

2|21 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# AKTUELLES STEUERRECHT

## DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

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

1

2|21 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Vorbemerkungen

11

## VORBEMERKUNGEN

## ZU WEITEREN AKTUELLEN ENTWICKLUNGEN ...



DR. JÖRG GRUNE

Vom 5. Mai 2021 – Unterlagen stehen weiter als Download zur Verfügung!  
(Fragen Sie Ihren Verband)

Nächstes Zwischen-Update am **24.8.2021**

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

12

12

## VORBEMERKUNGEN

## LAUFENDE GESETZGEBUNGSVERFAHREN

- Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
- Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuergesetzes → *AktStR 3/2021*
- ATAD-Umsetzungsgesetz → *siehe unten*
- Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz
- Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung
- Fondsstandortgesetz

**BERATUNGSHINWEIS:**

Sommerpause von Bundestag und Bundesrat ab 25. Juni 2021 →  
Bundestagswahl: 26. September 2021

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

13

13

## VORBEMERKUNGEN

**VERLÄNGERUNG DER FRISTEN FÜR INVESTITIONEN**

- Gesetz zur Modernisierung der Körperschaftsteuergesetzes
  - Bundestag: 22.5.2021
  - Bundesrat: voraussichtlich 25.6.2021
- **§ 6b EStG:** Reinvestitionsrücklage nach dem 28.2.2020 und vor dem 1.1.2021 enden WJ noch vorhanden → Verlängerung der Frist um ein Jahr (§ 52 Abs. 14 EStG)
- **§ 7g EStG:** Verlängerung der Fristen von 2021 auf 2022 (§ 52 Abs. 16 EStG)

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

14

14

## VORBEMERKUNGEN

**ATAD-UMSETZUNGSGESETZ****Internationale Aspekte**

- Steuerentstrickung
- Wegzugsbesteuerung
- Hinzurechnungsbesteuerung
- Vermeidung hybrider Gestaltungen

**Steuererklärungsfristen für 2020**

- **Nichtberatene** Steuerpflichtige: 31.10.2021
- **Beratene** Steuerpflichtige: 31.5.2022
- Zinsläufe nach § 233a Abs. 1 und 2 AO: werden um 3 Monate verlängert (Erstattungs- wie Nachzahlungszinsen)

**BERATUNGSHINWEISE**

Beschluss Dt. Bundestag: 21.5.2021, Dt. Bundesrat: wohl 25.6.2021

Zinsentscheidung des BVerfG steht unverändert aus

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

15

15

## VORBEMERKUNGEN

**BÜROKRATIEENTLASTUNGSPAKET – KABINETTSBESCHLUSS V. 13.4.2021 (1)**

- Steuerpflichtige sollen künftig eine **verbindliche Auskunft** zu steuerlichen Sachverhalten innerhalb von **drei Monaten** erhalten. Organschaften sollen künftig verbindliche Auskünfte von einer zentralen Finanzbehörde bekommen.
- Künftig sollen **Betriebsprüfungen** durch die Finanzbehörden **zeitnah** gewährleistet werden. Durch die stärkere Nutzung kooperativer Betriebsprüfungen soll es ermöglicht werden, dass Betriebsprüfungen zeitnah, zügiger und mit kleinstmöglichem Aufwand für alle Beteiligten erfolgen können.
- Die Berechnungsmethoden für die **Kleinunternehmer-Umsatzschwellen** nach AO und UStG sollen angeglichen werden. Zukünftig soll in § 141 Abs. 1 AO auf die Berechnung in § 19 Abs. 3 UStG verwiesen werden. § 20 UStG soll in die Prüfung einbezogen werden.
- Digitalisierung von Verwaltungsverfahren: Erleichterte und digitale Beantragung von **Familienleistungen**.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

16

16

## VORBEMERKUNGEN

**BÜROKRATIEENTLASTUNGSPAKET – KABINETTSBESCHLUSS V. 13.4.2021 (2)**

- Die **Steuer-IT** soll weiter modernisiert werden, um den Veranlagungsprozess zu digitalisieren (ESt4B-Meldungen) und den aufwändigen, fehleranfälligen Informationsaustausch zwischen Finanzämtern untereinander sowie zwischen Finanzämtern und Unternehmen zu vereinfachen.
- Die Abfrage inländischer **Umsatzsteuer-Identifikationsnummern** soll erleichtert werden.
- Die **umsatzsteuerliche Organschaft** soll zukünftig nur auf Antrag und durch eine entsprechende Bestätigung der Finanzverwaltung entstehen.
- Das Statusfeststellungsverfahren für Selbstständige soll vereinfacht werden und zwischen den unterschiedlichen Zweigen der Sozialversicherung widerspruchsfrei ausgestaltet werden. Es wird angestrebt, die Verfahrensdauer zu verkürzen und das Verfahren transparenter zu gestalten.
- **Gewerbesteuererklärung** entfällt für „kleine“ Photovoltaik-Anlagen

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

17

17

## VORBEMERKUNGEN

**ANWENDUNG DES § 6 ABS. 3 ESTG**

- BFH-Urt. v. 10.9.2020 – IV R 14/18, BFH/NV 2021, 406: Das taggleiche Ausscheiden funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung der in diesen befindlichen stillen Reserven ist für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG unschädlich, wenn dies zeitlich vor Übertragung des verbliebenen, verkleinerten Mitunternehmeranteils erfolgt (anderer Ansicht BMF-Schr. in BStBl I 2019, 1291, Rz 9).
- Reaktion der FinVerw.: Anpassung des BMF-Schr. v. 20.11.2019 durch BMF-Schr. v. 5.5.2021: Anschluss an die Rspr. des BFH

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

18

18

## VORBEMERKUNGEN

**RENTENBESTEUERUNG****BFH-Urt. v. 19.5.2021 – X R 20/19**

- Ansparphase bis 2025: Nicht sämtliche Beiträge wirken sich als Sonderausgaben aus.
- Auszahlungsphase: Höhe der steuerpflichtigen Rente hängt vom Rentenbeginn ab.
- „Doppelte Versteuerung“ von Renten muss verhindert werden → Berechnungsweise

**BFH-Urt. v. 19.5.2021 – X R 33/19**

- Keine Doppelbesteuerung im konkreten Einzelfall
- Ansparphase: Bestimmung der Summe der aus dem z.v.E. aufgebrachten Rentenversicherungsbeiträge.
- Auszahlungsphase:  $\Sigma$  des steuerfreien Rentenbezug (Hinterbliebenenrente ist zu berücksichtigen, Grundfreibetrag nicht)

**BERATUNGSHINWEIS**

Gesetzliche Neuregelung nach der Bundestagswahl sehr wahrscheinlich

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

19

19

## VORBEMERKUNG

**ERHALTUNGSRÜCKLAGE UND GRÜNDERWERBSTEUER**

- Ausgangspunkt: BFH-Urt. v. 16.9.2020: Instandhaltungsrückstellung (bzw. Erhaltungsrücklage) unterliegt als Teil des Kaufpreises der GrESt
- Koordinierte Erlasse der Länder v. 19.3.2021 als Reaktion der FinVerw: Anwendung des Urteils nur, wenn bei Erwerb von Teil- oder Wohnungseigentum der **Notarvertrag nach dem 20. Mai 2021** (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urt. v. 16.9.2020) geschlossen wurde.
- Veröffentlicht: BStBl. I 2021, 621



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Rechtsmittel prüfen

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

20

20

## VORBEMERKUNG

**ABZINSUNGSPROBLEM BEI CORONA-HILFEN**

Im Mai 2020 wurde ein KfW-Programm für den Mittelstand aufgelegt, nach dem die betroffenen Unternehmen ein Darlehen (Härtefallfonds) von 15.000 bis max. 750.000 EUR zinslos für 5 Jahre aufnehmen konnten. Hierbei besteht die Option nach Ablauf der 5 Jahre ein Folgedarlehen - scheinbar dann verzinslich – aufzunehmen.

Bilanzierung: Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 5,5% über 5 Jahre → Ausnahme nicht vorgesehen

Folge: Abzinsungsgewinn i.H.v. 211.000 EUR bei max. Darlehen i.H.v. 750.000 EUR

Neufassung des FAQ zu CORONA vom 26.4.2021 unter:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ\\_Corona\\_Steuern\\_Anlage.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=45](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern_Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=45)

Rz. XI.2. Nichtberücksichtigung des Abzinsungsgewinns bei den **Vorauszahlungen**, aber keine Aussage zum laufenden Ertrag ⚡ Zweck der Corona-Hilfen?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

21

21

## VORBEMERKUNG

**VORSTEUERABZUG: ZEITPUNKT DER ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG**

- **Rückblick:** BFH v. 18.9.2019 – XI R 3/19 – Vorlage an den EuGH zur Frage, ob die Frage der Zuordnung eines WG zum Unternehmen von einer (Ausschluss-)Frist (derzeit 31.7. des jeweiligen Folgejahres) abhängig gemacht werden darf (dazu *Grune*, AktStR 2020, 239 ff.).
- **Stellungnahme des Generalanwalts Tanchev v. 20.5.2021:** Für das Recht auf Vorsteuerabzug darf die Zuordnung zum Unternehmen nicht von einer **Frist** abhängig gemacht werden. Die entgegenstehende Rspr. Des BFH bzw. Auffassung der dt. FinVerw. ist **mit EU-Recht nicht vereinbar**.
- Abschließende Entscheidung des EuGH ist in den nächsten 3 – 4 Monaten zu erwarten (**Az. des EuGH C-45/20 und C- 46/20**)
- **Verfahren sind unbedingt offen zu halten**, wenn Frist 31.7. nicht eingehalten wurde (z.B. Photovoltaikanlagen).

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021

22

22

2|21

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Thema 1

## Kaufpreisaufteilung bei Grundstücken – Arbeitshilfe des BMF

23

**ZIVILRECHT VS. STEUERRECHT**

- **Zivilrecht:** § 94 BGB; Ausnahme: Scheinbestandteile i.S.v. § 95 BGB → steuerlich selbstständige Wirtschaftsgüter
- **Ertragsteuerliche Unterscheidung:**
  - Grund und Boden
  - Gebäude
  - Weitere selbstständige Gebäudeteile (insb. Betriebsvorrichtungen)
  - Außenanlagen

**BERATUNGSHINWEIS**

Grunderwerbsteuer

24

**KAUFPREISAUFTEILUNG****Einheitlicher Kaufpreis im Vertrag**

- Aufteilung im Wege der Schätzung auf die einzelnen WG
- Bisherige Praxis: Anwendung des Aufteilungstools

**Kaufpreisaufteilung im Vertrag**

- Aufteilung ist der AfA-Bemessung zugrunde zu legen, sofern die realen Wertverhältnisse nicht in grds. Weise verfehlt werden und wirtschaftlich nicht haltbar erscheinen
- Prüfung durch Finanzamt mit dem Tool

**BERATUNGSHINWEIS**

Anschaffungsnahe Herstellungskosten → 15%-Grenze beachten

25



**BERECHNUNGSSYSTEMATIK DES AUFTEILUNGSTOOLS (2.4.2020)**

- **Parameter:**
  - Grundstücksart
  - Kaufvertragsdatum
  - Kaufpreis einschl. Nebenkosten
  - Baujahr i.S.v. Jahr der Bezugfertigkeit
  - Wohnfläche nach Wohnflächenverordnung
  - Grundstücksgröße
  - Ggf. Miteigentumsanteil bei Wohn- und Teileigentum
- **Sachwertverfahren:** Grund und Boden (→ Bodenrichtwerte) zzgl. Gebäude (→ indizierte Normalherstellungskosten mit Alterswertminderung)
- (Tief-)Garagenstellplätze erhöhen als unselbstständige Gebäudeteile den Gebäudesachwert

**BERATUNGSHINWEIS**

Modernisierungen prüfen

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

Kann mit Hilfe der Anwendung des Aufteilungstools der FinVerw eine vertragliche Kaufpreisaufteilung mit der Begründung der Verfehlung der realen Wertverhältnisse und der Folge verworfen werden, dass die nach dem Tool ermittelten Anschaffungskosten für das Gebäude der AfA zugrunde gelegt werden können?

**BFH-URTEIL VOM 21.7.2020 – IX R 26/19, BFH/NV 2021, 252**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	Grundstücksgemeinschaft
2017	Erwerb einer 1-Zimmer-Eigentumswohnung zur Vermietung, vertragliche Kaufpreisaufteilung mit 20.000 EUR anteiligem Grund- und Bodenanteil bei Gesamtkaufpreis i.H.v. 110.000 EUR (= 18,18 %), Ermittlung der Gebäude-Anschaffungskosten und AfA-BMG entsprechend der vertraglichen Kaufpreisaufteilung
Finanzamt	Anwendung des Aufteilungstools der FinVerw, Sachwert Grund und Boden i.H.v. 77.713 EUR unter Berücksichtigung der Bodenrichtwerte, nach geringfügiger Korrektur im Rb-Verfahren Berücksichtigung eines Grund- und Bodenanteils i.H.v. 69,1%
FG Berlin-Brandenburg	Abweisung der Klage

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- **Erhebliche Abweichungen** zwischen dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis für den Grund und Boden und dem Bodenrichtwert begründen nennenswerte **Zweifel an der vertraglichen Kaufpreisaufteilung**, wenn nicht besondere Aspekte die Abweichungen nachvollziehbar erscheinen lassen.
- Das **Aufteilungstool** der FinVerw enthält **systematische Mängel**, die tendenziell zu einem zu hohen Grund- und Bodenanteil führen.
- Die Arbeitshilfe widerspricht hinsichtlich der **Methodenwahl** dem Grundsatz, dass sich die verschiedenen Bewertungsverfahren gleichwertig gegenüberstehen, indem sie **ausschließlich** auf einem **vereinfachten Sachwertverfahren** beruht.
- Bei einer gebotenen eigenen Aufteilung hat das FG i.d.R. das **Gutachten** eines **öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen** einzuholen.

**ANMERKUNGEN**

- Verfahren führt insbesondere in Ballungsgebieten tendenziell zu einem zu hohen Guld- und Bodenanteil
- „Vernichtendes“ Urteil für die FinVerw
- Aufteilung des Kaufpreises ist eine häufig bestehende Notwendigkeit, die sich schon aus Kostengründen nicht mit einer Gutachterbestellung als Regelfall lösen lässt → Notwendigkeit der Vereinfachung
- Neufassung des Tools durch die FinVerw

30

**ÜBERARBEITETES BMF-TOOL VOM 10.5.2021**

- Aufteilung nach dem Sachwert-, Ertragswert und dem Vergleichswertverfahren
- Sachwertverfahren wird vom Standard- zum Auffangverfahren
- Vergleichswertverfahren ist vorrangig, sonst Ertragswertverfahren → Vorliegende Daten entscheiden über die Methodik → i.d.R. Ertragswertverfahren = Nettokaltmiete (ggf. zzgl. Stellplatz) ./. altersabhängige pauschale Bewirtschaftungskosten

**BERATUNGSHINWEIS**


Sachwertverfahren prüfen!

- Sachwertverfahren: Regionalfaktor (→ Gutachterausschüsse) bzgl. der Normalherstellungskosten
- Problem: Pauschale Unterstellung von Standardstufen in Abhängigkeit vom Baujahr → Erhebliche Abweichungen möglich

31

## EINHEITLICHER KAUFPREIS

### Anwendung des überarbeiteten Tools

- Notwendigkeit der schätzungsweisen Aufteilung
- Nutzung des überarbeiteten Tools → Vermeidung eines Gutachtens (Kosten  „Mehr-AfA“)

### Keine Anwendung der Restwertmethode

BFH: Verhältnis der Verkehrswerte entscheidend

### Gutachten

- ImmoWertV: Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwertverfahren → Einzelfall
- Vermietete Eigentumswohnungen: Sachwertverfahren
- Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen durch FG zwingend, wenn die Grundstücksbewertung streitig

32

## VERTRAGLICHE KAUFPREISAUFTEILUNG

- **Dringend zu empfehlen**
- Aufteilung ist nur dann nicht zu folgen, wenn Anhaltspunkte vorliegen, dass die realen Wertansätze in grds. Weise verfehlt werden
- Bodenrichtwerte unter Berücksichtigung von zwischenzeitlichen Wertsteigerungen bzgl. des letzten Feststellungszeitraums
- Finanzamt trägt für eine andere Aufteilung die **Beweislast** → altes Aufteilungstool ist hierfür **nicht** geeignet, aber FinVerw. wird wohl auf das neue Tool zurückgreifen



### BERATUNGSHINWEIS

Richtige Ermittlung der Bodenrichtwerte

33

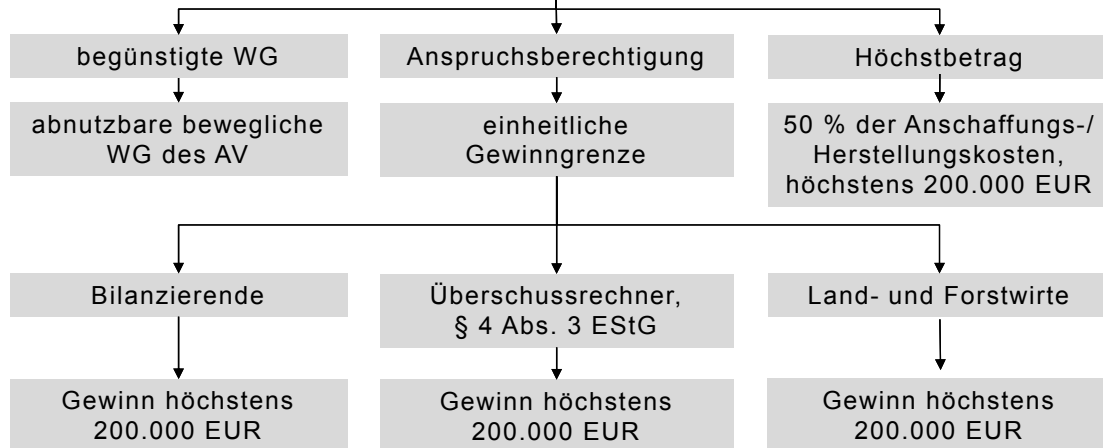
**VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE**

- Erstjahr der Aufteilung noch **änderbar**? Umfassende rückwirkende Änderung möglich
- Erstjahr **nicht** mehr **änderbar**: Günstigere Aufteilung nutzbar?
  - Keine gesonderte Feststellung der Kaufpreisaufteilung und damit der AfA-BMG
  - Neue Aufteilung des Kaufpreises im letzten „offenen“ VZ → Neuermittlung der AfA-BMG → höhere AfA
  - Nicht genutzte AfA geht nicht verloren → Verteilung der gesamten AfA-BMG über die Nutzungsdauer

# Thema 2

## Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen bei § 7g EStG

### INVESTITIONSABZUGSBETRAG § 7g ABS. 1 EStG



### GEWINNBEGRIFF I.S.D. § 7g ABS. 1 S. 2 EStG

- Nach alter Rechtslage nur bei EÜR
- Ab VZ 2020: Neue Gewinngrenze
- Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder der steuerliche Gewinn (insb. unter Berücksichtigung des § 4 Abs. 5 EStG)?
- Allgemeine Leistungsfähigkeit und Parallele zu § 4 Abs. 4a EStG



#### BERATUNGSHINWEIS

Mehrergebnis

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Setzt eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung eines Geschäftswagens ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch voraus? (**Fall I**)
- Liegt eine ausschließliche oder fast ausschließliche Nutzung eines WG in einer inländischen Betriebsstätte selbst dann vor, wenn das WG zur Herstellung durch einen anderen in dessen Betrieb eingesetzt und während der Ruhezeiten von dem anderen verwahrt wird? (**Fall II**)

**BFH-URTEIL VOM 15.7.2020 – III R 62/19, DStR 2021, 788 (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	Gewerblich tätiger Versicherungsvertreter, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Er bildet einen IAB in 2011 für einen Geschäftswagen. In 2014 wird ein neuer Geschäftswagen für 27.881 EUR erworben. Der in 2011 gebildete IAB wird höchstmöglich dem steuerlichen Gewinn 2014 zugerechnet und in selber Höhe von den Anschaffungskosten abgezogen. Auf Grundlage der geminderten Anschaffungskosten wird eine lineare AfA ermittelt und – im Einspruchsverfahren – wird eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG für das Fahrzeug beansprucht.
Finanzamt	Versagung von § 7g EStG, weil für den Geschäftswagen kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliege.
FG Berlin-Brandenburg	Weist Klage ab: Ohne ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sei bei Geschäftswagen § 7g EStG nicht anwendbar.

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- **Zu Recht** ist das Fahrtenbuch verworfen und die private Nutzungsentnahme nach der **1%-Regelung** ermittelt worden. Das Fahrtenbuch weist mehr als nur geringfügige Mängel auf.
- Der Nachweis einer nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Geschäftswagens kann demgegenüber aber nicht nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden. **§ 7g EStG** enthält **keine konkrete Vorgabe** für den Nachweis, sodass eine freie Beweiswürdigung möglich ist.

**BFH-URTEIL VOM 3.12.2020 – IV R 16/18, DStR 2021, 875 (FALL II)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012 und 2013
Klägerin	Geltendmachung eines IAB im VZ 2012 für anzuschaffende Spritzgussformen (Werkzeuge). Die Spritzgussformen wurden in 2013 erworben und dem letztlich mit der Produktion von Kunststoffteilen beauftragten Subunternehmer Z zur Verfügung gestellt. Z nutzt die Werkzeuge nur etwa eine Woche pro Jahr für die Produktion von Kunststoffformteilen zugunsten der Klägerin. Während der übrigen Zeit werden diese bei Z gelagert und dürfen nicht anderweitig genutzt werden.
Finanzamt	Versagung von § 7g EStG, weil durch die unentgeltliche Überlassung der Werkzeuge an den Subunternehmer Z die erforderliche ausschließliche oder fast ausschließliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte nicht vorliege.
Nds. FG	Klage ist begründet.



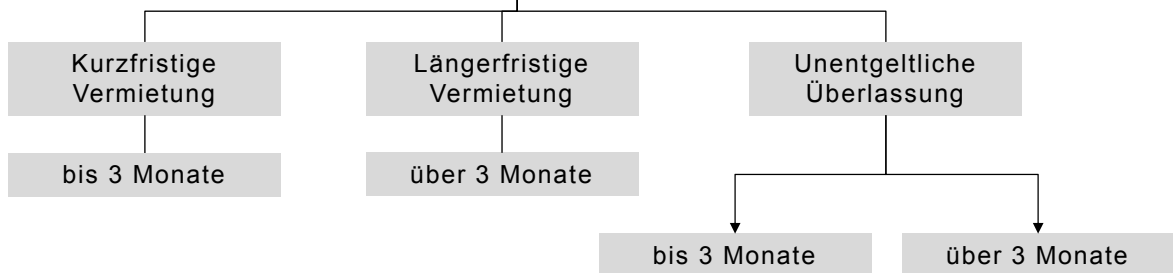
**BFH: BESTÄTIGUNG DES URTEILS DER VORINSTANZ**

- Die als Werkzeuge bezeichneten Spritzgussformen sind **abnutzbare bewegliche WG** des Anlagevermögens.
- Eine ausschließliche Nutzung in der inländischen Betriebsstätte liegt selbst dann vor, wenn die Werkzeuge **außerhalb** der Grenze des **Betriebs** genutzt werden.
- Eine Nutzung außerhalb der Grenze des Betriebs ist dann unschädlich, wenn der Eigentümer die **tatsächliche Gewalt** regelmäßig innerhalb von kurzer Frist **wiedererlangen** kann. Sie bleiben dann im Einflussbereich des Investors.

**BEDEUTUNG DER VERBLEIBENS- UND NUTZUNGSVORAUSSETZUNG**

- Bildung des Investitionsabzugsbetrags,
- gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verringerung der AfA-BMG um die Herabsetzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten und gewinnerhöhende Hinzurechnung des in einem früheren Wirtschaftsjahr zunächst gewinnmindernd gebildeten IAB sowie
- Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG

## VERWENDUNGSVORAUSSETZUNGEN UND NUTZUNGSÜBERLASSUNG



### BERATUNGSHINWEIS

Geänderte Rechtslage beachten

## NUTZUNGSÜBERLASSUNG ⇔ EIGENNUTZUNG

- Nutzungsüberlassung: dem Nutzenden wird das WG zur **eigenverantwortlichen Nutzung** unentgeltlich oder entgeltlich überlassen
- Nutzungsüberlassung im eigenwirtschaftlichen Interesse, wenn Nutzungsberechtigter keine Möglichkeit zur eigenbetrieblichen Nutzung hat
- Möglichkeit, jederzeit die Herausgabe zu verlangen



### BERATUNGSHINWEIS

Vertragsgestaltung prüfen

## MÖGLICHKEITEN DER SCHÄDLICHEN AUßERBETRIEBLICHEN NUTZUNG VON MEHR ALS 10%

Einsatz in einer aus-  
ländischen Betriebsstätte

Nutzung für einen  
fremden Betrieb

Private Nutzung

### Nutzung im Ausland

- Funktionelle Bindung fällt nicht weg
- Keine ausländische Betriebsstätte gegeben



#### BERATUNGSHINWEIS Unionsrecht

- Vermietung → JStG 2020

### Weitere Praxisfälle

- Investor stellt einen Spielautomaten in einer extern geführten Spielhalle auf
- Einsatz von Baugeräten an einer externen Baustelle
- Verkaufsautomaten, die bei einem anderen Unternehmen aufgestellt werden

### BESTEuerung DER PRIVATEN NUTZUNG EINES BETRIEBS-KFZ

1%-Regelung, wenn Kfz  
zu mehr als 50 % betrieb-  
lich genutzt wird

Nachweis der auf die Privatfahr-  
ten entfallenden Kosten durch ein  
„ordnungsgemäßes“ Fahrtenbuch

- Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung



#### BERATUNGSHINWEIS

Fahrtenbuch keine Voraussetzung mehr

- Dienstwagen



#### BERATUNGSHINWEIS

Geschäftsräder / Dienstfahräder

## Thema 3

Ertragsteuerliche Beurteilung der Veräußerung von  
Wirtschaftsgütern über eine Internetplattform

### VERÄUßERUNG ÜBER DAS INTERNET

- Portalbetreiber an die entweder direkt veräußert wird oder die die Vermittlung zwischen Verkäufer und Käufer übernehmen
- **Steuerliche Relevanz der Tätigkeit?**
  - Ertragsteuerliche Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns und wenn ja: Bestimmung der Anschaffungskosten?
  - Umsatzsteuerliche Steuerbarkeit und wenn ja: Vorsteuerabzug auf die Anschaffungskosten?

### GRUNDSÄTZLICHE QUALIFIKATIONSMÖGLICHKEITEN: EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB (1)

Positivmerkmale	Negativmerkmale
- Selbstständigkeit	- Keine Land- und Forstwirtschaft i.S.v. § 13 EStG
- Nachhaltigkeit	- Keine selbstständige Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	- Keine reine private Vermögensverwaltung
- Gewinnerzielungsabsicht	



**BERATUNGSHINWEIS**

Negativmerkmal reine Vermögensverwaltung

- Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten? Ggf. privates Veräußerungsgeschäft



**BERATUNGSHINWEIS**

Angebot von Dienstleistungen: § 22 Nr. 3 EStG?

## GRUNDSÄTZLICHE QUALIFIKATIONSMÖGLICHKEITEN: EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB (2)

- Private Veräußerungsgeschäfte:
  - Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als ein Jahr
  - „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“



### BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung der Einkunftsarten

## VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Wann liegen bei einem Gewerbebetrieb „branchenübliche Geschäfte“ vor?
- Welche Bedeutung hat die Aussage in § 344 Abs. 1 HGB, wonach die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehörig gelten, für die Qualifikation der hieraus entstehenden Einkünfte für ertragsteuerliche Zwecke?
- Kann ein Unternehmer in einem ähnlichen Geschäftsbereich zu seinem Unternehmen im Internet über „eBay“ Produkte veräußern, ohne dass die hieraus entstehenden Einnahmen der gewerblichen Betätigung zuzurechnen sind?

**BFH-URTEIL VOM 17.6.2020 – X R 18/19, BStBI II 2021, 213 (FALL 1)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010 - 2012
Kläger	Natürliche Person, die einen Internet-Shop für Modelleisenbahnen, Zubehör sowie deren Reparatur betrieb. Verkauf von ca. 1.500 Eisenbahnmodellen über eBay.
Finanzamt	Verkäufe sind dem gewerblichen Bereich zuzuordnen → Korrektur von Einkommen- und Gewerbesteuermessbescheiden.
Kläger	Verkauf einer privaten Sammlung, die er in seinem Privathaus aufbewahrt hatte, zur Finanzierung des Aufbaus des Internet-Shops.
FG Rheinland-Pfalz	Auf Grund der Vielzahl der getätigten Auktionen, der Höhe der Einnahmen und der mehrjährigen Tätigkeit bestünden an der gewerblichen und unternehmerischen Tätigkeit keine ernstlichen Zweifel.
BFH	NZB ist erfolgreich.

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Entscheidung des FG muss die erforderlichen **Tatsachen** enthalten, um überprüfen zu können, ob eine **entscheidungserhebliche Rechtsnorm rechtsfehlerfrei** angewandt wurde. Aufgabe des Revisionsgerichts: Anwendung des Rechts auf den Einzelfall nachzuprüfen, und zwar dahin, ob die Rechtsanwendung auf den Sachverhalt fehlerfrei erfolgte. Fehlen erforderliche Feststellungen oder sind sie widersprüchlich oder unklar, ist die Nachprüfung unmöglich, sodass das Urteil aufgehoben werden muss (hier: Nachholung von erforderlichen Feststellungen über die Herkunft der veräußerten Modelleisenbahnen). Das FG hätte nicht schlicht unterstellen dürfen, dass diese Gegenstände aus einer privaten Sammlung des Klägers stammten.
- **Branchenübliche Geschäfte** werden i.d.R. im betrieblichen Bereich abgewickelt → Zurechnung zum Gewerbebetrieb. Eine **Aussonderung** privater Geschäftsvorfälle aus ständig im Betrieb vorkommenden Geschäften kann nicht per se ausgeschlossen werden; auch **nach § 344 Abs. 1 HGB** gelten die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte **nur im Zweifel** als Teil seines Handelsgewerbes.

**BFH-URTEIL VOM 17.6.2020 – X R 26/18, BFH/NV 2021, 314 (FALL 2)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2009 - 2013
Klägerin	Natürliche Person, die Gegenstände aus Haushaltsauflösungen aufkaufte und diese bei eBay in Form von Versteigerungen zum Verkauf anbot. Dazu legte sie vier eBay-Konten und zwei Girokonten an. Nicht unerhebliche Zahl von Auktionen und hiermit verbundene Einnahmen
Finanzamt	Tätigkeit unterliegt der ESt und der GewSt. Betriebsausgaben werden mit 30 % der Einnahmen geschätzt.
Hessisches FG	Einnahmen unterliegen dem Grunde der ESt und der GewSt, weil die Tätigkeit der eines Einzelhändlers entspreche. Vor dem Hintergrund der Rspr. anderer FG seien die Ausgaben i.H.v. 60 % des Nettoumsatzes zu schätzen.

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

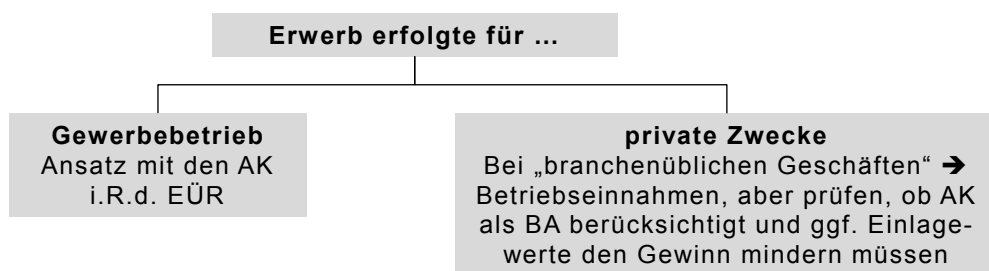
- Gewerblicher (Internet-)Handel, wenn **planmäßig Gegenstände in Wiederveräußerungsabsicht angekauft und wiederverkauft** werden. Nicht entscheidend, ob die Tätigkeit ihrem Gesamtbild nach derjenigen eines optimierenden Händlers entspricht.
- Gegenteiliges ergibt sich nicht aus der Rspr. **zum Wertpapierhandel**, keine Vergleichbarkeit mit dem nachhaltigen An- und Verkauf von **Gebrauchsgegenständen**
- Der „**Spaß am Handeln**“ ist **kein taugliches Kriterium** zur Abgrenzung des gewerblichen Handels von einer privaten Vermögensverwaltung, zumal auch ein gewerblicher Händler (oftmals) Freude an der Ausführung seiner Tätigkeit haben wird.
- Für die Revisionsinstanz muss es möglich sein, **die Schätzung nachvollziehen zu können**, um zu überprüfen, ob das FG bei der Tatsachenfeststellung und der Beweiswürdigung nach sachfremden Erwägungen oder willkürlich verfahren ist. FG muss darlegen, wie und dass seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise entstand.



## BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNGEN

- Erste höchstrichterliche Entscheidungen zu Veräußerungen bei eBay
- Zurückverweisung beider Verfahren an die FG
- BFH misst einer Reihe von Faktoren, die **gegen eine Gewerblichkeit** sprechen könnten (z.B. Nichtbestehen von kaufmännischen Vorkenntnissen) **keine Bedeutung** bei.

## QUALIFIKATION DER WIRTSCHAFTSGÜTER



### BERATUNGSHINWEIS

Nur wenn **keine Zuordnung zu einem Gewerbebetrieb** zu erfolgen hat, kommt § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG in Betracht

**BEDEUTUNG DES FINANZIERUNGSZUSAMMENHANGS**

- Fall 1: Veräußerungserlöse dienen dem Aufbau des gewerblichen Internetvertriebs
- Keine Bedeutung für die Zuordnung der WG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Erfreulich klare Zurückweisung einer abwegigen Auffassung

- Vermutungsregelung in § 344 Abs. 1 HGB: „Die von einem Kaufmanne vorgenommenen Rechtsgeschäfte gelten im Zweifel als zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehörig.“
- Ausgestaltung des Gegenbeweises: Darlegung und Beweis, dass das Geschäft nicht zu Handelsgewerbe gehört und private Zuordnung nach außen erkennbar

**BERATUNGSHINWEIS:**

Nicht ausreichende Nachweise

**SACHVERHALTSWÜRDIGUNG DURCH DAS FG**

- BFH weist beide Verfahren an die FG zurück
- X R 18/19: Feststellung der tatsächlichen Herkunft der veräußerten WG
- X R 26/18: Bestimmung der – geschätzten – Betriebsausgaben

**BERATUNGSHINWEIS**

Ggf. Reduzierung des Beweismaßes

**UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG**

- BFH v. 26.4.2012: keine private Vermögensverwaltung, wenn aktive Schritte zum Verkauf unternommen werden, die der Tätigkeit eines Händlers ähneln
- Nachhaltigkeit:
  - Dauer und Intensität des Tätigwerdens
  - Höhe der Entgelte
  - Beteiligung am Markt
  - Zahl der ausgeführten Umsätze
  - Planmäßiges Tätigwerden
  - Unterhalten eines Geschäftslokals

**BERATUNGSHINWEIS:**

Unzureichender Nachweis

**AUFGRIFFSRISIKO**

- Beide Fälle zeigen: Hohes Aufgriffsrisiko trifft auf mangelnde Sensibilität der Stpfl.
- Drohende Zinsbelastung
- Pflicht zur Berichtigung von Steuererklärungen gem. § 153 AO → bei Unterlassung: Verdacht auf Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 153 Abs. 1 S. 1 AO)

**BERATUNGSHINWEIS**

Ermittlungsmaßnahmen der FinVerw

# Thema 4

## Quotale Auflösung von Wertkorrekturposten in Ergänzungsbilanz bei Veräußerung eines Teil- Mitunternehmeranteils; Erfassung des Gewinns als Veräußerungsgewinn

64

### QUOTALE AUFLÖSUNG VON WERTKORREKTURPOSTEN IN ERGÄNZUNGSBILANZ BEI VERÄUßERUNG EINES TEIL-MITUNTERNEHMERANTEILS; ERFASSUNG DES GEWINNS ALS VERÄUßERUNGSGEWINN

	Ebene der Gesellschaft	Ebene des Gesellschafters
Gewinnermittlung 1. Stufe	Handelsbilanzgewinn (Gesamthandsvermögen)	Ergänzungsbilanz-Gewinn
	Steuerliche Korrekturen z.B. Rückstellungsansatz (§ 6a EStG)	Korrektur um Entnahmen und Einlagen
	Steuerbilanzgewinn der Gesamthand	Ergänzungsbilanzgewinn je Gesellschafter
Gewinnermittlung 2. Stufe		Sondervergütungen des Gesellschafters und SBV
		Korrektur um Entnahmen und Einlagen
		Sonderbilanzgewinn je Gesellschafter
Ergeb- nis	Anteiliger Gewinn aus Gesamthandsergebnis	Gewinn aus Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz je Gesellschafter



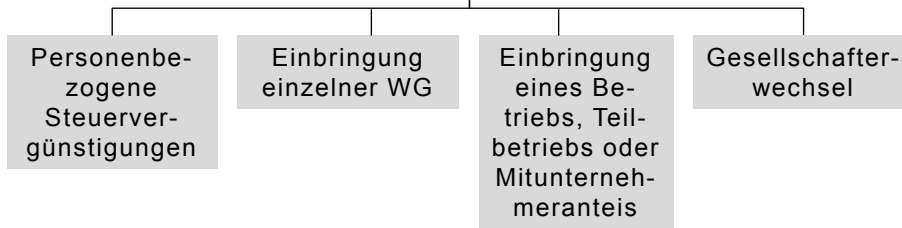
#### BERATUNGSHINWEIS:

Form der Gewinnermittlung

65

QUOTALE AUFLÖSUNG VON WERTKORREKTURPOSTEN IN ERGÄNZUNGSBILANZ BEI VERÄUßERUNG EINES TEIL-MITUNTERNEHMERANTEILS; ERFASSUNG DES GEWINNS ALS VERÄUßERUNGSGEWINN

### ENTSTEHUNGSGRÜNDE FÜR ERGÄNZUNGSBILANZEN



Möglichkeit, um das Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz zu vermeiden (z.B. Nutzungsänderung)

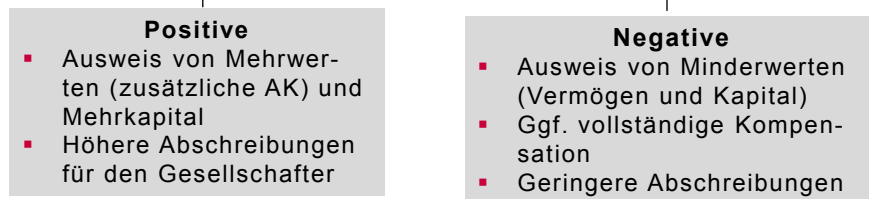


#### BERATUNGSHINWEIS

Einnahmen-Überschuss-Rechnung

QUOTALE AUFLÖSUNG VON WERTKORREKTURPOSTEN IN ERGÄNZUNGSBILANZ BEI VERÄUßERUNG EINES TEIL-MITUNTERNEHMERANTEILS; ERFASSUNG DES GEWINNS ALS VERÄUßERUNGSGEWINN

### ERGÄNZUNGSBILANZ



Ausbuchung bei Ausscheiden oder Vollverschleiß des WG, auf das sich der Korrekturposten in der Gesamthandsbilanz bezieht



#### BERATUNGSHINWEIS

Nutzungsdauer in der Ergänzungsbilanz

### VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Führt die Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils dazu, dass in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesene Wertkorrekturen aufzulösen sind?
- Sofern eine solche Auflösung zu erfolgen hat: Resultieren hieraus laufende Einkünfte i.S.v. § 15 EStG oder Veräußerungsgewinne i.S.v. § 16 EStG, die ggf. begünstigt sind?

### BFH-URTEIL VOM 3.9.2020 – IV R 29/19, BFH/NV 2021, 438

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011
Klägerin	GmbH & Co. KG, die von einer GbR, deren Gesellschafter die beiden Kommanditisten der KG waren, ein bebautes Grundstück erwarb, das zuvor gemietet war. Ansatz in der Gesamthandsbilanz mit dem gemeinen Wert, Neutralisierung der stillen Reserven durch eine negative Ergänzungsbilanz. In 2011 verkauft ein Gesellschafter einen Anteil von 88 % seiner Beteiligung an der KG an einen Erwerber. KG führt die negative Ergänzungsbilanz unverändert fort.
Finanzamt	Teilveräußerung des Mitunternehmeranteils führt zu einer anteiligen Auflösung der Ergänzungsbilanz → Gewinn i.S.v. § 15 EStG, einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellung enthält keinen Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 EStG.
FG Münster	Beibehaltung des Korrekturpostens in der Ergänzungsbilanz hängt vom Umfang der Beteiligung ab → anteilige Auflösung, Qualifikation als Einkünfte aus § 15 EStG

## BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Veräußert der Mitunternehmer einer Personengesellschaft einen Teil seines Mitunternehmeranteils, sind die in einer für ihn gebildeten Ergänzungsbilanz enthaltenen Korrekturposten **quotal zum veräußerten Teilanteil erfolgswirksam aufzulösen**.
- Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist als **Veräußerungsgewinn** festzustellen.
- Die Höhe des laufenden Gewinns und die eines etwaigen Veräußerungsgewinns bilden in einem einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid verschiedene Streitgegenstände und können grds. **isoliert angefochten** werden. **Anderes** gilt nur, wenn die Höhe des laufenden Gewinns und des Veräußerungsgewinns **untrennbar** miteinander **verbunden** sind. Das ist nicht der Fall, wenn das Klagebegehren darauf gerichtet ist, dass ein Gewinn im Streitjahr überhaupt nicht zu erfassen ist.

## ANTEILIGE AUFLÖSUNG DES KORREKTURPOSTENS IN DER ERGÄNZUNGSBILANZ

- Auflösung der Ausgleichsposten für die Minderwerte in der Ergänzungsbilanz → BFH v. 6.8.2019
- Zusammenhang zwischen Kapitalanteil des Gesellschafter in der Gesamthandbilanz und Buchwert des Mitunternehmeranteils
- Unveränderte Fortführung nur bei unveränderter Beteiligungsquote



### BERATUNGSHINWEIS:

„Zwerganteil“ keine Lösung

- Restliche Veräußerung vorliegend unbeachtlich, da sie außerhalb des Streitjahres erfolgte

## QUALIFIKATION ALS AUFGABE- BZW. VERÄUßERUNGSGEWINN

- Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG: „Gewinne, die bei der Veräußerung **eines Teils eines Anteils** im Sinne von Satz 1 Nummer 2 oder 3 erzielt werden, sind **laufende Gewinne**.“ → keine Zuordnung zu den außerordentlichen Einkünften i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG



### BERATUNGSHINWEIS:

Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes

- Veräußerung der restlichen Anteile → Möglichkeit einer Begünstigung



### BERATUNGSHINWEIS:

Anteilsübertragung mit Weiterveräußerungsabsicht

## BEISPIEL: FORTFÜHRUNGSKLAUSEL

An einer Steuerberatungssozietät sind die Gesellschafter A, B, C und D beteiligt. D verunglückt tödlich. Der Sozietätsvertrag sieht eine Fortführungsklausel mit Abfindungsanspruch vor. Das Ausscheiden des D gilt als eine **Veräußerung des Mitunternehmeranteils** durch den Erblasser und die Anwachsung als dessen **Erwerb durch die verbleibenden Gesellschafter**. In den **positiven Ergänzungsbilanzen**, die anlässlich der Abfindung der Erben des bisherigen Gesellschafters für die verbleibenden Gesellschafter zu bilden ist, sind die Abfindungszahlungen als Anschaffungskosten für den im Gesamthandsvermögen befindlichen Praxiswert auszuweisen.



### BERATUNGSHINWEIS

Alternative Übertragungsformen



QUOTALE AUFLÖSUNG VON WERTKORREKTURPOSTEN IN ERGÄNZUNGSBILANZ BEI VERÄUßERUNG EINES TEIL-MITUNTERNEHMERANTEILS; ERFASSUNG DES GEWINNS ALS VERÄUßERUNGSGEWINN

## VERFAHRENSRECHT

- Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen kann eine Vielzahl von selbstständigen Feststellungen enthalten
- Eigenständige Bestandskraft möglich
- Qualifikation als „Gesamtgewinn“ entfaltet keine rechtliche Wirkung → FA: „Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen“ → Kein Veräußerungsgewinn und auch nicht im Wege der Auslegung heilbar (u.a. wg. der Berücksichtigung von AfA-Beträgen)
- Urteil rechtswidrig
- Gegenstand war nur der laufende Gewinn



### BERATUNGSHINWEIS

Genauere Prüfung des Umfangs von Klage oder Einspruch

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 353

74

74

2|21

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

## Thema 5

Arbeitslohn durch Übernahme von  
Berufshaftpflichtversicherungsbeiträgen

75

## ABGRENZUNG DER EINNAHMEN AUS NICHTSELBSTSTÄNDIGER ARBEIT

- Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit: Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile → Alle Vorteile aus dem Beschäftigungsverhältnis
- Einmalige oder laufende Vorteile → Veranlassungszusammenhang
- Abgrenzung: Überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers → fehlender Entlohnungscharakter
- Auch Ersatz von Werbungskosten führt zu Arbeitslohn
- Rspr. des BFH zu Berufskammern und Berufshaftpflichtversicherung

## VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Führt (nur) die Übernahme des über den Mindestversicherungsanteil hinausgehenden Prämienanteils durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn? **(Fall I)**
- Ist die Übernahme der Umlage für die Einrichtung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs sowie für Kammer- und Anwaltsvereinsbeiträge Arbeitslohn? **(Fall II)**

**BFH-URTEIL VOM 1.10.2020 – VI R 12/18, BSTBL. II 2021, 352 (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011 - 2015
Klägerin	Rechtsanwalts-GmbH mit 5 Partnern und 15 - 20 angestellten Rechtsanwälten. Abschluss einer Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung i.H.v. 1 Mio. EUR/ Schadensfall, wobei auch die angestellten Anwälte versichert waren.
Finanzamt	Ap: Beiträge zur Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung sind Arbeitslohn, da die angestellten Anwälte gem. § 51 BRAO selbst zum Abschluss der Versicherung verpflichtet seien.
Thüringer FG	Klage erfolgreich. Reflexwirkung der originären Tätigkeit

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- **Übernahme der Beiträge zu einer Berufshaftpflichtversicherung** einer angestellten und auf dem Briefkopf einer Sozietät ohne weitere Kennzeichnung aufgeführten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber führt zu **Arbeitslohn**
- **Mitversicherung** schließt das Vorliegen eines **lohnsteuerbaren geldwerten Vorteils** nicht aus. Versicherungsschutz = **geldwerter Vorteil**, wenn er zugleich den Versicherungsschutz für eine **Anwaltstätigkeit außerhalb der Sozietät** abdeckt und der angestellte Rechtsanwalt hierfür **keine eigene Versicherung** vorhält. Abweichung ggü. den Entscheidungen 2015 und 2016 (angestellte Rechtsanwälte hatten für ihre Tätigkeit außerhalb der Sozietät eigene Berufshaftpflichtversicherungen abgeschlossen)
- Soweit der angestellte Rechtsanwalt im Außenverhältnis nicht haftet, ist seine Einbeziehung in den **über die Mindestversicherungssumme hinausgehenden Versicherungsschutz** allein der Sozietät geschuldet → **Kein Arbeitslohn**
- FG hat zu klären, ob die angestellten Rechtsanwälte eine **eigene Berufshaftpflichtversicherung** abgeschlossen haben.

**BFH-URTEIL VOM 1.10.2020 – VI R 11/18, BSTBL. I 2021, 356 (FALL II)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013 - 2016
Klägerin	Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform der GbR. Übernahme der folgenden Kosten für die angestellten Anwälte: Berufshaftpflichtversicherung ca. 2.000 EUR jährlich, Beiträge zur örtlichen Rechtsanwaltskammer ca. 190 EUR jährlich, Beitrag Deutscher Anwaltsverein ca. 200 EUR jährlich, Umlage der Rechtsanwaltskammer für das besondere elektronische Anwaltspostfach ca. 65 EUR jährlich
Finanzamt	Übernahme bildet geldwerte Vorteile
FG Münster	Klage erfolglos

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Die Übernahme der Berufshaftpflichtversicherungskosten ist **Arbeitslohn** regelmäßig nur in Höhe des übernommenen **Prämienanteils**, der auf die vorgeschriebene **Mindestversicherungssumme** entfällt (vgl. Fall I).
- Die Pflichtmitgliedschaft eines Rechtsanwalts in der **Rechtsanwaltskammer** ist unabhängig davon, ob dieser selbstständig oder als Angestellter tätig wird. Die Beiträge sind deshalb **lohnsteuerpflichtig**, da sie nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gezahlt werden.
- Auch die Übernahme der Beiträge zum örtlichen **Anwaltsverein** ist **Arbeitslohn**, da auch diese Mitgliedschaft nicht im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin liegt.
- Auch die Übernahme der Umlage für die Einrichtung des besonderen **elektronischen Postfachs** einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber führt zu **Arbeitslohn**, da diese unmittelbar aus der Anwaltszulassung folgt.

**HAFTPFLICHTVERSICHERUNG**

- Steuerbarer Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer Ersatz seiner Werbungskosten erhält
- Haftung als **Scheinsozius**?
  - **Ja**, Versicherungsbeiträge sind in vollem Umfang Arbeitslohn
  - **Nein**, weitere Prüfung erforderlich:
    - Eigene Haftpflichtversicherung → Kein Arbeitslohn, wenn vom Arbeitgeber lediglich dessen Risiko abgesichert wird
    - Keine eigene Haftpflichtversicherung → Arbeitslohn in Höhe des Prämienanteils für die vorgeschriebene Mindestversicherungssumme → Höhere Beiträge: Prüfung eines eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers

**BERATUNGSHINWEIS**

Angestellter Steuerberater

**Kammerbeiträge und  
Anwaltsverein**

- Arbeitslohn
- Lohnsteuerpflicht

**Elektronisches  
Anwaltspostfach**

- Umlage ist als Arbeitslohn zu qualifizieren

**BERATUNGSHINWEIS:**

Anwendung der Entscheidung

# Thema 6

## Veräußerung von wertlosen Aktien

84

### VERÄUßERUNG VON WERTLOSEN AKTIEN

#### ERWERB DER AKTIENANTEILE

vor dem 1.1.2009

(§ 52 Abs. 28 S. 11 EStG)

ab dem 1.1.2009

##### Ertragsebene

§ 20 EStG

##### Vermögensebene

Grundsatz:  
Keine ertragsteuerliche Erfassung

Ausnahmen:  
a) Spekulationsgeschäfte (Einhaltung der Einjahresfrist)  
b) Veräußerung von Anteilen an KapG und der Veräußerung gleichgestellte Akte (§ 17 EStG – Beteiligung mind. 1%)

##### Ertragsebene

§ 20 Abs. 1 EStG

##### Vermögensebene

§ 20 Abs. 2 EStG (Haltefrist unerheblich)


Besonderheiten:  
Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG

85

VERÄUßERUNG VON WERTLOSEN AKTIEN

## SUBSIDIARITÄTSREGELUNG

- Rechtsgrundlage: § 20 Abs. 8 EStG
- Subsidiär nur gegenüber Gewinneinkünften und VuV



**BERATUNGSHINWEIS**  
Unvollständige Subsidiaritätsregelung


AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 366

86

VERÄUßERUNG VON WERTLOSEN AKTIEN


### BISHERIGE RECHTSPRECHUNG

Entzug von wertlos gewordenen Aktien im Insolvenzverfahren




**BERATUNGSHINWEIS:**  
FinVerw wendet BFH-Rspr. nunmehr an!

Ausbuchung von wertlos gewordenen Forderungen



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Nichtberücksichtigung der Verluste

Private Aktienverluste und eigene Verlustausgleichsregelung



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Haftungsrisiko Verlustverrechnungsregelung

Vorlagebeschluss v. 17.11.2020 (VIII R 11/18) veröffentlicht 4.6.2021

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 367

87

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

Ist der Verlust aus der Veräußerung von ab 2009 angeschafften Aktien selbst dann ertragsteuerlich zu erfassen, wenn die Übertragung wertloser Aktien zwischen fremden Dritten jeweils zu einem symbolischen Preis erfolgt oder liegt in der wechselseitigen Übertragung ein Gestaltungsmissbrauch?

**BFH VOM 22.9.2020 – VIII R 9/17, BFH/NV 2021, 574****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Kläger	Erwerb von ausländischen Aktien im Juli 2011, die in der Folgezeit erheblich an Wert verloren. Grund dafür waren Betrugsvorwürfe, die zum Verlust des Listings der Gesellschaft und zur Insolvenz führte. In 2013 veräußerte der Kläger seine Aktien mit schriftlichem Vertrag zu einem Preis von 10 EUR (0,01 EUR pro Aktie) an eine zuvor fremde Käuferin. Zugleich erwarb der Kläger von der Käuferin ebenso wertlos gewordene Aktien.
Finanzamt	Das Finanzamt berücksichtigte den vom Kläger im Veranlagungsverfahren geltend gemachten Verlust i.H.v. ca. 4.600 EUR aus dem Überkreuzaktiengeschäft nicht.
FG München	Im Gegensatz zur Finanzverwaltung ließ das FG München eine Verlustrealisierung zu.



**BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET**

- Für das Vorliegen einer Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG ist die Höhe der Gegenleistung unerheblich.
- Das Vorliegen einer Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG ist nicht von der Höhe der Veräußerungskosten abhängig.
- Auch stellt die Veräußerung wertloser Aktien grds. keinen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) dar. Dies gilt nach Auffassung des BFH selbst dann, wenn sich der Verkäufer verpflichtet, vom Käufer wertlose Aktien zu erwerben.

**GRUNDSÄTZE ZUR VERÄUßERUNG I.S.D.  
§ 20 ABS. 2 S. 1 NR. 1 ESTG**

- Symbolischer Kaufpreis erfüllt Veräußerungstatbestand
- Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG ist unabhängig von der Höhe der Veräußerungskosten (Transaktionskosten)
- Veräußerung durch Tauschvertrag
- Kein Gestaltungsmissbrauch

**BERATUNGSHINWEIS**

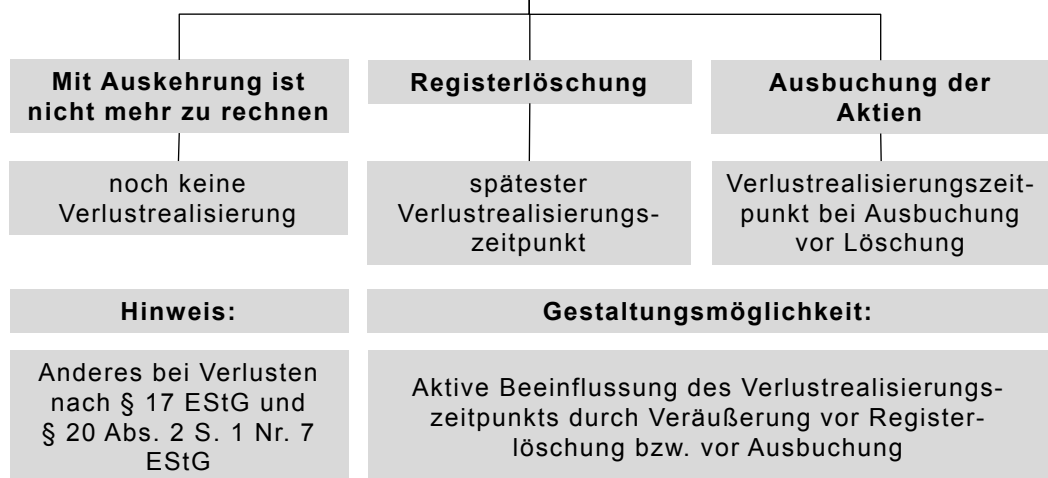
Veräußerung an nahe Angehörige

## INSOLVENZBEDINGTER UNTERGANG VON AKTIEN ALS STEUERBARER VORGANG

- BFH-Urt. v. 17.11.2020 – VIII R 20/18
- Regelungslücke in § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 S. 2 EStG
- Entzug von Aktien aufgrund der Auflösung und Abwicklung einer (inländischen) AG durch ein Insolvenzverfahren mit anschließender Registerlöschung nicht angesprochen
- Hinweis auf § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG **ab dem VZ 2020** → Anwendung auch bei der Depotausbuchung wertloser Anteile

92

## UNTERGANG VON AKTIEN




93



94

VERÄUßERUNG VON WERTLOSEN AKTIEN

**VERLUSTVERRECHNUNG NACH § 20 ABS. 6 S. 6 EStG**

 **BERATUNGSHINWEIS**  
§ 20 Abs. 6 S. 4 EStG, Zeitliche Anwendung sowie Vor- und Nachteile

- Handlungsbedarf für den Gesetzgeber → Übergangsregelung?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 377

95

VERÄUßERUNG VON WERTLOSEN AKTIEN

**GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN**

Up-date: BMF-Schr. v. 3.6.2021

- Aktienveräußerung zum symbolischen Preis
- Ausbuchungsverlust ab dem VZ 2020
- Zuordnung zum Verlustverrechnungskreis

**BERATUNGSHINWEIS**  
Verfassungsmäßigkeit von § 20 Abs. 6 S. 6 EStG?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 379

96

2|21 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Thema 7

## Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG

97

## RECHTSENTWICKLUNG

- Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.11.2016
- § 8d KStG gilt neben der Konzern- und Stille-Reserven-Klausel in § 8c KStG
- BVerfG-Beschl. v. 29.3.2017 → Rechtfertigung des § 8c KStG?
- Stellungnahmen der FinVerw:
  - BMF-Schr. v. 18.3.2021 zu § 8d KStG
  - Gleichlautende Erlasse der Länder vom 19.3.2021 zur GewSt

## ANWENDUNGSBEREICH (1)

- Fortführungsgebundener Verlustvortrag: ein **nicht genutzter Verlust i.S.d. § 8c KStG**, da die Anwendung des § 8d KStG einen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG voraussetzt
- **Erfasste Verluste:**
  - nicht genutzte Verluste i.S.d. § 8c KStG
  - Verluste i.S.d. § 2a EStG
  - Verluste i.S.d. § 15 Abs. 4 EStG
  - Verluste i.S.d. § 15a EStG
  - Verluste i.S.d. § 15b EStG
  - ähnliche ausgleichs- oder verrechnungsbeschränkte Verluste
  - vorhandener Zinsvortrag nach § 8a Abs. 1 S. 3 KStG

## ANWENDUNGSBEREICH (2)

- Keine Anwendung:
  - Anwendung der **Konzernklausel** (§ 8c Abs. 1 S. 4 KStG)
  - Anwendung der **Sanierungsklausel** (§ 8c Abs. 1a KStG)
  - Erwerb durch **Erbfall**, der von § 8c KStG nicht erfasst wird
- Zeitlich: Schädliche Beteiligungserwerbe nach dem **31.12.2015**

100

## ANTRAGSERFORDERNIS

- „Nur einheitliche Ausübung“



### BERATUNGSHINWEIS

„Klarstellung“ durch JStG 2020

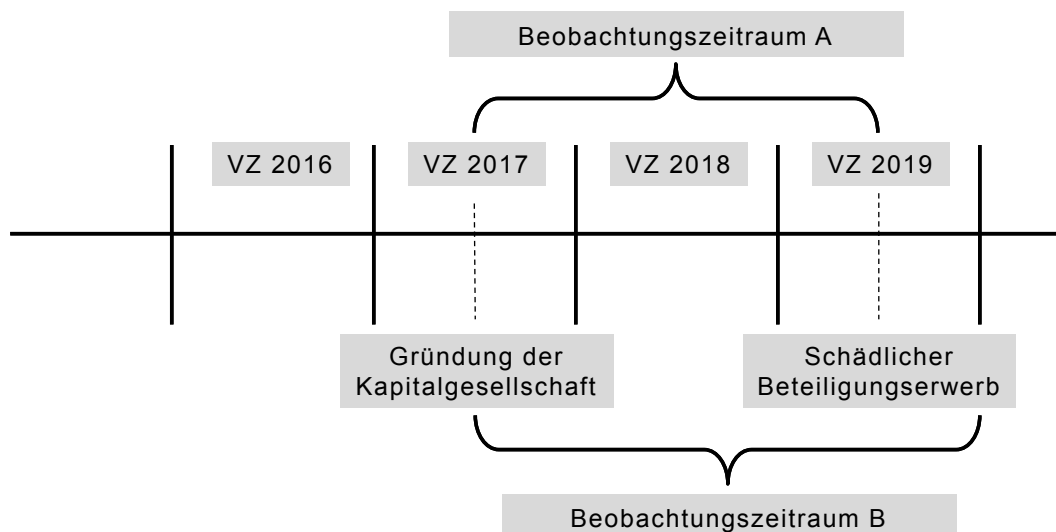
- Antragstellung mit Abgabe der Steuerklärung für den VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb erfolgt
- **NEU:** Antrag kann **bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung** oder bis zur Unanfechtbarkeit **der Feststellung** über den Verlustvortrag nachgeholt werden → berechnete Steuererklärung
- Beachte: Beschränkung des Antrags ist nicht möglich

101

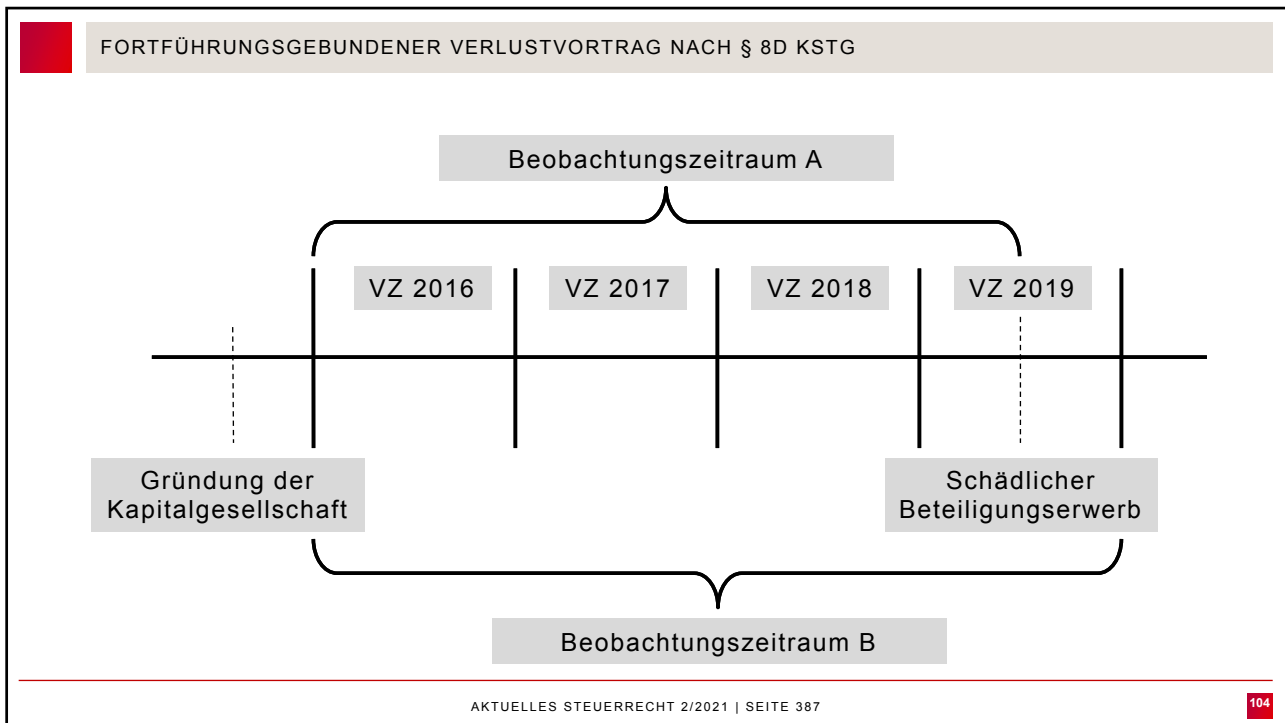
**MATERIELLE VORAUSSETZUNGEN**

- Beobachtungszeitraum A: Unterhalt desselben Geschäftsbetriebs
- Beobachtungszeitraum B: Kein Ereignis i.S.v. Abs. 2:
  - Geschäftsbetrieb wird ruhend gestellt,
  - Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt,
  - Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs,
  - Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft,
  - Einnahme der Stellung eines Organträgers i.S.d. § 14 Abs. 1 KStG,
  - Übertragung von Wirtschaftsgütern mit geringerem Wertansatz
- **Kein Ausschluss** des Anwendungsbereichs nach Abs. 1 S. 2 KStG. Dazu zählen:
  - Verluste aus der Zeit vor Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG)
  - Organträgerstellung oder Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (§ 8d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG)
- Kein Ausschluss des Anwendungsbereichs

102



103



104

FORTFÜHRUNGSGEBUNDENER VERLUSTVORTRAG NACH § 8D KSTG

### BEGRIFF DES GESCHÄFTSBETRIEBS

- Die von einer **einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragene, nachhaltige und sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigung** der Körperschaft
- Qualitative Merkmale, insb. die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- oder Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer
- Gesamtbild der Verhältnisse
- Kern der Betätigung
- Veränderungen unproblematisch, sofern nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse der wesentliche Kern des Geschäftsbetriebs nicht berührt wird

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 388

105



**BEISPIEL GESCHÄFTSBETRIEB (RZ. 19)**

Die V-GmbH wird im Jahr 2016 gegründet. Ziel ist die Entwicklung eines innovativen Klebstoffs. Sie beschäftigt anfangs hauptsächlich Wissenschaftler aus dem Gebiet der Polymerchemie.

Nachdem die Entwicklung des Klebstoffs erfolgreich beendet ist, eröffnet die V-GmbH im Jahr 2018 Produktionsstätten und stellt neue Arbeitnehmer u.a. für die Bereiche Produktion, Marketing und Vertrieb ein. Außerdem werden die Produkte erstmals an Kunden ausgeliefert.

**MEHRERE GESCHÄFTSBETRIEBE**

- Berufung auf § 8d KStG soll nicht möglich sein (Arg.: Singular im Gesetz)
- Tätigkeitsbezogene Abgrenzung
- Voraussetzungen eines Teilbetriebs müssen nicht erfüllt sein
- Einheitlicher Geschäftsbetrieb, wenn gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang
- Räumliche Trennung: Widerlegbare Vermutung, dass kein Förder- und Sachzusammenhang besteht

**WIRTSCHAFTLICH GERINGFÜGIGE BETÄTIGUNG**

- Ist unschädlich und steht damit der Anwendung des § 8d KStG nicht entgegen

**BERATUNGSHINWEIS**

Grenzen: Nettoumsatz nicht mehr als 3% und nicht mehr als 24.500 EUR

**KEIN SCHÄDLICHES EREIGNIS I.S.V. ABS. 2**

- **Sonst:** Untergang der fortführungsgebundenen Verlustvorträge mit der Möglichkeit der Nutzung der Stillen-Reserven-Klausel
- **Schädlich:**
  - Geschäftsbetrieb wird ruhend gestellt (vgl. Tz 26 ff.),
  - Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt (vgl. Tz 31 f.),
  - Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf (vgl. Tz 33 ff.),
  - Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmerschaft (vgl. Tz 37 ff.),
  - Körperschaft nimmt die Stellung eines Organträgers i.S.d. § 14 Abs. 1 KStG ein (vgl. Tz 41 f.) oder
  - auf die Körperschaft werden WG übertragen, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt (vgl. Tz 43 ff.).

**RECHTSFOLGEN**

- **Keine** Anwendung der Verlustkürzung nach § 8c KStG → fortführungsgebundener Verlustvortrag, bleibt aber grds. abzugsfähig
- **Gesonderter** Ausweis und gesonderte Feststellung
- **Erfasst: § 2a, § 15 Abs. 4, § 15a, § 15b EStG sowie § 8d KStG**
- Beachte: Grundsätze der **Mindestgewinnbesteuerung** gem. § 10d Abs. 2 EStG sind zu beachten

**BERATUNGSHINWEIS:**

Betrachtungszeitpunkt

- Bei unterjährigem Eintritt: Abzustellen ist auf den zum Schluss des **vorangehenden VZ festgestellten** fortführungsgebundenen Verlustvortrag → Keine Verrechnung
- Anwendung der Stillen-Reserven-Klausel

110

**Thema 8**

Lieferung von Wärme durch  
Wohnungseigentümergeinschaft keine  
umsatzsteuerfreie Leistung

111

### STEUERBEFREIUNGSTATBESTÄNDE § 4 UStG

**§ 4 Nr. 1 – 7 UStG**  
Auslandsbezug **mit** Vorsteuerabzug  
(§ 15 Abs. 3 UStG)

**§ 4 Nr. 8 – 29 UStG**  
Inlandsbezug **ohne** Vorsteuerabzug  
Verzicht auf Steuerbefreiung bei  
bestimmten Umsätzen möglich  
(§ 9 UStG)



**BERATUNGSHINWEIS**  
Beschränkung der Option

112

### STEUERBEFREIUNG DER LEISTUNGEN VON WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFTEN

- Zweck der Steuerbefreiung: § 4 Nr. 12 ⇔ § 4 Nr. 13 UStG
- Sondereigentum und Gemeinschaftseigentum
- Protokollerklärung 7 v. 17.5.1977 zu Art. 13 der 6. EG-Richtlinie

113

**VOM EUGH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

Sind die Vorschriften der MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der die Lieferung von Wärme durch Wohnungseigentümergeinschaften an die Wohnungseigentümer von der Mehrwertsteuer befreit ist?

**EUGH VOM 17.12.2020 – C 449/19, BFH/NV 2021, 430**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	Wohnungseigentümergeinschaft, die auf dem Grundstück, das drei Eigentümern gehört, ein Blockheizkraftwerk (BHKW) errichtet. Der damit erzeugte Strom wird an einen Energieversorger und die erzeugte Wärme an die Wohnungseigentümer geliefert. Klägerin macht Vorsteuerabzug aus Anschaffungskosten und Betrieb des BHKW i.H.v. knapp 20.000 EUR geltend.
Finanzamt	Finanzamt lässt nur einen anteiligen Vorsteuerabzug (ca. 5.600 EUR) für den auf die Stromerzeugung entfallenden Anteil zu. Nach § 4 Nr. 13 UStG sei die Lieferung von Wärme an Wohnungseigentümer steuerfrei.
Einspruch	§ 4 Nr. 13 UStG ist europarechtswidrig. Finanzamt weist Einspruch als unbegründet zurück.
FG Baden-Württemberg	Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH

**EUGH: BESTÄTIGUNG DER UNIONSRECHTSWIDRIGKEIT**

- Die MwStSystRL enthält keine Rechtsgrundlage für eine Steuerbefreiung von Wärmelieferungen einer Wohnungseigentümergeinschaft an ihre Mitglieder.
- Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL bezieht sich allein auf die Steuerbefreiung der VuV von Grundstücken. Da **Befreiungstatbestände** grds. **eng auszulegen** sind, gilt die Vorschrift nur i.d.F., in denen die Wohnungseigentümergeinschaft Vermietungs-/Verpachtungsleistungen an ihre Mitglieder erbringt.
- § 4 Nr. 13 UStG ist auch **nicht von der Protokollerklärung Nr. 7** v. 17.5.1977 zur sog. 6. EG-Richtlinie **gedeckt**. Weder die 6. EG-Richtlinie noch die nachfolgende MwStSystRL enthalten einen Hinweis darauf, dass die genannte Protokollerklärung in diesen Richtlinien **zum Ausdruck** kommen sollte.
- Soweit Mieter und Eigentümer von Einfamilienhäusern einerseits und Wohnungseigentümergeinschaften andererseits unterschiedlich behandelt werden, ist dies zulässig, weil es sich um zwei klar zu unterscheidende Verbrauchergruppen handelt.

**UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VON WOHUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFTEN**

- Unternehmereigenschaft ⇔ Verbreitung in anderen Mitgliedstaaten der EU
- § 9a Abs. 1 WEG: **Vollrechtsfähigkeit** (bis 30.11.2020 teilrechtsfähig, § 10 Abs. 6 WEG a.F.)
- BFH-Rspr. zur Bruchteilsgemeinschaft (str.)

**BERATUNGSHINWEIS**

EuGH-Rspr. zu Gemeinschaften – Rs. XT

## STUEBERBEFREIUNG ENTSPRICHT NICHT DEN UNIONSRECHTLICHEN VORGABEN – § 4 NR. 13 UStG

Von den unter § 1 Abs. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

(...) 13. die **Leistungen**, die die Gemeinschaften der Wohnungseigentümer im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes (...) an die Wohnungseigentümer und Teileigentümer erbringen, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch, seiner Instandhaltung, Instandsetzung und sonstigen Verwaltung sowie der **Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen** bestehen; (...)

118

### KONSEQUENZEN AUS DER RECHTSSACHE „TEVESSTRASSE“

USt-Befreiung in § 4 Nr. 13 UStG ist **unionsrechtswidrig**

**Fortgeltung** des § 4 Nr. 13 UStG bis zu Gesetzesänderung (Vertrauensschutz)

**Berufungsmöglichkeit** auf günstigeres Unionsrecht (z.B. Vorsteuerabzug)



#### BERATUNGSHINWEIS:

Vollständiger Vorsteuerabzug

- Handlungsbedarf für den Gesetzgeber → Übergangsregelung?

119

# Thema 9

## Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

120

### VORSTEUERAUFTEILUNG BEI GEMISCHT GENUTZTEN GEBÄUDEN

#### ZUORDNUNG ZUM UNTERNEHMEN

- Einheitliche Gegenstände, die gemischt genutzt werden
- **Zuordnungsmöglichkeiten:**
  - insgesamt dem unternehmerischen Bereich,
  - in vollem Umfang dem nichtunternehmerischen Bereich oder
  - im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung der unternehmerischen Tätigkeit



#### **BERATUNGSHINWEIS:**

Teilweise Nutzung für Ausschlussumsätze

- Vorsteuerabzug bei Grundstücken ausgeschlossen



#### **BERATUNGSHINWEISE:**

Vollständige Zuordnung vorteilhaft und anhängige Verfahren

121



**ANSCHAFFUNGS-/HERSTELLUNGS- ODER ERHALTUNGS-AUFWAND**

- Umsatzsteuerlich erfolgt keine Aufteilung in einzelne Gebäudeteile → Einheitlicher Gegenstand
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Aufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG
- Erhaltungsaufwendungen: Für welchen Nutzungsbereich wurden die Aufwendungen vorgenommen?

**BERATUNGSHINWEIS**

Anschaffungsnahe Herstellungskosten

**AUFTEILUNGSSCHLÜSSEL**

- Sachgerechte Schätzung durch den Unternehmer (§ 15 Abs. 4 UStG)
- Keine „geografische“ Aufteilung, sondern prozentuale
- Verhältnis der Umsätze nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist
- Verwendung eines Flächenschlüssels, wenn dieser die präzisere Bestimmung des Prozentsatzes gewährleistet

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

Unter welchen Voraussetzungen sind bei gemischt genutzten Gebäuden Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen?

124

**BFH-URTEIL VOM 11.1.2020 – XI R 7/20, BFH/NV 2021, 518**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009, 2010
Klägerin	GmbH & Co. KG
2009-2010	Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudekomplexes (Wohnanlage – steuerfreie Vermietung, Supermarkt – steuerpflichtige Vermietung), Berücksichtigung eines anteiligen Vorsteuerabzugs in der Errichtungsphase nach Flächenschlüssel
2011	grundbuchrechtliche Teilung in zwei Grundstücke (Geschäftsgebäude/ Wohngebäude)
Finanzamt	Finanzamt reduziert Vorsteuerabzug nach USt-Sonderprüfung aufgrund abweichender Flächenberechnung, ablehnende Einspruchsentscheidung, nachdem die Klägerin von zwei separaten Gebäuden ausging und eine direkte Vorsteuer-Zuordnung begehrte
FG Nürnberg	Überwiegend Abweisung der Klage, nachdem die Klägerin nunmehr einen Umsatzschlüssel als Aufteilungsschlüssel begehrte – lediglich geringfügige Änderung des Flächenschlüssels zugunsten der Klägerin

125

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Eine zunächst durch den Unternehmer vorgenommene Wahl des Flächenschlüssels führt **nicht zu einer Bindung** an eben diesen, wenn er nicht sachgerecht ist.
- Vorsteuerbeträge sind nach dem **objektbezogenen Umsatzschlüssel** aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecke dienenden Räume bestehen.
- Nicht der Stpfl. muss beweisen, dass der Umsatzschlüssel präziser ist als der **Flächenschlüssel**. Dieser darf nur dann angewendet werden, wenn er **präziser** als ein objektbezogener Umsatzschlüssel ist.

**UMSATZ- ODER FLÄCHENSCHLÜSSEL**

- § 15 Abs. 4 UStG: „Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem **Verhältnis der Umsätze**, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist **nur** zulässig, **wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich** ist.“
- Aber: Rspr. des EuGH → Umsatzschlüssel ist die grds. Aufteilungsmethode, Flächenschlüssel nur, wenn sich die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile nicht wesentlich unterscheiden

**BERATUNGSHINWEIS:**

Beweislast

- Unterschied: Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken sowie der Innenausstattung
- Wohn- und gewerbliche Zwecke → i.d.R. Umsatzschlüssel
- Bürozwicke → i.d.R. Flächenschlüssel

**EIN ODER MEHRERE GEBÄUDE**

- Zunächst ein einheitliches Gebäude, das später grundbuchrechtlich in zwei Grundstücke geteilt wurde
- Feststellung des FG: Ein Wirtschaftsgut → Kein Angriff dieser Feststellung durch die Beteiligten → Bindungswirkung für den BFH
- Urteil deutet aber zumindest eine andere Möglichkeit an

**BERATUNGSHINWEIS**

Mehrere Gebäude

**VORSTEUERBERICHTIGUNG (§ 15A USTG)**

- Aufteilungsschlüssel ist auch bei einer Nutzungsänderung maßgeblich
- Zu betrachten ist nicht ein bestimmter Gebäudeteil, sondern ein bestimmter Prozentsatz
  - Keine räumlich-gegenständliche Zuordnung
  - Austausch von Flächen innerhalb der gleichen Nutzungsart führt nicht zu einer Berichtigung, wenn der Prozentsatz unverändert bleibt

**BERATUNGSHINWEIS**

Aufteilungsschlüssel stellt die Weichen für § 15a UStG

# Thema 10

## Neue Rechtsprechung zur Vorsteuerberichtigung

130

### NEUE RECHTSPRECHUNG ZUR VORSTEUERBERICHTIGUNG

#### VORAUSSETZUNGEN UND RECHTSFOLGEN DES § 15a UStG

- Vorsteuerabzug richtet sich nach den Verhältnissen im Kj. der erstmaligen Verwendung des WG
- **Änderung** der maßgeblichen Verhältnisse:
  - grds. 5 Jahre
  - Grundstück inkl. der wesentlichen Bestandteile: 10 Jahre



#### BERATUNGSHINWEIS

Unionsrechtliche Vorgaben

131

**„WIRTSCHAFTSGUT“ I.S.D. § 15a UStG**

- Eigene Begriffsdefinition fehlt im UStG
- Rückgriff auf ertragsteuerliche Grundsätze
- Für Zwecke des § 15a UStG insb. WG, die dem Unternehmen auf Dauer dienen sollen → Beschränkung auf Anlagevermögen
- Art. 187 Abs. 1 MwStSystRL: „Investitionsgüter“

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorsteuerberichtigung bei Umlaufvermögen

132

**Vereinfachungsregelung  
(§ 44 UStDV)**

- Berichtigung entfällt:
  - Verhältnisse haben sich um weniger als 10 %-Punkte geändert
  - Rückausnahme: 1.000 EUR/Kj. überschritten

**Berichtigungsverfahren**

- Vorsteuerberichtigung für den Voranmeldezeitraum bzw. das Kj. des Berichtigungszeitraums vorzunehmen
- **Umfang:** für jedes Kj. der Änderung ein Fünftel bzw. bei Gebäuden ein Zehntel

**BERATUNGSHINWEIS:**

Berichtigungszeitraum

133

**ERTRAGSTEUERLICHE AUSWIRKUNGEN**

- Grundlage: § 9b Abs. 2 EStG
- Mehrbeträge = Betriebseinnahmen
- Minderbeträge = Betriebsausgaben
- Zu- bzw. Abflussprinzip (§ 11 EStG)

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Ist ein Investitionsgut bei gestreckter Herstellung und Verwendung nach Bauabschnitten in mehrere Berichtigungsobjekte aufzusplitten? **(Fall I)**
- Ist die Vorsteuer aus einer misslungenen Investition, mit der steuerpflichtige Umsätze erzielt wurden, nach § 15a UStG zu berichtigen, wenn bei ruhendem Betrieb neben dem Leerstand eine geringfügige Nutzung stattfindet, die keine steuerpflichtigen Umsätze zum Ziel hat? **(Fall II)**

**BFH-URTEIL VOM 29.4.2020 – XI R 14/19, BStBI II 2020, 613 (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2009 - 2012
Kläger	Betreibt Unternehmen für Weinbau, Weinkommission und landwirtschaftliche Dienstleistungen (Umsätze teilweise § 24 UStG u. teilweise § 20 UStG). 2006 Erweiterung Betriebsgebäude und Errichtung eines gemischt genutzten Wohnhauses, in dem u.a. FeWO geplant sind. FeWo bis 2015 nicht fertig gestellt
2015	Ap: Vorsteuerberichtigung hinsichtlich nicht fertig gestellter FeWO. Zwei getrennte Berichtigungsobjekte (FeWO und übriger Bereich)
Einspruch	Für Zwecke der Vorsteuerberichtigung ist auf das Gesamtobjekt abzustellen. Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG scheitert mithin an Bagatellgrenzen des § 44 UStDV.
FG Rheinland-Pfalz	Gibt der Klage statt

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Berichtigungsobjekt ist zwar grds. das gesamte WG. Dies gilt aber nur, wenn es **insg. verwendet** wird. Ein Gebäude, das nur teilweise fertiggestellt, aber bereits genutzt wird, ist für die Vorsteuerberichtigung **in mehrere Berichtigungsobjekte zu zerlegen**.
- „Wirtschaftsgut“ und damit Berichtigungsobjekt i.S.d. § 15a Abs. 1 UStG ist nur das Gebäude, soweit es **entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen** wurde.
- Der noch nicht verwendete Teil des Gebäudes ist noch nicht Gegenstand der Vorsteuerberichtigung. Für ihn **beginnt** der Berichtigungszeitraum erst mit seiner **erstmaligen Verwendung**. Dies gilt auch für die Vereinfachungsregelung in § 44 UStDV.
- Das FG hat im zweiten Rechtsgang Feststellungen dazu nachzuholen, ob und ggfs. in welchem Umfang die **Bagatellgrenzen** des § 44 Abs. 2 S. 1 und 2 UStDV überschritten sind.



**BFH-URTEIL VOM 27.10.2020 – V R 20/20, BFH/NV 2021, 611 (FALL II)****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahre	2009 - 2012
Klägerin	Organträgerin einer GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim steuerfrei betreibt. 2003 errichtet die GmbH in einem Anbau eine Cafeteria, die für Besucher durch einen Außen- eingang und für Heimbewohner durch den Speisesaal des Pflegeheims zugänglich ist. Klägerin erklärt, dass sie die Cafeteria ausschließlich für stpfl. Umsätze nutze. Der größte Teil der Bewohner aus dem Pflegeheim sei körperlich so eingeschränkt, dass an einen Besuch der Cafeteria nicht zu denken sei. Die Cafeteria sei nur für auswärtige Gäste gedacht. Ergebnis einer Umsatzsteuersonderprüfung 2006: Steuerfreie Nutzung zu 10 % und i.Ü. ust-pflichtige Nutzung.
2009 – 2012	Es werden keine Umsätze mehr erzielt. Im Februar 2013 erfolgt Gewerbeabmeldung durch die Klägerin.
FA	Außenprüfung 2014: Nicht erzielte Umsätze ab 2009 führen zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG. Einspruch der Klägerin hiergegen bleibt ohne Erfolg.
FG Rheinland-Pfalz	Weist die Klage ab: Vorsteuerkorrektur des Finanzamts nach § 15a UStG war rechtmäßig.
BFH/EuGH	Der BFH legt die Sache dem EuGH vor. Der EuGH entscheidet am 9.7.2020 (C-374/19). Nunmehr Nachfolgeentscheidung des BFH.

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Kläger ist zur **Berichtigung** des ursprünglichen Vorsteuerabzugs verpflichtet, wenn er jeglichen besteuerten Umsatz (hier in den Räumlichkeiten der Cafeteria) **eingestellt** hat **und** weiterhin ausschließlich **steuerbefreite Umsätze** in diesen Räumlichkeiten tätigt.
- Entscheidend ist, dass die Räumlichkeiten der Cafeteria nicht leer standen, sondern **ausschließlich im Rahmen steuerbefreiter Umsätze** verwendet wurde.
- Das FG ist in erster Instanz davon ausgegangen, dass nur die ust-pflichtige Nutzung durch die auswärtigen Besucher weggefallen ist, während die Nutzung durch die Heimbewohner im bisherigen Umfang fortgeführt wurde. Das FG hat deshalb zu prüfen, ob im Streitfall nur eine punktuelle Verwendung für Veranstaltungen des Heims vorlag mit einem Leerstand ohne Verwendungsabsicht im Übrigen.
- Für diesen Fall der **punktuellen Verwendung** des Heims und einem Leerstand ohne Verwendungsabsicht im Übrigen käme nur eine **anteilige** (§ 15a Abs. 11 UStG i.V.m. §§ 44 f. UStDV), nicht aber eine vollumfängliche Vorsteuerberichtigung in Betracht.

## VERWENDUNG ENTSPRECHEND DEM BAUFORTSCHRITT BEI TEILWEISE NICHT FERTIG GESTELTEM GEBÄUDE

- Bestätigung v. Abschn. 15a.3 Abs. 2 UStAE: „Wird ein Wirtschaftsgut, z.B. ein Gebäude, bereits entsprechend dem **Baufortschritt** verwendet, noch bevor es insgesamt fertig gestellt ist, ist **für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein besonderer Berichtigungszeitraum** anzunehmen (...). Diese Berichtigungszeiträume beginnen jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird. Der einzelnen Berichtigung sind jeweils die Vorsteuerbeträge zu Grunde zu legen, die auf den entsprechenden Teil des Wirtschaftsguts entfallen.“
- Entscheidung schafft Rechtssicherheit, aber keine Vereinfachung



### BERATUNGSHINWEISE:

Missbrauchsvermeidung **und** Einschränkung durch EuGH

## VERWENDUNGSBEGINN BEI TEILWEISE LEERSTAND

- **Rz 21:** „(...) Allerdings verlangt § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG auch, dass das Wirtschaftsgut bereits **verwendet** wird. "Wirtschaftsgut" i.S. des § 15a Abs. 1 UStG und damit **Berichtigungsobjekt** ist daher entgegen der Auffassung der Vorinstanz nur das **Gebäude**, soweit es entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen wurde. **Der noch nicht verwendete Teil des Gebäudes ist noch nicht Gegenstand der Vorsteuerberichtigung. Für ihn beginnt der Berichtigungszeitraum erst mit seiner erstmaligen Verwendung.** (...)“
- Beginn der Verwendung?
- **Abschn. 15a.3. Abs. 4 UStAE:** „Wird ... ein **fertiges Wirtschaftsgut** nur teilweise gebraucht oder, gemessen an seiner Einsatzmöglichkeit, nicht voll genutzt, besteht ein **einheitlicher Berichtigungszeitraum für das ganze Wirtschaftsgut**, der mit dessen erstmaliger Verwendung beginnt. Dabei ist für die nicht genutzten Teile des Wirtschaftsguts (z.B. eines Gebäudes) die **Verwendungsabsicht maßgebend.**“

**VORSTEUERBERICHTIGUNG BEI „ERFOLGLOSEM“ UNTERNEHMER**

- Besondere Bedeutung wg. COVID 19-Pandemie
- Entscheidung vom 27.10.2020 überzeugt nicht
- EuGH Rs. „HF“: Verwendungsabsicht
- Abschn. 15.12 Abs. 1 S. 7 UStAE: „Im Rahmen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG kommt es entscheidend darauf an, ob der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die Absicht hat, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.“
- Besonderheit: WG wird zu einem kleinen Teil vorsteuerschädlich genutzt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Vorlagebegründung des BFH

- Schaffung von Rechtssicherheit

142

**Thema 11****Übertragung eines Personengesellschaftsanteils  
mit Sonderbetriebsvermögen**

143

## ANFORDERUNGEN AN DAS ZU ÜBERTRAGENDE VERMÖGEN

- Große praktische Bedeutung des SBV bei der Übertragung eines Anteils an einer PersG
- Erbschaftsteuerliche Begünstigung: Übertragung von SBV zusammen mit einem Anteil an einem MU-Anteil
- **Mögliche steuerliche Nachteile:**
  - ertragsteuerliche Entnahme des Sonderbetriebsvermögens
  - ertragsteuerliche **Aufgabe des Mitunternehmeranteils** bei betriebswesentlichem Sonderbetriebsvermögen
  - erbschaftsteuerlicher Wegfall der Betriebsvermögensverschönerung für das Sonderbetriebsvermögen
  - erbschaftsteuerlicher Wegfall der Betriebsvermögensbegünstigung für den gesamten Mitunternehmeranteil

## ZEITPUNKT DER VERMÖGENSÜBERTRAGUNG

- Grundsatz: **Ausführungszeitpunkt** der Schenkung
- **Kommanditanteil:** Häufig erst mit dinglicher Wirkung nach Eintragung des Kommanditisten im HR, Grund: § 176 Abs. 2 HGB → II. Senat: Vertragsabschluss ist nicht maßgebend → Schenkung wird bis zum Bedingungseintritt **nicht** berücksichtigt
- **Grundstückschenkung:** früherer Zeitpunkt, nämlich schon bei:
  - Beurkundung der Auflassung und
  - Schenker bewilligt die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch, so dass der Beschenkte hiervon Gebrauch machen darf

## ÜBERTRAGUNG EINES PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILS MIT SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Gilt für den **Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung** des Gesellschaftsanteils einerseits und des Sonderbetriebsvermögens andererseits eine einheitliche ertragsteuerliche Betrachtung oder fallen trotz zeitgleich vereinbarter Übertragungen die Übertragungszeitpunkte aufgrund differierender Grundsätze auseinander? (**Fall I**)
- Ist es für die Gewährung der erbschaftsteuerlichen **Betriebsvermögensbegünstigung schädlich**, wenn unmittelbar vor der Übertragung des Gesellschaftsanteils wesentliches **Betriebsvermögen** oder **Sonderbetriebsvermögen** dem Betrieb **entnommen** wird? (**Fall II**)

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 437

146

146

## ÜBERTRAGUNG EINES PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILS MIT SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

**BFH-URTEIL VOM 17.6.2020 – II R 38/17, BStBl II 2021, 98 (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	<p>Der Vater (V) des Kl. war Alleingesellschafter der X GmbH &amp; Co. KG und der Komplementär-GmbH. Die KG war Eigentümerin eines Grundstücks. Am 30.12.2013 brachte V seinen Anteil an der Komplementär-GmbH zu Buchwerten in die KG ein. Anschließend übertrug die KG ihr Grundstück mit Wirkung zum 30.12.2013 entgeltlich auf V, der das Grundstück als sein SBV erfasste. Ebenfalls am 30.12.2013 übertrug V seinen KG-Anteil unentgeltlich auf den Kl. mit Wirkung zum 1.1.2014, 00:01 Uhr („Übertragungstichtag“), aus Haftungsgründen jedoch unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Kl. als Kommanditist der KG im HR. Zwischenzeitlich sollte die KG-Beteiligung von V treuhänderisch gehalten werden, so dass dem Kl. alle Gesellschaftsrechte ab dem Übertragungstichtag zustehen sollten. Die am gleichen Tage beantragte Eintragung in das HR erfolgte am 14.1.2014. Ebenfalls am 30.12.2013 bewilligte V die unentgeltliche Übertragung des o.g. Grundstücks auf den Kl. mit Wirkung zum 1.1.2014, 00.01 Uhr und beantragte die entspr. Eintragung im Grundbuch. Der Kl. überführte das Grundstück ebenfalls in sein SBV.</p>

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 438 - 439

147

147

ÜBERTRAGUNG EINES PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILS MIT SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

**BFH-URTEIL VOM 17.6.2020 – II R 38/17, BStBI II 2021, 98 (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Finanzamt	Setzte gegen den Kl. SchSt fest (geschätzter Grundstückswert: 600.000 EUR), ohne Gewährung des Freibetrags nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. Gleichzeitig weiterer Schenkungsteuerbescheid für die Schenkung des KG-Anteils auf den 14.1.2014: Schenkungsteuer 0 EUR, unter Ansatz der Steuerbegünstigung des § 13a ErbStG a.F. und der Anrechnung der SchSt aus der Vorschenkung des Grundstücks. Dieser Bescheid ist nicht Gegenstand des Verfahrens.
FG Münster	Klage erfolglos, da das Grundstück als SBV nicht gleichzeitig mit dem Anteil an der KG übertragen worden sei.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 438 - 439

148

148

ÜBERTRAGUNG EINES PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILS MIT SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

**BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET**

- **Schenkungssteuer:** mit **Ausführung der Zuwendung** (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)
- **Grundstücksschenkungen:** Schenkung ist in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die **Auflassung** beurkundet, der Schenker die **Eintragung** der Rechtsänderung in das Grundbuch **bewilligt** hat und der Beschenkte nach den getroffenen Vereinbarungen von der Eintragungsbewilligung Gebrauch machen darf → **30.12.2013**
- 30.12.2013: keine Übertragung des Gesellschaftsanteils; **Gesellschaftsbegriff** in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. ist **ertragsteuerrechtlich** zu verstehen und **umfasst** auch evtl. **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters. Bei Übertragung einzelner WG des Sonderbetriebsvermögens sind die **Begünstigungen nur zu gewähren**, wenn die **WG gleichzeitig** mit dem Anteil an der PersG übertragen werden.
- Am 30.12.2013 **weder Mitunternehmerrisiko noch Mitunternehmerinitiative** auf den Kläger übergegangen → Offen, ob Kl. **bereits am 01.01.2014 oder** erst mit HR-Eintragung **am 14.01.2014 Mitunternehmer** geworden ist

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 440

149

149

ÜBERTRAGUNG EINES PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILS MIT SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

**BFH-URTEIL VOM 17.6.2020 – II R 33/17, BStBI II 2021, 217 (FALL II)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2006
Kläger	Tante des Beschenkten (= Klägers) war alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG sowie Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH. Die Tante überließ ihr gehörende Grundstücke der KG zur Nutzung. Am 1.1.1995 übertrug sie dem Beschenkten einen Teil-Kommanditanteil i.H.v. 20 % sowie einen entsprechenden Anteil an der Komplementär-GmbH. Am 4.8.2003 übertrug sie einen weiteren Teil-Kommanditanteil i.H.v. 20 % und den entsprechenden Anteil an der Komplementär-GmbH. Am 25.11.2006 übertrug die Tante dem Beschenkten schließlich die restlichen Anteile (60 %) an der KG und der Komplementär-GmbH (UR 1408/2006 des beurkundenden Notars). Die der KG zur Nutzung überlassenen Grundstücke brachte sie auf Grund notariell beurkundeten Vertrags vom selben Tag (UR 1406/2006) in eine zuvor von ihr neu gegründete Grundstücks-GmbH & Co. KG ein.
Finanzamt	Keine Begünstigung der Schenkung durch § 13a ErbStG wegen der vorherigen Übertragung der Grundstücke aus dem SBV.
FG Düsseldorf	Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 440 - 441

150

150

ÜBERTRAGUNG EINES PERSONENGESELLSCHAFTSANTEILS MIT SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

**BFH: KLAGE BEGRÜNDET**

- Werden **funktional wesentliche Betriebsgrundlagen** (z.B. Grundstücke im SBV) nicht mitübertragen, sondern **vor der unentgeltlichen Übertragung** des MU-Anteils **ausgegliedert** oder vom Übergeber **entnommen**, steht dies ertragsteuerrechtlich einer begünstigten **Buchwertfortführung** nach **§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG nicht entgegen**.
- Entscheidend ist allein, dass es sich bei dem übertragenen Gesellschaftsanteil **noch** um einen **Mitunternehmeranteil** handelt.
- **Dieselben Grundsätze** gelten für die Frage, ob der Tatbestand des **§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F.** erfüllt und Betriebsvermögen in Form eines Mitunternehmeranteils vom Schenker auf den Bedachten übergegangen ist. Maßgeblich ist allein, ob es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs um einen Mitunternehmeranteil im ertragsteuerlichen Sinne handelt. Dies rechtfertigt die **Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F. unabhängig davon**, ob zuvor **Sonderbetriebsvermögen** dem Betrieb **entnommen** oder in ein **anderes Betriebsvermögen überführt** worden ist.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 442

151

151

## ÜBERTRAGUNG VON ANTEILEN AN PERSG MIT SBV (1)

- Gesellschaftsbegriff ist für Zwecke der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu verstehen
- Mitunternehmeranteil umfasst auch SBV → Isolierte Übertragung ist nicht begünstigt
- Widersprüchlichkeit des BFH: Für die Übertragung des im SBV befindlichen Grundstücks sollen die Regelungen über Grundstückszuwendungen im PV zur Anwendung kommen
- Hinweis auf fehlende aufschiebende Bedingung der Auflassung ⚡ § 925 Abs. 2 BGB
- Vorliegend fehlende Zwischeneintragung des V
- Trotz Treuhandverhältnis lässt der BFH den Ausführungszeitpunkt offen
- Keine umfassende Anwendung der ertragsteuerlichen Grundsätze

## ÜBERTRAGUNG VON ANTEILEN AN PERSG MIT SBV (2)



### BERATUNGSHINWEIS:

Betriebsaufspaltung

- **Weshalb** soll es für die Übereignung des Gesellschaftsanteils auf den **dinglichen Eigentumsübergang** durch **Eintragung im HR** ankommen, wenn der **Eigentumsübergang durch Grundbuchumschreibung** für die Grundstücksschenkung **unerheblich** ist?
- Zumindest für die Vergangenheit: Vertrauensschutz durch die FinVerw?



### BERATUNGSHINWEIS:

Alternative Vorgehensweisen

- Rechtsprechung nur schwer nachvollziehbar



## KEINE GESAMTPLANRECHTSPRECHUNG IM ERBSCHAFTSTEUERRECHT

- Bezugnahme: Aufgabe der Gesamtplanrechtsprechung im Ertragsteuerrecht → **Keine Anwendung im Erbschaftsteuerrecht**
- Diese Rspr. hätte auch die FinVerw 2019 akzeptiert
- Entscheidend: Handelt es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs um einen Mitunternehmeranteil im ertragsteuerlichen Sinne?



### BERATUNGSHINWEIS

Anwendung durch die FinVerw

154

# Thema 12

## Grundstückserwerb durch Treuhänder

155

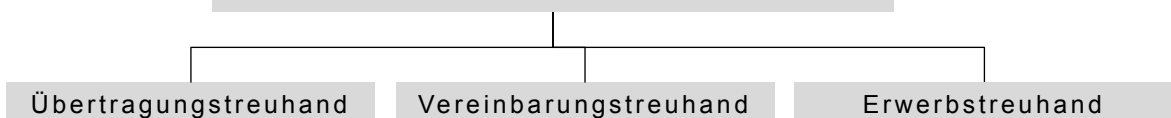
## MÖGLICHE MOTIVE FÜR TREUHANDVERHÄLTNISSE

- Der Gesellschaftsvertrag erlaubt keine vollständige oder teilweise Abtretung.
- Der Erwerb einer Beteiligung oder eines Grundstücks soll nicht transparent werden.
- Insb. bei Familiengesellschaften soll verhindert werden, dass ein zu großer mitbestimmender Gesellschafterkreis entsteht. Daher wird die Treuhanderschaft bei der vorweggenommenen Erbfolge oder anlässlich eines Todesfalls begründet.
- Bei einer geschlossenen Fondsbeteiligung ist ein Treuhandkommanditist für breite Anlegerkreise obligatorisch.
- Bei Minderjährigen wird ein Treuhänder zur Vermögensverwaltung eingesetzt.

## ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN

- **Treugeber räumt dem Treuhänder Befugnisse** hinsichtlich des Treuguts ein → Treuhänder macht hiervon im **eigenen Namen**, jedoch für **Rechnung des Treugebers** Gebrauch. Er tritt nach außen wie ein Vollrechtsinhaber auf. Im Innenverhältnis ist er an die Anweisungen des Treugebers gebunden → Vertragsfreiheit

### TYPISCHE AUSGESTALTUNGSFORMEN



- Form: Grds. formfrei, anders aber bei Anteilen an KapG und Grundstücken
- Beendigung der Treuhand

**STEUERLICHE BEHANDLUNG**

- Treugeber = wirtschaftlicher Eigentümer
- Treuhandverhältnis ist auf Aufforderung des FA nachzuweisen, § 159 Abs. 1 AO
- Im Bereich GrEStG: Zivilrechtliche Betrachtung, keine Zurechnung zum Treugeber
- Befreiung gem. § 3 Nr. 8 GrEStG, setzt aber vorherige Zahlung der GrESt für den Grundstückübergang auf den Treugeber voraus
- Gemeinsame Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 12.10.2007 zu Anwendungs- und Zweifelsfragen zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung von grundstücksbezogenen Treuhandgeschäften

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

Gilt bei der grunderwerbsteuerlichen Behandlung von Treuhandgeschäften die wirtschaftliche Betrachtungsweise oder ist auf den zivilrechtlichen Verkehrsvorgang abzustellen?

**BFH-BESCHLUSS VOM 30.11.2020 – II B 41/20, BFH/NV 2021, 447**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	KG, die im Jahr 2018 ein Mehrfamilienhaus erwarb
2018	Abschluss eines Treuhandvertrags zwischen KG (Treuhanderin) und Veräußerin (Treugeber). Das Finanzamt setzte GrESt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG fest. Stpfl.: keine GrESt, weil das Grundstück wirtschaftlich und sachenrechtlich bei der Verkäuferin als Treugeber verblieben sei
Nds. FG	Abweisung der Klage und Nichtzulassung der Rev.

160

**BFH: ABWEISUNG DER NICHTZULASSUNGSBESCHWERDE**

- Die Rechtssache weist **keine grds. Bedeutung** auf, da die Rechtslage eindeutig ist.
- Der Treuhänder erwirbt zivilrechtlich einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks und spätestens durch die Auflassung das **Eigentum am Grundstück**. Hieran ändern weder die schuldrechtlichen Abreden der Parteien noch ein zeitgleich vereinbarter Anspruch auf Rückübertragung etwas. Die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO findet **keine Anwendung**.
- Es besteht **keine ausnahmsweise Freistellung** von der Steuer. Das folgt aus § 3 Nr. 8 S. 2 GrEStG. Nach § 3 Nr. 8 S. 1 GrEStG ist u.a. von der Besteuerung ausgenommen der Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses.

161

**KLARE AUSSAGE DES BFH**

- Anwendung einer **rein zivilrechtlichen Betrachtung** auf Treuhandverhältnisse
- **Keine Übertragung** der Rspr. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise beim mittelbaren Gesellschafterwechsel
- Argument: Strenge Ausrichtung der GrESt als **Rechtsverkehrsteuer** am Zivilrecht
- Unterschiedliche Behandlung von Treuhandverhältnissen bei der ESt und GrESt ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden

**RÜCKÜBERTRAGUNG AUF TREUGEBER**

- Vorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG
- Zweiter Rechtsvorgang, der als solcher besteuert wird
- Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 8 GrEStG, die jedoch die Zahlung der GrESt für den ersten Erwerbsvorgang voraussetzt



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Nachweispflicht

**TREUHANDVERHÄLTNISSE AN PERSG-ANTEILEN FÜR VORGÄNGE I.S.D. § 1 ABS. 2a UND ABS. 3 GREStG**

- Unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands innerhalb von 5 Jahren zu mind. 95% (ab 1.7.2021: **90%**) und im BV inländisches Grundstück
- Bei Begründung der Treuhandschaft: Erwerb wird nur einmal gezählt

### VORGÄNGE I.S.D. § 1 ABS. 3 GREStG IM ZUSAMMEN- HANG MIT TREUHAND- GESCHÄFTEN

- Rechtliche Anteilsvereinigung von mind. 95% (ab 1.7.2021: **90%**) der Anteile in einer Hand
- Wirtschaftliche Vereinigung unschädlich
- Gemeinsame Ländererlasse vom 19.9.2018

### ERWERBSVORGÄNGE I.S.D. § 1 ABS. 3a GREStG IM ZU- SAMMENHANG MIT TREU- HANDGESCHÄFTEN

- Erstmalig eine wirtschaftliche Beteiligung i.H.v. mind. 95% (ab 1.7.2021: **90%**) an einer Grundbesitz besitzenden Gesellschaft
- Entsprechende Anwendung der gemeinsamen Ländererlasse vom 19.9.2018

### GESETZ ZUR ÄNDERUNG DES GREStG

- Absenkung der 95%-Grenze in den Ergänzungstatbeständen auf 90%
- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands, § 1 Abs. 2b GrEStG
- Börsenklausel, § 1 Abs. 2c GrEStG
- Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre
- Anwendung auf Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen
- Streichung der ursprünglich geplanten Änderungen zum Verspätungszuschlag durch das JStG 2020 (Rechtslage bleibt unverändert)
- Geltung: **ab 1.7.2021**

- Beschlussfassung im Deutschen Bundestags: 22.4.2021
- Beschlussfassung im Deutschen Bundesrat: 7.5.2021
- Verkündung im BGBl mit Datum v. 12.5.2021 (I, S. 986) → AktStR 3/2021

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 2/2021

166