

2|20

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

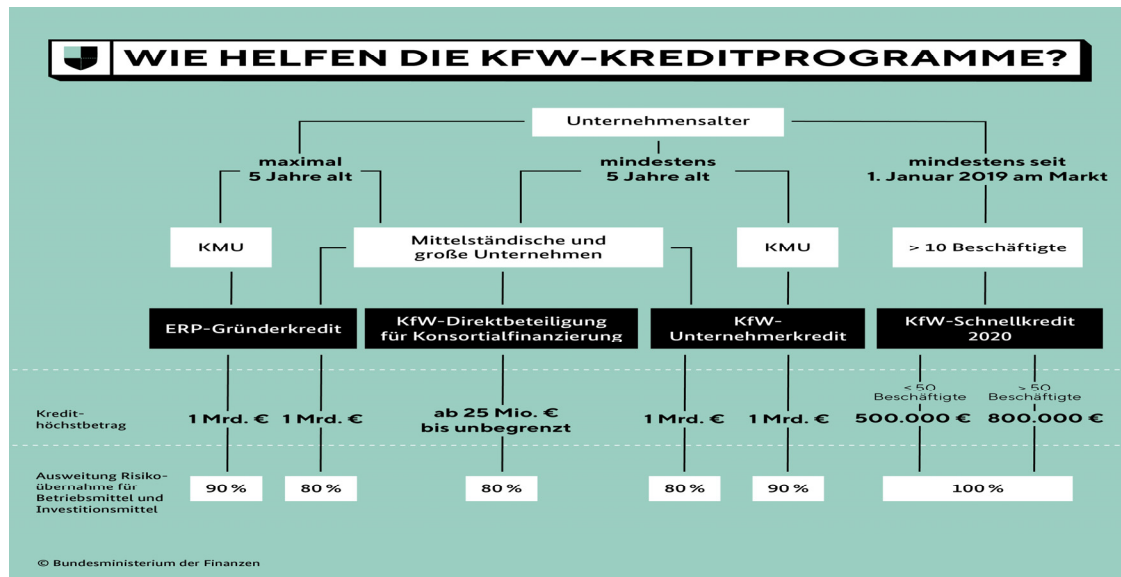


2|20

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

VORBEMERKUNGEN



VORBEMERKUNGEN



Bundesrat: ✓ 5.6.2020

GESETZES ZUR UMSETZUNG STEUERLICHER HILFSMAßNAHMEN ZUR BEWÄLTIGUNG DER CORONA-KRISE (CORONA-STEUERHILFEGESETZ)

Einkommensteuer-
gesetz

Umsatzsteuer-
gesetz

Umwandlungssteuer-
gesetz

In Vorbereitung

KONJUNKTURPROGRAMM (KOALITIONSAUSSCHUSS V. 3.6.2020)

- **USt-Satz 1.7.2020 – 31.12.2020**
 - Regulärer USt-Satz: 19% ↘ **16%**
 - Ermäßigter USt-Satz: 7% ↘ **5%**
 - Beachte: Restaurantumsätze: 1.7.2020 – 31.12.2020: 19% ↘ **5%**
1.1.2021 – **30.6.2021**: 19% ↘ **7%**
ab 1.7.2021: 19%
- Fälligkeit der **Einfuhrumsatzsteuer**: 26. des Folgemonats
- Erhöhung des **Verlustrücktrags** von 1 (2) auf **5 (10) Mio. EUR** → Zur Nutzung in der Steuererklärung 2019 „Corona-Rücklage“ – Auflösung spätestens 2022
beachte: Keine zeitliche Ausdehnung des Verlustrücktrags und keine Änderung bei der Mindestbesteuerung

VORBEMERKUNGEN

In Vorbereitung**KONJUNKTURPROGRAMM (KOALITIONSAUSSCHUSS V. 3.6.2020)**

- **Degrressive AfA:** 25%, aber max. 2,5-fache der linearen AfA für im Wj. 2020 oder 2021 angeschaffte bewegliche WG des AV, **beachte:** Wohl Jahresregelung und nicht zur zeitanteilige Nutzung
- **GewSt-Anrechnung:** 3,8-fache **↗ 4,0-fache** Gewerbesteuermessbetrag
- **Optionsrecht** für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer
- **GewSt-Hinzurechnung** (ab 1.2020; **keine zeitliche Begrenzung!**) Freibetrag für § 8 Nr. 1 GewStG: 100.000 EUR **↗ 200.000** EUR
- **Forschungszulage:** 1.1.2020 – **31.12.2025** max. Bemessungsgrundlage 2 **↗ 4** Mio. EUR, Forschungszulage 500.000 EUR **↗ 1** Mio. EUR
- **Kinderbonus:** 300 EUR/kindergeldberechtigtem Kind; Auszahlung wie Kindergeld
- **Alleinerziehende:** (2020 und 2021) Entlastungsbetrag 1.908 EUR **↗ 4.008** EUR

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020

16

VORBEMERKUNGEN

In Vorbereitung**KONJUNKTURPROGRAMM (KOALITIONSAUSSCHUSS V. 3.6.2020)**

- **Kfz-Steuer:** Neuzulassungen ab 1.1.2021 **→** Stärkere Ausrichtung auf CO₂-Emissionen oberhalb von 95g CO₂/km: stufenweise Anhebung; 10jährige Steuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge: 31.12.2025 **↗ 31.12.2030**
- **Reinelektrische Dienstwagen:** Kaufpreisgrenze 40.000 EUR **↗ 60.000** EUR
- Angekündigte Abschreibung für digitale Wirtschaftsgüter – Details fehlen
- Senkung der **EEG-Umlage**
- Stärkung der **Mitarbeiterbeteiligungen** – Details offen
- Zeitplan:
 - Bundeskabinett: 12.6.2020 (Ref.-E v. 12.6.2020) - **heute**
 - 1. Lesung: 18.6.2020 26. KW: Ausschussberatungen
 - 2./3. Lesung: 29.6.2020 Abschluss BR: 29.6.2020
 - Ausfertigung BGBl.: 30.6.2020 Inkrafttreten: 1.7.2020

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020

17

VORBEMERKUNGEN

INFORMATIONEN ÜBER JEWEILIGE MAßNAHMEN

Hinweis auf die jeweilige WEB-Seite des Landesfinanzministeriums

Überblick zu den Maßnahmen (wird laufend aktualisiert):

<https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/steuern-aktuell/tb-031-20-de-corona-stb-infos-liste>

Ausgewählte Zweifelsfragen:

1. **Corona Soforthilfe zum Lebensunterhalt**: Nein! Nur Betriebsausgaben
2. **Umsatzsteuer: Gutscheineinlösungen in Gaststätten ab 1.7.2020**: § 3 Abs. 14, 15 UStG - evtl. Berichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG bei Einweckgutschein (BMF-Schr. erforderlich)
Besser: Ausstellung Mehrzweckgutschein
3. **Umsatzsteuer: Corona Beihilfe keine steuerbare Leistung** – nicht steuerbarer echter Zuschuss (Bay. Landesamt für Steuern)
4. **Pfändung Corona Beihilfe unzulässig**: FG Münster v. 13.5.2020 – 1 V 1286/20 AO

VORBEMERKUNGEN

DIE GUTE NACHRICHT IN DER KRISE

MITTWOCH, 13. MAI 2020

Merkel im Bundestag befragt

Regierung plant keine Steuererhöhungen

Erstmals in der Corona-Krise stellt sich Kanzlerin Merkel im Bundestag den Fragen der Abgeordneten. Natürlich geht es dabei um die Folgen der Pandemie. **Trotz der Folgen für Wirtschaft und Staatshaushalt plant die Regierung laut Merkel aber keine Erhöhung von Steuern oder Abgaben.**

(n-tv v. 13.5.2020, <https://www.n-tv.de/politik/Regierung-plant-keine-Steuererhoehungen-article21778511.html>, Herv. d. Verf.)

Thema 1

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach Inkrafttreten des BilMoG

BEWERTUNG VON PASSIVA

- Ggfs. überhöhter Aufwand → Zins- und Liquiditätsvorteil



BERATUNGSHINWEIS

Latente Steuern

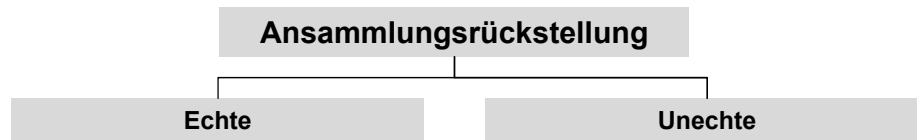
- Steuerliche Passivierungsbeschränkungen (Auswahl):
 - § 5 Abs. 2a EStG
 - § 5 Abs. 4 EStG
 - § 5 Abs. 4a EStG
 - § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG
 - § 6a EStG

REFORM DES HGB DURCH DAS BILMOG

- Inkrafttreten: 29.5.2009
- Vollwertige Alternative zu internationalen Rechnungslegungsstandards, ohne deren Nachteile
- Rückstellung = Erfüllungsbetrag nach Maßgabe vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
- Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostensteigerungen, die bis zur Erfüllung wahrscheinlich anfallen
- Abzinsung
- Ziel des Gesetzgebers: Steuerneutralität der Maßnahmen

RÜCKSTELLUNGSBILDUNG IN DER STEUERBILANZ

- Bewertungsvorbehalt gem. § 5 Abs. 6 EStG
- Abzinsung mit 5,5 % p.a.
- Keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen
- Abzinsungszeitraum
- Ausnahmen von der Abzinsungspflicht gem. BMF-Schr. v. 26.5.2005:
 - Laufzeit weniger als 12 Monate
 - Verzinslich
 - Anzahlung oder Vorauszahlung
 - Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen



- Verpflichtungen, für deren Entstehung der laufende Betrieb ursächlich ist
- Abzinsungspflicht
- R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR: Handelsrechtlicher Wert der Rückstellung bildet die **Obergrenze** für die Bewertung in der Steuerbilanz
- § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG „Rückstellungen sind **höchstens insbesondere** unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen“ (Herv. d. Verf.)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Stellt der Handelsbilanzwert einer Rückstellung auch nach Inkrafttreten des BilMoG die Obergrenze ggü. einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert dar?

BFH-URTEIL VOM 20.11.2019 – XI R 46/17, BSTBL II 2020, 195 (BFH/NV 2020, 429)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	GmbH, die Rohstoffe abbaut und verwertet
31.12.2010	Bildung einer abgezinsten Ansammlungsrückstellung in der HB i.H.v. 295.870 EUR (Zinssatz 4,94 %). In der Steuerbilanz wurde die Rückstellung ohne Abzinsung mit 330.685 EUR angesetzt.
Ap 2007 - 2010	Kürzung der Rückstellung um 34.815 EUR auf den niedrigeren HB-Wert
Finanzamt	Abweisung des Einspruchs mit Entscheidung vom 13.6.2014
FG Rheinland-Pfalz	Abweisung der Klage

BFH: ABWEISUNG DER KLAGE

- Die im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltene Regelung, dass Rückstellungen „**höchstens insbesondere**“ mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen sind, führt dazu, dass die sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a - f EStG ergebenden Rückstellungsbeträge den zulässigen **Ansatz nach der HB nicht überschreiten dürfen**.
- Aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG „höchstens insbesondere“ ergibt sich **keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit**. Mit dem Wortzusatz „insbesondere“ hat der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass es weitere Obergrenzen gibt.
- Der Stpfl. ist auch nach Inkrafttreten des BilMoG an die **handelsrechtlichen Bilanzansätze gebunden**.

BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG

- Übereinstimmung mit der Rspr. des I. und des IV. Senats
- Handelsrechtlicher Rückstellungswert bildet die Obergrenze für die Steuerbilanz
- Bestätigung von R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR

**BERATUNGSHINWEIS**

Rückwirkungen auf die Bewertung in der Handelsbilanz

- § 6a Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG als lex specialis?

**BERATUNGSHINWEIS**

Übergangsregelungen – Rev. unter IV R 29/19

UNTERLASSENE ABZINSUNG

- BMF-Schr. v. 9.12.1999: Abzinsung ist bei Rückstellungen für sog. Dauerbergschäden nicht notwendig
- Vereinbarkeit mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG? → Abzinsung wäre zwingend geboten
- Vorliegen einer Ansammlungsrückstellung → zeitanteilige Bildung und Abzinsung
- Keine Auswirkungen auf Pensionsrückstellungen („höchstens“)
- Ziel des Gesetzgebers zur steuerneutralen Einführung des BilMoG wird nicht erreicht
- Zweifelhafte Vorgehen der FinVerw: Ausnahme von der Abzinsung, aber handelsrechtlicher Wert als Obergrenze → Begrenzung der Rückstellungsbildung

Thema 2

Gewerbliche Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten

GEWERBLICHE TÄTIGKEIT EINES EXTERNEN DATENSCHUTZBEAUFTRAGTEN

Kumulative Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG	Kumulative Tatbestandsmerkmale des § 18 EStG
<ul style="list-style-type: none"> – Selbstständigkeit – Nachhaltigkeit – Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – Gewinnerzielungsabsicht – Keine LuF i.S.v. § 13 EStG – Keine selbstständige Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG – Keine reine private Vermögensverwaltung 	<ul style="list-style-type: none"> – Selbstständigkeit – Nachhaltigkeit – Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – Gewinnerzielungsabsicht – Persönliche Ausübung einer der in § 18 EStG genannten Tätigkeiten

GEWERBLICHE TÄTIGKEIT EINES EXTERNEN DATENSCHUTZBEAUFTRAGTEN

Fallgruppen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Personen, die selbstständig einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit nachgehen

Personen, die den sog. Katalogberufen nachgehen

Problem: „ähnlicher Beruf“

Anforderungen an die Vergleichbarkeit:

- Erforderliche Ausbildung
- Tätigkeitsbild der praktischen Berufsausübung

GEWERBLICHE TÄTIGKEIT EINES EXTERNEN DATENSCHUTZBEAUFTRAGTEN

DATENSCHUTZGRUNDVERORDNUNG

- Seit 25.5.2018 in allen Mitgliedstaaten der EU unmittelbar anwendbares Recht
- Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten
- Möglichkeit der Übernahme dieser Funktion durch StB, RA und WP
- Position eines externen Datenschutzbeauftragten möglich

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist die Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten, der zugleich einen freien Beruf ausübt, gewerblicher Natur?

BFH-URTEIL VOM 14.1.2020 – VIII R 27/17, BSTBL II 2020, ■ (BFH/NV 2020, 543)**Sachverhalte in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2013
Kläger	Selbstständiger Rechtsanwalt im Bereich des IT-Rechts. Daneben arbeitete er für verschiedene größere Unternehmen als externer Datenschutzbeauftragter.
Finanzamt	Tätigkeit ist gewerblich → Festsetzung von GewSt und Aufforderung zur Buchführung gem. § 141 AO
FG München	Klage blieb erfolglos. Tätigkeit ist gewerblich und buchführungspflichtig, weil Gewinn mehr als 150.000 EUR

BFH: KLAGE IST UNBEGRÜNDET

- Der Kläger ist in Bezug auf seine Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter **gewerblicher Unternehmer** i.S.d. § 141 Abs. 1 AO.
- Tätigkeit ist **nicht** als Ausübung eines **Katalogberufes** – insb. den des RA – anzusehen, da sie selbst bei einer im Schwerpunkt rechtsberatenden Komponente nicht für den Beruf des Rechtsanwaltes berufstypisch, insb. ihm nicht vorbehalten ist.
- **Kein** dem Beruf des RA **ähnlicher Beruf**, selbst wenn gem. BGH eine Tätigkeit als interner Datenschutzbeauftragter grds. die für eine Zulassung als Syndikusrechtsanwalt erforderlichen Tätigkeitsmerkmale des § 46 Abs. 3 Nrn. 1 bis 4 der BRAO erfüllen und das Arbeitsverhältnis von diesen Merkmalen auch geprägt sein kann.
- Tätigkeit ist **nicht** als **sonstige selbstständige Tätigkeit** einzuordnen. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist kein Auffangtatbestand für (rechts-)beratende Tätigkeiten, die mangels vergleichbarer Ausbildung oder Tätigkeit keinem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Katalogberufe zuzuordnen sind. Keine Vergleichbarkeit mit Aufsichtsrat.

Restriktives Verständnis

- Kein Katalogberuf
- Rspr. des BGH hat einen „ähnlichen Beruf“ (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) nahe gelegt
- Syndikusrechtsanwalt

Folgen der Gewerblichkeit

- Gewerbesteuerpflicht
- Anrechnung: § 35 EStG
- Nachzahlungszinsen
- Buchführungspflicht

**BERATUNGSHINWEIS**

Beginn der Buchführungspflicht

ABFÄRBEREGELUNG

- Besonderes Problem, wenn freiberufliche Tätigkeit in der Rechtsform der GbR, PartG oder PartGmbH → **Gewerbliche Prägung** i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG → Gesamte Tätigkeit gilt als gewerblich



BERATUNGSHINWEIS

Vertragspartner des Dienstleistungsvertrags

- **„Bagatellgrenze“** bei der Seitwärtsinfektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG: **Nettoumsatzerlöse**
 - **3 %** der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft **und**
 - den Gewerbesteuerfreibetrag von **24.500 EUR** im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen

GESETZLICHE NEUREGELUNG – AUCH VOR VZ 2019

„Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft,
2. einer Kommanditgesellschaft oder
3. einer anderen Personengesellschaft,

*wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht. Dies gilt **unabhängig davon**, ob aus der Tätigkeit i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ein **Gewinn oder Verlust** erzielt wird und ob die gewerblichen **Einkünfte** i.S.d. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 **positiv oder negativ** sind“*



BERATUNGSHINWEIS

Abwehr- und Gestaltungsberatung

TÄTIGKEIT EINES STB/WP ALS DATENSCHUTZBEAUFTRAGTER

- Risiken sind nicht unerheblich
- Berufshaftpflicht deckt diese **nicht** mit ab
- Gefahr der Inanspruchnahme bei Missbrauch von Daten oder Verletzung von Persönlichkeitsrechten

**BERATUNGSHINWEIS**

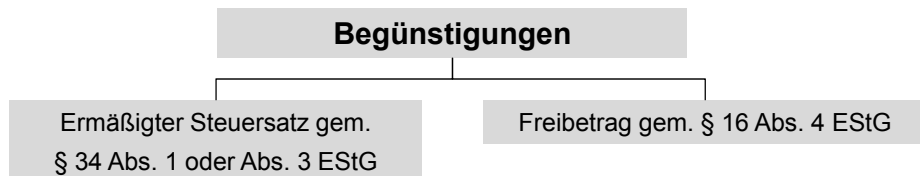
Versicherungsschutz

Thema 3

Zuflussbesteuerung bei Veräußerungszeitrenten

BETRIEBSVERÄUßERUNG

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Veräußerungsgewinn: § 16 Abs. 2 EStG
- Besteuerung zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (**Sollprinzip**), nicht des Zuflusses des Kaufpreises

**BERATUNGSHINWEISE**Berücksichtigung in der **Liquiditätsplanung****ZUFLUSSBESTEUERUNG BEI RENTEN- ODER RATENZAHLUNG**

- **Barwert** der Leib- oder Zeitrente oder der Ratenzahlungen = Veräußerungspreis, Zinssatz i.H.v. **5,5 %**, sofern vertraglich nichts anderes vereinbart
- Bei Sofortbesteuerung: Tod des Rentenberechtigten **kein** rückwirkendes Ereignis
- **Wahlrecht** zur Berücksichtigung als nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG) → Gewinn, wenn der Kapitalanteil der wiederkehrenden Leistungen das steuerliche Kapitalkonto des Veräußerers + Veräußerungskosten übersteigt
- Bei Ratenzahlung: Anwendung, wenn Laufzeit länger als 10 Jahre → Versorgungscharakter
- Option im Veranlagungsverfahren für das Jahr der Gewinnentstehung
- Keine Anwendung von § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG bei Zuflussbesteuerung

**BERATUNGSHINWEISE**

Vor- und Nachteile der Zuflussbesteuerung

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Kommt eine Aufteilung der Kaufpreistraten in einen Tilgungsanteil und einen Zinsanteil (unter Anwendung des § 32d EStG) in Betracht, wenn der Kläger das als Billigkeitsregelung ausgestaltete Wahlrecht, eine Kaufpreiszahlung aus der Geschäftsveräußerung einer KG abweichend vom Normalfall nicht sofort zu versteuern, sondern die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen i.S.v. § 15 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG zu behandeln, wählt?

BFH-URTEIL VOM 5.11.2019 – X R 12/17, BFH/NV 2020, 405

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten
2009	Veräußerung eines Grundstücks durch die A-GmbH & Co. KG (Ehemann als alleiniger Kommanditist) für 1,5 Mio. EUR, Verrentung des Kaufpreises über 123 Monate zur Altersversorgung des Ehemanns, Ausscheiden der Komplementär-GmbH und Anwachsung bei Ehemann (= Gläubiger der Zeitrente), bestandskräftige Feststellung eines Veräußerungsgewinns i.S.d. § 16 EStG für Ehemann, Antrag auf Zuflussbesteuerung i.R.d. ESt-Erklärung 2009
2011	Erstmalige Erklärung des Zinsanteils der Zeitrente i.H.v. 59.655 EUR als Einkünfte aus KapV i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und Anwendung Steuersatz i.H.v. 25 %
Finanzamt	Berücksichtigung der Zinsen als nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) und Anwendung der tariflichen Steuer
FG Hessen	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage für 2009 als unbegründet ab

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Die Forderung auf Zahlung einer Zeitrente bleibt bei Wahl der Zuflussbesteuerung auch nach dem Ende der gewerblichen Tätigkeit weiterhin Teil des (Rest-)Betriebsvermögens, sodass in der Folge zufließende Zinsanteile zu **Betriebseinnahmen** führen.
- Werden im Fall der **Sofortbesteuerung** sämtliche stille Reserven der Besteuerung unterworfen, kann eine anschließend noch bestehende Forderung **Privatvermögen** werden. Ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist zur Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven entbehrlich.
- Bei der **Zuflussbesteuerung** kommt es zur ratierlichen Aufdeckung stiller Reserven, sodass eine noch bestehende Kaufpreisforderung **zwingend betrieblich verhaftet** bleiben muss, da sie die stillen Reserven mit umfasst.

ALLGEMEINES

- Erhöhte praktische Bedeutung infolge der Einführung der **Abgeltungsteuer**
- Besteuerung des Zinsanteils nach dem ESt-Tarif oder mit der Abgeltungsteuer?
- Vorliegend: Steuerlicher Vorteil der Abgeltungsteuer rd. 70.000 EUR

ANFORDERUNGEN AN RENTENZAHLUNGEN UND ZEITRENTEN

- Vertragsinhalt muss deutlich die Absicht erkennen lassen, mit der Veräußerung eine Versorgung des Verkäufers zu erreichen
- Bestätigung der 10-Jahresgrenze (hier: 123 Monate)

AUFTEILUNG IN EINEN ZINS- UND TILGUNGSANTEIL?

- BFH lässt **ausdrücklich offen**, ob die Renten- oder Ratenzahlungen bei Ausübung des Wahlrechts zur Zuflussbesteuerung **überhaupt in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen** sind



ABGRENZUNG ZU § 17 EStG

- § 17 EStG mit § 16 EStG nicht vergleichbar, weil bei diesem zwingend PV vorliegt → kein Rest-BV möglich
- **Aufteilung:**
 - Ertrags- und Zinsanteil: **volle Höhe** § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. b EStG bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG
 - Tilgungsanteil: **TEV** (60 %), wenn die AK überschritten sind

ZINS-/ERTRAGSANTEIL BEI SOFORTBESTEUERUNG

- Kaufpreisforderung wird PV, wenn nicht ausnahmsweise BV
- Zinsanteile = § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG → **Abgeltungssteuer**
- Barwertminderungsmethode
- Ertragsanteil Leibrente: § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. b EStG

BERATUNGSHINWEIS

Vertragliche Vereinbarung eines Zinssatzes

Thema 4

Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Abwasserkanalsanierung

HERSTELLUNGSKOSTEN UND ERHALTUNGSAUFWAND BEI ABWASSERKANALSANIERUNG

Anschaffungs- oder Herstellungskosten:

Aktivierung und AfA, soweit wie
auf das Gebäude entfallend, sonst
erst beim Verkauf relevant

Erhaltungsaufwand:

Sofortige Abzugsfähigkeit als
Werbungskosten oder
Betriebsausgaben

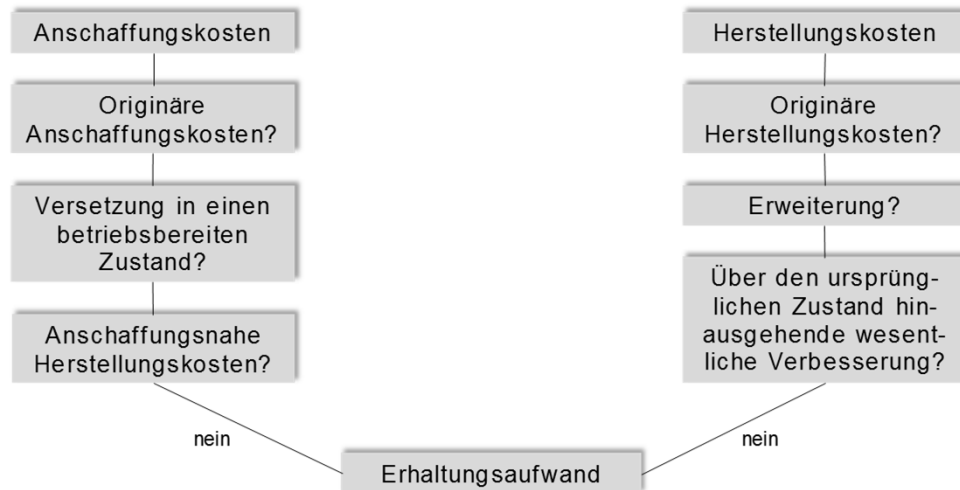
Konsequenz:

Häufig Streit zwischen Finanzamt und Stpfl.

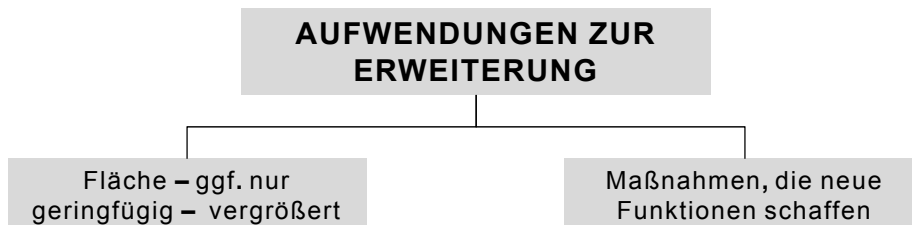


BERATUNGSHINWEIS

Beratungspraxis: Zinsrisiko

ABGRENZUNG: AK/HK ⇔ ERHALTUNGSAUFWAND**AUFWENDUNGEN ZUR VERSETZUNG IN EINEN BETRIEBSBEREITEN ZUSTAND**

- Führen zu **Anschaffungskosten**
- Prüfen, ob das Gebäude bzw. der Grund und Boden bereits **betriebsbereit** ist
- Beurteilungsmaßstäbe:
 - **Objektive** Betriebsbereitschaft
 - **Subjektive** Betriebsbereitschaft
- Fenster – Elektro – Sanitär – Heizung → „F.E.S.H.-Theorie“ oder „Drei-Bündel-Theorie“



ÜBER DEN URSPRÜNGLICHEN ZUSTAND HINAUSGEHENDE WESENTLICHE VERBESSERUNG

- Herstellungskosten
- Gebrauchswert hat sich insgesamt deutlich erhöht



BERATUNGSHINWEIS

Deutliche Erhöhung → „F.E.S.H.-Theorie“ oder „Drei-Bündel-Theorie“

- Ausgangspunkt: Zustand zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung durch den Stpfl. bzw. dessen Rechtsvorgänger bei unentgeltlichem Erwerb
- Erhaltungsaufwand, wenn Gebäude in seinem ursprünglichen Zustand wieder in zeitgemäßer Form hergestellt wird



BERATUNGSHINWEIS

Dokumentation des ursprünglichen Zustands

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

- Aufwendungen für **Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die
- **innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes** durchgeführt werden, wenn
- die **Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen**
- Ausnahmen:
 - Aufwendungen für **Erweiterungen** i.S.d. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB sowie
 - Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich **üblicherweise** anfallen
- Beachte: BFH v. 14.6.2016 → Einbeziehung der Aufwendungen in die 15%-Grenze, die **ohne** gem. § 255 Abs. 1 HGB zu **Anschaffungskosten** führen

MÖGLICHE QUALIFIKATION VON AUFWENDUNGEN FÜR ERSCHLIEßUNGSANLAGEN

- zu originären bzw. nachträglichen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten
- Aufwendungen für eine Erweiterung i.S.v. Herstellungskosten,
- Aufwendungen zur Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand
- zu anschaffungsnahe Herstellungskosten oder
- sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen
- **Beachte:** Wenn Anschaffungs- oder Herstellungskosten → Zuordnung zum Gebäude oder zum Grund und Boden?

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Sind Aufwendungen für die verpflichtende Erneuerung des durch Wurzeleinwuchs beschädigten Anschlusskanals für Mischwasser vom auf dem eigenen Grundstück befindlichen Revisionschacht bis hin zum sich auf dem öffentlichen Grund unter der Straße befindlichen Hauptkanal im Zuge eines Abrisses eines Einfamilienhauses und Neubaus eines zur Vermietung vorgesehenen Zweifamilienhauses als Herstellungskosten des neugebauten Gebäudes oder als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren?

BFH-URTEIL VOM 3.9.2019 – IX R 2/19, BSTBL II 2020, 191 (BFH/NV 2020, 400)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	Natürliche Person
2010	Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten des Klägers, Abriss eines vorhandenen Einfamilienhauses
2013-2016	Errichtung eines Zweifamilienhauses, Vermietung ab Fertigstellung in 2016
2014	Sanierungskosten i.H.v. 10.070 EUR für vorhandenen und funktionstüchtigen, durch Wurzeleinwuchs beschädigten Abwasserkanal z.T. auf öffentlichem, z.T. auf privatem Grund aufgrund behördlicher Auflage und Hauseinführung in den Neubau (anteilig 535,35 EUR)
Kläger	Berücksichtigung vorweggenommener Werbungskosten i.H.v. 10.070 EUR
Finanzamt	Kein Ansatz vorweggenommener Werbungskosten
FG Düsseldorf	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage als unbegründet ab und geht insg. von Herstellungskosten des Neubaus aus

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- Aufwendungen für die **(Erst- oder Zweit-)Herstellung** von Zuleitungsanlagen eines Gebäudes zum öffentlichen Kanal (sog. Hausanschlusskosten) gehören einschl. der sog. Kanalstichgebühr grds. zu **Herstellungskosten des Gebäudes**, soweit die Kosten für Anlagen **auf privatem Grund** entstanden sind.
- Aufwendungen für den **Ersatz**, Modernisierung oder (teilweise) Instandsetzung einer vorhandenen und funktionsfähigen Kanalisation dienen der Erhaltung und führen zu sofort abzugsfähigen **Erhaltungsaufwendungen** unabhängig davon, ob sie für Anlagen auf öffentlichem oder privatem Grund anfallen.
- Die **Verbindung** eines Abwasserkanals (hier: Aufwendungen i.H.v. 535,35 EUR) mit einem neuen Gebäude führt zu **Herstellungskosten des Gebäudes**.

ERSCHLIEßUNGSMAßNAHMEN**Erschließungsbeiträge i.e.S.**

Beiträge, die von Gemeinden zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands für Erschließungsanlagen wie öffentliche Straßen, Wege und Plätze sowie Immissionschutzanlagen erhoben werden können → Anlagen auf öffentlichem Grund

Sonstige Anliegerbeiträge

Aufwendungen, die der Grundstückseigentümer aufgrund öffentlich-rechtlicher Gesetzesgrundlagen als öffentliche Lasten tragen muss, u.a. Kanalanschlussgebühren. → Anlagen auf öffentlichem Grund

Anschlusskosten

Aufwendungen, um das Grundstück an das bestehende Abwasser- und Versorgungsnetz anzuschließen → (Bau-)Kosten für die Legung des Anschlusses an die entsprechende Erschließungsanlage (Kanal, Versorgungsleitung), die sich i.d.R. unter der am Grundstück vorbeiführenden Straße befindet → im Wesentlichen Maßnahmen auf dem privaten Grund

HERSTELLUNGSKOSTEN UND ERHALTUNGS-AUFWAND BEI ABWASSERKANALSANIERUNG

STEUERLICHE BEHANDLUNG

Thema 5

Aktuelle Anwendungsfragen zu § 23 EStG

AUSGANGSPUNKT

- Steuerfolgen und Aufgriffshäufigkeit durch die FinVerw
- Vielfältige Motive für Verkauf denkbar

**BERATUNGSHINWEIS**

Coroana-Krise und § 23 EStG

- Vermögensverwaltende PersG

**§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1
EStG**Veräußerung von Grundstücken
bzw. grundstücksgleichen Rechten**Frist:**Zeitraum zwischen Anschaffung
und Veräußerung beträgt nicht
mehr als 10 JahreNicht steuerbar

- Alternative 1: Nutzung im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken
- Alternative 2: Nutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken

**§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2
EStG**Veräußerungsgeschäfte bei
anderen Wirtschaftsgütern**Fristen:**

- Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als **1 Jahr**
- Bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf 10 Jahre

Nicht steuerbar
Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs**§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3
EStG****Veräußerung** von
Wirtschaftsgütern **vor** deren
Erwerb

ANWENDUNGSFRAGEN**Subsidiarität (§ 23 Abs. 2 EStG)**

- Zurechnung zu anderer Einkunftsart vorrangig
- Gewerblichen Grundstückshandel und Einkünfte aus Kapitalvermögen prüfen!

Verwaltungsauffassung

- BMF-Schr. v. 5.10.2000 geändert durch BMF-Schr. v. 7.2.2007

BERATUNGSHINWEIS

BMF-Schreiben berücksichtigt aktuelle BFH-Rspr. nicht

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Löst die Veräußerung einer dem Privatvermögen zuzurechnenden Immobilie ein privates Veräußerungsgeschäft aus, wenn die Immobilie im Veräußerungsjahr z.T. vermietet und in den Vorjahren ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde?

BFH-URTEIL VOM 3.9.2019 – X R 10/19, BFH/NV 2020, 14

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	Der Kläger erwarb mit Kaufvertrag vom 16.5.2006 eine Eigentumswohnung. Diese wurde bis April 2014 ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt. In den Monaten Mai bis Dezember 2014 vermietete der Kläger die Wohnung an Dritte. Mit notariellem Kaufvertrag vom 17.12.2014 veräußerte der Kläger die Eigentumswohnung und erzielte einen (unstrittigen) Veräußerungsgewinn von 44.338 EUR.
Finanzamt	Der Veräußerungsgewinn von 44.338 EUR wurde als privater Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst. Eine Nichtsteuerbarkeit nach der Alternative 2 des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG versagte das Finanzamt, da im Veräußerungsjahr eine Vermietung stattfand und diese – im Gegensatz zum Leerstand bis zur Veräußerung – begünstigungsschädlich sein sollte.
FG Baden-Württemberg	Klage ist begründet.

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

Wird eine Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung **kurzzeitig vermietet**, ist dies für die Anwendung der Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 2. Alternative EStG **unschädlich**, wenn der Stpfl. das Immobilienobjekt

- zusammenhängend – im **Veräußerungsjahr** zumindest an einem Tag,
- im **Vorjahr** durchgehend sowie
- im **zweiten Jahr vor der Veräußerung** zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken

genutzt hat.

KEINE AUSSCHLIEßLICHE NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN ERFORDERLICH

Jahr der Veräußerung

Nutzung zumindest an
einem Tag zu eigenen
Wohnzwecken

Jahr vor der Veräußerung

Nutzung durchgehend zu
eigenen Wohnzwecken

Zweitjahr vor der Veräußerung

Nutzung zumindest an
einem Tag zu eigenen
Wohnzwecken



BERATUNGSHINWEIS

Keine Ausschließlichkeit im Veräußerungsjahr erforderlich

ZEITEN DES LEERSTANDS

Beispiel:

A erwirbt in 2013 eine Eigentumswohnung. Diese nutzt er bis Februar 2019 ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken. Im Zeitraum März bis November 2019 hat A die Eigentumswohnung zu fremden Wohnzwecken vermietet. Von Dezember 2019 bis zum Verkauf im Februar 2020 steht die Wohnung leer.



BERATUNGSHINWEIS

Unschädlichkeitsanforderungen

Abwandlung:

Wie Beispiel zuvor, allerdings erfolgt im Zeitraum Dezember 2019 bis zum Verkauf im Februar 2020 wiederum eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

VERSTEUERUNGSFALLE „HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER“

- **FinVerw:** Häusliches Arbeitszimmer dient nicht eigenen Wohnzwecken



BERATUNGSHINWEIS

Fehlende Wirtschaftsguteigenschaft

- **Beispiel 1:** A erwirbt in 2013 eine Eigentumswohnung. Diese vermietete er bis Ende 2015 und erzielte hieraus Einkünfte aus VuV. Ab 2016 nutzt er die Eigentumswohnung zu eigenen Wohnzwecken, wobei 10% der Nutzfläche als häusliches Arbeitszimmer i.R. seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit genutzt wurde. Die Eigentumswohnung wird am 2.2.2020 verkauft.
- **Beispiel 2:** A erwirbt in 2013 eine Eigentumswohnung. Diese vermietete er bis Ende 2015 und erzielte hieraus Einkünfte aus VuV. Ab Januar 2016 nutzt er die Eigentumswohnung zu eigenen Wohnzwecken, wobei im Zeitraum Januar 2016 bis September 2018 10% der Nutzfläche als häusliches Arbeitszimmer i.R. seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit genutzt wurde. Die Eigentumswohnung wird am 2.2.2020 verkauft.

PRIVATES VERÄUßERUNGSGESCHÄFT BEI UNENTGELTlichem ERWERB

- Unentgeltlicher Erwerb: Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers
- BFH v. 3.9.2019: Unentgeltlicher Erwerb liegt auch vor, wenn i.R.d. Übertragung eines Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dem Übergeber ein (dingliches) **Wohnrecht** eingeräumt wird **und** die durch **Grundschulden** auf dem Grundstück abgesicherten Darlehen des Rechtsvorgängers **nicht übernommen** werden. → Einräumung eines dinglichen **Wohnrechts** löst **keinen entgeltlichen Vorgang** und folglich keine Anschaffungskosten aus.



BERATUNGSHINWEISE

- Nutzungsrecht
- Alternative Vorgehensweise
- Übergröße Grundstück
- Eigennutzung mit Familienangehörigen möglich

ENTEIGNUNG KEIN VERÄUßERUNGSGESCHÄFT

- BFH v. 23.7.2019: Enteignung kein Veräußerungsgeschäft



BERATUNGSHINWEIS

Zwangstausch

- Drohende Enteignung = Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG?

**Eigentumsübertragung
gegen den Willen des
Verkäufers**

= **kein** Veräußerungsgeschäft
i.S.d. § 23 EStG möglich

**Eigentumsübertragung mit
Willen des Veräußerers
(auch Veräußerung unter
Zwang)**

= Veräußerungsgeschäft
i.S.d. § 23 EStG möglich



BERATUNGSHINWEIS

Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

WEITERE RECHTSPRECHUNG

Forderungseinziehung kein „Veräußerungs“geschäft

- BFH v. 3.9.2019: Einziehung einer Forderung, die von einem Dritten unter Nennwert entgeltlich erworben wurde, ist keine „Veräußerung“ i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG



BERATUNGSHINWEIS

Geltungszeiträume, § 20 EStG
ab Abgeltungsteuer

Weiterverkauf von Tickets für ein UEFA Champions League Finale

- BFH v. 29.10.2019: Steuerbar und steuerpflichtig gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, sofern nicht gewerblich



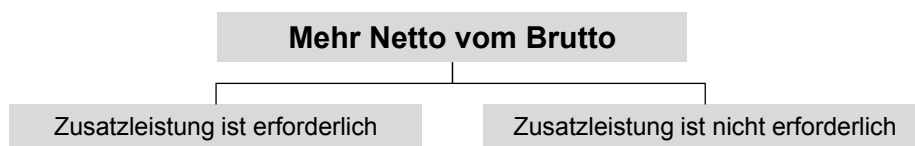
BERATUNGSHINWEIS

Kein Gegenstand des täglichen Gebrauchs

Thema 6

Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

LEISTUNGEN ZUSÄTZLICH ZUM OHNEHIN GESCHULDETEN ARBEITSLOHN



LEISTUNGEN ZUSÄTZLICH ZUM OHNEHIN GESCHULDETEN ARBEITSLOHN

Beispiel

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ab Januar 2020 einen Dienstwagen (inländischer Listenpreis: 50.000 EUR) zur Verfügung. Der Arbeitsvertrag wird in arbeitsrechtlich zulässiger Weise im Dezember 2019 dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer die Leasingraten von monatlich 600 EUR für die nächsten 36 Monate selbst zu tragen hat. Als Ausgleich darf der Arbeitnehmer den Dienstwagen für private Zwecke nutzen. Der Barlohn vor Kürzung beträgt monatlich 6.000 EUR. Der Arbeitnehmer unterhält keine erste Tätigkeitsstätte. Der ursprüngliche Barlohn lebt nach Leasingende wieder auf.

Lösung

Barlohn ab 1/2020 (6.000 EUR – 600 EUR =)	5.400 EUR
zzgl. Sachlohn (1 % v. 50.000 EUR =)	500 EUR
steuerpflichtiger Arbeitslohn	5.900 EUR

BERATUNGSHINWEISE

- Bedeutung der zeitlichen Begrenzung
- Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Nutzungsentgelt

LEISTUNGEN ZUSÄTZLICH ZUM OHNEHIN GESCHULDETEN ARBEITSLOHN

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Erbringt der Arbeitgeber nur dann eine Zusatzleistung, wenn er diese freiwillig leistet und diese arbeitsrechtlich nicht schuldet?
- Ist eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu verneinen, wenn eine solche Arbeitgeberleistung durch einen Gehaltsverzicht oder eine Gehaltsumwandlung ausgelöst wurde?

BFH-URTEIL VOM 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBI II 2020, 106

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011-2014
Kläger	Durch neue Entlohnungsvereinbarung wird der bisherige Arbeitslohn bestimmter ArbN reduziert. Arbeitslohn vor Reduzierung bleibt BMG für andere Ansprüche (Schattenlohn). ArbG vereinbart mit den Arbeitnehmern einen Fahrtkostenzuschuss zur regelmäßigen Arbeitsstätte (ab 2014: ersten Tätigkeitsstätte) und einen Internetzuschuss. Pauschale Lohnversteuerung, 2014 Freiwilligkeitsvereinbarung für die seit 2011 gezahlten Zusatzleistungen.
Finanzamt	Lohnsteuerpauschalierung scheidet mangels „Zusatzleistung“ aus. Die Neugestaltung der Arbeitsverträge stellt eine pauschalierungsschädliche Gehaltsumwandlung dar. Lohnsteuernachforderungsbescheid gegen den Kläger nach seiner Zustimmung unter Anrechnung der bisherigen Pauschalsteuer
FG Düsseldorf	Klageabweisung wegen einer pauschalierungsschädlichen Gehaltsumwandlung.

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- **Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn** = Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) leistet.
- **Zusätzlicher Arbeitslohn** = Lohn, der verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Unerheblich, ob der ArbN hierauf einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Entscheidend: Zeitpunkt der jeweiligen Lohnzahlung.
- Setzen ArbG und ArbN den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für **künftige** Lohnzahlungszeiträume **arbeitsrechtlich wirksam herab**, kann der ArbG diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen.
- Die **Novation und Ersetzung** durch steuerfreie bzw. pauschalierte Entgelte ist **nicht rechtsmissbräuchlich**, wenn der ArbG lediglich von der vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht, bestimmte begünstigte Lohnzuwendungen lohnsteuerfrei zu belassen bzw. zu pauschalieren.

LEISTUNGEN ZUSÄTZLICH ZUM OHNEHIN GESCHULDETEN ARBEITSLOHN

VERSTÄNDNIS DER ZUSATZLEISTUNGEN

	BFH v. 19.9.2012	BFH v. 1.8.2019
Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn	Arbeitsrechtlich geschuldeter Arbeitslohn	Arbeitslohn, der verwendungsfrei und ohne Zweckbestimmung geleistet wird.
Zusätzlicher Arbeitslohn	Freiwillig erbrachter Arbeitslohn	Arbeitslohn, der verwendungs- bzw. zweckgebunden geleistet wird.

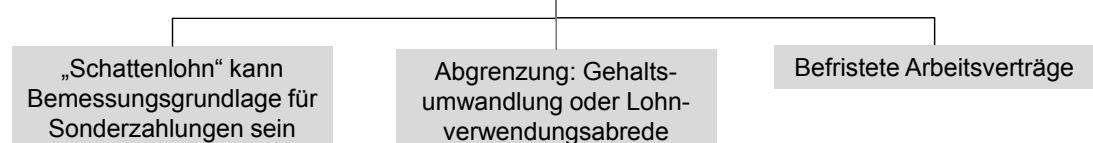
BERATUNGSHINWEISE



- Bedeutung der Rspr.-Änderung
- Umwandlungen für die Zukunft – nicht rückwirkend!

LEISTUNGEN ZUSÄTZLICH ZUM OHNEHIN GESCHULDETEN ARBEITSLOHN

Weitere Aspekte



BERATUNGSHINWEISE



- Einseitiges Kündigungsrecht des ArbN
- Tarifgebundener Arbeitslohn
- Gehaltsumwandlung oder Lohnverwendungsabrede

WEITERGEHENDE HINWEISE**Lohnformwechsel nicht willkürlich**

- BFH verneint ausdrücklich das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs
- Argument: Nutzung gesetzlich vorgesehener Möglichkeiten

Reaktion der FinVerw

- Nichtanwendungserlass: Leistung wird **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn
 - die Leistung **nicht** auf den Anspruch auf Arbeitslohn **angerechnet**,
 - der Anspruch auf **Arbeitslohn nicht** zugunsten der Leistung **herabgesetzt**,
 - die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung **nicht anstelle** einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
 - **bei Wegfall** der Leistung der Arbeitslohn **nicht erhöht** wird
- § 8 Abs. 4 EStG-E – **weitere Entwicklung beobachten!**

Thema 7**Gewerbsteuerpflicht des Einbringungsgewinns I und II**

EINBRINGUNG IN EINE KAPITALGESELLSCHAFT

- Neuregelungen durch das SEStEG
 - „Internationalisierung“ des UmwStG
 - Tiefgreifende Änderungen im Einbringungsteil
- 6. Teil des UmwStG = Einbringungen → Anders als die Teile 1 - 5 des UmwStG werden auch Umwandlungsfälle erfasst, die nicht im UmwG geregelt sind.

EINBRINGUNG IN KAPG

§ 20 UmwStG
Einbringung
von Unterneh-
mensteilen

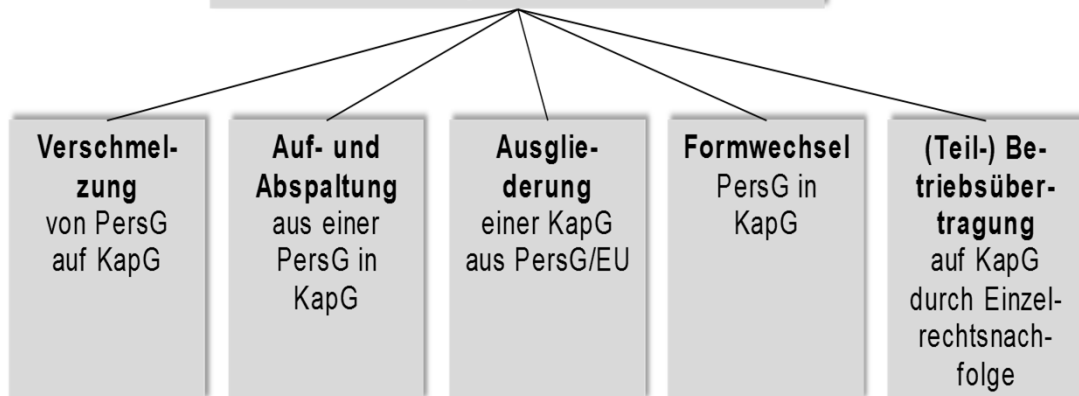
§ 21 UmwStG
Anteilstausch

§ 22 UmwStG
Rückwirkende
Besteuerung
bei Veräuße-
rung innerhalb
von 7 Jahren

§ 23 UmwStG
Auswirkungen
bei der über-
nehmenden
Gesellschaft

§ 25 UmwStG
Formwechsel
einer PersG in
eine KapG /
Genossen-
schaft

MÖGLICHKEITEN DER EINBRINGUNG NACH § 20 UMWSTG



VORAUSSETZUNGEN § 20 UmwStG

- **qualifizierter Einbringungsgegenstand.** Dafür kommen in Betracht:
 - ein Betrieb oder ein Teilbetrieb
 - ein MU-Anteil oder der Teil eines MU-Anteils
- mehrheitsvermittelnde oder mehrheitsverstärkende Anteile an einer KapG i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG
- Einbringung in eine unbeschränkt stpfl. KapG oder eine EU-/EWR-KapG
- Der Einbringende muss für die Sacheinlage **neue Anteile** an der aufnehmenden Gesellschaft erhalten; neben den neuen Anteilen können gem. § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG auch andere WG (sonstige Gegenleistungen) in eingeschränktem Umfang gewährt werden. In diesem Fall werden die Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile gem. § 20 Abs. 3 S. 3 UmwStG gekürzt

RÜCKWIRKENDE BESTEUERUNG – „EINBRINGUNGSGEWINN I“

Einbringung von Unternehmensteilen	
	gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens zum Einbringungsstichtag
./.	Einbringungskosten des übertragenden Rechtsträgers
./.	Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile angesetzt hat (Buch- oder Zwischenwert oder gemeiner Wert)
=	Zwischensumme
./.	Ein Siebtel der Zwischensumme für jedes abgelaufene Zeitjahr seit dem Einbringungsstichtag
=	Einbringungsgewinn I

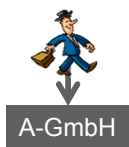


Alte Struktur:
Verkauf: BGL = 100%

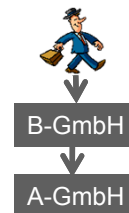
Neue Struktur:
Verkauf v. Anteilen an KapGes: BGL = 60%

Beachte:
§ 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG: nachträgliche AK
§ 23 Abs. 2 UmwStG: Aufstockung der BW

RÜCKWIRKENDE BESTEUERUNG – „EINBRINGUNGSGEWINN II“



Alte Struktur:
Verkauf v. Anteilen an A-GmbH: BGL = 60%



Neue Struktur:
Verkauf v. Anteilen an A-GmbH: BGL = „5%“ (§ 8b KStG)

Beachte:
§ 22 Abs. 2 S. 4 UmwStG: nachträgliche AK
§ 23 Abs. 2 S. 3 UmwStG: Aufstockung der BW

Anteilstausch	
	gemeiner Wert der eingebrachten Anteile zum Einbringungsstichtag
./.	Einbringungskosten des übertragenden Rechtsträgers
./.	Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile angesetzt hat (Buch- oder Zwischenwert oder gemeiner Wert)
=	Zwischensumme
./.	Ein Siebtel der Zwischensumme für jedes abgelaufene Zeitjahr seit dem Einbringungsstichtag
=	Einbringungsgewinn II

GEWST-PFLICHT DES EINBRINGUNGSGEWINNS I

- Bei einer **KapG** als Einbringende ist nach § 7 S. 2 GewStG auch der rückwirkende Einbringungsgewinn I **gewerbsteuerpflichtig**.
- Bei einer PersG ist entscheidend, wer nach Rn 20.03 UmwSt-Erlass als Einbringender anzusehen ist. Soweit die **PersG selbst** Einbringender ist, unterliegt der Einbringungsgewinn I nach § 7 S. 2 GewStG der **GewSt**. Sind dagegen die **Mitunternehmer** als Einbringende anzusehen, unterliegt der Einbringungsgewinn I nach **§ 7 S. 2 GewStG** der GewSt, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.
- Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil durch eine **natürliche Person** eingebracht, ist die Einbringung nach **§ 7 S. 2 GewStG** grds. nicht gewerbsteuerpflichtig, sodass auf den Einbringungsgewinn I keine GewSt anfällt.
- Werden **nicht sämtliche** sperrfristbehafteten Anteile in einem Vorgang veräußert, liegt keine Veräußerung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs vor.

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Unterliegt der **Einbringungsgewinn I** der GewSt, wenn eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine KapG (hier: AG) zum Buchwert einbringt und der Einbringende oder sein Erbe einen Teil der erhaltenen Anteile (hier: Aktien) innerhalb der Sperrfrist veräußert?
- Unterliegt der **Einbringungsgewinn II** der GewSt, wenn eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine KapG zum Buchwert einbringt und diese einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der Sperrfrist veräußert, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre?

BFH-URTEIL VOM 11.7.2019 – I R 26/18, BFH/NV 2020, 439

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	AG, die aus einer formwechselnden Umwandlung der X-GmbH & Co. KG hervorgegangen ist. An dieser KG waren bis zur Umwandlung die Kommanditisten A mit 57 %, C mit 3 % und die Y-GmbH mit 40 % beteiligt. A verstarb im Jahr 2014 und wurde von seiner Ehefrau B beerbt. Seine Tochter Z forderte anstelle des ihr zugeordneten Vermächtnisses ihren Pflichtteil. B übertrug i.R.e. im Jahr 2015 abgeschlossenen Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrages zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches neben einer Geldzahlung auch Aktien der Klägerin auf Z. In der GewSt-Erklärung des VZ 2013 wurde der Einbringungsgewinn I nicht erfasst.
Finanzamt / Ap	Der Einbringungsgewinn I wurde der GewSt unterworfen.
FG Köln	Stattgabe der Klage

BFH: REVISION IST NICHT BEGRÜNDET

- Der Einbringungsgewinn I ist gewerbesteuerrechtlich den Rechtsregeln zu unterwerfen, die für eine Gewinnrealisierung **im Zeitpunkt der Einbringung** zum Tragen gekommen wären. Hierfür spricht auch, dass der Gesetzgeber für die gewerbesteuerrechtliche Behandlung des Einbringungsgewinns I keine gesetzliche Anweisung getroffen hat.
- Die spätere Veräußerung der erhaltenen Anteile führt ggf. nach allgemeinen Vorschriften (z.B. § 17 EStG) zu einem Veräußerungsgewinn, ist aber selbst nicht Besteuerungsgegenstand des § 22 Abs. 1 UmwStG, sondern lediglich das **auslösende Moment für die (rückwirkende) Besteuerung des Einbringungsvorganges**.
- Der Einbringungsgewinn I unterliegt **nicht der GewSt**, weil die Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils auch bei Ansatz des gemeinen Werts keine GewSt ausgelöst hätte.

BFH-URTEIL VOM 11.7.2019 – I R 13/18, BFH/NV 2020, 437

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	GmbH, die durch Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der A-KG geworden ist.
2010	Mit Übertragungsvertrag vom 17.5.2010 brachten die Eheleute B ihre Gesellschaftsanteile an der A-KG, der Komplementär-GmbH und der E-GmbH zum Zwischenwert nach § 20 UmwStG in die F-GmbH ein. Mit Vertrag vom 17.5.2010 übte die F-GmbH Optionsrechte aus und veräußerte die eingebrachten Kommanditanteile an der A-KG sowie die eingebrachten Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH und der E-GmbH mit Wirkung zum 30.6.2010 an die D-GmbH. Der Einbringungsgewinn II wurde einkommensteuerlich erfasst, aber nicht der GewSt unterworfen.
Finanzamt	Der Einbringungsgewinn II wurde der GewSt unterworfen.
FG Schleswig-Holstein	Stattgabe der Klage

BFH: REVISION IST NICHT BEGRÜNDET

- Rechtlich kommt es allein auf die Besteuerung des Einbringungsvorgangs („Gewinn aus der Einbringung“) an. Die Veräußerung der miteingebrachten Anteile innerhalb der Sperrfrist durch die übernehmende Gesellschaft ist lediglich das **auslösende Moment für die (rückwirkende) Besteuerung des Einbringungsvorganges** beim Einbringenden.
- Die Veräußerung des miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteils – mit der weiteren Folge der rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns II – ändert nichts daran, dass der ursprüngliche **(Mit-)Unternehmer** seine gewerbliche Tätigkeit mit der Einbringung **insg. eingestellt hat** und dieser Vorgang nach allgemeinen Grundsätzen gewerbsteuerfrei ist.
- Auch wenn das FA nur auf den **veräußerten Anteil** an der KapG abstellt, so wäre unter Berücksichtigung der Rückwirkung ein enger Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung anzunehmen. Der Gewinn wäre von der **gewerbsteuerrechtlichen Begünstigung der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung miterfasst**.

Bedeutung des Urteils

- Keine Regelung im UmwStG oder im GewStG
- Zentral: Würde im Zeitpunkt der Einbringung zum gemeinen Wert eine Belastung mit GewSt entstehen?



BERATUNGSHINWEIS Umfang

- Gilt entsprechend für den Einbringungsgewinn II
- Veräußerungsgewinnbesteuerung nicht nach § 22 Abs. 1 UmwStG



BERATUNGSHINWEIS BFH gegen Rn 22.07 UmwSt-Erlass

Bedeutung für die Praxis

- Offene Fälle: Einspruch
- Bei entstehender GewSt: Anrechnung gem. § 35 EStG



BERATUNGSHINWEIS

Reaktion von FinVerw und/oder Gesetzgeber?

GESTALTUNGSHINWEIS

- Einziger Kdst. beabsichtigt, einen Teil seines KG-Anteils zu verkaufen → laufender Gewinn → Kein § 16 Abs. 4 EStG, kein § 34 EStG und Belastung mit **GewSt**, aber Anrechnung nach **§ 35 EStG**
- Formwechsel in eine KapG und anschließender Verkauf → Anwendung des § 22 Abs. 1 UmwStG → Steuerpflicht nach § 16 EStG, **aber**: Kein § 16 Abs. 4 EStG, kein § 34 EStG, aber **keine GewSt** → **Vorteil i.H.d. Anrechnungsüberhangs i.R.d. § 35 EStG**
- Grund für eine gesetzliche Änderung?

Thema 8

Gewerbsteuerpflicht für Gewinne aus der Aufgabe des Anteils an einer Mitunternehmerschaft durch einen Fiskalerben

GEWERBESTEUERPFLICHT FÜR GEWINNE AUS DER AUFGABE DES ANTEILS AN EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT DURCH EINEN FISKALERBEN

VERLUSTVORTRÄGE IM ERBGANG

- Einkommensteuerliche Verluste gehen im Erbgang grds. unter



BERATUNGSHINWEIS

Nutzung durch Ausübung von Wahlrechten durch die Erben prüfen

- Sonderfall: § 15a EStG-Verluste: Diese bleiben bestehen und gehen auf den Erben der nämlichen Beteiligung über



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung zur Veräußerung → Verlustverrechnung

GEWERBESTEUERPFLICHT FÜR GEWINNE AUS DER AUFGABE DES ANTEILS AN EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT DURCH EINEN FISKALERBEN

FISKALERBSCHAFT

- Kein Testament oder Erbvertrag → Gesetzliche Erbfolge → Erbdordnungen
- Staat als Fiskalerbe gem. § 1936 BGB:
 - Erbschaft ausgeschlagen
 - Auf die Erbschaft verzichtet
 - Enterbung oder Erbnwürdigkeit



BERATUNGSHINWEISE

Deutsche Staatsangehörigkeit & Regelung im Gesellschaftsvertrag

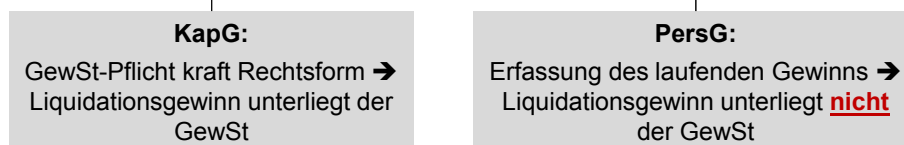
- Gleiche Rechte und Pflichten, aber:
 - „Zwangserbe“
 - Beschränkte Haftung für Nachlassschulden

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 200

102

GEWERBESTEUERPFLICHT FÜR GEWINNE AUS DER AUFGABE DES ANTEILS AN EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT DURCH EINEN FISKALERBEN

Ende der GewSt-Pflicht



Gestaltungsidee 1:

**Umwandlung der KapG in eine PersG, die anschließend liquidiert wird
→ Vermeidung der Belastung mit GewSt**

Lösung des Gesetzgebers: § 18 Abs. 3 UmwStG:

- GewSt-Pflicht, wenn die PersG innerhalb von 5 Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag aufgegeben oder veräußert wird, unabhängig davon, ob die Anteile vorher gewerbesteuerlich verstrickt waren
- Keine Anrechnung der GewSt gem. § 35 EStG (§ 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG)
- Stille Reserven zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgaben, nicht zum Zeitpunkt der Übertragung

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 202

103

§ 7 S. 2 GewStG

Gestaltungsidee 2:

Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG von der KapGes zum Buchwert auf eine PersG vor der Veräußerung

„Zum Gewerbeertrag gehört **auch** der Gewinn aus der **Veräußerung oder Aufgabe**

1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des **Anteils** eines Gesellschafters, der als Unternehmer (**Mitunternehmer**) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
3. des Anteils eines **persönlich haftenden** Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,

soweit er **nicht** auf eine **natürliche Person** als **unmittelbar** beteiligter Mitunternehmer entfällt“.

(Herv. d. Verf.)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Gehört zum Gewerbeertrag einer PersG gem. § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG auch der Gewinn aus der Aufgabe des von einer natürlichen Person gehaltenen Mitunternehmeranteils, wenn deren Vermögen auf ein Bundesland als dessen Fiskalerbe übergegangen ist?
- Ist der durch den Wegfall des negativen Kapitalkontos entstehende Aufgabeertrag des unentgeltlich ausscheidenden Kommanditisten durch einen gleich hohen Verlust der verbleibenden und das negative Kapitalkonto übernehmenden Gesellschafter auszugleichen?

GEWERBESTEUERPFLICHT FÜR GEWINNE AUS DER AUFGABE DES ANTEILS AN EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT DURCH EINEN FISKALERBEN

BFH-URTEIL VOM 19.9.2019 – IV R 50/16, BSTBL II 2020, 57

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2009
Klägerin	Geschlossener Immobilienfonds (KG) mit 32 Kommanditisten. Gesellschafter X verstirbt, Erbe wird das Bundesland Nordrhein-Westfalen. Dieses scheidet mit Wirkung zum 31.12.2009 aus der KG unentgeltlich aus. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags werden die erklärten Verluste (27.000 EUR) dem Aufgabegewinn (390.000 EUR) hinzugerechnet. Der verrechenbare Verlustvortrag ist um den auf den X entfallenden Anteil zu kürzen, da dieser zum 31.12.2009 ausgeschieden ist.
Finanzamt	Der Aufgabegewinn entfällt nicht auf natürliche Personen, sondern auf das Bundesland als Fiskalerben → Gewerbesteuerpflicht, weil die Ausnahme des § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG nicht greift.
Klägerin	Keine Gewerbesteuerpflicht, weil Veräußerung als Folge des Erbgangs nach der natürlichen Person, Vorgehensweise sei nicht missbräuchlich, daher enge Auslegung des § 7 S. 2 GewStG geboten.
FG Berlin-Brandenburg	Klage ist unbegründet. Die Fiskalerben haben Mitunternehmerisiko und -initiative getragen. Eine einschränkende Auslegung des § 7 S. 2 GewStG sei nicht geboten.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 205 - 206

106

GEWERBESTEUERPFLICHT FÜR GEWINNE AUS DER AUFGABE DES ANTEILS AN EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT DURCH EINEN FISKALERBEN

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- Gewinn aus der Aufgabe der Kommanditanteile gehört zum **Gewerbeertrag** der Klägerin als Mitunternehmerschaft. **Fiskalerbe** ist in die Mitunternehmerstellung des Erblassers eingetreten. Keine Gesichtspunkte ersichtlich, nach denen der Fiskalerbe nicht in gleicher Weise wie zuvor sein Rechtsvorgänger **Mitunternehmerisiko getragen und Mitunternehmerinitiative entfaltet** hätte. → Gewinne entfallen in vollem Umfang auf den Fiskalerben → nicht auf natürliche Personen
- Gewerbesteuerliche Besserstellung von Mitunternehmerschaften hinsichtlich der Veräußerungs-/Aufgabegewinne durch unmittelbar an ihnen beteiligte natürliche Personen ist **verfassungsgemäß**, obwohl nicht auf **Umgehungsfälle** beschränkt
- Der um die **Aufgabegewinne** der ausgeschiedenen Mitunternehmer **erhöhte Gewerbeertrag** wird durch betragsmäßig **gleich hohe Verluste** der verbleibenden Gesellschafter ausgeglichen. St. Rspr.: Durch Anwachsung des negativen Kapitalkontos eines **ohne Abfindung** ausscheidenden Gesellschafter auf die verbleibenden Gesellschafter entsteht für diese steuerlich ein **korrespondierender Verlust**.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 206

107

VERÄUßERUNG DES MITUNTERNEHMERANTEILS

- Veräußerung durch den Fiskalerben, nicht durch den Erblasser → Entspricht der Rspr. zum Verkauf im Anschluss an einen Erbgang



BERATUNGSHINWEIS

Unentgeltlichkeit der Übertragung → Anwendung von § 16 EStG, nicht § 6 Abs. 3 EStG

- Fiskalerbe: Mitunternehmerinitiative und -risiko lagen vor



BERATUNGSHINWEIS

Veräußerungsabsicht des Fiskalerben insoweit unbeachtlich

- § 7 S. 2 GewStG: Keine einschränkende Auslegung auf tatsächliche Missbrauchsfälle

AUFGABEGEWINN UND BETRAGSMÄßIG GLEICH HOHER VERLUST

- Es entsteht bei den anderen Gesellschaftern ein betragsmäßig gleich hoher Verlust, der den Gewerbeertrag der KG mindert
- Unentgeltliches Ausscheiden bei negativem Kapitalkonto → Aufgabegewinn i.H.d. Werts des Kapitalkontos; Gründe für das negative Kapitalkonto sind unbeachtlich



BERATUNGSHINWEIS

Abweichung bei verrechenbaren Verlusten

- Anwachsung des Mitunternehmeranteils bei den übrigen Gesellschaftern → Verluste gehen auf sie über, weil sie diese wirtschaftlich tragen müssen



BERATUNGSHINWEIS

Unterschied zum Ausscheiden gegen Entgelt → Keine Ergänzungsbilanz

Thema 9

Unternehmensidentität – kein „ruhender Gewerbebetrieb“ im Gewerbesteuerrecht

UNTERNEHMENSIDENTITÄT – KEIN „RUHENDER GEWERBEBETRIEB“ IM GEWERBESTEUERRECHT

GEWERBEVERLUST (§ 10a GewStG)

- Maßgebender Gewerbeertrag wird **bis zu 1 Mio. EUR** um Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags früherer Erhebungszeiträume nicht ausgewirkt haben, darüber hinaus zu 60% des 1 Mio. EUR übersteigenden Gewerbeertrags
- **Gesonderte Feststellung** des vortragsfähigen Fehlbetrages zum Schluss des Erhebungszeitraums

BERATUNGSHINWEIS



Anders als in § 10d EStG: **Kein Verlustrücktrag** → Friktionen i.R.d. Anrechnung der GewSt auf die ESt gem. § 35 EStG → **Verzicht** auf den Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 S. 5 EStG prüfen

GEWERBESTEUERLICHE VERLUSTNUTZUNG

Unternehmensidentität

Unternehmeridentität

EU:

Entfall bei
Übertragung auf
einen Anderen
(z.B. MU, KapG)

PersG:

MU-bezogene Be-
trachtung → Wegfall,
wenn der Inhaber nicht
identisch ist

KapG:

Grds. keine Bedeu-
tung, sofern nicht
Übertragung auf an-
dere Körperschaft,
§§ 8c, 8d KStG

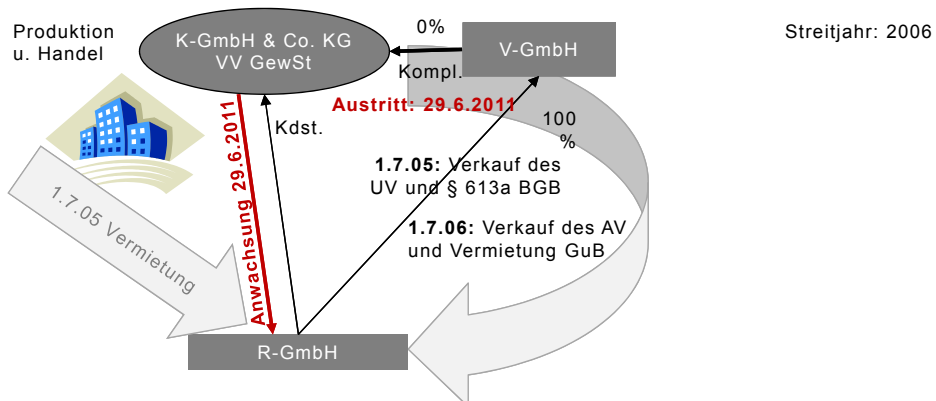
VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Geht die Unternehmensidentität i.S.d. § 10a GewStG verloren, wenn zum Ende eines Erhebungszeitraums zwar unverändert i.S.d. EStG eine Betriebsunterbrechung („ruhender Gewerbebetrieb“) vorliegt, aber die werbende Tätigkeit nicht nur vorübergehend unterbrochen bzw. eine andere werbende Tätigkeit aufgenommen wird?

BFH-URTEIL VOM 30.10.2019 – IV R 59/16, BSTBL II 2020, 147

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2006
Klägerin	GmbH, durch erweiterte Anwachsung Rechtsnachfolgerin einer KG, zuvor alleinige Kommanditistin der KG und 100%-Gesellschafterin der Komplementär-GmbH. KG weist gewerbesteuerliche Fehlbeträge aus. Wirtschaftsjahr: 1.7. bis 30.6. 1.7.2005: Verpachtung des Geschäftsbetriebs der KG an die GmbH, das Umlaufvermögen wurde verkauft. 30.6.2006: Aufhebung der Verpachtung. 1.7.2006: Vermietung des Betriebsgrundstücks mit aufstehendem Fabrikationsbetrieb an die GmbH und Verkauf des AV an sie
Finanzamt	Wegfall der Unternehmensidentität zum 31.12.2005 → Untergang der gewerbesteuerlichen Fehlbeträge (rd. 2,5 Mio. EUR)
FG Köln I	Fehlbeträge sind festzustellen
Finanzamt	Fehlbeträge gehen 2006 wegen fehlender Unternehmensidentität unter
FG Köln II	Fehlbeträge sind festzustellen, denn über deren Untergang ist im Jahr der Verlustnutzung zu entscheiden.

VERANSCHAULICHUNG DES SACHVERHALTS



BFH: REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Entscheidung über den Untergang des vortragsfähigen Gewerbeverlusts i.R.d. Verlustfeststellungsbescheids des **Erhebungszeitraums**, in dem der hierfür maßgebliche **Umstand eingetreten** ist → **nicht im Verlustabzugsjahr**
- Struktureller Wandel von werbendem Produktions-/Vertriebsunternehmen in Verpachtungsunternehmen (sog. **Betriebsverpachtung im Ganzen**) berührt einkommensteuerlich den Fortbestand des Betriebs nicht (→ bloße Betriebsunterbrechung) Das **Gewerbsteuerrecht** kennt dagegen **keinen ruhenden Gewerbebetrieb** → Wegfall der Unternehmensidentität. Anders ausnahmsweise, wenn betriebsbedingte **Anpassung** der werbenden Tätigkeit an **veränderte wirtschaftliche Verhältnisse** oder **vorübergehende Betriebsunterbrechung** i.S.d. § 2 Abs. 4 GewStG
- Bei **Betriebsaufspaltung**: **kein Wegfall der Unternehmensidentität**. Bei einer Besitz-PersG besteht die Unternehmensidentität jedenfalls so lange **fort**, wie sie mit der Betriebs-KapG **sachlich und personell verflochten** ist → wirtschaftlich identische (originäre) Tätigkeit

UNTERNEHMENSIDENTITÄT

- PersG: Gewerbesteuerlicher Fehlbetrag kann abgezogen werden, wenn der Verlust in demselben Gewerbebetrieb abgezogen werden soll, in dem er entstanden ist

BERATUNGSHINWEIS

Körperschaften: stets und in vollem Umfang Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG

- **Beurteilungsmaßstab**: **Sachlicher**, insb. **wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang** zwischen den Tätigkeiten im Entstehungs- und im Abzugsjahr
- Die selben Grundsätze wie zur Beurteilung, ob mehrere gewerbliche Betätigungen, die ein Unternehmer gleichzeitig oder nacheinander ausübt, **verschiedene sachlich selbstständige Gewerbebetriebe** oder einen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden
- Gesamtbild der Verhältnisse

BERATUNGSHINWEIS

Gilt auch für gewerblich geprägte PersG

BEURTEILUNGSKRITERIEN UNTERNEHMENSIDENTITÄT (AUSWAHL)

- Art der gewerblichen Betätigung,
- Kunden- und Lieferantenkreis,
- Arbeitnehmerschaft,
- Geschäftsleitung,
- Organisation des betrieblichen Rechnungswesens,
- Umfang, die Zusammensetzung und die Finanzierung des Aktivvermögens und
- Organisation des Einkaufs von Waren und Betriebsmitteln

**BERATUNGSHINWEIS**

Zeitlich beschränkter Wegfall der Unternehmensidentität ⇔ **Unterschied zwischen ESt und GewSt**

ANFORDERUNGEN AN DIE UNTERNEHMENSIDENTITÄT

- Entscheidend: Gleich- oder Ungleichartigkeit der Betriebe
- Maßgebend: sachliches, insb. wirtschaftliches, organisatorisches und finanzielles Zusammenhängen der Tätigkeiten
- Wenn keine Verflechtungen: auch bei gleichartigen gewerblichen Tätigkeiten können sachlich selbstständige Gewerbebetriebe vorliegen
- Schädlich: Übergang von Produktions- und Handelsunternehmen zu einem reinen Verpachtungsunternehmen

**BERATUNGSHINWEIS**

Strukturwandel unschädlich, bei Anpassung an veränderte wirtschaftliche Gegebenheiten → **Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise identisch?**

VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE

- Entscheidung des FG Köln im 1. Rechtsgang: Feststellung von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen i.H.v. rd. 2,5 Mio. EUR zum 31.12.2005 → rechtskräftig
- BFH: Falsch, aber bindend
- Frage des (anteiligen) Untergangs des vortragsfähigen Gewerbeverlusts ist in dem Erhebungszeitraum zu entscheiden, in dem das Ereignis eingetreten ist, das zum Untergang der Vorträge führt, nicht im Jahr der Nutzung der Fehlbeträge (Vortragsjahr)
- Bestandskräftige Verlustfestsetzung ist zu berücksichtigen, aber es ist zu prüfen, ob im Erhebungszeitraum 2006 (erneut) Unternehmensidentität entfallen ist

UNTERNEHMENSIDENTITÄT BEI „BETRIEBSAUFSPALTENDER BETRIEBSVERPACHTUNG“

- Unternehmensidentität nicht entfallen, wenn Betriebsaufspaltung → Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Besitz-KapG ist eine identische originär gewerbliche Tätigkeit
- Personelle Verflechtung: Alleine, weil einziger Kommanditist und 100% Gesellschafter der Kompl.-GmbH? Nein, Abschirmwirkung der KapG
- Vorgaben im Gesellschaftsvertrag?
 - Einstimmigkeit? → Keine Betriebsaufspaltung
 - Mehrheitsentscheidung? → Betriebsaufspaltung

**BERATUNGSHINWEIS**

Fehlende Betriebsaufspaltung → Prüfung der Unternehmensidentität nach allgemeinen Maßstäben

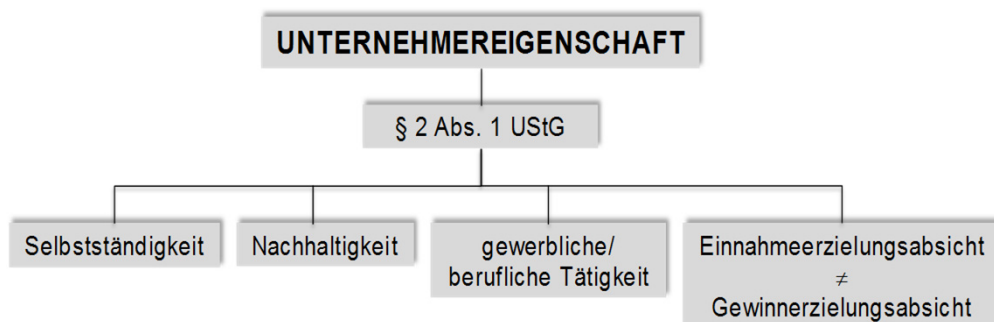
Thema 10

Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON AUFSICHTSRATSMITGLIEDERN

UMSATZSTEUERLICHER UNTERNEHMER

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“ (§ 2 Abs. 1 UStG)



**Gesellschafter und Organe**

- Allgemeine Grundsätze
- Halten, Erwerben und Verkaufen von Beteiligungen begründet keine unternehmerische Tätigkeit

**BERATUNGSHINWEIS**

Entgeltlichkeit oder Gesellschafterbeitrag?

- Bisherige Rspr.: Aufsichtsrat = unternehmerische Tätigkeit

Besonderheiten für Beamte

- OFD Frankfurt/M.: Keine Unternehmereigenschaft, wenn Entsendung durch den Dienstherrn und Vergütung ganz oder z.T. abzuführen

- Teil der unselbstständigen Tätigkeit

**BERATUNGSHINWEIS**

Entgeltlichkeit oder Gesellschafterbeitrag?

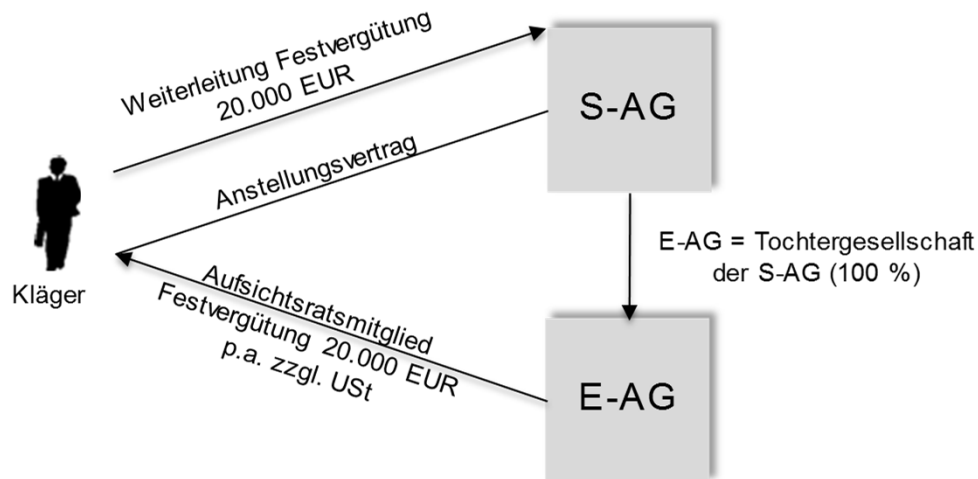
VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist ein Aufsichtsratsmitglied einer AG, das Angestellter der Konzernmutter ist und in den Aufsichtsrat einer Tochtergesellschaft entsandt wird, mit seiner Aufsichtsrats-tätigkeit umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer?

BFH-URTEIL V. 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17), BFH/NV 2020, 480**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahre	2013-2015
Kläger	Ltd. Angestellter der S-AG und bis 3/2015 Aufsichtsratsmitglied der E-AG (Alleingesellschafterin der S-AG). Für Aufsichtsrats-tätigkeit erhielt der Kläger eine Festvergütung von 20.000 EUR p.a. zzgl. Auslagenersatz und USt. Vergütung war an S-AG abzuführen.
2013 - 2015	Kläger gibt USt-Erklärungen ab und behandelt die Aufsichtsratsvergütungen als Entgelt zum Regelsteuersatz. Einspruch gegen die USt-Festsetzung.
Finanzamt	Aufsichtsratsvergütung unterliegt der USt. Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen.
FG Münster/ BFH	Weist Klage ab: Kläger ist als Mitglied des Aufsichtsrats Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Hinweis auf bisherige Rspr. des BFH. BFH lässt auf NZB hin die Rev. zu.

UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON AUFSICHTSRATSMITGLIEDERN



AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 229

128

UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON AUFSICHTSRATSMITGLIEDERN

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- Nach neuerer EUGH-Rspr. Aufsichtsratsmitglied **kein Unternehmer**, wenn es eine **Festvergütung** erhält, die weder von einer Sitzungsteilnahme noch von geleisteten Arbeitsstunden abhängig ist und das Aufsichtsratsmitglied für Rechnung und Verantwortung des Aufsichtsrats handelt (**kein eigenes wirtschaftliches Risiko**)
- Unternehmereigenschaft fehlt, wenn die Vergütung des Aufsichtsratsmitglieds **keine variablen Bestandteile** enthält und auch **fahrlässiges Handeln keinen Einfluss auf die Vergütung** hat (Einschränkung der bisherigen Rspr.)
- **Gutschrift mit Steuerausweis** begründet **keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG**. Dieser setzt voraus, dass der **Empfänger** der Gutschrift **Unternehmer** ist (Hinweis auf § 14 Abs. 2 UStG). Daran fehlt es im Streitfall.
- Ob für derartige Fälle zum Schutz des Steueraufkommens eine Steuerschuldnerschaft nach § 14c Abs. 2 UStG gerechtfertigt wäre, kann im Hinblick auf den **eindeutigen Wortlaut des § 14 Abs. 2 S. 2 UStG** offenbleiben

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 229

129

UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON AUFSICHTSRATSMITGLIEDERN – WIRTSCHAFTLICHES RISIKO

- RS „IO“: Keine selbstständige Tätigkeit von Mitgliedern eines Aufsichtsrats, wenn sie kein wirtschaftliches Risiko tragen
- Umsetzung durch den BFH → „Einschränkung“ der bisherigen Rspr.
- Wirtschaftliches Risiko spielt die entscheidende Rolle: Festvergütung → kein wirtschaftliches Risiko → keine Selbstständigkeit i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG
- *Heuermann*: „Aufbau von Komplexität“
- Verweis auf § 113 Abs. 3 AktG → Alte und neue Fassung sehen Möglichkeit der variablen Vergütung vor



BERATUNGSHINWEIS

Anwendungsbereich der Regelung

VARIABLE VERGÜTUNG

- Rz 21: „**In welchen anderen Fällen** die Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats demgegenüber **weiterhin als unternehmerisch** ausgeübt anzusehen sein könnte, hat der erkennende Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls **nicht zu entscheiden**“ (Herv. d. Verf.)
- Presseerklärung: „ausdrücklich **offengelassen**“



BERATUNGSHINWEIS

Anhängiges Verfahren: V R 6/20 (Verwaltungsrat eines Versorgungswerks)

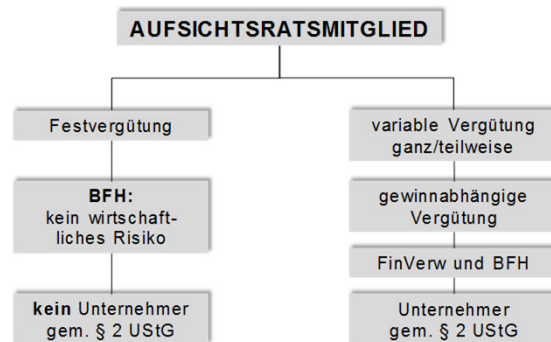
- § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG ↔ Art. 59 Buchst. c MwStSystRL, aber „... und **sonstige ähnliche Dienstleistungen** ...“
- BFH: „Einschränkung“ → Keine Verwendung von „Aufgabe“ oder „Änderung“ der Rspr.



BERATUNGSHINWEIS

Anwendungsbereich der Regelung

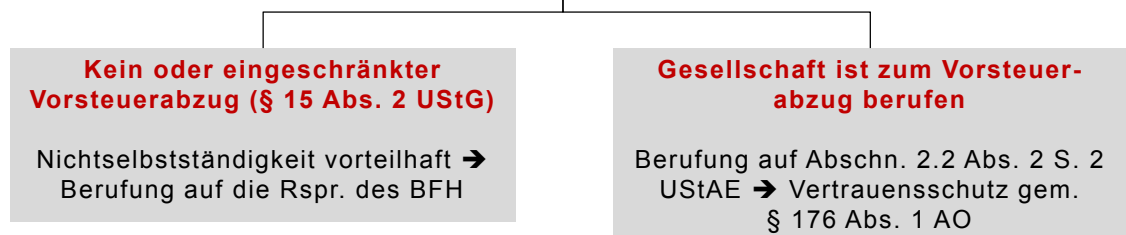
ZUSAMMENFASSUNG ZUR VERGÜTUNG



BERATUNGSHINWEIS

Für den BFH erhebliche Aspekte

RECHTSFOLGEN



BERATUNGSHINWEIS

Vorteile

STEUERAUSWEIS

- Gutschrift mit USt begründet keine Steuerschuld gem. § 14c Abs. 2 UStG, wenn der Empfänger kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist

**BERATUNGSHINWEIS**

Weiterentwicklung der Rspr.

- Wortlaut des § 14 Abs. 2 S. 2 UStG: „eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden“

**BERATUNGSHINWEIS**

BFH widerspricht Abschn. 14.3 Abs. 1 S. 2 UStAE

- Fehlende Unternehmereigenschaft des Aufsichtsratsmitglieds → Keine Steuerschuld gem. § 14c Abs. 2 UStG

**BERATUNGSHINWEIS**

Grenze der Gesetzesauslegung → Gesetzesänderung?

Thema 11

Vorlage an den EuGH: Dokumentation und Zeitpunkt
der Zuordnungsentscheidung



BERATUNGSHINWEIS

Untergrenze der unternehmerischen Nutzung

ZEITPUNKT DER ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

- Unmittelbar bei Anschaffung/Herstellung des Gegenstands
- „zeitnah“



BERATUNGSHINWEIS

Fristende – § 149 Abs. 2 S. 1 AO

EUGH: RS GMINA RYJEWÓ

- Polnische Gemeinde mit unternehmerischem Bereich
- Zuordnungsentscheidung kann auch nachträglich noch getroffen werden, Urteilsfall: 4 Jahre



BERATUNGSHINWEIS

Unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Steht das Unionsrecht einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug in den Fällen, in denen ein Zuordnungswahlrecht beim Leistungsbezug besteht, ausgeschlossen ist, wenn bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung keine für die Finanzbehörden erkennbare Zuordnungsentscheidung abgegeben wurde?
- Steht das Unionsrecht einer nationalen Rechtsprechung entgegen, nach der eine Zuordnung zum privaten Bereich unterstellt wird bzw. eine dahingehende Vermutung besteht, wenn keine (ausreichenden) Indizien für eine unternehmerische Zuordnung vorliegen?

VORLAGE AN DEN EUGH: DOKUMENTATION UND ZEITPUNKT DER ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

BFH-URTEIL VOM 18.9.2019 – XI R 3/19, BFH/NV 2020, 321

BFH-URTEIL VOM 18.9.2019 – XI R 7/19, BFH/NV 2020, 326

Sachverhalte in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	Fall 1: 2014, Fall 2: 2015
Kläger	Fall 1: Kläger plant 2014 EFH (ca. 150 qm mit ca. 17 qm Arbeitszimmer). EFH wird 2015 fertig gestellt. USt-Jahreserklärung am 28.9.2016 mit Vorsteuer aus Herstellungskosten soweit Arbeitszimmer betroffen. Fall 2: Kläger erwirbt und installiert Photovoltaikanlage (Rechnung v. 11.9.2014). Erzeugter Strom wird teilweise selbst verbraucht, teilweise in das Stromnetz eingespeist. USt-Erklärung vom 29.2.2016 : Kläger macht Vorsteuer aus Lieferung und Installation der Photovoltaikanlage in 2014 geltend.
Finanzämter	Nach USt-Sonderprüfungen keine Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge, weil Zuordnung zum unternehmerischen Bereich verspätet mitgeteilt wurde. Einsprüche erfolglos.
FG Baden-Württemberg und Sachsen	Klagen abgewiesen. Zuordnungsentscheidungen zum unternehmerischen Bereich sind nicht bis zum 31.5. des jeweiligen Folgejahres den Finanzämtern bekannt gemacht worden.
BFH	Auf NZB der Kläger hin wird jeweils die Rev. zugelassen.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 243 - 245

140

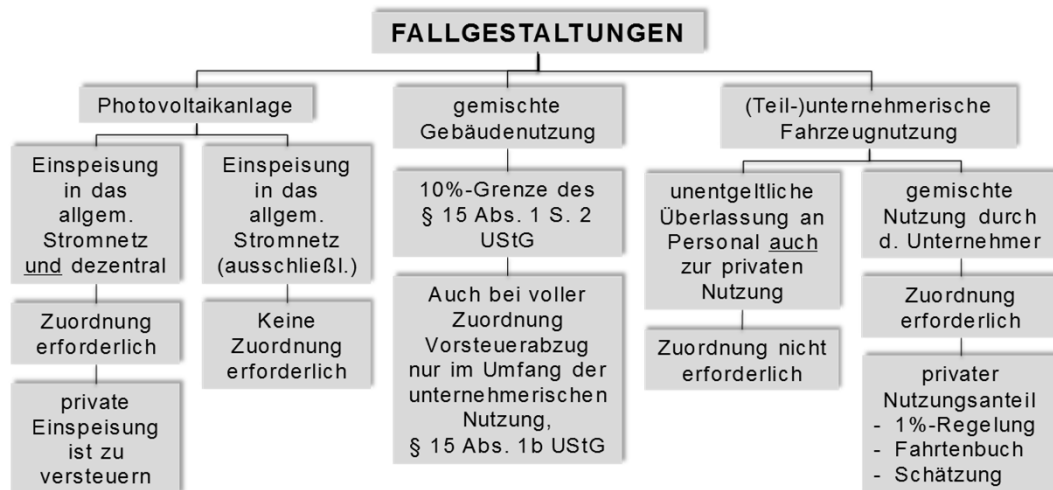
VORLAGE AN DEN EUGH: DOKUMENTATION UND ZEITPUNKT DER ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

BFH: VORLAGE AN DEN EUGH

- RS Gmina Ryjewo: EuGH betont, dass das **Fehlen** einer ausdrücklichen **Zuordnungsentscheidung** einen **späteren Vorsteuerabzug nicht ausschließt**
→ Zweifel am Erfordernis einer (befristeten) Dokumentation der Zuordnungsentscheidung
- Außerdem: Für die **öffentliche Hand** ist ausschließlich eine negative Zuordnungsentscheidung schädlich → Würde dieses Recht einem **privaten Unternehmer** nicht zugebilligt, könnte in der **Ungleichbehandlung** ein Verstoß gegen das unionsrechtliche **Neutralitätsgebot** liegen.
- Weites Verständnis des EuGH, ob jemand als Steuerpflichtiger (= **Unternehmer**) handelt → Denkbar, generell eine **Vermutung für ein Handeln als Unternehmer** zu unterstellen, zumindest, wenn der Gegenstand grds. auch unternehmerisch genutzt werden kann und keine ausschließliche gegenteilige Zuordnung erfolgt
- Äußerungen in den Jahres-Steuererklärungen bzw. Eintragung in den Bauplänen (Fall 1: XI R 3/19) könnten ausreichende Indizien für eine unternehmerische Nutzung sein

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 245

141

**BERATUNGSHINWEISE**

- Umfang des Vorsteuerabzugs
 - Bestimmung des privaten Nutzungsanteils
-
- Bleibt der EuGH bei seiner Linie?
 - Können Stpfl. bei einer teilunternehmerischen Nutzung den Gegenstand zu 100%, also vollständig, dem Unternehmen zuordnen?

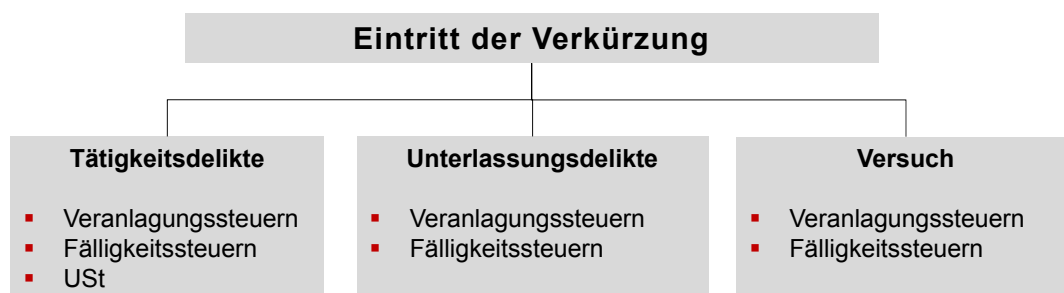
Handlungskonsequenzen

Thema 12

Zinslauf bei Hinterziehungszinsen

ZINSLAUF BEI HINTERZIEHUNG SZINSEN

BEGINN DES ZINSLAUFS IM ALLGEMEINEN



Hinterziehungszinsen = Abschöpfung des Zinsvorteils, nicht Strafcharakter

ZINSLAUF BEI SCHENKUNGEN

- Beginn des Zinslaufs bisher noch nicht entschieden
- Grund: Schenkungsteuer fällt anlassbezogen an, § 9 ErbStG
- **BGH (!)**: Entscheidend ist der frühestmögliche Zeitpunkt der Bekanntgabe des Schenkungsteuerbescheids → 4 Monate: Anzeigefrist von 3 Monaten ab dem Schenkungszeitraum (§ 30 Abs. 1 ErbStG) + 1 Monat Bearbeitungsdauer

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Beginnt der **Zinslauf** für die Hinterziehungszinsen stets bereits **vier Monate** nach der Schenkung **oder** kommt es auf die **Bearbeitungsdauer von Schenkungsteuererklärungen** beim Finanzamt an?

ZINSLAUF BEI HINTERZIEHUNGSZINSEN

BFH-URTEIL VOM 28.7.2019 – II R 7/17, BFH/NV 2020, 533

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2007, 2008
Klägerin	Erklärte mit Selbstanzeige vom 25.3.2010 eine jeweils von ihrer Mutter erfolgte Geldschenkung vom 19.12.2007 und die Übertragung eines Grundstücks vom 17.7.2008
Finanzamt	Gibt entsprechende Schenkungsteuerbescheide in 2013 bekannt. Wegen Hinterziehung der SchSt durch unterlassene Anzeige setzte das Finanzamt für die Schenkung vom 19.12.2007 Hinterziehungszinsen ab dem 19.6.2008 und für die Schenkung vom 17.7.2008 solche ab dem 18.1.2009 fest.
Klägerin	Beginn des Zinslaufs erst ab Bekanntgabe der Steuerbescheide
FG Münster	FA ermittelt durchschnittliche Bearbeitungszeit von Schenkungsteuerfällen von 7,1 Monaten → Neuer Zinslauf: 11 Monate (3 Monate Anzeigefrist gem. § 30 Abs. 1 ErbStG zzgl. auf 8 Monate aufgerundete Bearbeitungszeit) nach dem jeweiligen Stichtag der Schenkung → ab 20.11.2008 für die Schenkung vom 19.12.2007 und ab 18.6.2009 für die vom 17.7.2008 FG: Ein weiterer Monat ist für die Abgabe der Steuererklärung hinzuzurechnen. Im Übrigen: Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 254 - 255

148

ZINSLAUF BEI HINTERZIEHUNGSZINSEN

BFH: AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ABWEISUNG DER KLAGE

- **Lauf der Hinterziehungszinsen beginnt** grds. mit dem **Eintritt der Verkürzung**, § 235 Abs. 2 S. 1 Halbs. 1 AO, also Tatvollendung. Bei anlassbezogener Steuer (ErbSt) kann nicht festgestellt werden, wann im Wesentlichen die Bearbeitung der Steuererklärungen abgeschlossen ist.
- Eintritt der Steuerverkürzung: **Zeitpunkt maßgebend**, zu dem das **Finanzamt** bei ordnungsgemäßer Anzeige und Abgabe der Steuererklärung die **Steuer festgesetzt hätte**. Entgegen der Auffassung der Klägerin und z.T. der Literatur kann nicht gem. „in dubio pro reo“ auf den spätesten Zeitpunkt für den Zinsbeginn abgestellt werden.
- **BGH** Zeitpunkt der frühestmöglichen Bekanntgabe des Schenkungsteuerbescheides → **Frist von vier Monaten**.
- **FG** hat den Zinslauf mit der Berücksichtigung einer durchschnittlichen Bearbeitungsdauer im betreffenden Finanzamt **jedenfalls nicht auf ein zu frühes Datum festgelegt**. BGH-Auffassung zur früheren Beendigung wg. Verböserungsverbotens unbeachtlich

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2020 | SEITE 255

149

ZINSLAUF BEI HINTERZIEHUNGSZINSEN

Beginn des Zinslaufs

- 3 Monate Anzeigefrist
- + 1 Monat Steuererklärungsfrist
- + Zeitraum der durchschnittlichen Bearbeitungsdauer für Schenkung-/Erb-schaftsteuererklärungen des kon- kreten Finanzamts, das die Veran- lagung durchzuführen hat

12 Monate

- Tatsächliche Bearbeitungsdauer des Falls ist hingegen unbeachtlich“

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorlage der V-Liste

Ende des Zinslaufs

- Zahlung der hinterzogenen Steuer, § 235 Abs. 3 S. 1 AO
- Spätestens mit Ablauf des Fälligkeits- tags
- Hinterziehungszinsen auch während der Laufzeit von steuerlichen Ermitt- lungsverfahren

**BERATUNGSHINWEIS**

Freiwillige Zahlungen in Abstim- mung mit dem Finanzamt

ZINSLAUF BEI HINTERZIEHUNGSZINSEN

Bemessungsgrundlage der Zinsen

- Voraussetzung: Steuerhinterziehungs- tatbestand ist in objektiver und sub- jektiver Hinsicht erfüllt
- Bedingter Vorsatz ausreichend
- Selbstanzeige steht der Verzinsung nicht entgegen

Höhe des Zinssatzes

- 0,5 %/Monat des Zinslaufs
- BFH: Verfassungsrechtliche Zweifel und AdV
- Entscheidung des BVerfG steht immer noch (!) aus
- BMF v. 14.6.2018: Auf Antrag AdV

**BERATUNGSHINWEIS**

Rechtsmittel

BESONDERHEITEN IN SELBSTANZEIGEFÄLLEN

- Voraussetzungen für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige
 - Zahlung der verkürzten Steuern **und**
 - Zahlung der Hinterziehungszinsen **und**
 - Zuschlag nach § 398 Abs. 1 Nr. 2 AO
- Gilt auch beim Absehen von Strafe gem. § 398a AO

**BERATUNGSHINWEIS**

Rechtsmittel

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