

1|22 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info 

1

1|22 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

11

VORBEMERKUNG

MAßNAHMEN INFOLGE DER CORONA-PANDEMIE

**BMF-Schr. v.
31.1.2022**

Stundung und Absehen von Vollstreckungsmaßnahmen nach der AO

**Gl. Erlasse der
Länder v.
9.12.2021**

Gewerbesteuer-Vorauszahlungen, Stundungs- und Erlassanträge

**Gl. Erlasse
der Länder v.
30.12.2021**

Verstoß gegen die Lohnsummenregelung bei der ErbSt

**BMF-Schr. v.
15.12.2021**

Reinvestition bei Nutzung der R. 6.6 EStR

**Entwurf
4. CorStHilfG**

- „Pflegebonus“
- Kurzarbeiterunterstützung
- Homeoffice-Pauschale
- Reinvestitionsfristen
- § 7 Abs. 2 EStG
- Steuererklärungsfristen

Pflicht zur **Offenlegung** des HGB-Jahresabschlusses gem. § 325 HGB: Für Geschäftsjahre mit dem Bilanzstichtag 31.12.2020 endet die Frist am 31.12.2021 → kein Ordnungsgeldverfahren gem. § 335 HGB vor dem 7.3.2022: „Damit sollen angesichts der andauernden COVID-19-Pandemie die Belange der Beteiligten angemessen berücksichtigt werden.“ (Homepage BfJ)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

12

12

VORBEMERKUNG

GEPLANTE (!) ABGABEFRISTEN FÜR STEUERERKLÄRUNGEN

	Beratene Fälle	Nicht beratene Fälle
VZ 2020	bis 31.8.2022 (+ 6 Monate)	bis 31.10.2021 (+ 3 Monate)
VZ 2021	bis 30.6.2023 (+ 4 Monate)	bis 30.9.2022 (+ 2 Monate)
VZ 2022	bis 30.4.2024 (+ 2 Monate)	bis 31.8.2023 (+ 1 Monat)

(Ohne Sonderregelungen für Land- und Forstwirte)

Bisher offen: Fristverschiebungen bei den GrSt-Erklärungen

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

13

13

VORBEMERKUNG

Stand: 16.02.2022

ZEITPLAN 4. CORONA-STEUERHILFEGESETZ

- Beschlussfassung im Bundeskabinett: 16.02.2022 (Regierungsentwurf)
- Zuleitung Bundesrat: 25.02.2022
- Beratung im BR-Finanzausschuss: 23.03.2022
- 1. Beratung im Bundesrat: 08.04.2022
- Kabinettsbeschluss über Gegenäußerung: 13.04.2022
- 1. Lesung Bundestag: 07.04.2022 (eilbedürftig nach Art. 76 Abs. 2 GG)
- Bundestag-Finanzausschuss: 27.04.2022
- Anhörung im BT-Finanzausschuss: 09.05.2022
- Beratung im BT-Finanzausschuss: 11.05.2022
- Abschließende Beratung im BT-Finanzausschuss: 18.05.2022
- 2./3. Lesung im Bundestag: 20.05.2022
- Beratung im BR-Finanzausschuss: 25.05.2022
- 2. Beratung im Bundesrat: 10.06.2022

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

14

14

VORBEMERKUNG

Referentenentwurf
(per 2.3.2022)**STEUERENTLASTUNGSGESETZ 2022**

- **Ziel:** Umsetzung der Beschlüsse des Koalitionsausschusses vom 23.2.2022
- Anhebung des **Arbeitnehmer-Pauschbetrags** bei der Einkommensteuer um 200 Euro auf **1.200 EUR** rückwirkend zum 1. Januar 2022
- Anhebung des **Grundfreibetrags** für 2022 von derzeit 9 984 Euro um 363 Euro auf **10 347 EUR** rückwirkend ab dem 1. Januar 2022
- Vorziehen der bis 2026 befristeten Anhebung der **Entfernungspauschale** für Fernpendler (**ab dem 21. Kilometer**) rückwirkend ab dem 1. Januar 2022 auf **38 Cent**

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

15

15

VORBEMERKUNG

Referentenentwurf
(per 14.2.22 08:48 Uhr)

ZWEITES GESETZ ZUR ÄNDERUNG DER AO UND DES EGAO

- Ausgangspunkt: BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 2422/17 → AktStR 2021, 839 ff. → Frist: Gesetzliche **Neureglung bis zum 31.7.2022**
- Neuregelung rückwirkend **ab 1.1.2019: 0,15% pro Monat** (⇔ 1,8% pro Jahr)
- **Überprüfung** des Zinssatzes unter Berücksichtigung des Basiszinssatzes (§ 247 BGB): **alle 3 Jahre**, mit Wirkung für nachfolgende VZ, erstmals zum 1.1.2026
- Standardisierung von Teilverzinsungszeiträumen
- Verlängerung der Festsetzungsfrist für Zinsen auf 2 Jahre
- Rückwirkung → **Vertrauensschutz gem. § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO**; keine rückwirkende Aufhebung oder Änderung zu Lasten der Stpfl.
- **Keine Änderung** der **anderen AO-Zinsen** – Begr.: „eingehende Prüfung“ nötig
- Anpassung der **grenzüberschreitenden Mitteilungspflichten** gem. §§ 138d ff. AO an unionsrechtliche Vorgaben

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

16

16

VORBEMERKUNG

VORLÄUFIGKEITSVERMERK: VERLUSTE AUS KAPITALVERMÖGEN

- BMF-Schreiben vom 31.1.2022
- Ab VZ 2009: Verfassungsmäßigkeit der **Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste** nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG (bzw. § 20 Abs. 6 S. 5 EStG a.F.)
- Hintergrund: BFH-Beschl. vom 17.11.2020 - VIII R 11/18. Verfassungswidrige Ungleichbehandlung, weil Stpfl. ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden in Abhängigkeit davon, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus der Veräußerung von anderen Kapitalanlagen erzielt haben.
- Anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 3/21

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

17

17

VORBEMERKUNGEN

BMF-SCHREIBEN VOM 11.11.2021: FORSCHUNGSZULAGE

- Ausgangspunkt: Forschungszulagengesetz → AktStR Special 16, 150 ff.
- Abgrenzung der Aktivitäten, die unter **Forschung und Entwicklung** fallen
- Strenge Abgrenzung des Beginns des **F&E-Vorhabens**
- Nur **einheitliche Beantragung** für alle begünstigten Projekte eines Jahres
- **Keine Verzinsung** gem. § 233a AO
- **Bilanzielle Behandlung:**
 - Körperschaften: geminderte KSt-Rückstellung bzw. Aktivierung eines Erstattungsanspruchs → außerbilanzielle Korrektur
 - Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften: keine Auswirkungen
- FAQ zum FZulG nunmehr offline

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

18

18

VORBEMERKUNG

BMF VOM 16.11.2021: AUFBEWAHRUNG VON RECHNUNGEN

- Anpassung von Abschn. 14b Abs. 1 S. 2 des UStAE
- Rechnungen über **Kleinbeträge i.S.v. § 33 UStDV**: Bei Erstellung mit elektronischem Kassensystem oder Registrierkasse: Ausreichend wenn ein Doppel des Kassenbelegs aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann
- Tagesendsummenbons – anders als bisher – **nicht** mehr **erforderlich**
- Beachtung der GoBD und der übrigen Aufzeichnungspflichten

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

19

19

VORBEMERKUNG

BMF VOM 7.2.2022: USt UND PRIVATE NUTZUNG VON E-FAHRZEUGEN (1)

- Abschn. 15.23 und 15.24 UStAE:
 - Elektro- oder Elektrohybridfahrzeuge, Elektrofahrräder oder Fahrräder → Anwendung auf alle offenen Fälle
 - Ertragsteuerliche Begünstigungen gelten für die USt **nicht** (betr. Anwendung der 1%-Regelung)
 - Bei Elektrofahrrädern , die keine (Kraft-) Fahrzeuge sind (gemeint sind sog. „Speed-Pedelecs“ mit elektrischer Unterstützung bis 45 km/h) kein Nachweis des priv. Nutzungsanteils mittels Fahrtenbuch (kein Tacho vorhanden!)

VORBEMERKUNG

BMF VOM 7.2.2022: USt UND PRIVATE NUTZUNG VON E-FAHRZEUGEN (2)

- **Sachgerechte Schätzung:**
 - **Unternehmer:** 1% des Bruttolistenpreises, Abschlag von 20 % für nicht vorsteuerabzugsbehaftete Kosten
 - **Personal:** monatlich 1% der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung → Bruttowert, aus dem die USt herauszurechnen ist
- § 3 Nr. 37 EStG gilt nicht für die USt, aber wenn der Wert des anzusetzenden Fahrrads **nicht mehr als 500 EUR** beträgt, kann auf die Besteuerung verzichtet werden.

Thema 1

Höhe des angemessenen Zinssatzes

22

HÖHE DES ANGEMESSENEN ZINSSATZES

Zinsen bei gegebenem Veranlassungszusammenhang abzugsfähig, sofern nicht Sonderregelungen

Zwischen fremden Dritten

- Interessengegensätze zwischen den Beteiligten
- Höhe des Zinssatzes i.d.R. unproblematisch

Zwischen nahestehenden Personen

- Möglicherweise fehlender Interessengegensatz
- Notwendigkeit der Überprüfung der Höhe
- **Fremdvergleichsgrundsatz:**
 - Anerkennung dem Grunde nach
 - Anerkennung der Höhe nach

23

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Mit Hilfe welcher Methoden sind Darlehenszinsen für (konzerninterne) Darlehen zu bestimmen (Fall 1 und 2)?
- Welche Bedeutung hat der sog. Rückhalt im Konzern für die Höhe der Zinssätze (Fall 1)?
- Welche Bedeutung hat eine nicht erfolgte Besicherung und eine Nachrangigkeit eines Gesellschafterdarlehens vor dem Hintergrund des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO für die Höhe des Zinssatzes (Fall 2)?
- Kann der Zinssatz für ein konzerninternes, unbesichertes und nachrangiges Darlehen aus dem mit einer Bank vereinbarten besicherten und vorrangigen Darlehen hergeleitet werden (Fall 2)?

BFH-URTEIL VOM 18.5.2021 – I R 4/17, BFH/NV 2021, 1595 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2003 – 2004
Klägerin	Inländische GmbH, die 100%ige Tochter der niederländischen Y-N.V. ist. GmbH bekommt von einer niederländischen Schwestergesellschaft (Z-B.V.) seit 1997 Darlehen, zu Zinssätzen zwischen 4,375 und 6,45 % bei einer Laufzeit von 4 - 7 Jahren, Stellung von Kreditsicherheiten, die von der Schwester nicht angefordert wurden; Kontokorrentkredit bei einer (fremden) Bank vom 28.11.2003 - 12.10.2004, Zinssatz i.H.v. 5,75 % bei Absicherung durch eine selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft der Y-N.V.
Finanzamt	Zinsaufwand fremdunüblich hoch → überschießender Teil ist vGA, weil Zinsermittlung = Euriborzinssatz + 1,25 % für Kosten und Risiko; Überprüfung der Fremdüblichkeit wg. Steuerbegünstigungen für Fremdfinanzierung in den Niederlanden; Anwendung der Kostenaufschlagsmethode
FG Münster	Kostenaufschlagsmethode zulässig, aber höhere Fremdvergleichszinsen und damit niedrigere vGA

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG (1)

- **Preisvergleichsmethode: Grundmethode** zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise. Lässt sich für eine Leistung mit Dritten (**interner** Preisvergleich) oder im allgemeinen Geschäftsverkehr (**externer** Preisvergleich) ein bestimmter Preis als üblich feststellen, ist dieser **Marktpreis** auch dann **maßgeblich**, wenn er höher oder niedriger liegt als der Betrag, der bei der Kostenaufschlagmethode als Selbstkosten des leistenden Unternehmens nebst angemessenem Gewinnaufschlag ermittelt würde.
- Schätzung nach der **Kostenaufschlagmethode** ist **mangelhaft**, wenn die anteiligen **Eigenkapitalkosten** für **jedes Jahr gesondert** anhand des Verhältnisses des Eigenkapitals (Verhältnis zur jeweiligen Bilanzsumme) errechnet werden. Richtigerweise: anteilige Eigenkapitalkosten vom **Vertragsschluss** bezogen auf die jeweilige **Gesamtlaufzeit**

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG (2)

- Ausgangspunkt für die Risikoanalyse im Rahmen des Fremdvergleichs ist das sich aus dem abgeschlossenen Vertrag ergebende **Leistungsgefüge** und das **Verhältnis der Vertragsparteien**.
- Nach der jüngeren Senatsrechtsprechung zum Fremdvergleich im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG kann in einem **passiven Konzernrückhalt** keine werthaltige Besicherung des Rückzahlungsanspruchs gesehen werden und ist die **Bonitätsprüfung** daher an den Verhältnissen der konkret **das Darlehen in Anspruch nehmenden Konzerngesellschaft** auszurichten. An dieser Beurteilung ist (auch für den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG) festzuhalten.

BFH-URTEIL VOM 18.5.2021 – I R 62/17, BFH/NV 2021, 1601 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	GmbH erwarb sämtliche Anteile an der T-GmbH, Finanzierung über ein unbesichertes und nachrangiges Gesellschafterdarlehen zu 8 % p.a., Bankdarlehen zu 4 % p.a. (umfassend besichert) und ein unbesichertes Verkäuferdarlehen, verzinslich mit 10 % p.a.
Finanzamt	Gesellschafterdarlehen allenfalls i.H.v. 5 % fremdüblich → vGA in Höhe der Differenz
FG Köln	Klage erfolglos

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Bei der Ermittlung des fremdüblichen Darlehenszinses für ein unbesichertes Gesellschafterdarlehen steht die gesetzlich angeordnete Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) einem **Risikozuschlag** bei der Festlegung der Zinshöhe zum Ausgleich der fehlenden Darlehensbesicherung **nicht entgegen**.
- Die **Feststellungslast**, dass der vereinbarte Zinssatz nicht fremdüblich ist, trägt grundsätzlich das **Finanzamt**.
- Widerspruch zu allgemeinen Erfahrungssätzen, wenn das FG ohne gegenteilige Tatsachenfeststellungen davon ausgeht, dass ein fremder Dritter für ein nachrangiges und unbesichertes Darlehen **denselben Zins** vereinbaren würde wie für ein besichertes und vorrangiges Darlehen.

BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG

- Konzernsachverhalt



BERATUNGSHINWEIS:
Auswirkungen der vGA

- BMF-Schreiben vom 23.12.2010: Angehörigendarlehen
 - Vereinbarung über Laufzeit
 - Art und Zeit der Rückzahlung
 - Entrichtung der Zinsen zum Fälligkeitszeitraum
 - **Ausreichende Besicherung**



BERATUNGSHINWEISE:
Anwendungsbereich & Praxiskonsequenzen

DARLEHENSANERKENNUNG DEM GRUNDE NACH

- Darlehen ohne Sicherheit



BERATUNGSHINWEIS:
Bedeutung der Bonität

- Übertragbarkeit auf andere schuldrechtliche Verträge → Fremdvergleichsgrundsatz

HÖHE DER VERGÜTUNG

- Marktverhältnisse vorrangig



BERATUNGSHINWEIS:

Aussagen zur Bonität

- Haftung gem. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO
- Nichtbesicherung: Risikoaufschlag beim Zinssatz
- Interner oder externer Preisvergleich



BERATUNGSHINWEIS:

Informationsbeschaffung

VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE

- Feststellung der angemessenen Verrechnungspreismethode bzw. Zinshöhe obliegt dem FG
- Häufig: Bandbreite von fremdüblichen Preisen



BERATUNGSHINWEIS:

Vorgehensweise im Klageverfahren

- Rechtsprechung des EuGH: Wirtschaftlich beachtliche Argumente können ein Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz rechtfertigen → Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber Inlandsfällen?

INTERNATIONALE ASPEKTE

- Rz. 3.92 VG-VP 2021: Gruppenzugehörige Finanzierungsgesellschaften sollen i.d.R. als Routineunternehmen anzusehen sein → Zinssatz in Höhe einer risikolosen Rendite
- M.E. ist diese Regelung mit der vorstehenden Rspr. nicht zu vereinbaren

Thema 2

Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG durch
Formwechsel

SPERRFRISTVERSTOß NACH § 6 ABS. 5 S. 6 ESTG DURCH FORMWECHSEL

**BERATUNGSHINWEIS:**

Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 15 - 17

36

36

SPERRFRISTVERSTOß NACH § 6 ABS. 5 S. 6 ESTG DURCH FORMWECHSEL

§ 6 Abs. 5 S. 4 – 6 EStG

⁴Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist **rückwirkend** auf den Zeitpunkt der Übertragung der **Teilwert** anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung *entstandenen* stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. ⁵Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der **Anteil** einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse **an dem Wirtschaftsgut** unmittelbar oder mittelbar **begründet** wird **oder** dieser sich **erhöht**. ⁶Soweit **innerhalb von sieben Jahren** nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der **Anteil** einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut **aus einem anderen Grund** unmittelbar oder mittelbar **begründet** wird **oder** dieser sich **erhöht**, ist **rückwirkend** auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls **der Teilwert anzusetzen**.

(Herv. d. Verf.)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 18

37

37

SPERRFRISTREGELUNG DES § 6 ABS. 5 S. 4 EStG

- Veräußerung oder Entnahme → vollständige Aufdeckung der stillen Reserven
- Sperrfrist: 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Keine Abgabe der Steuererklärung

- Neutralisierung über eine Ergänzungsbilanz → Stille Reserven werden beim übertragenden Mitunternehmer besteuert

KÖRPERSCHAFTSKLAUSEL DES § 6 ABS. 5 S. 5 UND 6 EStG

- § 6 Abs. 5 S. 5 EStG
- Anteil unmittelbar oder mittelbar begründet oder erhöht

**BERATUNGSHINWEIS:**

Vorliegen einer mittelbaren Beteiligung

- Steuersubjektbezogene Auslegung
- „Verlängerung“ durch S. 6:
 - Einbringung
 - Formwechsel

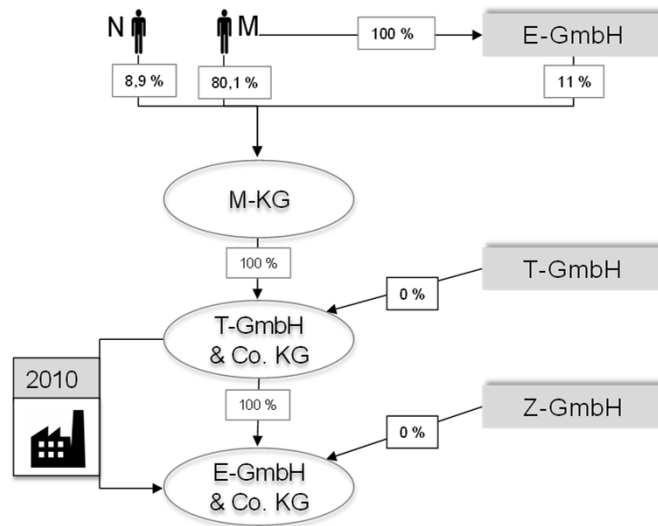
VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Wird durch den Formwechsel einer OberPersG in eine KapG zu Buchwerten innerhalb der Sperrfrist an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen WG ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ausgelöst?

BFH-URTEIL VOM 15.7.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	T-GmbH, die im Jahr 2012 aus der formwechselnden Umwandlung der T-GmbH & Co. KG (T-KG) hervorgegangen ist
2010	Die T-KG übertrug ein bebautes Betriebsgrundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die E-KG, um dieses nachher i.R.e. Leasingvertragsverhältnisses von der E-KG zurücküberlassen zu bekommen („Sale-and-lease-back“). Steuerlich erfolgte der Vorgang zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG Die Beteiligungsverhältnisse zu diesem Zeitpunkt ergeben sich aus der obigen Abbildung.
2012	Es erfolgte eine mehrschrittige Umstrukturierung bei der Unternehmensgruppe, in der u.a. die T-KG rückwirkend auf den 2.2.2012 unter Buchwertansatz in die T-GmbH formwechselnd umgewandelt wurde.
2014	I.R.e. Ap wurde der Formwechsel als schädlicher Verstoß gegen die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG gewertet und rückwirkend wurde die Grundstücksübertragung mit dem Teilwert anstelle des Buchwerts gewinnerhöhend angesetzt.
Nds. FG	Abweisung der Klage und Bestätigung der Rechtsauffassung der FinVerw.

SPERRFRISTVERSTOß NACH § 6 ABS. 5 S. 6 ESTG DURCH FORMWECHSEL



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 22

42

42

SPERRFRISTVERSTOß NACH § 6 ABS. 5 S. 6 ESTG DURCH FORMWECHSEL

ERFOLGTE UMSTRUKTURIERUNGEN

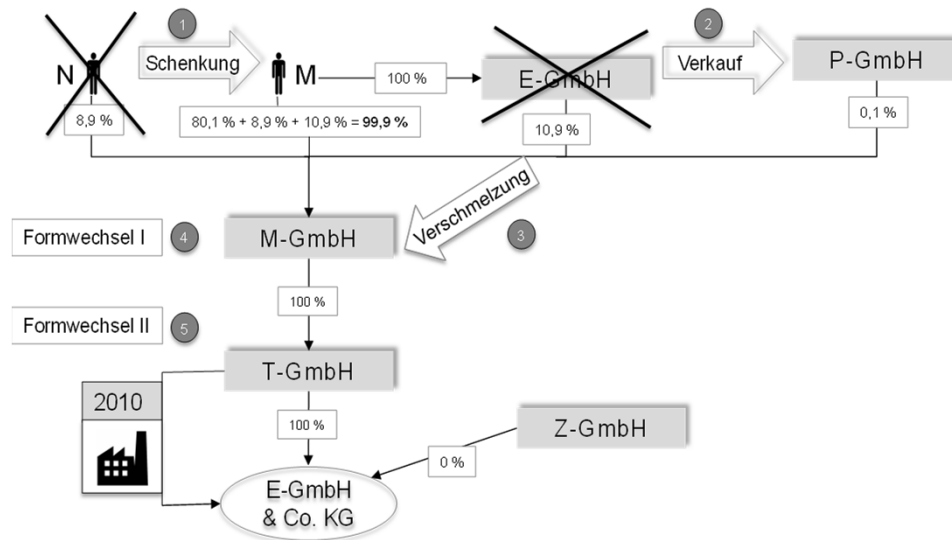
- August 2012: Der Kommanditist N übertrug seinen Kommanditanteil bei der M-KG an M schenkweise und schied hierdurch aus der M-KG aus
- taggleich verkaufte die E-GmbH einen geringfügigen Kommanditanteil bei der M-KG (0,1 % unterstellter Zwerganteil) an die P-GmbH
- die E-GmbH wurde sodann mit Umwandlungsvertrag aus September 2012 auf die M-KG mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.1.2012 verschmolzen
- anschließend wurde die M-KG mit Beschluss vom 21.9.2012 rückwirkend auf den 1.2.2012 in die M-GmbH zum Buchwert formwechselnd umgewandelt sowie
- nachfolgend wurde die T-KG mit Beschluss vom selben Tag rückwirkend auf den 2.2.2012 in die T-GmbH ebenso unter Buchwertansatz formwechselnd umgewandelt

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 22 - 23

43

43

SPERRFRISTVERSTOß NACH § 6 ABS. 5 S. 6 EStG DURCH FORMWECHSEL



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 23

44

44

SPERRFRISTVERSTOß NACH § 6 ABS. 5 S. 6 EStG DURCH FORMWECHSEL

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- § 6 Abs. 5 S. 6 EStG „aus einem anderen Grund“: Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen WG → buchwertprivilegierte formwechselnde Umwandlung
- „Körperschaftsteuerklausel“ setzt **keine Missbrauchsabsicht** voraus
- **Keine teleologische Reduktion** des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG → Sperrfristverstoß scheidet nicht aus, wenn die Anteilsbegründung durch einen Formwechsel der Ober-PersG nach §§ 25 S. 1, 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu Buchwerten erfolgt.
- FG hat zu Unrecht einen rückwirkenden Teilwertansatz in voller Höhe bejaht. Verringert sich bei einer mehrstöckigen PersG der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Ober-PersG als Mitunternehmer beteiligten KapG an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen WG bis zum Formwechsel (Sperrfristverstoß), bestimmt sich der Umfang des rückwirkenden Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG nach den vermögensmäßigen **Beteiligungsverhältnissen** im Zeitpunkt der **Übertragung**.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 24 - 25

45

45

AUSGANGSÜBERLEGUNG

- **Wechsel des Besteuerungsregimes:**
 - Behandlung als Personengesellschaft
 - Behandlung als Körperschaft
 - Statusänderung der Mitunternehmerschaft
 - Statusänderung des Gesellschafters
- **Bestätigung** der h.M. und der Verw.-Auffassung (Tz 33 und 34 des BMF-Schr. v. 8.12.2011) durch den BFH

„ANDERER GRUND“ GEM. § 6 ABS. 5 S. 6 ESTG

- Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KSt-Subjekts
- Vorgänge „**beliebiger Art**“
- Keine Notwendigkeit, dass ein zivilrechtlicher oder ertragsteuerlicher Rechtsträgerwechsel erfolgt

MISSBRAUCHSABSICHT NICHT ERFORDERLICH

- Keine Missbrauchsvorschrift
- Keine Missbrauchsabsicht erforderlich

**BERATUNGSHINWEIS:**

Anders als bei § 42 AO **keine** Möglichkeit des **Gegenbeweises**

HÖHE DES SPERRBETRAGS

- Rückwirkender Ansatz mit dem Teilwert
- Beteiligungsverhältnisse zum Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG → vorliegend: 2010
- Bereits körperschaftsteuerlich verhaftete stille Reserven sind nicht erneut zu erfassen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Auswirkungen dieses Zeitpunkts

AUSWIRKUNGEN AUF DAS OPTIONSMODELL GEM. § 1A KStG

- Ausgangspunkt: § 1a KStG
- Grundannahme: Option bildet einen fiktiven Formwechsel
- Betonung des Gesetzeszwecks durch den BFH
- Ausübung der Optionsmöglichkeit führt zu einem **Sperrfristverstoß** i.S.d. § 6 Abs. 5 S. 6 EStG
- Rz 45 des BMF-Schreibens vom 10.11.2021



BERATUNGSHINWEIS:
Vorherige Prüfung geboten

GRUNDERWERBSTEUER

- Einbringung (2010): § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbar
- Grundstücksübertragung ist nach § 6 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 GrEStG vollständig „steuerbefreit“, aber Beachtung der **Nachbehaltensfrist** gem. § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG bei der erwerbenden Gesamthand (E GmbH & Co. KG)
- Anteilsveräußerung (E-GmbH → P-GmbH) **schädliches** Ereignis nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG („insoweit“: 0,1 % im Zeitpunkt des Verkaufs)
- Verschmelzung E-GmbH → M-KG: „insoweit“ **schädliches** Ereignis (10,8 % im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung der Verschmelzung)
- Formwechsel M-KG → M-GmbH: grds. **schädliches** Ereignis nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung anzusehen
- Formwechsel T-GmbH & Co. KG → T-GmbH: **schädliches** Ereignis nach § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung

FAZIT

- Gesamtsteuerbelastung:
 - Ertragsteuern
 - GrEStG
 - Erbschaftsteuer
- **Genaue Planung** und Überwachung der Einhaltung der Sperrfristen erforderlich!

Thema 3

Nachweis einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

Gebäudebegriff

Gebäude

- Scheinbestandteile
- Selbstständige Gebäudeteile
- Außenanlagen

Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung **Schutz gegen äußere Einflüsse** gewährt, den **Aufenthalt von Menschen** gestattet, **fest** mit dem Grund und Boden **verbunden**, von einiger Beständigkeit und standfest ist



BERATUNGSHINWEIS:
Ertrag- vs. Umsatzsteuer

54

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

TYPISIERTE GEBÄUDEABSCHREIBUNG

- Abweichung von § 7 Abs. 1 EStG durch Abs. 4:
 - Fertigstellung **nach** dem 31.12.1924: 2%
 - Fertigstellung **vor** dem 31.12.1924: 2,5%
 - **Betriebsgebäude: 3%**
- Degressive Gebäude-AfA: Bauanträge vor dem 1.1.2006



BERATUNGSHINWEIS:
Koalitionsvertrag und Auslaufen des § 7b EStG → ?

55

ABSCHREIBUNG NACH DER TATSÄCHLICHEN NUTZUNGSDAUER

- § 7 Abs. 4 S 2 EStG: **tatsächliche Nutzungsdauer**
- Faktoren für die **Schätzung**:
 - Technischer Verschleiß
 - Wirtschaftliche Entwertung
 - Rechtliche Gegebenheiten
- Grds. technische Nutzungsdauer, aber Berufung auf einer kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer möglich
- Mitwirkungspflichten des Stpfl.
- FG als Tatsacheninstanz



BERATUNGSHINWEIS:

Kürzere Nutzungsdauer nach amtlichen AfA-Tabellen

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist das Berechnungsmodell der Anlage 4 (Modell zur Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) der Sachwertrichtlinie vom 5.9.2012 ein geeigneter Nachweis zur Bestimmung einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäude i.S.v. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG?

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

BFH-URTEIL VOM 28.7.2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108 (JURIS)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2009 – 2013, 2015
Klägerin	Vermögensverwaltende Personengesellschaft
2002	Erwerb eines mit einem Wohn- und Geschäftshaus bebauten Grundstücks (Kaufvertrag v. 21.11.2002, Übergang Nutzen und Lasten 1.1.2003), drei Gebäudeteile (Baujahre 1905, 1963 sowie 1992)
2009-2013, 2015, 2016	Aufteilung der Anschaffungskosten auf die drei Gebäudeteile (Bj. 1905: 409.455 EUR, Bj. 1963: 149.388 EUR, Bj. 1992: 209.221 EUR) sowie Außenanlagen (66.375 EUR), zunächst Ansatz einer jährlichen AfA i.H.v. 2 % (Bj. 1963 und 1992), 2,5 % (Bj. 1905) sowie 5 % für die Außenanlage, dann Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer auf der Grundlage eines Gutachtens für Gebäudeteile mit Bj. 1905 sowie 1963, Gesamt-AfA i.H.v. 35.763 EUR i.R.d. Einspruchsverfahrens, später Einschränkung des Klageantrags auf Gesamt-AfA i.H.v. 24.209 EUR
Finanzamt	Finanzamt lehnt Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer ab und berücksichtigt AfA nach typisierten Prozentsätzen (2 % für Bj. 1963 und 1992 sowie 2,5 % für Bj. 1905), jährliche Gesamt-AfA 19.427 EUR
FG Düsseldorf	Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäudeteile mit Bj. 1905 (32 Jahre) sowie Bj. 1963 (34 Jahre) auf der Grundlage eines Gutachtens unter Bezugnahme auf Anlage 4 der SW-RL, Gesamt-AfA 24.209 EUR

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 35 - 37

58

58

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

REVISION UNBEGRÜNDET

- I.R.d. dem Stpfl. obliegenden **Feststellungslast** hat dieser die Möglichkeit, im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darzulegen und ggf. nachzuweisen. Dabei kann sich der Stpfl. **jeder Darlegungsmethode** bedienen, die im Einzelfall geeignet erscheint.
- Es handelt sich um eine Schätzung, der nicht Gewissheit über die kürzere Nutzungsdauer, sondern allenfalls größtmögliche Wahrscheinlichkeit abverlangt werden kann und die nur zu verwerfen ist, wenn sie **eindeutig außerhalb des angemessenen Schätzungsrahmens** liegt.
- I.R.d. vom Finanzamt durchzuführenden **Amtsermittlung** nach § 88 Abs. 1 S. 2 AO ist unter Berücksichtigung auch der günstigen Umstände von der Schätzung des Stpfl. auszugehen, wenn dieser Erwägungen zugrunde liegen, die ein vernünftig wirtschaftender Stpfl. üblicherweise anstellt.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 37 - 38

59

59

AUSGANGSPUNKT

- Absenkung der Hürden für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer
- Keine bestimmte Darlegungsmethode
- **Feststellungslast beim Stpfl.**
- Bedeutung des späteren – deutlich höheren – Verkaufspreises



BERATUNGSHINWEIS:

Keine zwingende Vorlage eines Sachverständigengutachtens

ANWENDUNG DER SACHWERT-RICHTLINIE

- Erstellt von Arbeitsgruppe aus Vertretern des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung, der für das Gutachterausschusswesen zuständigen Ministerien der Länder sowie der Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände
- Ermittlung des Sachwerts nach der Immobilienwertermittlungsverordnung → Restnutzungsdauer gem. Anlage 4
 - Gesamtnutzungsdauer gem. Anlage 3
 - Modernisierungsgrad gem. Anlage 4
- Modifizierte Restnutzungsdauer

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

MODERNISIERUNGSELEMENTE

Modernisierungselemente	max. Punkte
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	2
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

MODERNISIERUNGSGRAD

Modernisierungsgrad	
≤ 1 Punkt	= nicht modernisiert
4 Punkte	= kleine Modernisierungen im Rahmen der Instandhaltung
8 Punkte	= mittlerer Modernisierungsgrad
13 Punkte	= überwiegend modernisiert
≥ 18 Punkte	= umfassend modernisiert

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

Gebäudealter	Modernisierungsgrad				
	≤ 1 Punkt	4 Punkte	8 Punkte	13 Punkte	≥ 18 Punkte
	modifizierte Restnutzungsdauer				
0	80	80	80	80	80
5	75	75	75	75	75
10	70	70	70	70	71
15	65	65	65	66	69
20	60	60	61	63	68
25	55	55	56	60	66
30	50	50	53	58	64
35	45	45	49	56	63
40	40	41	46	53	62
45	35	37	43	52	61
50	30	33	41	50	60
55	25	30	38	48	59
60	21	27	37	47	58
65	17	25	35	46	57
70	15	23	34	45	57
75	13	22	33	44	56
≥ 80	12	21	32	44	56

**BERATUNGSHINWEIS:**

Anträge nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in geeigneten Fällen

NACHWEIS EINER KÜRZEREN GEBÄUDENUTZUNGSDAUER

ANWENDUNGSBEISPIEL

Mit Übergang von Nutzen und Lasten zum 1.6.2022 wird eine Eigentumswohnung Bj. 1972 für Vermietungszwecke erworben. Aus den Unterlagen des Verwalters der Wohnungseigentümergeinschaft ergibt sich, dass das Gebäude im Jahr 2018 eine Dacherneuerung einschl. Wärmedämmung, neue Fenster sowie eine neue Heizungsanlage erhalten hat. Unter Annahme einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren und einem mittleren Modernisierungsgrad gem. der Punktetabelle zur Anlage 4 SW-RL (jeweils 2 Punkte für die Erneuerung der Fenster sowie der Heizungsanlage und 4 Punkte für die Dacherneuerung, insg. 8 Punkte) ergibt sich bei einem Gebäudealter von 50 Jahren eine Restnutzungsdauer i.H.v. 41 Jahren. Die AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG würde damit abweichend von der typisierten AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG $1/41 = 2,44\%$ p.a. – davon $7/12$ für das Jahr 2022 – betragen.

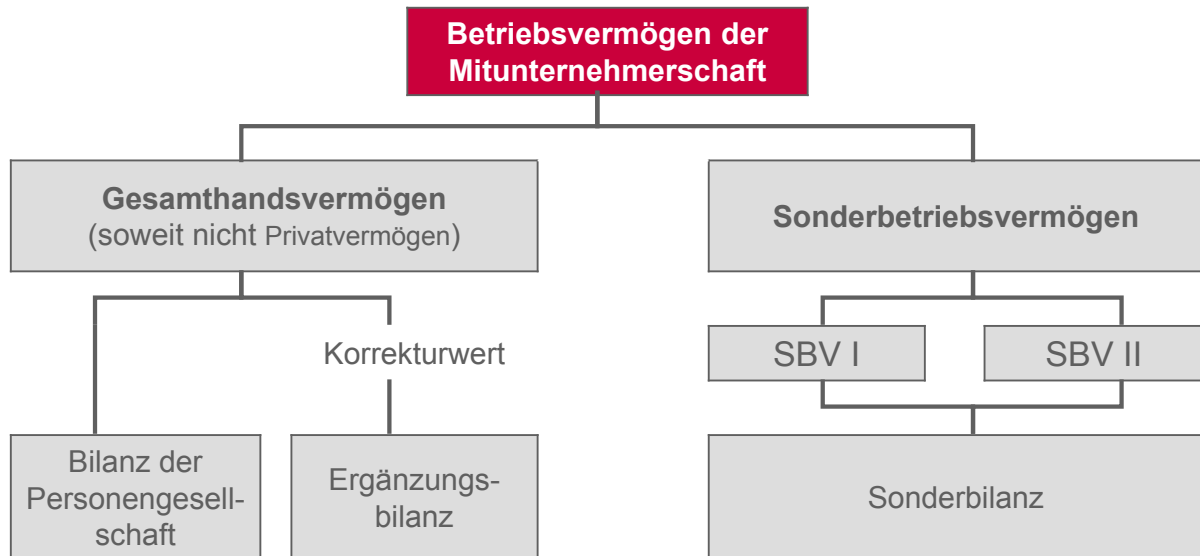
ÜBERGANG VON TYPISIERTEN AFA-SÄTZEN ZUR AFA NACH KÜRZERER TATSÄCHLICHER NUTZUNGSDAUER

- Nachträglicher Übergang, wenn die dafür maßgeblichen Umstände erst später bekannt werden
- Zeitpunkt: Prognose der verbleibenden Nutzungsdauer

Thema 4

Vorliegen von Sonderbetriebseinnahmen

VORLIEGEN VON SONDERBETRIEBSEINNAHMEN



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 44 - 46

68

68

VORLIEGEN VON SONDERBETRIEBSEINNAHMEN



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 44 - 45

69

69

UMFANG DER BETRIEBLICHEN EINKÜNFTE

- Andere Tätigkeit
- Gleichartige Tätigkeit

**BERATUNGSHINWEIS:**

Andere Tätigkeit

BFH-URTEIL VOM 25.3.2021 – VIII R 47/18, BSTBL II 2021, 696 (FALL I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Kläger	Kläger sind hälftig Gesellschafter einer 2008 gegründeten GbR, die sich mit der Weiterentwicklung von Software befasste; 2010 Stipendiatenvertrag einer Universität aus dem EXIST-Programm. Dieses sollte es ihnen ermöglichen, sich ganz der Unternehmensgründung widmen zu können; Stipendien sind weder Vergütungen i.S.d. § 611 BGB noch Arbeitsentgelt i.S.d. § 14 SGB IV; Stipendienzahlungen werden nicht als Einnahmen bei der GbR, sondern in den ESt-Erklärungen als steuerfreie Einnahmen der Gesellschafter erfasst.
Finanzamt	Stipendien sind als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen. Änderung des bestandskräftigen Feststellungsbescheids gem. § 181 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 173 Abs. 1 S. 1 AO
FG Münster	Stattgabe der Klage, es fehle an einer Veranlassung der Stipendienzahlungen im Gesellschaftsverhältnis

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- **Rechtsfehlerhaft:** Stipendienzahlungen **nicht als Sonderbetriebseinnahmen** anzusetzen
- Zutreffend: **Keine Sondervergütungen** i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, weil die Universität als Stipendiengeberin **nicht** in einen **Leistungsaustausch** zw. den Klägern und der GbR eingeschaltet gewesen sei
- **Unzutreffend:** Die Stipendienzahlungen könnten mangels Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch **keine (sonstigen) Sonderbetriebseinnahmen** i.S.d. § 18 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sein
- Sonderbetriebseinnahmen: **mit Unterstützung der Mitunternehmerschaft** erzielte Einnahmen




BFH-URTEIL VOM 17.3.2021 – IV R 20/18, BStBI II 2021, 904 (FALL II)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Kläger	Kommanditist der gewerblich tätigen A-GmbH & Co. KG, in der Folgezeit gerichtliche Schadensersatzansprüche nebst Rechtshängigkeitszinsen infolge falscher Angaben im Fondsprospekt durch die C-GmbH → Abtretungsanzeige ggü. der C-GmbH → Schadensersatz Zug um Zug gegen die Abtretung der Ansprüche; 2011: Löschung der KG; Schadensersatzleistungen sind Veräußerungsgewinn i.S.v. §§ 16, 34 EStG; Rechtshängigkeitszinsen sind Einkünfte i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG
Finanzamt	Sonderbetriebseinnahmen i.H.d. Schadensersatzleistung und der Zinsen
Kläger	Schadensersatz und Zinsen sind nicht einkommensteuerbar; Hinweis auf BFH v. 6.9.2016
FG Berlin-Brandenburg	Stattgabe der Klage. Es sei zwar ein Mitunternehmeranteil veräußert worden, aber das an den Kläger gezahlte Entgelt sei nicht hierfür gezahlt worden; Schädigung vor Begründung der Mitunternehmerstellung

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Schadensersatzanspruch ist **steuerbar**
- Verpflichtung zur Leistung von Schadensersatz Zug um Zug gegen Übertragung der **Kommanditbeteiligung** → **Veräußerungsgewinn** nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG
- Verpflichtung Zug um Zug gegen Abtretung von **Ansprüchen** → laufender Sonderbetriebsgewinn nach § **15 EStG**
- Ertragsteuerliche Qualifikation von **Zinsen** wird von der steuerlichen **Beurteilung der Schadensersatzansprüche** bestimmt

BETRIEBLICHE EINKÜNFTE (FALL I UND II)

- **Weites Verständnis** des SBV
- Keine Einbeziehung in den Leistungsaustausch, aber Leistungen werden mit Unterstützung der Mitunternehmerschaft erlangt
 -  **BERATUNGSHINWEIS:**
Bedeutung des Vertrags
- Bestätigung von III B 128/11
 -  **BERATUNGSHINWEIS:**
Einkunftsart
- Fall II: **Veranlassungszusammenhang** → Schadensersatzzahlung vor Eingehung der Beteiligung
 -  **BERATUNGSHINWEIS:**
Veranlassungszusammenhang

VORLIEGEN VON SONDERBETRIEBSEINNAHMEN

GRUND DER ZAHLUNGEN

Übertragung des
MitunternehmeranteilsÜbertragung von
Ansprüchen

- Zinsen als „Reflex“ der Einkunftsart des Schadensersatzanspruchs

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zeitpunkt der Berücksichtigung

- Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zeitpunkt des schadensstiftenden Ereignisses

VORLIEGEN VON SONDERBETRIEBSEINNAHMEN

STEUERFREIHEIT GEM. § 3 NR. 44 ESTG

- „EXIST“ dient nicht der Förderung von Forschung oder wissenschaftlicher Ausbildung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Einheitlichkeit der Rechtsprechung

BEDEUTUNG DES GRUNDSATZES VON TREU UND GLAUBEN

- FA: Stipendium ist steuerfrei
- Treu und Glauben nur in besonderen Fällen → Vorrang der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung



BERATUNGSHINWEIS:

Bestandskraft des ESt-Bescheids

- Verhältnis zwischen **Grundlagen- und Folgebescheid**



BERATUNGSHINWEIS:

Bedeutung der Aussagen

- Verfahrensrechtliche Aspekte

Thema 5

Betriebsaufspaltung und minderjährige Kinder

TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN DER BETRIEBSAUFSPALTUNG

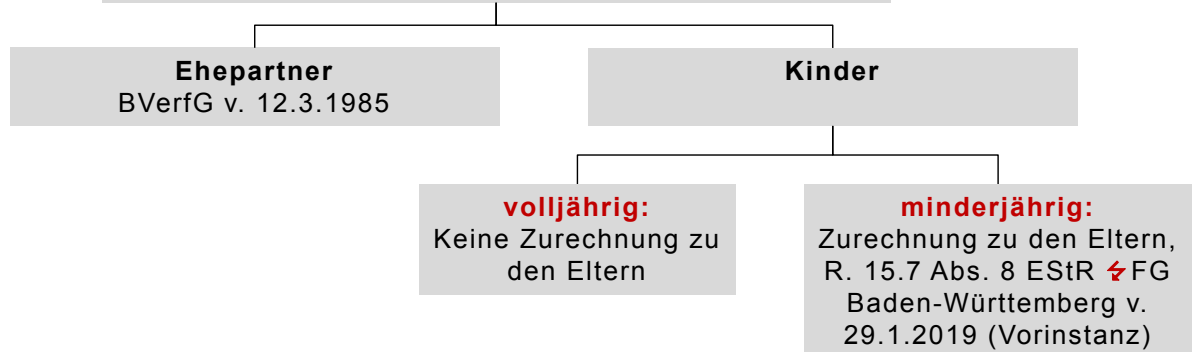
Sachliche Verflechtung	Personelle Verflechtung
<ul style="list-style-type: none"> ▪ wesentliche Betriebsgrundlagen werden ▪ einem gewerblichen Unternehmen ▪ zur Nutzung überlassen 	Betriebs- und Besitzunternehmen werden von derselben Person oder Personengruppe (Gruppentheorie) in einer Weise beherrscht, dass beide Unternehmen auf Grund dieses Umstandes wie ein einheitliches Unternehmen geführt werden



BERATUNGSHINWEISE:

Vermeidung der personellen Verflechtung & Geschäftsführung

Zusammenrechnung von Anteilen



BERATUNGSHINWEISE:

Erreichen der Volljährigkeit

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Kann eine Beteiligung von 50 % an dem Besitzunternehmen ausreichen, um eine personelle Verflechtung herbeizuführen?
- Sind die Stimmrechte eines minderjährigen Kindes auch dann dem Elternteil zuzurechnen, wenn eine Ergänzungspflegschaft hinsichtlich der Gesellschaftsrechte angeordnet ist?

BFH-URTEIL VOM 14.4.2021 – I R 5/19, BStBI II 2021, 851

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	Witwe (W) und 50 %ige Erbin nach ihrem Ehemann (3.1.2010 †), der ihr eine GmbH-Beteiligung hinterlässt, Miterben sind zu jeweils 25 % die beiden Söhne S1 und S2 (minderjährig). W hatte an die GmbH ein ihr gehörendes Grundstück vermietet. 11.1.2010 Gesellschafterbeschluss der GmbH: W einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin (von § 181 BGB befreit), Unterschrift des Protokolls: W, S1 und W (für den minderjährigen S2) 7.6.2010: Familiengericht ordnet Ergänzungspflegschaft für S2 an (auch Gesellschaftsrechte an der GmbH); 14.7.2010: W wird als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH eingetragen (nicht von § 181 BGB befreit)
Finanzamt	Mit dem Erbfall wurde zwischen W und der GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet → Personelle Verflechtung gegeben, weil die Anteile des minderjährigen S2 der W zuzurechnen sind.
FG Baden-Württemberg	Klage erfolgreich

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- **Fehlende** personelle Verflechtung zwischen der Klägerin und der GmbH
- **Personelle Verflechtung:** Gesellschafter ist nach den gesellschaftsrechtlichen Stimmenverhältnissen in der Lage, seinen Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen. Hier: 50% an der GmbH. Die zivilrechtlichen Besonderheiten der Erbengemeinschaft sind ohne Bedeutung. Ertragsteuerlich: „mittelbare einheitliche Rechtsausübung“ → 50% Beteiligung der W → **Pattsituation** bei der Betriebs-GmbH
- **Keine** Beherrschung, weil **zugleich Geschäftsführerin** der GmbH → Fehlen der notwendigen Mehrheitsbeteiligung der Klägerin an der GmbH
- **Keine Zurechnung** der Stimmen des minderjährigen S2, da keine gleichgelagerten wirtschaftlichen Interessen; Ergänzungspflegerin: Anteile des S2 können der Klägerin auch nach deren ordnungsgemäßer Wahl zur Geschäftsführerin nicht zugerechnet werden; Frage der Übertragung der zu Ehegatten ergangenen Rspr. des BVerfG auf minderjährige Kinder stellt sich nicht; **Keine faktische Beherrschung durch W**

PERSONELLE VERFLECHTUNG BEI 50%-BETEILIGUNG

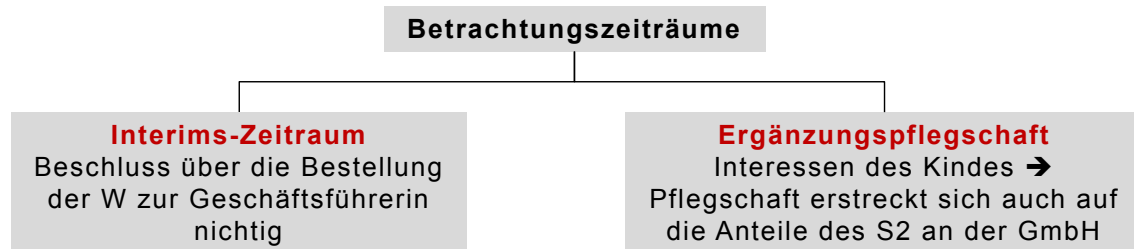
- **Voraussetzung:** Auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stimmrechte muss in beiden Gesellschaften der Wille durchgesetzt werden können
- BFH sieht die zivilrechtlichen Besonderheiten der Erbengemeinschaft als **unbeachtlich** an
 - Erben können ihre Rechte nur gemeinschaftlich ausüben („**mittelbare einheitliche Rechteaübung**“)
 - Verteilung der Stimmrechte in der Erbengemeinschaft → Auf W entfallen 50 % der Anteile an der GmbH, auf S1 und S2 jeweils 25 %

**BERATUNGSHINWEIS:**

Transparente Betrachtung der Erbengemeinschaft

PERSONELLE VERFLECHTUNG BEI ERGÄNZUNGSPFLEGSCHAFT

- Keine Zurechnung der Anteile von S2 bei W, wegen fehlender gleichgelagerter wirtschaftlicher Interessen
- Gruppentheorie



BERATUNGSHINWEIS:

Ergänzungspflegschaft bei vorliegender Betriebsaufspaltung

PERSONELLE VERFLECHTUNG DURCH GESCHÄFTSFÜHRUNG

- W konnte als **Geschäftsführerin** die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft bestimmen
- Abgrenzung zur Entscheidung des IV. Senats v. 28.5.2020:
 - Personelle Verflechtung, wenn Befugnisse zur Geschäftsführung in Besitz- und Betriebsgesellschaft und dort die Gesellschafter ihren **Willen durchsetzen** können
 - **Sonderfall:** 100% der Stimmrechte an der Betriebsgesellschaft und 99% an der Betriebsgesellschaft, aber Einstimmigkeitsprinzip



BERATUNGSHINWEIS:

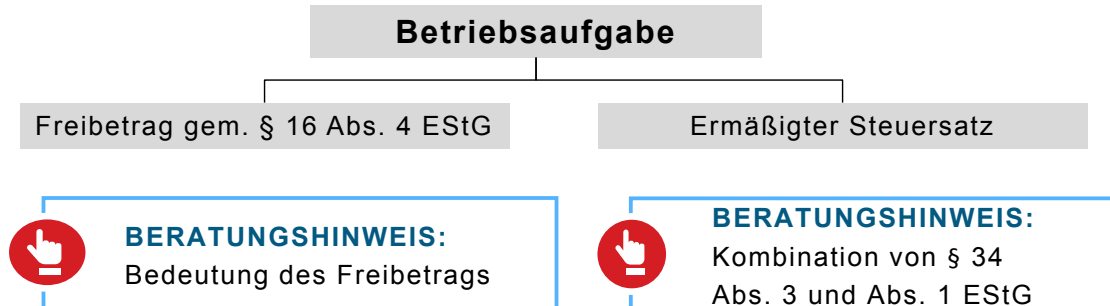
Geschäftsführung und Mehrheitserfordernis

PERSONELLE VERFLECHTUNG DURCH FAKTISCHE BEHERRSCHUNG

- BFH-Urt. v. 21.1999: Aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen kann Druck ausgeübt werden, so dass sich die anderen Gesellschafter dem **Willen** der beherrschenden Person oder Personengruppe **unterordnen**
- Vorliegend keine Anhaltspunkte:
 - Keine Hinweise, dass die Ergänzungspflegerin nicht die notwendigen Kenntnisse gehabt und sich deshalb dem Willen der W unterworfen habe
 - 2 Jahre später wurde S2 zum alleinvertretungsberechtigten GF der GmbH berufen

Thema 6

Auswirkungen einer Betriebsaufgabe



VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Ist ein gebildeter Investitionsabzugsbetrag sowie eine Sonderabschreibung nach § 7g EStG wegen einer Betriebsaufgabe im Wirtschaftsjahr nach Erwerb des WG wegen Nichteinhaltung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 S. 1 EStG rückgängig zu machen?
- Wie hoch ist die AfA-Bemessungsgrundlage für Gebäude bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach Beendigung der zwischenzeitlichen gewerblichen Prägung?

BFH-URTEIL VOM 28.7.2021 – X R 30/19, BFH/NV 2021, 1568 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Klägerin	Die Klägerin machte mit der ESt-Erklärung 2012 einen IAB i.H.v. 14.400 EUR für den Erwerb eines Geschäftswagens geltend. In 2014 erwarb die Klägerin einen Geschäftswagen, löste den in 2012 gebildeten IAB gewinnerhöhend auf und minderte die tatsächlichen Anschaffungskosten um den Auflösungsbetrag. Auf die verminderten Anschaffungskosten machte die Klägerin eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG geltend. Die Klägerin gab am 15.7.2015 ihren Betrieb auf.
Finanzamt	Rückwirkende Versagung der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG (2014) sowie des ursprünglich in 2012 gebildeten IAB. Die rückwirkende Gewinnerhöhung wirkte sich auf den laufenden Gewinn 2012 und 2014 und folglich auch auf die GewSt aus.
Thüringer FG	Keine rückwirkende Änderung der Steuerbescheide.

BFH: AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Ein ansonsten nach § 7g EStG begünstigtes Wirtschaftsgut muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.
- Im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung muss das Wirtschaftsjahr grundsätzlich **keine vollen zwölf Monate** umfassen; ein Rumpfwirtschaftsjahr löst damit i.d.R. keine schädliche Verwendung i.S.d. § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG aus.
- Offen hat der BFH gelassen, ob dieser Grundsatz selbst dann gilt, wenn ein WG am **30.12.** angeschafft und der Betrieb am **2.1.** des Folgejahres aufgegeben wird.
- Das FG hat nunmehr Feststellungen dazu zu treffen, ob der in 2014 angeschaffte PKW, der offensichtlich ein Geschäftswagen war, innerhalb des maßgeblichen Nutzungszeitraums (Wirtschaftsjahr 2014 und Rumpfwirtschaftsjahr 2015) ausschließlich oder **zumindest fast ausschließlich** betrieblich genutzt wurde.

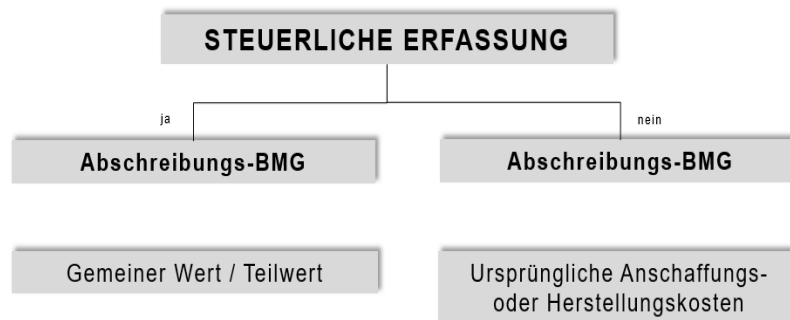
BFH-URTEIL VOM 22.2.2021 – IX R 13/19, BFH/NV 2021, 1169 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012
Klägerin	Die Klägerin ist eine FamilienpersG, die 1989 als GbR gegründet wurde. Die FamilienpersG nahm in 2001 die Rechtsform einer KG an. Ab 2003 war die KG gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Die gewerbliche Prägung endete zum 1.1.2006. Bei den ab 2006 erzielten Einkünften aus VuV setzte die Klägerin die Abschreibungen (insb. der Gebäude) auf Grundlage der gemeinen Werte zum 31.12.2005 an.
Finanzamt	Bemessungsgrundlage für die weitere AfA sind die historischen Anschaffungskosten abzüglich der bisher vorgenommenen AfA.
FG Hamburg	Der Wegfall der gewerblichen Prägung zum 31.12.2005 ist als Betriebsaufgabe zu behandeln. Da während der Zeit der gewerblichen Prägung keine stillen Reserven in den Gebäuden entstanden sind, sind die historischen Anschaffungskosten Grundlage für die weitere AfA.

BFH: REVISION BEGRÜNDET

- Von einer Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG ist auch auszugehen, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ihre **gewerbliche Prägung verliert**.
- Bei der Betriebsaufgabe sind die entnommenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen.
- Der gemeine Wert ist Bemessungsgrundlage für die **künftige AfA** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Gebäude mit diesem Wert im Rahmen der Betriebsaufgabe erfasst wurde.
- Unerheblich ist, dass sich während der gewerblichen Prägung **keine stillen Reserven** angesammelt haben. Unerheblich ist auch, dass der Übergang der Wirtschaftsgüter vom Privatvermögen ins Betriebsvermögen wegen Überschreitens der 10 Jahresfrist in § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG **unversteuert** blieb.

BEENDIGUNG DER GEWERBLICHEN INFIZIERUNG UND ABSCHREIBUNGSFOLGEN



BERATUNGSHINWEIS:
Nicht erkannte Betriebsaufgabe

BEGRÜNDUNG DER GEWERBLICHEN INFIZIERUNG UND ABSCHREIBUNGSFOLGEN

- Begründung der gewerblichen Infizierung und Abschreibungsfolgen



BERATUNGSHINWEIS:
Besteuerungszeitpunkt

- Einlagewert
- Abschreibungsbemessungsgrundlage

BETRIEBSAUFGABE UND § 7G ESTG

- Betriebsaufgabe führt nicht zur Verletzung der Verbleibensfristen
- Erfassung der Differenz im Aufgabegewinn

**BERATUNGSHINWEIS:**

Besteuerung des Betriebsaufgabegewinns

- Auswirkungen auf die Gewerbesteuer
- Zurückverweisung zur Prüfung der betrieblichen Nutzungsanforderungen

**AKTUELLE ENTWICKLUNGEN:
AUFGABEGEWINNBESTEuerung**

Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit auch ohne Bescheid der Rentenversicherung möglich?

(Kleine) Photovoltaikanlagen und Liebhaberei-Erlass

Tarifiermäßigung nach § 34 EStG und variable Vergütungsbestandteile

Verbrauch der antragsgebundenen Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG

Thema 7

Besteuerung von vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen begünstigten Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht

100

BESTEuerung VON VOR DEM 1.1.2005 ABGESCHLOSSENEN BEGÜNSTIGTEN RENTENVERSICHERUNGEN MIT KAPITALWAHLRECHT

SONDERAUSGABENABZUG

- § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG i.d.F. 2004
- Beiträge zu Rentenversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung i.H.v. 88 % als Sonderausgabe abziehbar
- Nicht vor Ablauf von 12 Jahren
- BMF-Schreiben v. 22.8.2002
- Neuregelung seit dem VZ 2005: Sonderausgabenabzug, wenn die Laufzeit dieser Versicherungen vor dem 1.1.2005 begonnen hat und ein Versicherungsbeitrag bis zum 31.12.2004 geleistet wurde



BERATUNGSHINWEIS:

Praktische Bedeutung des Sonderausgabenabzugs und Gestaltungsmöglichkeit durch Vorziehen von Basis-Vorsorgebeiträgen

101

BEISPIEL

A ist selbstständige StBin und zahlt jährlich 8.000 EUR Beiträge zur Basis-Kranken- und Pflegeversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Daneben fallen Beiträge zu Unfall-, Haftpflicht- und Erwerbsunfähigkeitsversicherungen i.H.v. 1.500 EUR an. Außerdem zahlt A 3.000 EUR p.a. für eine Kapitallebensversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. Da der max. Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 4 S. 1 EStG i.H.v. 2.800 EUR p.a. bereits durch die Beiträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG überschritten ist, wirken sich die übrigen Vorsorgeaufwendungen bei jährlicher Zahlung der Beiträge nicht aus. Daher zahlt A im VZ 2022 neben den laufenden Beiträgen die Beiträge zur Basis-Kranken- und Pflegeversicherung für den VZ 2023 im Voraus, sodass im VZ 2022 16.000 EUR als Sonderausgaben abzugsfähige Beiträge entstehen. Da im VZ 2023 keine Beiträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG anfallen, kann A die im VZ 2023 geleisteten übrigen Vorsorgeaufwendungen bis zum Höchstbetrag i.H.v. 2.800 EUR als Sonderausgabe berücksichtigen.

§ 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 5 EStG beachten

STEUERFREIHEIT DER KAPITALERTRÄGE

- Nichtsteuerbarkeit gilt in den Altfällen weiter für Versicherungen a.F.
→ **Bestandsschutz**, § 52 Abs. 28 S. 5 EStG
- Ebenso: Fondsgebundene Lebensversicherungen
- **Ausgenommen:** Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall, bei denen der Stpfl. Ansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben hat; Rückausnahme: Abfindungs- und Ausgleichsansprüche

SCHÄDLICHE VERWENDUNG

- Sonderausgabenabzug ist rückwirkend zu versagen (§ 30 EStDV)
- **Erlebensfall:** Ansprüche dienen der Tilgung oder Sicherung eines Darlehens, dessen Finanzierungskosten Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, Todesfall und Verwendung nach Auszahlung unproblematisch
- **Ausnahmeregelungen:**
 - Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines WG
 - Freigrenze i.H.v. 2.556 EUR
 - Verwendung bis zu 3 Jahren
- **Anzeigepflichten** (§ 29 EStDV)

**BERATUNGSHINWEIS:**

Schädliche Verwendung in Krisenzeiten

**RENTENZAHLUNGEN AUS BEGÜNSTIGTEN
„ALT-VERSICHERUNGEN“**

- Ausübung des Kapitalwahlrechts: Auszahlung steuerfrei
- Rentenzahlungen (**Auffassung der FinVerw**):
 - Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG
 - Elektronische Übermittlung (§ 22a EStG i.V.m. § 93c AO).

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Hat eine einheitliche steuerrechtliche Zuordnung von monatlichen Rentenbezügen aus einem begünstigten Versicherungsvertrag (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc EStG a.F.) zu den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG a.F. und damit eine Besteuerung des Ertragsanteils mit tariflicher ESt zu erfolgen oder sind die monatlichen Rentenzahlungen insg. den Einkünften aus KapV zuzuordnen und unterfallen der Steuerfreistellung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG a.F.?

BFH-URTEIL VOM 1.7.2021 – VIII R 4/18, BFH/NV 2021, 1558

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Kläger	Natürliche Person, Zusammenveranlagung
1998	Abschluss einer begünstigten privaten Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragszahlungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc EStG a.F.
2010	Verzicht auf das Kapitalwahlrecht und Auszahlungsbeginn einer laufenden Rente
Finanzamt	Finanzamt ermittelt sonstige Einkünfte unter Berücksichtigung eines Ertragsanteils (27 %) und wendet den tariflichen ESt-Satz an
Kläger	Anwendung des besonderen (Abgeltungs-)Steuersatzes i.H.v. 25 % nach § 32d Abs. 1 EStG
FG Baden-Württemberg	Insg. Zuordnung zu den Einkünften aus KapV und Berücksichtigung der Steuerfreiheit nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.d.F. 2004 – jedoch wegen eingeschränktem Klagebegehren Besteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- § 22 Nr. 1 S.1 Halbsatz 1 EStG: **Sonstige Einkünfte** aus wiederkehrenden Bezügen sind ggü. Einkünften aus KapV i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. **subsidiär**
- Unterschiedliche steuerliche Behandlung der Versicherungsleistung (Kapitalwahlrecht genutzt oder nicht), sieht § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG a.F. nicht vor.
- Die in den Renteneinnahmen enthaltenen **Zinsanteile** in der Auszahlungsphase, die aus der zeitlichen gestreckten Auszahlung resultieren, sind ebenso wie die vom Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. erfassten Zinsen aus den Sparanteilen in der Ansparphase einheitlich den Einkünften aus **KapV** zuzurechnen.
- Bei einer begünstigten Rentenversicherung sind die bei Ausübung des Rentenvahlrechts zufließenden Gesamtbezüge nicht der Besteuerung zu unterwerfen, soweit die Summe der ausgezahlten Rentenbeträge das in der Ansparzeit angesammelte Kapitalguthaben einschl. Überschussanteile nicht übersteigt.

ALLGEMEINES

- Überraschendes Urteil
- **Abweichung** von der Verwaltungsauffassung und der bisherigen praktischen Handhabung
- Praktische Auswirkungen noch für viele Jahre

ANDERE (RENTEN-)VERSICHERUNG

- § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG a.F. als „lex specialis“
- Sog. Gegenleistungsrenten, Renten gegen Einmalbetrag sowie Rentenversicherungen, die die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. nicht erfüllen: einheitliche Besteuerung nach § 22 Nr. 1 EStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Schwierige Abgrenzung in den bestehenden Fällen

EINHEITLICHE ZUORDNUNG, ABER BEGRENZTE STEUERFREIHEIT**VOR- VS. NACHTEILE**

- Entscheidung eher vorteilhaft
- Erst wenn die Gesamtauszahlung das Kapital bei Rentenbeginn überschreitet, kommt es zu einer Besteuerung nach den Grundsätzen des § 20 EStG (Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG und Anwendung des gesonderten Steuertarifs nach § 32d EStG)
- Ausschließlich tatsächlich entstehende und zufließende Zinserträge sind zu versteuern
- Nachteil: Ist das angesparte Kapitalguthaben aufgezehrt → Kapitalerträge, die zu einer höheren Steuerbelastung führen können
- **Vertrauensschutz nach § 176 AO?**
- Änderungsmöglichkeit für **bestandskräftig** veranlagte Vorjahre, § 174 AO?

HANDLUNGSBEDARF

- Altfälle i.S.d. Regelung müssen aufgeklärt und offengehalten werden



BERATUNGSHINWEIS:

Unzutreffende elektronische Meldungen

Thema 8

Aufhebung oder Änderung einer Lohnsteueranrufungsauskunft

AUFHEBUNG ODER ÄNDERUNG EINER LOHNSTEUERANRUFUNGS-AUSKUNFT



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 101 - 103

114

114

AUFHEBUNG ODER ÄNDERUNG EINER LOHNSTEUERANRUFUNGS-AUSKUNFT

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

In welchen Fällen kann eine vom Finanzamt erteilte Anrufungsauskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 103

115

115

BFH-URTEIL VOM 2.9.2021 – VI R 19/19, BSTBL II 2022, 136 (DSTR 2021, 2790)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Klägerin	Die Klägerin bot bestimmten Mitarbeitern/innen ein sog. Long Term Incentive Modell an. In Abhängigkeit von der Entwicklung des durchschnittlichen Geschäftserfolgs abzüglich der Kapitalkosten innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren im Vergleich zu den vorangegangenen vier Jahren erhielten die teilnehmenden Mitarbeiter eine Vergütung. Das Finanzamt bestätigte i.R.e. Anrufungsauskunft in 2011 die Anwendbarkeit der Fünftelungsregelung im Lohnsteuerabzugsverfahren.
Finanzamt	In 2017 hat das Finanzamt die ursprünglich erteilte Anrufungsauskunft für die Zukunft widerrufen.
Hessisches FG	Die gegen den Widerruf der Anrufungsauskunft eingelegte Klage wurde als begründet angesehen.

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- Eine Anrufungsauskunft kann zwar mit **Wirkung für die Zukunft** aufgehoben oder geändert werden, wenngleich § 42e EStG keine eigene Korrekturbestimmung enthält.
- Für die Änderung oder Aufhebung einer Anrufungsauskunft kommt **§ 207 AO** entsprechend zur Anwendung.
- Eine unrichtige Anrufungsauskunft kann nicht ohne weiteres eine Änderung oder Aufhebung (§ 207 Abs. 2 AO) auslösen.
- Eine von der Anrufungsauskunft abweichende Rechtsauslegung kann i.R.d. ESt-Veranlagung des jeweiligen Mitarbeiters vorgenommen werden, sofern dies keine verbindliche Auskunft verbietet.

FALL 1: ÄNDERUNG DER ZUGRUNDELIEGENDEN RECHTSVORSCHRIFT

- Änderung der Anrufungsauskunft gem. § 207 AO (analog), da Regelungslücke im Gesetz
- **Rechtsvorschriften geändert** werden
- Beispiel:

Der Arbeitgeber gibt auch 2022 Gutscheine an Mitarbeiter aus, die aber nicht die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen. In 2018 hat eine Anrufungsauskunft die ausgegebenen Gutscheine als Sachzuwendungen eingeordnet, weil diese nur zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigten.

FALL 2: AUFHEBUNG ODER ÄNDERUNG DER ANRUFUNGS-AUSKUNFT FÜR DIE ZUKUNFT

- § 207 Abs. 2 AO: Wirkung für die Zukunft
- Rechtmäßige Anrufungsauskunft: **besonderer, sachgerechter Anlass** für die Änderung



BERATUNGSHINWEIS:

Mögliche besondere, sachgerechte Anlässe

- Ermessensentscheidung
- Zeitliche Befristung durch die FinVerw?



BERATUNGSHINWEIS:

Wirkung der Befristung

FALL 3: RÜCKWIRKENDE AUFHEBUNG ODER ÄNDERUNG DER ANRUFUNGS-AUSKUNFT

- Nur mit **Zustimmung** der Beteiligten
- Sachlich unzuständige Behörde

ANRUFUNGS-AUSKUNFT: NUR SACHLICHE PRÜFUNG ODER MATERIELL-RECHTLICHE PRÜFUNG

- BFH: Prüfung, ob die rechtliche Beurteilung nicht evident fehlerhaft ist
- Hier: Aussagen zur Fünftelregelung
- **Neu:** Materiell-rechtliche Rechtsfragen werden in einem Verfahren über eine Anrufungsauskunft beantwortet

Thema 9

Gemeinnützige Stiftung als nahestehende Person i.S.e. vGA

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

- Hohe Relevanz, infolge starker Fehler- und Streit anfälligkeit in der AP und vor den Gerichten → Vielzahl von Einzelfallentscheidungen
- Häufig hohe Mehrbelastungen für den Stpfl., insbesondere bei Dauersachverhalten & Belastung mit Zinsen nach §§ 233 ff. AO
- § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als Konkretisierung und Ergänzung des § 4 Abs. 4 EStG → Abgrenzung der **Veranlassung**: Gesellschaftsverhältnis ↔ Betrieb
- „Gewinnkorrektur“: Außerhalb der Steuerbilanz

ABGRENZUNG

Vorteil bei der KapG = verdeckte Einlage oder

Vorteil beim Anteilseigner/nahestehende Person = vGA

Beziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern - Auswirkungen auf das Vermögen der Körperschaft -

Gesellschaftsrechtliche Ebene		Schuldrechtliche Ebene	
Vermögens- mehrungen	Vermögens- minderungen	Vermögens- mehrungen	Vermögens- minderungen
Einlagen (offene / verdeckte)	Ausschüttungen (offene / verdeckte)	BE	BA
		z.B. durch Miet- und Pachtverträge, Dienstvertrag, Kaufverträge	
Steuerlich neutral		Steuerlich wirksam	

GEMEINNÜTZIGE STIFTUNG ALS NAHESTEHENDE PERSON I.S.E. VGA

TATBESTANDSMERKMALE

Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung (aus Sicht der Gesellschaft)

Beruhet auf gesellschaftsrechtlicher Veranlassung (d.h. keine fremdübliche Gestaltung)

Gewinnbeeinflussung bei der Gesellschaft

Vorteilsgeneigtheit beim Gesellschafter, d.h. kann beim Anteilseigner zu Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen

Rechtsfolge:
Außerbilanzielle Einkommenserhöhung § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

GEMEINNÜTZIGE STIFTUNG ALS NAHESTEHENDE PERSON I.S.E. VGA

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kann eine gemeinnützige Stiftung im Verhältnis zu einem Anteilseigner einer KapG eine nahestehende Person sein und damit die Zuwendungen der KapG an die Stiftung als vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG qualifiziert werden?

BFH-URTEIL VOM 13.7.2021 – I R 16/18, BSTBL II 2022, 119 (DStR 2021, 2779)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	GmbH, an der die Eheleute B und C beteiligt sind.
2009	Gründung einer gemeinnützigen Stiftung durch B und C. Alleiniger Zweck der Stiftung ist die Förderung der Kunst und Kultur.
2009	Eheleute spendeten wertvolle Kunstwerke an die Stiftung und machten diese als Spenden in der ESt-Erklärung geltend. Die Spendenhöchstbeträge nach § 10b Abs. 1 EStG wurden ausgeschöpft.
2013	Gesonderte Feststellung eines Spendenvortrags
2015	Ap für den Prüfungszeitraum 2011 bis 2013. Feststellung, dass die GmbH von ihr erworbene Kunstwerke ebenfalls an die Stiftung gespendet hat. Betriebsprüfung qualifizierte die festgestellten Sachspenden als vGA an die Eheleute B und C
FG Köln	Bestätigt die Auffassung des Finanzamts

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG: Aufwendungen einer KapG zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO können einkommensmindernd abziehbar sein; „Vorbehalt“ der vGA → Aufwendungen können gleichzeitig vGA sein
- vGA auch bei Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person
- **Näheverhältnis: jede Beziehung** zwischen dem **Gesellschafter** und dem Dritten, die den Schluss zulässt, sie habe die **Vorteilszuwendung** der KapG an den Dritten **beeinflusst**. Diese kann auch zu einer gemeinnützigen Stiftung als Zuwendungsempfängerin bestehen; Stiftungen: insoweit kein Unterschied
- Näheverhältnis kann nicht bereits dann angenommen werden, wenn sich ein Gesellschafter mit den **Zielen** des Begünstigten **identifiziert**. Andererseits kann eine vGA nicht bereits dann verneint werden, wenn durch eine Spende die **Allgemeinheit** in Form eines bestimmten Personenkreises **gefördert** wird.

ANMERKUNGEN

- Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar, wenn **betrieblich veranlasst**
- **Näheverhältnis** zwischen Gesellschafter und gemeinnütziger Organisation?
 - **Nein:** Unproblematisch
 - **Ja:** Gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist zu prüfen!
- Spende im Interesse des Gesellschafters: vGA
- Persönliches Interesse des Gesellschafters kann z.B. auf seiner Mitgliedschaft beruhen
- **Identifikation** mit den Zielen allein reicht nicht aus
- Näheverhältnis, wenn Spende **im Interesse des Gesellschafters** oder einer ihm nahestehenden Person, nicht der leistenden Körperschaft

INDIZIEN (!) FÜR NÄHEVERHÄLTNIS

- Näheverhältnis ist nicht erst dann zu bejahen, wenn Zweck der Stiftung auch der Unterhalt und die Unterstützung der Gesellschafter-Geschäftsführer der zuwendenden Gesellschaft ist.
- B und C waren die einzigen Gründer der A-Stiftung.
- Eheleute sind mitgliedschaftlich berechtigt und bestimmen mit drei weiteren Vorständen die Geschicke des Stiftungsvermögens → gleichgerichtete Interessen der Mitglieder des Stiftungsvorstands
- Volumen der Spendenaktivitäten der Eheleute zu Gunsten der Stiftung → Näheverhältnis zwischen den Eheleuten und der A-Stiftung
- Einseitige Ausrichtung des Spendenverhaltens der GmbH
- Eheleute erhielten durch die Zuwendung der GmbH einen Vorteil: Förderung der Stiftung, ohne dass sie dafür selbst Mittel hätten aufwenden müssen

KONSEQUENZEN FÜR DIE ZUORDNUNGSPRAXIS

- Sachspenden: Gefahr der vGA
- BFH zieht die Grenzen für eine **nahestehende Person sehr weit** → hohes Risiko



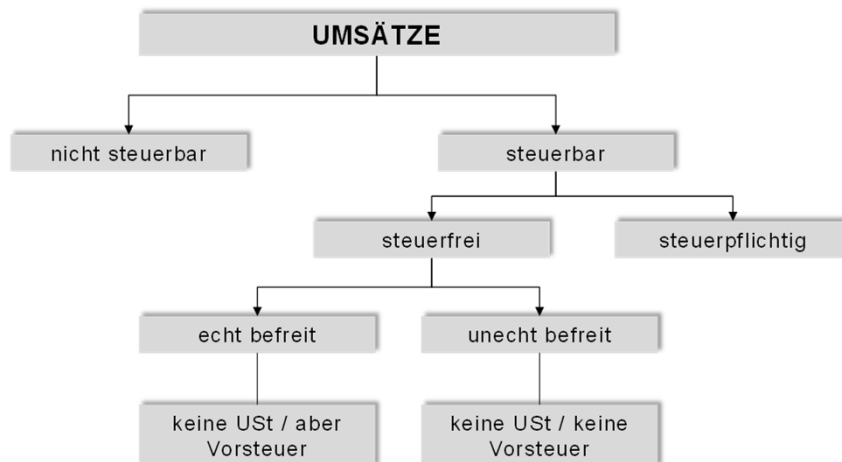
BERATUNGSHINWEIS:

Verbindliche Auskunft

Thema 10

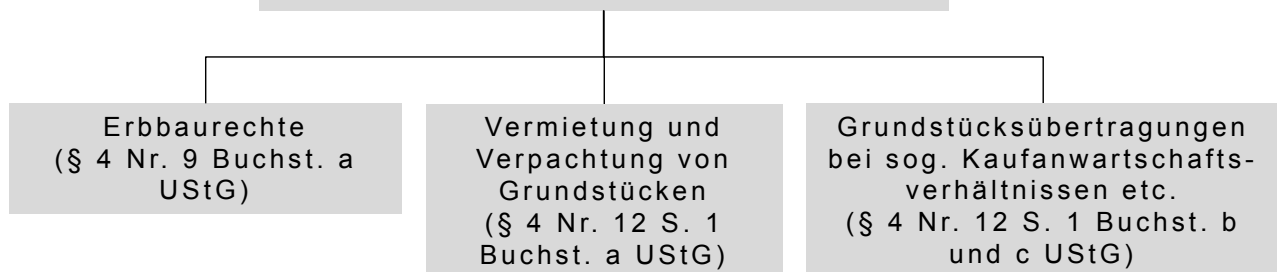
Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung

GRUNDSÄTZE DER UMSATZSTEUERBEFREIUNG NACH § 4 UStG



GRUNDSÄTZE DER OPTION ZUR STEUERPFLICHT

- § 4 UStG enthält steuerfreie Umsätze, bei denen auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann, bei anderen ist dies nicht möglich
- **Grund:** Steuerfreiheit führt zum Verlust des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 2 UStG)
→ **Kann nachteilig sein!**
- Option nach § 9 UStG ist vorteilhaft, wenn der **Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug** berechtigt ist
 - § 4 Nr. 8 Buchst. a) - g) UStG (Kreditvermittlung)
 - § 4 Nr. 9 UStG (Umsätze, die unter das GrEStG fallen)
 - § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung/Verpachtung etc.)
 - § 4 Nr. 13 UStG (Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften an die Wohnungseigentümer) und
 - § 4 Nr. 19 UStG (Umsätze von Blinden etc.)

BESONDERHEITEN GEM. § 9 ABS. 2 UStG**EINSCHRÄNKUNG DER OPTION****AUSÜBUNG DER OPTION**

- Keine ausdrückliche Erklärung erforderlich → Ausweis der USt in der Rechnung
- Verzicht auch durch schlüssiges Verhalten möglich → Gesamtbild

**BERATUNGSHINWEIS:**

Mündlich erklärter Verzicht

SONDERREGELUNGEN FÜR GRUNDSTÜCKE

- § 9 Abs. 3 S. 1 UStG: Zwangsversteigerung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zweck der Sonderregelung

- Bei Umsätzen, die unter das GrEStG fallen: Verzicht ist im notariell nach § 311b Abs. 1 BGB zu beurkundendem Vertrag zu erklären

**BERATUNGSHINWEIS:**

Schutz des erwerbenden Unternehmers

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDEN RECHTSFRAGEN

- Bis zu welchem Zeitpunkt kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zurückgenommen bzw. widerrufen werden?
- Welche Rechtsfolgen ergeben sich ggfs. aus der Rückgängigmachung der Option?

BFH-URTEIL VOM 2.7.2021 – XI R 22/19, BFH/NV 2021, 1624

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2009 und 2011
Klägerin	Erwirbt 2009 von der A-GmbH ein Grundstück mit sanierungsbedürftigem Gebäude für 320. TEUR. Im notariellen Kaufvertrag verzichtet die A-GmbH auf die Steuerbefreiung. Die Klägerin und die A-GmbH vollziehen das in ihren USt-Erklärungen für 2009 nach. Für die Klägerin ergibt sich wegen § 13b UStG keine Zahllast (USt von 60,8 TEUR wird als Vorsteuer wieder abgezogen). Die Klägerin veräußert einen Teil des Grundstücks 2011 für 820. TEUR steuerfrei weiter. Mit der A-GmbH vereinbart sie 2012 die Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung. USt-Erklärung 2009 bleibt unverändert.
Finanzamt	Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist unwirksam. Vorsteuerabzug wird nach § 15a Abs. 2 UStG i.H.v. 30,4 TEUR berichtigt.
Einspruch	Einspruch der Klägerin bleibt erfolglos.
FG Baden-Württemberg	Gibt der Klage statt, lässt aber die Rev. zum BFH zu.

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- § 9 Abs. 3 S. 2 UStG: Verzicht auf die Steuerbefreiung ist ausschließlich im notariellen Kaufvertrag über die Grundstückslieferung vorzunehmen → Option in einer nachfolgenden **Neufassung** eines notariellen Vertrags **nicht mehr möglich**
- Das gilt nur für den Verzicht auf die Steuerbefreiung und **nicht für den Widerruf** des Verzichts. Dieser kann außerhalb einer notariellen Urkunde erfolgen.
- Widerruf des Verzichts ist solange möglich, wie die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder nach § 164 AO änderbar ist.
- Grundsatz, dass sowohl die Option als auch – als „actus contrarius“ – deren Widerruf in gleicher Weise auszuüben sind, gilt **nicht** für die **zeitliche Grenze** der Ausübung dieses Wahlrechts. Würde das Recht zum Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gleichzeitig mit dem Verzicht der Steuerbefreiung ausgeübt werden müssen, wäre ein Widerruf des Verzichts faktisch ausgeschlossen.

BFH: ABWEICHENDE AUFFASSUNG VON DER FINVERW

- Verzicht auf Steuerbefreiungen bei Grundstücken künftig **änderbar**
- Widerspruch zu Abschn. 9.2 Abs. 9 S. 3 UStAE: „Gleiches gilt für die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung.“
- Grundlagen: BFH v. 19.12.2013 und 21.10.2015
- Vehementer **Widerspruch durch den BFH**

**BERATUNGSHINWEIS:**

Hinweis auf § 14c Abs. 1 S. 3 UStG

WIDERRUF DES VERZICHTS AUF DIE STEUERBEFREIUNG

FOLGEN FÜR DIE ANWENDUNGSPRAXIS

- Zunächst vollständiger Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung
- Bei Fortbestand der Änderbarkeit der USt-Veranlagung nach § 164 AO: ganz oder teilweise Rückgängigmachung der Option



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 129 - 130

140

140

WIDERRUF DES VERZICHTS AUF DIE STEUERBEFREIUNG

EXKURS: WIDERRUF DER OPTION EINES KLEINUNTERNEHMERS

- BFH-Urt. v. 27.10.2020: Verzicht wirkt auch **nach Ablauf der 5-jährigen Bindungsfrist weiter**, bis er widerrufen wird
- Argument: Wortlaut des § 19 Abs. 2 UStG, „**mindestens**“ und Fortwirkung bis zum Widerruf

**BERATUNGSHINWEIS:**

Wirkung des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung

- **Form** der Verzichtserklärung:
 - Keine gesetzliche Regelung
 - Abgabe der Umsatzsteuererklärung oder konkludent
 - Gleiche Regelungen wie bei Erklärung des Verzichts

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 130 - 131

141

141

Thema 11

Keine Ablaufhemmung bei Bauleistungen in Bauträgerfällen

142

KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

REVERSE-CHARGE-VERFAHREN

- **Ausgangspunkt:** Leistender Unternehmer schuldet die USt, der Leistungsempfänger ist ggf. zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 13a Abs. 1 UStG)
- **Ausnahme:** Reverse-Charge-Verfahren → Leistungsempfänger schuldet die USt (§ 13b UStG)



BERATUNGSHINWEIS:

Regelungszweck

- Bauleistungen als bedeutsamster Fall (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG)



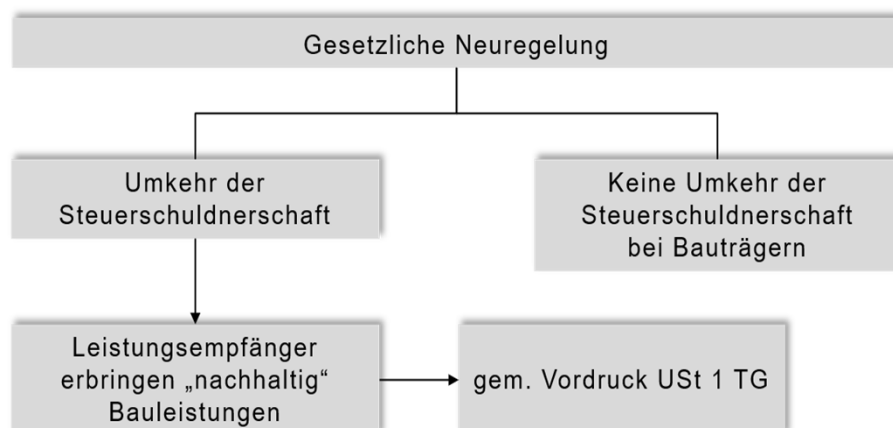
BERATUNGSHINWEIS:

Erfasste Unternehmen

143

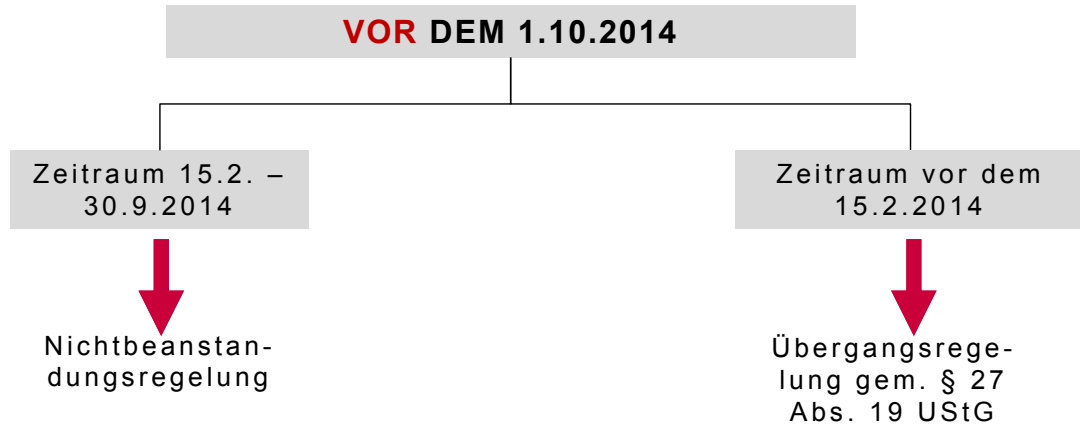
NICHTANWENDUNG BEI BAUTRÄGERN

- Grundsatzentscheidung des BFH vom 22.8.2013 – V R 37/10
- Bauträger erbringen keine „bauwerkbezogene Werklieferung“ → **Keine Anwendung** des Reverse-Charge-Verfahrens
- § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG setze voraus, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung auch selbst für eine stpfl. Bauleistung verwende

GESETZESÄNDERUNG AB 1.10.2014

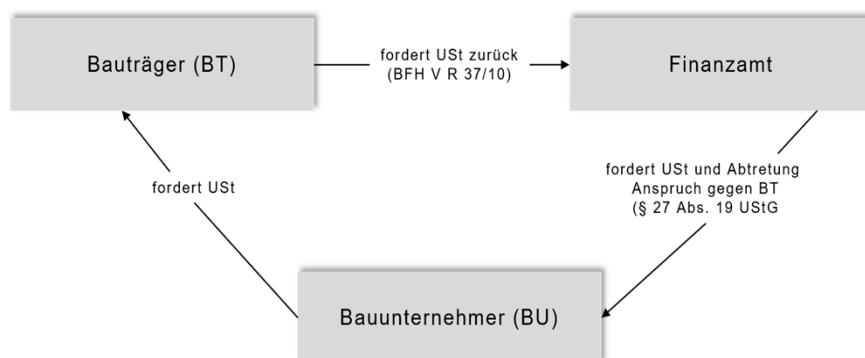
KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

„ALTFÄLLE“



KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

FUNKTIONSWEISE DES § 27 ABS. 19 UStG



BMF-SCHREIBEN VOM 26.7.2017

- Sorge um Steuerausfälle → Erstattung an Bauträger, ohne im Gegenzug einen Ausgleich vom Bauleistenden zu erhalten
- Rz 15a: Erstattung erfolgt nur, wenn nachträgliche Zahlung nachgewiesen wird und der Erstattungsanspruch vom leistenden Unternehmer an die FinBeh. abgetreten wurde, so dass diese aufrechnen kann
- BFH v. 27.9.2018: Vertrauensschutz aus Sicht eines Bauträgers in den Altfällen → **klare Ablehnung der o.g. Auffassung der FinVerw**
- BMF-Schr. v. 24.1.2019: Aufhebung von Rz 15a

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Führt der Erstattungsanspruch des Bauträgers zu einer Ablaufhemmung für die Steuerfestsetzung beim Bauleistenden, wenn im Zeitpunkt der Festsetzung des Erstattungsanspruchs bereits Festsetzungsverjährung beim Bauleistenden eingetreten ist?

KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

BFH-URTEIL VOM 27.7.2021 – V R 3/20, BSTBL II 2022, NN (DSTR 2021, 2906)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009
Klägerin	Bauleistendes Tischlereiunternehmen
	Klägerin erbringt Bauleistungen (Errichtung einer Treppenanlage) an Bauträger. Beide Vertragsparteien gingen übereinstimmend davon aus, der Bauträger schulde die USt gem. § 13b UStG a.F. Nach BFH-Urt. v. 22.8.2013 fordert der Bauträger am 30.12.2014 die USt vom Finanzamt zurück.
Finanzamt	Fordert die Klägerin am 15.7.2015 auf, eine berichtigte USt-Erklärung für 2009 unter Berücksichtigung des Umsatzes mit dem Bauträger einzureichen. Klägerin macht Verjährung geltend. Finanzamt beruft sich auf Hemmung der Verjährung gem. § 171 Abs. 14 AO und erlässt Änderungsbescheid unter Einbeziehung des streitigen Umsatzes.
	Finanzamt weist Einspruch als unbegründet zurück.
Nds. FG	FG gibt der Klage statt und lässt die Rev. zu.

KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- Reguläre Festsetzungsfrist war bei Erlass des Änderungsbescheides bereits abgelaufen; Umsatzsteuerjahreserklärung für 2009 am 30.10.2010 eingereicht → Ende der **Festsetzungsfrist: 31.12.2014** ⇔ Erlass des Änderungsbescheids **26.3.2018**
- Voraussetzungen für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 AO liegen **nicht** vor → Erstattungsanspruch muss vor Ablauf der Festsetzungsfrist entstanden sein
- Umsatzsteuererstattungsanspruch ggü. dem Leistungsempfänger entstand erst **nach** Ablauf der für die Klägerin geltenden Festsetzungsfrist → Leistungsempfängerin hatte mit Schreiben vom 30.12.2014 die Erstattung der USt beantragt, sodass der entsprechende Umsatzsteueränderungsbescheid für das Streitjahr frühestens in 2015 ergangen ist und ergehen musste.
- § 27 Abs. 19 UStG beinhaltet **keine Ablaufhemmung** für die Umsatzsteuerfestsetzung ggü. dem leistenden Unternehmer. „Bauträgerrechtsprechung“ des BFH stellt **kein rückwirkendes Ereignis** i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar.

KEINE ABLAUFHEMMUNG DURCH § 171 ABS. 14 AO

- BFH: **Nur der Ablauf einer noch offenen Festsetzungsfrist kann gehemmt werden.**
- Ablauf der Festsetzungsfrist → Erlöschen des Steueranspruchs → **endgültiger Untergang**
- Ein mit dem Steueranspruch zusammenhängender **Erstattungsanspruch** hat deshalb keinerlei Einfluss auf den Ablauf der Festsetzungsfrist
- Ende der regulären Festsetzungsfrist: 31.12.2014
- Erstattungsanspruch i.S.v. § 37 Abs. 2 AO: Maßgeblichkeit eines formalen Rechtsgrunds in Gestaltung eines formal wirksamen Steuerbescheids fehlt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Betroffenes Erstattungsverfahren

KEINE KORREKTURMÖGLICHKEIT GEM. § 27 ABS. 19 USTG

- Keine Ablaufhemmung für die USt-Festsetzung ggü. dem bauleistenden Unternehmer

KEINE KORREKTUR NACH ALLGEMEINEN ÄNDERUNGSNORMEN

- Kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
- Kein Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO

KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

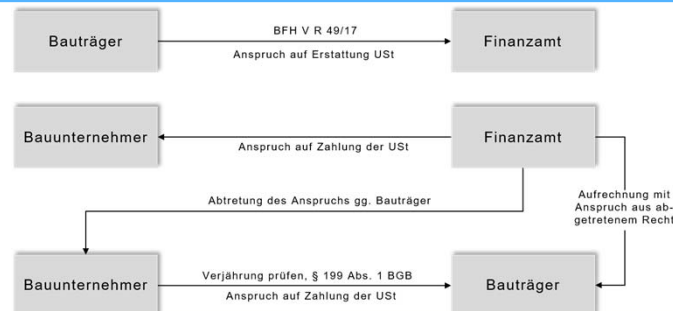
ERFÜLLUNG BEI WIRKSAMER STEUERFESTSETZUNG (1)

- Verzichtet der Bauleistende auf die Abtretungsmöglichkeit gegen den Bauträger, berührt dies die Änderungsbefugnis der FinVerw. nach § 27 Abs. 19 UStG ihm gegenüber nicht



BERATUNGSHINWEIS:

Bedeutung der Einrede der Verjährung



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 143 - 147

154

154

KEINE ABLAUFHEMMUNG BEI BAULEISTUNGEN IN BAUTRÄGERFÄLLEN

ERFÜLLUNG BEI WIRKSAMER STEUERFESTSETZUNG (2)

- **Bauträger:** Erstattungsanspruch nicht von der Durchsetzbarkeit der Umsatzsteuerforderung gegen den **Bauleistenden** abhängig
- **Bauleistender:** Restriktive Auslegung des § 27 Abs. 19 UStG
 - Der sich ergebende Anspruch kann durch Abtretung erfüllt werden
 - Annahme der Abtretung auch, wenn bereits gezahlt wurde
 - Sonderproblem: Verjährung
 - FG Berlin-Brandenburg v. 4.9.2019:
 - Rechnung, Wirksamkeit der Abtretung und Mitwirkungspflichtverletzung
 - Eingelegte Rev. unzulässig → Abschließende Klärung steht noch aus



BERATUNGSHINWEIS:

Verzögerte Abtretung

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022 | SEITE 143 - 147

155

155

Thema 12

Kein strukturelles Vollzugsdefizit bei bargeldintensiven Betrieben

156

KEIN STRUKTURELLES VOLLZUGSDEFIZIT BEI BARGELDINTENSIVEN BETRIEBEN

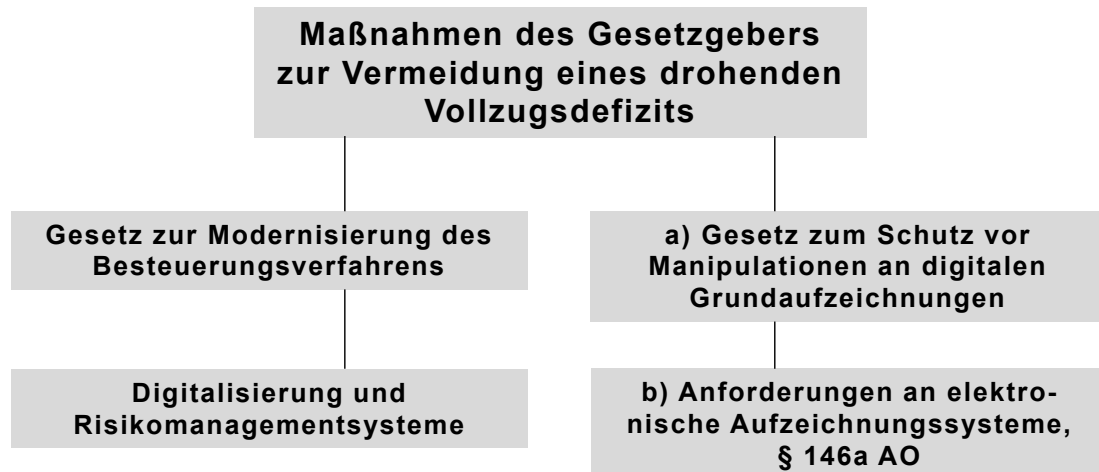
STRUKTURELLE GESETZES- UND VOLLZUGSDEFIZITE

- Ausgangspunkt: „Zinsentscheidung“ des BVerfG v. 27.6.1991 → Art. 3 Abs. 1 GG



157

REAKTIONEN DES GESETZGEBERS



GESETZ ZUM SCHUTZ VOR MANIPULATIONEN AN DIGITALEN GRUNDAUFZEICHNUNGEN

- Schaffung von §§ 146a und 146b AO

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zweck der Neuregelungen

- **Anforderungen:**
 - Schutzmodul – TSE
 - Belegausgabeverpflichtung
 - Anzeige der In-/Außerbetriebnahme
 - Bußgeldtatbestände bei Verstößen

ÜBERGANGSREGELUNGEN (ART. 97 § 30 ABS. 3 AO)

„Wurden Registrierkassen **nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft**, die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 (BStBl. I S. 1342) entsprechen und die bauartbedingt **nicht aufrüstbar** sind, so dass sie die Anforderungen des § 146a der Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen **bis zum 31. Dezember 2022** abweichend von den § 146a und § 379 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 der Abgabenordnung **weiter verwendet** werden.“

(Herv. d. Verf.)

**BERATUNGSHINWEIS:**

Verpflichtung zur Führung elektronischer Kassen/offener Ladenkassen

VOLLZUGSDEFIZIT BEI EINKÜNFTEN AUS GEWERBEBETRIEB?

- Diskussion in der Literatur
- „Bargeldintensive Betriebe“
- Vorliegen eines Vollzugsdefizits, das der Gesetzgeber zu verantworten habe und das sich durch die Neuregelungen auch nicht beseitigen lasse?

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Führt das **Fehlen einer gesetzlichen Verpflichtung zur Führung einer elektronischen Kasse** zu einem strukturellen Erhebungsdefizit, da die Finanzbehörde bei bargeldintensiven Betrieben, die lediglich eine offene Ladenkasse führen, keine Möglichkeit hat, den erklärten Umsatz auf seinen Wahrheitsgehalt zu prüfen?

BFH-URTEIL VOM 16.9.2021 – IV R 34/18, BStBI II 2022, 101 (DSTR 2021, 2956)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	GmbH & Co. KG betreibt Gaststätten und Hotels mit bargeldintensivem Geschäftsbetrieb.
Finanzamt	Veranlagt die Gewinnfeststellung 2015 erklärungsgemäß.
Sprungklage	Klägerin bringt vor, hinsichtlich der Erfassung von Bareinnahmen bei bargeldintensiven Betrieben liege ein vom Gesetzgeber zu verantwortendes strukturelles Vollzugsdefizit vor, das eine gleichmäßige Besteuerung aller Marktteilnehmer verhindere. Hieraus folge ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.
FG Baden-Württemberg	Weist die Klage ab und lässt die Rev. zum BFH zu.

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- 2015 lag für **bargeldintensive Betriebe** der Gastronomie eine **normative Gestaltung** zur Durchsetzung der pflichtbegründenden Steuernorm vor. Auch bei offenen Ladenkassen: **Angemessenes Entdeckungsrisiko bei Manipulationen**
- Gesetzliche Maßnahmen für die Beseitigung bestehender Probleme ausreichend, zweckmäßig und sinnvoll? → **Weitreichende Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers**; grds. Entzug einer gerichtlichen Prüfung
- Bei der Feststellung eines strukturellen Erhebungsdefizits: Würdigung der **Nachbesserungsversuche** von FinVerw und Gesetzgeber
- Dass kein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt, entbindet ihn nicht von seiner **Pflicht, die offensichtlich bestehenden tatsächlichen Vollzugsprobleme** bei der Besteuerung von Betrieben mit **offenen Ladenkassen** insb. im Bereich der **Gastronomie sorgsam zu beobachten und alsbald zu prüfen**, ob die seit 2016 ergriffenen gesetzgeberischen Maßnahmen zu einer Verbesserung des Vollzugs auch in diesem Bereich geführt haben.

VERFAHRENSRECHTLICHE BESONDERHEITEN

- Antrag des Stpfl.: **Aussetzung des Verfahrens** gem. Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG und Einholung einer Entscheidung des BVerfG, ob i.R.d. gewerblichen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 EStG) ein Vollzugsdefizit besteht, das zur Verfassungswidrigkeit und Nichtigkeit der entsprechenden Normen des EStG führt
- BFH (wie schon FG): Antrag **unzulässig**

**BERATUNGSHINWEIS:**

Sachanträge im FG-Verfahren

ERHÖHTES ENTDECKUNGS- RISIKO BEI BETRIEBEN MIT OFFENER LADENKASSE

- Strukturelles Vollzugsdefizit bei „bargeldintensiven Betrieben“
- Erhebungsdefizit bei offenen Ladenkassen keineswegs abwegig

MAßNAHMEN DES GESETZGEBERS

- Verschärfungen
- Ziel: Steuerverkürzungen auch bei offenen Ladenkassen einzudämmen



BERATUNGSHINWEIS:
USt-Nachscha (§ 27b UStG)

- Anlage EÜR sowie zahlreiche Anzeige-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

NACHBESSERUNGEN DES GESETZGEBERS

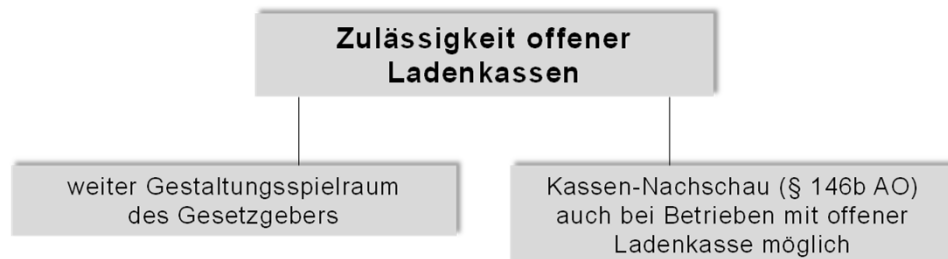
- Einbeziehung von aktuellen „Nachbesserungen“ des Gesetzgebers bei der Prüfung des Vollzugsdefizits, so schon BVerfG 2004



BERATUNGSHINWEIS:
Vorgaben des BVerfG

- Hat die FinVerw. die ihr zustehenden Instrumente genutzt und sind dadurch Erhebungsdefizite deutlich geworden?
- BMF-Schr. v. 16.7.2001 („**GDPdU**“) und vom 26.11.2010 (**Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften**)
- **2016:** Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen:
 - Ordnungs- und Aufzeichnungspflichten bei elektronischen Aufzeichnungssystemen, § 146a AO und
 - Kassennachscha, § 146b AO

WEITERER EINSATZ OFFENER LADENKASSEN



HINWEIS AN DEN STEUERPF LICHTIGEN

„War die Klage danach bereits deshalb als unbegründet abzuweisen, weil der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid rechtmäßig ist, kann dahinstehen, ob sie auch mit der Begründung als unbegründet abzuweisen wäre, sie sei letztlich **auf eine Gleichbehandlung im Unrecht gerichtet, auf die kein Rechtsanspruch besteht.**“
(Tz. 50)

Herv. d. Verf.

DAS REFERENTEN-TEAM

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

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2022

170