

2|22 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info 

1

2|22 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

11

VORBEMERKUNGEN

Gesetzgebung

4. CoronaStHilfG

Steuerverlastungs-
gesetz 20222. Gesetz zur
Änderung der AO
und des EGAO

- Abzinsung von unverzinslichen Verbindlichkeiten \Leftrightarrow Rückstellungen
- Steuererklärungsfristen

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022

12

12

VORBEMERKUNGEN

ABGABEFRISTEN FÜR STEUERERKLÄRUNGEN

	Erklärungspflicht für beratene Fälle	Vorabforderung beratene Fälle	Fristbeginn Verspätungszuschlag	Beginn des Zinslaufs
VZ 2020	bis 31.8.2022	31.8.2022	1.9.2022	1.10.2022
VZ 2021	bis 31.8.2023	31.8.2023	1.9.2023	1.10.2023
VZ 2022	bis 31.7.2024	31.7.2024	1.8.2024	1.9.2024
VZ 2023	bis 31.5.2025	31.5.2025	1.6.2025	1.7.2025
VZ 2024	bis 30.4.2026	30.4.2026	1.5.2026	1.6.2026

(Ohne Sonderregelungen für Land- und Forstwirte)

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022

13

13

VORBEMERKUNGEN

BFH-URT. V. 21.4.2021 – XI R 29/20, BStBI II 2022, 52 – „E-BILANZ“

1. § 5b Abs. 1 EStG ist verfassungsgemäß.
2. Eine „unbillige Härte“ i.S.d. § 5b Abs. 2 EStG liegt nicht bereits deshalb vor, weil die Einkünfte des bilanzierenden Steuerpflichtigen im Wirtschaftsjahr gering oder negativ sind. Vielmehr ist zu beurteilen, ob angesichts des Umfangs der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung die vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten unverhältnismäßig sind. Nur wenn dies der Fall ist, liegt ein nicht unerheblicher finanzieller Aufwand i.S. des § 150 Abs. 8 Satz 2 Halbsatz 1 AO vor.
3. Ein finanzieller Aufwand in Höhe von 40,54 € für die durch § 5b Abs. 1 EStG vorgeschriebene elektronische Übermittlung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ist auch für einen „Kleinstbetrieb“ nicht (wirtschaftlich) unzumutbar.

VORBEMERKUNGEN

EINKUNFTSERZIELUNGSABSICHT GEM. § 21 EStG – IX B 18/21

1. Die Einkünfterzielungsabsicht in Form der Überschusserzielungsabsicht ist als das subjektive Tatbestandsmerkmal in § 21 EStG einkunftsart- und bereichsspezifisch ausgestaltet.
2. Bei einer auf Dauer angelegten, auf Wohnimmobilien bezogenen Vermietungstätigkeit ist typisierend vom Vorliegen einer Einkünfterzielungsabsicht auszugehen. Demgegenüber gilt bei Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (sog. „Gewerbeimmobilien“), die Typisierung der Einkünfterzielungsabsicht nicht; hier muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

VORBEMERKUNGEN

BFH-URT. V. 21.4.2022 – V R 48/20 (V R 20/17), V R 48/20, V R 20/17

1. In Bezug auf die Urteile des XI. Senats des BFH vom 2.3.2011 – XI R 21/09, BFHE 233, 269 u.v. 16.10.2013 XI R 34/11, BFHE 243, 435 sieht der Senat von einer Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO bei diesem Senat ab, da nach dessen Spruchpraxis ein Urteil des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren das nationale Gericht bei seiner Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits bindet (vgl. z.B. BFH-Urteil v. 18.12.2019 – XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, S. 571, Rz 21).
2. Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL muss es sich bei den in dieser Vorschrift bezeichneten juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Verwaltungs- und Wirtschafts-akademien, Volkshochschulen und Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, um Einrichtungen ohne Gewinnstreben handeln. Dies setzt entsprechend den Vorgaben des EuGH insbesondere voraus, dass die Einrichtung im Fall ihrer Auflösung von ihr erzielte Gewinne, welche die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigen, nicht an ihre Mitglieder verteilen darf (war im Streitfall nicht erfüllt).

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022

16

16

VORBEMERKUNGEN

BFH-URT. V. 4.5.2022 – XI R 28/21 UND XI R 29/21**BFH „KIPPT“ FRIST ZUR DOKUMENTATION DER ZUORDNUNG !**

1. **Leitsatz 1:** Für die Dokumentation der Zuordnung ist **keine fristgebundene Mitteilung** an die Finanzbehörde **erforderlich**. Liegen innerhalb der **Dokumentationsfrist (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO)** nach außen hin **objektiv erkennbare Anhaltspunkte** für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.
2. **Objektiv erkennbare Anhaltspunkte können z.B. sein:**
 - Auftreten bei An- und Verkauf unter dem Firmennamen
 - Betriebliche oder private Versicherung des Gegenstands
 - Bilanzielle Behandlung als Betriebsvermögen
 - Bauzeichnungen (XI R 28/21)
 - Einspeisevertrag bei PV-Anlagen (XI R 29/21).

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022

17

17

VORBEMERKUNGEN

UNIONSRECHTLICHE ZWEIFEL AN § 12 ABS. 2 NR. 11 UStG – BFH V. 7.3.2022 - XI B 2/21

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG im nationalen Recht angeordnete Aufteilungsgebot für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, mit Unionsrecht vereinbar ist (Anschluss an den BFH-Beschluss v. 26.5.2021 – V R 22/20, BFHE 273, 351).

VORBEMERKUNGEN

ANSPRUCH AUF AUSKUNFT NACH DER DATENSCHUTZ-GRUND- VERORDNUNG, BFH V. 17.11.2021 - II R 43/19

1. Es besteht auch kein Anspruch auf Änderung oder Löschung der Datensätze bei der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA). Ansprüche aus der DSGVO sind in zulässiger Weise durch die AO eingeschränkt worden.
2. Verfassungsrechtliche Bedenken hiergegen bestehen nicht.
3. Der erkennende Senat schließt sich in vollem Umfang den vom BVerfG gebilligten Ausführungen des VII. Senats des BFH in dessen Urteil vom 30.07.2003, VII R 45/02 an und hält an ihnen fest. Die Maßstäbe haben sich zwischen dem BDSG a.F. und der DSGVO i.V.m. §§ 32c, 32b AO nicht wesentlich geändert.
4. Die Frage, ob im jeweiligen Einzelfall die Interessen der Finanzverwaltung gefährdet sind, ist nicht zu prüfen. Auch ist ohne Belang, ob der Steuerpflichtige aus dritter Quelle tatsächlich Kenntnis von den bei der IZA über ihn gespeicherten Datensätze hat.

FG NDS., BESCHL. V. 18.3.2022 – 7 K 120/21 (BVERFG: 2 BVL 6/22)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013, 2015, 2016
Kläger	Der Kläger erzielte als selbständiger Versicherungsmakler gewerbliche Einkünfte → persönlicher ESt-Satz (über 25%) sowie vGA aus mehreren Beteiligung → Abgeltungsteuer
Finanzamt	Zurechnung von Provisionszahlungen zum Kl., die bisher einer anderen Person zugerechnet wurden. Kläger: Zuordnung zu unrecht, bei § 20 EStG kein Sparer-Freibetrag
Nds. FG	Begründung: Abgeltungsteuer führe nicht (mehr) zur Verwirklichung eines effektiven Steuervollzugs oder zur Beseitigung eines strukturellen Vollzugsdefizits. Vorlage an das BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit

Thema 01

Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

AUSGANGSPUNKT

- Vergütungen für Überstunden = Grundlohn + Überstundenzuschlag

**BERATUNGSHINWEIS:**

Rechtsgrundlage

- Laufender Arbeitslohn → in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet

**BERATUNGSHINWEIS:**

Besteuerungszeitraum

STEUERFREIHEIT GEM. § 3b EStG

- Zuschläge neben dem Grundlohn gezahlt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Erfasste Zahlungen

- Höhe des Zuschlags

		Zuschlag zum Grundlohn
Nacharbeit	Zeit von 20 Uhr - 6 Uhr	25 %
Sonntagsarbeit	Zeit von 0 Uhr - 24 Uhr	50 %
Gesetzliche Feiertage	Zeit von 0 Uhr - 24 Uhr	125 %
Arbeit am 31.12.	Zeit ab 14 Uhr	125 %
Arbeit am 24.12.	Zeit ab 14 Uhr	150 %
Arbeit am 25.12. und 26.12. sowie am 1.5.	ganztäglich	150 %

**BERATUNGSHINWEIS:**

Nacharbeit von 0 bis 4 Uhr

- Beschränkung des Grundlohns auf 50 EUR

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

- Sind die im Zusammenhang mit Hin- und Rückfahrten zu Auswärtsspielen an Profisportler und Mannschaftsbetreuer geleisteten Zuschläge nach Maßgabe von § 3b EStG steuerfrei leistbar?
- Gehören die i.R.e. Aufhebungsvertrags vereinbarten Überstundenvergütungen zu den außerordentlichen Einkünften i.S.d. § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG?

BFH-URTEIL VOM 16.12.2021 – VI R 28/19, BStBI II 2022, 209

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012 - 2015
Klägerin	Für die Fahrten im Mannschaftsbus zu Auswärtsspielen erhalten die Profisportler nebst Betreuer vom Arbeitgeber steuerfreie Zuschüsse nach Maßgabe von § 3b EStG.
Finanzamt	Gezahlte Zuschläge für die Fahrzeit im Bus sind nicht steuerfrei, weil während der Busfahrt tatsächlich keine Arbeit geleistet wird.
FG Düsseldorf	Stattgabe: Steuerfreie Erstattung nach § 3b EStG ist anwendbar.

REVISION UNBEGRÜNDET

- Die Steuerfreiheit für Zuschläge nach § 3b EStG ist nur für **tatsächlich geleistete** Sonn-, Feiertags- und Nacht**arbeit** anwendbar.
- Für die tatsächlich geleistete Arbeit wird keine konkrete (individuell) belastende Tätigkeit verlangt. Ausreichend ist vielmehr, dass der Mitarbeiter eine **grundlohnbewehrte Tätigkeit** tatsächlich zu den nach § 3b EStG begünstigten Zeiten ausübt. Auch die Fahrzeit im Mannschaftsbus zählt zur tatsächlichen Arbeitszeit i.S.d. § 3b Abs. 1 S. 1 EStG.
- Für die Auslegung des Begriffs „tatsächlich geleistete Arbeit“ ist die **arbeitszeitrechtliche Einordnung** der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz nicht maßgeblich.
- Der BFH betont, dass für die steuerfreien Zuschläge grds. **Einzelaufzeichnungen** der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden zu führen sind.

BFH-URTEIL VOM 2.12.2021 – VI R 23/19, BFH/NV 2022, 488

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Eheleute werden zusammen zur ESt veranlagt. Der Ehemann erhielt im Streitjahr Überstunden aufgrund eines Aufhebungsvertrags ausgezahlt. Im LSt-Abzugsverfahren besteuerte der Arbeitgeber den Arbeitslohn ohne Anwendung der Fünftelungsregelung. Im Veranlagungsverfahren begehrt die Kläger die Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG.
Finanzamt	Keine Gewährung der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG („Fünftelregelung“).
FG Münster	Einkünfte für eine mehrjährige Tätigkeit, die die Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG auslösen, liegen in Bezug auf die nachgezählten Überstundenvergütungen vor.

REVISION UNBEGRÜNDET

- Bei außerordentlichen Einkünften i.S.d. § 34 Abs. 2 EStG ist die sog. **Fünftelungsregelung** nach § 34 Abs. 1 EStG anzuwenden.
- Als außerordentliche Einkünfte kommen neben den Entschädigungen auch **Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten** in Frage.
- Bei der **Überstundennachzahlung** handelt es sich um Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit, sofern diese für einen **Zeitraum von mehr als 12 Monaten** veranlagungsübergreifend geleistet werden.
- Die **Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit** muss zudem aus **wirtschaftlich vernünftigen Gründen** in zusammengeballter Form erfolgen. Dies ist zumindest bei Zahlung einer Überstundenvergütung aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses der Fall.

ANMERKUNG

- Verhältnis zwischen LSt-Abzugsverfahren und Veranlagungsverfahren → keine Bindungswirkung
- Geltendmachung der Steuerfreiheit erst im Veranlagungsverfahren



BERATUNGSHINWEIS:
Dienstwagengestellung

STEUERFREIE ZUSCHLÄGE

- Tätigkeit = jede vom Arbeitgeber zu den begünstigten Zeiten verlangte Tätigkeit oder Maßnahme
- Differenzierung nach individueller Belastung nicht praktikabel → „Rufbereitschaft“



BERATUNGSHINWEIS:

Auswärtstätigkeit

- Einzelaufzeichnungspflichten für tatsächlich erbrachte Arbeitsstunden
- Aktuelle Diskussion: § 3 Nr.11b EStG-E und Ausweitung?

EINKÜNFTE UND MEHRJÄHRIGE TÄTIGKEIT

- Mehrjährigkeit = mindestens zwei VZ und mehr als 12 Monate umfasst



BERATUNGSHINWEIS:

Abweichende FG-Rspr. ist überholt

- Erforderliche wirtschaftliche Gründe für die Mehrjährigkeit
- Gem. § 158 FamFG gerichtlich bestellter Verfahrensbeistand → Umsatzsteuerfreiheit → mehrjährige Rückzahlungen
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb → Umsatzsteuerfreiheit

Thema 02

Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung

32

VERMÖGENSÜBERTRAGUNG GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG

VERMÖGENSÜBERGABE ZUR VORWEGGENOMMENEN ERBFOLGE

- Übertragung unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge
- Vermögensübertragung aufgrund einzelvertraglicher Regelungen



33

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON PV

- Nicht ertragsteuerbarer Vorgang
- Übergang der Anschaffungs-/Herstellungskosten
- AfA-Bemessung gem. § 11d EStDV

TEILENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON PRIVATVERMÖGEN

- Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (**Trennungstheorie**)
- Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert



BERATUNGSHINWEIS:

Übernahme „anderer“ Verbindlichkeiten

- Beispiel: Wechsel des Charakters von Verbindlichkeiten

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBEN, TEILBETRIEBEN UND MITUNTERNEHMERANTEILEN

- Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG
- Unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG Fortführung der Buchwerte
- Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten
- Negatives Eigenkapital

TEILENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBEN, TEILBETRIEBEN UND MITUNTERNEHMERANTEILEN

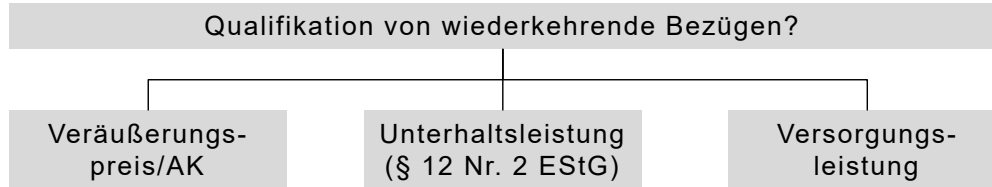
- Insg. entgeltlich, wenn Entgelt höher als steuerliches KapKto (**Einheitstheorie**)
- Veräußerungsgewinn = Entgelt ./ . gesamtes steuerliches Kapital



BERATUNGSHINWEIS:

Begünstigung des Gewinns

VERMÖGENSÜBERGABE GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNGEN



- Renten und dauernde Lasten: Sonderausgaben beim Leistenden (wenn nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften) und sonstige Einkünfte (Ertragsanteil oder insg.) beim Empfänger
- Übergang einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit
- Lebenslange Versorgung des Übergebers oder weiterer zum Generationen-Nachfolgeverbund gehörender Personen
- Weder Veräußerung noch Anschaffung → **Ausweitung** durch die Rechtsprechung

§ 10 ABS. 1a NR. 2 EStG (AUSZUG) – AB 2008

„auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, **lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen**, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Dies gilt nur für

- a) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines **Mitunternehmeranteils** an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder des § 18 Abs. 1 ausübt,
- b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines **Betriebs oder Teilbetriebs**, sowie
- c) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines **mindestens 50%** betragenden Anteils an einer **GmbH**, wenn der Übergeber als **Geschäftsführer** tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung über^nimmt.“

VERMÖGENSÜBERTRAGUNG GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Stellt die Vermögensübergabe von Immobilienvermögen gegen Versorgungsleistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dem Grunde nach eine unentgeltliche Übertragung oder einen Veräußerungsvorgang dar?

VERMÖGENSÜBERTRAGUNG GEGEN VERSORGUNGSLEISTUNG

BFH-URTEIL VOM 29.9.2021 – IX R 11/19, BSTBL II 2022, 228 (BFH/NV 2022, 270)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2013
Kläger	Eheleute, Zusammenveranlagung zur ESt
2011	Vater (V, geb. 1939) überträgt seiner Tochter (T) „unentgeltlich im Wege der Schenkung“ ein vermietetes Mehrfamilienhaus, T verpflichtet sich zur Zahlung einer monatlichen nicht wertgesicherten lebenslangen Rente zugunsten des V sowie einer Zahlung i.H.v. 50.544,28 EUR zur Ablösung bestehender Darlehen, Verpflichtung zur Verfügung über das Grundstück nur mit Zustimmung des V
2013	Ermittlung der Einkünfte aus VuV unter Berücksichtigung der fortgeführten AfA des V sowie der gesamten Rentenzahlung i.H.v. $12 \times 2.500 \text{ EUR} = 30.000 \text{ EUR}$ als Werbungskosten
Finanzamt	Finanzamt berücksichtigt hinsichtlich der Rentenzahlung nur den Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.H.v. $13 \% \text{ v. } 30.000 \text{ EUR} = 3.900 \text{ EUR}$ als Werbungskosten
FG Bremen	Abweisung der Klage, insg. unentgeltliche Übertragung, weder Rentenzahlung insg. noch der Ertragsanteil kann als Werbungskosten berücksichtigt werden, Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG nicht erfüllt

AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Eine **zivilrechtliche Vollschenkung** unter Auflage führt einkommensteuerrechtlich nicht zwingend zu einer unentgeltlichen Vermögensübergabe. **Auflagen** können zu einer **teilentgeltlichen Vermögensübertragung** führen.
- Grds. ist auch eine Vermögensübergabe gegen **Versorgungsleistung** als **teilentgeltliche** Übertragung im Austausch mit einer Gegenleistung anzusehen.
- Abweichend von den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen führt eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG im Bereich dieses Sonderrechts **nur ausnahmsweise** zu einer **privilegierten unentgeltlichen Vermögensübergabe**.

ALLGEMEINES

- Grundsatzentscheidung → Bestätigung der Auffassung der FinVerw
- Entstehung von Anschaffungskosten für den Übernehmer → neues **AfA-Potential**
- **Veräußerungspreis** → steuerbare oder nichtsteuerbare Übertragung?

ÜBERTRAGUNG VON GRUNDSTÜCKEN IM PRIVATVERMÖGEN

- Vorteilhaftigkeit gegenüber Nießbrauch, wenn Fristen des § 23 EStG abgelaufen sind → **Nichtsteuerbarkeit**
- Beides ermöglicht die Versorgung des Übergebers
- Aber: Schaffung von neuem AfA-Potential beim Übernehmer

VEREINFACHTES BEISPIEL

V (70. Lebensjahr vollendet) möchte seiner Tochter T ein Mehrfamilienhaus im Wert von 1 Mio. EUR (Gebäudeanteil 70 %, Kauf vor rd. 40 Jahren, Baujahr 1975) übertragen. Die ursprüngliche AfA-BMG beträgt 200.000 EUR, das Restvolumen noch 40.000 EUR (verbleibende AfA-Dauer 10 Jahre).

NIEßBRAUCHSVORBEHALT

- Schenkungsteuer, wg. des Freibetrags steuerfrei
- Ertragsteuerlich: VuV-Einkünfte bei V, bei Übergang auf T § 11d EStDV

RENTENZAHLUNG

- Schenkungsteuer, wg. des Freibetrags steuerfrei
- Anschaffung i.H.v. 60% durch T → neues AfA-Volumen, Zahlung an V i.H.d. Ertragsanteil = Werbungskosten
- V: § 23 EStG und Besteuerung als sonstige Einkünfte

**BERATUNGSHINWEIS:**

Höhe der Versorgungsleistung

**ÜBERTRAGUNG VON MIT-
UNTERNEHMERANTEILEN AN
GEWERBLICH GEPRÄGTEN
PERSG**

- i.H.d. Barwerts: Teilentgeltlicher Vorgang
- Barwert > KapKto → **steuerbare Veräußerung**

**BERATUNGSHINWEIS:**

Betriebliche Verbindlichkeit

**ÜBERTRAGUNG VON ANTEILEN
AN KAPG < 50%**

- Trennungstheorie → quotaler Veräußerungsgewinn beim Übergeber, Übernehmer keine AfA
- Werbungskostenabzug nur unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG und nur i.H.v. 60%

FINANZIERUNGSANTEILE DER VERSORGUNGSLEISTUNG

- Beschränkung des **Werbungskostenabzugs** gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 2 EStG auf den Ertragsanteil i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG, relevant für Grundstücke und Anteile i.S.v. § 17 EStG
- Anteil an einer gewerblich geprägten PersG: Abzug des jeweiligen Finanzierungsanteils nach der Barwertminderungsmethode unter Berücksichtigung des § 14 BewG
- **Erhebliche Unterschiede** bei der Berücksichtigung dieser Aufwendungen, sowohl hinsichtlich des Zeitpunkts als auch der Höhe nach
- BFH: **Verfassungsrechtlich unbedenkliche** Ungleichbehandlung, Rechtfertigung durch Typisierung und Vereinfachungen

Thema 03

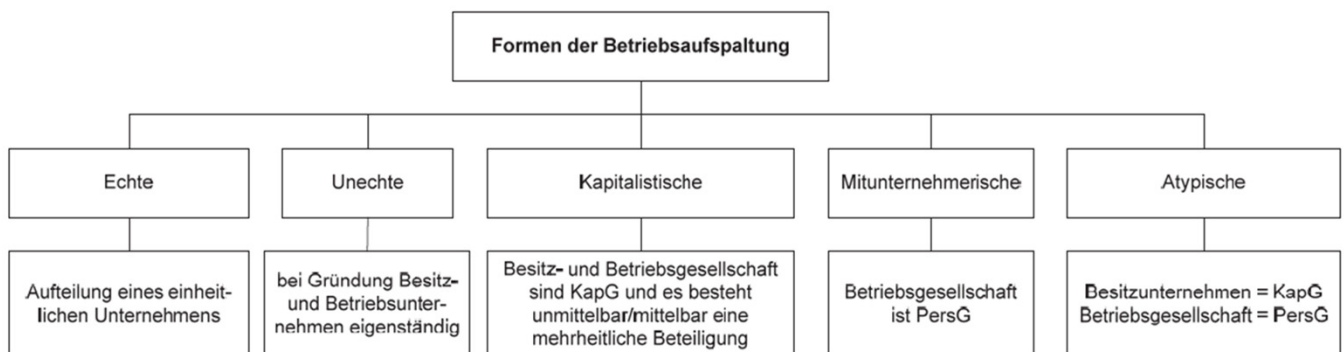
Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft

AUSGANGSPUNKT



- Entscheidende Bedeutung erlangt das Verfahren infolge der Frage des **Vorliegens einer Betriebsaufspaltung**
- Versagung der erweiterten Kürzung in Betriebsaufspaltungsfällen, da gewerbliche Tätigkeit

FORMEN DER BETRIEBSAUFSPALTUNG



MITTELBARE BETEILIGUNG AN DER **BETRIEB**SGESELLSCHAFT

- Einfluss kann auch durch eine **aus-schließlich mittelbare Beteiligung** über eine dazwischengeschaltete KapG vermittelt werden

MITTELBARE BETEILIGUNG AN DER **BESITZ**SGESELLSCHAFT

- „Durchgriffsverbot“
- Keine personelle Verflechtung, wenn die Person(-engruppe), die die Betriebs-KapG beherrscht, an der Besitz-PersG ausschließlich über eine KapG beteiligt ist

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung eine lediglich mittelbar über eine KapG bestehende Beteiligung an einer Besitz-PersG ausreichend mit der Folge, dass die erweiterte Kürzung für den Grundbesitz nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu versagen ist?

BEHERRSCHUNGSIDENTITÄT BEI MITTELBARER BETEILIGUNG ÜBER EINE
KAPITALGESELLSCHAFT AN EINER BESITZ-PERSONENGESELLSCHAFT

BFH-URTEIL VOM 16.9.2021 – IV R 7/18, BFH/NV 2022, 377

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010-2012
Klägerin	GmbH & Co. KG (gewerblich geprägte PersG), die ein Grundstück an eine andere KG vermietete. An der KG waren B, C und D als Kommanditisten zu 100% beteiligt. Komplementärin war die BV-GmbH, an der wiederum B, C und D zu insg. 100 % beteiligt waren. Alleinnige Kommanditist der M-KG war die H-GmbH, deren Anteilseigner zu 100% ebenfalls B, C und D waren. Komplementär der M-KG war die V-GmbH, deren Anteilseignerin wiederum zu 100 % die H-GmbH war.
2010 – 2012	Erzielte die Klägerin ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks an die M-KG. In ihren GewSt-Erklärung machte die Klägerin zunächst nur Kürzungen i.S.v. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG geltend. Nach einer Ap beantragte sie die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG (sog. erweiterte Kürzung).
Finanzamt	Finanzamt lehnte ab und ging davon aus, dass wegen der im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten der KG gehaltenen Beteiligungen an der H-GmbH keine ausschließliche Verwaltung eigenen Grundbesitzes vorliege. Darüber dient das Grundstück der K-KG zumindest zeitweise oder teilweise einem Gewerbebetrieb, an dem die Gesellschafter der KG beteiligt seien.
FG	Die Klage hatte Erfolg, da nach Ansicht des FG keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt. Es fehlt an der personellen Verflechtung.

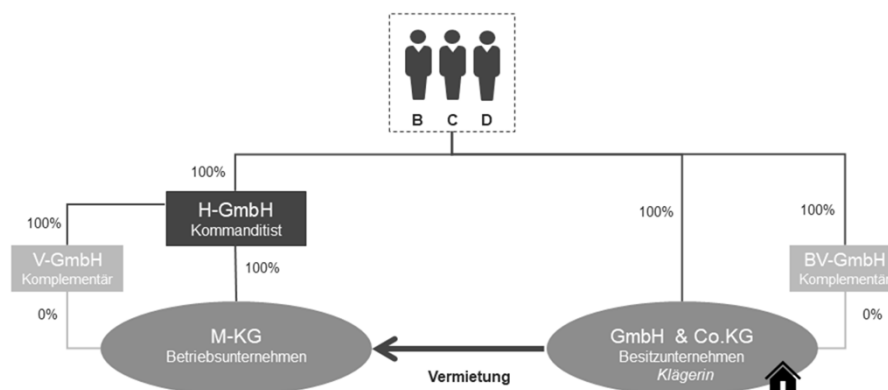
AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 215 - 217

50

50

BEHERRSCHUNGSIDENTITÄT BEI MITTELBARER BETEILIGUNG ÜBER EINE
KAPITALGESELLSCHAFT AN EINER BESITZ-PERSONENGESELLSCHAFT

SACHVERHALT



AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 216

51

51

REVISION BEGRÜNDET

- Die erweiterte Kürzung ist **nicht zu gewähren, weil** zwischen der Klägerin und der M-KG in den Streitjahren eine **Betriebsaufspaltung** vorgelegen hat.
- Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten WG für das Betriebsunternehmen um eine **wesentliche Betriebsgrundlage** handelt.
- Der Senat hält **nicht** mehr an seiner früheren Rechtsauffassung **fest**, dass eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-PersG, die **lediglich mittelbar über eine KapG besteht, keine personelle Verflechtung** begründen kann.
- Vielmehr kann in diesem Fall (auch) die Herrschaft über das Besitzunternehmen **mittelbar über eine KapG ausgeübt** und damit eine personelle Verflechtung begründet werden.

52

GRUNDSÄTZLICHE ANMERKUNGEN

- Entscheidend: Vorliegen der Betriebsaufspaltung → (Nicht-)Gewährung der erweiterten Kürzung ergibt sich dann daraus
- **Änderung der Rspr.:** Personelle Verflechtung kann auch über eine mittelbare Beteiligung über eine KapG an der Besitz-PersG begründet werden.

**BERATUNGSHINWEIS:**

Erb-schaftsteuerliche Begünstigung

- Künftig keine Unterscheidung zwischen mittelbaren Beteiligungen an Besitz- und Betriebsgesellschaft → Kapitalgesellschaft entfaltet keine Abschirmwirkung

**BERATUNGSHINWEISE:**

- Besitzgesellschaft als Personengesellschaft
- Keine Möglichkeit zur Vermeidung der Betriebsaufspaltung

53



ÜBERPRÜFUNG VON STRUKTUREN

- **Einheitliche Maßstäbe** der personellen Verflechtung bei Besitz- und Betriebsunternehmen
- Aber offen, ob dies auch bei **Besitz-KapG** gilt – offenbar will der I. Senat eine vom III. und IV. Senat abweichende Auffassung vertreten
- Prüfung von Betriebsaufspaltungsstrukturen
- Auswirkungen auf die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG

Thema 04

Realteilung und Sperrfristverstoß

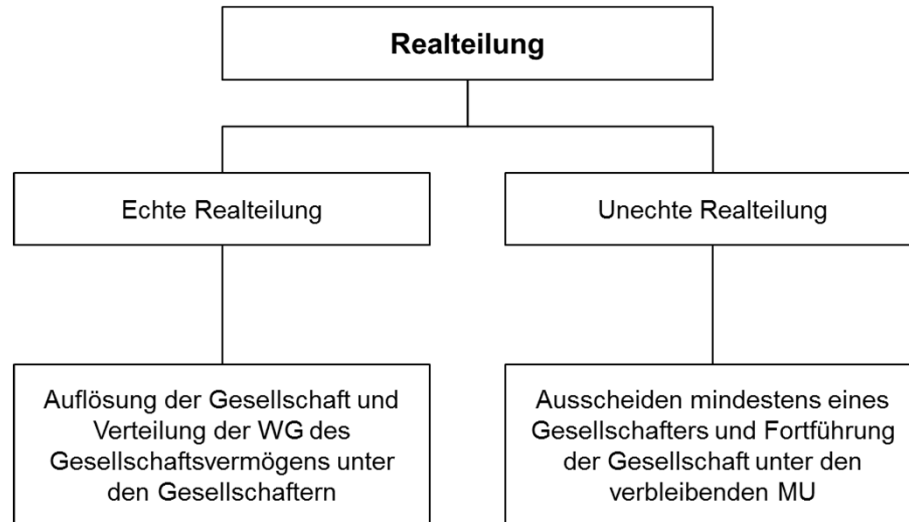
56

REALTEILUNG UND SPERRFRISTVERSTOß

§ 16 ABS. 3 S. 2 – 3 EStG

„Werden im Zuge der **Realteilung** einer Mitunternehmerschaft **Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile** oder **einzelne Wirtschaftsgüter** in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer **übertragen**, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den **Werten** anzusetzen, die sich nach den **Vorschriften über die Gewinnermittlung** ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; § 4 Abs. 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang **rückwirkend der gemeine Wert** anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer **Sperrfrist** nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist **endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.**“
(Herv. d. Verf.)

57

FORMEN DER REALTEILUNG**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Wem ist ein Übertragungsgewinn zuzurechnen, wenn nur ein Realteiler die Sperrfrist verletzt und die Auseinandersetzungsvereinbarung keine Regelung enthält?

BFH-URTEIL VOM 23.11.2021 – VIII R 14/19, BFH/NV 2022, 483 (DStR 2022, 599)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	war neben der Beigeladenen zu gleichen Teilen Gesellschafter einer GbR (ärztliche Gemeinschaftspraxis). 30.6.2012: Echte Realteilung → Übernahme der jeweils zugeteilten WG zu Buchwerten in ihre Einzelpraxis. Beigeladene verkaufte zum 30.9.2013 ihre Arztpraxis → Rückwirkender Ansatz des gemeinen Werts i.R.d. Realteilung
Finanzamt	Änderungsbescheid gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, Gewinn im Sonderbetriebsvermögen ist der Beigeladenen zuzuordnen, der Gewinn aus dem Gesamthandsvermögen ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen
FG Sachsen-Anhalt	Klage erfolglos, Gewinn ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

REVISION DER KLÄGERIN IST BEGRÜNDET

- Der Senat habe trotz **Nichterscheinens der Beigeladenen** zur mündlichen Verhandlung entscheiden können, da die Beigeladene geladen und auf die Möglichkeit der Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten hingewiesen worden sei.
- **Echte Realteilung** i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG. Veräußerung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen, die die Beigeladene in ihre Einzelpraxis übernommen hatte, innerhalb der Sperrfrist → Gewinn auf Ebene der GbR gem. § 16 Abs. 3 S. 3 EStG
- Das FG hat **fehlerhaft** angenommen, dass der **Aufgabegewinn der Beigeladenen beiden Gesellschafterinnen** entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel **zuzurechnen** ist.
- **Der Gewinn** aus der Sperrfristverletzung ist, wenn ein Realteiler seinen gesamten Betrieb veräußert, in den er die i.R.d. Realteilung übernommen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, gem. **§ 16 Abs. 3 S. 8 EStG allein diesem Realteiler** zuzurechnen. Diese Sonderregelung zur Ermittlung des Aufgabegewinns ist als spezielle Gewinnzurechnungsnorm zu verstehen.

ALLGEMEINES

- Beachtung der vielfältigen Sperrfristen, deren unterschiedlicher Dauer und deren unterschiedlichen Beginns



BERATUNGSHINWEIS:
Überprüfung der Einhaltung

VERFAHRENSRECHT

- Nichterscheinen eine Verfahrensbeiliegten (hier Beigeladene)
- Keine Schutz vor negativen Entscheidungen



BERATUNGSHINWEIS:
Verfahrensbevollmächtigte

ZURECHNUNG DES GEWINNS BEI ECHTER REALTEILUNG

- BMF und Teile der Literatur: **Allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel**, sofern keine abweichende schriftliche Vereinbarung der Real teiler vorliegt.
- **BFH:**
 - Abgrenzung ggü. einer im Zeitpunkt der Realteilung getätigten **gemeinschaftlichen Entnahme** → **Allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel**
 - Veräußerung iRe **Sperrfristverletzung eines einzelnen Realteilers**: Andere ehemaligen Mitunternehmer können die spätere Sperrfristverletzung nicht verhindern → **Alleinige Zurechnung zum Realteiler**, der die Sperrfrist verletzt
- **§ 16 Abs. 3 S. 8 EStG**: „Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.“



BERATUNGSHINWEIS:
Vertragliche Regelung sinnvoll

SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

- Nicht Gegenstand des Verfahrens
- FG-Verfahren: Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 2 EStG i.R.e. Realteilung → **Keine Sperrfrist in § 6 Abs. 5 EStG enthalten** → Verletzung kann nicht erfolgen → kein entstehender Gewinn

ZURECHNUNG DES GEWINNS

- Keine Übernahme der von der Rspr. angelegten Gleichbehandlung durch die FinVerw (**BMF v. 19.12.2018**)
- **Echte** Realteilung: **Anerkennung von sog. Freistellungsvereinbarungen**
- **Unechte** Realteilung: BMF-Schr. v. 19.12.2018 erwähnt **nicht** die Möglichkeit einer vertraglichen Freistellungsvereinbarung



BERATUNGSHINWEIS:

Vertragliche Regelung und Anerkennungsrisiko

Thema 05

Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

66

ENTLASTUNGSBETRAG FÜR ALLEINERZIEHENDE

AUSGANGSPUNKT

- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, wenn **Kinderfreibetrag oder Kindergeld**



BERATUNGSHINWEIS:

Auszahlungsbeschränkung

67

ENTLASTUNGSBETRAG FÜR ALLEINERZIEHENDE

HÖHE DES ENTLASTUNGSBETRAGS

- Ein Kind: 4.008 EUR
- Erhöhung um jedes weitere Kind:
240 EUR
- Jahresbetrag
- Meldung bei mehreren Personen

ALLEIN STEHENDE PERSON

- Nicht Voraussetzungen des Splitting-Verfahrens oder verwitwet



BERATUNGSHINWEIS:
Verwitwetensplitting

ENTLASTUNGSBETRAG FÜR ALLEINERZIEHENDE

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Sind allein stehende Personen nur diejenigen, die während des gesamten VZ nicht verheiratet bzw. verpartnert sind oder die die verheiratet bzw. verpartnert sind, aber seit mindestens dem vorangegangenen VZ dauernd getrennt leben?

BFH-URTEIL VOM 28.10.2021 – III R 17/20, BFH/NV 2022, 477 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Kläger	Der Kläger ist Vater zweier minderjähriger Kinder. Im April 2017 zog die Ehefrau und Mutter aus dem gemeinsamen Haushalt aus. Der Kläger beantragte die zeitanteilige Gewährung des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG. Die damaligen Eheleute wurden im VZ 2017 einzeln veranlagt.
Finanzamt	Ablehnung des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG, da im Trennungsjahr eine Zusammenveranlagung möglich gewesen wäre.
Nds. FG	Zeitanteilige Gewährung des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG, da eine Einzelveranlagung beantragt und durchgeführt wurde.

REVISION DES FINANZAMTS IST UNBEGRÜNDET

- Der Entlastungsbetrag nach Maßgabe von § 24b EStG kann **im Trennungsjahr zeitanteilig** für die Monate berücksichtigt werden, in denen eine allein stehende Person vorliegt.
- Bei dem Entlastungsbetrag nach § 24b EStG handelt es sich um einen **Freibetrag**, der nach dem Monatsprinzip auch **bei Trennung zeitanteilig** berücksichtigt werden kann. **Unerheblich** ist, ob die Einzelveranlagung oder die Zusammenveranlagung von Ehegatten im Trennungsjahr gewählt wird.
- Nach Trennung im Laufe eines VZ kann eine **Erziehungsgemeinschaft** vorliegen.
- Das Monatsprinzip nach § 24b Abs. 4 EStG hat Vorrang vor der Möglichkeit, im Trennungsjahr für den gesamten VZ das Splittingverfahren beantragen zu können.

BFH-URTEIL VOM 28.10.2021 – III R 57/20, BFH/NV 2022, 480 (FALL 2)

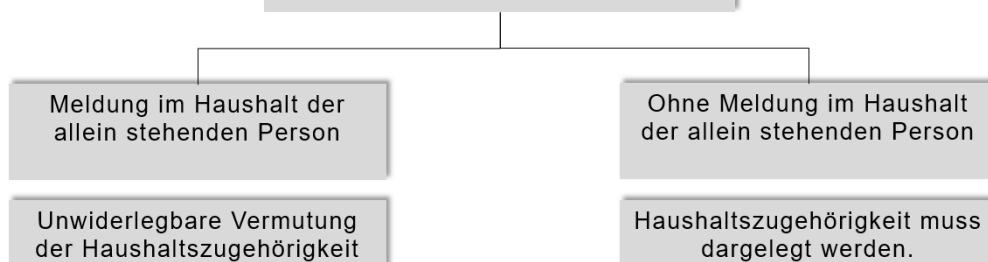
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Kläger	Die Kläger sind seit Mitte Dezember 2015 miteinander verheiratet. Jeder Kläger lebte mit dem jeweiligen Kind bis zur Hochzeit in einem eigenen Hausstand. Die Kläger beantragten in ihrer gemeinsamen ESt-Erklärung 2015 (Zusammenveranlagung) jeweils einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für den Zeitraum Januar bis Dezember.
Finanzamt	Keine Gewährung von § 24b EStG.
FG München	Kein Entlastungsbetrag nach § 24b EStG, weil die Zusammenveranlagung beantragt und durchgeführt wurde.

REVISION DER KLÄGER IST BEGRÜNDET

- Der Entlastungsbetrag nach Maßgabe von § 24b EStG kann im **Hochzeitsjahr zeitanteilig** für die Monate berücksichtigt werden, in denen eine **allein stehende Person** vorliegt.
- Bei dem Entlastungsbetrag nach § 24b EStG handelt es sich um einen **Freibetrag**, der nach dem **Monatsprinzip** auch bei erstmaliger Begründung der Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung zeitanteilig berücksichtigt werden kann.
- Bis zur Hochzeit im Laufe eines VZ kann eine **Erziehungsgemeinschaft** beim jeweiligen Elternteil vorliegen. Unerheblich ist insoweit auch, ob im Hochzeitsjahr die Einzelveranlagung oder die Zusammenveranlagung von Ehegatten tatsächlich gewählt wird.
- Das Monatsprinzip nach § 24b Abs. 4 EStG hat **Vorrang** vor der Möglichkeit, im Hochzeitsjahr für den gesamten VZ das **Splittingverfahren** beantragen zu können.

GRUNDSÄTZLICHE ANMERKUNGEN

- Widerspruch zur Verwaltungsauffassung
- Trennung oder Hochzeit im Laufe des Jahres
- § 24b Abs. 4 EStG (Monatsprinzip)

HAUSHALTZUGEHÖRIGKEIT

BMF-Schreiben v. 23.10.2017 – BStBl I 2017, 1432 Rz. 17 - 20

Thema 6

Nahestehende Person bei der Abgeltungsteuer

76

NAHESTEHENDE PERSON BEI DER ABGELTUNGSTEUER

AUSSCHLUSS DER ABGELTUNGSTEUER

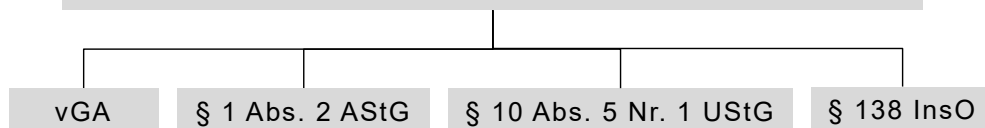
- Ausgangspunkt: Grundlegender Systemwechsel
- Problem: Drohende unerwünschte Gestaltungen
Beispiele: Immobilienfinanzierung, KapG, PersG
- „Steuersatzabitrage“



- Notwendigkeit zur Einbeziehung von nahestehenden Personen

77

DIE NAHESTEHENDE PERSON ALS SOLICHE



REGIERUNGSBEGRÜNDUNG (HERV. D. VERF.)

„Ein derartiges Verhältnis (als nahestehende Person, d. Verf.) liegt vor, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen einen **beherrschenden Einfluss** ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahe stehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten **Einfluss auszuüben** oder wenn einer von ihnen ein **eigenes wirtschaftliches Interesse** an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.“

BISHERIGE RECHTSPRECHUNG

- Normenspezifische Auslegung
- Begründung: Unterschiedliche Zwecke
- Abgrenzung zu anderen Regelungen



BERATUNGSHINWEIS:

Missbräuchliche Vorteilserzielung

AUFFASSUNG DER FINVERW

- Alte Auffassung: Formulierung der Regierungsbegründung und außerdem Angehörige i.S.v. § 15 AO – ohne nähere Prüfung im Einzelfall
- BMF-Schr. v. 9.12.2016: Beherrschungsverhältnis
- BMF-Schr. v. 18.1.2016: Einheitliche Definition

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Wann liegt eine nahestehende Person i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG bei einer Darlehensgewährung **an eine Personengesellschaft** vor?
- Sind Anteile von Ehegatten zusammenzurechnen, wenn sie gemeinsam Anteile an einer Personengesellschaft halten und diese später in eine Familienstiftung einbringen?
- Wann liegt eine faktische Beherrschung vor, die die Eigenschaft als nahestehende Person begründet?

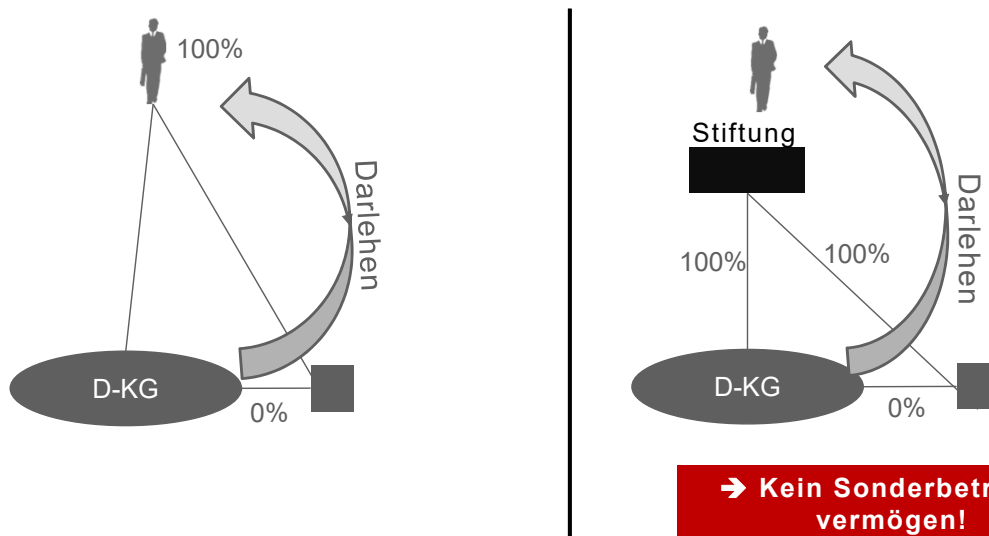
BFH-URTEIL VOM 28.9.2021 – VIII R 12/19, BSTBL II N.N. (BFH/NV 2022, 374)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Ehepaar war zunächst als Kommanditisten an der O-GmbH & Co. KG mit jeweils 50 % beteiligt. Einzige Komplementärin ohne Kapitalanteil war die O-Verwaltungs-GmbH, ebenfalls im jeweils hälftigen Eigentum der Ehegatten. Die Kläger übertrugen ihre Kommanditbeteiligungen an der O-GmbH & Co. KG sowie ihre Anteile an der O-Verwaltungs-GmbH auf die von ihnen als Stifter errichtete O-Familienstiftung. Alleiniges Stiftungsorgan ist der aus drei Personen (den Eheleuten und einer dritten Person) bestehende Vorstand. Vorstandsbeschlüsse werden gem. der Stiftungssatzung mit einfacher Mehrheit gefasst. Im Streitjahr flossen den Eheleuten aus ihren Forderungen gegenüber der O-GmbH & Co. KG Zinsen zu, die sie der Abgeltungssteuer unterwarfen.
Finanzamt	Zunächst erklärungsgemäße Anwendung der Abgeltungssteuer, 2018: Geänderter ESt-Bescheid gem. § 164 Abs. 2 AO: Besteuerung mit der tariflichen ESt.
FG Münster	Klage erfolgreich; Nahestehende Personen i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG liegen nicht vor.

REVISION UNBEGRÜNDET

- Sind Ehegatten mittelbar über eine von ihnen errichtete Familienstiftung an einer GmbH & Co. KG beteiligt, so unterliegen **Zinseinnahmen** der Ehegatten aus einzeln gegenüber der KG gewährten Darlehen der Besteuerung mit dem **Abgeltungsteuersatz**, wenn die Ehegatten in der Stiftung keine beherrschende Stellung einnehmen.
- Eine **beherrschende Stellung** der Ehegatten in der Stiftung ergibt sich nicht, wenn die Ehegatten zwar gemeinschaftlich eine Stimmrechtsmehrheit im Stiftungsvorstand erreichen könnten, unabhängig von der ehelichen Lebensgemeinschaft aber keine besonderen Beweisanzeichen dafür vorliegen, dass ein persönliches oder wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis zwischen den Ehegatten besteht und auch ein Näheverhältnis zwischen der Darlehensschuldnerin und den Ehegatten aufgrund eines wirtschaftlichen Interesses an der Erzielung der Einkünfte des jeweils anderen nicht anzunehmen ist.
- Grundsätze zur sog. **Personengruppentheorie**, wie sie in den Betriebsaufspaltungs-fällen gelten, sind für das Vorliegen einer nahestehenden Person nicht einschlägig.

(NICHT)VORLIEGEN VON SONDERBETRIEBSVERMÖGEN



NORMENSPEZIFISCHE AUSLEGUNG

- Bestätigung der bisherigen Rspr. zu den KapG-Fällen



BERATUNGSHINWEIS:
Verhältnis zu § 15 AO

NÄHEVERHÄLTNIS BEI KÖRPERSCHAFTEN

Durchsetzung
des Willens

Faktische
Beherrschung



BERATUNGSHINWEISE:

- Übertragung dieser Grundsätze auf PersG
- Minderjährige Kinder

NÄHEVERHÄLTNIS BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN

Mehrheit der Stimmrechte



BERATUNGSHINWEIS:
Kombination von privatnützlichen und gemeinnützigen Stiftungen

Faktische Beherrschung

- Keine Zusammenrechnung von Ehegatten, wenn diese wirtschaftlich unabhängig voneinander sind
- Personengruppentheorie → „Doppelgesellschaft“
- Geschäftsführung der O-Verwaltungs-GmbH



BERATUNGSHINWEIS:

Genauere Prüfung des Einzelfalls

BFH-URTEIL VOM 23.11.2021 – VIII R 8/18 (HERV. D. VERF.)

1. Ist Gläubigerin der Kapitalerträge eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft**, ist diese als **Einkünfteerzielungssubjekt** selbst eine „Person“ i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG.
2. Die Feststellung, dass auf der Ebene der Personengesellschaft gemeinschaftlich vereinnahmte Kapitalerträge gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht dem gesonderten Steuersatz gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, kann im Rahmen einer **gesonderten und einheitlichen Feststellung** der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO getroffen werden. Es handelt sich um eine verfahrensrechtlich eigenständige Feststellung.
3. Ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG des Gläubigers der Kapitalerträge zu einer Personengesellschaft ist zu bejahen, wenn der Gläubiger eine Beteiligung innehat, die es ihm ermöglicht, seinen **Willen in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft durchzusetzen**.

Thema 07

Verbrauch der antragsgebundenen Steuervergünstigung
des § 34 Abs. 3 EStG

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

§ 16 EStG

Freibetrag gem. § 16
Abs. 4 EStGFünftelregelung gem.
§ 34 Abs. 1 S. 2 EStG

BERATUNGSHINWEIS:
Geschäftsaufgabe

Ermäßigter Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG

Voraus-
setzungen

Berechnung

Persönliche Beschränkung /
„Objektbeschränkung“Mehrere Veräußerungs-
geschäfte in einem VZ

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Liegt ein Verbrauch der nur einmal zu gewährenden Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 S. 1 EStG bei fehlendem Veräußerungsgewinn und folglich fehlendem Wahlrecht trotz fehlerhafter Gewährung der Ermäßigung durch das Finanzamt ohne Antrag der Kläger vor?

BFH-URTEIL VOM 28.9.2021 – VIII R 2/19, BStBI II 2022, 169**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2016
Kläger	Eheleute, die zusammenveranlagt werden. Ehemann war Gesellschafter einer Gemeinschaftspraxis.
2006	Finanzamt wertete eine einheitliche und gesonderte Feststellung unzutreffend aus und erfasste einen Veräußerungsgewinn, obwohl es sich um Nachzahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung handelte und gewährte ohne Antrag die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG.
2016	Im Streitjahr veräußerte der Ehemann seinen Anteil an der Gemeinschaftspraxis und beantragte für den Veräußerungsgewinn die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG.
Finanzamt	Das Finanzamt lehnte den Antrag auf ermäßigte Besteuerung mit dem Hinweis auf den im Jahr 2006 eingetretenen Verbrauch ab. Die Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG wurde gewährt.
FG Schleswig-Holstein	Das FG gab der Klage statt und gewährte den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG.

REVISION DES FINANZAMTS IST BEGRÜNDET

- Der Gewährung der Ermäßigung steht § 34 Abs. 3 S. 4 EStG entgegen, da der Kläger die Vergünstigung bereits im Jahr 2006 in Anspruch genommen und damit „verbraucht“ hat.
- Nach st. Rspr. des BFH ist eine antragsgebundene Steuervergünstigung, die dem Stpfl. nur einmal gewährt werden kann, für die Zukunft auch **„verbraucht“**, wenn diese vom Finanzamt **zu Unrecht gewährt** worden ist, insb. ein erforderlicher Antrag nicht gestellt wurde.
- Entscheidend ist, dass sich die Vergünstigung auf die frühere **Steuerfestsetzung ausgewirkt** hat und sie dort **nicht mehr rückgängig** gemacht werden kann. Wenn der Stpfl. sich die Möglichkeit vorbehalten will, die Vergünstigung in einem späteren Jahr in Anspruch zu nehmen, muss er die Steuerfestsetzung anfechten, in der ihm die Vergünstigung zu Unrecht gewährt worden ist
- Maßgeblich für den Verbrauch der Vergünstigung ist allein, dass der Stpfl. den ihn begünstigenden Irrtum des Finanzamts erkennt und billigt.

KERNAUSSAGEN DER ENTSCHEIDUNG

- Die antragsgebundene Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG, die der Stpfl. nur einmal im Leben in Anspruch nehmen kann, ist auch dann **verbraucht**, wenn das Finanzamt die Vergünstigung **zu Unrecht** gewährt hat.
- Dies gilt selbst dann, wenn dies **ohne Antrag** des Stpfl. geschieht und ein Betrag begünstigt besteuert wird, bei dem es sich tatsächlich **nicht um einen Veräußerungsgewinn** i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt.
- Etwas anderes gilt nach den Grundsätzen von **Treu und Glauben** nur dann, wenn die rechtsirrigte Gewährung der Vergünstigung in dem früheren Bescheid für den Stpfl. angesichts der geringen Höhe der Vergünstigung und wegen des Fehlens eines Hinweises des Finanzamts nicht erkennbar war.

TREU UND GLAUBEN

- Vorliegend nicht einschlägig
- Anders, wenn die Anwendung der Begünstigung für den Stpfl. nicht erkennbar war **und** kein entsprechender Antrag gestellt wurde

WORTLAUTAUSLEGUNG

- Wortlaut ist keine Notwendigkeit zur Antragstellung durch den Stpfl. zu entnehmen
- Formulierung „in Anspruch nehmen“

SINN UND ZWECK

- Vermeidung der mehrfachen Inanspruchnahme
- „nur einmal im Leben“

NICHTANWENDUNG § 176 AO

- Voraussetzung der Änderung eines Steuerbescheides fehlte
- Kein anderer Vertrauensschutz

GEFAHR FÜR DIE BERATUNGSPRAXIS

- Offensichtlicher Fehler des Finanzamts
- StB hat auf einen Einspruch verzichtet → Risiko der Verwirkung des Antragsrechts des § 34 Abs. 3 EStG
- Folge: Besteuerung des Veräußerungsgewinns gem. § 34 Abs. 1 EStG



BERATUNGSHINWEIS:
Drohende Beratungsfehler

Thema 08

Zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung

DISQUOTALE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN BEI KAPITALGESELLSCHAFTEN

- Regelfall: Gewinnverteilung im Verhältnis der Anteile
- „Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren“
- „Leg-ein-hol-zurück-Verfahren“
- Grundlegend BFH-Urt. v. 19.8.1999: Grundsätzliche Anerkennung der disquotalen Gewinnverteilung

ZUFLUSS VON GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

- Einkünfte aus KapV: Zuflussprinzip gem. § 11 Abs. 1 S. 1 EStG
- Kontogutschrift
- Beherrschender Gesellschafter-GF: Zufluss von unbestrittenen Forderungen bei Fälligkeit → Herbeiführung der Zahlung
- Gewinnausschüttungen: Zeitpunkt der Beschlussfassung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Fälligkeit der Kapitalertragsteuer

ZEITLICH INKONGRUENTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Sind Gewinne einer GmbH, welche aufgrund eines inkongruenten Gewinnverwendungsbeschlusses in eine personenbezogene Rücklage eines Mehrheitsgesellschafters eingestellt werden, im Jahr des Gewinnverwendungsbeschlusses als Gewinnausschüttung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen?

ZEITLICH INKONGRUENTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

BFH-URTEIL VOM 28.9.2021 – VIII R 25/19, BFH/NV 2022, 267

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Kläger	Natürliche Person, Einzelveranlagung zur ESt
2012	Mehrheitsbeteiligungen an 23 GmbH, satzungsgemäße Feststellung der Jahresabschlüsse 2011 bzw. 2011/2012 und Feststellung der ausschüttbaren Gewinne, Beschluss über Ausschüttung an die Minderheitsgesellschafter, Gewinnanteile i.H.v. rd. 17,6 Mio. EUR des Mehrheitsgesellschafters werden nicht ausgeschüttet und satzungsgemäß personenbezogenen Rücklagenkonten der GmbH zugewiesen, insoweit keine Abführung von KapESt und kein Ansatz in der ESt-Erklärung
Finanzamt	Finanzamt veranlagt zunächst erklärungsgemäß ohne die Gewinnanteile und hebt den Vorbehalt der Nachprüfung am 4.10.2016 auf, am 28.12.2016 Änderung des ESt-Bescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgrund einer Mitteilung der für die GmbH zuständigen Dienststelle vom 19.12.2016, Einspruch erfolglos
Nds. FG	Abweisung der Klage, Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter mit Zuweisung in die personenbezogenen Rücklagekonten

REVISION BEGRÜNDET

- Thesaurierte Anteile am Gewinn führen nicht zu Gewinnanteilen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es besteht **kein Grund** partielle, nach Gesellschaftern differenzierende Thesaurierung steuerlich **nicht anzuerkennen**.
- Eine zivilrechtliche wirksame zeitlich disquotale Gewinnausschüttung, die durch spätere inkongruente Ausschüttung aus gesellschafterbezogenen Gewinnrücklagen ganz oder teilweise ausgeglichen wird, ist **steuerlich anzuerkennen**.
- Ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. **§ 42 AO liegt nicht vor**. Die partiellen Gewinnthesaurierungen zur Innen- bzw. Selbstfinanzierung beruhen auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen. Unterschiedliche Interessen in Bezug auf die Ausschüttung von Gewinnen sind weder unangemessen noch untypisch.

ANMERKUNGEN

- Große praktische Bedeutung für die Beratung von KapG
- Gewinnanteile in unterschiedlichen VZ ausschütten
- Kapitalerhalt auf Ebene der KapG
- Keine KapESt
- Persönliche Besteuerungssituation der unterschiedlichen Gesellschafter

**BERATUNGSHINWEIS:**

Risiko des Verlustes

ANFORDERUNGEN AN DIE SATZUNG

- Klausel in der Satzung erforderlich
- BFH: Einfache Mehrheit für die Gewinnverwendungsbeschlüsse
- FinVerw: Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder Einstimmigkeit
- Änderung der Auffassung der FinVerw?

**BERATUNGSHINWEIS:**

Disquotale Ausschüttung ohne satzungsmäßige Regelung?

GESTALTUNGSMISSBRAUCH

- Wirtschaftlich beachtliche Gründe
- Innen- bzw. Selbstfinanzierung
- Ausgleich der unterschiedlichen Interessen

ZUFLUSS BEIM BEHERRSCHENDEN GESELLSCHAFTER

- Zuflussfrage nicht entscheidend
- Vorliegend: Gewinnverwendungsbeschluss erforderlich, von dem nicht klar war, dass er erlangt werden kann
- Stellung als beherrschender Gesellschafter und GF dafür unerheblich

**BERATUNGSHINWEIS:**

Aktuelle Entscheidung zum Zufluss eines Tantiemeanspruchs

OPTION ZUR KST-BESTEuerung – § 1a KStG

- Große Bedeutung der Entscheidung
- Möglichkeit zur Kongruenz zwischen dem personenbezogenen KapKto bei der zivilrechtlich fortbestehenden PersG und dem personenbezogenen Rücklagekonten für die fingierte KapG

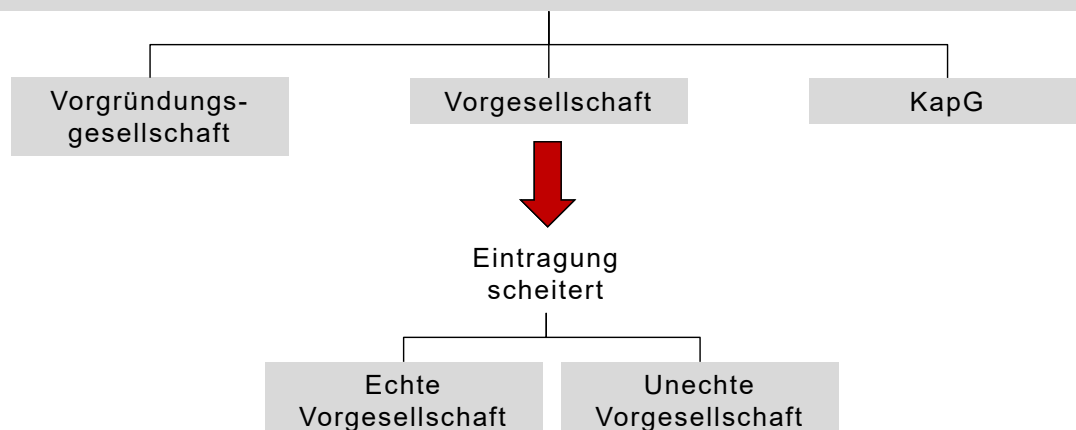
Thema 9

Keine erweiterte Kürzung bei erstmaliger Grundstücksverwaltung im Laufe des Erhebungszeitraums

110

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVORWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

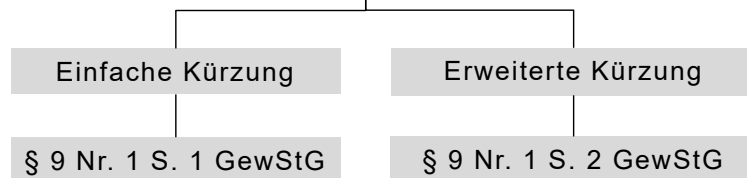
GewSt-PFLICHT BEI GRÜNDUNG EINER KAPITALGESELLSCHAFT



111

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

KÜRZUNG NACH § 9 NR. 1 GewStG



BERATUNGSHINWEIS:

Anpassung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 283

112

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

VORTEILHAFTIGKEITSÜBERLEGUNGEN

Satz 1

- bei hohen Einheitswerten und (relativ) geringem Gewerbeertrag die pauschale Kürzung zu einem negativen und damit nach § 10a GewStG ausgleichsfähigen Gewerbeertrag führt oder
- die pauschale Kürzung betragsmäßig höher ist als der nach Satz 2 begünstigte Gewerbeertrag

Satz 2

- bei einem positiven Gewerbeertrag aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes,
- wenn dieser Gewerbeertrag den pauschalen Kürzungsbetrag nach Satz 1 übersteigt

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 284

113

UNSCHÄDLICHKEITSGRENZE

- § 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. c GewStG
- Einnahmen nicht höher als **5 % der Einnahmen** aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind und aus unmittelbaren Vertragsverhältnissen mit den Mietern des Grundstücks → Durchbrechung des Ausschließlichkeitsgebots

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kann eine Kapitalgesellschaft die erweiterte Grundstückskürzung auch in Anspruch nehmen, wenn sie die eigentlich durch diese Regelung begünstigte Tätigkeit nicht von Beginn an, sondern erst Monate nach ihrer Gründung aufgenommen hat?

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

BFH-BESCHLUSS VOM 7.10.2021 – III R 7/19, BFH/NV 2022, 242

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	GmbH, die 2014 mit einem Stammkapital i.H.v. 25.000 EUR gegründet wurde und noch unter anderer Firma im gleichen Jahr in das HR eingetragen wurde. Am 24.6.2014 erwarb sie ein Grundstück für mehrere Mio. EUR, Gefahr und Lasten gingen zum 1.7.2014 über, Beantragung der erweiterten Grundstücks Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG für 2014. Vor dem 1.7.2014 habe sie keine originäre gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Die Anbahnung der Grundstückskaufs sei ausschließlich durch andere Konzerngesellschaft erfolgt.
Finanzamt	Kürzung scheidet aus, weil das Grundstück noch nicht zu Beginn des Erhebungszeitraums zum Betriebsvermögen der GmbH gehört habe.
FG Berlin-Brandenburg	Klage erfolglos, § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG richtet sich nach dem Einheitswert → Kürzung bei Erwerb im laufenden Erhebungszeitraum nicht möglich, da § 9 Abs. 1 Nr. 2 GewStG an die Stelle dieser Kürzung trete, scheidet eine solche Kürzung beim unterjährigen Erwerb aus.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 285 - 286

116

116

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

REVISION UNBEGRÜNDET

- Die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG kann **nicht zeitanteilig** gewährt werden.
- Die vom FG in den Vordergrund gestellte Frage, ob die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 **S. 2** GewStG deshalb nicht erfüllt sind, weil der **Grundbesitz nicht zum 1. Januar** des Streitjahres zum Betriebsvermögen der – damals noch nicht existierenden – Klägerin gehört hatte, ist **nicht entscheidungserheblich**.
- Eine pauschale Kürzung nach § 9 Nr. 1 **S. 1** GewStG scheidet aus, da zum 1.1. des Streitjahres für die erst im Streitjahr gegründete Gesellschaft naturgemäß **noch keine Einheitswerte von Grundstücken festgestellt** worden waren.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 287

117

117

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

AUSSCHLIEßLICHKEITSERFRODERNIS



BERATUNGSHINWEIS:

Besondere Bedeutung bei Vorratsgesellschaften

ANFORDERUNGEN

Tätigkeit

Grundbesitz

Zeit



BERATUNGSHINWEIS:

5%-Bagatellgrenze



BERATUNGSHINWEIS:

Erwerbsbezogene Tätigkeit

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2021 | SEITE 287 - 289

118

118

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

ERWERBSFÄLLE

- Zumindest ein Grundstück
- Erwerb von Besitz, Nutzen und Lasten



BERATUNGSHINWEIS:

Kein Mindestumfang

- Unterjähriger Zukauf bei mindestens einem Grundstück
- R. 9.2 Abs. 1 S. 4 GewStR: „Für die Anwendung der Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG kommt es hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, nicht auf den Stand an einem bestimmten Stichtag an.“



BERATUNGSHINWEIS:

Neugründungsfälle

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2022 | SEITE 289 - 290

119

119

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

VERÄUßERUNGSFÄLLE

- Veräußerung des letzten Grundstücks vor Ablauf des Erhebungszeitraums



BERATUNGSHINWEIS:

Reinvestitionsfälle

KEINE ERWEITERTE KÜRZUNG BEI ERSTMALIGER GRUNDSTÜCKSVRWALTUNG IM LAUFE DES ERHEBUNGSZEITRAUMS

EXKURS: GLEICHLAUTENDE ERLASSE V. 6.4.2022

ÄNDERUNG DER ERLASS V. 14.8.2007

§ 8 Nr. 1 GewStG

- Aktivierung als Ak/HK → keine Hinzurechnung auch bei unterjährigem Verkauf
- Anwendung des § 5 Abs. 2 EStG → Hinzurechnung

§ 8 SNr. 1 Buchst. d und e GewStG

Hinzurechnung nur, sofern es sich um Anlagevermögen handelt, wenn der Mieter oder Pächter Eigentümer wäre



BERATUNGSHINWEIS:

Anwendung auf alle noch offenen Fälle → *Kaminski*, AktStR 2021, 753 ff.

Thema 10

Steuersatz bei der Abgabe von Speisen in Food-Courts, Vorkassenzonen und Betriebskantinen

122

STEUERSATZ BEI DER ABGABE VON SPEISEN IN FOOD-COURTS, VORKASSENZONEN UND BETRIEBSKANTINEN

Lieferung vs. Dienstleistung

Abgabe von
Lebensmitteln
→ 7% USt

Erbringung einer
sonstigen Dienstleistung
→ 19% USt



BERATUNGSHINWEIS:

Covid-19 – vorübergehende (?)
Gesetzesänderung

Zumindest derzeit: Fälle **vor VZ 2020** → Außen- und USt-Sonderprüfungen

123

RECHTSPRECHUNG VON EUGH UND BFH

- Abgabe von Speisen **zum sofortigen Verzehr** = Lieferung, wenn nach einer Gesamtschau die Dienstleistungselemente nicht überwiegen
- **Typische Dienstleistungsbestandteile:**
 - Kellner-Service (Beratung und Bedienung)
 - geschlossene und temperierte Räume
 - Sitzgelegenheiten
 - Garderobe und Toiletten
 - Geschirr, Mobiliar und Gedecke

ART. 6 MwStVO

*(1) Als Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen gelten die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die den sofortigen Verzehr ermöglichen. **Die Abgabe ist nur eine Komponente der Leistung**, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt.*

(2) Die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, gilt nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung.“

ÜBERNAHME DER RECHTSPRECHUNG DURCH DIE FINVERW

- Zubereitung der Speisen nicht ausschlaggebend
- **Entscheidend:** Qualitatives Überwiegen des Dienstleistungsanteils
- Notwendige Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermarktung bleiben unberücksichtigt



BERATUNGSHINWEIS:

Mit der Vermarktung verbundene Dienstleistungen unschädlich

- „Schädliche“ Dienstleistungselemente, wenn sich der Unternehmer nicht auf die Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmitteleinzelhandels beschränkt



BERATUNGSHINWEIS:

Bewirtung fördernde Infrastruktur

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

Welche Steuersätze gelten für die Abgabe von Speisen und Getränken in

- Food-Courts,
- Vorkassenzonen und
- Betriebskantinen?

BEGRIFFLICHE ABGRENZUNG**Food-Court**

Bereich innerhalb eines EKZ, mit **Verkaufsstellen** von **Restaurants** und **Imbissen**. Die Sitzplätze sind in gemeinsam genutzten Sitzgruppen zentral angeordnet.

Vorkassenzone

Typische Situation von **Bäckereiverkaufsstellen** im Bereich eines Supermarkts vor den Kassen i.d.R. mit Sitzgelegenheiten.

Betriebskantine

Ausgabe von Speisen in einem gesonderten Bereich eines Betriebs mit Sitzgelegenheiten.

BFH-URTEIL VOM 26.8.2021 – V R 42/20, BStBI II 2022, 219 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011
Klägerin	Betreibt Fast-Food-Restaurant u.a. in einem Einkaufszentrum. Die Ausgabestelle ist ausschließlich für die Entgegennahme der Speisen bestimmt. Nach Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag mit dem Einkaufszentrum kann die Klägerin einen – räumlich getrennten – möblierten Sitz- und Verzehrereich (Food-Court) nutzen, der allen Mietern zur Verfügung steht.
Finanzamt	Vertritt die Auffassung, dass die Umsätze der Klägerin dem Regelsteuersatz unterliegen
Einspruch	Erfolglos
FG Düsseldorf	Weist die Klage ab. Die Umsätze der Klägerin unterliegen dem Regelsteuersatz. Auf die NZB der Klägerin lässt der BFH nachträglich die Rev. zu.

REVISION BEGRÜNDET ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- FG hat zutreffend entschieden, dass die Abgabe zubereiteter Speisen in einem Food-Court grds. dem **Regelsteuersatz** unterliegt. Nutzung eines Food-Courts ist ein **überwiegendes Dienstleistungselement**, das beim Verzehr von Speisen zum Vorliegen einer sonstigen Leistung führen kann.
- Für die Annahme einer sonstigen Leistung genügt grds. die **Ausgabe** von Speisen **auf** einem **Tablett**. Diese Darreichungsform dient typischerweise dazu, es dem Kunden zu ermöglichen, die erworbenen Speisen zu einem **Verzehr in der Nähe** (hier: im Food-Court) zu bringen und dort zu verzehren.
- Sache ist nicht spruchreif, da das FG die **Sicht eines Durchschnittsverbrauchers** nicht hinreichend gewürdigt hat.
- Das FG muss u.a. der Frage nachgehen, ob das Finanzamt bei seiner Schätzung eine **Aufteilung nach Kunden**, die den Food-Court nutzen bzw. nicht nutzen, vorgenommen hat. Absicht zur Nutzung des Food-Courts kann durch die Mitnahme von Speisen auf einem Tablett erfolgen.

BFH-BESCHLUSS VOM 15.9.2021 – XI R 12/21, BFH/NV 2022, 291 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2006
Klägerin	Betreibt Konditoreien und Cafés u.a. in Vorkassenzonen von Supermärkten. Die Kunden können Sitzgelegenheiten zum Verzehr an Ort und Stelle nutzen. Für die Rücknahme des benutzten Geschirrs standen Regale bereit. Das Verkaufspersonal der Klägerin wurde tätig, um die Tische sauber zu halten.
Finanzamt	Kassenaufzeichnungen sind unzutreffend, weil die Klägerin in erheblichem Umfang vor Ort verzehrte Speisen nur mit dem ermäßigten Steuersatz erfasst hat.
Einspruch	Erfolglos.
FG Münster	Weist die Klage ab: Die Klägerin hat besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten. Dies führt zum Ansatz des Regelsteuersatzes (keine Lieferung von Speisen, sondern Restaurationsdienstleistungen).

REVISION UNBEGRÜNDET

- Speisen und Getränke werden zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben, wenn sie dazu bestimmt sind, an einem Ort **verzehrt** zu werden, der mit dem **Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang** steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden.
- Art. 6 Abs. 1 S. 1 MwStVO: Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder von Getränken, zusammen mit **ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen**, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, gilt als Dienstleistung.
- **Gesamtbetrachtung**: Qualitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Verhältnis zu den Lieferungselementen. Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr ist das Ergebnis einer Reihe von Dienstleistungen vom Zubereiten bis zum Darreichen dieser Speisen.
- Vorliegend wurden nicht nur Backwaren u. Fast-Food verkauft, sondern **auch Dienstleistungen erbracht**, neben der Zubereitung der standardisierten Produkte, Tische, Sitzmöglichkeiten, Tassen, Geschirr und Besteck zur Verfügung gestellt und gereinigt

BFH-URTEIL VOM 26.10.2021 – XI R 2/21, BFH/NV 2022, 353 (FALL 3)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011 bis 2016
Kläger	Betreibt eine Betriebskantine bei der X-GmbH. Kläger gibt Tellergerichte und Imbisse auf Mehrweggeschirr mit Besteck aus und nimmt nach Rückgabe Reinigung vor. Es gibt eine Ausgabetheke und einen Sitzbereich, der auch als Pausenraum dient. Die Kantine ist von 6:30 Uhr bis 15:00 Uhr geöffnet und steht auch Mitarbeitern eines anderen Betriebs, Handwerkern, Speditionen, Mietern, Gästen, Monteuren, Nachbarn und Mitarbeitern von Dienstleistern zur Verfügung.
Finanzamt	Geht nach Ap. davon aus, dass die vom Kläger ausgegebenen Speisen dem Regelsteuersatz unterliegen.
Einspruch	Erfolglos.
Sächsisches FG	Gibt der Klage statt. Die Voraussetzungen des Art. 6 MwStVO sind nicht erfüllt, weil der Kläger neben der Speisezubereitung keine weiteren unterstützenden Dienstleistungen erbracht hat.

AUFHEBUNG FG UND ZURÜCKWEISUNG DER KLAGE

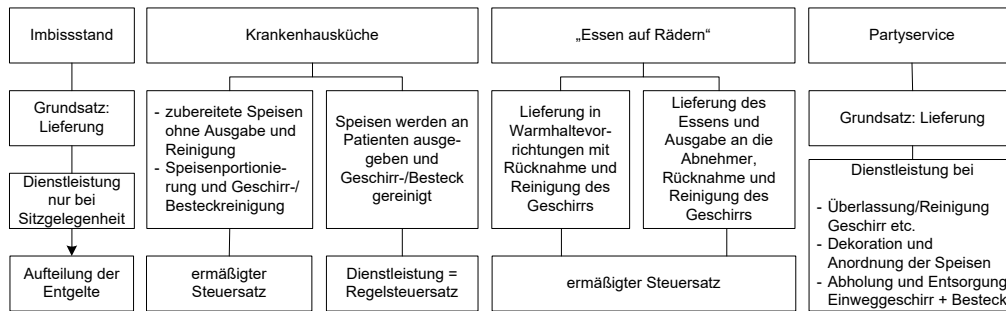
- Kläger hat sonstige Leistungen erbracht, soweit er Speisen auf **Mehrweggeschirr mit Mehrwegbesteck** ausgegeben, dieses wieder zurückgenommen und gereinigt hat. Diese sonstigen Leistungen unterlagen dem Regelsteuersatz.
- Abgabe von standardisiert zubereiteten Speisen zum Verzehr an einem **Tisch mit Sitzgelegenheit** führt zu dem Regelsteuersatz unterliegenden Restaurantumsatz
- **Bereitstellung** von Geschirr, Besteck oder Mobiliar (Tische mit Sitzgelegenheit) erfordert – im Unterschied zur bloßen Bereitstellung einer **behelfsmäßigen Infrastruktur** (Imbissständen, Imbisswagen oder Kinos) – einen gewissen personellen Einsatz, um das gestellte Material herbeizuschaffen, zurückzunehmen und ggf. zu reinigen.
- FG hat nicht berücksichtigt, dass nach der Rspr. von BFH und EuGH auch z.B. bei einem **Partyservice** schon die Bereitstellung und Rücknahme von **Geschirr und Besteck** sowie dessen Reinigung ausreicht, um den Regelsteuersatz zur Anwendung zu bringen.

RECHTSPRECHUNG DES EUGH

- Ermittlung des „Wesens“ i.R.e. **Gesamtbetrachtung** → quantitative und qualitative Bedeutung der Dienstleistungselemente im Vergleich zu den Elementen der Lieferung
- Notwendige **Vermarktungsaktivitäten** sind **nicht** mit zu berücksichtigen
- Restaurantumsätze: Reihe von Dienstleistungen, anders aber wenn der Umsatz sich auf **Nahrungsmittel zum Mitnehmen** beziehen und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden
- Organisatorisch Gesamtheit von Leistungen (Speisesaal, Mobiliar, Geschirr) → Regelsteuersatz; **Ausnahme: Behelfsmäßige Vorrichtungen**

STEUERSATZ BEI DER ABGABE VON SPEISEN IN FOOD-COURTS, VORKASSENZONEN UND BETRIEBSKANTINEN

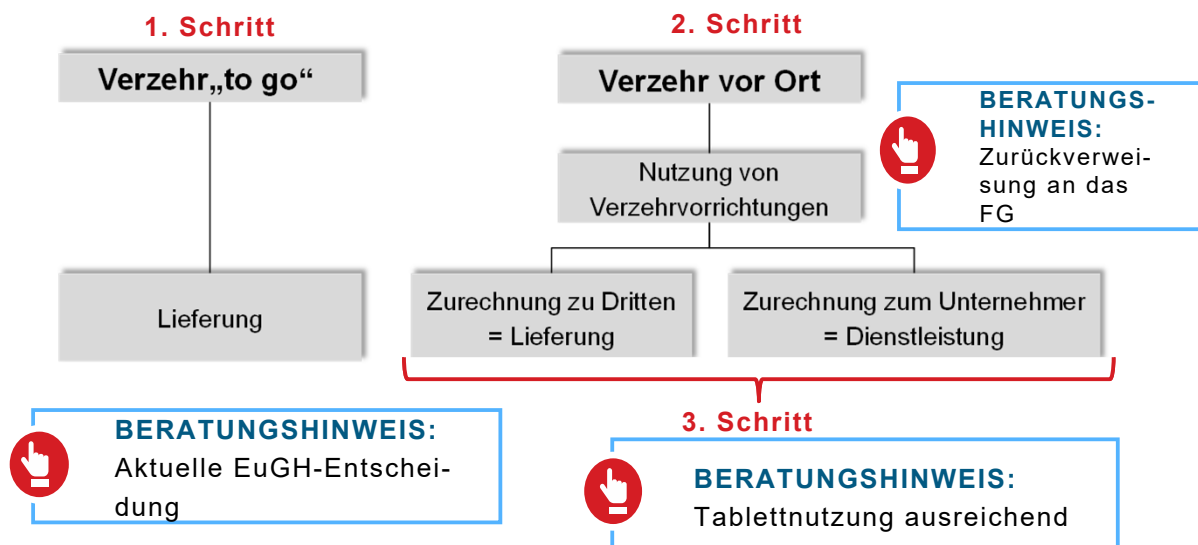
UMSETZUNG DURCH DEN BFH



136

STEUERSATZ BEI DER ABGABE VON SPEISEN IN FOOD-COURTS, VORKASSENZONEN UND BETRIEBSKANTINEN

VORGABEN ZUR PRÜFUNGSFOLGE



137

Thema 11

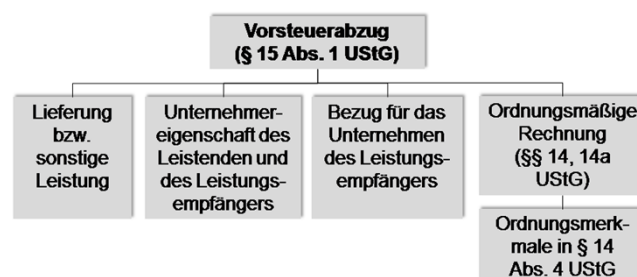
Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei der Ist-Versteuerung

138

ZEITPUNKT DES VORSTEUERABZUGS BEI DER IST-VERSTEUERUNG

VORSTEUERABZUG

- Grundpfeiler des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems
- Grundsatz des unionsrechtlichen Neutralitätsprinzips
- Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug → „Mehrwertsteuer“



139

ZEITPUNKT DES VORSTEUERABZUGS BEI DER IST-VERSTEUERUNG

Besteuerungsprinzipien

Sollversteuerer

bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 S. 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind

Istversteuerer

bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind

Vorsteuerabzug: unabhängig von vereinbarten und vereinnahmten Entgelten



BERATUNGSHINWEIS:

Bisherige Rechtslage

ZEITPUNKT DES VORSTEUERABZUGS BEI DER IST-VERSTEUERUNG

UNIONSRECHT

- Art. 167 MwStSystRL: Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, „wenn der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht“
- Bei Besteuerung nach **vereinnahmten Entgelten** (§ 20 UStG) erst im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung
- § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG: Umsatzsteuerliche Leistung erbracht und ordnungsgemäße Rechnung vorliegt

VOM EUGH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Steht Art. 167 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegen, nach der das Recht zum **Vorsteuerabzug** auch dann bereits **im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes** entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach nationalem Recht erst bei **Vereinnahmung** des Entgelts entsteht **und das Entgelt noch nicht gezahlt** worden ist?

EUGH, URTEIL VOM 10.2.2022 – C-9/20, DStR 2022, 255

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2013 bis 2016
Klägerin	Klägerin ist die Grundstücksgemeinschaft (GbR). Sie mietet umsatzsteuerpflichtig von einer Vermieterin (Ist-Versteuerer) ein Gebäude in der Kollaustraße 136 in Hamburg an. Der Mietvertrag ist Dauerrechnung. Die Mietzahlungen für die Jahre 2009 - 2012 erfolgen erst 2013 - 2016. Klägerin macht Vorsteuer im Zeitpunkt der Zahlung der Mieten geltend.
Finanzamt	Vorsteuerabzug hätte bereits bei Leistungsausführung (2009-2012) geltend gemacht werden müssen. Finanzamt streicht Vorsteuer von ca. 18.000 EUR. Änderung der Jahre 2009 - 2012 kommt wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr in Betracht.
Einspruch	Einspruch der Klägerin bleibt erfolglos.
FG Hamburg	Ruft EuGH zur Frage des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs bei Ist-Versteuerung an.

BESTÄTIGUNG DER RECHTSAUFFASSUNG DER KLÄGERIN

- Bisherige deutsche Praxis, für den Vorsteuerabzug ausschließlich auf die Rechnung und die Ausführung der Leistung abzustellen, **verstößt gegen Art. 167 MwStSystRL**.
- Art. 167 MwStSystRL stellt klar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der **Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht**.
- Art. 63 MwStSystRL: Steuertatbestand und Steueranspruch treten grds. zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die **Lieferung von Gegenständen bewirkt** oder die **Dienstleistung erbracht** wird. Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL: Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Stpfl. spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht (Ist-Versteuerung).
- Entstehung der USt und die Vorsteuerabzugsberechtigung beim Leistungsempfänger sind **zeitlich miteinander verknüpft**. Entsteht die USt aufgrund der Sonderregelung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten beim leistenden Unternehmer erst mit Zahlungszufluss, kann beim Leistungsempfänger auch erst dann das Recht auf den Vorsteuerabzug entstehen.

GESETZESÄNDERUNG ERFORDERLICH

- Entscheidung betrifft Grundfeste des Vorsteuerabzugs
- Anpassung von § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG erforderlich → geschuldete Steuer
- EuGH: Entgelt vereinnahmt



BERATUNGSHINWEIS:

Rechnungsangabe

- Angaben im § 14 Abs. 4 UStG zu den Inhalten der Rechnung



BERATUNGSHINWEIS:

Besteuerungsart des Leistungsempfängers unerheblich

Besteuerungskonsequenzen

Verschärfungen

Vorsteuerabzug bei der Ist-Versteuerung erst bei Zahlung durch den Leistungsempfänger

Faktisches Wahlrecht

Möglichkeit zur Berufung auf die günstigere nationale Regelung, bis diese geändert wird



BERATUNGSHINWEIS:

Günstige Auswirkungen im Revisionsverfahren

Ergebnis: Deutlicher Mehraufwand für die Steuerpflichtigen!

KOALITIONSVERTRAG VOM 24.11.2021 UND UMSATZSTEUER

- Digitalisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens
- Bekämpfung des USt-Betrugs: Elektronische Schnittstellen für sämtliche Rechnungen
- Generelles Reverse-Charge-Verfahren
- Personelle Aufstockung der FinBeh zur Bekämpfung des USt-Betrugs
- Erleichterungen bei der Einfuhrumsatzsteuer
- Erleichterungen im gemeinnützigen Bereich



BERATUNGSHINWEIS:

Erhebliche Investitionen im unternehmerischen u. öffentl. Bereich. Einheitliches Vorgehen innerhalb der EU erforderlich.

Thema 12

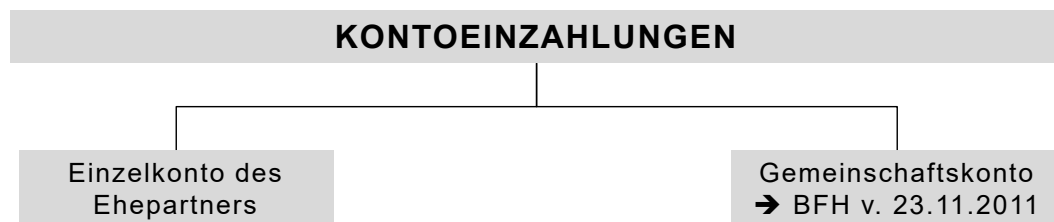
Schenkungssteuer bei Abfindungen für den Scheidungsfall


148

SCHENKUNGSTEUER BEI ABFINDUNGEN FÜR DEN SCHEIDUNGSFALL

STEUERPFLICHT VON ZUWENDUNGEN BEI EHELEUTEN

- Grds. SchSt-Pflicht bei Zuwendungen zwischen Eheleuten



- Feststellungslast beim Finanzamt  **BERATUNGSHINWEIS:**
Sensibilisierung von Mandaten
- Finanzierungsleistungen aber u.a. auch Übernahme von Versicherungsprämien



BERATUNGSHINWEIS:
Güterstandsschaukel als Lösung?

149

VEREINBARUNG BEI EINGEHUNG EINER EHE

- Abschluss ehevertraglicher Vereinbarungen
 - Gesetzliche Zugewinnausgleichsforderung nach § 1387 Abs. 3 S. 1 BGB
 - Gesetzliche Versorgungsausgleichsforderung nach § 1587 BGB
 - Gesetzlicher Unterhaltsanspruch nach § 1612 Abs. 1 S. 1 BGB
- Zivilrechtlich **keine Schenkung**, SchSt-Recht folgt dieser Betrachtung nicht
- Verzicht auf gesetzliche Ansprüche gegen Abfindung



BERATUNGSHINWEIS:

Ggf. gesellschaftsvertragliche Verpflichtung

- BFH: Verzicht auf einen möglicherweise erst künftig entstehenden Anspruch gegen pauschale Abfindung erfüllt § 7 Abs. 1 Nr. 1 u. Abs. 3 ErbStG → Unterhaltsverzicht

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Handelt es sich auch dann um eine steuerpflichtige Zuwendung, wenn Ehegatten die Rechtsfolgen ihrer Ehe für den Fall der Ehescheidung abweichend von den gesetzlichen Vorgaben umfassend individuell regeln und erst bei Scheidung zu leistende Zahlungen („Bedarfsabfindung“) vereinbaren?

BFH-URTEIL VOM 1.9.2021 – II R 40/19, BFH/NV 2022, 289

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Klägerin	Geschiedene Ehefrau
	Eheleute schlossen 1998 einen Ehevertrag mit Gütertrennung, Ausschluss des Versorgungsausgleichs und von Unterhaltszahlungen. Im Gegenzug Vereinbarung einer indexierten Abfindungszahlung von 2 Mio. DM im Falle der Scheidung nach 15 jähriger Ehe. Scheidung 2014
Finanzamt	Erfasst die im Jahr 2014 geleistete Abfindungszahlung von 2 Mio. DM unter Gewährung eines Freibetrages von 20.000 EUR als steuerpflichtig nach Steuerklasse II mit einem Steuersatz von 30 %.
FG München	FG weist die Klage ab.

REVISION BEGRÜNDET

- Die streitgegenständliche Leistung **erfüllt nicht** den Besteuerungstatbestand einer **freiwilligen Zuwendung** i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
- Die Zahlung einer „**Pauschalabfindung**“ unter Preisgabe eines möglicherweise künftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruchs vor Eingehung der Ehe erfüllt als **freigebige Zuwendung** den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
- Davon zu unterscheiden ist eine „**Bedarfsabfindung**“, wenn die zukünftigen Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung abweichend von den gesetzlichen Leitbild **umfassend individuell regeln** und für den Fall der Beendigung der Ehe eine Zahlung vereinbaren, die erst zu diesem Zeitpunkt zu leisten ist.
- Eine Bedarfsabfindung ist keine pauschale Abfindung ohne Gegenleistung. Auf diese ist auch **nicht § 7 Abs. 3 ErbStG anwendbar**, da bei der Bedarfsabfindung die Zahlung des Ausgleichsanspruches an die Beendigung der Ehe geknüpft ist und damit erst mit Eintritt der betreffenden Bedingung zum Vollrecht erwächst; zu diesem Zeitpunkt wäre eine Bewertung der gesetzlichen Ansprüche grds. möglich.

BFH-URTEIL VOM 12.7.2005 – II R 29/02, BStBI II 2005, 843

„Die **Begründung einer Ausgleichsforderung** durch ehevertragliche Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft ist **keine freigebige Zuwendung**. ... Die Begründung der Ausgleichsforderung ist somit nicht schenkungsteuerbar, wie § 5 Abs. 2 ErbStG klarstellend regelt. Diese **bürgerlich – rechtliche Gestaltungsfreiheit** muss auch das **Schenkungssteuerrecht anerkennen**, wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung, d.h. Ermittlung der Ausgleichsforderung, kommt ... Soweit danach die Ehegatten – im Rahmen der zivilrechtlichen Vorschriften – den Umfang der nicht Steuerbarkeit bestimmen können, ist dies in der Anknüpfung an das – insoweit dispositive – Zivilrecht angelegt ... **Grenzen** sind dieser Gestaltungsfreiheit erst dort gezogen, wo sie einem Ehepartner eine **überhöhte Ausgleichsforderung** der Gestalt verschafft, dass der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung überschritten wird ...“

Arten von Abfindungen**Pauschalabfindung**

- Abfindungen im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Ehevertrags unabhängig von der Auflösung der Ehe
- Steuerpflicht

Bedarfsabfindung

- Abweichend von den gesetzlichen Regelungen Vereinbarungen über eine zum Zeitpunkt der Beendigung der Ehe fällige Abfindung
- Weder nach § 7 Abs. 1 noch nach § 7 Abs. 3 ErbStG steuerpflichtig

PAUSCHALABFINDUNGEN – LEISTUNGEN BEI EINGEHUNG DER EHE

- Kompensationszahlungen für den Verzicht auf Rechtspositionen
- Vorteilhaft, wenn sich die Beteiligten auf eine erst bei Eintritt der möglichen Ehescheidung fällige Abfindungsleistung verständigen
- Verzichtende haben häufig ein Interesse, zeitnah zum Verzicht eine Abfindung zu erhalten → Steuerpflicht
- Gestaltungsempfehlungen: Zeitliche Staffelung (§ 14 ErbStG) oder Gegenstände, die steuerlich begünstigt sind



BERATUNGSHINWEIS:

Verwendung von begünstigtem Vermögen

BEDARFSABFINDUNG BEI BEENDIGUNG DER EHE

- Begründung für die Steuerfreiheit durch den BFH
 - Pauschalierung der künftigen Rechte und Pflichten der Ehegatten durch ein Gesamtpaket → Aufteilung in Einzelleistungen nicht möglich, weil sonst dem umfassenden Interessenausgleich nicht Rechnung getragen würde
 - Es **fehle** an dem subjektiven Tatbestandsmerkmal des Willens zur **Freigebigkeit** → Ausschließlich Schutz des eigenen Vermögens vor unwägbarer finanziellen Verpflichtungen infolge einer Scheidung



BERATUNGSHINWEIS:

Gesamtcharakter

ÜBERHÖHTE AUSGLEICHSFORDERUNG

- Vorbehalt des „überhöhten“ güterrechtlichen Ausgleichsanspruchs → Steuerpflicht
- Keine Definition, wann dies der Fall sein soll
- FinVerw: Mit der Vereinbarung wird nicht in erster Linie eine güterrechtliche Regelung geschaffen, sondern eine erbrechtliche Wirkung
- Vorsicht, wenn höhere Zahlungen erfolgen als ein Anspruch bei Durchführung des Zugewinnausgleichs erhalten würde → steuerpflichtige überhöhte Vorwegleistungen



BERATUNGSHINWEIS:

Höhe der Zugewinnausgleichsforderung

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