

1|23 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info 

1

1|23 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

2

VORBEMERKUNGEN

GEPLANTE UNTERNEHMENSTEUERREFORM VON BMF LINDNER

- Titel: „**Wettbewerbsstärkungsgesetz**“
- Ausgangspunkt: Entlastung „des Mittelstands“
- Bearbeitungsstand: Politische Vorgabe, die vom Ministerium umgesetzt und „durchgerechnet“ werden sollen; Steuerausfällen ⇔ Höhe der Entlastungen → **Details noch offen**
- **Geplante Maßnahmen:**
 - **Investitionsprämie** für Wirtschaftsgüter im Bereich Klimaschutz und Energieeffizienz (Koalitionsvertrag: „Superabschreibung“)
 - Grds. vergleichbar dem **IAB** und damit keine Abschreibung
 - Neu: Auswirkungen bei **Verlusten** → Erstattung in Höhe des Betrags der sonst ersparten Steuer in Verlustfällen
 - Systemwechsel → „Negativsteuer“
 - Liquiditätswirkung
 - Auswirkungen auf die Gewerbesteuer?
 - Missbrauchsgefahr? → „Umsatzsteuer-Karussell 2.0“?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023

3

3

VORBEMERKUNGEN

GEPLANTE UNTERNEHMENSTEUERREFORM VON BMF LINDNER

- Senkung des Steuersatzes in **§ 34a EStG** → Umfang ebenso offen, wie die Anpassung der Voraussetzungen und der Nachbesteuerungsbedingungen
- Erhöhung des **Verlustvortrags**: Sockelbetrag und/oder Prozentsatz der Mindestbesteuerung; Offen:
 - Umfang
 - Auswirkungen auch auf die Gewerbesteuer
- Deutlicher Ausbau der Forschungsförderung: Details offen (Finanzmittel hierfür werden verdoppelt)
- Offen: Weiter Maßnahmen – ggf. auch bei der ErbSt?
- Weitere Vorgehensweise: Vorlage von konkreten Berechnungen/Vorschlägen bis **Ende März 2023**
- Abstimmung innerhalb der Bundesregierung offenbar noch **nicht** erfolgt, offen: ob, dies vor der öffentlichen Vorstellung geschieht

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023

4

4

VORBEMERKUNGEN

EINSPRUCH GEGEN GRUNDSTEUERBESCHEIDE? (1)

- Ausgangspunkte: Bekannt ... ☹ → Derzeitiger „**Erfüllungsrückstand**“
- **Folgeprobleme:** Erneute mögliche Verfassungswidrigkeit, u.a.
 - Unterschiedliche Bewertung in den einzelnen Bundesländern trotz gleicher Verkehrswerte und enger regionaler Nähe
 - Bundesmodell ermöglicht nicht den Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts mit Hilfe eines Sachverständigengutachtens → Verstoß gegen das Übermaßverbot?
 - Festsetzung der Grundsteuer erfolgt erst – geplant 2024 (anzuwenden ab 2025) – durch die GrdSt-Bescheide der Gemeinden → Grundsteuermess(wert-)bescheide als Grundlagenbescheid dann bereits Bestandskräftig?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023

5

5

VORBEMERKUNGEN

EINSPRUCH GEGEN GRUNDSTEUERBESCHEIDE? (2)

- **Praxiskonsequenzen:**
 - **Hinweis** der Mandaten, auf die Möglichkeit eines **Einspruchs** sowie Möglichkeit der **fehlerbeseitigenden Fortschreibung** nach **§ 222 Abs. 3 BewG**
 - Vermeidung eines eigenen **Haftungsrisikos**, sofern die Risiken tatsächlich später – mit Wirkung für die Vergangenheit – als verfassungswidrig qualifiziert werden
 - **Aber:** Kostenrisiko für den Mandaten, insbesondere im Fall der Erfolglosigkeit oder der ausschließlichen Verwerfung für die Zukunft
 - **Dokumentation** des Hinweises zur Haftungsabsicherung

**BERATUNGSHINWEIS**

Musterverfahren FG Berlin-Bbg. – 3 K 3170/22 und 3 K 3018/22, sowie FG Ba-Wü 8 K 2368/22 u. 8 K 2491/22 - Ruhen und Aussetzen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 AO ?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023

6

6

HINWEIS AUF ZWISCHEN-UPDATES



Zwischen-Update-Webinar-Termine,
jeweils ab 10.00 Uhr
(Dauer ca. 1 - 2 Stunden)

Fr., 27.01.2023, Prof. Dr. Bert Kaminski

Fr., 24.02.2023, Dr. Jörg Grune

Fr., 28.04.2023, Dirk Krohn

Mi., 17.05.2023, Michael Seifert

Fr., 28.07.2023, Dr. Jörg Grune

Do., 17.08.2023, Prof. Dr. Bert Kaminski

Fr., 27.10.2023, Dirk Krohn

Fr., 08.12.2023, Michael Seifert

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023

7

7

1|23

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 1

Zur Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem
Kundenkartenprogramm

8

KUNDENBINDUNGSPROGRAMME

- Marketinginstrument
- „**Bonuspunkte**“ → Ursache im Arbeitsverhältnis = lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn (ggf. durch Dritte)
- § 3 Nr. 38 EStG, max. 1.080 EUR/Jahr; sozialversicherungsfrei, wenn pauschal versteuert
- Grds. Betriebsausgabe beim gewährenden Unternehmen

VERBINDLICHKEIT VS. RÜCKSTELLUNG

- § 247 Abs. 1 HGB: Schulden sind zu passivieren → Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG → Vollständigkeitsgrundsatz
- **Verbindlichkeit** = Verpflichtung zu einer
 - nach Inhalt und Höhe bestimmten Leistung jeglicher Art an einen anderen, die
 - erzwingbar ist und
 - eine wirtschaftliche Belastung darstellt.
- **Rückstellungen**: § 249 Abs. 1 HGB; Bilanzierungsgrundsätze:
 - Handelsbilanzielle **Pflicht** → Ansatz**pflicht** in der Steuerbilanz
 - Handelsbilanzielles **Wahlrecht** → Ansatz**verbot** in der Steuerbilanz



BERATUNGSHINWEIS

Abzinsungspflicht

„GEWINNABHÄNGIGE VERBINDLICHKEITEN“ – § 5 ABS. 2a EStG

„(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit **künftig Einnahmen oder Gewinne** anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen **erst** anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne **angefallen sind**.“

(Hervorhebungen des Verfassers)

- Rechtliche **Erfüllungsbeschränkung**:
 - Nur Einsatz künftigen Vermögens
 - **Veranlassungszusammenhang** zwischen künftigen Einnahmen bzw. Gewinnen und der (Tilgungs-)Verpflichtung

KUNDENBINDUNGSPROGRAMME: GRUNDSATZENTSCHEIDUNGEN DES BFH

Gutmünzen-Fall
(BFH v. 22.11.1988)

Friseurutschein-Fall
(BFH v. 19.9.2012)

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für noch nicht eingelöste Bonuspunkte bzw. Gutscheine zu bilden, wenn sich ein Handelsunternehmen gegenüber den an seinem Kundenkartenprogramm teilnehmenden Kunden verpflichtet hat, diesen i.R.e. Warenkaufs in Abhängigkeit von der Höhe des Warenkaufpreises in der Vergangenheit Bonuspunkte bzw. Gutscheine zu gewähren, die der Karteninhaber innerhalb des Gültigkeitszeitraums bei einem weiteren Warenkauf als Zahlungsmittel einsetzen kann?

BFH-URTEIL VOM 29.9.2022 – IV R 20/19, BFH/NV 2023, 204

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahr | 2010 |
| Klägerin | Handelsunternehmen in Form der GmbH & Co. KG |
| 31.12.2010 | Bildung einer Rückstellung i.H.v. 5.937.237,32 EUR für Bonuspunkte und Gutscheine, die sie Inhabern der A-Card gewährt hatte. Diese bemaßen sich nach der Höhe der Umsätze in der Vergangenheit und konnten bei künftigen Käufen zur Bezahlung genutzt werden. Im Vergleich zum Vorjahr hatte sich die Rückstellung um 1.911.343,90 EUR erhöht. |
| Ap 2015 | Nach Auffassung der Prüferin rechtfertigt die Einlösungsverpflichtung aus dem Bonuspunktesystem zum 31.12.2010 weder eine zu passivierende ungewisse Verbindlichkeit noch eine Rückstellung. |
| FG | Das FG Nürnberg gab der Klage nahezu vollumfänglich statt. |

REVISION UNBEGRÜNDET

- Es konnte **keine Verbindlichkeit** gegenüber Karteninhabern aus der Gewährung von am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkten und Gutscheinen ausgewiesen werden, weil diese dem Grunde nach noch ungewiss war.
- Für die Aufwendungen aus den an die Karteninhaber gewährten Bonuspunkten und Gutscheinen kann aber eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** passiviert werden.
- Die **Anrechnungsverpflichtung** hat ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag und es war wahrscheinlich, dass die Verbindlichkeit der Klägerin entstehen und die Klägerin in Anspruch genommen werden würde.
- Der Bildung einer entsprechenden Rückstellung steht das Passivierungsverbot des **§ 5 Abs. 2a EStG nicht entgegen**. Die Anrechnungsverpflichtung der Klägerin stellt keine Verpflichtung i.S.d. Regelung dar.

ANMERKUNGEN

- Unstreitig bestehende Verpflichtungen
- Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten
- Ist eine Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits **rechtlich entstanden**, bedarf es **keiner** Prüfung der **wirtschaftlichen Verursachung** mehr.
- Kundenbindungsprogramm:
 - Eigenständiges Vertragsverhältnis → **Rückstellung** zulässig
 - Keine Vergleichbarkeit mit dem Friseur-Gutscheinflall
 - Verhältnis zum Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG

KERNÜBERLEGUNGEN (1)

- Ausschließliche Abhängigkeit von **Umsätzen der Vergangenheit** → wirtschaftliche Belastung des abgelaufenen Jahres → „Gutscheineinlösung“ im neuen Jahr rückstellungsirrelevant
- Teilnahmebedingungen sehen **keinen** zukünftigen **Mindestumsatz** und keine **Zu-zahlung** vor → Zeitliche Befristung der Einlösemöglichkeit steht der Veranlassung in der Vergangenheit nicht entgegen → versprochene Preisreduzierung im neuen Jahr, die **im Altjahr wirtschaftlich ausgelöst** wurde
- **Einlösewahrscheinlichkeit**: deutlich über 50 % → Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich
- Bewertung der Rückstellung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG) Nominalwert abzgl. Minderungen



BERATUNGSHINWEIS

Abzinsungspflicht

KERNÜBERLEGUNGEN (2)

- **Kein** Anwendungsbereich für **§ 5 Abs. 2a EStG**, da die Einlöseverpflichtung der Gutscheine **nicht von künftigen Einnahmen** abhängt, sondern vielmehr der Entledigung einer bestehenden und das gegenwärtige Vermögen belastenden Außenverpflichtung dient

STEUERLICHE EINORDNUNG UND FOLGERUNGEN FÜR DIE PRAXIS

- Belastung der Umsätze des **laufenden** Jahres
- Keine Möglichkeit des zusagenden Unternehmens, sich diesen Verpflichtungen zu entziehen
- Strikte Beachtung des **Realisationsprinzips**

Thema 2

Anschaffungsnahe Herstellungskosten

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN (§ 6 ABS. 1 NR. 1a EStG)

| Voraussetzungen | Anwendungsbereich |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes Aufwendungen (ohne USt) übersteigen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes | <ul style="list-style-type: none"> Gewinneinkünfte (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) |

**BERATUNGSHINWEIS**

15%-Grenze bleibt trotz gestiegener Baukosten unverändert

- Abfindung für eine vorzeitige Räumung zwecks Sanierung? (BFH v. 20.9.2022 – IX R 29/21)
- Sonderregelungen: Erweiterungen des Gebäudes und Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen
- Ziel: Gleichbehandlung v. Erwerb + Sanierung mit Erwerb v. saniertem Objekt

21

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN

15%-GRENZE UND UMSATZSTEUER

- Verwendung der Netto-Instandsetzungs- und Netto-Modernisierungskosten
- Frage des Vorsteuerabzugs beim Eigentümer für diese Schattenberechnung irrelevant

**BERATUNGSHINWEISE**

Verteilungsmöglichkeit gem. § 82b EStDV & Schäden nach Erwerb

22

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Können anschaffungsnahe Herstellungskosten auch in Bezug auf eine zuvor aus dem Betriebsvermögen entnommene Wohnung vorliegen?

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN

BFH-URTEIL VOM 3.5.2022 – IX R 7/21, BStBI II 2023, 123 BFH/NV 2022, 1337

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahre | 2011 - 2013 |
| Kläger | Aus einem im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbenen LuF-Betrieb wurde 2011 eine Wohnung zum Gebäudeteilwert von rd. 49.000 EUR entnommen und saniert sowie modernisiert. Die Wohnung diente zur Erzielung von Einkünften aus VuV. Die in 2011 bis 2013 angefallenen Renovierungskosten überschritten die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. |
| Finanzamt | Behandlung der Renovierungskosten als anschaffungsnahe Herstellungskosten. |
| FG Köln | Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage als unbegründet ab und geht von anschaffungsnahe Herstellungskosten aus. |

REVISION BEGRÜNDET UND RÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Die Renovierungsaufwendungen sind keine anschaffungsnahe Herstellungskosten, da eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen **keine Anschaffung** i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG ist.
- Eine **Gleichstellung** von **Anschaffung und Entnahme** erfolgt nur für Zwecke der **AfA-BMG**, nicht aber bei Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG. D. h. ohne Eigentümerwechsel ist keine Anschaffung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG denkbar.
- Fehlt es am Vorliegen von anschaffungsnahe Aufwendungen, muss im jeweiligen Einzelfall geprüft werden, ob die bislang im Abflusszeitpunkt geltend gemachten Aufwendungen **Herstellungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB** darstellen und dann nur über die AfA zu berücksichtigen wären.

KEINE ANSCHAFFUNGSNAHEN HERSTELLUNGSKOSTEN BEI ENTNAHME AUS DEM BETRIEBSVERMÖGEN

- Wortlautgetreue Rechtsauslegung



BERATUNGSHINWEIS

Keine gesetzliche Definition der „Anschaffung“

- Keine Anschaffungskosten, auf die die 15 %-Grenze angewendet werden könnte
- Kein Rechtsträgerwechsel → Keine Übertragung eines Renovierungsstaus
- Übergang der 3-Jahresfrist, wenn diese bisher noch nicht abgelaufen war



BERATUNGSHINWEIS

Veröffentlichung im BStBl Teil II erfolgt

HERSTELLUNGSaufWAND (§ 255 ABS. 2 S. 1 HGB)**Erweiterung**

- (ggf. nur geringe) **Vergrößerung der Fläche** (z.B. Gaube, Balkon)
- **Neu geschaffene Funktion** (z.B. Einbau eines Badezimmers)
- **Keine Erweiterung**, wenn die Funktion bereits vorhanden war, aber durch eine zeitgemäße Ausführung ersetzt wird

Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

- Gebrauchswert des Gebäudes wird insgesamt deutlich erhöht
- Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung
- **Anders**, wenn der zeitgemäße Zustand wieder hergestellt wird

**BERATUNGSHINWEIS**

Dokumentation des ursprünglichen Zustands

ÄNDERUNGEN JStG 2022

AfA-Satz: 3 %

Sonderabschreibung
gem. § 7b EStG**BERATUNGSHINWEIS**

Nutzungsdauer – BMF-Schreiben v. 22.2.2023

AUSWIRKUNGEN DER KAUFPREISAUFTEILUNG

- Grenze bezieht sich auf die Anschaffungskosten des Gebäudes → Möglicherweise Interesse, dem Gebäude einen höheren Wert beizumessen
- **BFH-Urt. v. 20.9.2022:**
 - Aufteilung nach ImmoWertV = Schätzung
 - Kein allgemeiner Vorrang, auch nicht für das **Sachwertverfahren**
 - Auch Mietwohngrundstücke als Renditeobjekte → Ertragswertverfahren
 - Wesentliche Unterschiede im Urteilsfall → BFH: Anerkennung des Gutachtens



BERATUNGSHINWEIS

Reaktion der FinVerw steht noch aus

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN UND § 7b EStG

- Baukostengrenze als Voraussetzung für die Nutzung der Sonderabschreibung
- Anschaffungsnahe Herstellungskosten können zum Überschreiten der Grenzen führen



BERATUNGSHINWEIS

Come-back des § 7b EStG

EXKURS: ENTNAHME AUS DEM BETRIEBSVERMÖGEN UND § 23 EStG

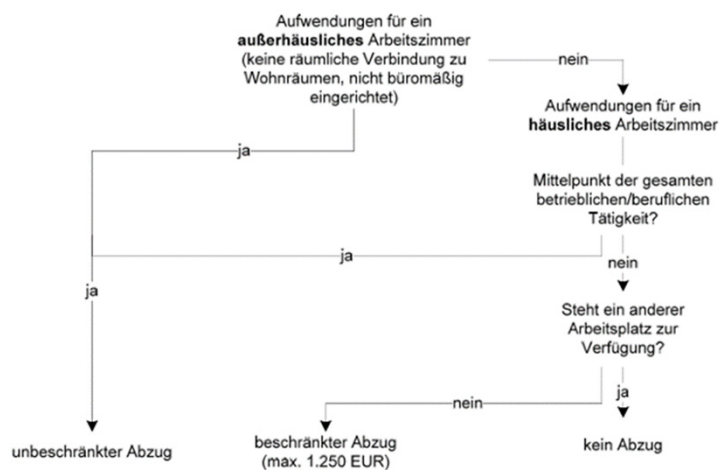
- Überführung aus Betriebsvermögen = Anschaffung i.S.v. § 23 EStG
- Beginn der 10-Jahresfrist mit der Entnahme
- Besteuerungsausnahme: Ausschließliche Selbstnutzung

Thema 3

Häusliches Arbeiten: Änderungen durch das JStG 2022

31

HÄUSLICHES ARBEITEN: ÄNDERUNGEN DURCH DAS JStG 2022



BERATUNGSHINWEIS

Werbungskosten- und Sonderausgabenabzug

32

ÄNDERUNGEN DURCH DAS JStG 2022

Häusliches Arbeitszimmer
(§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. **6b** EStG)

Häusliches Arbeiten →
Tagespauschale
(§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. **6c** EStG)



BERATUNGSHINWEIS

Keine Folgen für den Vorsteuerabzug

BETRIEBSAUSGABENABZUGSVERBOTE (§ 4 ABS. 5 S. 1 EStG) (1)

*6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet. Anstelle der Aufwendungen kann pauschal ein Betrag von **1.260 Euro** (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. Für jeden vollen **Kalendermonat**, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro um **ein Zwölftel**;*

(Hervorhebungen des Verfassers)

BETRIEBSAUSGABENABZUGSVERBOTE (§ 4 ABS. 5 S. 1 EStG) (2)

6c. Für jeden **Kalendertag**, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von **6 Euro** (Tagespauschale), **höchstens 1.260 Euro** im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale **zulässig**, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Der Abzug der Tagespauschale ist **nicht zulässig**, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen der Nr. 6a oder des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 **abgezogen werden** können oder soweit ein Abzug nach Nr. 6b vorgenommen wird; ...

(Hervorhebungen des Verfassers)

ZEITLICHE ANWENDUNG

- Nach dem 31.12.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten
- § 52 Abs. 6 S. 12 EStG

**BERATUNGSHINWEIS**

Abweichendes Wirtschaftsjahr

AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN NACH § 4 ABS. 7 EStG

- Pflicht für die Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, **nicht** aber für die i.S.d. Nr. **6c**
- Einzel und getrennt von sonstigen Betriebsausgaben

**BERATUNGSHINWEIS**

Tagespauschale

HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER

- Tatsächliche Aufwendungen nur, wenn dort der **Mittelpunkt der gesamten** betrieblichen und beruflichen **Betätigung**
- Unerheblich, ob dauerhaft ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht



BERATUNGSHINWEIS

Steuervereinfachung durch Jahrespauschale

- Alternativ zu den tatsächlichen Kosten kann beim Vorliegen des **Tätigkeitsmittelpunkts** im häuslichen Arbeitszimmer die Jahrespauschale von 1.260 EUR geltend gemacht werden → **personenbezogener Pauschbetrag**



BERATUNGSHINWEIS

Zeitanteilige Jahrespauschale

- Zeitweise Ausübung außerhalb des Arbeitszimmers, ggf. Tagespauschale

FALLBEISPIELE:

- 1.a) Ein Arbeitnehmer ist drei Tage in seinem häuslichen Arbeitszimmer und zwei Tage in den Räumlichkeiten des ArbG tätig. Weitere Einkünfte erzielt der Arbeitnehmer nicht.



BERATUNGSHINWEIS

Wechselwirkung zu §§ 35a und 35c EStG

- 1.b) Wie 1.a), der Arbeitnehmer ist aber nur vom 1.1. - 30.6. drei Tage im Homeoffice und zwei Tage in den Räumlichkeiten des ArbG tätig. Ab 1.7. übt er seine Tätigkeit ausschließlich von dem in der Firma befindlichen Schreibtisch aus.
2. A ist als Rechtsanwalt als Arbeitnehmer beschäftigt. A unterhält daneben in seiner angemieteten Wohnung ein häusliches Arbeitszimmer für seine nebenberuflich ausgeübte freiberufliche Anwaltstätigkeit.

HÄUSLICHES ARBEITEN (1)



BERATUNGSHINWEIS

Steuervereinfachung durch aufwandsunabhängige Tagespauschale

- **Grundsatzfrage:** Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?
- Überwiegende Ausübung in der häuslichen Wohnung und **keine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht**
- **6 EUR/Tag** (Reg-E: 5 €) Tagespauschale, höchstens **1.260 EUR** (Reg-E: 1.000 €) im Wirtschafts- oder Kalenderjahr



BERATUNGSHINWEISE

Dokumentation der häuslichen Nutzung

- Tätigkeitsbezogene Betrachtung

HÄUSLICHES ARBEITEN (2)

- Unerheblich, ob Erst- oder Zweitwohnsitz
- „**Überwiegendes** häusliches Arbeiten“ → zeitliche Betrachtung
- Negativabgrenzung: Aufsuchen der ersten Tätigkeitsstätte



BERATUNGSHINWEIS

Sonderbetriebsausgabenabzug und Tagespauschale

- **Dauerhaft** steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung



BERATUNGSHINWEISE

Merkmal der Dauerhaftigkeit & „Lehrerfälle“

AUSSCHLUSSTATBESTÄNDE

Ausschluss, wenn:

- Unterkunfts-kosten i.R.d. **doppelten Haushaltsführung** abziehbar oder
- Abzug der **tatsächlichen Aufwendungen** für ein häusliches **Arbeitszimmer**



BERATUNGSHINWEIS

Änderung bei den Unterkunfts-kosten

STEUERFREIE ARBEITGEBERLEISTUNG UND TAGESPAUSCHALE

- Steuerfreier Ersatz **nicht möglich** → Werbungskosten-Ersatz
- Alternativ: Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber



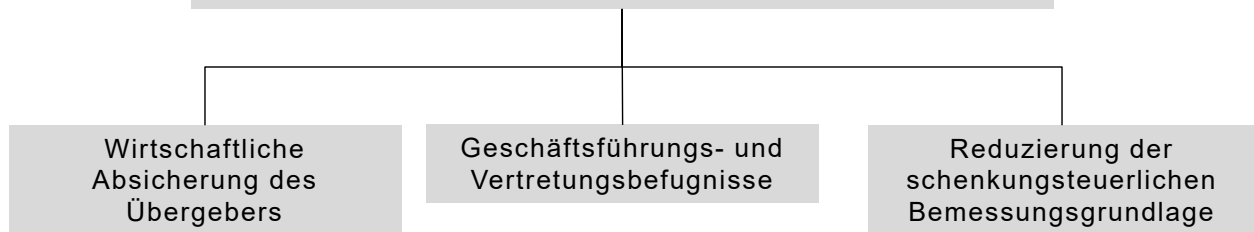
BERATUNGSHINWEIS

Betriebsstättenbegründung für den Arbeitgeber

Thema 4

Nießbrauchsvorbehalt in Surrogationsfällen

VORTEILE DES NIEßBRAUCHS



Nießbrauch: Recht, Nutzung aus einer Sache oder aus einem Recht zu ziehen
Gegenstände (§§ 1030 ff. BGB) ⇔ Rechte (§§ 1068 ff. BGB)

STEUERLICHE WÜRDIGUNG BEI VUV

- Tatbestand der **Einkunftserzielung**: Rechtliche oder tatsächliche Verfügungsmacht → maßgebende wirtschaftliche Dispositionsbefugnisse
- **AfA-Berechtigung**:
 - Tatbestand der **Vermietung und Anschaffungs-/Herstellungskosten getragen** → i.d.R. Zurechnung zum Vorbehaltsnießbraucher
 - Zuwendungsnießbrauch: Auf Grund der fehlenden Tragung von Anschaffungs-/Herstellungskosten keine AfA-Berechtigung
 - Mittelbare Grundstücksschenkung mit Vorbehaltsnießbrauch: AfA-Berechtigung beim Schenker

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

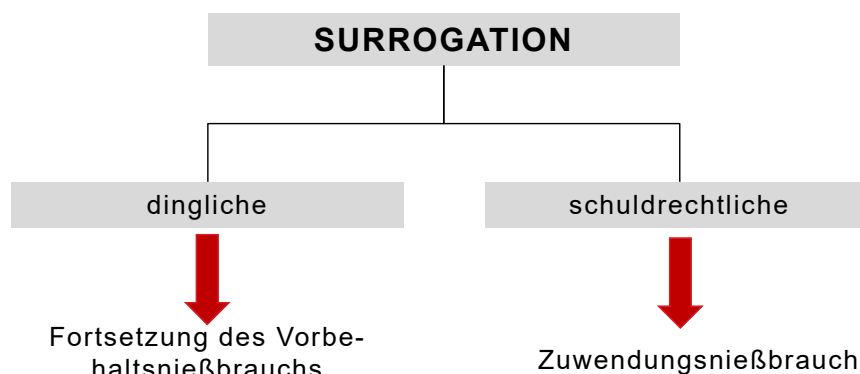
- Kann ein Vorbehaltsnießbraucher bei Veräußerung des ursprünglichen Objekts und Anschaffung eines Ersatzobjekts i.R. seiner Einkünfte aus VuV AfA auf die Anschaffungskosten des Ersatzobjekts i.v.H. oder nur im Umfang der auf das Gebäude entfallenden Aufwendungen vornehmen?
- Ist die AfA verteilt auf die voraussichtliche Lebensdauer des Nießbrauchers oder nur auf die Nutzungsdauer des Gebäudes gem. § 7 Abs. 4 EStG zu gewähren?

BFH-URTEIL VOM 24.5.2022 – IX R 1/21, BFH/NV 2023, 67

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahre | 2013 - 2015 |
| Kläger | Zusammenveranlagtes Ehepaar bestellte an ihrem Einfamilienhaus einen Vorbehaltsnießbrauch zu Gunsten ihrer 3 Kinder. Auf Grundlage einer zuvor getroffenen Vereinbarung verzichteten die Eltern auf dieses Recht und die Immobilie wurde verkauft. Kaufpreiszahlung auf das Konto der Eltern, ihnen standen die daraus entstehenden Erträge zu. In der Folge Kauf zweier Wohnungen durch die Eltern zu Gunsten der Kinder, lebenslanges Nießbrauchsrecht der Eltern; kein vollständiger Verbrauch des Veräußerungserlöses, Restbetrag verbleibt auf dem Konto der Eltern. Erwerb eines neuen Nießbrauchsrechts, das nach Maßgabe der längeren Lebenserwartung der Ehepartner abzuschreiben ist. |
| Finanzamt | Fortbestehen des Nießbrauchsrechts → AfA ist nur auf die neu erworbenen Gebäude möglich und zwar nach Maßgabe des § 7 Abs. 4 EStG. Argument: Eltern bekommen Kaufpreis, ihr Verzicht war Voraussetzung für die Veräußerung und Vereinbarung zum Erwerb von Ersatzimmobilien, die zwar im Eigentum der Kinder stehen sollten, aber den Eltern ein lebenslanges Nießbrauchsrecht zustand. |
| FG Baden-Württemberg | Klage unbegründet → Surrogation führt zu einem Fortbestehen des Nießbrauchsrechts an den Gebäuden. Auf Grund der Tragung der Anschaffungskosten durch die Eltern stehen diesen die AfA-Berechtigung zu. |

REVISION UNBEGRÜNDET

- „**Verlängerter Vorbehaltsnießbrauch**“ ist dem Vorbehaltsnießbrauch und der mittelbaren Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt gleichzustellen. Wenn Grundstücke ausgewechselt und dem bisherigen Nießbraucher hieran wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird, handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung aufgrund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs steuerrechtlich um das **Fortbestehen des Vorbehaltsnießbrauchs**.
- Voraussetzung: Von vorneherein **feststehende Abrede** während des Bestehens des ursprünglichen Vorbehaltsnießbrauchs zur **Fortsetzung des Nießbrauchsrechts** an einer mit dem Erlös aus dem Verkauf der Erstimmobilie zukünftig zu erwerbenden Ersatzimmobilie und deren Umsetzung
- Dies gilt auch, wenn der Erwerb der **neuen** Immobilie erst **nach dem Verkauf** erfolgt und die zwischenzeitlichen Erträge dem Nießbraucher zustehen
- Nießbraucher **trägt die Anschaffungskosten** der erworbenen Ersatzimmobilie



Est: VERZICHT AUF NIEßBRAUCH UND EINRÄUMUNG EINES ZUWENDUNGSNIEßBRAUCHS ALS SURROGAT?

- BFH-Urt. v. 3.6.1992: Teilakte einer zeitlich gestreckten Vermögensübergabe
- BFH-Urt. v. 24.1.1995: Ablehnung einer zivilrechtlichen Betrachtung im Ertragsteuerrecht
- BFH-Urt. v. 24.5.2022: Wirtschaftliche Betrachtungsweise → Mittelbare Grundstücksschenkung → Tragung der Anschaffungskosten



BERATUNGSHINWEIS

Vertragsgestaltung

SUKZESSIVER AUSTAUSCH

- Erwerb des Surrogats nach der Veräußerung unschädlich

ABSCHREIBUNGS- OBJEKT UND -DAUER

- AfA durch den Nießbraucher
- BFH: Bei echten Surrogationsfällen ist der Nießbraucher so zu behandeln, als hätte er die Anschaffungskosten getragen
- Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 EStG



BERATUNGSHINWEIS

Praktische Umsetzung

SUKZESSIVNIEßBRAUCH

- Andere Person wird mit dem Tod des bisherigen Nießbrauchers zum neuen Nießbraucher
- Steuerbarer Zuwendungsnießbrauch
- Vertrag zu Gunsten Dritter auf den Todesfall (§ 331 BGB)



BERATUNGSHINWEIS

Zurückweisungsrecht gem. § 333 BGB

SCHENKUNGSTEUERLICHE FOLGEN

- **Dingliche** Surrogation führt schenkungsteuerlich nicht zur Beendigung des Nießbrauchsrechts → keine schenkungsteuerlichen Folgen
- **Schuldrechtliche** Surrogation: regelmäßig nicht unentgeltlich (⇔ Neubestellung eines Nießbrauchs am Ersatzwirtschaftsgut); Gemischte Schenkung, wenn der Kapitalwert des Nießbrauchsrechts im Zeitpunkt des Verzichts höher ist als derjenige am Ersatzwirtschaftsgut



BERATUNGSHINWEIS

Fälle gem. § 25 ErbStG a.F.

- **Sukzessivnießbrauch:**
 - Bis 2009: Vorbehalt für den Schenker und spätere Zusage
 - Geltendes Recht: Höherer Abzug ⇔ SchSt → Genaue Prüfung erforderlich!

Thema 5

Neuregelungen für Photovoltaikanlagen durch das JStG 2022

53

§ 3 NR. 72 EStG (I.D.F. JStG 2022) – AB 1.1.2022

„... die **Einnahmen** und **Entnahmen** im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in **Einfamilienhäusern** (einschließlich Nebengebäuden) oder **nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von **bis zu 30 kW (peak)** und
- b) von auf, an oder in **sonstigen Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister **von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit,**

insgesamt **höchstens 100 kW (peak)** pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist **kein Gewinn zu ermitteln**. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Abs. 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

54

BEGÜNSTIGTE ANLAGEN – SACHLICHE STEUERBEFREIUNG

Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen **ab 1.1.2022:**

- Photovoltaikanlagen „an, auf oder in“ Gebäuden → Sämtliche Gebäudearten
- Buchst. a) nur eine Wohn- bzw. andere (Gewerbe-)Einheit → Grenze: **30 kWp**
- Buchst. b) mehrere Wohn- bzw. andere (Gewerbe-)Einheiten → Grenze: **15 kWp je Einheit**



BERATUNGSHINWEISE

Gebäudeanlage mit max. 30 kWp immer (sachlich) begünstigt – Was ist eine „Einheit“?

PERSÖNLICHE FREIGRENZE

- Grenze: 100 kWp „pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft“ → Freigrenze, die **personenbezogen** zu prüfen ist → Bei Überschreitung keine Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG
- „Steuerpflichtiger“: Natürliche oder juristische Person
- Mitunternehmerschaft: Keine Betrachtung des einzelnen Mitunternehmers → unabhängige Prüfung, aber keine Vervielfachung



BERATUNGSHINWEIS

Ermittlung der Freigrenze unklar

- Hohe Gestaltungsanfälligkeit, etwa durch die Übertragung auf einen anderen Stpfl.
- Bewusster Ausschluss des § 3 Nr. 72 EStG → Verlustnutzung
- Hintergrund: Vermeidung der Nutzung durch Publikumsgesellschaften

UMFANG DER STEUERBEFREIUNG

- „Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb“
- Gesetzesbegründung: Verwendung des Stroms ist unerheblich
 - **Beispiel:** Errichtung durch einen Ehepartner und Abgabe des Stroms an den Betrieb des anderen Ehepartners → Betriebsausgabenabzug und Steuerbefreiung
- Private Nutzung und Einspeisung → schon bisher häufig Liebhaberei



BERATUNGSHINWEIS

Umfang der Steuerbefreiung unklar

AUFWENDUNGEN I.Z.M. DEM BETRIEB BEGÜNSTIGTER ANLAGEN

- § 3c Abs. 1 EStG: Ausgaben dürfen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden
- Ertragsteuerliches Ergebnis = 0, wenn der produzierte Strom ausschließlich veräußert oder entnommen wird → Ermittlung eines Gewinns nicht erforderlich
- Eigenbetriebliche Nutzung der Anlage → keine Anwendung des § 3 Nr. 72 EStG → Aufwendungen sind Betriebsausgaben; Soweit Strom verkauft wird, gilt § 3 Nr. 72 EStG
- Bsp.: Erzeugung von 9.000 kWh Strom, wovon 1.000 kWh für 200 EUR in das allgemeine Stromnetz eingespeist werden



BERATUNGSHINWEIS

Photovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb

BEFREIUNG VON DER GEWINNERMITTLUNG

- Wenn nur steuerfreie Einnahme aus dem Betrieb → keine Gewinnermittlung



BERATUNGSHINWEIS

Abgabe von Steuererklärungen?

LIEBHABEREI VS. GEWERBEBETRIEB

- Gesunkene Einspeisevergütungen nach dem EEG → Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht?
- BMF-Schreiben v. 29.10.2021: Liebhaberei-Wahlrecht für bestimmte Photovoltaikanlagen → häufig nur deklaratorische Wirkung, aber keine Nachweise und Prognosen



BERATUNGSHINWEIS

BFH-Entscheidung zur Liebhaberei

- Abgrenzung zum Gewerbebetrieb auch ab 2022 relevant
- Fehlende Gewinnerzielungsabsicht infolge von § 3 Nr. 72 EStG?



BERATUNGSHINWEIS

Keine Aufdeckung von stillen Reserven durch Anwendung § 3 Nr. 72 EStG

§ 7G EStG I.Z.M. BEGÜNSTIGTEN ANLAGEN

- Grds.: § 3c Abs. 1 EStG
- Bis einschl. 2021 geplante Investition
→ Nutzung bleibt unberührt, sofern nicht Liebhaberei, also kein rückwirkender Entfall



BERATUNGSHINWEIS

Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG auch ab 1.1.2022 steuerpflichtig

KEINE ANWENDUNG DER ABFÄRBEREGELUNG

- Keine Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, wenn ausschließlich nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Einnahmen
- Insb. vermögensverwaltende PersG und freiberuflich tätige PersG



BERATUNGSHINWEIS

Fatale Folgen für bestehende und Gefahr für künftige Konstellationen

§ 3 NR. 32 GewStG (I.D.F. JStG 2022)

„Von der Gewerbesteuer befreit sind

*stehende Gewerbebetriebe von Anlagenbetreibern im Sinne des § 3 Nr. 2 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung **von 30 Kilowatt** beschränkt.“*

(Hervorhebungen des Verfassers)

Erhöhung der Obergrenze **ab EZ 2022** von bisher 10 auf 30 Kilowatt

§ 12 ABS. 3 UStG (I.D.F. JStG 2022) – AB 1.1.2023 (1)

„Die Steuer **ermäßigt** sich auf **0 Prozent** für die folgenden Umsätze:

1. die **Lieferungen von Solarmodulen** an den **Betreiber** einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage **wesentlichen Komponenten** und der **Speicher**, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, **wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen** sowie öffentlichen und anderen **Gebäuden**, die für dem **Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt** werden, installiert wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 **gelten** als erfüllt, wenn die installierte **Bruttoleistung** der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister **nicht mehr als 30 kW (peak)** beträgt oder betragen wird;
2. der **innergemeinschaftliche Erwerb**, der in **Nummer 1** bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;

§ 12 ABS. 3 UStG (I.D.F. JStG 2022) – AB 1.1.2023 (1)

3. die **Einfuhr**, der in **Nummer 1** bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
4. die **Installation** von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen der **Nummer 1** erfüllt.“

(Hervorhebungen des Verfassers)

ALLGEMEINES

- **Nullsteuersatz** (seit dem 1.1.2023) → **Vorsteuerabzug** auf den jeweiligen Eingangsumsätzen wird nicht eingeschränkt
- Vereinfachungsregelung primär für Photovoltaikanlagen auf privat genutzten Immobilien

**BERATUNGSHINWEIS**

Risiko beim leistenden Unternehmer

BEGÜNSTIGTE LIEFERUNGEN (§ 12 ABS. 3 NR. 1 UStG) (1)

- Ungewohnte Formulierung → Wortlaut der Richtlinie
- Begünstigte: Wesentliche Komponenten einer Photovoltaikanlage aber auch Speicher
- I.d.R. Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG → Installation einer funktionsfertigen Photovoltaikanlage

**BERATUNGSHINWEIS**

Abgrenzung 31.12.2022 – 1.1.2023

- Reparaturen und Wartung: Werkleistung oder Werklieferung
- Lieferung an den Betreiber

**BERATUNGSHINWEIS**

Nachweis der Betreibereigenschaft

BEGÜNSTIGTE LIEFERUNGEN (§ 12 ABS. 3 NR. 1 UStG) (2)

- **Begünstigte Anlagen:**
 - Keine Leistungsobergrenze (≠ Ertragsteuerrecht)
 - Anlagen „auf oder in der Nähe von Privatwohnungen und Wohnungen“ oder Gebäude für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

**BERATUNGSHINWEIS**

Bagatellgröße von 30 kWp – unklare Wirkung

**INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB – EINFUHR
(§ 12 ABS. 3 NR. 2 - 3 UStG)**

- Voraussetzung: Tatbestände des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG sind erfüllt
- Innergemeinschaftlicher Erwerb bzw. Einfuhr durch den Betreiber der Anlage
- Geringer Anwendungsbereich, da i.d.R. Werklieferung und damit eine unbewegte Lieferung

**BERATUNGSHINWEIS**

Zusammenspiel mit der Bagatellregelung

INSTALLATION (§ 12 ABS. 3 NR. 4 UStG)

- Installation von Photovoltaikanlagen und Speichern
- Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG müssen vorliegen
- Reine Installationsleistung i.S.d. Werkleistung



BERATUNGSHINWEIS

Unklarer Anwendungsbereich

REGELBESTEUERUNG UND ZUORDNUNG

- **Ziel:** Privatpersonen von den umsatzsteuerlichen Deklarationspflichten zu befreien
- **Beispiel:**
A installiert eine Photovoltaikanlage auf seinem privaten Hausdach, um den Strom vorrangig selbst zu verbrauchen. Ein Teil des Stroms wird gegen eine geringe Vergütung eingespeist. A erfüllt die Voraussetzungen des § 19 UStG. Da bei Lieferung der Anlage keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird, bleibt A Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG und muss weder Umsatzsteuer auf die Einspeisung noch auf den Eigenverbrauch entrichten.



BERATUNGSHINWEIS

Regelversteuerer als Betreiber

UP-DATE: BMF VOM 27.2.2023

- Eine PV-Anlage auf einem **Büro- oder Werkstattgebäude** unterliegt dem Nullsteuersatz, wenn die Anlage nicht mehr als 30 kw/p hat.
- Gebäude im **Gemeinwohl dienender Tätigkeit**: Gebäude wird für **steuerfreie Umsätze** nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 - 25, 27 und 29 oder § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG oder für hoheitliche Tätigkeiten verwendet
- **Nähe-Merkmal**: Wenn die Anlage **auf dem Grundstück** installiert ist (z. B. auf der **Garage, Gartenschuppen**) oder ein **räumlicher Zusammenhang** (z. B. einheitlicher Gebäudekomplex) besteht
- **Entnahme von „Altanlagen“**: Entnahme unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der USt, es sei denn, dass mind. **90%** des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. **Davon ist bei Verwendung von Batteriespeicher auszugehen** → Rechtsgrundlage? Umkehrschluss zur 10%-Grenze in § 15 Abs. 1 S. 2 UStG u.E. nicht gerechtfertigt.

Thema 6

Schadensersatzrechtliche Rückabwicklung des Erwerbs einer Kommanditbeteiligung

WERBUNGSKOSTEN UND DEREN ERSTATTUNG

- Begriff der Werbungskosten → Leistungsfähigkeitsprinzip → objektives Nettoprinzip



BERATUNGSHINWEIS

Veranlassungszusammenhang

- Kostentragungsprinzip & von Dritten übernommene Aufwendungen



BERATUNGSHINWEIS

Dispositionsmöglichkeit des Stpfl

- Abflussprinzip → Ggf. über mehrere Jahre vorlaufende Aufwendungen



BERATUNGSHINWEIS

Beweislast

- Erstattung von Werbungskosten → Zufluss steuerpflichtiger Einnahmen

AUFGABEAUFWENDUNGEN

- Nachträgliche Werbungskosten
- Werbungskosten können abziehbar sein, um sich von einer vertraglichen Verpflichtung zu lösen

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Können **Rechtsverfolgungskosten** zur Rückabwicklung der Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG als Sonderwerbungskosten abgezogen werden, wenn hieraus über Jahre hinweg Einkünfte aus VuV erzielt wurden?
- Wie sind die **Erstattungen der Einlage** eines Gesellschafters eines solchen Fonds zu behandeln, die dieser Zug um Zug gegen die Rückgabe der Anteilsrechte zahlt?


BFH-URTEIL VOM 19.7.2022 – IX R 18/20, BSTBL NN (BFH/NV 2023, 81)

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|--|
| Streitjahr | 2012 |
| Kläger | Natürliche Person, die bereits seit 1996 eine Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds (X GmbH & Co. KG) hielt, der sich in Liquidation befindet. Hieraus wurden Einkünfte aus VuV erzielt. Infolge des Nichterreichens der prospektierten Mieterträge beantragte der Kläger bei der ÖRA die Einleitung eines Güteverfahrens, um die gezahlten Beträge und den entgangenen Gewinn Zug um Zug gegen die Rückübertragung der Beteiligung zu erhalten. Hierfür entstanden Gebühren (745 EUR) und Rechtsanwaltskosten (1.825 EUR). Nachdem das Güteverfahren gescheitert war, wurde gegen die finanzierende Bank und die Initiatoren des Fonds auf Schadensersatz geklagt. Klage blieb in 1. und 2. Instanz erfolglos. |
| Finanzamt | Rechtsverfolgungskosten sind keine Sonderwerbungskosten |
| Hessisches FG | Abweisung der Klage. |
| BFH | Zurückverweisung an das FG → Beiladung der KG notwendig |
| Hessisches FG | Beiladung der KG → Zivilrechtliches Klagebegehren ist auf die Rückabwicklung der Anschaffung gerichtet → keine Werbungskosten |
| Kläger | Rückgewähr der Einlage = negative Werbungskosten → Rechtsberatungskosten sind durch die Erzielung von Einnahmen aus VuV veranlasst → Werbungskostenabzug |

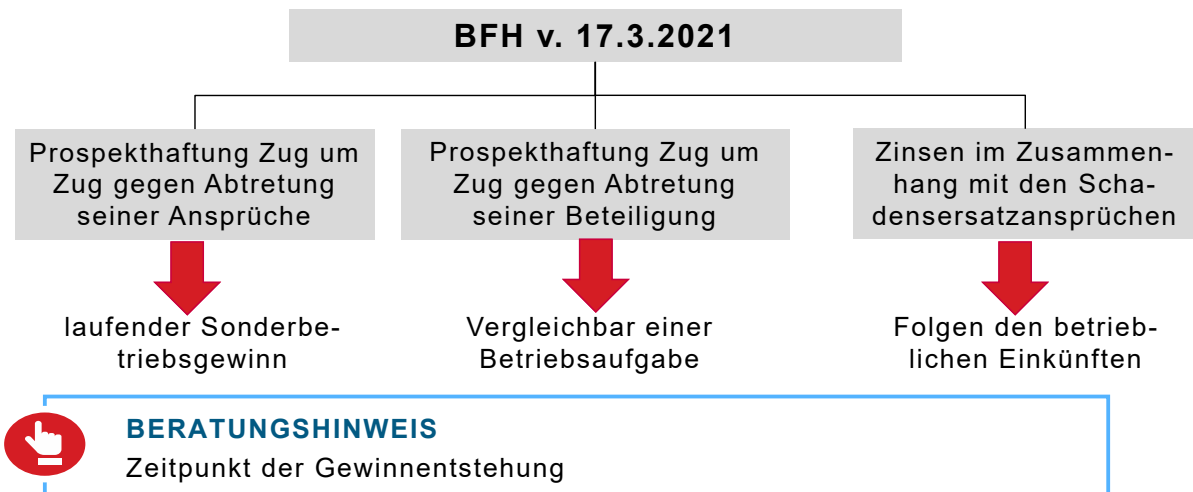
REVISION UNBEGRÜNDET

- Rechtsverfolgungskosten (Ziel: Rückabwicklung der Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds) sind nicht auf die Erzielung von Einnahmen aus VuV gerichtet, sondern auf die **Beendigung der Erzielung von Einnahmen** aus dieser Einkunftsquelle → Kein Abzug als Sonderwerbungskosten
- Wird **lediglich die Rückzahlung der Anschaffungskosten** (Einlage) und **nicht zugleich** (im Wege des großen Schadensersatzes) die **Erstattung von Werbungskosten** geltend gemacht → Kein Abzug der Rechtsverfolgungskosten als Sonderwerbungskosten
- Versucht ein Stpfl., sich nach 15 Jahren der Einkünfteerzielung im Wege eines Rechtsstreits erfolglos von seiner Investition in einen geschlossenen Immobilienfonds wegen Nichterzielung der von ihm erwarteten Erträge zu lösen, so ist dieser Fall **nicht vergleichbar** mit dem **tatsächlichen Scheitern** einer Investition, die nach der Rspr. des BFH auch nach **Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht** zur Abziehbarkeit vorab entstandener vergeblicher WK führen kann.

ZUORDNUNG ZUR VERMÖGENSEBENE

- Zuordnung zur Vermögensebene → Zusammenhang mit Anschaffungskosten
 - Private Vermögensebene → Abzug von Werbungskosten ausgeschlossen
 - Keine negativen Werbungskosten, weil sich die Klagen des Stpfl. nur auf die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten beziehen
 - Prozesskosten teilen als Folgekosten das steuerliche Schicksal
-  **BERATUNGSHINWEIS**
Herangehensweise keineswegs zwingend
- Ziel der Rückabwicklung → kein Zusammenhang mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung
 - Steuerpflichtiger stellte selbst auf die Rückabwicklung des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Geschäfts ab.

SCHADENSERSATZ INFOLGE PROSPEKTHAFTUNG BEI GEWERBLICH GEPRÄGTEM FONDS



SONSTIGE EINKÜNFTE (§ 22 NR. 3 EStG)

„Einkünfte aus **Leistungen**, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, **z.B.** Einkünfte aus **gelegentlichen Vermittlungen** und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. ²Solche Einkünfte sind nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie **weniger als 256 Euro** im Kalenderjahr betragen haben. ³**Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen**, so darf der übersteigende Betrag bei Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden; er darf auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁴Die Verluste mindern jedoch **nach Maßgabe des § 10d** die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen im Sinne des Satzes 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend“

(Hervorhebungen des Verfassers)

Thema 7

Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers

81

BEGINN DER SACHLICHEN GEWERBESTEUERPFLICHT EINES GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHÄNDLERS

GEWERBESTEUERPFLICHT

- Einzelunternehmen
 - Personengesellschaften
- } Definition des § 15 Abs. 2 EStG
- Beginn der Steuerpflicht → Vorbereitungshandlungen
 - Vorweggenommene Betriebsausgaben
 - Eigenständige gewerbesteuerliche Würdigung



BERATUNGSHINWEIS

Verlustnutzung

82

GEWERBEBETRIEBE KRAFT RECHTSFORM UND WIRTSCHAFTLICHE GESCHÄFTSBETRIEBE

§ 2 Abs. 2 GewStG

Nach außen tätig
gewordene Vorgesellschaft



BERATUNGSHINWEIS

Kapitalgesellschaft als Alternative bei Anlaufverlusten?

GEWERBLICHER GRUNDSTÜCKSHANDEL

- Drei-Objekt-Grenze



BERATUNGSHINWEIS

Genauere Würdigung des Sachverhalts

- Zeitlicher Zusammenhang → 5 Jahre



BERATUNGSHINWEISE

Widerlegungsmöglichkeit & privat genutzte Objekte

- Prüfungsfolge: 1. Objekt i.S.d. Drei-Objekt-Grenze?
2. Mehr als drei weitere Objekte innerhalb der letzten fünf Jahre?



BERATUNGSHINWEIS

Form der Gewinnermittlung

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Ab welchem Zeitpunkt ist bei einer Gesellschaft, die gewerblichen Grundstücks-handel betreibt, eine sachliche Gewerbesteuerpflicht gegeben?
- Inwieweit können Verluste einer Personengesellschaft, die während der Anbahnung der künftigen gewerblichen Tätigkeit entstehen, mit künftigen positiven Gewerbeerträgen im Rahmen des § 10a GewStG saldiert werden?

BFH-URTEIL VOM 1.9.2022 – IV R 13/20, BFH/NV 2022, 1393

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahr | 2012 (Wirtschaftsjahr: 1.6.2011 - 31.5.2012) |
| Klägerin | GmbH & Co. KG, deren Geschäftszweck der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Immobilien, Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung war (gewerblicher Grundstückshandel). Aufnahme von Genusskapital sowie Vorbereitungshandlungen zum Erwerb von Immobilien. Erwerb erfolgte erst im 2. Hj. 2012. Gewerbesteuerlicher Verlust u.a. aus dem Genusskapital und der Vorbereitungstätigkeit i.H.v. rd. 1 Mio. EUR → Vortrag gem. § 10a GewStG |
| Finanzamt | Begründung der sachlichen GewSt-Pflicht frühestens zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs und nicht bereits durch reine Vorbereitungshandlungen. |
| FG Sachsen-Anhalt | Der gewerbesteuerliche Fehlbetrag ist zu berücksichtigen, weil bei einer unbedingten Veräußerungsabsicht die sachliche GewSt-Pflicht bereits mit den ersten auf den Grundstückserwerb gerichteten, substantziellen Vorbereitungshandlungen beginnt, wenn diese in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb stehen. |

REVISION BEGRÜNDET

- **Bloße Vorbereitungshandlungen** (Beauftragung eines Immobilienmaklers, Besichtigung eines potentiellen Kaufobjektes, Führen von Kaufvertragsverhandlungen oder ähnliche Tätigkeiten) **genügen nicht** für die Aufnahme einer werbenden Tätigkeit → **kein vortragsfähiger Gewerbeverlust** gem. § 10a GewStG für den Streitzeitraum festzustellen
- Eine PersG, die eine **originär gewerbliche Tätigkeit** entfalten soll, und die die Merkmale des **§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG** erfüllt, beginnt ihren Gewerbebetrieb **nicht bereits** durch die Aufnahme der **vermögensverwaltenden Tätigkeiten**, die **in der Vorbereitungsphase** der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallen.
- Als Handlung, mit der die PersG bloß die Ausübung ihrer originär gewerblichen Tätigkeit als Grundstückshändlerin vorbereitet und mit der sie keine eigenständige werbende Tätigkeit ausübt, kann auch die **Verwaltung von bereits eingezahltem Genussrechtskapital**, insbesondere dessen verzinsliche Anlage, einzustufen sein.

VERFAHRENSRECHTLICHE VORFRAGE

- Ausgangspunkt: § 7 GewStG
- Erst ab Beginn der sachlichen GewSt-Pflicht können abzugsfähige und damit vortragsfähige Verluste entstehen

GLEICHBEHANDLUNG VON EINZELUNTERNEHMEN UND PERSG

- Aufnahme der tatsächlichen Tätigkeit
- Abweichung zu KapG



BERATUNGSHINWEIS

Verlustfeststellung bei abweichendem Wirtschaftsjahr

BEGINN DER GEWERBLICHEN TÄTIGKEIT

- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit den eigenen Leistungen
- Handel: Anbietung von Dienstleistungen am Markt
- Rspr. zur sog Ein-Schiff-Gesellschaft → unbedingte Verkaufsabsicht
- Gewerblicher Grundstückshändler: **Anschaffung**
 - Abschluss des Kaufvertrags
 - Vorbereitungshandlungen reichen nicht → keine Möglichkeit, die Leistung am Markt anzubieten



BERATUNGSHINWEIS

Gezielte Steuerung der Zeitpunkte

VERMÖGENSVERWALTENDE GMBH & CO. KG

- Stehender Gewerbebetrieb, obwohl keine originär gewerblichen Einkünfte
- Beginn der Gewerbesteuerpflicht:
 - Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit
 - Vorbereitungshandlungen



BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung des Gesellschaftsgegenstands im GesV

BESTEuerung DES VERÄUßERUNGSGEWINNS

- Einkommensteuerpflicht
- Gewerbesteuer



BERATUNGSHINWEIS
Besteuerungsfolgen

ENDE DER GEWST-PFLICHT

- Veräußerung des letzten Objekts
- Abgrenzung zur Betriebsunterbrechung
- Betriebsaufgabeerklärung (§ 16 Abs. 3b EStG)



BERATUNGSHINWEIS
Besteuerung des Veräußerungsgewinns

UP-DATE: BEGINN DER GEWERBESTEUERPFLICHT

- **Ausgangspunkt:**
 - Vorweggenommene Werbungskosten bei der ESt → Veranlassungszusammenhang
 - Gewerbesteuer: Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als Voraussetzung für die GewSt und damit auch für die Berücksichtigung von gewerbesteuerlichen Fehlbeträge im Rahmen der Gewerbesteuer
 - Folgefrage: Ab wann ist eine solche gegeben



BERATUNGSHINWEIS
Drohende Haftungsrisiken im Rahmen der Gründungsberatung

BEGINN DER SACHLICHEN GEWERBESTEUERPFLICHT EINES GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHÄNDLERS

UP-DATE: BFH-URTEIL VOM 30.8.2022 – X R 17/21, DSTR 2023, 216

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahr | 2017 |
| Klägerin | Pachtete ab dem 1.12.2017 einen Imbissbetrieb (inkl. Inventar). Im Dez. 2017 renovierte er die Räumlichkeiten, während der Betrieb geschlossen war. Eröffnung im Jan 2018. GewSt-Erklärung 2017: Verlust aus Gewerbebetrieb (Juli – Nov. Makler usw.: 7.000 EUR; Dez. 2017: 8.000 EUR Renovierung). → Gewerbeertrag 2017: ./ 15.000 EUR |
| Finanzamt | GewSt-Messbetrag 2017: 0 EUR; Betrieb liegt erst seit Eröffnung im Jan. 2018 vor; vorherige Aufwendungen bleiben unberücksichtigt. |
| FG Rheinland-Pfalz | Aufwendung ab Dez. 2017 sind zu berücksichtigen → Gewerbesteuerlicher Fehlbetrag i.H.v. 8.000 EUR; Zeitraum zwischen 1.12.2017 und Abgabe der Speisen und Getränke = vorübergehende Unterbrechung i.S.v. § 2 Abs. 4 GewStG |

BEGINN DER SACHLICHEN GEWERBESTEUERPFLICHT EINES GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHÄNDLERS

UP-DATE: REVISION BEGRÜNDET

- Die Annahme eines Gewerbebetriebs im gewerbesteuerrechtlichen Sinne setzt das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG voraus; insbesondere die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Vorab (vor Betriebseröffnung) entstandene Betriebsausgaben sind daher gewerbesteuerrechtlich unbeachtlich.
- Diese allgemeinen Grundsätze gelten auch im Fall eines (von § 2 Abs. 5 GewStG erfassten) Betriebsübergangs im Ganzen.
- Die Gewährleistungen der EUGrdRCh gelten nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Durchführung des Rechts der Union, nicht aber bei der Durchführung von nicht harmonisierten Teilen des nationalen Rechts.

BEGINN DER SACHLICHEN GEWERBESTEUERPFLICHT EINES GEWERBLICHEN
GRUNDSTÜCKSHÄNDLERS

UP-DATE: PRAXISKONSEQUENZEN AUS DER RSPR.

BEGINN DER GEWERBESTEUERPFLICHT

Personengesellschaft

Kapitalgesellschaft

„In-Gang-Setzung“ des
Betriebs gegenüber
Kunden

Gewerbebetrieb kraft
Rechtsform



BERATUNGSHINWEIS

Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023 | SEITE 93

95

95

1|23

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 8

Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer

96

ERMITTLUNG DES GELDWERTEN VORTEILS

Ordnungsgemäßes
Fahrtenbuch

1%-Regelung



schwierig & streitanfällig

Mögliche Überlassungsformen:

- Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Entgeltumwandlung

VEREINBARUNG ÜBER DIE PRIVATE NUTZUNG

gestattet

verboten

ELEKTROMOBILITÄT

Reine
Elektrofahrzeuge

Hybridfahrzeuge



BERATUNGSHINWEISE

Dauerhafte vertragswidrige Duldung & Nutzungsverbot zum Schein

UMSATZSTEUERLICHE UNTERSCHIEDE ZUR EINKOMMENSTEUER

- **Keine** pauschale Kürzung des inländischen Bruttolistenpreises
- Abschn. 15.23 Abs. 8 - 10 UStAE: Pkw-Gestellung für private Zwecke = **Tausch gegen Dienstwagengestellung** → Anwendung der 1%-Regelung
- **Regelungsnotwendigkeit:**
 - Arbeitsvertrag,
 - mündliche Abreden oder
 - sonstige Umstände des Arbeitsverhältnisses
- (Anteilige) **Arbeitsleistung** des Arbeitnehmers als Gegenleistung für die Dienstwagenüberlassung
- Besteuerungsgrundlage: § 10 Abs. 1 S. 2 UStG → Ausgaben, die der Arbeitgeber getätigt hat

UNTERSCHIEDLICHE AUFFASSUNGEN ZUM ORT DER LEISTUNG INNERHALB DER EU

- Deutschland: Wohnort des Arbeitnehmers (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG)
- Andere EU-Staaten: Keine Leistung an den Arbeitnehmer
- Arbeitgeber in D: keine Besteuerung und Arbeitnehmer im EU-Ausland: **Keine Besteuerung** → Steuerfreiheit

RECHTSFOLGEN

- Arbeitgeber im EU-Ausland und Arbeitnehmer in Deutschland → **Doppelbesteuerung**

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Handelt es sich bei der Überlassung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs an seinen Arbeitnehmer (auch zu Privatfahrten) auch dann um eine **entgeltliche Vermietungsleistung** i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG, wenn der Arbeitnehmer hierfür keine Zahlung leistet, keinen Teil seiner Barvergütung verwendet, sondern **lediglich** seine **Arbeitsleistung** erbringt?
- Ist, soweit in der Zuzahlung durch den Arbeitnehmer des auch zu Privatfahrten genutzten Fahrzeugs ein Entgelt gesehen wird, die Mindestbemessungsgrundlage entsprechend § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG anzuwenden, wenn die Leistung - wäre sie unentgeltlich - in Deutschland nicht steuerbar wäre?

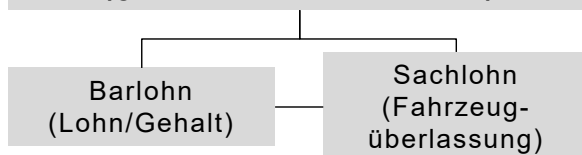
BFH-URTEIL VOM 30.6.2022 – V R 25/21, BFH/NV 2022, 1258

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahre | 2013 und 2014 |
| Klägerin | AG nach luxemburgischem Recht ohne Sitz und Zweigniederlassung in Deutschland. Zwei in Deutschland ansässige Arbeitnehmer - PS und FL - erhalten Dienstfahrzeug auch zur privaten Nutzung. Eigenbeteiligung PS (2.640 EUR) wird von der Klägerin nicht eingefordert; von FL behält die Klägerin 5.688 EUR/Jahr ein. Zusätzlich bestand eine Dienstwagenvereinbarung. Klägerin: Kein Vorsteuerabzug; Versteuerung der Nutzungsüberlassung in Deutschland nach der 1%-Methode. Einspruch erfolglos. |
| FG Saarland/ EuGH | FG Legt die Sache dem EuGH vor. EuGH: Überlassung eines dem Unternehmen des Stpfl. zugeordneten Fahrzeugs an dessen Arbeitnehmer fällt nicht in den Anwendungsbereich der MwStSystRL, wenn es sich bei diesem Umsatz nicht um eine Dienstleistung gegen Entgelt handelt. Bei Entgeltlichkeit der Dienstleistung könne aber auch eine Vermietung i.S.d. Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL angenommen werden, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug zu privaten Zwecken benutzen und er andere davon ausschließen könne. |
| FG Saarland | Gibt der Klage statt und lässt die Revision zu. |

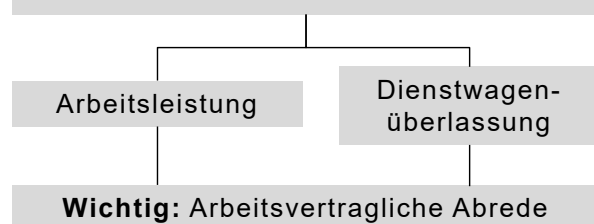
REVISION BEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Es handelt sich um einen **tauschähnlichen Umsatz** nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG und damit um eine **entgeltliche Vermietungsleistung** der Klägerin.
- Ein **tauschähnlicher Umsatz** liegt im Streitfall deshalb vor, weil ein **unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung** an einen Arbeitnehmer der Klägerin zu privaten Zwecken und der (teilweisen) **Arbeitsleistung** gegeben ist.
- Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz **mit Baraufgabe**. Zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung liegt **der unmittelbare Zusammenhang** vor.
- Da es sich um **entgeltliche sonstige Leistungen** gegenüber den Mitarbeitern handelte, ist **unerheblich**, dass die Klägerin **keinen Vorsteuerabzug aus den Leasingraten** hatte. Dies wäre nur bei der Annahme einer unentgeltlichen Wertabgabe ein Grund für den Ausschluss der Besteuerung.

TAUSCHÄHNLICHER UMSATZ BEI DIENSTWAGEN- ÜBERLASSUNG (§ 3 ABS. 12 S. 2 UStG)



UNMITTELBARER ZUSAMMENHANG



BERATUNGSHINWEIS

Arbeitsvertragliche Regelungen

VORSTEUERABZUG DES ARBEITGEBERS

- Ausdrücklicher Hinweis: Tauschähnlicher Umsatz setzt **nicht** voraus, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug für das Fahrzeug zustand
- **Unterschied zur unentgeltlichen Wertabgabe** gem. § 3 Abs. 1b S. 2 UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG!



BERATUNGSHINWEIS

Vorsteuerabzug aus der Fahrzeugbeschaffung

ENTGELTLICHE FAHRZEUGÜBERLASSUNG (§ 3a ABS. 3 NR. 2 UStG)

„(3) Abweichend von den Absätzen 1 und 2 gilt:

(...)

³Die **Vermietung eines Beförderungsmittels**, die **nicht als kurzfristig** im Sinne des Satzes 2 anzusehen ist, an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, **wird an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (...).**“

(Hervorhebungen des Verfassers)

Ort der Leistung ist nach der Grundregel des § 3a **Abs. 1** UStG am **Unternehmenssitz** und nach § 3a **Abs. 2** UStG bei Leistungen an einen anderen Unternehmer, der **Sitz des Leistungsempfängers**.

LEISTUNGORT BEI LANGFRISTIGER VERMIETUNG VON BEFÖRDERUNGSMITTELN

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG

Sitz des Arbeitnehmers

Ausnahme:
Unentgeltliche Überlassung
§ 3a Abs. 1 UStG - Sitz des Unternehmers



BERATUNGSHINWEIS

Ort der Leistung bei unentgeltlicher Überlassung

BEMESSUNGSGRUNDLAGE (1)

BEMESSUNGSGRUNDLAGE

§ 10 Abs. 2 S.2 UStG

Ansatz der Kosten

Vereinfachend
Lohnsteuerliche Werte
Abschn. 15.23 Abs. 11 S. 2 Nr. 1 UStAE



BERATUNGSHINWEIS

Bestimmung des Werts

BEMESSUNGSGRUNDLAGE (2)**Beispiel:**

Unternehmer U überlässt seinem Arbeitnehmer A ein Dienstfahrzeug (Bruttolistenpreis: 50.000 EUR) im gesamten Jahr 2023 zu Privatfahrten. Der Ansatz der 1%-Regelung für die allgemeine Privatnutzung beträgt:

1% von 50.000 EUR x 12 Monate = 6.000 EUR

→ Die von U für diese sonstige Leistung gegenüber A geschuldete Umsatzsteuer beläuft sich auf **19/119 von 6.000 EUR**, also 957,98 EUR.

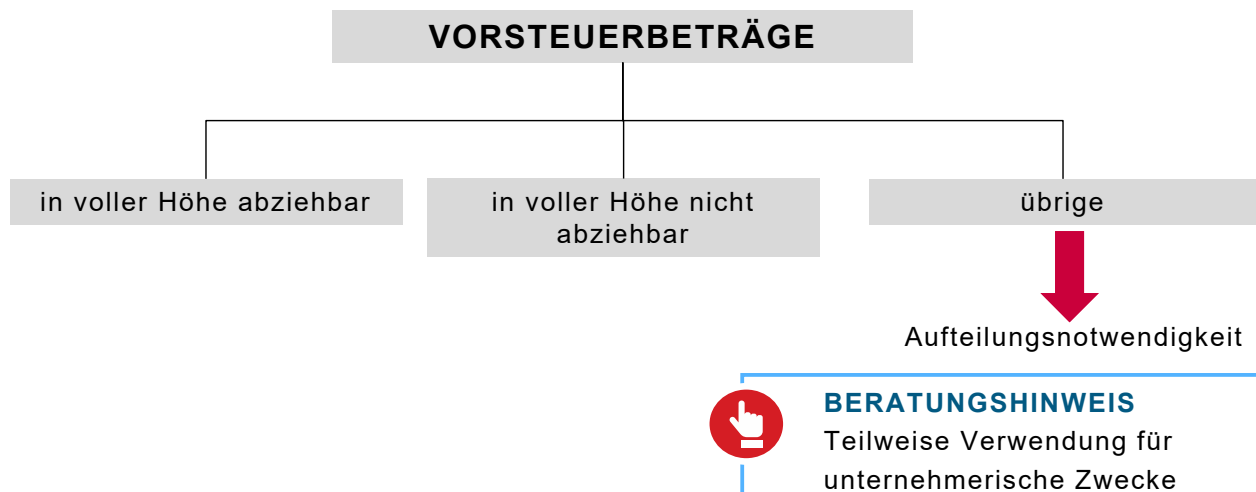
Thema 09

BMF-Schreiben zur Vorsteueraufteilung nach
§ 15 Abs. 4 UStG

§ 15 ABS. 4 UStG

„Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung **nur zum Teil** zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist **der Teil** der jeweiligen Vorsteuerbeträge **nicht abziehbar**, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen **wirtschaftlich zuzurechnen** ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer **sachgerechten Schätzung** ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem **Verhältnis der Umsätze**, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist **nur** zulässig, wenn **keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich** ist. In den Fällen des Absatzes 1b gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.“

(Hervorhebungen des Verfassers)



GEMISCHT VERWENDETES GRUNDSTÜCK/GEBÄUDE

Stufe 1:

Unternehmerische und nichtunternehmerische Verwendung:
Zuordnung vornehmen (Zuordnungswahlrecht)

Stufe 2:

Prüfung, ob Anschaffungs-/Herstellungskosten oder
Erhaltungsaufwand vorliegen

Stufe 3: Vorsteueraufteilung prüfen

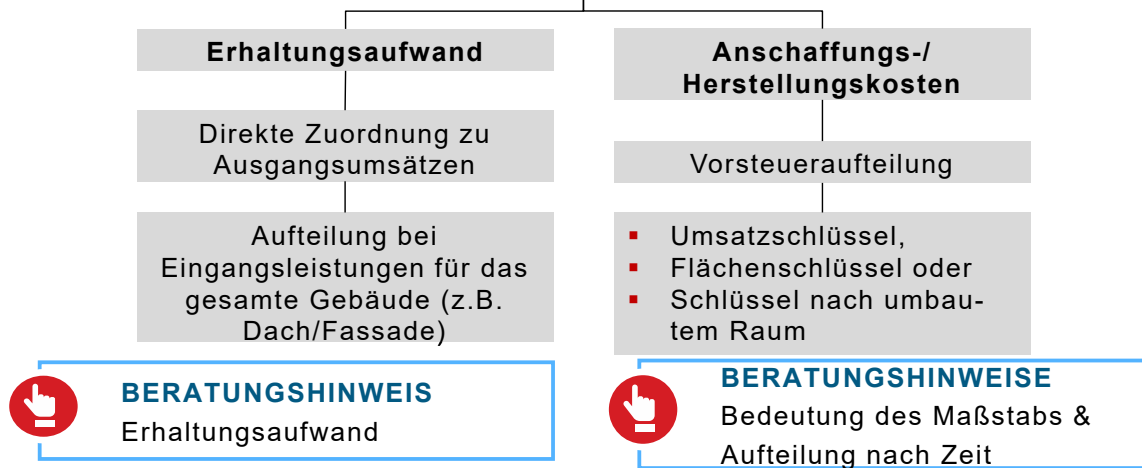
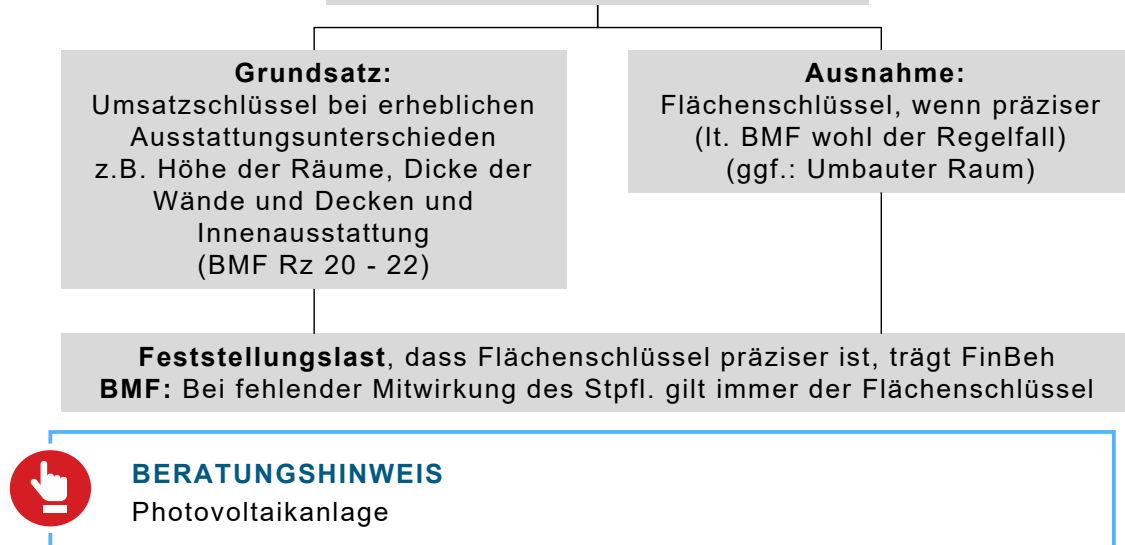


BERATUNGSHINWEISE

Zuordnungsfrist & Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie
Erhaltungsaufwand

EUGH-RS. „BLC-BAUMARKT“

- Das Unionsrecht schreibt im Grundsatz eine Vorsteueraufteilung **nach Umsätzen** vor.
- Eine allgemeine Abweichung von dieser Regelaufteilungsmethode ist unionsrechtswidrig. Den Mitgliedstaaten ist es jedoch gestattet, **bestimmte (andere) Methoden** vorzugeben, falls diese im Einzelfall **zu einer präziseren Ermittlung des Vorsteuerabzugs** führen.

BMF-SCHREIBEN VOM 20.10.2022 → UMSETZUNG DER RSPR.**VORSTEUERAUFTEILUNG BEI GEMISCHT VERWENDETEN GEBÄUDEN****AUFTEILUNGSSCHLÜSSEL**

BMF-SCHREIBEN VOM 18.11.2022 → UMSETZUNG DER RSPR.**VORSTEUERAUFTEILUNG AUßERHALB
GEMISCHT VERWENDETER GEBÄUDE**

Keine Vorsteueraufteilung, wenn **Steuer nach § 14c UStG** geschuldet wird (Aufteilung nur bei „gesetzlich geschuldeten“ Beträgen)

Aufteilung nach **Personalschlüssel nicht präziser** (nicht alle Mitarbeitenden tragen zur Erwirtschaftung des Geschäftsergebnisses bei)

Blockheizkraftwerk: Keine Aufteilung nach energetischer Methode (kwh) – wegen unterschiedlicher Preise für Strom und Wärme nicht sachgerecht

FAZIT

- Späte Reaktion der FinVerw. → Rspr. 2012 – 2016
- Lange fehlende Rechtsklarheit und -sicherheit für die Praxis
- Bedeutung des Flächenschlüssels – zumindest für die FinVerw
- Erhebliche Ausstattungsunterschiede
- BMF-Schr. v. 18.11.2022: Energetische Aufteilungsmethode

Thema 10

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beim Asset-Deal

119

BEMESSUNGSGRUNDLAGE FÜR DIE GRUNDERWERBSTEUER BEIM ASSET-DEAL

ALLGEMEINES

- GrESt: **Anspruch auf Übereignung** inländischen Grundbesitzes → weder der Übergang des zivilrechtlichen noch des wirtschaftlichen Eigentums
- Oft str., welche Bestandteile zum Kaufpreis und damit zur **BMG** der GrESt gehören

120

„GEGENLEISTUNG“

- Wert der **Gegenleistung** (§ 8 Abs. 1 GrEStG): Regel-BMG
- **Grundbesitzwert** (§ 8 Abs. 2 GrEStG): Ersatz-BMG
- **Jede Leistung**, die der Erwerber als Entgelt (im weiteren Sinne) gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt (im weiteren Sinne) empfängt
- Einbeziehung von **fest** mit dem Grundstück **verbundener Bestandteile**, nicht aber mitverkaufte bewegliche Gegenstände → Gesamtgegenleistung ist ggf. aufzuteilen
- Zeitpunkt: Erwerbsvorgang
- Auflistung der möglichen Gegenleistungen in § 9 Abs. 1 und 2 GrEStG
- Wirtschaftlich sinnvoll, dass der **Käufer** die gesamte GrESt trägt

ERSATZBEMESSUNGSGRUNDLAGE

- Wachsende Bedeutung
- Anwendung insb., wenn **keine Gegenleistung vorhanden** → Ersatztatbestände des GrEStG

SYMBOLISCHER KAUFPREIS

- Ausgangspunkt: Vereinbarte Gegenleistung
- Anders, wenn vereinbarter Kaufpreis im Verhältnis zum tatsächlichen Wert so gering, dass damit der **Charakter der Gegenleistung verloren** geht
- Grenze derzeit nicht abschließend bestimmt
- Richtwert: 10%
- Sonst: Ansatz des Grundbesitzwerts

VERTRAGLICHE AUFTEILUNG DES KAUFPREISES

- Grundsätzliche Anerkennung (insbesondere zwischen fremden Dritten)
- Grenze: § 42 AO, wenn das Wertverhältnis **offensichtlich** unzutreffend ist.
- Bei Abweichung: **Beweislast** bei der FinVerw

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Gehören zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage Gehölze, wenn im Zeitpunkt von Aussaat oder Pflanzung bereits vorgesehen war, sie wieder vom Grundstück zu entfernen? (Fall 1)
- Gehört die vom Erwerber übernommene vertragliche Verpflichtung für die zukünftige Erschließung des Grundstücks einen bestimmten Betrag zu zahlen, zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage des von der erschließungspflichtigen Gemeinde erworbenen unerschlossenen Grundstücks? (Fall 2)
- Gehören die im Kaufpreis nicht gesondert ausgewiesenen Erschließungskosten für ein von einem privaten Erschließungsträger erworbenes unerschlossenes Grundstück zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage? (Fall 3)

BFH-URTEIL VOM 25.1.2022 – II R 36/19, BFH/NV 2022, 1397 (FALL 1)

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahr | 2018 |
| Kläger | Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb |
| 2018 | Erwerb von mehreren Waldgrundstücken mit einem einheitlichen Vertrag von derselben Veräußerin in mehreren Gemeinden. Vom Gesamtkaufpreis von 105.000 EUR sollte ein Teilbetrag von 73.500 EUR auf den „Aufwuchs“ und 31.500 EUR auf Grund und Boden entfallen. |
| 9.10.2018 | Finanzamt erlässt eine gesonderte Feststellung für die einzelnen Grundstücke mit einer Gegenleistung von 105.000 EUR und dem Hinweis, dass der Wald wesentlicher Bestandteil des jeweiligen Grundstücks sei. |
| FG Düsseldorf | Nach Auffassung des FG wird aus der Struktur und der Lage der erworbenen Flächen deutlich, dass die Bäume zum Zwecke einer späteren Ernte angepflanzt worden und deshalb Scheinbestandteile i.S.d. § 95 BGB seien. |

REVISION UNBEGRÜNDET

- Grundstück i.S.d. bürgerlichen Rechts zu verstehen. Es **umfasst** nach §§ 94, 95 BGB auch seine wesentlichen Bestandteile, soweit es sich **nicht** um **Scheinbestandteile** handelt. Ob **Gehölze** zum Grundstück zählen, hängt davon ab, zu welchem **Zweck** die Aussaat bzw. das Einpflanzen des Gehölzes erfolgt ist.
- Zu den **wesentlichen Bestandteilen** eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden **fest verbundenen Sachen**, darunter auch die Erzeugnisse des Grundstücks, solange sie mit dem Boden zusammenhängen (§ 94 Abs. 1 S. 1 BGB). Samen wird mit dem Aussäen, eine Pflanze wird mit dem Einpflanzen wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 S. 2 BGB).
- **Aufstehende Gehölze** sind grds. **wesentliche Bestandteile** des Grundstücks
- Keine Bestandteile, wenn Sachen nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind → **Scheinbestandteile**. **Gehölze = Scheinbestandteile**, wenn bei Aussaat oder Pflanzung vorgesehen war, sie wieder **zu entfernen**.

BFH-URTEIL VOM 28.9.2022 – II R 32/20, BSTBL II NN BFH/NV 2023, 28 (FALL 2)

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|--|
| Streitjahr | 2018 |
| Klägerin | Ehefrau |
| 2018 | Ehefrau erwirbt zusammen mit Ehemann von der erschließungspflichtigen Gemeinde ein unbebautes und nicht erschlossenes Grundstück. Vom Gesamtkaufpreis entfällt ein Teilbetrag von 102.600 EUR auf Grund und Boden und ein Teilbetrag auf die Erschließungskosten. |
| 16.11.2018 | Finanzamt setzt GrESt fest und legt als BMG den Gesamtpreis unter Einbeziehung der Erschließungskosten zugrunde. |
| Hessisches FG | Abweisung der Klage. |

AUFHEBUNG DES URTEILS

- Entscheidend, **in welchem Zustand** die Vertragsbeteiligten das Grundstück zum **Gegenstand des Erwerbsvorgangs** gemacht haben
- Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch **nicht** erschlossen → Auslegung der getroffenen Vereinbarungen, **ob das erschlossene Grundstück** Gegenstand der **Übereignungsverpflichtung** ist → zivilrechtliche Maßstäbe
- Ist eine erschließungspflichtige Gemeinde selbst Veräußerin und übernimmt der Erwerber die Verpflichtung, für die künftige Erschließung einen bestimmten Betrag zu zahlen → Gegenstand des Erwerbsvorgangs unerschlossenes Grundstück
- Gilt nicht nur, wenn der Erwerber die Erschließungskosten mittels gesonderten Vertrags übernimmt, sondern auch, wenn eine solche Vereinbarung in den Kaufvertrag über das Grundstück integriert ist. Sie enthält regelmäßig einen von dem Kaufvertrag über den Erwerb des Grundstücks zu trennenden öffentlich-rechtlichen Vertrag.

BFH-URTEIL VOM 23.2.2022 – II R 9/21, BFH/NV 2022, 1194 (FALL 3)

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahr | 2018 |
| Kläger | Ehefrau und Ehemann |
| 2018 | Ehefrau und Ehemann erwerben zusammen mit dem Sohn von einer Immobiliengesellschaft, die auch Erschließungsträgerin ist, ein unbebautes und nicht erschlossenes Grundstück. Die Kosten für die gerade begonnene Erschließung sind im Kaufpreis enthalten, aber nicht gesondert ausgewiesen und auch nicht gesondert zu zahlen. |
| 23.10.2018 | Finanzamt setzt GrESt fest und legt als BMG den Gesamtpreis zugrunde. |
| FG Münster | Abweisung der Klage. |

REVISION UNBEGRÜNDET

- Für den Umfang der Gegenleistung ist entscheidend, **in welchem Zustand** die Vertragsbeteiligten das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbs gemacht haben
- Grundstück noch **nicht** erschlossen → Auslegung, ob das erschlossene Grundstück Gegenstand der Übereignungsverpflichtung → Zivilrechtliche Maßstäbe → Tatsächliche Feststellungen → § 118 Abs. 2 FGO
- **Auslegung: Frage des Einzelfalls.** Kriterien dafür, dass das Grundstück nicht als erschlossenes Grundstück verkauft wird, sondern die Vereinbarung über die Erschließungskosten als selbständige Ablösevereinbarung bestehen soll, können bspw. die Begründung zweier selbstständiger Geldforderungen, zweier unterschiedlicher Leistungspflichten des Veräußerers, getrennte Fälligkeitsregeln sowie eine von der Erschließung unabhängige Wirksamkeit des Kaufvertrags sein.
- Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass die im Kaufpreis kalkulatorisch enthaltenen Erschließungskosten **Teil der grund-erwerbsteuerlichen BMG** sind.

ALLGEMEINES

- GrESt-Reform zum 1.7.2021 → Rechtsunsicherheit
- Zunahme von Asset Deals
- Diskussionen um die **Aufteilung** der häufig einheitlichen BMG
- Sinnvoll, eine Aufteilung des Kaufpreises **im Kaufvertrag** vorzunehmen

UMFANG DES GRUNDSTÜCKS I.S.D. GrEStG

- Grundstück i.S.d. BGB
- Räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts ohne Rücksicht auf die Art seiner Nutzung unter einer besonderen Nummer eingetragen ist. Es umfasst nach §§ 94, 95 BGB auch seine **wesentlichen Bestandteile**, soweit es sich **nicht** um **Scheinbestandteile** handelt
- Einbringung für einen vorübergehenden Zweck
- LuF: Absicht zum Zeitpunkt des Aussäens und Pflanzens
- Regelung im Kaufvertrag

UMFANG DER GEGENLEISTUNG I.S.D. § 9 GrEStG

- Alle Leistungen des Erwerbers, um das Grundstück zu erwerben
- Entscheidend: In welchem Zustand haben die Vertragsparteien das Grundstück zum **Vertragsgegenstand** gemacht?
 - Bereits tatsächlich erschlossen → Erschlossenes Grundstück
 - Noch nicht erschlossen → Auslegung der getroffenen Vereinbarungen → tatsächliche Feststellungen des FG binden den BFH
 - Erschließungspflichtige Gemeinde mit der Pflicht an diese einen bestimmten Betrag zu zahlen → unerschlossenes Grundstück
 - Indizien für die Auslegung des Kaufvertrags

Thema 11

Option zur Vollverschonung

OPTION ZUR VOLLVERSCHONUNG

BEGÜNSTIGUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

| | Regelverschonung (Abs. 1) | Verschonungsoption (Abs. 8) |
|--|--|--|
| Verschonungsabschlag auf begünstigtes Betriebsvermögen | 85 % | 100 % |
| Verwaltungsvermögen | max. 50 % | max. 10 % |
| gleitender Abzugsbetrag | max. 150.000 | - |
| I. Behaltefrist | 5 Jahre | 7 Jahre |
| Verstoßfolge | Nachversteuerung bzgl. Verschonungsabschlag pro-rata-temporis | |
| | Wegfall Abzugsbetrag | - |
| II. Lohnsumme (Überprüfung am Ende der Behaltefrist) | 400 % der Ausgangslohnsumme über 5 Jahre | 700 % der Ausgangslohnsumme über 7 Jahre |
| Verstoßfolge | Nachversteuerung im Verhältnis des Unterschreitens der Lohnsumme | |

135

OPTION ZUR VOLLVERSCHONUNG

BVerfG v. 17.12.2014

Eliminierung von nicht begünstigtem Vermögen

Einschränkung für „Großerwerbe“

Ausdehnung der Lohnsummenregelung

136

OPTION ZUR VOLLVERSCHONUNG

REAKTION DES GESETZGEBERS

Verwaltungsvermögen

„Großerwerke“

Lohnsumme

26 Mio. EUR
Grenze

| Altes Recht | | Neues Recht | | Beschäftigtenzahl | Mindestlohnsumme | |
|-----------------------------|--------------------------------------|------------------------|--|---------------------------------------|--------------------------------|--------------------|
| „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ | | Anteilige Begünstigung | | | Regelverschonung | Optionsverschonung |
| VV > 50 % | keine Verschonung | BV | Begünstigung unabhängig von VV | | Summe in 5 Jahren | Summe in 7 Jahren |
| VV ≤ 50 % | Regelverschonung 85 % auch auf VV | VV | keine Begünstigung Einschränkung - „Schmutzzuschlag“ - Nettobetrachtung | bis fünf | keine Lohnsummenbindung | |
| VV ≤ 10 % | Vollverschonung 100 % auch auf VV | | | mehr als fünf, nicht mehr als zehn | 250 % | 500 % |
| | | | | mehr als zehn, nicht mehr als 15 | 300 % | 565 % |
| | | | | mehr als 15 | 400 % | 700 % |

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023 | SEITE

137

137

OPTION ZUR VOLLVERSCHONUNG

BEGÜNSTIGUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

- Möglichkeit der Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG a.F.; § 13a Abs. 10 ErbStG n.F.): 100% statt 85% Begünstigung
- Behaltensfrist: 7 statt 5 Jahre
- Lohnsummenanforderung
- Verwaltungsvermögensquote
- **Unwiderrufliche** Option → Antrag bis zum Ende der materiellen Bestandskraft
- **FinVerw.:** Antrag für mehrere wirtschaftliche Einheiten zwingend **einheitlich** zu stellen

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2023 | SEITE 145

138

138

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Ist die Verwaltungsvermögensquote bei der Übertragung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten für jede gesondert zu erfassen?
- Kann die Option für jede wirtschaftliche Einheit gesondert oder für alle nur einheitlich ausgeübt werden?
- Entfällt jegliche Verschonung, wenn die Voraussetzungen der Vollverschonung für eine Einheit nicht vorliegen oder ist in diesem Fall die Regelverschonung zu gewähren?

BFH-URTEIL VOM 26.7.2022 – II R 25/20, BFH/NV 2022, 1371

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Streitjahr | 2010 |
| Klägerin | Erhielt von ihrer Mutter am 31.12.2010 schenkungsweise vier KG-Beteiligungen. Bei KG2 betrug die Verwaltungsvermögensquote mehr als 10 %, bei allen vier Beteiligungen zusammen weniger als 10 %; im Einspruchsverfahren: Gesamter Erwerb soll der Vollverschonung unterliegen. Da der Antrag zur Vollverschonung nur einheitlich gestellt werden könne, müsse die Quote auch insgesamt ermittelt werden; Hinweise: Regelverschonung für KG2 und volle Begünstigung für die übrigen KG-Beteiligungen. |
| Finanzamt | Weder Voll- noch Regelverschonung für KG2, im Übrigen: Vollverschonung für die übrigen KG-Anteile |
| FG Münster | Bestimmung der Verwaltungsvermögensquote hat gesondert für jede Einheit zu erfolgen; Antrag auf Optionsverschonung kann bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten nur einheitlich gestellt werden; Regelverschonung ist keine Rückfallregelung, so dass bei beantragter Vollverschonung, aber nicht erfüllten Voraussetzungen jegliche Begünstigung zu versagen ist. |

REVISION UNBEGRÜNDET

- §§ 13a, 13b ErbStG a.F. sind nach dem Urte. des BVerfG v. 17.12.2014 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, aber weiterhin anwendbar.
- Der relevante **Anteil** des Verwaltungsvermögens ist **in Bezug auf jede übertragene wirtschaftliche Einheit** und damit für jeden übertragenen Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG **gesondert** zu ermitteln. Das gilt, sowohl für die **Regel-** als auch für die **Vollverschöpfung**.
- Der **Antrag** auf Optionsverschöpfung kann bei einer einheitlichen Schenkung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten **für jede erworbene wirtschaftliche Einheit gesondert** gestellt werden.
- Wurde die optionale Vollverschöpfung für eine wirtschaftliche Einheit erklärt, die die Anforderungen an die Vollverschöpfung nicht erfüllt, ist für diese wirtschaftliche Einheit auch die **Regelverschöpfung** nach § 13a Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 ErbStG a.F. **nicht zu gewähren**, selbst wenn deren Voraussetzungen erfüllt sind.

GRUNDSATZFRAGEN

- Billigkeitsmaßnahmen in Fälle der „Optionspflicht“?
- **„Meilenstein“** im Unternehmenserbschaftsteuerrecht

Thema 12

Ablaufhemmung bei Steuerhinterziehung durch den Erblasser und den Erben

143

ABLAUFHEMMUNG BEI STEUERHINTERZIEHUNG DURCH DEN ERBLASSER UND DEN ERBEN

ALLGEMEINES

- Steuererklärung des Erblassers unvollständig **und** dadurch erfolgte eine Verkürzung von Steuern
- **Auswirkungen:**
 - Erben **schulden** als Gesamtrechtsnachfolger die verkürzte bzw. hinterzogene **Steuer**, soweit wie diese noch festgesetzt werden kann
 - Berichtigung nach § 153 AO → Bei Nichtvornahme: „**Steuerhinterziehung durch Unterlassen**“

144

FESTSETZUNGSVERJÄHRUNG UND ABLAUFHEMMUNG

- Ablauf der Festsetzungsfrist: Steuerfestsetzung oder ihre Aufhebung oder Änderung **nicht mehr möglich**
- **Festsetzungsfrist:** grds. 4 Jahre → leichtfertige Steuerverkürzung: 5 Jahre → Steuerhinterziehung: 10 Jahre

§ 171 Abs. 7 AO

„In den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist **nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.**“

(Hervorhebungen des Verfassers)



BERATUNGSHINWEIS

Keine Bestimmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist ohne Prüfung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung

STRAFRECHTLICHE VERFOLGUNGSVERJÄHRUNG

- **Beginn:** Tag des Eintritts des Taterfolgs → Erlass des (vollständigen) Steuerbescheids
- Steuerhinterziehung/leichtfertige Steuerverkürzung: **5 Jahre**
- Schwere Steuerhinterziehung: **15 Jahre** → Steuerverkürzung in großem Ausmaß → Jede Steuerhinterziehung **über 50.000 EUR**
- Unterbrechung durch die in § 78c StGB aufgeführten Tatbestände, insbesondere Einleitung eines Ermittlungsverfahrens
- Absolute Grenze: Ablauf der doppelten bzw. bei schwerer Steuerhinterziehung das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist → bis zu **max. 37,5 Jahren**

BERICHTIGUNG GEM. § 153 AO

- Pflicht zur **unverzöglichen Berichtigung** → ohne schuldhaftes Zögern
- Berichtungspflicht endet mit Auflauf der Festsetzungsfrist nach §§ 169 ff. AO
- **Erbfall:** Pflicht der Gesamtrechtsnachfolger → bei vorsätzlichem Verstoß: Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Begeht, wenn der Erblasser durch die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen Steuern hinterzogen hat, auch dessen Gesamtrechtsnachfolger eine eigenständige Steuerhinterziehung, wenn er die Steuererklärungen des Erblassers nach dem Erbfall nicht berichtigt, und greift infolgedessen auch bezüglich des Gesamtrechtsnachfolgers eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO hinsichtlich der Steuerschuld des Erblassers ein?

BFH-URTEIL VOM 21.6.2022 – VIII R 26/19, BSTBL NN (BFH/NV 2023, 50)

| Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form | |
|--|---|
| Klägerinnen | Ehefrau und zwei Töchter des am 2.6.2007 verstorbenen Erblassers als Gesamtrechtsnachfolgerinnen (Erbengemeinschaft), nach dem Tod der Ehefrau (Mutter der Töchter) im Verlauf des Rev.-Verfahrens die beiden Töchter |
| 1995 - 2001 | Bewusste Nichtangabe von Kapitalerträgen durch den Erblasser aus zwei liechtensteinischen Stiftungen in ESt-Erklärungen, Abgabe ESt 1995 am 10.3.1997, Abgabe ESt 1996 - 2001 in den Jahren 1998 - 2002, bestandskräftige Steuerbescheide, Steuerverkürzung jeweils i.H. sechsstelliger EUR-Beträge, Kenntnis der Klägerinnen über die erfolgten Steuerhinterziehungen, Auskehrungen u.a. noch im Jahr 2007 nach dem Tod des Erblassers, keine Berichtigungen nach § 153 AO |
| 2.12.2014 | Abgabe einer Selbstanzeige durch die Klägerinnen bzgl. der ESt ab 2002, Nachklärung der Kapitalerträge aus den liechtensteinischen Stiftungen |
| Finanzamt | Erllass nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderter ESt-Bescheide für 1995 - 2001 am 23.12.2016 |
| FG München | Abweisung der Klage |

REVISION UNBEGRÜNDET

- Die **Eigenschaft** einer Steuer, **hinterzogen** zu sein, haftet der Steuer als solcher an und geht mit dem Übergang der Steuerschuld auf den **Gesamtrechtsnachfolger über**, der damit auch in die zehnjährige Festsetzungsverjährung eintritt. Durch Unterlassen begangene Steuerhinterziehungen der Erben löst keine erneute zehnjährige Festsetzungsfrist aus.
- Die nachträgliche Kenntnis i.S.d. § **153 AO** wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Erben bereits vor dem Tod von der Steuerhinterziehung wussten – abzustellen ist auf den **Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge**.
- Die Hemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Abs. 7 AO setzt nicht voraus, dass die strafrechtliche Verfolgungsverjährung die Tat des Erblassers betrifft, die zur Verlängerung der Festsetzungsverjährung geführt hat. Entscheidend ist, dass für eine **dieselbe Steuerschuld betreffende Steuerstraftat** – hier die der Erben durch Unterlassen – **noch keine Verfolgungsverjährung** eingetreten ist.

ALLGEMEINES

- Fall der schweren Steuerhinterziehung → **10 Jahre (a.F.)**
- Strafrechtliche Verfolgungsverjährung hätte 2017 geendet
- **Hemmung** nach § 171 Abs. 7 AO → offenbar fehlende Kenntnis
- Strafrechtliche Konsequenzen?
 - Wirkung auf die Selbstanzeige?
 - Freiheitsstrafe?

BERICHTIGUNGSPFLICHT VS. SELBSTANZEIGE

- Berichtungspflicht **unabhängig** von Leichtfertigkeit oder (bedingtem) Vorsatz
- Übergänge § 153 ⇔ § 371 AO **fließend**
- **Gefahr:** Straffreiheit der Selbstanzeige tritt nicht ein

BESONDERHEITEN IM ERBGANG

- Erben können für die Steuerhinterziehung des Erblassers strafrechtlich **nicht** belangt werden
- Vermeidung einer **eigenen Steuerhinterziehung** durch die Erben:
 - **Erkennen** der Steuerhinterziehung des Erblassers
 - Bloßes Erkennen-Können oder Erkennen-Müssen reicht nicht
 - Erkenntnis, dass es zu einer **Verkürzung** der Steuer gekommen ist
 - Ggf. zunächst Anzeige nach § 153 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 AO und **spätere Berichtigung**, wenn Zeit zur Aufbereitung der Unterlagen erforderlich ist; Begründung der Zeitdauer ggü. der FinVerw., ggf. auch vorläufige Angaben
 - **Zügige Anzeige** nach dem Erbgang und Beantragung einer angemessenen Frist

EXKURS: BERATUNGSRISIKO SELBSTANZEIGE

- Ausgangspunkt: **§ 371 AO**
- Übergang der **Berichtigungspflicht auf die Erben** gem. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO
→ Gefahr der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)
- Wenn erfolgreich: Straffreiheit → Bedeutet, aber **nicht** Sanktionsfreiheit
- BMF-Schreiben vom 13.1.2023: Mitteilungen der Finanzbehörden zur Durchführung dienstrechtlicher Maßnahmen bei Beamten und Richtern
 - Dienstvergehen
 - Weitergabe der Daten kann gerechtfertigt sein
 - Gilt auch für unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen durch Beamte der FinVerw.

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!

DR. JÖRG GRUNE
HANNOVER



PROF. DR. BERT KAMINSKI
HAMBURG



DIRK KROHN
BURG



DR. MICHAEL MESSNER
HANNOVER



MARKUS PERSCHON
ESCHEBURG



MICHAEL SEIFERT
KÖLN