

3|20 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

1

3|20 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

11

ZWEITES FAMILIENENTLASTUNGSGESETZ (1)

- Erhöhung des **Kindergeldes** ab 1.1.2021 um 15 EUR/Kind

	bis 30.6.2019	ab 1.7.2019	Ab 1.1.2021
Erstes Kind	194 EUR	204 EUR	219 EUR
Zweites Kind	194 EUR	204 EUR	219 EUR
Drittes Kind	200 EUR	210 EUR	225 EUR
Jedes weitere Kind	223 EUR	235 EUR	250 EUR

- Der **Kinderfreibetrag** wird ab dem VZ 2021 für jeden Elternteil von 2.586 auf 2.730 EUR erhöht (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG).
- Der **Betreuungsfreibetrag** steigt von 1.320 für jeden Elternteil auf 1.464 EUR (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG).

ZWEITES FAMILIENENTLASTUNGSGESETZ (2)

- Änderungen im **Einkommensteuertarif**
 - Anpassung des **Grundfreibetrags**:
2020: 9.408 EUR; 2021: 9.696 EUR (+ 288 EUR); 2022: 9.984 EUR (+ 288 EUR)
 - Ausgleich der „kalten“ Progression: Verschiebung der **Eckwerte** des Tarifs
VZ 2021: + 1,52 %; VZ 2022: + 1,50% (= voraussichtliche Preisentwicklung der Konsumausgaben privater Haushalte)
45% → 2020: 270.501 EUR; 2021: 274.613 EUR; 2022: 278.732 EUR
- Abzug von **Unterhaltsleistungen**, § 33a Abs. 1 EStG: Grundfreibetrag
- Automatisierter Kirchensteuereinbehalt bei Kapitalerträgen
- Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens: Herbst 2020

BEHINDERTEN-PAUSCHBETRAGSGESETZ

- Behinderten-Pauschbetrag **§ 33b EStG**: erhöhte Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen, für die Pflege und den erhöhten Wäschebedarf
- **Verdopplung** der Behinderten-Pauschbeträge
- Statt des bisherigen individuellen Einzelnachweises der behinderungsbedingt entstandenen Fahrtkosten: § 33 Abs. 2a EStG: mit einem Grad der Behinderung von mind. 80 (70 wenn Merkzeichen „G“): **900 EUR Pauschalbetrag**, bei Merkzeichen „aG“, „Bl“ oder „H“: **4.500 EUR Pauschalbetrag**
- Verzicht auf zusätzliche Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags bei einem Grad der Behinderung von weniger als 50, aber mind. 20
- Voraussichtlicher Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens: Herbst 2020

ÜBERBLICK JAHRESSTEUERGESETZ 2020 (1)

- **Umfangreiche Änderungen** in zahlreichen Gesetzen, u.a. Reaktion auf Rspr., aber auch technische Änderungen und Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben
- **EStG:**
 - § 7g: betriebliche Nutzung unverändert 90% (~~geplant: 50%~~), 50% (statt 40%) der Investitionssumme, Gewinngrenze: einheitlich **150.000 EUR**
 - § 8 Abs. 4: Zusätzlichkeitserfordernis des Arbeitslohns → Gesetzliche Umsetzung des Nichtanwendungserlasses gegen BFH v. 1.8.2019 – **rückwirkend in allen offenen Fällen (Vorschlag Finanzausschuss)**
 - § 21 Abs. 2: 50% (statt 66%) der ortsüblichen Miete (**keine Mehrheit dafür im Finanzausschuss**)
 - Neufassung des § 50 Abs. 1 S. 3 EStG
 - § 10 Abs. 1a Nr. 2: Angabe der Identifikationsnummer des Empfängers wird materielle Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit
 - Verlängerung der Steuererleichterungen für Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld bis zum 31.12.2021

ÜBERBLICK JAHRESSTEUERGESETZ 2020 (2)

- § 39e Abs. 8: Möglichkeit der Beantragung der Identifikationsnummer durch den Arbeitgeber
- Beiträge zu Versorgungswerken auch bei beschränkt Stpfl. abzugsfähig
- Datenaustausch zwischen privaten Krankenversicherungen, FinVerw. und Arbeitgeber → Ersatz der Papierbescheinigungen, §§ 39 ff. EStG
- Integration der Mobilitätsprämie in die Einkommensteuerfestsetzung
- **KStG/GewStG:**
 - Umfassende Steuerbefreiung bei der vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen
- **Umsatzsteuergesetz:**
 - Umsetzung des sog. Digitalpakts (ab 1.7.2021)
 - Reverse-Charge-Verfahren bei Telekommunikationsleistungen

ÜBERBLICK JAHRESSTEUERGESETZ 2020 (3)

- § 14 Abs. 4: Rechnungsberichtigung kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs.1 S. 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a AO
- Steuerbefreiung von Bildungsleistungen, § 4 Nr. 21 UStG
- **ErbStG:**
 - § 5 Abs. 1: Ausgleichsforderung wird durch eine fiktive Ausgleichsforderung verringert
 - § 10 Abs. 6: Anteilige Kürzung von Schulden und Lasten, wenn Teile des Vermögens steuerfrei sind → **Erhebliche Verschärfung**
 - § 14 Abs. 2: Wirkende Korrektur einer Steuerfestsetzung für einen nachfolgenden Erwerb
- Voraussichtlicher Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens: **Ende 2020**

VORBEMERKUNGEN

ANTRAG AUF FORSCHUNGSZULAGE

- **Zweistufiges Verfahren:**
 - Antrag auf FuE-Bescheinigung bei der Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ)
 - Antrag auf Forschungszulage beim Finanzamt
- Vergabe der Zuständigkeit für die Bescheinigungsstelle → **Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung** (FZulBV) am 01.08.2020 in Kraft getreten
- Zuständig: Konsortium aus der VDI Technologiezentrum GmbH, der AIF Projekt GmbH sowie des Deutschen Zentrums für Luft- und Raumfahrt e. V. – DLR Projektträger mit den Standorten Bonn, Berlin, Düsseldorf und Dresden.
- **Anträge** können unter <https://www.bescheinigung-forschungszulage.de/> **gestellt** werde, damit die Bescheinigung (1. Schritt) erlangt werden kann.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020

18

18

VORBEMERKUNGEN

NICHTBEANSTANDUNGSREGLUNG ZUR KASSENSICHERUNG

- Ausgangspunkt: **§ 146a AO** → Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen durch eine sog. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) gegen Manipulationen geschützt sein
- BMF-Schr. v. 6.11.2019: Nichtbestandungsregelung bis **30.9.2020**
- Bundesländer: Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.3.2021 (Ausnahme: Bremen, dort Hinweis auf § 148 AO: individueller Antrag) – Voraussetzungen
 - Dienstleister oder Kassenhersteller muss bis spätestens 31.8.2020 mit dem fristgerechten Einbau einer TSE beauftragt haben und dieser eine Umsetzung bis zum 30.9.2020 für nicht möglich erklärt haben
 - Verbindliche Aussage, dass TSE bis spätestens zum 31.3.2021 vorhanden
 - Fehlende Erklärung bis zum 20.9.2020: Ordnungswidrigkeit gem. § 379 Abs. 1 AO → Geldbuße
- Reaktion des BMF?

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020

19

19

§ 23 ABS. 1 SATZ 1 NR. 1 SATZ 3 2. ALTERN. ESTG – AKTSTR 2020, 149 FF.

- Nutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken → Mindestens ein Tag in Jahr 01 und 03 ausreichend
- Anwendung des BFH-Urt. v. 3.9.2019, entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung
- Aufgabe der Auffassung in Rz. 25 des BMF-Schreibens v. 5.10.2000 durch BMF-Schreiben vom 17.6.2020

Thema 1

Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG bei Sondervergütungen der Gesellschafter

AUSLEGUNG DES § 3c ABS. 2 ESTG BEI SONDERVERGÜTUNGEN DER GESELLSCHAFTER

Stufe 1		Gewinn/Verlust aus der HB/Steuerbilanz der PersG
	+ / -	ggf. Korrekturen nach § 60 Abs. 2 EStDV aus der Überleitung der HB in eine Steuerbilanz
	+ / -	Außerbilanzielle Korrekturen nach dem ESt-Recht z.B. nach § 4 Abs. 4a EStG, § 4 Abs. 5 und 5b EStG, § 7g EStG
	=	Steuerlicher Gewinn/Verlust aus der Gesamthandsbilanz
	+ / -	Gewinn/Verlust aus Ergänzungsbilanz der Gesellschafter
	=	Steuerlicher Gewinn/Verlust der 1. Stufe
Stufe 2	+ / -	Gewinn / Verlust aus Sonderbilanzen der Gesellschafter <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG ▪ (weitere) Sonderbetriebseinnahmen (z.B. aus Sonderbetriebsvermögen II) ▪ Sonderbetriebsausgaben
	=	Steuerlicher Gesamtgewinn-/verlust der Mitunternehmerschaft

22

AUSLEGUNG DES § 3c ABS. 2 ESTG BEI SONDERVERGÜTUNGEN DER GESELLSCHAFTER

TEILEINKÜNFTEVERFAHREN BEI GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN



23

WEITERE ASPEKTE

- Seit dem **28.3.2013**: Mindestbeteiligungsquote i.H.v. **10%** (§ 8b Abs. 4 KStG); Beachte: Gilt **nicht** für Veräußerungsfälle
- Gesonderte und einheitliche Feststellung → Bruttomethode
- **Feststellungsbescheid:**
 - Höhe der Einkünfte, die grds. dem Teileinkünfteverfahren unterliegen
 - Umfang der Freistellung auf Ebene des Folgebescheids
- **„Wirtschaftlicher Zusammenhang“** i.S.v. § 3c Abs. 2 EStG
 - Ziel: Vermeidung einer doppelten Begünstigung
 - Mit Wirkung ab VZ 2011: Absicht Beteiligungserträge zu erzielen
- Verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern: Betriebliche ↔ gesellschaftsrechtliche Veranlassung

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Findet das Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG Anwendung auf Betriebsausgaben der Gesamthand, die als Sondervergütungen der Gesellschafter zu erfassen sind?

AUSLEGUNG DES § 3c ABS. 2 ESTG BEI SONDERVERGÜTUNGEN DER GESELLSCHAFTER

BFH-URTEIL VOM 6.2.2020 – IV R 5/18, BFH/NV 2020, 717 (DStR 2020, 1108)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2010
Klägerin	GmbH & Co. KG: Gegenstand ihres Unternehmens ist u.a. die Verwaltung einer 100 %-igen Beteiligung an einer spanischen AG (A-S.A.) Beteiligte der Klägerin sind die A-GmbH als Komplementärin ohne Kapitaleinlage sowie im Streitjahr insgesamt 85 Kommanditisten. Diese haben der Klägerin bei Aufnahme ihrer Tätigkeit Gesellschafterdarlehen gewährt.
2010	In der Feststellungserklärung werden laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 46.250 EUR und für ihre Gesellschafter Sonderbetriebseinnahmen i.H.v. 238.765 EUR erklärt, die jeweils dem Teileinkünfteverfahren unterliegen
Finanzamt / Ap	Die Prüferin ermittelt folgende Ansätze a) nach Quote zu verteiler Gewinn 31.542,79 EUR, davon TEV 20.411,26 EUR (= 64,71 %), b) SBE 250.664,48 EUR, die nicht unter das TEV fallen und c) 64,71 % der Betriebsausgaben inkl. der Zinszahlungen an die Gesellschafter sind nach § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % abzugsfähig.
FG München	Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 290 - 292

26

26

AUSLEGUNG DES § 3c ABS. 2 ESTG BEI SONDERVERGÜTUNGEN DER GESELLSCHAFTER

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Über die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 40 EStG und über das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist bereits im Feststellungsverfahren der PersG und nicht erst in den Veranlagungsverfahren ihrer Gesellschafter zu entscheiden.
- Die Sonderbetriebseinnahmen der Mitunternehmer fallen nicht unter § 3 Nr. 40 EStG.
- Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist auf solche Zinszahlungen der Gesamthand nicht anzuwenden, die Sondervergütungen der Gesellschafter sind.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 293

27

27

TEILSTEUERBEFREIUNG FÜR DIE ZINSEN AUS DARLEHEN

- Problem: „falsche“ Frage im Streitfall
- Zinsen sind Sonderbetriebseinnahmen
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb und keine sonstigen Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (vgl. auch die Subsidiaritätsregel in § 20 Abs. 8 EStG)
- Bestreitung der Sondervergütungen aus erhaltenen Dividenden führt nicht zur Anwendung des § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG → selbstständiges Rechtsverhältnis

TEILABZUGSVERBOT FÜR ZINSEN IN DER GESAMTHAND

- Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf die von der Gesamthand an die Gesellschafter gezahlten Zinsen für die gewährten Zinsen → Nicht von der Klage erfasst
- Gesamthand bekommt Ausschüttung aus der A-S.A., die unter § 3 Nr. 40 EStG fällt
→ Folgewirkung: Anteiliges Abzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG
- Zinsen der Gesellschaft werden beim Gesellschafter als Sondervergütungen erfasst
→ Keine Doppelbegünstigung → kein § 3c Abs. 2 EStG

**BERATUNGSHINWEIS**

Auswirkungen auf der Gesamthandsebene

- Ungleichbehandlung gegenüber Finanzierungsdarlehen von Kreditinstituten und anderen Geldgebern

Refinanzierungskosten der Gesellschafter

Nichtanwendung des Teilabzugsverbots auf die Refinanzierungskosten?

Gesonderte Behandlung von
Gewinnausschüttungen und
Darlehen → keine Anwendung
des § 3 Nr. 40 EStG

Anwendung des Teilabzugsverbots auf die Refinanzierungskosten?

Doppelbegünstigung soll ver-
mieden werden → Gesamtge-
winn **einmal** um die Zinsen
gemindert → § 3 Nr. 40 EStG

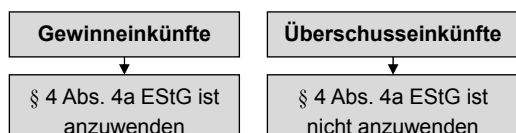
Reaktion von FinVerw und/oder Gesetzgeber bisher noch offen

Thema 2

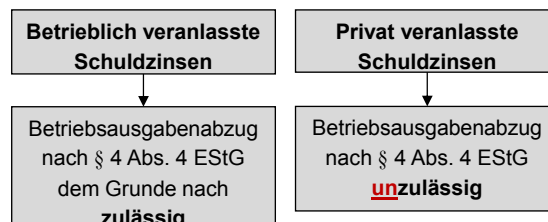
Nicht abziehbare Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a EStG

NICHT ABZIEHBARE SCHULDZINSEN GEM. § 4 ABS. 4a ESTG

SCHULDZINSENABZUG



VERANLASSUNGSZUSAMMENHANG DER SCHULDZINSEN



BERATUNGSHINWEIS



- Fremdkapitalaufnahme wg. der Corona-Krise und Folgewirkungen auf den Schuldzinsenabzug
- Weitere Nutzung des Zwei- und Mehrkontenmodells bei den Überschusseinkünften

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 300 / 301

32

32

NICHT ABZIEHBARE SCHULDZINSEN GEM. § 4 ABS. 4a ESTG

Umfang des betrieblichen Schuldzinsenabzugs

- Beschränkung des Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a EStG
- Überentnahme → nicht abzugsfähige Schuldzinsen

Schuldzinsenabzug im Zusammenhang mit Anlageinvestitionen

- Keine Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG
- Ziel: Investitionen sollen nicht behindert werden
- Unerheblich, ob bewegliche, unbewegliche oder immaterielle WG

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 301 / 302

33

33

PERIODENÜBERGREIFENDE ERMITTLUNG DER ÜBERENTNAHME

- § 4 Abs. 4a S. 2 EStG: „Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen.“
- Nichtabziehbare Schuldzinsen: 6% der Überentnahme

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Ist für Zwecke der Berechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG der bilanzielle Gewinn um eine steuerfreie Investitionszulage zu kürzen?
- Sind nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 EStG dem Gewinn für Zwecke der Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen hinzuzurechnen?

NICHT ABZIEHBARE SCHULDZINSEN GEM. § 4 ABS. 4a ESTG

BFH-URTEIL VOM 3.12.2019 – X R 6/18, DStR 2020, 1300**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2007
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. Der steuerliche Verlust betrug 40.371 EUR. Bei dessen Ermittlung blieb eine in 2007 erhaltene Investitionszulage von 326.075,27 EUR steuerfrei. Nicht abziehbare Betriebsausgaben von 1.343,90 EUR werden bei der steuerlichen Verlustberechnung berücksichtigt. Die betrieblichen Schuldzinsen beliefen sich auf 210.766 EUR, wovon 111.353 EUR auf Investitionsdarlehen entfielen. Der Kläger entnahm im Streitjahr 144.424 EUR und legte 42.390 EUR ein. Aus den Vorjahren existierten Überentnahmen von 503.695 EUR.
Finanzamt	I.R.e. Ap ermittelte das Finanzamt einen steuerlichen Verlust von 43.385 EUR und nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG von 24.583,62 EUR, so dass sich ein steuerlicher Verlust 2007 von 18.802 EUR ergab. Der Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2007 reduzierte sich auf 182.504 EUR
Sächsisches FG	Die Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid ist begründet. Bei Bestimmung der Überentnahme ist die Investitionszulage nicht vom steuerlichen Gewinn abzuziehen, so dass sich ein verbleibender Verlustvortrag von 188.626 EUR zum 31.12.2007 ergibt.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 304 - 306

36

36

NICHT ABZIEHBARE SCHULDZINSEN GEM. § 4 ABS. 4a ESTG

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- Der Gewinnbegriff in § 4 Abs. 4a EStG entspricht dem allgemeinen Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 EStG. Er beinhaltet die Investitionszulage, selbst wenn diese den bilanziellen Gewinn zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns kürzt.
- Der Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG ist derjenige, der nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt wird. Nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG sind nicht gewinnerhöhend bzw. nicht verlustmindernd zu berücksichtigen.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 306

37

37

GEWINN i.S.d. § 4 ABS. 4a S. 3 EStG

- Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG = Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG
- Außerbilanzielle Kürzungen haben keine Auswirkungen

**BERATUNGSHINWEIS**

Soforthilfe

- Forschungszulage: keine Berücksichtigung i.R.d. Gewinnermittlung

Nicht abziehbare Betriebsausgaben

- Wirken sich auf den Gewinn aus
- Kapitalorientierte Auslegungen

BERATUNGSHINWEISE

- FinVerw-Auffassung ist günstiger
- Auswirkungen auf die GewSt

Kapitalorientierte Sichtweise und zeitlicher Anwendungsbereich

- Anwendung für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden
- Nachteilig, wenn bis daher Entnahmen vorlagen
- FG Rheinland-Pfalz: Anwendung nur, soweit das Eigenkapital negativ ist – BFH v. 5.11.2019 abgelehnt
- FG Rheinland-Pfalz: Gewinnermittlung durch EÜR → reine Entnahmebetrachtung → Rev. unter VIII R 38/18

Periodenübergreifende Überentnahme und Verlustberücksichtigung

Zinssatz i.H.v. 6 %

- Verluste bei den Über- und Unterentnahmebeträgen zu berücksichtigen
- Nicht abziehbare Schuldzinsen sind auf den kumulierten Entnahmeüberschuss zu begrenzen
- BMF-Schr. v. 2.11.2018 → letzte Anwendung auf Wj., das vor dem 1.1.2018 begonnen hat
- Anhängiges Verfahren zum Vollverzinsungszinssatz gem. §§ 233 ff. AO
- Rückwirkungen auf § 4 Abs. 4a EStG? → Rev. unter IV R 19/19



BERATUNGSHINWEIS

Auswirkungen auf andere Verlustverrechnungsbeschränkungen)

Thema 3

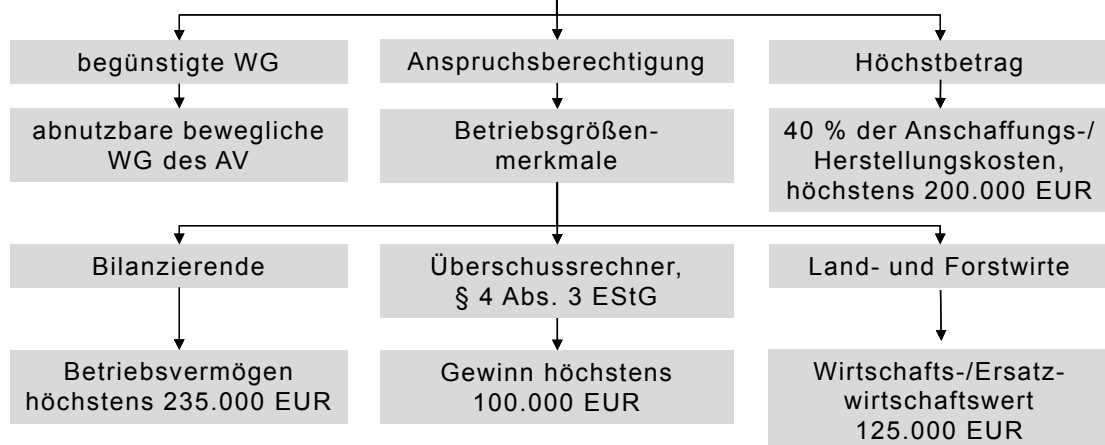
Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags
bei fehlender Hinzurechnung

HINTERGRUND DER REGELUNG

- UntStRefG 2008: Ersetzung der Ansparabschreibung durch den IAB
- Ziele:
 - Erhöhung der Investitionstätigkeit von KMU
 - Förderung von EK-Ausstattung und Liquidität
- Steuerstundung und Liquiditätsvorteil, ggf. auch Progressionseffekt

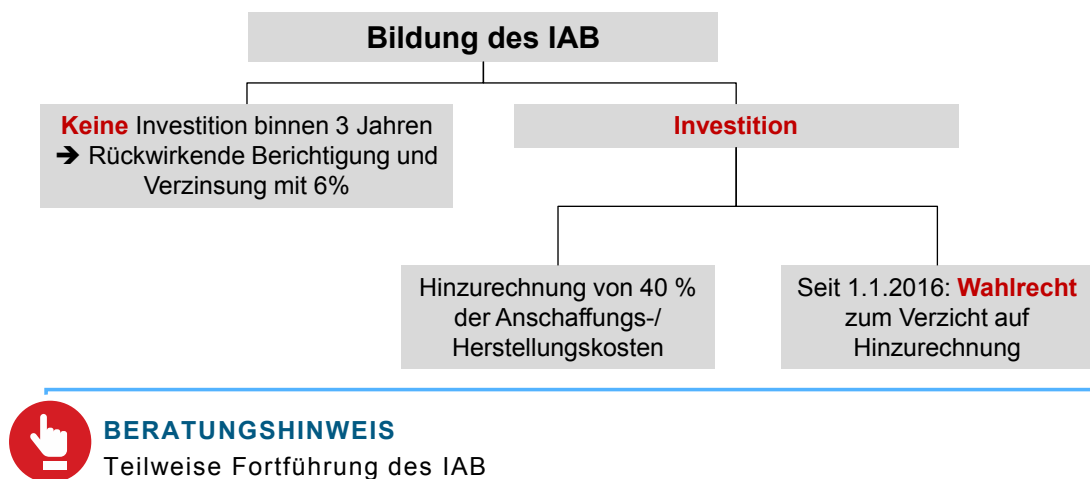
42

INVESTITIONSABZUGSBETRAG § 7g ABS. 1 EStG



43

AUFLÖSUNG EINES INVESTITIONSABZUGSBETRAGS BEI FEHLENDER HINZURECHNUNG



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 316

44

44

AUFLÖSUNG EINES INVESTITIONSABZUGSBETRAGS BEI FEHLENDER HINZURECHNUNG

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Erfasst § 7g Abs. 3 S. 1 EStG in der bis 31.12.2015 maßgeblichen Fassung (Rückgängigmachung des IAB) auch solche Fälle, in denen das begünstigte WG zwar angeschafft, die Hinzurechnung des IAB nach § 7g Abs. 2 EStG aber unterblieben ist?
- Enthält § 7g Abs. 3 S. 1 EStG eine spezielle, eigenständige Änderungsvorschrift, die es ermöglicht, den IAB bei allen erdenklichen Sachverhaltsvarianten rückwirkend zu korrigieren?

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 317

45

45

AUFLÖSUNG EINES INVESTITIONSABZUGSBETRAGS BEI FEHLENDER HINZURECHNUNG

BFH-URTEIL VOM 3.12.2019 – X R 11/19, BStBI II 2020, 573

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2008
Kläger	Heizungs-/Sanitärinstallateur mit gewerblichen Einkünften. Für das Streitjahr macht der Kläger einen außerbilanziellen IAB von 12.491 EUR geltend. Keine Aussage zu den anzuschaffenden WG. 2009 Anschaffung Pkw, Aquarium, Drucker. Kläger mindert Anschaffungskosten bilanziell um 40 % (Herabsetzungsbetrag – entsprach der Höhe nach dem IAB). Eine außerbilanzielle Hinzurechnung des IAB unterbleibt.
Finanzamt	Veranlagung zunächst erklärungsgemäß ohne VdN, später Änderungsbescheide am 1.9.2016 mit Gewinnerhöhung um 12.491 EUR für das Jahr 2008 unter Hinweis auf § 7g Abs. 3 S. 2 EStG / § 35b Abs. 1 GewStG.
Kläger	Nach erfolglosem Einspruch Klage.
FG Rheinland-Pfalz	Klage abgewiesen.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 317 - 318

46

46

AUFLÖSUNG EINES INVESTITIONSABZUGSBETRAGS BEI FEHLENDER HINZURECHNUNG

BFH: BESTÄTIGUNG DER FG-ENTSCHEIDUNG

- IAB ist **rückgängig** zu machen, wenn er **nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr** des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahrs nach § 7g Abs. 3 S. 1 EStG **hinzugerechnet** wurde. Streitfall: Inanspruchnahme 2008 → Hinzurechnung bis Ende 2011 → Nicht erfolgt
- Kein Anlass für **Einschränkung** des § 7g Abs. 3 S. 1 EStG; Unerheblich, dass der IAB mangels der (damaligen) formalen Anforderungen (Bezeichnung der anzuschaffenden WG) nicht hätte gebildet werden dürfen. Rechtswidrige Gewährung steht Korrektur nicht entgegen
- Irrelevant, dass der Kläger trotz Vornahme der Investition die Hinzurechnung unterlassen und das Finanzamt dies bei der Steuerfestsetzung 2009 nicht bemerkt hat. Bei einer fehlerhaften Erklärung des Stpfl. **geht** das Interesse an einer **gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung** dem **Vertrauensschutz** des Stpfl. in einen – rechtswidrigen – Steuerbescheid **vor**.
- **Keine Verjährung**. 4-jährige Festsetzungsfrist abgelaufen, aber **Ablaufhemmung** gem. § 7g Abs. 3 S. 3 Halbsatz 2 EStG

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 319

47

47

FUNKTIONSBEZEICHNUNG ENTFALLEN

- Änderung zum 1.1.2016
- Bis dahin: Bezeichnung „seiner Funktion nach“



BERATUNGSHINWEIS

Nunmehr: Keine Funktionsbezeichnung mehr erforderlich

- IAB hätte im Streitfall nicht gewährt werden dürfen

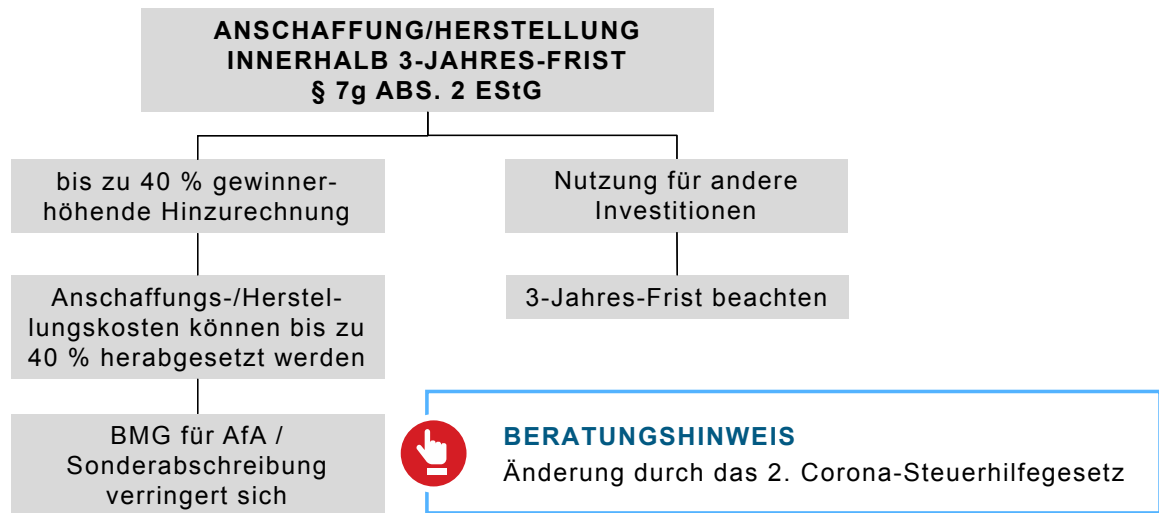


BERATUNGSHINWEIS

Wegfall des Nachweises der Investitionsabsicht

GEWINNHINZURECHNUNG UND GEWINNMINDERNDE HERABSETZUNG DER ANSCHAFFUNGS-/HERSTELLUNGSKOSTEN IM INVESTITIONSAHR

Jahr		Gewinnauswirkung bilanziell	Gewinnauswirkung außerbilanziell
2019	Geplante Investition		
	WG 100.000		
	IAB 40.000		- 40.000
2020	AK 100.000		
	Hinzurechnungsbetrag (§ 7g Abs. 2 S.1 EStG)		+ 40.000
	Herabsetzungsbetrag (§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG)	- 40.000	
	AfA-BMG 60.000	- 40.000	0

HINZURECHNUNG INNERHALB DER INVESTITIONSFRIST**WAHLRECHT ZUR HINZURECHNUNG, § 7g ABS. 2 S. 1 EStG**

„Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts **können** bis zu 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen.“

ANMERKUNGEN**Spezielle Korrekturvorschrift**

- § 7g Abs. 3 S. 2 EStG → spezielle Korrekturvorschrift
- Vorrang vor § 173 AO
- Steuerfestsetzung ist zu ändern, wenn der Gewinn des Abzugsjahres bereits (bestandskräftig) festgestellt ist

Festsetzungsverjährung und Ablaufhemmung

- Fälle des § 7g Abs. 3 EStG: Festsetzungsfrist für das Jahr der Vornahme des IAB endet nicht bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet
- Ablaufhemmung

NACHZAHLUNGSZINSEN

**KEINE HINZURECHNUNG
INNERHALB 3-JAHRES-FRIST
§ 7g ABS. 3 EStG**

IAB ist rückgängig zu machen im Abzugsjahr

Ablaufhemmung

keine Anwendung
§ 233a Abs. 2a AO

Neu!

GEPLANTE ÄNDERUNGEN DES § 7g ESTG DURCH DAS JSTG 2020**Stand: Gesetzentwurf vom 1.9.2020 (bitte auf S. 327 anpassen!!)**

- **Gewinngrenze:** Für alle Einkunftsarten soll künftig eine einheitliche Gewinngrenze von 150.000 EUR für die Inanspruchnahme des IAB gelten, § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG (abweichend **Referentenentwurf v. 17.7.2020 - 125.000 EUR**)
Bisher: unterschiedliche Betriebsgrößenmerkmale und (unterschiedliche) Gewinngrenzen, s. Übersicht S. 316
- Auch (dauerhaft) **vermietete WG** sind begünstigt
- Anhebung der begünstigten Investitionskosten **von 40% auf 50%**
- **Nicht mehr** enthalten: Absenkung der Mindestnutzung von **90% auf 50%**
(anders der Referentenentwurf v. 17.7.2020 – S. 327 Arbeitsunterlage)

54

GEPLANTE ÄNDERUNGEN DES § 7g ESTG DURCH DAS JSTG 2020

- **Kein IAB nach Anschaffung/Herstellung** des WG mehr, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG
Bisher können Mehrergebnisse nach Ap im Nachhinein vermieden werden, selbst wenn das WG bereits vor der Ap angeschafft wurde – BFH IV R 9/14, BStBl II 2017, 295 – *Messner*, AktStR 2016, 541 ff.
- **IAB im Sonder-BV:** Hinzurechnung von IAB **nur in dem Vermögensbereich zulässig, in dem der Abzug erfolgt ist**
Bisher: beg. Investition liegt auch dann vor, wenn IAB vom Gesamthandsgewinn und nicht vom Sonderbetriebsgewinn abgezogen wird – BFH VI R 44/16, BStBl II 2019, 466
- **Anwendung:** Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31.12.2019** beginnen

55

Thema 4

Entfernungspauschale: Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen

56

ENTFERNUNGSPAUSCHALE



BERATUNGSHINWEIS

Kurzarbeitergeld und Anzahl der Fahrtage

- Risiko der nachträglichen Versteuerung von pauschal der LSt unterworfenen Einkünften
- Nachträgliche Hinzurechnung zum Arbeitslohn



BERATUNGSHINWEIS

Automatische Zurechnung

57

ENTFERNUNGSPAUSCHALE: HIN- UND RÜCKWEG AN UNTERSCHIEDLICHEN ARBEITSTAGEN
Entfernungspauschale

Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte
 Fahrten zum Arbeitgeber-Sammelpunkt
 Fahrten zu einem weiträumigen
 Tätigkeitsgebiet
 Wöchentliche Familienheimfahrten i.R.e.
 beruflich begründeten doppelten
 Haushaltsführung

Tatsächliche Kosten

Fahrten i.R.e. Auswärtstätigkeit (einschl.
 Vorstellungsbuch eines Stellen-
 bewerbers – R 9.4 S. 2 LStR 2015)
 Fahrten innerhalb eines weiträumigen
 Tätigkeitsgebiets
 Fahrten anlässlich eines
 Wohnungswechsels zu Beginn und am
 Ende der doppelten Haushaltsführung

Besonderheit: Behinderte Menschen i.S.d. § 9 Abs. 2 S. 3 EStG
 (Grad der Behinderung mindestens 70 oder Grad der Behinderung mindestens 50 und erhebliche
 Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr)
 tatsächliche Kosten

ENTFERNUNGSPAUSCHALE: HIN- UND RÜCKWEG AN UNTERSCHIEDLICHEN ARBEITSTAGEN
VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Inwieweit kann ein Arbeitnehmer die Entfernungspauschale geltend machen, wenn er arbeitstäglich nur einen Hin- oder Rückweg unternimmt?

BFH-URTEIL VOM 12.2.2020 – VI R 42/17, BSTBL II 2020, 473

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten. Der Ehemann war als Flugbegleiter beschäftigt. Die An- und Abreisetage zur ersten Tätigkeitsstätte, die er mit seinem privaten Pkw durchführte, verteilten sich z.T. auf unterschiedliche Kalendertage. Der Kläger begehrte im Einspruchsverfahren einen Kostenabzug i.H.d. Entfernungspauschale von 0,30 EUR je Arbeitstag, selbst wenn an diesen z.T. nur eine Hin- oder Rückfahrt durchgeführt wurde.
Finanzamt	Das Finanzamt berücksichtigte nach Prüfung der genauen Arbeitstage nur die hälftige Entfernungspauschale, sofern am einzelnen Arbeitstag nur eine Hin- oder Rückfahrt erfolgte.
FG Münster	Klageabweisung. Die Entfernungspauschale von 0,30 EUR könne bei Hin- und Rückfahrten an verschiedenen Kalendertagen nur für den Tag der Hinfahrt angesetzt werden.

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Abzug der Entfernungspauschale: Am selben **Arbeitstag** muss der Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte und von dort zurück zur Wohnung zurückgelegt werden
- Zurücklegung an **unterschiedlichen Arbeitstagen**: Entfernungspauschale kann jeweils nur zur Hälfte geltend gemacht werden.
- **Einzelbewertung** der Fahrt mit **0,15 EUR/km** erfolgt in teleologischer Reduktion des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG, wenn Hin- und Rückweg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an verschiedenen Arbeitstagen durchgeführt wird oder der Stpfl. z.B. nach einer Fahrt von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte eine **Auswärtstätigkeit** antritt und von dieser unmittelbar nach Hause zurückkehrt oder eine Auswärtstätigkeit unmittelbar von zu Hause aus antritt, seine erste Tätigkeitsstätte aufsucht und von dort wieder nach Hause fährt
- Besonderheiten durch **untypische Arbeitsverhältnisse oder Arbeitszeiten** sowie arbeitstäglich mehrfache Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte (seit 2014: erste Tätigkeitsstätte): Mit der Einführung der Entfernungspauschale für den Werbungskostenabzug sind diese **nicht mehr von Bedeutung**

GRUNDSÄTZLICHES

- 0,30 EUR/Entfernungskilometer, max. 4.500 EUR/Jahr

**BERATUNGSHINWEIS**

Ausnahmen von der Obergrenze

- Anwendung bei Gewinneinkünften
- Taxi = „öffentliches Verkehrsmittel“?

**BERATUNGSHINWEIS**

Taxikosten bei Menschen mit Behinderung

ENTFERNUNGSPAUSCHALE/ARBEITSTAG → HÖHE?

- Arbeitstägliche Gewährung
- Entfernungspauschale erfasst Hin- und Rückweg

**BERATUNGSHINWEIS**

Höhe des Abzugs

- Mehrere Fahrten je Arbeitstag

**BERATUNGSHINWEIS**

Mehrere Fahrten und ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

- Fallgruppen:
 - Wohnung → erste Tätigkeitsstätte → Auswärtstätigkeit → Wohnung
 - Auswärtstätigkeit → erste Tätigkeitsstätte → Wohnung
- Beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung

DIENSTWAGEN UND ZAHL DER FAHRTEN ZUR 1. TÄTIGKEITSSTÄTTE

- 0,03% Regelung
- 15 Hin- und Rückfahrten je Monat
- 0,002% je einzeltem Arbeitstag (Hin- und Rückfahrt)
- Keine Bindungswirkung



BERATUNGSHINWEIS
Datumsangabe

- Halbierung, wenn nur Hin- oder Rückfahrt an einem Tag



BERATUNGSHINWEISE

- 0,002%-Regelung existiert bei Gewinneinkünften nicht
- Degressive AfA

Ausblick

Erhöhte Entfernungspauschale ab 2021 ab dem 21. Entfernungskilometer

2021-2023: 0,35 EUR
2024-2026: 0,38 EUR

Mobilitätzulage

- Nur hälftige Berücksichtigung der Entfernungspauschale
- Auswirkungen der Corona-Krise: Anspruch auf die Zulage?

Thema 5

Zuordnung von Schuldzinsen bei teilweiser Vermietung

66

ZUORDNUNG VON SCHULDZINSEN BEI TEILWEISER VERMIETUNG

ZUORDNUNG VON SCHULDZINSEN BEI GEMISCHTER NUTZUNG

- Nutzung einer Immobilie für einkommensteuerlich relevante und private Zwecke → Auswirkungen auf die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen (u.a. wg. § 12 Nr. 1 EStG)
- Werbungskosten, wenn die Schuldzinsen der Finanzierung von Anschaffungs-/Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen dienen
- Bei nur anteiliger Einkunftserzielung → Werbungskosten-Abzug nach Maßgabe der Flächenverhältnisse
- Zuordnung zu unterschiedlichen Gebäudeteilen, wenn entsprechende tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel → Rein rechtliche Zuordnung nicht ausreichend!



BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung der Niedrigzinsphase

67

WEITERE FINANZIERUNGSKOSTEN

- Gerichts- und Notariatskosten zur Kreditsicherung für die Eintragung von Grundschulden oder Hypotheken
- Bereitstellungszinsen
- Kosten für Schätzungen i.Z.m. einer Darlehensaufnahme
- Reisekosten zur Kreditbesorgung
- Damnum/Disagio
- Maklerkosten, wenn der Veräußerungserlös zur Finanzierung eines anderen Objektes vorgesehen ist

**BERATUNGSHINWEIS**

Kursverluste und Prämien bei Risikolebensversicherungen

68

ANTEILIGE SELBSTNUTZUNG UND ANTEILIGE VERMIETUNG**BMF-Schr. v. 16.4.2004****Anschaffungsfälle:**

Nach außen erkennbare
Aufteilung durch den Stpfl.
(z.B. im Kaufvertrag)

Herstellungsfälle:

Entsprechende Gebäudeteile oder
– wenn nicht zuzuordnen- oder teil-
bar – Verhältnis der Wohn-/Nutz-
flächen

Zahlung muss mit den tatsächlichen Fremd- oder Eigenmitteln erfolgen

**BERATUNGSHINWEIS**

Herstellung und Verkauf

69

SURROGATIONSRECHTSPRECHUNG

- Fremdfinanziertes, zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendetes WG wird veräußert und Veräußerungserlös zur Einkünfteerzielung eingesetzt → Zinsen für das aufrechterhaltene Darlehen können als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen sein.
- Beachte: Anders bei teilweiser privater Verwendung des Veräußerungserlöses

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

Können die anteiligen Finanzierungskosten für den Bau von drei Wohnungen, von denen eine im Anschluss veräußert wird, ausschließlich den zurückbehaltenen, zu Vermietungszwecken genutzten Wohnungen zugeordnet werden, wenn Darlehensmittel, Eigenmittel und Veräußerungserlös auf einem einheitlichen Baukonto zusammengefasst worden sind?

ZUORDNUNG VON SCHULDZINSEN BEI TEILWEISER VERMIETUNG

BFH-URTEIL VOM 4.2.2020 – IX R 1/18, BSTBL II 2020, 311 (BFH/NV 2020, 631)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2012-2013
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten
2009 - 2011	Erwerb eines unbebauten Grundstücks am 3.11.2009 für 88.307,98 EUR und Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohnungen für 431.834,59 EUR und Teilung in drei Eigentumswohnungen bis 1.6.2011. Verkauf einer der Wohnungen an die Tochter am 24.11.2010. Finanzierung der Herstellungskosten mit Darlehen (160.000 EUR), Eigenmitteln sowie Erlös (150.000 EUR) aus dem Verkauf. Zusammenfassung der Geldmittel auf einem separaten Baukonto, davon Bezahlung der Baurechnungen ohne Zurechnung zu bestimmten Gebäudebereichen. Kläger erzielen Einkünfte aus VuV aus den verbliebenen zwei Wohnungen.
2012 - 2013	Kläger berücksichtigen sämtliche Finanzierungszinsen der Darlehen als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV
Finanzamt	Aufteilung der Zinsen im Verhältnis der Miteigentumsanteile der drei Wohnungen und anteiliger Werbungskosten-Abzug für die beiden vermieteten Wohnungen
FG Baden-Württemberg	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage als unbegründet ab

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 351 - 353

72

72

ZUORDNUNG VON SCHULDZINSEN BEI TEILWEISER VERMIETUNG

BFH: REVISION IST NICHT BEGRÜNDET

- Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schuldzinsen mit einem bestimmten Gebäudeteil setzt die getrennte Ermittlung und den getrennten Ausweis der jeweiligen Herstellungskosten sowie die **tatsächliche Verwendung** der Darlehensmittel für eben diese Aufwendungen voraus und kann **nicht durch bloßen Willensakt** begründet werden.
- Werden Darlehens- und Eigenmittel auf einem **einheitlichen Baukonto** zusammengefasst, tritt eine **Durchmischung** der Mittel ein, die eine gezielte Zuordnung des Darlehens zu dem später fremdvermieteten Gebäudeteil ausschließt.
- Durch einen (Teil-)Verkauf tritt **keine Surrogation** ein, wenn bereits die ursprüngliche Zuordnung der Darlehensmittel zum fremdvermieteten Teil nicht gelungen ist.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 353

73

73

ANMERKUNGEN

- Große praktische Bedeutung des Falls
- Urteil überzeugt nicht → Verwendung des Veräußerungserlöses entscheidend → Surrogation im Anschluss möglich → Vorliegen von nachträglichen Werbungskosten
- Lösung des ursprünglichen Veranlassungszusammenhangs – Gedanke der tatsächlichen Mittelverwendung

**BERATUNGSHINWEIS**

Enge Beratung in Herstellungsfällen

DURCHLEITUNG VON DARLEHENSMITTELN

- Durchmischung von Eigen- und Fremdkapital
- Rspr. zur Durchleitung von Darlehensmitteln über ein privates Kontokorrentkonto
- Gutschrift und am selben Tag abgebucht → Direkte Finanzierung bleibt ohne Durchmischung bestehen
- Gilt auch, wenn der abgebuchte Betrag niedriger ist als der gutgeschriebene

**BERATUNGSHINWEIS**

Klare Mitteltrennung erforderlich

Thema 6

Ergänzungsrechnung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften sowie Angemessenheit eines Kaufpreises bei Mietwohngrundstücken

76

ERGÄNZUNGSRECHNUNG BEI VERMÖGENSVERWALTENDEN PERSONENGESELLSCHAFTEN
SOWIE ANGEMESSENHEIT EINES KAUFPREISES BEI MIETWOHNGRUNDSTÜCKEN

Einkünfteermittlung bei vermögensverwaltender PersG

- PersG = Eigentümerin eines Grundstücks und Auftreten gegenüber den Mietern → einheitliche Überschussrechnung
- Insoweit Steuerrechtssubjekt
- Zurechnung zu den Gesellschaftern nach Maßgabe des Anteils
- Abschreibung nur nutzbar, wenn Anschaffungskosten getragen
- Einheitliche und gesonderte Feststellung

Höhe der Abschreibung

- **Typisierung (§ 7 Abs. 4 S. 1 EStG):**
 - 2% bei Fertigstellung **nach** dem 31.12.1924
 - 2,5% bei Fertigstellung **vor** dem 1.1.1925
- Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer
- Eigentumswechsel

77

KAUFPREISERMITTLUNG UND -AUFTEILUNG MIETWOHNGRUNDSTÜCKE

- Notwendigkeit der Aufteilung: Grund und Boden, Gebäude sowie ggf. Scheinbestandteile und Zubehör
- Vertragliche Aufteilung des Kaufpreises?
- Sachwertverfahren bei Mietwohngrundstücken und Eigentumswohnungen im Privatvermögen
- Angemessenheit des Kaufpreises, insbesondere beim Verkauf an nahestehende Personen?

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Wie ist die Angemessenheit der Kaufpreisfindung bei Mietwohngrundstücken im Privatvermögen bei nahestehenden Personen zu prüfen?
- Wie sind die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb seiner Gesellschafterstellung bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu berücksichtigen?

ERGÄNZUNGSRECHNUNG BEI VERMÖGENSVERWALTENDEN PERSONENGESELLSCHAFTEN
SOWIE ANGEMESSENHEIT EINES KAUFPREISES BEI MIETWOHNGRUNDSTÜCKEN

BFH-URTEIL VOM 29.10.2019 – IX R 38/17, BFN/NV 2020, 720 (DStR 2020, 1033)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2007, 2008
Klägerin	Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Gründungsgesellschafter Geschwister A, B und C mit jeweils 1/3
1997 - 30.6.2007	Erwerb eines bebauten Grundstücks mit Sanierungsaufgabe bzgl. des denkmalgeschützten Wohnhauses für Anschaffungskosten einschl. Sanierung i.H.v. umgerechnet 1.978.699,58 EUR mit Vertrag v. 16.5.1997 (Aufteilung auf Grund und Boden (10,62 %), Sanierungsanteil (67,82 %) und Altbau (21,56 %), vermögensverwaltende Tätigkeit, Einkünfte aus VuV, bis 30.6.2007 Fördergebietsabschreibung i.H.v. 1.313.669,63 EUR auf die Sanierungsmaßnahmen, Abschreibung auf das Altgebäude i.H.v. 79.951,33 EUR.
2007	A verkauft sämtliche Anteile, B und C jeweils 30 1/3 % an eine Familienstiftung (insg. 94 %) mit Wirkung zum 1.7.2007 (nicht datierter Vertrag), an der u.a. A, B und C als Destinatäre beteiligt sind, Kaufpreis insg. 1.936.904,40 EUR (Annahme eines Gesamtwertes i.H.d. historischen Anschaffungskosten), nach Abzug des anteiligen Finanzierungsdarlehens (1.258.660 EUR) der GbR Barzahlungspreis an die Gesellschafter i.H.v. 678.244,40 EUR, zusätzl. anteilige Übernahme Bilanzposition „Forderungen ggü. Gesellschaftern“ (615.006,65 EUR), anschl. Einzahlung in das Gesellschaftsvermögen. Erfassung des Barzahlungspreises zzgl. der Übernahme der „Forderungen ggü. Gesellschafter“ in Ergänzungsrechnung, Aufteilung auf Grund und Boden, Sanierungsanteil sowie Altbau im Verhältnis wie bei Erwerb in 1997, zusätzl. Abschreibung auf Sanierungsanteil und Altbau über 492 Monate aus Ergänzungsrechnung für Neugesellschafterin, daneben anteilige Abschreibung aus Gesamthand, unveränderte Berücksichtigung Schuldzinsen aus Finanzierungsdarlehen

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 363 - 366

80

80

ERGÄNZUNGSRECHNUNG BEI VERMÖGENSVERWALTENDEN PERSONENGESELLSCHAFTEN
SOWIE ANGEMESSENHEIT EINES KAUFPREISES BEI MIETWOHNGRUNDSTÜCKEN

BFH-URTEIL VOM 29.10.2019 – IX R 38/17, BFH/NV 2020, 720 (DStR 2020, 1033)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Finanzamt	Berücksichtigung eines angemessenen Kaufpreises auf Grundlage eines Sachverständigengutachtens i.H.v. 950.000 EUR (Gesamtwert), entsprechende Kürzung der Abschreibung sowie Schuldzinsen des anteiligen Finanzierungsdarlehens, Annahme von unentgeltlicher Zuwendung der Familienstiftung i.H.d. unangemessen hohen Kaufpreises
FG Düsseldorf	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage als unbegründet ab, Beweiserhebung durch Gutachten im Vergleichs- und Ertragswertverfahren (800.000 EUR Gesamtwert), Hinweis auf Verböserungsverbot

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 363 - 366

81

81

BFH: STATTGABE DER KLAGE

- Mietwohngrundstücke: Bewertung i.d.R. mit dem **Sachwert** → Gutachten der Klägerin hat nachgewiesen, dass der Kaufpreis dem Sachwert im Wesentlichen entsprach. FG-Gutachten nicht entscheidend, da die **Wertermittlungsmethode** mit dem Ertragswertverfahren **unzutreffend** gewählt wurde.
- **Übernahme des negativen Kapitalkontos** führt zu Anschaffungskosten, wenn der Erwerber – durch die Einzahlung – **tatsächlich wirtschaftlich belastet** wird. Die bloße Übernahme der unbeschränkten Haftung reicht hingegen nicht aus.
- Entsteht einem Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersG Aufwand für den Erwerb dieser Stellung, sind die **Anschaffungskosten in einer separaten Ergänzungsrechnung** zu erfassen. Die **Abschreibung** ist **nicht** von der Abschreibung in der **Gesamtbilanz abhängig**.
- Die im Bereich der **Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft** geltenden Grundsätze sind beim Erwerb eines Anteils an einer **vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft entsprechend** anzuwenden.

ALLGEMEINES

- Umfassende Billigung der Kaufpreisaufteilung
- Gleicher Maßstab wie im ursprünglichen Erwerbszeitpunkt vor 10 Jahren

**BERATUNGSHINWEIS**

Schaffung neuen Abschreibungspotentials ohne zusätzliche Steuerbelastung

Angemessenheit des Kaufpreises

- Stärkung der Bedeutung der Aufteilung im Kaufvertrag
- Sachwertgutachten der Klägerin
- Keine Erschütterung des Werts, trotz großer Diskrepanz → Nicht einmal indizielle Wirkung
- Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse sind zu würdigen → Denkmalschutz

Ertrags- vs. Sachwertverfahren

- Ertragswertverfahren des FG ungeeignet
- Neuausrichtung, weil Immobilieninvestitionen stärker ertragsorientiert erfolgen?



BERATUNGSHINWEIS

Vereinfachtes Verfahren ohne Gutachten

AUFTEILUNG DES KAUFPREISES

- Keine Beanstandung durch das FA
- Trotz Ablauf von 10 Jahren sollen die Werte noch im gleichen Verhältnis stehen wie zum Zeitpunkt des Kaufs
- Vertragliche Aufteilung des Kaufpreises empfehlenswert
- Beweislast liegt bei einer Abweichung beim FA



BERATUNGSHINWEIS

Anwendung des Aufteilungs-Tools der FinVerw bei vertraglicher Kaufpreisaufteilung

BILDUNG EINER ERGÄNZUNGSRECHNUNG UND AFA-NEUBESTIMMUNG

- Die für den Erwerb einer Mitunternehmerschaft anzuwendenden Grundsätze gelten auch für eine vermögensverwaltende PersG → Ergänzungsrechnung, in der die Mehrwerte auszuweisen sind
- Korrektur der Werte der Gesamthandsbilanz
- Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode sind neu zu bestimmen
- **Bruchteilsbetrachtung** → Summe aus Gesamthandsanteil und Ergänzungsrechnung
- Fortschreibung der AK erfolgt unabhängig von der Handhabung in der Gesamthand
- Restnutzungsdauer von 492 Monaten vom BFH nicht beanstandet



BERATUNGSHINWEIS

Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer

86

Thema 7

Wegfall der Unternehmensidentität kann zu abgekürztem Erhebungszeitraum führen; Identität von „bisherigem“ und „neuem“ Gewerbebetrieb

87

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN; IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

BEDEUTUNG DER GewSt

Doppelbelastung mit ESt und GewSt

↓

Anrechnung gem. § 35 EStG

Bei h = 500 %:
3,5 %-Punkte
Anrechnungsüberhang

Doppelbelastung mit KSt und GewSt

↓

Niedriger KSt-Satz (15%)

Bei h = 500 %:
GewSt = 17,5 % und
damit um 2,5 %-
Punkte höher als die
KSt

BERATUNGSHINWEIS
Erhöhung des Anrechnungsfaktors

BERATUNGSHINWEIS
Bedeutung der GewSt für die Beratungspraxis

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 375

88

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN; IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

GEWERBEVERLUST (§ 10a GewStG)

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

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

GEWERBESTEUERLICHE VERLUSTNUTZUNG

```

graph TD
    A[GEWERBESTEUERLICHE VERLUSTNUTZUNG] --> B[Unternehmensidentität]
    A --> C[Unternehmeridentität]
    
```

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 377

89

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN;
IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Welche gewerbesteuerlichen Konsequenzen ergeben sich für einen Gewerbesteuermessbetrag, wenn die Unternehmensidentität und damit die **sachliche Gewerbesteuerpflicht** während eines Kalenderjahres **wegfällt**?
- Hält der BFH daran fest, dass die Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbesondere solche mit **erheblichen stillen Reserven**, der Einstellung eines Gewerbebetriebs entgegenstehen, weil dadurch die Unternehmensidentität gewahrt bleibt?

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 379

90

90

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN;
IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

BFH-URTEIL VOM 19.12.2019 – IV R 8/17, BSTBL II 2020, 401 (BFH/NV 2020, 650)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2012
Klägerin	Typische GmbH & Co. KG, Komplementär-GmbH ohne Beteiligung am Vermögen und Gewinn oder Verlust, Kommanditisten: F (Anstalt des öffentlichen Rechts, 5,1 %) M (Stiftung, 94,9 %), Hohe gewerbesteuerliche Fehlbeträge 30.10.2012: Verkauf sämtlicher Anteile an Z (Körperschaft des öffentlichen Rechts) → Zwischenabschluss der KG 30.11.2012: Änderung des Gesellschaftszwecks 14.12.2012: KG verpachtet Gebäude und Betriebsvorrichtung ab 1.11.2012 an Z, Grundstück war schon Eigentum (Erbbaurecht zugunsten der KG)
Finanzamt	Gewährung des Sockelbetrags gem. § 10a S. 2 GewStG nur zeitanteilig (10/12)
Klägerin	Gewährung des vollen Sockelbetrags
FG Baden-Württemberg	Abweisung der Klage, Sachliche Steuerpflicht hat während des gesamten Jahres 2012 vorgelegen, sie wurde durch die Verpachtung nicht beendet.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 379 - 380

91

91

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN;
IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND AUFHEBUNG DES URTEILS

- § 14 S. 1 GewStG: Steuermessbetrag für den **Erhebungszeitraum**; Erhebungszeitraum = Kalenderjahr (Satz 2). Besteht die Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs: **Zeitraum der Steuerpflicht** (abgekürzter Erhebungszeitraum, Satz 3).
- Steuerpflicht knüpft nur an die **sachliche Steuerpflicht** und nicht an die persönliche Steuerpflicht (= Steuerschuldnerschaft) an. Steuermessbetrag ist für das Kalenderjahr als Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht während des Kalenderjahrs fortbesteht; er ist für einen **abgekürzten Erhebungszeitraum** festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht nur für diesen Zeitraum bestanden hat.
- Bisheriger Gewerbebetrieb eingestellt und (ggf.) ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt? „Bisheriger“ und „neuer“ Betrieb bei **wirtschaftlicher Betrachtung** und nach der **Verkehrsauffassung identisch?** → gleiche Kriterien, die für die Unternehmensidentität i.R.d. **§ 10a GewStG** entwickelt wurden. **Änderung der Rspr.:** Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen, insb. von WG mit erheblichen stillen Reserven, steht der Einstellung des „bisherigen“ Betriebs **nicht** entgegen

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 380

92

92

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN;
IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

KEIN VOLLSTÄNDIGER GESELLSCHAFTERWECHSEL – KEIN ABGEKÜRZTER ERHEBUNGSZEITRAUM

- § 2 Abs. 5 GewStG: vollständiger Gesellschafterwechsel → Neuer Gewerbebetrieb
- Komplementär-GmbH bei GmbH & Co. KG: kein vollständiger Wechsel, auch wenn die Anteile an der GmbH neben den Kommanditanteilen übertragen werden
- Unproblematisch, wenn die GmbH weder am Vermögen noch am Gewinn oder Verlust beteiligt ist



BERATUNGSHINWEIS

Trennungsprinzip

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 381

93

93

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN; IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

(ABGEKÜRZTER) ERHEBUNGSZEITRAUM

- § 14 S. 1 GewStG: Steuermessbetrag ist für den **Erhebungszeitraum** festzusetzen, ggf. abgekürzter Erhebungszeitraum (Satz 3)
- Sachliche GewSt-Pflicht (§ 2 Abs. 1 GewStG)
- Unterjähriger Gesellschafterwechsel



BERATUNGSHINWEIS

Grundsatzfragen unbeantwortet

- Unternehmensidentität:
 - gewerbliche Prägung alleine **nicht** ausreichend
 - Art der Betätigung, Kunden- und Lieferantenkreis, Arbeitnehmerschaft, Geschäftsleitung, Betriebsstätten und Zusammensetzung des Aktivvermögens

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN; IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

RECHTSPRECHUNGSÄNDERUNG

ÜBERLASSUNG WESENTLICHER BETRIEBS-GRUNDLAGEN MIT ERHEBLICHEN STILLEN RESERVEN

Alte Rspr.:
Unternehmensidentität

Geänderte Rspr.:
Allenfalls Indiz



BERATUNGSHINWEIS

Praxiskonsequenzen → Zeitliche Verschiebung?

WEGFALL DER UNTERNEHMENSIDENTITÄT KANN ZU ABGEKÜRZTEM ERHEBUNGSZEITRAUM FÜHREN;
IDENTITÄT VON „BISHERIGEM“ UND „NEUEM“ GEWERBEBETRIEB

VORGABEN AN DAS FG: WÜRDIGUNG DER TÄTIGKEIT DER KLÄGERIN

- Beginn des Pachtvertrages?
- Vorliegen einer Betriebsaufspaltung?

96

3|20

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 8

Gewerbsteuererlegung, Betriebsführungsgesellschaft
und Betriebstätte

97

ZERLEGUNG BEI BETRIEBSTÄTTEN IN MEHREREN GEMEINDEN

- Notwendigkeit der Zerlegung, wenn ein Unternehmen in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhält (z.B. bei einem „Netz“ von Filialen, die nicht rechtlich selbstständig sind)
- VI. Abschnitt: §§ 28 - 34 GewStG → Grds. nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne



BERATUNGSHINWEIS

Nicht zu berücksichtigende Gemeinden

- § 33 GewStG: Bei „**offenbar unbilligem**“ Ergebnis ist nach einem Maßstab zu zerlegen, der die **tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt**:
 - Arbeitnehmerfolgekosten
 - Leiharbeiter
 - Ersatzverteilungsschlüssel – Kombinationen möglich

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Welche Anforderungen sind für Zwecke der gewerbesteuerlichen Zerlegung an den **Betriebstättenbegriff** zu stellen?
- Gelten Besonderheiten, wenn eine Personalüberlassung an bzw. durch eine **Schwestergesellschaft** erfolgt?
- Führt auch das Vorliegen eines **ständigen Vertreters** i.S.v. § 13 AO zu einer Zerlegung des Gewerbeertrags gem. §§ 28 ff. GewStG?

BFH-URTEIL VOM 18.9.2019 – III R 3/19, BFH/NV 2020, 708 (DStR 2020, 920)

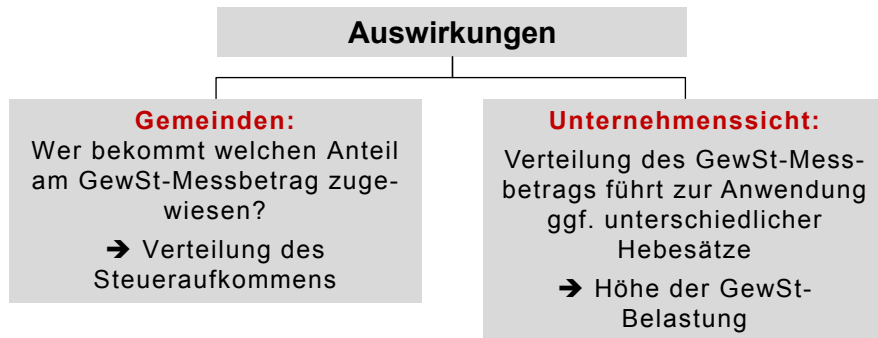
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011 - 2014
Klägerin	Gemeinde H beanstandet die Zerlegung des GewSt-Messbetrags der X-AG. Diese hatte zuvor weite Teile ihrer Produktion auf Schwestergesellschaften übertragen (Vergütung 0,3 % des Gesamtbruttolohns), die die Arbeitsverträge gem. § 613a BGB übernommen hatten und mit denen Betriebsführungsverträge geschlossen waren. Diese Gesellschaften übten das arbeitsrechtliche Direktionsrecht aus und unterlagen hinsichtlich der Arbeitnehmer keiner Weisung, allerdings hatten sie für die von ihnen geschuldeten Löhne einen Freistellungsanspruch gegen die X-AG. Diese überließ die erforderlichen Produktionsfaktoren und trug die wirtschaftlichen Chancen und Risiken. Zerlegungserklärung gem. § 14a S. 1 GewStG der X-AG: Zerlegung auf die eigenen Betriebstätten, ohne Einbeziehung der Löhne in Betriebsführungsgesellschaften, Gemeinde S: Ihr Anteil am GewSt-Messbetrag sinkt von 11,5 % (vor der Umstrukturierung) auf nunmehr 0,1 % → Unbilliges Ergebnis i.S.d. § 33 Abs. 1 GewStG → Einbeziehung der Löhne in den Betriebsführungsgesellschaften
Finanzamt	Zerlegung unter Berücksichtigung der Arbeitslöhne bei den betriebsführenden Unternehmen
Klägerin	Zerlegung ohne Einbeziehung der Arbeitslöhne der betriebsführenden Unternehmen
FG München	Abweisung der Klage

100

BFH: REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- **Betriebstättendefinition** für Zwecke der Zerlegung richtet sich nach § 12 AO. Betriebstätte könne auch in der **Betriebstätte eines Dritten** begründet werden, wenn der Unternehmer **rechtlich befugt** ist, die Einrichtung oder Anlagen nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und wenn er **eigene Arbeitnehmer** beschäftige oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer tätig würden
- Dies könne auch bei Beauftragung einer Managementgesellschaft oder **Betriebsführungsgesellschaft** ohne Verfügungsrecht über deren Räumlichkeiten der Fall sein. Erforderlich sei, dass die Gesellschaft aufgrund des zur Verfügung gestellten „sachlichen und personellen Organismus“ ihrer **unternehmerischen Tätigkeit** „operativ“ **nachgehen** könne. Dies könne insbesondere bei Personenidentität der Leitungsorgane der Fall sein, wenn diese eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermögliche.
- Die Annahme eines **ständigen Vertreters** i.S.d. § 13 AO **reicht** für eine Zerlegung nach § 28 GewStG **nicht aus**. Eine solche kommt nur in Betracht, wenn eine Betriebstätte i.S.v. § 12 AO vorliegt.

101

ANMERKUNGEN

Gesonderte Zerlegungserklärung gem. § 149 Abs. 1 AO i.V.m. § 14a S. 1 GewStG

102

ARBEITSLONBEGRIFF I.S.D. GEWERBESTEUERLICHEN ZERLEGUNG**BERATUNGSHINWEIS**

Bedeutung auch bei Anwendung von § 30 oder § 31 GewStG

- Anknüpfung an § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG: Vergütungen aus einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis, nicht aber Nr. 1a - 3
- **Besonderheiten:**
 - Ausbildungsvergütungen
 - Nur teilweise bestehende Gewerbesteuerpflicht
 - Einmalige Vergütungen
 - Begrenzung auf 50.000 EUR/Arbeitnehmer
 - (Mit-)Unternehmer: 25.000 EUR (insgesamt)

103

STÄNDIGER VERTRETER ⇔ BETRIEBSTÄTTE

Zerlegungsberechtigung

Ständiger Vertreter

„Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt“ (§ 13 S. 1 AO)

→ Keine Zerlegung

Betriebstätte:

„Betriebstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.“ (§ 12 S. 1 AO)

→ Zerlegung



BERATUNGSHINWEIS

Keine Gleichsetzung durch den BFH!

BETRIEBSTÄTTE (§ 12 AO)

Anlage mit festen Beziehungen zur Erdoberfläche

Nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht

Unmittelbares Dienen der eigenen unternehmerischen Tätigkeit → „Verwurzelung“



BERATUNGSHINWEISE

Betriebstätte in der Betriebstätte eines Dritten

„EINDEUTIGE UNBILLIGKEIT“?

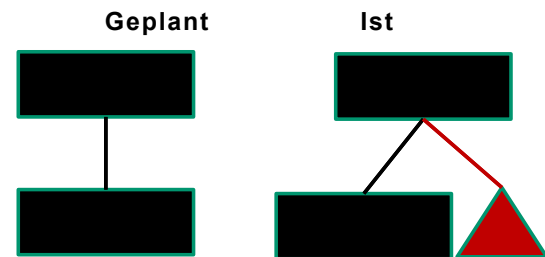
- BFH trifft keine Vorgaben an das FG, allenfalls unmittelbare eigene gewerbliche Tätigkeit
- Keine Aussagen zu R 33.1 Abs. 1 S. 12 ff. GewStR



BERATUNGSHINWEIS

Entscheidung über Unbilligkeit obliegt FG

Betriebstätte EINES UNTERNEHMENS DURCH EIN ANDERES UNTERNEHMEN?



BERATUNGSHINWEIS

Auswirkungen auch auf rein inländische Fälle!

Thema 9

Rückwirkung einer berichtigenden Rechnung

RECHNUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT

- § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG
- Vorgaben gem. § 14 und § 14a UStG
- Unionsrecht: Art. 178 Buchst. a) MwStSystRL
- Grundpfeiler:
 - ordnungsgemäße Rechnung und
 - Vorliegen einer Lieferung oder sonstigen Leistung (unionsrechtlich: Dienstleistung)



BERATUNGSHINWEIS

Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung

Anspruch auf Erteilung einer Rechnung

- Zivilrechtlicher Anspruch gegen das leistende Unternehmen
- 3-jährige Verjährungsfrist (§ 195 BGB)

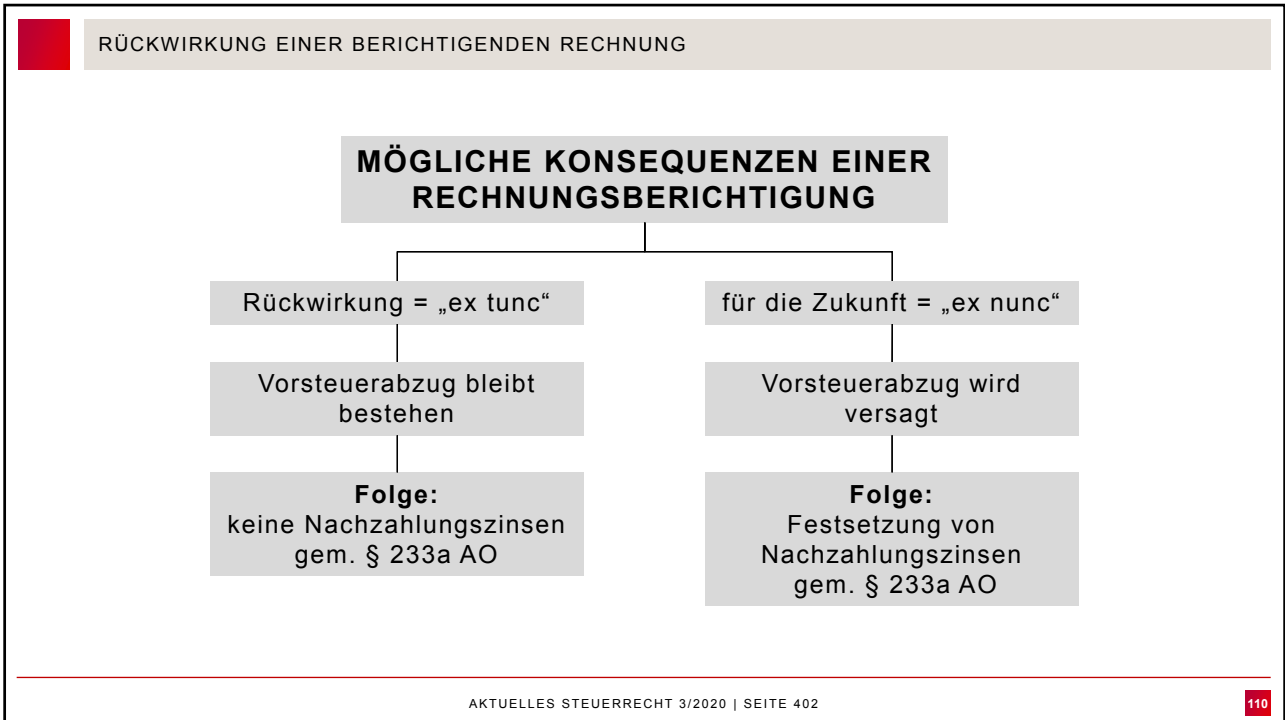
Berichtigung von Rechnung (§ 31 Abs. 5 UStDV)

„Eine Rechnung kann berichtigt werden, wenn

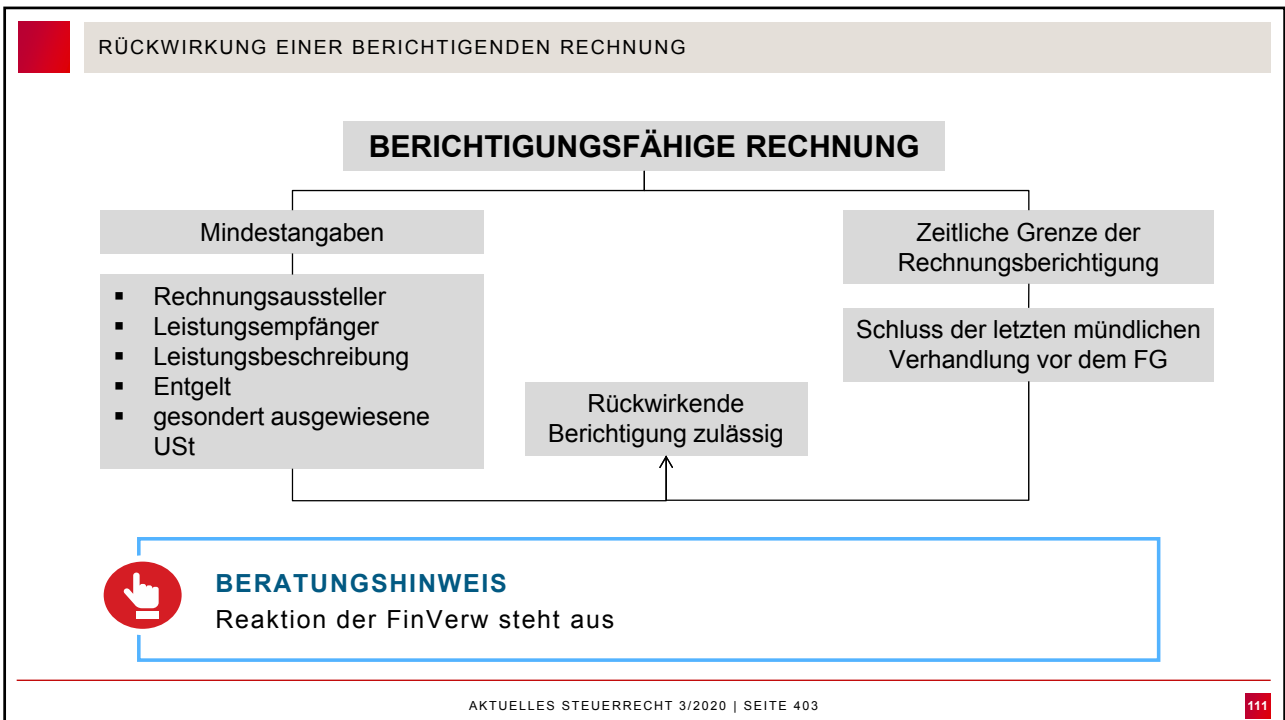
- a) sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 oder § 14a des Gesetzes enthält

oder

- b) Angaben in der Rechnung **unzutreffend** sind. Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die gleichen Anforderungen an Form und Inhalt wie in § 14 des Gesetzes.“



110



111

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Gilt die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für die Frage des Vorsteuerabzugs unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt?
- Kann der Stornierung einer Rechnung nebst Neuausstellung einer sie ersetzenden Rechnung eine solche Rückwirkung zukommen?

BFH-URTEIL VOM 22.1.2020 – XI R 10/17, BFH/NV 2020, 825 (DStR 2020, 1124)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2007
Klägerin	Organträgerin der X-GmbH, die als Generalunternehmerin zum Bau eines Bioenergieparks fungierte. Es bestand Berechtigung zur Einschaltung von Subunternehmern. Klin. beauftragt A und B mit starkstromtechnischer Erschließung und Netzwerkverkabelung des Gebiets. A und B rechnen 2007 zunächst mit USt ab. Die Klägerin macht aus den Rechnungen Vorsteuer geltend. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, A und B hätten Bauleistungen erbracht. Wegen § 13b UStG bestehe deshalb kein Vorsteueranspruch der Klägerin. Im November 2011 „berichtigen“ A und B die Rechnungen und erteilen neue Abrechnungen ohne USt mit Verweis auf § 13b UStG. A und B erstatten die vom Finanzamt zurückgezahlte USt an die Klägerin.
Finanzamt	Lässt USt-Festsetzung ohne Vorsteuer bestehen und hebt 2014 VdN auf.
Klägerin	Nach erfolglosem Einspruch erhebt die Klägerin Klage.
FG Sachsen	Gibt der Klage statt. Leistungen von A und B sind keine Bauleistungen, deshalb kein § 13b UStG. Vorsteuerabzug für Klägerin ist zu gewähren.

RÜCKWIRKUNG EINER BERICHTIGENDEN RECHNUNG

BFH: AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ABWEISUNG DER KLAGE

- EuGH RS „Senatex“ und Rspr. des V. Senats: **Rechnungen** können **mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung** berichtigt werden
- Die Rückwirkung gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum **Vor- oder zum Nachteil** des Stpfl. wirkt
- **Berichtigung** kann auch erfolgen, wenn der Rechnungsaussteller die ursprüngliche **Rechnung storniert** und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt
- Wird der offene Steuerausweis in der Rechnung später vom leistenden Unternehmer im Einvernehmen mit dem Leistungsempfänger geändert und der leistende Unternehmer zahlt i.R.d. Änderung der Rechnung die vom Leistungsempfänger gezahlte, in der Rechnung offen ausgewiesene USt an ihn zurück, liegt eine mit der Berichtigung eines „**un-zutreffend**“ angegebenen Steuerbetrags (§ 31 Abs. 5 S. 1 Buchst. b UStDV) **ver-gleichbare Lage** vor, die eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Ausstellung der ur-sprünglichen Rechnung rechtfertigt.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 406

114

114

RÜCKWIRKUNG EINER BERICHTIGENDEN RECHNUNG

STORNORECHNUNG

- **Stornorechnung = Berichtigung**
- Hinweis des BFH auf RS „*Pannon Gep*“
- Stornierung wird wie eine erstmalige Rechnungserteilung behandelt
- Stornorechnung wie berichtigte Rechnung

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 407

115

115

RÜCKWIRKENDE BERICHTIGUNG ZUM VOR- UND NACHTEIL

- Rückwirkende Korrektur, unabhängig davon, ob für den Stpfl. vorteilhaft oder nachteilig

**BERATUNGSHINWEIS**

Kein Wahlrecht

116

„UNZUTREFFENDE“ ANGABEN IN DER RECHNUNG

- Überhaupt unzutreffende Angaben?
- Leistungen der Subunternehmer – Einvernehmliche Änderung
- Rechtsgedanke des § 13b Abs. 5 S. 7 UStG: „Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen **übereinstimmend** vom Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 4, 5 Buchst. b, Nr. 7 bis 11 ausgegangen, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen.“

117

Neu!

BMF-SCHR. V. 18.9.2020 – III C 2 – S 7286-A/19/10001 :001 (1)

- **EuGH und BFH-Rspr** zur Rückwirkung wird (in der Sache) **angewandt**.
- **Abweichung: Rechnung ist materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug** (anders EuGH- RS Vadan C-664/16)
- **Kein Vorsteuerabzug ohne Rechnung** (Rz. 6, 10)
- Wenn nicht alle formellen Anforderungen erfüllt sind, kann der Untern. durch obj. Nachweise die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs belegen (Rz. 10 - 13)
- **Stornierung** und Neuerteilung ist **Berichtigung** gleichzustellen (Rz. 14)
- Berichtigung bis zum Schluss der letzten mdl. Verhandlung vor FG (Rz. 14)
- Rückwirkung unabhängig davon, ob zum **Vorteil** oder **Nachteil** – **kein Wahlrecht** – (Rz. 16)

118

Neu!

BMF-SCHR. V. 18.9.2020 – III C 2 – S 7286-A/19/10001 :001 (2)

- **Fünf Mindestvoraussetzungen** (wie BFH) für berichtigungsfähige Rechnung erforderlich (Rz. 16 – 27)
- Bisher **kein Steuerausweis**: Keine Berichtigung möglich
- Bisher **zu niedriger Steuerausweis**: Keine Rückwirkung, sondern Geltendmachung des zutreffenden Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt der Korrektur (Rz. 27 unter Hinweis auf EuGH C-8/17 – Biosafe)
- Rechnungen iSd § 14c UStG entfalten keine Rückwirkung (Rz 31 unter Hinweis auf A 17.1 Abs. 10 UStAE)
- Berichtigung einer Rechnung mit Rückwirkung **kein rückw. Ereignis** (wie Gesetzentwurf zum JStG 2020)

119

Neu!

BMF-SCHR. V. 18.9.2020 – III C 2 – S 7286-A/19/10001 :001 (3)

- **Anwendung:** Alle offenen Fälle

BERATUNGSHINWEIS

Wichtig: Übergangsweise Wahlrecht - Nichtbeanstandung bis zum 31.12.2020, wenn Vorsteuerabzug erst in dem Zeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt



120

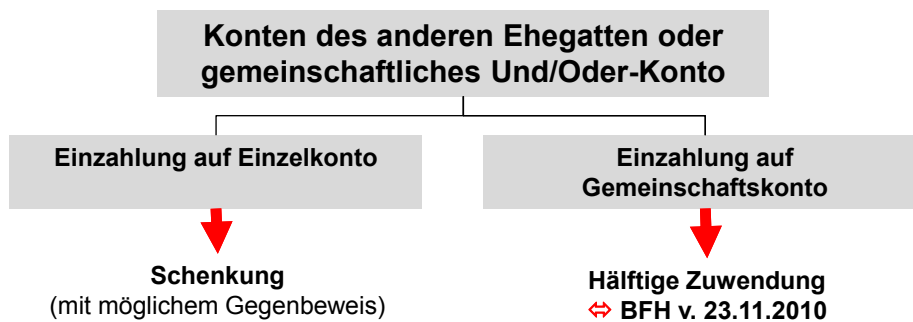
Thema 10

Schenkungen unter Ehegatten

121

VERMÖGENSÜBERTRAGUNGEN AUF LEBENSPARTNER

- Kein „gemeinsames Vermögen“



BERATUNGSHINWEIS

Sensibilität von Mandanten

- Tilgung von Verbindlichkeiten gegenüber Dritten → ggf. längere Anfechtungsfristen und Vollstreckungsmöglichkeiten

122

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Handelt es sich um eine **unentgeltliche Zuwendung**, wenn ein Ehegatte ein **gemeinsam aufgenommenes Darlehen** für ein im Alleineigentum des anderen Ehegatten stehendes Haus **tilgt**?
- Handelt es sich bei der **Tragung der laufenden Unterhaltungskosten** für das im Alleineigentum des anderen Ehegatten stehende Haus um eine **Schenkung**?

123

SCHENKUNGEN UNTER EHEGATTEN

BFH-URTEIL VOM 17.12.2019 – VII R 18/17, BSTBL II 2020, 431 (DStR 2020, 1198)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	Wird mit ihrem Ehemann zusammenveranlagt und erzielte im Streitjahr keine eigenen Einkünfte. Eheleute wohnten gemeinsam mit ihren beiden Kindern in einem Einfamilienhaus, für das sie 2005 gemeinsam ein Darlehen aufgenommen hatten. 2007 übertrug der Ehemann seinen hälftigen Miteigentumsanteil an die Ehefrau. Zins- und Tilgungsdienst blieb unverändert beim Ehemann, weil Ehefrau keine Einkünfte erzielt. Antrag auf Aufteilung der ESt → Steuerschuld entfiel vollständig auf den Ehemann.
Finanzamt	Nimmt die Klägerin durch einen ergänzenden Bescheid zur Aufteilung gem. § 278 Abs. 2 AO wegen eines rückständigen Betrages i.H.v. 53.181,82 EUR in Anspruch. Die Ehefrau habe eine Auslandsgutschrift des Ehemanns i.H.v. 8.750 EUR erhalten und der Ehemann habe sämtliche Aufwendungen für das Einfamilienhaus als unentgeltliche Zuwendungen getragen
FG Münster	Stattgabe der Klage. Leistungen des Ehemanns sind entgeltliche Zuwendungen im Gegenzug für die Haushaltsführung, beides seien gleichwertige Beiträge zur ehelichen Lebensführung, Auslandsgutschrift ist unentgeltliche Zuwendung

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 413 - 414

124

124

ZUORDNUNG VON SCHULDZINSEN BEI TEILWEISER

BFH: REVISION DES FINANZAMTS IST NICHT BEGRÜNDET

- **Zahlung der laufenden Kosten** des von den Ehegatten gemeinsam bewohnten Hauses durch den Alleinverdiener-Ehegatten stellt auch dann **keine unentgeltliche Zuwendung** dar, wenn das Haus im Alleineigentum des anderen Ehegatten steht.
- **Zins- und Tilgungsleistungen** des Ehemanns erfolgten nach § 421 BGB auf seine **eigene** und nicht auf eine fremde **Schuld**, weil Verpflichtung im Außenverhältnis.
- Zahlungen des Ehemanns wirken nach § 422 Abs. 1 S. 1 BGB auch zugunsten der Ehefrau, da Befreiung von Verbindlichkeit. Keine Zuwendung des Ehemanns, weil ihm **kein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch** gegen die Klägerin zustand, auf den er hätte verzichten können. Werden in einer intakten Ehe gemeinschaftliche Darlehen aufgenommen und ist nur ein Ehegatte in der Lage, die Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen, besteht i.d.R. kein interner Ausgleichsanspruch nach § 426 Abs. 1 S. 1 BGB gegenüber dem anderen.
- Zahlung der übrigen **laufenden Hauskosten** durch den Ehemann: Erfüllung der ihm obliegenden **Unterhaltungspflicht** nach § 1360 BGB.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 414

125

125

VERFAHRENSRECHT

- Ausgangspunkt: Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 AO
- Ausnahme: Aufteilung der Steuerschuldnerschaft
- Rückausnahme: § 278 Abs. 2 AO → Durchbrechung der Vollstreckungsbeschränkung

**BERATUNGSHINWEIS**

Freigebige Zuwendung i.S.v. § 278 Abs. 2 AO = § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

- 10-Jahres-Frist zur Vermeidung von Vermögensverschiebungen

**BERATUNGSHINWEIS**

Nachträglicher Antrag auf getrennte Veranlagung

- Tod steht der Anwendung des § 278 Abs. 2 AO nicht entgegen → Zugriff im Umfang des Werts der unentgeltlichen Zuwendung des anderen Ehegatten

**BERATUNGSHINWEIS**

Vermögensübertragungen unterhalb des gemeinen Werts

SCHENKUNG**Kontogutschrift**

- Regelmäßig freigebige Zuwendung

Darlehenstilgung für ein Objekt des Ehepartners

- Bei Familienheim: § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG
- Vermietete Objekte: Verzicht = Schenkung

**BERATUNGSHINWEIS**

Verzicht auf Schenkung oder zumindest Dokumentation, dass kein Ausgleichsanspruch

NICHTHELICHE LEBENSPARTNER

- Zweck der Ehe schließt Ausgleichsansprüche unter den Ehegatten aus
- Keine Übertragbarkeit auf nichteheliche Lebensgemeinschaften

**BERATUNGSHINWEIS**

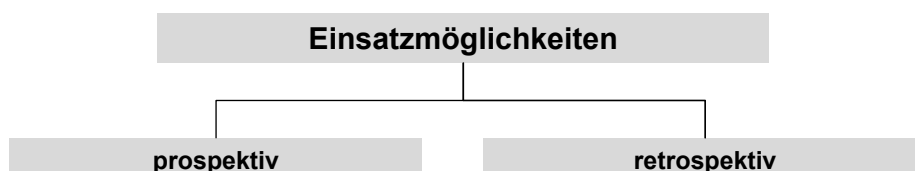
Notwendigkeit zur Dokumentation, ggf. GbR mit getrennten Kapitalkonten

GÜTERSTANDSSCHAUKEL

- Grundsatzentscheidung v. 12.7.2005: keine freigebige Zuwendung durch Beendigung der Zugewinnngemeinschaft, wenn güterrechtliche Abwicklung
- Gilt auch, wenn anschließend der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft neu begründet wird

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorteilhaftigkeit der Güterstandsschaukel



SCHENKUNGEN UNTER EHEGATTEN

Risiken beim Abweichen von dem zivilrechtlichen Zugewinnausgleichsanspruch

Überhöhte Ausgleichsleistung

↓

Primär erbrechtliche Wirkung? →
überhöhte Ausgleichsforderung →
SchSt?

Zu geringe Ausgleichsleistung

↓

FinVerw.: Schenkung unter Lebenden
↔ FG Hessen, Ur. v. 15.12.2016

BERATUNGSHINWEIS
Keine vom Ehevertrag abweichende Zugewinnausgleichsleistung

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 422

130

130

3|20

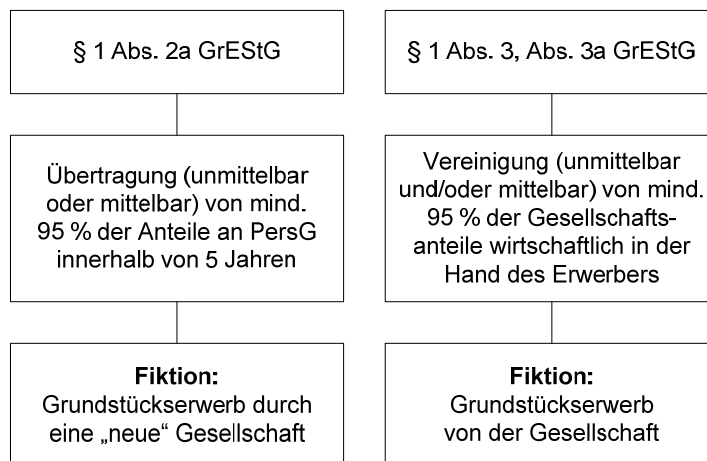
GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 11

Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

131

Mittelbarer Grundstückserwerb



§ 6a GrEStG (HERVORHEBUNG DURCH VERFASSER)

„Für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a steuerbaren **Rechtsvorgang** auf Grund einer Umwandlung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des **UmwStG**, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage wird die Steuer nicht erhoben. S. 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen, Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage auf Grund des Rechts eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staats, auf den das Abkommen über den EWR Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein **herrschendes Unternehmen** und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen **abhängige Gesellschaften** oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. I.S.v. Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von **fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang** unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist. ...“

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Welche Rechtsträger sind als herrschende Unternehmen anzuerkennen?
- Welche Umwandlungsvorgänge werden von der Norm erfasst?
- In welchen Fällen sind die Vorbehaltens- und Nachbehaltens-Fristen in Bezug auf die qualifizierte Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der oder den abhängigen Gesellschaften einzuhalten?

BFH v. 21.8.2019 – II R 15/19

Klägerin (Streitjahr 2010) ist eine eingetragene Einzelkauffrau. Sie war zugleich seit mehr als fünf Jahren Alleingesellschafterin einer GmbH, zu deren Vermögen inländischer Grundbesitz gehörte. Durch notariellen Vertrag wurde die GmbH auf die Klägerin als Alleingesellschafterin verschmolzen.

BFH v. 21.8.2019 – II R 16/19

Klägerin (Streitjahr 2012) ist eine GmbH, die durch Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG aus einer anderen GmbH hervorgegangen ist. Diese wurde alleinige Gesellschafterin der Klägerin. Zu dem auf die Klägerin übertragenen Vermögen gehörte auch Grundbesitz.

BFH v. 22.8.2019 – II R 17/19

Klägerin ist eine GmbH, auf die im Jahre 2010 eine andere GmbH, die A-GmbH, verschmolzen worden war. Die A-GmbH war Eigentümerin von Grundbesitz. Beide GmbHs waren Tochtergesellschaften der X-S.A. Diese war zum Verschmelzungszeitpunkt seit mehr als 5 Jahren Alleingesellschafterin der A-GmbH und seit drei Jahren zu mehr als 95 % an der Klägerin beteiligt.

BFH v. 22.8.2019 – II R 18/19

Klägerin ist eine aktiv tätige AG. Auf diese wurde im Streitjahr 2012 eine Tochtergesellschaft, die B-GmbH, nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 UmwG verschmolzen, die dadurch erlosch. Die B-GmbH war Eigentümerin von Grundbesitz. Die Beteiligung der A-AG hatte mehr als 5 Jahre bestanden.

BFH v. 21.8.2019 – II R 19/19

2010 wurde eine GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Alleinige Gesellschafterin beider Gesellschaften war seit Jahrzehnten eine gemeinnützige Stiftung. Mit der Verschmelzung gingen Grundstücke aus dem Vermögen der untergehenden GmbH auf die Klägerin über.

BFH v. 21.8.2019 – II R 20/19

Die Klägerin war seit 2004 alleinige Gesellschafterin der grundbesitzenden A-GmbH. Durch Verschmelzungsvertrag übertrug diese im Jahre 2013 ihr Vermögen als Ganzes einschließlich des Grundbesitzes auf die Klägerin.

BFH V. 21.8.2019 – II R 21/19

Klägerin ist eine durch Abspaltung im Streitjahr 2014 von der A-GmbH neugegründete KapG mit Sitz in Österreich. Sämtliche Anteile an der A-GmbH hielt seit mehr als fünf Jahren vor dem Abspaltungsvorgang die ebenfalls in Österreich ansässige AG. Die Anteile an der Klägerin hielt nach der Abspaltung ebenfalls zu 100 % die AG. Die A-GmbH hielt 100 % der Anteile an einer in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 100 % der Anteile an einer weiteren in Deutschland ansässigen C-GmbH hielt. Sowohl die B-GmbH als auch die C-GmbH verfügten über Grundbesitz in Deutschland. Durch die Abspaltung sind die Anteile der A-GmbH an der B-GmbH auf die neu gegründete Klägerin übergegangen.

BFH: § 6a GrEStG ANWENDBAR, AUßER II R 17/19 (S.O.)

- § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S.d. GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. Un- erheblich ist, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder Be- tribsvermögen gehalten wird. → Dies gilt auch für die Verschmelzung einer abhän- gigen Gesellschaft auf eine natürliche Person als herrschendes Unternehmen
- Fristen des § 6a S. 4 GrEStG müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie auf- grund eines begünstigten Umwandlungsvorganges auch eingehalten werden können.
- Bei Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft → herrschendes Unternehmen muss innerhalb von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehal- tensfrist). Keine Nachbehaltensfrist von fünf Jahren, weil sie aufgrund der Verschmel- zung nicht eingehalten werden kann.
- Bei Abspaltung zur Neugründung Nachbehaltensfrist (mindestens 95 %) von fünf Jah- ren für herrschende Unternehmen, Vorbehaltensfrist muss bzgl. der neu gegründeten abhängigen Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Abspaltung nicht eingehalten werden kann.

Unternehmereigenschaft des herrschenden Unternehmens

- BFH vs. FinVerw
- Tz. 2.2 des Gleichlautenden Erlasses vom 19.6.2012
- Keine Bindung an eine bestimmte Rechtsform
- Unerheblich, ob Privat- oder Betriebsvermögen

Kein vorab bestehender Konzernverbund

- „Absage“ an die FinVerw
- Verbund vorher nicht erforderlich
- Gesetzesmaterialien und Systematik
- Abhängigkeitsverhältnis, das erst im Rahmen der Umwandlung entsteht

Vor- und Nachbehaltensfrist bei Verschmelzung

- Nur insoweit einzuhalten, wie diese Fristen eingehalten werden können (sic!)
- Erlöschen bei Verschmelzung
- Verschmelzung der herrschenden auf die abhängige Gesellschaft
- Zwei abhängige Gesellschaften

Keine Vorbehaltensfrist bei Abspaltung oder Ausgliederung

- Nachbehaltensfrist ist einzuhalten

REAKTION DER FINANZVERWALTUNG

- Gleichlautende Ländererlasse v. 19.6.2012 → Anpassung
- Gesetzgeber?

**BERATUNGSHINWEIS**

Veröffentlichung im BStBl, Neufassung des Erlasses in Vorbereitung

142

Thema 12

Ablaufhemmung bei einer Außenprüfung

143

ABLAUFHEMMUNG BEI EINER AUßENPRÜFUNG

Formen der AP

- Ap (Betriebsprüfung)
- Abgekürzte Ap
- LSt-Ap
- USt-Sonderprüfung
- USt-Nachscha
- LSt-Nachscha

Größenklassen (§ 2 Abs. 3 BpO)

- Großbetriebe (G)
- Mittelbetriebe (M)
- Kleinbetriebe (K)
- Kleinstbetriebe (Kst)

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 437 / 438

144

144

ABLAUFHEMMUNG BEI EINER AUßENPRÜFUNG

Ablauf einer AP

- Bekanntgabe der Prüfungsanordnung
- Beginn der Betriebsprüfung (Auftrittsgespräch)
- Durchführung der Prüfungshandlungen
- Durchführung der Schlussbesprechung
- Bekanntgabe des Betriebsprüfungsberichts
- Erteilung der evtl. berechtigten Steuerbescheide

Inhalt der Prüfungsanordnung

- Rechtsgrundlage für die Prüfung
- Name des Prüfers
- Termin und Ort der Prüfung
- Prüfungsbeginn
- Prüfungszeitraum (i.d.R. drei Wirtschaftsjahre)
- Sachlicher Prüfungsumfang (z.B. Steuerarten)
- Rechtsbehelfsbelehrung (Rechtsmittel: Einspruch)

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2020 | SEITE 439

145

145

Rechtliche Folgen des Beginns der Ap

Hemmung der Festsetzungsverjährung

- Beginn der Ap
- Ernsthafte konkrete Prüfungshandlungen ↔ Scheinhandlungen
- Können auch im Finanzamt erfolgen
- 2-Jahres- bzw. 6-Monatsfrist

Ausschluss der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige

- Straffreiheit tritt nicht mehr ein
- Auch solche Prüfungen, bei denen eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO nicht erforderlich ist

§ 171 ABS. 4 AO (HERVORHEBUNG DURCH VERFASSER)

„¹Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn **auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben**, so läuft die **Festsetzungsfrist** für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, **nicht ab**, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide **unanfechtbar geworden** sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 drei Monate verstrichen sind. ²Dies gilt **nicht**, wenn eine Außenprüfung **unmittelbar nach ihrem Beginn** für die Dauer von **mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen** wird, die die **Finanzbehörde zu vertreten** hat. ³Die Festsetzungsfrist endet spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 genannten Fristen verstrichen sind; eine Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt.“

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist es klärungsbedürftig, dass die Regelung des § 171 Abs. 4 S. 2 AO, nach der die Ablaufhemmung entfällt, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn aus von der Finanzbehörde zu vertretenden Gründen für die Dauer von mehr als sechs Monaten unterbrochen wird, auch dann eingreift, wenn der Prüfungsbeginn auf Antrag des Stpfl. hinausgeschoben wurde?

BFH-BESCHLUSS VOM 4.3.2020 – VIII B 140/19, BFH/NV 2020, 753 (BB 2020, 1448)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahre	2006 - 2008
Kläger	Arzt, der bis 2008 eine Privatklinik betrieb
15.11.2012	Anordnung einer Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 Geplanter Prüfungsbeginn: 11.12.2012, Antrag des Stpfl. auf Verlegung des Prüfungsbeginns auf frühestens Ende Januar/Anfang Februar 2013
7.8.2013	Schriftliche Bestätigung des Finanzamts, dass die Prüfung an Amtsstelle stattfinden wird
3.9.2013	Übersendung der Daten-CD an das Finanzamt
14.11.2013 - 25.4.2014	Prüferin war arbeitsunfähig
11.8.2014	Aufspielen der Daten-CD und Prüfung der Daten
2.7.2015	Erstellung des Betriebsprüfungsberichts
17.12.2015	Erlass der geänderten Steuerbescheide Einspruch des Stpfl. wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung
FG	Teilweiser Erfolg, die Steuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wurden wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung aufgehoben, da die Ablaufhemmung nach § 174 Abs. 4 S. 2 AO rückwirkend entfallen ist.

BFH: ABWEISUNG DER NZB DES FINANZAMTS

- Grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der **einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts** berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage **klärungsbedürftig** und in einem künftigen Rev.-Verfahren **klärungsfähig** sein.
- Aufgeworfener Rechtsfrage kommt **keine grds. Bedeutung** zu, denn sie ist offensichtlich so zu beantworten, wie es das FG getan hat.
- Nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung (vgl. die Formulierung in § 171 Abs. 4 S. 2 AO: „Dies gilt nicht ...“) entfällt die Ablaufhemmung **unabhängig davon, ob** der Ablauf der Festsetzungsfrist deswegen gehemmt wurde, weil vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit der Ap **begonnen** (§ 171 Abs. 4 S. 1 Alternative 1 AO) **oder** weil – wie im Streitfall – deren Beginn **auf Antrag des Stpfl. hinausgeschoben** wurde (§ 171 Abs. 4 S. 1 Alternative 2 AO).

ANMERKUNGEN

- Klare Entscheidung des BFH
- Problem der Auskunftserteilung im Zeitablauf → Forderung nach zeitnaher Bp
- Praxis: Verhinderung der Verjährung des 1. Prüfungsjahres durch Aufforderung an den Stpfl., einen Antrag auf Verschiebung der Ap zu stellen
- Verteilung der Risikosphären → 6-Monatsfrist
- Konsequenz: Mehr Stellen in den Finanzämtern?

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 3/2020

152