1 Vorbemerkungen**

**85.1.1** Durch Art. 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29.06.2020 – „**Zweites Corona-Steuerhilfegesetz**“<sup>909</sup> – wurden für die Zeit vom **01.07. 2020 bis zum 31.12.2020**

- der **allgemeine Umsatzsteuersatz** von **19 Prozent auf 16 Prozent** (§ 12 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 1 UStG),
- der **ermäßigte Umsatzsteuersatz** von **7 Prozent auf 5 Prozent** (§ 12 Abs. 2 i.V.m. § 28 Abs. 2 UStG)
- sowie der im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für die Lieferungen bestimmter Sägewerkserzeugnisse, von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten geltende Steuersatz (§ 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 28 Abs. 3 UStG) von 19 Prozent auf 16 Prozent **gesenkt**.

Wenn auch die **gesamtwirtschaftliche Sinnhaftigkeit** dieser Regelung **mehr als fraglich** ist, muss der steuerliche Berater seine Mandanten – und auch sich selbst! – doch einigermassen sicher und unfallfrei durch den Zeitraum zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 und darüber hinaus führen. Nachfolgend habe ich zu diesem Zweck die wesentlichen zu beachtenden Aspekte zusammengestellt. Durchaus **hilfreich** ist es insoweit, dass der **Bundesminister der Finanzen** sein **Schreiben IV A 5 - S 7210 - 23/06** vom 11.08.2006<sup>910</sup> zur Erhöhung des Steuersatzes von 16 v.H. auf 19 v.H. zum 01.01.2007 aus der Schublade geholt, überarbeitet und **unter dem Datum vom 30.06.2020**<sup>911</sup> neu **veröffentlicht** hat.

**85.1.2** Grundsätzlich sind **Änderungen des Umsatzsteuergesetzes** auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe **anzuwenden**, die **ab dem In-Kraft-Treten** der jeweiligen Änderungsvorschrift **ausgeführt** werden (§ 27 Abs. 1 S. 1 UStG); hierbei ist „ausgeführt werden“ **im Sinne von „abgeschlossen werden“ zu verstehen**. Für die Frage des anzuwendenden Steuersatzes spielt demgegenüber der **Zeitpunkt der Bestellung**, des **Vertragsabschlusses**, der **Rechnungserteilung**, der **Entstehung der Steuer** oder der **Bezahlung** keine Rolle<sup>912</sup>.

<sup>909</sup> BGBl I 2020 S. 1512, vgl. auch das Ergänzungsblatt zum Manuskript II/2020

<sup>910</sup> BStBl I 2006 S. 477, Tz. 84 in AktStR III/2006

<sup>911</sup> Az. [III C 2 - S 7030/20/10009:004](#)

<sup>912</sup> vgl. auch Abschnitt 12.1 Abs. 3 UStAE



### Hinweis

Insoweit gibt es auch **keine Unterschiede zwischen** Unternehmern, die nach vereinbarten Entgelten versteuern (**Soll-Versteuerer**) und Unternehmern, die nach vereinnahmten Entgelten versteuern (**Ist-Versteuerer**). Da zu erwarten ist, dass die Finanzverwaltung die korrekte Anwendung der Umsatzsteuersätze in der Zeit des Wechsels der Steuersätze zu einem Prüfungsschwerpunkt machen wird, sollte in besonderer Weise auf eine **saubere und nachvollziehbare Dokumentation** der jeweiligen Leistungsdaten **geachtet** werden.

**85.1.3** Eine **Sonderstellung** nehmen insoweit sowohl im Zeitpunkt der Absenkung der Steuersätze zum 01.07.2020 wie auch im Zeitpunkt von deren Wiederanhebung zum 01.01.2021 **Teilleistungen insbesondere dann** ein, wenn der **Leistungsempfänger gar nicht** oder **nur teilweise zum Abzug der Vorsteuer berechtigt** ist. In einem solchen Fall wird der zutreffende Beratungshinweis dahin gehen, die Dinge so zu steuern, dass Teilleistungen im Jahre 2020 eher erst nach dem 30.06.2020 und wenn möglich vor dem 01.01.2021 als erbracht zu behandeln sind. Damit dies gelingt, müssen die folgenden **Voraussetzungen** erfüllt sein<sup>913</sup>:

- Eine „**Teilleistung**“ liegt dann vor, wenn es sich hierbei um einen **wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung** handeln. Dies kann im Baugewerbe z.B. die Fertigstellung der Bodenplatte sein; mit der willkürlichen Festlegung von Teilleistung lässt sich das gewünschte Ziel demgegenüber nicht erreichen.
- Der **Leistungsanteil** muss, wenn er Teil einer **Werklieferung** ist, nach dem 30.06.2020 bzw. vor dem 01.01.2021 **abgenommen worden sein**; ist er Teil einer **Werkleistung**, muss er nach dem 30.06.2020 bzw. vor dem 01.01.2021 **vollendet oder beendet worden sein**.
- Es muss bereits **vor** der **Steuersatzänderung vereinbart** worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende **Teilentgelte** zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, müssen die zugrunde liegenden **Verträge rechtzeitig angepasst werden**. Vor Rückdatierungen ist wie stets dringend zu warnen.
- Über das **Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden**. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung Fälle der Teilabrechnung zum Zwecke der Steuerersparnis insbesondere im Baubereich besonders sorgfältig prüfen wird. Zur **Beweisvorsorge** sollten daher die folgenden Unterlagen sauber geführt und „griffbereit“ aufbewahrt werden:

<sup>913</sup> Rz. 25f. des BMF-Schreibens [III C 2 - S 7030/20/10009:004](#) vom 30.06.2020

- Werkvertrag und Leistungsverzeichnis,
- Bauakte,
- Stundenlohnzettel der Arbeitnehmer,
- Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.



### Hinweis

Dies sind zunächst einmal **rein steuerlich motivierte Überlegungen**. Insbesondere aber vor dem Hintergrund der auf den 01.01.2021 festgelegten Wiedererhöhung der Umsatzsteuersätze sollte der **wirtschaftliche Sachverstand nicht vollständig abgeschaltet** werden. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die Tatsache, dass die **(Teil)Abnahme** eines Bauwerkes auch **rechtliche Folgen** hat. Werden z.B. die Maurerarbeiten vom Bauherren noch vor dem 01.01.2021 aus steuerlichen Gründen abgenommen, zeigt sich aber erst später, dass Mängel vorhanden sind, kann die Durchsetzung der diesbezüglichen Ansprüche erschwert sein. Hinzu kommt, dass die Abnahme eines Gewerkes im Regelfall auch die Pflicht zur **Bezahlung** des insoweit vereinbarten Entgelts zur Folge hat; dies kann sich aber im Falle der Insolvenz des Bauhandwerkers vor der Fertigstellung aller Arbeiten als äußerst nachteilig erweisen.

## 85.2 Der Anspruch des Leistungsempfängers auf den abgesenkten Steuersatz

### 85.2.1 Grundsatz

Der **Unternehmer** ist nach § 14 Abs. 2 und § 14a UStG **berechtigt** und **ggf. verpflichtet**, über **Leistungen** (Lieferungen, sonstige Leistungen und ggf. Teilleistungen), die er **nach dem 30.06.2020 ausführt**, solche **Rechnungen zu erteilen**, in denen die **Umsatzsteuer** mit dem ab dem 01.07.2020 **geltenden Steuersatz ausgewiesen** ist. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Verträge über diese Leistungen vor dem 01.07.2020 geschlossen worden sind und dabei von den bis dahin geltenden Steuersätzen ausgegangen wurde.

Aus der Regelung über den Steuerausweis **folgt aber nicht**, dass die **Leistungsnehmer** einen **Anspruch** darauf **haben**, bei der Abrechnung der **vor dem 01.07.2020 vereinbarten Leistungen** solche **Bruttopreise zu zahlen**, die entsprechend den ab dem 01.07.2020 geltenden Steuersätzen **abgesenkt** sind. Hierbei handelt es sich vielmehr um eine rein **zivilrechtliche Frage**, deren Beantwortung von der jeweiligen Vertrags- und Rechtslage abhängt.

### 85.2.2 Berechnung der Umsatzsteuer gegenüber den Leistungsempfängern bei gesetzlich vorgeschriebenen Entgelten

Für **bestimmte Leistungsbereiche** sind **Entgelte** (Vergütungen, Gebühren, Honorare usw.) **vorgeschrieben**, die entsprechend dem umsatzsteuerrechtlichen Entgeltbegriff die **Umsatzsteuer** für die Leistungen **nicht einschließen**. Derartige Entgeltsregelungen enthalten insbesondere das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG), die Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV), das Gerichts- und Notarkostengesetz (GNotKG) sowie die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI).



#### *Hinweis*

Soweit die Leistungsgeber in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu dem vorgeschriebenen Entgelt zu berechnen, müssen sie für ihre nach dem 30.06.2020 ausgeführten Leistungen **ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung** die **Umsatzsteuer** zwingend nach den ab dem 01.07.2020 geltenden – abgesenkten – Steuersätzen dem Entgelt **hinzurechnen**.

### 85.2.3 Umstellung langfristiger Verträge

Beruhet eine **Leistung** auf einem solchen **Vertrag**, der **nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten** einer **Steuersatzänderung abgeschlossen** worden ist, so kann der eine Vertragspartner von dem anderen Partner auf der Rechtsgrundlage von § 29 Abs. 1 UStG einen **angemessenen Ausgleich** der hierdurch ausgelösten umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastungen **verlangen**. Voraussetzung für diesen Ausgleichsanspruch im Gefolge der jetzt stattgefundenen temporären Absenkung der Steuersätze bei der Umsatzsteuer ist es also, dass die **Leistung auf einem solchen Vertrag beruht**, der **vor dem 01.03.2020 abgeschlossen** worden ist.



#### *Hinweis*

Ein **Anspruch auf Weitergabe der Steuersatzsenkung an den Kunden** usw. **besteht** gem. § 29 Abs. 1 S. 2 UStG allerdings **dann nicht, wenn die Vertragspartner dies ausgeschlossen haben**. Dessen ungeachtet hat der Leistungsempfänger aber ggf. Anspruch auf eine Rechnung, in welcher die Umsatzsteuer mit zutreffenden (abgesenkten) Satz ausgewiesen ist.

### 85.3 Der Steuerausweis bei geänderten Umsatzsteuersätzen: Strafsteuern vermeiden!

Weist ein Unternehmer für eine nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 stattgefundene Lieferung oder sonstige Leistung einen unzutreffenden Steuersatz offen aus – also z.B. für eine mit dem Regelsatz zu besteuernde Lieferung fehlerhafter Weise 19 statt 16 v.H. der Bemessungsgrundlage –, hat dies die folgenden Konsequenzen:

1. Der **leistende Unternehmer schuldet** dem **Fiskus** die **zu hoch ausgewiesene Steuer** gem. § 14c Abs. 1 UStG; der **Leistungsempfänger** kann diesen Steuerbetrag jedoch **nicht als Vorsteuer abziehen**.

Hat der leistende Unternehmer jedoch für eine **nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.08.2020** an einen anderen Unternehmer erbrachte Leistung in der Rechnung den vor dem 01.07.2020 geltenden Steuersatz (19 v.H. anstelle von 16 v.H. bzw. 7 v.H. anstelle von 5 v.H.) **ausgewiesen** und diesen Steuerbetrag **abgeführt**, soll es seitens der Finanzverwaltung<sup>914</sup> **aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet** werden, wenn der Unternehmer den Umsatzsteuerausweis in diesen Rechnungen **nicht berichtigt**. Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger wird **korrespondierend** und aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen, i.S. von § 14c Abs. 1 UStG unrichtigen Rechnungen ein **Vorsteuerabzug** auf Grundlage des ausgewiesenen (unzutreffenden) Steuersatzes gewährt.



#### *Hinweis*

Für Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, gilt dies entsprechend für die vom Leistungsempfänger berechnete Steuer. Im Übrigen soll diese (begrenzte) **Vereinfachungsregelung auch** für die **Wiederanhebung der Umsatzsteuersätze** von 16 v.H. auf 19 v.H. und von 5 v.H. auf 7 v.H. **zum 01.01.2021** und damit für Umsätze des Monats Januar 2021 gelten.

2. Stellt sich erst nachträglich heraus, dass der leistende Unternehmer einen falschen Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen hat, kann dieser **Fehler** auf der **Rechtsgrundlage von § 14c Abs. 1 S. 2 UStG gegenüber dem Leistungsempfänger** und **ohne Mitwirkung der Finanzverwaltung berichtigt** werden. Hierbei können mehrere Berichtigungen in einem einzigen Dokument wirksam dann zusammengefasst werden, wenn sich erkennen lässt, auf welche Umsatzsteuerbeträge sich die jeweilige Berichtigung im Einzelnen beziehen soll.

<sup>914</sup> Rz. 46f. des BMF-Schreibens [III C 2 - S 7030/20/10009:004](#) vom 30.06.2020



### Hinweis

**Voraussetzung** für eine **wirksame Berichtigung** ist es jedoch, dass der **Leistungsgeber** das (**überhöhte**) **Entgelt an den Leistungsempfänger zurückgezahlt** hat<sup>915</sup>. Diese **Korrekturmöglichkeit** stößt deshalb dann an ihre (**praktischen**) **Grenzen**, wenn es sich um eine **Vielzahl von Rechnungen** handelt, die **persönlich nicht bekannten Kunden** usw. erteilt wurden. Eine den leistenden Unternehmer entlastende Korrektur ist in einem solchen Fall weder im Festsetzungs- noch im Billigkeitsverfahren möglich.

## 85.4 Dauerleistungen: Verträge anpassen

**Dauerleistungen** gelten an dem Tag als ausgeführt, an dem der vereinbarte **Leistungszeitraum endet**. Bei Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z.B. von Baumaterial) handeln. Eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne kann auch aus einer Mehrzahl von Dokumenten bestehen, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird (§ 14 Abs. 1 S. 1 UStG i.V.m. § 31 Abs. 1 UStDV); bei Dauerleistungen besteht die **Rechnung in aller Regel** aus einem **schriftlichen Vertrag** (Mietvertrag etc.) und den **einzelnen Zahlungsbelegen** (Kontoauszug), die sich auf den Zeitraum der jeweiligen Teilleistung beziehen. **Auch in Fällen von Dauerleistungen** können **Rechnungen** dann gemäß § 31 Abs. 5 UStDV **berichtigt** werden,

- wenn sie **nicht alle Angaben** i.S.v. § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG **enthalten**
- oder wenn **Angaben** in der Rechnung **unzutreffend** sind.

In einem solchen Fall müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument übermittelt werden, das sich spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezieht.

Die **Anpassung** oder **Ergänzung** eines **Mietvertrags** an die befristete Absenkung des Satzes der Umsatzsteuer könnte daher – soweit noch nicht geschehen – **wie folgt aussehen**<sup>916</sup>: „Die Vertragsparteien ändern den Mietvertrag vom xx.xx.xxxx dahingehend, dass die Umsatzsteuer in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 aufgrund der gesetzlichen Steuersatzsenkung 16 v.H. beträgt. Die für diesen Zeitraum zu zahlende Miete beträgt damit yyyy € pro Monat“.

<sup>915</sup> vgl. hierzu das BFH-Urteil [X I R 43/14](#) vom 12.10.2016, BFH/NV 2017 S. 408, Tz. 45.2.4 in AktStR II/2017

<sup>916</sup> vgl. hierzu auch Rz. 24 des BMF-Schreibens [III C 2 - S 7030/20/10009:004](#) vom 30.06.2020

### 85.5 Die Steuersatzänderung und der Umgang mit Anzahlungen

Wurden vor der Steuersatzsenkung **Voraus- oder Abschlagsrechnungen** mit dem „alten“ **Steuersatz** von 19 oder 7 v.H. **ausgestellt** und **Anzahlungen vereinnahmt**, obwohl die zugehörige Lieferung oder sonstige Leistung erst nach der Steuersatzsenkung erbracht wurde oder wird, müssen insoweit die **zutreffenden Konsequenzen** gezogen werden:

- Wurde die Umsatzsteuer in vor dem Steuersatzwechsel ausgestellten **Anzahlungsrechnungen** mit dem „alten“ Steuersatz ausgewiesen, sind diese Rechnungen **grundsätzlich zu berichtigen**.
- Eine **Berichtigung** von **Abschlagsrechnungen** kann **jedoch dann unterbleiben**, wenn über die gesamte Leistung eine **Schlussrechnung** mit dem „neuen“ Steuersatz erteilt wird.

Dies zeigt das nachfolgende Beispiel.

<b>Beispiel</b>		
<p>Steuerberater S hat mit dem Handwerker H für die Erstellung des Jahresabschlusses 2019 ein Honorar in Höhe von 1.500 € zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. S hat hierfür am 15.01.2020 und am 15.04.2020 Abschlagsrechnungen über jeweils 500 € zuzüglich 19 Prozent Umsatzsteuer erteilt, die H im gleichen Monat beglichen hat. Die diesbezüglichen Rechnungen lauten wie folgt:</p>		
Anzahlung netto	500,00 €	
zzgl. 19 v.H. Umsatzsteuer	<u>95,00 €</u>	
zu entrichtende Anzahlung	595,00 €	
<p>Nach Fertigstellung des Abschlusses am 05.08.2020 erteilt S folgende Schlussrechnung:</p>		
Jahresabschlusserstellung 2019		1.500 €
zzgl. 16 v.H. Umsatzsteuer		<u>240 €</u>
Bruttobetrag		1.740 €
./. Anzahlung netto	1.000 €	
zzgl. 19 v.H. Umsatzsteuer	<u>190 €</u>	
./. Summe Anzahlung	1.190 €	<u>./. 1.190 €</u>
verbleibende Restzahlung		<u><u>550 €</u></u>





Steuerberater **S** muss somit in der **Umsatzsteuervoranmeldung August 2020** noch **50 €** (240 € ./ 190 €) **Umsatzsteuer anmelden und abführen.**

Dem **Leistungsempfänger H** steht im **August 2020** ein **Vorsteuerabzug** in **identischer Höhe** zu. Daneben war und **bleibt H** gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG **berechtigt**, aus den **Abschlagsrechnungen** im **Januar** und **April 2020** jeweils **95 € Vorsteuern geltend zu machen.**

## 85.6 Spezielle Hinweise für die Gastronomie

**85.6.1** Die **Absenkung** der **allgemeinen Steuersätze** durch das „**Zweite Corona-Steuerhilfegesetz**“<sup>917</sup> und für die Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 wird für gastronomische Leistungen durch das (**erste**) „**Corona-Steuerhilfegesetz**“<sup>918</sup> **überlagert**. Hierdurch wurde der **Umsatzsteuersatz** für **nach dem 30.06.2020** und **vor dem 01.07.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** gem. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG **von 19 v.H. auf 7 v.H. abgesenkt**, was allerdings **für die Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020** und wegen des „**Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes**“<sup>919</sup> zu einem **Satz von nur 5 v.H.** führt.

Beim Umgang mit diesen Regelungen ist folgendes zu beachten:

- Diese **temporäre Senkung des Steuersatzes** für **gastronomische Leistungen** gilt – neben der klassischen Gastronomie – jedenfalls und soweit z.B. auch für Cateringunternehmen, den Lebensmitteleinzelhandel, Bäckereien sowie für Metzgereien, wie diese **zubereitete Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle abgeben. Nichts anderes gilt für Hotels, die neben der Übernachtung ein Frühstück anbieten**; diese Mahlzeit unterliegt dann – ebenso wie die Übernachtungsleistung (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) – dem temporär ermäßigten Steuersatz.
- Demgegenüber nimmt § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG die **Abgabe von Getränken explizit von der Steuersatzermäßigung für gastronomische Leistungen** (für die Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 auf 5 v.H. und für die Zeit vom 01.01.2021 bis zum 30.06.2021 auf 7 v.H.) **aus**. Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob die Getränke Alkohol beinhalten oder nicht. Ausnahmen gelten nur für Milch und Milchmischgetränke. Gastronomen müssen daher ab dem 01.07.2020 und bis zum 30.06.2021 zwischen der Abgabe begünstigter Speisen und nicht begünstigter Getränke unterscheiden.

<sup>917</sup> BGBl I 2020 S. 1512, vgl. auch das Ergänzungsblatt zum Manuskript II/2020

<sup>918</sup> Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.06.2020, BGBl I 2020 S. 1385, Tz. 53.4.1 in AktStR II/2020

<sup>919</sup> BGBl I 2020 S. 1512, vgl. auch das Ergänzungsblatt zum Manuskript II/2020



**85.6.2** Bei der **Beratung betroffener Mandanten** ist darüber hinaus **folgendes von besonderer Bedeutung**:

1. Zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sowie der sich ergebenden Umsatzsteuerschuld ist der **Unternehmer verpflichtet**, Aufzeichnungen über seine Umsätze zu führen (§ 22 Abs. 1 S. UStG). Diese Aufzeichnungen müssen insbesondere so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, die Steuerberechnung des Unternehmers nachzuvollziehen (§ 63 Abs. 1 UStDV). Zu diesem Zweck sieht § 22 Abs. 2 UStG einen Katalog an Daten vor, die der Unternehmer **aufzeichnen** muss; hierzu zählen u.a. die vom Unternehmer **vereinnahmten Entgelte, getrennt nach Steuersätzen** (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 S. 1, 2 UStG; Abschn. 22.2 Abs. 6 S. 1 UStAE).



**Hinweis**

Konkret müssen betroffene Unternehmer die im Zeitraum Juli 2020 bis Juni 2021 geltenden unterschiedlichen Steuersätze für Speisen und Getränke in ihren Umsatzaufzeichnungen berücksichtigen. Ein **Verstoß** gegen diese Aufzeichnungspflichten stellt eine **Ordnungswidrigkeit** nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO dar. Mit dem **Ende der temporären Steuersatzermäßigung** ist die insoweit erforderlich **Anpassung der Buchhaltung** zudem **wieder rückgängig zu machen**.

2. Die **Finanzverwaltung** wird es **nicht beanstanden**, wenn zur **Aufteilung des Gesamtkaufpreises** von sogenannten **Kombiangeboten** aus Speisen und Getränken (z.B. Buffet, „All-Inclusive-Angebote“) der auf die **Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 v.H. des Pauschalpreises angesetzt** wird; dies ergibt sich aus dem neuen Abschnitt 10.1 Abs. 12 UStAE<sup>920</sup>.

<sup>920</sup> eingefügt durch das BMF-Schreiben [III C 2 - S 7030/20/10006:006](#) vom 02.07.2020



### Hinweis

Diese **Pauschalierung** ist allerdings **nur ein Angebot**. Der EuGH<sup>921</sup> fordert in derartigen Fällen eine Aufteilung anhand der „**einfachstmöglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode**, die zu **sachgerechten Ergebnissen** führt“. Soweit der Unternehmer – insbesondere an Hand seiner **Kalkulation** – belastbar darstellen kann, dass der **Kostenanteil der Getränke niedriger ist als 30 v.H.**, so ist dies **gegenüber der Finanzverwaltung so zu vertreten**. Dies gilt im Übrigen auch hinsichtlich des Anteils der sog. **Servicepauschale** bei einer **Hotelübernachtung**, wofür das **Pauschalangebot der Finanzverwaltung** ausweislich des angepassten Abschnitts 12.16 Abs. 12 S. 2 des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer<sup>922</sup> **auf einen Anteil von 15 v.H. lautet**.

3. Die **umsatzsteuerrechtliche Würdigung** von Gutscheinen wurde mit Wirkung zum 01.01.2019<sup>923</sup> grundlegend neu geregelt. Bei sog. **Einzweckgutscheinen** i.S.d. § 3 Abs. 13, 14 UStG ist der **maßgebliche Zeitpunkt** für die **Besteuerung der Leistungsfiktion** und damit für die Bestimmung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes die **Gutscheinausgabe an den Kunden**. Folglich sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins auch für die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes entscheidend; ändern sich die Verhältnisse z.B. hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes im Nachhinein, ist dies irrelevant.

Die **spätere Gutscheineinlösung** ist für die **umsatzsteuerliche Würdigung** dementsprechend also **nicht mehr von Bedeutung**, da diese auch nach Auffassung des Bundesministers der Finanzen<sup>924</sup> nicht als eigenständiger Umsatz gilt.

- **Unschön** ist es insoweit, dass es bei solchen **Einzweckgutscheinen**, die (nicht nur) Gastronomen **vor der Steuersatzsenkung** zum 01.07.2020 **verkauft** haben, auch dann bei dem ursprünglichen **höheren Steuersatz** bleibt, wenn diese **erst nach der Absenkung des Steuersatzes eingelöst** werden.
- **Gestaltungspotential** zur **Konservierung der abgesenkten Sätze über den 30.06.2021 hinaus** bietet sich aber dann, wenn **vor der Wiedererhöhung** der Steuersätze **explizit Einzweckgutscheine verkauft** und diese **erst später eingelöst** werden. Im speziellen Fall der Gastronomie müssen dies solche Gutscheine sein, die ausschließlich den Verzehr von Speisen und nicht auch den Konsum von Getränken ermöglichen; alternativ müssen die Gutscheine ausschließlich den Konsum von Getränken und nicht auch den Verzehr von Speisen ermöglichen.

<sup>921</sup> EuGH-Urteil in der Rs. [C-349/96](#) vom 25.02.1999, Exkurs zu Tz. 3 in AktStR I/2014

<sup>922</sup> eingefügt durch das BMF-Schreiben [III C 2 - S 7030/20/10006:006](#) vom 02.07.2020

<sup>923</sup> vgl. Tz. 68.4.1 in AktStR III/2018

<sup>924</sup> Rz. 30 des BMF-Schreibens [III C 2 - S 7030/20/10009:004](#) vom 30.06.2020

4. Nicht verkannt werden sollte es allerdings, dass **nunmehr auch solche Gastronomen**, die **lediglich Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle anbieten**, die **Möglichkeit** haben, sog. **Mehrzweckgutscheine** zu verkaufen. Der **Verkauf** eines Mehrzweckgutscheins **erhöht** die **Liquidität** aber (zumindest kurzfristig) deshalb **auch hinsichtlich der im Preis enthaltenen Umsatzsteuer**, weil dieser Vorgang – nämlich der Verkauf eines Mehrzweckgutscheins – nicht steuerbar ist (§ 3 Abs. 15 S. 2 UStG). Vielmehr unterliegt die betreffende Leistung der Umsatzsteuer erst dann, wenn der Gutschein später eingelöst wird (§ 3 Abs. 15 S. 2 UStG).

**Hinweis**

Für die **gestaltende Beratung** ist es **zu beachten**, dass ein **Gutschein dann** einen **Mehrzweckgutschein** gem. § 3 Abs. 15 UStG darstellt, wenn die **Voraussetzungen** für einen **Einzweckgutschein nicht erfüllt** sind. Im Bereich der Gastronomie ist dies während der temporären Absenkung der Steuersätze dadurch zu erreichen, dass der Gutschein sowohl für Speisen wie auch für Getränke gilt.

**86. Weitere Hinweise zur Bewältigung der Folgen der Corona-Pandemie****86.1 Das BAFA-Förderprogramm für betriebswirtschaftliche Beratung:  
Das Corona-Sondermodul wurde vorzeitig eingestellt**

Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) hat das ergänzend zu den bestehenden Förderprogrammen aufgelegte **Sondermodul** für die **betriebswirtschaftliche Beratung** von durch die Corona-Pandemie betroffene **kleine und mittelständische Unternehmen**<sup>925</sup> **vorzeitig eingestellt**; dies hat das durch eine Pressemitteilung vom 26.05.2020 bekannt gegeben. Hintergrund ist hiernach die Tatsache, dass die für dieses spezielle Fördermodul vorgesehenen Mittel aufgrund der großen Nachfrage bereits vollständig ausgeschöpft wurden und zusätzliche Mittel nicht zur Verfügung gestellt werden können.

**86.2 Aussetzung der Insolvenzantragspflicht: Verlängerung wird wohl kommen!**

**86.2.1** Um ein „coronabedingtes Massensterben“ an sich gesunder Unternehmen – und um insbesondere einen damit verbundenen Wegfall von Arbeitsplätzen – zu vermeiden, wurde das „Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung (COVInsAG<sup>926</sup>)“ geschaffen. Dieses Gesetz ist als **Artikel 1** in dem „**Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht**<sup>927</sup>“ vom 27.03.2020 enthalten und **mit Wirkung vom 01.03.2020** in Kraft getreten:

- Hiernach bleibt der **Grundsatz unverändert**: Wird eine **juristische Person zahlungsunfähig** oder **überschuldet**, so haben die Mitglieder des Vertretungsorgans nach § 15a InsO „ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, einen **Eröffnungsantrag** zu stellen“.
- Durch **§ 1** des **COVInsAG** wurde diese **Insolvenzantragspflicht** allerdings grundsätzlich und vorübergehend – nämlich zunächst einmal **bis zum 30.09.2020** – **ausgesetzt**.

**86.2.2** Allerdings muss – wie von mir bereits früher dargestellt<sup>928</sup> – der **30.09.2020 nicht zwingend der Zeitpunkt** sein, in welchem die in diesem Gesetz geregelte **Aussetzung der Insolvenzantragspflicht endet**. § 4 COVInsAG enthält nämlich bereits die Möglichkeit einer **Verlängerung bis zum 31.03.2021**, die zudem bemerkenswerter Weise per **Verordnungsermächtigung** ganz in der Hand des Bundesministeriums der Justiz und für

<sup>925</sup> vgl. Tz. 53.1 in AktStR II/2020

<sup>926</sup> BGBl I 2020 S. 569

<sup>927</sup> BGBl I 2020 S. 569, Tz. 56.1 in AktStR II/2020

<sup>928</sup> vgl. hierzu im Einzelnen Tz. 53.1 in AktStR II/2020

Verbraucherschutz (BMJV) liegt. Vor diesem Hintergrund hatte die Ministerin Mitte August angekündigt, von dieser Verlängerungsmöglichkeit Gebrauch machen zu wollen.

Bereits jetzt **warnen** aber insbesondere **Insolvenzverwalter** vehement **vor** einer solchen **Verlängerung**. Hierdurch würden nämlich „**Unternehmens-Zombies**“ geschaffen und der irgendwann unvermeidliche „**coronabedingte Reinigungsprozess**“ verzögert. Insoweit bleibt es abzuwarten, ob es zu dieser Verlängerung kommt und bis wann diese gelten wird.



### *Hinweis*

Unabhängig hiervon ist es jedoch unverändert zu beachten, dass die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht auch in der Zeit bis zum 30.09.2020 bzw. darüber hinaus nicht generell greift. Diese Pflicht besteht nämlich **auch unter Geltung des COVInsAG** dann unverändert fort, wenn entweder die **Insolvenzreife nicht** auf der **COVID-19-Pandemie beruht oder** wenn im Falle einer coronabedingten Krise **keine Aussichten** (mehr) bestehen, die **vorhandene Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen**.

## E. Entwicklung der Gesetzgebung

### 87. Jahressteuergesetz 2020

#### 87.1 Grundsätzliches

Am 17.07.2020 hat das Bundesfinanzministerium wieder einmal den Entwurf eines der üblichen Jahressteuergesetze vorgelegt; diesmal nennt sich das Gesetz sogar Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020). In den letzten Jahren hatte man – zumindest offiziell – eher unaussprechliche Titel gewählt. Es handelt sich dabei um das übliche jährliche „Lumpensammlergesetz“, das **zahlreiche Einzeländerungen für viele Steuerarten** umfasst. Vieles davon ist redaktioneller Natur oder hat nur in wenigen Spezialfällen praktische Bedeutung. Es gibt aber auch etliche **Änderungen mit Breitenwirkung**, die nachfolgend dargestellt sind.

Mit der formellen Einbringung durch das Bundeskabinett (als sog. „Regierungsentwurf“) ist in nächster Zeit zu rechnen; die Verabschiedung von Bundestag und Bundesrat wird dann wie üblich kurz vor Jahresende (meist Ende November) erfolgen. Es ist – ebenfalls wie jedes Jahr – damit zu rechnen, dass im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens noch weitere Änderungen in den Gesetzentwurf eingefügt werden.

#### 87.2 § 7g EStG – Positives und Negatives vom Gesetzgeber

**87.2.1** § 7g EStG soll – so die Gesetzesbegründung – **zielgenauer ausgestaltet** werden (auch unter Berücksichtigung der vorübergehenden besonderen Situation der Corona-Krise).

##### 87.2.2 Positiv: Überwiegend betriebliche Nutzung künftig ausreichend

**Bisher** war es zur Nutzung der Begünstigungen des § 7g EStG (Investitionsabzugsbetrag, Vorwegabschreibung und Sonder-AfA) notwendig, eine **nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung** nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Nun soll eine Nutzung „zu mehr als 50 Prozent“ ausreichend sein (sowohl für die **Investitionsabzugsbeträge** als auch für die **Sonder-AfA** nach § 7g Abs. 5 und 6 EStG).



#### Hinweis

Damit wird künftig vor allem auch die **Anschaffung betrieblicher Pkw** mit § 7g EStG gefördert, was aufgrund des 90 v.H.-Erfordernisses i.d.R. für auch vom Unternehmer privat genutzte Fahrzeuge nicht der Fall war<sup>929</sup>.

<sup>929</sup> zum bisherigen Recht vgl. Tz. 112.2 in AktStR IV/2019

Nach der Gesetzesbegründung soll die Prüfung der überwiegend betrieblichen Nutzung **zeitraum- und nicht wirtschaftsjahrbezogen** sein.

Die Verwendung des Wirtschaftsguts in einem **anderen Betrieb** des Steuerpflichtigen soll in diesem Zusammenhang als **Privatnutzung** anzusehen sein. Als unschädlich will man demgegenüber die **Vermietung** eines zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts ansehen.

Diese Neuregelung soll bereits für alle nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre gelten (also grundsätzlich **ab 2020**, aber auch schon für abweichende Wirtschaftsjahre 2019/2020).

### 87.2.3 **Positiv: Förderung mit 50 v.H.**

**Bisher** konnten Investitionsabzugsbeträge mit bis zu 40 v.H. der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd in Anspruch genommen werden.

**Zukünftig** soll eine Förderung **bis zu 50 v.H.** möglich sein.

Entsprechend erhöht sich die (außerbilanzielle) **Hinzurechnung** nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG im Investitionsjahr sowie die sog. „**Vorwegabschreibung**“ in § 7g Abs. 2 S. 2 EStG von bisher (höchstens) 40 v.H. auf 50 v.H.

Auch diese Änderung gilt bereits für alle **nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre**.

### 87.2.4 **Positiv/negativ: Einheitliche Gewinngrenze von 125.000 €**

**Bisher** richtete sich die Zugangsvoraussetzung zu § 7g EStG nach der Gewinnermittlungsart:

- Bei bilanzierenden Mandanten galt eine Betriebsvermögensgrenze (= Eigenkapital) von 235.000 €.
- Bei 4/3-Rechnern durfte der Gewinn nicht über 100.000 € liegen.
- Bei LaFo-Betrieben durfte der Wirtschaftswert nicht über 125.000 € liegen.

Nunmehr wird das System auf eine **einheitliche Gewinngrenze von 125.000 €** umgestellt, die **für alle Gewinnermittlungsarten** gilt.

Für **4/3-Rechner** ist dies insoweit **positiv**, als die für diese Mandanten schon bisher geltende Gewinngrenze von 100.000 € auf 125.000 € angehoben wird (für Personengesellschaften weiterhin unter Berücksichtigung des Gesamtgewinns der Gesellschaft, also nicht nach der Höhe des Gewinnanteils eines einzelnen Gesellschafters). Verlierer der Neuregelung kann es hier nicht geben.

Für **bilanzierende Mandanten** kann die Neuregelung demgegenüber in beide Richtungen gehen:

- Bilanzierende Mandanten mit **niedrigem Gewinn**, aber **hohem Eigenkapital** (also hohe thesaurierte Gewinne aus Vergangenheit), werden gewinnen, weil sie nun von § 7g EStG begünstigt sind.
- Bilanzierende Mandanten mit **hohem Gewinn**, aber **niedrigem Eigenkapital** werden verlieren, weil sie nun nicht mehr von § 7g EStG begünstigt sind (diese Fälle konnte es geben, wenn Personenunternehmer ihre laufenden Gewinne konsequent entnommen oder Kapitalgesellschaften diese zeitnah durch Vorabausschüttungen auf die Gesellschafterebene gebracht haben).

Die neue Gewinngrenze soll ebenfalls bereits für **nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre** gelten.

#### 87.2.5 **Negativ: I.d.R. keine nachträgliche IAB-Bildung mehr bei Betriebsprüfungen!**

Eine Ergänzung in § 7g Abs. 2 S. 2 EStG-E soll eine IAB-Bildung in den Fällen verhindern, in denen dieser geltend gemacht wird, nachdem das Wirtschaftsgut bereits angeschafft oder hergestellt wurde. Insbesondere zielt dies darauf ab, bei Betriebsprüfungen den Prüfern durch nachträgliche IAB-Bildungen für in den Jahren nach der **Betriebsprüfung** bereits vorgenommene Investitionen **nicht mehr ihr Mehrergebnis wegnehmen** zu können. Bisher hatte die Finanzverwaltung dies grundsätzlich zugelassen<sup>930</sup>.

**Einschränkend** gilt dies aber nur dann, wenn die (**formelle**) **Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bereits eingetreten** war (also nach Ablauf der Einspruchsfrist für die Steuerfestsetzungen der Bp-Jahre).

**Nicht** betroffen von der Einschränkung sind also in der **erstmaligen Steuererklärung** gebildete Investitionsabzugsbeträge. Sie bleiben weiterhin auch dann möglich, wenn die Investition bis zur Abgabe der Erklärung bereits getätigt worden ist. In der erstmaligen Steuerfestsetzung können Investitionsabzugsbeträge also **weiterhin unabhängig vom Investitionszeitpunkt** geltend gemacht werden.

#### **Zeitliche Anwendung:**

Diese Neuregelung gilt allerdings erst für **nach dem 31.12.2020 endende Wirtschaftsjahre**.

<sup>930</sup> Rz. 21 des BMF-Schreibens vom 20.03.2017, [BStBl I 2017 S. 423](#): „... ohne weitere Angaben ... nach der erstmaligen Steuerfestsetzung ... geltend gemacht werden.“



### 87.2.6 Negativ: Keine Flexibilität bei Personengesellschaften mehr (§ 7g Abs. 7 EStG-E)

Der BFH hatte – entgegen der vorherigen Verwaltungsauffassung – entschieden, dass bei einer Personengesellschaft auch dann eine begünstigte Investition vorliegt, wenn ein Investitionsabzugsbetrag zwar **im Gesamthandsvermögen gebildet** wurde, die **Investition** dann aber im **Sonderbetriebsvermögen** erfolgt ist (oder umgekehrt). Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG sollte in diesen Fällen an der Stelle erfolgen, an der auch die Investition erfolgt ist, wodurch sich Gewinnverschiebungen ergeben und Steuergestaltungsmöglichkeiten eröffnet haben<sup>931</sup>.

Die **Finanzverwaltung** folgte zunächst dem BFH<sup>932</sup>, animiert nun aber den Gesetzgeber zu einer Gesetzesänderung (= nachträgliches Nichtanwendungsgesetz). Einen entsprechenden Vorstoß hatte der Bundesrat bereits mit dem Jahressteuergesetz 2019 unternommen, war seinerzeit aber noch erfolglos geblieben.

Nun soll eine Regelung in § 7g Abs. 7 S. 2 und 3 EStG-E aufgenommen werden, wonach – abweichend von der BFH-Rechtsprechung – die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen **nur in dem Vermögensbereich zulässig** ist, in dem auch der **Abzug erfolgte**. Folglich kann nur derjenige § 7g EStG in Anspruch nehmen, der auch investiert. Es muss damit wieder – wie nach der früheren Verwaltungsauffassung – an der Stelle investiert werden, an der der Investitionsabzugsbetrag auch gebildet wurde. In den anderen Fällen kommt es also nicht (mehr) zu einer Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG, was zu einer **rückwirkenden (und verzinslichen) Auflösung des gebildeten Investitionsabzugsbetrags** führt.

Auch diese Verschärfung gilt erstmals für nach dem 31.12.2020 endende Wirtschaftsjahre.



#### Hinweis

Für im Jahr 2020 gebildete Investitionsabzugsbeträge gilt damit noch die günstigere BFH-Rechtsprechung, so dass insoweit bei den Steuererklärungen für 2020 noch **Gestaltungspotenzial** besteht.

<sup>931</sup> BFH-Beschluss [VIR 44/16](#) vom 15.01.2017, BStBl II 2019 S. 466

<sup>932</sup> BMF-Schreiben vom 26.08.2019, [BStBl I 2019 S. 870](#), mit Änderung der Rz. 4 und 5 des BMF-Schreibens vom 20.03.2017 [BStBl I 2017 S. 423](#); dazu Tz. 112.1 in AktStR IV/2019

### 87.2.7 Zusammenfassende Übersicht zu den Neuerungen bei § 7g EStG

	bisher	zukünftig
Mindestumfang der betrieblichen Nutzung	Mindestens 90 v.H.	Mehr als 50 v.H.
Förderung	Bis zu 40 v.H. der AK/HK	Bis zu 50 v.H. der AK/HK
Grundvoraussetzung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Betriebsvermögen nicht über 235.000 €</li> <li>• Gewinn nicht über 100.000 € (4/3-Rechner)</li> <li>• Wirtschaftswert nicht über 125.000 € bei Land- und Forstwirten</li> </ul>	Einheitliche Gewinngrenze von 125.000 € für alle Gewinnerinkunftsarten und Gewinnermittlungsarten
Nachträgliche IAB-Bildung	Grundsätzlich zulässig	Nach Ergehen des erstmaligen Bescheids nicht mehr zulässig, wenn bis zum Zeitpunkt der Bildung bereits investiert wurde
Investitionen bei Personengesellschaften	Auch dann begünstigt, wenn IAB im Gesamthandsvermögen gebildet und im Sonderbetriebsvermögen investiert oder umgekehrt	Nur noch an der Stelle begünstigt, an der der IAB gebildet wurde

## 87.3 Zusätzlichkeitserfordernis bei Arbeitgeberleistungen – Der BFH wird korrigiert!

### 87.3.1 Betroffene Begünstigungen und bisherige Rechtsentwicklung

Die Anwendung einer ganzen Reihe von Steuerbefreiungen und Lohnsteuerpauschalierungen ist nur zulässig, wenn die Arbeitgeberleistungen „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden. Dieses sog. **Zusätzlichkeitserfordernis** findet sich insbesondere in den folgenden Regelungen:

- a) Kein Ansatz von Arbeitslohn für
- Sachbezüge bis 44 € für Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienststeuergesetzes erfüllen (§ 8 Abs. 2 S. 11 i.V.m. Abs. 1 S. 3 EStG; ab 2020).
- b) Steuerbefreiungen für
- Job-Tickets (§ 3 Nr. 15 EStG; ab 2019),
  - Kindergartenbeiträge (§ 3 Nr. 33 EStG),
  - Maßnahmen zur betrieblichen Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG; Höchstbetrag ab 2020 auf 600 € jährlich erhöht),
  - Leistungen für Familienservice und Kindernotbetreuung (§ 3 Nr. 34a EStG),
  - die Überlassung von Firmenfahrrädern zur Privatnutzung (§ 3 Nr. 37 EStG; ab 2019),
  - das Aufladen von (privaten) Elektrofahrzeugen an einer Ladesäule beim Arbeitgeber (§ 3 Nr. 46 EStG).
- c) Pauschalierungen bei
- Zuschüssen zur Internetnutzung und zur Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG),
  - geldwerten Vorteilen aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung von betrieblichen Fahrrädern an Arbeitnehmer (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG; ab 2020),
  - Zuschüssen (Fahrgeld) bis zur Höhe der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit dem Privat-Pkw (§ 40 Abs. 2 S. 2 EStG),
  - Sachzuwendungen an Arbeitnehmer nach § 37b Abs. 2 EStG.
- d) Gesonderte Förderung bei
- Arbeitgeberbeiträgen für die betriebliche Altersversorgung von Arbeitnehmern im Niedriglohnsektor mit Arbeitslöhnen bis monatlich 2.200 € (BAV-Förderbetrag nach § 100 EStG).

Regelmäßig gehen die genannten steuerlichen Begünstigungen auch mit einer **Beitragsfreiheit** bei der Sozialversicherung einher (§ 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4 SvEV)<sup>933</sup>. Dies gilt allerdings nicht für die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer i.S.v. § 37b Abs. 2 EStG.

Der BFH hatte das Zusätzlichkeitserfordernis in der Vergangenheit so ausgelegt, dass dieses nur bei **freiwilligen Arbeitgeberleistungen** erfüllt sei. „Ohnehin geschuldet“ war danach der Arbeitslohn, auf den der Arbeitnehmer **arbeitsrechtlich Anspruch** hatte.

<sup>933</sup> vgl. dazu bereits Tz. 106 in AktStR IV/2015

„Zusätzlich“ wende der Arbeitgeber nur den Arbeitslohn zu, auf den der Arbeitnehmer keinen Anspruch habe, d. h. der über den arbeitsrechtlich („ohnehin“) geschuldeten Arbeitslohn hinausgeht.

Die Finanzverwaltung war bei dem Zusätzlichkeitserfordernis großzügiger, d. h. sie sah es auch dann als erfüllt an, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hatte<sup>934</sup>. Nur **Gehaltsumwandlungsmodelle** waren danach **begünstigungsschädlich**.

Mit dem Urteil vom 01.08.2019<sup>935</sup> hat der **BFH** seine Rechtsprechung geändert und entschieden, dass „zusätzlicher“ Arbeitslohn bereits dann vorliegt, wenn dieser **verwendungs- bzw. zweckgebunden** neben dem verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Bahnbrechend neu war dabei vor allem die Erkenntnis, dass es steuerrechtlich zulässig ist, den bisher „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume **herabzusetzen**, um diese Minderung durch steuerbegünstigte Zusatzleistungen auszugleichen. Dadurch hat der BFH die Tür geöffnet, damit die Steuerbefreiungen und Pauschalierungen mit dem gesetzlichen Zusätzlichkeitserfordernis (auch) durch **Gehaltsumwandlungsmodelle** in Anspruch genommen werden können.

Die Finanzverwaltung hat auf diese BFH-Rechtsprechung allerdings mit einem **Nichtanwendungserlass** reagiert<sup>936</sup> und dabei bereits auf eine geplante Gesetzesänderung hingewiesen.

### 87.3.2 Die geplante gesetzliche Regelung

Zunächst war eine gesetzliche Regelung durch das Grundrentengesetz (GruReG) vorgesehen, die aber nicht verwirklicht wurde. Da aber bekanntlich aufgeschoben nicht aufgehoben ist, steht die Gesetzesergänzung nun mit dem Jahressteuergesetz 2019 doch an.

<sup>934</sup> BMF-Schreiben vom 22.05.2013, [BStBl I 2013 S. 728](#); dieses Schreiben wirkte damals als teilweiser Nichtanwendungserlass zu Gunsten der Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer

<sup>935</sup> [VIR 32/18](#), BStBl II 2020 S. 106

<sup>936</sup> BMF-Schreiben vom 05.02.2020, [BStBl I 2020 S. 222](#); dazu bereits ausführlich Tz. 2 in AktStR I/2020

In einem **neuen Abs. 4 in § 8 EStG** soll nun Folgendes geregelt werden:

**§ 8 Abs. 4 EStG-E**

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

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



**Gesetzes-  
text**

Die Korrektur der BFH-Rechtsprechung findet sich nun also vor allem in § 8 Abs. 4 **Nr. 2** EStG, wonach der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt werden darf. Die Einschränkung in **Nr. 1** deckt sich demgegenüber mit der BFH-Linie, dass eine reine Anrechnung auf den Arbeitslohn (also ein rein gedankliches „Umpolen“) bereits bisher nicht zulässig ist; insoweit wirkt das Gesetz nur klarstellend.

Damit soll – so die Gesetzesbegründung – für das gesamte EStG klargestellt werden, dass **nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers** steuerbegünstigt sind. Es soll dabei nicht darauf ankommen, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist oder nicht.

**Zeitlich** soll die Neuregelung ab 2020 gelten, da § 52 EStG zu dieser Ergänzung keine eigenständige Anwendungsregelung enthält. Da für die Vergangenheit der o.g. Nichtanwendungserlass gilt, kommt die großzügigere BFH-Rechtsprechung aber generell nicht zur Anwendung.

### **87.3.3 Anmerkungen**

Damit sorgt der Gesetzgeber dafür, dass das **Zusätzlichkeitserfordernis durch eine Gehaltsumwandlung nicht erfüllt** werden kann.

Gegenüber dem noch im Grundrentengesetz geplanten (aber dort nicht umgesetzten) Gesetzestext wird die die geplante **Nr. 3** in § 8 Abs. 4 EStG-E entschärft. Seinerzeit war nämlich noch vorgesehen, dass alle Leistungen anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns als schädlich für das Zusätzlichkeitserfordernis angesehen sollten. Dies hatte ich schon seinerzeit als **nicht praktikabel** angesehen (vor allem bei nicht tarifgebundenen Arbeitnehmern)<sup>937</sup>, was nun wohl auch die Verfasser des aktuellen Referentenentwurfs einge-

<sup>937</sup> Tz. 2.3.4 in AktStR I/2020

sehen haben. Nach dem nun geplanten Text können nun nur noch *bereits vereinbarte* Erhöhungen des Arbeitslohns als schädlich angesehen werden. Dies deckt sich nun auch mit der früheren Verwaltungsauffassung und dem Text des Nichtanwendungserlasses<sup>938</sup>.



### Hinweis

- Die o.g. BFH-Rechtsprechung kann im Rahmen der **Abwehrberatung** in bereits anhängigen Streitfällen bis 2019 genutzt werden, um die Steuer- und Beitragsvergünstigungen durchzusetzen. Da die Gerichte nicht an den Nichtanwendungserlass gebunden sind, ergeben sich hier durchaus Chancen, in einem anschließenden **Finanzgerichtsverfahren** unter Anwendung der neuen BFH-Linie Recht zu bekommen (außer, auch das zuständige Finanzgericht hält die BFH-Linie für zu großzügig, dann müsste es wegen Abweichung von der BFH-Rechtsprechung aber nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. FGO die Revision zulassen).
- Für die **Gestaltungsberatung** kann die BFH-Rechtsprechung angesichts der nun drohenden Gesetzesergänzung in § 8 Abs. 4 EStG-E nicht zugunsten einer niedrigen Steuer- und Beitragsschuld genutzt werden. Es macht hier keinen Sinn, die Mandanten in eine Gestaltung zu drängen oder zu begleiten, die voraussichtlich in Kürze (und dies noch rückwirkend ab Januar 2020) gesetzlich nicht mehr als zulässig erachtet wird (und bereits auch zuvor von der Finanzverwaltung aufgrund des veröffentlichten Nichtanwendungserlasses nicht anerkannt wird).
- Positiv ist und bleibt allerdings jedenfalls die BFH-Aussage, dass das Zusätzlichkeitserfordernis **nicht durch einen arbeitsrechtlichen Anspruch ausgeschlossen** ist. Dies wird auch nicht durch die geplante Gesetzesänderung eingeschränkt.

## 87.4 Gesellschafterdarlehen – Es war zu erwarten!

### 87.4.1 Hintergrund

Die verlorenen Gesellschafterdarlehen bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften stehen nun schon **seit längerer Zeit im ertragsteuerlichen Fokus**. Provoziert hatte dieses Chaos – unnötigerweise – der **BFH**, als er im Jahr 2017 meinte, verlorene Gesellschafterdarlehen nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG zulassen zu müssen bzw. zu dürfen<sup>939</sup>.

<sup>938</sup> BMF-Schreiben vom 05.02.2020, [BStBl I 2020 S. 222](#)

<sup>939</sup> BFH-Urteil [IX R 36/15](#) vom 11.07.2017, BStBl II 2019 S. 208; vgl. dazu die umfassende Darstellung der Rechtsentwicklung in Tz. 3.1 in [AktStR I/2020](#)

Der Gesetzgeber hat darauf – nach etlichem Hin und Her – mit einer **Gesetzesänderung** reagiert und die Abziehbarkeit verlorener Gesellschafterdarlehen in **§ 17 Abs. 2a EStG** gesetzlich festgeschrieben<sup>940</sup>.

Parallel begann der BFH allerdings, Darlehens- und ähnliche **Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen** zum Abzug zuzulassen<sup>941</sup>.

Auch darauf reagierte der Gesetzgeber und führte für Darlehensverluste in § 20 Abs. 6 EStG einen **neuen Verlustausgleichstopf** ein<sup>942</sup>. Ich hatte allerdings bereits damals darauf hingewiesen, dass diese gesetzliche Regelung für verlorene Gesellschafterdarlehen wohl ins Leere gehen wird, weil die Anwendung von **§ 20 Abs. 6 EStG** über die Sonderregelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG für Gesellschafterdarlehen ab einer Beteiligung von 10 v.H. **ausgeschlossen** ist. Es war damals offen, ob dies Absicht des Gesetzgebers war oder ein Versehen zugrunde lag<sup>943</sup>.



**Hinweis**

Jetzt ist aber klar: **Es war ein Versehen!**

#### 87.4.2 Die nun geplante Änderung

Der o.g. Lapsus des Gesetzgebers soll nun durch eine – auf den ersten Blick recht kryptische – Ergänzung korrigiert werden. Danach soll § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG um folgenden Halbsatz ergänzt werden:

*„..., soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Abs. 9 S. 1 zweiter Halbsatz keine Anwendung findet.“*



**Gesetzes-  
text**

Damit soll erreicht werden, dass die Verluste aus den (Gesellschafter-)Darlehen **nicht unter die tarifliche Einkommensteuer** fallen, weil den betreffenden (negativen) Einkünften des Gesellschafters aufseiten der Gesellschaft – anders als bei den laufenden Kapitalerträgen – ja gerade keine Betriebsausgaben gegenüberstehen. Nach der Gesetzesbegründung sollen damit „künstlich erzeugte Verluste i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG“, die

<sup>940</sup> Tz. 3.3.1 in AktStR I/2020

<sup>941</sup> Tz. 3.2 in AktStR I/2020

<sup>942</sup> durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl I 2019 S. 2875; dazu Tz. 3.3.2 in AktStR I/2020

<sup>943</sup> Tz. 3.3.2.5 in AktStR I/2020

z.B. durch den Verkauf der Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft entstehen, nicht (mehr) unter die Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 EStG fallen. Für diese soll zukünftig der Abgeltungsteuersatz gelten, weil sie ja bei der Gesellschaft zu keinen Betriebsausgaben führen.

Für **verlorene Gesellschafterdarlehen**, die nicht unter den ab 01.08.2019 sowieso vorrangigen § 17 Abs. 2a EStG fallen (**betroffen** sind hiervon insbesondere die sog. **stehen gelassenen Darlehen, nicht aber z.B. die sog. Krisendarlehen**), ist dann damit die neue **Ausgleichsbeschränkung in § 20 Abs. 6 EStG anzuwenden** (die Gesetzesbegründung nimmt auch ausdrücklich auf Gesellschafterdarlehen Bezug, sie sind also der „Zielfall“ dieser Gesetzesänderung).



#### Hinweis

Mit dem Gesetzentwurf soll damit also nicht die grundsätzliche Entscheidung des BFH korrigiert werden, wonach verlorene (Gesellschafterdarlehen) als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG abgezogen werden können. Es soll allerdings die **Verlustausgleichsbeschränkung in § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zur Anwendung gebracht** werden, die einen jährlichen Verlustausgleich in diesen Fällen nur i.H.v. 10.000 € zulässt (mit Vortragsmöglichkeit auf die Folgejahre, in denen dann aber auch nur jeweils 10.000 € mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können).

Zeitlich soll diese Regelung für (ggf. negative) Kapitalerträge aus Darlehen gelten, die **nach dem 31.12.2020 erzielt** werden. Auf Kapitalerträge aus Darlehen an die Kapitalgesellschaft, deren rechtliche Grundlage **vor dem 1. Januar 2021 begründet** wurde, ist die Neuregelung aber erst ab dem Veranlagungszeitraum **2024** anzuwenden; allerdings ist gegenwärtig noch nicht wirklich klar, was dies bedeuten soll.

#### 87.4.3 Aktuelle BFH-Entscheidung zum Abzug bei § 20 EStG und zum Verhältnis zu § 17 EStG

Zu der bereits oben dargestellten Abgrenzungsfrage zwischen einem Abzug verlorener Gesellschafterdarlehen bei § 17 EStG oder bei § 20 EStG hat der BFH mit dem aktuellen Urteil IX R 9/18<sup>944</sup> Stellung genommen.

Danach können **vor dem 01.01.2009** (= Einführungsstichtag der Abgeltungsteuer, mit der die dauerhafte Steuerverhaftung von Kapitalanlagen eingeführt wurde) **begründete** (und nun verlorene) Darlehensforderungen **nicht zu einem Abzug bei § 20 Abs. 2 EStG** führen. Ergänzend weist der BFH noch darauf hin, dass der Umstand, dass das Darlehen vom

<sup>944</sup> BFH-Urteil [IX R 9/18](#) vom 14.01.2020, DStR 2020 S. 1489



Kläger über den 01.01.2009 hinaus gewährt und mithin in einem weiter verstandenen Sinne „**stehen gelassen**“ wurde, bereits begrifflich auch **nicht zu einem Erwerb** der Darlehensforderung nach dem 31.12.2008 geführt habe<sup>945</sup>.

Für den Kläger blieb damit **nur ein Abzug im Rahmen des § 17 EStG** als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung. Dies hielt der BFH im Rahmen der von ihm ausgelobten **Übergangsregelung** (für alle bis zum 27.09.2017 gewährten Finanzierungshilfen)<sup>946</sup> zwar für grundsätzlich möglich, versagte dies dann aber im Ergebnis doch, weil die früheren Voraussetzungen zur Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei § 17 EStG nicht vorgelegen hätten (Krisendarlehen, Finanzplandarlehen, krisenbestimmte Darlehen). Das Finanzgericht war in der Vorinstanz nämlich davon ausgegangen, dass es sich „nur“ um ein stehen gelassenes Darlehen gehandelt habe bzw. dass im Verzichtszeitpunkt noch überhaupt keine Krise eingetreten gewesen sei<sup>947</sup>. Einen Antrag auf Anwendung des neuen § 17 Abs. 2a EStG hatte der Kläger im Verfahren nicht gestellt<sup>948</sup>.



### Hinweis

Damit hat der BFH auch mit diesem Urteil **nicht klar** darüber **entschieden**, ob die von ihm kreierte **Übergangsregelung** für eine Verlustberücksichtigung bei § 17 EStG **zwingend** ist. Im Urteilsfall lagen nun nämlich weder die Voraussetzungen der einen noch der anderen Vorschrift vor, so dass das Vorrangverhältnis keine Rolle spielte.

Altfälle, in denen **beide Vorschriften erfüllt** sind, sollten Sie deshalb weiterhin **offen halten**, um einen Vollabzug nach § 20 EStG zu erreichen (während bei § 17 EStG nur ein Abzug im Teileinkünfteverfahren mit 60 v.H. möglich wäre)<sup>949</sup>. Dies gilt allerdings nur für Beteiligungen, die **vor dem 01.08.2019 veräußert oder weggefallen** sind; ab dem 01.08.2019 ist das Vorrangverhältnis des neuen § 17 Abs. 2a EStG eindeutig.

Entsprechende Fälle müssen Sie unter Hinweis auf das beim BFH noch anhängige Verfahren IX R 5/20<sup>950</sup> **mit Einspruch offen halten**, wenn die Anwendung von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG zu einem für die Mandanten steuerlich günstigeren Ergebnis führt<sup>951</sup>.

<sup>945</sup> in diesem Sinne auch schon BFH-Urteil [X R 9/17](#) vom 09.07.2019, DStR 2019 S. 2626

<sup>946</sup> dazu ausführlich Tz. 3.2.2.2 in AktStR I/2020; zur Übergangsregelung auch aktuell BFH-Urteil [IX R 1/19](#) vom 10.12.2019, BFH/NV 2020 S. 504, veröffentlicht am 19.03.2020

<sup>947</sup> Urteil des FG Münster [2 K 3127/15 E](#) vom 12.03.2018, DStRE 2019 S. 138; zu den Grundvoraussetzungen vgl. BMF-Schreiben vom 21.10.2010, BStBl I 2010 S. 832; das FG Münster hatte allerdings den Abzug bei § 20 Abs. 2 EStG zugelassen, was der BFH nun aber verwarf

<sup>948</sup> wahrscheinlich wäre ein solcher Antrag auch erfolglos geblieben, weil die Finanzverwaltung die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG voraussichtlich weitgehend im Sinne ihres früheren BMF-Schreibens vom 21.10.2010, [BStBl I 2010 S. 832](#), auslegen wird; eine klare Verwaltungsäußerung dazu gibt es derzeit aber noch nicht

<sup>949</sup> so schon Tz. 3.2.2.5 in AktStR I/2020

<sup>950</sup> Vorinstanz: Urteil des FG Düsseldorf [10 K 2166/16 E](#) vom 28.01.2020, DStRE 2020 S. 775

<sup>951</sup> dazu auch Deutschländer, NWB 2020 S. 1456

#### 87.4.4 Exkurs zu Aktienverlusten

Mit seiner aktuellen Entscheidung im Verfahren VIII R 34/16<sup>952</sup> hat der BFH seine bisherige Linie zur **Berücksichtigungsfähigkeit von Aktienverlusten außerhalb eines Veräußerungstatbestands** fortgesetzt und einen Verlust aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien durch eine Kapitalherabsetzung auf Null samt eines Bezugsrechtsausschlusses für die anschließende Kapitalerhöhung auf der Grundlage eines Insolvenzplans anerkannt (in entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 4 S. 1 EStG).



#### Hinweis

Dazu ist beim BFH allerdings nach das **Revisionsverfahren** mit dem Az. **VIII R 5/19** anhängig. In der Vorinstanz dieses Verfahrens hatte das FG Rheinland-Pfalz den Abzug der Verluste ebenfalls zugelassen<sup>953</sup>. Vermutlich wird die Finanzverwaltung mit der Anwendung der o.g. Rechtsprechung aber noch so lange abwarten, bis auch dieses Revisionsverfahren entschieden ist.

Ab 2020 ist in diesem Zusammenhang aber noch die neue **Verlustausgleichsbeschränkung** in § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zu beachten, die nicht nur für die bereits o.g. Darlehensverluste, sondern auch „für die **Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter** im Sinne des Absatzes 1“ gelten soll (also z.B. für Ausbuchung von Aktien aus einem Bankdepot wegen Insolvenz der Kapitalgesellschaft). Solche Verluste sind dann nur bis zur Höhe von 10.000 € mit anderen Kapitalerträgen ausgleichsfähig (bei Aktien wohl in Kombination mit § 20 Abs. 6 S. 4 EStG nur mit Aktiengewinnen). Die Verfassungsmäßigkeit dieser Neuregelung wird noch zu überprüfen sein.

Diese Problematik könnte bald für die zahlreichen **Wirecard-Aktionäre** von Bedeutung sein, deren Aktien im Privatvermögen gehalten werden.

<sup>952</sup> BFH-Urteil [VIII R 34/16](#) vom 03.12.2019, DStR 2020 S. 971, veröffentlicht am 30.04.2020

<sup>953</sup> Urteil des FG Rheinland-Pfalz [2 K 1952/16](#) vom 12.12.2018, EFG 2019 S. 365; vgl. dazu auch den Hinweis Nr. 339 in der Rechtsbehelfsliste

### 87.5 Verbilligte Vermietung (§ 21 Abs. 2 EStG)

**Bisher** liegt eine **verbilligte Vermietung** von Wohnraum vor, wenn die Wohnung zu einem Entgelt („Warmmiete“) von **weniger als 66 v.H.** überlassen wird (mit der Folge einer anteiligen Werbungskostenkürzung; wird die 66 v.H.-Grenze erreicht, erfolgt keine Kürzung).

Ab dem Jahr 2021 soll diese Grenze nun **auf 50 v.H. herabgesetzt** werden.

**Aber:** Nach der Gesetzesbegründung soll im Entgeltbereich zwischen 50 v.H. und 66 v.H. eine **Totalüberschussprognose** vorzunehmen sein („Liebhabereiprüfung“). Sollte diese Prognose negativ ausgehen, ist von einer **Einkünfteerzielungsabsicht** lediglich für den **entgeltlichen** Teil auszugehen, sodass lediglich die Werbungskosten für den entgeltlich vermieteten Teil berücksichtigt werden können. Durch diese Vorgehensweise soll verhindert werden, dass die in § 21 Abs. 2 EStG festgelegte Grenze für missbräuchliche Gestaltungen verwendet wird.

### 87.6 Änderungen im Umsatzsteuerrecht

Im Bereich der Umsatzsteuer enthält der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 Regelungen zu den verfahrensrechtlichen Konsequenzen von Rechnungsberichtigungen, zu Preisnachlässen und Preiserstattungen in einer Leistungskette, zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG auf Telekommunikationsdienstleistungen an sog. Wiederverkäufer sowie zur Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets der EU.

#### 87.6.1 Verfahrensrechtliche Einordnung von Rechnungsberichtigungen

In § 14 Abs. 4 S. 4 UStG-E soll **gesetzlich festgeschrieben** werden, dass die (wirksame) **Berichtigung** einer **Rechnung kein rückwirkendes Ereignis** i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a AO darstellt. Aus **Sicht der Verwaltung** hat diese Anpassung **lediglich deklaratorischen Charakter** und stellt klar, dass eine Rechnungsberichtigung keine zeitlich unbegrenzte (rückwirkende) Änderungsmöglichkeit eines Steuerbescheids zur Folge hat.

Insoweit reagiert der Gesetzgeber auf die neuere Rechtsprechung des BFH: Dieser vertritt im Gefolge einer Entscheidung des EuGH vom 15.09.2016<sup>954</sup> nunmehr die Auffassung<sup>955</sup>, dass die Berichtigung einer Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV grundsätzlich auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde. Die insoweit geplante Gesetzesänderung hat damit zwei Konsequenzen:

<sup>954</sup> Rs. [C-518/14](#), Senatex, Tz. 94 in AktStR IV/2016

<sup>955</sup> BFH-Urteil [V R 26/15](#) vom 20.10.2016, Tz. 4 in AktStR I/2017

- Einerseits wird es auch die Finanzverwaltung nun akzeptieren müssen, dass eine **Rechnungsberichtigung** bzw. **-ergänzung** steuerlich auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsausstellung **zurückwirken** und dementsprechend eine **Verzinsung** des zunächst zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs nach § 233a AO mit dem unrealistischen Satz von 6 v.H.<sup>956</sup> jährlich **verhindern** kann.
- Andererseits entfaltet eine **Rechnungsberichtigung** bzw. **-ergänzung** ihre erstrebte Wirkung, die darin besteht, dem Leistungsempfänger doch noch den Abzug der Vorsteuer aus einer zunächst mangelbehafteten Rechnung in Anspruch zu nehmen, nur dann, wenn das Jahr des ursprünglichen und zunächst unberechtigten Vorsteuerabzugs verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

Diese in § 14 Abs. 4 S. 4 UStG-E enthaltene Neuregelung soll ab dem Tage nach dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020 gelten.

### 87.6.2 Preisnachlässe und Preiserstattungen in einer Leistungskette

In § 17 Abs. 1 UStG soll ein neuer Satz 5 eingefügt werden, nach welchem bei **Preisnachlässen** und **Preiserstattungen** eines **Unternehmers** in einer **Leistungskette** an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer eine **Minderung der Bemessungsgrundlage nur dann** vorliegt, wenn der **Leistungsbezug** dieses **Abnehmers** im Rahmen der Leistungskette **im Inland steuerpflichtig** ist.

Hintergrund hierfür ist die Tatsache, dass der **EuGH** mit **Urteil** schon **vom 15.10.2002**<sup>957</sup> die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der sog. „**überspringenden Rabatte**“ beurteilt hatte. Hierbei handelt es sich um Preisnachlässe, die der **Hersteller** einer Ware unmittelbar dem **(End)Abnehmer** gewährt, ohne dass hierdurch in die Leistungskette eingeschaltete Zwischenhändler tangiert werden. Im Ergebnis zahlt jeder beteiligte Unternehmer diejenige Umsatzsteuer, die sich nach dem von ihm per saldo vereinnahmten Entgelt berechnet; dies gilt aber künftig bei Preisnachlässen und Preiserstattungen eines Unternehmers in einer Leistungskette an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer nur noch dann, wenn der **Leistungsbezug** dieses nachfolgenden Abnehmers **im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig** ist.

Auch diese Neuregelung **soll ab dem Tage nach dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020** gelten.

<sup>956</sup> vgl. auch insoweit meinen Rechtsbehelfshinweis mit der lfd. Nr. 260

<sup>957</sup> Rs. [C-427/98](#) vom 15.10.2002, DB 2002 S. 2466, Tz. 41.1 in AktStR II/2003

### 87.6.3 Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG

Zu einem **Wechsel der Steuerschuldnerschaft** nach § 13b UStG soll es **zukünftig auch dann** kommen, wenn Unternehmer als sog. **Wiederverkäufer Telekommunikationsdienstleistungen erbringen**. Insoweit sieht § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG-E die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers dann vor, wenn dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist.

Diese Neuregelung soll für einschlägige **Leistungen** gelten, die **nach dem 31.12.2020** erbracht werden.

### 87.6.4 Die Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets der EU

Die nächsten Schritte der „großen“ Umsatzsteuerreform innerhalb der EU sind ab dem 01.01.2021 geplant und betreffen unter dem hochtrabenden Namen „**Mehrwertsteuer-Digitalpaket**“ vor allem den **Versandhandel an Endverbraucher als Abnehmer**. Da sich diese **Neuregelungen** aber **nur auf die Zukunft beziehen** werden, ist es angezeigt, **zunächst** auf die **nach gegenwärtig noch geltender Rechtslage bestehenden umsatzsteuerlichen Risiken** beim grenzüberschreitenden Online-Handel **inzugehen**; diesem Zweck dient der nachfolgende **Exkurs**.

**Exkurs:****Umsatzsteuerliche Risiken beim grenzüberschreitenden (Online-)Handel!**

1. § 3c UStG in seiner gegenwärtigen Fassung **regelt den Ort der Lieferung** für solche Fälle, in denen ein Lieferer **Gegenstände** – ausgenommen neue Fahrzeuge im Sinne von § 1b Abs. 2 und 3 UStG – in einen **anderen EU-Mitgliedstaat befördert** oder **versendet** und der **Abnehmer keinen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern** hat; dies betrifft insbesondere **Lieferungen an Privatpersonen**:

- Hierbei kann der **liefernde Unternehmer bis zu einer bestimmten Umsatzhöhe (Lieferschwelle)**, die **Umsatzsteuer seines eigenen Staates in Rechnung stellen** und auch **dort abführen**.
- Abweichend von § 3 Abs. 6 bis 8 UStG ist die **Lieferung** demgegenüber **mit allen Konsequenzen** in demjenigen **EU-Mitgliedstaat als ausgeführt** zu behandeln, in dem die **Beförderung** oder **Versendung** des Gegenstands **endet**, wenn der **Lieferer** entweder die **für diesen Staat maßgebende jährliche Lieferschwelle überschreitet** oder wenn er auf deren **Anwendung verzichtet**. In diesen beiden Fällen muss sich der leistende Unternehmer im Ansässigkeitsstaat seiner privaten Abnehmer umsatzsteuerlich registrieren lassen, die dortige Umsatzsteuer in Rechnung stellen und diese auch dort anmelden und abführen.

**Hinweis**

Die **Lieferschwelle** ist **geschaffen** worden, **um Unternehmer** mit geringem Versandanteil von den Mühen des Umgangs mit den Steuergesetzen und den Finanzverwaltungen anderer Staaten **zu entlasten**. Bei Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist die jeweilige Lieferschwelle des anderen Mitgliedstaates maßgebend (§ 3c Abs. 3 Nr. 2 UStG). Dies heißt aber im Umkehrschluss, dass die Verlagerung des Lieferorts nach § 3c Abs. 1 UStG in den Ansässigkeitsstaat privater Abnehmer eintritt, sobald im laufenden Kalenderjahr die insoweit geltende Lieferschwelle durch den leistenden Unternehmer überschritten wird; dies gilt bereits für denjenigen Umsatz, der zur Überschreitung der Lieferschwelle führt.

2. In diesem Zusammenhang werden von (inländischen) **Lieferanten** und deren **Beratern Kenntnisse ausländischer Regelungen verlangt**, was **zusätzlichen Aufwand** und ein **erhöhtes Fehlerisiko** mit sich bringt. Nach dem **gegenwärtigen Stand** gelten innerhalb der EU – jedenfalls bis zum Ende des Jahres 2020 ist Großbritannien insoweit noch einem EU-Staat gleichgestellt – die **folgenden** (uneinheitlichen) **Lieferschwellen**:

Mitgliedstaat	Betrag in der Landeswährung	Betrag in Euro
Belgien	35.000 €	
Bulgarien	70.000 BGN	35.791 €
Dänemark	280.000 DKK	37.595 €
Deutschland	100.000 €	
Estland	35.000 €	
Finnland	35.000 €	
Frankreich	35.000 €	
Griechenland	35.000 €	
Irland	35.000 €	
Italien	35.000 €	
Kroatien	270.000 HRK	36.291 €
Lettland	35.000 €	
Litauen	35.000 €	
Luxemburg	100.000 €	
Malta	35.000 €	
Niederlande	100.000 €	
Österreich	35.000 €	
Polen	160.000 PLN	37.859 €
Portugal	35.000 €	
Rumänien	118.000 RON	25.305 €
Schweden	320.000 SEK	31.390 €
Slowakische Republik	35.000 €	
Slowenien	35.000 €	
Spanien	35.000 €	
Tschechische Republik	1.140.000 CZK	44.873 €
Ungarn	35.000 €	
Vereinigtes Königreich	70.000 GBP	80.197 €
Zypern	35.000 €	

3. Bei **oberflächlicher Betrachtung** könnte man davon ausgehen, dass die **deutsche Finanzverwaltung kein vertieftes Interesse** daran hat, **zu prüfen**, ob solche **im Inland ansässigen Unternehmer**, die an Privatpersonen im EU-Ausland liefern, nicht womöglich die **geltenden Lieferschwellen überschreiten** und damit die **Umsatzsteuer** nicht etwa in Deutschland, sondern **in dem anderen EU-Staat schulden**. Erfahrungen mit Außenprüfungen in jüngerer Zeit zeigen allerdings, dass dies ein **Trugschluss** ist und dass die Prüfer sogar in besonderer Weise ein Auge auf die jeweils geltenden Lieferschwellen haben. Stellen die Beamten hierbei fest, dass sich der Mandant trotz des Überschreitens der im konkreten Fall geltenden Lieferschwelle in dem anderen EU-Staat umsatzsteuerlich nicht hat registrieren lassen und statt dessen weiterhin deutsche Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, ziehen diese die **folgenden Konsequenzen**:

1. Die **zu Unrecht ausgewiesene deutsche Umsatzsteuer schuldet** der **Unternehmer** dann **nach § 14c Abs. 1 UStG**, weshalb der **Prüfer** insoweit auch **kein Minderergebnis zu befürchten** hat.

Die **Argumentation**, welche insbesondere im Rahmen von Schlussbesprechungen in der Vergangenheit durchaus Erfolg hatte, dass nämlich § 14c Abs. 1 UStG einer Vermeidung der Gefährdung des Steueraufkommens dient und die **Abnehmer** (Endverbraucher!) in den hier einschlägigen Fällen **keine Möglichkeit** haben, **Vorsteuern geltend zu machen, verfährt** insoweit **nicht mehr**. Der BFH hat nämlich mit Urteil schon vom 13.12.2018<sup>958</sup> entschieden, dass die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG deshalb auch bei einer Rechnungserteilung an einen Nichtunternehmer entsteht, weil es sich insoweit um eine **reine Gefährdungshaftung** handelt.



#### Hinweis

Eine **Berichtigung** der **zugrunde liegenden Rechnung** durch den Verkäufer ist auf der Rechtsgrundlage des § 14c Abs. 1 S. 2 UStG und – anders als in den Fällen des § 14c Abs. 2 UStG – ohne Mitwirkung der Finanzverwaltung<sup>959</sup> **möglich**. Die **Wirksamkeit** der Berichtigung **setzt** aber nach der vom **XI. Senat**<sup>960</sup> gestützten **Sichtweise** der Finanzverwaltung zusätzlich die **Rückzahlung der Umsatzsteuer** durch den Verkäufer an den Erwerber **voraus**, was die Dinge dann eben doch wieder erheblich verkompliziert.

2. **Daneben** wird der **Prüfer** den jeweiligen **anderen EU-Staaten** nicht nur eine entsprechende **Mitteilung** über die dort zu steuernden Beträge **zukommen lassen**. **Darüber hinaus** ist vielmehr auch die Norm des § 370 Abs. 6 S. 2 AO einschlägig: Hiernach kann eine **Steuer-**

<sup>958</sup> BFH-Urteil [V R 4/18](#), BFH/NV 2019, 369, Tz. 55.5 in AktStR II/2019

<sup>959</sup> vgl. insoweit auch die Verfügung [S 7100 b - Karte 1](#) der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 19.02.2015, Tz. 46.6 in AktStR II/2015

<sup>960</sup> BFH-Urteil [XI R 28/16](#) vom 16.05.2018, BFH/NV 2018 S. 1048, Tz. 88 in AktStR IV/2018



**verkürzung im Inland auch dann** vorliegen, wenn sich die **Tat** auf **solche Umsatzsteuern** bezieht, die **von einem anderen Mitgliedstaat verwaltet** werden.

Diese Norm ist die gesetzgeberische Reaktion auf den konstant hohen Umsatzsteuerbetrug mithilfe grenzüberschreitender Transaktionen in Form sogenannter Karussellgeschäfte. In letzter Konsequenz hat dies zur **Folge**, dass ein **deutscher Betriebsprüfer**, der z.B. vom Unternehmen unerkannt überschrittene Lieferschwellen aufdeckt, ein **Strafverfahren im Inland** nicht nur **einleiten** kann, sondern im Zweifel sogar **muss**, um **kein Verwertungsverbot** für diese Informationen **zu riskieren**.

3. Nicht verkannt werden darf es in diesem Zusammenhang schließlich, dass der **BFH** mit **Beschluss vom 29.04.2020**<sup>961</sup> zu dem Modell „**Verkauf durch Händler, Versand durch Amazon**“ **Stellung genommen** hat. **Leistungsempfänger** der Warenlieferung des Verkäufers ist hiernach nicht der Unternehmer Amazon, sondern derjenige Endkunde, dem die **Verfügungsmacht am Gegenstand der jeweiligen Lieferung verschafft** wird. Handelt es sich bei diesem Endkunden aber um einen privaten Endverbraucher, so kommt es auch in diesem Fall bei Überschreitung der spezifischen Lieferschwelle zu den oben dargestellten Rechtsfolgen: Der leistende Unternehmer muss sich in dem oder den Ansässigkeitsstaat(en) seiner privaten Abnehmer umsatzsteuerlich registrieren lassen, die dortige Umsatzsteuer in Rechnung stellen und diese auch dort anmelden und abführen.

<sup>961</sup> [XIB 113/19](#), veröffentlicht am 28.05.2020

**87.6.4.1** Durch das sog. „**Mehrwertsteuer-Digitalpaket**“ soll vor allem der **Versandhandel an Endverbraucher** als Abnehmer mit Wirkung ab dem **01.01.2021 neu geregelt** werden. EU-weit soll hierdurch die derzeitige Versandhandelsregel durch eine **Regelung** des sog. „**innergemeinschaftlichen Fernverkaufs von Gegenständen**“ ersetzt werden:

- Das bedeutet zunächst, dass Online-Händler durch Warenlieferungen an Endverbraucher in anderen EU-Staaten **bereits dann steuerpflichtige Umsätze im jeweiligen Bestimmungsland** tätigen, wenn ihr diesbezügliches **EU-weites Handelsvolumen 10.000 € p. a. erreicht oder überschreitet**.
- **Flankiert** und zugleich **abgefedert** soll diese Neuregelung durch die **optionsweise Nutzung** einer sog. „**einzigsten kleinen Anlaufstelle**“ **im Staat des leistenden Unternehmers** werden, was in der kruden Sprache der EU als „One-Stop-Shop“ bezeichnet wird. Im Klartext heißt dies, dass die **Anmeldung und Abführung solcher Umsatzsteuern**, die aufgrund des Bestimmungslandprinzips in anderen EU-Staaten ausgelöst werden, mit Blick auf sämtliche anderen EU-Staaten bei einer **zentralen Stelle im eigenen Land** – in **Deutschland** wird dies das **Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** sein – erledigt werden kann. Ohne diese EU-weit einheitlich mögliche Erleichterung, sich der ansonsten ergebenden Registrier- und Deklarationspflichten in einem oder mehreren anderen Staaten zu entledigen, wären diese Reformüberlegungen und insbesondere die drastische Absenkung der Lieferschwelle nämlich schon mangels Praktikabilität zum Scheitern verurteilt.

**87.6.4.2** Neben der (vergleichsweise einfach zu bewerkstellenden) nationalgesetzlichen Umsetzung der Neuregelungen zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf **müssten die EU-Staaten bis Ende 2020** aber zusätzlich einen **erheblichen Ausbau ihrer finanzbehördlichen IT-Infrastruktur bewerkstelligen**. Vor dem Hintergrund, dass nicht nur die deutsche Finanzverwaltung insoweit vor erheblichen Problemen steht – die coronabedingt sicher nicht kleiner geworden sind! –, sowie aufgrund der Tatsache, dass die von den Finanzbehörden der EU-Staaten verwendeten IT-Systeme ohnehin noch erhebliche Inkongruenzen aufweisen, erscheint eine **Umsetzung zum 01.01.2021 kaum realistisch**.

Insoweit konnte es kaum überraschen, dass die **EU-Kommission vorgeschlagen** hat, den **Zeitpunkt der Umsetzung** des „**Digitalpakets**“ vom 01.01.2021 **um sechs Monate auf den 01.07.2021 zu verschieben**; mittlerweile scheint auch eine **Verschiebung** auf einen **noch späteren Zeitpunkt** – auf den 01.01.2024? – **im Gespräch** zu sein. Vor diesem Hintergrund und weil eine zeitliche Verschiebung möglicherweise auch inhaltliche Korrekturen mit sich bringt, werde ich auf diese **Neuregelungen dann nochmals zurückkommen**, wenn diese **sowohl inhaltlich als auch hinsichtlich des Zeitpunkts ihres In-Kraft-Tretens endgültig fixiert** sind.

## 87.7 Weitere Änderungen im Kurzüberblick

Vorschrift	Geplante Änderung
§§ 7h, 7i EStG-E	Es sollen nur noch solche Bescheinigungen der Gemeinden bzw. Denkmalämter anerkannt werden, die „nicht offensichtlich rechtswidrig“ sind.
§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG-E	Den Sonderausgabenabzug bei Versorgungsleistungen soll es ab 2021 nur noch bei Angabe der <b>Identifikationsnummer</b> des Zahlungsempfängers geben.
§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG-E	Die Regelung soll in Zukunft auch sonstige Kapitalforderungen jeder Art erfassen, deren <b>Einlösung auf eine Sachleistung</b> (wie z.B. die Lieferung von Gold oder anderen Edelmetallen) gerichtet ist. Damit soll die gegenteilige BFH-Rechtsprechung korrigiert werden (z.B. zu Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen) <sup>962</sup> .
§ 20 Abs. 4a S. 5 EStG-E	Bei <b>Kapitalmaßnahmen ausländischer Gesellschaften</b> soll immer ein Kapitalertrag von 0 € angesetzt werden, um Rückabwicklungsschwierigkeiten zu vermeiden (dies soll für die Zuteilung von Aktien ab 2021 gelten).
§ 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG-E	Neue Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 v.H. für die <b>Freifahrtberechtigung von Soldaten</b>
§ 44 Abs. 1 S. 4 EStG-E	<b>Investmentfonds</b> müssen künftig u.U. selbst den Kapitalertragsteuerabzug vornehmen, wenn die Anteile nicht in einem Depot verwahrt werden

<sup>962</sup> BFH-Urteil [VIII R 4/15](#) vom 12.05.2015, DB 2015 S. 2056; [VIII R 35/14](#) vom 12.05.2015, DB 2015 S. 2057; [IX R 33/17](#) vom 06.02.2018, DStR 2018 S. 562

**88. Zweites Familienentlastungsgesetz****88.1 Grundsatz**

Am 29. Juli 2020 hat das Bundeskabinett das Zweite Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Zweites Familienentlastungsgesetz – 2. FamEntlG) auf den Weg gebracht. Dieser sog. **Regierungsentwurf** schließt an die Erhöhungen von Kindergeld, Kinderfreibeträgen und Grundfreibeträgen der letzten Jahre an<sup>963</sup> und soll Beschlüsse umsetzen, die die Koalition bereits vor längerer Zeit gefasst hatte.

Im Hinblick auf die bevorstehende Bundestagswahl im September 2021, die im Herbst 2021 eher keine steuerlichen Änderungsgesetze ermöglichen wird, nimmt der Gesetzentwurf auch bereits **Änderungen für Jahr 2022** in Angriff.

Die **Verabschiedung** durch Bundestag und Bundesrat wird jedoch erst im Herbst 2020 erfolgen; mit wesentlichen Änderungen dürfte dabei aber nicht mehr zu rechnen sein.

---

<sup>963</sup> Familienentlastungsgesetz vom 29.11.2018, BGBl I 2018 S. 2210

## 88.2 Die erhöhten Beträge

Die ab 2021 geplanten Beträge sind aus der nachfolgenden **Übersicht** zu ersehen (mit Vergleich zu den im Jahr 2020 geltenden Beträgen):

	2020	2021	2022
Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 EStG) sowie Höchstbetrag für Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 EStG)	9.408 €	9.696 €	9.984 €
Zusätzlich erfolgte eine Anpassung des Steuertarifs. Zur (leichten) Entschärfung der sog. „kalten Progression“ wird der Tarifverlauf ab dem VZ 2021 wieder „nach rechts“ verschoben.		1,52 v.H. nach rechts	1,50 v.H. nach rechts
Freibeträge für Kinder bei Zusammenveranlagung der Eltern (§ 32 Abs. 6 EStG)	7.812 €	8.388 €	8.388 €
Kindergeld monatlich (§ 66 EStG):			
• Erstes und zweites Kind	204 €	219 €	219 €
• Drittes Kind	210 €	225 €	225 €
• Ab dem vierten Kind	235 €	250 €	250 €
Zusätzlicher Kinderbonus (§ 66 Abs. 1 S. 2 EStG); auszuzahlen im September 2020 mit 200 € und im Oktober 2020 mit 100 € <sup>964</sup>	300 €	-	-
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) <sup>965</sup>	4.008 €	4.008 €	1.908 €
Jedes weitere Kind	240 €	240 €	240 €

## 88.3 Kirchensteuereinbehalt

Auf Basis der bisherigen Praxiserfahrungen sollen Aktualisierungen zum automatisierten Kirchensteuereinbehalt bei Kapitalerträgen vorgenommen werden.

<sup>964</sup> Tz. 83.7.2 in diesem Skript

<sup>965</sup> vgl. dazu oben Tz. 83.7.1

## 89. Anhebung der Pauschbeträge für behinderte Menschen

### 89.1 Grundsatz

Ebenfalls am 29.07.2020 hat die Bundesregierung den Kabinettsentwurf eines Gesetzes zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge und zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen auf den parlamentarischen Weg gebracht. Die Verabschiedung durch Bundestag und Bundesrat ist im Herbst 2020 geplant.

### 89.2 Die einzelnen geplanten Änderungen

#### 89.2.1 Verdoppelung der Behinderten-Pauschbeträge

Schon seit vielen Jahren (besser gesagt: Jahrzehnten) sind die Behinderten-Pauschbeträge in § 33b Abs. 3 EStG unverändert geblieben und wurden nicht an die Steigerung der Lebenshaltungskosten angepasst. Dafür soll nun aber ab 2021 eine **kräftige Erhöhung** durch eine **Verdoppelung** der Pauschbeträge erfolgen:

Grad der Behinderung bis	Bis 2020	Ab 2021
20	-	384 €
30	310 €	620 €
40	430 €	860 €
50	570 €	1.140 €
60	720 €	1.440 €
70	890 €	1.780 €
80	1.060 €	2.120 €
90	1.230 €	2.460 €
100	1.420 €	2.840 €
bei Hilflosigkeit	3.700 €	7.400 €

Bei einem Grad der Behinderung bis 20 wurde bisher kein Pauschbetrag gewährt. Bei einem **Behinderungsgrad unter 50** war bisher zusätzlich erforderlich, dass wegen der Behinderung eine Rente bezogen wurde, die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der

körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht. Diese Einschränkungen fallen nun weg (§ 33b Abs. 2 EStG-E). Im Ergebnis können damit nun alle Steuerpflichtigen mit einem anerkannten Grad der Behinderung von mindestens 20 die Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags beantragen.

**89.2.2 Neue gesetzliche Fahrtkostenpauschale (§ 33b Abs. 2a EStG-E)**

Aufgrund einer Verwaltungsregelung in H 33.1-33.4 „Fahrtkosten behinderter Menschen“ EStH konnten Kraftfahrzeugkosten neben den Pauschbeträgen in § 33b Abs. 3 EStG bisher nur wie folgt berücksichtigt werden<sup>966</sup>:

<p><b>Geh- und stehbehinderte Menschen mit einem GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G</b></p>	<p><b>Bei außergewöhnlich gehbehinderten (Merkzeichen aG), blinden (Merkzeichen Bl) und hilflosen (Merkzeichen H) Menschen</b></p>
<p>Nachgewiesen oder glaubhaft gemachte und angemessene Fahrtkosten.</p>	<p>In den Grenzen der Angemessenheit dürfen nicht nur die Aufwendungen für durch die Behinderung veranlasste unvermeidbare Fahrten, sondern auch für Freizeit-, Erholungs- und Besuchsfahrten abgezogen werden. Die tatsächliche Fahrleistung ist nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.</p>
<p>Aus Vereinfachungsgründen kann im Allgemeinen ein Aufwand für Fahrten bis zu <b>3.000 km</b> im Jahr als angemessen angesehen werden (= 3.000 km x 0,30 € = 900 €).</p>	<p>Eine Fahrleistung von mehr als <b>15.000 km</b> im Jahr liegt in aller Regel nicht mehr im Rahmen des Angemessenen (15.000 km x 0,30 € = 4.500 €).</p>

Nunmehr soll diese Verwaltungsvorschrift ab 2021 durch eine **neue Pauschalierungsregelung in § 33 Abs. 2a EStG** ersetzt werden. Damit sollen die betroffenen Steuerpflichtigen von den bestehenden Nachweispflichten und die Finanzämter von Prüfungstätigkeiten entlastet werden.

Faktisch werden dabei die bisherigen Höchstbeträge von 900 € (oben linke Spalte) bzw. 4.500 € (oben rechte Spalte) durch **Pauschbeträge** in gleicher Höhe ersetzt, ohne dass nach aufwändige Einzelnachweise der (angemessenen) Fahrten erbracht werden müssen. Es muss allerdings noch ein Antrag gestellt werden.

<sup>966</sup> vgl. auch BMF-Schreiben vom 29.04.1996, [BSIbI I 1996 S. 446](#), und 21.11.2001, [BSIbI I 2001 S. 868](#)

Ein alternativer Abzug (tatsächlich) höherer Kosten ist nicht (mehr) zulässig. Die neuen Fahrtkosten-Pauschbeträge haben also **Abgeltungswirkung**.

Wie bisher ist der neue Fahrtkosten-Pauschbetrag aber – wie generell bei § 33 Abs. 1 EStG – unter **Abzug der zumutbaren Belastung** zu berücksichtigen (§ 33 Abs. 1 EStG)<sup>967</sup>.

### 89.2.3 Weitere Änderungen

- Die Übertragung eines **Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags für ein Kind** auf den anderen Elternteil erfordert zukünftig die Angabe der steuerlichen Identifikationsnummer (§ 33b Abs. 5 S. 5 EStG-E).
- Der **Pflege-Pauschbetrag** i.S.v. § 33b Abs. 6 EStG bisher 924 € wird künftig entsprechend der Höhe der Pflegegrade **gestaffelt** (600 € bei Pflegegrad 2, 1.100 € bei Pflegegrad 3 und 1.800 € bei Pflegegrad 4 oder 5). Die Nachweisvoraussetzungen in § 65 EStDV werden entsprechend angepasst.

---

<sup>967</sup> vgl. dazu auch die Nr. 244 der Rechtsbehelfsliste



## 90. Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen

Mit der Fünften Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen hat die Bundesregierung aufgrund Ermächtigungen in den Einzelsteuergesetzen mit Beschluss vom 22.04.2020 etliche steuerliche Verordnungen geändert. Der Bundesrat hat der Änderungsverordnung am 05.06.2020 zugestimmt<sup>968</sup>. Vieles davon sind eher **formale, redaktionelle und technische Änderungen**; für die Praxis sind aber folgende **Einzeländerungen** von Bedeutung:

- **Erweiterung von Aufzeichnungserleichterungen** für Arbeitgeber, bestimmte, steuerfreie Bezüge nicht im Lohnkonto aufzeichnen zu müssen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 S. 1 LStDV). Diese Erleichterungen gelten nun nicht mehr nur für die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 45 EStG (Privatnutzung von EDV- und Telekommunikationsgeräten oder auch von Software), sondern auch für die Befreiungen in § 3 Nr. 37, 46 und 51 EStG (**Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Fahrrads, Aufladen eines Elektro- oder Hybridfahrzeugs beim Arbeitgeber** oder Nutzungsüberlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung [„Wallbox“] sowie Trinkgelder). Die Trinkgelder waren allerdings bisher schon von den Aufzeichnungen ausgenommen; lediglich die Bezugnahme auf die gesetzliche Regelung des § 3 Nr. 51 EStG war nicht in § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV enthalten, was nun ergänzt wurde.

Diese Regelung soll der Vermeidung von Bürokratie auf Seiten der Arbeitgeber dienen; sie ist am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten und gilt damit ab sofort.



### Hinweis

Sowohl bei Fahrrädern wie auch bei Wallboxen ist – ebenso wie bei der Überlassung von elektronischen Geräten – **nur die Nutzungsüberlassung steuerfrei**. Falls demgegenüber eine **Übereignung** an den Mitarbeiter erfolgen soll, besteht die Möglichkeit zur **Pauschalierung** der Lohnsteuer mit 25 v.H. (§ 40 Abs. 2 Nr. 6 und 7 EStG)

- Für **Land- und Forstwirte** wird die Möglichkeit eingeführt, als Wirtschaftsjahr auch das **Kalenderjahr** zu wählen (§ 8c Abs. 2 S. 1 EStDV; bisher war der 30.06. als Abschlussstichtag i.d.R. zwingend; vgl. § 4a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Das Wahlrecht gilt rückwirkend für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen (§ 84 Abs. 2 EStDV).
- Das sog. **Bankenprivileg** bei der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG wird auf konkret dem § 1 Abs. 1 KWG unterfallende Kreditinstitute durch Änderung des § 19 Abs. 1 S. 1 GewStDV beschränkt. Damit fallen sog. **Konzernfinanzierungsgesellschaften** nicht mehr unter den Ausnahmetatbestand zu § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG und unterliegen den „normalen“ Hinzurechnungsregeln. Die

<sup>968</sup> Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 25.06.2020, BGBl I 2020 S. 1495

Bundesregierung korrigiert damit die anders lautende BFH-Rechtsprechung, die die Begünstigung gewährt hatte<sup>969</sup>. Die BFH-Rechtsprechung ist somit nur noch bis einschließlich des Erhebungszeitraums 2020 anwendbar.

- Mit einer **Änderung des § 9 UStDV** wird es Unternehmern ermöglicht, den **Ausfuhrnachweis** auch mit dem von der Grenzzollstelle erzeugten elektronischen **IT-Ausfuhrkassenzettel-Beleg** führen zu dürfen.
- Und nicht zuletzt wurde mit dieser Verordnung (Artikel 8) auch die **Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV)** geändert und die Vergütungssätze für Steuerberater erhöht<sup>970</sup>.

---

<sup>969</sup> BFH-Urteil [I R 79/15](#) vom 06.12.2016, BStBl II 2019 S. 173

<sup>970</sup> dazu z.B. Beyme, Stbg 2020 S. 325

**91. Steuerliche Förderung von FuE im Rahmen des Forschungszulagengesetzes****91.1 Grundsatz**

Der Bundestag hat am 07.11.2019 den Entwurf des Forschungszulagengesetzes beschlossen; der Bundesrat stimmte am 29.11.2019 zu.

Das Gesetz sieht die Einführung einer steuerlichen Zulage zur Förderung von Forschung und Entwicklung vor. Diese soll unabhängig von der jeweiligen Gewinnsituation bei allen Unternehmen gleichermaßen wirken. Die Details hierzu werden in einem **eigenständigen steuerlichen Nebengesetz** zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, dem Forschungszulagengesetz – FZulG, geregelt.

Am 30.01.2020 wurde ergänzend im BGBl I S. 118 die **Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung** (FZulBV) verkündet, in der nähere (technische) Einzelheiten zum **Antragsverfahren** geregelt sind.

Auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums sind zudem **FAQ zu Auslegungsfragen** bei der Anwendung des FZulG beantwortet<sup>971</sup>.

<sup>971</sup> [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-04-29-forschungszulage.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-04-29-forschungszulage.html); Erläuterungen in der Fachliteratur finden sich bei Mohaupt, NWB 2019 S. 1809 (zum Regierungsentwurf) und NWB 2019 S. 3402 (zu den Änderungen durch den Bundestags-Finanzausschuss), Bärsch/Barbu, DB 2020 S. 70; Meyering/Hintzen/Reiter, DB 2020 S. 65

## 91.2 Voraussetzungen und Ausgestaltung

<p><b>Anspruchsberechtigte</b></p>	<p>Nach § 1 FZulG sind solche unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige <b>Einzelpersonen, Personengesellschaften und Körperschaften</b> anspruchsberechtigt, die die im Gesetz näher auszuführenden Voraussetzungen für diese Förderung erfüllen. <b>Keine</b> Anspruchsberechtigung soll für <b>steuerbefreite</b> Körperschaften bestehen. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigter.</p>
<p><b>Begünstigte Vorhaben</b></p>	<p>In § 2 FZulG sind die <b>begünstigten Vorhaben</b> im Bereich der „Forschung und Entwicklung“ definiert. Grundsätzlich soll eine zu begünstigende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vorliegen, wenn <b>fünf Voraussetzungen</b> erfüllt sind: Die Aktivität hat hiernach</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• auf die <b>Gewinnung neuer Erkenntnisse</b> abzielen (Neuartigkeit),</li> <li>• auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen zu beruhen, also „<b>schöpferisch</b>“ zu sein,</li> <li>• in Bezug auf das Ergebnis <b>ungewiss</b> zu sein,</li> <li>• einem <b>Plan</b> folgend und budgetiert zu sein,</li> <li>• und hat zu Ergebnissen zu führen, die <b>reproduziert</b> werden können (Übertragbarkeit / Reproduzierbarkeit).</li> </ul> <p><b>Konkretere Begriffsbestimmungen</b> zu den begünstigten Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten wurden in eine <b>Anlage zum Gesetz</b> aufgenommen („Grundlagenforschung“, „Industrielle Forschung“ und „Experimentelle Entwicklung“ mit näheren Definitionen, die aber mit Sicherheit auch nicht alle Grenzfragen klären).</p> <p>Auch bestimmte Formen von <b>Forschungskooperationen</b> sollen grundsätzlich förderungsfähig sein.</p> <p>Bei der <b>Auftragsforschung</b> kann nur der Auftraggeber, nicht aber das auftragnehmende Forschungsunternehmen die Zulage erhalten (Bemessungsgrundlage sind dann 60 v.H. des Auftragswerts).</p>

<p><b>Förderfähige Aufwendungen</b></p>	<p>Förderfähige Aufwendungen sind nach § 3 FZulG die beim Anspruchsberechtigten dem Lohnsteuerabzug gem. § 38 Abs. 1 EStG unterliegenden <b>Arbeitslöhne seiner Mitarbeiter</b>. Auch der Arbeitslohn eines Gesellschafters oder Anteilseigners soll jedenfalls dann zu den förderfähigen Aufwendungen gehören, wenn dieser mit „seiner“ Kapitalgesellschaft einen schuldrechtlichen Vertrag geschlossen hat, in dem klar zum Ausdruck kommt, dass der mitarbeitende Gesellschafter <b>Arbeitnehmer im Sinne des Lohnsteuerrechts</b> ist. Zur begünstigten Bemessungsgrundlage gehören auch die (tatsächlichen) Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung.</p> <p>Persönlich forschende <b>Einzelunternehmern</b> können für jede nachgewiesene eigene Arbeitsstunde in einem begünstigten Vorhaben 40 € als förderfähige Aufwendungen ansetzen. Bei <b>Personengesellschaften</b> sollen die Gesellschafter zudem vertraglich vereinbaren können, dass einzelne oder auch alle Gesellschafter für ihre tatsächlichen Leistungen im Bereich Forschung und Entwicklung eine Tätigkeitsvergütung als Sondervergütung i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erhalten.</p>
<p><b>Begrenzung der Bemessungsgrundlage</b></p>	<p>Die Bemessungsgrundlage ist nach der Änderung durch das 2. Corona-Steuerhilfegesetz grds. auf <b>4 Mio. € je Anspruchsberechtigtem</b> und Wirtschaftsjahr begrenzt (ab 2026: 2 Mio. €). <b>Verbundene Unternehmen</b> (§ 15 AktG) können diese Förderhöchstgrenze zudem insgesamt <b>nur einmal</b> in Anspruch nehmen.</p>
<p><b>Höhe der Zulage</b></p>	<p>Die Forschungszulage beträgt <b>25 v.H. der Bemessungsgrundlage</b> nach § 3 FZulG (§ 4 FZulG). Die Zulage je Anspruchsberechtigtem kann somit in den Jahren 2020 bis 2025 höchstens 1 Mio. € jährlich betragen (ab 2026 dann 500.000 €).</p> <p>Es erfolgt eine <b>Deckelung</b> für die Summe der für ein konkretes Vorhaben der Forschung und Entwicklung gewährten <b>staatlichen Beihilfen</b> einschließlich der Forschungszulagen pro Unternehmen und Vorhaben auf einen Gesamtbetrag von <b>15 Mio. €</b>.</p>
<p><b>Entstehung des Anspruchs</b></p>	<p>Der Anspruch auf die Forschungszulage entsteht <b>mit Ablauf des Wirtschaftsjahres</b>, in dem die förderfähigen Aufwendungen getätigt wurden.</p>

<p><b>Verfahrensfragen</b></p>	<p>Die Zulage wird nach § 5 FZulG nur auf einen <b>elektronisch</b> gestellten Antrag hin gewährt. Der Antrag ist beim <b>Betriebsstätten-Finanzamt</b> zu stellen.</p> <p>Für jedes im Antrag aufgeführte FuE-Vorhaben muss eine <b>Bescheinigung der Forschungszulagenbescheinigungsstelle</b> mit den Standorten Bonn, Berlin, Düsseldorf und Dresden beigefügt werden, dass die Grundvoraussetzungen der Zulagen-gewährung vorliegen (§ 6 Abs. 2 FZulG i.V. mit § 14 FZulG).</p> <p>Die Zulage wird über den <b>EST- oder KSt-Bescheid</b> abgewickelt, so dass die Zulage wie eine ESt- oder KSt-Erstattung wirkt (Ergänzung in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG).</p>
<p><b>Ertragsteuerliche Behandlung der Forschungszulage</b></p>	<p>Nach § 10 Abs. 1 S. 2 FZulG wird die festgesetzte Forschungszulage bei der nächsten Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer vollständig auf die festgesetzte Steuer angerechnet. Sie wirkt damit als Steuererstattung und gehört – so zumindest die Gesetzesbegründung – begrifflich <b>nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen</b>. Bei Personengesellschaften erfolgt die Anrechnung anteilig im Rahmen der Veranlagung der Gesellschafter zur ESt oder KSt (Aufteilung Verteilung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel); vgl. § 10 Abs. 2 FZulG). Bei Körperschaften greift § 10 Nr. 2 KStG im Umkehrschluss<sup>972</sup>. Damit mindert die Zulage die als Betriebsausgaben abzugsfähigen (Forschungs-)Aufwendungen nicht; sie unterliegt auch nicht dem Progressionsvorbehalt. Auch § 3c EstG kann nicht zur Anwendung kommen.</p> <p>Ebenso wenig kann eine <b>Minderung der Herstellungskosten</b> eines Wirtschaftsguts – sofern solche unter Berücksichtigung von § 5 Abs. 2 EstG überhaupt vorliegen können – erfolgen.</p>
<p><b>Zeitliche Anwendung</b></p>	<p>Die Forschungszulage kann nur für solche Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beansprucht werden, mit denen <b>nach dem Inkrafttreten des Gesetzes</b> (Tag nach Verkündung im Bundesgesetzblatt) <b>begonnen</b> wurde bzw. wird. Der förderfähige <b>Personalaufwand</b> muss zudem <b>nach dem 31.12.2019 entstanden</b> sein. Maßnahmen im Jahr 2019 sind also noch nicht gefördert.</p>

<sup>972</sup> zu Bedenken, ob dies tatsächlich zutrifft, vgl. Althoff, DB 2020 S. 1256, sowie Schumann, EStB 2020 S. 153

**Kein EU-Vorbehalt**

Die Ausgestaltung der Zulage orientiert sich an der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) der EU als Grundlage einer **beihilfekonformen Auslegung** (§ 9 FZulG). Ein Widerspruch zum EU-Beihilferecht besteht deshalb nicht<sup>973</sup>; dies hat die EU-Kommission am 26.06.2020 – zunächst zeitlich befristet bis zum 30.06.2021 – bestätigt<sup>974</sup>.

<sup>973</sup> vgl. dazu auch Kessler/Spychalski, DStR 2019 S. 2602; umfassendere Darstellung zur neuen Forschungszulage auch bei Meyering/Hintzen/Reiter, DB 2020 S. 67, und Bärsch/Babu, DB 2020 S. 70

<sup>974</sup> Bekanntmachung des BMF vom 01.07.2020, BGBl I 2020 S. 1596

**92. Körperschaftsteuer-Modernisierungsgesetz: Der Entwurf lässt noch auf sich warten!**

Weitere Vorhaben der Großen Koalition im Bereich der Unternehmensbesteuerung sollen – wie teilweise im Corona-Konjunkturpaket – beschlossen im Rahmen eines **Körperschaftsteuer-Modernisierungsgesetzes (KöMoG)** geregelt werden. Bei Drucklegung dieses Skripts lag dazu zwar noch kein Gesetzentwurf vor (was eigentlich bis Ende Juli geplant war); dem Vernehmen nach geht es aber um folgende geplante Änderungen:

- Hauptpunkt ist die **Einführung eines Optionsmodells für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer**, die schon seit längerer Zeit im Gespräch ist. Dieses Änderungsvorhaben wird einen **erheblichen Beratungsbedarf** nach sich ziehen. Ein entsprechendes Vorhaben war bereits im Jahr 1999 im Entwurf eines Änderungsgesetzes enthalten, wurde damals aber nicht verwirklicht, weil man die vorgesehene Regelung (zu Recht!) nicht für praktikabel hielt. Aber jetzt ist ja alles anders!
- **Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts für Körperschaften:** Die Begrenzung für Körperschaften aus EU/EWR-Staaten soll aufgehoben und **weltweite** Verschmelzungen und Spaltungen ermöglicht werden. Dies wird der Praxis allerdings nicht in jedem Falle helfen, weil – wie schon bisher in EU-/EWR-Fällen – immer noch zusätzlich geprüft werden muss, dass bei der Umwandlung keine deutschen Besteuerungsrechte verloren gehen.
- **Organschaft:** Ersatz der Ausgleichsposten bei organschaftlicher Mehr- und Minderabführung (§ 14 Abs. 4 KStG) durch eine sog. Einlagelösung.
- **Aufhebung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen bei Gesellschafterdarlehen;** dies ist eine gesetzliche Korrektur der bisher engeren Verwaltungsauffassung<sup>975</sup> zu dieser Frage.

<sup>975</sup> Vfg. des LfSt Niedersachsen vom 21.04.2020, [DB 2020 S. 1093](#)



## F. Verwaltungsecke

### 93. Nicht unerfreulich:

#### Das Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau

#### 93.1 Vorbemerkung

Die sog. „Große Koalition“ fühlte sich bekanntlich bemüht, den **Neubau von Mietwohnungen** dadurch zu **fördern**, dass hierfür mit einem „Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“ vom 04.08.2019<sup>976</sup> auf der **Grundlage eines „wiederbelebten“ § 7b EStG** eine **Sonderabschreibung** zugänglich gemacht wurde. Jeder, der nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtig ist und Mietwohnungen errichtet oder kauft und dadurch neuen Mietwohnraum schafft, kann hiernach unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich zu der linearen Gebäudeabschreibung gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG von 2 v.H. jährlich im **Jahre der Anschaffung** oder **Herstellung** und den **folgenden drei Jahren jeweils** eine Sonderabschreibung gem. § 7b EStG **in Höhe von 5 v.H. jährlich** in Anspruch nehmen. Hierfür muss der **Bauantrag** oder – in den Fällen, in denen eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – die Bauanzeige in der Zeit **zwischen dem 01.09.2018 und dem 31.12.2021 gestellt** bzw. abgegeben werden.

Allerdings ist auch diese – grundsätzlich zu begrüßende – Neuregelung von der bekannt kleinkarierten Geisteshaltung des Gesetzgebers geprägt und daher in ihrer Anwendung nicht unkompliziert. Insoweit ist es durchaus erfreulich, dass und wie sich der **Bundesminister der Finanzen** mit **Schreiben vom 07.07.2020**<sup>977</sup> zu **Fragen des Umgangs mit der Norm des § 7b EStG geäußert** hat. Nachfolgend habe ich die besonders praxisrelevanten Aspekte dieses 30-seitigen Schreibens dargestellt.

#### 93.2 Die zeitliche Anwendungsregelung und deren Folgen

Gemäß § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG kann die dort normierte **Sonderabschreibung nur in Anspruch genommen** werden, wenn der **Bauantrag** oder eine **Bauanzeige nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022** gestellt oder abgegeben wurde bzw. wird. Der Minister<sup>978</sup> weist insoweit zutreffend darauf hin, dass hierbei auf das Eingangsdatum von Bauantrag oder Bauanzeige abzustellen ist. Demgegenüber sind der **Tag des Baubeginns** oder der **Zeitpunkt der Fertigstellung** zunächst einmal **ohne Bedeutung**.

Allerdings kann die **Sonderabschreibung** i.S. § 7b EStG grds. **erst ab** dem Zeitpunkt der **Fertigstellung** der Wohnung usw. in Anspruch genommen werden. Mit Blick hierauf betont

<sup>976</sup> BGBl I 2019 S. 1122, zuletzt Tz. 75 in AktStR III/2019

<sup>977</sup> [IV C 3 - S 2197/19/10009:008](#), DStR 2020 S. 1501

<sup>978</sup> Rz. 10 bis 12 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

der Bundesminister der Finanzen<sup>979</sup>, dass diese Inanspruchnahme gem. § 52 Abs. 15a EStG **nur bis zum Ablauf des Jahres 2026** erfolgen kann. Sofern also aufgrund einer späten Fertigstellung der 4-Jahres-Begünstigungszeitraum bis zum 31.12.2026 noch nicht vollständig abgelaufen ist, gibt es **für die Folgejahre keine Möglichkeit mehr**, von den **Segnungen** der Norm des **§ 7b EStG Gebrauch zu machen**.



### Hinweis

Da auch das Jahr 2026 schneller kommen wird, als erwartet, sind **7b-interessierte Mandanten** hierauf **frühzeitig** und **unmissverständlich hinzuweisen**. In diesen Fällen ist mit Blick auf die Vorschrift des § 7a Abs. 9 EStG der Ablauf des Begünstigungszeitraums abzuwarten, da erst dann eine Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer erfolgt<sup>980</sup>. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige während des Begünstigungszeitraums nicht die gesamte Sonderabschreibung i.S. § 7b EStG in Anspruch nimmt<sup>981</sup>.

## 93.3 Schaffung neuen Wohnraums

**93.3.1** Die Sonderabschreibung gem. § 7b EStG kommt nach dem Willen des Gesetzgebers nur dann in Betracht, wenn durch eine Baumaßnahme **neuer Wohnraum geschaffen** wurde. Wohl zutreffend folgt der Bundesminister der Finanzen insoweit der herrschenden Meinung, dass auch insoweit der **Wohnungsbegriff** gem. **§ 181 Abs. 9 BewG** gilt, wonach u.a. eine **Wohnfläche von mindestens 23 m<sup>2</sup>** vorausgesetzt wird<sup>982</sup>.

Ist die **Wohnfläche** einer neuen Mietwohnung **kleiner als 23 m<sup>2</sup>**, soll die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nach Ansage des Bundesministers der Finanzen<sup>983</sup> allerdings **ausnahmsweise** auch dann in Anspruch genommen werden können, wenn es sich

- um eine **Wohnung in einem Studentenwohnheim** in Gestalt eines Appartementhauses
- oder um ein **abgeschlossenes Appartement in einem Seniorenheim**
- oder in einer **Unterkunft für betreutes Wohnen** handelt.

<sup>979</sup> Rz. 16 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>980</sup> Rz. 70 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>981</sup> Rz. 68 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>982</sup> Rz. 20 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>983</sup> Rz. 21 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

Die Wohnung muss in diesen Sonderfällen allerdings **mindestens** über einen **Wohn-Schlafräum** mit einer vollständig eingerichteten **Küchenkombination** oder zumindest einer **Kochgelegenheit** mit den für eine Kleinkücheneinrichtung üblichen Anschlüssen und sowie über ein **Bad und ein WC** verfügen. Zudem muss die **Gesamtwohnfläche mindestens 20 m<sup>2</sup>** betragen.

- 93.3.2** Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann unbestritten nur dann in Anspruch genommen werden, wenn eine **neue Wohnung geschaffen** wird, die **bisher nicht vorhanden** war. Keine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG entsteht jedoch dann, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern. Das gilt auch dann, wenn vorhandener Wohnraum lediglich innerhalb eines Gebäudes verlegt oder eine bestehende Wohnung um zusätzliche Wohnfläche erweitert wird.

Ausdrücklich stellt der Bundesminister der Finanzen<sup>984</sup> allerdings klar, dass eine im Sinne von § 7b EStG „neue Wohnung“ auch dann entstehen kann, wenn **neuer Wohnraum** unter **Nutzung bestehender Gebäudeflächen** geschaffen wird. Zu denken ist hierbei etwa an die **Umgestaltung** von bislang **gewerblich genutzten Flächen** oder an den **Ausbau** eines **bisher nicht genutzten Dachgeschosses**. Zu beachten ist in diesen Sonderfällen allerdings folgendes:

- Voraussetzung für den Zugang zu der Sonderabschreibung ist es, dass der unter Verwendung von Altbausubstanz neu **geschaffene Wohnraum** erstmals die **Anforderungen des Wohnungsbegriffs i.S.d. § 7b EStG erfüllt**.
- **Nicht entscheidend** soll es demgegenüber sein, dass mit der Wohnung auch ein **neues selbständiges Wirtschaftsgut** entsteht. Auch wenn die neu geschaffene Wohnung ertragsteuerrechtlich also nicht als selbständiges Wirtschaftsgut zu betrachten ist, sondern in einen bereits bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang „zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnungen“ eingeht, kann abweichend von dieser ertragsteuerrechtlichen Zuordnung eine neue Wohnung i.S.d. § 7b EStG entstehen.

## **93.4 Die Nutzungsvoraussetzungen**

- 93.4.1** **Zutreffend** weist der Bundesminister der Finanzen<sup>985</sup> darauf hin, dass die **Voraussetzungen des § 7b EStG** bei einer **Selbstnutzung** oder in **Fällen einer unentgeltlichen Überlassung nicht erfüllt** sind. Ebenso zutreffend dürfte es sein, dass die **Sonderabschreibung** nach § 7b EStG dann, wenn die **Nutzungsüberlassung** wegen **Unterschreitung** der gegenwärtig noch geltenden **2/3-Grenze** gemäß **§ 21 Abs. 2 EStG**<sup>986</sup> in einen

<sup>984</sup> Rz. 27 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>985</sup> Rz. 33, 34 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>986</sup> zu den insoweit geplanten Änderungen vgl. die Tz. 87.5 in diesem Manuskript III/2020

entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil **aufzuteilen** ist, im gleichen Verhältnis **aufgeteilt** wird; die Sonderabschreibung kann in diesem Fall also nur in Höhe des auf die entgeltliche Nutzungsüberlassung entfallenden Anteils in Anspruch genommen werden.

**93.4.2** Eine entgeltlich überlassene Wohnung dient dann in der von § 7b EStG geforderten Weise Wohnzwecken, wenn die **entgeltliche Überlassung mietvertraglich unbefristet** oder **mindestens** für einen **Zeitraum von einem Jahr** vereinbart ist. Wird eine kürzere Mietdauer vereinbart, kann dies nach Ansicht des Bundesministers der Finanzen<sup>987</sup> dann unschädlich sein, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Wohnung nicht lediglich der vorübergehenden Beherbergung von Personen, sondern der längerfristigen Nutzung zu Wohnzwecken dienen soll; zu denken ist insoweit etwa an die Vermietung an Praktikanten für die Dauer des Praktikums oder an Studenten für die Dauer eines Semesters. Zu beachten ist darüber hinaus folgendes:

- Eine Wohnung dient auch dann in der von § 7b EStG geforderten Weise **Wohnzwecken**, wenn sie aus **besonderen betrieblichen Gründen** an Betriebsangehörige **überlassen** wird. Beispiele hierfür sind Hausmeisterwohnungen, Wohnungen für Fachpersonal oder für Angehörige der Betriebsfeuerwehr.
- Eine **Untervermietung** durch den Mieter ist für den Zugang des Eigentümers zu den Segnungen des § 7b EStG (nur) dann **unschädlich**, wenn sie **zu Wohnzwecken** im vorstehend beschriebenen Sinne erfolgt. Mit Blick hierauf ist zu entsprechenden vertraglichen Abmachungen für den Fall zu raten, dass dem Hauptmieter die Untervermietung gestattet ist.
- Wird eine **Wohnung möbliert vermietet**, **steht** dies alleine der Erfüllung der Voraussetzung „**zu Wohnzwecken dienen**“ **nicht entgegen**.
- Der Bundesminister der Finanzen<sup>988</sup> legt sich zudem erfreulicherweise dahingehend fest, dass das **häusliche Arbeitszimmer eines Mieters aus „Vereinfachungsgründen“** für die **Anwendung des § 7b EStG den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen** sein soll.

### **93.5 Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

**93.5.1** Nach § 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG kommt die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach **§ 7b EStG nur dann in Frage**, wenn die **abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 3.000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche** betragen. Fallen höhere abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies im Sinne einer sog. **Fallbeilregelung** zum vollständigen Ausschluss von den Segnungen des § 7b EStG.

<sup>987</sup> Rz. 36 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>988</sup> Rz. 38 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

Auch insoweit sind die **abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, die im Rahmen der Anschaffung oder der Herstellung einer begünstigten Wohnung entstehen und die für die Prüfung der Baukostenobergrenze<sup>989</sup> wie auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Abzugsbetrag gem. § 7b EStG<sup>990</sup> zugrunde zu legen sind, gemäß § 255 HGB und den für die **Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen** zu ermitteln.

**93.5.2 Im Fall der Anschaffung** sind die Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten sowie der nachträglich anfallenden Anschaffungskosten ggf. mittels einer **Kaufpreisaufteilung** in einen Grund- und Bodenanteil sowie einen Gebäude- oder Wohnungsanteil aufzuteilen. Auch in diesem Zusammenhang versucht der **Bundesminister der Finanzen**<sup>991</sup> den Eindruck zu erwecken, die von ihm zum Zwecke der Kaufpreisaufteilung geschaffene **Excel-Datei**<sup>992</sup> sei **insoweit das Maß aller Dinge**.

Wie von mir bereits mehrfach dargestellt<sup>993</sup> ist es für den praktischen Umgang mit dieser „Arbeitshilfe“ – abgesehen davon, dass in der zugehörigen Internetadresse jedenfalls im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dieses Manuskripts das Wort „Einkommenssteuer“ unverändert mit doppeltem „s“ auftaucht – festzuhalten, dass die mit diesem Programm erfolgende **Ermittlung der Gebäudewerte auf sehr pauschalierenden Annahmen** beruht. Ausweislich der dem Berechnungsprogramm beigefügten Anleitung werden nämlich die typisierten **Herstellungskosten** auf Grundlage der sog. **Normalherstellungskosten weit zurückliegender Jahre** ermittelt. Diese „Normalherstellungskosten“ sind wiederum als „Bundesmittelwerte“ nach der sog. **Sachwertrichtlinie** hinterlegt. Welch **beklagenswert niedrigen Gebäudeanteile** sich auf der Grundlage dieses Berechnungsprogramms, welches mit zugleich mit den aktuellsten verfügbaren Grundstückswerten rechnet, ergeben, hatte ich **bereits früher**<sup>994</sup> **deutlich gemacht** und wird auch in der **Literatur thematisiert**<sup>995</sup>.

Mit Blick auf die Norm des § 7b EStG existiert allerdings insoweit eine „**verkehrte Welt**“, wie es im **Interesse der Steuerpflichtigen** liegen kann, den **Gebäudeanteil** – abweichend vom Regelfall! – mit Blick auf die Baukostenobergrenze von 3.000 € je Quadratmeter **tendenziell niedrig zu halten**. Somit kann es Fälle geben, in welchen die Beratungspraxis diese Berechnungsmethode der Finanzverwaltung, wie sie sich in der einschlägigen Excel-Datei<sup>996</sup> manifestiert, akzeptieren wird.

<sup>989</sup> Rz. 49 ff. des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>990</sup> Rz. 55 ff. des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>991</sup> Rz. 48 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>992</sup> Version vom 02.04.2020, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>

<sup>993</sup> vgl. zuletzt Tz. 45 in AktStR II/2020

<sup>994</sup> vgl. hierzu die Tz. 48.2.4 in AktStR II/2018 und Tz. 45 in AktStR II/2020

<sup>995</sup> vgl. etwa Graw, HFR 2020 S. 442 oder Jacoby/Geiling, DStR 2020 S. 481

<sup>996</sup> Version vom 02.04.2020, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2020-04-02-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>

## 93.6 Die Baukostenobergrenze

**93.6.1** Für die **Prüfung der Baukostenobergrenze** von **3.000 € je m<sup>2</sup> Wohnfläche** müssen die gesamten **gebäudebezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** auf die gesamte Fläche, für die diese Kosten aufgewendet wurden, **verteilt** werden. Die dabei zugrunde zu legende Fläche ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines neuen Gebäudes die Nutzfläche des gesamten Gebäudes, bei Aufstockungen, Aus-, Um-, An- oder Aufbauten die durch die Baumaßnahme insgesamt neu geschaffene Nutzfläche und bei der Anschaffung oder Herstellung einer Eigentumswohnung die den Eigentumsrechten entsprechende Nutzfläche des erworbenen Anteils.

Für diese **Flächenberechnung** möchte der **Bundesminister der Finanzen**<sup>997</sup> erfreulicher Weise **zwei alternative Methoden zulassen**:

- Grundsätzlich ist die **Berechnung nach der sog. Wohnflächenverordnung (WoFIV)**<sup>998</sup> vorzunehmen. Bei der Ermittlung der Nutzfläche sind hierbei – nach Mitteilung des Ministers und in Abweichung zu § 2 Abs. 3 WoFIV – auch Nebenräume, wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Bade- und Brauseräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw. einzubeziehen, soweit sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind. Nichts anderes gilt für die zu den begünstigten Wohnung gehörenden Garagen.
- Alternativ soll insoweit auch eine **Berechnung nach der Bruttogrundfläche (BGF) gemäß DIN 277** dann in Frage kommen, **wenn diese anhand der Bauunterlagen nachgewiesen** werden kann. Hierbei sind aber – über die in eine Berechnung nach der sog. Wohnflächenverordnung (WoFIV)<sup>999</sup> eingehenden Flächen – auch diejenigen **Gebäudeflächen mit einzubeziehen, die nicht zu Wohnzwecken im eigentlichen Sinne dienen**. Zu denken ist hierbei primär an **Funktions- und Haustechnikflächen**, an **Aufzüge** und **Aufzugsschächte** sowie an **Treppenläufe und -podeste**.

**93.6.2** Für die betroffenen **Mandanten** wird **in aller Regel** die **Berechnung nach der Bruttogrundfläche** deshalb **günstiger** sein, weil hierbei auch nicht zu Wohnzwecken dienende Flächen und Räume mit einbezogen werden, deren Baukosten aber regelmäßig niedriger sind als bei den eigentlichen Wohnräumen. Wegen dieses Effekts, der anhand des nachfolgenden Zahlenbeispiels<sup>1000</sup> erkennbar ist, sollte mit Blick auf die Sonderabschreibung gem. § 7b EStG von vorneherein für eine **entsprechende Dokumentation** der **Bruttogrundflächen in den Bauunterlagen** Sorge getragen werden.

<sup>997</sup> Rz. 50 bis 52 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>998</sup> Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung - WoFIV) vom 25.11.2003, BGBl I 2003 S. 2346, vgl. auch R 4.2 Abs. 6 S. 4 EStR

<sup>999</sup> Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung - WoFIV) vom 25.11.2003, BGBl I 2003 S. 2346, vgl. auch R 4.2 Abs. 6 S. 4 EStR

<sup>1000</sup> vgl. auch das etwas unglücklich gewählte Beispiel 4 in Rz. 54 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

**Beispiel**

Ein Gebäude mit einer Bruttogrundfläche von insgesamt 750 m<sup>2</sup>, die anhand der Bauunterlagen nachweisbar ist, wird neu errichtet. Die Nutzung des Gebäudes stellt sich wie folgt dar:

- 300 m<sup>2</sup> Fläche entfallen auf Mietwohnungen,
- 350 m<sup>2</sup> Fläche entfallen auf vermietete gewerblich genutzte Flächen,
- 60 m<sup>2</sup> Fläche entfallen auf gemeinschaftlich genutzte Nebenräume,
- 40 m<sup>2</sup> Fläche entfallen auf Funktions- und Haustechnikflächen, Aufzüge und Aufzugsschächte, Treppenläufe und -podeste.

Die Herstellungskosten betragen insgesamt 2.235.000 €, worin allerdings Mehraufwendungen für Sonderausstattungen der gewerblich genutzten Flächen – z.B. für deren Klimatisierung – i. H. v. 100.000 € enthalten sind.

**Lösung**

Die Baukosten je m<sup>2</sup> (Wohn)Fläche ermitteln sich für Zwecke des § 7b EStG wie folgt:

**Alternative 1**

(Berechnung nach der sog. Wohnflächenverordnung i.V.m. R 4.2 Abs. 6 S. 4 EStR):

$$2.135.000 \text{ €} / 710 \text{ m}^2 = 3.007 \text{ € je m}^2$$

**Alternative 2**

(Berechnung nach DIN 277):

$$2.135.000 \text{ €} / 750 \text{ m}^2 = 2.846 \text{ € je m}^2$$

Wie dieses Beispiel zeigt, ist für den durch die Baumaßnahme neu geschaffenen Wohnraum der **Zugang zu der Sonderabschreibung gem. § 7b EStG nur dann möglich**, wenn die für die **Prüfung** der Einhaltung der **Baukostenobergrenze** die **DIN 277 zugrunde gelegt** wird. Nicht verkannt werden darf es allerdings, dass auch in diesem Fall die **Abschreibung nach § 7b EStG höchstens** auf eine Bemessungsgrundlage von **2.000 €/m<sup>2</sup> in Anspruch genommen werden kann**<sup>1001</sup>, wobei aber auch für die Berechnung dieser Förderhöchstgrenze auf die Nutzfläche abgestellt werden darf<sup>1002</sup>.

<sup>1001</sup> vgl. auch Rz. 63, 64 des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

<sup>1002</sup> Vgl. dazu das Beispiel 6 in Rz. 64 des BMF-Schreibens

### 93.7 Immer für Probleme gut: Die EU

**93.7.1** Nach § 7b Abs. 5 EStG ist die **Sonderabschreibung zudem nur dann zugänglich**, wenn die Voraussetzungen der EU-Verordnung Nr. 1407/2013<sup>1003</sup> erfüllt sind. Hiernach darf der Gesamtbetrag der einem einzigen „Unternehmen“ gewährten **Beihilfen** im Sinne des Rechts der EU in einem **Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen** den Betrag von **insgesamt 200.000 € nicht übersteigen**<sup>1004</sup>; hierbei sind auch alle anderen staatlichen Beihilfen im Sinne der Verordnung 1407/2013, gleich welcher Art und Zielsetzung mit einzubeziehen. In der verquasteten Sprache der EU wird dies als „**De-Minimis-Regel**“ bezeichnet, was im Klartext am ehesten „Regelung zu Dingen von geringfügiger Bedeutung“ heißt.



#### Hinweis

Die sich hiernach ergebende Grenze der zulässigen staatlichen Beihilfen beträgt im Übrigen für solche Unternehmen, die „Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen“ 500.000 €. Dies ergibt sich aus der sog. „**DAWI-De-Minimis-Verordnung**“<sup>1005</sup> und betrifft wirtschaftliche Dienstleistungen, die der Förderungsgeber mit **besonderen Gemeinwohlverpflichtungen** im Interesse der Allgemeinheit verbindet und die er deshalb aufgrund spezieller beihilferechtlicher Rechtsvorschriften fördern kann; Beispiele hierfür sind etwa **Gesundheitsdienstleistungen**, die **Altenpflege** sowie andere **soziale Dienste**.

**93.7.2** **Zugunsten der Bundesregierung ist festzuhalten**, dass das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus aufgrund der Einbeziehung der „De-Minimis-Regel“ als „Ding von geringfügiger Bedeutung“ **unterhalb des Radars der EU-Kommission** bleibt. Dies bedeutet, dass die Regelungen des § 7b EStG – die unbestritten eine nach dem Recht der EU eigentlich nicht zulässige staatliche Beihilfe darstellen! – für ihre Anwendbarkeit keiner ausdrücklichen Zustimmung der EU – also **keiner „Notifikation“** – bedürfen.

Dies ändert aber nichts daran, dass es im Rahmen der gestaltenden Beratung unerlässlich ist, vorab zu klären, ob der Mandant nicht womöglich die für ihn geltende „**De-Minimis-Grenze**“ überschreitet und deshalb vom Zugang zu der Sonderabschreibung nach § 7b EStG ausgeschlossen ist. Zu diesem Zweck hat die **Finanzverwaltung ein weiteres Ex-**

<sup>1003</sup> Verordnung der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, kurz: De-minimis-Verordnung, ABl EU 2013 Nr. L 352 S. 1

<sup>1004</sup> Art. 3 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1

<sup>1005</sup> Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25.04.2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen, ABl. L 114 vom 26.04.2012, S. 8



**cel-Programm entwickelt**, mit dessen Hilfe die im konkreten Fall geltenden Beihilfepunkte berechnet werden können. Zu dieser Arbeitshilfe, die von der **Internetseite des Bundesministers der Finanzen**<sup>1006</sup> **abgerufen** werden kann, ist aus Beratungssicht folgendes festzuhalten:

1. Bei vollständiger **Inanspruchnahme der Sonderabschreibung** gem. § 7b EStG ergibt sich eine **Gesamtabschreibung von 28 v.H.** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den **ersten vier Jahren**. Ab dem fünften Jahr berechnet sich die Abschreibung des Restwerts dann allerdings nach § 7a Abs. 9 EStG; hiernach wird der Restwert von 72 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 46 Jahre verteilt, was einem **Abschreibungssatz von dann nur noch 1,56 v.H. jährlich** entspricht. Dieser Negativeffekt muss – zunächst einmal unabhängig von der sog. „De-Minimis-Grenze“ – den interessierten Mandanten unbedingt vor Augen geführt werden; faktisch bringt § 7b EStG also zunächst einmal nur den Effekt mit sich, dass **Abschreibungen zeitlich vorgezogen** in Anspruch genommen werden können.
2. **Hieran anknüpfend** legt sich der **Bundesminister der Finanzen**<sup>1007</sup> allerdings dahingehend fest, dass der relevante **wirtschaftliche Vorteil** aus der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG mittels einer **Barwertberechnung über den gesamten Abschreibungszeitraum von 50 Jahren** zu ermitteln sein soll. Da den durch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entstehenden Steuervorteilen im Zeitraum der Gewährung der 7b-Abschreibung nach deren Ende in Gestalt der Restwert-Abschreibung Steuernachteile gegenüberstehen, soll – insoweit folgerichtig! – bei der Ermittlung des relevanten wirtschaftlichen Vorteils beides **saldiert und diskontiert zu berücksichtigen** sein.
3. Diese **Berechnungsmethode**, auf welcher das von der Verwaltung **bereitgestellte Berechnungsmodul basiert**, **minimiert** den sich **ergebenden Förderbetrag** und wirkt daher zunächst einmal zugunsten der betroffenen Mandanten. Das **heißt** aber noch lange **nicht**, dass die **EU-Kommission nicht** auf die **Idee** kommen kann, **dass anders gerechnet werden muss**. Sollte dies tatsächlich der Fall sein und sollte Deutschland in der Folge von der Kommission gezwungen werden, die in Anspruch genommenen 7b-Steuvorteile in einschlägigen Fällen wieder einzukassieren, kann mit den diesbezüglichen Festlegungen des Bundesministers der Finanzen zumindest ein **Anspruch auf Schadenersatz gegen die Bundesrepublik Deutschland** begründet werden.

<sup>1006</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommensteuer/2020-07-07-berechnungsschema-sonderabschreibung-7b-estg>

<sup>1007</sup> vgl. Rz. 102 ff. des BMF-Schreibens [IV C 3 - S 2197/19/1009:008](#) vom 07.07.2020

## 94. Umzugskosten – Neues (nicht nur) von der Finanzverwaltung

### 94.1 Veränderte Umzugskostenpauschalen

**94.1.1** Für beruflich veranlasste Umzüge ist ein Werbungskostenabzug möglich. Für sonstige Umzugskosten (z.B. die Kosten für den Abbau von Elektrogeräten, Trinkgelder für Möbelpacker, Meldegebühren für Pkw, Kosten für ein neues Nummernschild, einen neuen Telefonanschluss usw.) sowie für umzugsbedingte Unterrichtskosten gewährt die Finanzverwaltung Pauschalen, bei deren Höhe sie sich am Bundesumzugskostengesetz (BUKG) orientiert.

Aufgrund von Änderungen im BUKG<sup>1008</sup> hat sich nun u.a. auch der **Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen** geändert<sup>1009</sup>. Dabei wurde vor allem das Berechnungssystem der Pauschale bei Ehegatten verändert (bisher gemeinsame Pauschale, nun getrennt, was zu einer niedrigeren Gesamtsumme führt):

	Bis 31.05.2020 <sup>1010</sup>	Ab 01.06.2020
Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen Ledige bzw. für den Berechtigten	820 €	860 €
gemeinsamer Pauschbetrag für Ehegatten	zusammen 1.639 €	entfällt
zusätzlicher Pauschbetrag für Ehegatten, Lebenspartner usw.	-	573 €
für weitere Personen (insbesondere Kinder)	361 €	573 €
Höchstbetrag für zusätzlichen Unterricht für ein Kind	2.066 €	1.146 €

### Beispiel

Arbeitnehmer A zieht im September 2020 berufsbedingt um (zusammen mit seiner Ehefrau und dem gemeinsamen Kind).

<sup>1008</sup> BGBl I 2019 S. 2053

<sup>1009</sup> BMF-Schreiben vom 20.05.2020, [BStBl I 2020 S. 544](#)

<sup>1010</sup> BMF-Schreiben vom 21.09.2018, [BStBl I 2018 S. 1027](#)

**Lösung**

Für A wird eine Umzugskostenpauschale i.H.v. 860 €, für seine Ehefrau i.H. von 573 € und für das Kind ebenfalls i.H.v. 573 € gewährt. Insgesamt ergibt sich daraus also ein Betrag i.H.v. 2.006 €.

Hätte der Umzug bereits im April 2020 stattgefunden, hätte sich ein Betrag i.H.v. (1.639 € + 361 € =) 2.000 € ergeben.

Hätte A **kein Kind**, wäre die neue Umzugskostenpauschale ab 01.06.2020 niedriger als bisher (860 € + 573 € = 1.433 € statt dem bisherigen gemeinsamen Pauschbetrag für Ehegatten von 1.639 €.

- 94.1.2** Es bleibt weiterhin möglich, die im Einzelfall **nachgewiesenen höheren (sonstigen) Umzugskosten** abzuziehen (R 9.9 Abs. 2 S. 4 LStR). Ein Abzug entfällt allerdings natürlich insoweit, wie die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

**Hinweis**

Bei einem **privat veranlassten Umzug** kommt eine Werbungskostenabzug nicht in Betracht. In diesen Fällen ist aber eine Berücksichtigung als **haushaltsnahe Dienstleistungen** nach § 35a Abs. 2 EStG möglich<sup>1011</sup>.

**94.2 Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zum Verhältnis der Umzugskostenpauschale zu den tatsächlichen Kosten**

In dem vom Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern entschiedenen Fall<sup>1012</sup> hatte die Klägerin in ihrer ESt-Erklärung nur 89,88 € als sonstige Umzugsauslagen angegeben. Später machte sie dann die Pauschale geltend (damals: 715 €).

Dagegen argumentierte das **Finanzamt**, dass es nicht sachgerecht sein könne, der Klägerin bei tatsächlich entstandenen sonstigen Umzugskosten in Höhe von 89,88 € pauschal 715 € als Werbungskosten zuzubilligen.

Das **Finanzgericht** gab der **Klage** – völlig zurecht – **statt**. Das Finanzamt hatte die Wirkungsweise von Pauschalen verkannt. Diese sind nicht dazu da, dass das Finanzamt prüft, ob Aufwendungen (mindestens) in der Höhe der Pauschale entstanden sind. Eine Pauschale würde damit ihre **Wirkung völlig verfehlen**.

<sup>1011</sup> BMF-Schreiben vom 09.11.2016, [BStBl I 2016 S. 1187](#), Rz. 3 und Anlage 1 zu diesem Schreiben unter „Umzugsdienstleistungen“

<sup>1012</sup> Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern [3 K 75/18](#) vom 05.02.2020

Bei der Umzugskostenpauschale handelt es sich um eine **Schätzung** für häufig mangels Belegen nicht im Einzelnen nachweisbaren Aufwand. Anstelle der Pauschale können auf den Einzelfall bezogene nachgewiesene höhere Umzugskosten abgezogen werden. Auch der Umstand, dass die Klägerin zunächst nur „sonstige Umzugsauslagen“ i.H.v. 89,88 € geltend gemacht, schließt die spätere Geltendmachung einer Pauschalvergütung für sonstige Umzugsauslagen nicht aus.

### 94.3 Umsatzsteuerliche Behandlung von Umzugskosten beim Arbeitgeber

Die Finanzverwaltung hat aktuell zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umzugskosten beim Arbeitgeber Stellung genommen<sup>1013</sup>. Sie nimmt dabei die jüngst vom BFH aufgestellten Grundsätze auf und folgt denen nun<sup>1014</sup>.

Vom Arbeitgeber übernommene Umzugskosten können danach als **überwiegend unternehmerisch veranlasst** angesehen werden und zum Vorsteuerabzug berechtigen.

In dem vom BFH entschiedenen Fall (Umzug aus dem Ausland in das Inland aufgrund einer konzerninternen Funktionsverlagerung) bestand bei der Übernahme der Umzugskosten kein Zusammenhang mit der späteren Arbeitsleistung, da die übernommenen Umzugskosten keinen Einfluss auf die Höhe des Gehalts hatten. Die Übernahme der Maklerkosten durch den Arbeitgeber war durch die **Erfordernisse der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens** bedingt, so dass hierin **keine Leistung des Arbeitgebers zu unternehmensfremden Zwecken** zu sehen ist. Der durch den Arbeitnehmer erlangte persönliche Vorteil erschien dem BFH gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich.

Aufgrund des **vorrangigen Unternehmensinteresses**, hinter dem das Arbeitnehmerinteresse an der Begründung eines neuen Familienwohnsitzes zurücktritt, ist in einem solchen Fall nun auch nach Auffassung der Finanzverwaltung der Arbeitgeber aus den von ihm bezogenen Maklerleistungen entsprechend seiner Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Es liegt **weder ein tauschähnlicher Umsatz noch eine unentgeltliche Wertabgabe** für Zwecke außerhalb des Unternehmens vor.

Abschnitt 1.8 Abs. 4 S. 3 UStAE wurde entsprechend angepasst; die großzügigere Linie gilt **in allen offenen Fällen**. Sie wird auch bei inländischen Umzügen anwendbar sein.



#### Hinweis

Es bleibt aber dabei, dass eine Kostenübernahme für Umzugskosten eines Arbeitnehmers zu einem (umsatzsteuerpflichtigen) **tauschähnlichen Umsatz** führt, wenn **kein vorwiegendes Unternehmensinteresse** an dem Umzug dargestellt werden kann.

<sup>1013</sup> BMF-Schreiben vom 03.06.2020, [BStBl I 2020 S. 546](#)

<sup>1014</sup> BFH-Urteil [V R 18/18](#) vom 06.06.2019, BStBl II 2020 S. 293; dazu bereits Tz. 95.3.3 in AktStR IV/2019

## G. Praxishinweise

### 95. Gewerblicher Grundstückshandel: Trotz § 23 EStG weiterhin ein Thema!

#### 95.1 Grundsätze

**95.1.1** Der gewerbliche Grundstückshandel war in früheren Zeiten ein äußerst wichtiges Thema im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften. Seit der zeitlichen Ausweitung der privaten Veräußerungsgeschäfte in § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG von zuvor zwei auf zehn Jahre ist die **Bedeutung** dieser Problematik jedoch stark zurückgegangen.

**Aber:** Zurückgegangen heißt nicht, dass es in der Besteuerungspraxis keine Anwendungsfälle des gewerblichen Grundstückshandels mehr gibt! Die Thematik spielt nach wie vor eine Rolle; dies gilt insbesondere in solchen Fällen, in denen für ein Grundstücksobjekt zwar nicht die Voraussetzungen des § 23 EStG, wohl aber eines gewerblichen Grundstückshandels vorliegen. Und selbst bei Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts kann ein Grundstückshandel negative Wirkungen haben, weil die Gebäude dann zum Umlaufvermögen gehören, wofür keine AfA zu gewähren ist.

Systematisch ist ein gewerblicher Grundstückshandel der Anwendung von § 23 EStG immer vorrangig (altes **Prinzip: Gewinneinkünfte vor Überschusseinkünften!**).



#### Hinweis

Andererseits gibt es aber auch Objekte, die zwar unter § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG fallen, aber **keine (Zähl-)Objekte i.S. des gewerblichen Grundstückshandels** sind. Dies ist insbesondere nach einer Entnahme aus einem Betriebsvermögen der Fall; nach § 23 Abs. 1 S. 2 EStG gilt dies als Anschaffung, für Zwecke des Grundstückshandels aber nicht<sup>1015</sup>.

**95.1.2** Das Vorliegen eines Gewerbebetriebs hat folgende Voraussetzungen:

- Nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erfordert ein solcher eine **selbständige, nachhaltige Betätigung**, die mit der **Absicht, Gewinne zu erzielen**, unternommen wird, sich als **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** darstellt und keine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder andere selbständige Tätigkeit darstellt.

<sup>1015</sup> BFH-Urteil [X R 26/17](#) vom 27.06.2018, BFH/NV 2018 S. 1255; dazu Tz. 8 in AktStR I/2019

- Als „**ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal**“ des Gewerbebetriebs muss nach ständiger Rechtsprechung des BFH noch hinzukommen, dass die zu betrachtende Betätigung den **Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet**; dies hat der BFH z.B. für das sog. „Goldmodell“<sup>1016</sup> nochmals bestätigt.

**95.1.3** Die insoweit maßgebliche **Grenze** zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb wird im speziellen Fall der Vermietung von Grundstücken nach Auffassung des BFH<sup>1017</sup> dann **überschritten**, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung

- die **Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung**
- **gegenüber der Nutzung** des Grundbesitzes im Sinne einer **Fruchtziehung** aus den grundsätzlich zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den **Vordergrund** tritt.

Bei dieser Abgrenzung ist auf das **Gesamtbild der Verhältnisse** und die **Verkehrsauffassung** abzustellen<sup>1018</sup>.

**95.1.4** In diesem Zusammenhang hat der BFH die sog. „**Drei-Objekt-Grenze**“ entwickelt. Danach kann ein gewerblicher Grundstückshandel grundsätzlich nur dann vorliegen, wenn mehr als drei einschlägige Objekte innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraumes veräußert werden. Dies ist dann grundsätzlich als das Überschreiten der Grenze von der privaten Vermögensverwaltung hin zum gewerblichen Grundstückshandel anzusehen<sup>1019</sup>.

<sup>1016</sup> BFH-Urteil [IV R 50/14](#) vom 19.01.2017, BStBl II 2017 S. 456, Rz 26, Tz. 52.3 in AktStR II/2017

<sup>1017</sup> vgl. z.B. das BFH-Urteil [X R 36/06](#) vom 24.06.2009, BStBl II 2010 S. 171, Rz 27

<sup>1018</sup> vgl. auch insoweit das BFH-Urteil [IV R 50/14](#) vom 19.01.2017, BStBl II 2017 S. 456, Rz 26, Tz. 52.3 in AktStR II/2017

<sup>1019</sup> vgl. hierzu auch die Rz. 5 des BMF-Schreibens [IV A 6 - S 2240 - 46/04](#) vom 26.03.2004, BStBl I 2004 S. 434, Tz. 45 in AktStR II/2004

**Vorsicht:** Unterscheiden Sie in diesem Zusammenhang zwischen dem Betrachtungszeitraum und dem Zeitraum der Haltedauer des Objekts<sup>1020</sup>:

Betrachtungszeitraum	Haltedauer
Zeitraum, in dem Veräußerungen von Objekten mit kurzer Haltedauer (vgl. rechts) addiert werden, um die Zahl der Objekte zu prüfen	Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Veräußerung eines Objekts
Grundsätzlich fünf Jahre, aber Verlängerung des Betrachtungszeitraums möglich <sup>1021</sup>	Grundsätzlich sind nur Objekte mit einer Haltedauer von bis zu fünf Jahren in die Prüfung einzuziehen; <sup>1022</sup>  vor allem bei sog. Brancheninsidern (Architekten, Makler, Handwerker usw.) kann sich diese Frist auf bis zu zehn Jahre verlängern <sup>1023</sup>
Die Betrachtungszeiträume können sich überlappen und ineinander übergehen	
Für beide Grenzen gilt, dass sie – anders als bei § 23 EStG – <b>nicht taggenau berechnet</b> werden können; es ist immer eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen!	

In **absoluten Ausnahmefällen** können Grundstücke auch nach einer **Haltedauer von mehr als zehn Jahren** in die Prüfung eines Grundstückshandels einbezogen werden. Einen solchen Fall hat der BFH im Jahr 1993 entschieden<sup>1024</sup>. Dabei ging es aber um einen Steuerpflichtigen, der aufgrund zahlreicher Verkäufe sowieso gewerblicher Grundstückshändler war, offenkundig alle seine Objekte zum Kauf angeboten hatte, was sich aber nicht immer innerhalb von zehn Jahren verwirklichen ließ. Fraglich war also nicht das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels, sondern der **Umfang des Betriebsvermögens**.

<sup>1020</sup> selbst im BMF-Schreiben vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#), werden diese Zeiträume recht wild durcheinandergewirbelt und nicht klar voneinander abgegrenzt

<sup>1021</sup> Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1022</sup> Rz. 20 und 22 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1023</sup> Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1024</sup> BFH-Urteil [X R 108/90](#) vom 17.02.1993, BFH/NV 1994 S. 84

**Hinweis**

Sie müssen sich in der Praxis dagegen wehren, wenn die Prüfer/-innen des Finanzamts dieses Urteil zum Normalfall erklären und Grundstücksverkäufe nach einer mehr als zehnjährigen Haltedauer einbeziehen wollen. Es handelt sich bei dieser BFH-Entscheidung wirklich um den **Ausnahmefall zum Ausnahmefall** (nach dem Grundsatz sind ja nur Objekte mit einer Haltedauer von bis zu fünf Jahren einzubeziehen).

Die Drei-Objekt-Grenze ist aber generell **keine „feste“ Grenze**:

- Auch die **Veräußerung von weniger als vier Objekten** kann zu einem Gewerbebetrieb führen, wenn die Veräußerungen „in Bauträgerart“ erfolgen (Bebauung nach den Wünschen der Erwerber usw. oder auch bei errichteten Großobjekten)<sup>1025</sup>.
- Andererseits ist der **Verkauf von mehr als drei Objekten** nicht zwingend schädlich, wenn es sich dabei um Grundstücke mit einer langen Haltedauer (über fünf bzw. bei Brancheninsidern über zehn Jahre) handelt<sup>1026</sup>.

**Hinweis**

Bei der Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels gibt es also **keine so klaren Zeit- und Zahlengrenzen** wie dies bei § 23 EStG der Fall ist<sup>1027</sup>.

**Veräußerungen durch Grundstücks(personen)gesellschaften** zählen bei den Gesellschaftern unabhängig davon als Zählobjekt mit, ob die Gesellschaft selbst als Grundstückshändlerin anzusehen ist (weil sie mehr als vier Objekte veräußert hat) oder nicht<sup>1028</sup>. Verkäufe durch Kapitalgesellschaften, an denen eine natürliche Person beteiligt ist, zählen bei der natürlichen Person aber nicht mit; die Kapitalgesellschaft entfaltet insoweit eine Abschirmwirkung.

- 95.1.4** Zu einem Fall der sog. **Verklammerung**, bei der ein Grundstückshandel auch bereits dadurch vorliegen kann, weil bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten (verleaste) Wirtschaftsgüter erzielen lässt, habe ich bereits früher umfassende Erläuterungen gegeben<sup>1029</sup>.

<sup>1025</sup> vgl. dazu Rz. 28 und 29 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1026</sup> Rz. 30 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1027</sup> obwohl natürlich auch § 23 EStG seine Tücken hat, wie ich sie zuletzt in Tz. 40 in AktStR II/2020

<sup>1028</sup> Rz. 14 ff. des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1029</sup> vgl. Tz. 2 in AktStR I/2018



95.2 Der aktuelle BFH-Fall<sup>1030</sup>

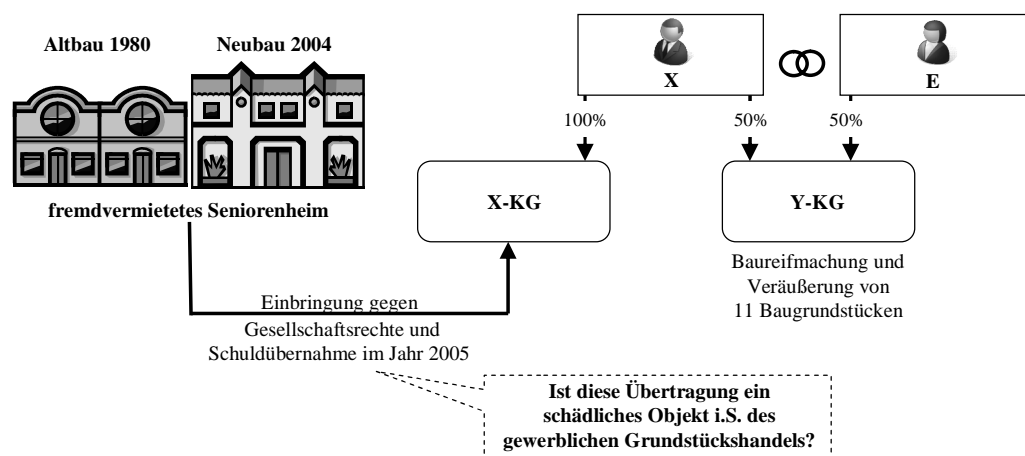
95.2.1 Sachverhalt (vereinfacht)

X vermietete seit den 1980er Jahren ein bebautes Grundstück an eine (fremde) GmbH, die dort ein Senioren- und Pflegeheim betrieb. Im Jahr 1999 beantragte X die Genehmigung für die Errichtung eines Erweiterungsbaus, der im Jahr 2004 fertiggestellt wurde. Bereits vorher hatte X als alleiniger Kommanditist die gewerbliche **X-GmbH & Co. KG** (X-KG) gegründet. Mitte des Jahres 2005 brachte X die Immobilie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und Übernahme der mit dem Grundstück zusammenhängenden Verbindlichkeiten in die X-KG ein. Diese setzte das Mietverhältnis mit der GmbH fort.

Neben seiner Beteiligung an der X-KG war X seit Dezember 2005 auch zu 50 v.H. an der **Y-GmbH & Co. KG** (Y-KG) beteiligt; die übrigen 50 v.H. der Kommanditanteile hielt seine Ehefrau E. Die Eheleute brachten im September 2006 in die Y-KG ein noch unerschlossenes Grundstück aus ihrem Privatvermögen ein, das die Y-KG anschließend aufgrund eines städtebaulichen Vertrags unter Einbeziehung hinzuerworbener Nachbargrundstücke parzellerte und die entstandenen Baugrundstücke anschließend veräußerte (bis Ende 2007 waren daraus elf Baugrundstücke verkauft).

Das Finanzamt ging davon aus, X habe das Grundstück nicht aus seinem Privat-, sondern aus einem Betriebsvermögen eingebracht und besteuerte daher den hieraus entstandenen Gewinn. X habe aufgrund seiner Grundstücksaktivitäten in der Y-KG einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, zu dem auch das in die KG eingebrachte Grundstück gehört habe. Eine Gewinnrealisierung nahm das Finanzamt allerdings nur an, soweit die Übertragung des Grundstücks gegen Übernahme von Verbindlichkeiten erfolgte (teilentgeltliches Geschäft); im Übrigen nahm es einen Buchwertfall nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG an. Das Finanzgericht bestätigte diese Beurteilung<sup>1031</sup>.

Schaubild:



<sup>1030</sup> BFH-Urteil X R 18-19/18 vom 15.01.2020, [DSiR 2020 S. 1555](#)

<sup>1031</sup> Urteil des FG Niedersachsen [12 K 159/16](#) vom 10.04.2018

### 95.2.2 Entscheidung des BFH

Der BFH hat über den Sachverhalt mit folgendem **Leitsatz** entschieden:

*Umfangreiche Bau- und Erweiterungsmaßnahmen, die der Steuerpflichtige bei bevorstehender Veräußerung an einer langjährig privat vermieteten Immobilie vornimmt, können dazu führen, dass das Grundstück einem gewerblichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist.*

In Fortentwicklung seiner bisherigen Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel kann nach dieser Entscheidung des BFH bei privat vermieteten Immobilien ein schädliches Objekt auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen bisherigen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert, sondern ein **neues Wirtschaftsgut „Gebäude“** hergestellt werde. Dann kann auch ein langjährig im Privatvermögen befindliches bebautes Grundstück Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels werden, wenn es im Hinblick auf eine Veräußerung durch Baumaßnahmen so umfassend verbessert wird, dass ein neues Gebäude hergestellt wird.

Das Finanzgericht muss nun im zweiten Rechtsgang allerdings noch näher in den Sachverhalt einsteigen und prüfen, ob durch die umfangreichen Baumaßnahmen des X entweder ein **neues selbständiges Gebäude** („Erweiterungsbau“) oder sogar ein **einheitliches neues Gebäude** geschaffen wurde. Wäre beides nicht feststellbar, hätte X das Grundstück allerdings aus seinem Privatvermögen – und damit nicht einkommensteuerbar – in die KG eingebracht.



#### *Hinweis*

Ein Fall des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG („**privates Veräußerungsgeschäft**“) lag unstreitig **nicht** vor, da X bzw. sein unentgeltlicher Rechtsvorgang das Grundstück weit außerhalb der Zehn-Jahres-Frist erworben hatte. Die Errichtung eines Gebäudes lässt keine neue Zehn-Jahres-Frist beginnen.

Hätte X das Grundstück demgegenüber aus einem Betriebsvermögen (als Grundstückshändler) in die KG eingebracht, handelte es sich nicht etwa um einen teil-, sondern vielmehr um einen **vollentgeltlichen Vorgang**. Denn als Gegenleistung für die Einbringung übernahm die KG neben der **Gewährung von 100 v.H. der Gesellschaftsrechte** sämtliche im Zusammenhang mit der Immobilie stehenden **Verbindlichkeiten**. Die Zusammenfassung dieser beiden Entgeltkomponenten entsprach dem Grundstücksverkehrswert.

**95.3 Beratungskonsequenzen und Abgrenzungsfragen**

**95.3.1** Für die Beratungspraxis ist zunächst mitzunehmen, dass der BFH bei Baumaßnahmen an schon langfristig gehaltenen Gebäuden **drei Fälle** unterscheidet, die zu unterschiedlichen Folgen im Hinblick auf das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandel führen können (Entstehen eines „**Wirtschaftsguts anderer Marktgängigkeit**“):

Reine Erweiterungen und wesentliche Verbesserungen	Entstehung eines neuen Gebäudes	Durch Verschachtelung mit dem Altgebäude entsteht insgesamt ein neues Gebäude
Verschachtelung mit dem Altbau <b>ohne</b> eigene statische Standfestigkeit	Erweiterungsbau <b>mit</b> eigener statischer Standfestigkeit	Neubauteile geben dem Gesamtgebäude mit Blick auf die Größen- und Wertverhältnisse das Gepräge (Anhaltspunkt: Flächenvergrößerung von mindestens 150 v.H.)
Kein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit	Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit nur hinsichtlich des Erweiterungsbaus <sup>1032</sup>	Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit (insgesamt)

**95.3.2** Weitere Fälle, in denen ein „**Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit**“ entsteht und bei denen es dann auf die vorherige Haltedauer nicht ankommt, sind:

- Aktive Mitwirkung an der **Baureifmachung un bebauter Grundstücke**, die zuvor langfristig gehalten worden waren<sup>1033</sup>.
- **Umfangreiche Modernisierungen** an zuvor langfristig gehaltenen Gebäuden<sup>1034</sup>.

Für die Prüfung des zeitlichen Zusammenhangs kommt es dann auf den **Beginn der Aktivitäten zur Baureifmachung bzw. auf den Beginn der Modernisierungsmaßnahmen** an. Zu diesem Zeitpunkt werden die zuvor im Privatvermögen gehaltenen Objekte dann auch zum Teilwert in das Betriebsvermögen des Grundstückshandels eingelegt.

<sup>1032</sup> Rz. 37 des BFH-Urteils X R 18-19/18 vom 15.01.2020, [DStR 2020 S. 1555](#)

<sup>1033</sup> vgl. dazu Rz. 28 und 29 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

<sup>1034</sup> Rz. 23 und 24 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

**Hinweis**

Achten Sie in diesen Fällen unbedingt darauf, dass solche Wirtschaftsgüter anderer Marktgängigkeit erst in dem Zeitpunkt zum Betriebsvermögen werden, in dem mit der Umgestaltung in eine andere Marktgängigkeit begonnen wird. **Zu diesem Zeitpunkt** sind die Objekte mit dem **Teilwert** in das Betriebsvermögen einzulegen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG). Aus dem o.g. Urteilsfall sind die diesbezüglichen Berechnungsgrundlagen allerdings nicht ersichtlich, da sie nicht streitig gestellt waren.

- 95.3.3** Ist nach den o.g. Grundsätzen für den Erweiterungsbau oder auch für das gesamte auf die X-KG übertragene Grundstück ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit anzunehmen (was das Finanzgericht als Tatsacheninstanz nun noch zu prüfen hat), sind nach Auffassung des BFH die Voraussetzungen eines Grundstückshandels gegeben. Er weist nämlich deutlich darauf hin, dass die **Veräußerungen durch die Y-KG** dem X als **Zählobjekte** zugerechnet werden. Dies gilt unabhängig davon, dass die Y-KG mit den (mindestens) elf veräußerten Objekten selbst gewerbliche Grundstückshändlerin war (auch bei ihr sind durch die Baureifmachung Wirtschaftsgüter anderer Marktgängigkeit in Form der veräußerten Bauplätze entstanden)<sup>1035</sup>.

**Hinweis**

Anders herum gewendet: Hätte X nicht die **50 v.H.-Beteiligung an der Y-KG** gehalten, wäre er allein für die Einbringung des Seniorenheims in die X-KG wohl nicht zum Grundstückshändler geworden. Die Veräußerung eines einzigen (Groß-)Objekts dürfte ungeachtet der Rz. 28 des BMF-Schreibens<sup>1036</sup> mangels Nachhaltigkeit nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel führen.

- 95.3.4** Unmaßgeblich ist nach Auffassung des BFH, dass X sein Objekt an eine **nahe stehende Person** in Form „seiner“ X-KG veräußert hat.
- 95.3.5** Wäre man sich der Problematik des Grundstückshandels gewusst gewesen, hätte sich der Fall **anders gestalten lassen:**

<sup>1035</sup> der BFH bestätigt insoweit einmal mehr die in Rz. 14 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#), dargelegten Grundsätze (Mindestbeteiligung 10 v.H. oder anteiliger Grundstückswert von mehr als 250.000 €)

<sup>1036</sup> BMF-Schreiben vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#), Rz. 28

- Die **Darlehensverbindlichkeiten** hätten **nicht** mit auf die X-KG **übertragen** werden dürfen; sie wären dann negatives Sonderbetriebsvermögen geworden (und die Schuldzinsen Sonderbetriebsausgaben). Somit wäre dann vollumfänglich § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG zur Anwendung gekommen. Dies hätte allerdings nichts daran geändert, dass die Wertschöpfung (zumindest) aus dem Neubau steuerverhaftet gewesen wäre (Versteuerung aber erst zu einem späteren Zeitpunkt).
- Alternativ hätte man – unter Miteinbringung der Darlehensverbindlichkeit – eine **Einbringung nach § 24 UmwStG** gestalten können<sup>1037</sup>. Das vermietete Seniorenheim war nämlich die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Grundstückshandelsbetriebs; es handelte sich somit um eine Betriebseinbringung. Im Urteilsfall war § 24 UmwStG jedoch deshalb nicht zur Anwendung gekommen, weil die aufnehmende X-KG nicht rechtzeitig einen Buchwertantrag gestellt hatte.

In beiden Alternativgestaltungen hätte sich bei der X-KG aber natürlich **keine höhere AfA-Bemessungsgrundlage** und kein höheres AfA-Volumen ergeben; die Buchwerte wären jeweils fortzuführen gewesen.



#### Hinweis

Eine weitere Alternative – rein aus steuergestalterischer Sicht betrachtet – wäre gewesen, die **Grundstücksgeschäfte der Y-KG nur durch die Ehefrau** durchführen zu lassen (als 100 v.H.-Kommanditistin). Es wäre dann nicht möglich, die Verkäufe dieser KG dem X als Zählobjekte zuzurechnen.

<sup>1037</sup> Rz. 23 und 24 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, [BStBl I 2004 S. 434](#)

**96. Niemals ohne:  
Aktuelle Hinweise zur Beratung von Mandanten mit bargeldintensiven Betrieben**

**96.1 Nachrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme mit zertifizierten technischen Sicherungseinrichtungen – Hoch lebe der Föderalismus!**

**96.1.1** Bekanntlich normiert § 146a Abs. 1 i.V.m. § 146a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO die Pflicht zum Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme mit zertifizierter technischer Sicherungseinrichtung. Diese Pflicht gilt grundsätzlich mit Wirkung bereits ab dem 01.01.2020. Hierzu heißt es in einem Schreiben des **Bundesministers der Finanzen vom 06.11.2019**<sup>1038</sup> „Die **technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen** sind **umgehend durchzuführen** und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen.“ Da entsprechende Module am Markt zunächst nicht erhältlich waren, enthält dieses Schreiben zugleich eine diesbezügliche **Nichtbeanstandungsfrist bis zum 30.09.2020**; hierbei spielt es keine Rolle, ob das **nachrüstbare elektronische Aufzeichnungssystem vor oder nach Beginn des Jahres 2020 angeschafft** wurde.

Im Rahmen der Veranstaltungen des II. Quartals 2020<sup>1039</sup> hatte ich darüber berichtet, dass der **Finanzausschuss** des Bundestages am 06.05.2020 eine **Verlängerung der Frist zur Nachrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme mit zertifizierten technischen Sicherungseinrichtungen (TSE) angeregt** hatte: Nicht zuletzt wegen der Corona-Krise ist es **gegenwärtig nämlich nicht ohne weiteres möglich**, diese **Nachrüstung fristgerecht**, also bis zum **Ablauf des 30.09.2020**, von einer **Fachfirma durchführen zu lassen**. Mit einem an verschiedene Verbände gerichteten **Schreiben schon vom 30.06.2020** hatte der **Bundesminister der Finanzen** jedoch ausführen lassen, dass er **keine Notwendigkeit einer Verlängerung** der diesbezüglichen Nichtbeanstandungsregelung erkennen kann oder besser: Dass er eine solche Notwendigkeit nicht erkennen will.

**96.1.2** Die **Finanzministerien der Bundesländer** Baden-Württemberg, Bayern, Berlin, Brandenburg, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Schleswig-Holstein und Thüringen – **nicht dabei** ist also nur **Bremen** – haben zwischenzeitlich hierauf reagiert und **ermöglichen** auf der **Grundlage eigener Erlasse**<sup>1040</sup> nunmehr doch einen **weiteren zeitlichen Aufschub** zur Nachrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme mit zertifizierten technischen Sicherungseinrichtungen. Hiernach werden es die Finanzbehörden in diesen gutwilligen Ländern aus Billigkeitsgründen (§ 148 AO) und unter den folgenden Voraussetzungen nicht beanstanden, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem **längstens bis zum 31.03.2021** ohne eine zertifizierte technische Sicherungseinrichtung betrieben wird:

<sup>1038</sup> BMF-Schreiben [IV A 4 -S 0319/19/10002:001](#) vom 06.11.2019

<sup>1039</sup> vgl. Tz. 63 in AktStR II/2020 unter 5.

<sup>1040</sup> vgl. etwa den Erlass 3-S031.9/4 des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 10.07.2020

1. Der **Unternehmer** muss durch geeignete Unterlagen (insbesondere durch eine Bescheinigung des beauftragten Lieferanten) **belegen**, dass die für seinen Betrieb **erforderliche Anzahl an zertifizierten technischen Sicherungseinrichtungen bis spätestens am 30.09.2020<sup>1041</sup> verbindlich bestellt** wurde. Zudem muss der **Lieferant bestätigen**, dass der **Einbau** des bestellten Systems **nicht bis zum 30.09.2020 möglich** ist.
2. Für sog. **cloudbasierte Kassensysteme** war auch im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dieses Manuskripts **noch immer keine zertifizierte technische Sicherungseinrichtung am Markt erhältlich**. In diesem Fall muss diese fortdauernde **Nichtverfügbarkeit** durch den Unternehmer mittels eines entsprechenden Dokuments (insbesondere des Kassenherstellers oder des Systemanbieters) **nachgewiesen** werden.
3. Diese **Billigkeitsregelung gilt dann als gewährt**, wenn der **Unternehmer** über die entsprechenden **Nachweise verfügt** und diese **jederzeit**, z.B. im Rahmen einer Kassen-Nachschau oder einer regulären Außenprüfung **vorlegen kann**. Ein **gesonderter Antrag** nach § 148 AO ist insoweit also **nicht erforderlich**; allerdings ist zu beachten, dass es sich bei den geforderten Nachweisen um Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO handelt, für welche eine 6-jährige Aufbewahrungspflicht (§ 147 Abs. 3 S. 1 AO) gilt.

## 96.2 Befreiung von der Bon-Ausgabepflicht – (noch) keine Hilfe vom Gericht

- 96.2.1** Seit dem 01.01.2020 muss bekanntlich jeder Unternehmer, der zur Aufzeichnung seiner Kasseneinnahmen ein **elektronisches Aufzeichnungssystem** nutzt, seinen Kunden auf der **Rechtsgrundlage** von § 146a Abs. 2 AO in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit jedem Umsatzgeschäft auch einen **Kassenbeleg anbieten**. Allerdings können die Finanzbehörden den Unternehmer gem. § 146a Abs. 2 S. 2 AO aus Gründen der Zumutbarkeit und nach pflichtgemäßem Ermessen von der Belegausgabepflicht befreien.



### Hinweis

Ausweislich der Rz. 6.9 eines Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 17.06.2019<sup>1042</sup> soll die **Befreiung** von der **Belegausgabepflicht** – zumindest theoretisch! – **in einem Umfang** in Frage kommen, der **über den eigentlichen Wortlaut des Gesetzes hinausgeht**: Während § 146a Abs. 2 S. 2 AO insoweit nur solche Unternehmer erwähnt, die **Waren** an eine **Vielzahl von nicht bekannten Personen verkaufen**, soll diese Möglichkeit **auch bei der Erbringung von Dienstleistungen** an einen größeren Kreis von nicht bekannten Kunden bestehen. Dies ist zwar durchaus erfreulich, hilft aber – wie sich aus meinen nachfolgenden Ausführungen nochmals ergibt – den betroffenen Mandanten nicht wirklich weiter.

<sup>1041</sup> in Niedersachsen bis zum 31.08.2020

<sup>1042</sup> vgl. hierzu die Rz. 6.2 bis 6.4 des BMF-Schreibens [IV A 4 - S 0316-a/18/10001 - 2019/0511938](#) vom 17.06.2019, BStBl I 2019 S. 518, Tz. 83.1.3.3 in AktStR III/2019

**96.2.2** Eine **Befreiung von der Belegausgabepflicht** kommt – jedenfalls nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>1043</sup> – **nur dann** in Betracht, wenn **nachweislich** eine **sachliche Härte** für den einzelnen **Unternehmer** besteht. Eine solche soll z.B. dann gegeben sein, wenn durch höhere Gewalt eine Belegausgabe nicht möglich (Stromausfall, Wasserschaden, Ausfall der Belegausgabeeinheit usw.) oder wenn die Belegausgabepflicht im konkreten Einzelfall unzumutbar ist. Allerdings sollen etwa der **erhöhte Verbrauch an Bonrollen**, hierdurch entstehende **Kosten** und mögliche negative Umwelteinflüsse **für sich genommen keine ausreichenden Gründe** darstellen, die eine **Befreiung rechtfertigen**. **Insoweit verweist die Oberfinanzdirektion Karlsruhe<sup>1044</sup> darauf**, dass dieser Aspekt nicht nur im Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt wurde, sondern dass auch eine elektronische Belegausgabe zulässig ist.

**96.2.3** Dass die Befreiung von der (lästigen) Pflicht zur Ausgabe von Belegen in der Praxis die (absolute) Ausnahme und nicht die Regel sein und bleiben wird, lässt sich einer **ersten einschlägigen Gerichtsentscheidung** entnehmen. Jedenfalls nach **Ansicht des Finanzgerichts Sachsen<sup>1045</sup>** konnte die Steuerpflichtige, die in einem Hauptbahnhof eine Bäckereifiliale betreibt und eine Vielzahl geringwertiger Waren (Backwaren, Kaffee etc.) überwiegend an Reisende vertreibt, **nicht substantiiert genug darlegen**, dass sie durch die Bonpflicht **unzumutbar beeinträchtigt** wird. Das Gericht hat deshalb den **Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz abgelehnt**.

Immerhin hat das Sächsische Finanzgericht **aber darauf hingewiesen**, dass die **Befreiung** von der Pflicht zur Belegausgabe eine **Ermessensentscheidung** darstellt, bei der alle Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Voraussetzungen des § 148 AO zu würdigen sind. Hiernach kann die **Zumutbarkeitsgrenze** bei **Barverkäufen dann erreicht** sein, wenn die **Belegausgabe den Betriebsablauf wesentlich verzögern** oder **erschweren** würde. Dies betrifft typischerweise Einzelhändler mit einer relativ einfachen Betriebsorganisation, die in schneller Folge eine Vielzahl eher kleinspreisiger Produkte in jeweils geringen Mengen gegen Barzahlung verkaufen, also z.B. Bäckereien, Eisdielen sowie Verkaufsstände für Obst und Gemüse.

Gleichwohl konnte das Gericht im vorliegenden Eilverfahren und mangels substantiierten Tatsachenvortrags nicht abschließend beurteilen, ob die Voraussetzungen einer Befreiung von der Pflicht zur Belegausgabe im Falle des Bäckerei-Filialbetriebs erfüllt sind. Eine Härte i.S. des § 148 AO setzt nämlich eine Pflicht von einigem Gewicht voraus, deren Erfüllung dem Steuerpflichtigen nicht nur lästig sein darf, weil die Belastungen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise treffen. **Letztlich** ist diese (negative) **Entscheidung** des Sächsischen Finanzgerichts also **nichts anderes als eine Aufforderung an die Praxis, weitere diesbezügliche Anträge zu stellen**, in diesen aber im Einzelnen und **substantiiert vorzutragen**, weshalb die Belegausgabe den **Betriebsablauf wesentlich verzögert oder erschwert**.

<sup>1043</sup> Merkblatt [S 0315 - St 42](#) der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 31.03.2020, Tz. 63 in AktStR II/2020

<sup>1044</sup> Merkblatt [S 0315 - St 42](#) vom 31.03.2020

<sup>1045</sup> Urteil [4 V 212/20](#) vom 01.04.2020



### 96.3 Belege in elektronischer Form – so geht es richtig

Die den Kunden **anzubietenden Belege** müssen allerdings **keineswegs zwingend in Papierform** erstellt werden; zulässig und **wirksam** kann auch die **Übermittlung** der insoweit geforderten Belege **in elektronischer Form** sein. Mit Blick hierauf hat zwischenzeitlich die Finanzverwaltung<sup>1046</sup> ihren Anwendungserlass zu § 146a AO geändert. Aus dieser Verwaltungsanweisung ist für die praktische Beratungsarbeit folgendes mitzunehmen:

1. Damit die Verpflichtung zur Bonausgabe wirksam elektronisch erfüllt werden kann, ist hierfür zunächst einmal die **Zustimmung des Kunden erforderlich**. Diese bedarf jedoch **keiner besonderen Form** und kann **auch konkludent** erteilt werden. Ein elektronischer Beleg gilt hierbei dann als in der geforderten Weise als „bereitgestellt“, wenn dem Kunden die Möglichkeit zu dessen Entgegennahme gegeben wird. Unabhängig von der Entgegennahme durch den Kunden ist aber auch der **elektronische Beleg** – wie nunmehr in Nr. 6.3 des AEAO zu § 146a AO ausdrücklich ausgeführt – **in jedem Fall zu erstellen**.
2. Die **bloße Sichtbarmachung** eines Belegs auf einem Bildschirm des Unternehmers, wie z.B. einem Terminal oder einem Kassendisplay **reicht alleine** – also ohne die Möglichkeit der elektronischen Entgegennahme des Belegs nach Abschluss des Vorgangs – **nicht aus**, um die Verpflichtung zur Belegausgabe zu erfüllen. Dies war schon bekannt<sup>1047</sup> und wird jetzt ausdrücklich in Nr. 6.4 des AEAO zu § 146a AO bekräftigt.
3. Ausweislich Nr. 6.6 des AEAO zu § 146a AO muss die **elektronische Belegausgabe** zudem in einem **standardisierten Datenformat** (z.B. JPG, PNG oder PDF) erfolgen. Konkret heißt dies, dass der Empfang und die Sichtbarmachung eines elektronischen Belegs auf dem Endgerät des Kunden mittels einer **kostenfreien Standardsoftware** möglich sein muss.

**Darüber hinaus** bestehen allerdings **keine technischen Vorgaben**, wie der Beleg zur Entgegennahme bereitgestellt oder übermittelt werden muss. So ist es beispielsweise zulässig, dass der Kunde den elektronischen Beleg unmittelbar über eine Bildschirmanzeige (z.B. in Form eines QR-Codes) entgegennehmen kann. Eine wirksame Übermittlung kann aber auch z.B. durch Bereitstellung des Belegs über Kundenkarten, durch sog. „Near Field Communication (NFC<sup>1048</sup>)“ sowie per E-Mail oder SMS oder durch Übermittlung direkt in ein Kundenkonto erfolgen.

<sup>1046</sup> BMF-Schreiben [IV A 4 - S 0316-a/20/10003:002](#) vom 28.05.2020

<sup>1047</sup> vgl. hierzu die Rz. 6.2 bis 6.4 des BMF-Schreibens [IV A 4 - S 0316-a/18/10001 - 2019/0511938](#) vom 17.06.2019, BStBl I 2019 S. 518, Tz. 83.1.3.1 in AktStR III/2019

<sup>1048</sup> Dies ist die Bezeichnung eines internationalen Übertragungsstandards zum kontaktlosen Austausch von Daten über eine kurze Entfernung, der z.B. die kontaktlose Nutzung von Kreditkarten ermöglicht

**Hinweis**

Die **Möglichkeit**, die **Pflicht zur Belegausgabe in elektronischer Form zu erfüllen**, ist sicherlich seitens des Gesetzgebers und auch seitens der Finanzverwaltung lieb gemeint, **löst** aber zumindest **gegenwärtig** noch **nicht die Probleme** der Bäcker, der Metzger oder der Inhaber von Döner-Buden. Dies könnte sich allerdings **in Zukunft** dann und soweit **ändern**, wie sich auch in Deutschland das **Bezahlen per Mobiltelefon**, z.B. über „Google Pay“ oder „Apple Pay“ **verbreitet**.

**97. Weiterhin Vorsicht: Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung****97.1 Hintergrund: Die bisherige BFH-Rechtsprechung zur Zuordnung von Darlehenszinsen bei gemischt genutzten Gebäuden**

Das Szenario ist nicht neu: Ein Gebäude mit mehreren Wohnungen wird zur gemischten Nutzung (teilweise Vermietung, teilweise eigene Wohnzwecke) erworben oder errichtet. Wie schafft man es, das vorhandene **Eigenkapital** steuerlich der **eigengenutzten Wohnung** und das **Fremdkapital** dem **vermieteten Gebäudeteil** zuzuordnen?

Bereits in der Vergangenheit habe ich dazu dargelegt, dass eine solche Zuordnung machbar ist – ohne Aufwand geht es allerdings nicht<sup>1049</sup>. Insbesondere erkennt der BFH rein gedankliche Zuordnungen nicht an.

**97.2 Die aktuelle BFH-Entscheidung<sup>1050</sup>****97.2.1 Sachverhalt**

Die Eheleute M und F erwarben mit Kaufvertrag vom 03.11.2009 das **unbebaute Grundstück** Flurstück-Nr. 000 in A für 90.000 €. Für den Erwerb nahmen sie bei der X-Bank ein Darlehen 1 über 135.090 CHF (Gegenwert bei Auszahlung = 90.000 €) auf. Als Verwendungszweck war hierzu aufgeführt: „Anteilige Finanzierung Neubau ... (in ... A, – fremdgenutzt – Wohneigentum, eingetragen im Grundbuch von A Blatt Nr. 1 + Blatt Nr. 2 + Blatt Nr. 3“).

Für das anschließend auf diesem Grundstück errichtete **Dreifamilienhaus** (Fertigstellung am 01.06.2011) entstanden Herstellungskosten von 430.000 €. Während der Bauphase teilten M und F das Gebäude nach § 8 WEG in **drei Eigentumswohnungen** auf:

- Untergeschoss (Wohnung Nr. 1, Grundbuchblatt 1): 245/1.000 Miteigentumsanteil
- Erdgeschoss (Wohnung Nr. 2 mit Garage, Grundbuchblatt 2): 381/1.000 Miteigentumsanteil
- Dachgeschoss (Wohnung Nr. 3 mit Garage, Grundbuchblatt 3): 374/1.000 Miteigentumsanteil

Ebenfalls noch vor der Fertigstellung veräußerten M und F die Eigentumswohnung Nr. 3 für 150.000 € an ihre Tochter T (Übergang von Nutzen und Lasten nach Fertigstellung im Sommer 2011); der Kaufpreis war in drei Raten zu zahlen. Die beiden übrigen Wohnungen Nr. 1 und 2 wurden durch M und F ab der Fertigstellung vermietet.

<sup>1049</sup> Tz. 104 in AktStR IV/2002, Tz. 53 in AktStR III/2009 und Tz. 7 in AktStR I/2011

<sup>1050</sup> BFH-Urteil [IX R 1/18](#) vom 04.02.2020, veröffentlicht am 30.04.2020

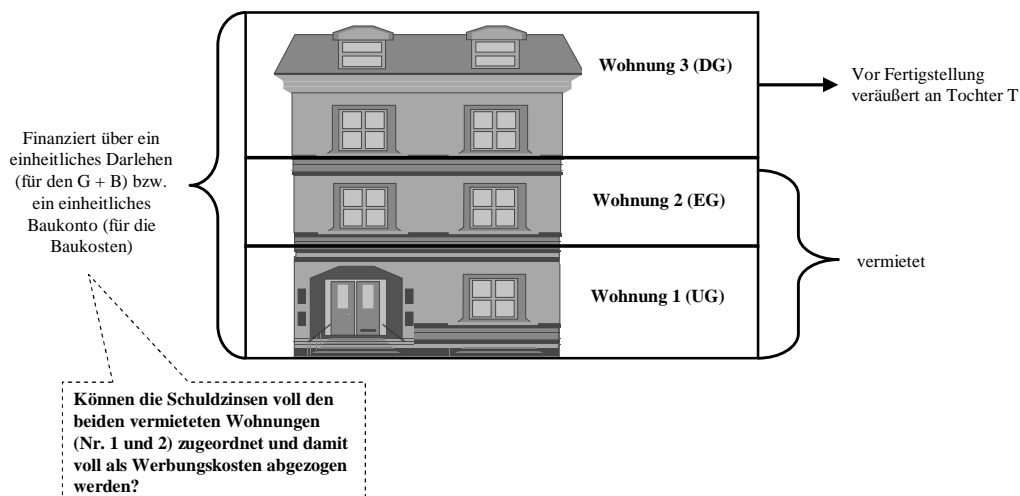
Zur **Finanzierung der Herstellungskosten** des Bauvorhabens nahmen M und F bei der Y-Bank Y ein Darlehen Nr. 3 über 160.000 € auf; als Verwendungszweck war hierzu aufgeführt: „Anteilige Finanzierung Neubau ... (in) ... A, – fremdgenutzt – Wohneigentum, eingetragen im Grundbuch von A Blatt Nr. 1 + Blatt Nr. 2 + Blatt Nr. 3.“

**Sämtliche Baurechnungen** wurden über das Baukonto Nr. xxx bei der Y-Bank beglichen. Eine Aufteilung der Herstellungskosten bzw. eine Zurechnung auf die später im Eigentum der Kläger verbliebenen Eigentumswohnungen und die an die T veräußerte Eigentumswohnung nahmen M und F nicht vor; vielmehr beglichen sie die Baurechnungen jeweils in einem Betrag. Auf das Baukonto flossen sowohl die Darlehensmittel aus dem Kredit bei der Y-Bank über 160.000 € als auch Eigenmittel sowie die Kaufpreistraten der T. Im Gegenzug wurden sämtliche Handwerkerrechnungen sowie der Kapitaldienst der Darlehen über das Baukonto bezahlt; private Zahlungen wurden vom Baukonto nicht geleistet. Den von der T entrichteten Kaufpreis für die Wohnung Nr. 3 haben M und M reinvestiert und (anteilig) zur Finanzierung der Herstellungskosten der Wohnungen Nrn. 1 und 2 verwendet (dass die Veräußerung der Wohnung Nr. 3 an T zu einem **privaten Veräußerungsgeschäft** i.S.v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG führte, war nicht streitig).

In ihren **Steuererklärungen** für die Streitjahre (2012 und 2013) rechneten M und F die aufgenommenen Darlehen insgesamt den beiden vermieteten Wohnungen Nrn. 1 und 2 zu und behandelten dementsprechend die hierfür entrichteten Zinsen in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Das **Finanzamt** teilte die Zinsaufwendungen demgegenüber auf alle drei Wohnungen entsprechend den jeweiligen Miteigentumsanteilen auf und berücksichtigte nur die auf die beiden vermieteten Wohnungen entfallenden Zinsaufwendungen in Höhe von 3.628 € (2012) und 2.700 € (2013) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

### Schaubild:



### 97.2.2 Entscheidung des BFH: Damit war zu rechnen!

Mit folgenden **Leitsätzen** hat der BFH über den Fall entschieden und dabei den von M und F gewünschten **vollständigen Werbungskostenabzug** für die Schuldzinsen **nicht zugelassen**:

1. *Die anteilige Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, das teilweise vermietet und teilweise veräußert werden soll, ist nach denjenigen Kriterien zu beurteilen, die die Rechtsprechung zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat.*
2. *Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und den Herstellungskosten eines künftig der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteils liegt in diesen Fällen nur vor, wenn die Herstellungskosten des später vermieteten Gebäudeteils sowie diejenigen des später veräußerten Gebäudeteils getrennt ermittelt und entsprechend ausgewiesen werden und der Steuerpflichtige so dann mit den als Darlehen empfangenen Mitteln tatsächlich jene Aufwendungen begleicht, die der Herstellung des zur Vermietung bestimmten Gebäudeteils konkret zuzurechnen sind.*

Eine Zuordnung der Darlehensmittel zu einem fremdvermieteten Grundstücks- und Gebäudeteil (und in der Folge der entstehenden Schuldzinsen aus diesen Darlehen) ist dann möglich, wenn mit den als Darlehen empfangenen Mitteln **tatsächlich die Aufwendungen beglichen** werden, die der Herstellung dieses Gebäudeteils („fremde Wohnzwecke“) **konkret zuzurechnen** sind.

Der BFH entscheidet über den Fall also genauso, wie wenn die Wohnung Nr. 3 nicht an T veräußert, sondern von M und F **eigengenutzt** worden wäre. Dazu hatte der BFH schon vor Jahren klare Grundsätze aufgestellt<sup>1051</sup>. Im Urteilsfall waren diese Anforderungen in keinerlei Hinsicht erfüllt.

### 97.3 Beratungshinweise für die Praxis

- 97.3.1** Es bleibt also dabei, dass es bei Erwerb oder Errichtung gemischt genutzter Gebäude mit „gemischter Finanzierung“ **Gestaltungsmöglichkeiten** gibt, die es zu nutzen gilt. In der Praxis wird den vom BFH aufgestellten Grundsätzen (vor allem in der tatsächlichen Durchführung) immer noch **zu wenig Beachtung** geschenkt. Damit werden den Finanzämtern dann häufig Ansatzpunkte gegeben, um den Schuldzinsenabzug teilweise vom Abzug ausschließen zu können.

<sup>1051</sup> BFH-Urteile [IX R 65/98](#) vom 16.04.2002, BFH/NV 2002 S. 1154 und [IX R 22/01](#) vom 25.03.2003, BStBl II 2004 S. 348

97.3.2 Es ist deshalb dringend auf Folgendes zu achten<sup>1052</sup>:

### 1. Trennung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten:

Ein Werbungskostenabzug setzt in **Anschaffungsfällen** zunächst voraus, dass die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** den (ertragsteuerlich) eigenständigen Wirtschaftsgütern bildenden Gebäudeteilen (also regelmäßig dem selbstgenutzten oder unentgeltlich überlassenen bzw. dem zur Einkunftserzielung genutzten Teil) **zugeordnet** werden. Dieser Anforderung ist dann Genüge getan, wenn der (zivilrechtlich einheitliche) Kaufpreis sowie die Anschaffungsnebenkosten wie auch die Modalitäten einer evtl. unentgeltlichen Eigentumsübertragung **im Notarvertrag** für die jeweiligen Gebäudeteile festgelegt und aufgeteilt werden (dies kann man im vorliegenden Fall auch im Kaufvertrag über den Grund und Boden versuchen).

In **Herstellungsfällen** kann und muss dies analog für die Baukosten geschehen. Diese müssen also für die einzelnen Wohnungen getrennt ermittelt werden<sup>1053</sup>. Sinnvollerweise sollte dabei für die direkt zuordenbaren Kosten (z.B. hier die Ausbaukosten für das Bad in der Wohnung Nr. 3) von den Handwerkern eine **getrennte Rechnung** erstellt werden. Für die nicht direkt zuordenbaren Kosten wie z.B. den Rohbau oder die Außenfassade (oder bei Weigerung der Handwerker, getrennte Rechnungen auszustellen) ist dies natürlich nicht möglich; hier muss die Aufteilung dann durch den Bauherren erfolgen (sofort mit jeder Eingangsrechnung!). Dabei muss für eine **klare und schlüssige Dokumentation** gesorgt werden.

### 2. Zuordnung der Eigen- und Fremdmittel zu den getrennt ermittelten Kosten

In einem zweiten Schritt sind dann die zur Finanzierung des entgeltlichen Erwerbs eingesetzten **Darlehensmittel** in größtmöglichem Umfang und nachweisbar (Darlehensvertrag!) denjenigen Gebäudeteilen **zuzuordnen**, die zur Einkunftserzielung dienen. **Strikt getrennt geführte Konten** für einerseits Eigen- und andererseits Fremdkapital bzw. für unterschiedlich zuzuordnende Darlehen sind insoweit im Machtbereich des Erwerbers **unbedingt erforderlich**.



#### Hinweis

Für eine klare Trennung braucht man also (**mindestens**) **zwei Baukonten!** Die im 1. Schritt aufgeteilten bzw. zugeordneten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten müssen also im 2. Schritt **getrennt gezahlt** werden. Das geht **nicht ohne Aufwand** von statten, lohnt sich aber im Hinblick auf die künftigen Steuervorteile.

<sup>1052</sup> dazu schon Tz. 104 in AktStR IV/2002; vgl. auch Schallmoser, DStR 2009 S. 1685

<sup>1053</sup> vgl. BFH-Urteil [IX R 22/01](#) vom 25.03.2003, BStBl II 2004 S. 348

### 3. Steuerung der Zahlungsströme

In einem dritten Schritt ist die **tatsächliche Verwendung** der Eigen- bzw. Fremdmittel bzw. der unterschiedlich zuzuordnenden Fremdkapitalien in dem gewünschten Verhältnis **herbeizuführen** und zu dokumentieren.



#### *Hinweis*

Das **Baukonto** für die eigengenutzte oder (wie hier) veräußerte Wohnung wird dabei soweit wie möglich über das vorhandene Eigenkapital finanziert. Die aufgenommenen **Darlehensbeträge** decken demgegenüber die Minusbeträge auf dem **Baukonto für die vermieteten Wohnungen** ab. Die Eigen- und Fremdmittel dürfen nicht – wie dies wieder einmal im Urteilsfall geschehen war – nicht auf einem Konto vermischt werden.

In diesem Zusammenhang trifft den steuerlichen Berater eine besondere Verantwortung in der Begleitung seiner Mandanten, denn Fehler in diesem Bereich lassen sich nicht wieder gutmachen. Dies zeigt sich auch in dem vom BFH entschiedenen Fall; durch die **Vermischung der Geldbeträge** hielt es der BFH später nämlich auch nicht mehr für möglich, die von der Tochter T gezahlten Raten direkt der Finanzierung der an sie veräußerten Wohnung zuzuordnen (ein **gemischtes Darlehen** kann also nachträglich **nicht vorrangig für den privat veranlassten Teil getilgt** werden!).

**97.3.3 Ausnahmen in sog. Durchleitungsfällen** (in denen die Gelder über ein Girokonto geleitet werden) hat die Rechtsprechung bisher nur unter engen Voraussetzungen anerkannt<sup>1054</sup>. Im obigen Urteilsfall wurde die Annahme eines solchen Ausnahmefalles (wieder einmal) abgelehnt.

<sup>1054</sup> BFH-Urteil [IX R 45/15](#) vom 09.05.2017, BFH/NV 2017 S. 1036; in diesem Urteilsfall ging ein ausgezahlter Darlehensbetrag nur für einen Tag auf ein Girokonto, über das auch andere Zahlungsflüsse getätigt worden waren

**98. Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde –  
für die Betreiber privater Schulen von nur noch sehr begrenztem Wert!**

**98.1 Ausgangssituation**

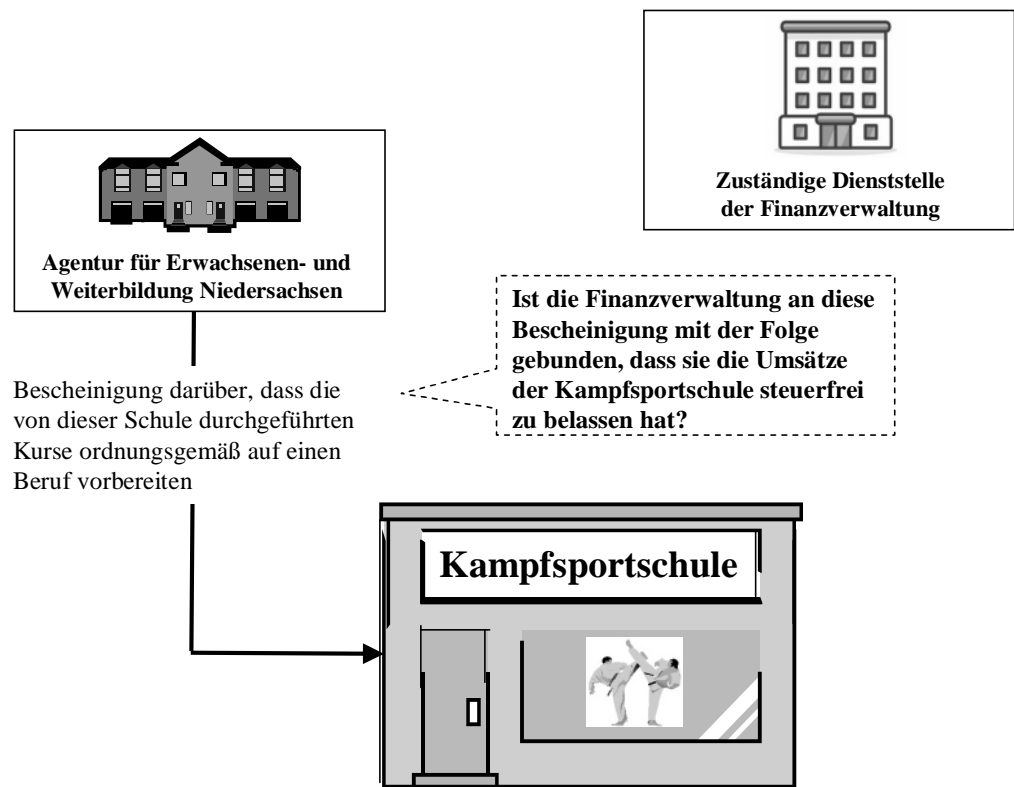
**98.1.1** Für **private Schulen** aller Art ist die **Steuerfreiheit** ihrer Leistungen jedenfalls **dann erstrebenswert**, wenn sie diese **an solche Personen erbringen**, die ihrerseits **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** sind. Dies gilt jedenfalls dann und soweit, wie die **Wertschöpfung primär** durch den **Einsatz der Lehrkräfte** erzielt wird und der mit der Steuerfreiheit der Ausgangsleistungen verbundene **Verlust des Abzugs** der auf den bezogenen Eingangsleistungen lastenden **Vorsteuer nur von untergeordneter Bedeutung** ist.

In § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG heißt es hierzu **scheinbar eindeutig**, dass die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen dann in der gewünschten Weise **umsatzsteuerbefreit** sind, wenn die **zuständige Landesbehörde bescheinigt**, dass diese Schulen und Einrichtungen auf einen **Beruf** oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten**. Jedenfalls in der **Vergangenheit** wurde hieraus der **Schluss gezogen**,

- dass diese **Bescheinigungen** der zuständigen Landesbehörden **sowohl die Finanzverwaltung wie auch die Finanzgerichte binden**
- und dass die **betreffenden Leistungen** dann **ohne jeglichen Ermessensspielraum** für die **Finanzverwaltung steuerfrei gestellt** sind, wenn eine solche Bescheinigung mit dem geforderten Inhalt erteilt worden ist.

**98.1.2** Die **Bescheinigung** der zuständigen Landesbehörde wurde somit **nicht nur** als **materiell-rechtliche Voraussetzung** für die Steuerbefreiung der Leistungen privater Schulen usw. angesehen, sondern konnte nach herrschender Meinung auch solchen Einrichtungen erteilt werden, deren **Kurse** zwar **nicht im wörtlichen Sinne auf einen bestimmten Beruf** vorbereiten, die aber zumindest **spezielle, berufsdienliche Kenntnisse vermitteln**. Vor diesem Hintergrund wählte sich eine **Kampfsportschule** deshalb auf der sicheren Seite, weil ihr die für sie zuständige Landesbehörde in Gestalt der „**Agentur für Erwachsenen- und Weiterbildung Niedersachsen**“ **bescheinigt** hatte, dass die von dieser Schule durchgeführten Kurse ordnungsgemäß auf einen Beruf oder jedenfalls auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung i.S.d. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG vorbereiten würden.





Hiervon **abweichend** und ungeachtet dieser Bescheinigung behandelte die zuständige **Finanzbehörde** die **Leistungen** der Schule als **grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig** und beließ lediglich die (geringen) Umsätze der Kampfsportschule aus sog. „Anti-Terror-Kampf-Kursen“ steuerfrei.

## 98.2 Die zwischenzeitliche Weiterentwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung

98.2.1 Mit Urteil C-449/17<sup>1055</sup> hatte der **EuGH** im Jahre 2019 als Antwort auf eine Vorlagefrage des BFH<sup>1056</sup> betreffend die umsatzsteuerliche Situation der Fahrschulen bei Erteilung von Unterricht im Zusammenhang mit dem Erwerb der **Führerscheinklassen B** (Pkw) und **A** (Motorrad) folgendes deutlich gemacht:

- **Prägendes Merkmal** von „Schul- und Hochschulunterricht“, der nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i bzw. j MwStSystRL steuerbefreit sein kann, ist es, dass dieser der Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein **breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen** dient.

<sup>1055</sup> EuGH-Urteil [C-449/17](#) vom 14.03.2019, Tz. 55.2 in AktStR II/2019

<sup>1056</sup> Beschluss [V R 38/16](#) vom 16.03.2017, Tz. 78.3 in AktStR III/2017

- Eine **Fahrschule** vermittelt zwar Wissen, Fähigkeiten und Kenntnisse, jedoch sind diese so **spezifisch** und **eingeschränkt**, dass nicht von einem „breiten und vielfältigen Spektrum“ gesprochen werden kann.

Diese Sichtweise des EuGH auf die umsatzsteuerliche Situation der Fahrschulen hatte in der Folge – wie zu erwarten – der V. Senat<sup>1057</sup> des BFH in vollem Umfang übernommen.

**98.2.2** Nachdem somit klar war, dass die **Leistungen der Fahrschulen** im Zusammenhang mit dem Erwerb der **Führerscheinklassen B** (Pkw) und **A** (Motorrad) zwar **Unterrichtsleistungen** darstellen, aber gleichwohl **nicht umsatzsteuerfrei** zu stellen sind<sup>1058</sup>, haben die Gerichte – wie von mir berichtet<sup>1059</sup> – ihre diesbezüglichen Aufräumarbeiten weiter fortgesetzt. Mitzunehmen war es insbesondere, dass der EuGH<sup>1060</sup> in der Folge einen **Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg**<sup>1061</sup> so beantwortet hat, wie es zu erwarten war: Hiernach ist der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ i.S.v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j RL 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass er den von **privaten Unternehmen durchgeführten Surf- und Segelunterricht** für Schulen oder Universitäten selbst dann **nicht umfasst**, wenn dieser Unterricht zum Sportprogramm bzw. zur Ausbildung von Sportlehrern gehört und in die Notenbildung eingehen kann.

### 98.3 Der zu erwartende nächste Schritt

Vor diesem Hintergrund der engen Auslegung des Begriffs des Schul- und Hochschulunterrichts war es bei halbwegs nüchterner Betrachtung **nur eine Frage der Zeit**, wann ein **Finanzgericht** die sich hieraus ergebenden **Konsequenzen** für die **Einstufung der Bescheinigungen der zuständigen Landesbehörden** hinsichtlich der Befreiungsnorm des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG **ziehen würde**. Diesen Schritt hat nunmehr das **Finanzgericht Niedersachsen**<sup>1062</sup> im oben skizzierten Fall der Kampfsportschule mit folgenden Aussagen gemacht:

- Sind **Leistungen zu beurteilen**, die **Schul- bzw. Hochschulunterricht beinhalten**, ist die weiterentwickelte **Rechtsprechung des EuGH**<sup>1063</sup> das **Maß der Dinge**. Hiernach ist abzugrenzen, ob es sich – was wohl eher die Ausnahme als die Regel ist – um einen solchen **Unterricht** handelt, der in das geforderte **integrierte und breit gefasste Unterrichtssystem eingebettet** ist, oder ob es sich stattdessen um einen **lediglich Spezialkenntnisse vermittelnden Unterricht** handelt. Letzterer ist nicht unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL und damit auch nicht unter § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zu subsumieren.

<sup>1057</sup> BFH-Urteil [V R 7/19](#) ([V R 38/16](#)) vom 23.05.2019, veröffentlicht am 16.08.2019

<sup>1058</sup> BFH-Urteil [V R 7/19](#) ([V R 38/16](#)) vom 23.05.2019, BFH/NV 2019 S. 1210, Tz. 119.2 in AktStR IV/19

<sup>1059</sup> vgl. hierzu die lfd. Nr. 307 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

<sup>1060</sup> Beschluss [C-47/19](#) vom 07.10.2019, BFH/NV 2020 S. 78

<sup>1061</sup> Beschluss [6 K 187/17](#) vom 14.12.2018, Tz. 55.2 in AktStR II/2019

<sup>1062</sup> Urteil [11 K 170/19](#) vom 20.02.2020

<sup>1063</sup> EuGH-Urteil [C-449/17](#) vom 14.03.2019, Tz. 55.2 in AktStR II/2019

- **An dieser EU-konformen Einordnung soll auch das Vorliegen einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde i.S.d. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG nichts ändern.** Zwar ist diese Bescheinigung **unbestritten auch weiterhin materielle Voraussetzung** für die Steuerbefreiung, sie **ersetzt aber nicht die von der Finanzverwaltung vorzunehmende Beurteilung**, ob die jeweiligen Leistungen unmittelbar einem solchen Schul- oder Bildungszweck dienen, welcher der vom EuGH postulierten Definition des steuerfrei zu stellenden Unterrichts – „**breites und vielfältiges Spektrum**“ – entspricht.

#### 98.4 Die Beratungskonsequenzen

Aus diesem Urteil sind für die praktische Beratungsarbeit die folgenden Konsequenzen zu ziehen:

1. Zunächst ist es zu beachten, dass die erstinstanzlichen Finanzgerichte gerade erst damit beginnen, die vom EuGH eingeleitete Weiterentwicklung der Rechtsprechung betreffend die Steuerfreiheit bzw. die Steuerpflicht von Unterrichtsleistungen nachzuvollziehen. **Prägendes Merkmal** von „**Schul- und Hochschulunterricht**“, der nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i bzw. j MwStSystRL steuerbefreit sein kann ist es hiernach, dass dieser der Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein **breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen** dient. Hiervon ist aber bei privaten Schulen allenfalls dann auszugehen, wenn diese mit ihrem Unterrichtsangebot der **Allgemeinbildung verpflichtet** sind.
2. Demgegenüber wird sich die **Mehrzahl der privaten Sport-, Musik- oder Sprachschulen darauf einzustellen** haben, dass die von Ihnen erbrachten **Leistungen** als **umsatzsteuerpflichtig** zu behandeln sind. Hierbei – und dies ist neu und unbedingt zu beachten – **hilft** auch eine **Bescheinigung** der jeweils **zuständigen Landesbehörde** deshalb **nicht weiter**, weil die Finanzverwaltung diese zwar weiterhin zu akzeptieren hat, ihr – nämlich der Finanzbehörde – aber die hiervon unabhängige Prüfung der Frage obliegt, ob die jeweilige Bildungseinrichtung in der vom EuGH geforderten Weise ein breites und vielfältiges Spektrum an Stoffen vermittelt.
3. Mit Blick hierauf ist es **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**. Hierzu dient der nachfolgende **Mandatsbezogene Beratungshinweis**. Dies gilt im Übrigen ungeachtet der Tatsache, dass das **Finanzgericht Niedersachsen** gegen sein oben dargestelltes Urteil<sup>1064</sup> die **Revision zum BFH zugelassen** hat. Abgesehen davon nämlich, dass zumindest im Zeitpunkt

<sup>1064</sup> Urteil [11 K 170/19](#) vom 20.02.2020

des Redaktionsschlusses dieses Manuskripts noch gar nicht klar war, ob die betroffene Kampfsportschule hiervon Gebrauch zu machen gedenkt, ist **davon auszugehen**, dass die Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen die konsequente **Weiterentwicklung** der (neuen) Linie des EuGH darstellt und deshalb wohl auch **vom BFH abgenickt** werden wird.



**Beratungs-  
Hinweis**

**MANDATSBEZOGENER BERATUNGSHINWEIS**

Stand: 08/2020

**Themenbereich:** Umsatzsteuerfreiheit von Unterrichtsleistungen

**Zielgruppe:** Mandanten, die Privatschulen betreiben

**Bezug:** Tz. 98 in AktStR III/2020

*Sehr geehrter Mandant,*

*durch meine fortlaufende Beschäftigung mit der aktuellen Entwicklung der Rechtsprechung der Steuergerichte ist es mir bekannt, dass sich die Möglichkeiten, privaten Unterricht umsatzsteuerfrei zu erteilen, deutlich verringert haben. Insbesondere ist es zu beachten, dass die Bescheinigungen der Landesbehörden, wonach der erteilte Unterricht ordnungsgemäß auf einen Beruf usw. vorbereitet, alleine nicht mehr ausreichen werden, um insoweit in den Genuss der Umsatzsteuerbefreiung zu kommen.*

*Sollte dies für Sie von Interesse sein, so vereinbaren Sie bitte einen individuellen Beratungstermin. Hierbei werden wir dann insbesondere prüfen, was dies für die von Ihnen betriebene XYZ-Schule bedeutet und welche Konsequenzen für Ihre Preiskalkulation zu ziehen sind.*

*Mit freundlichen Grüßen*

## H. Rechtsbehelfshinweise

### 99. Liste der Vorläufigkeiten

**99.1** 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 Steuerfahrens“<sup>1065</sup> – Steuerbürokratieabbaugesetz – hat der Gesetzgeber zudem die Möglichkeit geschaffen,

- Steuern nicht nur nach § 165 Abs. 1 S. 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 S. 2 **Nr. 4** AO<sup>1066</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 S. 2 **Nr. 3** AO **wie auch auf** § 165 Abs. 1 S. 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.

**99.2** Im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dieses Manuskript waren die Finanzbehörden unverändert durch ein **Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 10.01.2019**<sup>1067</sup> angewiesen, Steuerfestsetzungen hinsichtlich der folgenden Punkte gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen:

<sup>1065</sup> BGBl I 2008 S. 2850

<sup>1066</sup> vgl. hierzu Tz. 12.8 in AktStR I/2009

<sup>1067</sup> [IV A 3 - S 0338/17/10007](#)

1. **Abziehbarkeit der Aufwendungen** für eine **Berufsausbildung** oder ein **Studium** als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6, § 12 Nummer 5 EStG) - für die **Veranlagungszeiträume 2004 bis 2014** -
2. **Abziehbarkeit der Aufwendungen** für eine **Berufsausbildung** oder ein **Studium** als Werbungskosten oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG) - für **Veranlagungszeiträume ab 2015** -
3. **Höhe der kindbezogenen Freibeträge** nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG
4. **Abzug einer zumutbaren Belastung** (§ 33 Abs. 3 EStG) bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastung

Ferner sind im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche **Festsetzungen** des **Solidaritätzuschlags** für die **Veranlagungszeiträume ab 2005** hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätzuschlaggesetzes 1995 vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO vorzunehmen.

**99.3** Daneben hat der Bundesminister der Finanzen seinen nachgeordneten Dienststellen mit Schreiben vom 02.05.2019<sup>1068</sup> die Anweisung erteilt, **sämtliche erstmaligen Festsetzungen von Zinsen**, in denen der Zinssatz nach § 238 Abs. 1 S. 1 AO mit 0,5 Prozent pro Monat angewendet wird, **hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit** dieses Satzes nur noch **vorläufig** gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO in Verbindung mit § 239 Abs. 1 S. 1 AO durchzuführen. Ausweislich eines ergänzenden Schreibens vom 27.11.2019<sup>1069</sup> hat der Minister seine nachgeordneten Dienststellen angewiesen, diesen Vorläufigkeitsvermerk in alle **Zinsbescheide** für **Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2012** aufzunehmen.



#### Hinweis

Dieser Vermerk ist bei der praktischen Umsetzung **im Zusammenhang** mit meinem **Rechtsbehelfshinweis** mit der **lfd. Nr. 260**<sup>1070</sup> zu sehen. Wie dort ausgeführt ist insoweit nämlich **ggf.** trotz des Vorläufigkeitsvermerks ein **eigener Rechtsbehelf zu erwägen**.

<sup>1068</sup> [IV A 3 - S 0338/18/10002](#), BStBl I 2019 S. 448

<sup>1069</sup> [IV A 3 - S 0465/19/10004:001](#), BStBl I 2019 S. 1266

<sup>1070</sup> vgl. hierzu die Ausführungen unter der Tz. 119.3 in AktStR IV/2019

**99.4** Auf der Grundlage von gleich lautenden **Ländererlassen** vom 28.10.2016<sup>1071</sup> sind schließlich sämtliche **Festsetzungen des Gewerbesteuermessbetrags** für Erhebungszeiträume **ab 2008** mit Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag nach § 8 Nummer 1 Buchstabe a, d, e oder f GewStG im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Hinzurechnungsvorschriften vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO **durchzuführen**.

**Hinweis**

Hierbei darf es unverändert nicht verkannt werden, dass dieser Vorläufigkeitsvermerk **keineswegs alle**, sondern **nur ausgewählte Hinzurechnungsvorschriften** betrifft. In allen hiervon nicht umfassten Fällen von Hinzurechnungen ist deshalb ein eigener Rechtsbehelf zu prüfen. Insoweit ist unverändert mein Rechtsbehelfshinweis mit der Nr. 236 zu beachten.

<sup>1071</sup> vgl. z.B. Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg S 0338/67 sowie Hessisches Ministerium der Finanzen S 0338 A - 006 - II 11, [BStBl I 2016 S. 1114](#)

## 100. Rechtsbehelfsliste

### 100.1 Vorbemerkung

Innerhalb der Rechtsbehelfsliste trage ich exklusiv für die Teilnehmer dieser Veranstaltung solche Sachverhalte zusammen,

- hinsichtlich welcher die **Finanzverwaltung endgültig** und **zu Ungunsten** der Steuerpflichtigen **veranlag**en möchte,
- obwohl hieran **aus Beratungssicht Zweifel** angebracht sind.

Diese – jeweils aktualisierte und fortgeschriebene – Liste ist als **Anregung** und **Arbeitshilfe** für die Seminarteilnehmer zu verstehen. Hierbei ist es mir selbstverständlich bewusst, dass in der täglichen Beratungspraxis nicht ohne weiteres und für jeden einzelnen Mandanten jedem der hier gegebenen Hinweise gefolgt werden kann. Die Frage, ob meine Anregungen im konkreten Fall aufgegriffen werden sollen, muss vielmehr für das betreffende Mandat und unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände beantwortet werden.

### 100.2 Erledigte Hinweise

#### 146. *Betriebsausgabenabzug für ärztliche Notfallpraxis im Wohnhaus*

In einem zunächst vom Finanzgericht Münster<sup>1072</sup> zu beurteilenden Fall ging es um die Frage, ob es sich bei den im Keller des privaten Wohnhauses einer Ärztin genutzten Räumlichkeiten um eine **Notfallpraxis** handelte, für die als „betriebsstättenähnlicher Raum“ die **Abzugsbeschränkung für Arbeitszimmer** in § 4 Abs. 5b S. 1 Nr. 6b EStG **nicht greift**. Das Finanzgericht hatte dies primär deshalb verneint, weil die, tatsächlich und unbestritten für die Behandlung von Notfällen genutzten Räume nicht über einen separaten Eingang zugänglich waren. Konkret mussten die Patienten zunächst den Eingangsbereich des Hauses (nur eine Haustür) und einen Teil des Flurs im Erdgeschoss durchqueren und anschließend im Keller nochmals einen Flur betreten, der zu weiteren privat genutzten Räumen führte. Mit Blick hierauf sah das Finanzgericht Münster die insoweit zuvor vom BFH<sup>1073</sup> für „betriebsstättenähnliche Räume“ geforderte „leichte Zugänglichkeit“ als nicht gegeben an.

Dem hat der **BFH** allerdings nun **widersprochen**<sup>1074</sup>. Nach seiner Auffassung begründet allein der Umstand, dass die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen können, keine Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG für die hierfür geltend gemachten Betriebsausgaben. Wichtig war

<sup>1072</sup> Urteil [6 K 2606/15 F](#) vom 14.07.2017

<sup>1073</sup> vgl. das Urteil [IV R 3/02](#) vom 20.11.2003, BStBl II 2005 S. 203, Tz. 59.1.1 in AktStR III/2014

<sup>1074</sup> BFH-Urteil [VIII R 11/17](#) vom 29.01.2020, DStR 2020 S. 1482, veröffentlicht am 09.07.2020



für den BFH, dass der als Behandlungsraum eingerichtete Gebäudebereich nachhaltig zur Behandlung von Patienten genutzt wird und aufgrund seiner Einrichtung und tatsächlichen Nutzung eine private (Mit-)Nutzung praktisch auszuschließen ist.



#### Hinweis

Es bleibt aber dabei, dass es sich bei der vorzunehmenden Abgrenzung – je nach konkreter Ausgestaltung der jeweiligen Räumlichkeiten – immer um eine **Einzelfallentscheidung** handelt.

Bei „normal“ betrieblich genutzten Räumen (reine Beratungszimmer, Büroräume usw.) wird ein Durchgang durch die Privatwohnung aber weiterhin schädlich sein.

#### 328. *Kein Übergang von Verlusten i.S. des § 2a EStG auf Erben*

Vgl. dazu Tz. 78

#### 100.3 **Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen**

#### 335. *Streitfragen zu § 35a EStG im Zusammenhang mit Heimen und Pflege: Häusliche Pflege im Dritthaushalt begünstigt (§ 35a Abs. 2 EStG)?*

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg<sup>1075</sup> hat entschieden, dass es für die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in § 35a Abs. 2 S. 2 EStG („Pflege- und Betreuungsleistungen“) zwar nicht erforderlich sei, dass der Leistungsempfänger und der Zahlende identisch sind. Allerdings begünstige § 35a Abs. 2 EStG nur Aufwendungen für die ambulante Pflege von Angehörigen im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen, **nicht aber für die ambulante Pflege von Angehörigen in deren eigenem (anderen) Haushalt.**

Hiergegen ist beim BFH die **Revision** mit dem Az. VI R 2/20 anhängig, die das Finanzgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen hat. Entsprechende Fälle sollten Sie offen halten, wenn das Finanzamt die Steuerermäßigung ablehnt.

#### 339. *Berücksichtigung eines Verlustes aus dem Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen*

Vgl. dazu Tz. 87.4

<sup>1075</sup> Urteil des FG Berlin-Brandenburg [3 K 3210/19](#) vom 11.12.2019, EFG 2020 S. 530

365. *Übertragung eines Mietwohngrundstücks gegen Leibrente – kein Werbungskostenabzug?*

Bei einer unentgeltlichen Übertragung gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen ist nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in dessen **ab 2008** gültiger Fassung ein **Sonderausgabenabzug** für die wiederkehrenden Leistungen **nur noch dann** möglich, wenn insoweit **betriebliches Vermögen übergeht** (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mindestens 50 v.H.). Hieran anschließend hat bereits im Jahre 2018 das Finanzgericht Bremen<sup>1076</sup> entschieden, dass bei der **unentgeltlichen Übertragung** von **Privatvermögen** – im Streitfall ging es um die Übertragung eines Mietwohngrundstücks auf ein Kind – gegen **wiederkehrende Versorgungsleistungen** die von dem Erwerber geleisteten **Rentenzahlungen** dem **privaten Bereich zuzuordnen** sind; diese Zahlungen sollen daher weder vollständig nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 1 EStG noch anteilig mit dem Ertragsanteil nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 2 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften des Kindes aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sein.

Dies ist zunächst einmal nicht weiter bemerkenswert, zumal das **Finanzgericht Bremen** auch **keinen Anlass** gesehen hatte, gegen seine Entscheidung die **Revision zum BFH zuzulassen**. Brisant ist allerdings die Tatsache, dass der **BFH** auf die entsprechende **Beschwerde** des Kindes hin die **Revision** doch **zugelassen** hat. Dies kann nur bedeuten, dass der BFH die vom Finanzgericht der ersten Instanz vorgenommene Einstufung überdenken oder zumindest präzisieren will. Vor diesem Hintergrund sollten die **wiederkehrenden Zahlungen** in vergleichbaren Fällen einer vorweggenommenen Erbfolge über solches **Privatvermögen**, das der **Einkunftserzielung** dient, als **Werbungskosten geltend gemacht** werden.

Zwischenzeitlich hat der IX. BFH-Senat in diesem Verfahren allerdings mit Beschluss vom 28.04.2020<sup>1077</sup> das **Bundesfinanzministerium zum Beitritt aufgefordert**. Das BMF soll dabei vor allem zu der Frage Stellung nehmen, ob wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 S. 2 Buchst. a bis c EStG n.F. begünstigtem Vermögen grundsätzlich als Entgelt (bzw. im Ausnahmefall als Unterhaltsleistung) anzusehen sind (so die Auffassung der Finanzverwaltung<sup>1078</sup>) oder gleichwohl als nicht begünstigte (d. h. nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigte), aber dem Grunde nach unentgeltliche „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ gelten können.

Nun geht es also um die **Grundsatzfrage**, wie „**gescheiterte Vermögensübergaben**“ zu behandeln sind, also solche Fälle, die seit 2008 nicht mehr unter § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG

<sup>1076</sup> Urteil [1 K 165/17 \(3\)](#) vom 25.10.2018

<sup>1077</sup> [IX R 11/19](#) vom 28.04.2020, DSStR 2020 S. 1426

<sup>1078</sup> BMF-Schreiben vom 11.03.2010, [BStBl I 2010 S. 227](#), Tz 57 und 65

fallen (insbesondere weil ein Mietwohngrundstück übertragen wird, das seit 2008 nicht mehr zum begünstigten übertragungsfähigen Vermögen gehört).

Die Problematik spielt nicht nur dann eine Rolle, wenn es – wie im anhängigen Verfahren – um die Berücksichtigungsfähigkeit der laufenden Zahlungen der Kinder (= Übernehmer des Vermögens) geht. **Betragsmäßig noch spannender (und risikobehafteter)** sind solche Fälle, in denen sich aufgrund der Annahme eines entgeltlichen Geschäfts bei den Übertragenden (= Eltern) ein **Steuertatbestand** ergibt (z.B. weil die Zehn-Jahres-Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bei Übertragung eines Mietwohngrundstücks noch nicht abgelaufen war oder wenn die Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 17 EStG die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, weil kein Anteil von mindestens 50 v.H. übertragen wird bzw. der Übernehmer nicht die Geschäftsführung übernimmt).



#### Hinweis

Bei solchen (aus steuerlicher Sicht) fehlgeschlagenen Übertragungen („**gescheiterte Vermögensübergaben**“), die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG nicht erfüllen, ergeben sich aus der nun vom BFH zum Grundsatzproblem erhobenen Streitfrage **erhebliche Auswirkungen** auf die Besteuerung (Verwirklichung eines Veräußerungstatbestands, wovon bisher die Finanzverwaltung ausging, oder nicht).

Entsprechende Fälle, in denen sich die Auffassung der Finanzverwaltung (Annahme eines entgeltlichen Geschäfts) nachteilig auswirkt, müssen Sie unter Hinweis auf die unter IX R 11/19 anhängige Revision bis zu einer Entscheidung des BFH mit **Rechtsbehelf** offen halten.

#### 374. *EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*

Wie von mir bereits früher dargestellt, hatte sich der XI. Senat des BFH<sup>1079</sup> schon im Dezember 2019 mit der Frage an den EuGH gewandt, ob sich die deutsche Sichtweise auf Fälle umsatzsteuerlicher Organschaften, wonach der **Organträger** (und **nicht der Organkreis**) der **Steuerpflichtige** und damit der Steuerschuldner für den gesamten Organkreis ist, **mit dem Unionsrecht vereinbaren** lässt. Weiter hat dieser Senat den EuGH danach gefragt, ob (falls diese erste Frage zu verneinen ist) ein Steuerpflichtiger sich auf das (insoweit entgegenstehende) Unionsrecht berufen kann. Dem hat sich zwischenzeitlich – nämlich mit Beschluss vom 07.05.2020 – der V. Senat<sup>1080</sup> angeschlossen.

<sup>1079</sup> Beschluss XI R 16/18 vom 11.12.2019, Tz. 69.4 in AktStR II/2020

<sup>1080</sup> Beschluss V R 40/19 vom 07.05.2020, veröffentlicht am 18.06.2020

Sollte der EuGH die zentrale erste Frage verneinen, käme alternativ nur das fiktive und insbesondere nicht rechtsfähige Gebilde der „Gesamtheit der Organgesellschaften“ als Steuerschuldner in Frage. In diesem Fall drohen dem deutschen Fiskus Steuerausfälle in 3-stelliger Milliardenhöhe und Beratern, die insoweit untätig bleiben, erhebliche Regressforderungen. Da es zudem klar ist, dass **Organträger** insoweit dann nichts zu verlieren haben, sondern dann **nur gewinnen können, wenn sie mehr Umsatzsteuer abzuführen haben, als sie an Vorsteuer abziehen können, kann es diesbezüglich nur eine richtig Strategie geben: Umsatzsteuererklärungen bzw. Umsatzsteuerbescheide** dieser Mandanten sind bis zu einer Klärung der Rechtsfrage nach der Anwendbarkeit der deutschen Sichtweise auf die umsatzsteuerliche Organschaft **offen zu halten**.

#### 100.4 Neue Hinweise

##### 375. *Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben:* *Kommt es auf die Fälligkeit im 10-Tages-Zeitraum an?*

Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie **wirtschaftlich gehören**, abgeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr geleistet (vgl. § 11 Abs. 1 S. 2 i.V. mit Abs. 2 S. 2 EStG). Dies gilt auch bei **Umsatzsteuervorauszahlungen**<sup>1081</sup>.



#### Hinweis

Von der **Höhe der Beträge** her betrachtet sind die **Umsatzsteuervorauszahlungen** bei vielen 4/3-Rechnern oder auch im V+V-Bereich mit umsatzsteuerpflichtigen Vermietung häufig diejenigen Sachverhalte, in denen die Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben die **größten Auswirkungen** haben kann.

Als kurze Zeit im vorgenannten Sinn ist ein Zeitraum von bis zu **10 Tagen** um den Kalenderjahresschnittpunkt anzusehen (also vom 22.12. bis zum 10.01.).

Die Finanzverwaltung ist bisher allerdings der Meinung, dass innerhalb dieses Zeitraums die Zahlungen **fällig und geleistet** worden sein müssen; es muss also nicht nur die Zahlung, sondern auch die Fälligkeit im 10-Tages-Zeitraum liegen. Auf die Fälligkeit im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit komme es dabei aber nicht an<sup>1082</sup>.

<sup>1081</sup> BFH-Urteil [X I R 48/05](#) vom 01.08.2007, BStBl II 2008 S. 282

<sup>1082</sup> H 11 „Allgemeines“ EStH 2019; der BFH konnte diese Frage zuletzt in seinem Urteil [X R 44/16](#) vom 27.06.2018, BStBl II 2018 S. 781, noch offen lassen

Dem hat nun allerdings das **Finanzgericht Düsseldorf** – mit m.E. durchaus gewichtigen Argumenten – widersprochen<sup>1083</sup>. Nach dieser Auffassung kommt es für die Anwendung der Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (und auch Einnahmen) **nicht darauf an**, dass auch die **Fälligkeit** im 10-Tages-Zeitraum liegt; entscheidend sei nur, dass die Zahlung innerhalb des 10-Tages-Zeitraums liege und wirtschaftlich zum anderen Jahr gehöre.

#### Beispiel (dem Urteilsfall nachgebildet, aber zeitlich aktualisiert)

Freiberufler F ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung („4/3-Rechner“). Für die Abgabe seiner monatlichen USt-Voranmeldungen wurde ihm Dauerfristverlängerung nach § 46 UStDV gewährt. Aus Progressionsgründen hatte F ein Interesse, die (hohe) USt-Zahlung für Dezember 2019 noch im Jahr 2019 „in die Betriebsausgaben zu bekommen“. Die Voranmeldung für 2019 hat sein Steuerberater deshalb bereits am 08.01.2020 für ihn abgegeben; F hat die Umsatzsteuer dann am 09.01.2020 an das Finanzamt (mit Banküberweisung) gezahlt.

#### Lösung

**Verwaltungsauffassung:** Es liegt keine Betriebsausgabe des Jahres 2019 vor, da die Fälligkeit der USt-Vorauszahlung aufgrund der Dauerfristverlängerung erst am 10.02.2020 liegt (und damit außerhalb des 10-Tages-Zeitraums). Die Zahlung ist erst **2020** abzugsfähig.

**Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf:** Auf die Fälligkeit kommt es nicht an, so dass die Umsatzsteuerzahlung für Dezember 2019 noch eine Betriebsausgabe des Jahres **2019** darstellt. Es ist dazu ausreichend, dass die Zahlung innerhalb des 10-Tages-Zeitraums erfolgt ist.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf ist nun beim BFH die **Revision** mit dem Az. VIII R 1/20 anhängig. Streitfälle, in denen sich die bisherige Verwaltungsauffassung zu Lasten der Mandanten auswirkt, sollten Sie nicht bestandskräftig werden lassen, sondern **mit Einspruch offen** halten. Es geht dabei nicht nur um Umsatzvorauszahlungen; die Problematik kann sich vielmehr z.B. auch bei **Mietzahlungen** stellen (und dort auch auf der Einnahmenseite, also beim Vermieter, wenn z.B. die am 15.12.2019 fällige Miete für Dezember 2019 erst am 05.01.2020 bezahlt wurde).

<sup>1083</sup> Urteil des FG Düsseldorf [3 K 2040/18](#) vom 09.12.2019, EFG 2020 S. 271

Diese Rechtsbehelfe **ruhen** dann nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO.

Führt die **Verwaltungsauffassung** allerdings zu einem **positiveren Ergebnis** als die Linie des Finanzgerichts Düsseldorf, müssen und können Sie sich weiterhin **auf die Aussage in H 11 „Allgemeines“ EStH 2019 berufen**, an die das Finanzamt dann gebunden ist.

### 376. *Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete*

Eine Vermietung zu Wohnzwecken gilt nach § 21 Abs. 2 EStG als vollentgeltlich, wenn die Miete mindestens **66 v.H. der ortsüblichen (Warm-)Miete** beträgt. In diesen Fällen erhalten die Vermieter den vollen Werbungskostenabzug. Liegt die Miete darunter, sind die Kosten aufzuteilen.

Nach Ansicht des **Finanzgerichts Thüringen**<sup>1084</sup> ist als Vergleichsgrundlage („ortsübliche Marktmiete“) jedenfalls dann **nicht** der – ggf. günstigere – **örtliche Mietspiegel** heranzuziehen, wenn der Steuerpflichtige zugleich eine entsprechende, **im selben Haus liegende Wohnung** an einen Dritten (teurer) vermietet. Im Urteilsfall hat die Klägerin eine Wohnung (57 qm) an die Tochter vermietet. Eine ebenfalls 57 qm große Wohnung im selben Haus vermietete die Klägerin an fremde Dritte. Anhand des vorhandenen Mietspiegels wäre die 66 v.H.-Grenze überschritten gewesen; das Finanzamt verglich aber die Mieten der beiden Wohnungen, sodass nur 64,01 v.H. (Miete Tochter) erreicht wurden, was zur Werbungskostenkürzung führte.

Da hiergegen die **Revision** mit dem Az. IX R 7/20 anhängig ist, muss nun der BFH entscheiden, ob (entgegen dem Verständnis der bisherigen BFH-Rechtsprechung durch das Finanzgericht) für die Ermittlung der Marktmiete im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG allein ein vorhandener Mietspiegel vorrangig maßgebend sein soll und ob etwa eine Vergleichsmiete nur herangezogen werden darf, wenn **kein Mietspiegel vorhanden** ist. Einsprüche ruhen kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO.

<sup>1084</sup> Urteil des FG Thüringen [3 K 316/19](#) vom 22.10.2019, EFG 2019 S. 2058

**Hinweis**

Das Finanzgericht Thüringen stellt also den **internen Fremdvergleich über den externen Fremdvergleich**, was sich im Urteilsfall zulasten der Klägerseite auswirkte.

Die Streitfrage hat allerdings auch eine **umgekehrte Dimension**: Gibt es im selben Haus vergleichbare **fremdvermietete Wohnungen**, die zu einem **Mietpreis unterhalb des sich aus dem örtlichen Mietspiegel** ergebenden Wert vermietet werden, kann sich die Rechtsprechung des Finanzgerichts auch zugunsten der Mandanten auswirken. Auch diese Fälle sollten Sie **offen halten**, wenn sich das Finanzamt auf den örtlichen Mietspiegel bezieht und sich daraus dann eine tatsächliche Miete unterhalb der 66 v.H.-Grenze des § 21 Abs. 2 EStG ergibt.

Zur mit dem Jahressteuergesetz 2020 für die Jahre ab 2021 geplanten Absenkung der 66 v.H.-Grenze auf 50 v.H. vgl. Tz. 87.5 in diesem Skript.

## I. Rückblick

### 101. Gesamtwürdigung der Umstände bei Abgrenzung zwischen einheitlicher Erstausbildung und Zweitausbildung

**101.1** Die Entwicklungen zur **Abgrenzung zwischen einheitlicher Erstausbildung und Zweitausbildung** habe ich bereits mehrfach dargestellt<sup>1085</sup>. Der **BFH** hatte dabei die **Koordinaten** zur Kinderberücksichtigung bei Eltern, deren Kinder nach einem bereits erreichten Bildungsabschluss – wie schon zuvor geplant – eine weitere Ausbildungsstufe „anhängen“ (klassisches Beispiel: sog. konsekutives Masterstudium im unmittelbaren Anschluss an einen Bachelorabschluss) – sehr **zulasten der Eltern verschoben** und dabei in zahlreichen anhängigen Fällen den Anspruch auf Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag verneint (obwohl es sich begrifflich um eine einheitliche Ausbildung handelt).

Dabei geht es aber immer nur um Sachverhalte, in denen die **weitere Ausbildungsstufe nebenberuflich** neben einer schon umfassenden beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird und bei der beruflichen Tätigkeit der abgeschlossene Ausbildungsstand auch bereits genutzt wird. Wird die weitere Ausbildungsstufe „in Vollzeit“ (also ohne umfangreiche berufliche Tätigkeit daneben) durchgeführt, hat die neue, restriktive BFH-Linie keine Auswirkung.

**101.2** Der BFH hat nun in einem neuen Urteil<sup>1086</sup> noch ergänzend darauf hingewiesen, dass die im Rahmen des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG vorzunehmende Abgrenzung einer einheitlichen Erstausbildung mit daneben ausgeübter Erwerbstätigkeit von einer berufsbegleitend durchgeführten Weiterbildung (Zweitausbildung) **anhand einer Gesamtwürdigung der Verhältnisse** vorzunehmen ist. Dabei muss – so der BFH – in der Praxis Wert darauf gelegt werden, dass die maßgeblichen Umstände vollständig und ihrer Bedeutung entsprechend in die Prüfung einbezogen werden<sup>1087</sup>; dies bringt in den fraglichen Fällen einerseits **Diskussionsbedarf** aber gleichzeitig auch die **Hoffnung** mit sich, dass die restriktive BFH-Linie nicht in allen Fällen zum Wegfall des Kindergeldes und des Kinderfreibetrags führt.

<sup>1085</sup> umfassend Tz. 34 in AktStR II/2019 und zuletzt auch Tz. 70 in AktStR II/2020

<sup>1086</sup> BFH-Urteil [III R 28/19](#) vom 19.02.2020, BeckRS 2020, 15003

<sup>1087</sup> zu den einzelnen Abgrenzungskriterien, die gegeneinander abgewogen werden müssen, vgl. Tz. 34.2.2 in AktStR II/2019



**Hinweis**

Im Zusammenhang mit den Ausbildungsmaßnahmen für Kinder ist ebenfalls noch rückblickend anzumerken, dass der **BFH** in dem für die **Ebene des Kindes** (Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten) nun auch die **Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts** umgesetzt hat<sup>1088</sup>, wonach Aufwendungen für ein Erststudium (beim studierenden Kind) **keine vorweggenommenen Werbungskosten** darstellen<sup>1089</sup>. Es war zu erwarten, dass der BFH sich der Linie des Bundesverfassungsgerichts vollumfänglich anschließen und den Werbungskostenabzug ablehnen würde (es blieb ihm aufgrund der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts auch nichts anderes übrig).

<sup>1088</sup> BFH-Urteil [VIR 17/20](#) (früher: [VIR 64/12](#)) vom 12.02.2020, DStR 2020 S. 1609

<sup>1089</sup> dazu Tz. 11 in AktStR I/2020

**102. (Keine) Offenbare Unrichtigkeit bei Einsatz eines Risikomanagementsystems**

**102.1** Bereits früher hatte ich dargestellt<sup>1090</sup>, dass es für die Änderung eines bestandskräftigen, anderweitig nicht mehr änderbaren Bescheids auf der Rechtsgrundlage von **§ 129 AO nicht ausreicht**, dass ein **rein mechanischer Fehler nicht auszuschließen** ist. Richtig ist es vielmehr, dass die **Anwendung** der Änderungsnorm des § 129 AO **schon dann nicht in Frage kommt**, wenn es **nicht auszuschließen** ist, dass der **Fehler** durch eine **unzutreffende rechtliche Würdigung** des betreffenden Sachverhalts, eine fehlerhafte Tatsachenwürdigung oder eine sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler **verursacht** wurde oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht.

In der dieser Erkenntnis zugrundeliegenden Entscheidung hatte der BFH<sup>1091</sup> zudem deutlich gemacht, dass dann, wenn bei der maschinellen Veranlagung ein **Prüfhinweis ausgeworfen** und damit eine Prüfung im Rahmen der **manuellen Veranlagung angeordnet** wird, regelmäßig **davon auszugehen** ist, dass der **Bearbeiter** – der Anordnung folgend – eine **tatsächliche und rechtliche Prüfung vorgenommen** hat. So verhält es sich auch dann, wenn der Mitarbeiter die betreffende Kennziffer lediglich „abgehakt“ hat; eine Berichtigung nach § 129 AO ist dann ausgeschlossen. Dies **gilt umso mehr**, wenn mit der betreffenden Veranlagung – wie in dem seinerzeitigen Streitfall – verschiedene Personen befasst waren bzw. wenn eine mehrfache **inhaltliche Prüfung** (im Streitfall: „**Sechs-Augen-Prinzip**“) stattgefunden hat. In einer solchen Konstellation ist es im **Regelfall „nicht auszuschließen“**, dass **auch eine rechtliche Überprüfung stattgefunden** hat.

**102.2** Hieran anknüpfend hat der **BFH**<sup>1092</sup> seine diesbezügliche **Rechtsprechung weiter präzisiert**. Insoweit gilt folgendes:

1. Sind vom Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung **angegebene Einkünfte** im Einkommensteuerbescheid **deshalb nicht berücksichtigt** worden, weil eine **Anlage** zur Einkommensteuererklärung – im konkreten Fall die Anlage S – **versehentlich nicht eingescannt** und die betreffenden Einkünfte somit nicht in das elektronische System übernommen wurden, liegt ein **mechanisches Versehen** und somit **grundsätzlich eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 S. 1 AO** vor.
2. Ein solches „**mechanisches Versehen**“ ist allerdings **dann nicht mehr gegeben**, wenn der **Sachbearbeiter** eine **weitere Sachverhaltsermittlung unterlässt**, obwohl sich ihm aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen **Prüf- und Risikohinweise** eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen. In diesem Fall liegt ein **Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung** nach § 88 AO vor, was aber eine **Bescheidänderung nach § 129 AO wegen offener Unrichtigkeit ausschließt**.

<sup>1090</sup> Tz. 41 in AktStR II/2020

<sup>1091</sup> BFH-Urteil [IX R 23/18](#) vom 10.12.2019, Tz. 41 in AktStR II/2020

<sup>1092</sup> BFH-Urteil [VIII R 4/17](#) vom 14.01.2020, veröffentlicht am 28.05.2020

**102.3** Auch diese Entscheidung hat der **steuerliche Berater** in seinen **Werkzeugkasten zu übernehmen**. Klar muss allerdings ein, dass der Berater eine solche Nichtbeachtung von ergangenen Prüf- und Risikohinweise nur entdecken kann, wenn er **Einsicht** in die von der Finanzverwaltung geführten **Akten** nimmt:

- Im Rahmen eines anhängigen **Finanzgerichtsprozesses** ist dieses **Recht** nicht nur **gesetzlich verankert** (§ 78 FGO); vielmehr gehört es zu den **unerlässlichen Pflichten des Beraters**, von diesem Recht im Vorfeld jedes Finanzgerichtsprozesses auch tatsächlich Gebrauch zu machen.
- **Demgegenüber bestreitet** es die **Finanzverwaltung** auch unter Geltung der Datenschutzgrundverordnung, dass ein vergleichbares **Akteneinsichtsrecht schon im Verwaltungsverfahren** existiert; wie von mir bereits früher<sup>1093</sup> und auch in diesem Manuskript dargestellt – vgl. hierzu unten die Tz. 103 –, darf diese Behauptung bis zu einer höchst-richterlichen Entscheidung dieser Frage von der Beratungspraxis **keinesfalls hingenommen** werden.

---

<sup>1093</sup> Zuletzt Tz. 71 in AktStR II/2020

### 103. Der Rechtsweg im Datenschutzrecht – Hinweise vom BFH

**103.1** Schon mehrfach habe ich im Rahmen dieser Veranstaltung dargestellt<sup>1094</sup>, dass die mit **Wirkung ab dem 25.05.2018** zu beachtende sog. „**EU-Datenschutz-Grundverordnung** (DSGVO<sup>1095</sup>)“ **durchaus** auch für die Bürger **positive Effekte** mit sich. Dies zeigen Entscheidungen sowohl des **Finanzgerichts des Saarlands**<sup>1096</sup> wie auch des **Sächsischen Finanzgerichts**<sup>1097</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. Soweit die Finanzverwaltung demgegenüber beim Recht auf Akteneinsicht auch unter Geltung der DSGVO weiterhin von einem Ermessensanspruch ausgeht<sup>1098</sup>, widerspricht dies sowohl vorrangigem Unionsrecht als auch nationalem Recht.

Hierbei darf es allerdings nicht verkannt werden, dass dies ausweislich eines **Schreibens vom 13.01.2020**<sup>1099</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.

**103.2** Diese **Frage** wird einer **höchstrichterlichen Klärung zuzuführen** sein, wobei insoweit grundsätzlich der Finanzrechtsweg zu beschreiten ist. Dass es diesbezüglich in absehbarer Zeit zu einer Entscheidung des BFH kommen wird, hat seinen Grund darin, dass unter dem Az. **II R 15/20** mittlerweile die Revision gegen eine einschlägige Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen<sup>1100</sup> anhängig ist.

Aus einem am 25.06.2020 veröffentlichten Beschluss des BFH<sup>1101</sup> lässt es sich allerdings erkennen, dass die **DSGVO** auf die **Tätigkeit** der **Strafverfolgungsbehörden nicht anwendbar** ist; sie kann daher auch keine taugliche Rechtsgrundlage für Versuche sein, in die von der Steuerfahndung geführten Akten Einblick zu nehmen. In diesem Fall ist nicht nur das **Bundesdatenschutzgesetz** die **einschlägige Norm**, sondern der Steuerpflichtige ist insoweit auch auf den **Verwaltungsrechtsweg** verwiesen. Dies ist deshalb zu beachten, weil die **Geltendmachung** von **Ansprüchen** bei einem **unzuständigen Gericht** nicht nur **Zeit und Geld kostet**, sondern auch einen **Verlust der eigenen Rechtsposition zur Folge haben kann**.

<sup>1094</sup> vgl. zuletzt Tz. 71 in AktStR II/2020

<sup>1095</sup> Die EU-Datenschutz-Grundverordnung ist bereits am 25.05.2016, zwanzig Tage nach ihrer Veröffentlichung im EU-Amtsblatt, in Kraft getreten. Nach der dort geregelten Übergangsfrist kommt sie allerdings erst zwei Jahre nach Inkrafttreten zur Anwendung

<sup>1096</sup> Beschluss [2 K 1002/16](#) vom 03.04.2019, EFG 2019 S. 1217

<sup>1097</sup> Urteil [5 K 337/19](#) vom 08.05.2019

<sup>1098</sup> vgl. hierzu die Rz. 32 des BMF-Schreibens [IV A 3 - S 0030/16/10004 - 07](#) vom 12.01.2018, BStBl I 2018 S. 185

<sup>1099</sup> [IV A 3 - S 0130/19/10017:004](#), Tz. 30 in AktStR I/2020

<sup>1100</sup> Urteil [12 K 213/19](#) vom 28.01.2020

<sup>1101</sup> Beschluss [II B 82/19](#) vom 07.04.2020

## Index

### 0-9

1 v.H. Regelung .....	3
5. EU-Geldwäsche-Richtlinie .....	190

### A

A1-Bescheinigung .....	136
Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale.....	490
abhängig beschäftigte Personen .....	215
Abzinsung einer Rückstellung .....	219
Abzinsung von unverzinslichen Langzeitdarlehen.....	212
Abzinsungssatz bei unverzinslichen Darlehen .....	212
Akteneinsicht .....	184, 441, 628
Akteneinsichtsrecht im Verwaltungsverfahren .....	627
Aktien .....	432
Aktienverluste.....	554
Alterseinkünftegesetz.....	209
ambulante Pflege von Angehörigen .....	617
Anlage SAN zur KSt-Erklärung .....	368
Anrechnung der Gewerbesteuer.....	521
Ansammlungsrückstellungen.....	219
Ansässigkeitsstaat .....	64
Anscheinsbeweis für die private Mitbenutzung betrieblicher Fahrzeuge.....	488
Anspruch auf Rückzahlung.....	79
Antrag auf Einbeziehung der Kapitalerträge in die Einkommensteuerveranlagung .....	92
Anträge auf Herabsetzung der GewSt-Vorauszahlungen.....	314
Arbeiten von zu Hause.....	338
Arbeitgeberanteil .....	10, 215
Arbeitszimmer - Privates Veräußerungsgeschäft .....	255
Arbeitszimmer (Notfallpraxis) .....	616
Art. 64 MwStSystRL .....	111
ärztliche Notfallpraxis.....	616
ATAD-Umsetzung.....	139, 402
ATAD-Umsetzungsgesetz .....	402
Aufbewahrungsrückstellungen .....	223
Aufnahme eines Angehörigen in ein Einzelunternehmen.....	160
Aufteilungsgebot.....	338
Aufwandsrückstellung .....	88
Aufzeichnungserleichterungen Lohnkonto .....	569
Ausfall einer privaten Kapitalforderung .....	432

### A (Fortsetzung)

Ausfuhrnachweis .....	570
Ausgleichsbeschränkung in § 20 Abs. 6 EStG .....	552
Auskunftsersuchen an Plattformbetreiber.....	241
Ausnahmetatbestand der Selbstnutzung - Spekulationsgeschäfte .....	244
Ausnahmetatbestände zur Abgeltungsteuer (Übersicht).....	93
Außendienste der Finanzverwaltung .....	329
Außenverpflichtung.....	445
außergewöhnliche Belastungen .....	386
Aussetzung der Insolvenzantragspflicht .....	540
Aussetzung der Vollziehung.....	474

### B

Badelandschaften mit Saunabereich.....	180
Bankenprivileg .....	569
Bankrottstraftaten .....	377
Bargeschäft.....	392
Batteriespeicher .....	169
Beginn der Herstellung nach § 6b Abs. 3 EStG.....	181
Behinderten-Pauschbeträge .....	566
Belegausgabe in elektronischer Form.....	602
Belegausgabepflicht .....	129, 134, 404, 599
Belegausgabepflicht, Befreiung.....	406, 600
Belegnachweis.....	55, 58
Belohnungscharakter .....	423
Berliner Testament .....	480
Bescheidsberichtigung nach § 129 AO.....	263
Bescheinigungsmuster für energetische Sanierungen .....	408
Besserungsschein.....	355
betriebliche Übung .....	337
Betriebsaufspaltung .....	272
- Grunderwerbsteuer .....	297
Betriebsübertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch .....	485
Betriebsverpachtung - Verlustvortrag.....	217, 271
Betriebsvorrichtungen .....	504
Beweislast .....	340
Bewertung ungewisser Verbindlichkeiten .....	219
Billigkeitskorrektur der Zinsen.....	298
Blitzlöschung.....	383
Brexit - Umsatzsteuerliche Folgen .....	399
Brexit-Steuerbegleitgesetz.....	400

**B (Fortsetzung)**

Briefkastenanschrift.....	61, 511
Bruttogrundfläche gemäß DIN 277 .....	582
Buchnachweis.....	55, 61
Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA).....	312
Bundesdatenschutzgesetz .....	628
Bundeszentralamt für Steuern .....	562
Bürgerschaftsinanspruchnahmen .....	28
Bürokostenzuschuss des Arbeitgebers.....	340

**C**

Corona-Bonus.....	335
Corona-Steuerhilfegesetz .....	320, 516, 536
Corona-Steuerhilfegesetz II.....	515
COVID-19-Pandemie als wertbegründende Tatsache	369
Cum-/Ex-Geschäfte .....	524

**D**

DAC 6-Richtlinie .....	414
Darlehens- oder Bürgerschaftsverluste .....	46
Darlehensforderung - Verzicht .....	350
Darlehensverluste im Privatvermögen.....	31
Datenschutzbeauftragte .....	346
Datenschutz-Grundverordnung .....	184, 441, 628
Dauerfristverlängerung .....	317
Dauerleistungen.....	534
DAWI-De-Minimis-Verordnung.....	584
degressive AfA ab 2020 .....	518
De-Minimis-Regel.....	584
Diätverpflegung.....	386
Dienstwagen .....	342, 343
Direktanspruch .....	82
Doppelbesteuerung bei Renten .....	209
doppelte Haushaltsführung .....	211
Drei-Objekt-Grenze .....	590
Drohverlustrückstellung .....	220

**E**

einfacher Rangrücktritt.....	360
Einfuhrumsatzsteuer .....	524
Eingehungsbetrag.....	377
Einheits-GmbH & Co. KG .....	192
Einrede der Verjährung .....	482
Einsatz „freier Mitarbeiter“ .....	500
Einzelveranlagung von Ehegatten .....	277
einzig kleine Anlaufstelle .....	562

**E (Fortsetzung)**

Einzug einer unter Nennwert erworbenen Forderung	257
Einzweckgutscheine.....	538
elektronischer Beleg.....	601
elektronisches Aufzeichnungssystem.....	404, 599
ELStAM-Abruf für beschränkt Steuerpflichtige .....	172
Energetische Eigenheimsanierung .....	408
energetische Sanierungen .....	119
Entfernungspauschale .....	11, 119
Entgeltumwandlung .....	335
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende .....	521
Entzug von Aktien .....	432
Erbbaugrundstück .....	228
Erbfallkostenpauschale .....	114
Ergänzungsbilanzen (Verwässerung).....	87
Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV (Erbfall) .....	498
ermäßigter Steuersatz .....	469
Erschließung von Grundstücken .....	231
Erschließungsmaßnahme.....	232
Erstattungsbeträge bei Stundung.....	304
Erstausbildung.....	437
Erstausbildungskosten.....	97, 197
Erststudium .....	97
erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen .....	504
Erwerb eines Mitunternehmeranteils.....	84
E-Scooter .....	177
EU-Kommission - Sanierungsklausel .....	394

**F**

Fahrkarten des Schienenbahnverkehrs .....	119
Fahrradüberlassung an Arbeitnehmer .....	175
Fahrschule .....	610
Fahrtenbuch .....	6, 342
Fahrtkostenpauschale für Behinderte .....	567
Fälligkeit im 10-Tages-Zeitraum .....	620
Familienentlastungsgesetz.....	564
Finanzierungsaufwendungen.....	521
Firmenwahrheit .....	300
Fiskalmaßgeblichkeit .....	219, 445, 466, 477
Forderungen gegen ausländische Tochterkapitalgesellschaften .....	102
Forderungsverzicht aller Gläubiger.....	368
Forderungsverzicht bei Personengesellschaften .....	357
Forderungsverzicht durch Gesellschafter von Kapitalgesellschaften .....	349
Forderungsverzicht gegen Besserungsschein.....	354
Forschungszulage.....	524

**F (Fortsetzung)**

Forschungszulagengesetz.....	571
Fortbestehensprognose.....	376
Fortbildungsleistungen des Arbeitgebers .....	422
Fortsetzungsklausel.....	84
Freiberuflergesellschaften.....	84
Freibetrag für Pflegeleistungen.....	113
Freiwilligkeitsvorbehalt .....	337
Fremdüblichkeit im Umsatzsteuerrecht .....	288
Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen.....	569
Fünftelregelung.....	468

**G**

Gattungsbezeichnung.....	75
Gegenrechnung von Kindergeld .....	141
- bei der Günstigerprüfung .....	203
Gehaltsherabsetzung .....	21
Gehaltsumwandlungsmodelle .....	20
Gelangensbestätigung .....	59
Geldeinlage.....	362
Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit.....	284
Gemeinnützige Körperschaften - Corona.....	331
gemeinnützige Stiftungen .....	165
gemischt genutzte Gebäuden (Zuordnung von Zinsen) .....	603
Geringfügigkeitsgrenze.....	472
Gesamtplan .....	150
Gesamtplanbetrachtung .....	152
Gesellschafterdarlehen (verlorene).....	550
Gesellschafterdarlehen.....	28
Gesellschafter-Geschäftsführer.....	26
Gesetz für den erleichterten Zugang zu sozialer Sicherung und zum Einsatz und zur Absicherung sozialer Dienstleister aufgrund des Coronavirus SARS-CoV-2.....	348
Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen .....	129, 132
Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht .....	371, 388, 389, 540
Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung (COVInsAG).....	371, 381, 393, 540
Gewerbsteueraufwand bei § 4 Abs. 4a EStG .....	460
gewerbsteuerlicher Verlustvortrag .....	217, 271
Gewerblicher Grundstückshandel.....	589
Gewinnrealisierung .....	88, 453
Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG .....	199

**G (Fortsetzung)**

Gläubigerbegünstigung.....	377
Globalisierung .....	576
Grenzgänger .....	346
grenzüberschreitende Steuergestaltungen.....	123, 414
Grunderwerbsteuer: Konzernklausel .....	293
Grundfreibetrag .....	565
Grundrentengesetz.....	23
Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) .....	144
Grundschuld .....	253
Günstigerprüfung (Familienleistungsausgleich).....	141
Gutachterkosten.....	205

**H**

Haftungsschuldner.....	10
Handelsbilanz.....	219
Handelsbilanzwert für eine Rückstellung .....	219
handelsübliche Bezeichnung .....	73
Häusliche Pflege im Dritthaushalt.....	617
häusliches Arbeitszimmer .....	338
Heilmittel-Richtlinie.....	178
Heimarbeitsgesetz .....	501
Herabsetzung der Gf.-Bezüge.....	363
Herabsetzung des Barlohns .....	17
Herstellung eines Wirtschaftsguts .....	181
Herstellungsbeginn.....	182
Herstellungskosten eines Gebäudes.....	227
Highlander-Prinzip .....	292
Hinweis- und Warnpflicht des Beraters.....	378
Höchstbetragsberechnung.....	277
Honorarabsicherung in der Krise.....	392
Hybridfahrzeuge.....	519

**I**

inländische Einkünfte .....	242
Innergemeinschaftliche Lieferungen .....	54
innergemeinschaftlicher Fernverkauf von Gegenständen .....	562
Insolvenzanfechtung.....	393
Insolvenzantragspflicht.....	371, 540
insolvenzrechtlicher Prüfungstermin .....	187
Insolvenzrisiko .....	215
Insolvenztabelle.....	188
Insolvenzverschleppung .....	373
Instandsetzung einer funktionsfähigen Kanalisation ..	227

**I (Fortsetzung)**

interne Kontrolle.....	73
Investitionsabzugsbetrag .....	268, 542
Investitionsabzugsbeträge i.S.v. § 7g EStG.....	519
Investitionsdarlehen.....	456
Investitionsfristen in § 6b EStG und § 7g EStG .....	519
Irreführungsverbot des § 18 Abs. 2 S. 1 HGB.....	300

**J**

Jahressteuergesetz 2019.....	422
Jahressteuergesetz 2020.....	542
Job-Ticket-Überlassung.....	177

**K**

Kapitalkonto des Mitunternehmers.....	359
Kassenrichtlinie .....	130, 133
Kassensicherungsverordnung (Kassen-SichV).....	404
Katalog verordnungsfähiger Heilmittel .....	178
Kaufpreisaufteilung .....	95, 275
Kinderberücksichtigung .....	437
Kinderbonus .....	523
Kindergeld.....	99, 565
Kindergeldanspruch - Mehraktige Ausbildung.....	427
Kleinbetragsrechnung.....	73
Klimaschutzpaket .....	119
Kompensationsverbot gem. § 370 Abs. 4 S. 3 AO .....	216
Konzernfinanzierungsgesellschaften .....	569
Konzernklausel (GrESt) .....	293
Körperschaftsteuer-Modernisierungsgesetz.....	576
Kosten einer Erstausbildung .....	97
Kostendeckelung .....	417
Kraftfahrzeugsteuer - Corona.....	332
Krisendarlehen .....	30
Krisenmandat .....	380
kulturelle Dienstleistungen.....	107
Kurzarbeit.....	347

**L**

Laboratoriumsdiagnostik.....	323
Land- und Forstwirte .....	569
Leasing-Sonderzahlung .....	417
Leistungsaustausch .....	284
Leistungsbeschreibung .....	68, 77
Leistungsverweigerungsrecht in der Corona-Krise.....	391
Liebhabe bei Ferienwohnungen .....	435
Lieferschwelle .....	558
Liquiditätssicherung .....	303

**L (Fortsetzung)**

Liste der Vorläufigkeiten .....	194, 424, 613
Lohnersatzleistungen .....	385
Lohnkonto .....	569
Lohnsteueranrufungsauskunft gem. § 42e EStG.....	423
Lohnsummenvoraussetzung des § 13a Abs. 3 ErbStG bei Corona .....	326

**M**

Management- und Vertretungsleistungen.....	282
Mandatsbezogener Beratungshinweis .....	27, 53, 128, 168, 612
Masterstudium.....	440
mechanischer Fehler .....	262
mechanisches Versehen .....	626
Medizinische Telefonberatung .....	322
mehraktige Erstausbildung.....	437
Mehrwertsteuer-Digitalpaket der EU .....	555
Mehrzweckgutscheine.....	539
Mietereinbauten .....	286
Mietspiegel (§ 21 Abs. 2 EStG) .....	622
Mindestbesteuerung (Forderungsverzicht).....	351
Mindestlohn .....	289
Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen .....	123, 414
Mitteilungspflicht.....	414
Mitunternehmeranteile .....	150, 291
Mitunternehmerstellung (Nießbrauchsfälle) .....	487
Mobilitätsprämie .....	119

**N**

Nachbehaltensfrist (GrESt) .....	293
Nachnichterichtung von Sozialversicherungsbeiträgen .....	10, 215
Nachforderungszinsen nach § 233a AO.....	298
Nachlassregelungskosten .....	513
Nachlassverbindlichkeit .....	117, 481
Nachrüstung mit zertifizierten technischen Sicherungseinrichtungen .....	407, 598
nachträgliche Anschaffungskosten bei Forderungsverzicht.....	351
nachträgliche IAB-Bildung bei Betriebsprüfungen.....	544
Nachzahlungszinsen.....	70, 80, 270
negative Einkünfte eines Erblassers .....	495
Nettolohnoptimierung .....	27
nicht abziehbare Schuldzinsen .....	454
nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei § 4 Abs. 4a EStG .....	454



**N (Fortsetzung)**

Nichtzulassungsbeschwerde .....	5
Nießbrauchsvorbehalt .....	158
Nießbrauchsvorhalt bei KG-Anteilen .....	291
Nießbrauchsvorhalt.....	485
Normalherstellungskosten.....	95, 275, 581
Notfallpraxis .....	616
notwendiges Betriebsvermögen .....	266
Nutzungsentgelt .....	492
Nutzungswert für Privatfahrten.....	5

**O**

Offenbare Unrichtigkeit .....	261, 626
offene Ladenkasse .....	132
Optionsmodell für Personengesellschaften .....	576
ortsübliche Marktmiete (§ 21 Abs. 2 EStG).....	622
ortsübliche Vermietungszeit .....	435

**P**

Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen .....	586
Pauschbeträge für behinderte Menschen.....	566
Pensionsrückstellungen.....	220, 225
Pensionsverzicht gegen Besserungsschein.....	367
Pensionsverzicht .....	365
Personengesellschaften (§ 7g EStG) .....	545
Pflege von Angehörigen .....	617
Pflege-Pauschbetrag.....	112
Pflichtteilsansprüche gegen sich selbst .....	479
Pflichtteilsstrafklausel.....	479, 483
Pflichtveranlagung .....	385
Photovoltaikanlage (erweiterte Kürzung) .....	507
Pilotenausbildung .....	98
Praxisveräußerung .....	470
Private Kfz-Nutzung für Elektrofahrzeuge .....	519
private Veräußerungsgeschäfte .....	251
- Ausnahmetatbestand eigene Wohnzwecke .....	243
Privatfahrten .....	16
Privatnutzung.....	342
Progressionsvorbehalt.....	495
Prüfsoftware.....	147
Prüfung an Arbeitsstelle.....	327
punktueller Gewinnermittlung .....	475

**R**

Rangrücktritt .....	360
Rechnungsberichtigung bzw. -ergänzung .....	67, 556
Rechnungsberichtigung, Rückwirkung .....	509

**R (Fortsetzung)**

Rechnungselemente i.S. § 14 Abs. 4 UStG .....	69
Rechtsbehelfsliste.....	197, 427, 616
Refinanzierungskosten von Darlehen .....	43
Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben.....	620
Regresslose Schuldübernahme .....	361
Reisebüro.....	370
Rekultivierungsrückstellungen .....	223
Rentenbesteuerung .....	209
Rentner-Kohorten.....	209
Rentnerwahlrecht.....	93
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen .....	536
Rückforderungsanspruch überzahlter Honorare .....	503
Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags .....	268
Rücklagen nach § 6b EStG.....	519
Rückstellung zur Rekultivierung .....	219
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.....	447
Rückstellungsbetrag .....	224
rückwirkendes Ereignis .....	483, 510, 555

**S**

Sammelberichtigung.....	72
Sanierungsklausel .....	218, 394
Säumniszuschläge .....	305
Scheingeschäfte .....	54, 62
Schenkung eines Kommanditanteils mit Vorbehaltsnießbrauch .....	291
Schlussbesprechung.....	328
Schul- und Hochschulunterricht .....	609, 611
Schuldübernahme regresslos .....	361
Schuldzinsen.....	454
Sicherheitsmodul.....	130
Soforthilfen Steuerpflicht .....	310
Solar-Cloud .....	170
Sollversteuerung.....	110
Sonderabschreibung gem. § 7b EStG .....	577
Sonderbetriebsvermögen .....	161
- Forderungsverzicht.....	357
Spekulationsgeschäft .....	235
Sperrwirkung des Doppelbesteuerungsabkommens ...	103
Statikerleistungen .....	205
Statusfeststellungsverfahren .....	214
Steuerbefreiung der Leistungen privater Schulen.....	608
Steuerbefreiung für ein Familienheim .....	115
Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen.....	524
Steuerberater/-innen als „Compliance-Instanz“ .....	525
Steuerberatervergütungsverordnung.....	570

**S (Fortsetzung)**

Steuerermäßigung für energetische Sanierungen.....	120
steuerfreien Einnahmen bei § 4 Abs. 4a EStG.....	454
Steuerhinterziehung.....	243
Steuerschuld des Leistungsnehmers .....	79f, 509
Steuerverkürzung.....	9
Stundung der ErbSt .....	325
Stundung von Abzugsteuern.....	305
Stundungszinsen.....	303
Systemdokumentation .....	133

**T**

Tarifbegünstigung .....	468
Taxonomie 6.1.....	148f
Taxonomie 6.3.....	148
Teileinkünfteverfahren bei § 4 Abs. 4a EStG.....	459
Teilleistungen .....	530
Teilverzicht auf eine Forderung .....	355
Transparenzregister .....	190
Trennungsfälle von Ehegatten .....	247

**U**

Überbrückungshilfen.....	525
Überentnahmen bei 4/3-Rechnern .....	465
Überentnahmen bei positivem Eigenkapital .....	464
Überentnahmen .....	456
Überlassung an minderjährige Kinder - Privates Veräußerungsgeschäft.....	247
Übernahme einer Grundsuld.....	253
Überprüfung des Steuereinbehalts.....	92
Übersicht zur Rückstellungsbildung.....	224
Übertragung eines Mietwohngrundstücks gegen Leibrente .....	618
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.....	54, 63
Umsatzsteuervorauszahlungen (§ 11 EStG).....	620
Umwandlungssteuerrecht	
Umzugskosten (Vorsteuerabzug).....	588
Umzugskosten .....	586
Umzugskostenpauschale (Verhältnis zu tatsächlichen Kosten) .....	587
Umzugskostenpauschalen.....	586
Unterentnahmen .....	463
Unterhaltszahlungen.....	101
Unternehmensidentität.....	271
Unternehmereigenschaft.....	281

**V**

Veräußerungsgewinn .....	468
Verbilligte Vermietung .....	555
Verbindlichkeitsrückstellung .....	88, 445
Verbuchung von Gewinnanteilen der Mitunternehmer .....	148
verdeckte Gewinnausschüttung.....	11
vereinfachte Anträge auf Stundung.....	303
Verfahrensdokumentation .....	146
Verkäufe zubereiteter Speisen.....	197
Verklammerung .....	495, 592
Verkürzung der Lohnsteuer.....	10
Verlorene Gesellschafterdarlehen .....	28
Verlustausgleich.....	494
Verlustausgleichsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG.....	35, 48
Verluste (Erbfall) .....	496
Verluste bei § 4 Abs. 4a EStG.....	463
Verlustrücktrag aus 2020 .....	308
Verlustrücktrag .....	516
Verlustübergang bei § 2a ESt.....	494
Vermietung von Ferienwohnungen .....	435
Verpächterwahlrecht nach Betriebsaufspaltung .....	90
verpachtete Einzelunternehmen .....	485
Verpflichtung zur Weitergabe einer Erbschaft.....	117
Verschwiegenheitspflicht.....	390
Verwaltungsrechtsweg .....	628
Verwässerung bei Mitunternehmeranteilen.....	84
Verzicht auf Leistungsansprüche .....	353
Voraus- oder Abschlagsrechnungen.....	535
Vorauszahlungen (GewSt) .....	314
Vorbehaltensfrist (GrESt) .....	293
Vorbehaltensnießbrauch .....	485
Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen .....	10
Vorfürswagen eines Kraftfahrzeughändlers.....	14
Vorläufiger Verlustrücktrag .....	516
Vorläufigkeitsvermerk Ausbildungskosten .....	98
Vorsichtsprinzip.....	447
Vorsteuerabzug .....	65, 67
Vorsteuerberichtigung.....	207

**W**

Währungsschwankungen .....	576
Wechsel der Steuerschuldnerschaft .....	509
wechselseitige Veräußerung von Aktien.....	433
Wegfall der Unternehmensidentität .....	271
Wegfall eines Vorbehaltsnießbrauchs.....	499
Wegzugsbesteuerung .....	139, 402
Weitergabe der Steuersatzsenkung an den Kunden ....	532
Weiterveräußerung des Teils eines Mitunternehmeranteils .....	84
Werkstattwagen .....	14
Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit.....	595
Wohnflächenverordnung .....	582

**Z**

zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung ...	130, 598
Zuordnung der Eigen- und Fremdmittel .....	606
Zuordnung von Darlehenszinsen .....	603
Zuordnungsentscheidung.....	208
Zuordnungshandlung .....	266
Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen....	154
Zusammenveranlagung.....	100
zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte Leistungen .....	17
zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn .....	17
Zusätzlichkeitserfordernis bei Arbeitgeberleistungen.	546
Zusätzlichkeitserfordernis beim Arbeitslohn.....	18
Zuschüsse für betriebswirtschaftliche Beratung .....	312
Zuzahlung in die Kapitalrücklage bei Forderungsverzicht .....	352
Zweitausbildung .....	99
Zweites Corona-Steuerhilfegesetz .....	516, 529
Zweitstudium.....	99