

 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# AKTUELLES STEUERRECHT

## DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

[www.aktuelles-steuerrecht.info](http://www.aktuelles-steuerrecht.info) 

1

 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Vorbemerkungen

2

## VORBEMERKUNGEN

**BVERFG BESCHLUSS V. 28.7.2023 – 2 BVL 22/17 (VERÖFFENTL. AM 25.8.2023): ZINSSATZ GEM. § 6A ESTG**

- Vorlage des FG Köln (Beschluss vom 12.10.2017, 10 K 977/17) ist **unzulässig**
- Hinsichtlich des 1. Vergleichspaares **mangele** es an der **Beachtung bisher ergangener Rechtsprechung** des BVerfG zu Verfassungsmäßigkeit der Bildung von Jubiläumsrückstellungen und weiteren (verfassungsmäßigen) Erwägungen des Gesetzgebers. Beschließende Richter des BVerfG sehen **keine „Ungleichbehandlung** im Hinblick auf das im gesamten übrigen Bilanzsteuerrecht geltende Realisationsprinzip“ komme.
- 2. Vergleichspaar: Keine ausreichende Darlegung des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Insbesondere der Vorwurf der **Willkür** des Rechnungszinsfußes werde damit begründet, dass sich kein einleuchtender Grund für den Zinsfuß finde. Auch über das Argument hinaus, dass der **Zins eine reelle Marktgröße** abbilden müsse, reicht die Argumentation des FG nicht aus, um die Richter von der Zulässigkeit der Vorlage zu überzeugen.
- Aussagen zur Verfassungswidrigkeit der **Zinsen i.S.d. AO** nicht verfahrensgegenständlich

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023

3

3

## VORBEMERKUNGEN

**ZUKUNFTSFINANZIERUNGSSICHERUNGSGESETZ**

- Kabinettsbeschluss v. 16.8.2023
- Erhöhung des Freibetrags gem. § 3 Nr. 39 EStG auf 5.000 EUR. Bei Beteiligungen von mehr als 2.000 EUR/Jahr ist das **Zusätzlichkeitserfordernis** zu beachten. Voraussetzung: Angebot an alle Arbeitnehmer
- **§ 20 Abs. 4b EStG**: Bei Veräußerung der steuerfrei erhaltenen Anteile innerhalb von 3 Jahren zählen steuerfrei gewählten Vermögensvorteile nicht zu den Anschaffungskosten → Einkünfte aus KapV
- Aufgeschobene Besteuerung gem. § 19a EStG: Ausweitung auf Konzernfälle; Schwellenwerte (Jahr der Übertragung oder in einem der letzten 6 vorliegenden Kalenderjahre) 1.000 Mitarbeiter, Jahresumsatz: max. 100 Mio. EUR, Jahresbilanzsumme: max. 86 Mio. EUR; Beachte: Möglichkeit der Pauschalbesteuerung ist **entfallen**

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023

4

4

## VORBEMERKUNGEN

## ÄNDERUNGEN AM WACHSTUMSCHANCENGESETZ

- Neuer Zeitplan: Kabinettsklausur Meseberg **Ende August 2023**
- Wiedereinführung der degressiven AfA für bewegliche WG des AV, die nach dem **30. September 2023** und vor dem **1. Januar 2025** erworben wurden → Investitionen ggf. verschieben, um die degressive AfA erlangen zu können; **Ziel:** Grandfathering, nicht lfd. Jahr 2023
- Nur eingeschränkte Verbesserung beim Verlustvortrag: **70 %** statt bisher 60 % des 1 Mio. EUR übersteigenden GdE, zeitlich befristet von **VZ 2024 – einschl. VZ 2027** → Geltung auch für die **GewSt**; **Achtung:** Regelung in eigenem Artikel (!) nicht in den Übergangsvorschriften
- Einschränkung der Erleichterungen bei der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG → Nutzung im Rahmen der **BP** unverändert möglich

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023

5

5

## VORBEMERKUNGEN

## STEUERLICHE ÄNDERUNGEN INFOLGE DER BESCHLUSSFASSUNGEN AUF DER KABINETTSKLAUSUR

**Beschlossenes (!)**  
Wachstumschancengesetz

**Mindestbesteuerung**  
gem. § 10d Abs. 2 EStG:  
80%, statt 70%, sonst  
unverändert

**BERATUNGSHINWEIS**

Widerstand der Ge-  
meinden → GewSt-  
Ausfälle

**Degressive AfA** für  
Gebäude i.H.v. 6% bei  
Nutzung zu Wohn-  
zwecken (Herstellung  
nach 30.9.2023 und vor  
dem 1.10.2029  
begonnen)

**Bürokratieabbau  
(Eckpunktepapier)**

- Verkürzung der handels- und steuerlichen Aufbewahrungsfristen von **10 auf 8 Jahre**
- ...

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023

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 3/2023

7

7

3|23

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Thema 1

Einbringung gegen Gewährung von  
Gesellschaftsrechten – Kapitalkonto I und  
gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto

8

## ÜBERTRAGUNG EINES WG AUS DEM PRIVATVERMÖGEN IN DAS GESAMTHANDSVERMÖGEN EINER PERSG

**Einlage** = unentgeltliche Übertragung

**Übertragender:** keine Aufdeckung der stillen Reserven, da keine Veräußerung, Ausnahme: § 23 Abs. 1 S. 5 EStG



### BERATUNGSHINWEIS

Anwendungsbereich der Ausnahme

**Aufnehmende PersG:** grds. TW zum Zeitpunkt der Zuführung (mit Ausnahmen) WG, zur Erzielung von Überschusseinkünften: § 7 Abs. 1 S. 5 EStG für die AfA

**tauschähnlicher Vorgang** =

- entgeltlicher Vorgang → Gewinnrealisation beim Einbringenden
- Neues AfA-Potenzial bei der PersG (keine Anwendung des § 7 Abs. 1 S. 5 EStG)

9

## BEDEUTUNG DER KAPITALKONTEN UND RECHTSENTWICKLUNG

- BMF-Schr. v. 20.12.1977: Einlage, soweit der Übertragende an der Ges. beteiligt ist ⇔ BFH v. 19.10.1998
  - BMF-Schr. v. 29.3.2000: tauschähnlicher Umsatz (→ Gewinnrealisation) bei der Gewährung von Gesellschaftsrechten → Welche Kapitalkonten? FinVerw: „dem Kapitalkonto“ ⇔ BFH v. 24.1.2008: auch bei Gutschrift auf anderen Kapitalkonten
  - BMF-Schr. v. 11.7.2011: Vollständige Gegenbuchung
    - auf Kapitalkonto I oder auf einem variablen Kapitalkonto
    - auf Kapitalkonto I und teilweise auf einem variablen Kapitalkonto oder
    - teilweise auf Kapitalkonto I oder einem variablen Kapitalkonto und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der PersG
- ⇔ BFH v. 29.7.2015 und v. 4.2.2016

10

**„LETZTER STAND“: BMF-SCHREIBEN VOM 26.7.2016**

- Einlage: Ausschließliche Buchung auf einem variablen KapKonto (z.B. KapKonto II) aus dem sich keine Gewinnbezugsrechte ergeben und/oder auf einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage → unentgeltlicher Vorgang
- Rechtsunsicherheit infolge v. BFH-Urt. v. 29.7.2015

**BERATUNGSHINWEIS**

Kapitalkonto oder Darlehenskonto

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Handelt es sich bei der Einbringung eines WG der Gesellschafter in die PersG, soweit neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten (Gutschrift auf dem Kapitalkonto I) eine Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, um eine Einlage mit der Folge, dass die Gesellschaft insoweit die AfA-BMG unter Beachtung von § 7 Abs. 1 S. 5 EStG zu ermitteln hat, oder liegt eine entgeltliche Anschaffung des WG durch die Gesellschaft vor?

**BFH-URTEIL VOM 23.3.2023 – IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895**

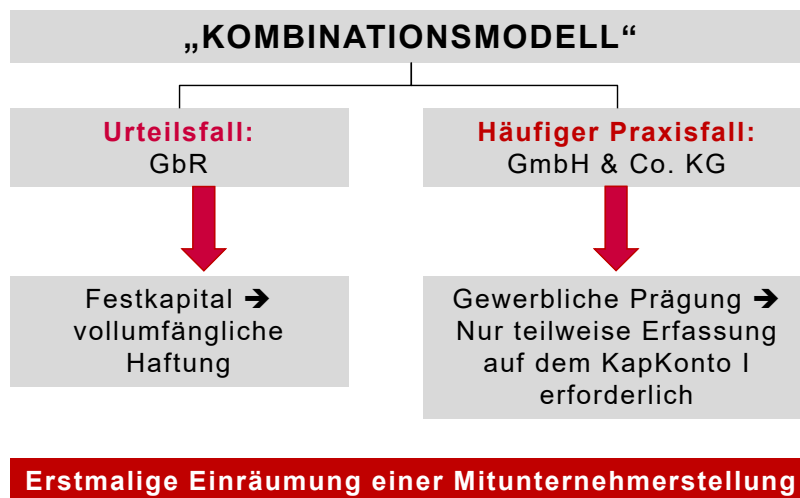
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	Zum 1.1.2010 gegründete GbR mit vier Gesellschaftern, Unternehmensgegenstand u.a. Betrieb einer Windkraftanlage, Festkapital 10.000 EUR, Übernahme eines Stromeinspeisevertrags zum 1.1.2010
2010	Zur Aufbringung des Festkapitals (je 25 % = 2.500 EUR) Übertragung eines Grundstücks mit aufstehender Windkraftanlage am 4.3.2010 aus dem Privatvermögen (vorherige Nutzung VuV) einer personenidentischen GbR, angesetzter Wert der Windkraftanlage (400.000 EUR) wird i.H.v. 10.000 EUR dem Festkapital und i.H.v. 390.000 EUR der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben, Ansatz einer zeitanteiligen AfA i.H.v. 30.300 EUR (11 Jahre Nd), Einkünfte i.H.v. 165 EUR
Finanzamt	Annahme einer Einlage, Kürzung des Einlagewerts für Zwecke der AfA-BMG nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG, kein Ansatz einer AfA, Einkünfte i.H.v. 30.465 EUR
Nds. FG	Ansatz einer AfA-BMG i.H.v. 10.000 EUR (Gutschrift Festkapital), AfA 757 EUR, Einkünfte 29.708 EUR, darüber hinaus Abweisung der Klage

13

**ABWEISUNG BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Der Senat hält an der Beurteilung fest, dass bei Einbringung eines Einzel-WG des Privatvermögens in eine PersG ein vollentgeltliches Geschäft vorliegt, wenn der Wert nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern **auch** einer **gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben** wird.
- Dies gilt jedenfalls für die **erstmalige Einräumung einer Mitunternehmerstellung**, wenn die Einbringung insg. für Rechnung des Einbringenden erfolgt, d.h. es zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt.
- Das **Entgelt** besteht in der Gutschrift auf dem jeweiligen Festkapitalkonto und dem Anteil an der gesamthänderisch gebundenen Rücklage, der sich wiederum nach der Beteiligungsquote richtet.
- Die **AfA-BMG** ergibt sich nach dem **gemeinen Wert** des übertragenen WG. Der gemeine Wert ist ein objektiver Wert, dessen Ermittlung das FG im zweiten Rechtsgang nachholen muss.

14



15

**Erweiterung der MU-Stellung**

- Vom BFH ausdrücklich **offen** gelassen

**BERATUNGSHINWEIS**

Übertragung auf eine bestehende Einmann-GmbH & Co. KG

**Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern**

- Tritt ein, bei fehlender quotaler Beteiligung
- Besondere Bedeutung bei FamilienPersG
- **Schenkungsteuer?**

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorherige Schenkung der WG

16



### Darlehenskonto

- **Entgeltlicher** Vorgang
- Bei **ergänzender** Gewährung von GesRechten: wohl entgeltlicher Vorgang
- **Unklar**, wenn neben Darlehen auch eine Verbuchung auf einem variablen Kapitalkonto bzw. Rücklagenkonto erfolgt → Teilentgeltlichkeit?

### Zusammenfassung: Geklärte Rechtsfragen

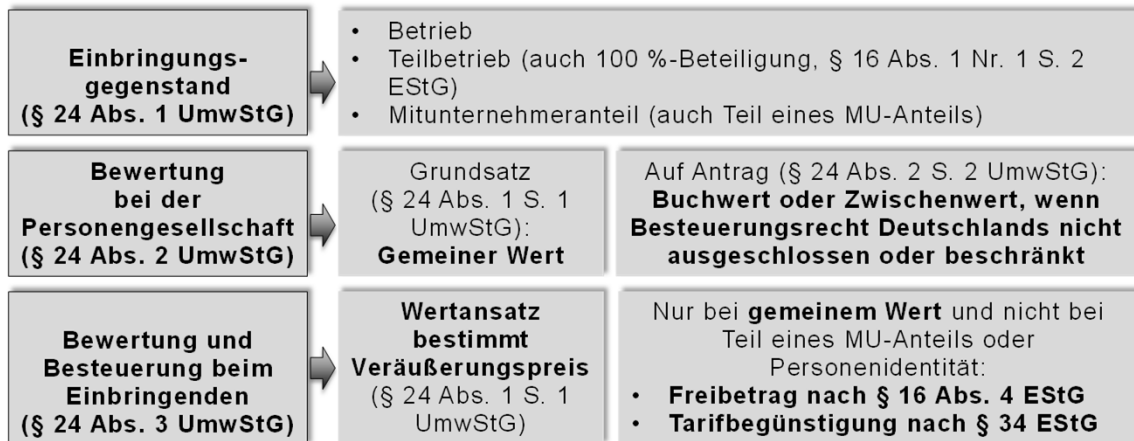
- **Anteilige** Buchung auf dem **Kapitalkonto I** bzw. Festkapital ausreichend
- **Weitere Beträge** können dem variablen Kapitalkonto, der gesamthänderischen Rücklage oder einem Darlehenskonto gutgeschrieben werden
- **Unentgeltlich**: ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto und/oder gesamthänderisch gebundener Rücklage

## Thema 2

### Keine Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen

## KEINE AUFLÖSUNG NEGATIVER ERGÄNZUNGSBILANZEN

### EINBRINGUNG IN EINE PERSONENGESELLSCHAFT (§ 24 UMWSTG)



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 383 - 385

19

19

## KEINE AUFLÖSUNG NEGATIVER ERGÄNZUNGSBILANZEN

#### Zeitpunkt der Einbringung

- Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums
- **Einzelrechtsnachfolge:** Einbringungsvertrag → keine Rückwirkung
- **Gesamtrechtsnachfolge:** spätestens im Zeitpunkt der Eintragung im Register, Rückbeziehung um bis zu 8 Monate möglich

#### Darstellung des gewählten Wertansatzes

- Individualprinzip → Gemeiner Wert
- **Bruttomethode:** Ansatz in der Gesamthandsbilanz mit dem gemeinen Wert, Neutralisierung der Mehrwerte durch negative Ergänzungsbilanzen

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 385 - 386

20

20

## ERMITTLUNG DES VERÄUßERUNGSGEWINNS

$$\begin{array}{r}
 \text{Veräußerungspreis} \\
 \text{./. Buchwert} \\
 \text{./. Veräußerungskosten} \\
 \hline
 = \text{Veräußerungsgewinn/-verlust} \\
 \hline
 \hline
 \end{array}$$

- **Begünstigungen:** § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG
- Beachte: Veräußerung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils ist **nicht** begünstigter laufender Gewinn
- Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen:  
Aufgabe eines Mitunternehmer**anteils**

## GEWERBESTEUERLICHE BEHANDLUNG DES VERÄUßERUNGSGEWINNS

- Veräußerungsgewinn unterliegt der GewSt, soweit er nicht unmittelbar auf eine natürliche Person entfällt
- **Gewerbsteuerpflicht** bei:
  - Veräußerung durch eine KapG
  - Veräußerung durch eine weitere Mitunternehmerschaft
  - Veräußerung nur eines Teils eines Mitunternehmeranteils

## KEINE AUFLÖSUNG NEGATIVER ERGÄNZUNGSBILANZEN

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

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

## KEINE AUFLÖSUNG NEGATIVER ERGÄNZUNGSBILANZEN

**BFH-URTEIL VOM 23.3.2023 – IV R 27/19, BFH/NV 2023, 912****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klägerin	C-GmbH, die formwechselnd mit Wirkung zum 1.1.2016 aus der C-KG hervorgegangen ist.
30.12.2005	Verschmelzung der L-KG zum Buchwert auf die C-KG und Beteiligung der C-GmbH zu 20 % als weitere Kommanditistin der C-KG mit einer Bareinlage von 2,5 Mio. EUR (Buchung 150.000 EUR auf Festkapital und 2,35 Mio. EUR auf gesamthänderisch gebundene Rücklage). Bildung einer positiven Ergänzungsbilanz für die C-GmbH (876.306 EUR Geschäfts- und Firmenwert) sowie negativer Ergänzungsbilanz in gleicher Höhe für die Altgesellschafter.
15.12.2009	Gesellschafterbeschluss über das Ausscheiden der Kdt. C-GmbH gegen Zahlung einer Abfindung mit Wirkung zum 1.1.2011.
2011	Die C-KG erklärt einen gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn der C-GmbH i.H.v. 1.171.037 EUR und führt die negative Ergänzungsbilanz der Altgesellschafter fort.
Ap	Betriebsprüfer löst die negative Ergänzungsbilanz der Altgesellschafter gewinnwirksam auf und erlässt geänderten GewSt-Messbescheid mit einem zusätzlichen laufenden Gewinn von 525.784,15 EUR.
Einspruch/ Klage Nds. FG	Sowohl im Einspruchsverfahren als auch im Verfahren beim FG wurden die Einwendungen des Stpfl. gegen die Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz der Altgesellschafter nicht berücksichtigt.

## KEINE AUFLÖSUNG NEGATIVER ERGÄNZUNGSBILANZEN

**REVISION BEGRÜNDET**

- Bei einer Mitunternehmerschaft **erhöht** der aus der **Auflösung** negativer Ergänzungsbilanzen **entstehende laufende** Gewinn den Gewerbeertrag nach § 7 S. 1 GewStG.
- **Anlässlich** des **Beitritts** eines Gesellschafters nach § 24 UmwStG können zwecks Fortführung der Buchwerte für die Altgesellschafter **negative Ergänzungsbilanzen** wegen eines aufgedeckten Geschäfts-/Firmenwerts und für **Neugesellschafter positive** Ergänzungsbilanzen in entsprechender Höhe aufgestellt werden.
- Das im Jahr 2011 erfolgte **entgeltliche Ausscheiden** des Neugesellschafter führt **nicht** dazu, dass die für die **Altgesellschafter** geführten negativen Ergänzungsbilanzen insg. **aufzulösen** waren; vielmehr waren diese Bilanzen fortzuführen.

## KEINE AUFLÖSUNG NEGATIVER ERGÄNZUNGSBILANZEN

**BILDUNG VON ERGÄNZUNGSBILANZEN**

- **Nettomethode zulässig**
- Fortführung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz unter Berücksichtigung der Bareinlage und Anpassung der Kapitalkonten
- **Negative** Ergänzungsbilanzen bei den Altgesellschaftern
- Neue Gesellschafter: **Positive** Ergänzungsbilanzen für die bezahlten Mehrwerte
- **Gesamtbetrachtung** von Gesamthands- sowie Minder- und Mehrkapital ermöglichen die Fortführung der bisherigen Buchwerte

## ERMITTLUNG DES VERÄUßERUNGSGEWINNS BEIM ENTGELTLICHEN AUSSCHEIDEN EINES MITUNTERNEHMERS

- Ausscheidender Mitunternehmer: Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 EStG → Berücksichtigung von positiven und negativen Ergänzungsbilanzen
- **Auflösungsgewinn** ist Bestandteil des Veräußerungsgewinns
- Beachte: Für den ausscheidenden Mitunternehmer kann die Behandlung der Ergänzungsbilanzen der anderen Mitunternehmer keine Rolle spielen

## AUFLÖSUNG VON NEGATIVEN ERGÄNZUNGSBILANZEN DER ANDEREN MITUNTERNEHMER

- **Keine Auflösung** der negativen Ergänzungsbilanzen → Keine Korrespondenz zur positiven Ergänzungsbilanz
- Argument des BFH: Fehlende Rechtsgrundlage, insb. kann diese nicht § 24 UmwStG entnommen werden

## Thema 3

# Scheidungsvereinbarung und Kinderbetreuung

29

### SCHEIDUNGSVEREINBARUNG UND KINDERBETREUUNG

#### PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG	§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG
<p>Veräußerung von Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten</p> <p><b>Frist:</b> Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als 10 Jahre</p> <p><u>Nicht steuerbar</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alternative 1: Nutzung im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken</li> <li>• Alternative 2: Nutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken</li> </ul>	<p>Veräußerungsgeschäfte bei <b>anderen Wirtschaftsgütern</b></p> <p><b>Fristen:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als <b>1 Jahr</b></li> <li>• Bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf 10 Jahre</li> </ul> <p><u>Nicht steuerbar</u> Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs</p>	<p><b>Veräußerung</b> von Wirtschaftsgütern vor deren <b>Erwerb</b></p>

30

## NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN

### § 23 ABS. 1 S. 1 NR. 1 S. 3 EStG

#### Alternative 1

Ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ab Erwerb bis zur Veräußerung

#### Alternative 2

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und der vorangegangenen beiden Jahre

## NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN

- Stpfl. nutzt als **Eigentümer** allein oder zusammen mit seinen **Familienangehörigen** oder mit einem Dritten
- **Unentgeltliche** Überlassung an Angehörige:
  - Kindergeld oder Kinder-FB
  - Problem: Nutzung durch eine **dritte** Person (z.B. Mutter, Lebenspartner des Kindes)
  - Enge Auslegung der Unterhaltspflicht durch den BFH
  - Alleinige Nutzung durch das unterhaltsberechtignte Kind
- Miteigentum



**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Steht es der Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts entgegen, wenn die Veräußerung unter dem Druck einer Teilungsversteigerung erfolgt?
- Ist bei Miteigentumsanteilen eine personenbezogene Nutzungszurechnung möglich?

**BFH-URTEIL VOM 14.2.2023 – IX R 11/21, BFH/NV 2023, 767**

<b>Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form</b>	
Streitjahr	2017
2008	Der Kläger und seine Ehefrau erwerben je zur ideellen Hälfte ein selbstbewohntes EFH.
2015	Auszug des Klägers – die Ehefrau und das 2007 geborene Kind leben weiter in dem EFH.
2017	Auf Druck der Ehefrau mit einer Teilungsversteigerung veräußert der Kläger seine ideelle Hälfte an die Ehefrau, die das EFH weiterhin mit dem Kind bewohnt.
Finanzamt	Privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 S. 1 EStG
FG München	Abweisung der Klage

## REVISION UNBEGRÜNDET

- Privates **Veräußerungsgeschäft** → Nicht zu verneinen, weil kein Übertragungswille und fehlende wirtschaftliche Betätigung → Scheidungsfolgenvereinbarung **Motivlage** kommt regelmäßig keine Relevanz zu.
- Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, da zugleich Überlassung an einen Dritten (z.B. der **Kindesmutter** bzw. dem Kindsvater)
- Abzustellen ist auf die **Nutzung des Gebäudes**, an dem das Miteigentum besteht; Ideeller Miteigentumsanteil lässt sich **nicht** gegenständlich konkretisieren und mit einer konkreten Nutzung in Zusammenhang bringen; er ist nicht „bewohnbar“.
- Nutzung des Einfamilienhauses durch die geschiedene Ehefrau des Klägers kann diesem **nicht als Eigennutzung** zugerechnet werden. Es fehlt an einer entsprechenden rechtlichen Grundlage. Keine Rechtfertigung durch Betreuung des minderjährigen Kindes → typische Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft. Dies ist bei dauernd getrennt lebenden Ehegatten, die nicht mehr Teil einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft sind, nicht der Fall.

## SELBSTNUTZUNG

- Zeitlich nicht ausschließliche Nutzung
- **Persönliche** Nutzung:
  - Unmittelbar
  - **Mittelbar** → Überlassung an Kinder
    - Kindergeld oder -freibetrag
    - **Kein** Kindergeld oder -freibetrag



### BERATUNGSHINWEIS

Vermögensauseinandersetzung vor dem Auszug

## VERÄUßERUNG

- Willentliche Veräußerung des Steuerpflichtigen
- Motivlage unbeachtlich → Enge Auslegung der „**höheren Gewalt**“



### BERATUNGSHINWEIS

Veräußerung nach Ablauf der 10-Jahres-Frist

- „**Räumung**“ durch einen Ehegatten → Zwischennutzung?

## MITEIGENTUMSANTEIL

- Ehefrau war hälftige Eigentümerin
- Nutzung durch sie und das **gemeinsame Kind**
- Bruchteilseigentum wird an der Sache nicht geteilt
- Keine Konkretisierung der Miteigentumsanteile
- Gemeinsames minderjähriges Kind der Ehegatten

## Thema 4

# Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kryptowährungen gem. § 23 EStG verfassungsgemäß

39

BESTEuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kryptowährungen  
GEM. § 23 EStG VERFASSUNGSGEMÄß

### AUSGANGSPUNKT



- „Hype“ → Starke **Wertzuwächse**, aber oft auch (sehr) hohe Verluste
- **Erstes höchstrichterliches Urteil** zur ertragsteuerlichen Behandlung der Veräußerungsgewinne bzw. -verluste → Notwendigkeit zur Korrektur von Steuererklärungen gem. **§ 153 AO?** → Steuerhinterziehung durch Unterlassen?

40

## GRUNDSÄTZLICHE FUNKTIONSWEISE VON KRYPTOWÄHRUNGEN

- Digitale Zahlungsmittel auf Grundlage eines Blockchain-Systems
- Übertragung von Guthaben in Form eines Computercodes („virtuelle Währung“) → Signaturprüfung → passender geheimer Signaturschlüssel als Voraussetzung
- Typischerweise Verwendung von **Pseudonymen** → Probleme bei der Identifikation der handelnden Personen → Überwachung und Verbuchung durch „Miner“
- Zumindest bisher: Verwendung als Zahlungsmittel eher selten → Gewinne aufgrund von **Wertsteigerungen als Hauptziel** für den Erwerb
- Ansässigkeit der wesentlichen Kryptobörsen nicht in Deutschland und i.d.R. auch nicht in OECD-Mitgliedstaaten → Problem: **Ermittlungsmöglichkeiten** der deutschen FinVerw.

## ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG VON PRIVATEN VERÄUßERUNGSGEWINNEN

- Ausgangspunkt: **BMF-Schr. v. 10.5.2022** → Grundlegende Auswirkungen, u.a. auch Bilanzierung und EÜR
- **WG**, deren Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer zu erfolgen hat
- Wer kann die Transaktion initiieren? → **Wirtschaftlicher Eigentümer** → Inhaber des privaten Schlüssels
- **Veräußerungsgewinne** (Rz. 51 des BMF-Schreibens): § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG
- Freigrenze: 600 EUR
- Verlängerung der **Behaltensfrist** über 12 Monate kommt nicht in Betracht (Rz. 63 des BMF-Schr.)



### BERATUNGSHINWEIS

Verfahrensrechtliche Fragen

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Sind im Privatvermögen entstehende Veräußerungsgewinne aus Kryptogewinnen als private Veräußerungsgeschäfte i.S.v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren oder kommt eine andere Einkunftsart (Einkünfte aus Kapitalvermögen infolge von § 20 Abs. 2 EStG) zur Anwendung?
- Gibt es bei der Besteuerung solcher Veräußerungsgewinne ein strukturelles Vollzugsdefizit?

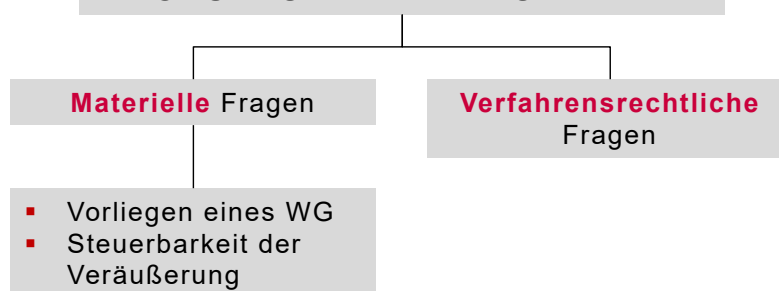
**BFH-URTEIL VOM 14.2.2023 – IX R 3/22, BSTBL II 2023, 571**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten, erwarben in den Jahren 2014 - 2016 (in 17 Transaktionen) Bitcoins (BTC). Zu Beginn des Streitjahres 2017 verfügten sie über knapp 25 BTC, die damals fast 22.600 EUR wert waren. In der Folge hatte der Kläger seine BTC in verschiedene andere virtuelle Währungen (Ether (ETC) und Monero (XMR)) umgetauscht und diese schließlich in kleinerer Stückelung veräußert. Unstreitig erzielte er so 2017 (unter Berücksichtigung der angefallenen Handelsplatz-Gebühren) einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 3.441.261,70 EUR. Berücksichtigung in der ESt-Erklärung für 2017.
FA	Zunächst Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, der später aufgehoben wurde. Hiergegen erhobenen Einspruch blieb erfolglos.
FG Köln	Lediglich bzgl. eines Teils des Veräußerungsgewinns könne nicht festgestellt werden, dass die an jenem Tag getauschten Token innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG angeschafft und veräußert worden seien. Im Übrigen sei die Steuerfestsetzung nicht zu beanstanden.

## REVISION UNBEGRÜNDET

- Zu den **WG** i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG können grds. auch solche **objektiv werthaltigen Positionen** gerechnet werden, bei deren Übertragung es auf dinglicher Ebene an einem Rechtsgeschäft fehlen könnte, sofern ihnen im Geschäftsverkehr ein selbstständiger Wert beigelegt wird und sie – allein oder mit dem Betrieb – verkehrsfähig sind.
- Den Currency Token Bitcoin, Ethereum und Monero ist gemeinsam, dass sie – wirtschaftlich betrachtet – als „**Zahlungsmittel**“ anzusehen sind, auch wenn es sich dabei zivilrechtlich weder um Geld noch um elektronisches Geld handelt.
- Feststellungen des FG waren hinsichtlich des Zeitpunkts, des Umfangs und des wirtschaftlichen Erfolgs der durchgeführten Transaktionen für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, soweit sie nicht sowieso bereits unstreitig waren.
- Die dem Gesetzgeber zustehende Reaktionszeit bei der Prüfung und Einführung neuer – d.h. zusätzlicher – **Kontrollmaßnahmen** ist weder im Streitjahr 2017 noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt überschritten.

## GRUNDSÄTZLICHE ASPEKTE



**VORLIEGEN EINES WIRTSCHAFTSGUTS**

- **WG liegt vor**
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise → nicht nur Gegenstände, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete **Möglichkeiten und Vorteile** für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsanschauung einer **besonderen Bewertung** zugänglich sind, i.d.R. einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können
- **Wirtschaftliche** Vergleichbarkeit mit einem **Zahlungsmittel**
- „Chance bzw. Möglichkeit“ → Handels- bzw. Umtauschwert → Verkehrsfähigkeit
- **Zurechnung** zum wirtschaftlich Berechtigten → Kläger, als Inhaber des „Private Key“

**STEUERBARKEIT DES VERÄUßERUNGSGEWINNS**

- Kryptowährungen = „andere Wirtschaftsgüter“ i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 **Nr. 2** EStG
- Bedeutung der **Haltefrist**
- Tausch und **Umstrukturierung** des Beteiligungsportfolios

**BERATUNGSHINWEIS**

Dry Income

- Frist des BFH kann im Fall von Veräußerungsverlusten **nachteilig** sein!

**BERATUNGSHINWEIS**

Gezielte Verlustrealisation innerhalb der Jahresfrist



## VERFAHRENSRECHTLICHE FRAGEN

- Strukturelles **Vollzugsdefizit** und möglicherweise **Verfassungswidrigkeit**?
- BFH folgt der Vorinstanz und **verneint** beides



### BERATUNGSHINWEIS

Auslandsbezug

- Fehlende, von widersprüchlichen auf Ineffektivität angelegte gesetzliche Maßnahmen
- Ggf. Vollzugsschwierigkeiten, aber nach den Feststellungen des FG keine den materiellen Regelungen entgegenlaufende Erhebungsregelung
- Keine bewusste oder geschaffene Kontrolllücke

## FOLGEN FÜR DIE BESTEUERUNGSPRAXIS

- Veröffentlichung im BStBl II → Anwendung über den Urteilsfall hinaus
- **Sammelauskunftsersuchen** der deutschen FinVerw bei bekannten Krypto-Handelsbörsen
- Aufforderung an die Steuerpflichtigen gem. § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO → „Spekulationsgewinne bzw. -verluste“



### BERATUNGSHINWEIS

Steuerstrafrechtliche Implikationen

## Thema 5

### Aktuelle Anwendungsfragen zu § 34 EStG

51

#### ALLGEMEINES

- Abfindung i.R.v. betrieblichen Umstrukturierungen
- Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit (z.B. Jubiläumzahlungen)



#### BERATUNGSHINWEIS

56%-Durchschnittssteuersatz nur bei Veräußerungsgewinnen  
anwendbar

52

## STEUERBERECHNUNG BEI ANWENDUNG DER FÜNFTELREGELUNG

- Berechnung der ESt: Mehrsteuer auf 1/5 der begünstigten Einnahmen ermittelt und mit fünf multipliziert
- Entlastungseffekt maßgeblich von der Höhe der laufenden Einkünfte abhängig



### BERATUNGSHINWEIS

Verlagerung des Zuflusses der Entschädigung

- Berücksichtigung i.R.d. LSt-Abzugs



### BERATUNGSHINWEIS

LSt-Abzugsverfahren entfaltet keine Bindungswirkung für die Veranlagung

## ENTSCHÄDIGUNGEN ALS AUßERORDENTLICHE EINKÜNFTE

### ZUSAMMENBALLUNG VON EINKÜNFTE

#### 1. Stufe:

Grds. Zufluss in einem VZ  
(Ausnahme: geringfügige  
Zahlung in einem  
anderen VZ)

#### 2. Stufe:

Entschädigungsleistung führt  
zu einem höheren Zufluss als  
beim normalen Ablauf

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Liegt eine nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigte Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit vor, wenn die Auszahlung auf drei Veranlagungszeiträume verteilt wird?
- Liegt eine einheitliche, in unterschiedlichen Veranlagungsjahren ausgezahlte Entschädigung vor, wenn nach dem Vertragswerk neben einer Abfindung weitere finanzielle Anreize für die zügige Aufnahme einer neuen Tätigkeit geleistet werden?

**BFH-URTEIL VOM 15.12.2022 – VI R 19/21, HFR 2023, 581 (FALL 1)**

<b>Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form</b>	
Streitjahr	2017
Klägerin	Die Klägerin war Mitgesellschafterin einer GmbH. Statt Altersrente war eine Umwandlung in ein Alterskapital von 543.000 EUR möglich. Die Auszahlung des Alterskapitals verteilte sich auf die VZ 2017 (473.000 EUR), 2018 (55.000 EUR) und 2019 (15.000 EUR).
Finanzamt	Versagung der sog. Fünftelregelung, weil die Auszahlung des Alterskapitals nicht zusammengeballt erfolgt.
Thüringer FG	Keine Tarifbegünstigung, weil das Alterskapital über drei VZ verteilt ausgezahlt wird.

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- Die ratierte Auszahlung des „Alterskapitals“ löse Arbeitslohn aus. Es liege eine **Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit** vor.
- Auch die Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit müsse **„außerordentlich“** sein, d.h. zusammengeballt zufließen.
- Eine zusammengeballte Arbeitslohnzahlung liege im Streitfall **nicht** vor, weil sie sich über drei Jahre erstreckt habe und die in späteren Jahren gezahlten Teilzahlungen im Verhältnis zur Hauptzahlung **nicht nur geringfügig** gewesen seien.

**BFH-URTEIL VOM 6.12.2021 – IX R 10/21, BFH/NV 2022, 717 (FALL 2)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2015 und 2016
Kläger	Die Kläger werden zusammen zur ESt veranlagt. Dem Kläger stand eine Sozialplanabfindung von 115.700 EUR zu, die ihm im VZ 2015 zufließt. Ferner erhielt er im VZ 2016 einen Betrag von 40.000 EUR dafür, dass er auf eine Beschäftigung in einer zweiten Transfergesellschaft verzichtete und einen Betrag von 19.250 EUR für das vorzeitige Ausscheiden aus der ersten Transfergesellschaft.
Finanzamt	Tarifliche Besteuerung ohne Anwendung der sog. Fünftelregelung.
FG Baden-Württemberg	Ablehnung der Anwendung der sog. Fünftelregelung, weil es an einer Zusammenballung von Einkünften mangelt.

## REVISION UNBEGRÜNDET

- Die Sozialplanabfindung sowie die Starterprämie und die weitere Entschädigung für den Nichteintritt in eine weitere Transfergesellschaft beruhen auf einem **einheitlichen Ereignis**.
- Die aufgrund eines einheitlichen Ereignisses gezahlten Leistungen seien **mangels Außerordentlichkeit** nicht nach der Fünftelregelung zu versteuern.
- Es mangle an einer Außerordentlichkeit, weil sich die auf einem einheitlichen Grund beruhenden Leistungen über zwei verschiedene Veranlagungszeiträume verteilen und in dem weiteren Veranlagungsjahr **keine nur geringfügige Teilleistung** bezogen werde.

## EINHEITLICHKEIT DER ENTSCHÄDIGUNGSLEISTUNG

- **Entschädigungen**
  - Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder
  - für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche; oder
  - als Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB.
- Grundsatz der **Einheitlichkeit** der Entschädigung
- Beendigung des Dienstverhältnisses



### BERATUNGSHINWEIS

Lohnnachzahlung und Entschädigungszahlung

## NOTWENDIGKEIT DER ZUSAMMENBALLUNG VON EINKÜNFTE

- Vorliegend abgelehnt, da:
  - es an einem Zufluss in einem VZ mangle und
  - keine Ausnahmeregelung greife
- Keine Geringfügigkeit
- Beendigung des Dienstverhältnisses
- Grenze: **Mehr als 10 % der Hauptleistung**



### BERATUNGSHINWEIS

Ermittlung der 10%-Grenze

- Entlassungsschädigung: Überführung in Wertguthaben



### BERATUNGSHINWEIS

Verlagerungserfolg offen

## VERGÜTUNG FÜR EINE MEHRJÄHRIGE TÄTIGKEIT

- Mehrjährige Tätigkeit → Erstreckung auf **mind. 2 VZ** und Zeitraum von **mehr als 12 Monaten**
- Auszahlung von Alterskapital
- Überstundenvergütungen



### BERATUNGSHINWEIS

Unterschied Arbeitnehmer vs. Gewinneinkünfte

- „Außerordentlichkeit“



### BERATUNGSHINWEIS

Erstattungszinsen zur Umsatzsteuer

## Thema 6

### Änderung von Antrags- und Wahlrechten – § 34 Abs. 3 EStG

63

#### TARIFERMÄßIGUNG § 34 ABS. 3 EStG

- außerordentliche Einkünfte § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG
- Antrag des Steuerpflichtigen
- Vollendung des 55. Lebensjahres

oder

- dauernde Berufsunfähigkeit
- Begünstigung bislang nicht in Anspruch genommen
  - nur „einmal im Leben“

64



**VORTEILHAFTIGKEIT: § 34 ABS. 3 ⇔ § 34 ABS. 1 EStG**

- Wahlrecht des Stpfl.
- Aber: **Nur einmalige** Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG im Leben
- I.d.R. **Abs. 3 vorteilhaft**
- **Ausnahmen:**
  - Sehr niedriger laufender Gewinn und/oder ein geringer Veräußerungsgewinn
  - Mindestbesteuerung i.H.v. 14% (ESt-Eingangsteuersatz) bei Abs. 3 und keine Gewährung des Grund-FB
- Vorteilhaftigkeit **im Einzelfall** zu prüfen
- Antrag beim zuständigen FA: Keine gesetzlichen Aussagen zum Widerruf → Widerruf ist jederzeit möglich

**VERFAHRENSRECHTLICHE FRAGEN****WIDERRUF DES ANTRAGS****Bestandskräftige Steuerbescheide:**

Änderung nicht mehr möglich  
→ anders, sofern noch keine formelle oder materielle Bestandskraft eingetreten ist

**Partiell noch nicht bestandskräftige Steuerbescheide:**

- Änderung möglich
- Teileinpruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO)
  - Selbstständige Änderungsvorschriften (z.B. §§ 172 ff. AO, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO)

## ÄNDERUNGSRAHMEN NACH § 351 ABS. 1 AO

- Anfechtung eines Änderungsbescheids → Änderung der Antrags- oder Wahlrechtsausübung nur möglich, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft **gesetzten Rahmen nicht verlässt**.
- **Begrenzung** der Anfechtbarkeit (= Änderbarkeit) auf den **Umfang der Änderung**
- Änderung eines Antrags- oder Wahlrechts **für sich genommen** keine Änderungsvorschrift

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kommt die Änderung des Wahlrechts auf Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG im Falle einer partiellen Durchbrechung der Bestandskraft nur in Betracht, wenn die damit verbundenen steuerlichen Folgen nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO und § 177 AO gesetzlichen Rahmen hinausgehen?

**BFH-URTEIL VOM 20.4.2023 – III R 25/22, BFH/NV 2023, 898**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2007, 2014
Kläger	Ehepaar, das zusammen zur ESt veranlagt wird
VZ 2007	Erlass eines ESt-Bescheids in 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durch das Finanzamt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde in der Folgezeit nach § 164 Abs. 3 AO aufgehoben. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und stellten erstmalig den Antrag auf Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG, die mit Abhilfebescheid aus 2014 gewährt wurde.
18.1.2016	Erlass eines Folgebescheids nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO für den VZ 2007.
28.1.2016	Schriftlicher Widerruf des Antrags auf Ermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG für den VZ 2007 und gleichzeitiger Antrag für den VZ 2014.
Finanzamt	Ablehnung des Antrags auf Rücknahme der Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG für VZ 2007.
FG Köln	Abweisung der Klage

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- Der Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG ist **grds. frei widerruflich**. Eine gesetzliche Frist für den Widerruf besteht nicht.
- Ob die **geänderte Ausübung** des Wahlrechts durch erstmaligen Antrag, durch Rücknahme eines Antrags oder durch abweichende Ausübung eines Antrags ihrerseits eine Änderung des Einkommensteuerbescheids rechtfertigt, ist eine hiervon **zu trennende Frage**.
- Wird ein nach § 175 Abs. 1 AO geänderter Bescheid angefochten, so folgt jedoch aus § 351 Abs. 1 AO, dass die Änderung der Antrags- oder Wahlrechtsausübung nur möglich ist, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die **partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt**.
- Dieselben Erwägungen gelten i.R.d. § 177 AO.

**BESCHRÄNKUNG DES WAHLRECHTS GEM. § 34 ABS. 3 EStG****BESTANDSKRAFT DES STEUERBESCHEIDS**

**materielle:**  
Steuerbescheid verbindlich →  
Durchbrechung nur, wenn  
vom Gesetz zugelassen (z.B.  
§§ 172 ff. AO, §§ 164 ff. AO)

**formelle:**  
Änderung nur insoweit möglich,  
wie der Folgebescheid an den  
Grundlagenbescheid anzupassen  
ist → **keine darüberhinaus-  
gehende Korrektur**



Vorliegend: Antragsrücknahme  
nicht möglich

**KEINE EIGENE ÄNDERUNGSVORSCHRIFT EINSCHLÄGIG**

- **Weitergehendere** Änderung verlangt **eigene** Rechtsgrundlage
- Vorliegend nicht einschlägig
- Keine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
- Keine Anwendung des § 177 AO → Durchbrechung der Bestandskraft wäre Voraussetzung, die vorliegend nicht gegeben war

## BINDUNGSWIRKUNG ENTFÄLLT NUR IM UMFANG DER DURCHBRECHUNG

- Grenze des § 351 Abs. 1 AO
- Vorliegend: Anpassung des **Veräußerungsgewinns** → Abgrenzung zu BFH-Urt. v. 9.12.2015 → Anwendbarkeit von § 351 Abs. 1 und § 177 AO wird bestätigt → Rahmen ist zu beachten!
- BFH-Urt. v. 27.10.2015: Begrenzung auf den Rahmen des § 351 Abs. 1 AO
- Vorliegend: Änderungsantrag (keine Anwendung des § 34 Abs. 3 AO) → **höhere Besteuerung** → Außerhalb des Änderungsrahmens des § 351 Abs. 1 AO
- Freie Widerruflichkeit des Antrags führt nicht zu einem anderen Ergebnis

**Grundsätze sind auf alle Anträge und Wahlrechtsausübungen anzuwenden**  
 → Beantragung einer begünstigenden Regelung  
 → Rücknahme eines Antrags auf Begünstigung

## Thema 7

### Aktuelles zu gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungstatbeständen

## BEDEUTUNG DER GEWERBESTEUER

- Steueraufkommen rd. 70 Mrd. EUR
- Größte Einnahmequelle der Gemeinden
- Anrechnung nach § 35 EStG → Rückwirkung auf den SolZ → Kritischer Hebesatz i.H.v. **411 %**
- Ab **452 %** ist die GewSt die höhere Unternehmenssteuer für Körperschaften



### BERATUNGSHINWEIS

**Gesonderte GewSt-Prüfer** in etlichen Gemeinden

- Hinzurechnungen und Aufwand, der sich nicht auswirkt



### BERATUNGSHINWEIS

Abzug bei der Ermittlung des Gewerbeertrags als Voraussetzung

## WIRTSCHAFTLICHE BEDEUTUNG DER GEWERBESTEUERLICHEN HINZURECHNUNGEN

- Verdoppelung des Freibetrags gem. § 8 Nr. 1 S. 1 letzter Halbsatz GewStG



### BERATUNGSHINWEIS

**Keine** zeitliche Begrenzung

- Ausgangsidee: Auch andere schuldrechtliche Verträge können Finanzierungsanteile enthalten

## AKTUELLES ZU GEWERBESTEUERRECHTLICHEN HINZURECHNUNGSTATBESTÄNDEN

Hebesatz = 400 % Freibetrag überschritten	Betriebs- ausgabe	Fiktiver Zinsanteil	Zins- anteil	Hinzurechnung (25 %)	GewSt- Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 EUR	100 %	100 EUR	25 EUR	3,50 EUR
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100 EUR	25 %	25 EUR	6,25 EUR	0,88 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei beweglichen WG	100 EUR	20 %	20 EUR	5 EUR	0,70 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei <u>unbeweglichen WG</u>	100 EUR	50 %	50 EUR	12,50 EUR	1,75 EUR

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 442

77

77

## AKTUELLES ZU GEWERBESTEUERRECHTLICHEN HINZURECHNUNGSTATBESTÄNDEN

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Wie ist bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen mit sog. gemischten Verträgen zu verfahren, also solchen, die sowohl Elemente enthalten, die zu einer Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG führen, als auch andere Vereinbarungen, bei denen dies nicht der Fall ist?
- Wann liegt „Anlagevermögen“ als Voraussetzung für eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d) bzw. e) GewStG vor, insb. wenn die wiederholte Anmietung ähnlicher WG erfolgt?
- Wie sind sog. Sponsoringaufwendungen i.R.d. gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen zu berücksichtigen, wenn sich der Vertragspartner verpflichtet, u.a. Werbung im Rahmen seiner Veranstaltung für den Sponsor anzeigen zu lassen?

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 443 - 444

78

78

**BFH-URTEIL VOM 20.10.2022 – III R 35/21, BFH/NV 2023, 714 (FALL 1)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2019
Klägerin	GmbH: Herstellung und Vertrieb von Waren. Teilnahme an mehreren Messen. Hierfür entstehende Aufwendungen (für den Messebau, Miete für den Messestand und Standgebühren) werden bei der GewSt nach § 8 Nr. 1 GewStG eingerechnet.
Finanzamt	Kosten der Messestände und 70 % der übrigen Messeaufwendungen unterliegen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. e GewStG.
Klage	Hinzurechnung scheidet aus, weil nur eine vorübergehende Nutzung erfolgt.
FG Münster	Hinzurechnung scheidet aus, weil es an einer Zuordnung zum AV fehle.

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- Die Kosten für die Anmietung von Messeständen und Messestandflächen können bei einem ausstellenden Unternehmen nur dann zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG führen, wenn die angemieteten WG bei **unterstelltem Eigentum** des ausstellenden Unternehmens zu dessen **AV** gehören würden.
- Ob die angemieteten WG dem AV zuzuordnen wären, ist anhand der **Zweckbestimmung** des WG in dem Betrieb, des **konkreten Geschäftsgegenstands** und der **speziellen betrieblichen Verhältnisse** des ausstellenden Unternehmens zu beantworten.
- Auch aus einer **regelmäßigen kurzen Nutzung** eines WG lässt sich nicht zwingend die Notwendigkeit einer **dauerhaften Verfügbarkeit** des WG ableiten. Insofern bedarf es einer näheren Betrachtung, in welcher Häufigkeit und in welchem Gesamtumfang derartige Anmietungen erfolgten.



**BFH-URTEIL VOM 19.1.2023 – III R 22/20, BFH/NV 2023, 716 (FALL 2)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	GmbH, die als Messe-, Kongress- und Ausstellungsveranstalterin tätig ist. Keine Berücksichtigung der Mieten i.R.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG.
Finanzamt	Klägerin bot ein Paket von Leistungen an, die auch die Anmietung von beweglichen und unbeweglichen WG (u.a. Flächen) umfasste → Betriebsausgaben fallen unter § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. e GewStG → Gewerbesteuerliche Hinzurechnung
FG BE/BB	Hinweis auf BFH-Urt. v. 8.12.2016 → betriebsnotwendige WG → Hinzurechnung, da fiktives Anlagevermögen

**AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Entscheidend, ob die WG **AV** des Mieters oder Pächters **wären**, wenn sie in seinem Eigentum stünden. AV: allgemeine ertragsteuerliche Grundsätze
- Maßgeblich: **Zweckbestimmung** des Wirtschaftsguts → subjektiv vom Willen des Stpfl. abhängig und objektive Merkmale
- Verwendung als Produktionsmittel → AV; Einsatz als zu veräußerndes Produkt → Umlaufvermögen. Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands des Unternehmens.
- Gegenstand kann auch dem AV zuzuordnen sein, wenn er nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird; selbst wenn sich das Miet- oder Pachtverhältnis lediglich auf Tage oder Stunden erstreckt. **Zeitkomponente „dauernd“** dürfe nicht als reiner Zeitbegriff i.S.v. „immer“ oder „für alle Zeiten“ verstanden werden. Das setze allerdings voraus, dass der Stpfl. derartige WG ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt.

**BFH-URTEIL VOM 23.3.2023 – III R 5/22, BFH/NV 2023, 908 (FALL 3)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	Handelsunternehmen, als Sponsor der X-GmbH, die die Vermarktungsrechte für die Heimspiele hält. Gegenleistung: Vereinbarte Sponsoringrechte bei den Heimspielen (Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke, Werbepresenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z.B. Trainer) und Bandenwerbung). Bandenwerbung: Zunächst Präsentation des Firmenlogos, dann LED-Präsentationsleinwände und Bodenwerbefläche auf dem Spielfeld. Aufwendungen hierfür trägt der Kläger.
Finanzamt	Gemischter Vertrag → Teilweise Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. e GewStG; Höhe: Bestimmung im Wege der Schätzung, nach Kürzung um nicht der Hinzurechnung unterliegende Beträge
Nds. FG	Hinzurechnung hat zu erfolgen, weil eine Werbeleistung nicht im Vordergrund stehe.

**REVISION BEGRÜNDET**

- Mietzinsen und Pachtzinsen: nur Leistungen aufgrund solcher Verträge, die ihrem **wesentlichen Gehalt** nach Miet- oder Pachtverträge sind.
- Enthält der Vertrag neben der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder pachtfremde Elemente, die ihn einem **anderen Vertragstyp** zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag **eigener Art** führen, scheidet eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insg. aus.
- Vertrag eigener Art: Nicht entscheidend, ob wegen bürgerlich-rechtlicher einzelner streitig gewordener Rechtsfolgen und Auswirkungen des Vertrags die Grundsätze der Miete oder (Rechts-)Pacht unmittelbar oder entsprechend angewendet werden.
- Zahlt der Sponsor das Entgelt nicht nur für die Überlassung der Werbefläche (hier: das Trikot), sondern auch dafür, dass der Gesponserte **selbst** noch zur Nutzung der Werbefläche **beitragen muss**, liegt kein reiner Pacht-/Mietvertrag vor, sondern vielmehr ein gemischter Vertrag, bei dem regelmäßig das werkvertragliche Element dominiert.

## MIET- UND PACHTVERTRAG

- Zivilrechtliches Verständnis → § 535 BGB: Vermieter verpflichtet sich durch Vertrag, dem Mieter **den Gebrauch** der Sache während der Mietzeit zu gewähren und der Mieter verpflichtet sich, dem Vermieter den hierfür vereinbarten Mietzins zu entrichten.
- Zuordnung zu diesem Vertragstyp scheidet nur aus, wenn der Vertrag **wesentliche mietfremde oder pachtfremde Bestandteile** beinhaltet, die zu einer Einordnung zu einem anderen Vertragstyp oder als Vertragstyp eigenen Art führen.
- Bei der **Pacht** erfolgt die Zahlung zusätzlich zum **Genuss der Früchte**, soweit sie nach den Regeln des ordnungsgemäßen Wirtschaftens als Ertrag anzusehen sind (§ 100 BGB). In beiden Fällen muss die Verpflichtung vorgesehen sein, den Vertragsgegenstand zurückzugeben (§ 546 BGB).

## ABGRENZUNG DES ANLAGEVERMÖGENS (§ 247 ABS. 2 HGB)

„Beim AV sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“

## MINDERUNG DES GEWINNS ALS VORAUSSETZUNG FÜR DIE HINZURECHNUNG

- Wortlaut des § 8 S. 1 GewStG
- Aktivierung



### BERATUNGSHINWEIS

Ausschluss einer Hinzurechnung

## SPONSORING ALS BEISPIEL FÜR EINEN „GEMISCHTEN VERTRAG“

- Keine Mieten
- Überlassung von Werbeflächen auf eigener Bekleidung des Gesponserten enthalte auch ein mietvertragliches Element
- Klägerin werde damit nicht die Möglichkeit eröffnet, auf einer bestimmten angemieteten Fläche werbend tätig zu werden; es habe auch nicht in ihrem Belieben gestand, ob sie die ihr zur Verfügung gestellte Fläche selbst nutzt oder nicht.
- Entscheidend für den Sponsor und Grund für seine Ausgaben sei die damit im Zusammenhang stehende **sportliche Darbietung**, bei der die Trikots sichtbar werden.

**WEITERE VERFAHREN ANHÄNGIG**

- Rechtsentwicklung genau beobachten

# Thema 8

Keine teleologische Reduktion im Fall von  
Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer  
unterliegende Mitunternehmer

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## § 9 NR. 1 GewStG ALS AUSGANGSPUNKT

- Ausgangspunkt: Kürzung um **1,2% des 140 %igen Einheitswerts** (ab 1.1.2025: 0,11 % des Grundsteuerwerts) des zum BV gehörenden und nicht von der GrSt befreiten Grundbesitzes
- Alternative: **Erweiterte Kürzung** für Gundstücksunternehmen auf Antrag (§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG):
  - „Wohnungsnah“ Nebentätigkeiten: unschädlich, aber nicht begünstigt
  - **Erlaubte, aber nicht begünstigte** Tätigkeiten:
    - Betreuung von Wohnungsbauten
    - Errichtung und Veräußerung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen
    - Verwaltung und Nutzung von eigenem KapV

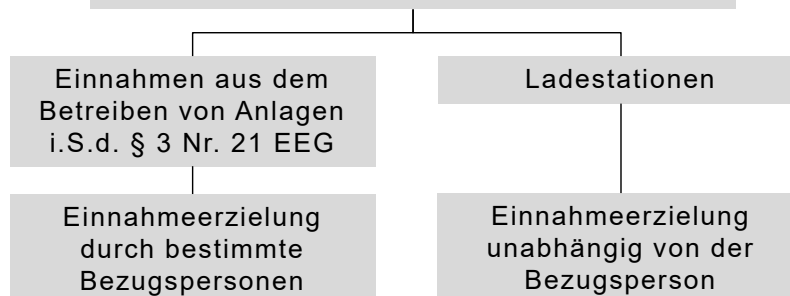
AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 455

91

91

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## KÜRZUNG NACH § 9 NR. 1 S. 3 BUCHST. b GewStG



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 455

92

92

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

### AUSNAHMETATBESTAND: § 9 NR. 1 S. 5 GewStG (HERV. D. VERF.)

Die Sätze 2 und 3 gelten nicht,

1. wenn der Grundbesitz ganz oder z.T. dem Gewerbebetrieb eines **Gesellschafters oder Genossen** dient,
  - 1a. soweit der Gewerbeertrag **Vergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG** enthält, die der Gesfter von der Ges. für seine Tätigkeit im Dienst der Ges. oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. <sup>2</sup>S. 1 ist auch auf Vergütungen anzuwenden, die **vor dem 19.6.2008** erstmals vereinbart worden sind, wenn die Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt **wesentlich geändert** wird, oder
2. soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der **Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz** enthält, der **innerhalb von drei Jahren** vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandenen stillen Reserven entfallen.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 456 - 458

93

93

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

### § 9 NR. 1 S. 5 NR. 1A GewStG

- Eingefügt durch das **JStG 2009**
- Ziel: **Missbrauchsverhinderung**

#### Vereinfachtes Beispiel: „Bankenbeteiligungsmodell“

Eine Bank finanziert das Projekt einer nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG begünstigten Immobilien-GmbH & Co. KG und erhält dafür Zinsen. Aufgrund einer minimalen Beteiligung der Bank an der KG handelt es sich für die Bank um Gewinnanteile i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Sondervergütung), die bei der Bank beim Gewerbeertrag zu kürzen sind.

Ohne § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG würde damit weder auf der Ebene der Bank noch auf der Ebene der KG GewSt anfallen.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 458 - 459

94

94

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG dahingehend teleologisch einzuschränken, dass die Vorschrift die erweiterte Kürzung für Sondervergütungen nicht ausschließt, wenn der betreffende Mitunternehmer nicht der Gewerbesteuer unterliegt?

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## BFH-URTEIL VOM 9.3.2023 – IVR 25/20, BFH/NV 2023, 776

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Klägerin	Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, Komplementärin: A-GmbH, Kommanditisten: natürliche Person B (Mehrheitsgesellschafter), C-GmbH, Gesellschaftszweck: Verwaltung eigener Grundstücke, Gebäude und grundstücksgleicher Rechte
2016	Gesellschafter-Darlehen aufgrund stehengelassener, aber entnahmefähiger Gewinne i.H.v. 819.360,70 EUR, gewinnmindernder Zinsaufwand insg. 72.126,98 EUR (Gesamthand), entsprechende Sonderbetriebseinnahmen, davon 66.173,22 EUR auf B entfallend, Antrag auf erweiterte Kürzung
Finanzamt	Keine erweiterte Kürzung bzgl. der gesamten Sondervergütungen/ Zinsen nach § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG
FG	Abweisung der Klage



**REVISION UNBEGRÜNDET**

- § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG ist eingefügt worden, um steuerliche Gestaltungen i.Z.m. der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform von PersG zu vermeiden. Das **Regelungsziel** kommt im Gesetzestext jedoch **nicht zum Ausdruck**.
- Eine **Divergenz** zwischen Gesetzeswortlaut und -zweck, die eine teleologische Auslegung rechtfertigen könnte, lässt sich nicht eindeutig feststellen. Eine durch die ggf. bewusste Typisierung eintretende überschießende Tendenz führt nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. Eine verdeckte Regelungslücke liegt nicht vor.
- Der Wortlaut der Regelung verlangt **nicht**, dass der **Gesellschafter** als Vergütungsempfänger **der GewSt unterliegt**, so dass sie auch bei nicht der GewSt unterliegenden Gesellschaftern Anwendung findet.

**ALLGEMEINES**

- BFH lehnt eine teleologische Begrenzung des § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG ab
- Negative Folgen der Regelung → **Haftungsrisiko**
- **Jegliche Sondervergütung** einschl. der **Haftungsvergütung** für die Komplementärin sowie einer evtl. **Tätigkeitsvergütung** für die Geschäftsführung kann bei einer grundstücksverwaltenden PersG – mit Ausnahme solcher für Grundbesitz – ein mehrschichtiges gewerbesteuerliches Problem auslösen
- Neutralisierung der Gewerbesteuerbelastung des **§ 35 EStG**? Wenn ja, inwieweit?

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## EIGENKAPITAL VS. FREMDKAPITAL

- § 169 HGB: Anspruch des Kommanditisten auf Auszahlung des **Gewinns**, kein Entnahmerecht und kein Gewinnanspruch, wenn Kapitalanteil durch Verluste **unter die bedungene Einlage** gesunken ist
- Gewinnanteile, die über die bedungene Einlage hinausgehen, stellen im Ergebnis **Fremdkapital** dar
- Keine Änderung ab dem 1.1.2024 durch das MoPeG
- **Alternative:** Gesellschaftsvertragliche Abbedingung des § 169 HGB? → Kein Fremdkapital, sondern Zuordnung zum (entnahmebeschränkten) „Kapitalkonto II“  
→ Verzinsung ausgeschlossen. Zugleich: Vorabverzinsung i.R.d. Gewinnverteilung  
→ Keine Sondervergütung → Kein § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG



### BERATUNGSHINWEIS

Gesamtbetrachtung

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 461 - 462

99

99

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## SONDERVERGÜTUNGEN VS. VORABVERGÜTUNGEN

- Handelsrechtliche Gewinnverteilung ⇔ Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG
- Verzicht auf Sondervergütungen zugunsten von Vorabvergütungen?



### BERATUNGSHINWEIS

Unverzichtbare Sondervergütungen und Freibetrag

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2023 | SEITE 462 - 463

100

100

KEINE TELEOLOGISCHE REDUKTION IM FALL VON SONDERVERGÜTUNGEN  
AN NICHT DER GEWERBESTEUER UNTERLIEGENDE MITUNTERNEHMER

## STEUERERMÄßIGUNG GEM. § 35 EStG

- Anrechnung bei nat. Pers. i.H.v. max. dem **4,0-fachen** des GewSt-Messbetrags → Insoweit volle Entlastung?
- § 35 Abs. 2 S. 2 EStG: Aufteilung des GewSt-Messbetrags nach dem **allg. Gewinnverteilungsschlüssel** → Gewinnanteile auf Grund von **Sondervergütungen** werden nicht berücksichtigt
- **Verwerfungen** i.R.d. § 35 EStG
- Vorliegend: Ergänzend KapG als Kommanditistin beteiligt → Anrechnung scheidet ohnehin aus

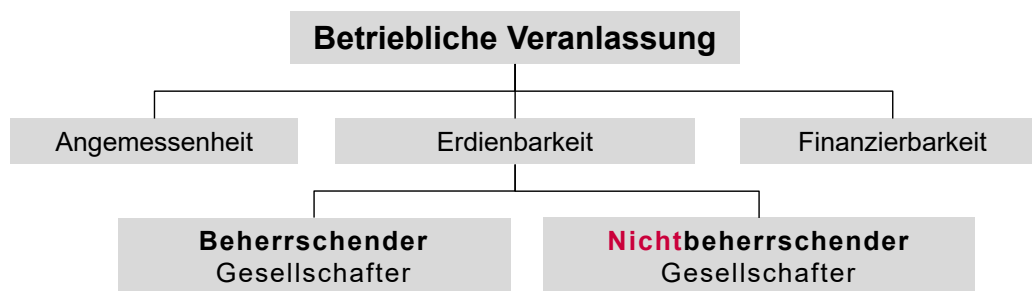
## Thema 9

### vGA: Pensionszahlung und Geschäftsführergehalt

## WESENTLICHE VORAUSSETZUNGEN DES § 6A EStG

- Pensionsberechtigte einen **Rechtsanspruch** auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat,
- Pensionszusage **keine** Leistungen in Abhängigkeit von künftigen **gewinnabhängigen Bezügen** vorsieht und keinen Vorbehalt enthält, dass die Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann,
- Pensionszusage **schriftlich** erteilt ist und
- **eindeutige Angaben** zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthält

## PENSIONSZAHLUNGEN AN GES.-GF



### BERATUNGSHINWEIS

Pensionsalter

## NEBENEINANDER VON PENSIONSZAHLUNG UND VERGÜTUNG

- Steuerstundungseffekt durch Rückstellungsbildung
- Weitere Tätigkeit des Ges.-GF nach Erreichen des Pensionsalters → Paralleler Bezug von GF-Gehalt und Pension?
- Grundsatzurteil v. 5.3.2008 → Erreichen eines bestimmten Lebensalters
- Aber: **Kein gleichzeitiger Bezug** → Anrechnungsnotwendigkeit

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Liegt eine vGA auch dann vor, wenn neben einer Pensionszahlung ein Geschäftsführergehalt lediglich i.H.d. Differenz zwischen der Pensionszahlung und den letzten Aktivbezügen gezahlt wird?

**BFH-URTEIL VOM 15.3.2023 – I R 41/19, DSTR 2023, 1307**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Bis 8/2010	Klägerin ist eine GmbH. Ges.-GF war K mit einem Gehalt von zuletzt 8.000 EUR monatlich.
Ab 9/2010	Ausscheiden des K als GF nach Erreichen des Pensionsalters. Zahlung einer vertraglich vereinbarten Pension i.H.v. 2.300 EUR monatlich durch die GmbH.
31.3.2011	Wiederbestellung des K zum GF aus betrieblichen Gründen. Fortzahlung der Pension i.H.v. 2.300 EUR monatlich und parallel Gehaltszahlung i.H.v. 1.000 EUR monatlich.
Finanzamt	Pensionszahlung in voller Höhe vGA
FG	Stattgabe der Klage

**REVISION UNBEGRÜNDET**

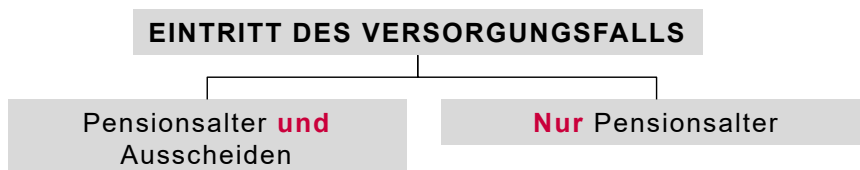
- **FG: Formeller Fremdvergleich** → Voraussetzungen für die Zahlung der Altersrente erfüllt und **keine Berührung** durch den Abschluss des neuen Anstellungsvertrags
- Abhängigkeit der Zahlung der Altersrente allein von dem Erreichen der **Altersgrenze** zu akzeptieren → **Beratertätigkeit** → Interesse der GmbH
- Zahlung der Altersrente entspricht dem Fremdvergleich; **neuer Geschäftsführer-anstellungsvertrag**: Pensionszahlung = Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit → Erst bei Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis
- Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wäre bereit, neben der Versorgung, die (nur) für die angemessene Versorgung im Ruhestand gezahlt wird, für die (zusätzlichen) Dienste aufgrund der fortgeführten oder wieder aufgenommenen Tätigkeit als GF ein Gehalt **bis zur Höhe der Differenz** zwischen der Versorgung und den letzten Aktivbezügen zu zahlen.

## VORRANG DES VERSORGUNGSGEDANKENS

- Pensionszahlung = kapitalgedeckte Altersversorgung → Erfordernis des „**Erdie-**  
**nens**“ → grds. unabhängig von einer parallelen Vergütung
- GF-Gehalt ist auf die Versorgungsleistung **anzurechnen oder Aufschieben** der Versorgungsfälligkeit bis zum Eintritt

## ANRECHNUNG DES GEHALTS

- Grds. Zulässigkeit der **allgemeinen Altersgrenze**



### BERATUNGSHINWEIS

Vorrangigkeit der Pensionszusage

- Grundsatzentscheidung v. 17.6.2020: **Zeitanstellungsvertrag**

## GEHALTSZAHLUNG NEBEN VOLLER PENSION

- **Erweiterung** der Rspr.: Anrechnung der Vergütung verzichtbar, wenn die Gehaltszahlung die Differenz zwischen der Pensionszahlung und den letzten Aktivbeträgen deutlich **unterschreitet**
- Keine unentgeltliche Tätigkeit des „pensionierten“ Geschäftsführers
- Einschränkung des Gestaltungsspielraums: Anteilige Kürzung erforderlich → 26% (!) **und** (!) betriebliche Veranlassung (!) für die erneute Berufung des Ges-GF (K)
- **Hohe Sensibilität gefragt!**



### BERATUNGSHINWEIS

Alternativgestaltungen

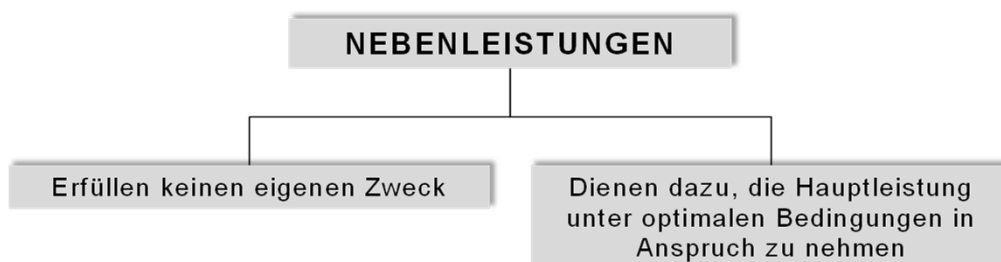
## Thema 10

### Unionsrechtmäßigkeit eines umsatzsteuerlichen Aufteilungsgebots



## HAUPT- UND NEBENLEISTUNG

- Ausgangspunkt: Jeder Umsatz ist als selbstständige Leistung zu behandeln
- Keine künstliche Aufspaltung von einheitlichen Leistungen
- Grundsatz: Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung



## GESETZLICHE AUFTEILUNGSGEBOTE

Betriebsvorrichtungen  
gem. § 4 Nr. 12 S. 2  
UStG

Kurzfristige Beherbergung  
von Fremden gem. § 12 Abs.  
2 Nr. 11 UStG



### BERATUNGSHINWEIS

EuGH-Urteil „Stadion Amsterdam“

- Pachtvertrag: einheitliche Leistung → Verpachtung Hauptleistung



### BERATUNGSHINWEIS

Behandlung von Inventar in der MwStVO

## VOM EUGH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gem. Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL

- nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder auch
- die Vermietung (Verpachtung) derartiger Vorrichtungen und Maschinen, die aufgrund einer zwischen denselben Parteien erfolgenden Gebäudeverpachtung (und als Nebenleistung zu dieser) nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL steuerfrei ist?

## EUGH, URTEIL VOM 4.5.2023 – C 516/21, BFH/NV 2023, 943

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010 bis 2014
Kläger	Verpachtet Stallgebäude zur Putenaufzucht mit auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen. Hierbei handelt es sich um speziell abgestimmte Ausstattungselemente für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall. Vorrichtungen dienen der Fütterung in der Putenhaltung, um die Tiere zur Schlachtreife aufzuziehen. Kläger behandelt die Verpachtung der Stallgebäude mit eingebauten Vorrichtungen als ust-frei.
Finanzamt	Das vereinbarte Pachtentgelt entfällt zu 20 % auf die Vorrichtungen und ist insoweit ust-pflichtig.
Nds. FG/BFH	Gibt der Klage statt: Verpachtung der Vorrichtungen und Maschinen ist Nebenleistung zur Hauptleistung der Stallverpachtung. Im Rev.-Verfahren legt der BFH die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

## RECHTSAUFFASSUNG DES KLÄGERS BEGRÜNDET

- Art. 135 Abs. 2 S. 1 Buchst. c MwStSystRL schließt Steuerfreiheit nur aus, wenn die **Vermietung** von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen **unabhängig** von einer Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes erfolgt.
- Anders, wenn die Überlassung solcher Vorrichtungen und Maschinen eine **Nebenleistung zu der Hauptleistung** ist, die in der Überlassung des Gebäudes besteht, und mit dieser so untrennbar verbunden ist, dass diese Überlassungen für die Anwendung der Mehrwertsteuer eine **einheitliche Leistung** darstellen.
- Einheitliche Leistung, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen für den Abnehmer so eng miteinander verbunden sind, dass sie **objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung** bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.
- Einheitliche Leistung liegt „nahe“ → Vorliegende Leistung **insg. steuerfrei**. Dagegen spricht auch nicht, dass die in Art. 135 MwStSystRL normierten Steuerbefreiungen eng auszulegen sind.

## UMSATZSTEUERLICHE RECHTSLAGE BIS ZUM 31.12.2022

- Entscheidung wenig überraschend
- Ausschlaggebend: Liegt ein **einheitlicher Umsatz** vor? Wenn ja, Nebenleistung → einheitlicher Steuersatz

## VORGABEN FÜR DEN BFH ZUR NACHFOLGEENTSCHEIDUNG

- EuGH: Wirtschaftlich einheitliche Leistung scheint „nahe zu liegen“
- Verpachtung der Betriebsvorrichtung = Nebenleistung



### BERATUNGSHINWEIS

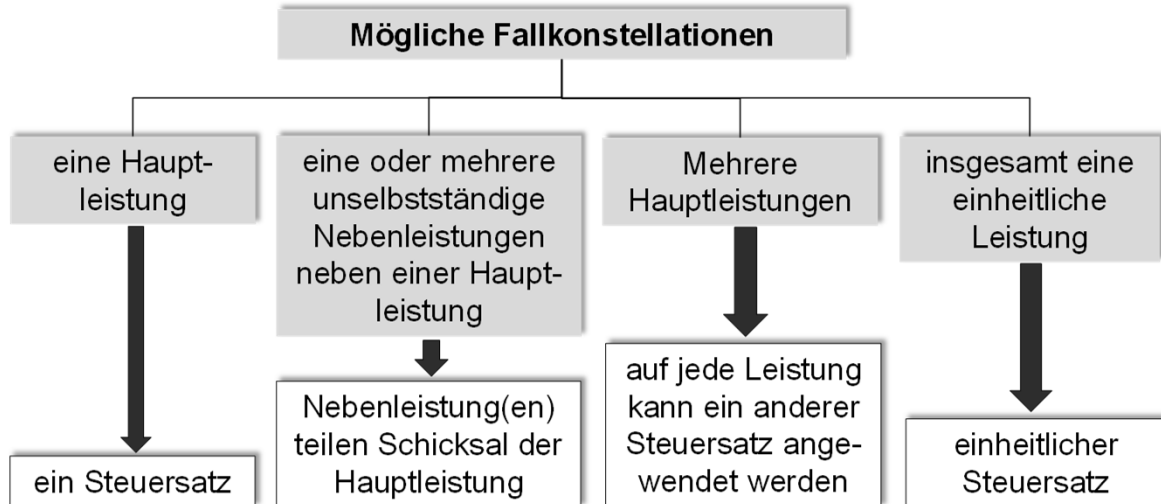
Feststellungen des FG in erster Instanz maßgebend

- Anpassungsnotwendigkeit für § 4 Nr. 12 S. 2 UStG

## NACHFOLGEENTSCHEIDUNG: BFH-BESCHLUSS VOM 17.8.2023, V R 7/23 (V R 22/20) – VERÖFFENTLICHT AM 7.9.2023

§ 4 Nr. 12 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist **nicht** auf die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden, wenn es sich hierbei um eine **Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung** handelt, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei ist, so dass eine **einheitliche Leistung** vorliegt (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372 und Aufgabe des Senatsurteils vom 28.05.1998 - V R 19/96, BFHE 185, 555, BStBl II 2010, 307).

(Herv. d. Verf.)



121

## AUSWIRKUNGEN AUF BEHERBERGUNGSUMSÄTZE (§ 12 ABS. 1 NR. 11 UStG)

- Erhebliche Zweifel des XI. BFH-Senats



### BERATUNGSHINWEIS

Beherbergungsumsätze

- Weitere Hauptsacheverfahren anhängig
- EuGH-Urteil zwingt zu Änderungen
- Betroffen u.a. Frühstück, SPA-Bereich oder Hotelparkplatz

122

## Thema 11

# Photovoltaikanlagen: Vorsteuerabzug aus Reparaturkosten für ein Hausdach

123

### PHOTOVOLTAIKANLAGEN: VORSTEUERABZUG AUS REPARATURKOSTEN FÜR EIN HAUSDACH

#### STEUERLICHE BEHANDLUNG VON PV-ANLAGEN

- Stellungnahmen der FinVerw zur **ertragsteuerlichen** Behandlung
- Ohne weitere Prüfung der Voraussetzungen wurde **Liebhaberei** angenommen

#### NEUREGELUNGEN DURCH DAS JSTG 2022

- § 12 Abs. 3 UStG → **Nullsteuersatz**

#### BERATUNGSHINWEIS

Inkrafttreten und Wirkung des Nullsteuersatzes

124

## UMSATZSTEUERLICHE RECHTSLAGE BIS ZUM 31.12.2022

- Vollständige Zuordnung zum Unternehmen war möglich
- Ggf. Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)
- **Voller Vorsteuerabzug**



### BERATUNGSHINWEIS

Bindung an die Option

- Bei Verzicht auf die Rückoption: Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben und Vorsteuerabzugsberechtigung

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zur Beseitigung von Schäden, die allein durch die mehrjährige Ausführung besteufter Umsätze verursacht wurden, zulässig, auch wenn die Schäden am nichtunternehmerisch zugeordneten Privatvermögen des Unternehmers entstanden sind und im Zuge der Beseitigung dieser Schäden die relevanten Eingangsleistungen damit ebenfalls (teilweise) in eine zukünftige private (nichtunternehmerische) Verwendung einfließen?

**BFH-URTEIL VOM 7.12.2022 – XI R 16/21, BFH/NV 2023, 788**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2019
Kläger	Betreibt auf dem Dach seines EFH seit 2009 eine PV-Anlage (volle Zuordnung zum Unternehmen). 2019 Dachreparatur, weil PV-Anlage seinerzeit unsachgemäß montiert worden war. Zivilrechtliche Ansprüche sind verjährt. Schaden 22.267,02 EUR zzgl. 4.230,73 EUR USt. Die USt wird als Vorsteuer geltend gemacht.
Finanzamt	Versagt nach USt-Sonderprüfung den Vorsteuerabzug: 90 % nichtunternehmerische Nutzung, weil das Dach den privaten Wohnraum bedeckt. Vorsteuerabzug scheitert mithin an der 10 %-Grenze in § 15 Abs. 1 S. 2 UStG.
FG Nürnberg/BFH	FG weist die Klage ab. BFH lässt auf NZB des Klägers hin die Rev. zu.

**REVISION BEGRÜNDET**

- Für den Vorsteuerabzug maßgebender unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen ist gegeben. Entscheidend für das Abzugsrecht: Ausgaben gehörten zu den **Kostenelementen der besteuerten Ausgangsumsätze**.
- Erforderlicher unmittelbarer Zusammenhang ist nach dem objektiven Inhalt des betreffenden Umsatzes zu beurteilen → Verwendung und Entstehungsgrund des **Eingangsumsatzes**.
- Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn ihr **ausschließlicher Entstehungsgrund** in der wirtschaftlichen (= unternehmerischen) Tätigkeit → Vorliegend: i.S.d. EuGH-Rspr. „unerlässlich“.
- **Künftige Nutzung unerheblich**, wenn dem Unternehmer über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft wird ⇔ Widerspruch zum Neutralitätsgrundsatz (z.B. Beschädigung des Hausdachs durch eine PV-Anlage auf einem angemieteten Gebäude).



**VORSTEUERABZUG: LEISTUNG FÜR DAS UNTERNEHMEN**

Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz erforderlich

Mittelbarer Zusammenhang nicht ausreichend

**Ausnahme:** Kosten gehören zu den allgemeinen Kostenelementen besteuert Umsätze (Zurechnungskriterium z.B. „Entstehungsgrund“ und „Veranlassungszusammenhang“)

**ENTNAHME EINER PV-ANLAGE**

**BMF v. 27.2.2023:** Nutzung von 90% des erzeugten Stroms für private Zwecke (Batteriespeicher)

**Entnahmezeitpunkt:**  
Aktueller Zeitpunkt mit Wirkung für die Zukunft

**Keine Vorsteuerberichtigung:**  
Keine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG

## RECHTSFOLGE DER ENTNAHME

Versteuerung der  
Einspeiseerlöse ggfs.  
bis zum Widerruf der  
Option zur  
Regelbesteuerung

Keine Versteuerung  
des EV als  
unentgeltliche  
Wertabgabe mehr

## VERÄUßERUNG UND ÜBERTRAGUNG DER PV-ANLAGE

- Eine Veräußerung einer vor dem 1.1.2023 angeschafften PV-Anlage sollte vermieden werden.
- Neuer Abschn. 1.5. Abs. 10 UStAE: Nicht steuerbare **Geschäftsveräußerung im Ganzen**
- Vorsteuerberichtigung, wenn der Erwerber – anders als der Veräußerer – die Kleinunternehmerregelung anwendet.

## Thema 12

### Aktuelles zur Schätzung auch i.R.v. Außenprüfungen

133

#### BUCHFÜHRUNG ALS AUSGANGSPUNKT

- Ordnungsmäßigkeitsvermutung, § 158 Abs. 1 AO
- **Widerlegung der Ordnungsmäßigkeit:**
  - Unmittelbare Widerlegung einzelner Geschäftsvorfälle oder
  - Widerlegung des Gesamtwerks der Aufzeichnungen
  - Hohe Anforderungen durch die Rspr. zur Widerlegung



#### BERATUNGSHINWEIS

Fehlende Beweisvermutung

- **Beweislastumkehr**

134

## ORDNUNGSGEMÄßE KASSENFÜHRUNG

- Häufige Diskussionen, u.a. im Rahmen von Kassennachschaufen
- **Offene Ladenkassen**
- Manipulationssoftware für elektronische Registrierkassen → TSE



### BERATUNGSHINWEIS

Technische Anforderungen

- **Elektronische Aufzeichnungssysteme:** elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen
- Negativabgrenzung
- BMF-Schreiben vom 30.6.2023



### BERATUNGSHINWEIS

Anzeigepflicht des elektronischen Aufzeichnungssystems

## RICHTSATZSAMMLUNG

- Jährliche Neufassung
- Untere, mittlere und obere Rahmensätze → **Schätzung und Verprobung** durch die FinVerw sowie Pauschbeträge für Sachentnahmen für Lebensmittel



### BERATUNGSHINWEIS

Auswirkungen aktueller Krisen

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Kann die amtliche Richtsatzsammlung beim externen Betriebsvergleich als Schätzungsmethode herangezogen werden, sofern durch einen internen Betriebsvergleich kein verlässliches Zahlenmaterial möglich ist?

**BFH-BESCHLUSS VOM 14.12.2022 – X R 19/21, DSTR 2023, 517**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2013 und 2014
Kläger	Der Kläger betrieb eine Diskothek. Die Ap beanstandete die Buchführung und die Kasse als nicht ordnungsmäßig. Die Ap schätzte auf Grundlage eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 400 % Einnahmen aus Getränkeverkäufen von rd. 417.000 EUR (2013) und rd. 247.000 EUR (2014) hinzu.
FG Hamburg	Dem Grunde nach liegt eine Schätzungsbefugnis vor; der Höhe nach wurde die Schätzung mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % ermittelt. Der Satz ergab sich aus einem Erfahrungsbericht der FinVerw NRW, der nur für den Dienstgebrauch erstellt wurde.
BFH	Die NZB gegen die erste Entscheidung des FG Hamburg war erfolgreich (Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs).
FG Hamburg	Bestätigung der ersten Entscheidung des FG, allerdings mit Begründung des Rohgewinnaufschlagsatzes von 300 % durch Anwendung der Richtsatzsammlung.
BFH	Rev. des Klägers. Beitrittsaufforderung des BFH an BMF.

## BEITRITTSAUFFORDERUNG AN BMF

- **Schätzungen** müssen **schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig** sein. Sie müssen alle Umstände des Einzelfalls berücksichtigen.
- Dem Finanzamt und dem FG stehen die Wahl der Schätzungsmethode frei. Es gibt keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode.
- Nach dem **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** (§ 5 AO) muss eine Schätzung der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Eine Schätzung nach dem **äußeren Betriebsvergleich** ist dem Grunde nach zulässig.
- Allerdings verlangt der BFH für eine Schätzung nach dem äußeren Betriebsvergleich, dass die Grundlagen und Parameter, auf denen die **Richtsätze** beruhen, **nachvollziehbar** und **überprüfbar** sind. Da das **Zustandekommen der BMF-Richtsatzsammlungen unklar** ist, wurde das BMF zum Beitritt zum Rev.-Verfahren aufgefordert.

## OFFENE FRAGEN (1)

- Welche Einzeldaten fließen mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse ein?
- Wie wird die Repräsentativität der Daten sichergestellt?
- Gibt es Einzeldaten, die von vornherein ausgeschlossen werden?
- Steht die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insb. Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegen?
- Weshalb bleiben die Ergebnisse von Ap bei sog. Verlustbetrieben unberücksichtigt, obwohl auch solche Betriebe grds. einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen?
- Finden ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Stpfl. gegen die auf einer Ap ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung?

**OFFENE FRAGEN (2)**

- Wie kann dem Stpfl. ermöglicht werden, das Ergebnis einer Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung – insb. auch im Hinblick auf die spezifischen Daten, die dieser Sammlung zugrunde liegen – nachzuvollziehen und zu überprüfen?

**SCHÄTZUNGSGRUNDSÄTZE**

Schätzung dem Grunde nach

Schätzung der Höhe nach

**BERATUNGSHINWEIS**

Rechtsmittel

**BERATUNGSHINWEIS**

Ermessensausübung

**BERATUNGSHINWEIS**

Steuerstrafrechtliche Implikationen

## DAS REFERENTEN-TEAM

**VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!****DR. JÖRG GRUNE**  
Hamburg + Münster**PROF. DR. BERT KAMINSKI**  
HAMBURG**DIRK KROHN**  
BURG**DR. MICHAEL MESSNER**  
HANNOVER**MARKUS PERSCHON**  
ESCHEBURG**MICHAEL SEIFERT**  
KÖLN