



# AKTUELLES STEUERRECHT 2024

Mit Prof. Dr. Herbert Grögler | Steuerberater

## TEIL II

### Aus dem Inhalt

- Die Gesundheit der Arbeitnehmer ist wichtig – und steuerlich gefördert!
- Herr Jastrow und das Berliner Testament: Nicht das Ei des Kolumbus!
- Nach der Gesetzesänderung ist vor der Gesetzesänderung:  
Ein erster Blick auf das Jahressteuergesetz 2024
- Die ortsübliche Miete: Nützliche Hinweise aus Frankfurt

## **Seminar**

### **AKTUELLES STEUERRECHT 2024 TEIL II**

Verfasser:  
Prof. Dr. Herbert Grögler

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

**© 2024 Prof. Dr. Grögler**



Albert-Schweitzer-Str. 43 | 76139 Karlsruhe

Telefon: 0721-9684723  
[info@aktuelle-information.de](mailto:info@aktuelle-information.de) | [www.aktuelle-information.de](http://www.aktuelle-information.de)

<b>A.</b>	<b>Vorwort</b> .....	<b>177</b>
<b>B.</b>	<b>Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen</b> .....	<b>181</b>
32.	Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bei VIP-Logen .....	182
32.1	Die Grundprinzipien des § 37b EStG .....	185
32.2	Die bisherige Verwaltungssicht zu VIP-Logen .....	190
32.3	Entscheidung des BFH im konkreten Fall .....	192
32.4	Praxisfolgen .....	195
32.5	Zusammenfassung .....	198
33.	Gesundheitsförderung i.S. von § 3 Nr. 34 EStG – Möglichkeiten und Grenzen .....	199
33.1	Betriebliche Gesundheitsförderung: Den Fiskus rechtssicher an den Kosten beteiligen! .....	201
33.2	Die Entscheidung des BFH im aktuellen Streitfall .....	205
33.3	Anmerkungen zum entschiedenen Fall .....	207
34.	Abwahl der Abgeltungsteuer bei GmbH-Gesellschaftern: Keine ganz einfache Materie! .....	210
34.1	Die gesetzliche Regelung und ihre Tücken .....	212
34.2	Die Entscheidung des BFH: Werbungskostenabzug! .....	217
34.3	Praxisfolgen .....	217
34.4	Zusammenfassung .....	221
35.	Das Berliner Testament: Häufig nicht die beste Wahl – Auch nicht mit Jastrowscher Klausel! .....	222
35.1	Grundsätze zum Berliner Testament – und wer bitte ist Herr Jastrow? .....	225
35.2	Entscheidung des BFH .....	228
35.3	Praxisfolgen .....	230
35.4	Mandatsbezogener Beratungshinweis .....	233
35.5	Zusammenfassung .....	234
<b>C.</b>	<b>Aktuelles auf einen Blick</b> .....	<b>235</b>
36.	Schätzungsbefugnis bei sog. Altkassen: Alles hat seine Grenzen! .....	236
37.	Leasing-Restwertmodell bei Autohäusern: Der BFH verneint die Passivierung bestehender Risiken! .....	238
38.	Trennungstheorie im Privatvermögen: Streng! .....	242
39.	Renovierungskosten zur Brandschadenbeseitigung als anschaffungsnaher Aufwand? .....	245
40.	Rückabwicklung von Verbraucherdarlehensverträgen nicht steuerpflichtig (Kreditrückabwicklung) .....	248

41.	Kurzhinweise zur Besteuerung der Arbeitnehmer .....	251
41.1	Darlehenssteuererlass bei der beruflichen Aufstiegsfortbildung als Arbeitslohn .....	251
41.2	Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein Arbeitslohn! .....	253
41.3	Rechtsanwaltskosten eines Berufssoldaten für ein Wehrdisziplinar- verfahren sind als Werbungskosten abziehbar .....	254
41.4	Die Zweitwohnungsteuer ist Teil der Kosten der Unterkunft bei doppelter Haushaltsführung .....	256
42.	Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts .....	258
43.	Angemessenheit der Aufwendungen für einen behinderungsbedingten Umbau .....	261
44.	Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten auch bei vorheriger 100 %-Beteiligung möglich .....	263
45.	Kurzhinweise zur Umsatzsteuer .....	268
45.1	Anwendung von § 13b UStG bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen im Gemeinschaftsgebiet: Nicht ganz unproblematisch! .....	268
45.2	Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Fällen der Ist-Besteuerung .....	270
45.3	Vorsteuerabzug aus dem Neubau einer Heizungsanlage bei Wohnraumvermietung: Das ganz große Fass bleibt vorerst zu! .....	273
46.	Lieferung von herrenlosen Tieren (aus dem Ausland); Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz .....	276
<b>D.</b>	<b>Entwicklung der Gesetzgebung .....</b>	<b>279</b>
47.	Wachstumschancengesetz: Endlich in trockenen Tüchern! .....	280
48.	Entwurf des Bürokratienteilungsgesetzes IV .....	281
49.	Jahressteuergesetz 2024: Der Referentenentwurf .....	282
50.	Die monetären Schwellenwerte der Unternehmensgrößenklassen: Änderung mit Rückwirkung! .....	288
51.	Ausgewählte Hinweise zum MoPeG .....	290
52.	Gemeinnützigkeit: Das neue Zuwendungsempfängerregister .....	294
53.	Freiberufler und Gewerbetreibende: Die Wirtschaftsidentifikationsnummer kommt! .....	296
<b>E.</b>	<b>Verwaltungsecke .....</b>	<b>297</b>
54.	Die Anwachsung, das unbekannte Wesen – Hilfreiche Anmerkungen aus Berlin .....	298

55.	§ 3 Nr. 37 EStG: Auch die Überlassung von Fahrradzubehör kann begünstigt sein .....	305
56.	Ermittlung der ortsüblichen Miete bei Vermietungseinkünften .....	307
57.	Haftung bei falsch ausgestellter Rechnung: § 14c UStG bleibt weiterhin ein scharfes Schwert! .....	312
58.	Vorsteueraufteilung bei gemischter Verwendung: Neues (?) von der Finanzverwaltung .....	317
<b>F.</b>	<b>Praxishinweise</b> .....	<b>321</b>
59.	Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht .....	322
60.	Gutscheine in der Gastronomie ab dem Jahre 2024 .....	325
61.	Lohnbuchhaltungsmandate und die Klärung der Sozialversicherungspflicht: Sorgfältiges Arbeiten ist zwingend erforderlich! .....	327
<b>G.</b>	<b>Rechtsbehelfshinweise</b> .....	<b>331</b>
62.	Liste der Vorläufigkeiten .....	332
63.	Rechtsbehelfsliste .....	335
63.1	Allgemeines .....	335
63.2	Erledigte Hinweise .....	335
63.3	Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen .....	338
63.4	Neue Hinweise .....	343
<b>H.</b>	<b>Rückblick</b> .....	<b>349</b>
64.	Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners .....	350
65.	Anzahlungen auf Verwaltungsvermögen .....	352



**A. Vorwort**







Sehr geehrte Seminar Teilnehmerinnen, sehr geehrte Seminar Teilnehmer,

ich begrüße Sie ganz herzlich zu der Veranstaltung „Aktuelles Steuerrecht“ im zweiten Quartal 2024 und lade Sie gleichzeitig ein, sich mit mir zusammen einen Überblick über den aktuellen Stand der Dinge zu verschaffen.

Wie Sie alle wissen, wird es in (fast) allen Branchen zunehmend schwerer, qualifiziertes Personal nicht nur zu finden, sondern auch zu binden. Unter der Textziffer 33 habe ich Ihnen daher vor dem Hintergrund eines aktuellen BFH-Urteils dargestellt, welche Möglichkeiten die Norm von § 3 Nr. 34 EStG bietet, den Mitarbeitern im Bereich der Gesundheitsförderung nicht nur Gutes zu tun, sondern zugleich den Fiskus an den diesbezüglichen Kosten zu beteiligen. Unter der Textziffer 35 finden Sie Klarstellendes zur Testamentsgestaltung insbesondere bei Ehegatten. Dass das Berliner Testament häufig nicht die beste Wahl ist, dürfte allgemein bekannt sein. Dass aber die sogenannte Jastrowsche Klausel kein sicherer Weg ist, diese Art der Testamentsgestaltung zu optimieren, hat aktuell der BFH deutlich gemacht.

In der Rubrik „Aktuelles auf einen Blick“ habe ich Ihnen zunächst unter der Textziffer 36 dargestellt, dass der BFH die Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung bei sogenannten Altkassen deutlich eingeschränkt hat. Ebenfalls von besonderer Bedeutung für die praktische Beratungsarbeit ist die Tatsache, dass die sogenannte Trennungstheorie im Privatvermögen streng angewendet werden darf; Details hierzu finden Sie unter der Textziffer 38. In Umwandlungsfällen hilfreich sind die Ausführungen unter der Textziffer 44: Hiernach ist die „Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten“ auch bei vorheriger 100 %iger Beteiligung möglich!

Im Bereich Entwicklung der Gesetzgebung habe ich Ihnen – neben einer Übersicht zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 in der Textziffer 49 – unter der Ziffer 51 praxisrelevante Hinweise zu dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zusammengestellt.

Aus der Verwaltungsecke an dieser Stelle hervorzuheben ist zunächst die Textziffer 56: Eine Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main bietet Hilfestellung wenn es darum geht, in Vermietungsfällen einigermaßen rechtssicher die ortsübliche Miete zu ermitteln. Von besonderer Bedeutung ist es auch zu erkennen, dass die Norm des Paragraphen 14c UStG als Vorschrift zur Gefährdungshaftung bei falsch ausgestellter Rechnung trotz der Übernahme des Rechtsgedankens eines EuGH-Urteils durch die deutsche Finanzverwaltung weiterhin ein scharfes Schwert bleibt.

Innerhalb der Praxishinweise habe ich unter der Textziffer 59 dargestellt, welche steuerlichen Konsequenzen der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht hat. Insbesondere unter haftungsrechtlichen Gesichtspunkten von Bedeutung sind meine Ausführungen unter der Textziffer 61: Vor dem Hintergrund einer aktuellen Entscheidung des BGH habe ich dort aufgelistet, was zu tun ist, wenn es im Rahmen von Lohnbuchhaltungsmandaten um die Klärung der Sozialversicherungspflicht oder -freiheit insbesondere von geschäftsführenden Gesellschaftern geht.

Wie gewohnt runden die Rechtsbehelfshinweise sowie der Rückblick auch dieses Manuskript ab. Dort – nämlich im Rückblick – finden Sie unter der Textziffer 65 ergänzende Ausführungen dazu, wie Anzahlungen auf Verwaltungsvermögen dann einzustufen sind, wenn es um den Zugang zu den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen für betriebliches Vermögen geht.

Abschließend hoffe ich wie stets, dass auch die Inhalte dieses Manuskripts ebenso wie die zugehörigen Seminarveranstaltungen für Sie eine effektive Hilfe bei Ihrer beruflichen Arbeit darstellen. In jedem Fall wünsche ich Ihnen einen schönen Sommer und freue mich darauf, Sie zu den Veranstaltungen des dritten Quartals 2024 wieder zu sehen.

Für heute mit den besten Wünschen

Prof. Dr. Herbert Grögler  
Steuerberater

**B. Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen**



## 32. Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bei VIP-Logen

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 37b EStG
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Streitig war die steuerliche Behandlung der Aufwendungen eines Unternehmens für eine VIP-Loge in einer Veranstaltungshalle für Sport- und Kulturveranstaltungen.
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat bestätigt, dass die Aufwendungen nach § 37b EStG pauschal versteuert werden können, soweit die Plätze an Geschäftspartner und Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden. Ein Werbeanteil ist jedoch im Schätzungswege herauszurechnen.
<b>Bemerkungen:</b>	In anderen Fällen ist ein Teilbetrag auch noch der Bewirtung zuzuordnen, falls diese vom Vertrag über die Nutzung der Loge umfasst wird, was im Urteils-sachverhalt aber nicht der Fall war.
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2024 S. 433

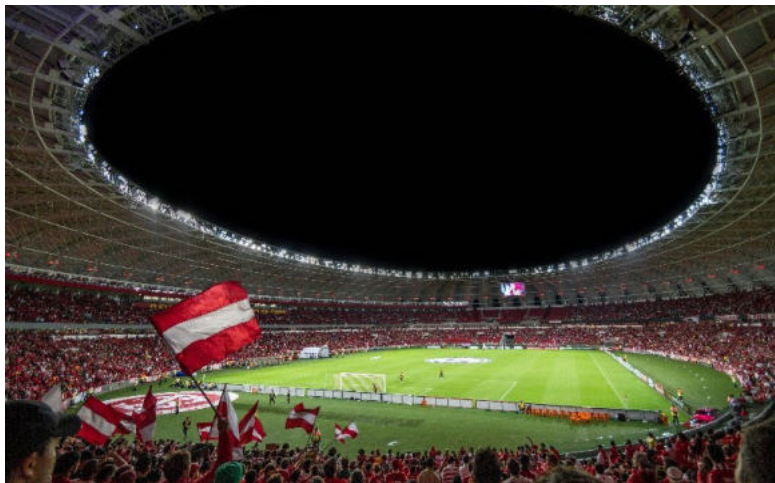
### Leitsätze:

1. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Plätzen in einer VIP-Loge an Geschäftspartner und Arbeitnehmer ist eine Sachzuwendung, die nach § 37b EStG pauschal besteuert werden kann.
2. Gegenstand der Sachzuwendung ist die Überlassung des einzelnen Logenplatzes. Auf Leerplätze entfallende Aufwendungen sind deshalb nicht zu berücksichtigen.
3. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die überlassenen Plätze können im Wege sachgerechter Schätzung ermittelt werden. Entsprechendes gilt für den auf die Zuwendung entfallenden Werbeanteil<sup>312</sup>.

312 BFH-Urteil VI R 15/21 vom 23.11.2023, DStR 2024 S. 433, veröffentlicht am 22.02.2024

**Sachverhalt:**

Die C-GmbH, ein Markenhersteller für Produkte im Bereich Farben, Bodenbeläge und Wärmedämmsysteme, hatte in einer Mehrzweckhalle („B-Arena“) eine **VIP-Loge „Suite“ mit 12 Sitzplätzen** und einer Fläche von ca. 50 qm angemietet. Damit bestand die Möglichkeit, an Konzerten sowie Sport- (insbesondere Eishockey und Basketball) und sonstigen Veranstaltungen teilzunehmen.



Laut „Suite-Nutzungsvertrag“ waren dem Unternehmen Werbe- und Sponsoring-Maßnahmen nur innerhalb der VIP-Loge gestattet. Weiterhin wurden das Logo und der Schriftzug des Unternehmens im Suiten-Umlauf auf einem Board sowie Einträge im Branchenbuch der Veranstaltungsstätte abgedruckt bzw. angezeigt.

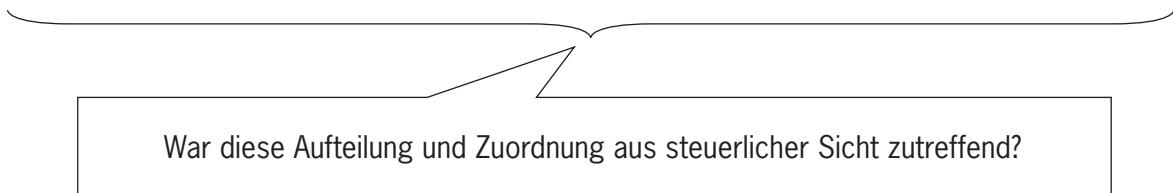
Die **Bewirtung** war **nicht** im Vertrag über die Nutzung der VIP-Loge **enthalten**; sie fand durch einen externen Caterer statt.

Für die **teilnehmenden Arbeitnehmer** hatte die C-GmbH interne Anweisungen über das Verhalten als sog. Gastgeber erteilt. Der jeweils verantwortliche Mitarbeiter hatte danach u.a. darauf zu achten, dass Flyer im Schrank auslagen, ausreichend T-Shirts der C-GmbH vorhanden waren und das Firmenvideo lief. Auch führte der Mitarbeiter den Gästempfang sowie die Essensbestellungen durch.

An den mehr als 300 Veranstaltungen in den drei Streitjahren nahmen knapp 3.000 Geschäftspartner und mehr als 1.000 Arbeitnehmer teil. Es blieben bei den über 300 Veranstaltungen verteilt aber rund 1.300 Plätze frei.

Die Aufwendungen für die Loge in Höhe von 130.000 € (netto) pro Jahr erfasste die C-GmbH in den Streitjahren wie folgt:

<b>Gesamtaufwendungen 130.000 €</b>		
Auf eigene Arbeitnehmer entfallend, die aus rein betrieblichen Gründen zur Betreuung der Geschäftsfreunde teilgenommen haben:  1/12 = 8,33% = 10.833 €	Auf die Geschäftsfreunde entfallend:  119.167 €	
	Davon auf Werbung entfallend:  57% = 67.925 €	Davon auf die Veranstaltungen entfallend:  43% = 51.242 €
Steuerlich bei C-GmbH voll als Betriebsausgaben abgezogen, kein steuerpflichtiger Arbeitslohn	Vollabzug als Betriebsausgaben; keine Zuwendung an Geschäftsfreunde oder Arbeitnehmer	Kein Betriebsausgabenabzug, da Geschenke i.S. von § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG; pauschale Versteuerung nach § 37b Abs. 1 EStG mit 30% zur Übernahme der Steuer der eingeladenen Geschäftsfreunde



Das Finanzamt folgte dieser Aufteilung im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung allerdings nicht und nahm folgende Abweichungen vor:

- Die Aufteilung zwischen „Werbung“ und „Veranstaltung (Geschenke“) sei nicht mit 57% zu 43%, sondern mit 25% zu 75% vorzunehmen.
- Außerdem sei es nicht zutreffend, die Plätze für die dienstverpflichteten Arbeitnehmer herauszurechnen; auch insoweit lägen Zuwendungen vor.

Das **Finanzamt** nahm im Anschluss Nachforderungen für die Pauschalsteuer nach § 37b Abs. 1 EStG für die Geschäftsfreunde und nach § 37b Abs. 2 EStG für die teilnehmenden Arbeitnehmer vor.

Das **Finanzgericht** gab der dagegen erhobenen Klage in der Vorinstanz teilweise statt, bestätigte dabei allerdings auch nicht die von der C-GmbH vorgenommene Aufteilung<sup>313</sup>:

- Die auf die **Arbeitnehmer** entfallenden Kosten seien zur Hälfte als Zuwendung an die Arbeitnehmer anzusehen; im Übrigen liege aufgrund von deren Aufgaben bei der Betreuung der Geschäftsfreunde kein geldwerter Vorteil vor.

313 Urteil des FG Berlin-Brandenburg 8 K 8232/18 vom 22.06.2021, DStR 2022 S. 734

- Die Geschenke an die **Geschäftspartner** seien in der Weise zu schätzen, dass zunächst die um 5 € erhöhten Kartenpreise der Kategorie „PK 1“ anzusetzen seien. Davon seien die Platzwerte für die nicht genutzten Plätze abzuziehen. Anschließend sei eine weitere Aufteilung der (verbleibenden) Platzwerte vorzunehmen und der darin enthaltene Werbeanteil mit 40 % abzuziehen (in Anlehnung an den sog. „VIP-Logenerlass“ der Finanzverwaltung<sup>314</sup>). Dadurch ergaben sich wesentlich niedrigere Pauschalsteuerbeträge nach § 37b EStG als vom Finanzamt nach der Lohnsteueraußenprüfung gefordert (in den Streitjahren 2012 bis 2024 zwischen ./ 11.500 € und ./ 13.600 €).

Das Finanzgericht hatte die **Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung** zugelassen. Es sei nämlich fraglich, ob eine Aufteilung der Kosten für eine VIP-Loge überhaupt in Betracht komme und ob der VIP-Logenerlass der Finanzverwaltung somit rechtmäßig sei. In der Literatur waren dagegen Zweifel vorgebracht worden<sup>315</sup>. Diese Revision hat dann allerdings nur das Finanzamt (mit dem Ziel einer höheren Bemessungsgrundlage bei der Anwendung von § 37b EStG), nicht aber die C-GmbH eingelegt (obwohl auch sie teilweise unterlegen war).

32.1 Die Grundprinzipien des § 37b EStG

32.2 Die bisherige Verwaltungssicht zu VIP-Logen

32.3 Entscheidung des BFH im konkreten Fall

32.4 Praxisfolgen

32.5 Zusammenfassung

## Lösung

### 32.1 Die Grundprinzipien des § 37b EStG

#### 32.1.1 Der gesetzliche Grundsatz

**Geschenke** aus **betrieblichem Anlass**, die ein Unternehmer seinen Geschäftsfreunden oder seinen Arbeitnehmern zukommen lässt, können bei diesen zu **einkommensteuerpflichtigen Einnahmen** führen; gleiches gilt für andere Leistungen, die ein Unternehmer den genannten Empfängern zusätzlich zum vertraglich vereinbarten Entgelt bzw. zur vereinbarten Leistung gewährt. Bereits mit Wirkung ab dem Jahr 2007 hat der Gesetzgeber für diese Fälle mit § 37b EStG allerdings eine **Pauschalierungsmöglichkeit** geschaffen.

Diese Regelung ermöglicht die Pauschalierung der Einkommensteuer auf Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer (z.B. **Geschäftspartner**) oder an **eigene Arbeitnehmer** mit einem Steuersatz von 30 % (zuzüglich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag). Der „Schenker“ übernimmt dabei also die

314 BMF-Schreiben vom 22.08.2005, BStBl I 2005 S. 845

315 vgl. z.B. Loschelder in Schmidt, EStG, 43. Auflage 2024, § 37b Rn. 7

Steuer für den Beschenkten. Mit der Pauschalsteuer ist die ertragsteuerliche Erfassung des geldwerten Vorteils beim Zuwendungsempfänger nämlich **abgegolten**; die Zuwendungsempfänger müssen die erhaltenen Zuwendungen also **nicht bei sich selbst der Einkommensteuer unterwerfen**.

§

GESETZESTEXT

§ 37b EStG

**Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen**

(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten

1. betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und
2. Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nummer 1, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben. <sup>2</sup>Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer; bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen ist Bemessungsgrundlage mindestens der sich nach § 8 Abs. 3 Satz 1 ergebende Wert. <sup>3</sup>Die Pauschalierung ist ausgeschlossen,
  1. soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder
  2. wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von 10 000 Euro übersteigen.

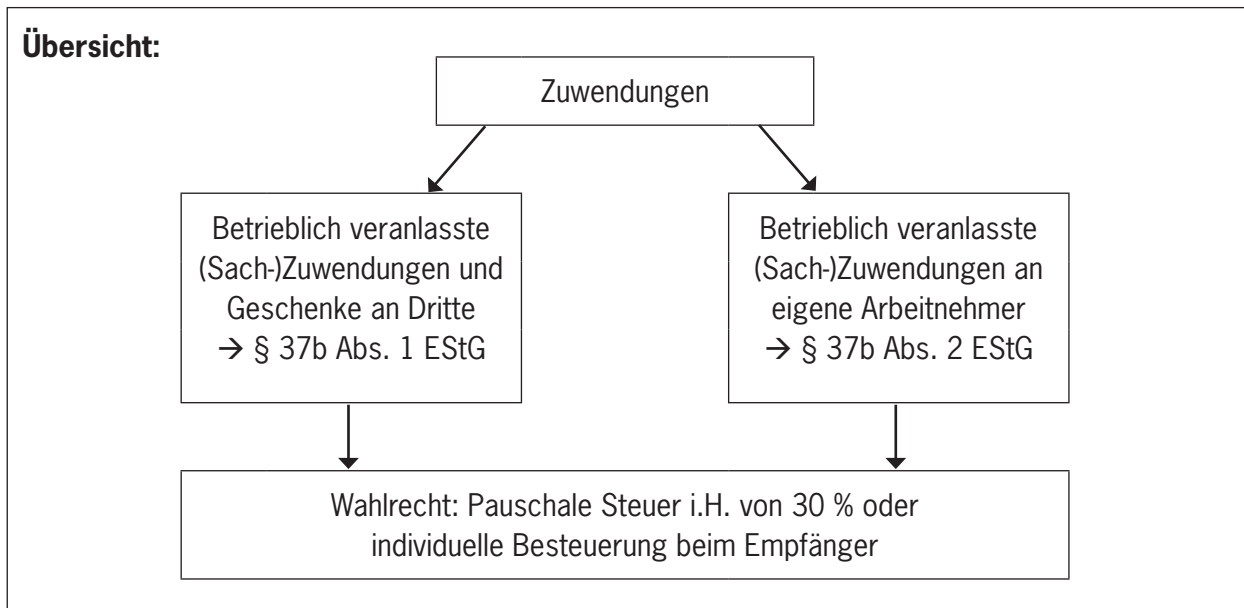
(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. <sup>2</sup>In den Fällen des § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 10, Abs. 3, § 40 Abs. 2 sowie in Fällen, in denen Vermögensbeteiligungen überlassen werden, ist Abs. 1 nicht anzuwenden; Entsprechendes gilt, soweit die Zuwendungen nach § 40 Abs. 1 pauschaliert worden sind. <sup>3</sup>§ 37a Abs. 1 bleibt unberührt.

(3) <sup>1</sup>Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz. <sup>2</sup>Auf die pauschale Einkommensteuer ist § 40 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden.

(4) ...



Die Finanzverwaltung hat zu Anwendungsfragen zu § 37b EStG zuletzt mit BMF-Schreiben vom 19.05.2015<sup>316</sup> Stellung genommen.



Bei **Zuwendungen an Arbeitnehmer** hat die Regelung in § 37b Abs. 2 EStG allerdings angesichts der hier bestehenden anderweitigen Pauschalierungsmöglichkeiten in §§ 40 ff. EStG eine weit **geringere praktische Bedeutung** als dies bei Zuwendungen an Dritte der Fall ist.

### 32.1.2 Einzelfragen bei der Anwendung der Vorschrift

Hinsichtlich der Auslegung der Regelung des § 37b EStG sind nach dem o.g. BMF-Schreiben und der bisher ergangenen Rechtsprechung folgende **Grundsätze** zu beachten:

- Der Zuwendende ist zur Anwendung des § 37b EStG **nicht verpflichtet**, sondern **nur** – bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen – **berechtigt**<sup>317</sup>.
- Das Wahlrecht kann allerdings **nicht punktuell für einzelne Geschenke** angewandt werden; vielmehr ist es **einheitlich für alle Zuwendungen eines Jahres** anzuwenden. Allerdings kann das Wahlrecht für die beiden **Empfängergruppen** des § 37b EStG (Dritte nach § 37b Abs. 1 EStG / Eigene Arbeitnehmer nach § 37b Abs. 2 EStG) **getrennt** ausgeübt werden.
- Von der Pauschalierung werden allerdings nur solche Zuwendungen erfasst, die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen. **Zuwendungen an Privatkunden** fallen deshalb auch dann nicht unter die Pauschalierungspflicht, wenn die Anwendung von § 37b Abs. 1 EStG dem Grunde nach gewählt wurde. Es ist also immer zu prüfen, ob die Zuwendung beim Empfänger **im Rahmen einer der Einkunftsarten** des EStG ankommt<sup>318</sup>. § 37b EStG begründet nämlich keine eigenständige Einkunftsart und erweitert somit auch nicht den

316 BStBl I 2015 S. 468; dazu Tz. 75 in AktStR III/2015

317 Rz. 4 des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468

318 Rz. 3 des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468

einkommensteuerliche Einkünftebegriff, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl<sup>319</sup>. Auszuscheiden sind in diesem Zusammenhang auch Zuwendungen an **ausländische Empfänger**, die damit – insbesondere aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens – nicht der inländischen Steuerpflicht unterliegen.



#### HINWEIS

Zur Abgrenzung zwischen den verschiedenen Kundenkreisen hat die Finanzverwaltung eine **Vereinfachungsregelung** erlassen<sup>320</sup>. Danach ist der **Zuwendende berechtigt**, den **Anteil** der bei den Empfängern nicht der (inländischen) Steuerpflicht unterliegenden Sachzuwendungen **prozentual zu ermitteln** und diesen Prozentsatz pauschalierend aus der Bemessungsgrundlage des § 37b Abs. 1 EStG herauszurechnen. Davon wird man insbesondere **dann Gebrauch machen**, wenn **in größerem Umfang Zuwendungen an Privatkunden** erfolgen. Der insoweit anzuwendende **Prozentsatz** soll sich hierbei an den **unternehmensspezifischen Gegebenheiten beim Zuwendenden** orientieren. Dieser ist anhand geeigneter Unterlagen oder Aufzeichnungen für einen repräsentativen **Zeitraum von drei Monaten glaubhaft zu machen**. Der auf dieser Grundlage ermittelte Satz kann dann so lange angewendet werden, wie sich die diesbezüglichen Verhältnisse beim Zuwendenden „nicht wesentlich“ ändern. Auch insoweit ist – wie auch beim alternativ möglichen Einzelnachweis – auf eine **saubere Dokumentation** für diesen Zeitraum besonderer Wert zu legen. Den Einzelnachweis wird man wählen, wenn es sich zwar zahlenmäßig eher nur um wenige Zuwendungen handelt, die aber betragsmäßig recht hoch sind (z.B. die Zuwendung von Incentive-Reisen mit vorrangig ausländischen Teilnehmern u.ä.).

- Die Einbeziehung von Geschenken in die Pauschalversteuerung hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Geschenke bei dem Zuwendenden unter die **Abzugsbeschränkung** des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fallen oder ob dies nicht der Fall ist (bis 2023: 35 €-Grenze; ab 2024: 50 €-Grenze<sup>321</sup>). Allerdings müssen **Zuwendungen von geringem Wert** (sog. „Streuwerbeartikel“ im Wert bis 10 €) nicht in die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer einbezogen werden<sup>322</sup>. Ebenso nicht erfasst werden Aufmerksamkeiten aus Anlass eines **besonderen persönlichen Ereignisses** (z.B. Geburtstag, Hochzeit usw.)<sup>323</sup>. Hier gilt dann die **60 €-Grenze** aus R 19.6 LStR.
- Auch geschäftlich veranlasste **Bewirtungen** sind nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b Abs. 1 EStG einzubeziehen. Dies hängt damit zusammen, dass die Finanzverwaltung – trotz immer wieder geäußelter Bedenken des BFH – in R 4.7 Abs. 3 EStR daran festhält, dass der Vorteil aus einer Bewirtung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG „aus Vereinfachungsgründen“ beim bewirteten Steuerpflichtigen **nicht als Betriebseinnahme zu erfassen** ist.

319 BFH-Urteile VI R 57/11 vom 16.10.2013, BStBl II 2015 S. 457, und VI R 78/12, BStBl II 2015 S. 495; zuletzt dazu auch BFH-Urteil VI R 10/21 vom 09.08.2023, BStBl II 2023 S. 1105, zu Sachzuwendungen eines Kreditinstituts an seine Privatkunden, das ich in Tz. 24 des Skripts I/2024 erläutert habe

320 Rz. 13a des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468

321 Erhöhung durch das Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024, BGBl I 2024 Nr. 108; dazu zuletzt Tz. 12.2 in AktStR I/2024

322 Rz. 10 des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468, das insoweit großzügiger ist als die vom BFH vertretene Auffassung in Rz. 16 seines Urteils VI R 52/11 vom 16.10.2013, BStBl II 2015 S. 455

323 Rz. 9c des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468 mit Verweis auf die Grenzen in R 19.6 Abs. 1 LStR



## HINWEIS

**Etwas anderes** gilt jedoch dann, wenn eine **Bewirtung Teil einer Gesamtleistung** ist, die **insgesamt als Zuwendung nach § 37b EStG besteuert** wird; hiervon ist etwa bei einer Bewirtung im Rahmen einer sog. **Incentive-Reise** auszugehen. In gleicher Weise ist zu verfahren, wenn die Bewirtung im Rahmen von **Repräsentationsveranstaltungen** i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG stattfindet (z.B. bei einer Einladung zu einem Golfturnier, zu einem Segeltörn oder zu einer Jagdgesellschaft).

- Zur Abgrenzung des **Zusätzlichkeitserfordernisses** im Arbeitnehmerbereich gilt die zwischenzeitlich mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2020 eingeführte gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 4 EStG. Im betrieblichen Bereich liegen regelmäßig Geschenke i.S. von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor, bei denen es auf die Zusätzlichkeit nicht ankommt (dies ist nur in den Fällen der Nr. 1, also bei „Zuwendungen“ im engeren Sinne, der Fall, die es in der Praxis eher seltener gibt, bei denen dann aber ein Zusammenhang mit einem sog. Grundgeschäft vorliegen muss).
- Die **Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe** richtet sich beim Zuwendenden danach, ob die Aufwendungen für die Zuwendung selbst als Betriebsausgabe abziehbar sind (also ob die Geschenkengrenze von bisher 35 € und ab 2024 50 € überschritten ist oder nicht). Dazu enthält das BMF-Schreiben eine **Vereinfachungsregelung**, wonach bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen und die **übernommene Steuer nicht einzubeziehen** ist<sup>324</sup>. Die Finanzverwaltung agiert an dieser Stelle **großzügiger als der BFH**, der die Übernahme der Pauschalsteuer als weiteres Geschenk ansieht<sup>325</sup>. Dies ist zu begrüßen, da ansonsten eine „In-Sich-Rechnung“ erforderlich wäre, bei der immer zunächst noch die Steuerübernahme für die Prüfung der 50 €-Grenze einbezogen werden müsste.

## BEISPIEL

Unternehmerin U wendet ihrem Geschäftspartner G zu Weihnachten 2024 eine Flasche Champagner im Wert von 40 € zu. Die Steuer des G wird von U nach § 37b Abs. 1 EStG mit dem Pauschalsteuersatz von 30 % übernommen.

## LÖSUNG

Nach **Verwaltungsauffassung** liegt – nach der Erhöhung der Geschenkengrenze ab dem Jahr 2024 durch das Wachstumschancengesetz – in diesem Fall kein nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähiges Geschenk vor (unterstellt, die geforderten Aufzeichnungspflichten werden erfüllt). Die 50 €-Grenze ist nämlich nicht überschritten. Daran ändert auch die Steuerübernahme nach § 37b Abs. 1 EStG nichts.

324 Rz. 25 und 26 des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468

325 BFH-Urteil IV R 13/14 vom 30.03.2017, BStBl II 2019 S. 754

→ Nach Auffassung des **BFH** wäre die Steuerübernahme demgegenüber in die Prüfung der Geschenkengrenze einzubeziehen, so dass diese hier überschritten wäre (40€ + [30% von 40 € =] 52 €). Und die Übernahme der Steuer auf die Steuer wäre dann wieder ein Geschenk ...

- Soweit die Pauschalsteuer auf **Zuwendungen an Arbeitnehmer** entfällt (= Fälle des § 37b Abs. 2 EStG), ist die Steuer in **voller Höhe als Betriebsausgabe** abzugsfähig.
- Nach § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG hat der Zuwendende den **Empfänger** der Zuwendung über die Anwendung der Pauschalierung (**formlos**) **zu unterrichten**. Dies ist sinnvoll, damit der Beschenkte weiß, wie er steuerlich mit dem Geschenk umzugehen hat.

## 32.2 Die bisherige Verwaltungssicht zu VIP-Logen

### 32.2.1 Hintergrund der Kosten für VIP-Logen

Die Einladung von Geschäftsfreunden in sog. VIP-Logen bei Sport- und Kulturveranstaltungen ist zwischenzeitlich ein **weit verbreitetes Mittel der Kundengewinnung und -erhaltung**. Ähnlich wie auf Golfplätzen werden auch in solchen VIP-Logen zahlreiche Geschäfte angebahnt, vorbereitet oder auch abgeschlossen. Gleichzeitig werden damit auch die Veranstaltungen bzw. die Veranstalter (Sportvereine usw.) finanziell unterstützt. Allerdings ist die Anmietung solcher VIP-Logen in Stadien oder Veranstaltungshallen auch mit **erheblichen Kosten** für die Unternehmen verbunden.

Unabhängig von der Einladung von Geschäftsfreunden ist mit der Buchung einer VIP-Loge häufig auch eine **Werbemöglichkeit** verbunden (z.B. durch Lautsprecherdurchsagen, Banden- oder Videowerbung, Anzeigen in Vereinsmagazinen).

Häufig erfolgen in den VIP-Logen (und darum herum) – anders als im Streitfall – auch **Bewirtungen** auf mehr oder weniger gehobenem Niveau.

Bei den Kosten einer VIP-Loge handelt es sich regelmäßig um ein Gesamtpaket mit den o.g. Komponenten, wofür dem „Sponsor“ ein **Gesamtbetrag** in Rechnung gestellt wird.

### 32.2.2 Die Aufteilung der Kosten

Steuerlich sind die Kosten für ein solches Gesamtpaket nach bisheriger Auffassung der **Finanzverwaltung**, die nun auf dem Prüfstand des BFH stand, in verschiedene Einzelleistungen mit unterschiedlichen Folgen aufzuteilen. Geregelt ist dies im sog. „**VIP-Logenerlass**“<sup>326</sup>; hieraus ergibt sich folgende **Übersicht** für eingeladene Geschäftsfreunde (und deren Arbeitnehmer):

	Leistungsteil		
	Werbung	Geschenk	Bewirtung
Pauschaler Anteil an den Gesamtkosten <sup>327</sup>	40 %	30 %	30 %
Steuerliche Behandlung beim einladenden Unternehmen	Abzugsfähige Betriebsausgaben	I.d.R. keine abzugsfähigen Betriebsausgaben, da die „Geschenkegrenze“ in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG von 35 € (bis 2023) bzw. 50 € (ab 2024) meist überschritten sein wird	Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG nur mit 70 % abzugsfähig (soweit keine Arbeitnehmerbewirtung)
Steuerliche Behandlung bei den Eingeladenen	Kein Vorteil für die Eingeladenen	Steuerpflichtige (Betriebs) Einnahmen; der Einladende kann die darauf entfallende Steuer aber nach § 37b EStG pauschal mit 30 % übernehmen	Keine steuerpflichtige Betriebseinnahme (R 4.7 Abs. 3 EStR; „aus Vereinfachungsgründen“)

Daneben ist es denkbar, dass **Räumlichkeiten** in der Sportstätte für betriebliche Veranstaltungen (Konferenzen, Besprechungen mit Geschäftspartner usw.) außerhalb der Tage genutzt werden, an denen Sport- oder Kulturereignisse stattfinden, sind die auf diese Raumnutzung entfallenden Aufwendungen gesondert zu behandeln (und voll als Betriebsausgaben abziehbar). Wenn diese besondere Raumnutzung mindestens einmal wöchentlich stattfindet, kann der darauf entfallende Anteil mit 15 % aus einem Gesamtbetrag ermittelt und als Betriebsausgaben abgezogen werden<sup>328</sup>.

Werden **eigene Arbeitnehmer** in die VIP-Loge eingeladen, ist der o.g. „Geschenkeanteil“ voll als Betriebsausgaben abziehbar; § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist für Geschenke an eigene Arbeitnehmer nämlich nicht einschlägig. Ebenso fallen Arbeitnehmerbewirtungen grundsätzlich nicht unter die Kürzung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG; eine Ausnahme davon gilt aber dann, wenn Arbeitnehmer an einer Bewirtung von Geschäftsfreunden aus geschäftlichem Anlass lediglich teilnehmen. Sowohl der

326 BMF-Schreiben vom 22.08.2005, BStBl I 2005 S. 845

327 Rz. 14 ff. des BMF-Schreibens vom 22.08.2005, BStBl I 2005 S. 845

328 Rz. 19 des BMF-Schreibens vom 22.08.2005, BStBl I 2005 S. 845

Geschenketeil als auch die Bewirtungen können bei den Arbeitnehmern aber zu einem geldwerten Vorteil führen (Ausnahme wiederum für die Teilnahme an der Bewirtung von Geschäftsfreunden). U.U. kann hierfür die Sachbezugsfreigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG i.H. von 50 € genutzt werden.

In einer ergänzenden Anweisung hatte die Finanzverwaltung darauf hingewiesen, dass die **Vereinfachungsregelung** zur Pauschalaufteilung von **40:30:30 nicht** in den Fällen angewendet werden solle, in denen im Gesamtbetrag der Aufwendungen – wie im vorliegenden Urteilsfall – **nur** die Leistungen für **Werbung und Eintrittskarten** enthalten sind<sup>329</sup>. Es muss dann eine **sachgerechte Schätzung** vorgenommen werden. Dies gilt auch in Fällen, in denen die Bewirtung durch externe Caterer erfolgt, von denen man eine getrennte Abrechnung erhält. Hier steht dann nämlich der Bewirtungsanteil fest.

### **32.2.3 Anwendung auch auf ähnliche Fälle**

Auch zu sog. „**Business-Seats**“ hat die Finanzverwaltung im Jahr 2006 Stellung genommen (damals im zeitlichen Umfeld der Fußballweltmeisterschaft)<sup>330</sup>. Bei diesen sind im Gesamtbetrag nur die Leistungen „Eintrittskarte und Rahmenprogramm“ einerseits und „Bewirtung“ andererseits enthalten (also kein Werbeanteil). Hier kann vereinfachungshalber eine Pauschalaufteilung von **50:50** vorgenommen werden.

Die gesamten Regelungen des VIP-Logenerlasses und des ergänzenden Schreibens vom 11.07.2006 sollen auch dann anwendbar sein, wenn in einer Sportstätte **andere Veranstaltungen außerhalb des Sports** (z.B. kulturelle Veranstaltungen wie Konzerte usw.) stattfinden.

Bei **Veranstaltungen außerhalb von Sportstätten** (z.B. einer Operngala) soll zwar auch eine pauschale Aufteilung möglich sein; deren Aufteilungsmaßstab müsse sich aber an den Umständen des Einzelfalles orientieren. Hier will die Finanzverwaltung also keine Aufteilung im Verhältnis 40:30:30 zulassen.

## **32.3 Entscheidung des BFH im konkreten Fall**

### **32.3.1 Die Aufteilung ist grundsätzlich zulässig!**

Das Finanzgericht hatte die Revision gegen seine Entscheidung vor allem deshalb zugelassen, weil offen war, ob die von der Finanzverwaltung angewiesene Aufteilung überhaupt dem Grunde nach in Betracht kommt.

Der BFH hat die **Zulässigkeit der Aufteilung dem Grunde nach bejaht**.

Allerdings hat der BFH zur Höhe der einzelnen von der Finanzverwaltung festgelegten **Prozentsätze nicht Stellung genommen** („Im Streitfall bedarf es keiner Entscheidung, ob der Senat der von der Finanzverwaltung selbst so bezeichneten Vereinfachungsregelung ... allgemein beitreten könnte“).

329 BMF-Schreiben vom 11.07.2006, BStBl I 2006 S. 447

330 Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 11.07.2006, BStBl I 2006 S. 447

Jedenfalls hält der BFH eine griffweise Schätzung aber nicht von vornherein für unzulässig. Eine solche Schätzung muss allerdings **schlüssig, wirtschaftlich möglich, vernünftig und überprüfbar** sein.

Auch die **Anwendbarkeit des § 37b EStG** für den „Geschenkeanteil“ hat der BFH dem Grunde nach bejaht<sup>331</sup>. Gegenstand dieser Zuwendungen sind die unentgeltlichen Plätze in der VIP-Loge. Es bleibt aber dabei, dass die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nur dann und insoweit zu erfolgen hat, wie die Zuwendungen und Geschenke bei Begünstigten zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen führen.

### 32.3.2 Aufteilungsfragen im konkreten Sachverhalt

#### 32.3.2.1 Berechnung des Werbeanteils

Im entschiedenen Sachverhalt waren in dem „VIP-Logen-Paket“ – unstreitig – erhebliche Werbeleistungen zugunsten der C-GmbH enthalten. Der BFH hielt deshalb die Zuordnung des Finanzgerichts der Vorinstanz, das den Anteil der Werbeleistungen auf 40 % der Aufwendungen geschätzt hatte, die es für die den Geschäftspartnern zur Verfügung gestellten Plätze angesetzt hatte, für wirtschaftlich möglich, nachvollziehbar und nicht unangemessen.

Die VIP-Loge verfügte nämlich mit ihrer Größe von ca. 50 qm über mehr Platz und Ausstattung, als für die dort vorhandenen zwölf Sitzplätze erforderlich war. Die C-GmbH konnte diesen Bereich als **Werbeflächen für ihre Eigenmarketing- und Werbezwecke** nutzen (z.B. durch Aufstellung von Materialien usw.). Außerdem gab es eine zusätzliche Logo- und Schriftzugdarstellung im Suitenumlauf, auf einem Suiteninhaber-Board sowie Einträge im Branchenbuch der Veranstaltungsstätte.

Allerdings betragen die anteiligen Werbeaufwendungen nach den besonderen (mehrstufigen) Berechnungen des Finanzgerichts in den Streitjahren dann auch nur zwischen **21,2 % und 25,5 % der Gesamtaufwendungen** (und lagen damit weit unter dem von der C-GmbH begehrten Anteil von 57 %).

#### 32.3.2.2 Anteilige Kosten für die teilnehmenden Arbeitnehmer

Das Finanzgericht hatte die Kosten für die teilnehmenden Arbeitnehmer zu 50 % als geldwerten Vorteil angesehen und hierfür eine Pauschalbesteuerung nach § 37b Abs. 2 EStG angenommen (statt zuvor 100 %, wie es das Finanzamt vertreten hatte).

Der BFH sieht darin zumindest keinen Rechtsnachteil zulasten des revisionsführenden Finanzamts<sup>332</sup>. Insoweit lag ein **ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse** der C-GmbH an der Betreuung ihrer Geschäftspartner durch die eigenen, damit beauftragten Arbeitnehmer vor – diese waren also bei den jeweiligen Veranstaltungen „im Dienst“. Der BFH lässt sogar recht eindeutig durchblicken, dass es hier richtiger gewesen wäre, diesen Aufwand überhaupt nicht dem Anwendungsbereich des § 37b EStG zu unterwerfen. Es fehle nämlich insoweit generell an einer Zuwendung an die Arbeitnehmer.

331 wie auch schon die Finanzverwaltung in Rz. 15 des BMF-Schreibens vom 19.05.2015, BStBl I 2015 S. 468

332 Rz. 16 des BFH-Urteils VI R 15/21 vom 23.11.2023, DStR 2024 S. 433



HINWEIS

An dieser Stelle wäre eine **eigene Revision** der C-GmbH, mit der sie die Entscheidung des Finanzgerichts angegriffen hätte, sinnvoll gewesen (ggf. in Form einer sog. **Anschlussrevision**, die zwar in der FGO nicht ausdrücklich vorgesehen, aber auch im finanzgerichtlichen Verfahren anerkannt ist<sup>333</sup>). Der BFH hätte ihr dann nämlich sicherlich Recht gegeben und die anteiligen Kosten für die Arbeitnehmer vollumfänglich aus der Bemessungsgrundlage des § 37b EStG herausgerechnet. Da die C-GmbH aber auf eine eigene Revision verzichtet hatte, konnte der BFH ihr hier nicht mehr helfen.

Generell sollte bei Einlegung einer Revision durch die Finanzverwaltung Anschlussrevision dann erwogen werden, wenn das FG-Verfahren nicht vollumfänglich gewonnen wurde. Damit geht aber ein zusätzliches Kostenrisiko einher, das die C-GmbH im Streitfall wohl scheute.

### 32.3.2.3 Kosten für leerbleibende Plätze

Nicht immer wird man die Plätze einer VIP-Loge vollständig besetzen können. Im Urteilsfall ging es schließlich um ca. 300 Veranstaltungen, bei denen insgesamt **rund 1.300 Plätze freigeblieben** waren (und damit über 1/3 der gesamten Plätze von  $300 \times 12 = 3.600$ ).

Entgegen der Auffassung des Finanzamts, aber in Bestätigung des vorinstanzlichen Finanzgerichts-urteils, sind die Kosten für diese „Leerplätze“ nicht dem Anwendungsbereich des § 37b EStG zu unterwerfen. Die C-GmbH hat nämlich insoweit schon dem Grunde nach **niemanden einen Vorteil zugewandt**. Gegenstand der Sachzuwendung ist nämlich nicht der veranstaltungsbezogene Besuch der VIP-Loge, sondern die unentgeltliche Zurverfügungstellung des einzelnen Platzes in der VIP-Loge zum Besuch der jeweiligen Veranstaltung. Das Finanzamt hatte hierzu noch die (unzutreffende) Auffassung vertreten, dass ein Logenbesuch mit weniger Teilnehmern einen höheren Unterhaltungs- und damit Zuwendungswert habe.



HINWEISE

- Insoweit **unterscheidet** sich die **Rechtslage** bei der Anwendung von § 37b EStG bei den VIP-Logen von derjenigen bei der Kostenzuordnung für **Betriebsveranstaltungen mit Arbeitnehmern** i.S. von § 19 Abs. 1a EStG. Dazu hat der BFH nämlich entschieden, dass die **Gesamtkosten** solcher Veranstaltungen (Weihnachtsfeiern, Betriebsausflüge, Kochevents u.Ä.) nur **auf die anwesenden** und nicht auf die angemeldeten **Arbeitnehmer** zu verteilen sind<sup>334</sup>. Dort erhöhen sich also die geldwerten Vorteile der teilnehmenden Arbeitnehmer um die Kosten der „Leerplätze“.
- Entsprechend dürften auch – worüber der BFH allerdings nicht entschieden hat – als nicht abzugsfähige **Geschenke i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG** nur solche Kosten zu behandeln sein, die auf die tatsächlich besetzten VIP-Logenplätze entfallen.

333 dazu z.B. Ratschow in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 120 Rz. 77 ff.

334 BFH-Urteil VI R 31/18 vom 29.04.2021, BStBl II 2021 S. 606; dazu Tz. 73.5 in AktStR III/2021



- • Nicht Streitbehaftet war im Urteilssachverhalt die Frage, ob auch **Personen aus dem privaten Umfeld** des Unternehmensinhabers bzw. der Gesellschafter teilgenommen haben. Wäre dies der Fall, müssten insoweit Entnahmen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen werden, wenn solche Personen für ihre Teilnahme keinen angemessenen Preis entrichten. Dazu kommt es auch dann, wenn der Steuerpflichtige die Eintrittskarten an Dritte überlässt, um damit gesellschaftlichen Konventionen zu entsprechen, wie z.B. aus Anlass eines persönlichen Jubiläums<sup>335</sup>.

#### 32.3.2.4 Berechnung im Einzelnen

Das Finanzgericht hatte – was der BFH im Grundsatz nicht beanstandete – in mehreren Stufen gerechnet:

- Stufe 1:** Ermittlung der üblichen Kosten für Karten der Preiskategorie 1 zuzüglich eines Zuschlags von 5 € wegen der Abgeschiedenheit der Loge und der Möglichkeit der (Fremd-)Bewirtung direkt am Sitzplatz.
- Stufe 2:** Aus dem sich daraus ergebenden Gesamtbetrag sind die Platzwerte für nicht genutzte Plätze abzuziehen.
- Stufe 3:** Die Platzwertkosten für teilnehmende Arbeitnehmer sind zu 50 % (so noch das Finanzgericht) bzw. 100 % (so wohl tendenziell der BFH) herauszurechnen.
- Stufe 4:** Die verbleibenden „Platzwerte“ entfallen dann auf die Geschäftsfreunde und sind ins Verhältnis zu den gesamten Platzwerten (vgl. oben Stufe 1) zu setzen.
- Stufe 5:** Mit dem sich aus Stufe 4 ergebenden Prozentsatz werden die tatsächlichen Logenkosten der C-GmbH aufgeteilt. Danach entfielen in den Streitjahren zwischen 52,9% und 63,6% der Gesamtkosten auf die Teilnahme der Kunden der C-GmbH.
- Stufe 6:** Von dem Ergebnis aus Stufe 5 ist dann noch ein Abzug von 40 % für den enthaltenen Werbeaufwand vorzunehmen.

### 32.4 Praxisfolgen

#### 32.4.1 Unmittelbare Folgen aus dem Urteil selbst

Folgende Aspekte sind aus dem BFH-Urteil für die Praxis mitzunehmen:

1. Es ist zu begrüßen, dass der BFH **dem Grunde nach** eine Aufteilung der Kosten für VIP-Logen zulässt und er insoweit die durchaus pragmatische Vorgehensweise der Finanzverwaltung im sog. VIP-Logenerlass bestätigt.

335 dazu Rz. 11 des BMF-Schreibens vom 22.08.2005, BStBl I 2005 S. 845

2. Ebenfalls positiv ist, dass der BFH eine **Anwendbarkeit des § 37b EStG** für den „Geschenkeanteil“ bestätigt hat.
3. Auch wenn sich der BFH bei der Schätzung der Höhe nach sehr bedeckt hält, wird man i.d.R. der **Aufteilung** der Finanzverwaltung von **40:30:30** dann folgen, wenn das Gesamtpaket der VIP-Loge, sowohl Werbeleistungen und daneben auch eine Zuwendungs- und eine Bewirtungskomponente enthält. Zwingend ist dies allerdings nicht; auch die Finanzverwaltung sieht ihre Aufteilung nur als Vereinfachungsregelung an. Ergeben sich im Einzelfall Anhaltspunkte für einen höheren Werbeanteil, kann dies mit einem dafür anzusetzenden höheren Anteil berücksichtigt werden. Die Beweislast dafür liegt aber beim Steuerpflichtigen.
4. Komplizierter kann es – wie im Urteilsfall – dann werden, wenn **eine der drei üblichen Komponenten nicht enthalten** ist (hier: Bewirtung)<sup>336</sup>. BFH und Finanzverwaltung sind sich insoweit einig, dass in solchen Fällen eine schätzungsweise Aufteilung nach den berühmten Umständen des Einzelfalles zu erfolgen hat. Der vom BFH aktuell entschiedene Sachverhalt kann dazu als Blaupause dienen. Das Endergebnis im Urteilsfall war allerdings nicht so befriedigend, als dass man nicht versuchen sollte, einzelfallbezogen mit Argumenten in eine etwas günstigere Aufteilung zu kommen.
5. Für die Veranstalter könnte überlegenswert sein, von vornherein eine **steueroptimierte Aufteilung** der Kosten bereits bei der Vertragsgestaltung vorzunehmen.
6. Hilfreich ist die Feststellung des BFH, dass die **Kosten für nicht besetzte Plätze** in den VIP-Logen nicht auf die anwesenden Geschäftsfreunde zu verteilen sind.
7. Schwieriger in der Abgrenzung ist die Frage, ob **teilnehmenden Arbeitnehmern** ein geldwerter Vorteil zufließt. Sind die Aufgaben solcher Arbeitnehmer so vielfältig wie im Urteilsfall, wird kein geldwerter Vorteil anzunehmen sein. Bei einer nur schwächer ausgeprägten Aufgabenstellung („Geschäftsfreunde mit Smalltalk bei Laune halten“) wird dies aber sicherlich anders sein. Hier sollte auf eine klare Dokumentation der Aufgaben der Arbeitnehmer geachtet werden (wie sie im Urteilsfall vorhanden war).
8. Im Urteilsfall hatte die C-GmbH sehr **umfangreiche Dokumentationen** rund um die angemietete VIP-Loge erstellt. Dies ist generell zu empfehlen.

#### **32.4.2 Ergänzende Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung der VIP-Logen**

Der sponsernde Unternehmer kann die auf die Aufwendungen für die Nutzung einer VIP-Loge entfallenden **Vorsteuern** unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehen. Dies bedeutet insbesondere, dass die im Zusammenhang mit der Nutzung der VIP-Loge erhaltenen Leistungen **für das Unternehmen des Leistungsempfängers bezogen** werden müssen. Davon wird i.d.R. auszugehen sein. Eine Ausnahme gilt allerdings dann, wenn auch **Personen aus dem privaten Umfeld** der Unternehmer von der Anmietung der VIP-Loge profitieren.

---

<sup>336</sup> vgl. dazu die sechs Stufen in obiger Tz. 32.3.2.4

Sofern diese Leistungen nicht einem bestimmten Ausgangsumsatz zuzurechnen sind, ist für den Vorsteuerabzug das **Gesamtbild der Verhältnisse** entscheidend<sup>337</sup>. Zur Aufteilung verweist die Finanzverwaltung auf die 40:30:30-Regelung im VIP-Logenerlass<sup>338</sup>.

Im Anschluss enthält die umsatzsteuerliche Anweisung eine **Vereinfachungsregelung**, die im ertragsteuerlichen VIP-Logenerlass nicht zu finden ist: Danach sollen die auf die Verschaffung der Eintrittsberechtigung und die Bewirtung entfallenden Aufwendungen – sofern keine andere Zuordnung nachgewiesen wird – **je zur Hälfte** die auf Geschäftsfreunde und auf eigene Arbeitnehmer entfallen.

Hierbei ist wie folgt zu unterscheiden:

- Soweit die Vorsteuern auf die **Eintrittsberechtigungen der Geschäftsfreunde** entfallen, sind sie nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG nur dann abziehbar, wenn kein Geschenk i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt. I.d.R. wird die dortige 50 €-Grenze (bis 2023: 35 €) allerdings überschritten sein, so dass meist **keine Vorsteuerabzugsberechtigung** besteht. Eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG kommt allerdings nicht in Betracht, weil die Abgabe aus unternehmerischen Gründen erfolgt.
- Der **Bewirtungsteil** zugunsten der Geschäftsfreunde ist nach § 15 Abs. 1a Satz 2 UStG **nicht vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs bedroht**; die darauf entfallenden Vorsteuern sind also abzugsfähig, soweit die Aufwendungen angemessen und nachgewiesen sind (was i.d.R. der Fall sein wird). Auch insoweit liegt keine unentgeltliche Wertabgabe vor.
- Eine unentgeltliche Wertabgabe ist allerdings in der **Weitergabe der Eintrittskarten an eigene Arbeitnehmer und in der Bewirtung dieses Personenkreises** zu sehen<sup>339</sup>. **Ausnahmen** gelten dann, wenn es sich um **Aufmerksamkeiten** handelt (was eher selten der Fall ist, aber z.B. bei einem Wert einer Eintrittskarte von unter 60 € an einen Arbeitnehmer mit einem runden Geburtstag denkbar ist) oder – bedeutsamer – wenn der Arbeitgeber aus **überwiegend eigenbetrieblichem Interesse** handelt.



#### HINWEIS

Ein solches überwiegend eigenbetriebliches Interesse dürfte im oben erläuterten BFH-Sachverhalt vorgelegen haben, bei dem die teilnehmenden Arbeitnehmer mit **vielfältigen Aufgaben zur Betreuung der in der VIP-Loge anwesenden Geschäftsfreunde** betraut waren.

337 Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 28.11.2006, BStBl I 2006 S. 791

338 Rz. 2 des BMF-Schreibens vom 28.11.2006, BStBl I 2006 S. 791

339 Rz. 9 des BMF-Schreibens vom 28.11.2006, BStBl I 2006 S. 791

### 32.5 Zusammenfassung

- Der BFH hat dem Grunde nach bestätigt, dass Aufwendungen für **VIP-Logen** unter die Regelung zur Steuerübernahme nach **§ 37b EStG** fallen können.
- Eine **schätzungsweise Aufteilung** der Aufwendungen in Werbung, Geschenk und Bewirtung ist vorzunehmen. Die von der Finanzverwaltung propagierte 40:30:30-Aufteilung kann dafür i.d.R. eine sinnvolle Vorgehensweise sein.
- Ist **kein Bewirtungsanteil** enthalten, kann die Aufteilung – wie im Urteilsfall – nur nach den **Umständen des Einzelfalles** vorgenommen werden, was einerseits kompliziert werden kann aber andererseits auch die Möglichkeit zu im Einzelfall günstigen Lösungen ermöglicht.
- Kosten für **nicht belegte VIP-Logenplätze** sind nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen.
- Ebenso bleiben anteilige Kosten für **teilnehmende Arbeitnehmer** außen vor, wenn diese mit vielfältigen Aufgaben zur Betreuung der Geschäftsfreunde beauftragt sind.
- **Umsatzsteuerlich** kann die 40:30:30-Aufteilung ebenfalls angewandt werden. Für den auf die Geschenke entfallenden Anteil ist der Vorsteuerabzug allerdings in aller Regel ausgeschlossen; für den Bewirtungsanteil gilt dies allerdings nicht. Für teilnehmende Arbeitnehmer können sich sowohl aus den Eintrittsberechtigungen als auch aus den Bewirtungen unentgeltliche Wertabgaben ergeben.

### 33. Gesundheitsförderung i.S. von § 3 Nr. 34 EStG – Möglichkeiten und Grenzen

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 3 Nr. 34, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; §§ 20, 20a, 23 Abs. 2 Satz 2 SGB V
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Zu klären war es, ob mit Präventionsmaßnahmen i.S. § 3 Nr. 34 EStG im Zusammenhang stehende unentgeltliche oder vergünstigte Nebenleistungen des Arbeitgebers ebenfalls steuer- und sozialversicherungsfrei bleiben.
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat dies in Übereinstimmung mit der Sichtweise der Finanzverwaltung verneint.
<b>Bemerkungen:</b>	Auch innerhalb der vom BFH bestätigten Grenzen bietet § 3 Nr. 34 EStG attraktive Möglichkeiten, den eigenen Arbeitnehmern ohne steuer- und sozialversicherungsrechtliche Belastung etwas Gutes zu tun.
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2024 S. 431

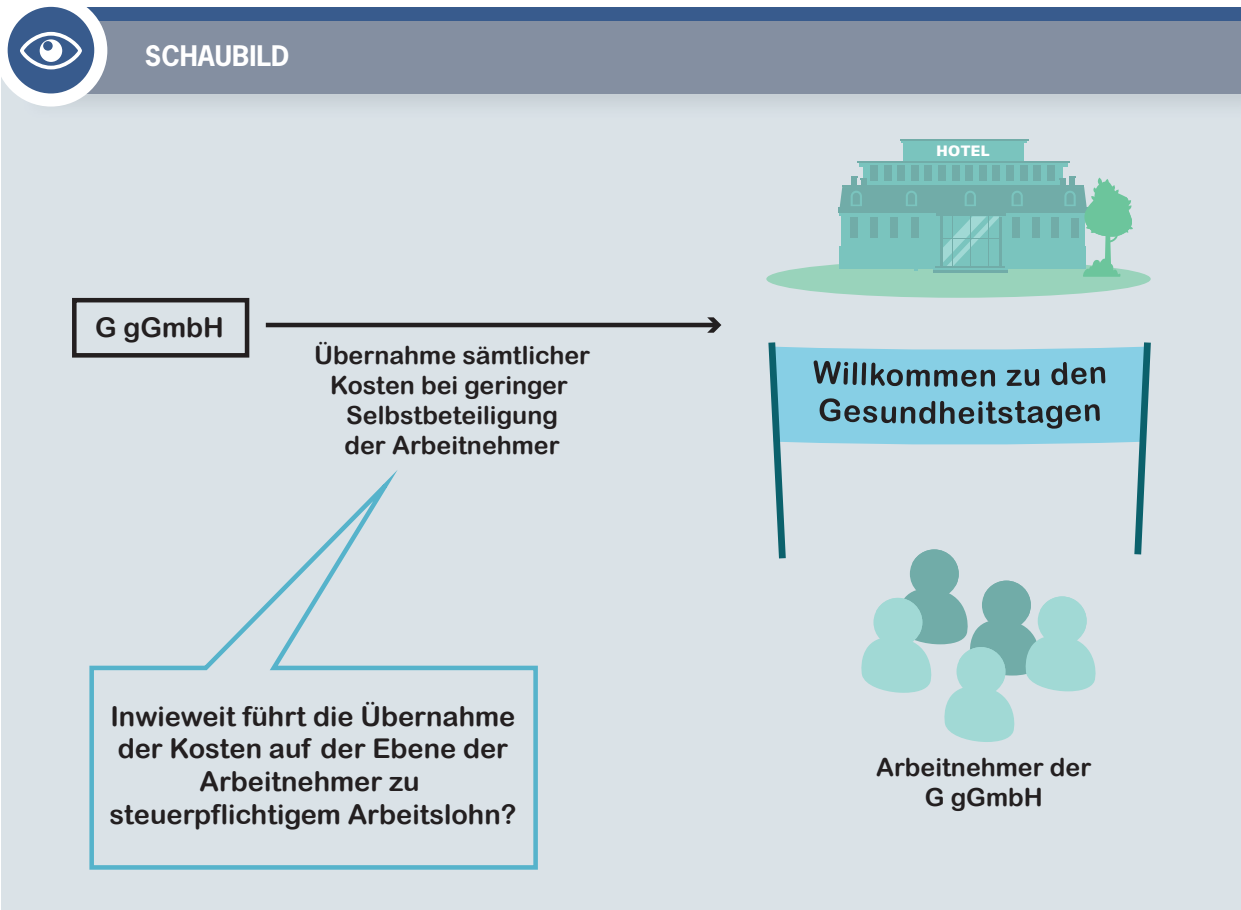
#### Leitsatz:

Mit Präventionsleistungen im Zusammenhang stehende unentgeltliche oder vergünstigte Unterkunft- und Verpflegungsleistungen des Arbeitgebers sind regelmäßig nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei<sup>340</sup>.

#### Sachverhalt:

In den Streitjahren 2011 bis 2014 ermöglichte die Unternehmerin G – eine gemeinnützige GmbH, was aber im Ergebnis keine Rolle spielt – ihren Arbeitnehmern die Teilnahme an sog. Gesundheitstagen. Die Veranstaltungen begannen jeweils freitags um 12:00 Uhr und endeten sonntags um 13:30 Uhr oder 14:00 Uhr. Die Unterbringung der Teilnehmer erfolgte während dieser Zeit in einem Ferienzentrums oder in einem Hotel. Das Veranstaltungsangebot bestand z.B. aus einer Einführung in Nordic Walking, einer Rückenschule, aus progressiver Muskelentspannung oder aus Ernährungskursen.

340 BFH-Urteil VI R 24/21 vom 23.11.2023, veröffentlicht am 22.02.2024



Der von der Arbeitgeberin für die Seminarteilnahme nebst Unterkunft und Verpflegung kalkulierte Preis betrug je Teilnehmer 285 € (2011 und 2012) beziehungsweise 280 € (2013 und 2014). Die Arbeitnehmer hatten lediglich einen Eigenanteil i.H. von 99 € zu zahlen, die darüber hinausgehenden Kosten trug die G. Die Krankenkassen ordneten den von den Arbeitnehmern gezahlten Eigenanteil als Aufwendungen i.S. des § 20 SGB V ein und erstatteten (auf Antrag) Beträge zwischen 75 € und 99 €.

Die **Unternehmerin** behandelte die Vorteile aus der Teilnahme an den Gesundheitstagen – soweit diese über den von den Teilnehmern zu tragenden Eigenanteil hinausgingen – als gemäß § 3 Nr. 34 EStG steuerfreien Arbeitslohn. Die **Finanzverwaltung** war demgegenüber der Ansicht, die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 34 EStG erstrecke sich nicht auf Neben- oder Zusatzleistungen, wie die Kosten von Verpflegung und Unterkunft. Für die auf diese geldwerten Vorteile entfallende, nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer nahm die Behörde die Arbeitgeberin für den Streitzeitraum durch Nachforderungsbescheid gemäß § 40 Abs. 1 EStG in Anspruch.

Das **Finanzgericht** der ersten Instanz gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage statt.

33.1 Betriebliche Gesundheitsförderung: Den Fiskus rechtssicher an den Kosten beteiligen!

33.2 Die Entscheidung des BFH im aktuellen Streitfall

33.3 Anmerkungen zum entschiedenen Fall

**Lösung:****33.1 Betriebliche Gesundheitsförderung: Den Fiskus rechtssicher an den Kosten beteiligen!****33.1.1 Vorbemerkung**

Insbesondere aufgrund der ungünstigen Altersstruktur innerhalb der Bevölkerung in Deutschland wird es **zunehmend schwieriger, geeignete (qualifizierte) Mitarbeiter zu finden und dauerhaft zu binden**. Nicht nur vor diesem Hintergrund gewinnen die Fragen danach, wie ein „angenehmes“ Betriebsklima geschaffen werden kann und wie insbesondere die **krankheitsbedingten Fehlzeiten** der Arbeitnehmer **reduziert** werden können, eine nicht zu unterschätzende Bedeutung. Insoweit steht es zunächst einmal jedem Arbeitgeber frei, die ihm geeignet erscheinenden Maßnahmen zu ergreifen.

Aus steuerlicher Sicht ist allerdings – wie von mir bereits früher dargestellt<sup>341</sup> – flankierend danach zu fragen, unter welchen Voraussetzungen die diesbezüglichen Kosten

- auf **Seiten des Arbeitgebers als betrieblicher Aufwand abzugsfähig** sind und
- ob einschlägige Maßnahmen **auf Seiten der Arbeitnehmer zu zusätzlichem Arbeitslohn** führen oder nicht.

Anzustreben ist es insoweit natürlich, dass die entsprechenden Maßnahmen auf der Ebene des **Arbeitnehmers nicht** zu steuer- und sozialversicherungspflichtigem **Arbeitslohn** führen, die diesbezüglichen Aufwendungen auf der Ebene des **Arbeitgebers** aber gleichwohl als **Betriebsausgaben** abgezogen werden können.

**33.1.2 Optimale Zielerreichung bei „Leistungen im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers“**

**33.1.2.1** Die **Zielsetzung** „Betriebsausgabenabzug beim Arbeitgeber / Kein Arbeitslohn beim Arbeitnehmer“ wird **dann in optimaler Weise erreicht**, wenn dargetan werden kann, dass die durchgeführten **Maßnahmen im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers** liegen. Hiervon ist in folgenden Fällen auszugehen:

**1.** Der Arbeitgeber erfüllt mit den durchgeführten Maßnahmen **eigene gesetzliche Pflichten** wie etwa beim Arbeitsschutz. Hierzu zählen u.a.

- die **Übernahme** der **Kosten** für eine **augenärztlich verordnete Bildschirmarbeitsbrille**,
- alle **arbeitsmedizinischen Vorsorgeuntersuchungen** sowie
- **Auflagen** und **Kurse**, die **von den Berufsgenossenschaften vorgeschrieben** werden.

341 vgl. Tz. 49 in AktStR II/2013

**2.** Der Arbeitgeber finanziert **Maßnahmen zur Vorbeugung gegen berufsbedingte Erkrankungen**. Hierunter sind sämtliche Aktivitäten zu subsumieren, die dazu beitragen, tätigkeitsbedingte körperliche oder psychische Belastungen zu vermeiden oder zumindest zu verringern.

Innerhalb dieser Kategorie wurde in der Vergangenheit in folgenden Fällen das insoweit erforderliche überwiegende betriebliche Interesse anerkannt:

- **Kreislauftrainingskuren** bei entsprechender Empfehlung und Begleitung durch Betriebsärzte<sup>342</sup>.
- **Massage der Mitarbeiter am Arbeitsplatz** durch ausgebildetes Fachpersonal, wenn hierdurch spezifischen berufsbedingten Beeinträchtigungen der Gesundheit der Arbeitnehmer, wie etwa von Nacken- und Rückenschmerzen der an Computer-Arbeitsplätzen tätigen Mitarbeitern, vorgebeugt werden soll oder wenn diese hierdurch **gemildert** oder **beseitigt** werden sollen<sup>343</sup>.
- **Wirbelsäulenthérapie** nach dem sog. FPZ-Konzept, einer integrierten funktionellen Rückenschmerztherapie zur Vorbeugung von Arbeitsausfällen<sup>344</sup>.
- **Rückentrainingsprogramme** zur Vorbeugung und Behandlung von Berufskrankheiten<sup>345</sup>.
- Die **Möglichkeit firmeneigene Fitnessgeräte** zu nutzen.

**3.** Nach einer früheren Entscheidung des BFH<sup>346</sup> liegen auch **Vorsorgeuntersuchungen von leitenden Angestellten** im **ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse** des Arbeitgebers und sind deshalb nicht als (weitere) Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Dienste dieser Arbeitnehmer zu betrachten. Hierfür ist es allerdings sicherzustellen, dass der **Arbeitgeber**

- den **Personenkreis**, der untersucht werden soll, sowie
- den **Untersuchungssturnus** und
- das **Untersuchungsprogramm** bestimmt.



#### HINWEIS

Das überwiegend eigenbetriebliche Interesse an diesen Untersuchungen hat der BFH auch deshalb bejaht, weil nur ein **begrenzter Personenkreis** – nämlich die leitenden Angestellten – untersucht wurde. Ob die Finanzierung derartiger unspezifischer Vorsorgeuntersuchungen dann auf der Ebene der Untersuchten als (weiterer) Arbeitslohn zu begreifen wäre, wenn es keine derartige Einschränkung gegeben hätte, hat der BFH ausdrücklich offen gelassen; m.E. ist dies jedoch zu bejahen.

342 BFH-Urteil VI R 242/71 vom 24.01.1975, BStBl II 1975 S. 340

343 BFH-Urteil VI R 177/99 vom 30.05.2001, BStBl II 2001 S. 671, Tz 108.1 in AktStR IV/2001

344 Finanzgericht Köln, Urteil 12 K 428/03 vom 24.09.2003

345 BFH-Urteil VI B 78/06 vom 04.07.2007, BFH/NV 2007 S. 1874

346 VI R 75/79 vom 17.09.1982, BStBl II 1983 S. 39



**33.1.2.2** In den dargestellten Situationen ist also von einem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers an den durchgeführten gesundheitsorientierten Maßnahmen auszugehen. Die von diesem getragenen Kosten sind dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, während es auf der Ebene der betroffenen Arbeitnehmer nicht zu einem Zufluss von (weiterem) Arbeitslohn kommt. Unbedingt zu beachten ist es insoweit, dass der **Arbeitgeber** die **Beweislast** dafür trägt, dass sein **eigenes betriebliches Interesse** in einer solchen Weise **im Vordergrund** steht, dass der sich ergebende Vorteil für die betroffenen Arbeitnehmer nicht ins Gewicht fällt.

### **33.1.3 Beschränkte Zielerreichung bei Inanspruchnahme des Freibetrags gem. § 3 Nr. 34 EStG**

**33.1.3.1** Möchte der Arbeitgeber demgegenüber zwar einen Beitrag zur Erhaltung und Förderung der Gesundheit seiner Arbeitnehmer leisten, lässt sich ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse aber nicht darstellen, so können derartige **Leistungen** dann **in betragsmäßig beschränkten Rahmen steuer- und sozialabgabenfrei** bleiben, wenn die **Voraussetzungen des § 3 Nr. 34 EStG erfüllt** sind. Hierfür erforderlich ist allerdings,

- dass es sich um **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen** des Arbeitgebers zur **Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands** und der **betrieblichen Gesundheitsförderung** handelt,
- die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den **Anforderungen der §§ 20 und 20b des Fünften Buches des Sozialgesetzbuchs** genügen
- und dass die **Aufwendungen pro Arbeitnehmer 600 €<sup>347</sup> einschließlich Umsatzsteuer jährlich nicht übersteigen**. Hierbei handelt es sich nicht um eine Freigrenze, sondern um einen **Freibetrag<sup>348</sup>**. Überschreitet somit der Aufwand des Arbeitgebers für den einzelnen Arbeitnehmer den Betrag von 600 € im Jahr, so ist lediglich der übersteigende Betrag steuer- und sozialversicherungspflichtig.



#### **HINWEIS**

Der **Freibetrag nach § 3 Nr. 34 EStG** ist zudem nicht auf den einzelnen Arbeitnehmer, sondern **auf das jeweilige Dienstverhältnis bezogen**. Bei einem unterjährigen Wechsel des Arbeitsplatzes oder bei mehreren parallelen Dienstverhältnissen kann dieser Freibetrag daher mehrmals in Anspruch genommen werden. Hierbei orientiert sich der Arbeitnehmerbegriff am Steuerrecht. Dies hat zur Folge, dass **auch pauschalierte geringfügig entlohnte Beschäftigte** sowie **sozialversicherungsfreie Gesellschafter-Geschäftsführer** hiervon **profitieren** können; da Gesundheitsförderungsleistungen zum betrieblichen Alltag zählen, dürfte sich insoweit die Frage nach einer verdeckten Verteilung von Gewinn ungeachtet der Tatsache nicht stellen, dass einschlägige Rechtsprechung hierzu nicht existiert.

347 500 € bis 2019

348 Nacke/Hechtner in Kanzler/Kraft/Bäumli, EStG, § 3 Rz. 267

**33.1.3.2** Für die praktische Umsetzung ist es zunächst festzuhalten, dass **nur** die Bereitstellung und **Finanzierung solcher Gesundheitsförderungsmaßnahmen nach § 3 Nr. 34 EStG begünstigt** ist, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den **Anforderungen der §§ 20 und 20b SGB V genügen**. Es geht insoweit um Maßnahmen, die Versicherte dabei unterstützen, Krankheitsrisiken möglichst frühzeitig vorzubeugen und ihre gesundheitlichen Potenziale und Ressourcen zu stärken. Auf diese außersteuerlichen Normen nimmt die Finanzverwaltung in ihrem Schreiben „Umsetzungshilfe zur steuerlichen Anerkennung von Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nummer 34 EStG<sup>349</sup>“ Bezug.

Im Einzelnen geht es hierbei um die folgenden „**Handlungsfelder**“:

1. **Primärprävention**, um den allgemeinen Gesundheitszustand zu verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheit von Gesundheitschancen zu erbringen (§ 20 SGB V), z.B.
  - Kurse zur Stressvermeidung,
  - gesundheitsorientierte Bewegungsmaßnahmen,
  - Ernährungsberatung (z.B. zur Reduzierung von Übergewicht).
2. **Gesundheitsförderung in Betrieben**, um unter Beteiligung der Versicherten und der Verantwortlichen für den Betrieb die gesundheitliche Situation einschließlich ihrer Risiken und Potenziale zu erheben und Vorschläge zur Verbesserung der gesundheitlichen Situation sowie zur Stärkung der gesundheitlichen Ressourcen und Fähigkeiten zu entwickeln und deren Umsetzung zu unterstützen (§ 20b SGB V), z.B.
  - Bewegungsprogramme,
  - Ernährungsprogramme,
  - Kurse zur Stressbewältigung und Entspannung,
  - Führungskräfte-Training zur Konfliktbewältigung,
  - Seminare zur Einschränkung des Suchtmittelkonsums (z.B. hinsichtlich Rauchen und Alkohol am Arbeitsplatz, wozu in Zukunft auch der Konsum von Cannabis zu zählen sein wird).
3. **Informationen zur Ergonomie am Arbeitsplatz**, aber auch arbeitsbedingter, körperlicher Belastungen, z.B. zum richtigen Heben, Transportieren u.a. von Lasten, sowie zur **gesundheitsgerechten Ausrichtung der Kantinenverpflegung**.

---

349 IV C 5 - S 2342/20/10003 :003 vom 20.04.2021, BStBl I 2021 S. 700



## HINWEIS

Die **Krankenkassen bieten** interessierten **Betrieben** auf der Grundlage von § 20b SGB V in der betrieblichen Gesundheitsförderung **Unterstützung an**. Die Kontaktaufnahme durch den Betrieb kann bei jeder Krankenkasse, bei der eigene Beschäftigte versichert sind, oder über eine gemeinsame Koordinierungsstelle der Krankenkassen<sup>350</sup> erfolgen.

**33.1.3.3** Nicht übersehen werden darf mit Blick auf den Zugang zu § 3 Nr. 34 EStG die seit dem 01.01.2019 geltende **Voraussetzung der Zertifizierung der Gesundheitsförderungsmaßnahmen**. Diese Zertifizierung erfolgt durch die Krankenkassen oder eine von diesen beauftragte Stelle (§ 20 Absatz 5 Satz 1 SGB V). Insoweit ist Folgendes zu beachten:

1. **Zusätzlich** zu den ohnehin erforderlichen **betragsmäßigen Aufzeichnungen** der **steuerfreien Bezüge im Lohnkonto muss der Arbeitgeber** in den Fällen des § 3 Nr. 34 EStG **auch die übrigen relevanten Unterlagen** gem. § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV **zum Lohnkonto nehmen und aufbewahren**. Hierbei handelt es sich insbesondere um die **Nachweise** über die **Zertifizierung** der Maßnahmen sowie **Teilnahmebescheinigungen**; speziell die Teilnahmebescheinigungen sind von besonderer Bedeutung, denn die Präventionskurse finden vielfach außerhalb des Betriebs statt, so dass der Arbeitgeber keine unmittelbare Kontrolle über die Teilnahme seiner Arbeitnehmer hat.
2. Für **im Auftrag des Arbeitgebers allein für dessen Beschäftigte erbrachte Präventionskurse** besteht mangels Beteiligung der gesetzlichen Krankenkassen **keine Zertifizierungsmöglichkeit**. Solche nicht zertifizierten Leistungen zur individuellen verhaltensbezogenen Prävention können aber nach § 3 Nr. 34 EStG auch nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>351</sup> **insbesondere dann steuerfrei** sein, wenn sie **inhaltlich mit einem bereits zertifizierten und geprüften Kurskonzept** eines Fachverbands oder einer anderen Organisation (zum Beispiel Kursinhalt „Rücken-Fit“) **entsprechen**. Der Anbieter hat insoweit das von ihm genutzte zertifizierte Kurskonzept zu benennen und schriftlich zu bestätigen, dass der angebotene Präventionskurs entsprechend den dort vorgegebenen Stundenverlaufsplänen durchgeführt wird. Daneben hat der Kursleiter schriftlich zu versichern, dass seine Qualifikation den Kriterien des GKV-Spitzenverbandes zur Zertifizierung von Kursangeboten in der individuellen verhaltensbezogenen Prävention entspricht. Diese **Erklärungen zum verwendeten Kurskonzept** und zur **Qualifikation des Kursleiters** sind **ebenfalls zum Lohnkonto zu nehmen**.

## 33.2 Die Entscheidung des BFH im aktuellen Streitfall

**33.2.1** Vor dem Hintergrund der unstrittigen Anwendbarkeit der Norm des § 3 Nr. 34 EStG auf die von der Arbeitgeberin G finanzierten gesundheitsbezogenen Maßnahmen war **vorliegend zu klären, welche (Neben)Leistungen** in die hierdurch vermittelte **Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit einzubeziehen** sind. Nach **Auffassung des Finanzgerichts der ersten Instanz**<sup>352</sup> waren die **Neben- oder Zusatzleistungen**, wie die **Kosten der Verpflegung und der Unterkunft**, untrennbarer

350 [www.bgf-koordinierungsstelle.de](http://www.bgf-koordinierungsstelle.de)

351 Tz. 2.2 des Schreibens IV C 5 - S 2342/20/10003 :003 vom 20.04.2021, BStBl I 2021, 700

352 Thüringer Finanzgericht, Urteil 1 K 655/17 vom 14.10.2021, DStRK 2022, 185

Teil der Gesundheitsförderungsmaßnahmen und somit **ebenfalls nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei**. Die Nebenkosten sollten hiernach also das Schicksal der Kosten der Hauptmaßnahme teilen.

**33.2.2 Diese Sichtweise** hat der **BFH** allerdings in seiner Revisionsentscheidung **verworfen**:

- Zunächst weist der VI. Senat des BFH darauf hin, dass die mit der Teilnahme an den Gesundheitstagen übernommenen **Nebenleistungen** (Unterkunft, Verpflegung) **keine Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse** darstellen. Vielmehr handelt es sich hierbei insgesamt um (weiteren) Arbeitslohn.
- Anders als der Vorteil aus der Teilnahme an den gesundheitsbezogenen Maßnahmen selbst, sind die vorliegend zu beurteilenden Nebenleistungen nach Ansicht des Gerichts **nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfrei**. Die **Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen verbessern** nämlich **weder** den **allgemeinen Gesundheitszustand** der Mitarbeiter **noch fördern sie deren Gesundheit**.

Dies ergibt sich auch aus den von § 3 Nr. 34 EStG erwähnten **sozialrechtlichen Vorschriften**, die zwischen

- **primären Präventionsleistungen** und
- **übrigen Kosten**

**unterscheiden**. Zu den übrigen Kosten zählen nach § 23 Abs. 2 Satz 2 SGB V solche für Verpflegung und Unterkunft. Auf § 23 Abs. 2 Satz 2 SGB V nimmt § 3 Nr. 34 EStG aber gerade keinen Bezug. Dies **entspricht** im Übrigen **auch der Sichtweise der Finanzverwaltung**<sup>353</sup>.

- Nichts Gegenteiliges ergibt sich aus Vereinfachungsgründen: Auch wenn **§ 3 Nr. 34 EStG** nach der seinerzeitigen Gesetzesbegründung<sup>354</sup> **Vereinfachungszwecken** dienen soll, so gehen diese nur dahin, dass nicht mehr geprüft werden muss, ob entsprechende Maßnahmen im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. Die Vereinfachung geht aber **nicht derart weit, dass von § 3 Nr. 34 EStG sämtliche Vorteile erfasst werden**, die mit der **Prävention bzw. Gesundheitsförderung in** (irgendeinem) **Zusammenhang** stehen.
- Schließlich macht der VI. Senat des BFH ein weiteres Mal<sup>355</sup> deutlich, dass die vorliegend zu beurteilenden „**Gesundheitstage**“ **keine im steuerlichen Sinne einheitliche Maßnahme** darstellen. Vielmehr habe die **Prüfung**, ob ein Zugang zu der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 34 EStG zu bejahen ist oder nicht, nicht für die Gesamtmaßnahme, sondern **gesondert für jeden einzelnen Vorteil** zu erfolgen. **Lediglich** für die **Prüfung der Einhaltung des Jahreshöchstbetrags** von 600 € sind **sämtliche entsprechenden, im Kalenderjahr gewährten Zuwendungen als Gesamtheit zu betrachten**.

353 Rz. 34 des Schreibens IV C 5 - S 2342/20/10003 :003 vom 20.04.2021, BStBl I 2021 S. 700

354 BT-Drucks. 16/10189 S. 47

355 vgl. schon das Urteil VI R 21/19 vom 01.09.2021, BStBl II 2022 S. 233

### 33.3 Anmerkungen zum entschiedenen Fall

**33.3.1** Auch nach dieser Entscheidung **bleibt es dabei**, dass **in Fällen arbeitgeberfinanzierter gesundheitsbezogener Maßnahmen stets zunächst zu prüfen** ist, ob diese **im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers** liegen. Falls ja, sind die diesbezüglichen Kosten auf der Ebene des Arbeitgebers als Betriebsausgaben abzugsfähig, ohne dass der hiermit verbundene Vorteil auf der Ebene der Arbeitnehmer steuer- und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen hat.

**33.3.2** Lässt sich demgegenüber ein **ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers nicht darstellen**, ist bei arbeitgeberfinanzierten Gesundheitsmaßnahmen die **Anwendbarkeit von § 3 Nr. 34 EStG zu prüfen**. Mit Blick auf diese Norm **bestätigt** der **BFH** vorliegend allerdings die **strenge Rechtsauffassung der Finanzverwaltung**<sup>356</sup>, wonach **Nebenkosten** – wie insbesondere für Verpflegung und Unterkunft – **nicht von § 3 Nr. 34 EStG umfasst** sind.

Gleichwohl hat der **BFH** den **Fall** nochmals **an das Finanzgericht der ersten Instanz zurückverwiesen**. Da dieses Gericht von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, hat es nämlich – von seinem Standpunkt aus zu Recht – **keine hinreichenden Feststellungen zur Bewertung der unentgeltlichen oder verbilligten Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen getroffen**. Dies ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

**33.3.3 Einnahmen**, die **nicht in Geld bestehen** (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind gem. **§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG** mit den **um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen**. Im Rahmen von **§ 3 Nr. 34 EStG** kann die **Bewertung** entsprechender Leistungen nach Ansicht der Verwaltung **aus Vereinfachungsgründen** – und damit abweichend vom Grundsatz des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG – allerdings **mit den tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitgebers** erfolgen.

**33.3.4** Vor dem Hintergrund dieser BFH-Entscheidung ist beim **betrieblichen Gesundheitsmanagement** eine **konsequente Kostentrennung durchzuführen**. Solche **Kostenbestandteile**, die – wie die Kosten für Verpflegung und Unterkunft – **nicht unmittelbar der Gesundheitsförderung** der Arbeitnehmer dienen, sind **einerseits nicht nach § 3 Nr. 34 EStG begünstigt, verbrauchen** aber andererseits **auch nicht den diesbezüglichen jährlichen Freibetrag von 600 €** je Arbeitnehmer und Dienstverhältnis.

**3.3.5 Mit Blick** auf solche **steuerpflichtigen**, mit Präventionsleistungen lediglich im Zusammenhang stehenden **Neben- oder Zusatzleistungen** ist im Rahmen der **gestaltenden Beratung** allerdings unbedingt an andere **Steuerbefreiungsvorschriften** bzw. **Möglichkeiten zur Lohnsteuerpauchalierung zu denken**:

- So könnten z.B. **Fahrtkosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel** im Linienverkehr nach **§ 3 Nr. 45 EStG steuerfrei** bleiben. Die Steuerfreiheit für Auswärtstätigkeiten scheidet allerdings mangels betrieblichen Anlasses aus.

356 Schreiben IV C 5 - S 2342/20/10003 :003 vom 20.04.2021, BStBl I 2021 S. 700

- Für **steuerpflichtige Arbeitslohnanteile** könnte bei Vorliegen von geldwerten Vorteilen eine **Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG mit 30 % – allerdings mit Sozialversicherungspflicht – erwogen** werden.

**33.3.6** Liegt eine **Gesundheitsförderungsmaßnahme im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse**, muss der **Arbeitgeber keine Umsatzsteuer abführen**, denn er erbringt insoweit keine Leistung gegenüber seinen Arbeitnehmern. Es bleibt somit per Saldo beim **Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Verhältnisse des Unternehmens des Arbeitgebers**.

Handelt es sich bei einer Gesundheitsförderungsmaßnahme hingegen um eine solche **Leistung**, die **überwiegend den Mitarbeitern zugutekommt**, stellt dies eine **umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe** aus dem Unternehmen des Arbeitgebers dar. Hiervon ist in den Fällen des § 3 Nr. 34 EStG auszugehen. Als **Bemessungsgrundlage** sind gemäß **§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG** die bei der Ausführung **entstandenen Ausgaben** anzusetzen.



#### HINWEIS

Eine eigenständige Prüfung erfordert allerdings die Frage danach, wie sich die **umsatzsteuerliche Situation auf Seiten des Leistungserbringers** darstellt. Voraussetzung für den Zugang zu der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG ist hierbei regelmäßig ein entsprechender **Befähigungsnachweis** z.B. als Arzt. Fehlt es an einem solchen formalisierten Befähigungsnachweis, kommt die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG dann in Betracht<sup>357</sup>, wenn die erbrachten **Leistungen** ihrer Art nach **von den Sozialversicherungsträgern** für die Patienten **bezahlt** werden.

**33.3.7** Was den **Eigenanteil der Arbeitnehmer** angeht, gilt Folgendes:

- Soweit die Arbeitnehmer diesbezügliche **Erstattungen von ihren Krankenkassen** erhalten haben, kommt ein **Kostenabzug mangels Belastung nicht in Betracht**. Da insoweit tatsächlicher Aufwand der Arbeitnehmer vergütet wurde, **führt** dies allerdings **nicht zu einer Minderung der abzugsfähigen Sonderausgaben**.

#### EXKURS

**Bonuszahlungen der Krankenkassen** i.S. von § 65a SGB V **mindern** als **Beitragserrstattung** die nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG **abzugsfähigen Sonderausgaben**, wenn diese **unabhängig davon gezahlt** werden, **ob dem Versicherungsnehmer finanzieller Gesundheitsaufwand entstanden** ist oder nicht. Wird **tatsächlicher Aufwand vergütet**, ist dies **keine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragsrückerstattung**. Wird ein solcher Bonus demgegenüber unabhängig davon gezahlt, ob dem Versicherten durch das honorierte Verhalten ein **finanzieller Aufwand** entstanden ist oder nicht, liegt eine **den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragsrückerstattung** vor. →

357 vgl. hierzu das BFH-Urteil XI R 3/15 vom 26.07.2017, BStBl II 2018 S. 793, Tz. 8.2 in AktStR I/2018

→ Für den Fall, dass von einer **gesetzlichen Krankenkasse** auf der Basis von § 65a SGB V gewährte **Geldprämien (Boni) für gesundheitsbewusstes Verhalten** eine die **Sonderausgaben mindernde Beitragserstattung** darstellen, hatte die **Finanzverwaltung** mit **Schreiben vom 16.12.2021**<sup>358</sup> eine **Vereinfachungsregelung** geschaffen: Bonusleistungen gelten hiernach **bis zur Höhe von 150 € pro versicherte Person und Jahr** als **Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung** und **mindern** deshalb die **abzugsfähigen Sonderausgaben nicht**. Diese **Regelung** war zunächst bis Ende 2023 befristet und wurde **nun** durch ein Schreiben des Bundesministers der Finanzen **für bis zum 31.12.2024 geleistete Zahlungen verlängert**<sup>359</sup>. Darüber hinausgehend plant die Bundesregierung<sup>360</sup>, diese vereinfachende **Regelung gesetzlich zu verankern** und zu **entfristen**.

- Soweit die **Arbeitnehmer** mit dem **Eigenanteil** belastet bleiben, **kommt ein Werbungskostenabzug i.S. von § 9 EStG nicht in Betracht**. Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung dienen nämlich nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.
- Ein **Sonderausgabenabzug scheidet** insoweit deshalb ebenfalls **aus**, weil sich diese Kosten nicht unter die abschließende Aufzählung in § 10 EStG subsumieren lassen.
- Schließlich kommt auch eine **Berücksichtigung** dieser Aufwendungen als Teil der **außergewöhnlichen Belastungen** i.S. von § 33 EStG deshalb **nicht in Betracht**, weil es insoweit an den Merkmalen „Außergewöhnlichkeit“ und „Zwangsläufigkeit“ fehlt.

358 IV C 3 - S 2221/20/10012 :002, BStBl I 2022 S. 155

359 Schreiben IV C 3 - S 2221/20/10012 :005 vom 28.12.2023, BStBl I 2024 S. 209

360 vgl. hierzu die Übersicht unter der Tz. 49.2 in diesem Manuskript II/2024

### 34. Abwahl der Abgeltungsteuer bei GmbH-Gesellschaftern: Keine ganz einfache Materie!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2, § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Unter bestimmten Voraussetzungen können GmbH-Gesellschafter auf die Anwendung der Abgeltungsteuer zugunsten des Teileinkünfteverfahrens verzichten. Im Gesetz ist dazu ein Fünf-Jahres-Zeitraum enthalten.
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hat – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – entschieden, dass die Voraussetzungen für die Wahl des Teileinkünfteverfahrens nur im Erstjahr, nicht aber in den vier Folgejahren vorliegen müssen.
<b>Bemerkungen:</b>	Die Entscheidung ist zwar zu einer Altfassung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ergangen. Sie ist aber grundsätzlich auch für die aktuelle Gesetzesfassung von Bedeutung.
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2024 S. 739

#### Leitsatz:

Nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz Buchst. a und b EStG in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom FA zu unterstellen. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich<sup>361</sup>.

#### Sachverhalt:

X war in den Vorjahren und in den **Streitjahren 2014 und 2015** zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. **Bis Ende 2011** war er Geschäftsführer der X-GmbH und ab 2012 bis zum 31.03.2013 als („normaler“) Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt. In den Jahren 2014 und 2015 war X in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig.

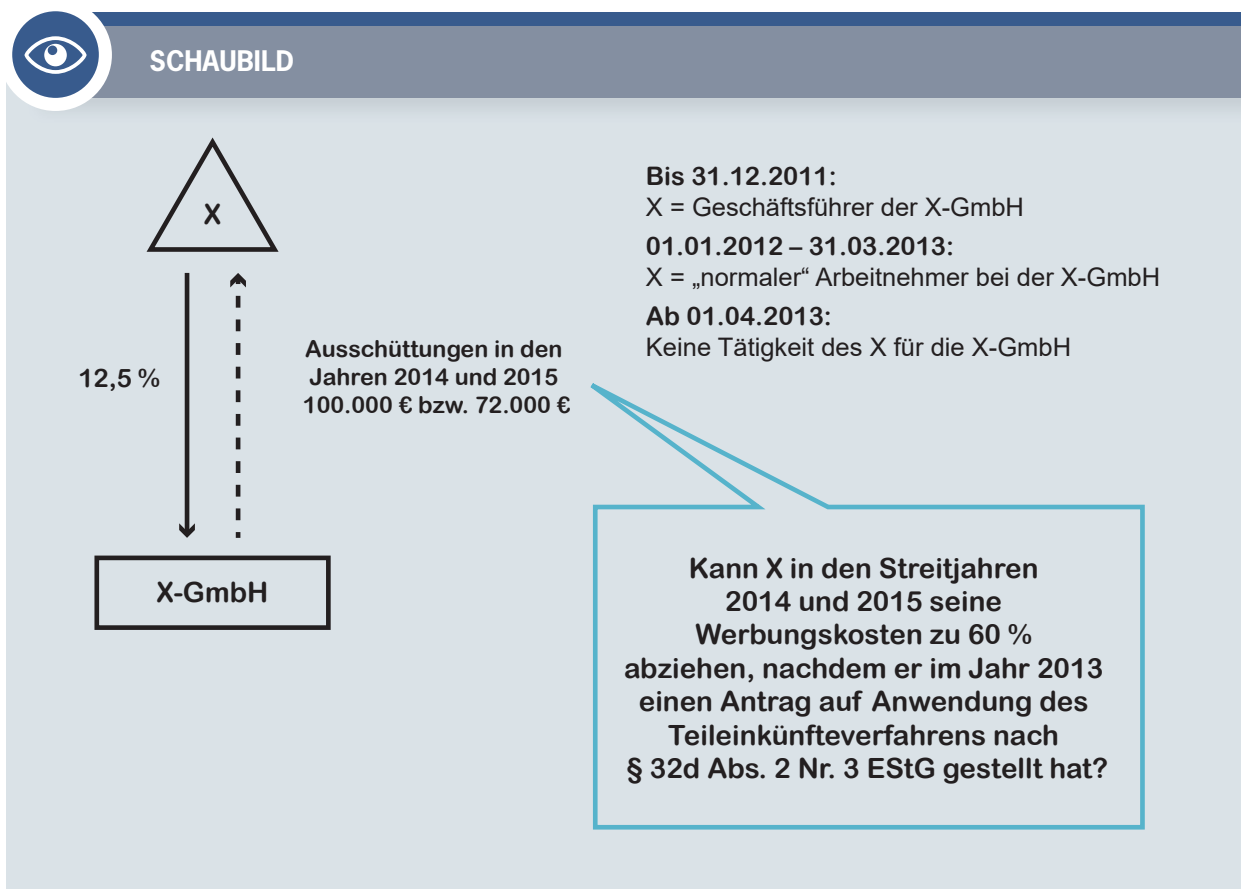
Aus der Beteiligung an der X-GmbH erzielte X **Gewinnausschüttungen** i.H. von 100.000 € im Jahr 2014 und i.H. von 72.000 € im Jahr 2015. Im Zusammenhang mit seiner GmbH-Beteiligung waren ihm **Werbungskosten** (Fahrtkosten und Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer) entstanden.

361 BFH-Urteil VIII R 2/21 vom 12.12.2023, DStR 2024 S. 739, veröffentlicht am 28.03.2024



In seiner Einkommensteuererklärung für **2013** stellte X erstmals einen **Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG** und beantragte die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, um – unter Berücksichtigung des sog. Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG – einen Abzug seines Beteiligungsaufwands zu erreichen. Diesen Aufwand machte er auch in den Streitjahren 2014 und 2015 geltend.

Dem folgte das Finanzamt unter Hinweis auf eine Aussage im sog. Abgeltungsteuererlass nicht<sup>362</sup>. Seit dem 31.03.2013 habe X die persönlichen Anforderungen für eine Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG nämlich nicht mehr erfüllt. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG enthalte lediglich eine Befreiung von den Nachweisanforderungen in den vier Folgejahren nach der Antragstellung, setze aber voraus, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung in jedem der Folgejahre erfüllt seien.



- 34.1 Die gesetzliche Regelung und ihre Tücken
- 34.2 Die Entscheidung des BFH: Werbungskostenabzug!
- 34.3 Praxisfolgen
- 34.4 Zusammenfassung

362 BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742, Rz. 139

## Lösung

### 34.1 Die gesetzliche Regelung und ihre Tücken

#### 34.1.1 Hintergrund und Gesetzeswortlaut

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen im Regelfall der Abgeltungsteuer von 25 %. Dies gilt auch für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer ist allerdings ein **Werbungskostenabzug grundsätzlich nicht möglich**; es wird lediglich der sog. Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 € gewährt (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Wer an einer Kapitalgesellschaft in gewissem Umfang beteiligt ist, kann allerdings alternativ auch die **Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** wählen.

Dies ist häufig dann sinnvoll, wenn für die Beteiligung **Aufwendungen** anfallen (Finanzierungskosten usw.). Mit der Option in das Teileinkünfteverfahren kann nämlich der Werbungskostenabzug erreicht werden; § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG schließt nämlich u.a. die Anwendung von § 20 Abs. 9 EStG aus.

Die maßgebliche gesetzliche Regelung hat folgenden **Wortlaut**:

§

GESETZESTEXT

#### § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt nicht

...

3. auf Antrag für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar

a) zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder

b) zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und

**(bis 2016:)** beruflich für diese tätig ist

**(ab 2017:)** durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann.

<sup>2</sup>Insoweit finden § 3 Nr. 40 Satz 2 und § 20 Abs. 6 und § 20 Abs. 9 keine Anwendung. <sup>3</sup>Der Antrag gilt für die jeweilige Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt worden ist. <sup>4</sup>Er ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

<sup>5</sup>Die Widerrufserklärung muss dem Finanzamt spätestens mit der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zugehen, für den die Sätze 1 bis 4 erstmals nicht mehr angewandt werden sollen.

<sup>6</sup>Nach einem Widerruf ist ein erneuter Antrag des Steuerpflichtigen für diese Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht mehr zulässig;

### 34.1.2 Die einzelnen Tatbestandsmerkmale

#### 34.1.2.1 Die beiden Fallgruppen

In § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG sind **zwei Fallgruppen** für das Vorliegen einer sog. „**unternehmerischen Beteiligung**“ zu unterscheiden:

Beteiligung von mindestens 25 % gegeben	Beteiligung von mindestens 1 % bis unter 25 %
Keine zusätzliche Voraussetzung	Zusatzvoraussetzung „berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft“ muss erfüllt sein
	Ab 2017 zusätzlich: Es muss sich um eine berufliche Tätigkeit mit maßgeblichem unternehmerischem Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft handeln

In der Praxis eher **unproblematisch** sind die Fälle mit einer **Beteiligung von mindestens 25 %**. Hier kommt es nämlich nicht darauf an, ob zusätzlich eine berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft ausgeübt wird und welchen Einfluss der Gesellschafter aufgrund dieser Tätigkeit hat.

#### 34.1.2.2 Zweifelsfragen zur beruflichen Tätigkeit

**Bis zum Jahr 2016** (und damit auch in den Streitjahren des aktuellen BFH-Falles) kam es allein darauf an, dass überhaupt eine **berufliche Tätigkeit** für die Gesellschaft ausgeübt wurde. Deren Art und Qualifikation war für die Optionsmöglichkeit nicht von Belang. So hat es zumindest der BFH entschieden<sup>363</sup>, nachdem die Finanzverwaltung bereits zuvor – allerdings nicht vom früheren Gesetzestext gedeckt – eine qualifizierte berufliche Tätigkeit verlangt hatte. Eine nur geringfügige Tätigkeit ohne Einflussnahme auf die Gesellschaft (Hausmeister, Reinigungskraft, Bürosachbearbeiter, Lagerarbeiter) sollte nicht ausreichen<sup>364</sup>.

Mit Wirkung **ab 2017** hat der Gesetzgeber dann die vorherige Verwaltungsauffassung im Rahmen eines Nichtanwendungsgesetzes in den Gesetzeswortlaut aufgenommen. Seither muss es sich also um eine **qualifizierte berufliche Tätigkeit** handeln, mit der der Gesellschafter **maßgeblichen unternehmerischen Einfluss** auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft nehmen kann.

Im Abgeltungsteuererlass hat die Finanzverwaltung zu Auslegungsfragen bei der aktuellen Rechtslage wie folgt Stellung genommen<sup>365</sup>:

- Unter den Begriff der beruflichen Tätigkeit fallen sowohl **selbständig als auch nichtselbständig ausgeübte Tätigkeiten**. Im selbständigen Bereich ist unerheblich, ob die Tätigkeit freiberuflich oder gewerblich ist.

363 BFH-Urteil VIII R 3/14 vom 25.08.2015, BStBl II 2015 S. 892

364 BMF-Schreiben vom 09.10.2012, BStBl I 2012 S. 953, Rz. 138

365 Rz. 138 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742

- Der Gesellschafter muss **nicht zwingend unmittelbar** für die Kapitalgesellschaft tätig sein, für deren Kapitalerträge er den Antrag zur tariflichen Einkommensteuer stellt. Vielmehr können bei besonderen Umständen auch Tätigkeiten auf der Ebene einer anderen Kapitalgesellschaft als berufliche Tätigkeit für diejenige Kapitalgesellschaft zu qualifizieren sein, für deren Kapitalerträge der Antrag gestellt wird<sup>366</sup>.

Zur Frage, wann eine ausreichend qualifizierte Tätigkeit im Sinne des aktuellen Gesetzestextes vorliegt, hält sich der Abgeltungsteuererlass bedeckt. Sicherlich wird hier eine **Geschäftsführertätigkeit**, aber auch eine **Anstellung als Prokurist** ausreichend sein.

### 34.1.2.3 Zweifelsfragen zur Antragstellung

- Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist der Antrag spätestens zusammen mit der Abgabe der erstmaligen Einkommensteuererklärung (gleicher Eingangsstempel) für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen. Sinnvollerweise wird der Antrag über Zeile 31 ff. der **Anlage KAP** gestellt:

The image shows a portion of the tax form 'Anlage KAP'. Line 31 contains the text: 'Der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) wird durch die Erfassung von laufenden Einkünften in Zeile 32 automatisch gestellt.' Below this is a checkbox: 'Der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) für die o. g. unternehmerische Beteiligung soll auch ohne die Erfassung von laufenden Einkünften in Zeile 32 gestellt werden.' To the right of this checkbox is a text field for the tax year. Below this is the text: 'Die Antragstellung erfolgt erstmalig für den Veranlagungszeitraum [ ] . Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) auch in den Folgejahren vor, gilt der Antrag auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.' To the right of this text is a label 'EUR, Ct' and a text field. Line 32 is labeled 'Laufende Einkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft:' and has a text field to its right. Line 32a contains the text: 'Der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG) für die o. g. unternehmerische Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird widerrufen. Prüfen Sie, ob die Kapitalerträge bzw. die anzurechnenden Steuern ggf. bei den Angaben zur Anwendung der Abgeltungsteuer zu erfassen sind.'

- Es handelt sich um eine **Ausschlussfrist**. Dabei kommt es auf die erstmalige Abgabe der Steuererklärung an. Eine Nachholung kommt allenfalls unter den Voraussetzungen eines Wiedereinsetzungsantrags nach § 110 AO in Betracht<sup>367</sup>. Diese liegen aber nicht vor, wenn der Steuerpflichtige deshalb keinen Antrag gestellt hat, weil er irrtümlich davon ausgegangen war, keine Erträge aus der Beteiligung erzielt zu haben<sup>368</sup>.
- Der Antrag kann auch dann gestellt werden, wenn im Antragsjahr **keine Einnahmen aus der Beteiligung** erzielt werden und lediglich der Werbungskostenabzug erreicht werden soll<sup>369</sup>.
- Ein **Widerruf** des Antrags kann auch bereits für das Erstjahr **bis zur (materiellen) Bestandskraft** der Steuerfestsetzung erklärt werden<sup>370</sup>.

366 BFH-Urteil VIII R 1/15 vom 27.03.2018, BStBl II 2019 S. 56

367 BFH-Urteile VIII R 50/14 vom 28.07.2015, BStBl II 2015 S. 894, und VIII R 33/15 vom 29.08.2017, BStBl II 2018 S. 69

368 BFH-Urteil VIII R 20/16 vom 14.05.2019, BStBl II 2019 S. 586

369 Rz. 143 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742

370 Rz. 141 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742



## HINWEIS

Insoweit ist die **Finanzverwaltung großzügiger** als der Gesetzeswortlaut. Nach Satz 5 in § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG müsste die Widerrufserklärung dem Finanzamt nämlich eigentlich spätestens mit der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum zugehen, für den die Sätze 1 bis 4 (also die Option in das Teileinkünfteverfahren) erstmals nicht mehr angewandt werden sollen. Unklar ist allerdings, ob die Finanzverwaltung diese großzügige Linie nur für einen Widerruf im Erstjahr oder auch für die Folgejahre vertritt. Man sollte sich deshalb auf diese Aussage im Abgeltungsteuererlass nicht zu sehr verlassen und rechtzeitig über den Widerruf der Option nachdenken.

#### 34.1.2.4 Die Zeitfragen beim Wahlrecht zur unternehmerischen Beteiligung

Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG gilt der Antrag, solange er nicht widerrufen wird, **auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume**, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.



## HINWEIS

Teilweise wird aus dieser gesetzlichen Formulierung geschlossen, dass **auch die Steuerpflichtigen** fünf Jahre an ihre Wahl des Teileinkünfteverfahrens gebunden seien. Dem ist jedoch nicht so. Die Steuerpflichtigen können vielmehr bereits **ab dem Folgejahr** wieder zur Abgeltungsteuer **zurückkehren**.

Nach einer Rückkehr zur Abgeltungsteuer ist allerdings eine **erneute Wahl** in das Teileinkünfteverfahren für eine Beteiligung an dieser Gesellschaft **nicht mehr zulässig**. Dies ergibt sich recht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 6 EStG, wonach ein erneuter Antrag des Steuerpflichtigen für diese Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht mehr zulässig ist. In der Fachliteratur wird diese Beschränkung zwar kritisiert<sup>371</sup>, muss aber in der Praxis beachtet werden.

**Erwirbt** der Steuerpflichtige **Anteile hinzu**, findet die Regelung auf die gesamte Beteiligung Anwendung. Auch eine teilweise Anwendung der Vorschrift auf die hinzuerworbenen Anteile lässt jedenfalls die Finanzverwaltung nicht zu<sup>372</sup>. Rechtsprechung gibt es bisher zu diesen Fragen aber nicht.

Anders kann es nur dann sein, wenn eine Beteiligung **vollständig veräußert** und zu einem späteren Zeitpunkt eine Beteiligung an derselben Gesellschaft erworben wird<sup>373</sup>.

371 vgl. aktuell Heine/Trinks, NWB 2024 S. 776 („Folgenschwere Ewigkeitsklausel nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 6 EStG – Drum prüfe, wer sich ewig bindet“) und Morawitz, DStR 2024 S. 742

372 Rz. 141 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742

373 Werth in Brandis/Heuermann, EStG, § 32d Tz. 153, die auch die Anwendbarkeit von § 42 AO für einen solchen Fall zumindest dann verneint, wenn für den Verkauf und den Rückkauf unterschiedliche Preise vereinbart werden

### BEISPIEL 1

E ist seit 2021 mit 30 % an der E-GmbH beteiligt. Wegen der Refinanzierung des Beteiligungserwerbs hat E bereits für das Jahr 2021 nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG in das Teileinkünfteverfahren optiert. Sie kann seither die anfallenden Schuldzinsen zu 60 % als Werbungskosten aus Kapitalvermögen abziehen.

Im Jahr 2024 erwirbt E einen weiteren Anteil von 15 % an der E-GmbH hinzu. Diesen Erwerb finanziert sie aber mit Eigenkapital und hat insoweit kein Interesse an der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens.

### LÖSUNG

Es ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zulässig, dass E für ihre bisherige Beteiligung von 30 % im Teileinkünfteverfahren bleibt und für die hinzuerworbene Beteiligung die Abgeltungssteuer gelten soll. Allenfalls wäre es möglich, dass E für die gesamte Beteiligung von nun 45 % ab 2024 zur Abgeltungssteuer übergeht. Dann kann sie allerdings die Schuldzinsen für die ursprüngliche Beteiligung nicht mehr abziehen.

### BEISPIEL 2

Wie Beispiel 1; E hat jedoch für ihre bisherige Beteiligung nicht in das Teileinkünfteverfahren optiert, da sie diesen Erwerb mit Eigenkapital finanziert hat. Den Hinzuerwerb von 15 % finanziert sie jedoch mit Fremdkapital und würde nun gerne insoweit zum Teileinkünfteverfahren optieren.

### LÖSUNG

Eine Teiloption in das Teileinkünfteverfahren (nur) für die hinzuerworbene Beteiligung lässt die Finanzverwaltung nicht zu. E kann nur insgesamt (also für ihre gesamten 45 %) in das Teileinkünfteverfahren optieren.

Selbst dies wäre jedoch wohl ausgeschlossen, wenn E für die bisherige Beteiligung (30%) zunächst in das Teileinkünfteverfahren optiert, dies aber zwischenzeitlich (z.B. ab 2023) bereits wieder widerrufen haben sollte. Nach der Rückkehr zur Abgeltungssteuer wird die Verwaltung auch für eine neu hinzuerworbene Beteiligung an derselben Gesellschaft (hier: E-GmbH) keine neue Wahl in das Teileinkünfteverfahren zulassen.

## 34.2 Die Entscheidung des BFH: Werbungskostenabzug!

Der BFH hat entschieden, dass die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nur im Jahr der Antragstellung vorliegen müssen und ihr **Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen unschädlich** ist.

Zwar gesteht der BFH der Finanzverwaltung so, dass ihre bisher gegenteilige Auffassung mit dem **Gesetzeswortlaut** in Einklang stehen könne. Dieser ließe allerdings auch den gegenteiligen Schluss zu; die Streitfrage könne also nicht nach dem Wortlaut entschieden werden.

Seine großzügige Linie stützt der BFH dann vor allem auf die **Gesetzesmaterialien** bei Einführung der Abgeltungsteuer („Mit dem Antrag ... wird fingiert, dass die Voraussetzungen für eine Option während des gesamten Zeitraums erfüllt sind. Erst nach Ablauf von fünf Veranlagungszeiträumen sind ein erneuter Antrag und eine Darlegung der Antragsvoraussetzungen erforderlich. Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung.“). Daraus ergebe sich ein **eindeutiger Wille des Gesetzgebers**. Auch der Sinnzusammenhang des Gesetzes stärke diese Auffassung.

X konnte deshalb in den Streitjahren 2014 und 2015 seinen Beteiligungsaufwand für die X-GmbH zu 60 % als Werbungskosten abziehen.

## 34.3 Praxisfolgen

### 34.3.1 Unmittelbare Folgen und Übertragung auf die aktuelle Rechtslage

Folgendes ist zunächst unmittelbar aus dem BFH-Urteil mitzunehmen:

- Zu begrüßen ist, dass die bisher **offene Streitfrage** nun **im Sinne der betroffenen Mandanten entschieden** ist. Dies kann in etlichen Fällen helfen, die positiven Wirkungen des Teileinkünfteverfahrens über längere Zeit in Anspruch zu nehmen, als es die Finanzverwaltung bisher zugelassen hat.
- Zwar ist die BFH-Entscheidung zur **Altfassung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** ergangen. In den Streitjahren musste es nämlich noch nicht um eine qualifizierte berufliche Tätigkeit handeln, mit der der Gesellschafter maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft ausübt. Eine „normale“ berufliche Tätigkeit, wie sie X im Jahr 2013 ausgeübt hatte, reichte also aus. Hätte die aktuelle Rechtslage bereits damals gegolten, wäre bereits im Jahr 2013 mangels „qualifizierter beruflicher Tätigkeit“ keine Option in das Teileinkünfteverfahren möglich gewesen.
- Unabhängig davon hat die Entscheidung **auch Auswirkungen auf die aktuelle Rechtslage**. Dazu muss nun aber im Erstjahr der Option eine **Tätigkeit mit unternehmerischem Einfluss** vorliegen (also i.d.R. über die Geschäftsführerfunktion).

#### BEISPIEL (MIT AKTUELLER GESETZESLAGE)

Y ist mit 12,5 % an der Y-GmbH beteiligt und war bis zum 31.03.2023 deren Geschäftsführer. Ab dem 01.04.2023 ist er nicht mehr für die Gesellschaft tätig.

Im Jahr 2023 hat Y nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG in das Teileinkünfteverfahren optiert und hat auch Interesse daran, die Option in den Jahre 2024 ff. so lange wie möglich aufrecht zu erhalten.

#### LÖSUNG

Y hat im Jahr 2023 die Voraussetzungen der Option erfüllt, da er in diesem Jahr zumindest teilweise mit unternehmerischem Einfluss für die Y-GmbH tätig war (nämlich als Geschäftsführer). Ab 2024 erfüllt er diese Voraussetzung nicht mehr.

Nach **bisheriger Verwaltungsauffassung** sollte Y ab dem Jahr 2024 zwangsläufig im System der Abgeltungsteuer sein (und somit keine Werbungskosten mehr abziehen können)<sup>374</sup>.

Nach der erläuterten **BFH-Entscheidung** sind die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Option in das Teileinkünfteverfahren nur im Erstjahr des Antrags (hier: 2023) zu prüfen und in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen (und damit nicht mehr zu prüfen); der Wegfall der Voraussetzungen in einem der Folgejahre ist unerheblich.

Erst im Jahr **2028** sind die Voraussetzungen der Option **wieder zu prüfen**. Haben sich die **Verhältnisse** bis dorthin **nicht geändert**, geht die Beteiligung an der Y-GmbH ab dem Jahr 2028 zwangsweise in das System der **Abgeltungsteuer** über. Wird Y allerdings im Jahr 2028 wieder Geschäftsführer oder stockt er seine Beteiligung auf mindestens 25 % auf, kann er das Teileinkünfteverfahren auch in den Jahren ab 2028 fortführen.

- Die **Finanzverwaltung** hat am 07.05.2024 auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums bekanntgegeben, dass das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und damit **allgemein angewendet** werden soll.

#### 34.3.2 Übertragung auf vergleichbare Konstellationen bei Absinken der Beteiligungsgrenze

Ein vergleichbares Problem stellt sich, wenn zunächst ein Fall von § 32d Abs.2 Nr.3 Satz1 Buchst. a EStG vorliegt (Beteiligung von mindestens 25%), die **Höhe der Beteiligung** dann aber in den nächsten Jahren **auf unter 25 % absinkt** (ohne dass eine qualifizierte berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft ausgeübt wird)<sup>375</sup>.

374 Rz. 139 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742

375 ebenso der BFH-Richter Levedag, NWB-Onlineachricht vom 28.03.2024, und derselbe in Schmidt, EStG, 43. Aufl. 2024, § 32d Tz. 19



Auch für diese Fälle hatte die Finanzverwaltung bisher die Auffassung vertreten, dass das Teileinkünfteverfahren ab dem Jahr nicht mehr zur Anwendung kommen könne, in dem die Beteiligung ganzjährig unter 25 % liegt<sup>376</sup>. Auch dies ist m.E. durch das erläuterte BFH-Urteil überholt.

#### BEISPIEL

Z war bis zum 30.06.2023 mit 30% an der Z-GmbH beteiligt. Er hatte seit 2022 nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zum Teileinkünfteverfahren optiert. Zum 01.07.2023 hat Z einen Anteil von 10% schenkweise an seine Tochter T übertragen und ist seither nur noch mit 20% an der Z-GmbH beteiligt.

Z war zu keiner Zeit beruflich für die Z-GmbH tätig.

#### LÖSUNG

Z hat im Erstjahr der Option (2022) die Voraussetzungen von § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG erfüllt. In den vier Folgejahren sind diese Voraussetzungen nach Auffassung des BFH nicht mehr zu prüfen, so dass Z auch in den Jahren 2024 bis 2026 weiterhin das Teileinkünfteverfahren anwenden kann. Ab dem Jahr 2027 ist dann das System der Abgeltungsteuer anzuwenden.

Für Z ist es allerdings möglich, auch bereits innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums zur Abgeltungsteuer zu wechseln.

Werden zu einem späteren Zeitpunkt die Voraussetzungen wieder erfüllt, kann ein neuer Antrag gestellt werden. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 6 EStG steht dem nicht entgegen. Dieser Satz lässt **nur nach** einem **Widerruf** einen **erneuten Antrag nicht zu**; ein solcher **Widerruf liegt** jedoch **bei Nichterfüllung der Voraussetzungen nicht vor**.



#### HINWEIS

Eine **offene Frage** ist allerdings, wie mit den Optionen in das Teileinkünfteverfahren in **Erbfällen** umzugehen ist. M.E. geht die Optionsausübung aufgrund des **Gesamtrechtsnachfolgedankens** auf den / die Erben über (ohne dass innerhalb der nächsten vier Jahre nach dem Optionsantrag durch den Erblasser die Voraussetzungen die Erben in eigener Person erfüllen müssen), kann von diesen dann aber natürlich widerrufen werden, wenn sich die Option für sie als ungünstig darstellen sollte. Rechtsprechung gibt es allerdings bisher zu dieser Frage nicht.

376 Rz. 139 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022, BStBl I 2022 S. 742

### 34.3.3 Weiterhin offen: Wegfall der Beteiligung

Noch nicht entschieden ist, ob die neue BFH-Auffassung auch dann gilt, wenn die **Beteiligung** innerhalb des Fünfjahreszeitraums **vollständig wegfällt**<sup>377</sup>.

Dabei geht es vor allem Fälle, in denen eine wertgeminderte **Gesellschaft aufgelöst** oder deren **Anteile mit Verlust veräußert** werden, in den Folgejahren aber noch Beteiligungsaufwand anfällt (insbesondere Schuldzinsen aus dem früheren Erwerb, weil der Veräußerungserlös zur Tilgung der Restschuld nicht ausreicht, also ein sog. Schuldüberhang vorliegt).

Das **Finanzgericht Köln** hat zu einem solchen Fall aktuell entschieden, dass auch der Wegfall der Beteiligung in einem der dem Antragsjahr folgenden vier Veranlagungszeiträume für die Fortgeltung der Option unerheblich ist<sup>378</sup>. Dem ist zuzustimmen. Allerdings hat das beklagte Finanzamt gegen die Entscheidung des Finanzgerichts **Revision** eingelegt, die beim BFH unter dem Aktenzeichen VIII R 37/23 **anhängig** ist. Entsprechende Streitfälle müssen Sie derzeit **mit Einspruch offen halten**.


#### BEISPIEL<sup>379</sup>

M war seit 2017 mit 70 % an der M-GmbH beteiligt. Die damaligen Anschaffungskosten von 500.000 € hat M mit einem Bankdarlehen der B-Bank fremdfinanziert. Die M-GmbH erlebte allerdings nach dem Einstieg von M einen wirtschaftlichen Niedergang. Im Jahr 2022 veräußerte M seine 70 %-Beteiligung für 50.000 € an D. Mit dem Veräußerungserlös konnte er den offenen Darlehensbetrag (250.000 €) aus der Anschaffung nur teilweise tilgen; aufgrund des niedrigen Verkaufspreises verblieb nach der Teiltilgung noch ein Schuldüberhang von 200.000 €, für den M auch in den Jahren 2023 ff. noch Schuldzinsen an die B-Bank zahlen musste und muss.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für 2022 hat M einen Veräußerungsverlust i.S. von § 17 EStG i.H. von 450.000 € geltend gemacht, sein Optionsrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für die Beteiligung ausgeübt und den Abzug der angefallenen Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen beantragt. Dem folgte das Finanzamt und ließ den Abzug mit jeweils 60 % zu (Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG).

M will nun allerdings auch in den Jahren 2023 bis 2026 den Schuldzinsenabzug (mit 60 %) für das verbliebene Darlehen erreichen.

#### LÖSUNG

Nach **bisheriger Verwaltungsauffassung** ist für M in den Jahren ab 2023 kein Schuldzinsenabzug mehr möglich. M erfüllte nämlich nur bis zum Jahr 2022 die Voraussetzung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG (Beteiligung von mindestens 25 %). Ab dem Jahr 2023 liegt keine Beteiligung 

377 Levedag, NWB-Onlineachricht vom 28.03.2024

378 Urteil des FG Köln 5 K 1843/16 vom 14.11.2023, EFG 2024 S. 577

379 dem Urteilssachverhalt des FG Köln in aktualisierter Form nachgebildet

→ mehr vor. Deshalb kann aus Sicht der Verwaltung in den Jahren ab 2023 das Teileinkünfteverfahren nicht mehr zur Anwendung kommen. Die Aussage in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG, dass der Antrag auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume gilt, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind, soll nicht gelten, wenn die Antragsvoraussetzungen nach dem Jahr der Antragstellung durch Wegfall der Beteiligung entfallen.

Anders sieht dies nun das **Finanzgericht Köln**; danach soll Satz 4 auch für den hier vorliegenden Sachverhalt anwendbar sein, so dass für M bis zum Jahr 2026 ein Schuldzinsenabzug möglich ist. Der Wegfall der Beteiligung in einem der dem Antragsjahr (hier: 2022) folgenden vier Jahre soll für die Fortgeltung der Option unerheblich sein.

### 34.4 Zusammenfassung

- Der BFH hat entschieden, dass bei einem GmbH-Gesellschafter, der nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG in das Teileinkünfteverfahren optiert hat, die **Optionsvoraussetzungen in den folgenden vier Jahren nicht mehr zu prüfen** sind.
- Es ist also **unschädlich**, dass ein unter 25 % beteiligter Gesellschafter nach dem Erstjahr seine **berufliche Tätigkeit beendet** hat.
- Dies gilt unabhängig davon, dass zwischenzeitlich eine **qualifizierte berufliche Tätigkeit mit unternehmerischem Einfluss** erforderlich ist, um die Optionsvoraussetzungen zu erfüllen. Die BFH-Rechtsprechung hat somit auch für die aktuelle Rechtslage Bedeutung.
- Außerdem wirkt die Rechtsprechung auch für Fälle, in denen nach dem Optionsjahr die **Beteiligung unter 25 % absinkt**, ohne dass eine (qualifizierte) berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft vorliegt.
- **Offen** ist, ob ein Abzug von Beteiligungsaufwand auch dann möglich ist, wenn die **Beteiligung nach dem Erstjahr der Option vollständig veräußert wird oder wegfällt**. Hierzu ist beim BFH ein neues Revisionsverfahren anhängig.

### 35. Das Berliner Testament: Häufig nicht die beste Wahl – Auch nicht mit Jastrowscher Klausel!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§§ 2147, 2269 BGB, § 3 Abs. 1, § 6 Abs 2, § 10 Abs. 5, § 15 Abs. 3 ErbStG
<b>Zugrundliegender Streitfall:</b>	Streitig war, ob mit einer sog. Jastrowschen Klausel eines Berliner Testaments die erbschaftsteuerliche Doppelbesteuerung von übergehendem Vermögen vermieden werden kann.
<b>Entscheidung des Gerichts:</b>	Der BFH hält eine zweifache Besteuerung – mit oder ohne Jastrowscher Klausel – für systemimmanent.
<b>Bemerkungen:</b>	Damit zeigt sich ein Berliner Testament auch mit der Ergänzung einer Jastrowschen Klausel aus steuerlicher Sicht nicht als optimale Gestaltung. Es sollten andere Wege gesucht und dabei eine Abwägung mit erbrechtlichen Aspekten vorgenommen werden.
<b>Fundstelle:</b>	DStR 2024 S. 487

#### Leitsätze:

1. Setzen Ehegatten in einem sog. Berliner Testament sich gegenseitig als Alleinerben ein und gewähren denjenigen Kindern ein betagtes Vermächtnis, die beim Tod des Erstversterbenden ihren Pflichtteil nicht fordern (sog. Jastrowsche Klausel), kann der überlebende Ehegatte als Erbe des erstversterbenden Ehegatten die Vermächtnisverbindlichkeit nicht als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen, da das Vermächtnis noch nicht fällig ist.
2. Das Kind hat den Erwerb des betagten Vermächtnisses bei dem Tod des überlebenden Ehegatten als von diesem stammend zu versteuern. Ist es zugleich Erbe des zuletzt verstorbenen Ehegatten, kann es das Vermächtnis als Nachlassverbindlichkeit in Abzug bringen<sup>380</sup>.

#### Sachverhalt:

K ist eines von sechs Kindern ihrer verstorbenen Eltern V und M. V und M hatten gemeinsam ein sog. **Berliner Testament** verfasst und sich dabei gegenseitig als Alleinerben und vier ihrer sechs Kinder (K sowie ihre Schwestern A, B und C) als Schlusserben eingesetzt. Der Bruder D und die Schwester E fanden keine Berücksichtigung im Testament; wie wurden also „enterbt“.

380 BFH-Urteil II R 34/20 vom 11.10.2023, DStR 2024 S. 487, veröffentlicht am 27.02.2024

Das Testament enthielt eine sog. **Pflichtteilsstrafklausel**. Danach sollte ein Kind, das nach dem ersten Erbfall eines Elternteils den Pflichtteil geltend macht, auch im zweiten Erbfall auf den Pflichtteil anstelle des vorgesehenen Erbteils reduziert.

Ergänzend zur Pflichtteilsstrafklausel enthielt das Testament eine sog. **Jastrowsche Klausel**. Nach der dabei gewählten Variante sollten die Kinder, die nach dem ersten Erbfall keinen Pflichtteil geltend machen, aus dem Nachlass des Erstversterbenden ein Vermächtnis in Höhe des Pflichtteils, das aber erst mit Eintritt des zweiten Erbfalls fällig werden sollte.



Nach dem **Tod des Vaters V** machten die beiden im Testament nicht bedachten Kinder E und D ihren Pflichtteilsanspruch geltend. Die Tochter C verstarb nach dem Tod des Vaters und hierließ keine Nachkommen.

Nachdem auch die **Mutter M verstorben** war, setzte das Finanzamt gegenüber K Erbschaftsteuer für den Erwerb nach M fest. Das Vermächtnis (auf K entfielen 1,1 Mio. €) rechnete es weder dem Erwerb hinzu noch wurde es als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht.

Hochgerechnet dürfte sich das Vermögen von V und M auf ca. 13 Mio. € belaufen haben<sup>381</sup>.

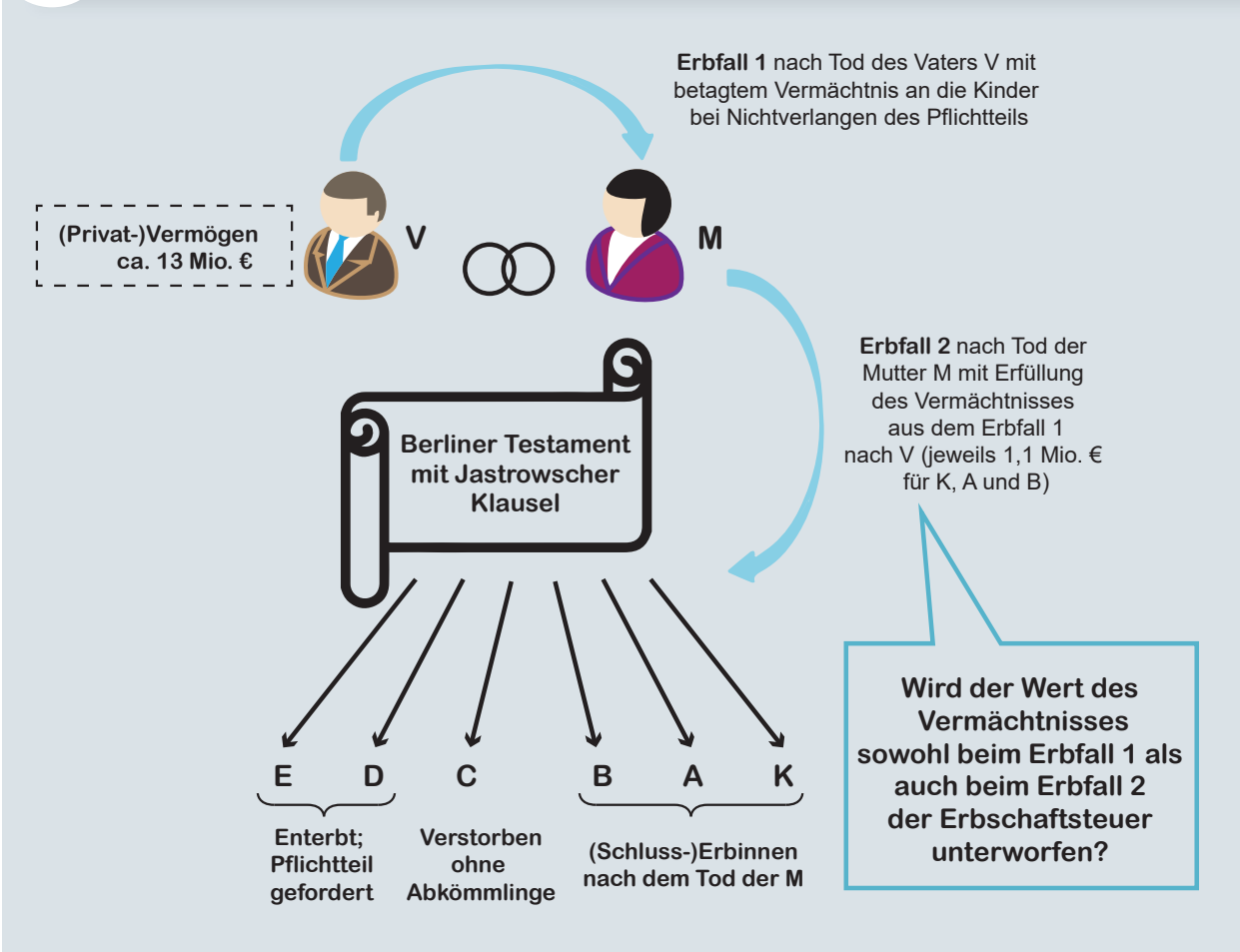
Dagegen wandte sich K mit der Begründung, das Vermächtnis sei bei ihr **doppelt hinzugerechnet** worden; es müsse deshalb als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. Damit hatte sie aber in der ersten Instanz keinen Erfolg<sup>382</sup>. Die Revision hatte das Finanzgericht nicht zugelassen. Bei K war dann allerdings Hoffnung aufgekommen, nachdem der BFH auf ihre Nichtzulassungsbeschwerde die Revision doch noch zugelassen hatte.

381 nähere Zahlen ergeben sich aus dem veröffentlichten Urteilssachverhalt allerdings nicht; lediglich die Höhe des Pflichtteilsanspruchs der K i.H. von 1,1 Mio. € ist bekannt

382 Urteil des FG Hamburg 3 K 191/18 vom 21.02.2020, DStRE 2020 S. 1394



SCHAUBILD



- 35.1 Grundsätze zum Berliner Testament – und wer bitte ist Herr Jastrow?
- 35.2 Entscheidung des BFH
- 35.3 Praxisfolgen
- 35.4 Mandatsbezogener Beratungshinweis
- 35.5 Zusammenfassung

## Lösung

### 35.1 Grundsätze zum Berliner Testament – und wer bitte ist Herr Jastrow?

#### 35.1.1 Definition und zivilrechtliche Fragen zum „Berliner Testament“

Bei einem Berliner Testament setzen sich Ehegatten in einem **gemeinsamen Testament gegenseitig zu Alleinerben** ein:

„Wir setzen uns gegenseitig zu Alleinerben ein; nach dem Tod des Überlebenden erben unsere Kinder X und Y je zur Hälfte.“

Bei einer solchen Einsetzung der Ehepartner als Erben werden deren **Abkömmlinge** also von der Erbfolge **ausgeschlossen**, bis auch der überlebende Ehegatte stirbt. Den Abkömmlingen steht jedoch zum Zeitpunkt des Versterbens des ersten Ehegatten eigentlich der Pflichtteilsanspruch aus § 2303 Abs. 1 Satz 1 BGB zu. Der Pflichtteilsanspruch ist auf eine Geldzahlung gerichtet. Das ist oftmals problematisch, besonders wenn der Nachlass vorwiegend aus nicht liquidem Vermögen wie Immobilien, Kunstgegenständen usw. besteht, die eigentlich dem überlebenden Ehegatten erhalten bleiben sollten. Deshalb nimmt man so genannte **Pflichtteilsstrafklauseln** in das gemeinschaftliche Testament bzw. den Erbvertrag auf, um die Geltendmachung der Ansprüche möglichst zu unterbinden.

Mit einer solchen Pflichtteilsstrafklausel wird ein Kind, das beim Tode des Erstversterbenden den Pflichtteil fordert, auch beim Tod des Letztversterbenden nur den Pflichtteil bekommen, also weniger als seinen vollen gesetzlichen Erbteil (und damit für den zweiten Erbfall faktisch „enterbt“ wird). Der Abkömmling soll damit **von der Forderung des Pflichtteils abgehalten** werden.

**Zweck des Berliner Testaments** ist es sicherzustellen, dass dem überlebenden Ehepartner der Nachlass des verstorbenen Ehepartners alleine zufällt. Dieses Ziel wird durch den Ausschluss der Abkömmlinge des Verstorbenen von der Erbfolge erreicht. Ansonsten würden sie nach der gesetzlichen Erbfolge miterben, so dass dem überlebenden Partner nur die Hälfte – bei Gütertrennung eventuell sogar nur ein Viertel – des Nachlasses bliebe, was dazu führen könnte, dass größere Vermögenswerte (vor allem gemeinsam erworbenes Grundeigentum) **aufgeteilt oder verkauft** werden müssten.

## §

### GESETZESTEXT

#### § 2269 BGB

- (1) Haben die Ehegatten in einem gemeinschaftlichen Testament, durch das sie sich gegenseitig als Erben einsetzen, bestimmt, dass nach dem Tode des Überlebenden der beiderseitige Nachlass an einen Dritten fallen soll, so ist im Zweifel anzunehmen, dass der Dritte für den gesamten Nachlass als Erbe des zuletzt versterbenden Ehegatten eingesetzt ist.
- (2) Haben die Ehegatten in einem solchen Testament ein Vermächtnis angeordnet, das nach dem Tode des Überlebenden erfüllt werden soll, so ist im Zweifel anzunehmen, dass das Vermächtnis dem Bedachten erst mit dem Tode des Überlebenden anfallen soll.

Ein Nachteil des Berliner Testaments ist, dass der **Widerruf** einer wechselseitigen Verfügung i.S. von § 2269 BGB nach § 2271 Abs. 2 Satz 1 BGB nach dem Tod des ersten Ehegatten **nicht mehr möglich** ist („Das Recht zum Widerruf erlischt mit dem Tode des anderen Ehegatten ...“).



#### HINWEIS

Das Berliner Testament **nimmt** also dem überlebenden Ehegatten die **Flexibilität** bei der Erbeinsetzung (was u.U. aber auch durchaus gewollt sein kann).

Nach § 2077 BGB wird das gemeinsame Testament **unwirksam**, wenn die Ehe vor dem Tod eines der Ehegatten **geschieden** wird.

Die **Herkunft** des Begriffs „Berliner Testament“ ist **nicht gänzlich geklärt**.

### 35.1.2 Die steuerlichen Nachteile

Aus rein steuerlicher Sicht hat das Berliner Testament entscheidende Nachteile: Das Vermögen geht in zwei Erbgängen über und wird deshalb auch zweifach besteuert und die **Freibeträge** des zuerst versterbenden Ehegatten gehen im Verhältnis zu den Kindern **verloren** und können nicht genutzt werden. Auch **Progressionsnachteile** können sich ergeben, weil das volle Vermögen eines Elternteils zweimal übergeht und sich dadurch nach § 19 Abs. 1 ErbStG bei beiden Erbfällen höhere Steuersätze ergeben können, als wenn ein Teil des Vermögens des erstversterbenden Elternteils unmittelbar auf die Kinder übergeht.

Das Berliner Testament ist – wiederum aus steuerlicher Sicht – also grundsätzlich nur dann eine **sinnvolle Gestaltung**, wenn das jeweilige **Vermögen** der beiden Ehegatten nicht höher ist als der Freibetrag zwischen Ehegatten von 500.000 € und das Gesamtvermögen der Eltern beim zweiten Erbfall (also beim Übergang vom letztversterbenden Elternteil) durch den jeweiligen Freibetrag von 400.000 € je Kind abdeckt werden kann.

Das Berliner Testament führt bei größeren Vermögen jenseits der Freibeträge zu **Doppelbesteuerungen**.

### 35.1.3 ... und die Ergänzung um die Jastrowsche Klausel

Die Jastrowsche Formel ist eine Gestaltungsmöglichkeit im Rahmen von gemeinschaftlichen Testamenten oder Erbverträgen, um die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen möglichst zu unterbinden und eine Pflichtteilsstrafklausel zu ergänzen. Es handelt es sich dabei also um eine **qualifizierte Pflichtteilsstrafklausel**. Mit dieser wird eine o. g. einfache Pflichtteilsstrafklausel weiter verschärft.



Eine solche Jastrowsche Klausel wird häufig wie folgt **formuliert**:

„In diesem Fall erhält jeder der Erben, mit Ausnahme desjenigen, der seinen Pflichtteil verlangt hat und dessen Abkömmlingen, aus dem Nachlass des Erstversterbenden ein Geldvermächtnis in Höhe des Wertes seines gesetzlichen Erbteils<sup>383</sup> nach dem Erstversterbenden. Der gesetzliche Erbteil ist nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Todes des überlebenden Ehegatten zu bestimmen, berechnet nach dem Wert des zum Zeitpunkt des Todes des Längstlebenden noch vorhandenen Nachlasses des Erstversterbenden. Diese Vermächtnisse fallen erst mit dem Tod des Längstlebenden an und nur für zu diesem Zeitpunkt noch lebende Bedachte.“

Mit einer solchen Formulierung erhalten die Kinder, die nach dem Tod des erstversterbenden Elternteils keinen Pflichtteil geltend machen, zusätzlich zu ihrem Erbteil nach dem Tod des zunächst überlebenden Elternteils ein **Vermächtnis von dem erstversterbenden Elternteil** z.B. – wie in der obigen Formulierung – in Höhe ihres gesetzlichen Erbteils, also **mehr als lediglich den Pflichtteil**. Teilweise wird auch die **Verzinsung des Geldvermächtnisses** zwischen dem ersten und dem zweiten Todesfall angeordnet. Teilweise wird auch vorgeschlagen, das Geldvermächtnis auf ein Mehrfaches des gesetzlichen Erbteils festzulegen, um dadurch den Wert des Nachlasses des überlebenden Ehegatten weiter zu schmälern<sup>384</sup>.



#### HINWEIS

Je höher das aufgeschobene Vermächtnis aus dem ersten Erbfall ist, desto niedriger wird der Pflichtteil eines „bösen Abkömmlings“ für den zweiten Erbfall. Die Vermächtnisse an andere Abkömmlinge, die den Pflichtteil aus dem ersten Todesfall nicht begehrt haben, verkleinern nämlich die Nachlassmasse aus dem zweiten Todesfall und damit auch die Höhe des Pflichtteilsanspruchs des „bösen Abkömmlings“.

Benannt ist die Klausel nach dem **Verfasser eines Aufsatzes in der Zeitschrift des Deutschen Notarvereins im Jahr 1904**, in dem sie erstmals vorgeschlagen wurde<sup>385</sup>.

Die Finanzverwaltung hat in **R E 6 ErbStR** zur Jastrowschen Klausel Folgendes ausgeführt:



#### RICHTLINIENTEXT

##### **R E 6 ErbStR: Vermächtnisse und Auflagen, die beim Tod des Beschwerten fällig werden**

<sup>1</sup>Erbschaftsteuerrechtlich sind Nachvermächtnisse (§ 2191 Absatz 1 BGB) und Vermächtnisse oder Auflagen, die mit dem Tod des Beschwerten fällig werden, den Nacherbschaften gleichgestellt und damit abweichend vom Bürgerlichen Recht als Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer oder Beschwerten und nicht als Erwerb vom Erblasser zu behandeln (§ 6 Absatz 4 ErbStG). <sup>2</sup>Ein solcher Fall ist insbesondere gegeben, wenn die Ehegatten in einem gemeinschaftlichen Testament mit



383 hier könnte alternativ ein anderer Wert vorgesehen werden; im BFH-Sachverhalt war dies der Pflichtteil

384 Worm, RNotZ 2003 S. 535 (553)

385 dort auf S. 424 ff.

→ gegenseitiger Erbeinsetzung bestimmen, dass ihren ansonsten zu Schlusserben eingesetzten Kindern beim Tod des erstversterbenden Elternteils Vermächtnisse zufallen sollen, die erst beim Tod des überlebenden Elternteils fällig werden. <sup>3</sup>Die Vermächtnisse sind als Erwerb vom überlebenden Elternteil zu versteuern. <sup>4</sup>Folglich liegt insoweit weder beim Tod des erstversterbenden noch beim Tod des überlebenden Ehegatten eine die jeweilige Bereicherung durch Erbanfall mindernde Vermächtnislast nach § 10 Absatz 5 Nummer 2 ErbStG vor; beim Tod des überlebenden Ehegatten ist jedoch eine Erblässerschuld nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt auch, wenn in einem sog. Berliner Testament (§ 2269 BGB) – um nach dem Tod des erstversterbenden Ehegatten die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen durch die zu Schlusserben eingesetzten gemeinschaftlichen Kinder zu verhindern – bestimmt wird, dass den Kindern, die den Pflichtteil nicht fordern, als Erwerb vom erstversterbenden Elternteil ein Vermächtnis im Werte des Pflichtteils zufallen soll, das erst mit dem Tod des überlebenden Elternteils fällig wird (sog. Jastrowsche Klausel). <sup>6</sup>Für Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse und Auflagen findet § 6 Absatz 2 Satz 2 bis 5 ErbStG entsprechende Anwendung.

## 35.2 Entscheidung des BFH

### 35.2.1 Grundsatz: Bestätigung der Verwaltungslinie

Nach Auffassung des BFH ist das Vermächtnis **bei K nicht doppelt besteuert** worden. Der Wert des Vermächtnisses wurde zunächst einmal besteuert, nämlich beim Tod des V bei M als dessen Alleinerbin. Das ist die **übliche Konsequenz eines Berliner Testaments**. Das Vermächtnis war zwar bereits beim Tod des V entstanden, wurde aber erst mit dem Tod der M fällig und damit erst dann steuerwirksam (aufschiebende Bedingung; dies ergibt sich bereits aus § 6 Abs. 1 BewG). M konnte die Vermächtnisverbindlichkeit bei ihrem Erbe also nicht in Abzug bringen, weil sie mangels Fälligkeit diese Schuld nicht zu begleichen hatte. Es war also **keine Verpflichtung der Erbin M bei diesem ersten Erbfall**.

Nach dem Tod der M hatte **K** das jetzt fällig gewordene Vermächtnis **aus dem Tod des V** zu versteuern. Als Schlusserbin unterlag bei ihr außerdem der Nachlass nach M der Erbschaftsteuer. Dabei konnte sie dann aber die mit diesem zweiten Erbfall gewordene **Vermächtnisverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit** in Abzug bringen.

Somit unterlag das dem **Vermächtnis** entsprechende Vermögen – so der BFH – auf der **Ebene der K nur einmal der Besteuerung**. Die von K behauptete Doppelbesteuerung desselben Vermögens gibt es also nicht.

Dass allerdings bezüglich des **betagten Vermächtnisses** im Ergebnis dennoch **zweimal Erbschaftsteuer entsteht** – einmal (ohne Abzugsmöglichkeit als Nachlassverbindlichkeit) beim überlebenden Ehegatten (hier: M) nach dem Tod des Erstversterbenden (V) und ein weiteres Mal bei der Tochter K nach dem Tod des letztversterbenden Elternteils M – ist **steuerlich zwar ungünstig, aus rechtlicher Sicht aber in Ordnung**. Dies ist eben die **Konsequenz eines Berliner Testaments!**

Nach § 6 Abs. 4 ErbStG stehen Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen den Nacherbschaften gleich. Es gilt also § 6 Abs. 2 ErbStG analog, wonach Nacherben bei einer Nacherbfolge den Erwerb **als vom Vorerben stammend** zu versteuern haben. Und damit sind die **Freibeträge aus dem ersten Erbfall verloren!**

Der **BFH** bestätigt also vollumfänglich die o.g. Verwaltungsauffassung in R E 6 ErbStR.

### 35.2.2 Anwendung auf den konkreten Einzelfall

**35.2.2.1** Für die einzelnen Erbfälle bedeutete dies im Urteilssachverhalt konkret Folgendes:

<p><b>Erbfall 1 (V an M, Vermächtnis u.a. an K)</b></p>	<p>Das <b>gesamte Vermögen</b> des V geht auf M über und muss von ihr als Erwerb von Todes wegen i.S. von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG versteuert werden. Die betagten <b>Vermächtnisse</b> zugunsten der pflichtteilsverzichtenden Kinder (u.a. K) kann M <b>nicht</b> bei der Bemessung des erhaltenen Erwerbs in Abzug bringen, da sie zu diesem Zeitpunkt <b>noch nicht fällig</b> waren. Der Nachlass ging also ungeschmälert durch die Vermächtnisse auf M über.</p> <p>Der bereits im Gesamtvermögen enthaltene (und dort nicht abzugsfähige) <b>Wert des Vermächtnisses</b> (u.a.) an K (1,1 Mio. €) war von dieser im Zeitpunkt der Fälligkeit, nämlich im Zeitpunkt des zweiten Erbfalls, zu versteuern (zivilrechtlich Erwerb von V, erbschaftsteuerlich aber von M).</p> <p>Und dies war die von K <b>monierte vermeintliche Doppelbesteuerung!</b></p>
<p><b>Erbfall 2 (M an K, A und B)</b></p>	<p>Der Nachlass der M ging auf K und die Miterbinnen A und B ungeschmälert durch die betagten Vermächtnisse über (also einschließlich des Geldvermögens von 1,1 Mio. € je Erbin, das zur Abdeckung der Vermächtnisse vorhanden war). K sowie A und B können jedoch die zu diesem Zeitpunkt fällig gewordenen Vermächtnisansprüche nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG anteilig als <b>Nachlassverbindlichkeit</b> vom Nachlass der M abziehen (insoweit übernehmen sie nämlich eine Verpflichtung der M). Dadurch neutralisiert sich, dass K, A und B selbst die Vermächtnisse versteuern müssen, so dass hinsichtlich des aus dem ersten Erbfall stammenden Vermächtnisses <b>per Saldo keine doppelte erbschaftsteuerliche Belastung</b> eintritt.</p>

**Nicht zutreffend** war indes die Vorgehensweise des Finanzamts, den Wert des Vermächtnisses beim Erwerb der K von M **von vornherein nicht anzusetzen**. Dafür hatte das Finanzamt dann aber den Abzug als Nachlassverbindlichkeit i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG versagt. Da sich beide Positionen ausgleichen, erfolgte – anders als K argumentiert hatte – keine doppelte Besteuerung des betagten Vermächtnisses bei K, sondern vielmehr eine systemgerechte Erfassung bei beiden Erbfällen.

**Formal** hatte der BFH keine Bedenken gegen die Vorgehensweise des Finanzamts

a) den Erwerb der K als Schlusserbin und

b) den weiteren Erwerb als Vermächtnisnehmerin

**in einem Bescheid zusammenzufassen.** Dies war hier deshalb möglich, weil Vermächtnisanspruch und Nachlassverbindlichkeit der Höhe nach deckungsgleich waren, da auch die Anzahl der Schluss-erbeninnen und Vermächtnisnehmerinnen identisch war.



#### HINWEISE

- Bei anderen familiären Konstellationen kann dies allerdings anders sein. Hier muss dann auf eine genaue Berechnung geachtet werden.
- An der Sichtweise des BFH ändert sich auch nicht deshalb etwas, weil das Vermächtnis aus **zivilrechtlicher Sicht noch vom Vater V erlangt** wurde (schließlich war durch die Jastrowsche Klausel nur die Fälligkeit auf den Zeitpunkt des Todes des letztversterbenden Elternteils verschoben worden). **Steuerlich** ist der Erwerb nämlich nach **§ 6 Abs. 4 ErbStG** abweichend vom Bürgerlichen Recht als **Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer oder Beschwerten** (hier: von der Mutter M) und nicht als Erwerb vom (ursprünglichen) Erblasser (V) zu behandeln.

**35.2.2.2** Zwar sieht § 15 Abs. 3 i.V. mit § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG vor, dass bei der Besteuerung eines Schlusserben nach einem Berliner Testament auf **Antrag** das Verhältnis des Schlusserben oder Vermächtnisnehmers zum zuerst verstorbenen Ehegatten zugrunde zu legen ist und dass beide Vermögensanfälle hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln sind. Für K war jedoch sowohl für den Erwerb nach dem Vater als auch nach der Mutter jeweils die Steuerklasse I anzuwenden.



#### HINWEIS

Ein solcher Antrag führt dann (leider) auch **nicht dazu**, dass der **Freibetrag** nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.H. von 400.000 € aus dem ersten Erbfall (hier: V an K) wieder aufleben würde und genutzt werden könnte. Dies ergibt sich aus § 15 Abs. 3 Satz 2 i.V. mit § 6 Abs. 2 Satz 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG (Wortlaut: „... sind beide Vermögensanfälle hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln.“). Dies war am Ende des BFH-Verfahrens im Hinblick auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut dann auch nicht mehr streitig.

### 35.3 Praxisfolgen

- Es ist für die Praxis mitzunehmen, dass die negativen erbschaftsteuerlichen Folgen eines Berliner Testaments **nicht durch eine Jastrowsche Klausel vermieden oder beseitigt** werden können. Wie so häufig gilt der alte Grundsatz „Hätte, hätte, Fahrradkette ...“. Wäre das Revisionsverfahren anders ausgegangen, könnte eine Jastrowsche Klausel auch aus steuerlicher Sicht durchaus empfohlen werden. Dem ist aber nicht so!
- Es bleibt also dabei, dass ein **Berliner Testament** bei höheren Vermögen aus erbschaftsteuerlicher Sicht **keine sinnvolle Gestaltung** ist. Dies gilt insbesondere in **Kombination mit einer Pflichtteilsstrafklausel**, die den Kindern die Geltendmachung des Pflichtteils nach dem Tod des ersten Elternteils „vermiesen“ soll. Es gehen nicht nur die Freibeträge der beim ersten Erbfall „enterbten“ Kinder i.H. von 400.000 € pro Kind verloren, sondern der Wert des durch die Jastrowsche Klausel ausgesetzten Vermächtnisses unterliegt – trotz der Abzugsfähigkeit beim zweiten Erbfall

– im Ergebnis auch zweimal der Besteuerung, wie der BFH nun in seinem aktuellen Urteil entschieden hat. Dies zeigt nochmals, **dass die Jastrowsche Klausel das Berliner Testament weder besser noch schlechter macht.**

- Die Geltendmachung des Pflichtteils kann aus erbschaftsteuerlicher Sicht zwar dennoch sinnvoll sein, bringt dann aber für die Kinder ein **erhebliches erbrechtliches Risiko** mit sich (nämlich, dass sie am Ende weniger Vermögen haben). Die Ziele des Berliner Testaments liegen im **zivilrechtlichen Bereich**, was man sich aber mit dem **steuerlichen Nachteil** erkauft.
- Sinnvoller ist und bleibt es häufig, den Kindern bereits beim Tod des ersten Elternteils testamentarisch Vermögen zukommen zu lassen und zwar entweder als Erben oder aber im Rahmen eines „echten“ Vermächnisses, das nicht erst bei Tod des zweiten Elternteils fällig wird. Selbst die **gesetzliche Erbfolge** nach BGB kann hier die oftmals die **bessere Variante** sein. Denkbar ist es auch, dem überlebenden Ehegatten ein testamentarisches **Nießbrauchsrecht** einzuräumen.
- Dabei ist natürlich zu berücksichtigen, dass mit der Erb- oder Vermächniseinsetzung der Kinder für der ersten Erbfall ein **Vorteil des Berliner Testaments entfällt**, nämlich dass sich der überlebende Elternteil nicht mehr zu Lebzeiten das Ehevermögen teilen und sich „mit den Kindern rum-schlagen“ muss.



#### HINWEISE

Wie so häufig können also **steuerlich günstige Gestaltungen anderweitig Nachteile** mit sich bringen – und umgekehrt. Was dann die beste Lösung ist, kann jeweils nur durch **Abwägungen im Einzelfall** entschieden werden; es muss geprüft werden, **welches Anliegen** der Ehegatten **überwiegt** (nämlich das erbrechtliche oder das erbschaftsteuerliche)<sup>386</sup>. Dabei sollte für die erb- und familienrechtliche Aspekte immer auch ein mit diesen Themen bewandertes **Angehöriger der rechtsberatenden Berufe** hinzugezogen werden. Es macht also keinen Sinn, die Testamentsgestaltung allein unter steuerlichen Aspekten vorzunehmen; andererseits ist eine Testamentsabfassung ohne Rücksicht auf die steuerlichen Folgen genauso wenig angebracht.

- Als **Alternativgestaltung** wird teilweise vorgeschlagen, das Berliner Testament um ein sog. **Supervermächtnis** zu ergänzen, das es dem überlebenden Ehepartner erlaubt, das Erbe des ersten Ehepartners ganz oder teilweise direkt an die Kinder weiterzugeben<sup>387</sup>. Dies löst zwar nicht das grundsätzliche Problem angesichts der erläuterten aktuellen BFH-Rechtsprechung, bringt dem überlebenden Elternteil allerdings erhebliche Flexibilität zur Ausgestaltung von Vermächnissen, die dann schon vor seinem Tod fällig werden. § 6 Abs. 4 ErbStG sollte dann nicht zur Anwendung kommen. Die Freibeträge der Kinder aus dem Verhältnis zum erstversterbenden Elternteil können dann genutzt werden.

In der **Fachliteratur** wird für ein solches „Supervermächtnis“ z.B. folgender Wortlaut vorgeschlagen<sup>388</sup>:

386 so auch die BFH-Richterin Kugelmüller-Pugh, DStR 2024 S. 489/490

387 Keim, ZEV 2016 S. 6, von Oertzen/Lindermann, ZEV 2020 S. 144, und aktuell Becker, ZEV 2024 S. 205

388 so bereits Schmidt in BWNöZ 1998 S. 101; fortentwickelte Formulierungsvorschläge finden sich bei Wälzholz in Skript „3. Jahrestagung des Notariats 2005“, S. 390 f. sowie bei Nieder/Kössinger, HdB der Testamentsgestaltung, 6. Aufl. 2020, § 6 Rn. 209

„Der zuerst Versterbende wendet den auf seinen Tod von der Erbfolge ausgeschlossenen Kindern, A, B, C, D, ein Vermächtnis zu, dessen Zweck es ist, ihnen als Ersatz eine Abfindung einzuräumen und ihre Erbschaftsteuerfreibeträge auf den Tod des zuerst Versterbenden ganz oder teilweise auszuschöpfen zu ermöglichen. Der überlebende Ehegatte als Beschwerter hat die Befugnis, unter den Benannten den bzw. die Bedachten gem. § 2151 BGB und unter den Ausgewählten zu bestimmen, was jeder hieran gem. § 2153 BGB erhält. Er kann gem. § 2156 BGB die Leistung nach billigem Ermessen bestimmen und die Zeit der Erfüllung nach freiem Belieben gem. § 2181 BGB festlegen. Er kann nach billigem Ermessen den Bedachten einzelne Gegenstände zuweisen, diese beschweren und Ausgleichs- bzw. Gleichstellungszahlungen festlegen.“



#### HINWEISE

Auch in diesem Zusammenhang ist unbedingt ein mit dem Erbrecht bewandeter **Angehöriger der rechtsberatenden Berufe** hinzuzuziehen. Mit einem solchen „Supervermächtnis“ gehen nämlich zahlreiche erbrechtliche Fragestellungen einher (Bestimmtheitsgebot usw.), die weit über das Steuerrecht hinausgehen.

M.E. sollte eine **Frist für die Festlegung der Art und des Umfangs der Vermächtnisse** definiert werden, die nicht zu lang sein sollte (vorstellbar erscheint z.B. ein Zeitraum von bis zu einem Jahr).

Ebenso sollte dem Überlebenden die Möglichkeit des **Vorbehalts von Nießbrauchsrechten** an den vermächtnisweise übergebenen Vermögensgegenständen eingeräumt werden.

- Es bleibt im Übrigen bei meinen bisherigen Hinweisen zum Thema **„Pflichtteilsanspruch gegen sich selbst“**<sup>389</sup>. Danach gilt Folgendes:
  - Bei **Berliner Testamenten** und einem **zeitnahen Versterben beider Elternteile** sollten die Erwerber nach dem zweiten Erbfall prüfen, ob sie nicht noch ihren **Pflichtteil bezogen auf den ersten Erbfall** geltend machen können.
  - Berücksichtigt werden muss dabei allerdings, dass für **Pflichtteilsansprüche** eine **erbrechtliche Verjährungsfrist von drei Jahren** (§ 195 BGB) gilt<sup>390</sup>. Soll der insoweit nachteilige Verjährungseintritt verhindert, zugleich aber eine Durchsetzung der Pflichtteilsansprüche nach dem 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.
  - Ebenfalls muss bedacht werden, dass eine **Pflichtteilsstrafklausel** der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs gegen sich selbst entgegenstehen kann. Zumindest sollte deshalb eine Modifikation einer solchen Klausel erwogen werden (Beschränkung auf die Geltendmachung zu

389 dazu ausführlich Tz. 75 in AktStR III/2020

390 BFH-Urteil II R 1/16 vom 05.02.2020, BStBl II 2020 S. 581

Lebzeiten), um die Möglichkeiten des Pflichtteilsanspruches gegen sich selbst nicht verringern oder gar auszuschließen.

### 35.4 Mandatsbezogener Beratungshinweis



#### BERATUNGSHINWEIS

##### MANDATSBEZOGENER BERATUNGSHINWEIS

Stand: 06/2024

**Themenbereich:** Testamentsgestaltung

**Zielgruppe:** Alle vermögenden Mandanten, bei denen eine Testamentsgestaltung ansteht oder die ein Berliner Testament erstellt haben

**Bezug:** Tz. 35 in Aktuelles Steuerrecht II/2024

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

wir hatten schon mehrfach über die Notwendigkeit einer Testamentsgestaltung gesprochen.

Aktuell hat der Bundesfinanzhof zu erbschaftsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit einem Berliner Testament Stellung genommen. Unter erb- und familienrechtlichen Gesichtspunkten sind solche gemeinschaftlichen Testamente, bei den sich die Ehegatten gegenseitig zu Alleinerben einsetzen, häufig sinnvolle Gestaltungen. Es ist allerdings nicht neu, dass ein Berliner Testament erbschaftsteuerlich nicht die beste Wahl ist. Es drohen Freibeträge und Progressionsvorteile verloren zu gehen.

Aus zivilrechtlicher Sicht wird ein Berliner Testament häufig mit einer Pflichtteilsstrafklausel versehen. Im aktuellen Urteilsfall war eine solche Klausel dann noch mit einer sog. Jastrowschen Klausel kombiniert, also mit einem Vermächtnis an die Kinder, das erst beim Tod des zunächst überlebenden Ehegatten fällig wird.

Der BFH hat entschieden, dass auch eine solche Jastrowsche Klausel die steuerlichen Nachteile eines Berliner Testaments nicht beseitigen kann. Es gibt allerdings andere Gestaltungsmöglichkeiten!

Lassen Sie uns darüber reden! Wir müssen dabei aber unbedingt einen mit erbrechtlichen Fragen bewanderten Rechtsanwalt hinzuziehen. Weder ist es sinnvoll, ein Testament nur unter zivilrechtlichen noch nur unter steuerlichen Gesichtspunkten abzufassen. Die jeweiligen Vor- und Nachteile bei den verschiedenen Rechtsgebieten müssen gegeneinander abgewogen und dann im Anschluss die im Einzelfall sinnvollste Testamentsgestaltung vollzogen werden.

Vereinbaren Sie hierzu bitte einen individuellen Beratungstermin.

Mit freundlichen Grüßen

### 35.5 Zusammenfassung

- Der BFH bestätigt die Verwaltungsauffassung, dass die **negativen erbschaftsteuerlichen Folgen eines Berliner Testaments mit einer sog. Jastrowschen Klausel nicht beseitigt** werden können.
- Es bleibt also auch mit einer solchen Klausel, mit der bereits beim Tod des ersten Elternteils ein Vermächtnis zugunsten derjenigen Kinder „ausgelobt“ wird, die ihren Pflichtteil nicht geltend machen, bei einer **mehrfachen Besteuerung des übergelassenen Vermögens** des erstversterbenden Elternteils und beim Verlust der Freibeträge zwischen diesem Elternteil und den Kindern. Dies ist darin begründet, dass solche Vermächtnisse aufgrund ihrer erst späteren Fälligkeit **beim ersten Erbfall nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig** sind.
- Beim **zweiten Erbfall** erhöht das dem Vermächtnis entsprechende Vermögen den Erbanfall vom zweitversterbenden Elternteil, darf dann aber **als Nachlassverbindlichkeit abgezogen** werden. Auch eine „Nettoberechnung“ (sowohl anteiliges Vermögen als auch Nachlassverbindlichkeit weglassen) hat der BFH dabei als zulässig angesehen.
- Die **erbschaftsteuerlichen Nachteile** eines Berliner Testaments müssen weiterhin in jedem Einzelfall mit dessen **erb- und familienrechtlichen Vorteilen** abgewogen werden. Zumindest sollte ein Berliner Testament aus steuerlicher Sicht mit **Vermächtnissen**, die bereits vor dem Tod des zweitversterbenden Elternteils fällig werden, ergänzt werden.



## C. Aktuelles auf einen Blick



### 36. Schätzungsbefugnis bei sog. Altkassen: Alles hat seine Grenzen!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 4 Abs. 3, § 11 Abs. 1 EStG; § 145 Abs. 2, § 158, § 162 Abs. 1 Sätze 1-2, Abs. 2 Satz 2 AO
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil X R 3/22 <sup>391</sup>

**Grundaussage:**

Bei sog. Altkassen, deren objektive Manipulierbarkeit sich erst nach Jahren des Gebrauchs nachträglich herausstellt, darf der Tatrichter sich zur Begründung einer Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach nicht mit der bloßen Benennung formeller oder materieller Mängel begnügen. Er muss diese Mängel vielmehr auch nach dem Maß ihrer Bedeutung für den konkreten Einzelfall gewichten.

**Anmerkungen:**

1. **Bis zum 31.12.2016** durften die **Journaldaten** einer steuerlich relevanten Kasse **mit dem Tagesabschluss verdichtet** und hiernach **gelöscht** werden. Das ist **seit dem 01.01.2017 nicht mehr zulässig**. Die Journaldaten der Kasse müssen nunmehr unveränderbar in einer elektronisch auswertbaren Form aufbewahrt werden. Das heißt, dass **alle einzeln in die Kasse „gebongten“ Einnahmen** in elektronischer Form **dauerhaft gespeichert** werden müssen. Das gilt auch für elektronische Rechnungen, die mithilfe einer Kasse erzeugt wurden<sup>392</sup>.



Zudem normiert bekanntlich § 146a Abs. 1 i.V. mit § 146a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO mit Wirkung **bereits ab dem Jahre 2020** die **Pflicht**, grundsätzlich **nur noch solche elektronischen Aufzeichnungssysteme einzusetzen**, die mit einer **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung versehen** sind. Ausgenommen hiervon waren lediglich solche **nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafften Aufzeichnungssysteme**, die zwar den **Anforderungen** der sog. **neuen Kassenrichtlinie**<sup>393</sup> **entsprechen**, die aber **bauartbedingt nicht so auf- bzw. nachrüstbar** sind, dass sie auch die **Anforderungen** von § 146a AO und der Kassensicherungsverordnung **erfüllen**. Derartige Systeme durften – abweichend von § 146a und § 379 Abs. 1

391 BFH-Urteil X R 3/22 vom 28.11.2023, DStR 2024 S. 860, veröffentlicht am 11.04.2024

392 vgl. hierzu auch das Schreiben IV A 4 - S 0316/13/10003 des Bundesministers der Finanzen vom 14.11.2014, BStBl I 2014 S. 1450, Tz. 14 in AktStR I/2015

393 BMF-Schreiben IV A 4 - S 0316/08/10004-07 vom 26.11.2010, BStBl I 2010 S. 1342

Satz 1 und Abs. 4 AO – **bis längstens zum 31.12.2022** ohne Verstoß gegen die Vorschriften zur ordnungsmäßigen Kassenführung „ungesichert“ **weiterverwendet** werden.

2. Fraglich ist nun in nicht wenigen Fällen, ob solche – **rückblickend betrachtet** – **vorhanden** **gewesenen Manipulationsmöglichkeiten**, welche die sog. Altkassen geboten haben, die **Finanzverwaltung** ohne weiteres dazu **berechtigen**, die auf derartigen Kassen aufgebauten **Buchführungen zu verwerfen** und **Zuschätzungen vorzunehmen**. Dies hat der **BFH vorliegend verneint**:
  - Anders als zum Teil in Schätzungsfällen von der Verwaltung praktiziert, **reicht** es für das Verwerfen der Buchführung **nicht aus**, dass eine **elektronische Registrierkasse objektiv manipulierbar** ist. Formelle Mängel berechtigen nämlich nach ständiger, vom Gericht vorliegend ausdrücklich bestätigter Rechtsprechung<sup>394</sup> **nur insoweit zur Schätzung**, als sie **Anlass** geben, die **sachliche Richtigkeit des Ergebnisses** der Gewinnermittlung substantiiert **anzuzweifeln**.
  - Ausgehend vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und unter Berücksichtigung des Gesichtspunkts des Vertrauensschutzes gilt es hierbei **zudem zu beachten**, ob die **objektive Manipulierbarkeit bekannt** bzw. über Jahre **von der Finanzverwaltung nicht beanstandet** worden ist. Der bekannte Grundsatz „Hinterher ist man immer schlauer“ darf sich also nicht zum Nachteil der betroffenen Steuerpflichtigen auswirken.
  - Schließlich ist auch die **tatsächliche Nutzung** durch den Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall **in den Blick zu nehmen**. Denn **auch bei der fehlenden formellen Ordnungsmäßigkeit** der Kasse gilt, dass sich hieraus, um zu einer Schätzungsbefugnis der Verwaltung zu kommen, eine **hinreichende Gewähr** für die **fehlende Vollständigkeit und Richtigkeit der Einnahmenerfassung** ergeben muss.
3. Auch vor dem Hintergrund dieser richtigen und klarstellenden Entscheidung des BFH sollten im Rahmen der **vorbeugenden Beratung** und Instruktion solche **Mandanten**, die bargeldintensive Betriebe führen, dazu **angehalten** werden, die diesbezüglichen **Vorgaben** des Gesetzgebers, der Gerichte und der Finanzverwaltung so genau wie nur möglich zu **befolgen**. Hierzu gehört es beispielsweise, dass beim **Einsatz von Registrierkassen** bzw. von **elektronischen Kassensystemen sämtliche buchführungsrelevanten Daten** und **Unterlagen** während der gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungsfristen lückenlos **vorgehalten** und **aufbewahrt** werden. Ebenso muss den Mandanten mit Nachdruck nahe gebracht werden, dass eine offene Ladenkasse nur dann ordnungsgemäß sein kann, wenn die **Bareinnahmen** arbeitstäglich anhand eines so genannten **Kassenberichts** nachgewiesen worden sind.

394 vgl. zuletzt das BFH-Urteil IV R 1/18 vom 16.12.2021, BFH/NV 2022 S. 305, Rz 43, m.w.N., Tz. 44 in AktStR II/2022

### 37. Leasing-Restwertmodell bei Autohäusern: Der BFH verneint die Passivierung bestehender Risiken!

**Gesetzliche Normen:** § 247, § 249, § 255 HGB, § 4, § 5, § 6 EStG

**Quelle:** BFH-Urteil X R 20/20<sup>395</sup>

#### Grundaussage:

Der BFH lässt bei Autohäusern im Zusammenhang mit Leasingverträgen weder die Passivierung einer Verbindlichkeit noch einer Rückstellung zu, wenn das Restwertrisiko für Leasingrückläufer beim Autohersteller über einen sog. Beteiligungsbetrag, der erst bei Rücknahme des Fahrzeugs fällig wird, abgesichert wird. Er begründet dies bereits mit handelsrechtlichen Prinzipien, die er – wieder einmal – mit seiner steuerlichen Brille auslegt.

#### Anmerkungen:

1. Vermitteln Autohäuser **Leasingverträge für Neuwagen**, liegt dem **häufig** ein **komplexes Vertragskonstrukt** zugrunde:

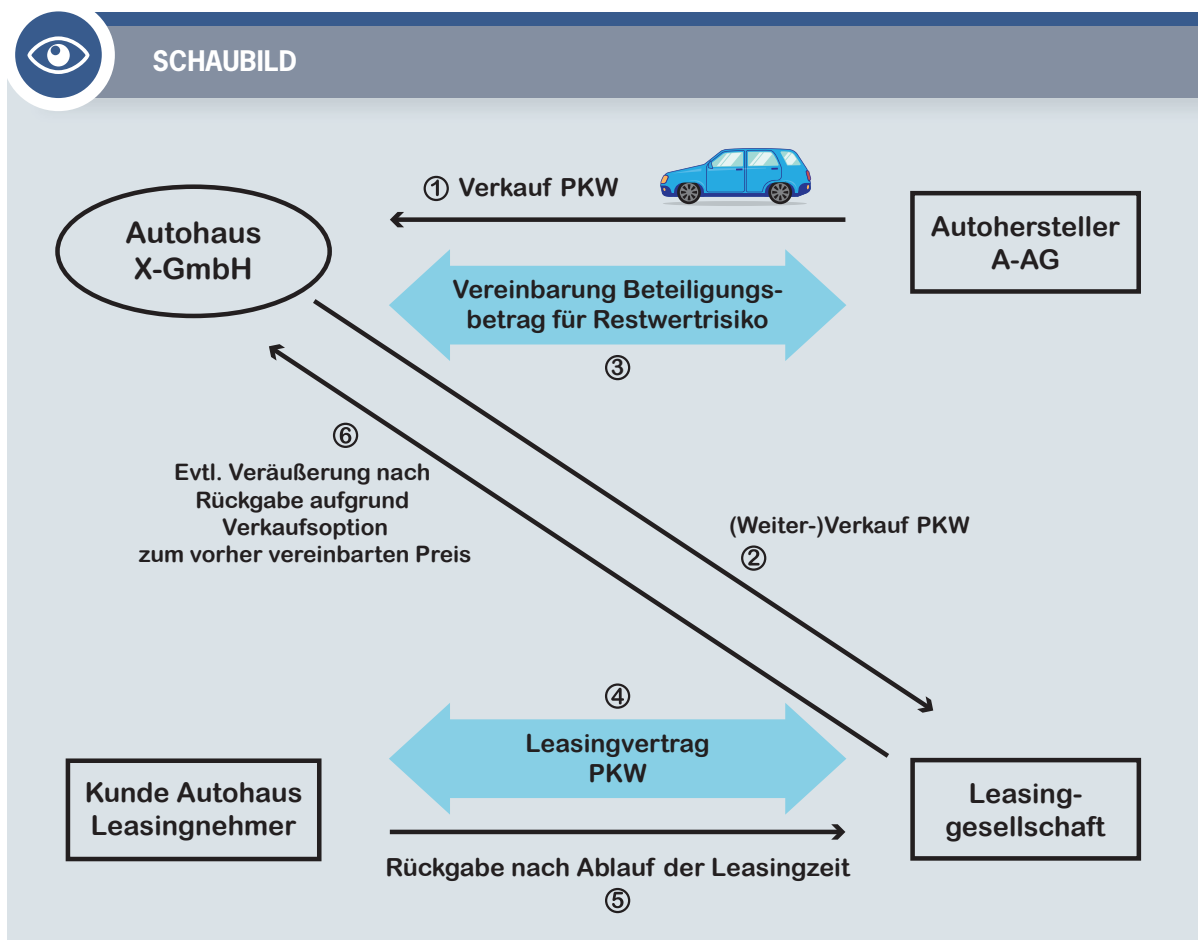
- Der Autohersteller veräußert das Fahrzeug an das Autohaus.
- Das Autohaus veräußert das Fahrzeug an eine Leasinggesellschaft (häufig konzernzugehörig zum Autohersteller).
- Das Autohaus vermittelt zwischen der Leasinggesellschaft und seinem Kunden einen Leasingvertrag.
- Nach Ablauf der Leasingzeit (i.d.R. drei oder vier Jahre) gibt der Kunde das Fahrzeug an die Leasinggesellschaft zurück („Leasingrückläufer“).
- Da die Leasinggesellschaft i.d.R. nicht über die notwendigen Strukturen zum Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen verfügt, wird häufig eine Verkaufsoption für die Leasinggesellschaft an das Autohaus zu einem von vornherein festgelegten Preis vereinbart.
- Das Autohaus veräußert diese Gebrauchtwagen am Markt, hat dabei aber ein Wertverlustrisiko. Dieses Risiko kann es sich vollständig oder teilweise über einen sog. Beteiligungsbetrag beim



395 BFH-Urteil XI R 20/20 vom 13.09.2023, DB 2024 S. 632, veröffentlicht am 08.02.2024

Autohersteller absichern. Dieser wird bereits bei Abschluss des Leasingvertrags vereinbart, fällt allerdings nur und erst dann an, wenn die Leasinggesellschaft seine Verkaufsoption nutzt und den Pkw tatsächlich an das Autohaus veräußert. Fällig wird der Beteiligungsbetrag aber auch dann, wenn das Autohaus den Leasingrückläufer mit Gewinn verkaufen kann.

2. So waren auch die Verhältnisse in dem aktuell vom BFH entschiedenen Sachverhalt, wie sie aus dem nachfolgenden **Schaubild** ersichtlich sind:



3. Bisher haben die **Autohändler** bei Beginn der Leasingvertragslaufzeit den (am Ende fälligen) **Beteiligungsbetrag aufwandswirksam** regelmäßig **als Verbindlichkeit oder Rückstellung gebucht**. In den Jahresabschlüssen waren so meist hohe Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen für alle am jeweiligen Bilanzstichtag laufenden Leasingverträge passiviert. Die **Finanzverwaltung** stand bisher allerdings auf dem Standpunkt, dass eine Verbindlichkeit **erst nach Ablauf des Leasingvertrags** zu bilanzieren sei und der Beteiligungsbetrag zu künftigen Anschaffungskosten des Leasing-Rückläufers führe, wofür in der **Steuerbilanz nach § 5 Abs. 4b EStG** keine Rückstellung gebildet werden dürfe.
4. Die **Passivierung einer Verbindlichkeit** im Jahr des Abschlusses der Restwertvereinbarung **lässt der BFH** deshalb **nicht zu**, weil die X-GmbH zu Beginn des Leasingvertrags (noch) nicht zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung verpflichtet war, die vom Hersteller am

Ende der Leasinglaufzeit hätte erzwungen werden können. Die Entrichtung des Beteiligungsbeitrags war nämlich vom Rückerwerb des Leasingfahrzeugs abhängig. Er war nur zu zahlen, falls die Leasinggesellschaft als Leasinggeber ihr Rückgaberecht ausübte und die X-GmbH das Fahrzeug tatsächlich zurücknehmen musste. Ist die Verpflichtung von dem **Eintritt einer aufschiebenden Bedingung** abhängig, kann bereits handelsrechtlich keine Bilanzierung einer gewissen Verbindlichkeit erfolgen.

5. Auch eine **Rückstellung** lässt der BFH – und dies ist der kritischere Aspekt der Entscheidung – für den zu entrichtenden Beteiligungsbeitrag nicht zu. Denn dem bilanziellen Ausweis der aufschiebend bedingten Verpflichtung, an den Hersteller die festgelegten Beteiligungsbeiträge beim Rückerwerb der Leasingfahrzeuge zu entrichten, stünden die Grundsätze der (Nicht-) Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen. Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge im Sinne der §§ 320 ff. BGB, die von der zur Sach- oder Dienstleistung verpflichteten Partei noch nicht voll erfüllt sind. Hier sei jedoch noch von keiner Seite eine Erfüllung erfolgt. Auf die bisherige Argumentation der Finanzverwaltung<sup>396</sup> mit dem Hinweis auf die Anwendung von § 5 Abs. 4b EStG („keine Rückstellung für künftige Anschaffungskosten“) kommt es aufgrund der bereits für die Handelsbilanz versagten Passivierung nicht mehr an.
6. Die Entscheidung ist zu bedauern, **klärt** aber eine seit langem offene **Rechtsfrage** im Rahmen der Bilanzierung bei Autohäusern. Die Beteiligungsbeiträge dürfen nun nicht mehr passiviert werden (weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz). Bisher passivierte Beträge müssen erfolgswirksam aufgelöst werden. Weitere Rechtsbehelfe in dieser Sache machen keinen Sinn.
7. Bei **Autohäusern mit kritischer Gewinn- und Vermögenssituation** ist die BFH-Rechtsprechung auf den ersten Blick durchaus positiv. Diese haben nämlich an einem zusätzlichen Aufwand regelmäßig weniger Interesse und wohl eher das Bestreben, eine Überschuldungssituation und damit einen möglichen Insolvenzantrag zu vermeiden.



#### HINWEIS

Ob diese „Rechnung“ aufgeht, ist allerdings offen. Sie erfordert nämlich, dass sich das **IDW**, das sich gerne als Herrscher über das Handelsrecht sieht, ohne steuerliche Brille der BFH-Auffassung anschließt. Dies dürfte zumindest **zweifelhaft** sein, da die Verträge über die Beteiligungsbeiträge Risiken mit sich bringen, die sich vermögens- und gewinnmindernd auswirken werden. Verfügt das IDW gegenüber den ihm angeschlossenen Wirtschaftsprüfern eine abweichende Auffassung, ist ein **Testat** ohne die Passivierung der Verpflichtung aus dem Beteiligungsbeitrag **nicht zu erhalten**.

Bei bestehender Insolvenzgefahr sollte unbedingt die Beratung durch einen **insolvenzrechtlich bewanderten Angehörigen der rechtsberatenden Berufe** in Anspruch genommen werden.

396 und auch noch der Vorinstanz = Urteil des FG Thüringen 4 K 460/17 vom 17.06.2020, EFG 2022 S. 333

8. Ein anderer Punkt ist die schon längerer Zeit geklärte Frage, ob bei der Veräußerung vom Autohaus (X-GmbH) an die Leasinggesellschaft (Vorgang Nr. 2 im obigen Schaubild) ein Teil des Kaufpreises auf die **Einräumung der Verkaufsoption** entfällt und somit **erfolgsneutral** behandelt werden kann (Passivierung einer Optionsverpflichtung statt Ertrag aus Warenverkauf). Dies hat der BFH bereits im Jahr 2010 bejaht<sup>397</sup>. Dem folgt auch die Finanzverwaltung<sup>398</sup>. Als Praxisproblem zeigt sich hier allerdings die **Bewertung** der Verkaufsoption, weil deren „Preis“ in den Verträgen regelmäßig nicht gesondert ausgewiesen ist. Für die o.g. Fälle, in denen gleichzeitig mit dem Hersteller ein Beteiligungsbetrag vereinbart, soll die Verkaufsoption **mit dem Beteiligungsbetrag bewertet** werden können, wenn der Verlust zu 100 % vom Hersteller übernommen wird<sup>399</sup>.
9. Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die **Ausgestaltung** von Leasing-Restwertmodellen in der Praxis von derjenigen in dem nun vom BFH entschiedenen Sachverhalts **abweichen kann**<sup>400</sup>. Anders wäre es z.B. bereits dann, wenn der Beteiligungsbetrag bereits bei Beginn des Leasingverhältnisses zu zahlen wäre. In diesem Fall wäre dann aber ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut „Restwertabsicherung“ zu aktivieren, das erst beim Rückerwerb des jeweiligen Leasingfahrzeugs erfolgswirksam aufzulösen gewesen wäre<sup>401</sup>. Im Ergebnis ergibt sich also auch bei dieser Variante vor der Rücknahme des Leasingfahrzeugs noch keine Gewinnminderung.

---

397 BFH-Urteil I R 83/09 vom 17.11.2010, BStBl II 2011 S. 812

398 BMF-Schreiben vom 12.10.2011, BStBl I 2011 S. 967

399 Verfügung der OFD NRW vom 24.04.2018, DB 2018 S. 1115

400 vgl. Conrads, DStRK 2024 S. 85

401 so ausdrücklich Rz. 30 des BFH-Urteils XI R 20/20 vom 13.09.2023, DB 2024 S. 632

### 38. Trennungstheorie im Privatvermögen: Streng!

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 17 EStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil IX R 15/23 <sup>402</sup>

#### Grundaussage:

Schon seit langem schwelt im Ertragsteuerrecht die spannende Frage, ob bei teilentgeltlichen Erwerben die strenge oder die modifizierte Trennungstheorie gilt. Zumindest für Übertragungen im Privatvermögen (im konkreten Urteilsfall eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i.S. von § 17 EStG) hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und die strenge Trennungstheorie angewandt. Dabei wird einem Teilentgelt lediglich der Teil der Anschaffungskosten gegenübergestellt, der dem Verhältnis des Teilentgelts zum gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entspricht.

#### Anmerkungen:

1. Vater V war alleiniger Gründungsgesellschafter der V-GmbH (Stammkapital **25.000 € = Anschaffungskosten** für seine Anteile). Im Streitjahr 2013 übertrug V die Anteile im Wege einer gemischten Schenkung **für 30.000 €** an seinen Sohn S; S musste also ein Teilentgelt i.H. von 30.000 € an V entrichten. Der **Verkehrswert** der Beteiligung betrug zu diesem Zeitpunkt **215.000 €** (Entgeltlichkeitsquote somit 30/215).
2. Der **BFH** bestätigte die Auffassung des Finanzamts und wandte die sog. **strenge Trennungstheorie** an. Es ergab sich somit ein **höherer Veräußerungsgewinn**, als V dies in seiner Einkommensteuererklärung berechnet hatte. V hatte auf die sog. modifizierte Trennungstheorie des IV. Senats des BFH verwiesen, den dieser zumindest für die teilentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im betrieblichen Bereich vertritt<sup>403</sup>. Danach wären dem Teilentgelt die vollen Anschaffungskosten gegenüberzustellen, was zu einem niedrigeren Gewinn geführt hätte. In der Vorinstanz<sup>404</sup> war V mit dieser Argumentation aber genauso wenig erfolgreich wie nun beim BFH.

402 BFH-Urteil IX R 15/23 vom 12.12.2023, BB 2024 S. 789, veröffentlicht am 04.04.2024

403 BFH-Urteil IV R 11/12 vom 19.09.2012, DStR 2012 S. 2015; dazu allerdings Nichtanwendungserlass im BMF-Schreiben vom 12.09.2013, BStBl I 2013 S. 1164

404 Urteil des FG Rheinland-Pfalz 2 K 1617/19 vom 22.03.2023, EFG 2023 S. 923



3. Zum **Vergleich**:

<b>Lösung mit strenger Trennungstheorie</b>		<b>Lösung mit modifizierter Trennungstheorie</b>	
Veräußerungspreis	30.000 €	Veräußerungspreis	30.000 €
./. <b>anteilige</b> Anschaffungskosten 30/215 von 25.000 €	<u>3.488 €</u>	./. <b>volle</b> Anschaffungskosten	<u>25.000 €</u>
Gewinn	26.512 €	Gewinn	5.000 €
davon stpfl. 60 % (Teileinkünfteverfahren)	15.907 €	davon stpfl. 60 % (Teileinkünfteverfahren)	3.000 €
./. Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG (30/215 von 9.060 €)	<u>1.264 €</u>	./. Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG (30/215 von 9.060 €)	<u>1.264 €</u>
stpfl. Gewinn	<b>14.643 €</b>	stpfl. Gewinn	<b>1.736 €</b>
= nun auch <b>BFH-Lösung</b>		= vom IX. BFH-Senat für das Privatvermögen <b>verworfen</b>	

4. Die BFH-Rechtsprechung wird nicht nur für Fälle des § 17 EStG, sondern **auch bei der teilentgeltlichen Übertragung von Kapitalanlagen i.S. von § 20 Abs. 2 EStG** sowie bei **privaten Veräußerungsgeschäften i.S. von § 23 EStG** zur Anwendung kommen müssen.
5. Eine Vergleichbarkeit mit der für **Übertragungen im Betriebsvermögen** weiterhin offenen Fragestellung verneint der BFH<sup>405</sup>. Die Regelungen in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 17 EStG verfolgten nämlich **unterschiedliche Zwecke**. Das hängt auch damit zusammen, dass stille Reserven im Betriebsvermögen dauerhaft steuerverstrickt sind, im Privatvermögen in der Regel dagegen nicht. Außerdem sieht der BFH nicht begründbare Differenzen, wenn – anders als im o.g. Urteilsfall – die Anschaffungskosten des Veräußerers höher wären als das Teilentgelt. Würde hier dann ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust entstehen?

**HINWEIS**

Teilentgeltliche Vorgänge im Privatvermögen, zu denen es im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge z.B. wegen **Ausgleichszahlungen an Geschwister** bzw. **Schuldübernahmen** im Zusammenhang mit dem übertragenen Wirtschaftsgut häufig kommen kann, müssen daher möglichst vermieden werden, wenn keine Gewinne i.S. von § 17, § 20, § 23 EStG realisiert werden sollen. Allerdings wird dies nicht immer machbar sein. So werden von der Übertragung nicht begünstigte Geschwister nicht deshalb auf ein Gleichstellungsgeld verzichten wollen, weil damit bei den Eltern ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstehen könnte.

405 ebenso Graw, FR 2015 S. 260, 266; Wendt, DB 2013 S. 834, 839; Mitschke, FR 2013 S. 314; a.A. tendenziell Strahl, FR 2013 S. 322, 326

6. Meine Hinweise mit den Nummern 281 und 386 in der Rechtsbehelfsliste haben sich damit zumindest für **Übertragungen im Privatvermögen** erledigt; die **Rechtsfrage** ist insoweit **geklärt**. Für Fälle im **Betriebsvermögen** bleibt der Hinweis allerdings bestehen (z.B. für eine teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines der Mitunternehmer in das Vermögen der Gesellschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG oder umgekehrt). Zu dieser Frage sind beim BFH noch zwei Revisionsverfahren mit den Aktenzeichen IV R 17/23<sup>406</sup> und I R 4/24<sup>407</sup> anhängig, bei denen mit einer Anrufung des Großen Senats zu rechnen sein dürfte.



#### HINWEIS

Bis zu einer Entscheidung des BFH in diesen Verfahren sollten auch im Betriebsvermögen **Teilentgelte** (z.B. durch Schuldübernahmen oder durch eine Buchung auf einem schuldrechtlichen Fremdkapitalkonto) möglichst **vermieden** werden.

406 Vorinstanz: Urteil des FG Rheinland-Pfalz 2 K 1826/20 vom 14.06.2023, EFG 2023 S. 1131

407 = neues Aktenzeichen nach Ergehen des BVerfG-Beschlusses 2 BvL 8/13 vom 28.11.2023, DStR 2024 S. 155, zur Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften; dazu Tz. 1 in AktStR I/2024

### 39. Renovierungskosten zur Brandschadenbeseitigung als anschaffungsnaher Aufwand?

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB
<b>Quelle:</b>	Finanzgericht Düsseldorf, Urteil 10 K 2184/20 E <sup>408</sup>

#### Grundaussage:

Das Rechtsinstitut des anschaffungsnahe Herstellungsaufwands (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) umfasst auch Aufwendungen, die deshalb entstehen, weil es innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb des Gebäudes zu einem Brand kommt und anschließend das Gebäude renoviert wird.

#### Anmerkungen:

- Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG normiert sowohl für die Gewinn- als auch für die Überschusseinkünfte, dass Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes als **anschaffungsnahe Herstellungsaufwand** zu qualifizieren sind. Dadurch wird regelmäßig sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand in Aufwand umqualifiziert, der „nur“ die AfA-Bemessungsgrundlage erhöht. Aus einem steuerlichen Sofortabzug wird damit auf die Nutzungsdauer zu verteiler Aufwand. Die 15 %-Grenze typisiert. Die beschriebene (Um-)Qualifizierung tritt ein, sobald die Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung des Objekts (taggenaue Berechnung ab Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen. Es sind grundsätzlich **alle Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen** (auch Schönheitsreparaturen<sup>409</sup>) einzubeziehen. Nicht von der Regelung erfasst werden aber:
  - **Herstellungskosten für die Erweiterung** eines Gebäudes, beispielsweise durch einen Anbau, die Aufstockung, die Errichtung eines Wintergartens oder den Einbau von Dachgauben. Sie sind ohnehin originär als Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu qualifizieren.
  - Erhaltungsaufwendungen, die **jährlich üblicherweise anfallen** (z.B. Heizungswartung).
- § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG greift nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut **nur in Anschaffungsfällen**, in denen Baumaßnahmen innerhalb eines starren Zeitraums von drei Jahren seit Anschaffung durchgeführt wurden. Maßgebend ist der **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** für den Beginn der Dreijahresfrist. Sind die Maßnahmen innerhalb der drei Jahre nicht abgeschlossen, sind die bis zum Ablauf der Dreijahresfrist erbrachten Bauleistungen (ggf. durch Schätzung unter Zuhilfenahme eines Architekten) einzubeziehen<sup>410</sup>.

408 Urteil 10 K 2184/20 E vom 28.11.2023, BBK 2024 S. 245

409 BFH-Urteil IX R 25/14 vom 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 992

410 so schon Verfügung des BayLfSt, DStR 2010 S. 1941

3. Durch diese gesetzliche Regelung soll eine **Gleichstellung** des Erwerbers einer heruntergewirtschafteten Immobilie (die dieser dann nach Kauf saniert) mit dem Erwerber einer bereits sanierten Immobilie gewährleistet werden. In beiden Fällen soll am Ende das steuerliche Ergebnis „Anschaffungskosten“ stehen<sup>411</sup>.

4. Im Urteilsfall war fraglich, ob Aufwendungen für eine **Brandschadenbeseitigung** in die Dreijahresfrist mit einzubeziehen sind. Der Grundstückseigentümer und Vermieter machte unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung<sup>412</sup> geltend, dass die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Fallgestaltungen, bei denen Aufwendungen für die Beseitigung von Schäden, welche nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das **schuldhafte Handeln eines Dritten** am Gebäude



verursacht worden seien, **nicht greife**. Die Regelvermutung für die Annahme anschaffungsnaher Herstellungskosten für die Beseitigung von Schäden werde in diesen Fällen durchbrochen. Das müsse auch in einem Fall beachtet werden, in dem „durch höhere Gewalt“ ein Schaden nach Erwerb eingetreten sei, der beseitigt wurde. Die Aufwendungen für die Schadensbeseitigung seien – anders als bei einem verdeckten Mangel – **im Erwerbszeitpunkt noch nicht „angelegt“** gewesen. Deshalb seien die rund 15.000 € für die unmittelbare Brandschadenbeseitigung (Ausbau und Entsorgung der durch Feuer, Rauch, Löschwasser und Löscharbeiten zerstörten und beschädigten Gebäudeteile) sofort abzugsfähige Werbungskosten; sie seien nicht im Rahmen der Regelungen zum anschaffungsnahen Herstellungsaufwand nur über die AfA-Bemessungsgrundlage verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ebenfalls sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand liege vor, soweit bauliche Maßnahmen ergriffen wurden zur **Beseitigung des Brandschadens** (Ersatz von Fenstern, Stromleitungen und des Stromanschlusskastens, von dem der Brand ausgegangen war; rund 11.000 €). Das zuständige Finanzamt bezog die Aufwendungen (insgesamt 26.000 €) aber in die Prüfung der 15 %-Grenze ein. Sie erhöhten die AfA-Bemessungsgrundlage.

5. Das Finanzgericht Düsseldorf<sup>413</sup> folgte der Rechtsauffassung des Klägers insoweit, als die Aufwendungen für die **unmittelbare Brandschadenbeseitigung** betroffen sind. Diese rund 15.000 € sind **sofort abzugsfähige Werbungskosten**. Eine Einbeziehung in den anschaffungsnahen Herstellungsaufwand scheidet aus.
6. Die Aufwendungen für die **baulichen Maßnahmen zur Brandschadenbeseitigung** (rund 11.000 €) sind jedoch – anders als der Kläger meint – nicht sofort abzugsfähig. Sie sind nach den Regelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beurteilen und waren im Streitfall deshalb nur über die AfA zu berücksichtigen.

411 BFH-Urteil IX R 39/97 vom 12.09.2001, BStBl 2003 II S. 569, Rz. 40

412 BFH-Urteil IX R 6/16 vom 09.05.2017, BStBl II 2018 S. 9 und BFH-Urteil IX R 41/17 vom 13.03.2018, BStBl II 2018 S. 533

413 Urteil 10 K 2184/20 E vom 28.11.2023, BBK 2024 S. 245

7. In der Literatur wird diese Entscheidung **kritisch kommentiert**. So äußert Grotherr<sup>414</sup> die Bedenken, dass zwar § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Sachverhalte bzw. Ereignisse, die nach der Anschaffung eingetreten sind und bei denen die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen durch höhere Gewalt (z.B. Naturereignisse wie Sturm, Überschwemmung) entstanden sind, nicht explizit von seinem Anwendungsbereich ausschließe. Gleichzeitig sei nach dem Regelungszweck und der Entstehungsgeschichte der Anwendungsbereich der Regelung bei höherer Gewalt **teleologisch zu reduzieren**<sup>415</sup>. Es sei deshalb aber unverständlich, weshalb das Finanzgericht vorliegend keine weiteren Ermittlungen zur Brandursache angestrengt hätte. **Höhere Gewalt** könne nicht nur bei einem Brand aufgrund eines Blitzeinschlags – und damit aufgrund eines **von außen einwirkenden Ereignisses** – bejaht werden. Auch Schäden, die nicht aufgrund äußerer Einwirkung entstehen, seien im Ergebnis „höhere Gewalt“. Es sei aus steuerlicher Sicht nicht auf den Anlass für die Schadensursache abzustellen, sofern es sich nicht um einen bereits bei Anschaffung des Gebäudes vorhandenen verdeckten Mangel handelt oder der Schaden darauf zurückzuführen ist, dass die Schadensursache in der Sphäre des Steuerpflichtigen (Stichwort: grob fahrlässiges Verhalten bzw. Unterlassen von Verkehrssicherungspflichten) seinen Ursprung habe. Im **Urteilsfall** konnte dem **Eigentümer und Vermieter kein Versäumnis** vorgeworfen werden. Ein verdeckter Mangel war nicht erkennbar. Damit hätte die Entscheidung in Bezug auf die Aufwendungen für die baulichen Maßnahmen zur Brandschadensbeseitigung (11.000 €) auch anders getroffen werden können und – Grotherrs Ausführungen sind überzeugend – nach meinem Dafürhalten auch anders getroffen werden müssen! Es bleibt abzuwarten, wie der BFH über die anhängige Nichtzulassungsbeschwerde<sup>416</sup> entscheidet.
8. Zum Urteilsfall ist darüber hinaus noch anzumerken, dass er „besonders“ war. Es handelte sich nach den Einlassungen des Immobilieneigentümers eigentlich um eine **wertlose Immobilie**, die er für „kleines Geld“ erworben hatte. Der Erwerbspreis lag unterhalb des Werts des Grund und Bodens (Bodenrichtwert x Quadratmeter Grundstücksfläche). Dennoch ordnete der Eigentümer für Zwecke der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage **85 % des Erwerbspreises den Anschaffungskosten des Gebäudes** „pauschal“ zu. Denkbar, dass der Finanzverwaltung dieses Vorgehen, nachdem aufgrund des Brandes hohe Werbungskostenüberschüsse deklariert wurden, negativ aufgefallen ist und sie deshalb auch nicht für diejenigen Stimmen in der Literatur empfänglich war, die solche Aufwendungen für die Beseitigung von nach dem Erwerb verursachten Schäden – und zwar unabhängig davon, ob sie durch schuldhaftes oder unverschuldetes Verhalten oder durch Naturereignisse herbeigeführt wurden – schon bisher nicht den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuordnen<sup>417</sup>.
9. **Weitere Praxishinweise** zum Themenkomplex des anschaffungsnahen Herstellungsaufwand und der Einbeziehung beispielsweise von wesentlichen Verbesserungen (Stichworte Zwei- oder Drei-Maßnahmen-Regelung) oder Aufwendungen zur Beseitigung von der Funktionsuntüchtigkeit usw. enthält die Verfügung der **Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 15.01.2018**<sup>418</sup>.

414 NWB 2024 S. 913

415 vgl. auch Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 6 Rz. 70a; Dornheim in Bordewin/Brandt, EStG, § 6 Rz. 133; Grotherr, NWB 12/2023 S. 843, 851 f.

416 Nichtzulassungsbeschwerde IX B 2/24

417 Ehmcke/Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 6 EStG Rz. 415a; Weber-Grellet, FR 2018 S. 327, 331; Frantzmann, FR 2018 S. 784

418 Verfügung vom 15.01.2018 – III B S 2211 – 2/2005 – 2, abrufbar auf [www.nwb.de](http://www.nwb.de) unter NWB FAAAJ-34847

## 40. Rückabwicklung von Verbraucherdarlehensverträgen nicht steuerpflichtig (Kreditrückabwicklung)

**Gesetzliche Normen:** § 20 Abs. 1 Nr. 7, § 22 Nr. 3 EStG

**Quelle:** BFH-Urteil VIII R 7/21<sup>419</sup>

### Grundaussage:

Der im Rahmen der reinen Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags nach Widerruf zu leistende **Wertersatz** (vor Anwendbarkeit des § 357a Abs. 3 Satz 1 BGB a.F.; jetzt § 357b BGB) stellt **keinen steuerbaren Kapitalertrag** dar. Der Wertersatz fließt außerhalb der steuerbaren Erwerbssphäre zu.

### Anmerkungen:

1. Die Finanzgerichte hatten bisher die Rückabwicklung von Verbraucherdarlehensverträgen unterschiedlich beurteilt:
  - Das **Finanzgericht Köln** gehörte dem **Team „Einkünfte“** an und ordnete einen Wertersatz des Darlehensgebers bei der Rückabwicklung eines widerrufenen Darlehens den Einkünften aus Kapitalvermögen zu (getrennte Betrachtung von Nutzungsentschädigungen als Kapitalertrag und nicht abzugsfähigen Schuldzinsen)<sup>420</sup>.
  - Das **Team „keine Einkünfte“** wurde durch das **Finanzgericht Düsseldorf** repräsentiert<sup>421</sup> und gelangte steuerlich zum gegenteiligen Ergebnis.
2. Der BFH bestätigte in dem Revisionsverfahren gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Köln nunmehr die Sichtweise des Finanzgerichts Düsseldorf. **Team „keine Einkünfte“ hat damit gewonnen.** Entscheidend war für den BFH der Umstand, dass die Darlehensnehmer in den Urteilsverfahren nicht im Rahmen der Einkünfterzielung tätig wurden. Sowohl im Fall des Finanzgerichts Köln als auch in dem des Finanzgerichts Düsseldorf waren Finanzierungen von **selbstgenutzten Immobilien** betroffen.
3. Im **Urteilsfall** zahlte die darlehensgebende Bank eine Nutzungsentschädigung für die während der Laufzeit eines Darlehens gezahlten Zins- und Tilgungsleistungen zur Finanzierung einer selbstgenutzten Wohnimmobilie. Der ursprüngliche Darlehensvertrag aus dem Jahr 2005 wurde von den Ehegatten auf



419 BFH-Urteil VIII R 7/21 vom 07.11.2023, DB 2024 S. 845

420 Urteil des FG Köln 5 K 2552/19 vom 15.12.2020, DStZ 2021 S. 431

421 Urteil des FG Düsseldorf 11 K 314/20 E vom 29.09.2022, DStRE 2023 S. 917

grund unwirksamer AGB widerrufen; sie lösten die noch offene Darlehensvaluta ab. Die Ehegatten erhielten – im Vergleichswege – eine Nutzungsentschädigung (i.H. von 14.500 €) für die geleisteten Zins- und Tilgungszahlungen. Die zahlungsverpflichtete Bank unterwarf diese Nutzungsentschädigung dem **Kapitalertragsteuerabzug** und zahlte nur „netto“ an die Ehegatten aus.

4. Der BFH betonte, dass sich die Rückabwicklung des Darlehensverhältnisses außerhalb der Erwerbssphäre abspielt. Die Rückabwicklung eines Darlehensvertrags ist nämlich **keine erwerbsgerichtete Tätigkeit**. Damit scheiden Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder § 22 Nr. 3 EStG aus. Das **Rückgewährschuldverhältnis** sei ertragsteuerlich als **Einheit** anzusehen. Es bestehe eine solch enge wirtschaftliche Verbindung beider Ansprüche (Rückzahlung der geleisteten Beträge und des Nutzungsersatzes hierfür), dass eine Aufspaltung der Vergleichszahlung in einen Teilbetrag für (entgangenen) Ertrag und einen Teilbetrag für die Rückzahlung geleisteter Zahlungen nicht gerechtfertigt ist.
5. Dem Gedanken, der Nutzungsersatz stelle einen **steuerpflichtigen Ertrag** für die **zwangsweise bzw. unfreiwillige Kapitalüberlassung** dar, kann der BFH ebenfalls nicht folgen. Immerhin seien solche Vorgänge für den widerrufenden Darlehensnehmer bei **Saldierung der wechselseitigen Ansprüche** regelmäßig ein „Drauflegeschäft“; man könne hieraus keinen Überschuss erzielen. Auch das widerspreche der Annahme einer erwerbsgerichteten Tätigkeit.
6. Auch die **Parallelentscheidung** des BFH in dieser Sache<sup>422</sup> wird von den vorstehenden Ausführungen getragen, es lägen keine steuerpflichtigen Erträge vor.
7. Zur Einordnung: Die in der Vergangenheit als sog. **„Widerrufsjoker“** bekannt gewordene Widerrufsmöglichkeit für Immobilienkredite ist heute nicht mehr existent. Sie betrifft nur Verträge, die **vor dem 20.03.2016 abgeschlossen** wurden. Deshalb handelt es sich bei den vorliegend dargestellten BFH-Urteilen um Urteile zur „Vergangenheitsbewältigung“. In Einzelfällen denkbar wäre auch, dass die Widerrufsbelehrung nicht bloß falsch ist, sondern komplett fehlt. Dann wäre eine Rückabwicklung wohl noch heute möglich. Dies zu beurteilen ist aber Sache von Juristen; Sie müssen „nur“ die steuerlichen Konsequenzen in den Blick nehmen, wenn ein entsprechender Lebenssachverhalt verwirklicht und entsprechende Zahlungen geflossen sind.



#### HINWEISE

Wird ein Darlehen rückabgewickelt, das **einkünfterelevant** (im Privatvermögen) ist bzw. war (z.B. zur Finanzierung einer vermieteten Immobilie), ist m.E. ebenfalls keine steuerpflichtige Leistung aus der Nutzungsentschädigung herauszulösen und zu versteuern. Auch hier gilt: Die Rückabwicklung des Darlehensverhältnisses vollzieht sich außerhalb der Erwerbssphäre.

Und wenn die Nutzungsentschädigung als Einheit betrachtet werden muss, können darin enthaltene Rückvergütungen von Zinszahlungen nicht werbungskostenmindernd durch die Finanzverwaltung behandelt werden<sup>423</sup>.

422 BFH-Urteil VIII R 16/22 vom 07.11.2023, BB 2024 S. 726

423 BFH-Urteil IX R 32/19 vom 10.11.2020, BStBl II 2023 S. 169, zur Frage des Rückflusses von Werbungskosten bei einvernehmlicher Beilegung des Rechtsstreits um die Haftung eines Kreditinstituts im Zusammenhang mit der Vermittlung von sog. Schrottimmobilen

➔ Generell wirft diese BFH-Rechtsprechung die Frage auf, ob **Nutzungsentschädigungen oder Verzugszinsen** nach dem BGB (noch) steuerpflichtig sind. Zumindest dann, wenn sich solche Zahlungen nicht als Folge einer Einkünfteerzielung darstellen, könnte mit dem BFH-Argument, man sei ja nicht im Rahmen einer erwerbsgerichteten Tätigkeit am Markt aufgetreten, eine Besteuerung in Frage gestellt werden. Aber auch im Rahmen der Einkünfteerzielung ist sicher unbestritten, dass der Mandant es gerade nicht darauf abgesehen hat, mit Verzugszinsen oder Nutzungsentschädigungen sein Geld zu verdienen. Sie sind lediglich eine Folge eines gestörten Leistungsverhältnisses in Bezug auf das eigentliche erwerbsgerichtete Grundgeschäft.

Fließen Nutzungsentschädigungen oder Verzugszinsen im **Betriebsvermögen** zu, sind diese allerdings – ohne Wenn und Aber – als Betriebseinnahmen steuerpflichtig.



## 41. Kurzhinweise zur Besteuerung der Arbeitnehmer

### 41.1 Darlehensteilerlass bei der beruflichen Aufstiegsfortbildung als Arbeitslohn

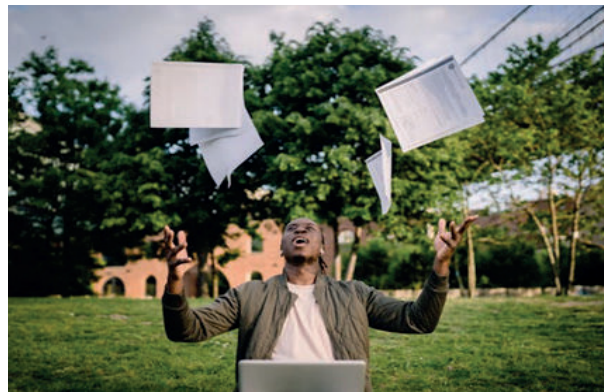
<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 9 Abs. 1, § 19 EStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil VI R 9/21 <sup>424</sup>

#### Grundaussage:

Wird einem Arbeitnehmer ein Teilerlass eines Darlehens in Aussicht gestellt, wenn er eine berufliche Aufstiegsfortbildung erfolgreich absolviert, ist dies als **Ersatz von Werbungskosten** anzusehen. Deshalb führt ein solcher (Teil-)Erlas zu Arbeitslohn.

#### Anmerkungen:

1. In der Praxis ist immer mal wieder fraglich, inwieweit der Rückfluss von Werbungskosten als Arbeitslohn qualifiziert werden kann oder muss. Die ständige BFH-Rechtsprechung stuft die Erstattung bzw. den **Ersatz von als Werbungskosten** abziehbaren Aufwendungen aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen als **Einnahme** bei der Einkunftsart ein, bei der die Werbungskosten früher abgezogen wurden<sup>425</sup>.



2. Der **Urteilsfall** betraf die Steuerpflichtige S, die in den Jahren 2014 und 2015 an sog. Aufstiegsfortbildungen teilgenommen hatte. Diese wurden von der Investitions- und Förderbank Niedersachsen mit **Zuschüssen und Darlehen** für die Kosten der Lehrveranstaltungen gefördert. Die Darlehen wurden S von der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) gewährt. Die Darlehensbedingungen stellten dem Darlehensnehmer bei Bestehen der Fortbildungsprüfung einen Teilerlass in Aussicht. Die Kosten der Lehrveranstaltungen – teilweise gekürzt um die Zuschüsse – erkannte das Finanzamt in den Jahren 2014 und 2015 bei S als Werbungskosten an. Deshalb wollte das Finanzamt die Teilerlassbeträge nach der bestandenen Abschlussprüfung in den Folgejahren als Einnahmen nach § 19 EStG der Besteuerung zugrunde legen. Dagegen wandte sich S zunächst erfolgreich<sup>426</sup>.

424 BFH-Urteil VI R 9/21 vom 23.11.2023, DB 2024 S. 558, veröffentlicht am 15.02.2024

425 BFH-Urteil VI R 34/20 vom 29.09.2022, BStBl II 2023 S. 142, Rz. 18, m.w.N.

426 Urteil des FG München 5 K 1936/19 vom 16.06.2020, EStB 2021 S. 45

3. Der **BFH bestätigte** jedoch die **Rechtsauffassung des Finanzamts** in dessen Einspruchsentscheidung:

- Nach der Tatsachenwürdigung und den Vereinbarungen im Rahmen der Darlehensverträge hing der Teilerlass **ausschließlich vom Bestehen der Prüfungen ab**. Nicht entscheidend waren die finanzielle Bedürftigkeit oder die persönlichen Lebensumstände der Darlehensnehmer. Zudem waren die Erlassbeträge der Höhe nach an dem konkreten Darlehen ausgerichtet.
- Der Anreiz, nicht nur an der geförderten Vorbereitungsmaßnahme teilzunehmen, sondern die **Aufstiegsprüfung auch erfolgreich abzulegen**, sollte durch den „Erfolgsbonus“ gesteigert werden. Die Kosten für den Lehrgang und die mögliche Darlehenslast nach erfolgreichem Abschluss einer Aufstiegsqualifizierung sollte gesenkt werden.
- Außerdem strebte S durch die Höherqualifizierung eine **Verbesserung ihrer beruflichen Möglichkeiten** an. Deshalb wiesen auch die Leistungen der KfW damit für den BFH einen hinreichenden Erwerbsbezug auf.



#### HINWEIS

Damit ist seitens des BFH klargestellt, dass der Erlass eines Darlehens, das zur Finanzierung von Werbungskosten diene, als Einnahme zu werten ist. Entscheidend für die Beurteilung ist, ob die Zahlung (bzw. vorliegend der Erlass) beruflich oder privat veranlasst ist. Damit ist – wie so oft – der **Veranlassungszusammenhang** entscheidend. Ist die Fortbildung **beruflich** veranlasst, liegen Einnahmen nach § 19 EStG vor. **Privat** veranlasst wäre eine Zahlung (bzw. vorliegend der Erlass) wohl dann, wenn hierfür die persönlichen Lebensumstände oder die Bedürftigkeit des Darlehensnehmers entscheidend sind

M.E. ist dieser Sichtweise zuzustimmen. Werbungskosten sind dann durch eine „Einnahmenerfassung“ zu korrigieren, wenn sie ersetzt werden und der Steuerpflichtige damit **nicht mehr mit dem Aufwand belastet** ist<sup>427</sup>.

427 BFH-Urteil VI R 25/10 vom 19.04.2012, BStBl II 2013 S. 699

## 41.2 Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein Arbeitslohn!

**Gesetzliche Normen:** § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 8 Abs. 1 Satz 1, § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG

**Quelle:** BFH-Urteil VI R 1/21<sup>428</sup>

### Grundaussagen:

1. Der Gewinn (Differenz zwischen [Rück-]Kaufpreis und Anschaffungskosten) aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein lohnsteuerbarer Vorteil, auch wenn der Arbeitnehmer die Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers zuvor verbilligt erworben hat.
2. Ein lohnsteuerbarer Vorteil kann nur insoweit vorliegen, wie der Arbeitnehmer aus der Veräußerung der Mitarbeiterbeteiligung einen durch das Arbeitsverhältnis veranlassten marktüblichen Überpreis erzielt.

### Anmerkungen:

1. Im konkreten Fall ging es um **Mitarbeiterbeteiligungen für Manager**. Den Führungskräften wurden im Jahr 2006 Anteile am Unternehmen ihres Arbeitgebers, einem sog. Start-Up-Unternehmen, eingeräumt. Diese Anteile **verkauften** die Arbeitnehmer **nach Ablauf eines Jahres** – mit immensen Gewinn – **zum aktuellen Marktpreis über die Börse**. Nach der klaren Ansage des BFH war dieser **Gewinn** aber **nicht** als **Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**.

Ein lohnsteuerbarer Vorteil kann nämlich nur insoweit vorliegen, als ein **Arbeitnehmer aus der Veräußerung** der Beteiligung einen **durch das Arbeitsverhältnis veranlassten marktüblichen Überpreis** erzielt. Im **Umkehrschluss** bedeutet das: **Beruh** der eintretende **Vorteil auf anderen Rechtsbeziehungen** – hier: aus dem **Verkauf der Anteile an der Börse** –, **scheidet** die **Annahme von Arbeitslohn aus**.

2. Der **Veräußerungserlös** aus der Mitarbeiterbeteiligung war **im Streitjahr 2007 auch keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen**:
  - Insbesondere lagen **keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb** nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vor. Da den betroffenen Arbeitnehmern ausweislich der Feststellungen der Vorinstanz lediglich ein **Bruchteil** i. H. v. **unter 1 %** zuzurechnen war, greift § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht.
  - § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen** auch der **Gewinn** aus der **Veräußerung von Kapitalanteilen** gehört,

428 BFH-Urteil VI R 1/21 vom 14.12.2023, DStR 2024 S. 483, veröffentlicht am 27.02.2024

ist gemäß § 52 Abs. 28 Satz 11 EStG **erstmalig auf** Gewinne aus der **Veräußerung von Anteilen anzuwenden**, die **nach dem 31.12.2008 erworben** worden sind. Da der betroffenen Arbeitnehmer ihre Anteile bereits im Jahr 2006 erworben hatten, sind diese Vorschriften auf den im Streitjahr 2007 erzielten Veräußerungsgewinn nicht anwendbar.



**HINWEIS**

**Seit 2009** sind **derartige Veräußerungserlöse** bekanntlich **Teil der Einkünfte aus Kapitalvermögen**. Da insoweit allerdings die **Abgeltungssteuer** mit dem Steuertarif von **nur 25 %** gem. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG greift, ist die Nichterfassung bei § 19 EStG in derartigen Fällen regelmäßig nach wie vor begünstigend.

- Schließlich lagen auch **keine sonstigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften** nach § 22 Nr. 2 i.V. mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor. Diese Vorschrift setzt voraus, dass der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung von anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken – anders als im Streitfall – nicht mehr als ein Jahr beträgt.

**41.3 Rechtsanwaltskosten eines Berufssoldaten für ein Wehrdisziplinarverfahren sind als Werbungskosten abziehbar**

**Gesetzliche Normen:** § 9 Abs. 1 Satz 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG; §§ 59, 111 StGB; §§ 15, 22, 41, 58, 93, 98 Abs. 1 Nr. 2, 108, 140 WDO; § 40 AO; §§ 7, 17 Abs. 2 Satz 3, § 23 SG

**Quelle:** BFH-Beschluss VI R 16/21<sup>429</sup>

**Grundaussagen:**

1. Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein gegen ihn geführtes Wehrdisziplinarverfahren sind als Werbungskosten abzugsfähig.
2. Die zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten eines Strafverfahrens ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist auf Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren nicht übertragbar.

**Anmerkungen:**

1. **Kosten der Rechtsverfolgung** (Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten) **teilen grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen**, die **Gegenstand des Prozesses** waren:

- Ist Gegenstand des Rechtsstreits ein **Vorgang der Privatsphäre** (z.B. das Bestehen oder das

429 BFH-Beschluss VI R 16/21 vom 10.01.2024, DStR 2024 S. 800, veröffentlicht am 04.04.2024

Nichtbestehen eines Erbrechts), so sind die **Kosten der Rechtsverfolgung steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.**

- Der **Abzug** von durch einen **Strafprozess verursachten Rechtsverfolgungskosten** als Werbungskosten setzt voraus, dass die dem Arbeitnehmer **vorgeworfene Tat unmittelbar in Ausübung** und nicht nur „bei Gelegenheit“ **der Berufstätigkeit begangen** worden ist.
- Bei **zivil- oder arbeitsgerichtlichen Rechtsstreitigkeiten** besteht dann ein **Zusammenhang zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit**, wenn die **Streitigkeit das Arbeitsverhältnis betrifft.**

2. Im konkreten Fall wurde ein **Berufssoldat** der Bundeswehr durch **rechtskräftiges Urteil** eines **Amtsgerichts** wegen **öffentlicher Aufforderung zu Straftaten schuldig gesprochen** und kostenpflichtig verurteilt. Ferner behielt sich das Gericht eine Verurteilung zu einer Geldstrafe von 90 Tagessätzen vor.

Noch während des laufenden Strafverfahrens wurde gegen den Soldaten ein **Wehrdisziplinarverfahren** eröffnet, welches neben dem im Strafverfahren behandelten Vorwurf **zahlreiche weitere mutmaßliche Disziplinarvergehen** – im Wesentlichen in Gestalt von Beiträgen auf einschlägigen Plattformen im Internet – zum Gegenstand hatte.

**Gestritten** wurde nachfolgend vor den Finanzgerichten im Ergebnis darüber, ob der Soldat die für seine **Vertretung in dem Disziplinarverfahren aufgewendeten Rechtsanwaltskosten i.H. von 1.785 €** als **Werbungskosten** bei der Ermittlung seiner **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** berücksichtigt erhalten kann.

3. Im Entscheidungsfall dienten die **Aufwendungen im Zusammenhang** mit dem **Wehrdisziplinarverfahren** – anders als seine Kosten im Zusammenhang mit dem vorgelagerten Strafverfahren – **unmittelbar der Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis.** Denn sämtliche in einem gerichtlichen Disziplinarverfahren in Betracht kommenden Disziplinarmaßnahmen (Kürzung der Dienstbezüge, Beförderungsverbot, Herabsetzung in der Besoldungsgruppe, Dienstgradherabsetzung oder Entfernung aus dem Dienstverhältnis) hätten bei ihrer Verhängung die Einkünfte des Soldaten aus seinem Dienstverhältnis gemindert. Zwar dürfen die Wehrdienstgerichte auch einfache Disziplinarmaßnahmen verhängen. Allerdings erfolgt eine Einleitung eines gerichtlichen Wehrdisziplinarverfahrens nur dann, falls zumindest auch die Verhängung einer gerichtlichen Disziplinarmaßnahme im Raum steht. Nichts anderes gilt im Ergebnis für die **Kosten berufsrechtlicher Verfahren**, die als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten berücksichtigt werden können.
4. Zu beachten bleibt es im Übrigen, dass dem **erstrebten Werbungskostenabzug** auch **nicht der Umstand entgegen** steht, dass der **Dienstherr** dem Soldaten die **notwendigen Auslagen des Wehrdisziplinarverfahrens** in einem zukünftigen Veranlagungszeitraum **ggf. zu erstatten hat.** Eine solche Erstattung hätte nämlich nicht die Versagung des ursprünglichen Abzugs zur Folge, sondern sie wäre eine **steuerpflichtige Einnahme im Jahr des Zuflusses** bei der Einkunftsart, bei der die Aufwendungen zuvor als Werbungskosten abgezogen wurden.

#### 41.4 Die Zweitwohnungsteuer ist Teil der Kosten der Unterkunft bei doppelter Haushaltsführung

**Gesetzliche Normen:** § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG

**Quelle:** BFH-Urteil VI R 30/21<sup>430</sup>

##### Grundaussage:

Die Zweitwohnungsteuer ist Aufwand für die Nutzung der Unterkunft und unterfällt daher bei den Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes.

##### Anmerkungen:

1. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind **Werbungskosten auch notwendige Mehraufwendungen**, die einem Arbeitnehmer wegen einer **beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung** entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt hierbei vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG).

Zu den notwendigen Mehraufwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, zählen u.a. die **notwendigen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort**. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können nach **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG** im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, **höchstens 1.000 € im Monat**.

2. Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG, die (nur) mit dem Höchstbetrag von 1.000 € pro Monat abgezogen werden können, zählen **alle Aufwendungen**, die der Steuerpflichtige getragen hat, **um die Unterkunft zu nutzen**, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Hat der Steuerpflichtige eine Wohnung angemietet, gehört zu diesen Aufwendungen zunächst die Bruttokaltmiete; bei einer Eigentumswohnung die AfA auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Aber auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten gehören zu diesen Unterkunftskosten, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft oder durch das ihre Nutzung ermöglichende Eigentum des Steuerpflichtigen an der Unterkunft entstehen<sup>431</sup>.

430 BFH-Urteil VI R 30/21 vom 13.12.2023, DStR 2024 S. 743, veröffentlicht am 04.04.2024

431 vgl. hierzu ausführlich das BFH-Urteil VI R 18/17 vom 04.04.2019, BStBl II 2019 S. 449, Tz. 62 in AktStR III/2019

3. Bereits früher<sup>432</sup> hatte ich dargestellt, dass die Frage, ob Stellplatzkosten in die **1.000 €-Grenze i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG mit einzubeziehen sind**, höchstrichterlich ungeklärt ist. Bis zu einer Entscheidung des BFH in der insoweit unter VI R 4/23 beim BFH anhängigen Revisionssache sind einschlägige Sachverhalte, in denen die Stellplatzkosten als Unterkunfts-kosten tatsächlich der Deckelung auf 1.000 € zum Opfer fallen sollen, deshalb offen zu halten.
4. Nach der klaren Ansage des BFH in seinem Urteil VI R 30/21<sup>433</sup> handelt es sich bei der Zweitwohnungsteuer um **Unterkunfts-kosten** i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG, die nur im Rahmen des **Höchstbetrags** von 1.000 € abzugsfähig sind. Hiernach stellt die Zweitwohnungsteuer einen tatsächlichen Aufwand für die Nutzung der Unterkunft dar.
5. Für die **praktische Beratungsarbeit** sind beim Umgang mit dem Höchstbetrag gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG **zwei Dinge unbedingt zu beachten**:
- **Aufwendungen** des Steuerpflichtigen **für Haushaltsartikel** und **Einrichtungsgegenstände** einschließlich AfA **gehören dagegen** auch nach Ansicht des BFH<sup>434</sup> **nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft** i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG. Diese Aufwendungen trägt der Steuerpflichtige für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die AfA, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der entsprechenden Wirtschaftsgüter. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter in der Unterkunft nutzt. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen.
  - **Verheiratete**, die **aus beruflichen Gründen einen Zweitwohnsitz** an einem anderen Ort innehaben, sich aber mit ihrem Ehepartner oder ihrer Ehepartnerin einen gemeinsamen **Hauptwohnsitz teilen**, sind **von vorneherein von der Zweitwohnungsteuer befreit**. Dies hat – wie von mir bereits früher dargestellt – unter dem Datum vom 11.10.2005<sup>435</sup> das Bundesverfassungsgericht entschieden. Andernfalls würde nämlich die Ehe unter Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG diskriminiert werden. **Etwas anderes darf nicht hingenommen werden.**

432 Tz. 110.3 in AktStR IV/2023 sowie die lfd. Nr. 427 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

433 BFH-Urteil VI R 30/21 vom 13.12.2023, DStR 2024 S. 743, veröffentlicht am 04.04.2024

434 vgl. auch hierzu das BFH-Urteil VI R 18/17 vom 04.04.2019, BStBl II 2019 S. 449, Tz. 62 in AktStR III/2019

435 1 BvR 1232/00 und 1 BvR 2627/03, DStR 2005 S. 48, Tz. 121.4 in AktStR IV/2005

## 42. Kein Werbungskostenabzug für Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts

**Gesetzliche Normen:** § 10 Abs. 1a, § 22 Nr. 1a, § 33 EStG

**Quelle:** BFH-Urteil X R 7/20<sup>436</sup>

### Grundaussage:

Wendet ein Mandant Prozesskosten auf, um einen (höheren) nachehelichen Unterhaltsanspruch zu erlangen, dann kann sich die Frage stellen, ob diese Kosten erwerbsgerichtet sind und als **Werbungskosten** im Rahmen des **Realsplitting** (und damit bei der Versteuerung entsprechender Unterhaltszahlungen) abziehbar sind. Dies hat der BFH in der Besprechungsentscheidung verneint.

### Anmerkungen:

1. Im Rahmen eines sog. **Realsplitting** sind Unterhaltszahlungen als sonstige Leistungen (§ 22 Nr. 1a EStG) zu versteuern, soweit für diese die Abzugsvoraussetzungen nach § 10 Abs. 1a EStG als Sonderausgaben erfüllt sind. Die Regelung in § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1 EStG lässt Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten bis zu einem **Höchstbetrag von 13.805 €** im Kalenderjahr als Sonderausgaben zu; der Unterhaltsleistende muss dies mit Zustimmung des Unterhaltsempfängers beantragen. Der Höchstbetrag kann sich noch erhöhen, wenn die Unterhaltszahlungen Beträge enthalten, die für die **Basisabsicherung des Unterhaltsempfängers** nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten aufgewendet werden.
2. Trägt ein Mandant Aufwendungen für das Erstreiten von Unterhaltszahlungen, die zu einer Besteuerung im Rahmen des Realsplittings herangezogen werden, kann „auf den ersten Blick“ durchaus diskutiert werden, ob diese Aufwendungen nicht den steuerlichen Werbungskostenbegriff in § 9 EStG erfüllen. Werbungskosten sind nämlich **Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen**. Sie sind bei der Einkunftsart abziehbar, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG). Rechtsverfolgungskosten (z.B. Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten) sind deshalb dann Werbungskosten,



436 BFH-Urteil X R 7/20 vom 18.10.2023, DStR 2024 S. 478, veröffentlicht am 29.02.2024



wenn der Prozessgegenstand mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden<sup>437</sup>.

3. Im Besprechungsurteil erstritt die geschiedene und unterhaltsberechtigte Frau F einen naheheiligen **Unterhalt von 900 € im Monat** vor dem Oberlandesgericht. Das zuständige Amtsgericht hatte F zunächst nur 582,50 € im Monat als naheheiligen Unterhalt zugesprochen. F wandte für diesen Prozess Erfolg anteilige **Prozesskosten i.H. von 4.983 €** im Streitjahr 2015 auf. Diese wollte F als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 22 Nr. 1a EStG (10.800 € im Streitjahr 2015) berücksichtigt wissen. Das Finanzgericht der Vorinstanz folgte diesem Ansinnen<sup>438</sup>.
4. Der BFH sieht dies aber anders. Zwar sei das für den Werbungskostenabzug der Prozesskosten entscheidende **auslösende Moment** die Erhaltung sowie die Erlangung naheheiligen Unterhalts von ihrem geschiedenen Ehemann gewesen. Allerdings handelt es sich bei dem Unterhalt und dessen Versteuerung um einen grundsätzlich nicht einkünfterrelevanten Sachverhalt.
5. Erst der **Antrag des Unterhaltsgebers auf Sonderausgabenabzug** und die **Zustimmung** hierzu änderten den Rechtscharakter der Unterhaltsleistungen; das stelle eine **zeitliche Grenze** dar. Erst ab diesem Zeitpunkt (dem Zeitpunkt der Antragstellung – regelmäßig mit Abfassung der Einkommensteuererklärung) können abzugsfähige Erwerbenaufwendungen überhaupt entstehen. Zeitlich **vorher getätigte Aufwendungen** können **keine Werbungskosten** begründen. Vor dem Realsplittingsantrag stehen solche Aufwendungen noch nicht mit der Einkünfteebene in einem objektiven Veranlassungszusammenhang.



#### HINWEIS

Solange der Unterhaltsgeber den Antrag (noch) nicht gestellt hat, ist der Lebenssachverhalt „Unterhalt“ also privater Natur. Sind zuvor bereits Unterhaltsaufwendungen geflossen, ist dies unerheblich. Es liegen damit keine vorweggenommenen Werbungskosten vor.

6. Damit bekommt das zeitliche Moment der **Antragstellung** zum Sonderausgabenabzug im Rahmen des Realsplittings eine **entscheidende Rolle** vom BFH zugewiesen. Selbst wenn in den **Vorjahren** vor der endgültigen Scheidung im Wege des Trennungunterhalts das Realsplitting schon praktiziert worden ist, kommt es darauf für den BFH nicht an. Denn: Die einmal erteilte Zustimmung des Unterhaltsempfängers zum Realsplitting gilt über mehrere Jahre hinweg fort. Der **Antrag** des Gebers auf **Sonderausgabenabzug** wird aber **jeweils nur für ein Kalenderjahr** gestellt. Der Unterhaltsleistende entscheidet also unabhängig von der Sachbehandlung in früheren Jahren jedes Jahr neu über die Antragstellung. Deshalb ist es für den BFH schlicht gleichgültig, ob der Unterhaltsleistende bereits in den Vorjahren solche Anträge gestellt hatte.

437 BFH-Urteil VI R 25/09 vom 06.05.2010, BStBl II 2010 S. 851, Rz. 10

438 Urteil des FG Münster I K 494/18 E vom 03.12.2019, EFG 2020 S. 185



#### HINWEISE

Der BFH hat die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen. Diese muss Feststellungen dazu treffen, ob die **Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG** berücksichtigt werden könnten und ob die Voraussetzungen der Ausnahme vom Abzugsverbot betreffend Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) gemäß § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG vorliegen. Das dürfte m.E. aber tendenziell nicht der Fall sein.

Ist man in die Beratung eines solchen Falls von Beginn an eingebunden, hilft die Zustimmung zur Versteuerung von Unterhaltszahlungen bei dem Unterhaltsempfänger aber dennoch nichts. Die Antragstellung meint nämlich diejenige beim **Sonderausgabenabzugsberechtigten**.

### 43. Angemessenheit der Aufwendungen für einen behinderungsbedingten Umbau

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 33 EStG
<b>Quelle:</b>	Finanzgericht München, Urteil 10 K 3292/18 <sup>439</sup>

#### Grundaussage:

**Mieterhöhungen** aufgrund eines behindertengerechten An- und Umbaus eines Hauses sind als **außergewöhnliche Belastungen** nur in Höhe der jährlichen Verzinsung der Baukosten für einen gleich geeigneten, aber kostengünstigeren An- und Umbau zu berücksichtigen.

#### Anmerkungen:

1. Der Praktiker weiß, dass Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung grundsätzlich als **außergewöhnliche Belastung abziehbar** sind. Sie sind weder durch den Grund- oder Kinderfreibetrag noch durch den Behinderten- und Pflege-Pauschbetrag abgegolten.
2. Das Finanzgericht München musste sich nun mit einem Sachverhalt befassen, in dem solche Mehraufwendungen nicht einem Immobilieneigentümer für die Gestaltung seines privaten Wohnumfelds, sondern einem **Mieter** (Vater V) **mit einem behinderten Kind** entstanden. Der Vermieter hatte entsprechende Umbaumaßnahmen finanziert. In der Folge erhöhte er gegenüber seinem Mieter den Mietzins. Den **Erhöhungsteil** der Miete wollte der Mieter als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend machen. Dabei entbrannte ein Streit mit dem zuständigen Finanzamt ob der Frage, in welcher Höhe die erhöhte Miete „Krankheitswert“ habe. Der Mieter bezifferte den krankheitswerten Mietanteil auf **14.498 € jährlich**. Das Finanzgericht folgte – nach Einholung von Sachverständigengutachten – diesem Wertansatz nicht. Es erkannte lediglich einen Betrag von 7.128 € als krankheitswerten Mietanteil an und orientierte sich dabei an den für den behinderungsbedingten Umbau bzw. Anbau aus seiner Sicht **notwendigen Baukosten** von 148.500 € (anstatt klägerseitig aufgewandter 298.000 €), die es mit 4,8 % verzinst.
3. Es war zwischen den Prozessparteien unstrittig, dass die Aufwendungen **dem Grund nach als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig** waren. Die sog. **Gegenwerttheorie** stand dem Abzug entsprechender Aufwendungen auch nicht entgegen. Der behinderungsbedingte Mehraufwand stand nämlich so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände in den Hintergrund tritt<sup>440</sup>, so das Finanzgericht. Aber: Abzugsfähig sind nur die Mehraufwendungen, die durch die Behinderung veranlasst und zur behindertengerechten Umgestaltung des individuel-

439 FG München 10 K 3292/18 vom 27.10.2022, EFG 2024 S. 15; Rev. VI R 15/23 anhängig

440 BFH-Urteil VI R 16/10 vom 24.02.2011, BStBl II 2011 S. 1012

len Wohnumfelds **erforderlich** sind. Und diese notwendigen Kosten bezifferte ein Gutachter auf 148.500 €.

4. Der Streitfall wies noch die Besonderheit auf, dass **Vermieter** eine **GmbH** war. An dieser war der **Vater V** des behinderten Kindes zu **94 % beteiligt**. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts wurden Teile des Grundstücks, auf dem sich der Mietgegenstand befand, unentgeltlich an V überlassen. Der Mietvertrag umfasste nicht sämtliche Räumlichkeiten, die V mit seiner Familie genutzt hatte. Deshalb kam es noch zur Erfassung einer **verdeckten Gewinnausschüttung**, die mit einer Kostenmiete bewertet wurde. Und daran schloss sich wiederum die Frage an, ob nach der „**Verbrauchstheorie**“ die Kostenmiete, soweit sie noch auf einen behinderungsbedingten Mehrbedarf entfallen würde, zu außergewöhnlichen Belastungen führte. Dies verneinte das Finanzgericht München.
5. Der **BFH** hat die **Revision** durch Beschluss vom 24.08.2023<sup>441</sup> **zugelassen**. Er wird dabei sicher Stellung dazu nehmen, ob dem Steuerpflichtigen bei der Beurteilung, ob Aufwendungen notwendig und angemessen i.S. von § 33 Abs. 2 EStG sind, ein Ermessensspielraum zusteht. Klar ist aber schon heute, dass vergleichbare Fälle für den Praktiker schwer handhabbar sind. Ohne ein Sachverständigengutachten geht es – wenn man sich nicht mit der Finanzverwaltung einigt – regelmäßig nicht! Sie können jedenfalls im Hinblick auf das **Revisionsverfahren VI R 15/23** einschlägige Fälle offen halten.
6. Im vorliegenden Einzelfall unschön war sicherlich, dass der Streit um die Höhe der außergewöhnlichen Belastungen das Problem der **verdeckten Gewinnausschüttungen** überhaupt erst für die Finanzverwaltung offensichtlich machte. In der Beratungspraxis müssen Sie – sobald ein solches Problem erkennbar wird – durch fremdübliche Vereinbarungen diesbezüglich gegensteuern und den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung damit beenden.
7. Keinen Einfluss hat die vorstehende Entscheidung auf die **bekanntens Grundsätze zur Abgrenzung des Erhaltungs- vom Herstellungsaufwand**. Hier ist – wie bisher – neben dem § 255 HGB insbesondere die Abgrenzung nach sog. **Zwei- und Drei-Maßnahmen-Regel** in der Praxis bedeutsam<sup>442</sup>. Wird im Rahmen eines behinderungsgerechten Umbaus keine neue Wohn-/Nutzfläche geschaffen, sind beispielsweise **Aufwendungen für den Einbau einer bodengleichen Dusche** oder einer **Verbreiterung der Türen** regelmäßig außerhalb des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG den sofort abzugsfähigen **Werbungskosten** zuzuordnen.

---

441 VI B 86/22

442 BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl 2003 S. 1184

#### 44. Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten auch bei vorheriger 100%-Beteiligung möglich

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 15 Abs. 1 Nr. 2, § 16 Abs. 3 EStG, § 24 UmwStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil IV R 9/20 <sup>443</sup>

##### Grundaussagen:

Der BFH hatte über zwei getrennte, unabhängig voneinander zu beantwortende Rechtsfragen zu entscheiden:

- Zunächst hat er entschieden, dass eine **Gewährung neuer Gesellschaftsrechte** (i.S. von § 24 UmwStG) auch dann möglich ist, wenn ein Gesellschafter **bereits nominal über 100 % der Anteile** verfügt.
- Außerdem ging es darum, wann die **Beteiligung** eines Kommanditisten **an der Komplementär-GmbH** eine **wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils** an der GmbH & Co. KG darstellt. Dies ist nach Auffassung des Gerichts dann der Fall, wenn der diese Beteiligung den Kommanditisten in die Lage versetzt, über **Fragen der Geschäftsführung der KG zu bestimmen**. Keine Wesentlichkeit in diesem Sinne liegt aber dann vor, wenn im Einzelfall infolge gesellschaftsrechtlicher oder sonstiger schuldrechtlicher Vereinbarungen bereits seine Stellung als Kommanditist den Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG begründet.

##### Anmerkungen:

1. Die **erste Rechtsfrage**, nämlich diejenige nach der Gewährung neuer Anteile bei einer bereits bestehenden 100 %-Beteiligung, hatte der **BFH** – unnötigerweise – im letzten Jahr **selbst aufgebracht**. Bis dahin war nämlich eindeutige Rechtsmeinung, dass eine bereits bestehende 100 %-Beteiligung der Gewährung neuer Anteile im Wege einer Kapitalerhöhung nicht entgegensteht. Die Problematik stellt sich vor allem bei der Einbringung betrieblicher Einheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteile) nach § 20 UmwStG in eine bestehende GmbH oder nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft sowie bei der Einbringung von Anteilen in eine bestehende Kapitalgesellschaft nach § 21 UmwStG (sog. qualifizierter Anteilstausch).
2. In einer Entscheidung aus dem Jahr 2023, bei der es um eine völlig andere Problematik gegangen war (nämlich um die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine Personengesellschaft) hatte der BFH nebenbei (also einem sog. „obiter dictum“) die dargestellte **Frage in den Raum geworfen** („Ist eine Einbringung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte überhaupt möglich, wenn eine relative Erweiterung der Gesellschafterstellung nicht mehr erfolgen kann? – Es gibt schließlich keine Beteiligung von mehr als 100 %!“), ohne sie allerdings zu beantworten<sup>444</sup>.

443 BFH-Urteil IV R 9/20 vom 01.02.2024, DStR 2024 S. 744

444 Rz. 95 des BFH-Urteil IV R 2/20 vom 23.03.2023, BStBl II 2023 S. 999; dazu Tz. 60 in AktStR III/2023

Die Bedenken des BFH in diesem Zusammenhang haben sich nun aber schnell wieder in Luft aufgelöst. Es **reicht aus**, wenn sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte des übertragenden Gesellschafters **absolut erhöhen**. Dies ist zu begrüßen; die zwischenzeitlich eingetretene Verunsicherung der Praxis war allerdings unschön. Ansonsten wäre es z.B. nicht mehr möglich gewesen, eine Mehrheitsbeteiligung i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG in eine bereits bestehende (zuvor bar gegründete) Holding-GmbH einzubringen, an der der Einbringende bereits 100 % der Anteile hält.



#### HINWEIS

Kleiner **Tipp an die Damen und Herren BFH-Richter/-innen aus Praktikersicht** für den künftigen Umgang mit solchen Gedankenspielen: Entweder sofort lösen, wenn man eine Frage aufbringt oder – wenn es schon nicht entscheidungserheblich ist – einfach still sein, um die Praxis nicht unnötig zu verunsichern!

#### BEISPIEL

R ist zu 80 % an der gewinnträchtigen R-GmbH beteiligt. Animiert durch die Gestaltungstipps in den sozialen Medien („Wer keine Holdingstruktur hat, ist nicht gut beraten“) will R auch eine Holding haben. Er gründet deshalb im Wege einer Bargründung die R-Holding-GmbH (Stammkapital 25.000 €, das R alleine übernimmt). Nach Eintragung dieser Gesellschaft in das Handelsregister bringt er seine 80 %-Beteiligung an der R-GmbH im Wege einer Barkapitalerhöhung mit Sachagio (Erhöhung des Stammkapital um 1.000 € auf 26.000 €) in die R-Holding-GmbH ein.

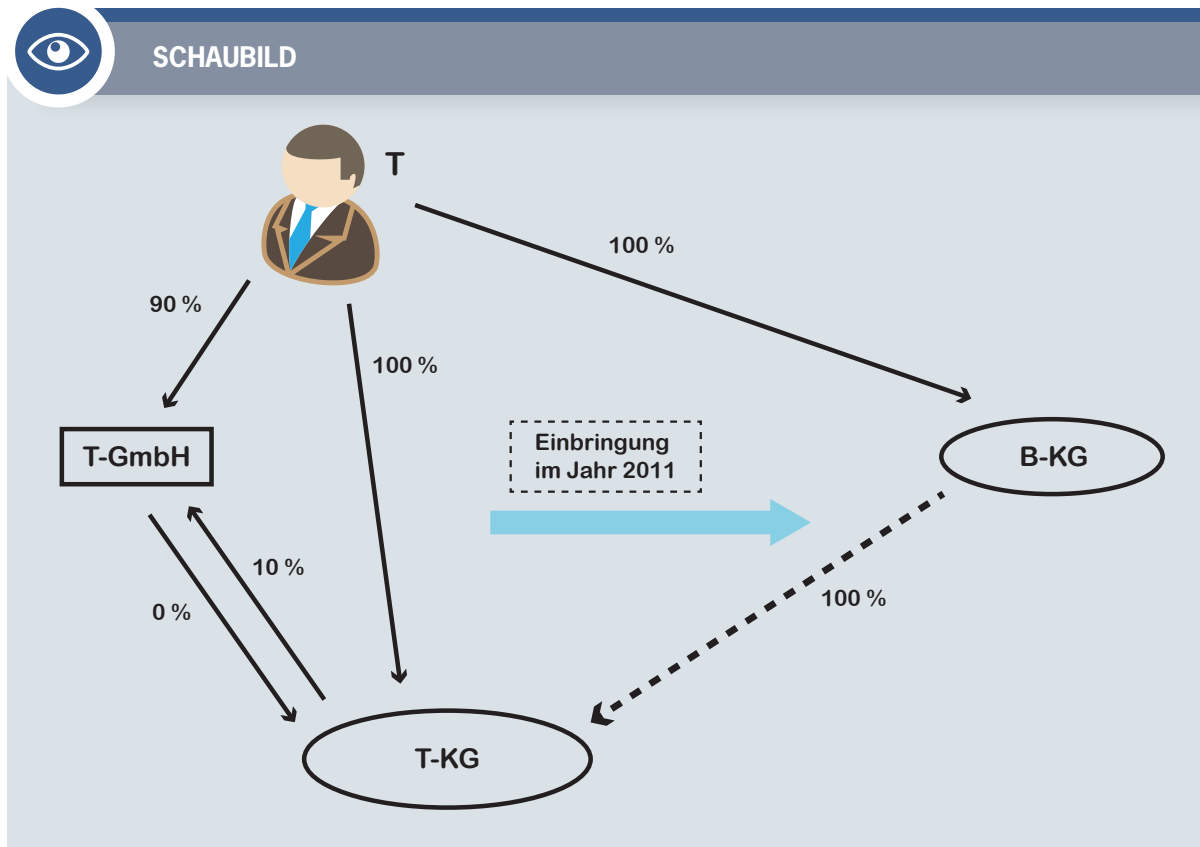
#### LÖSUNG

Ein qualifizierter Anteilstausch i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erfordert neben der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung (mehr als die Hälfte der Stimmrechte) die Gewährung neuer Anteile.

Nach der Klarstellung durch den BFH bleibt es dabei, dass eine solche Gewährung neuer Gesellschaftsrechte auch dann vorliegt, wenn der Einbringende bereits vor der Einbringung nominal 100 % der Anteile erhält und sich sein Anteil nur noch absolut, aber nicht mehr relativ erhöhen kann.

3. Komplexer ist die Frage nach der **funktionalen Wesentlichkeit von Anteilen an einer Komplementär-GmbH**. Im Urteilsfall war T alleiniger Kommanditist der T-GmbH & Co. KG (T-KG). Komplementärin der T-KG war die vermögensmäßig nicht beteiligte T-GmbH. An der T-GmbH waren T zu 90 % und die T-KG zu 10 % beteiligt (es handelte es sich also teilweise um eine Einheits-GmbH & Co. KG). T hatte mit der T-TG einen Konsortialvertrag geschlossen, in dem sich die Vertragsparteien verpflichteten, bei Beschlüssen durch die Gesellschafter der T-GmbH ihre Stimmen einheitlich abzugeben. Dabei wurde die Einheitlichkeit der Stimmabgabe durch den Konsortialführer T-KG sichergestellt. Für die T-KG handelte dabei wiederum ihr Kommanditist T. Im Jahr 2011 (Streitjahr)

brachte T seine Kommanditbeteiligung an der T-KG gegen Erhöhung seines festen Kommanditkapitals in die B-GmbH & Co. KG (B-KG) ein, an der T bereits zuvor 100 % der Kommanditanteile hielt. Die Anteile an der T-GmbH wurden nicht eingebracht. Das **Finanzamt versagte die Buchwertfortführung** nach § 24 UmwStG, da es sich bei den zurückbehaltenen Anteilen an der Komplementär-GmbH nach seiner Auffassung um eine **wesentliche Betriebsgrundlage** handelte.



4. Der **BFH** war der Auffassung, dass die Anteile an der T-GmbH in diesem Fall **keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage** darstellen. Die Einbringung der Beteiligung an der T-KG in die B-KG war also nach § 24 UmwStG zum Buchwert möglich. T hatte nämlich alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht.

Dies war vor allem deshalb so, weil aufgrund des abgeschlossenen **Konsortialvertrags** faktisch die T-KG die Herrschaft über die T-GmbH – und damit über ihre eigene Geschäftsführerin – hatte. Und die T-KG wurde eindeutig durch den Kommanditisten T beherrscht. Somit begründete im Einzelfall infolge der gesellschaftsvertraglichen oder schuldrechtlichen Vereinbarungen nicht die Kapitalbeteiligung des T an der T-GmbH, sondern seine **Stellung als Kommanditist** den Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG.

5. Der BFH lehnt – zurecht – in Rz. 57 der Urteilsbegründung die Verwaltungsauffassung ab, wonach die Beteiligung an der Komplementär-GmbH bei einer Zweipersonengesellschaft (also bei einer **100 %-Beteiligung** des Kommanditisten) – unabhängig von der Höhe der Beteiligung an der Komplementär GmbH – stets funktional wesentlich sei.



**HINWEIS**

Insoweit wird die Verwaltung ihre bisherige Rechtsauffassung überprüfen müssen.

6. Nun ist es allerdings **vorbei mit den guten Botschaften**: Es ist nämlich **fraglich**, ob angesichts der Aussagen in Rz 47 bis 49 der Urteilsgründe die (durchaus positive) Auffassung der Finanzverwaltung noch Bestand haben kann, wonach die Beteiligung an der Komplementär-GmbH dann keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, wenn der Kommanditist bereits **aufgrund der mehrheitlichen Beteiligung an der KG** seinen **geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen** kann. Der BFH stellt nämlich allein darauf ab, ob die Stimmrechte in der Komplementär-GmbH den Kommanditisten in die Lage versetzen, auf die **Geschäftsführung der KG Einfluss zu nehmen**. Im Urteilsfall hat dann lediglich der abgeschlossene **Konsortialvertrag**, den man in anderen Fällen regelmäßig nicht vorfindet (also Ausnahmefall), den Kläger T vor der Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage gerettet. Insoweit bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung an ihrer insoweit großzügigeren Auffassung festhalten wird.

Danach war bisher für Anteile an **Komplementär-GmbHs ohne eigenen Geschäftsbetrieb** wie folgt abzugrenzen<sup>445</sup>:

Beteiligung an der KG	Beteiligung an der Komplementär-GmbH	Bisherige Verwaltungsauffassung
0 bis 50%	≤ 50%	<b>Keine</b> funktional wesentliche Betriebsgrundlage, da keine maßgebende Einflussnahme auf die Komplementär-GmbH möglich
	> 50%	<b>Funktional wesentliche Betriebsgrundlage</b> , da unmittelbare Einflussnahme auf die Geschäftsführung möglich
> 50% und < 100%	0 bis 100%	<b>Keine</b> funktional wesentliche Betriebsgrundlage, da der Kommanditist bereits aufgrund der mehrheitlichen Beteiligung an der KG dort seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.
100%	0 bis 100%	<b>Funktional wesentliche Betriebsgrundlage</b> , da die Beteiligung an der Komplementär-GmbH überhaupt die Mitunternehmerstellung erst ermöglicht

Dieses Ergebnis ist nun nach dem aktuellen BFH-Urteil fraglich geworden

Hier ist der BFH demgegenüber großzügiger als die bisherige Verwaltungsauffassung

445 Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 12.12.2022, DStR 2023 S. 151; dazu BFH-Urteile I R 72/08 vom 25.11.2009, BStBl II 2010 S. 471, und I R 97/08 vom 16.12.2009, BStBl II 2010 S. 808



**HINWEIS**

Für die Praxis bedeutet dies, dass hier derzeit bei Umstrukturierungsmaßnahmen **Vorsicht geboten** ist. Dies gilt zunächst bei **Einbringungen** nach §§ 20, 24 UmwStG in Kapital- oder Personengesellschaften, aber auch bei schenkweisen Übertragungen von KG-Anteilen im Wege einer **vorweggenommenen Erbfolge (= Anwendungsfälle des § 6 Abs. 3 EStG)**. In Zweifelsfällen sollten die Anteile an der Komplementärin entweder sicherheitshalber **zusammen mit dem KG-Anteil übertragen** werden. Ist dies nicht gewollt oder nicht möglich, ist ein **Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft** unter Hinweis auf die bisherige Verwaltungsauffassung anzuraten (mit dem Risiko, dass das Finanzamt im Hinblick auf die noch anstehenden Beratungen hinsichtlich der Anwendung des o.g. BFH-Urteils die Auskunftserteilung aus formalen Gründen ablehnt).

7. „En passant“ stellt der BFH in Rz. 80 der Urteilsgründe noch klar, dass der **Antrag auf Buchwertfortführung** (oder zum Ansatz eines Zwischenwerts) nach § 24 Abs. 2 Satz 2 i.V. mit § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG **keiner besonderen Form** bedarf. Der Antrag kann **auch konkludent** durch einen entsprechenden Wertansatz in der Schlussbilanz gestellt werden. Damit ist der Antrag als gestellt anzusehen, wenn in der **Schlussbilanz der übernehmenden Personengesellschaft** des Einbringungsjahres die **fortgeführten Buchwerte** der eingebrachten Sachgesamtheit enthalten sind.

**HINWEIS**

Trotz dieser positiven Aussage sollte immer ein **ausdrücklicher Buchwertantrag** gestellt werden.

## 45. Kurzhinweise zur Umsatzsteuer

### 45.1 Anwendung von § 13b UStG bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen im Gemeinschaftsgebiet: Nicht ganz unproblematisch!

**Gesetzliche Normen:** § 13b Abs. 1, 5 Satz 1 Hs. 1, § 2 Abs. 1 UStG; Art. 196, 44, 9-10 EGRL 112/2006; § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO

**Quelle:** BFH-Urteil V R 20/21<sup>446</sup>

#### Grundaussage:

Für die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG kommt es nicht auf die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Leistungsempfänger an. Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger wirkt zu Gunsten des leistenden Unternehmers und führt zu einer den leistenden Unternehmer hinsichtlich der Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 UStG treffenden Feststellungslast.

#### Anmerkungen:

1. Erbringt ein im **übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer sonstige Leistungen** an seine **im Inland ansässigen Kunden**, so bestimmt sich der **Ort** dieser **sonstigen Leistungen** nach dem **Empfängerort**. Für diese Ortsbestimmung kommt es dann nicht darauf an, ob es sich bei den Leistungsempfängern um Unternehmer oder um Nichtunternehmer handelt, wenn es sich bei den erbrachten **Leistungen** um solche **i.S. von § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG** handelt; hierunter fallen sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der **Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstigen Leistungen**; zur letzten Gruppe zählen etwa die **Leistungen der Betreiber sog. elektronischer Marktplätze**. Diese Ortsbestimmung ergibt sich bei Leistungen an Unternehmer aus § 3a Abs. 2 UStG und bei Leistungen an andere Empfänger aus § 3a Absatz 5 UStG.
2. Damit ist die **umsatzsteuerrechtliche Prüfung** allerdings **noch nicht abgeschlossen**, denn es stellt sich **zusätzlich** die **Frage** nach der **Steuerschuldnerschaft**: Bei **sonstigen Leistungen**, die ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer im Inland **an Nichtunternehmer** erbringt, ist der **Leistende gemäß § 13a UStG Steuerschuldner**, während **bei derartigen Leistungen an Unternehmer** die **Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG** auf den **Leistungsempfänger** übergeht.

446 BFH-Urteil V R 20/21 vom 31.01.2024, DStR 2024 S. 760, veröffentlicht am 04.04.2024

In derartigen Konstellationen stellt sich dann die **weitere Frage**, wie der **leistende Unternehmer rechtssicher feststellen** kann, ob der **Leistungsempfänger Unternehmer** ist oder nicht:

- **Verfügt der Leistende über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer seines Kunden**, so **steht** damit dessen **Unternehmereigenschaft** fest.
- Deutlich schwieriger zu beantworten ist aber die Frage, **was ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer**, der im Inland sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 oder Abs. 5 UStG sowohl an Unternehmer und Nichtunternehmer erbringt, **zu tun** hat, damit er seine **unternehmerischen Leistungsempfänger** als solche **identifizieren** und von deren **Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG ausgehen kann**.

3. Der **BFH macht** insoweit zunächst **deutlich**, dass es für die **Verlagerung der Steuerschuldnerschaft** nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG **nicht auf die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** durch den Leistungsempfänger **ankommt**. Eine derartige formalisierte Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger sieht das Gesetz an dieser Stelle nicht vor.

Der **vom BFH vorgegebene „Ablaufplan“** sieht insoweit vielmehr folgendermaßen aus:

- In einem **ersten Schritt** hat der **Leistende** nach von ihm gewählten und als geeignet anzusehenden Methoden den **Nachweis der Unternehmereigenschaft seines jeweiligen Kunden erbringen**. Ihn – also den Leistenden – trifft somit die **Feststellungslast**, wenn er im Hinblick auf die Voraussetzung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers von dessen Steuerschuldnerschaft ausgeht.
- **Ziehen die Finanzverwaltung** und nachfolgend ggf. das Finanzgericht die **Unternehmereigenschaft von Kunden in Zweifel**, müssen diese **in einem zweiten Schritt die diesbezüglich vom leistenden Unternehmer gemachten Angaben überprüfen**. Handelt es sich um ein **Massengeschäft**, kann eine **stichprobenartige Überprüfung in Betracht** kommen, um ggf. eine **schätzweise Einteilung** der Kunden in Unternehmer und Endverbraucher zu ermöglichen.

4. Schon wiederholt<sup>447</sup> hatte ich darauf hingewiesen, dass ein solcher **Leistungsempfänger**, der seinem Leistungsgeber in Verkennung der Anwendbarkeit der Norm des § 13b UStG **„zu viel“ Umsatzsteuer bezahlt**, vor einem nicht unerheblichen Problem steht: Durch die (fehlerhafte) Zahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsgeber ist die **Steuerschuld des Leistungsnehmers gegenüber dem Fiskus** nämlich **selbst dann nicht als getilgt zu betrachten**, wenn der **Leistungsgeber** die – von ihm richtig betrachtet gar nicht geschuldete – **Steuer angemeldet und abgeführt** hat.

447 vgl. zuletzt Tz. 5.3 in AktStR I/2020 sowie die lfd. Nr. 284 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

Für die **praktische Beratungsarbeit** sind hieraus in Fällen sonstiger Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer an deren im Inland ansässige Kunden die **folgenden Konsequenzen** zu ziehen:

- Der **leistende Unternehmer** ist **gut beraten**, von einem **Übergang der Steuerschuldnerschaft** auf seine Kunden **nur dann auszugehen**, wenn er – insbesondere weil ihm dessen gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer mitgeteilt wurde – **mit einiger Sicherheit annehmen kann**, dass der **Leistungsempfänger** ein **Unternehmer** ist, der diese **Leistung für seinen unternehmerischen Bereich** bezieht. **In allen anderen Fällen** sollte dagegen eine **Rechnung mit Umsatzsteuer erteilt** und diese **nur dann korrigiert** werden, **wenn der Kunde** seine **Unternehmereigenschaft zweifelsfrei nachweist**.
- **Leistungsempfänger**, die als Unternehmer eine **einschlägige sonstige Leistung** von einem **im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsgeber** beziehen, sind **dringend davon abzuhalten**, **neben dem Nettobetrag auch Umsatzsteuer an den Leistungsgeber zu entrichten**. **Vielmehr** ist in derartigen Fällen **unter Hinweis auf die Norm des § 13b UStG** zusammen mit einem **Nachweis** der eigenen **Unternehmereigenschaft** eine **Rechnungsberichtigung einzufordern** und die sich ergebende „**13b-Steuer**“ **anzumelden** und an den Fiskus **abzuführen**.

## 45.2 Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Fällen der Ist-Besteuerung

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, § 20 UStG, § 42 AO, Art. 167, Art. 179 Satz 1 EGRL 112/2006
----------------------------	--

<b>Quelle:</b>	BFH-Urteil XI R 5/21 <sup>448</sup>
----------------	-------------------------------------

### Grundaussagen:

1. Falls ein Leistungsempfänger bereits zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt ist, obwohl beim leistenden Unternehmer aufgrund der Gestattung der Ist-Besteuerung noch keine Umsatzsteuer entstanden ist, beruht dies umsatzsteuerrechtlich nicht auf einer missbräuchlichen Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Steuerpflichtigen, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung bzw. Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland.
2. Es bleibt offen, ob der Begriff „geschuldet“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils „Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136“<sup>449</sup> sowie der Art. 167, Art. 179 Satz 1 MwStSystRL eine zeitliche Komponente enthält und deshalb dahin gehend zu verstehen ist, dass die Umsatzsteuer vom Leistenden schon geschuldet werden muss, um vom

448 BFH-Urteil XI R 5/21 vom 12.07.2023, DStR 2023 S. 2724, veröffentlicht am 07.12.2023

449 EuGH Urteil C-9/20 vom 10.02.2022, BFH/NV 2022 S. 399, Tz. 49.1 in AktStR II/2022

Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden darf, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet wird).

### Anmerkungen:

1. Nach der dem nationalen Recht übergeordneten Norm von **Art. 167 MwStSystRL** entsteht auf Seiten des Leistungsempfängers das **Recht auf Vorsteuerabzug unter zeitlichen Aspekten (erst) dann, wenn gegenüber dem Leistungsgeber der Anspruch des Fiskus auf die abziehbare Steuer entsteht**. Dies hat der **EuGH** mit einer Entscheidung „Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136<sup>450</sup>“ aus dem Jahre 2022 **nochmals klargestellt**.

**Hiervon abweichend** ist die **nationale Rechtspraxis zugunsten der Leistungsempfänger großzügiger**: Ausweislich z.B. **Abschn. 15.2 Abs. 2 UStAE** steht diesen der **Vorsteuerabzug „aus dem Soll“** zu. Die zusätzliche Voraussetzung, dass die als Vorsteuer abziehbare Steuer vom leistenden Unternehmer bereits geschuldet werden muss, fehlt demgegenüber. Diese, in Fällen der **Leistungserbringung durch** einen sog. „**Ist-Versteuerer**“ **bedeutsame Abweichung vom Unionsrecht** wurde **bislang** aber deshalb **nicht** wirklich **thematisiert**, weil sie **einerseits** für die **beteiligten Unternehmer günstiger** und **andererseits** für die **Verwaltung einfacher** zu handhaben ist.

2. **Vorliegend** hatten allerdings ein **Ist-Versteuerer** als (vermeintlicher?) **Leistungsgeber** und sein **Leistungsempfänger** wohl **koordiniert** dahingehend **zusammengewirkt**, dass **Umsatzsteuer in Rechnung gestellt** und **als Vorsteuer abgezogen** wurde, obwohl eine **Bezahlung des Rechnungsbetrags** entweder gar nicht oder doch zumindest auf absehbare Zeit **nicht beabsichtigt** war.

Dem **Versuch der Verwaltung**, diese „**nationale Großzügigkeit und Vereinfachung**“ in bestimmten Konstellationen **dadurch einzuschränken**, dass man nicht dem Leistungsempfänger, sondern dem **Leistenden** einen **Missbrauch unterstellt**, hat der **BFH** aktuell aber eine **Absage erteilt**:

- Ein **leistender Unternehmer**, der die **Voraussetzungen der Ist-Besteuerung erfüllt**, darf diese beantragen und in der Folge auch **praktizieren**. Sein Verhalten wird nicht dadurch „missbräuchlich“, dass die deutsche Praxis beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug „aus dem Soll“ zulässt.
- **Hiergegen gerichtete fiskalische Strategien müssten** daher, sollten sie tatsächlich als nötig zu erachten sein, **beim Leistungsempfänger** ansetzen und **nicht beim Leistenden**. Der **Leistungsempfänger nutzt** nämlich die – über die Vorgaben des Rechts der EU hinausgehende – **nationale Großzügigkeit und Vereinfachung**, indem er einen Betrag bereits als Vorsteuer abzieht, den er noch nicht an seinen die Ist-Versteuerung praktizierenden Leistungsgeber gezahlt hat.

450 EuGH Urteil C-9/20 vom 10.02.2022, BFH/NV 2022 S. 399, Tz. 49.1 in AktStR II/2022

3. Vor diesem Hintergrund **lässt** es der **BFH ausdrücklich offen, ob** der Begriff „**geschuldet**“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Hinblick auf das EuGH-Urteil „Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136<sup>451</sup>“ sowie von Art. 167, Art. 179 Satz 1 MwStSystRL eine **zeitliche Komponente enthält** und deshalb **dahin gehend zu verstehen** ist, dass die **Umsatzsteuer vom Leistenden schon geschuldet** werden muss, **um vom Leistungsempfänger** als Vorsteuer **abgezogen werden zu können**; dies hieße dann im Umkehrschluss zugleich, dass die Steuer vom Leistungsnehmer solange nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf, wie sie vom Leistenden noch nicht geschuldet wird. Da – wie von mir bereits früher dargestellt<sup>452</sup> – die **deutsche Verwaltung bislang noch nicht auf** das oben mehrfach zitierte **EuGH-Urteil** „Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136<sup>453</sup>“ **reagiert** hat, gilt mein diesbezüglicher Hinweis weiter, wonach der **Beratungspraktiker** dieses **profiskalische Urteil**<sup>454</sup> **des EuGH** zunächst einmal nur (wenn auch mit Verwunderung) **zur Kenntnis zu nehmen** hat. **Irgendwelche Aktivitäten** sind **gegenwärtig** aber aus mindestens zwei Gründen **nicht angezeigt**:

- Zunächst einmal sind die **Leistungsempfänger** momentan **überhaupt nicht in der Lage**, ihre **Leistungsgeber** als **Ist-Versteuerer zu identifizieren** und hieraus Konsequenzen für den zutreffenden Zeitpunkt ihres eigenen Vorsteuerabzugs zu ziehen. Damit eine Anwendung dieses Urteils des EuGH über den entschiedenen Einzelfall hinaus möglich ist, ist die von Art. 226 Nr. 7a MwStSystRL tatsächlich vorgesehene **Hinweispflicht in Rechnungen** darauf, dass der Leistende nach vereinnahmten Entgelten versteuert, zwingend erforderlich. Diese Verpflichtung kann aber nur der nationale Gesetzgeber über eine Anpassung des Umsatzsteuergesetzes herbeiführen.
- Daneben ist es zu beachten, dass die hierfür **notwendige Anpassung** des **nationalen Umsatzsteuergesetzes** an die Sichtweise des EuGH **verfassungskonform nur für die Zukunft** erfolgen kann; einen diesbezüglichen **Versuch** enthält der mittlerweile bekanntgewordene und unter der Tz. 49.4 in diesem Manuskript dargestellte **„Vorentwurf“** eines **Jahressteuergesetzes 2024**. Für die **Vergangenheit** und die **Gegenwart** haben die Steuerpflichtigen demgegenüber so lange **Anspruch auf Vertrauensschutz**, wie die Änderung des nationalen Gesetzes noch nicht stattgefunden hat.

---

451 EuGH Urteil C-9/20 vom 10.02.2022, BFH/NV 2022 S. 399, Tz. 49.1 in AktStR II/2022

452 Tz. 9.1 in AktStR I/2024

453 EuGH Urteil C-9/20 vom 10.02.2022, BFH/NV 2022 S. 399, Tz. 49.1 in AktStR II/2022

454 EuGH Urteil C-9/20 vom 10.02.2022, BFH/NV 2022 S. 399, Tz. 49.1 in AktStR II/2022

### 45.3 Vorsteuerabzug aus dem Neubau einer Heizungsanlage bei Wohnraumvermietung: Das ganz große Fass bleibt vorerst zu!

**Gesetzliche Normen:** § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 1, § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG

**Quelle:** BFH-Urteil V R 15/21<sup>455</sup>

#### Grundaussage:

Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.

#### Anmerkungen:

1. Unmittelbar streitig war vorliegend, ob einem **Vermieter**, der ein Haus mit zwei Wohnungen zu Wohnzwecken vermietet, der **Vorsteuerabzug** aus den **Kosten** des **Erwerbs** und der **Installation** einer **Heizungs- und Warmwasseranlage** zusteht. Der Mietvertrag sah vor, dass sich die Miete aus der Grundmiete, den „kalten“ Betriebskosten sowie den Heizungsbetriebskosten (Heizung und Warmwasser) zusammensetzte.



Diesen **Vorsteuerabzug**, den schon die Finanzverwaltung nicht zulassen wollte, hat der **BFH aufgrund** einer **Kostenbetrachtung verneint**:

- Hierbei sieht es der **BFH** entsprechend der EuGH-Rechtsprechung für den Vorsteuerabzug als **maßgeblich** an, dass die **Kosten der Eingangsleistungen in den Preis** von **vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätzen einfließen**.
- Nach dem **deutschen Mietrecht** ist aber zu beachten, dass der Vermieter zwar die Betriebskosten für Wärmelieferungen gesondert abrechnen kann. Dieses gesonderte **Abrechnungsrecht** bezieht sich jedoch **nur auf umlagefähige Kosten**, zu denen die **Erwerbs- und Installationskosten** für eine neue **Heizungsanlage gerade nicht gehören**. Bei der anzustellenden Kostenbetrachtung ist der Erwerb einer neuen Heizungsanlage deshalb der steuerfreien und vorsteuerschädlichen Vermietung zuzuordnen.

455 BFH-Urteil V R 15/21 vom 07.12.2023, DStR 2024 S. 606, veröffentlicht am 14.03.2024

2. Allerdings hat der **BFH vorliegend darauf verzichtet, das ganz große Fass aufzumachen**: Bereits früher hatte ich mehrfach<sup>456</sup> darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung auch im Rahmen der Änderungen des Erlasses zur Anwendung der Umsatzsteuer durch ein Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 14.12.2018<sup>457</sup> darauf verzichtet hat, **eine Polen betreffende Entscheidung des EuGH vom 16.04.2015<sup>458</sup> zu übernehmen**. Dort vertritt das Gericht die Ansicht, dass Vermieterleistungen wie die Lieferung von Wärme oder Wasser oder die Versorgung mit Strom – je nach den **Verhältnissen im konkreten Einzelfall** – durchaus **eigenständige, umsatzsteuerlich gesondert zu würdigende Leistungen** darstellen können, die nicht unter die **Befreiungsvorschrift** für die Überlassung von Wohnraum fallen. Ausweislich **Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE** hält die deutsche Verwaltung aber unverändert an ihrer Sichtweise fest, wonach die **vom Vermieter** neben der bloßen Überlassung der Räume **erbrachten weiteren Leistungen üblicherweise unselbständige Nebenleistungen** zu den **eigentlichen Vermietungsumsätzen** darstellen und deren umsatzsteuerliches Schicksal – ggf. also auch die **Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 12 UStG** – teilen.

Mit einer weiteren einschlägigen Entscheidung hat sich zwischenzeitlich das **Finanzgericht Niedersachsen<sup>459</sup>** dem EuGH angeschlossen und sich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gestellt: Wenn Strom über eine Photovoltaikanlage vom Vermieter erzeugt und an die Mieter geliefert wird, soll es sich hierbei im Regelfall nicht um eine unselbstständige Nebenleistung zu der steuerfreien Vermietung handeln. Die **umsatzsteuerliche Selbständigkeit** einer **Stromlieferung** durch den Vermieter soll hiernach vielmehr jedenfalls **dann zu bejahen** sein, wenn der **Mieter** die **Möglichkeit** hat, den **Stromanbieter frei zu wählen**.

3. Aus Sicht der Beratungspraxis gilt somit für den Moment weiterhin Folgendes:
- Zu beachten ist es zunächst, dass die **Lieferung** auch von solchem **Strom**, der mit einer **Anlage erzeugt** wurde, für die nunmehr die **Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 72 UStG** gilt, **außerhalb** der sog. **Kleinunternehmerregelung** unverändert **umsatzsteuerbar** und **umsatzsteuerpflichtig** ist<sup>460</sup>. Ist es in einem solchen Fall erwünscht, dass die **vom Vermieter** neben der bloßen Überlassung der Räume **erbrachten weiteren Leistungen unselbständige Nebenleistungen** zu den **eigentlichen Vermietungsumsätzen** darstellen und deren umsatzsteuerliches Schicksal – ggf. also auch die **Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 12 UStG** – teilen, kann dies gegenwärtig noch immer weitgehend problemlos erreicht werden. Dies ist nämlich unverändert die in **Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE** verankerte Sichtweise der Verwaltung.
  - Demgegenüber steht es solchen Vermietern, die in einem vergleichbaren Zusammenhang einen (hohen) **Vorsteuerabzug begehren**, frei, sich unmittelbar **auf das Recht der EU zu berufen**. Dies gilt umso mehr, als der **EuGH mit Urteil vom 17.12.2020<sup>461</sup>** auf Vorlage des Finanz-

456 vgl. zuletzt Tz. 59.3.2 in AktStR III/2023

457 III C 3 - S 7015/17/10002; Tz. 22.1 in AktStR I/2019

458 Rs. C-42/14, BFH/NV 2015, S. 941, Tz. 67 in AktStR III/2015

459 Urteil 11 K 201/19 vom 25.02.2021, EFG 2021 S. 883, Tz. 109.2 in AktStR III/2021

460 vgl. hierzu Tz. 74.5.2.3 in AktStR III/2023

461 Urteil C-449/19, BFH/NV 2021 S. 430, Tz. 66 in AktStR III/2021



gerichts Baden-Württemberg<sup>462</sup> entschieden hat, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der **Richtlinie** 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 geänderten Fassung **dahin auszulegen** ist, dass er einer **nationalen Regelung entgegensteht**, nach der die **Lieferung** von **Wärme** durch eine **Wohnungseigentümergeinschaft** an die **Eigentümer**, die **Mitglieder dieser Gemeinschaft** sind, von der **Mehrwertsteuer befreit** ist.

Allerdings ist **gegenwärtig nicht zu erwarten, dass die Finanzverwaltung dem folgen wird. Ablehnende Steuerfestsetzungen** sind daher mit **Rechtsbehelf** offen zu halten; unter Hinweis darauf, dass gegen die oben dargestellte Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen unter dem Aktenzeichen **XI R 8/21** die **Revision zum BFH anhängig** ist, besteht insoweit auch ein Anspruch auf Verfahrensruhe. Spannend ist es in diesem Zusammenhang auch, wie das Finanzgericht Baden-Württemberg das ja von ihm selbst initiierte **EuGH-Urteil vom 17.12.2020**<sup>463</sup> **umsetzen wird.**

---

462 Beschluss 14 K 3709/16 vom 12.09.2018, UR 2019 S. 624

463 Urteil C-449/19, BFH/NV 2021 S. 430, Tz. 66 in AktStR III/2021

## 46. Lieferung von herrenlosen Tieren (aus dem Ausland); Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz

<b>Gesetzliche Normen:</b>	§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG
<b>Quelle:</b>	BFH-Beschluss XI R 4/20 <sup>464</sup>

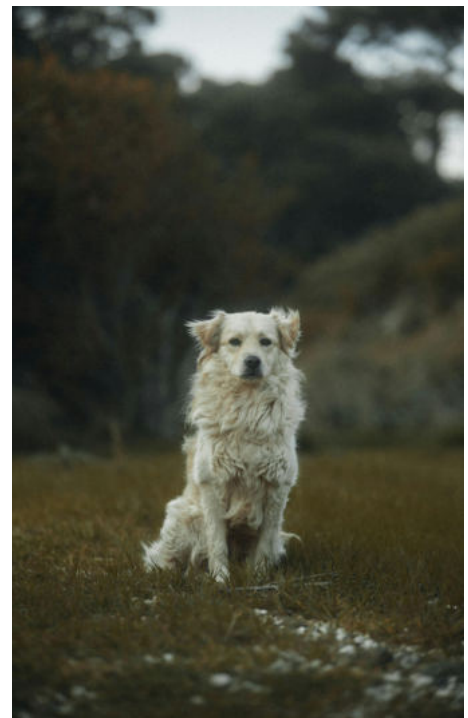
### Grundaussage:

Werden herrenlose Tiere aus dem Ausland in die Bundesrepublik Deutschland gebracht und hier an Herrchen und Frauchen „vermittelt“, kann dieser Vorgang dem **ermäßigten Steuersatz** des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen. Voraussetzung ist, dass die herrenlosen Tiere einerseits und die von gewerblichen Tierhändlern angebotenen Tiere andererseits, die dem Regelsteuersatz unterliegen, **nicht gleichartig** sind (und daher kein Wettbewerb besteht).

### Anmerkungen:

1. Leistungen von Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, unterliegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG dem **ermäßigten Umsatzsteuersatz**, sofern die Leistungen nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Werden Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt, gilt die **Steuersatzermäßigung** nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nur, wenn

- der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder
- wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.



Allerdings erfahren diese gesetzlichen Regelungen eine Einschränkung durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie<sup>465</sup>. Dies hat zu Folge, dass der ermäßigte Steuersatz nur angewandt werden darf, wenn er **zu keiner oder einer nur geringen Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung führt**.

464 BFH-Beschluss XI R 4/20 vom 18.10.2023, DStR 2024 S. 554, veröffentlicht am 29.02.2024

465 Art. 98 Abs. 2, 3, Anhang III Nr. 15 MwStSystRL

2. Der Urteilsfall betraf einen als **gemeinnützig anerkannten Tierschutzverein**. Die Vereinszwecke laut Satzung sind u.a., Tiere in Europa vor Leid, Quälerei, Misshandlungen und Missbrauch zu schützen, in Not geratene Tiere in gute Hände zu vermitteln sowie Hilfestellung bei der Vermittlung von ausländischen Tieren ins Inland zu leisten. Für die Vermittlung der Tiere aus dem EU-Ausland nach Deutschland verlangte der Verein gegen eine „**Schutzgebühr**“ i.H. von **300 €** je Vorgang. Fraglich war schlussendlich (nachdem der Verein zunächst der Auffassung war, er sei kein umsatzsteuerlicher Unternehmer), ob diese Umsätze dem Regelsteuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
  
3. Der BFH entschied mit einem klassischen „Es kommt darauf an“. Der Verein hat durch die „Vermittlung“ der Tiere (umsatzsteuerlich handelt es sich um eine Lieferung gegen Entgelt) eine wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeit ausgeführt; er ist Unternehmer und die Umsätze sind grundsätzlich umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Die Tätigkeit vollzog sich im Rahmen eines **Zweckbetriebs**. Der BFH hat die Entscheidung der ersten Instanz bestätigt, wonach der gemeinnützige Zweck nur durch diesen Zweckbetrieb erreicht werden könne<sup>466</sup>. In dessen Rahmen könne die Lieferung von herrenlosen Tieren dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes hängt im Einzelfall aber entscheidend davon ab, ob die vom Tierschutzverein gelieferten Tiere einerseits und die von gewerblichen Tierhändlern gelieferten Tiere andererseits **gleichartig** sind. Und dies wiederum hatte die Vorinstanz für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindend verneint.
  
4. Damit gilt: Sind die gelieferten Tiere **gleichartig**, ist der **Regelsteuersatz** anzuwenden. Sind sie **nicht gleichartig**, gilt der **ermäßigte Steuersatz**. Gewerbliche Tierhändler müssen als Wettbewerber von Tierschutzvereinen durch § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nicht geschützt werden, wo kein potentieller Wettbewerb besteht.
  
5. Bleibt die Frage, **wann** Tiere **gleichartig** sind. Sind sie nicht als Individuen alle unterschiedlich? Kommt es auf die Farbe des Fells oder der Augen an? Nein, der Hund wird hier nach seinem Frauchen bzw. Herrchen beurteilt. Sind die Tiere aus **Sicht eines Durchschnittsverbrauchers** nicht gleichartig, darf auf sie ein unterschiedlicher Steuersatz angewendet werden. Und das Frauchen bzw. Herrchen als Durchschnittsverbraucher weiß: Die **unklare Herkunft** herrenloser Tiere (zum Beispiel von Hunden) ist solch ein **Unterscheidungskriterium**. Über die Herkunft der herrenlosen Tiere und die Erfahrungen, die sie in ihrem früheren Leben gemacht haben, ist in der Regel wenig bis nichts bekannt, so dass zum Beispiel nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie an Verhaltensauffälligkeiten oder Ähnlichem leiden. Ob die **Eingewöhnung** eines herrenlosen Tiers bei einem neuen Tierhalter gelingen wird, ist daher **nicht gewiss**; ein Teil der herrenlosen Tiere bleibt üblicherweise „nicht vermittelbar“. **Tierhändler** hingegen handeln insbesondere mit **Jungtieren**, deren artgerechte Aufzucht lückenlos nachverfolgt werden kann und bei denen solche Gefahren daher nicht in vergleichbarer Weise bestehen. Die Tiere der Tierhändler sind teilweise auch reinrassig und verfügen über einen entsprechenden Stammbaum. Sie werden daher auch – im Vergleich mit herrenlosen Tieren – zu wesentlich höheren Preisen angeboten. Es ist also doch wieder ganz einfach: Der **300€-Hund mit Stammbaumlücken** und die reinrassige

---

466 Urteil des FG Nürnberg 2 K 114/19 vom 21.01.2020, EFG 2020 S. 42

**Bordeaux-Dogge für 2.000 €** sind **unterschiedlich** – auch in Bezug auf den im Verkaufsfall anzuwendenden Steuersatz!

6. Beraten Sie nicht den gemeinnützigen Verein mit seinem Zweckbetrieb, sondern Mandanten, die „**Wettbewerbsunternehmer**“ sind (die sich also in Wettbewerb mit einer **steuerbegünstigten Körperschaft** befinden), muss darauf geachtet werden, dass die steuerbegünstigten Unternehmen die „richtige Steuer“ zahlen. Das gilt natürlich und insbesondere auch für **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (bisher: § 2 Abs. 3 UStG; künftig: § 2b UStG), die zum Beispiel mit einem Bestattungsbetrieb in Konkurrenz zu Privatunternehmen treten. Es sollte nicht hingenommen werden, dass Ihr Mandant 19 % Umsatzsteuer für eine Leistung entrichtet, die ein Zweckbetrieb für 7 % anbietet und damit einen **Wettbewerbsvorteil** hat.

Ein klassisches Beispiel hierfür sind etwa **Kletterhallen**, die sowohl von privaten Anbietern als auch von gemeinnützigen Vereinen betrieben werden. Klar ist aber, dass das keine originäre Aufgabe gemeinnütziger Körperschaften ist. Ggf. müssen sich gewerbliche Anbieter gerichtlich zur Wehr setzen; hier sind auch **Berufsverbände bzw. Interessenvertretungen in der Pflicht**, über entsprechende Musterverfahren eine Klärung herbeizuführen.

## D. Entwicklung der Gesetzgebung



## 47. Wachstumschancengesetz: Endlich in trockenen Tüchern!

Der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat hatte in seiner Sitzung am 21.02.2024 zu dem vom Bundestag am 17.11.2023 beschlossenen Gesetzesentwurf<sup>467</sup> noch **erhebliche Änderungen** vorgenommen. Das Vermittlungsergebnis bewegt sich auf einem **wesentlich niedrigeren Förderniveau** als der Beschluss des Bundestages vom 17.11.2023 (Fördervolumen ca. 3 Mrd. € statt wie ursprünglich geplant 7 Mrd. €).

Zwar kam es dabei nur zu einem sog. **unechten Vermittlungsergebnis** (also keine einvernehmliche, sondern eine Mehrheitsentscheidung). Dieses Kompromissergebnis hat der **Bundestag** am 23.02.2024 bestätigt<sup>468</sup>; der **Bundesrat hat am 22.03.2024 zugestimmt**, nachdem eine Lösung über den Agrardieselstreit in anderer Weise gefunden werden konnte. Zumindest hat die Bundesregierung in einer Protokollerklärung im Rahmen der Bundesratssitzung am 22.03.2024 entsprechende **Begünstigungen für die Landwirtschaft an anderer Stelle** zugesagt.

Das Wachstumschancengesetz wurde nun mit den Änderungen endgültig verabschiedet, wie ich sie bereits im **letzten Skript**<sup>469</sup> dargestellt haben (rechte Spalte: „Ergebnis Vermittlungsausschuss“).

---

467 dazu ausführlich Tz. 99 in AktStR IV/2023

468 BT-Drs. 20/10410

469 Tz. 93 in AktStR I/2024

## 48. Entwurf eines Bürokratieentlastungsgesetzes IV

Die **Bürokratieentlastung in Deutschland** schreitet weiter voran; bald wird dieser Begriff aus den deutschen Wörterbüchern gestrichen ... Im Ernst: Es bringt wenig bis nichts, im Jahr an – angenommen – 200 Stellen Bürokratie abzubauen, aber gleichzeitig an 1.000 anderen Stellen neue Bürokratiehürden zu errichten. Politikern (und auch der Verwaltung!) sollte deshalb verboten werden, das Wort „Bürokratieabbau“ weiterhin in den Mund zu nehmen oder auf Papier zu bringen!

Mit dem Bürokratieentlastungsgesetz IV sollen nun also **weitere Schritte in Sachen „Bürokratieentlastung“** erfolgen. Dazu hat das Bundeskabinett am 13.03.2024 den Kabinettsentwurf des Bürokratieentlastungsgesetzes IV auf den Weg gebracht, der nun in Bundestag und Bundesrat beraten wird.

In großem Umfang sind von diesem Gesetz unter Federführung des Bundesjustizministeriums **außersteuerliche Bereiche** betroffen (Reduzierung von Schriftformerfordernisse, Wegfall der Hotelmeldepflicht von Inländern usw.); es sind aber die folgenden **steuerlichen Maßnahmen** geplant<sup>470</sup>:

- Die handels- und steuerrechtlichen **Aufbewahrungsfristen** z.B. für Buchungsbelege sollen teilweise von zehn auf acht Jahre verkürzt werden (§ 147 Abs. 3 AO-E). Dies soll nach Art. 97 § 19a des EGAO erstmals für solche Unterlagen gelten, deren Aufbewahrungsfrist am Tag des Inkrafttretens des Gesetzes noch nicht abgelaufen ist.
- Die Schwelle für die **monatliche USt-Voranmeldung** soll ab 2025 von mehr als 7.500 € auf mehr als 9.000 € angehoben werden (§ 18 Abs. 2 und 2a UStG-E).
- Bei der **Differenzbesteuerung** soll der Schwellenwert für die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ab 2025 von 500 € auf 750 € angehoben werden (§ 25a Abs. 4 Satz 2 UStG-E).
- Die Geltungsdauer von **Freistellungsbescheinigungen** des Bundeszentralamtes für Steuern bei der Kapitalertragsteuer (Fälle des fehlenden deutschen Besteuerungsrechts) und beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 50a EStG soll von aktuell drei auf fünf Jahre verlängert werden (§ 50c Abs. 2 Satz 4 EStG-E).
- Es soll eine zentrale **Vollmachtsdatenbank** der Steuerberaterinnen und Steuerberater für Vollmachten im Bereich der sozialen Sicherung (Generalvollmachten) eingerichtet werden. Dadurch sollen die Träger der sozialen Sicherung nicht mehr im Einzelfall eine schriftliche Vollmacht bei dem bevollmächtigten Steuerberater anfordern müssen, wenn dieser als Dritter für einen Arbeitgeber tätig wird. Die Vollmachtsdatenbank soll von der Bundesteuerberaterkammer geführt werden und hat sicherzustellen, dass der jeweilige Träger die aktuellen und historischen Daten bis zur Löschung der Entgelt Daten nach Abschluss der Betriebsprüfung abrufen kann. Der Abruf aus der Vollmachtsdatenbank durch die Träger nach § 105a SGB IV-E ist allerdings erst ab dem 01.01.2028 zuerst als optionale Lösung vorgesehen und soll zum 01.01.2030 obligatorisch werden.

470 [https://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/RegE/RegE\\_BEG\\_IV.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/RegE/RegE_BEG_IV.pdf?__blob=publicationFile&v=2)

## 49. Jahressteuergesetz 2024: Der Referentenentwurf

### 49.1 Hintergrund / Aktuelle Entwicklung

Seit kurzem geistert ein sog. **Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2024** (JStG 2024) durch das Internet. Bis zur Drucklegung dieses Skript erfolgte zwar noch keine offizielle Veröffentlichung dieses Entwurfs auf der Internetseite des BMF; damit war jedoch kurzfristig zu rechnen.

Anders als das Wachstumschancengesetz mit seinen durchaus erheblichen Begünstigungen im Abschreibungsbereich wird das JStG 2024 nach derzeitigem Stand **kein „Fördergesetz“ mit hohen Steuerbegünstigungen** werden. Es geht vielmehr um eine Vielzahl von punktuellen Korrekturen vor allem mit der **Einarbeitung von Rechtsprechung** (zugunsten wie zuungunsten der Mandanten) und der **Bekämpfung unliebsamer Steuergestaltungen**. Dieses Gesetzgebungsverfahren dürfte deshalb auch nur ein wesentlich geringeres politisches Streitpotenzial mit sich bringen als es noch beim Wachstumschancengesetz der Fall war. Dennoch haben die vorgesehenen Änderungen eine **nicht unerhebliche Praxisrelevanz**.

Nachfolgend habe ich Ihnen die **wesentlichen Änderungsvorhaben tabellarisch dargestellt**. Wie üblich werde ich dieses Gesetzgebungsverfahren in den nächsten Skripten begleiten; mit Änderungen / Ergänzungen bis zur Verabschiedung im Herbst 2024 dürfte sicherlich zu rechnen sein.

### 49.2 Geplante Änderungen im EStG

Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 3 Nr. 72 EStG-E	<b>Steuerbefreiung für kleinere PV-Anlagen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bis zu 30 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit (bisher 15 kWp); dies gilt (insoweit klarstellend) auch dann, wenn nur Gewerbeeinheiten im Gebäude sind; es bleibt aber bei der personenbezogenen 100 kWp-Obergrenze.</li> <li>Klarstellung, dass die 30 kWp-Grenze eine Freigrenze und kein Freibetrag ist<sup>471</sup>.</li> </ul>	Soweit nicht nur klarstellend für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden

471 dazu bereits Tz. 74.3.2 in AktStR III/2023



→ Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG-E	Ergänzung einer neuen Nr. 4 zur Umsetzung der BVerfG-Rechtsprechung, wonach <b>Direktübertragungen zwischen Personengesellschaften</b> zugelassen werden müssen <sup>472</sup> . Dies soll aber nur für unentgeltliche Übertragungen und bei völliger Beteiligungsidentität der Fall sein.	In allen offenen Fällen (aber auf Antrag Übergangsregelung für Übertragungen bis zum 12.01.2024); bestandskräftige Feststellungen bei der übernehmenden Gesellschaft können in entsprechender Anwendung von § 174 Abs. 4 AO zulasten der Gesellschaften unter Ausschluss von § 176 Abs. 1 AO geändert werden (niedrigere AfA-Bemessungsgrundlage)
<del>§ 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-E</del>	<del>Verschärfung zu den <b>Sperrfristverstößen</b> in Satz 5 und 6: Auch beim Übergang auf eine andere Körperschaft soll ein Sperrfristverstoß vorliegen (= gesetzliche Korrektur von BFH-Rechtsprechung<sup>473</sup> mit dem Ziel der Verhinderung von Gestaltungen, mit denen Einzelwirtschaftsgüter zwischen Körperschaften übertragen werden könnten). Über eine Ergänzung in § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG n.F. soll dies dann auch für Realteilungen gelten.</del>	Diese Änderung wurde aus dem Entwurf entfernt
§ 10 Abs. 2b Satz 2 ff. EStG-E	Gesetzliche Verstetigung zur bisherigen vereinfachten Regelung für <b>Bonusleistungen der gesetzlichen Krankenkassen</b> (bisher mit einer Verwaltungsanweisung geregelt, die aber Ende 2024 ausläuft <sup>474</sup> ):  – Bis 150 € jährlich keine Beitragserstattung – Über 150 € grds. Beitragserstattung mit Nachweismöglichkeit des Stpfl., dass keine Beitragserstattung vorliegt.	Ab 2025
§ 19a EStG-E	Ausweitung der <b>Stundungsregelung für Mitarbeiterbeteiligungen</b> auch auf Anteile an Konzernunternehmen.	Ab 2024

472 dazu bereits Tz. 1 in AktStR I/2024

473 BFH-Urteil IV R 36/18 vom 15.07.2021, DStR 2021 S. 2575

474 BMF-Schreiben IV C 3 - S 2221/20/10012 :002, DOK 2021/1300715 vom 16.12.2021, BStBl I 2022 S. 155, mit Verlängerung durch das BMF-Schreiben IV C 3 - S 2221/20/10012 :005 vom 28.12.2023, BStBl I 2024 S. 209; dazu auch Tz. 33.3.6 in diesem Manuskript

→ Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E	<b>Stillhaltergeschäfte:</b> Gesetzliche Korrektur des für die Banken nicht umsetzbarer BFH-Rechtsprechung <sup>475</sup> . Es wird nun gesetzlich geregelt, dass die bei Glattstellung gezahlten Prämien im Zeitpunkt der Zahlung negative Einnahmen sind.	Klarstellend im Sinne der Fortgeltung der bisherigen Verwaltungspraxis
§ 32c EStG-E	Verlängerung der Anwendung der <b>Tarifermäßigung für Landwirte</b> über 2022 hinaus bis zum Jahr 2028 zur steuerlichen Nivellierung der Gewinnschwankungen in der Land- und Forstwirtschaft.	Ab 2023 bis 2028; steht aber noch unter Zustimmungsvorbehalt der EU-Kommission
§ 39a Abs. 1 Nr. 9 EStG-E	Anteiliger <b>Entlastungsbetrag für Alleinerziehende</b> im Trennungsjahr bereits beim LSt-Abzug <sup>476</sup> .	Ab Verkündung
§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E	Einführung einer neuen Pauschalierungsmöglichkeit (mit 25 %) für ein sog. <b>Mobilitätsbudget</b> bis 2.400 € jährlich. Dies sind außerdienstliche Mobilitätsleistungen unabhängig vom Verkehrsmittel in Form eines Sachbezugs oder Zuschusses (z.B. für die gelegentliche Nutzung von E-Scootern, E-Bikes, Car-Sharing-Angeboten und Fahrdienstleistern). Dies gilt aber nicht für Luftfahrzeuge, private Kraftfahrzeuge und überlassene Firmenwagen und auch nicht bei der Inanspruchnahme der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte.	Voraussichtlich ab Verkündung

### 49.3 Geplante Änderungen im KStG und im UmwStG

Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 27 Abs. 2 KStG-E	Änderung, dass Zugänge im steuerlichen <b>Einlagekonto bei Umwandlungen</b> als laufender Zugang (und nicht mehr als Anfangsbestand) anzusehen sind; die Zugänge sind dann nicht mehr im laufenden Jahr verwendbar.	Ab 2024
§ 27 Abs. 6 KStG-E	Ergänzende Regelung zur sog. Einlagelösung für <b>Mehr- und Minderabführungen (Organisation)</b> bei mittelbaren Beteiligungen.	Ab 2022

475 BFH-Urteil VIII R 27/21 vom 02.08.2022, DStR 2022 S. 1997

476 in der Folge des BFH-Urteils III R 17/20 vom 28.10.2021, BStBl II 2022 S. 797

→ Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 34 Abs. 11 KStG-E	Umsetzung der Rechtsprechung des BVerfG <sup>477</sup> , wonach die <b>Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halb-/Teileinkünfteverfahren</b> teilweise verfassungswidrig waren.	Nur offene Altfälle betroffen
§ 13 Abs. 2 UmwStG-E	Gesetzlicher <b>Buchwertansatz auf Anteilseignerebene für Verschmelzungen</b> und Spaltungen (bisher: gemeiner Wert mit Antragsmöglichkeit zum Buchwertansatz) mit Möglichkeit zum Ansatz der gemeinen Werte (fristgebunden bis Ablauf der Steuererklärungsfrist).	Steuerliche Übertragungstichtage nach Verkündung (i.d.R. also ab 31.12.2024)
§ 18 Abs. 3 UmwStG-E	Sperrfristverstoß nach <b>Umwandlung einer KapGes in eine PersGes</b> auch bei mittelbarer Anteilsveräußerung (Missbrauchsbekämpfung).	Steuerliche Übertragungstichtage nach Verkündung (i.d.R. also ab 31.12.2024)
§ 20 Abs. 2 UmwStG-E	Gesetzliche Korrektur der BFH-Rechtsprechung <sup>478</sup> , wonach <b>Entnahmen im Rückwirkungszeitraum</b> bei Einbringungen in KapGes auch dann nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven führen sollen, wenn sie über die Buchwerte am Einbringungstichtag hinausgehen und somit negative Anschaffungskosten entstehen würden.	Umwandlungsbeschluss / Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 (und damit auch bereits für Einbringungen im Sommer 2024)
§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E	Ergänzung zur <b>Bekämpfung des sog. Doppelholdingmodells</b> (Weitereinbringung von Anteilen an einer Holdinggesellschaft in eine weitere Holdinggesellschaft zur Beendigung der Sperrfristbehaftung).	Wohl rückwirkend klarstellend (Bestätigung der bisherigen Verwaltungsauffassung)
§ 27 Abs. 3 UmwStG-E	Aufhebung der bisherigen <b>Übergangsregelungen für sog. einbringungsgeborene Anteile</b> i.S. von § 21 UmwStG a.F. (Einbringungen vor Dezember 2006); die Veräußerung dieser Altanteile unterliegt dann zukünftig nicht mehr § 16 EStG, sondern § 17 EStG (= Gleichstellung mit Neuanteilen aus Einbringungen ab 2006).	Ab 2025

477 Beschlüsse des BVerfG 2 BvR 1424/15 vom 24.11.2022, DStR 2023 S. 201, 2 BvL 29/14 vom 06.12.2022, FR 2023 S. 269, und 2 BvR 988/16 vom 07.12.2022

478 BFH-Urteil I R 12/16 vom 07.03.2018, DStR 2018 S. 1560

#### 49.4 Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer

Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 2 Abs. 3 UStG/ § 2b UStG (§ 27 Abs. 22a UStG-E)	Verlängerung der Übergangsfrist für die erstmalige (zwingende) Anwendung von § 2b UStG bis zum 31.12.2026 (Erweiterung der <b>USt-Pflicht von Körperschaften des öffentlichen Rechts</b> ).	Ab 2027 zwingende Anwendung von § 2b UStG
§ 3a Abs. 3 UStG-E	Neue Ortsregelung für <b>Streaming</b> .	Ab 2025
§ 4 Nr. 4a UStG-E	Abschaffung der Regelung zum <b>Umsatzsteuerlager</b> .	Ab 2026
§ 4 Nr. 8 UStG-E	Steuerbefreiung von <b>Konsortialdienstleistungen</b> (§ 4 Nr. 8 UStG-E).	Ab 2025
§ 4 Nr. 21 UStG-E	Neufassung der <b>Steuerbefreiungsregelungen für Bildungsleistungen</b> (Anpassung an die MwStSystRL usw.): – Steuerbefreiung für allgemein- oder berufsbildende Leistungen für Körperschaften des öffentlichen Rechts – Bei anderen Einrichtungen gilt die Steuerbefreiung nur, wenn keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird – Genereller Wegfall der Bescheinigungspflicht – Steuerbefreiung von Schul- und Hochschulunterricht von Privatlehrern (natürliche Personen).	Ab 2025
§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG (Anlage 2)	<b>Holz hackschnitzel</b> unterliegen generell der ermäßigten Besteuerung (Umsetzung von EuGH- und BFH-Rechtsprechung).	Ab Verkündung
§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-E	Neue <b>Pflichtangabe in Rechnungen</b> „Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten“, sofern der leistende Unternehmer die Steuer nach § 20 UStG berechnet („ <b>Ist-Versteuerer</b> “; § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-E). Der Leistungsempfänger erhält den Vorsteuerabzug dann erst bei Zahlung.	Rechnungen nach dem 31.12.2025
§ 14c Abs. 2 UStG-E	<b>Zu Unrecht ausgewiesene USt</b> wird auch dann geschuldet, wenn der Steuerausweis in einer Gutschrift erfolgt (= Korrektur von BFH-Rechtsprechung) <sup>479</sup> .	Ab Verkündung
§ 15 Abs. 4 UStG-E	<b>Gesamtumsatzschlüssel</b> bei der Vorsteueraufteilung gemischt genutzter Gebäude nur dann, wenn keine andere, präzisere Zuordnung möglich ist.	Soll nur klarstellend sein <sup>480</sup>

479 BFH-Urteil V R 23/19 vom 27.11.2019, DStR 2020 S. 279

480 vgl. hierzu auch die Tz. 58 in diesem Manuskript II/2024

➔ Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 19 UStG-E / § 19a UStG-E	Neukonzeption der <b>Kleinunternehmerregelung</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Schwellenwerte von höchstens 25.000 € für das vorangegangene Kalenderjahr (bisher: 22.000 €) und von höchstens 100.000 € für das laufende Kalenderjahr (bisher: 50.000 €)</li> <li>• Einführung eines besonderen Meldeverfahrens samt Kleinunternehmer-Identifikationsnummer zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung in anderen Mitgliedstaaten (§ 19a UStG-E)</li> <li>• Neue Regelungen zu Rechnungen von Kleinunternehmen in § 34a UStDV-E</li> </ul>	Ab 2025
§ 24 UStG-E	Absenkung des <b>Durchschnittssatzes für Land- und Forstwirte</b> von bisher 9 % auf 8,4 %.	Ab 2024; ab 2026 automatische Anpassung nach den Werten der landwirtschaftlichen Gesamtrechnung

#### 49.5 Geplante Änderungen der Grunderwerbsteuer und der Erbschaftsteuer

Gesetzliche Regelung	Vorgesehene Änderung	Geplante zeitliche Anwendung
§ 1 Abs. 4a GrEStG-E	Neue Regelung zur <b>Vermeidung der Doppelzuordnung von Grundstücken</b> bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen (Korrektur von BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung <sup>481</sup> , die zu Doppelbesteuerung geführt haben).	Nach Verkündung
§ 10 Abs. 6 ErbStG-E	Ergänzung zur anteiligen Abzugsfähigkeit von <b>Nachlassverbindlichkeiten bei beschränkter Steuerpflicht</b> (Umsetzung von EuGH-Rechtsprechung <sup>482</sup> ).	Ab dem Monat nach der Verkündung
§ 13d ErbStG-E	Ausweitung des Anwendungsbereichs der Begünstigung für <b>Vermietungsimmobilien</b> auch für in einem <b>Drittstaat</b> belegene Grundstücke (Umsetzung von EuGH-Rechtsprechung) <sup>483</sup> .	Ab Verkündung (wohl rückwirkend klarstellend)
§ 28 Abs. 3 ErbStG-E	Erweiterung der <b>Stundungsmöglichkeit</b> auf sämtlichen <b>Grundbesitz</b> , der Wohnzwecken dient (also auch für Wohnungen, die in Mietwohngrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken oder Geschäftsgrundstücken enthalten sind).	Ab Verkündung

481 Ländererlasse vom 16.10.2023, BStBl I 2023 S. 1872, in Folge der BFH-Urteile II R 44/18 vom 01.12.2021, BStBl II 2023 S. 1009, und II R 44/20 vom 14.12.2022, BStBl II 2023 S. 1012

482 EuGH-Urteil C-394/20 vom 21.12.2021, DStR 2022 S. 45

483 EuGH-Urteil C-670/21 vom 12.10.2023, DStR 2023 S. 2334

## 50. Die monetären Schwellenwerte der Unternehmensgrößenklassen: Änderung mit Rückwirkung!

**50.1** Die Frage, ob es sich bei einem Unternehmen um eine **Kleinstgesellschaft**, eine **kleine, mittelgroße** oder **große Gesellschaft** i.S. des HGB handelt, hat **erhebliche Auswirkungen** darauf, welchen **Umfang** der **Jahresabschluss** haben muss, ob die **Gesellschaft prüfungspflichtig** durch einen Abschlussprüfer ist und in welcher Art und Weise der **Jahresabschluss publiziert** werden muss. Das **Gesetz normiert** insoweit **vier Größenklassen von Unternehmen**:

- **Kleinstgesellschaften** i.S. von § 267a HGB haben insbesondere keinen Anhang zu erstellen und müssen ihren Abschluss nur hinterlegen.

Die Rechtsgrundlage für die Einstufung der übrigen Gesellschaften findet sich in § 267 HGB:

- **Kleine Gesellschaften** müssen einen Jahresabschluss aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang aufstellen, sie sind aber nicht prüfungspflichtig und müssen nur einen stark verkürzten Jahresabschluss offenlegen.
- **Mittelgroße** und **große Gesellschaften** unterliegen der Prüfungspflicht, müssen zusätzlich einen Lagebericht erstellen und umfangreichere Angaben und Unterlagen beim elektronischen Bundesanzeiger einreichen.

**50.2** Die **monetären Kriterien**, nach welchen die Einordnung in die verschiedenen Größenklassen erfolgt, sind **über Jahre hinweg unverändert** geblieben. Nicht zuletzt durch die Geldentwertung sind die Unternehmen tendenziell in eine höhere Größenklasse „aufgestiegen“ und müssen somit zunehmend mehr Pflichten erfüllen. Zwischenzeitlich hat hier eine Anpassung stattgefunden und zwar – durchaus überraschend – als Teil eines Gesetzes mit dem Namen „**Zweites Gesetz zur Änderung des Gesetzes über den Deutschen Wetterdienst sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften**“<sup>484</sup>.

Um die **Größenklasse** zu **wechseln**, muss ein **Unternehmen an zwei Stichtagen hintereinander zwei von drei Kriterien**<sup>485</sup> – es müssen nicht in beiden Jahren dieselben Kriterien sein! – **überschreiten oder unterschreiten**.

---

484 BGBl I 2024 Nr. 120 vom 16.04.2024

485 die Kriterien für Konzerne ergeben sich aus § 293 HGB

Für **Kleinstgesellschaften** gelten nach § 267a HGB nunmehr folgende Schwellenwerte:

Bilanzsumme: 450.000 € (statt 350.000 €)

Umsatzerlöse: 900.000 € (statt 700.000 €)

Arbeitnehmer: 10 Arbeitnehmer

Für **kleine Gesellschaften** nach § 267 Abs. 1 HGB gilt:

Bilanzsumme: 7.500.000 € (statt 6.000.000 €)

Umsatzerlöse: 15.000.000 € (statt 12.000.000 €)

Arbeitnehmer: 50 Arbeitnehmer

Für **mittelgroße Gesellschaften** nach § 267 Abs. 2 HGB gilt:

Bilanzsumme 25.000.000 € (statt 20.000.000 €)

Umsatzerlöse: 50.000.000 € (statt 40.000.000 €)

Arbeitnehmer: 250 Arbeitnehmer

Werden die **Kriterien für mittelgroße Gesellschaften überschritten**, liegen **große Gesellschaften** vor.

**50.3 Die Neuregelungen sind für das nach dem 31.12.2023<sup>486</sup> beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.** Es liegt allerdings auf der Hand, dass es für die Mandanten vorteilhaft ist, wenn sie nunmehr beispielsweise deshalb aus der Prüfungspflicht fallen, weil sie nur noch als kleine Gesellschaft einzustufen sind. Da die neuen erhöhten Kennzahlen **bereits für das Vorjahr – konkret: für das nach dem 31.12.2022 begonnene Geschäftsjahr – angewendet werden dürfen<sup>487</sup>**, aber nicht müssen, sollte genau geprüft werden, ob und welche Auswirkungen die neuen Regelungen im Einzelfall haben.

---

486 Art. 93 Abs. 1 Zweites Gesetz zur Änderung des Gesetzes über den Deutschen Wetterdienst sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften

487 Art. 93 Abs. 2 Zweites Gesetz zur Änderung des Gesetzes über den Deutschen Wetterdienst sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften

## 51. Ausgewählte Hinweise zum MoPeG

### 51.1 Allgemeines

Am **01.01.2024** ist das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (**MoPeG**) in **Kraft getreten**. Man spricht dabei in der Fachliteratur von Superlativen wie „Die Jahrhundertreform“ oder „Die größte Zivilrechtsreform im Gesellschaftsrecht aller Zeiten“.

Die umfangreichen Veränderungen des Zivilrechts waren allerdings häufig bereits bisher durch gesellschaftsvertragliche Regelungen entsprechend vorgesehen. Somit haben die gesetzlichen Änderungen vor allem **Auswirkungen** auf solche Personengesellschaften, die entweder über **keinen schriftlichen oder nur einen rudimentären Gesellschaftsvertrag** verfügen.

Über die **steuerlichen Folgeänderungen**, die noch kurzfristig vor Jahresbeginn 2024 durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz<sup>488</sup> eingefügt wurden, habe ich bereits im letzten Skript ausführlich berichtet<sup>489</sup>.

### 51.2 Auflösung von Gesellschaften

Hinsichtlich der Auflösung der GbR hat sich durch die Neuregelung ein Paradigmenwechsel vollzogen. Bislang bestand nach § 727 Abs. 1 BGB a.F. eine enge Bindung der Existenz der Gesellschaft an die Person ihrer Gesellschafter, die sich dadurch ausdrückte, dass die Gesellschaft durch den Tod eines Gesellschafters aufgelöst wurde.

Nunmehr führt der Tod eines Gesellschafters nach § 723 Abs. 1 Nr. 1 BGB n.F. zu dessen Ausscheiden, während die Gesellschaft selbst unverändert fortgesetzt wird. Es gilt nun also eine **gesetzliche Fortsetzungsklausel**.

Die praktischen Auswirkungen dieses Paradigmenwechsels wird die Mehrzahl der Gesellschaften allerdings weniger treffen, da es in GbR-Gesellschaftsverträgen sowieso üblich war, sog. Fortsetzungsklauseln vorzusehen, die zum selben Ergebnis führten wie es sich nun aus der gesetzlichen Regelung ergibt. Unabhängig davon geben die gesetzlichen Neuregelungen Anlass dazu, auch **bestehende gesellschaftsvertragliche Regelungen** im Hinblick auf den Tod eines Gesellschafters zu **überprüfen** und ggf. zu ändern<sup>490</sup>. Dies gehört dann allerdings in die Hände eines gesellschaftsrechtlich bewanderten Angehörigen der rechtsberatenden Berufe.

### 51.3 Gesellschaftsregister

**51.3.1** Mit dem Jahresbeginn 2024 wurde die GbR erstmals registerfähig. Da sie nach wie vor keine Handelsgesellschaft ist, wird sie auch nicht in das Handelsregister eingetragen, sondern in ein eigens

488 BGBl I 2023 Nr. 411 vom 29.12.2023

489 Tz. 13 in AktStR I/2024; die dort erläuterten Änderungen des AEO wurden zwischenzeitlich durch das BMF-Schreiben vom 22.03.2024, BStBl II 2024 S. 694, ergänzt

490 ausführlich dazu auch Lang/Rasche, DB 2024 S. 1122



geschaffenes neues Register, das sog. **Gesellschaftsregister**, für das nach § 707b BGB allerdings zahlreiche registerrechtliche Vorschriften des HGB gelten.

Ist eine Eintragung erfolgt, ist die GbR nach § 707a Abs. 2 Satz 1 BGB n.F. verpflichtet, **als Namenszusatz** die Bezeichnung „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen.

Ist in einer eingetragenen GbR **kein Gesellschafter eine natürliche Person**, muss der Gesellschaftsname nach § 707a Abs. 2 Satz 2 BGB auf die Haftungsbeschränkung hinweisen. Durch welche Bezeichnung dies geschieht, gibt das Gesetz nicht vor. Als jedenfalls zulässig wird die Bezeichnung „GmbH & Co. GbR“ angesehen, während umgekehrt der Zusatz „eGbRmbH“ eher für unzulässig gehalten wird<sup>491</sup>.

**51.3.2** Einen allgemeinen Zwang, sich in das Gesellschaftsregister eintragen zu lassen, gibt es zwar nicht. Faktisch gibt es jedoch einen **mittelbaren Zwang** für die Gesellschaften, die ein **eingetragenes Recht erwerben** möchten. Eine Eintragungsnotwendigkeit besteht daher für GbRs, die

- Grundstücksrechte erwerben oder veräußern,
- Marken- oder Patentrechte beantragen,
- Gesellschafter einer GmbH werden wollen (§ 40 Abs. 1 Satz 3 GmbHG) oder
- Anteile an einer Aktiengesellschaft erwerben wollen (§ 67 Abs. 1 Satz 3 AktG).



#### HINWEISE

Ohne Eintragung in das Gesellschaftsregister sind der **Erwerb oder die Veräußerung einer Immobilie** oder die **Bestellung / Löschung einer Grundschuld** für GbRs nicht mehr möglich.

Um rechtlich handlungsfähig zu bleiben, sollten sich die Gesellschafter einer Grundstücks-GbR **rechtzeitig** in das Gesellschaftsregister **eintragen lassen**. Es ist nicht ratsam, einfach abzuwarten, bis eine Änderung im Grundbuch konkret ansteht. Grundstücksgeschäfte könnten so nämlich **zeitlich erheblich verzögert** werden.

Im Übrigen ist zu prüfen, ob der **Gesellschaftsvertrag** an die neue Rechtslage **angepasst** werden muss.

Unabhängig von diesen Eintragungsnotwendigkeiten kann allerdings auch ein **anders begründetes Interesse an der Eintragung** bestehen. Dies kann sich z.B. daraus ergeben, dass die Eintragung nach § 707 Abs. 2 Nr. 3 BGB auch die Angabe der Vertretungsbefugnis der Gesellschafter umfasst. Da nach § 707a Abs. 3 Satz 1 BGB von einer Eintragung im Handelsregister entsprechende Publizitätswirkungen ausgehen, kann durch eine solche Registereintragung Rechtsklarheit und -sicherheit im Zusammenhang mit gesellschaftsvertraglich vereinbarten Einzelvertretungsbefugnissen hergestellt werden.

<sup>491</sup> so zumindest Schäfer, Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft, 9. Aufl., 2023, § 707a, Rz. 18 f.

**51.3.3** Die Anmeldung einer Grundstücks-GbR zur Eintragung in das Gesellschaftsregister beim örtlichen Registergericht muss **durch alle Gesellschafter in notariell beglaubigter Form** erfolgen. Im **Grundbuch** wird die Gesellschaft nur noch mit den Registerangaben, also als GbR, eingetragen; die einzelnen Gesellschafter werden dort nicht mehr genannt. Bei einem Gesellschafterwechsel ist somit keine Grundbuchberichtigung mehr notwendig; die Änderungen im Gesellschafterbestand werden nur noch im Gesellschaftsregister nachvollzogen.



#### HINWEISE

- Die Anmeldung beim **Notar** muss grundsätzlich **durch alle Gesellschafter** erfolgen. Problematisch wird dies, wenn nicht alle Gesellschafter verfügbar sind oder – aus welchen Gründen auch immer – nicht mitwirken wollen oder können. Bei im Ausland lebenden Gesellschaftern muss ggf. mit Hilfe von Registervollmachten und Apostille gearbeitet werden.
- Mit der Eintragung der GbR (dann: „eGbR“) wird diese zugleich vom Anwendungsbereich des Geldwäschegesetzes erfasst, sodass wirtschaftlich Berechtigte unbedingt an das **Transparenzregister** gemeldet werden müssen.

Eine **Rückkehr** einer eGbR zu einer nicht registrierten GbR durch Löschung im Gesellschaftsregister ist **nicht möglich**. Im Zweifel muss eine eGbR dann liquidiert und eine neue GbR gegründet werden.

## 51.4 Neue zivilrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung

Für eine eGbR ist – anders als bei einer nicht eingetragenen GbR – auch ein Formwechsel in eine andere Rechtsform als Vorgang der Gesamtrechtsnachfolge möglich (Aufnahme der eGbR in die umwandlungsfähigen Rechtsträger i.S. von § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Dies kann z.B. eine OHG oder KG, aber auch eine GmbH sein<sup>492</sup>. Gerade beim Weg in die GmbH bringt dies den grunderwerbsteuerlichen Vorteil mit sich, dass ein **Formwechsel** – anders als eine Einbringung mit Einzelrechtsnachfolge – **nicht der Grunderwerbsteuer** unterliegt.

Auch **Umwandlungen in umgekehrter Richtung** (z.B. aus einer GmbH auf eine eGbR) sind nun leichter möglich (z.B. um eine Insolvenzantragspflicht bei einer bestehenden bilanziellen Überschuldung zu vermeiden oder auch zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung; Preis dafür ist dann aber eine volle persönliche Haftung). Allerdings war ein Formwechsel auf eine GbR grundsätzlich auch schon bisher möglich (aber nicht aus einer GbR heraus).



#### HINWEIS

Die **bessere Alternative** ist hier sicherlich die **Umwandlung in eine GmbH & Co. KG**. Generell sind bei dieser Umwandlungsrichtung aber die steuerlichen Tücken in den §§ 3 – 9 UmwStG zu beachten (fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG; Entstehung steuerpflichtiger Übergangsgewinne oder nicht abzugsfähiger Übergangsverluste mit Vernichtung von Anschaffungskosten; Sperrfrist nach § 18 Abs. 3 UmwStG usw.).

492 dazu auch Lohr, GmbH-StB 2024 S. 161 (mit Musterformulierung)

## 51.5 Auswirkungen auf die gewerbliche Prägung einer Einheits-GmbH & Co. KG?

Die Einheits-GmbH & Co. KG ist derzeit modern. Dabei werden die Anteile an der Komplementär-GmbH nicht von den Kommanditisten, sondern von der KG selbst gehalten. Dadurch entsteht eine **gegenseitige Beteiligung** (100 % der KG an der Komplementär-GmbH; diese allerdings i.d.R. mit 0 % an der KG, weil sie lediglich die Vollhafterstellung innehat und die Geschäftsführungsfunktion ausübt).

Eine Einheits-GmbH & Co. KG hat **zwei wesentliche Vorteile**:

**Künftige Anteilsübertragungen** (z.B. in vorweggenommener Erbfolge, aber auch bei Veräußerungen) können auch hinsichtlich des Anteils an der Komplementär-GmbH **ohne Mitwirkung eines Notars** erfolgen (= Kosten- und Aufwandsersparnis).

Bei künftigen Übertragungen ist **kein Auseinanderfallen der Anteile an der KG und an ihrer Komplementärin** denkbar. Mit einer Anteilsübertragung an der KG gehen nämlich immer anteilig auch die Anteile an der Komplementärin mit. Damit können z.B. ungewollte Entnahmegewinne vermieden werden, da die Anteile an der Komplementärin kein Sonderbetriebsvermögen darstellen (sondern zum Gesellschaftsvermögen der KG gehören).

In der **Fachliteratur** wird aktuell diskutiert, ob eine solche Gesellschaft angesichts der Neuregelung in § 170 Abs. 2 HGB (einfügt durch das MoPeG mit Wirkung ab dem 01.01.2024) noch gewerblich geprägt i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein kann.

### §

#### GESETZESTEXT

### § 170 HGB

#### Vertretung der Kommanditgesellschaft

- (1) Der Kommanditist ist als solcher nicht befugt, die Gesellschaft zu vertreten.
- (2) Sofern der einzig persönlich haftende Gesellschafter der Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, an der die Gesellschaft sämtliche Anteile hält, werden vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung die Rechte in der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaft von den Kommanditisten wahrgenommen.

Die Diskussion kam deshalb auf, weil § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für die Annahme einer gewerblichen Prägung erfordert, dass die Geschäftsführung einer gewerblich geprägten Gesellschaft nur durch den Vollhafter oder einen Dritten ausgeübt werden darf. Die neue gesetzliche Lage in § 170 Abs. 2 HGB, nach der die Kommanditisten die Gesellschafterrechte der KG bei der Komplementärin wahrnehmen, führt m.E. aber nicht per se dazu, dass sie damit auch als Geschäftsführer der KG anzusehen wären. Dazu können allerdings **gesellschaftsrechtliche Modifikationen des § 170 Abs. 2 HGB** erforderlich werden (Beiratslösung oder gesellschaftsrechtliche Vollmachtlösung)<sup>493</sup>.

Eine Äußerung der Finanzverwaltung zu dieser Thematik gibt es bisher aber noch nicht.

<sup>493</sup> ebenso Prinz/Bartsch, DB 2024 S. 547

## 52. Gemeinnützigkeit: Das neue Zuwendungsempfängerregister

### 52.1 Ausgangspunkt

Geregelt ist die Sache gesetzlich schon seit längerem: Nach **§ 60b Abs. 1 AO** führt das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ein **Register**, in dem Körperschaften geführt werden, die die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO oder des § 34g EStG erfüllen. § 60b Abs. 4 AO enthält dazu auch eine gesetzliche **Ausnahme vom Steuergeheimnis** in § 30 AO.

Das Zuwendungsempfängerregister wurde nun im **Februar 2024** vom BZSt online gestellt. Es ist abrufbar auf der Homepage des BZSt<sup>494</sup>. Über drei Suchfelder können dabei die entsprechenden Organisationen gesucht werden, an die gespendet wurde und bei denen die **steuerlichen Abzugsmöglichkeiten verifiziert** werden sollen.

Es kann nach dem **Namen der Organisation**, dem **Ort** oder nach den **steuerbegünstigten Zwecken** in dem Register gesucht werden, die eine Organisation erfüllen soll.

Es **enthält** diejenigen **Körperschaften**, die **als gemeinnützig** i.S. der Abgabenordnung **anerkannt** sind und ist Voraussetzung für eine Digitalisierung des Zuwendungsnachweisverfahrens für Zwecke des Sonderausgabenabzugs sowie Ausgangspunkt für Anwendungen, mit denen Spendenbescheinigungen für Organisationen, Spender und Steuerverwaltung **künftig** digital abgewickelt werden können.

Im Register werden

- der Name der Organisation,
- die Anschrift,
- die steuerbegünstigten Zwecke nach der AO und
- das Datum zum letzten Freistellungs- oder Feststellungsbescheid

angezeigt. Warum das alles? Das Zuwendungsempfängerregister ist notwendiger Schritt in Richtung einer **vorausgefüllten Steuererklärung**, bei der die Belegvorhaltepflcht entfällt, weil eine Spendenquittung in Papier für den Steuerabzug nicht mehr erforderlich sein wird.

Das BZSt weist darüber hinaus auf Folgendes hin: Die Daten zu den inländischen Zuwendungsempfängern werden von den Finanzämtern dem BZSt **automatisiert übermittelt**. Deshalb werden zum Start des Registers nicht sofort alle für das Zuwendungsempfängerregister berechtigten Organisationen angezeigt werden können.

---

494 [www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfa-engerregister\\_node.html](http://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Gemeinnuetzigkeit/Zuwendungsempfaengerregister/Zuwendungsempfa-engerregister_node.html)

**HINWEISE**

- Es gilt deshalb für die Praxis: Das Zuwendungsempfängerregister hat **keine konstitutive Wirkung**. Ist eine Organisation darin (noch) nicht gelistet, können dennoch die Voraussetzungen für einen Spendenabzug vorliegen.
- Dieses Register bietet **keine (absolute) Garantie für die Seriosität der dort aufgelisteten Körperschaften**. Diesbezüglich hat sich die bisherige Situation zwar nicht verbessert, aber auch nicht verschlechtert.
- Klar ist jedenfalls, dass Vereinsvorstände usw. ein Augenmerk darauf legen sollten, dass ihre Organisationen in das Register aufgenommen werden. Es kann nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass das Register von potentiell Zuwendenden so (miss)verstanden wird, dass ohne eine Listung im Register eine Spende steuerlich nicht abzugsfähig ist. Das wäre dem Spendenaufkommen nicht zuträglich. Ggf. sollten die Vorstände an die Finanzverwaltung herantreten und diese an die automatisierte **Übermittlung** entsprechender Daten **erinnern**.
- Für **Mitgliedsbeiträge** ändert sich nichts. Sie sind weiterhin – egal ob an Organisationen geleistet, die im Register enthalten sind oder nicht – nach den bisherigen steuerlichen Regelungen nicht abziehbar, wenn sie an Körperschaften geleistet werden, die den **Sport oder kulturelle Betätigungen**, die in erster Linie der **Freizeitgestaltung** dienen oder die Heimatpflege und Heimatkunde oder Freizeitbetätigungen, z.B. Kleingärtnerei, Modellflug oder den Karneval, fördern. Der Mitgliedsbeitrag an den Fußballverein, Tennisclub oder Gesangverein ist also weiterhin nicht berücksichtigungsfähig.

**52.2 Weitere Planungen**

Im weiteren Verlauf soll das **Register ausgebaut werden**. Die Organisationen sollen die Möglichkeit erhalten,

- freiwillig Bankverbindungen zu Spendenkonten sowie
- Angaben zu der eigenen Homepage der Organisation

in das Register einzupflegen.

Auch **ausländische Organisationen** aus dem EU-/EWR-Ausland können einen Antrag auf Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister stellen und werden damit für Spender möglicherweise zukünftig attraktiver, wenn ansonsten die ausländische Zuwendungsbestätigung bzw. Satzung noch übersetzt werden müsste.

### 53. Freiberufler und Gewerbetreibende: Die Wirtschaftsidentifikationsnummer kommt!

In der AO (konkret in § 139c AO) stehen die Rechtsgrundlagen dazu schon lange; nun werden die Wirtschaftsidentifikationsnummern (Wirtschafts-ID-Nummern) ab Herbst 2024 vergeben. Damit wird jede wirtschaftlich tätige natürliche Person, jede juristische Person und jede Personenvereinigung jeweils ein **einheitliches und dauerhaftes Merkmal zum Zwecke der eindeutigen Identifizierung in Besteuerungsverfahren** erhalten.

Darauf hat das Bundesfinanzministerium hingewiesen<sup>495</sup>.

Die Vergabe der Wirtschafts-ID-Nummern erfolgt wegen technischer und organisatorischer Anforderungen **in Stufen**. Sie setzt sich aus dem Kürzel „DE“ und neun Ziffern zusammen. Ergänzt wird die Wirtschafts-ID-Nummer durch ein 5-stelliges Unterscheidungsmerkmal für einzelne Tätigkeiten, Betriebe oder Betriebsstätten (Beispiel für eine Wirtschafts-ID-Nummern: DE123456789-00001). Die Wirtschafts-ID-Nummer dient zugleich auch als **bundeseinheitliche Wirtschaftsnummer** nach dem Unternehmensbasisdatenregistergesetz. Das **Unternehmensbasisdatenregister** ist ein zentrales und ressortübergreifendes Vorhaben zur Verwaltungsdigitalisierung und -modernisierung. Ziel des Basisregisters ist es, Unternehmen von Berichtspflichten zu entlasten, indem Mehrfachmeldungen der Stammdaten an unterschiedliche Register vermieden werden (Neudeutsch: „Once-Only-Prinzip“).



#### HINWEIS

Eher unglücklich ist der – allerdings schon seit langem im Gesetz angelegte – Umstand, dass die Wirtschafts-ID-Nummer **neben die persönliche „Steuer-ID“** und **neben die USt-ID-Nummer** tritt. Eine natürliche Person mit einem Einzelunternehmen verfügt demnach zukünftig über **drei ID-Nummern** – eine echte Entbürokratisierung made in Germany. In der Praxis dürfen diese drei ID's dann nicht verwechselt werden!

495 Pressemitteilung des Bundesfinanzministeriums vom 28.12.2023 „Das ändert sich 2024“

## **E. Verwaltungsecke**



## 54. Die Anwachsung, das unbekannte Wesen – Hilfreiche Anmerkungen aus Berlin

### 54.1 Hintergrund

Scheidet der **vorletzte Gesellschafter einer zweigliedrigen Personengesellschaft aus**, wächst der Gesellschaftsanteil des austretenden Gesellschafters dem verbleibenden Gesellschafter an. Bis zum 31.12.2023 war eine solche Anwachsung in § 738 BGB geregelt; ab dem 01.01.2024 ist die Aussage in § 712 BGB zu finden.

In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob die **steuerbilanziellen Buchwerte fortgeführt** werden können oder ob die Anwachsung die (i.d.R. nicht gewollte) Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hat. Im Gegensatz zum Handelsrecht fehlen ausdrückliche **gesetzliche Regelungen für die ertragsteuerliche Behandlung** der Anwachsung.

Dazu hat nun der **Finanzsenator Berlin** Stellung genommen<sup>496</sup>.

### 54.2 Die zwei Fallgruppen des Erlasses aus Berlin

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung der Anwachsung sind zwei Fallgruppen voneinander zu unterscheiden:

#### **Fallgruppe 1: Der austretende Gesellschafter ist am Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft kapitalmäßig nicht beteiligt.**

§ 6 Abs. 3 EStG ist nicht anwendbar. Diese Vorschrift setzt einen Übertragungsvorgang voraus. Hieran fehlt es in dieser Fallgruppe, weil der austretende Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt ist. Steuerlich gesehen sind dem verbleibenden Gesellschafter die seiner Beteiligung entsprechenden Wirtschaftsgüter schon vor der Anwachsung zuzurechnen, so dass sie ihm durch die Anwachsung nicht mehr übertragen werden können. Die Buchwerte sind daher nicht nach § 6 Abs. 3 EStG, sondern **mangels eines Anschaffungsvorgangs fortzuführen**.



#### HINWEIS

Es ist zutreffend, dass eine Anwachsung selbst „ein steuerliches Nichts“ ist. Der Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG bedarf es nicht.

496 Erlass des FSen Berlin III B-S 2241-3/2010-6 vom 10.11.2023, DStR 2024 S. 691

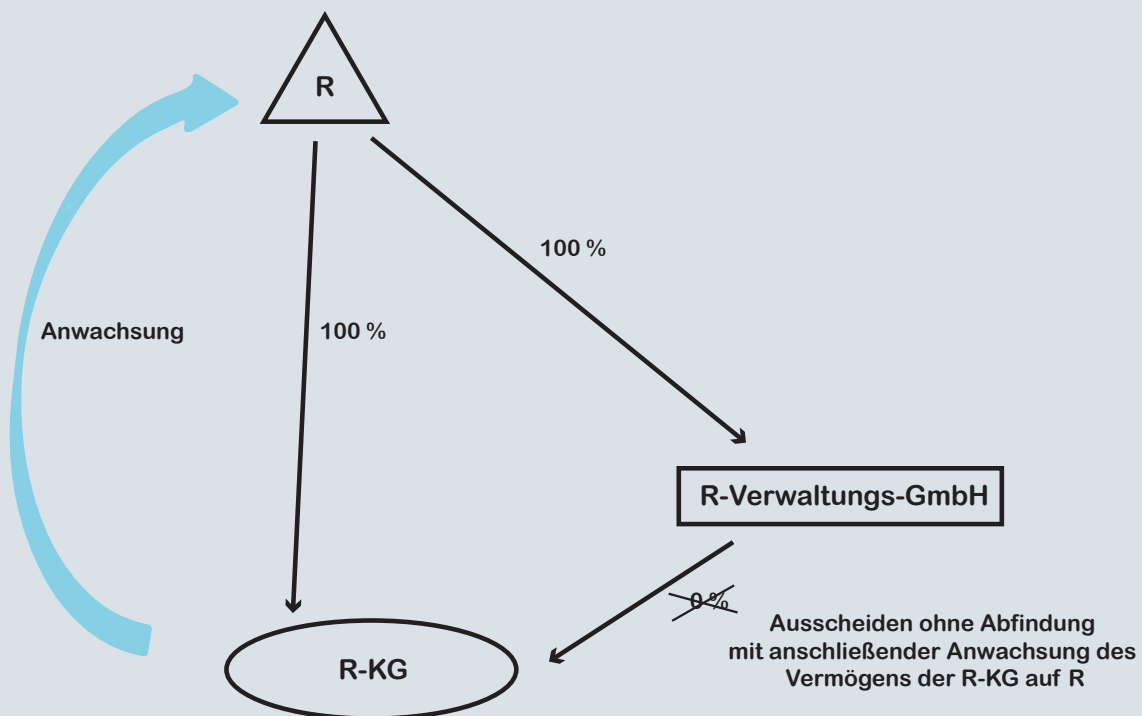


## BEISPIEL 1

Frau R ist alleinige Kommanditistin der gewerblich tätigen R-GmbH & Co. KG. Sie hält auch alle Anteile an der nicht vermögensmäßig beteiligten Komplementärin (R-Verwaltungs-GmbH). Da ihr das Konstrukt der GmbH & Co. KG auf Dauer zu kompliziert und zu kostenintensiv ist, möchte R den Betrieb der KG als Einzelunternehmen fortführen.



## SCHAUBILD



## LÖSUNG

Dazu kann die R-Verwaltungs-GmbH aus der KG austreten. Das Vermögen der KG wächst dann R an; sie führt den Betrieb als Einzelunternehmen fort. Das Handelsregister muss mit einer notariellen Anmeldung berichtigt werden (Löschung der KG und Eintragung von R als e.K.).

Da die R-Verwaltungs-GmbH nicht vermögensmäßig an der R-GmbH & Co. KG beteiligt ist, kann sie ohne Entgelt aus der KG ausscheiden. Es liegt also keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Die sich dem Austritt anschließende **Anwachsung ist ein steuerliches Nichts** und führt nicht zu einer Gewinnrealisierung (auch nicht wahlweise). Es muss dazu auch kein Buchwertantrag gestellt werden.



→ Fraglich ist allerdings, wie R anschließend mit der R-Verwaltungs-GmbH umgeht, die nun nicht mehr benötigt wird. Im Zweifel muss diese **liquidiert** werden. Einer **Veräußerung der Anteile als Mantel-GmbH** wird – aus Sicht eines potenziellen Anteilskäufers – regelmäßig das Problem der Nachhaftung aus der bisherigen Vollhafterstellung bei der R-GmbH & Co. KG entgegenstehen. Auch eine **Verschmelzung auf R als e.K.** empfiehlt sich nicht; dabei stellt sich zwar regelmäßig kein Aufdeckungsproblem für etwaige stille Reserven; man handelt sich aber (unnötigerweise) eine Sperrfrist von fünf Jahren nach § 18 Abs. 3 UmwStG ein (eine Veräußerung oder Aufgabe des Einzelunternehmens in den nächsten fünf Jahren wäre danach gewerbsteuerpflichtig, ohne dass die dabei entstehende Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von R angerechnet werden könnte).

Die **Anteile an der R-Verwaltungs-GmbH** können nach der Anwachsung zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen im Einzelunternehmen bleiben.

Vorsicht ist bei dieser Gestaltung allerdings dann geboten, wenn die GmbH & Co. KG zuvor (ganz oder teilweise) nur **vermögensverwaltend** tätig war. Mit dem Ausscheiden der Komplementärin endet nämlich die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder auch die Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, so dass der übernehmende Kommanditist **nur noch vermögensverwaltende Einkünfte** erzielt. Der Vermögensübergang auf den Kommanditisten führt in einem solchen Fall zu einer **Betriebsaufgabe** der KG und somit zu einer Gewinnrealisierung (nicht unmittelbar wegen der Anwachsung, aber durch den damit verbundenen **Wegfall der gewerblichen Prägung oder Abfärbung**).



#### HINWEIS

Da es für natürliche Personen **keinen „Gewerbebetrieb auf Zuruf“** gibt (oder formaler ausgedrückt: kein Wahlrecht für gewerbliche Einkünfte), sind solche Fälle unbedingt zu vermeiden! Eine **Ausnahme** gilt lediglich bei einer **Betriebsverpachtung im Ganzen** mit dem sog. Verpächterwahlrecht, um weiterhin gewerbliche Einkünfte zu erzielen und damit eine zwangsweise Gewinnrealisierung zu vermeiden (§ 16 Abs. 3b EStG)<sup>497</sup>. Bei einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit gibt es allerdings auch ein solches Verpächterwahlrecht nicht.

### Fallgruppe 2: Der austretende Gesellschafter ist kapitalmäßig am Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft beteiligt.

Die Anwachsung ist steuerlich – entsprechend dem jeweils zugrundeliegenden Rechtsgrund der Übertragung – entweder als **entgeltliche oder als unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils** zu behandeln.



#### HINWEIS

Besser ausgedrückt: Der Anwachsung geht eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils voraus.

<sup>497</sup> Einzelheiten dazu regelt das BMF-Schreiben vom 22.11.2016, BStBl I 2016 S. 1326

Bei einer **entgeltlichen Übertragung** liegt in der Regel eine Anteilsveräußerung i.S. des **§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG** vor.

Bei einer **unentgeltlichen Übertragung** handelt es sich um einen Fall des **§ 6 Abs. 3 EStG**. Der Erwerber, der verbleibende Gesellschafter, führt die Buchwerte fort; der Vorgang ist also erfolgsneutral<sup>498</sup>.

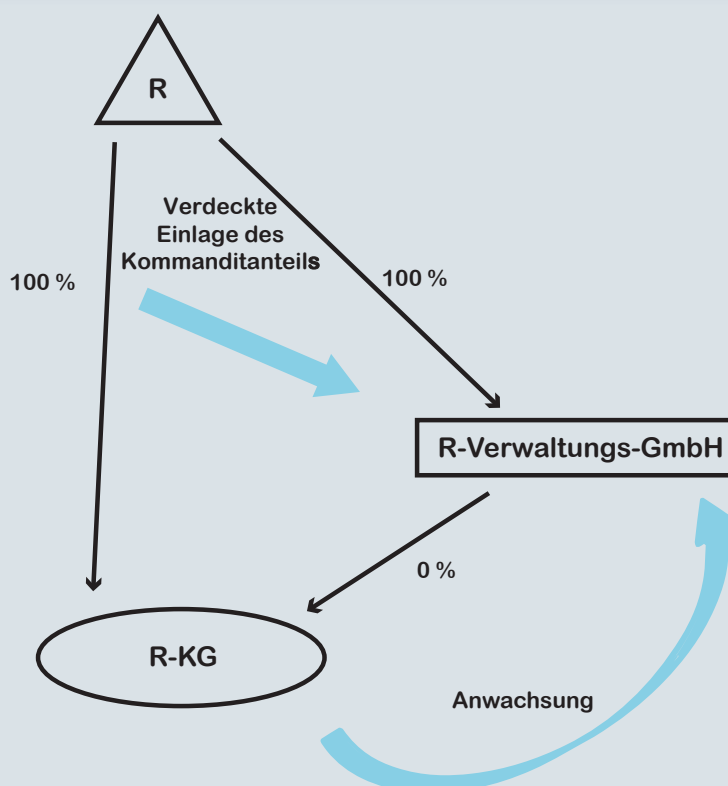
Handelt es sich bei dem verbleibenden Gesellschafter aber um eine **Kapitalgesellschaft**, an der der ohne Entschädigung austretende Gesellschafter kapitalmäßig beteiligt ist, stellt das abfindungslose Ausscheiden eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft dar, die nach den Grundsätzen der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe zur Gewinnrealisierung führt. In diesem Fall ist **§ 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar**<sup>499</sup>.

## BEISPIEL 2

Ausgangslage wie im obigen Beispiel 1; Frau R möchte das Unternehmen der KG jedoch in der Rechtsform einer GmbH fortführen. Dazu wird eine Anwachsung auf die R-Verwaltungs-GmbH gestaltet, indem R entschädigungslos aus ihrer Stellung als Kommanditistin bei der R-GmbH & Co. KG austritt.



## SCHAUBILD



498 Verweis auf das BFH-Urteil VIII R 76/96 vom 10.03.1998, BStBl II 1999 S. 269

499 Rz. 2 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019, BStBl II 2019 S. 1291

## LÖSUNG

Dieses sog. „**einfache Anwachsungsmodell**“ funktioniert nicht ohne Gewinnrealisierung. Es handelt sich um eine verdeckte Einlage des Mitunternehmeranteils an der R-GmbH & Co. KG in die R-Verwaltungs-GmbH. § 6 Abs. 3 EStG kommt bei einer verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft allerdings nach – wohl zutreffender – Verwaltungsauffassung nicht zur Anwendung.

Ein Buchwertansatz ist somit nicht möglich; es liegt eine **Aufgabe des Mitunternehmeranteils** von R an der R-GmbH & Co. KG vor (§ 16 Abs. 3 EStG). Es sind sämtliche stillen Reserven der R-GmbH & Co. KG zu realisieren. § 20 UmwStG kann mangels Gewährung neuer Anteile ebenfalls nicht zur Anwendung kommen<sup>500</sup>.

Die anschließende Anwachsung erfolgt dann zwar ebenfalls zum Buchwert, was aber im Hinblick auf die bereits eine logische Sekunde zuvor vorzunehmende **Vollrealisierung** (einschließlich Geschäftswert!) kein Trost mehr ist.

Dieses sehr negative Ergebnis lässt sich allerdings durch die Gestaltung als sog. **erweiterte Anwachsung** vermeiden. Dabei wird der Kommanditanteil (hier: der R) **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** (also mit einer Kapitalerhöhung; sinnvollerweise als Barkapitalerhöhung mit Sachagio gestaltet) in die Komplementär-GmbH eingebracht. Dann liegt – auf Antrag – eine Buchwerteinbringung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vor, die zur anschließenden Anwachsung auf die Komplementär-GmbH führt (ebenfalls zum Buchwert).



## HINWEIS

Das einfache Anwachsungsmodell gilt es also unbedingt zu vermeiden. Mit dem erweiterten Anwachsungsmodell gibt es dazu auch eine **gute Gestaltungsalternative**, die zwar Notargebühren verursacht, aber dafür **unnötige Steuerlasten vermeidet!**

500 vgl. Randnr. E 20.10 UmwSt-Erlass = BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl II 2011 S. 1314

### 54.3 Weitere Anmerkungen für die Praxis

Bei Anwachsungen müssen Sie also immer auf **den (vorgeschalteten) Vorgang achten, der zur Anwachsung führt**. Dieser kann zu Buchwerten erfolgen, aber auch – wie im obigen Beispiel 2 – erhebliche Steuerlasten durch eine zwangsweise Realisierung von stillen Reserven auslösen.

Dabei sind auch noch folgende Konstellationen zu beachten:

- Wird ein Mitunternehmeranteil vom vorletzten an den letzten Gesellschafter **entgeltlich veräußert**, erfolgt eine Gewinnrealisierung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG (ggf. begünstigt nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG). Die anschließende Anwachsung auf den letzten Gesellschafter, der den Betrieb als Einzelunternehmen fortführt, ist ein steuerliches Nichts (die Realisierung bezüglich des ausscheidenden Gesellschafters hat schon vorher stattgefunden).



#### HINWEIS

Will man in einem solchen Fall eine Anwachsung verhindern (z.B. aus Haftungsgründen), muss vor dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters eine **Komplementär-GmbH beitreten**, um das Unternehmen anschließend als **Ein-Personen-GmbH & Co. KG** fortzuführen.

- Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils vom vorletzten auf den letzten Gesellschafter im Wege einer **vorweggenommenen Erbfolge** voll unentgeltlich, kommen für diese Übertragung die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG zum Ansatz. Eines Buchwertantrags bedarf es nicht.



#### HINWEIS

**Betriebliche Verbindlichkeiten** zählen in diesem Fall nicht als schädliches Teilentgelt. Bei Übertragung einer betrieblichen Einheit gilt nämlich die **Einheitstheorie** (es geht der gesamte Mitunternehmeranteil mit allen Aktiven und Passiven als Einheit über).

Selbst bei der Vereinbarung eines **sonstigen Entgelts** (Gleichstellungsgeld an Geschwister, Abstandszahlung an den Übergeber, Übernahme einer privaten Verbindlichkeit) liegt aufgrund dieser Einheitstheorie solange **kein steuerpflichtiger Gewinn** vor, wie dieses **Teilentgelt den Buchwert des Mitunternehmeranteils nicht übersteigt**. Einem solchen Teilentgelt wird nämlich bei vollständigen betrieblichen Einheiten immer der **gesamte Buchwert** der betrieblichen Einheit gegenübergestellt<sup>501</sup>.

<sup>501</sup> anders als bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern; vgl. dazu Tz. 38 in diesem Skript

### BEISPIEL 3

Mutter M und Tochter T sind je 50 % an der MT-GbR beteiligt. Die MT-GbR betreibt ein Kosmetikstudio. Im Juni 2024 überträgt M ihren GbR-Anteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an T, die das Studio anschließend als Einzelunternehmerin fortführt.

### LÖSUNG

Die Übertragung des GbR-Anteils ist ein Fall des **§ 6 Abs. 3 EStG**; es kommen zwingend die Buchwerte zum Ansatz.

Auch die anschließende Anwachsung auf T führt als „steuerliches Nichts“ **nicht zu einer Gewinnrealisierung**.

Als **Alternativüberlegung** kann in diesen Konstellationen allerdings erwogen werden, eine entgeltliche Veräußerung mit einem Entgelt über dem Buchwert des Mitunternehmeranteils zu vereinbaren. Dann kann M für den Teil des Entgelts, der ihren Buchwert übersteigt, den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG i.H. von (bis zu) 45.000€ nutzen. T erhält dann anschließend AfA-Volumen. Das Entgelt muss dazu nicht dem vollen tatsächlichen Wert des Mitunternehmeranteils entsprechen; der Freibetrag wird auch bei einem Teilentgelt gewährt.

- Entsprechendes gilt, wenn eine Übertragung im **Erbweg** erfolgt (also Buchwertansatz nach § 6 Abs. 3 EStG für den unentgeltlichen Übergang im Erbweg und anschließendes „steuerliches Nichts“).
- Werden zwei Kapitalgesellschaften, die zusammen sämtliche Anteile an einer Personengesellschaft halten, miteinander **verschmolzen**, ist dies ein Vorgang von §§ 11 ff. UmwStG, der auf **Antrag** zum Buchwert erfolgt. Auch hier vollzieht sich dann die anschließende Anwachsung auf die übernehmende Kapitalgesellschaft zwingend zum **Buchwert** (ohne dass es dafür noch einer gesetzlichen Regelung bedürfte).

## 55. § 3 Nr. 37 EStG: Auch die Überlassung von Fahrradzubehör kann begünstigt sein

### 55.1 Grundsatz

„Mehr Netto vom Brutto“ kann bei Arbeitnehmern nicht zuletzt auch durch die unentgeltliche Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads vom Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer erreicht werden. Nach **§ 3 Nr. 37 EStG** ist dieser geldwerte Vorteil nämlich grundsätzlich **steuerfrei**. Dies gilt allerdings nur, wenn diese Überlassung **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erfolgt; es darf also keine Gehaltsumwandlung vorliegen (zur Abgrenzung vgl. § 8 Abs. 4 EStG).

Greift die einkommensteuerliche Steuerbefreiung ein, schlägt diese über § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. SvEV **auch auf die Sozialversicherung durch** (und ist also dem sozialversicherungsrechtlichen Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen).

### 55.2 Ergänzung durch die OFD Frankfurt am Main

In Ergänzung zur gesetzlichen Rechtslage hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main darauf hingewiesen, dass die Steuerbefreiung nicht für die Fahrräder selbst, sondern **auch für die Überlassung von Fahrradzubehör anwendbar** ist<sup>502</sup>. Sie hat dabei allerdings zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Zubehör unterschieden:

Beispiele für begünstigtes Zubehör	Beispiele für nicht begünstigtes Zubehör
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fest am Rahmen des Fahrrads oder anderen Fahrradteilen verbaute Zubehörteile wie z.B. Fahrradständer, Gepäckträger, Schutzbleche, Klingel, Rückspiegel, Schlösser, Navigationsgeräte,</li> <li>• andere angebaute Träger oder</li> <li>• modellspezifische Halterungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fahrerausrüstung (z.B. Helm und Kleidung),</li> <li>• in modellspezifische Halterungen einsetzbare Geräte (z.B. Smartphone, mobiles Navigationsgerät) oder</li> <li>• Gegenstände (z.B. Fahrradanhänger, Lenker-/Satteltaschen oder Fahrradkorb)</li> </ul>
Rechtsfolge: Kein Ansatz als geldwerter Vorteil	Rechtsfolge: Der geldwerte Vorteil aus der Überlassung ist steuerpflichtig (und damit auch in dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen)

502 Vfg. der OFD Frankfurt a.M. S 2334 A - 32 - St 210 vom 02.11.2023, DStR 2023 S. 2860

Es wäre ja auch zu einfach, wenn es einfach wäre ...



#### HINWEISE

- Nicht in der Frankfurter Verfügung geregelt ist, ob auch die Kosten eines zweiten Akkus in die Begünstigung einbezogen werden dürfen. Nach dem alten Grundsatz „Alles was nicht verboten ist, ist erlaubt“, ist dies m.E. aber der Fall.
- Die lohnsteuerliche Steuerbefreiung schlägt bekanntlich generell **nicht auf die Umsatzsteuer durch**. Die Fahrradüberlassung muss also als umsatzsteuerliches Leistungsentgelt versteuert werden (i.d.R. mit der 1 %-Regelung)<sup>503</sup>. Dabei dürfte auch begünstigtes Zubehör einzubeziehen sein.

503 Vfg. des LfSt Bayern S 2334.2.1 – 122/2 St36 vom 19.11.2021, DStR 2022 S. 95, Tz. 2.1.2



## 56. Ermittlung der ortsüblichen Miete bei Vermietungseinkünften

### 56.1 Ausgangspunkt

Das Thema „ortsübliche Miete“ begegnet uns im Beratungsalltag häufig; gerade bei **erstmaligen Vermietungen oder Neuvermietungen** muss darauf geachtet werden, dass die „richtige“ Mieter vereinbart wird. Aber auch in Bestandmietverhältnissen müssen Sie die ortsübliche Miete immer wieder in den Blick nehmen. Warum? Weil die Werbungskostenkürzung nach § 21 Abs. 2 EStG in allen Fällen der Vermietung zu Wohnzwecken droht, wenn der Unbedenklichkeitskorridor (zwischen 100 % und weniger als 66 %) verlassen wird. Nicht entscheidend ist, ob die Vermietung an fremde Dritte oder Angehörige erfolgt. Die verbilligte Vermietung ist nämlich **kein Thema des Fremdvergleichs**<sup>504</sup>.

### 56.2 Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 07.12.2023

#### 56.2.1 Allgemeines

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main hat kürzlich zur **Ermittlung der ortsüblichen Miete** Stellung genommen<sup>505</sup>. Danach soll unter Hinweis auf die Verwaltungsregelung in R 21.3 Satz 2 EStR das Folgende gelten:

Bei der vergleichenden Berechnung zwischen Marktmiete und tatsächlicher Miete ist von der ortsüblichen **Kaltmiete zzgl. der umlagefähigen Kosten** nach der Betriebskostenverordnung für eine nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbaren Wohnung (= Marktmiete) auszugehen. Entgelt und damit die tatsächliche Miete ist die Kaltmiete zzgl. der gezahlten Umlagen<sup>506</sup>. Je nach der Höhe des im Einzelfall einschlägigen **Entgeltlichkeitsprozentsatzes** bedeutet das für die Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit eine Kürzung, anteilige oder vollumfängliche Berücksichtigung.

Prüfstufe für alle Wohnimmobilien: <u>Verbilligte Überlassung ab VZ 2021</u>			
Miete <b>weniger</b> als <b>50%</b> der Marktmiete	Miete <b>mind. 50%</b> aber <b>weniger als 66%</b> der Marktmiete und <b>Liebhabeiproggnose negativ</b>	Miete <b>mind. 50%</b> aber <b>weniger als 66%</b> der Marktmiete und <b>Liebhabeiproggnose positiv</b>	Miete <b>mindestens 66%</b> der Marktmiete
Aufteilung in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil (= Kürzung der Aufwendungen)		Nichts zu veranlassen (Keine Kürzung)	

504 vgl. dazu auch Tz 3 in AktStR I/2024; insbesondere zur Vorgehensweise bei Luxusimmobilien

505 OFD Frankfurt a.M., Verfügung S 2253 A - 00115 - 0357 - St 214 vom 07.12.2023, abrufbar bei [www.nwb.de](http://www.nwb.de) unter NWB SAAAJ-58937

506 BFH-Urteil IX R 44/15 vom 10.05.2016, BStBl II 2016 S. 835

### 56.2.2 Die Ermittlung der ortsüblichen Kaltmiete

Die Ermittlung der ortsüblichen Miete gestaltet sich in der Praxis oftmals schwierig. In der aktuellen Verfügung werden dazu **vier Möglichkeiten** beschrieben:

- Die ortsübliche Miete kann grundsätzlich anhand der **örtlichen Mietspiegel** ermittelt werden. Nach § 558c BGB sollen die Städte und Gemeinden Mietspiegel erstellen, wenn hierfür ein öffentliches Interesse besteht. Vereinzelt erstellen Kommunen auch qualifizierte Mietspiegel (§ 558d BGB) oder Mietdatenbanken (§ 558e BGB). Enthält der Mietspiegel „**Von-Bis-Werte**“, ist jeder der Mietwerte als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen der Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist. Es ist zulässig, wenn der Vermieter – was für die Vergleichsberechnung regelmäßig sinnvoll sein wird – den **unteren Rahmenwert** des Mietspiegels als örtlichen Mietpreis zugrunde legt<sup>507</sup>. Auch bei den unteren Rahmenwerten sind jedoch **örtlich bedingte Wertsteigerungen oder Wertminderungen in Form von Zu- oder Abschlägen** zu berücksichtigen. Sieht der anzuwendende Mietspiegel für vergleichbare Wohnungen **keine Bandbreite** zwischen mehreren Mietwerten vor, ist der im Mietspiegel für vergleichbare Wohnungen ausgewiesene **Durchschnittswert** anzusetzen. Aus Vereinfachungsgründen sind in solchen Fällen keine allgemeinen Zu- oder Abschläge vorzunehmen.
- Alternativ kann ein **Mietwertkalkulator** der Ämter für Bodenmanagement und Geoinformation (Mika) – zumindest in Hessen – herangezogen werden. Anhand der vier Haupteinflussgrößen (maßgeblicher Bodenrichtwert, Baujahr, Ausstattung und Wohnfläche) wird damit eine durchschnittliche Wohnraummiere errechnet. Diese Ermittlungsmöglichkeit besteht leider nicht deutschlandweit. Baden-Württemberg verfügt nicht über eine solche Möglichkeit. Teilweise gibt es aber auch für Städte und Gemeinden Mietrechner o.ä. Berechnungshilfen, die insbesondere bei Fehlen eines Mietspiegels in Betracht gezogen werden können.
- Als nachrangig in Betracht kommende Methode sieht die OFD Frankfurt eine Ermittlung der ortsüblichen Miete anhand der **Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen** vor. Internetrecherche lautet hier das Zauberwort, um sich einen Überblick über die zur Verfügung stehenden zu vermietenden Immobilien im Umkreis des betreffenden Objekts zu verschaffen. Wichtig ist immer, dass die Ermittlung der vergleichbaren Miete auch im Nachhinein nachvollziehbar sein sollte. Die **Dokumentation** darf also nicht vergessen werden! Die Recherche sollte deshalb für spätere Nachweise ausgedruckt oder gespeichert werden. Nach der Rechtsprechung ist die ortsübliche Miete unter Berücksichtigung eines breiten Spektrums von Vergleichswohnungen zu ermitteln, d.h. es müssen die Entgelte für zumindest **drei vergleichbare Wohnungen** zugrunde gelegt werden<sup>508</sup>.
- Schlussendlich kommt noch eine Ermittlung der Miete durch ein **Sachverständigengutachten** in Betracht. Das soll aber „der letzte Ausweg“ sein, so die Finanzverwaltung in Hessen.

507 BFH-Urteil IX R 10/05 vom 17.08.2005, BStBl II 2006 S. 71

508 BFH-Urteil IX R 7/20 vom 22.02.2021, BStBl II 2021 S. 479; § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB

### 56.2.3 Das Problem mit den umlagefähigen Kosten

Entgegen hartnäckiger Gerüchte in der täglichen Beratungspraxis sind für die Berechnung der Entgeltlichkeitsquote die **Warmmieten** zugrunde zu legen<sup>509</sup>. Ausgangspunkt sind also die Kaltmieten zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) **umlagefähigen Nebenkosten** (vgl. R 21.3 EStR).

**Umlagefähige Kosten** sind insbesondere: Die Grundsteuer, die Kosten für die Wasserversorgung, die Entwässerung, die Heizung, die Straßenreinigung und die Müllbeseitigung. Die Aufwendungen für die allgemeine Beleuchtung, die Gartenpflege, die Schornsteinreinigung sowie Sach- und Haftpflichtversicherungsbeiträge und für den Hauswart sind ebenfalls umlagefähig. Auch umlagefähige Nebenkosten (z.B. Aufwendungen für Wärmelieferung), die unmittelbar vom Mieter getragen wurden, sind einzubeziehen<sup>510</sup>.

**Nicht umlagefähig** sind Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung. Auch Zuführungen zu einer Instandhaltungsrücklage sind nicht zu berücksichtigen. Sie bergen zusätzlich das Problem der „zeitlichen“ Berücksichtigung<sup>511</sup>.

Nun ist es aber so, dass die Mietnebenkosten und damit die umlagefähigen Kosten vorausbezahlt werden. Zusätzlich erfolgt mit einem Zeitversatz eine **„Spitz-auf-Knopf“-Abrechnung** der Nebenkosten, die regelmäßig zu einer Erstattung oder Nachzahlung für den Mieter führt. Die Prüfung, ob eine verbilligte Vermietung vorliegt, wird regelmäßig nach Ablauf des betreffenden Veranlagungszeitraums durchgeführt. Damit können die **tatsächlich** für das Objekt zu leistenden Umlagen ermittelt und bei der Prüfung berücksichtigt werden. Sie haben also **Einfluss auf die Entgeltlichkeitsquote**.

Das gilt auch bei **Warmvermietungen**. In Objekten ohne getrennte Zähler können die Umlagen anhand der tatsächlichen Kosten und einer Aufteilung dieser (z.B. nach der Anzahl der Bewohner bzw. nach den Flächen) sachgerecht geschätzt werden. Werden die Umlagen tatsächlich umgelegt, so kann eine entsprechende Endabrechnung bei dem Steuerpflichtigen angefordert werden.

#### BEISPIEL

Die Eltern M und F vermieten seit dem 01.01.2022 eine zuvor ortsüblich fremdvermietete Wohnung an ihre Tochter. Das Mietverhältnis ist steuerlich nach Fremdvergleichsgrundsätzen anzuerkennen<sup>512</sup>. Die Wohnung war zuvor für 650 € (davon 150 € Nebenkostenvorauszahlung) fremdvermietet. Für das Abrechnungsjahr 2021 erhielt die Vormieterin 212 € erstattet. Die Tochter übernimmt sämtliche Umlagen in Höhe von 150 € und zahlt darüber hinaus eine Miete in Höhe von 285 €. Die 2023 vorgenommene Nebenkostenabrechnung für die Tochter ergab für das Jahr 2022 eine Nachzahlung i.H. von 185 €.

509 BFH-Urteil IX R 44/15 vom 10.05.2016, BStBl II 2016 S. 835

510 BFH-Urteil IX R 7/20 vom 22.02.2021, BStBl II 2021 S. 479

511 H 21.2 „Werbungskosten“ EStH

512 H 21.4 „Fremdvergleich“ EStH

## LÖSUNG

Die tatsächlich gezahlte Warmmiete (als Vergleichsmaßstab) beträgt somit 71,2 % der ortsüblichen Warmmiete  $[(12 \times 435 \text{ €} + 185 \text{ €}) : (12 \times 650 \text{ €} \cdot / \cdot 212 \text{ €})]$ . Eine Werbungskostenberücksichtigung ist damit vollumfänglich möglich. Zieht man sich für die Vergleichsmiete auf einen Mietspiegel zurück, sind Nebenkostenerstattungen m.E. nicht bei der Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote einzubeziehen.

Würden die Nebenkostenabrechnungen ausgeblendet, ergäbe sich eine Entgeltlichkeitsquote von 66,9 %  $[(12 \times 435 \text{ €}) : (12 \times 650 \text{ €})]$ . Bei einem Kaltmietenvergleich läge die Entgeltlichkeitsquote bei nur 57 %  $[(12 \times 285 \text{ €}) : (12 \times 500 \text{ €})]$  und es müsste eine Werbungskostenkürzung für den Fall erfolgen, dass kein Totalüberschuss erwirtschaftet werden kann (Liebhabeitest mir „roter“ Null als Ergebnis).

### 56.3 Aktuelle Entwicklungen für die Veranlagungsdeklaration 2023

#### 56.3.1 Umlagen

Ab dem Veranlagungszeitraum 2023 wurde die **Anlage V strukturell grundlegend umgestaltet** (z.B. ist keine Tabellenstruktur bei der Abfrage der Werbungskosten mehr vorhanden). Es werden nunmehr **Themenbereiche** (z.B. Werbungskosten) abgefragt. In diesem Zusammenhang wurde die Abfrage von Umlagen, die **bislang saldiert** in einer Kennzahl erfolgt ist, in laufende Neben-/Betriebskosten und erhaltene Nachzahlungen/geleistete Erstattungen (Zeile 20 bis 23) **untergliedert**. Zusätzlich wurde eine **neue Abfrage in Zeile 24** aufgenommen für Fälle, in denen die Zahlung von Neben-/Betriebskosten nicht gesondert vereinbart wurde (sog. **Bruttomieten**):

Einnahmen aus umgelegten Neben- / Betriebskosten (z. B. Wasser, Allgemeinstrom, Müllabfuhr, Zentralheizung)		
EUR		
20	auf die Zeilen 15 und 18 entfallende laufende Neben- / Betriebskosten	04
21	auf die Zeilen 15 und 18 entfallende und im Jahr 2023 erhaltene Nachzahlungen / geleistete Erstattungen (negativen Betrag mit vorangestelltem Minuszeichen eintragen)	11
22	auf Zeile 19 entfallende laufende Neben- / Betriebskosten	05
23	auf Zeile 19 entfallende und im Jahr 2023 erhaltene Nachzahlungen / geleistete Erstattungen (negativen Betrag mit vorangestelltem Minuszeichen eintragen)	12
24	Neben- / Betriebskosten wurden nicht gesondert vereinbart.	13 <input type="checkbox"/> 1 = Ja

Bei der Abfrage der Werbungskosten wurde ebenfalls in umgelegte Kosten (Zeile 72 bis 74) und nicht umgelegte Kosten (Zeile 75 bis 77) untergliedert. Dem Vernehmen nach kommt erschwerend hinzu, dass im Fall der Deklaration eines „Kaltmietverhältnisses“ zwingend bei den **Umlagen** (zumindest) eine Null einzutragen ist. Ohne Eintragungen zu den Nebenkosten lässt sich die Anlage V wohl **nicht elektronisch übermitteln**. Und wenn eine Null oder ein Bruttomietverhältnis eingetragen wird ist dies ein Anknüpfungspunkt für die Finanzverwaltung, die entsprechenden Fälle auszusteuern und personell zu überprüfen. Damit dürfte absehbar die Deklaration von „Kaltmietverhältnissen“ (auch „Nettomethode“ genannt) drastisch zurückgehen. In den Übergangsjahren müssen Sie hier ein besonderes Augenmerk darauf legen, dass beim Übergang zur Deklaration mit Nebenkosten **keine Kosten verloren gehen**.

### 56.3.2 Verbilligte Vermietung

Im Zusammenhang mit der Aufnahme neuer Abfragen zu einer verbilligten Vermietung zu Wohnzwecken in den Zeilen 86 und 87 der Anlage V ändert sich die Vorgehensweise bei der Kürzung der Werbungskosten. Während bislang (also bis VZ 2022) eine Kürzung in den jeweiligen Werbungskostenpositionen (bisherige Zeilen 33 bis 50) vorzunehmen war, sind die Werbungskosten ab dem VZ 2023 bei einer verbilligten Vermietung zu Wohnzwecken **zunächst in voller Höhe** zu erklären (Zeilen 33 bis 81).

Erst in einem **zweiten Schritt** sind die Kürzungsbeträge in dem **neuen Abschnitt** (Zeilen 86 und 87) einzutragen, je nachdem ob eine prozentuale Kürzung (bei verbilligter Vermietung des gesamten Objekts: Zeile 86) oder eine betragsmäßige Kürzung (bei verbilligter Vermietung eines Teils des Objekts: Zeile 87) vorzunehmen ist.

Um auf die geänderte Vorgehensweise der Werbungkostenermittlung hinzuweisen, hat die Finanzverwaltung vor Zeile 33 einen entsprechenden **Hinweis** aufgenommen:

Verbilligte Vermietung zu Wohnzwecken (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG)	
– Bitte nehmen Sie die Eintragung zur Kürzung der Werbungskosten entweder in Zeile 86 oder in Zeile 87 vor. Aufgrund dieser Eintragung kürzt Ihr Finanzamt die Werbungskosten entsprechend. –	
86	Kürzung der Werbungskosten wegen verbilligter Vermietung (in %) <span style="float: right;">50</span>
	EUR
87	Betragsmäßige Kürzung der Werbungskosten wegen verbilligter Vermietung eines Teils des Objekts <span style="float: right;">51</span>

## 57. Haftung bei falsch ausgestellter Rechnung: § 14c UStG bleibt weiterhin ein scharfes Schwert!

### 57.1 Ausgangssituation

Die Haftungsnorm des § 14c UStG hat bekanntlich zwei Facetten:

- Hat ein **Unternehmer** in einer **Rechnung** für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen **höheren Steuerbetrag gesondert ausgewiesen** als für den betreffenden Umsatz **gesetzlich vorgesehen (unrichtiger Steuerausweis)**, so **schuldet** er dem Fiskus auf der Rechtsgrundlage von § 14c Abs. 1 UStG auch den **Mehrbetrag**.
- Nichts anderes gilt auf der Rechtsgrundlage von § 14c Abs. 2 UStG dann, wenn jemand in einer Rechnung einen **Steuerbetrag gesondert ausweist**, obwohl er zu einem solchen Ausweis **nicht berechtigt** ist (**unberechtigter Steuerausweis**); hierunter zu subsumieren sind neben einem **Steuerausweis durch Nichtunternehmer** auch Fälle einer **Rechnungserteilung**, ohne dass die abgerechnete **Leistung ausgeführt** wurde.

Bereits früher hatte ich nachdrücklich darauf hingewiesen, dass der **BFH** mit Urteilen vom 21.09.2016<sup>513</sup> und vom 13.12.2018<sup>514</sup> deutlich gemacht hat, dass die **Steuerschuld nach § 14c UStG** deshalb **auch** bei der **Erteilung einer 14c-Rechnung** an einen **Nichtunternehmer entsteht**, weil es sich insoweit um eine **reine Gefährdungshaftung** handelt. Dies sollte nach der klaren Ansage des BFH jedenfalls dann gelten, wenn **nicht mit absoluter Sicherheit auszuschließen** ist, dass die **Rechnung zur Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs eingesetzt** werden kann. Für diese Haftung soll es ausreichen, dass der Empfänger die konkret abgerechnete Leistung zwar als Letztverbraucher bezieht, aber nicht ausgeschlossen werden kann, dass er in anderer Hinsicht – wie etwa durch den Betrieb einer Photovoltaikanlage, als eBay-Verkäufer oder auch als Vermieter – Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist.

### 57.2 Die Entscheidung des EuGH vom Dezember 2022

Den **Umkehrschluss** hat – wie von mir seinerzeit dargestellt<sup>515</sup> – der **EuGH** für einen **Fall aus Österreich** gezogen: Dort wies die **Betreiberin** einer sog. **Indoor-Spielhalle**, deren **Kunden unbestritten ausschließlich nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher** waren, in den für die erbrachten Leistungen an eine Vielzahl von namentlich nicht bekannten Kunden ausgestellten Rechnungen **unzutreffend eine zu hohe Mehrwertsteuer** aus. Streitig war nun, ob der Fiskus der Steuerpflichtigen den Mehrbetrag auch dann zu erstatten hat, wenn die **Steuerpflichtige**

- **zwar** ihre **Umsatzsteuererklärungen korrigiert**,
- **nicht aber** auch ihre **Rechnungen**.

513 XI R 4/15, BFH/NV 2017 S. 397

514 BFH-Urteil V R 4/18, BFH/NV 2019 S. 369, Tz. 55.5 in AktStR II/2019

515 EuGH-Urteil C-378/21 vom 08.12.2022, DStR 2022 S. 2621, Tz. 10.2 in AktStR I/2023

Die **knappe und klare Antwort des EuGH** lautete, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Leistung erbracht und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den **zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer** jedenfalls **dann nicht schuldet**, wenn eine **Gefährdung des Steueraufkommens** deshalb **ausgeschlossen werden** kann, weil die betreffenden Leistungen ausschließlich an **Endverbraucher** erbracht wurden, die schon dem Grunde nach **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** sind. Eine **Berichtigung der fehlerhaften Rechnungen** soll in diesem Fall **nicht erforderlich** sein.

### 57.3 Die Reaktion der deutschen Finanzverwaltung

**57.3.1** Diesem Urteil war alleine schon deshalb uneingeschränkt zuzustimmen, weil die **Ansicht** der (österreichischen) **Finanzverwaltung**, dass eine – faktisch unmögliche! – Rechnungsberichtigung gegenüber einer Vielzahl namentlich überhaupt nicht bekannter Privatpersonen hätte erfolgen müssen, im Ergebnis nur dazu geführt hätte, dass die **unberechtigt ausgewiesene und abgeführte Steuer beim Fiskus verblieben** wäre. Letztlich entspricht diese Entscheidung des EuGH auch der Sichtweise des BFH, wie sie implizit schon in dessen Urteilen 21.09.2016<sup>516</sup> und vom 13.12.2018<sup>517</sup> zum Ausdruck kommt.

Ich hatte damals auch prophezeit, dass vor dem Hintergrund dieser Aussagen des EuGH die **Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung**, wonach – vorbehaltlich einer Korrektur der Rechnung und Rückzahlung des Mehrbetrags an den Leistungsempfänger – die zu hoch ausgewiesene Steuer vom Unternehmer auch dann geschuldet wird, wenn der Leistungsempfänger diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann, jedenfalls **in dieser Absolutheit nicht mehr haltbar** sein wird.

**57.3.2** Mittlerweile ist meine **Vorhersage** tatsächlich **Realität** geworden: Mit **Schreiben vom 27.02.2024**<sup>518</sup> hat der Bundesminister der Finanzen seinen nachgeordneten Dienststellen die Anweisung erteilt, die **Grundsätze der Entscheidung des EuGH vom Dezember 2022**<sup>519</sup> **in allen offenen Fällen anzuwenden**. Hierbei macht der Minister allerdings zugleich und einschränkend deutlich, dass solche Steuerpflichtigen, die Umsatzsteuer fehlerhaft ausgewiesen haben, von der Sichtweise des EuGH nur dann profitieren können, wenn der Sachverhalt demjenigen des EuGH-Falles exakt entspricht.

Dies hat die folgenden **Konsequenzen**:

#### **Keine Anwendung von § 14c Abs. 1 UStG aufgrund der Entscheidung des EuGH:**

Der von einem Unternehmer in Fällen des § 14c Abs. 1 UStG fehlerhaft ausgewiesene Steuerbetrag muss auch ohne Rechnungsberichtigung dann nicht an den Fiskus entrichtet werden, wenn **feststeht**, dass es sich bei den **Rechnungsempfängern ausschließlich** um **Endverbraucher**

516 XI R 4/15, BFH/NV 2017 S. 397

517 BFH-Urteil V R 4/18, BFH/NV 2019 S. 369, Tz. 55.5 in AktStR II/2019

518 III C 2 - S 7282/19/10001 :002

519 EuGH-Urteil C-378/21 vom 08.12.2022, DStR 2022 S. 2621, Tz. 10.2 in AktStR I/2023; vgl. auch Tz. 49.4 zur geplanten gesetzlichen Korrektur durch das JStG 2024

gehandelt hat. „Endverbraucher“ in diesem Sinne sind Nichtunternehmer sowie Unternehmer, die nicht als solche handeln (insbesondere Unternehmer bei Leistungsbezug für ihren privaten Bereich oder für eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit i.e.S., vgl. auch Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE). Die **Beweislast trifft** insoweit den **leistenden Unternehmer**.

### Weiterhin Anwendung von § 14c UStG:

In **allen anderen Konstellationen** soll unter den übrigen Voraussetzungen **auch künftig** eine **Steuer nach § 14c Abs. 1 bzw. Abs. 2 UStG** entstehen, wobei die **Finanzverwaltung** insoweit die **Beweislast** dafür trägt, dass die **Steuer unrichtig oder unberechtigt ausgewiesen** wurde:

1. Dies ist im Regelungsbereich von § 14c Abs. 1 UStG dann der Fall, wenn es **nicht feststeht** oder **nicht dargetan** werden kann, dass deshalb **keine Gefährdung des Steueraufkommens** droht, weil die Leistung **ausschließlich an Endverbraucher** erbracht wurde.



#### HINWEIS

In **Mischfällen**, in denen also identische Leistungen betreffende Rechnungen mit falschem Steuerausweis sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer für deren unternehmerischen Bereich erteilt wurden, sollen die **Grundsätze des EuGH-Urteils nur bezüglich** der durch den Unternehmer belegten **Rechnungserteilungen an Endverbraucher anzuwenden** sein. Soweit nicht hinreichend sicher beurteilt werden kann, ob die Rechnungsempfänger als Unternehmer oder als Endverbraucher gehandelt haben, werden die Dienststellen der Finanzverwaltung die Grundsätze des EuGH-Urteils daher nicht anwenden. Insbesondere soll in solchen **Fällen weder eine Schätzung** des Anteils der betroffenen Umsätze oder der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen **noch eine Wahrscheinlichkeitsbetrachtung** zulässig sein.

Bei der Beurteilung, ob eine fehlerhaft abgerechnete Leistung an einen Endverbraucher erbracht wurde und daher keine Gefährdung des Steueraufkommens zu befürchten ist, kann jedoch die **Art der Leistung berücksichtigt** werden. Eine beispielhafte Aufzählung von solchen Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für ein Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt sind, enthält **Abschnitt 3a.2 Abs. 11a UStAE**; genannt werden dort z.B. Nachhilfeunterricht für Schüler oder Studierende, sonstige Leistungen im Zusammenhang mit sportlicher Betätigung oder auch Beratungsleistungen in familiären und persönlichen Angelegenheiten. Dieser beispielhafte Leistungskatalog soll aber dann unbeachtlich sein, wenn im Einzelfall feststeht, dass die Leistung eben doch nicht an einen Endverbraucher erbracht worden ist.

2. Erfolgt ein **Steuerausweis** durch einen Unternehmer **außerhalb** seines **unternehmerischen Bereichs**, durch einen **Nichtunternehmer** oder in Fällen **ohne eine Leistungserbringung**, soll auch weiterhin und ohne Einschränkungen eine **Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG** entstehen.



## 57.4 Abschließende Bemerkungen

**57.4.1** Aus Sicht der Beratungspraxis ist es ohne Zweifel zu begrüßen, dass sich die deutsche Finanzverwaltung die Grundsätze der Entscheidung des EuGH vom Dezember 2022<sup>520</sup> nunmehr zu eigen machen möchte. **Schade** ist es allerdings, dass der **Bundesminister der Finanzen** das **Urteil des BFH** in der anhängigen **Revisionsache V R 16/23 offensichtlich nicht abwarten wollte**. Dort wird es primär um die Frage gehen, ob die Entscheidung des erstinstanzlichen Finanzgerichts Köln<sup>521</sup> auch insoweit Bestand haben kann, wie es um den **Schutz des guten Glaubens** geht. Konkret ist dieses Gericht nämlich der Auffassung, dass dann, wenn ein leistender Unternehmer gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Kunden fälschlicherweise Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erteilt hat, der **Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer** zu beachten ist. Dies schließe aber eine nationale Regelung wie § 14c Abs. 1 UStG aus, die die **Berichtigung der Steuerschuld auch** eines **nachweislich gutgläubigen Rechnungsausstellers von der Korrektur** seiner unrichtigen **Rechnungen abhängig** macht; dies soll umso mehr dann gelten, wenn eine solche Korrektur deshalb faktisch nicht möglich ist, weil dem Rechnungsaussteller die Rechnungsadressaten – vorliegend ging es um bestimmte Postdienstleistungen – namentlich nicht bekannt sind.

Momentan ist es nicht abzusehen, wie der BFH in dieser Sache entscheiden wird. Gleichwohl sind **einschlägige Streitfälle bis auf weiteres** unter Inanspruchnahme von Verfahrensruhe **offen zu halten**.

**57.4.2** **Keinesfalls** darf der **Beratungspraktiker** – auch wenn dies in manchen Literaturbeiträgen zumindest unterschwellig suggeriert wird – **glauben**, die Norm des **§ 14c UStG** sei nunmehr mit dem Ergebnis ein **zahnloser Tiger**, dass ein **fehlerhafter Ausweis von Umsatzsteuer kein wirkliches Problem mehr** darstellt. **Richtig** ist es, dass der EuGH und ihm nunmehr folgend die deutsche Finanzverwaltung **ausschließlich den Fall entschärft** hat, in dem ein **Unternehmer** für eine von ihm **tatsächlich erbrachte Leistung** an einen solchen Leistungsnehmer, der nachweislich **Endverbraucher** ist, eine **zu hohe Steuer ausgewiesen** hat.

Für **alle anderen Anwendungsfälle** der Norm des **§ 14c UStG** bleibt es dabei, dass es sich hier um eine **Regelung der reinen Gefährdungshaftung** handelt, die den Rechnungssteller ungeachtet dessen trifft, ob es durch dessen fehlerhaftes Handeln tatsächlich zu Steuerausfällen kommt oder nicht. Deshalb und weil der Ausweg über eine Rechnungsberichtigung ein durchaus steiniger ist, kann der naheliegende, trotzdem aber richtige Rat weiterhin nur lauten, **dafür Sorge zu tragen**, dass es gar **nicht erst zu Fällen von § 14c UStG kommen kann**.

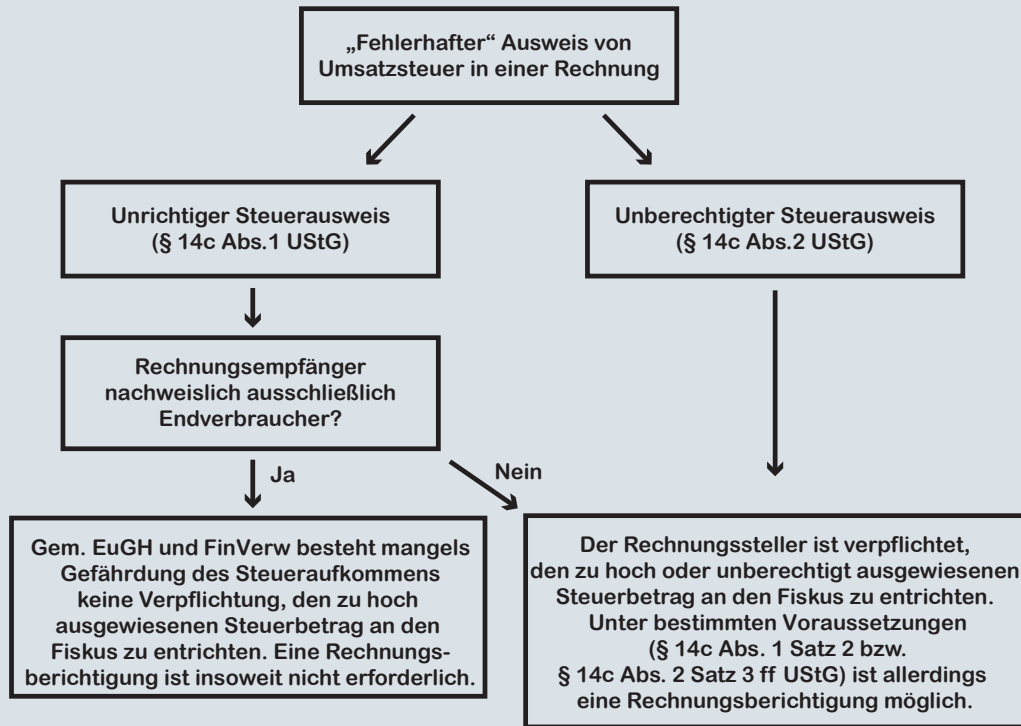
**57.4.3** Die insoweit zu beachtenden Zusammenhänge zeigt die nachfolgende **Übersicht** im Sinne eines **Prüfungsschemas**.

520 EuGH-Urteil C-378/21 vom 08.12.2022, DStR 2022 S. 2621, Tz. 10.2 in AktStR I/2023

521 Urteil 8 K 2452/21 vom 25.07.2023, DStRK 2024 S. 65



SCHAUBILD



## 58. Vorsteueraufteilung bei gemischter Verwendung: Neues (?) von der Finanzverwaltung

### 58.1 Grundlagen

**58.1.1 Verwendet** ein **Unternehmer** einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen **Gegenstand** oder eine in Anspruch genommene **sonstige Leistung sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen**, hat er die angefallenen **Vorsteuerbeträge** in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil **aufzuteilen**. Hierbei ist allerdings ein **3-stufiges Vorgehen angezeigt**:

- Zunächst sind vorab diejenigen **Vorsteuerbeträge auszuschneiden**, die deshalb **in voller Höhe abziehbar** sind, weil sie ausschließlich solchen Umsätzen zuzurechnen sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Für eine Aufteilung gibt es in diesen Fällen keinen Anlass.
- Ebenso **auszuschneiden** sind solche **Vorsteuerbeträge**, die deshalb **in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen** sind, weil sie ausschließlich solchen Umsätzen zuzurechnen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Auch insoweit kommt eine Aufteilung nicht in Betracht.
- Für die **hiernach verbleibenden Vorsteuerbeträge** ist eine **Aufteilung** vorzunehmen. Nach dem **Unionsrecht** (Art. 173 Abs. 1 und Art. 174 MwStSystRL) ist hierbei im Grundsatz ein auf die Gesamtheit der von dem Unternehmer bewirkten Umsätze bezogener **Umsatzschlüssel** (Pro Rata-Satz des Vorsteuerabzuges, „Gesamtumsatzschlüssel“) anzuwenden. Der Pro-rata-Satz wird nach Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL auf **Jahresbasis** in **Prozent** festgesetzt und auf einen **vollen Prozentsatz aufgerundet**.

**58.1.2** Die **Mitgliedstaaten können** jedoch nach Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL **von diesen Aufteilungsgrundsätzen abweichen**. Von dieser Möglichkeit hat der **deutsche Gesetzgeber** mit § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in Form des **Vorrangs** einer „**anderen wirtschaftlichen Zurechnung**“ vor einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze (Gesamtumsatzschlüssel) Gebrauch gemacht. Hierbei gilt Folgendes:

- Die **Vorsteueraufteilung** muss nach einem **sachgerechten Aufteilungsschlüssel** erfolgen.
- Kommen **neben** dem **Gesamtumsatzschlüssel** (gleichbedeutend mit dem gesamtumsatzbezogenem oder gesamtunternehmensbezogenem Umsatzschlüssel) **andere Aufteilungsschlüssel in Betracht**, ist ein **anderer Aufteilungsschlüssel dann anzuwenden**, wenn er ein **präziseres Ergebnis** liefert.
- Kommen **neben** dem **Gesamtumsatzschlüssel mehrere andere präzisere Aufteilungsschlüssel** in Betracht, ist **nicht zwingend** die (absolut) **präziseste Methode** anzuwenden. Die **Auswahl** der anzuwendenden, im Verhältnis zum Gesamtumsatzschlüssel präziseren Methode

**obliegt** in diesen Fällen **dem Unternehmer**. Die **Verwaltung**<sup>522</sup> kann die **angewendete Methode** jedoch daraufhin **überprüfen**, ob sie sachgerecht ist. Als **nicht sachgerecht** gelten z.B. **Aufteilungen nach der Menge nicht miteinander vergleichbarer Produkte**<sup>523</sup> oder nach einem **selektiven Personalschlüssel**, welcher einen Großteil der Mitarbeiter, die an der Erbringung der Umsätze beteiligt sind, unberücksichtigt lässt<sup>524</sup>.

## 58.2 Das aktuelle Schreiben des Bundesministers der Finanzen

Der **Bundesminister der Finanzen** meinte nun offensichtlich, auf einige Aspekte der Vorsteueraufteilung in einem **Schreiben vom 13.02.2024**<sup>525</sup> hinweisen und diese auch in den Anwendungserlass einarbeiten zu sollen. Auch wenn es sich insoweit nicht um wirkliche Neuerungen handelt, sind die folgenden Aspekte für die praktische Beratungsarbeit mitzunehmen:

### 58.2.1 Der Gesamtumsatzschlüssel

Der **Gesamtumsatzschlüssel** soll die **reguläre wirtschaftliche Betätigung widerspiegeln**. Um ihn nicht durch den Ansatz von Hilfs- und Zusatzgeschäften zu verfälschen, sind **Umsätze aus dem Verkauf von Berichtigungsobjekten** i.S. von § 15a Abs. 1 UStG, aus **sonstigen Leistungen in Berichtigungsfällen des § 15a Abs. 4 UStG**, sowie **Hilfsumsätze** aus Grundstücks- und Finanzgeschäften, **Umsätze im Zusammenhang mit der Kreditvermittlung nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG** soweit es sich um Hilfsumsätze handelt, und **Einnahmen**, die ihrer Art nach **nicht dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer unterliegen, nicht zu berücksichtigen**. Auch **Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe** sind keine Umsätze in diesem Sinne und daher nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen. Gleiches gilt für Umsätze, für die der Unternehmer als Leistungsempfänger die **Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 1 oder 2 in Verbindung mit Abs. 5 UStG** schuldet.

Bei einer Vorsteueraufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel ist der **Prozentsatz** der abzugsfähigen Vorsteuern gem. Art. 175 Abs. 1 MwStSystRL **auf volle Prozentpunkte aufzurunden**.

Der **Gesamtumsatzschlüssel** kann im **Voranmeldungsverfahren** auf einer **vorläufigen Basis** (z.B. auf Grundlage des vorangegangenen Jahres) **angewandt** und **in der Jahreserklärung auf den endgültigen Prozentsatz berichtigt** werden<sup>526</sup>.

### 58.2.2 Der Teilumsatzschlüssel

Der Bundesminister der Finanzen weist ausdrücklich darauf hin, dass **auch ein Teilumsatzschlüssel** eine **andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung** darstellt. Unter einem Teilumsatzschlüssel ist z.B. ein **objekt- oder abteilungsbezogener Umsatzschlüssel** zu verstehen. Wenn und soweit

522 vgl. hierzu Abschnitt 15.17 Abs. 3 UStAE

523 zu einem Strom und Wärme produzierenden Blockheizkraftwerk vgl. das BFH-Urteil V R 1/15 vom 16.11.2016, BStBl II 2022 S. 777

524 vgl. BFH-Urteil XI R 18/17 vom 23.10.2019, BStBl II 2022 S. 782

525 III C 2 - S 7306/22/10001 :001, BStBl I 2024 S. 280

526 siehe auch Abschnitt 15.16 Abs. 2a UStAE

diese Methode für die Vorsteueraufteilung präziser ist als der Gesamtumsatzschlüssel, hat diese Methode der Vorsteueraufteilung Vorrang vor dem Gesamtumsatzschlüssel.

Bei der Anwendung eines solchen anderen, präziseren Aufteilungsschlüssels findet die für den Gesamtumsatzschlüssel geltende Rundungsregel nach Auffassung des EuGH<sup>527</sup> keine Anwendung; in diesen Fällen ist **auf die zweite Nachkommastelle aufzurunden**.

### 58.2.3 Es gibt auch andere als Umsatzschlüssel

Auch wenn der Bundesminister der Finanzen hierzu aktuell keinerlei Ausführungen macht, muss der anzuwendende „präzise“ **Schlüssel nicht zwingend auf Umsätzen basieren**. Dies zeigt etwa die Antwort des **Finanzgerichts Baden-Württemberg**<sup>528</sup> auf die Frage nach der **Vorsteueraufteilung** in dem Fall, dass ein **Pkw nach der Anschaffung teils für steuerpflichtige und teils für steuerfreie Umsätze verwendet** wird. Nach Auffassung dieses Gerichts erfolgt die **Vorsteueraufteilung** in diesem Fall

- **nach der Fahrleistung des Pkw** – ggf. verbunden mit einer in den Folgejahren erforderlichen Vorsteuerberichtigung –
- und **nicht nach einem auf die gesamte Tätigkeit des Unternehmers bezogenen Umsatzschlüssel**. Eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten steuerfreien Umsätzen ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).

Aufgrund der **Rechtskraft dieser** erstinstanzlichen **Entscheidung** und mit Blick auf diese gesetzliche Regelung **hat sich die Beratungspraxis hieran bis auf weiteres zu orientieren**.

### 58.2.4 Die Vorsteuerberichtigung

Aufgrund der bei **Anwendung eines Umsatzschlüssels** im Jahresvergleich regelmäßig schwankenden Prozentsätze sind **bei Berichtigungsobjekten** im Sinne von **§ 15a UStG** innerhalb des Berichtigungszeitraums die **Voraussetzungen** für eine **Vorsteuerberichtigung jährlich zu prüfen**. Dabei ist für den Fall, dass der ursprüngliche Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs auf volle Prozentpunkte aufgerundet wurde, auch während des gesamten Berichtigungszeitraums der Prozentsatz der abzugsfähigen Vorsteuern nach Ansicht des EuGH<sup>529</sup> ebenfalls auf volle Prozentpunkte aufzurunden; dies soll **unabhängig von der in dem Berichtigungsjahr angewandten Methode** gelten.

527 EuGH-Urteil C-186/15 vom 16.06.2016, BFH/NV 2016 S. 1246

528 Urteil 12 K 1295/20 vom 15.09.2022, DStRE 2023 S. 1386, Tz. 48.1.4 in AktStR II/2023

529 Vgl. auch hierzu das EuGH-Urteil C-186/15 vom 16.06.2016, BFH/NV 2016 S. 1246

### 58.2.5 Die Sonderregelung für Grundstücke

Zur Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken haben die beim BFH für die Umsatzsteuer zuständigen Senate in mehreren Urteilen<sup>530</sup> deutlich gemacht, dass sich die Vorsteueraufteilung bei der **Errichtung** eines gemischt genutzten Gebäudes

- zwar **im Regelfall** nach dem von § 15 Abs. 4 UStG vorgegebenen sog. objektbezogenen **Flächenschlüssel** richtet.
- Allerdings können Vorsteuerbeträge hiervon abweichend dann nach einem (objektbezogenen) **Umsatzschlüssel** aufzuteilen sein, wenn **erhebliche Unterschiede** in der **Ausstattung** der verschiedenen Zwecken dienenden **Räume bestehen**.

Dem hat sich – wie von mir bereits früher dargestellt – die **Finanzverwaltung mit Schreiben vom 20.10.2022**<sup>531</sup> **angeschlossen**.

### 58.2.6 Es existiert keine Bindung an einen nicht sachgerechten Schlüssel

Zu beachten bleibt schließlich, dass es – auch wenn sich der Bundesminister der Finanzen hierzu aktuell nur sehr knapp äußert – **keine Bindung des Steuerpflichtigen an** den von ihm **zunächst gewählten Aufteilungsmaßstab** dann gibt, wenn sich dieser in der Folge als **nicht sachgerecht** erweist. Dies **gilt** selbstverständlich **in beide Richtungen** und auch **nur insoweit**, wie die entsprechenden **Erklärungen** bzw. **Veranlagungen verfahrensrechtlich noch änderbar** sind. Wurde ein unsachgemäßer Aufteilungsschlüssel gewählt und ist die Veranlagung des „Ursprungsjahres“ bestandskräftig, so ist für die noch nicht bestandskräftig veranlagten Folgejahre gleichwohl die **Anwendung der Vorschrift des § 15a UStG** zu prüfen. Hierbei sollte allerdings vorab eine **Kosten-/Nutzenanalyse** durchgeführt und das **Vorgehen mit** den betroffenen **Mandanten abgestimmt** werden.

---

530 BFH-Urteil V R 1/10 vom 07.05.2014, BFH/NV 2014 S. 1177, Tz. 61 in AktStR III/2014 sowie das BFH-Urteil XI R 7/20 vom 11.11.2020, BFH/NV 2021 S. 518, Tz. 37 in AktStR II/2021

531 III C 2 - S 7306/19/10001 :003, BStBl I 2022 S. 1497, Tz. 48.1.3 in AktStR II/2023

## **F. Praxishinweise**



## 59. Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht

### 59.1 Allgemeines

Das BMF-Schreiben vom 30.09.2013<sup>532</sup> formuliert sowohl für den Vorbehalts- als auch für den unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch eine für die Mandanten sehr erfreuliche Rechtsfolge: Die Ablösung bzw. der Verzicht auf einen Nießbrauch gegen **Einmalzahlung** ist beim Nießbraucher eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung. Sie stellt keinen Veräußerungsvorgang i.S. des § 23 EStG dar, sondern einen von dieser Vorschrift **nicht erfassten veräußerungsähnlichen Vorgang**.

Es gibt jedoch ein „ABER“ im Zusammenhang mit Nießbrauchsrechten und dem Verzicht hierauf: Der **unentgeltliche Verzicht** auf das Nießbrauchsrecht stellt grundsätzlich eine **Schenkung** des Nießbrauchers an den Eigentümer i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Um schenkungsteuerliche Nachteile zu vermeiden, bietet sich daher u.U. ein Verzicht gegen ein Entgelt an, der sich am Nießbrauchswert orientiert. Damit liegt dann eine „Gegenleistung“ für die Aufgabe des Nießbrauchsrechts vor.

Dennoch musste sich das Finanzgericht Münster mit einem Sachverhalt befassen, in dem das Finanzamt – trotz eigentlich klarer anderweitiger Verwaltungsanweisung – in einem entgeltlichen Verzicht auf einen Nießbrauch eine **Veräußerung** erkannt haben wollte<sup>533</sup>.

### 59.2 Das Urteil des Finanzgerichts Münster

#### 59.2.1 Der Sachverhalt

Frau F wurde im Jahr 2008 im Wege eines Vermächnisses ein Nießbrauchsrecht an einem Grundstück zugewendet. Ab dem Jahr **2012 überließ** sie das Grundstück an eine Kommanditgesellschaft (**F-KG**), an der sie selbst als Gesellschafterin beteiligt war. Die Mieteinnahmen stellten deshalb Sonderbetriebs-einnahmen bei F dar. F **schied** im Jahr **2018** aus der F-KG **aus**. Sie überführte das Nießbrauchsrecht in ihr steuerliches Privatvermögen (zum Wert von Null Euro – in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung) und erfasste die Mieteinnahmen anschließend als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG. Rund ein Jahr später (nämlich im Jahr **2019**) verzichtete F gegen eine Entschädigungszahlung auf ihr Nießbrauchsrecht.

Die Entschädigungszahlung wollte das zuständige Finanzamt besteuern; die **Entnahme** des Nießbrauchsrechts aus dem Sonderbetriebsvermögen habe zu einer **Anschaffung** nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG geführt. Die Entschädigungszahlung sei als **entgeltlicher Verzicht** innerhalb der – aufgrund der Nutzung als Einkunftsquelle gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG verlängerten – zehnjährigen Veräußerungsfrist zu beurteilen und es läge ein privates Veräußerungsgeschäft vor.

532 BStBl I 2013 S. 1184, Rz. 55 ff

533 Urteil des FG Münster 6 K 2489/22 E vom 12.12.2023, DB 2024 S. 423



### 59.2.2 Die Entscheidung

Zwar ist ein unentgeltlich eingeräumtes Nießbrauchsrecht ein **Wirtschaftsgut** i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Es ist also einlage- und entnahmefähig. Der **entgeltliche Verzicht** hierauf ist aber **keine Veräußerung**; es handelt sich „nur“ um einen veräußerungsähnlichen Vorgang.

Frau F hat das Nießbrauchrecht im Jahr 2018 durch die Entnahme in das Privatvermögen überführt (§ 23 Abs. 1 Satz 2 EStG). Es wurde damit zwar „**angeschafft**“ i.S. der Regelung. Der entgeltliche Verzicht auf das Fruchtziehungsrecht im Jahr 2019 ist aber nach der **zutreffenden Entscheidung** des **Finanzgerichts Münster keine Veräußerung**.

Eine **Veräußerung** i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten. Der Verkauf erfordert tatbestandlich einen Rechtsträgerwechsel an dem veräußerten Wirtschaftsgut. Und ein solcher **Rechtsträgerwechsel** ist vorliegend **nicht erfolgt**. Es wurde vielmehr ein Entgelt dafür gezahlt, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz durch F endgültig aufgegeben wird. Das Nießbrauchrecht als solches ist nämlich nicht übertragbar (§ 1059 BGB).

### 59.3 Praktische Konsequenzen

Man wundert sich: Die Ablösung eines Nießbrauchsrechts – so sieht es die Finanzverwaltung – ist nicht steuerbar. Wurde das Nießbrauchsrecht zuvor aber aus dem Betriebsvermögen in das steuerliche Privatvermögen überführt, soll plötzlich eine Steuerbarkeit anzunehmen sein. Man gewinnt den Eindruck, dass hier im zuständigen Finanzamt nicht sauber systematisch gearbeitet wurde, sondern **ergebnisorientiert**.

Jedenfalls rückt diese Entscheidung des Finanzgerichts Münster die Möglichkeit, einen Nießbrauch steuerneutral abzulösen, wieder in den **Beratungsfokus**. Trotz der zugelassenen und zwischenzeitlich **anhängigen Revision**<sup>534</sup> müssen Sie sich in einschlägigen Fällen auf die Verwaltungsauffassung in Rz. 55 ff. des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 berufen. Hiernach ist eine Besteuerung m.E. nicht zulässig.

Zeigt sich die Finanzverwaltung dennoch uneinsichtig und fühlt sich im Einzelfall nicht an die Verwaltungsauffassung gebunden, ist eine **Verfahrensruhe** (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO) jedenfalls zwingend.

Nicht verschwiegen werden soll, dass in der **Gestaltungsberatung** zur Minimierung eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 23 EStG empfohlen wird, eine Veräußerung unter Nutzung des Instruments eines Nießbrauchsrechts in zwei Schritten durchzuführen<sup>535</sup>.

534 Revision IX R 4/24 beim BFH anhängig

535 Kessler/Mirbach, DStR 2015 S. 926

**Schritt 1:** Das Grundstück wird unter Nießbrauchsvorbehalt veräußert; hierdurch wird der fremdübliche Kaufpreis durch den Kapitalwert des Nießbrauchsrechts gemindert.

**Schritt 2:** Das Nießbrauchsrecht wird in Höhe des Kapitalwerts durch den Erwerber entgeltlich abgelöst. Das führt beim Veräußerer weder zu einem nachträglichen Entgelt für die Grundstücksveräußerung noch zu einer Entschädigung für künftig entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Es liegt eine „nicht steuerbare Vermögensumschichtung“ vor.

Die **Praxistauglichkeit** ist aber im Einzelfall **genau zu untersuchen** und mit dem Mandanten zu besprechen: Der Erwerber muss nämlich eine gewisse Zeit auf die Nutzungsmöglichkeit des erworbenen Objektes verzichten. Ferner ist nicht auszuschließen, dass der Gesetzgeber dieses Steuerschlupfloch spätestens nach Ergehen einer entsprechenden Entscheidung des BFH im anhängigen Revisionsverfahren wieder schließen wird.

## 60. Gutscheine in der Gastronomie ab dem Jahre 2024

**60.1** Bekanntlich hat es die gegenwärtige Regierungskoalition nicht für nötig erachtet, den **ermäßigten USt-Satz von 7% für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen** in § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG **über das Ende des Jahres 2023 hinaus zu verlängern**. Dass dies zur Folge hat, dass sich die **Praxis** in Fällen des Verkaufs verzehrfertiger Speisen **wieder** mit den **altbekannten Fragen** zur **Abgrenzung** zwischen **begünstigt besteuerten Lieferungen** einerseits und mit dem **Regelsatz belegten Dienstleistungen** andererseits **beschäftigen** muss und wie der diesbezügliche Stand der Dinge ist, hatte ich bereits innerhalb der Veranstaltungen des I. Quartals 2024<sup>536</sup> dargestellt.

**60.2** Noch in den Blick zu nehmen sind an dieser Stelle die **Gutscheine** für den **Verzehr an Ort und Stelle**, die aus umsatzsteuerlicher Sicht ja entweder **Einzweckgutscheine** oder **Mehrzweckgutscheine** sein können. Insoweit ist **auf drei Aspekte hinzuweisen**:

1. **Einzweckgutscheine** i.S. des § 3 Abs. 13, 14 UStG sind Gutscheine, bei welchen der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen. Der **maßgebliche Zeitpunkt** für die **Besteuerung der Leistungsfiktion** und damit für die Bestimmung des **zutreffenden Umsatzsteuersatzes** ist in diesem Fall die **Gutscheinausgabe an den Kunden**. Ändern sich die Verhältnisse z.B. hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes im Nachhinein, ist dies irrelevant. Die **spätere Gutscheineinlösung** ist für die **umsatzsteuerliche Würdigung** nämlich **nicht mehr von Bedeutung**, da diese auch nach Auffassung des Bundesministers der Finanzen<sup>537</sup> nicht als eigenständiger Umsatz gilt.

**Gestaltungspotential zur Konservierung der abgesenkten Sätze** über den **31.12.2023 hinaus** bot sich hierbei dann, wenn **vor der Wiedererhöhung** der Steuersätze **explizit Einzweckgutscheine verkauft** wurden und diese **erst später eingelöst** werden. Im speziellen Fall der Gastronomie mussten dies solche **Gutscheine** sein, die **ausschließlich den Verzehr von Speisen** und **nicht auch den Konsum von Getränken** ermöglichen. Ein „**Hochschleusen**“ des **Steuersatzes kommt** insoweit also **nicht in Betracht**, vielmehr wirken sich Einzweckgutscheine im Zeitpunkt ihrer Einlösung weder auf die zugehörige Umsatzsteuervoranmeldung noch auf die Jahreserklärung aus. Dies muss zur **Vermeidung von Missverständnissen sowohl gegenüber den Mandanten** aus der Gastronomie **als auch innerhalb der Kanzleien deutlich kommuniziert** werden.

2. Die umgekehrten und damit weniger erfreulichen Konsequenzen sind dann zu ziehen, wenn solche **Mehrzweckgutscheine**, die noch **während** der Zeit der **Absenkung des Umsatzsteuersatzes für den Verzehr von Speisen an Ort und Stelle** – also bis Ende 2023 – **verkauft** wurden, **nunmehr eingelöst** werden. Weil der **seinerzeitige Verkauf** des **Mehrzweckgutscheins nicht steuerbar** war (§ 3 Abs. 15 S. 2 UStG) **und diese Leistung** der **Umsatzsteuer erst dann unterliegt**, wenn der **Gutschein eingelöst** wird (§ 3 Abs. 15 Satz 2 UStG), **beträgt die anzumeldende und abzuführende Steuer** insoweit **19%**.

536 vgl. Tz. 26 in AktStR I/2024

537 Rz. 30 des BMF-Schreibens III C 2 - S 7030/20/10009:004 vom 30.06.2020, BStBl I 2020 S. 584

3. **Ab dem Jahre 2024** sind **Gutscheine zum Verzehr an Ort und Stelle** (wieder) unabhängig davon **Einzweckgutscheine**, ob sie ausschließlich den Verzehr von Speisen oder auch den Konsum von Getränken ermöglichen. Demgegenüber kommen Mehrzweckgutscheine dann in Betracht, wenn die **Voraussetzungen** für einen **Einzweckgutschein nicht erfüllt** sind; im Bereich der Gastronomie ist dies dadurch zu erreichen, dass der **Gutschein sowohl** für den **Verzehr an Ort und Stelle, als auch** für die **Mitnahme** von Speisen und Getränken genutzt werden kann. 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 Satz 2 UStG). Vielmehr unterliegt die **betreffende Leistung** der **Umsatzsteuer erst dann**, wenn der **Gutschein später eingelöst** wird (§ 3 Abs. 15 Satz 2 UStG). Hinzu kommt die bekannte Tatsache, dass ein **nicht unerheblicher Teil** der verkauften **Gutscheine nie eingelöst** wird, so dass der gesamte Gegenwert als Erlös bei dem Unternehmer verbleibt, der den Mehrzweckgutschein verkauft hat.

## 61. Lohnbuchhaltungsmandate und die Klärung der Sozialversicherungspflicht: Sorgfältiges Arbeiten ist zwingend erforderlich!

### 61.1 Ausgangssachverhalt

Aktuell musste sich der **BGH**<sup>538</sup> ein **weiteres Mal** mit der Frage nach dem **Umfang** der **sozialversicherungsrechtlichen Pflichten** im Zusammenhang mit **Lohnbuchhaltungsmandaten beschäftigten**. Konkret ging es um eine von drei Handwerkern gegründete GmbH bei welcher die **Gesellschafter** – ohne dass in der Satzung Sperrminoritäten festgelegt waren – **zu gleichen Teilen beteiligt** und als **Geschäftsführer** tätig waren. Die Lohnbuchhaltung der GmbH wurde von einer Anwalts- und Steuerberatungsgesellschaft erledigt. Hierbei wurden die Gesellschafter-Geschäftsführer **als selbständig behandelt**, weshalb für diese **keine Sozialversicherungsbeiträge abgeführt** wurden.

Im Rahmen einer **sozialversicherungsrechtlichen Betriebsprüfung** kam die Deutsche Rentenversicherung zu dem Ergebnis, dass aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung eine Sozialversicherungspflicht der Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben war. Die Deutsche Rentenversicherung forderte daher eine **Nachzahlung von rd. 260.000 €**.

Daraufhin **verklagte** die **GmbH** die **Kanzlei auf** Zahlung von **Schadenersatz**. Inwieweit die Beratungsgesellschaft mit der steuerlichen bzw. rechtlichen Beratung der Gesellschafter beauftragt war, ist zwischen den Parteien streitig. Neben der Kanzlei berieten offenbar **auch** die **Handwerkskammer** und ein **Versicherungsmakler** die GmbH mit **unterschiedlichem Ergebnis** zur Frage der **sozialversicherungsrechtlichen Einstufung** der **Gesellschafter-Geschäftsführer**.

### 61.2 Die Entscheidung des Bundesgerichtshofs

Der Bundesgerichtshof hat diesen Fall wie folgt entschieden:

1. Ein **Lohnbuchhaltungsmandat umfasst nicht** die **Pflicht**, die **Frage der Sozialversicherungspflicht eigenständig zu klären**.
2. Für die der Berechnung der Abzugsbeträge **vorgelagerte Frage** der **Sozialversicherungspflicht** der Mitarbeiter des Mandanten **hat** der **Lohnbuchhalter nach einer verbindlichen Vorgabe durch den Auftraggeber zu verfahren**. **Fehlt** eine solche **verbindliche Vorgabe** und **ist** die **statusrechtliche Einordnung** des Mitarbeiters **weder als** anderweitig **geklärt noch als zweifelsfrei anzusehen**, **hat** der **Lohnbuchhalter auf** eine **Klärung** der Statusfrage **durch den Auftraggeber hinzuwirken**<sup>539</sup>.

Als „**hinreichend geklärt**“ anzusehen ist die sozialversicherungsrechtliche Statusfrage, wenn sie **anwältlich geprüft** ist oder **einschlägige Bescheide** der **Sozialversicherungsträger** vorliegen, ferner dann, wenn – auch ohne dass Bescheide erlassen wurden – die **bisherige Einord-**

538 Urteil IX ZR 137/22 vom 08.02.2024

539 Fortentwicklung der BGH-Urteile IX ZR 246/02 vom 12.02.2004 und IX ZR 148/03 vom 23.09.2004

**nung im Rahmen** einer **Betriebsprüfung** der Rentenversicherung nach § 28p SGB IV **unbeanstandet** geblieben ist.

Demgegenüber ist **dann nicht** von einer fachkundigen **rechtssicheren Klärung auszugehen**, wenn die **statusrechtliche Einordnung** eines Mitarbeiters **nur** auf der **Einschätzung einer Kammer**, eines **Berufsverbands** oder eines **Versicherungsmaklers** beruht.

3. Hat der **Lohnbuchhalter** hiernach auf eine Klärung der Statusfrage durch den Mandanten hinzuwirken, **muss** er diesem die **Möglichkeit einer rechtssicheren Klärung aufzeigen**, etwa durch **Einholung anwaltlichen Rats** oder durch Klärung im Rahmen eines **Statusfeststellungsverfahrens nach § 7a SGB IV** oder eines **Verfahrens vor den Einzugsstellen der Krankenkassen nach § 28h Abs. 2 SGB IV**, und ihn um **Entscheidung zum weiteren Vorgehen** und zur statusrechtlichen Behandlung des Mitarbeiters im Rahmen der Lohnbuchhaltung **ersuchen**.
4. Im Ergebnis bejaht der **IX. Zivilsenat des BGH im aktuellen Fall** die **grundsätzliche Schadensersatzpflicht** des **Auftragnehmers**. **Offen** ist lediglich der **genaue Umfang**. Der BGH weist allerdings ausdrücklich darauf hin, dass ein **Mitverschulden des Auftraggebers** gem. § 254 BGB **nicht von vorneherein ausgeschlossen** ist. Trifft es nämlich zu – was im zweiten Rechtsgang noch zu klären sein wird – dass die GmbH zur Frage einer Sozialversicherungspflicht ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer von einem Versicherungsmakler auf der einen und der Handwerkskammer auf der anderen Seite unterschiedlich beraten worden ist, hätte die Gesellschaft aufgrund dieser Informationen selbst erkennen können und müssen, dass eine **fachkundige Überprüfung angezeigt** ist, **um sich selbst vor Schaden zu bewahren**. Ein Mitverschulden scheidet demgegenüber dann aus, wenn die Auftragnehmerin vertraglich auch die Beratung der GmbH zur Sozialversicherungspflicht der Geschäftsführer übernommen hatte.

### 61.3 Konsequenzen für die Beratungsarbeit

Für die praktische Beratungsarbeit sind aus dieser Entscheidung die folgenden **Aspekte** mitzunehmen:

#### 61.3.1 Der Umfang des Mandats

Ein **Lohnbuchhaltungsmandat verpflichtet** den Berater **zur Erfassung, Abrechnung und Buchung** der **Arbeitsentgelte** sowie der **gesetzlichen Abzüge** wie etwa Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge. Ein solches Mandat **umfasst** neben der technischen Abwicklung der Abrechnung **auch die korrekte Berechnung der Abzugsbeträge**. Demgegenüber ist die **eigenständige Klärung der Sozialversicherungspflicht** eines Entgeltsempfängers **nicht Teil eines auf die Lohnbuchhaltung beschränkten Mandats**. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass jeder Berater wissen muss, dass Fremdgeschäftsführer und Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Mindestkapitalbeteiligung von 50 % oder umfassende Sperrminorität nach **Aufgabe der sog. „Kopf-und-Seele-Rechtsprechung“<sup>540</sup>** **sozialversicherungsrechtlich** als abhängig beschäftigt gelten.

540 Urteile des Bundessozialgerichts B 12 KR 10/14 R und B 12 KR 13/14 R vom 11.11.2015 sowie B 12 KR 13/17 R vom 14.03.2018, GmbHR 2018 S. 903; hierzu ausführlich Tz. 5 in AktStR I/2016

### 61.3.2 Die Beantwortung der Statusfrage

1. Die **Beantwortung** der **Statusfrage bedarf** bei der Abgrenzung zwischen der kraft Gesetzes eintretenden Versicherungspflicht in den Zweigen der gesetzlichen Sozialversicherung wegen (abhängiger) Beschäftigung nach § 7 Abs. 1 SGB IV einerseits und einer fehlenden Versicherungspflicht aufgrund anzunehmender Selbständigkeit andererseits einer **besonderen Sachkunde auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts**. Über diese sozialrechtliche Sachkunde **braucht** ein (**durchschnittlicher**) **Auftragnehmer** eines **Lohnbuchhaltungsmandat nicht zu verfügen**. Ein solches Mandat würde nämlich überfrachtet, wäre der Auftragnehmer verpflichtet, i.R. der Lohnbuchhaltung inzident komplexe Fragen aus dem Sozialversicherungsrecht selbst zu beantworten.

Dies **gilt auch dann, wenn** ein **Steuerberater**, ein **Rechtsanwalt** oder eine aus Steuerberatern und Rechtsanwälten bestehende **Berufsausübungsgesellschaft** ein „reines“ **Lohnbuchhaltungsmandat übernimmt**, denn die (Haupt-)Pflichten eines Mandats bestimmen sich nach dem konkret übernommenen Auftrag.

2. Auch **bei einem über die Lohnbuchhaltung hinausgehenden Mandat** ist jeder **Steuerberater** und **Rechtsanwalt berechtigt** und – zur Vermeidung von Schadenersatzansprüchen **ggf. auch verpflichtet** –, seinen **Mandanten auf die Einholung fachkundigen Rats zu verweisen**. Wegen der komplexen Problematik – insbesondere in Fällen der Sozialversicherungspflicht oder -freiheit von Gesellschafter-Geschäftsführern – ist **dringend dazu zu raten**, eine Klärung der Statusfrage im Rahmen eines sog. **Statusfeststellungsverfahrens** nach § 7a SGB IV **herbeizuführen** oder auf ein **Verfahren vor der Einzugsstelle der Krankenkassen** nach § 28h Abs. 2 SGB IV zu **verweisen**.

Dies gilt umso mehr, als solche **steuerlichen Berater**, die **nicht zugleich** über eine **Zulassung als Rechtsanwalt** verfügen, auch in diesem Zusammenhang die **Grenzen erkennen** müssen, die ihnen durch das **Rechtsdienstleistungsgesetz** nach wie vor gezogen sind. Insbesondere dann, wenn es um die Beantwortung sozialversicherungsrechtlicher Fragen sowie die Konzeption und die Formulierung von Gesellschaftsverträgen geht, hat sich der „Nur“-Steuerberater auf die **Rolle eines Katalysators** zu beschränken; diese Rolle sollte er allerdings im Sinne einer umfassenden Betreuung der Mandanten und ungeachtet der Tatsache, dass er hierzu unter haftungsrechtlichen Aspekten nicht verpflichtet ist, auch tatsächlich wahrnehmen. Demgegenüber gehört die **eigentliche Beratung in sozialversicherungsrechtlichen Fragen** bis hin zur **Vertragsgestaltung** in die Hände eines **fachkundigen Anwalts**.

3. Dieser Rat, die vorhandenen Grenzen nicht zu überschreiten, gilt umso mehr, als „**Nur**“-**Steuerberater** im **Sozialverwaltungsverfahren nur äußerst eingeschränkt befugt** sind, als Verfahrensbevollmächtigte aufzutreten; eine ausdrückliche Vertretungsbefugnis enthält § 73 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 SGG – der wegen § 13 Abs. 6 Satz 2 SGB X auch für das Verwaltungsverfahren gilt – nur für Angelegenheiten nach § 28h (hier geht es um die **Höhe des Gesamtsozialversicherungsbeitrags**) bzw. § 28p SGB IV (hier geht es um die **Sozialversicherungsprüfung**).

Somit sind „**Nur**“-**Steuerberater** zur Vertretung im **Statusfeststellungsverfahren** nach § 7a SGB IV **weder** im reinen **Verwaltungsverfahren** noch im **Widerspruchsverfahren befugt**; dies hat, wie von mir bereits früher dargestellt<sup>541</sup>, auch das Bundessozialgericht<sup>542</sup> so entschieden. Da diesbezügliche **Aktivitäten** für „**Nur**“-**Steuerberater** also jenseits der Grenze liegen, die das Rechtsdienstleistungsgesetz nach wie vor zieht, sind diese **nicht nur unzulässig**; vielmehr sind diesbezügliche **Fehlleistungen** auch **nicht** von der **Steuerberater-Berufshaftpflichtversicherung gedeckt**. In diesem Sinne unzulässige Tätigkeiten sind daher im eigenen Interesse des Beraters unbedingt zu unterlassen.

### 61.3.3 Der Ablaufplan

Für die **Bearbeitung von Lohnbuchhaltungsmandaten** gilt insoweit der folgende „**Ablaufplan**“:

- Für die der **Berechnung der Abzugsbeträge vorgelagerte Frage**, ob ein Mitarbeiter des Mandanten **sozialversicherungspflichtig** tätig ist, hat der **Auftragnehmer nach einer verbindlichen Vorgabe durch den Auftraggeber zu verfahren**. Gerade bei den nicht selten problematischen Fällen der geschäftsführenden Gesellschafter sollten diese **Vorgaben** des Auftraggebers **genau dokumentiert** werden.
- **Fehlt** eine solche **verbindliche Vorgabe** und ist die **statusrechtliche Einordnung** des Mitarbeiters **weder** als **anderweitig geklärt** noch als **zweifelsfrei** anzusehen, hat der **Auftragnehmer auf eine Klärung** der Statusfrage **durch** seinen **Auftraggeber hinzuwirken**. Hierbei muss er als Nebenpflicht dem Mandanten die Möglichkeit einer rechtssicheren Klärung aufzeigen. Er muss den **Mandanten** also **nachweisbar anhalten, anwaltlichen Rat einzuholen** oder die Statusfrage im Rahmen eines **Statusfeststellungsverfahrens** oder eines **Verfahrens vor den Einzugsstellen der Krankenkassen** klären zu lassen.
- Schließlich muss der **Auftragnehmer** den **Mandanten** um eine **Entscheidung zum weiteren Vorgehen** und zur statusrechtlichen Behandlung des Mitarbeiters im Rahmen der Lohnbuchhaltung **bitten**. **Verweigert** der **Mandant** diese **Entscheidung** oder sogar **schon die vorgelagerte Klärung** der Frage nach dem **sozialversicherungsrechtlichen Status**, **trifft ihn** gem. § 254 BGB ein **Mitverschulden an möglichen Fehlern**. Auch insoweit ist wieder auf eine **nachvollziehbare schriftliche Dokumentation zu achten**; in einschlägigen **Fällen „beratungsresistenter“ Mandanten** stellt sich allerdings auch stets die **Zusatzfrage**, ob es **nicht besser** ist, das **Mandat niederzulegen**.
- Sollte es **trotz aller Sorgfalt doch** zu **Streitigkeiten** kommen, ist noch der **Lauf der Verjährung von Schadensersatzansprüchen** eines Arbeitgebers gegen seinen Berater **zu beachten**. Hat der Auftragnehmer fehlerhafter Weise die Sozialversicherungspflicht von Arbeitnehmern nicht erkannt oder nicht beachtet, **beginnt** die diesbezügliche **Verjährungsfrist erst mit dem Zugang** des **entsprechenden Nachforderungsbescheides** der **zuständigen Behörde**. In derartigen Fällen ist auch stets an die den **Berater treffende Obliegenheit** einer **unverzöglichen Information** der **eigenen Haftpflichtversicherung** zu denken.

541 vgl. die lfd. Nr. 216 der aktuellen Rechtsbehelfsliste

542 B 12 R 4/12 R und B 12 R 7/12 R, beide vom 05.03.2014, Tz. 80.3 in AktStR III/2014



**G. Rechtsbehelfshinweise**



## 62. Liste der Vorläufigkeiten

**62.1** Wegen der Vielzahl rechtlich zweifelhafter steuergesetzlicher Normen erhalten die Dienststellen der Finanzverwaltung mehr oder weniger regelmäßig Anweisung, hinsichtlich bestimmter Sachverhalte mit Blick auf anhängige Musterverfahren allgemein nur vorläufig zu veranlagern. Mit dem sog. „Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens<sup>543</sup>“ – Steuerbürokratieabbaugesetz – hat der Gesetzgeber zudem die Möglichkeit geschaffen,

- Steuern nicht nur nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO vorläufig dann festzusetzen, wenn die Frage der **Vereinbarkeit einer Steuernorm mit höherrangigem Recht** Gegenstand eines Gerichtsverfahrens bei einem obersten Bundesgericht, dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft oder dem Bundesverfassungsgericht ist,
- sondern Steuerbescheiden einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO<sup>544</sup> auch dann beizufügen, wenn (lediglich) die **Auslegung eines Steuergesetzes ungewiss** und deshalb ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

Soweit sich nunmehr Vorläufigkeitsvermerke sowohl auf § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO **wie auch auf** § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO stützen, wird ein effektiver Rechtsschutz auch dann und soweit gewährleistet, wie – neben verfassungsrechtlichen Fragen – auch Auslegungsfragen zu klären sind. Auf einen eigenen Rechtsbehelf kann also im Zweifel dann verzichtet werden, wenn es um die dem Vorläufigkeitsvermerk zugrunde liegende Verfassungs- und/oder Auslegungsproblematik geht.

**62.2** Im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dieses Manuskripts war für die vorläufige Festsetzung von Steuern **unverändert das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 28.03.2022<sup>545</sup> maßgebend**. Steuerfestsetzungen sind hiernach hinsichtlich folgender Punkte gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nummer 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen, soweit dies verfahrensrechtlich möglich ist:

1. Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Absatz 6 Satz 1 und 2 EStG
2. Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG
3. Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste nach § 20 Absatz 6 Satz 4 EStG (§ 20 Absatz 6 Satz 5 EStG a.F.)

---

543 BGBl I 2008 S. 2850

544 vgl. hierzu Tz. 12.8 in AktStR I/2009

545 IV A 3 - S 0338/19/10006 :001, BStBl I 2022 S. 203

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 1** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2001 mit einer Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG sowie den mit derartigen Einkommensteuerfestsetzungen verbundenen Festsetzungen des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer beizufügen.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 2** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2005 beizufügen, in denen eine Leibrente oder eine andere Leistung aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG erfasst wird. Eine mögliche Zuvielbelastung von Alterseinkünften muss nach der Rechtsprechung des BFH vom Steuerpflichtigen belegt werden. Eine Überprüfung von Amts wegen durch die Finanzämter ohne Mitwirkung der betroffenen Steuerpflichtigen ist nicht möglich. Daher ist in Steuerbescheiden, die den Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 2 enthalten, zusätzlich folgender Hinweis aufzunehmen:

*„Sollte nach einer künftigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs dieser Steuerbescheid Ihrer Auffassung nach hinsichtlich der Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG zu Ihren Gunsten zu ändern sein, benötige ich weitere Unterlagen von Ihnen. Von Amts wegen kann ich Ihren Steuerbescheid nicht ändern, weil mir nicht alle erforderlichen Informationen vorliegen.“*

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 3** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2009 beizufügen, zu denen ein Verlust aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG, der aus der Veräußerung von Aktien entstanden ist, nach § 20 Absatz 6 Satz 3 i.V.m. § 10d Absatz 4 EStG festgestellt wird, weil ein Ausgleich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Absatz 6 Satz 4 EStG (§ 20 Absatz 6 Satz 5 EStG a.F.) nicht möglich ist.



#### HINWEIS

Damit diese Vorläufigkeit zum Tragen kommen kann, müssen die fraglichen Verluste erst einmal **über die Anlage KAP in die Veranlagung „geholt“** werden. Ansonsten kann der Finanzamtscomputer nämlich nicht erkennen, dass Aktienverluste vorliegen. Hierzu ist die Beantragung einer **Verlustbescheinigung** bei der depotführenden Bank bis zum 15.12. des laufenden Jahres erforderlich.

**62.3** Ferner sind im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Festsetzungen des **Solidaritätszuschlags für die Veranlagungszeiträume ab 2005** hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 **vorläufig gemäß § 165 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO** vorzunehmen. Für die Veranlagungszeiträume ab 2020 erfasst dieser Vorläufigkeitsvermerk auch die Frage, ob die fortgeltende Erhebung eines Solidaritätszuschlages nach Auslaufen des Solidarpakts II zum 31.12.2019 verfassungsgemäß ist.

Insoweit ist es allerdings zu beachten, dass der **BFH** mit seiner **Entscheidung vom 17.01.2023**<sup>546</sup> den **guten Argumenten** gegen die Zulässigkeit Weitererhebung des Solidaritätszuschlags – Auslaufen des Solidarpakts II und damit der Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer im Jahr 2019 – **nicht gefolgt** ist. Zwar könne eine Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist. Die Verwaltung habe allerdings schlüssig dargelegt, dass jedenfalls in den **Streitjahren 2020 und 2021** unverändert ein **wiedervereinigungsbedingter Finanzbedarf** bestand, der unter anderem im Bereich der Rentenversicherung und des Arbeitsmarkts gegeben war. Angesichts der Bewältigung einer Generationenaufgabe ist der **lange Erhebungszeitraum** aus Sicht des BFH **noch hinzunehmen**.

Auch dass **ab dem Jahre 2021 nur noch** die bösen **Besserverdiener** mit dem **Solidaritätszuschlag belastet** werden, ist **aus Sicht des IX. Senats des BFH kein Problem**. Die darin liegende **Ungleichbehandlung** sei nämlich „aus sozialen Gesichtspunkten“ **gerechtfertigt**. Eine „verkappete Reichensteuer“ vermochte der BFH darin nicht zu sehen.

Es ist davon auszugehen, dass die vor dem BFH unterlegenen Steuerpflichtigen nunmehr das **Bundesverfassungsgericht** anrufen. Dieses hat in Bezug auf Bundesgesetze die alleinige Verwerfungskompetenz. Mit einer **Entscheidung** des BVerfG dürfte aber nur mit einigem Optimismus im **Jahr 2024 zu rechnen** sein, weshalb **davon auszugehen** ist, dass **Steuerbescheide** insoweit **weiterhin nur vorläufig** ergehen. Schon seit längerem ist dazu bereits das Verfahren 2 BvR 1505/20 beim Bundesverfassungsgericht anhängig.

---

546 IX R 15/20

## 63. Rechtsbehelfsliste

### 63.1 Allgemeines

Innerhalb der Rechtsbehelfsliste trage ich exklusiv für die Teilnehmer dieser Veranstaltung alle Sachverhalte zusammen,

- hinsichtlich welcher die Finanzverwaltung endgültig und zu Ungunsten der Steuerpflichtigen veranlagungen 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 in jedem einzelnen Fall jedem der hier gegebenen Hinweise gefolgt werden kann. Die Frage, ob im konkreten Fall meine Anregungen aufgegriffen werden sollen, muss vielmehr für das betreffende Mandat und unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände beantwortet werden.

### 63.2 Erledigte Hinweise

#### 363. Versorgungsleistungen – Vollabzug nur bei vollem Risiko!

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Nr. 2 EStG sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, grundsätzlich **als Sonderausgaben abzugsfähig**, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Dies gilt aktuell allerdings nur für Versorgungsleistungen

- a) im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer **Personengesellschaft** mit Gewinneinkünften i.S. von §§ 13, 15 oder § 18 EStG,
- b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines **Betriebs oder Teilbetriebs**, sowie
- c) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens 50 % betragenden **Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung**, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Betroffen sind **vorweggenommene Erbfolgen**, bei denen sich die Übernehmer des Vermögens verpflichten, für die Versorgung der Übertragenden zu sorgen. Solche Versorgungsleistungen haben also einen ähnlichen Hintergrund wie ein Vorbehaltsnießbrauch.

Die **Leistungsempfänger** müssen diese Versorgungsleistungen allerdings nach § 22 Nr. 1a EStG als **Sonstige Einkünfte** versteuern.



## HINWEIS

Die Vereinbarung solcher Versorgungsleistungen ist damit vor allem dann sinnvoll, wenn es zwischen den Übertragenden (= Empfänger der Versorgungsleistung) und den Übernehmern (= Zahlende der Versorgungsleistung) einkommensteuerliche Progressionsunterschiede gibt.

Bei dieser **aktuellen Rechtslage** kommt es auf die Abänderbarkeit der Leistungen nicht mehr an; hier liegen also immer sog. dauernde Lasten vor, die in voller Höhe abzugsfähig bzw. steuerpflichtig sind.

Es gibt jedoch auch noch zahlreiche **Altfälle (Übertragungen vor 2008)**, die in der Zeit vor der Neufassung der gesetzlichen Regelung gestaltet wurden und für die noch eine Übergangsregelung läuft (bis zum Tod der Begünstigten). Gegenüber der aktuellen Fassung hatte die frühere Gesetzesfassung zwei wesentliche Unterschiede gegenüber dem aktuellen Recht:

- Es waren auch **Übertragungen von Privatvermögen**, also insbesondere von Vermietungsimmobilien, mit dem Sonderausgabenabzug begünstigt.
- Es war zwischen **voll abzugsfähigen dauernden Lasten** und **nur mit dem Ertragsanteil abzugsfähigen Versorgungsrenten** zu unterscheiden. Unterscheidungsmerkmal war dabei die Abänderbarkeit der Leistungen. Diese erreichte man regelmäßig durch einen Hinweis auf die gesetzliche Regelung in § 323 ZPO.

Um das zweite Merkmal ranken sich immer noch Streitfragen.

Aktuell hatte der BFH dabei über einen Fall zu entscheiden, bei dem ein Weinbaubetrieb gegen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (früher: § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG) **begünstigte Versorgungsleistungen** übergeben worden war. Dem Grunde nach war nicht streitig, dass ein Sonderausgabenabzug zulässig war; offen war jedoch, ob ein Abzug **in voller Höhe** oder **nur mit dem sog. Ertragsanteil** möglich ist.

Im Urteilsfall war zwar ein Hinweis auf die Regelung in § 323 ZPO im Übergabevertrag formuliert und damit eine Abänderbarkeit im Vertrag enthalten. Man hatte allerdings einen **Mehrbedarf wegen außerhäuslicher Pflege ausgeschlossen**.



## HINWEIS

Ein solcher Ausschluss liegt häufig im **Interesse der Übernehmer**, weil eine spätere Übernahme der Pflegekosten für die Übernehmer durchaus zu einem erheblichen finanziellen Risiko werden kann.

Es darf allerdings nicht verkannt werden, dass dieses Risiko im Verhältnis Eltern – Kinder in der Regel aufgrund der **zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtung** der Kinder sowieso besteht.

Wie schon zuvor das Finanzgericht Rheinland-Pfalz<sup>547</sup> hat nun auch der **BFH** den Ausschluss der Pflegeleistungen **als schädlich für den Vollabzug als dauernde Last** angesehen<sup>548</sup>. Im Urteilsfall ging es um einen Optikerbetrieb, der gegen Versorgungsleistungen überging, für die aber eine Abänderung wegen des Mehrbedarfs des Berechtigten infolge dauernder Pflegebedürftigkeit oder aufgrund seiner Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim wurde allerdings zunächst ausgeschlossen. Erst im Mai 2012 änderten die Beteiligten den Übergabevertrag ab und strichen die Einschränkung für die Pflegeleistungen mit Wirkung zum 01.01.2011.

In diese Richtung ging bereits ein **älteres BFH-Urteil aus dem Jahr 2021**<sup>549</sup>; dieses war in diesem Punkt allerdings nicht so deutlich wie die nun vorliegende Entscheidung.



#### HINWEIS

Der BFH erkennt zwar eine entsprechende **Änderung der Altverträge grundsätzlich an**, lässt dies aber nicht rückwirkend. Dies war aber im Hinblick auf das im Steuerrecht geltende allgemeine **Rückwirkungsverbot** auch nicht anders zu erwarten. Zumindest für die Zukunft sollte man die Altverträge aber an die Vorgaben des BFH anpassen, wenn ein Vollabzug als dauernde Last gewollt ist. Denkbar ist dabei auch, dass man die Abänderbarkeit wegen pflegebedingten Mehrbedarfs zwar einschränkt, aber nicht vollständig ausschließt. Es muss jedenfalls ein relevanter Anwendungsbereich für eine mögliche Abänderbarkeit verbleiben.

Mein bisheriger **Rechtsbehelfshinweis** in dieser Sache hat sich nun endgültig **erledigt**; der vollständige Ausschluss der Pflege führt bei vor 2008 vereinbarten Versorgungsleistungen zur Leibrente und nicht zur dauernden Last. Einsprüche sind nun insoweit nicht mehr sinnvoll; anhängige Rechtsbehelfe können zurückgenommen werden. Mit den betroffenen Mandanten sollte allerdings eine **Änderung der vertraglichen Vereinbarungen erörtert** werden. Dabei sind allerdings nicht nur steuerliche Aspekte zu berücksichtigen.

### 423. Familienwohnheim: Befristete Vermietung nicht zwingend schädlich für die Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG

1. Ich hatte Sie im **Herbst 2023**<sup>550</sup> darüber informiert, dass das Finanzgericht München einen Fall zu beurteilen hatte<sup>551</sup>, in dem die betroffene Steuerpflichtige Alleinerbin ihrer im Jahr 2018 im Alter von 99 Jahren verstorbenen Mutter wurde. Die Erblasserin lebte bis zu ihrem Umzug in ein Pflegeheim im Jahr 2014 in einer etwa 100 qm großen Eigentumswohnung. In der Folge stand die Wohnung zunächst für zwei Jahre leer. Ab April 2016 wurde die Wohnung mit einem auf **vier Jahre befristeten Mietvertrag** vermietet, insbesondere um mit den Mieteinnahmen die Kosten für das Pflegeheim decken zu können. Nachdem der Mieter die Wohnung vertragsgemäß im März 2020 verlassen hatte, renovierte die Tochter die Wohnung und nutzte diese ab August 2020 zu eigenen Wohnzwecken.

547 Urteil 1 K 1899/18 vom 20.11.2019, DStRE 2021 S. 1028

548 BFH-Urteil X R 3/21 vom 15.11.2023, DStRE 2024 S. 331, veröffentlicht am 25.01.2024

549 BFH-Urteil X R 29/19 vom 16.06.2021, BFH/NV 2022 S. 577; zur vorinstanzlichen Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz 5 K 2332/17 vom 30.07.2019, EFG 2019 S. 1540, vgl. auch Tz. 119.4 in AktStR IV/2019

550 Tz. 423 in AktStR III/2023

551 FG München 4 K 2183/21 vom 26.10.2022, DStR 2023 S. 12

2. Die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Erwerbs eines Familienheims mit einer Wohnfläche von weniger als 200 qm i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG lehnte die Finanzverwaltung aber ab; sie setzt bekanntlich voraus, dass sich in der Wohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens befinden muss. Der Charakter als Familienheim muss **sowohl beim Erblasser als auch beim Erwerber** gegeben sein, weshalb das Objekt beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein muss. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG wird allerdings auch dann gewährt, wenn der Erblasser aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, wozu u.a. die Pflegebedürftigkeit gehört.
3. Das **Finanzgericht München billigte das Vorgehen der Erblasserin bzw. Erbin** und gewährte eine entsprechende Begünstigung des Familienwohnheims.
4. Hiergegen legte das Finanzamt die zugelassene Revision zunächst ein<sup>552</sup>. Zwischenzeitlich wurde die **Revision aber zurückgenommen**. Damit ist die **Entscheidung** des Finanzgerichts München **rechtskräftig**; Sie können sich in einschlägigen Fällen darauf berufen und in der Diskussion mit den Finanzämtern insbesondere hervorheben, dass die Revision durch die Finanzverwaltung zwar zunächst geführt, dann aber zurückgenommen wurde.



#### HINWEIS

Die Revisionsrücknahme kommt m.E. nämlich einem **Eingeständnis der Finanzverwaltung gleich**, dass – nicht nur im Einzelfall – ein dem Urteilssachverhalt vergleichbares Vorgehen für die Frage der Anwendbarkeit der Familienwohnheimbegünstigung im ErbStG zu akzeptieren ist.

### 63.3 Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen

#### 101. Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit: Verfassungsbeschwerde anhängig

Im Skript I/2023<sup>553</sup> habe ich die BFH-Rechtsprechung zur Auslegung der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG dargestellt, wonach **Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit** bei Überschreiten der sog. Bagatellgrenze der Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR nicht entgegenstehen<sup>554</sup>. Mit diesem Urteil hat der BFH außerdem mitgeteilt, dass er die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sowie auch die zugehörige Übergangsregelung in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG für verfassungsgemäß hält.

Zwischenzeitlich ist bekannt geworden, dass die Kläger gegen die BFH-Entscheidung **Verfassungsbeschwerde** eingelegt haben, die beim Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 2 BvR 2113/22 anhängig ist.

552 Revisionsverfahren II R 48/22

553 Tz. 5 in AktStR I/2023

554 BFH-Urteil IV R 42/19 vom 30.06.2022, BStBl II 2023 S. 118



Entsprechende Streitfälle müssen Sie deshalb weiterhin **mit Einspruch offen halten**. Dies gilt insbesondere dann, wenn es um **Altfälle mit gewerblichen Verlusten** geht, für die die **gesetzliche Rückwirkungsregelung** („Anwendung der gesetzlichen Verschärfung in allen offenen Fällen“) zur Anwendung kommt. In dem nun beim BFH anhängigen Streitfall geht es vor allem darum, ob sich eine Gesetzesänderung Ende des Jahres 2019 negativ auf die Besteuerung im Jahr 2012 auswirken konnte (was der BFH bejaht hat, da aufgrund der im Jahr 2012 bestehenden restriktiven BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zu dieser Problematik für die Kläger kein Vertrauensschutztatbestand vorgelegen habe).

### **158. Der Solidaritätszuschlag: Die Verfassungskonformität bleibt umstritten**

Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ist schon seit langem umstritten. Bisher haben der BFH und auch das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit immer abgenickt, dabei aber darauf hingewiesen, dass der „Soli“ **kein Dauerzustand** bleiben kann und darf.

#### **Neuer Aspekt I:**

In einer weiteren Entscheidung hat der BFH dargelegt, dass er den Solidaritätszuschlag für verfassungsgemäß hält<sup>555</sup>. Dabei geht es allerdings um die Streitjahre 1999 bis 2002, so dass diese Entscheidung auf die aktuellen Streitjahre keine Auswirkung hat (also insbesondere auf die Frage, ob das Zurückfahren der Solidaritätszuschlagspflicht auf die sog. „breiten Schultern“ verfassungsgemäß ist).

#### **Neuer Aspekt II:**

Das Bundesverfassungsgericht hatte u.a. den Deutsche Steuerberaterverband (DStV) und den Bund der Steuerzahler (BdSt) in dem Verfahren 2 BvR 1505/20 um Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags gebeten. Dieses Verfahren ist deshalb wesentlich spannender als die o.g. BFH-Entscheidung, weil es hier um die **aktuellen Jahre ab 2020** geht.

Für beide Verbände hat Prof. Dr. Gregor Kirchhof eine Stellungnahme abgegeben und kommt dabei zu dem Ergebnis, dass der Solidaritätszuschlag 1995/2021 das **Grundgesetz verletze**. Er sei **„realitäts-, bedarfs- und verfassungsvergessen“**<sup>556</sup>. In der Stellungnahme weist Kirchhof u.a. darauf hin, dass der Solidaritätszuschlag – als subsidiärer Zuschlag – nicht den allgemeinen Haushalt, sondern einen vorübergehenden besonderen Finanzbedarf der öffentlichen Hand finanziere, wobei der rechtfertigende Sonderbedarf beim Bund liegen müsse. Ein **wiedervereinigungsbedingter Sonderbedarf** des Bundes liege 30 Jahre nach dem Ereignis ersichtlich **nicht mehr vor**. Der Solidaritätszuschlag (oder eine Folgeabgabe) müsse vom Gesetzgeber neu entschieden und begründet werden.

Auch die **Bundesrechtsanwaltskammer** hat eine entsprechende Stellungnahme in Richtung „Verfassungswidrigkeit des Soli“ abgegeben.

555 BFH-Urteil IX R 27/23 vom 20.02.2024, DB 2024 S. 981, veröffentlicht am 04.04.2024

556 Stellungnahme S 02/24, abrufbar unter [www.dstv.de](http://www.dstv.de); die wesentlichen Aspekte hat Kirchhof auch in DB 2024 S. 410 dargelegt

**Praxisfolgen aus beiden Aspekten:**

Da sämtliche Solidaritätszuschlagsfestsetzungen derzeit nach § 165 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO weiterhin **vorläufig** ergehen<sup>557</sup>, ergibt sich aus den beiden dargelegten neuen Aspekten **kein akuter Handlungsbedarf** für die Praxis. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in dem o.g. Verfahren bleibt aber abzuwarten.

**319. Erweiterte Grundstücks Kürzung – Sondernutzungsrechte und Betriebsverpachtung**

Die erweiterte Grundstücks kürzung bleibt – neben den Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG – ein Dauerstreitthema bei der Gewerbesteueranlagung<sup>558</sup>. Die Thematik eröffnet – vor allem für grundstücksvermietende Kapitalgesellschaften – **interessante Gestaltungsgesichtspunkte**, ist aber andererseits auch **gespickt mit Stolperfallen**, die die Gewerbesteuerfreiheit gefährden.

In einer weiteren aktuellen Entscheidung zu dieser Thematik<sup>559</sup> hat der BFH zunächst über die Fragestellungen der erweiterten Kürzung hinaus kundgetan, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt einer – eine Betriebsverpachtung zunächst überlagernden – Betriebsaufspaltung ausübt, mit dem Ende der Betriebsaufspaltung als **gewerblich geprägte Personengesellschaft** weiterhin **der Gewerbesteuer unterliegt**.

Zur Grundstücks kürzung selbst finden sich in dem BFH-Urteil dann folgende Aussagen:

- Ein im Grundbuch eingetragenes **Sondernutzungsrecht** ist zwar kein Grundbesitz, es ist jedoch für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dem Grundbesitz des entsprechenden Wohnungs- oder Teileigentümers zuzuordnen, dessen Inhalt es bestimmt. Ein Sondernutzungsrecht ist das durch Vereinbarung begründete Recht **eines oder mehrerer Wohnungs- oder Teileigentümer** (abweichend von der Regel des § 13 Abs. 2 Satz 1 WEG a.F.) **Teile des Gemeinschaftseigentums** unter Ausschluss der übrigen Wohnungs- bzw. Teileigentümer **allein zu benutzen**.
- Die **Mitvermietung von Wohnungs- bzw. Gebäudebestandteilen**, die durch Teilungserklärung oder Gesetz dem gemeinschaftlichen Eigentum zugeordnet sind (z.B. Fenster nebst Rahmen), stellt sich als zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung eigenen Grundbesitzes dar und ist **nicht kürzungsschädlich**.
- Eine **Betriebsverpachtung** ist nicht kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei **ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz** handelt. Dies ist insbesondere bei Handelsunternehmen so, bei denen die gewerblich genutzten Räume regelmäßig die einzigen wesentlichen Betriebsgrundlagen sind.

557 vgl. das BMF-Schreiben vom 28.03.2022, BStBl I 2022 S. 203, mit dem aktuellen Vorläufigkeitskatalog; vgl. dazu auch Tz. 62 in diesem Manuskript

558 zuletzt dazu Tz. 111 in AktStR IV/2023

559 BFH-Urteil IV R 5/21 vom 19.12.2023, DStR 2024 S. 662; veröffentlicht am 21.03.2024

Es bleibt aber dabei, dass die **Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen** grundsätzlich kürzungsschädlich ist. Seit 2021 gilt hierzu aber die 5 %-Grenze des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG, wodurch die **Problematik** wesentlich **entschärft** ist.

### 339. Verfassungsmäßigkeit der Verlustausgleichsbeschränkung für Termingeschäfte

Die **Verlustausgleichsbeschränkung** des § 20 Abs. 6 EStG ist schon seit längerem **verfassungsrechtlich umstritten**. Dies zeigt sich nicht zuletzt im Vorlagebeschluss des BFH an das Bundesverfassungsgericht zum sog. „Aktientopf“<sup>560</sup>. In dieser Sache ergehen die Einkommensteuerbescheide schon seit längerer Zeit vorläufig<sup>561</sup>. Einsprüche sind hier also nicht erforderlich.

Für die **anderen Verlustausgleichstöpfe** in § 20 Abs. 6 EStG („Termingeschäfte“, „Ausbuchungs- und Ausfallverluste“, „Resttopf“) gibt es bisher aber **keine Vorläufigkeit**.

Allerdings hatte ich schon mehrfach darauf hingewiesen, dass mit der (wahrscheinlichen) Verfassungswidrigkeit **auch die anderen Ausgleichstöpfe verfassungswidrig** sein werden<sup>562</sup>.

In diese Kerbe schlägt nun auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur **Verlustausgleichsbeschränkung bei Termingeschäften**. Es hält die betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnung bei Termingeschäften gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2020 für verfassungswidrig, weil sie zu einer Ungleichbehandlung führt, für die nach vorläufiger Prüfung kein ausreichender sachlicher Rechtfertigungsgrund ersichtlich ist<sup>563</sup>.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts, die allerdings lediglich in einem Aussetzungsverfahren ergangen ist, ist beim BFH die **Beschwerde** mit dem Az. VIII B 113/23 **anhängig**. Einsprüche in derartigen Fällen können bis zu einer BFH-Entscheidung ruhen.

### 371. Keine Doppelbesteuerung von Renten

Über die aktuellen Entwicklungen in Sachen „Doppelbesteuerung von Renten“ habe ich bereits im letzten Skript berichtet<sup>564</sup>.

Aktuell hat nun auch das **Finanzgericht des Saarlandes** eine Klage abgewiesen, in der es im Rahmen einer Einkommensteuerfestsetzung um die Frage der doppelten Besteuerung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung bzw. einer Zusatzkasse gem. § 22 EStG ging<sup>565</sup>.

560 Beschluss VIII R 11/18 vom 17.11.2020, BStBl II 2020 S. 561, dazu Tz. 74 in AktStR III/2021

561 BMF-Schreiben vom 28.03.2022, BStBl I 2022 S. 203, mit dem aktuellen Vorläufigkeitskatalog; vgl. dazu auch Tz. 62 in diesem Manuskript

562 zuletzt Tz. 87.3.2 in AktStR IV/2023

563 Beschluss des FG Rheinland-Pfalz 1 V 1674/23 vom 05.12.2023, EFG 2024 S. 378

564 Tz. 12.2.3 zur Gesetzesänderung durch das Wachstumschancengesetz und Tz. 30.2 (ebenfalls zum Rechtsbehelfshinweis Nr. 371) in AktStR I/2024

565 Gerichtsbescheid des FG des Saarlandes 3 K 1072/20 vom 27.03.2024

Der Kläger hatte mit einer **mathematischen Formel** argumentiert, die auf die sog. Renten-Entgeltpunkte abstellte. Er erläuterte dazu, im Rahmen der Systemumstellung sei die Regelung in § 10 EStG zur Abzugsfähigkeit der Altersvorsorgeaufwendungen nicht auf den stetig ansteigenden Besteuerungsanteil nach § 22 EStG abgestimmt; denn bei mathematischer Einbindung des Arbeitgeberanteils sei sie so ausgestaltet, dass die Abzugsfähigkeit der eigenen Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (AN-Beiträge) bei nur 20 % im Jahre 2005 (anstelle von 60 %) beginne. Außerdem müsse die zeitliche Komponente zudem durch einen Zinsfaktor berücksichtigt werden.

Diesen Argumenten konnte das **Finanzgericht Saarland** allerdings **nichts abgewinnen**. Es sah bei dem Kläger **keine doppelte Besteuerung der Renteneinkünfte** und folgte dabei der höchststrich-terlichen Rechtsprechung: Danach liegt eine doppelte Besteuerung nicht vor, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen, wobei die erforderliche Vergleichs- und Prognoserechnung auf der **Grundlage des Nominalwertprinzips** vorzunehmen ist.

Es stellte zudem klar, dass der Vergleich des relativen Anteils von aus versteuerten Beiträgen erdienten **Renten-Entgeltpunkten** (§ 63 Abs. 2 SGB VI) mit dem gesetzlich angeordneten Steuerfrei-stellungsanteil der Rente **keine geeignete Methode** zur Berechnung einer eventuellen doppelten Besteuerung ist.

Derzeit ist noch offen, ob gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Saarland die (zugelassene) **Revision** beim BFH eingelegt wurde.

Praktische Wirkungen hat die Entscheidung des Finanzgerichts Saarland nicht; die **Einkommensteu-erbescheide** ergehen in dieser Streitfrage derzeit nämlich immer noch **vorläufig**.

#### 430. Hinweise zur Behandlung der Insolvenzverwaltervergütung

**Bereits früher**<sup>566</sup> hatte ich vor dem Hintergrund eines unter dem Az. **VIII R 15/23** anhängigen Revi-sionsverfahrens dazu **geraten**, in **Fällen einer Unternehmensfortführung** die **Insolvenzverwal-tervergütung** in dem Wissen **in vollem Umfang** als **Betriebsausgabe geltend zu machen**, dass das Finanzgericht Niedersachsen<sup>567</sup> zumindest den Zuschlag zur Vergütung gem. § 3 Abs. 1b InsVV zum Abzug zulassen möchte. **Nachteilige Bescheide** sind unter Inanspruchnahme von Verfahrens-ruhe **offen zu halten**.

Zwischenzeitlich sind zu diesem Themenbereich **zwei weitere Entscheidungen hinzugekommen**:

1. Zunächst hat das **Finanzgericht Hamburg**<sup>568</sup> **entschieden**, dass die **Kosten eines Insolvenz-verfahrens weder** als **Werbungskosten noch** als **außergewöhnliche Belastung zu berück-sichtigen** sein sollen. Ebenso wie die Finanzverwaltung ist dieses Gericht der Auffassung, dass insoweit deshalb keine Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG gegeben seien, weil das Insolvenz-

566 vgl. Tz. 30.3 in AktStR I/2024 sowie die lfd. Nr. 430 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

567 Urteil 3 K 105/22 vom 22.06.2023

568 Urteil 1 K 97/22 vom 19.10.2023

verfahren dazu diene, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt werde. Auch eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen komme mangels Außergewöhnlichkeit einer Insolvenz nicht infrage. Solange über die **hiergegen** beim BFH **unter dem Az. IX R 29/23 anhängige Revision nicht entschieden** ist, dürfen in diesem Sinne **ablehnende Bescheide nicht hingenommen werden**.

2. Eine **positive Entscheidung** hat der **BFH<sup>569</sup>** zur **Frage des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung des Insolvenzverwalters** getroffen: Im Insolvenzverfahren eines Schuldners, der seine **unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt** hat, ist **über den Vorsteuerabzug** aus der Rechnung des Insolvenzverwalters **auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit zu entscheiden**. Der Insolvenzverwalter erbringt eine einheitliche Leistung, die mittels Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Schuldners der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel des Insolvenzverfahrens dient. Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht daher zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger, die auf die frühere Umsatztätigkeit zurückzuführen sind, so dass es auf die einzelnen Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters nicht ankommt. Dies hat es zur Folge, dass es jedenfalls dann, wenn es an einer auf den Unternehmenserhalt gerichteten Unternehmensfortführung fehlt, **für den Vorsteuerabzug unerheblich ist, wenn es im Konkursverfahren auf dem Weg zur Liquidation zu vorübergehenden steuerfreien und vorsteuerschädlichen Vermietungen** kommt. Etwas anderes darf in vergleichbaren Fällen nicht hingenommen werden.

## 63.4 Neue Hinweise

### 432. Streitfragen zur Steuerbefreiungsregelung für Photovoltaikanlagen in § 3 Nr. 72 EStG

Dass die ab 2022 geltende neue Steuerbefreiungsregelung für Photovoltaikanlagen zwar gut gemeint, aber nicht durchgängig gut gemacht ist, hatte ich schon häufiger dargestellt<sup>570</sup>.

Aktuell sind dazu **zwei Streitfragen anhängig** geworden:

#### 1. § 7g EStG im Übergang von der Steuerpflicht in die Steuerbefreiung

Das **Finanzgericht Köln** hatte in einem AdV-Verfahren über einen Fall zu entscheiden, in dem A mit seiner Einkommensteuererklärung für 2021 einen Investitionsabzugsbetrag (IAB) i.S. von § 7g Abs. 1 EStG für die geplante Installation einer PV-Anlage auf seinem Einfamilienhaus mit einer Leistung von 11,2 kWp gebildet hatte.

Das **Finanzamt** machte den IAB im Hinblick auf die ab 2022 geltende Steuerbefreiung jedoch wieder rückgängig, was für A zu einer Steuernachzahlung führte. Dies entsprach der Auffassung des

569 Urteil V R 3/22 vom 23.11.2023, DStR 2024 S. 490, veröffentlicht am 29.02.2024

570 zuletzt Tz. 74 in AktStR III/2024

BMF in seinem Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 72 EStG<sup>571</sup> („Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 01.01.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen investiert wurde.“).

**Hintergrund** dieser Verwaltungsauffassung ist die gesetzliche Regelung in § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG, wonach bei Anwendbarkeit der Steuerbefreiung kein Gewinn zu ermitteln ist. Und wenn kein Gewinn zu ermitteln ist, wird der IAB im Investitionsjahr nicht nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet. Und wenn der IAB nicht nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet werden, ist der IAB im Jahr der Bildung (im Urteilsfall: 2021) nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG gewinnerhöhend rückgängig zu machen ...<sup>572</sup>.

Und genau diese **Linie** hat nun das **Finanzgericht Köln** zumindest in einem Aussetzungsverfahren **bestätigt**<sup>573</sup>. Das Finanzgericht Köln hat also keine ernstlichen Zweifel an dieser Verwaltungsauffassung. Damit ist die Sache natürlich noch lange nicht endgültig entschieden. Zunächst ist gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Köln beim BFH die Beschwerde mit dem Aktenzeichen III B 24/24 anhängig. Dieses Verfahren kann derzeit für einen Antrag auf Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 2 EStG genutzt werden. Hauptsachverfahren werden hier sicherlich noch folgen.

Die **Chancen** bei dieser Problematik sind durch die Entscheidung aus Köln allerdings sicherlich **nicht gestiegen**.

Wenn die Thematik in der Fachliteratur als „Steuerpolitischer Flächenbrand gegen Betreiber von Photovoltaikanlagen“ bezeichnet wird, ist das sicherlich übertrieben<sup>574</sup>. Entsprechende **Streitfälle** müssen Sie derzeit **offen halten**. Durch das Aussetzungsverfahren wird man hierzu nun recht schnell Fingerzeige des BFH erhalten.



#### HINWEIS

Über der Anwendung von § 7g EStG swebt aber natürlich noch eine andere Problematik, nämlich die Frage nach der **Liebhabe**rei. Bei neueren Anlagen, für die das aktuelle EEG mit **Einspeisevergütungen von rund 8 Cent/kWh** gilt, wird es äußerst schwierig, über den von der Finanzverwaltung vorgegebenen Betrachtungszeitraum von zwanzig Jahre zu einer Gewinnerzielung zu kommen. Liegt **keine Gewinnerzielungsabsicht** vor, hat sich in der Folge dann aber auch die Frage nach einer **IAB-Bildung erledigt**<sup>575</sup>. Diesen Aspekt muss man also mit einbeziehen, wenn in Sachen § 7g EStG ein Gang zum Finanzgericht erwogen wird. Ggf. wird man dann dort auch die Frage der Gewinnerzielungsabsicht diskutieren müssen (und dabei insbesondere, ob der Betrachtungszeitraum wirklich 20 Jahre beträgt, oder ob man – entsprechend der tatsächlichen Nutzungsdauer der Anlagen – nicht doch über z.B. 25 Jahre rechnen kann).

571 Rz. 19 des BMF-Schreibens vom 17.07.2023, BStBl I 2023 S. 1494

572 dazu Tz. 74.3.3.4 in AktStR III/2023

573 AdV-Beschluss 7 V 10/24 des FG Köln vom 14.03.2024

574 Mücke, NWB 2024 S. 1060; der Autor ist wohl Klägervertreter in dem Verfahren beim FG Köln und nun beim BFH

575 in diese Richtung auch eindeutig Gragert, NWB 2023 S. 2479; Frau Gragert ist die im BMF für PV-Anlagen zuständige Bearbeiterin

## 2. Abzug nachträglicher Betriebsausgaben

Der Anwendungserlass der Finanzverwaltung zu § 3 Nr. 72 EStG enthält keine Aussagen zur Frage, ob Betriebsausgaben, die erst in den Jahren 2022 oder 2023 angefallen sind, aber noch die (steuerpflichtige) Zeit bis 2021 betreffen, als nachträgliche Betriebsausgaben abgezogen werden können. Dies hatte ich bereits dargestellt und dabei den **nachträglichen Betriebsausgabenabzug** bejaht; § 3c Abs. 1 EStG kann für solche Aufwendungen (z.B. **Beratungskosten** für die Erstellung der Gewinnermittlung für 2020 oder 2021 oder für die USt-Erklärungen für diese Jahre)<sup>576</sup>.

Die Finanzämter scheinen allerdings derzeit – auch ohne formelle Anweisung im BMF-Schreiben – dazu überzugehen, derartige Aufwendungen nicht mehr anzuerkennen. Systematisch fraglich ist in diesem Zusammenhang die Anwendung von § 3c Abs. 1 EStG, also die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen. Bei Beratungskosten für Altjahre liegt ein solcher **unmittelbarer Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen** der Jahre 2022 ff. aber eindeutig **nicht vor**.

Dazu sind nun bereits mehrere **Verfahren bei Finanzgerichten** anhängig, mit denen Sie einen **Antrag auf Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO** begründen können:

- FG Nürnberg: 4 K 1440/24
- FG Münster: 7 K 105/24 und 7 K 219/24

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

Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit zuständige Finanzamt stellt nach der Übertragung betrieblicher Einheiten unter anderem die **Ausgangslohnsumme** und die **Anzahl der Beschäftigten** gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung von Bedeutung sind (§ 13a Abs. 4 Satz 1 ErbStG). Wichtig ist dies auch, wenn auf Antrag statt der Regelverschonung eine Erbschaftsteuerbefreiung zu 100 % gewährt werden soll (sog. **Optionsverschonung**; geregelt in § 13a Abs. 10 ErbStG).

Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist im Rahmen der sog. **Lohnsummenklausel** grds. auf die Anzahl der Beschäftigten abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der Anteil besteht. Es ist irrelevant, zu welchem Anteil der Betrieb oder die Gesellschaft zugewendet wird<sup>577</sup>.

Im Bezugsurteil<sup>578</sup> war die **Anzahl der Beschäftigten** und die Ausgangslohnsumme gem. § 13a Abs. 4 ErbStG streitig. Der Alleingesellschafter und -geschäftsführer der K-GmbH (Klägerin) verstarb im Jahr 2017. Die K-GmbH hielt am Bewertungsstichtag 51 % der Anteile an einer weiteren GmbH (Tochtergesellschaft T-GmbH), die zwei Personen als Beschäftigte auswies.

576 Tz. 74.3.3.3.3 in AktStR III/2023

577 R E 13a.4 Abs. 2 S. 2 f. ErbStR

578 Urteil des FG Münster 3 K 2723/21 F vom 10.08.2023, ErbStB 2024 S. 8

Das zuständige Finanzamt erließ einen zusammengefassten Bescheid, der verschiedene gesonderte Feststellungen enthielt. Insbesondere wurde die Anzahl der Beschäftigten auf **zwölf Personen** festgestellt. Elf Personen waren ausweislich der Anlage zum Feststellungsbescheid bei der K-GmbH selbst beschäftigt; ein weiterer Beschäftigter wurde ihr aus der T-GmbH anteilig nach dem Beteiligungsverhältnis zugerechnet (51 %-Beteiligung). Dagegen wandte sich die K-GmbH. Maßgeblich sei **nicht die Anzahl der Mitarbeiter nach Köpfen**, sondern nach deren **Arbeitszeitanteilen** (z.B. bei nur kurzfristig oder geringfügig Beschäftigten).

Das **Finanzgericht Münster** folgte der Sichtweise der GmbH aber **nicht**:

- Gehören **Anteile an einer Kapitalgesellschaft** unmittelbar oder mittelbar **zum Betriebsvermögen einer Gesellschaft**, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, und trägt die Beteiligung mehr als 25 %, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser **Gesellschaft einzubeziehen**; und zwar zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG).
- Das Finanzamt hat daher – so das Finanzgericht – **zutreffende Feststellungen** getroffen. Die Anzahl der Beschäftigten ist anhand der Anzahl der auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten, **gezählt nach Köpfen**, zu bestimmen. Die Zahl von elf Beschäftigten bei der Klägerin war im Streitfall auch nicht zu reduzieren, weder um die Person des am Stichtag verstorbenen Geschäftsführers noch um die bei der Klägerin geringfügig Beschäftigten, noch um etwaige Beschäftigte i. S. des § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG.

Damit ist – auch nach Auffassung des Finanzgerichts Münster – die **„Kopfzählung“** der richtige Weg, um die Anzahl der Beschäftigten zu bestimmen. Auch der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist als Beschäftigter i. S. des § 13a ErbStG anzusehen; und zwar auch wenn er nach kündigungsschutz- bzw. sozialversicherungsrechtlichen Kriterien regelmäßig **kein Arbeitnehmer** ist<sup>579</sup>. Unerheblich ist auch, ob der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist. Denn die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten zum Besteuerungsstichtag dient allein der Entscheidung über die Frage, ob die Lohnsummenregelung zur Erbschaftsteuerbefreiung Anwendung findet.

In einem weiteren, **ähnlich gelagerten Fall** konnte das Finanzgericht Münster<sup>580</sup> aber offenlassen, ob auch bereits die frühere Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG a. F. trotz fehlendem Klammerzusatz „Saisonarbeiter“ dahin gehend auszulegen ist, dass dem Merkmal „nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig“ eine **zeitliche Begrenzung** zukommt.

Das Finanzgericht Münster hat jeweils die Revision zum BFH zugelassen. Aber nur gegen das letztgenannte Urteil 3 K 2466/21 F ist diese beim BFH betreffend die Einbeziehung der Saisonarbeiter unter dem **Aktenzeichen II R 34/23 anhängig**. Einschlägige Fälle ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

579 vgl. zur Sozialversicherungspflicht bei nicht geschäftsführenden Gesellschaftern Rennar, WzS 1/2024, S. 6

580 Urteil des FG Münster 3 K 2466/21 F vom 26.09.2023, ErbStB 2024 S. 9



#### 434. Energiepreispauschalen I und II: Das Finanzgericht Münster bestätigt die Steuerpflicht bei den nichtselbständigen Einkünften!

Im letzten Skript habe ich Sie darüber informiert, dass zur Frage der Steuerpflicht der Energiepreispauschale (EPP) **verschiedene Verfahren** bei den Finanzgerichten anhängig sind<sup>581</sup>:

- FG Münster: 14 K 1425/23 E (Besteuerung der EPP I nach § 19 EStG)
- FG Rheinland-Pfalz: 1 K 1650/23 (Besteuerung der EPP I nach § 22 Nr. 3 EStG)
- FG Mecklenburg-Vorpommern: 3 K 231/23 (Besteuerung der Rentner-EPP)

Zwischenzeitlich hat sich das **Finanzgericht Münster aus der Deckung gewagt** und sein Verfahren entschieden<sup>582</sup>: Der Gesetzgeber habe die EPP I in § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG konstitutiv den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet. Das sei zu akzeptieren und begegne **keinen verfassungsrechtlichen Bedenken**. Auf einen Veranlassungszusammenhang mit der eigenen Arbeitsleistung komme es dann nicht mehr an. Die Leistung sei **steuerpflichtig**.

Im Urteilsfall erhielt der Kläger K im Jahr 2022 von seinem Arbeitgeber die EPP (300 €) ausgezahlt. Das Finanzamt besteuerte diese nach § 19 EStG. K machte geltend, dass die EPP keine steuerbare Einnahme sei<sup>583</sup>. Diese Subvention des Staates stehe in **keinem Veranlassungszusammenhang** mit seinem **Arbeitsverhältnis**. Sie sei lediglich im Rahmen des Arbeitsverhältnisses ausbezahlt worden.

Die **Revision** gegen diese Entscheidung hat das Finanzgericht (natürlich) zugelassen. Bei Drucklegung dieses Skripts war noch unklar, ob die Revision vom Kläger eingelegt wurde. Dass sie eingelegt werden wird, erscheint aber als nahezu sicher.



#### HINWEIS

Sie sollten aber weiterhin vor einer „flächendeckenden Einspruchsaktion“ in Ihrer Kanzlei **abwägen**, wie der **Aufwand** der Einspruchseinlegung und deren möglicher Nutzen im Verhältnis stehen<sup>584</sup>.

581 Tz. 25 in AktStR I/2024

582 Urteil des FG Münster vom 17.04.2024 – 14 K 1425/23 E, abrufbar unter [www.nwb.de](http://www.nwb.de)

583 vgl. auch die Ausführungen in Tz. 25.1 in AktStR I/2024

584 vgl. auch die Ausführungen in Tz. 25.3 in AktStR I/2024



H. Rückblick



## 64. Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners

### 64.1 Hintergrund

Im letzten Jahr haben wir uns ausführlich mit der Frage befasst, welcher Ehegatte im **Trennungsfall** ausziehen sollte, um – trotz aller Probleme, die solch eine Trennung mit sich bringt – zumindest aus steuerlicher Sicht nicht allzu große weitere Probleme zu verursachen<sup>585</sup>.

Muss nämlich das bisherige Wohnhaus im Zuge der Scheidung verkauft werden, macht es für die Prüfung eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. von § 23 EStG durchaus einen Unterschied, ob der (Mit-)Eigentümer das Objekt **bis zum Verkauf selbst bewohnt** hat oder ob er nach seinem Auszug ein Objekt verkauft, das allenfalls sein Ex-Ehegatte und die gemeinsamen Kinder bis zum Verkaufszeitpunkt noch bewohnten.

### 64.2 Der aktuell entschiedene Sachverhalt

Im aktuellen Urteilsfall des BFH waren M und F je hälftige Miteigentümer der Immobilie A-Straße in B-Stadt. Die Immobilie diente M und F sowie den gemeinsamen Kindern während des Bestehens der Ehe als gemeinsames **Familienheim**. M zog im Jahr **2012** infolge der **Trennung** von F aus der Immobilie aus.

Zur **endgültigen Vermögensauseinandersetzung** übertrug F im Rahmen der Ehescheidung aufgrund der **Scheidungsfolgenvereinbarung vom 10.02.2014** ihren Miteigentumsanteil an der Immobilie auf den M. Nach der Scheidungsfolgenvereinbarung stand der F jedoch das Recht zu, die Immobilie **bis zum 31.12.2018 unentgeltlich zu nutzen**. Die Scheidungsfolgenvereinbarung enthielt zudem den Hinweis, dass das mietfreie Wohnen eine **Unterhaltsleistung** des M darstelle. Als Gegenleistung für den Erwerb des hälftigen Miteigentums stellte M die F von allen gemeinsamen Verbindlichkeiten frei und leistete einen zusätzlichen Ausgleichsbetrag in Höhe von 120.000 €. Mit notariellem Kaufvertrag vom **15.10.2018 verkaufte M die Immobilie**.

### 64.3 Entscheidung des BFH: Steuerpflichtiger Verkauf

Die im Jahr 2018 erfolgte Veräußerung des im Jahr 2014 im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung erworbenen Miteigentumsanteils hat **innerhalb der zehnjährigen Haltefrist** stattgefunden<sup>586</sup>. Der Vorgang ist steuerpflichtig.

Eine Nichtbesteuerung des Vorgangs wegen des **Befreiungstatbestands** des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist nach der engen Linie des BFH **abzulehnen**. M hat das Objekt – nach seinem Auszug im Jahr 2012 – nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt vor, wenn die Überlassung **nicht ausschließlich an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind**, sondern zugleich an

585 Tz. 29 in AktStR II/2023

586 BFH-Urteil IX R 10/22 vom 14.11.2023, BFH/NV 2024 S. 278, veröffentlicht am 25.01.2024

einen Dritten (zum Beispiel die Kindesmutter bzw. den Kindsvater) erfolgt. Auf die Regelung in der Scheidungsfolgenvereinbarung, wonach die mietfreie Nutzung der Wohnung eine Unterhaltsleistung darstelle, kommt es insoweit nicht an.

#### 64.4 Praxisfolgen

Denken Sie daran: Auch die Übertragung des Miteigentumsanteils an dem gemeinsam genutzten Familienheim auf den nutzenden Ehegatten im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung löst ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus, wenn der übertragende Ehegatte im Jahr der Übertragung **bereits aus dem Familienheim ausgezogen** und die 10-Jahresfrist seit der früheren Anschaffung noch nicht abgelaufen war<sup>587</sup>. Es ist deshalb immer eine ausführliche Beratung der Mandanten über die steuerlichen Folgen von Scheidungsfolgenvereinbarungen nötig.

In Einzelfällen kann es sich **alternativ anbieten**, die Überlassung der bisherigen Familienwohnung an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten im Rahmen eines **Mietverhältnisses** zu gestalten. Das kann sinnvoll sein, wenn größere Erhaltungsaufwendungen „ins Haus stehen“. Das geht auch dann, wenn die Miete mit dem geschuldeten Barunterhalt verrechnet wird<sup>588</sup>. Allerdings muss das Mietverhältnis dann auch einer steuerlichen Überprüfung (Fremdvergleich und Einkünfteerzielungsabsicht) standhalten.

Wird allerdings – wie in dem vorgestellten Streitfall – die Wohnung **im Rahmen einer Unterhaltsvereinbarung zu Wohnzwecken überlassen** und dadurch der Anspruch auf Barunterhalt vermindert, liegt kein Mietverhältnis vor<sup>589</sup>.

---

587 BFH-Urteil IX R 11/21 vom 04.02.2023, BStBl II 2023 S. 642

588 BFH-Urteil IX R 13/92 vom 16.01.1996, BStBl II 1996 S. 214

589 BFH-Urteil IX R 264/87 vom 17.03.1992, BStBl II 1992 S. 1009

## 65. Anzahlungen auf Verwaltungsvermögen

### 65.1 Die BFH-Rechtsprechung

Im Skript II/2023<sup>590</sup> habe ich aktuelle BFH-Rechtsprechung erläutert, mit der der BFH entschieden hat, dass geleistete Anzahlungen beim Erwerb betrieblicher Einheiten entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung **kein Verwaltungsvermögen i.S. von § 13b Abs. 4 ErbStG** darstellen<sup>591</sup>.

### 65.2 Und nun: Anwendungsaussagen durch die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat nun verkündet, wie sie mit der BFH-Rechtsprechung umzugehen gedenkt<sup>592</sup>:

- Zu begrüßen ist, dass die Finanzverwaltung mitteilt, dass sie der BFH-Rechtsprechung **grundsätzlich folgt**. An der gegenteiligen Auffassung in R 13b.23 Abs. 2 ErbStR wird nicht mehr festgehalten.
- Aber, und das war zu erwarten: Dies soll **nicht für Anzahlungen auf (künftiges) Verwaltungsvermögen** gelten. Erfolgt also z.B. eine Anzahlung auf den Erwerb eines Grundstücks, das an fremde Dritte vermietet werden soll, soll auch die Anzahlung darauf zum Verwaltungsvermögen i.S. von § 13b Abs. 4 ErbStG gehören. Der BFH hatte diese Frage zwar offen gelassen; die Verwaltungsaussage dazu ist jedoch nicht unschlüssig.
- **Kritisch** in diesem Zusammenhang ist aber die Verwaltungsaussage in Tz.2 des neuen Anwendungserlasses zu sehen, wonach Sachleistungsansprüche, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer **weniger als zwei Jahre zuzurechnen** sind, als **junges Verwaltungsvermögen** anzusehen sein sollen. Dabei soll bei mehreren Anzahlungen auf dasselbe Wirtschaftsgut auf den Zeitpunkt der ersten Anzahlung abzustellen sein. Mit der Anschaffung des Wirtschaftsgutes, das den Sachleistungsanspruch ersetzt, beginne dann ein neuer Zweijahreszeitraum.



#### HINWEIS

Damit wird aus vorherigem Geldvermögen, das durchaus zum „alten“ Verwaltungsvermögen gehören kann, **durch die Anzahlung junges Verwaltungsvermögen**, für das es keinerlei Begünstigung gibt (insbesondere gilt dafür nicht der 15%ige Sockelbetrag für Finanzmittel). Dies kann nicht richtig sein und steht insbesondere nicht mit dem Gesetzeszweck der „jungen Finanzmittel“ im Einklang! Dem Betrieb wurden durch die geleistete Anzahlung nämlich in keiner Weise Mittel von außen zugeführt. Mit Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelungen zu den jungen Finanzmitteln und dem jungen Verwaltungsvermögen hat diese Aussage jedenfalls nichts zu tun.

590 Tz. 51.2 in AktStR II/2023

591 BFH-Urteil II R 36/20 vom 01.02.2023, BStBl II 2024 S. 269

592 Ländererlasse vom 06.03.2024, BStBl I 2024 S. 382

- Die Ländererlasse enthalten darüber hinaus auch noch eine Aussage zu **erhaltenen Anzahlungen**: Diese stellen – so die Erlasse – Sachleistungsverpflichtungen dar und sind bei der Feststellung der Schulden gemäß § 13b Abs. 10 ErbStG zu berücksichtigen, soweit es sich um wirtschaftlich belastende Schulden i.S. des § 13b Abs. 8 ErbStG handelt.





## Index

1 %-Methode .....	23
90 %-Einstiegstest bei der ErbSt .....	52

### A

Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit .....	338
Abgeltungsteuer (Wahl des Teileinkünfteverfahrens) .....	210
Abgrenzung zwischen begünstigten Speiseliieferungen und regelbesteuerten Dienstleistungen .....	147
Altkassen .....	236
anschaffungsnaher Herstellungsaufwand (Brandschaden) .....	245
Anspruch auf Rückzahlung .....	85
Antrag auf Buchwertfortführung .....	267
Anzahl der Beschäftigten (§ 13a ErbStG) .....	345
Anzahlungen (kein Verwaltungsvermögen) ...	352
arbeitgeberfinanzierte gesundheits- bezogene Maßnahmen .....	207
atypische Vermietungen (Liebhabereiprüfung) .....	35
Aufbewahrungsfristen .....	237
Aufbewahrungsfristen (BEG IV) .....	281
Aufstiegsfortbildung (Darlehenserlass) .....	251
Aufteilung des Gesamtverkaufspreises .....	145
Ausfall- und Ausbuchungsverluste .....	173
außergewöhnliche Belastungen (Essen auf Rädern).....	80
außergewöhnliche Belastungen (Fitnessstudio).....	77

### B

Basiszinssatz (Vorabpauschale) .....	121
Bausubstanzgutachten (kürzere Nutzungsdauer) .....	47
Befristete Vermietung (Familienwohnheim) .....	337
begünstigungsfähiges Vermögen bei der ErbSt (BV) .....	55
behindertengerechter Umbau (höhere Miete) .....	261

Bekanntgaberegeln nach MoPeG .....	104
Berichtungszeitpunkt bei der Uneinbringlichkeit von Forderungen .....	149
Berliner Testament .....	222
berufliche Tätigkeit für Option in das Teileinkünfteverfahren .....	213
Beschäftigtenanzahl bei § 13a ErbStG .....	345
beteiligungsidetische Personen- gesellschaften (BW-Ansatz) .....	10
Betriebsverpachtung (erweiterte Grundstückskürzung) .....	340
Billigkeitsmaßnahme .....	117
Blockerwerb .....	166
Buchwertansatz bei beteiligungsiden- tischen Personengesellschaften .....	14
Buchwertfortführung (Antrag) .....	267
Buchwertübertragung bei PersGes (Folgen bei der USt) .....	17
Buchwertübertragungsmöglichkeiten bei Personenunternehmen .....	5
Bundesverfassungsgericht (BW-Übertragung von Gesamthand in Gesamthand) .....	12
Bürokratieentlastungsgesetz IV (Regierungsentwurf) .....	281
Business-Seats .....	192

### D

Darlehenserlass (Aufstiegsfortbildung) .....	251
Darlehens- und Bürgschaftsverlusten von GmbH-Gesellschaftern .....	171
Defragmentierungsregelung (Zinsschranke) .....	108
Deutschlandticket (Steuerbefreiung Jobticket) .....	118
Dezemberhilfen (Abschaffung Steuerpflicht) .....	109
Direktanspruch .....	85
Direktanspruch gegen den Fiskus .....	84
Direktübertragungen auf andere Personengesellschaften (Realteilung) .....	15
Disziplinarverfahren .....	255
Doppelbesteuerung von Renten .....	167, 341
doppelte Haushaltsführung .....	256

<b>E</b>	
Earn-out-Klausel .....	135
EBITDA-Vortrag (Zinsschranke) .....	108
eigenbetriebliches Interesse .....	201
Einkünfteerzielungsabsicht (Luxusimmobilien) .....	34
Einkünfteverlagerung über einen Zuwendungsnießbrauch .....	41
Einkünfteverlagerung (Zuwendungsnießbrauch) .....	41
Einstiegstest (90 %) bei der ErbSt .....	52
Einzweckgutscheine .....	325
Energiepreispauschalen (Steuerpflicht?) .....	347
Energiepreispauschale (Versteuerung) .....	142
Erbengemeinschaft (Anteilswerb keine Anschaffung) .....	73
Erbschaftsteuer 90 %-Einstiegstest .....	60
Erlass der Grundsteuer wegen Ertragsminderung .....	156
ermäßigten USt-Satz (herrenlose Tiere) .....	276
Erstattungszinsen für mehrere Jahre (Fünftelregelung) .....	71
erweiterte Anwachsung (§ 20 UmwStG) .....	18
Erweiterte Grundstücks Kürzung .....	340
Erwerb eines Miterbenanteils .....	73
Essen auf Rädern .....	80
<b>F</b>	
Fahrradüberlassung an AN (§ 3 Nr. 37 EStG) .....	305
Fahrtenbuch .....	21
Familienwohnheim (befristete Vermietung) .....	337
Ferienimmobilien (GewSt-Hinzurechnung) .....	163
Fremdwährungsverluste bei V+V .....	49
Fünftelregelung für Erstattungszinsen .....	71
<b>G</b>	
Gartengrundstück (§ 23 EStG, Eigennutzung) .....	75
Gas-/Wärmepreishilfen (Abschaffung Steuerpflicht) .....	109
GbR-Anteil (Investitionsabzugsbetrag) .....	168
Gefährdung des Steueraufkommens .....	314
Gegenwerttheorie (agB) .....	261
Gesamthandsvermögen (Abschaffung durch MoPeG bei PersGes) .....	106
Gesamtplanproblem bei § 20 UmwStG .....	18
Gesamtplanrechtsprechung (§§ 16, 34 EStG) .....	14
Gesamtplanrechtsprechung bei §§ 16, 34 EStG .....	19
Gesamtumsatzschlüssel .....	317
gesundheitsbewusstes Verhalten .....	209
Gesundheitsförderung .....	199
GmbH-Gesellschafter (Wahl ins Teileinkünfteverfahren) .....	210
Grunderwerbsteuer nach MoPeG .....	106
Gutscheine in der Gastronomie .....	325
<b>H</b>	
Handelsunternehmen (90 %-Einstiegstest) .....	58
herrenlose Tiere (USt-Satz) .....	276
Hinzurechnungsbesteuerung (Niedrigsteuerquote) .....	114
Hinzurechnung von Mieten für Standflächen .....	162
hohe Trinkgelder (Steuerbefreiung) .....	89
<b>I</b>	
Identifikationsnummer für LSt-Bescheinigungen .....	119
Insolvenzverwaltervergütung .....	342
Investitionsabzugsbetrag für Erwerb eines GbR-Anteils .....	168
Investmentanteile (Vorabpauschale) .....	121
Ist-Versteuerer .....	271
<b>J</b>	
Jahressteuergesetz 2024 (Referentenentwurf) .....	282
Jastrowsche Klausel bei Berliner Testament .....	222
Jobticket (Deutschlandticket) .....	118
Junggesellenregelung .....	29

**K**

Kapitalerträge (Sachzuwendungen des Kreditinstituts?) .....	140
Kassenbericht .....	237
Kassenrichtlinie .....	236
Kaufpreisänderungen bei Betriebsveräußerungen .....	135
Kettenübertragungen bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG .....	11
Kostenaufteilung bei VIP-Logen .....	191
Kosten für die Erstellung der Feststellungserklärung (MoPeG) .....	105
Kreditinstitut (Sachzuwendungen als Kapitalertrag) .....	139
Kreditzweitmarktförderungsgesetz .....	104
Kuchensteuer .....	129

**L**

Leasing-Restwertmodell (Autohaus) .....	238
Liebhabeprüfungsverbot bei V+V .....	34
Liste der Vorläufigkeiten .....	159, 332
Lohnsteuerbescheinigungen (IdNr.) .....	119
Lohnsummenklausel (§ 13a ErbStG) .....	345
Luxusimmobilien (Liebhabeprüfung) .....	32
Luxusimmobilien (Liebhabeprüfung) .....	33

**M**

Mandatsbezogener Beratungshinweis ...	154, 233
Marktstammdatenregister .....	125
Mietausfall .....	157
Miet- oder Ratenkauf .....	151
Mietspiegel (ortsübliche Miete) .....	308
Mietwertkalkulator (Hessen) .....	308
Mindeststeuergesetz .....	110
Mitarbeiterbeteiligungen .....	253
Mitgliedsbeiträge für Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung .....	77
monatliche USt-Voranmeldung (BEG IV) .....	281
MoPeG (steuerliche Folgeänderungen) .....	104

**N**

Nachlassverbindlichkeit bei Berliner Testament .....	228
--	-----

Nachlassverbindlichkeiten (Pflegeleistungen) .....	133
Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (Gebäude) .....	46
Nahverkehr (Deutschlandticket) .....	118
Nebenleistungen zu Vermietungsumsätzen .....	274
Nettoprinzip; objektiv und subjektiv .....	67
niedrigere Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen .....	68
Nießbrauchsrecht (Verzicht) .....	322
Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen .....	125
Nutzungsdauer Gebäude (Nachweis) .....	46
Nutzungsvorteil (Kfz-Nutzung) .....	30

**O**

objektives Nettoprinzip .....	67
Optionsgeschäfte (Verlustausgleichsbeschränkung) .....	68
Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs .....	27
ortsübliche Miete bei Vermietungseinkünften .....	307

**P**

Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG bei VIP-Logen .....	182
Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen (§ 37b EStG) .....	139
Pflegeleistungen bei der ErbSt .....	131
Photovoltaikanlage und Energiepreispauschale .....	143
Photovoltaikanlagen (§ 7g EStG) .....	343
Photovoltaikanlagen (nachträgliche Betriebsausgaben) .....	345
Präventionsleistungen .....	199
privates Veräußerungsgeschäft (Scheidungsfälle) .....	350
Privatschulbesuch (außergewöhnliche Belastungen) .....	79
Prozesskosten für naheherlichen Unterhaltsanspruch .....	258

**R**

Realteilungen (BW-Übertragung in andere Gesamthand) .....	10
Realsplitting (Prozesskosten für Unterhalt) .....	258
Rechtsbehelfsliste .....	162
rechtsfähige Personengesellschaften (MoPeG) .....	105
Rechtsverfolgungskosten .....	254
Renovierungskosten zur Brandschadenbeseitigung .....	245
Rentenbesteuerung verfassungswidrig .....	167
Renten (Doppelbesteuerung) .....	341
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen .....	125
Restnutzungsdauer (gebrauchte Immobilie) .....	46
Rückabwicklung eines Verbraucherdarlehensvertrags .....	248
Rückstellung beim Leasing-Restwertmodell .....	240

**S**

sachlichen Billigkeitsgründe (Verlustausgleichsbeschränkung) .....	68
Sanktionen bei verspäteter Offenlegung .....	117
Scheidung (§ 23 EStG) .....	350
Schreib- oder Rechenfehler .....	87
Schweiz (Wegzugsbesteuerung) .....	112
Schwiegermutter (Wohnungsüberlassung) .....	76
Solidaritätszuschlag (Verfassungskonformität) .....	339
Solidaritätszuschlag (Verfassungswidrigkeit) .....	160, 333
Sparmenüs .....	145
Stand-alone-Klausel (Zinsschranke) .....	108
Standflächen eines Imbissbetriebs (GewSt-Hinzurechnung) .....	162
Statusfeststellungsverfahren .....	328
stehen gelassene Darlehen (§ 17 Abs. 2a EStG) .....	171
Stellplatzkosten .....	257
Steuerbefreiung für übergehendes Betriebsvermögen (ErbSt) .....	52

Steuerschuld des Leistungsnehmers .....	84, 269
Steuerschuld nach § 14c UStG .....	312
Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG .....	268
Streubesitzdividenden .....	166
Stromlieferung .....	274
Stundensätze für Pflegeleistungen (ErbSt)....	132
subjektives Nettoprinzip .....	67
Supervermächtnis bei Berliner Testament .....	231
Swap-Zinsen als Entgelte für Schulden .....	163
Systemgastronomie .....	146

**T**

Teilentgelt (Trennungstheorie) .....	242
Teilumsatzschlüssel .....	318
Termingeschäfte (Verlustausgleichsbeschränkung) .....	341
Testament (Berliner) .....	222
Totalüberschussprognose (Luxusimmobilien) .....	39
Trennungstheorie .....	242
Trennungstheorie (Privatvermögen) .....	242
Trennungstheorie (streng oder modifiziert?) .....	16, 242
Trinkgelder (Steuerbefreiung) .....	89
Trinkgelder und § 37b EStG .....	141

**U**

Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads .....	305
Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten .....	30
Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG .....	7
Ukraine-Hilfen (Verlängerung 2024) .....	123
Umbau (behindertengerecht) .....	261
Umlagefähige Kosten (ortsübliche Miete) .....	309
Umsatzsteueridentifikationsnummer .....	269
unberechtigter Steuerausweis .....	312
Uneinbringlichkeit .....	153
unrichtiger Steuerausweis .....	312
Unterhaltsanspruch (Prozesskosten) .....	258

**V**

Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung .....	253
--	-----

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (Earn-out-Klausel) .....	135	Wachstumschancengesetz (Vermittlungsausschuss) .....	91
Veräußerungserlös aus einer Mitarbeiterbeteiligung .....	253	Währungsverluste bei V+V .....	50
verbilligte Vermietung (ortsübliche Miete) .....	307	Wahlrecht zur unternehmerischen Beteiligung .....	215
Verbraucherdarlehensvertrag (Rückabwicklung) .....	248	Wegzugsbesteuerung (Verschärfung) .....	110
Verlustausgleichsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG .....	173	Wehrdisziplinarverfahren (Wk?) .....	254
Verlustausgleichsbeschränkungen (Billigkeitsregelung) .....	69	Werbung in VIP-Logen .....	192
Verlustausgleichsbeschränkung für Termingeschäfte .....	341	Wohnungsüberlassung an Schwiegermutter (§ 23 EStG) .....	76
Vermietungseinkünfte (Verlagerung auf Kinder) .....	45	<b>Z</b>	
Vermittlungsausschuss (Wachstumschancengesetz) .....	91	Zehn-Tages-Frist .....	82
Vermittlungsleistung .....	151	Zeitpunkt der Vereinnahmung .....	82
Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung (§ 23 EStG) .....	350	zertifizierte technische Sicherheits- einrichtung .....	236
Verschonungsabschlag bei der ErbSt .....	57	Zinsschranke (Änderungen ab 2024) .....	107
Verschwiegenheitspflichten .....	24	Zinsswap (§ 8 Nr. 1 GewStG) .....	163
Versorgungsleistungen (Vollabzug oder Ertragsanteil) .....	335	Zinsvortrag (Zinsschranke) .....	108
Vertrauensschutz .....	87, 272	Zubehör bei Fahrradüberlassung .....	305
Verwaltungsvermögensquote bei der ErbSt ....	53	Zuwendungsnießbrauch an Kinder (befristet) .....	41
Verwaltungsvermögen bei der ErbSt (Anzahlungen) .....	352	Zweitwohnungsteuer .....	257
Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht .....	322		
VIP-Logen (§ 37b EStG) .....	182		
Vollmachtsdatenbank für soziale Sicherung .....	281		
Vorabpauschale 2024 .....	121		
Vorsorgeuntersuchungen .....	202		
Vorsteuerabzug .....	273		
Vorsteuerabzug unter zeitlichen Aspekten .....	271		
Vorsteueraufteilung bei gemischter Verwendung .....	317		
Vorsteuerberichtigung .....	319		
<b>W</b>			
Wachstumschancengesetz .....	280		

