

3|21 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

1

3|21 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

11

VORBEMERKUNGEN

GESETZESBESCHLÜSSE VOR DER SOMMERPAUSE

- Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035)
- Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (TabStMoG) vom 10.08.2021 (BGBl. I 2021, 3411)
- Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2056)
- Gesetz zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG) vom 16.7.2021 (BGBl. I 2021, 2931)
- Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050) → **AktStR 4/2021**
- Gesetz zur Änderung des Rennwett- und Lotteriegesetzes und der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz vom 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2065)

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021

12

12

VORBEMERKUNGEN

ABGABEFRISTEN NACH ATADUMSG**Regelabgabefrist (ohne Fristverlängerung für Berater)**

VZ 2019		31.07.2020
VZ 2020	Grundsatz (31.10.2021 ist ein Sonntag)	01.11.2021
	Besonderheit (1.11.2021 Feiertag - Ba-Wü, Bay, NRW, Rh-Pf., Saarl.)	02.11.2021

Regelabgabefrist (Fristverlängerung in beratenen Fällen)

VZ 2019		31.08.2021
VZ 2020	bislang	28.02.2022
	nunmehr	31.05.2022

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021

13

13

VORBEMERKUNGEN

Ausführlich:
AktStR 4/2021

ENTSCHEIDUNG DES BVerfG ZUR VOLLVERZINSUNG

- Ausgangspunkt: Vollverzinsung nach 15 Monaten Karenzzeit nach Steuerentstehung und Festsetzung mit 0,5% je vollem Monat → „Abschöpfung“ von unterschiedlichen Zahlungszeitpunkten bei den Veranlagungssteuern (§§ 233a i.V.m. § 238 Abs. 1 AO)
- Problem: lange anhaltende Niedrigzinsphase → Verfassungsmäßigkeit der 6%?
- Verfassungsbeschwerden (1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17): Verfahren vor dem BVerfG betreffen beide die GewSt
- FinVerw:
 - BMF-Schr. v. 14.12.2019: AdV, nach Einspruch ab 1.4.2012
 - BMF-Schr. v. 2.5.2019: Alle Zinsbescheide ergehen vorläufig gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021

14

14

VORBEMERKUNGEN

BVerfG-BESCHLUSS V. 8.7.2021 (VERÖFFENTLICHT 18.8.2021)

- Betonung des weiten Gestaltungsrahmens des Gesetzgebers
- System der Vollverzinsung ist **grundsätzlich** verfassungskonform
- Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers → fester Zinssatz ist grundsätzlich nicht zu beanstanden
- Mehrfacher Hinweis, dass es für die 6% p.a. keine Begründung in den Gesetzesmaterialien gibt
- Darstellung der Rechtsentwicklung, wie es zu den 6% bei deren Verankerung im Gesetz gekommen ist und wie sich diese zusammensetzen: 1961 § 5 Abs. 1 S. 1 StSäumG, u.a.
 - Diskontzinssatz von 4% + 2 Prozentpunkte
 - Kapitalmarktzens: Mischung aus Guthaben- und Kreditzinsen

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021

15

15

VORBEMERKUNGEN

AUSSAGEN ZUR HÖHE DES ZINSSATZES

Verzinsungszeiträume	Verzinsungszeiträume	Verzinsungszeiträume
bis einschl. 2013	2014 – 2018	ab 2019
verfassungskonform	verfassungswidrig	
	6% weiter anzuwenden	Offen, ob Billigkeitslösung oder Erhebung und Erstattung der Differenz?
Rechtsfolge: Wenn AdV → Aussetzungszinsen	Rechtsfolgen: ▪ Wenn AdV → Aussetzungszinsen ▪ Vorläufigkeit ist aufzuheben	

31.7.2022
t

Zeitpunkt für eine gesetzl. Neuregelung

← Rückwirkung

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 16

16

VORBEMERKUNGEN

Mögliche weitere Auswirkungen

Regelungen der AO:

- Stundungszinsen (§ 234 AO)
- Hinterziehungszinsen (§ 235 AO)
- Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO)
- Aussetzungszinsen (§ 237 AO)

↓

BVerfG hält Übertragung zumindest für „zweifelhaft“, da entweder Antrag des Stpfl. oder bewusst in Kauf genommen

Anwendung der 6%-Zinsen

- Zinssatz für Pensionsrückstellungen (anh. 2 BvL 22/17)
- Zinssatz für die Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten
- „Zinsabschöpfungsregelungen“ (z.B. in § 4 Abs. 4a Satz 3 oder § 6b Abs. 7 EStG)
- Zinssatz des BewG (u.a. § 12 Abs.3 BewG).

BERATUNGSHINWEIS:
Änderung des § 203 Abs. 1 BewG?
→ Vorweggenommene Erbfolge

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 17

17

ÄNDERUNGEN IM STBERG

- StB sind als Bevollmächtigte vor den Verwaltungsgerichten vertretungsbefugt in Angelegenheiten finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie, wenn und soweit diese Hilfsprogramme deren Einbeziehung als prüfende Dritte vorsehen (§ 67 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3a VwGO)
- Möglichkeit, dass der schriftliche Teil der Steuerberaterprüfung künftig auch elektronisch durchgeführt werden kann → Entscheidung darüber liegt bei der zuständigen Steuerberaterkammer
- Möglichkeit zur Aussetzung des Antrags auf Bestellung als StB, wenn ein Verfahren wegen des Verdachts einer Straftat anhängig ist
- Weiterführung des Titels unter den Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 StBerG als „Steuerberater im Ruhestand“ oder „Steuerberater i.R.“

Thema 1

Fondsstandortgesetz auch mit besonderem Blick auf die erweiterte Gewerbesteuerkürzung, § 9 Nr. 1 GewStG

GESETZGEBUNGSVERFAHREN

- 22.4.2021: Beschlussfassung BT
- 28.5.2021: Beschlussfassung BR
- 3.6.2021: Verkündung im BGBl (Seite 1498 ff.)

§ 3 Nr. 39 EStG

- Erhöhung der Steuerfreiheit von 360 auf 1.440 EUR
- Ab 1.7.2021, aber Jahresbetrachtung
- Sozialversicherung



BERATUNGSHINWEIS

Voraussetzungen

§ 19a EStG

- Statt im Übertragungszeitpunkt zu einem späteren Zeitpunkt:
 - Arbeitgeberwechsel
 - Veräußerung
 - 12 Jahre
 - KMU und Gründung vor 12 Jahren
 - „echte“ Vermögensanlagen
 - Anrufungsauskunft

FONDSSTANDORTGESETZ AUCH MIT BESONDEREM BLICK AUF DIE ERWEITERTE
GEWERBESTEUERKÜRZUNG, § 9 NR. 1 GEWSTG

AUSDEHNUNG VON § 4 NR. 8 BUCHST. h USTG

- Verwaltung von Wagniskapitalfonds
- Vermeidung eines Standortnachteils
- Ab 1.7.2021



BERATUNGSHINWEIS:

Keine Möglichkeit des Verzichts → Vorsteuerabzug und -berichtigung

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 483

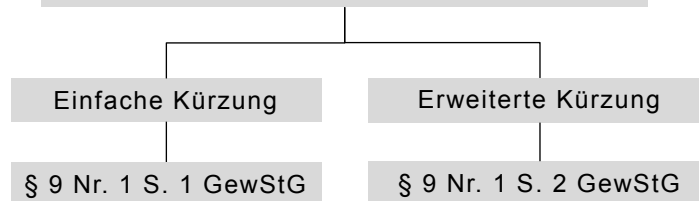
22

22

FONDSSTANDORTGESETZ AUCH MIT BESONDEREM BLICK AUF DIE ERWEITERTE
GEWERBESTEUERKÜRZUNG, § 9 NR. 1 GEWSTG

GEWERBESTEUERLICHE ÄNDERUNGEN

KÜRZUNG NACH § 9 NR. 1 GewStG



Erweiterte Kürzung setzt einen Antrag je
Erhebungszeitraum voraus.



BERATUNGSHINWEIS:

Vermeidung einer Doppelbelastung mit Grund- und Gewerbesteuer

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 484

23

23

ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG



BERATUNGSHINWEIS:

Unterjähriger Grundstückserwerb

- „Wohnungsnah“ Nebentätigkeiten: unschädlich, aber nicht begünstigt
- Erlaubte, aber nicht begünstigte Tätigkeiten:
 - Betreuung von Wohnungsbauten
 - Errichtung und Veräußerung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen
 - Verwaltung und Nutzung von eigenem KapV

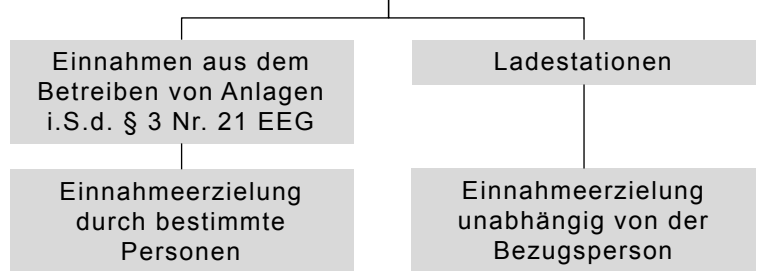


BERATUNGSHINWEIS:

Zweck der Regelung

- Betriebsvorrichtungen → Tätigkeiten tendenziell trennen!

**KÜRZUNG NACH § 9 NR. 1 S. 3
BUCHST. b GewStG**



BERATUNGSHINWEISE:

Blockheizkraftwerk und Einnahmen aus zusätzlichen Stromlieferungen

FONDSSTANDORTGESETZ AUCH MIT BESONDEREM BLICK AUF DIE ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG, § 9 NR. 1 GEWSTG

EINNAHMEN AUS DER GEBRAUCHSÜBERLASSUNG DES GRUNDBESITZES

Einnahmen aus Anlagen i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG und Ladestationen

10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung oder weniger

Unschädlich für die erweiterte Kürzung

Einnahmen aus Anlagen i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG und Ladestationen

Mehr als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung

Schädlich für die erweiterte Kürzung

BERATUNGSHINWEIS:
Anwendungszeitpunkt

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 490

26

FONDSSTANDORTGESETZ AUCH MIT BESONDEREM BLICK AUF DIE ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG, § 9 NR. 1 GEWSTG

Unschädlichkeitsgrenze

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

Zerlegung

- Ausgangspunkt: § 29 Abs. 1 S. 1 GewStG: Arbeitslöhne
- Erzeugung von Energie und Wärme:
 - bisher: 30% Arbeitslöhne und 70% Verhältnis des Sachanlagevermögens
 - Nunmehr: 10 und 90%, Zerlegungsmaßstab: installierte Leistung

BERATUNGSHINWEIS
Anwendungszeitpunkt

BERATUNGSHINWEIS
Anwendungszeitpunkt

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 490 / 491

27

Thema 2

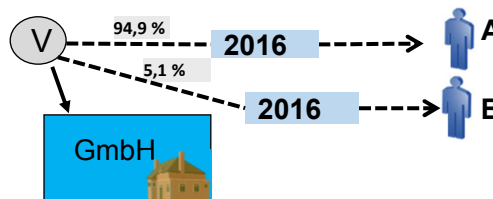
Gründerwerbsteuerreform zu Share-Deal-Gestaltungen

28

GRÜNDERWERBSTEUERREFORM ZU SHARE-DEAL-GESTALTUNGEN

VORBEMERKUNGEN (1)

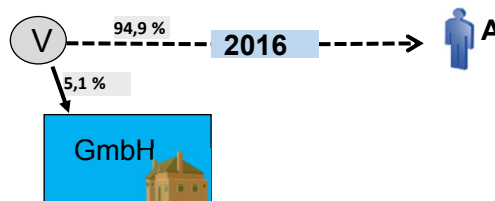
- Ausgangspunkt: Forderungen der Länder aus dem Jahr 2019
- **1. Variante: „Co-Investor-Modell“**
 - Verkauf von Anteilen an einer grundbesitzhaltenden KapG an zwei Erwerber (keiner erwirbt mind. 95 %)
 - Folge: **keine** GrESt
 - **Häufigstes** Share Deal Modell – nicht nur bei Konzernen und Großbetrieben, auch im Mittelstand



29

VORBEMERKUNGEN (2)

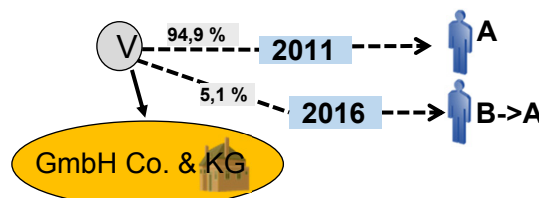
- **2. Variante: „Altgesellschafter-Modell“**
 - Verkauf von 94,9 % an einer grundbesitzhaltenden KapG an einen Erwerber, die restlichen 5,1 % werden weiter vom Veräußerer gehalten
 - Folge: **keine** GrEST
 - **Praxis:** Regelmäßig schließen Erwerber und Veräußerer Abreden über die Rechte an den restlichen 5,1 %



30

VORBEMERKUNGEN (3)

- **3. Variante: „Gestreckter Erwerb“**
 - Verkauf von Anteilen an einer grundbesitzhaltenden PersG an zwei Erwerber (keiner erwirbt mind. 95 %)
 - Folge: **keine** GrEST nach § 1 Abs. 2a GrESTG in 2011
 - GrEST entsteht durch Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrESTG in 2016, aber nur i.H.v. 5,1 % (Rest „steuerfrei“ nach § 6 GrESTG)



31

ÄNDERUNGEN IM ÜBERBLICK

- Absenkung der 95 %-Grenze in den Ergänzungstatbeständen (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) auf **90 %**
- Verlängerung des in § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG genannten Zeitraums von fünf auf **zehn Jahre**
- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands (§ 1 Abs. 2b GrEStG) zur Besteuerung eines **Anteilseignerwechsels** i.H.v. **mind. 90 %** im Gesellschafterbestand einer grundbesitzhaltenden **KapG** innerhalb von zehn Jahren
- Einfügung einer **Börsenklausel** (§ 1 Abs. 2c GrEStG)
- Anwendung der Ersatz-BMG auf Grundstücksverkäufe im **Rückwirkungszeitraum bei Umwandlungsfällen** und Einbringungen
- Verlängerung des Zeitraums von fünf auf **zehn Jahre** in § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 S. 2, § 6 Abs. 4 Nr. 1 und 2 sowie § 7 Abs. 3 GrEStG
- Verlängerung der Vorbehaltensfrist in § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG von fünf auf fünfzehn Jahre

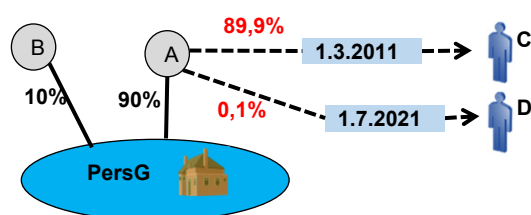
ÄNDERUNGEN VON BETEILIGUNGSQUOTEN UND FRISTEN

- § 1 Abs. 2, 2a, 3 und 3a GrEStG: mind. 90 % (statt 95 %) und mind. 10 Jahre (statt 5 Jahre)
- Voller Grundbesitzwert des Grundstücks
- Problem: Was geschieht in den Übergangsfällen? → Frage spielte insbesondere bei der Diskussion um eine mögliche Verfassungswidrigkeit (Stichwort: „echte“ Rückwirkung eine gravierende Rolle)
- Zu **Anwendungsfragen**: Gleichläutende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 29.6.2021, BStBl I 2021, n.n.

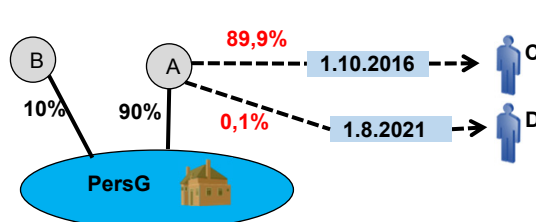
SCHUTZ DER ALTGESELLSCHAFTER

Wer **vor dem 1.7.2021 Altgesellschafter** nach dem bis zum 30.6.2021 geltenden Recht (altes Recht) ist, bleibt auch Altgesellschafter nach dem ab dem 1.7.2021 geltenden Recht (neues Recht). Wer demgegenüber mit Ablauf des 30.6.2021 Neugesellschafter ist, bleibt bis zum Ablauf des (verlängerten) Zehnjahreszeitraums Neugesellschafter (§ 23 Abs. 19 S. 1 GrEStG).

Beispiel 1:



Beispiel 2:

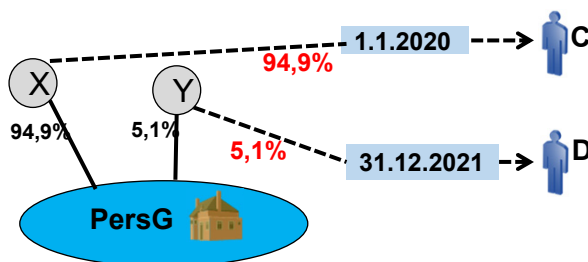


„KORRIDORFÄLLE“ (1)

- Verhinderung einer ungewollten „Ausnutzung“ der Absenkung des Quantums von 95 % auf 90 %
- **Darstellung des „Korridorfalls“**
Ändert sich bis zum 31.12.2020 der Gesellschafterbestand innerhalb von 5 Jahren um mind. 90 %, aber um weniger als 95 %, der § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. nicht erfüllt.
Kommt es nach dem 31.12.2020 zu weiteren Änderungen im Gesellschafterbestand wird, § 1 Abs. 2a GrEStG nicht erfüllt, da schon das steuerauslösende Quantum (90 %) erreicht war.
- **Regelung im Gesetz:**
Für die Korridorfälle gilt das „alte“ Recht (Quantum 95 % und Haltefrist 5 Jahre) weiter.

„KORRIDORFÄLLE“ (2)

Beispiel



§ 1 ABS. 3 UND ABS. 3a GrEStG

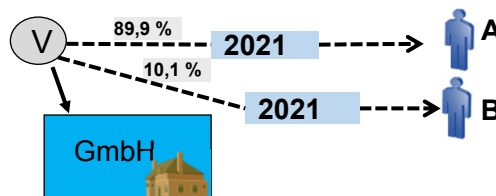
- Quantum: 90 %
- Haltefrist: Systematisch **nicht** vorgesehen
- Übergangsregelungen (§ 23 Abs. 20 GrEStG):
 - „Ewige“ Anwendung des alten Rechts (Quantum 95 %) für Korridorfälle (vor Inkrafttreten waren schon mehr als 90 % aber weniger als 95 % beim Erwerber vereinigt)
 - Anwendung des neuen Quantums (90 %) für nach dem Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte

WECHSEL IM GESELLSCHAFTERBESTAND EINER KAPG

- Kern der Reform: Unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafterwechsel einer KapG i.H.v. mind. 90% gilt als Erwerbsvorgang einer fiktiv „neuen“ KapG von einer fiktiv „alten“ KapG
- Nichterhebungsvorschriften gem. §§ 5 und 6 GrEStG finden keine Anwendung
- Steuerschuldnerin ist die grundbesitzbesitzhaltende KapG
- Anzeigepflichten

BEISPIEL: „CO-INVESTOR-MODELLE“

- Verkauf von Anteilen an einer grundbesitzhaltenden KapG an zwei Erwerber (keiner erwirbt mind. 90 %)
- **Folge:** GrESt entsteht, da zwei Erwerber innerhalb von 10 Jahren mind. 90 % erwerben
- Steuerschuldnerin ist die GmbH



BEISPIEL: „CO-INVESTOR-MODELLE“ – ABWANDLUNG

- Es würde keine GrESt nach der neuen Vorschrift entstehen, da nicht mind. 90 % innerhalb von 10 Jahren erworben werden
- Beim Erwerber A würde jetzt aber in 2032 eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG entstehen. **Folge:** volle GrESt
- Gestaltungsmöglichkeiten:
 - Dauerhafte Beibehaltung des V als Minderheitsanteilseigner oder
 - Veräußerung der 10,1 % nach Ablauf von 10 Jahren an einen Co-Investor

**BERATUNGSHINWEIS:**

Börsenklausel gem. § 1 Abs. 2c GrEStG

VERMEIDUNG EINES „GESTRECKTEN ERWERBS“ – § 6 GREStG

„(4) Die Vorschriften der Abs. 1 bis 3 gelten insoweit nicht, als

...

3. bei einem Erwerbsvorgang i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 oder Abs. 3a der Erwerber – im Fall der Erbfolge sein Rechtsvorgänger – innerhalb von 15 Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil am Vermögen der Personengesellschaft erstmals durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, es sei denn, einer der Erwerbe der Anteile am Gesellschaftsvermögen durch diesen Erwerber – im Fall der Erbfolge durch seinen Rechtsvorgänger – hat zu einem steuerpflichtigen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2a geführt.“

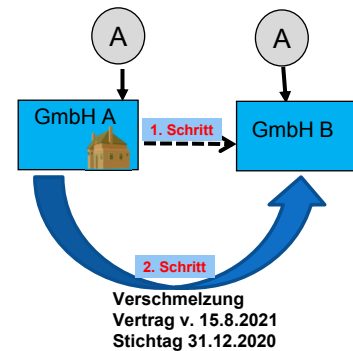
GESTALTUNGSMODELL – 3. VARIANTE SHARE DEAL (1)

- Verkauf von Anteilen einer grundbesitzhaltenden PersG in 2 Schritten
- Erwerb in **2012** löst keine GrESt nach § 1 Abs. 2a GrEStG aus
- Erwerb in **2022** löst keine GrESt nach § 1 Abs. 2a GrEStG aus, da A nach Ablauf von 10 Jahren als sog. „Altgesellschafter“ gilt und der Erwerb nicht mehr schädlich ist
- Erwerb in 2022 löst aber GrESt nach § 1 Abs. 3 GrEStG („**Anteilsvereinigung**“) aus, Steuerschuldner ist A
- Erwerb in 2022 ist zu 100 % gründerwerbsteuerbar, aber nach § 6 GrEStG erhält A eine **Steuervergünstigung** von **89,9 %** und es würde nur GrESt für die restlichen 10,1 % anfallen.
- Unter Anwendung von § 6 GrEStG ist die Anwendung des § 6 GrEStG innerhalb von **15 Jahren** (bis einschließlich 2027) ausgeschlossen = **Folge in 2022 werden 100 % besteuert!**

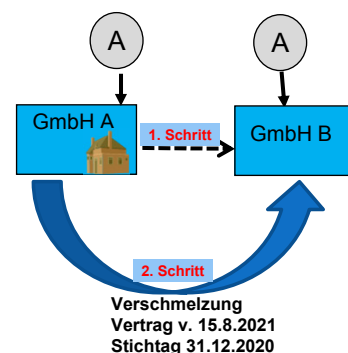
GESTALTUNGSMODELL – 3. VARIANTE SHARE DEAL (2)

ERSATZBEMESSUNGSGRUNDLAGE – § 8 ABS. 2 NR. 4 GrEStG

- Zwei Gesellschaften wollen fusionieren
 - A-GmbH hält Grundstück mit Grundbesitzwert/Verkehrswert von 10 Mio. EUR
 - Bei Verschmelzung A-GmbH auf B-GmbH würde bei B-GmbH GrESt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG entstehen (z.B. SH: 6,5 % von 10 Mio. = 650.000 EUR)
- Vermeidungsstrategie 1. Schritt
 - Verkauf des Grundstücks am 1.4.2021 für einen Kaufpreis von 1 Mio. EUR (zumeist mind. 10 %, damit auf keinen Fall ein symbolischer Kaufpreis angenommen werden kann) GrESt = z.B. SH 6,5 % von 1 Mio. = 65.000 EUR („Ersparnis“: 585.000 EUR)

**ERSATZBEMESSUNGSGRUNDLAGE – § 8 ABS. 2 NR. 4 GrEStG**

- Vermeidungsstrategie 2. Schritt
 - Verschmelzung mit Vertrag vom 15.8.2021 mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2020
 - Für die GrESt gilt die Rückwirkung nicht, sie entsteht grds. im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung in das HR (also nach dem 15.8.2021). Zu diesem Zeitpunkt hat die A-GmbH kein Grundstück mehr. → GrESt = Null EUR
 - Grds. läge eine vGA an die Anteilseigner vor, aber für das KStG gilt die steuerliche Rückwirkung, also ist hier der Verkauf am 1.4.2021 nicht „geschehen“.



Thema 3

(Grenzüberschreitende) Betriebsaufspaltung

46

(GRENZÜBERSCHREITENDE) BETRIEBSAUFSPALTUNG

Ausgangsfragen und deren Einordnung

5 % gem. § 8b Abs. 5 KStG bei Anwendung eines DBA-Schachtelprivilegs?



BFH v. 22.9.2016: ✓

Betriebsaufspaltung bei inländischer Besitzgesellschaft und ausländischem überlassenen Grundstück?



Dogmatische Grundlage für die Gewerblichkeit der Besitzgesellschaft



BERATUNGSHINWEIS:
Ungewollte Betriebsaufspaltung

47

VORAUSSETZUNGEN DER BETRIEBSAUFSPALTUNG

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

BERATUNGSHINWEISE:



- Bedeutung der stillen Reserven
- Nutzungsüberlassung



BERATUNGSHINWEIS:

Keine Interessengleichheit

RECHTSFOLGEN

- Gewerbliche Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit (→ GewSt)
- Anteile an der Betriebs-KapG sind Sonderbetriebsvermögen
- Umqualifikation von Vergütungen für schuldrechtliche Verträge zwischen Betriebs-KapG und Gesellschafter

DOGMATIK

- Betriebs- und Besitzgesellschaft sind als ein einheitliches Unternehmen anzusehen
- Gleichwohl: Zwei unabhängige Unternehmen
- **Problem:** Reichweite der Unabhängigkeit?

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Kommen die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung auch zur Anwendung, wenn ein **inländisches Besitzunternehmen** ein **im Ausland belegenes Grundstück** an eine ausländische BetriebsKapG verpachtet (sog. „Outbound-Fall“)?
- Auf welcher **dogmatischen Grundlage** ist von der **Gewerblichkeit** einer Besitzgesellschaft i.R.e. Betriebsaufspaltung auszugehen? Ergibt sich diese auf Grund der Einheit mit der Betriebsgesellschaft oder ist von einer eigenen gewerblichen Tätigkeit auszugehen?

BFH-URTEIL VOM 17.11.2020 – I R 72/16, BStBI II 2021, ■

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012 (KSt und GewSt)
Klägerin	Deutsche gemeinnützige rechtsfähige Stiftung mit niederländischer KapG (B-B.V.), der eine Immobilie überlassen wurde mit anschließender Gewinnausschüttung.
Finanzamt	Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung → Einkünfte aus Gewerbebetrieb und allgemeine Folgen (s.o.) der Betriebsaufspaltung
Klägerin	Keine Betriebsaufspaltung
FG Köln	Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind auch grenzüberschreitend anzuwenden.
BFH	Aufforderung an das BMF zum Beitritt zum Verfahren, um grundlegende Fragen der grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung zu klären.

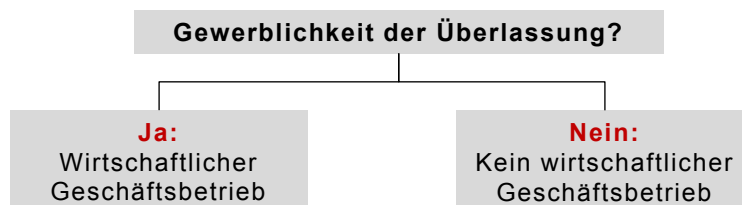
BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION BETR. GEWST

- Revision ist (aus verfahrensrechtlichen Gründen) hinsichtlich KSt 2012 begründet, betr. **GewSt 2012** aber in der Sache **unbegründet**.
- Der Begriff des Unternehmensgewinns ist **abkommensautonom** zu bestimmen (hier: nach den Regelungen des Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959). Die Qualifizierung von Einkünften als solche aus Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der **Betriebsaufspaltung schlägt nicht auf das Abkommensrecht durch**.
- Die Vermietung eines im Ausland belegenen **Grundstücks** macht das Grundstück **nicht zu einer Betriebsstätte** des im Inland ansässigen Vermieters. Dies gilt sowohl aus abkommensrechtlicher (hier: Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Niederlande 1959), als auch aus gewerbesteuerlicher Sicht (**§ 9 Nr. 3 GewStG**).
- **Folge:** Betriebsaufspaltung ist auch grenzüberschreitend möglich.

WIRTSCHAFTLICHER GESCHÄFTSBETRIEB (§ 14 AO)

„Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine **selbständige nachhaltige Tätigkeit**, durch die **Einnahmen** oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer **Vermögensverwaltung hinausgeht**. Die Absicht, **Gewinn** zu erzielen, ist **nicht erforderlich**. Eine **Vermögensverwaltung** liegt in der Regel vor, wenn **Vermögen genutzt**, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.“

(Hervorhebungen des Verfassers)



ORIGINÄRE GEWERBLICHKEIT DER BESITZGESELLSCHAFT

- Unterschiedliche Ansätze in der Rspr.:
 - Vermeidung von Missbräuchen (insb. Verhinderung der Belastung mit GewSt)
 - Wirtschaftliche Betrachtungsweise
 - Einheitlicher Gewerbebetrieb von Betriebs- und Besitzgesellschaft
 - Grenze zur Vermögensverwaltung überschritten
- **Entscheidung des I. Senats: Besitzgesellschaft hat einen originären Gewerbebetrieb**; § 42 AO oft nicht einschlägig → Gesamtbetrachtung der Sphäre des Anteilseigners → Fall des gewerblichen Beteiligungsbesitzes → Rechtfertigung für die zusammenfassende Betrachtung zweifelhaft

**BERATUNGSHINWEIS:**

Keine Anfrage beim X. Senat

GRENZÜBERSCHREITENDE BETRIEBSAUFSPALTUNG

- Zulässigkeit bisher umstritten

**BERATUNGSHINWEIS:**

Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

- Fragen im Rahmen der Beitrittsaufforderung:
 - Sind die Grds. der **Betriebsaufspaltung** in grenzüberschreitenden Sachverhalten **nur** dann anzuwenden, wenn es zu einer **Schmälerung des inländischen Steuer-
aufkommens** kommt?
 - Welche Folgerungen ergeben sich hieraus für Sachverhalte, in denen kein DBA (**Nicht-DBA-Fälle**) sowie dann, wenn ein solches Abkommen besteht (**DBA-Fälle**)? Welche weiteren Folgerungen sind in den vorstehend bezeichneten Varianten jeweils für **Inbound- bzw. Outbound-Konstellationen** und nach Art und Belegenheit der jeweils überlassenen WG zu ziehen?

(GRENZÜBERSCHREITENDE) BETRIEBSAUFSPALTUNG

Fazit

- Genau Prüfung, ob die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen
- Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltungsfälle sind möglich

BERATUNGSHINWEIS: Entstehen oder Wegfall einer Betriebsaufspaltung

BERATUNGSHINWEIS: Sachverhalt genau ermitteln & Mitarbeiter sensibilisieren

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 529

56

3|21 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

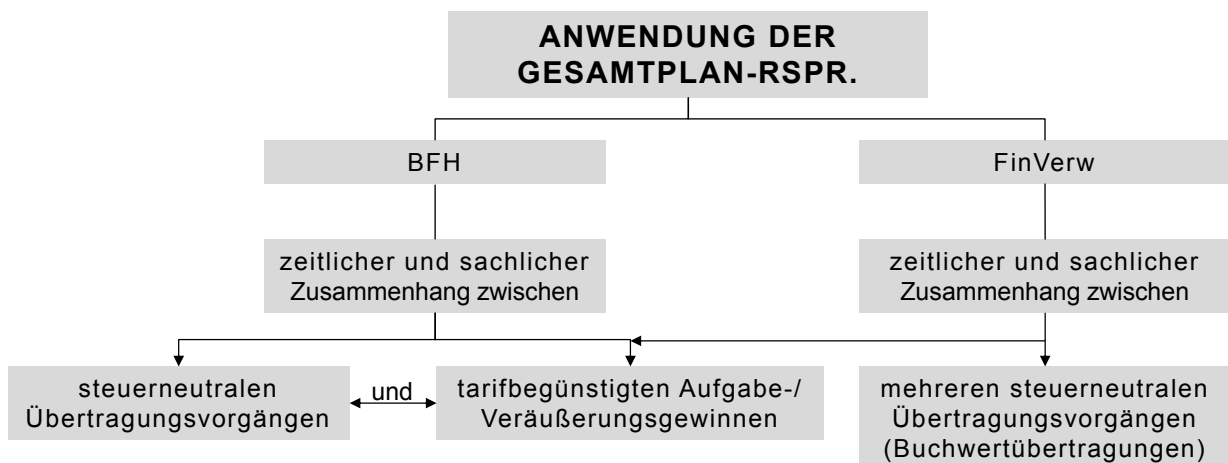
Thema 4

Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG

57

§ 6 Abs. 3 EStG

„¹Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. ²Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. ³Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.“



VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist eine **taggleiche Überführung** von funktional wesentlichen WG des Sonderbetriebsvermögens für die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG **schädlich, wenn sie mindestens eine juristische Sekunde vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt?**

BFH-URTEIL VOM 10.9.2020 – IV R 14/18, BFH/NV 2021, 406

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	Besitzgesellschaft i.R.e. Betriebsaufspaltung mit der A-GmbH. Eigentümer des an die GmbH vermieteten Grundstücks waren C zu 75 % und D zu 25 %. Anteilseigner der GmbH waren C zu 75,2 % und D zu 24,8 %. Mit notariellem Kaufvertrag v. 17.12.2013 übertrug C im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Miteigentumsanteil an dem Grundstück auf ihren Sohn F. Mit gleichem Vertrag trat C von ihrem Anteil an der GmbH einen Anteil von 30 % im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an F ab, aufschiebend bedingt, dass C die ihr verbleibenden Geschäftsanteile an den Mitgesellschafter D und dessen Bruder G rechtswirksam verkauft, überträgt und der Kaufpreis dieser Anteile gezahlt ist. Die aufschiebende Bedingung wurde in der Folge erfüllt.
Finanzamt	Keine Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG, sondern Betriebsaufgabe → § 16 EStG
FG Düsseldorf	Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG sind erfüllt.

BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Noch **nicht vollbeendete PersG** ist selbst dann für einen **ausgeschiedenen Gesellschafter klagebefugt**, wenn der Rechtsstreit Feststellungen betrifft, die allein den ausgeschiedenen Gesellschafter, hier C, persönlich betreffen.
- **§ 6 Abs. 3 S. 1 Halbsatz 1 EStG nicht anwendbar**, wenn **zeitgleich** mit der Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage des **Sonderbetriebsvermögens** der verbliebene **Mitunternehmeranteil** unentgeltlich auf andere Personen **übertragen** werden
- Taggleiche Übertragungen stehen nicht der Annahme entgegen, dass zwischen solchen Übertragungen eine zeitliche Rangfolge bestehen kann. Danach kann **trotz Taggleichheit die Veräußerung** der Teilgeschäftsanteile **zeitlich vor der unentgeltlichen Übertragung** stattgefunden haben.
- Im zweiten Rechtsgang hat das FG Feststellungen zu den Umständen zu treffen, aus denen sich der **Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums** bestimmen lassen kann.

BMF-SCHR. V. 5.5.2021: ÄNDERUNG DES BMF-SCHR. V. 20.11.2019

- Rn 9: **Keine BW-Fortführung** bei Zurückbehaltung oder Entnahme von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen → Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils → ggf. Tarifbegünstigung
- Rn 9a: Zeitpunkt bezogene Prüfung → Übergang des **wirtschaftlichen Eigentums** maßgeblich → Vorherige Übertragung oder Veräußerung unschädlich, auch bei nur einer „juristischen Sekunde“
- Rn 10: Gleichzeitige Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG möglich
- Rn 13: **Zeitgleiche** Veräußerungen oder Entnahmen von funktional notwendigem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen stehen der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG entgegen → Zeitpunkt: siehe Rz 9a
- Anwendung auf alle noch offenen Fälle

EINKOMMENSTEUER

- Präzisierung der zeitlichen Abfolge zwischen **Entnahme/Veräußerung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens** und **Übertragung des (verbleibenden) Mitunternehmeranteils** → Unterscheidung zwischen „taggleich“ und „zeitgleich“
- Entscheidend: Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums



BERATUNGSHINWEIS:

Zeitliche Abfolge des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums

- Folgen der Nichtbeachtung dieser Trennung: **Aufgabe des Mitunternehmeranteils unter Aufdeckung aller stillen Reserven** (§ 16 Abs. 2 S. 1 EStG)



BERATUNGSHINWEIS:

Ggf. bewusster Verzicht auf die Buchwertfortführung

ZUSAMMENFASSUNG DER ÜBERTRAGUNGSMÖGLICHKEITEN

Behandlung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen	Rechtsfolgen für den Mitunternehmeranteil
Zeitgleiche Überführung bzw. Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 2 bzw. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 Halbsatz 1 EStG möglich
Zeitlich vorgelagerte Veräußerung, Entnahme oder Überführung/Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 Halbsatz 1 EStG möglich
Zeitgleiche Veräußerung oder Entnahme bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils	Keine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 Halbsatz 1 EStG, sondern Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG
Zurückbehalt (mit der Folge der Entnahme)	Keine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 Halbsatz 1 EStG, sondern Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG

Mitunternehmeranteil nach Umstrukturierung

- BFH v. 17.6.2020: Bezugnahme auf die ertragsteuerliche Rspr.
- Strenge zeitpunktbezogene Betrachtung für § 6 Abs. 3 EStG und § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG



BERATUNGSHINWEIS

Auswirkungen einer möglicherweise zeitgleichen Veräußerung

Junges Verwaltungsvermögen nach Umstrukturierung

- BFH v. 22.1.2020:
 - Jedes einzelne Wirtschaftsgut
 - Herkunft unbeachtlich
- FG Nds. v. 1.11.2018: Ausgliederung schädlich (rkr.)



BERATUNGSHINWEIS

Überlegungen, wenn die Zweijahresfrist nicht eingehalten werden kann

Thema 5

Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S.d.
§ 21 Abs. 2 EStG

BEDEUTUNG DER „ORTSÜBLICHEN MARKTMIETE“

66 %-Grenze des § 21 Abs. 2 EStG

Vermietung an Arbeitnehmer
(§ 8 Abs. 2 S. 12 EStG)



BERATUNGSHINWEIS:

Abgrenzung zur Liebhaberei

„ORTSÜBLICHE MARKTMIETE“ (1)

- Nicht identisch mit der „ortsüblichen Vergleichsmiete“ i.S.d. § 558 BGB
- Umfasst sind auch die **umlagefähigen Betriebskosten** – **Beispiel:**
Die maßgebliche Nettokaltmiete beträgt 500 EUR/Monat, die monatlichen Umlagen 90 EUR. Bei der Vermietung würde eine Nettokaltmiete i.H.v. 300 EUR/Monat zzgl. Umlage i.H.v. 90 EUR/Monat ausreichen. Obwohl der Vergleich der Nettokaltmieten nur 60 % ergibt, wird im Vergleich der Warmmiete die Quote von 66 % erreicht.
- Enthalten sind insb.: Grundsteuer, Kosten für die Wasserversorgung, Entwässerung, Heizung, Straßenreinigung und Müllbeseitigung, Beleuchtung, Gartenpflege, Schornsteinreinigung, Sach- und Haftpflichtversicherung und für den Hauswart. Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung gehören hingegen nicht dazu.



BERATUNGSHINWEIS:

Verbilligte Überlassung an Arbeitnehmer ohne Umlage

„ORTSÜBLICHE MARKTMIETE“ (2)

- Mietspiegel ⇔ Weitere vermietete Wohnung **im gleichen Objekt**
(FG Köln v. 28.5.2020, rkr.)
- Mietspiegel sollen alle 2 Jahre an die Marktentwicklung angepasst werden.
- Bei fehlendem Mietspiegel und -datenbanken: Schätzung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Unterer Rand der Preisspanne

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Kann zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete auf die Miete abgestellt werden, die der Stpfl. für eine weitere vergleichbare, im selben Haus liegende und an einen Dritten fremdvermietete Wohnung verlangt?

ERMITTLUNG DER ORTSÜBLICHEN MARKTMIETE I.S.D. § 21 ABS. 2 ESTG

BFH-URTEIL VOM 22.2.2021 – IX R 7/20, BSTBL II 2021, 479

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	Natürliche Person
2015	Vermietung von zwei jeweils 57 m ² großen Eigentumswohnungen mit Einbauküche in demselben Gebäude, Fremdmietler zahlt mtl. 500 EUR zzgl. 78 EUR Umlagen, Tochter zahlt 300 EUR zzgl. 70 EUR Umlagen. Beide Mieter zahlen Abschlag i.H.v. 49 EUR/mtl. für Wärme unmittelbar an Energieversorger, negative Einkünfte aus der Vermietung an die Tochter i.H.v. -963 EUR (voller Werbungskostenabzug 3.553 EUR)
Finanzamt	Finanzamt reduziert Werbungskostenabzug im Verhältnis der Miete der Tochter zur Miete des Fremden ($370/578 = 64,01\%$), Berücksichtigung von Werbungskosten i.H.v. 2.276 EUR → Erfassung von Einkünften i.H.v. +314 EUR
FG Thüringen	Abweisung der Klage: Zur Ermittlung der ortsüblichen Miete kann auf die Miete der vergleichbaren Wohnung an den Fremdmietler abgestellt werden, kein Vorrang des örtlichen Mietspiegels

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 546 - 547

72

72

ERMITTLUNG DER ORTSÜBLICHEN MARKTMIETE I.S.D. § 21 ABS. 2 ESTG

BFH: AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Unter ortsüblicher Marktmiete ist die **ortsübliche Kaltmiete** für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des ortsüblichen Mietspiegels **zzgl.** der nach der Verordnung über die Aufstellung von **Betriebskosten** umlagefähigen Kosten zu verstehen.
- Zweck eines Mietspiegels ist die Ableitung der ortsüblichen Marktmiete, so dass der **örtliche Mietspiegel** grds. heranzuziehen ist und **keine gesonderte Ermittlung im Einzelfall** erfolgt.
- Der Mietspiegel bildet die Bandbreite von zu zahlenden Mieten für vergleichbare Wohnungen ab, so dass **jede Miete innerhalb der Bandbreite** als **ortsüblich** anzusehen ist.
- Unmittelbar vom **Mieter getragene Kosten** für die Wärme (hier 49 EUR), die nach § 2 Nr. 4 der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten umlagefähig sind, sind bei der Ermittlung zu **berücksichtigen** (sog. abgekürzter Zahlungsweg).

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 547

73

73

ANMERKUNGEN

- Bedeutung insb. für § 21 Abs. 2 EStG
- Entscheidung kann zu Gunsten und zu Lasten des Stpfl. wirken
- Korrekte Ermittlung der fremdüblichen Miete
- § 8 Abs. 2 S. 12 EStG wirkt praktisch wie ein Freibetrag

FEHLENDER MIETSPIEGEL

- Alternative Ermittlungsmethoden:
 - begründetes Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen,
 - Auskunft aus einer Mietdatenbank oder
 - Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Ortsübliche Miete im ländlichen Raum - Recherche Internet zB Immonet/Immoscout24

Mietausfälle durch die Corona-Pandemie

- Möglicher Zahlungsausfall
- Abzustellen ist auf die vereinbarten Zahlungen, nicht auf die tatsächlichen (BFH)



BERATUNGSHINWEIS:

Ausbleibende Zahlungen bei Angehörigen

Mieterhöhung

- § 558 Abs. 3 S. 1 BGB: Begrenzung auf **20% innerhalb von 3 Jahren**, ggf. nicht mehr als 15% (Kappungsgrenze)
- Verstoß gegen die Regelung bei Angehörigenvermietungen?
- **FinVerw:** Kein Anlass, die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses zu versagen



BERATUNGSHINWEIS:

Kappungsgrenze möglichst einhalten

Unmittelbar getragene umlagefähige Kosten

- Vom Mieter übernommene Zahlungen, die dem Grunde nach umlagefähige Kosten gem. der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten sind, erhöhen die vereinbarte Warmmiete
- Abgekürzter Zahlungsweg
- Auswirkungen:

Berechnung des Finanzamts:

$$370 \text{ EUR} / 578 \text{ EUR} = 64,01 \%$$

Berechnung einschl. Umlage:

$$419 \text{ EUR} / 627 \text{ EUR} = 66,83 \%$$

Mietspiegelreformgesetz

- Auskunftspflichten für Mieter und Vermieter
- Erhebung des Mietspiegels alle 3 (bisher 2) Jahre

Thema 6

§ 82b EStDV im Erbfall

78

§ 82B ESTDV IM ERBFALL

ANTRAGSGEBUNDENES WAHLRECHT GEM. § 82b ESTDV

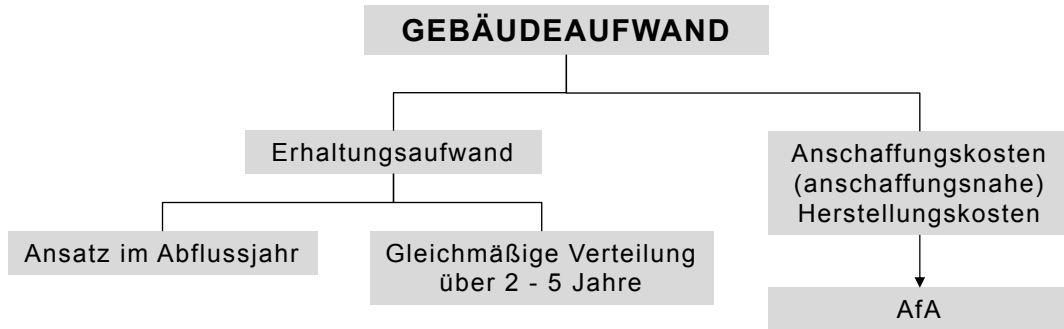
- **größere** Aufwendungen
- für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands **nicht** zu einem **Betriebsvermögen** gehören und **überwiegend Wohnzwecken** dienen, und die
 - abweichend von § 11 Abs. 2 EStG auf **zwei bis fünf** Jahre
 - **gleichmäßig** verteilt werden können



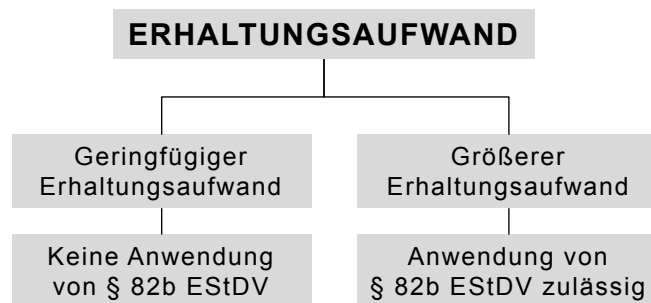
BERATUNGSHINWEIS:

Auswirkungen auf die Progression

79



BERATUNGSHINWEIS:
Umfang



BERATUNGSHINWEIS:
GWG-Grenze

§ 82B EStDV IM ERBFALL



BERATUNGSHINWEIS:
Häusliches Arbeitszimmer

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 556

82

82

§ 82B EStDV IM ERBFALL

VERÄUßERUNG, EINBRINGUNG UND AUFGABE DER EINKUNFTSERZIELUNG

- **Verbleibende** Beträge sind im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzugsfähig
- Gilt auch bei Einbringung oder Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht



BERATUNGSHINWEIS:
Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns unbeachtlich

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 558

83

83

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Sind noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwendungen i.S.d. § 82b EStDV im Todesjahr in einer Summe beim verstorbenen Vermieter i.R. seiner Einkünfte aus VuV abziehbar oder wird die Verteilung nach § 82b EStDV beim Erben fortgeführt?

BFH-URTEIL VOM 10.11.2020 – IX R 31/19, BSTBL II 2021, 474

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Klägerin	Der Ehemann der Klägerin verstarb im Januar 2016. Erben waren die Ehefrau (Klägerin) und die drei gemeinsamen Kinder. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus VuV. Im VZ 2014 wurden größere Erhaltungsaufwendungen auf die Jahre 2014 bis 2018 verteilt. Die Klägerin beantragte mit der Veranlagung 2016 den Kostenabzug der gesamten noch nicht berücksichtigten zur Verteilung nach dem Tode vorgesehenen Erhaltungsaufwendungen.
Finanzamt	Das Finanzamt erfasste nur den auf den Todesmonat Januar 2016 entfallenden noch zu verteilenden Erhaltungsaufwand (R 21.1 Abs. 6 S. 3 EStR 2012). Verbleibende Restverteilungsbeträge seien von den Erben zwingend fortzuführen.
FG Münster	Die noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S.d. § 82b EStDV des Erblassers sind bei diesem als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV anzusetzen.

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Wird größerer Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt, ist **bei Tod** der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen **beim Erblasser** bei seinen Einkünften aus VuV **anzusetzen**. Der bis zum Tod noch nicht verteilte Erhaltungsaufwand geht nicht auf die Erbengemeinschaft über.
- Es existiert **keine** Rechtsgrundlage für einen **interpersonellen Übergang** des verbleibenden Teils des von dem verstorbenen Vermieter getragenen Erhaltungsaufwands auf den/die Erben.
- Eine Anwendung von **§ 11d EStDV scheidet** schon deshalb **aus**, weil diese Rechtsvorschrift sich mit der AfA-BMG bei unentgeltlichem Erwerb befasst.
- Der BFH bezieht sich auf seine Rspr. zur **Vererblichkeit von Verlusten (GrS 2007)**. Danach kann der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d EStG nicht fortführen. Der BFH wendet diese Rechtsgrundsätze auch auf § 82b EStDV an und führt seine Rspr. konsequent fort.

**Haftungsgefahr für die
Beratungspraxis**

- Drohender **vollständiger Untergang** des Abzugs als Werbungskosten bei Berücksichtigung in der „falschen“ Steuererklärung
- Verfahrensrechtliche Abänderbarkeit?

**Beendigung eines Vorbehalts-
nießbrauchs bei Tod des
Nießbrauchers**

- Abzug in der Steuererklärung des **Nießbrauchers** als Werbungskosten
- Entspricht der Auffassung der Fin.-Verw.

Gesamtrechtsnachfolge

- Veranlagungsjahr des Versterbens des Erblassers
- Kein Wahlrecht zu einer abweichenden Behandlung
- Drohender Verlust des Abzugs, insb. bei **vorliegenden Verlusten**, die im Erbgang untergehen

Einzelrechtsnachfolge

- WK-Abzug im Jahr der Übertragung in der Steuererklärung des Übertragenden → Gestaltungsansatz!



BERATUNGSHINWEIS

Abweichung von der bisherigen Auffassung der FinVerw

Auswirkungen geänderter Kaufpreisaufteilung

- Neues Tool der FinVerw aus dem Mai 2021 → alle noch offenen Fälle
- Bisher Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG → Unterschreitung der 15 %-Grenze infolge der Neuaufteilung? Wenn **ja**: „**Nachträgliche**“ **Nutzung** der Verteilungsmöglichkeit des § 82b EStDV

§ 82b EStDV und Änderung der Grenze des § 21 Abs. 2 EStG

- Neuregelung durch das JStG 2020



BERATUNGSHINWEIS

Anwendungszeitpunkt

- Kostenaufteilungsgefahren bis zum VZ 2020
- Verteilungsmöglichkeit? → Verwaltungsanweisung abwarten

Thema 7

Doppelte Besteuerung von Altersbezügen

90

DOPPELTE BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN

BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN BIS EINSCHL. VZ 2004

- Besteuerung von lebenslangen Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung, aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, aus der landwirtschaftlichen Alterskasse sowie aus privaten Versicherungen und Vereinbarungen nur mit dem **Ertragsanteil**
- **Beiträge** zur gesetzlichen Rentenversicherung, zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, zur landwirtschaftlichen Alterskasse und grds. auch zu privaten Rentenversicherungen konnten i.R.e. **Höchstbetragsberechnung** gemeinsam mit weiteren Vorsorgeaufwendungen als **Sonderausgaben** abgezogen werden
- Berücksichtigung der Summe der Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben i.R.e. **Grundhöchstbetrags** i.H.v. 1.334 EUR, eines **Vorwegabzugs** i.H.v. 3.068 EUR und des **hälftigen Grundhöchstbetrags** i.H.v. 667 EUR (i.d.F. 2004); absolute Höchstgrenze 5.069 EUR (10.138 EUR); ggf. Kürzung des Vorwegabzugs → max. Abzugsbetrag **insb. bei sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmern** i.d.R. nur **2.001 EUR** (bzw. 4.002 EUR bei Zusammenveranlagung)

91

NACHGELAGERTE BESTEUERUNG

- Alterseinkünftegesetz v. 5.7.2004 als Reaktion des Gesetzgebers
- O.g. Beiträge sind voll als Sonderausgaben abzugsfähig
- Vollständige Besteuerung der Rentenbezüge
- Ergänzung: „Rürup-Rente“ mit nachgelagerter Besteuerung
- BVerfG: Doppelbesteuerung ist zu vermeiden

ÜBERGANG ZUR NACHGELAGERTEN BESTEUERUNG (2005 - 2039)

- In Abhängigkeit des **Rentenbeginns** unterliegt nur ein bestimmter Prozentsatz der Besteuerung (sog. **Kohortenregelung**)

<u>Jahr des Rentenbeginns</u>	<u>Besteuerungsanteil</u>
bis 2005	50%
...	...
2021	81%
...	...
2039	99%

- Ermittlung des steuerfreien Anteils für die **gesamte Laufzeit**
- **Erhöhungen** ab dem 2. Jahr nach Rentenbeginn unterliegen der vollen Besteuerung, anders nur bei „unregelmäßigen“ Anpassungen (z.B. aufgrund der Mütterrente)

ÖFFNUNGSKLAUSEL

- Wurden bis zum 31.12.2004 mind. 10 Jahre Beiträge zu der der nachgelagerten Besteuerung unterliegenden Rente oberhalb des jeweils gültigen hälftigen Höchstbetrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleitet, sind die späteren Renteneinnahmen, soweit sie auf den übersteigenden Beiträgen beruhen, nach der sog. Öffnungs- oder Escapeklausel auf Antrag nur mit dem **Ertragsanteil** zu besteuern
- Regelung verfassungskonform
- I.d.R. Einzelfälle (sehr **hohe Beiträge an berufsständische Versorgungswerke** oder zusätzlich zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt)



BERATUNGSHINWEIS:

Mehrere Rentenversicherungsträger

ÜBERGANGSREGELUNG – SONDERAUSGABENABZUG (2005 - 2039)

- Übergangsregelung zur Verhinderung „untragbarer Haushaltsrisiken“
- **Höchstbetrag** in VZ 2005 – 2014: 20.000 EUR (40.000 EUR bei Zusammenveranlagung) → Abzug als Sonderausgaben i.H.v. **60%**
- Prozentsatz steigt **seit VZ 2005 linear um 2 %-Punkte p.a.** → Ab Vz. 2025 ist i.R.d. Höchstbeträge ein vollständiger Abzug möglich

VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DES ÜBERGANGS ZUR NACHGELAGERTEN BESTEUERUNG

Leidenschaftliche Diskussionen im Schrifttum

Sonderausgabenabzug

BFH v. 18.11.2009 zum Streitjahr 2005, grds. keine Bedenken, aber Vermeidung der Doppelbesteuerung → Verfassungsbeschwerde nicht angenommen

Rentenbesteuerung

- BVerfG-Beschl. v. 29.9.2015
- BFH-Urt. v. 6.4.2016
- BFH-Urt. v. 21.6.2016 (Doppelbesteuerung **in keinem Fall** → Feststellungslast)

Nachgelagerte Besteuerung der Renten ist nicht im allgemeinen, aber ggf. im Einzelfall verfassungswidrig → Viele offenen Fragen

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN (1)

- Kommt es bei einem Stpfl., der in der Einzahlungsphase als freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherter Selbstständiger langjährig den jeweiligen Höchstbeitrag gezahlt, keinen steuerfreien Arbeitgeberanteil erhalten hat und dessen Vorsorgeaufwendungen-Vorwegabzüge durch die Anrechnung der steuerfreien Arbeitgeberanteile des Ehegatten weitestgehend aufgezehrt wurden, durch das Alterseinkünftegesetz bei einem Renteneintritt im Jahr 2007 zu einer verfassungswidrigen doppelten Besteuerung?
- Darf bei der Ermittlung der in den Jahren bis 2004 aus versteuertem Einkommen geleisteten Beitragsanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung der steuerlich abzugsfähige Höchstbetrag der Sonderausgaben für Vorsorgeaufwendungen gleichrangig nach Maßgabe aller Sozialversicherungsbeiträge aufgeteilt werden?
- Ist die Lebenserwartung der jüngeren Ehefrau im Hinblick auf eine ihr möglicherweise künftig zufließende Hinterbliebenenrente zu berücksichtigen?

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN (2)

- Ist der für die Veranlagungszeiträume bis 2004 gewährte Sonderausgabenabzug zwischen den Ehegatten gleichmäßig im Verhältnis der von ihnen geleisteten und geltend gemachten Versicherungsbeiträgen aufzuteilen und dann der anteilig auf die Rentenversicherungsbeiträge des betroffenen Ehegatten entfallende Anteil am Sonderausgabenabzug zu ermitteln oder ist eine hälftige Aufteilung des Vorwegabzugs sachgerecht?

BFH-URTEIL VOM 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Zusammen veranlagte Eheleute
1964 - 1977	Ehemann zahlt mit Unterbrechungen als Angestellter Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung
1977 - 2007	Ehemann zahlt als selbstständiger StB freiwillig Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung
Dezember 2007	Erstmaliger Bezug einer Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (Besteuerungsanteil 54 %)
2008	Einnahmen aus der gesetzlichen Rentenversicherung i.H.v. 19.839 EUR
Finanzamt	Steuerfreier Rentenanteil 46 % v. 19.839 EUR = 9.126 EUR, Abzug Werbungskostenpauschbetrag 102 EUR, Ansatz von sonstigen Einkünften aus der Leibrente i.H.v. 10.611 EUR, Abweisung des Einspruchs
FG Baden-Württemberg	Abweisung der Klage im ersten Rechtsgang
BFH	Aufhebung des FG-Urteils und Zurückverweisung
FG Baden-Württemberg	Ermittlung von aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenversicherungsbeiträgen i.H.v. 133.726 EUR, Ermittlung des voraussichtlichen steuerfreien Teils der Rentenzahlungen i.H.v. 157.149 EUR unter Berücksichtigung einer statistischen Lebenserwartung von 17,22 Jahren x 9.126 EUR (steuerfreier Jahresbetrag), keine Doppelbesteuerung, Abweisung der Klage

DOPPELTE BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- Keine doppelte Besteuerung, wenn Nominalwert der **voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzufüsse mind.** ebenso hoch ist wie der Nominalwert der aus versteuertem Einkommen **aufgebrachten Altersvorsorgeaufwendungen**.
- Voraussichtlich steuerfrei bleibende Rentenzufüsse: Berücksichtigung der **Lebenserwartung des Stpfl.** – bei einer etwaigen **Hinterbliebenenrente** des länger lebenden **Ehegatten** – Zeitpunkt des Rentenbeginns und des steuerfreien Jahresbetrags
- **Grundfreibetrag, Sonderausgaben und steuerfreie Beitragsanteile** zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie der **Sonderausgaben-Pauschbetrag** bleiben bei der Berechnung der voraussichtlichen steuerfreien Rentenzufüsse **unberücksichtigt**.
- Geleistete Beiträge sind zu den verschiedenen **Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung** bis einschl. VZ 2004 **gleichrangig** zu berücksichtigen – sonstige Versicherungsbeiträge sind nicht zu berücksichtigen.
- Beiträge von Ehegatten sind im **Verhältnis der geleisteten Beträge** aufzuteilen.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 578

100

100

DOPPELTE BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN

KLARE BERECHNUNGSVORGABEN

- Systemwechsel grds. verfassungskonform, aber klare Vorgaben zur Bestimmung, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt
- Darlegungslast für Doppelbesteuerung liegt beim Stpfl.
- Berechnung des voraussichtlich **steuerfrei bleibenden Nominalwerts** der künftigen **Rentenzahlung** relativ **unproblematisch**
- Ermittlung des **Nominalwerts** der **aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen** eine i.d.R. **nahezu unlösbare Aufgabe**
- Darlegungserleichterungen und ergänzende Schätzungen (bis einschl. VZ 2004)

**BERATUNGSHINWEIS:**

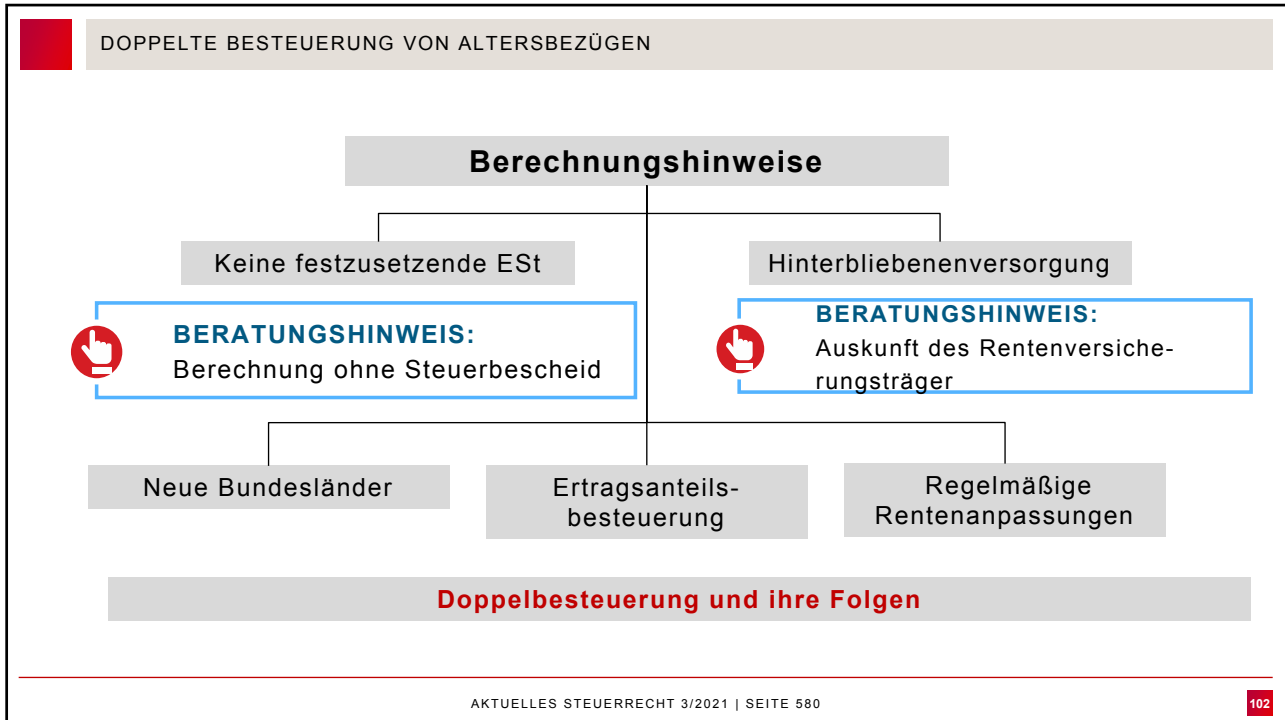
Schätzung der Abzugsquote bis VZ 2004

- Unterschiedlich starke Betroffenheit

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 578

101

101



102

DOPPELTE BESTEUERUNG VON ALTERSBEZÜGEN

**Wahlrecht bei Anwendung der
Öffnungsklausel**

- Parallelentscheidung vom 19.5.2021
- Öffnungsklausel ist Wahlrecht

BERATUNGSHINWEIS
Doppelbesteuerung vs. Ertrags-
anteilsbesteuerung

**Handlungsbedarf für den
Gesetzgeber**

- Doppelbesteuerung wird mit steigendem Besteuerungsanteil vom Ausnahme- zum Regelfall, insb. bei Rentenbeginn im Jahr 2040
- In diesen Fällen wäre die Regelung verfassungswidrig
- BMF hat Reaktion bereits angekündigt

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 585 / 586

103

VERFASSUNGSBESCHWERDEN ANHÄNGIG

- BFH sah in den beiden Verfahren im Ergebnis keine Zweifachbesteuerung
- **Beide Kläger-Ehepaare** haben Verfassungsbeschwerde eingelegt (2 BVR 1143/21 und 2 BvR 1140/21)
- Argument: Bei der Berechnung sind auch die **(potenziellen) Witwenrenten** einzubeziehen → Seltenerer Doppelbesteuerung bei Verheirateten → Ungleichbehandlung gegenüber unverheirateten Personen?
- Entscheidung über die Annahme der Verfahren durch das BVerfG steht noch aus

BMF-SCHREIBEN VOM 30.8.2021: VORLÄUFIGKEIT GEM. § 165 ABS. 1 SATZ 2 AO

„3. Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG

...

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 3 ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2005 beizufügen, in denen eine Leibrente oder eine andere Leistung aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG erfasst wird. Eine mögliche Zuvielbelastung von Alterseinkünften muss nach der Rechtsprechung des BFH vom Steuerpflichtigen belegt werden (ständige Rechtsprechung des BFH, s. BFH-Urteil vom 21. Juni 2016, X R 44/14, BFH/NV S. 1791 und vom 19. Mai 2021, X R 20/19). Eine Überprüfung von Amts wegen durch die Finanzämter ohne Mitwirkung der betroffenen Steuerpflichtigen ist nicht möglich. Daher ist in Steuerbescheiden, die den Vorläufigkeitsvermerk gemäß Nummer 3

BMF-SCHREIBEN VOM 30.8.2021: VORLÄUFIGKEIT GEM. § 165 ABS. 1 SATZ 2 AO

enthalten, zusätzlich folgender Hinweis aufzunehmen:

„Wichtiger Hinweis:

Sollte nach einer künftigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs dieser Steuerbescheid Ihrer Auffassung nach hinsichtlich der Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Seite 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG zu Ihren Gunsten zu ändern sein, benötige ich weitere Unterlagen von Ihnen. Von Amts wegen kann ich Ihren Steuerbescheid nicht ändern, weil mir nicht alle erforderlichen Informationen vorliegen.“

Thema 8

Besteuerung des Einbringungsgewinns II

EINBRINGUNG IN KapG



BERATUNGSHINWEIS:

Form der Einbringung

108

ANWENDUNG DER §§ 20, 21 UMWSTG

- **Qualifizierter Einbringungsgegenstand.** Dafür kommen in Betracht:
 - ein Betrieb oder ein Teilbetrieb,
 - ein Mitunternehmeranteil oder der Teil eines Mitunternehmeranteils
 - **mehrheitsvermittelnde oder mehrheitsverstärkende Anteile an einer KapG i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG**
- Einbringung in eine **unbeschränkt stpfl. KapG** oder eine **EU/EWR-KapG**
- Der Einbringende muss für die Sacheinlage **neue Anteile** an der aufnehmenden Gesellschaft erhalten

109

ANTEILSTAUSCH

- § 21 UmwStG: Ausschließlich Gesellschaftsanteile
- Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums
- Bedeutung der bisherigen Verstrickung der Anteile
- Sacheinlage → Gewinnrealisation → § 17 Abs. 3 bzw. § 16 Abs. 4 EStG
- Buchwertfortführung auf Antrag, wenn
 - es sich bei dem eingebrachten Anteil um einen sog. **mehrheitsvermittelnden Anteil** handelt und
 - die gewährte **sonstige Gegenleistung** die Unschädlichkeitsgrenzen **nicht überschreitet**.

Keine Rückwirkung

- Keine steuerliche Rückwirkung
- Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II

- Veräußerung → Nachträgliche Aufdeckung der stillen Reserven

Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt ./. Wertansatz der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft ./. Kosten der Einbringung ./. 1/7 für jedes vollendete Zeitjahr seit Einbringung = Einbringungsgewinn II
--

- Rückwirkendes Ereignis

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Löst die einem qualifizierten Anteilstausch nachfolgende formwechselnde Umwandlung der übernehmenden Gesellschaft einen Einbringungsgewinn II aus?
- Ist die Korrektur eines bereits bestandskräftig gewordenen Steuerbescheids zur Erfassung eines Einbringungsgewinns II nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) möglich, wenn der Veräußerungstatbestand i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG vor Erlass des zu ändernden Bescheids verwirklicht wurde?

BFH-URTEIL VOM 18.11.2020 – I R 25/18, BFH/NV 2021, 1047

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	Die Klägerin war Alleingesellschafterin der C-GmbH
2007	Einbringung der Anteile an der C-GmbH zum ...9.2007 in die B-GmbH (qualifizierter Anteilstausch). Die eingebrachten Anteile wurden mit einem Wert unterhalb des gemeinen Werts angesetzt.
2008	Formwechsel der B-GmbH in die B-oHG (9.2008) zu Buchwerten
Finanzamt	Wertung des Formwechsels als schädliche Veräußerung der eingebrachten Anteile i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG. Berichtigung des ESt-Bescheids 2007 v. 16.4.2010 nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO mit Erfassung des Einbringungsgewinns II
Einspruch	Gegen die Erfassung des Einbringungsgewinns II, ersatzweise Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen
FG	Abweisung der Klage

BFH: AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG ist grds. die Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger
- **Tauschähnliche Vorgänge** sind einer Veräußerung des von § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG angesprochenen eingebrachten Anteils gleichzustellen.
- **Formwechsel** ist als tauschähnlicher Vorgang zu werten. Denn dieser Anteil geht aus steuerrechtlicher Sicht zusammen mit dem sonstigen Vermögen der B-GmbH auf die B-OHG, mittelbar auf deren Gesellschafter, und damit auf andere Rechtsträger über. Als „Gegenleistung“ verlieren dessen Gesellschafter zugleich ihre bisherige Beteiligung an der B-GmbH.
- Einbringungsgewinn II könnte nur im ESt-Bescheid 2007 erfasst werden, wenn die **Voraussetzungen einer Korrektornorm** erfüllt wären. § 175 Abs. 1 AO scheidet aus, da das Ereignis, dem steuerliche Rückwirkung zukommt, nicht nachträglich eingetreten ist. Ggf. Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 UmwStG

- Grds. ist jegliche entgeltliche Übertragung schädlich
- Weiterübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten
- **Schädliche** Veräußerungen:
 - Verschmelzungen,
 - Auf- und Abspaltungen und
 - Formwechsel
- Veräußerungsähnliche Tatbestände

Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG

- Tatbestände gelten auch bei der Einbringung von Sachgesamtheiten

VERFAHRENSRECHTLICHE ÄNDERUNG DES STEUERBESCHEIDS

- Keine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
→ Grund für die Zurückverweisung
- Ereignis nachträglich eingetreten → Keine Änderung, wenn bereits bei Erlass des Steuerbescheids das Ereignis eingetreten war
- Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO?
- Reichweite der Fiktion

116

BILLIGKEITSMABNAHME

- Antrag gem. § 163 AO
- Ablehnung durch den BFH
- Weder positive noch negative Entscheidung des BFH

117

Thema 9

EuGH: Überlassung von Dienstwagen an Arbeitnehmer

118

EUGH: ÜBERLASSUNG VON DIENSTWAGEN AN ARBEITNEHMER

BERECHNUNG DES GELDWERTEN VORTEILS

Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

(§ 8 Abs. 2 S. 4 i.V.m. § 6 Abs. 1
Nr. 4 S. 3 Halbsatz 2 EStG)

1%-Methode

(§ 8 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1
Nr. 4 S. 2 EStG)



BERATUNGSHINWEIS:

Besonderheiten für die (reiner) E-Mobilität – statt 1% nur 0,25%
(nach dem 31.12. **2018** und vor dem 1.1.2031 und Bruttolistenpreis
nicht mehr als **60.000 EUR (Fehler berichtigen S. 600!)**)

119

PRIVATE NUTZUNG

- Gestattung durch den Arbeitgeber



BERATUNGSHINWEIS:
Konkludentes Verhalten

- Kein geldwerter Vorteil bei Verbot der privaten Nutzung
- Nutzung gegen den Willen des Arbeitgebers



BERATUNGSHINWEIS:
Kein Anscheinsbeweis

120

UMSATZSTEUERLICHE RECHTSFOLGEN

Besteuerungspraxis bei Dienstwagen

- Abschn. 15.23 Abs. 8 - 10 UStAE →
Tausch gegen Dienstwagengestel-
lung (entgeltl. Überlassung)



BERATUNGSHINWEIS:
Vereinbarung über die private
Nutzung

- Arbeitsleistung als Gegenleistung für
die Dienstwagenüberlassung



BERATUNGSHINWEIS:
Anwendung der 1%-Regelung

Ort der Leistung

- Wohnort des Arbeitnehmers, § 3a
Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG
- Andere Mitgliedstaaten der EU: keine
Besteuerung,
- ggf. **Doppelbesteuerung**, wenn im
EU-Ausland kein Vorsteuerabzug,
aber Besteuerung der Überlassung im
Inland (ArbG im EU-Ausland/
Wohnsitz ArbN im Inland)

121

VOM EUGH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

Wie ist die Umsatzbesteuerung vorzunehmen, wenn ein im EU-Ausland ansässiger Unternehmer Dienstwagen an in Deutschland wohnende Arbeitnehmer überlässt, wenn

- für die Überlassung des Fahrzeugs Abzüge vom Lohn oder sonstige Einbehalte nicht vorgenommen werden oder
- ein jährlicher Abzug vom Lohn erfolgt?

EUGH-URTEIL VOM 20.1.2021 – C-288/18, BFH/NV 2021, 527, RS „GM“

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Klägerin	Die Klägerin ist ein Unternehmen (AG) , das in Luxemburg ansässig ist. Sie beschäftigt u.a. zwei in Deutschland ansässige Arbeitnehmer . Dem einen Arbeitnehmer überlässt sie einen Dienst-Pkw, ohne Abzüge vom Lohn oder sonstige Einbehalte vorzunehmen. Bei dem zweiten Arbeitnehmer nimmt die Klägerin einen jährlichen Lohnabzug vor. Beide Arbeitnehmer nutzen den Dienst-Pkw sowohl dienstlich als auch privat. Die Klägerin ist in Luxemburg nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Fahrzeuge berechtigt.
Finanzamt	Geht in beiden Fällen von einer entgeltlichen Fahrzeugüberlassung aus, die nach dessen Auffassung in Deutschland zu versteuern ist. Der Vorsteuerabzug bleibt unberücksichtigt.
Einspruch	Klägerin verweist auf Doppelbelastung mit USt. Sie meint, es läge eine entgeltliche Überlassung vor, die jedenfalls nicht in Deutschland zu besteuern sei. Auch eine unentgeltliche Wertabgabe sei nicht in Deutschland zu besteuern.
FG Saarland	Legt die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor

EUGH: BESTÄTIGUNG DER AUFFASSUNG DER KLÄGERIN

- Mehrwertsteuer **nur bei entgeltlichen Dienstleistungen** → Der **erste Arbeitnehmer** hat nichts aufgewendet. Geleistete Arbeitskraft ist nicht als „Entgelt“ zu berücksichtigen. Wurde keine **besondere Zusatzvereinbarung** getroffen, ist davon auszugehen, dass der Dienstwagen **unentgeltlich** überlassen wurde
- Besteuerung als **unentgeltliche Wertabgabe** kommt nicht in Betracht, weil der Klägerin in Luxemburg kein Vorsteuerabzugsrecht zustand → Voraussetzungen (in Deutschland: § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) liegen nicht vor.
- Selbst wenn das nationale Gericht eine (steuerbare) unentgeltliche Wertabgabe bejahen sollte, könnte eine entgeltliche Überlassung nicht angenommen werden. Keine „Vermietung eines Beförderungsmittels“, weil keine Miete gezahlt wurde; „geldwerter Vorteil“ reicht nicht aus.
- **Jährlicher Lohnabzug**: Entgeltliche Leistung, die in Deutschland steuerbar ist (Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL bzw. § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG)

AUFFASSUNG DER FINVERW IN DEUTSCHLAND**Vorsteuerabzug und Besteuerung der Fahrzeugüberlassung****Entgeltliche Überlassung**

Tauschähnlicher Umsatz →
Gegenleistung in Form der
anteiligen Arbeitsleistung

Ort der Leistung

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG:
Wohnsitz des
Leistungsempfängers (ArbN)

EUGH: ÜBERLASSUNG VON DIENSTWAGEN AN ARBEITNEHMER

AUFFASSUNG DES EUGH – RECHTSSACHE „QM“

Besteuerung der Fahrzeugüberlassung

Ohne Vereinbarung = **unentgeltl. Überlassung**

Ort der Leistung

§ 3a Abs. 1 UStG (Sitz des Unternehmers (ArbG))

Nicht einschlägig:
A 3a.5. Abs. 4 S. 3 UStAE (Gleichstellung unentgeltliche/entgeltliche Überlassung), weil **keine unentgeltliche WA** (mangels Vorsteuerabzug im EU-Ausland) vorliegt

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 607

126

126

EUGH: ÜBERLASSUNG VON DIENSTWAGEN AN ARBEITNEHMER

KONSEQUENZEN FÜR „INLANDSFÄLLE“ ?

Besteuerung der Fahrzeugüberlassung

Ohne Vereinbarung = **unentgeltl. Überlassung**

(bei Anwendung der Grundsätze der EuGH „QM“)

Ort der Leistung

Wohnsitz des Leistungsempfängers (ArbN), § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG
(A 3a.5. Abs. 4 S. 3 UStAE bei Vorauss. einer unentgeltl. WA)

➔

BMG sind **nur** die Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilw. Vorsteuerabzug berechtigt haben. (A 15.23. Abs. 12 S. 3 UStAE).

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 607

127

127

KONSEQUENZEN FÜR DIE ANWENDUNGSPRAXIS



MIETE UND LEASING

- I.d.R. keine Lieferung des Fahrzeugs
- **BMF-Schr. v. 18.3.2020:**
 - Der Vertrag enthält ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an dem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer. Solch eine ausdrückliche Klausel soll auch vorliegen, wenn der Vertrag eine **Kaufoption** für den Gegenstand enthält
 - Aus den Vertragsbedingungen muss deutlich hervorgehen, dass das **Eigentum** an dem Gegenstand **automatisch** auf den Leasingnehmer **übergehen** soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Thema 10

Steuerschuld des Leistungsempfängers

130

STEUERSCHULD DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS

SINN UND ZWECK DES § 13B USTG

- Inhalt: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers = Reverse Charge Verfahren
- Verhinderung von USt-Ausfällen, indem bestimmte Leistungen vom Unternehmer nicht oder nicht vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Steueranspruch für den Fiskus nicht durchsetzbar ist
- **Schlussfolgerung:** Wenn eine Erhebung der Steuer beim Leistenden nicht gewährleistet ist, wird der Leistungsempfänger als Steuerschuldner herangezogen.

131

FALLGRUPPEN DES § 13b UStG

Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger,
§ 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG

Schaffung einer „Nullsituation“
(Saldierung von Steuer und Vorsteuer in einer Person),
§ 13b Abs. 2 Nr. 2 - 12 UStG

KRITIK

- Offener Tatbestand als Sammlung von Einzelfällen
- Häufige Ergänzung nach festgestellten erheblichen Steuerausfällen
- Komplexität der Regelung
- **Systematik:** Vermengung von Regelungen
 - zur Entstehung der Steuerschuld (§ 13b Abs. 1 - 4 UStG) und
 - zum Übergang der Steuerschuldnerschaft (§ 13b Abs. 5 UStG)

ENTSTEHUNG DER STEUER NACH § 13b ABS. 1 UND 2 UStG

Abs. 1

Im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmers → **Ablauf des Voranmeldezeitraums**

Abs. 2

Dort genannte Fälle, in denen die Steuer nach Abs. 5 geschuldet wird → **Ablauf des Kalendermonats der auf den Monat der Leistungserbringung folgt**

Abs. 5

Übergang der Steuerschuldnerschaft auch dann, wenn die empfangene Leistung für den nicht unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers erfolgt

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Steht der Umstand, dass sowohl der Kläger als Unternehmer als auch seine Ehefrau (**Nichtunternehmerin**) im gleichen Umfang Empfänger der von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbrachten Werklieferung gewesen sind, der alleinigen Inanspruchnahme des Klägers als Steuerschuldner gem. § 13b Abs. 5 S. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG entgegen?

BFH-URTEIL VOM 10.12.2020 – V R 7/20, BFH/NV 2021, 893**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form,**

Streitjahr	2012
Kläger	Kläger war bis 2009 als Einzelunternehmer tätig. 2011 erwirbt er Alleineigentum an einem Grundstück im Inland, auf dem ein Einfamilienhaus errichtet werden soll. Baugenehmigung: Kläger und seine Ehefrau werden als Bauherren ausgewiesen. Kläger unterzeichnet als „Auftraggeber“ mit einer österreichischen Firma X einen Bauvertrag über Holzbauarbeiten für den Bau des Einfamilienhauses. Schlussrechnung: X berechnet den Ehegatten Material und Arbeitsleistung mit gesondertem USt-Ausweis. 25.7.2013: Stornorechnung der Fa. X und neue Rechnung adressiert an den Kläger mit Nettobetrag und Hinweis auf § 13b UStG. Kläger reicht am 1.9.2014 USt-Erklärung für 2012 ein, in der lediglich ein Vorsteuerbetrag von 45,60 EUR enthalten ist (Vorbereitungshandlung zur Ausübung eines Weinhandels ab März 2013).
Finanzamt	Vertritt die Auffassung, dass der Kläger für die Werklieferung der Firma X die USt als Leistungsempfänger im Jahr 2012 schulde und setzt sie entsprechend fest.
FG München	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab. Begründung: Der alleinigen Inanspruchnahme des Klägers als Steuerschuldner steht nicht entgegen, dass sowohl er als auch seine Ehefrau, die nicht Unternehmerin war, im gleichen Umfang Empfänger der von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbrachten Werklieferung gewesen sind.

136

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- **Kläger ist Steuerschuldner** für die von der österreichischen Baufirma X erbrachten Werklieferungen. Die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG sind erfüllt.
- **Verlagerung der Steuerschuld** ergibt sich aus **§ 13b Abs. 5 S. 1 UStG**. Unternehmereigenschaft des Klägers liegt vor, da er im Streitjahr bereits unternehmerische Vorbereitungshandlungen unternommen hat. Evtl. Kleinunternehmereigenschaft ist unerheblich, da der Kläger auf § 19 Abs. 1 UStG verzichtet hat.
- **Kläger ist Leistungsempfänger**, da eine mögliche Mitberechtigung der Ehefrau unbeachtlich ist. Keine Innen-GbR zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau, da der für eine GbR erforderlichen gemeinsamen Zweck fehlt.
- § 13b Abs. 5 S. 1 UStG lässt es zu, die Vorschrift auch anzuwenden, wenn neben dem Leistungsempfänger **eine weitere Person** (hier die Ehefrau) **Empfänger der Leistung** ist. Denn auch in diesem Fall schuldet der Kläger als Gesamtschuldner (§ 421 BGB) das an die Firma X zu entrichtende Entgelt.

137

RECHTSFRAGEN IM VERFAHREN BFH V R 7/20

Unternehmereigenschaft des LE

Steuerschuld des
Leistungsempfängers bei Bezug
der Leistung für den nicht
unternehmerischen Bereich

Beteiligung eines
Nichtunternehmers als LE neben
einem unternehmerischen LE

UNTERNEHMEREIGENSCHAFT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS

- Ausgangspunkt: Unternehmereigenschaft des Klägers?
- Beachte: **Nicht** erforderlich ist, dass die Leistung **für das Unternehmen bezogen** wird
- Vorliegend eindeutig gegeben.
- **Unbeachtlich** wäre:
 - die Kleinunternehmerstellung i.S.v. § 19 UStG
 - die Pauschalregelung für Land- und Forstwirte gem. § 24 UStG

LEISTUNGSBEZUG FÜR DEN NICHT UNTERNEHMERISCHEN BEREICH UND VORSTEUERAUSSCHLUSS

- Vorsteuerabzug kam vorliegend nicht in Betracht, weil ein Bezug für den nicht unternehmerischen Bereich erfolgt
- Beachte: Entscheidend für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft ist die Unternehmereigenschaft
- Ggf. Möglichkeit, einen Teil des Einfamilienhauses seinem Unternehmen zuzuordnen
→ Insoweit dann Vorsteuerabzug



BERATUNGSHINWEIS:

Fiktion der Steuerschuld des Leistungsempfängers

MEHRERE PERSONEN ALS LEISTUNGSEMPFÄNGER

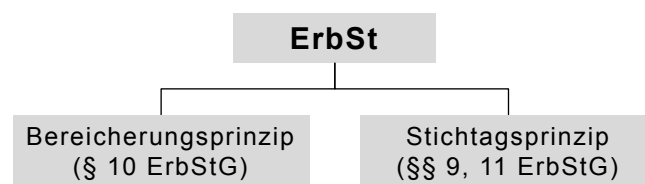
- **Mitberechtigung der Ehefrau (= eines nichtunternehmerischen Leistungsempfängers):**
 - Keine Ehegatten-GbR → keine Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks
 - Mitberechtigung eines weiteren (nichtunternehmerischen) Leistungsempfängers ist unschädlich → Wortlaut des § 13b Abs. 5 S. 1 UStG
- **Keine Anwendung der Grundsätze aus der EuGH-RS „HE“**
 - Kläger war – anders als in der Rs. „HE“ – Alleineigentümer des Grundstücks
 - Alleinige Beauftragung der Firma X durch den Ehemann

Thema 11

Steuerberatungskosten, Räumungskosten und Vorfälligkeitsentschädigungen als Nachlassverbindlichkeit?

142

STEUERBERATUNGSKOSTEN, RÄUMUNGSKOSTEN UND VORFÄLLIGKEITSENTSCHÄDIGUNGEN ALS NACHLASSVERBINDLICHKEIT?



143

NACHLASSVERBINDLICHKEITEN (§ 10 ABS. 5 ErbStG)

Erblasserschulden
(§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)

Verbindlichkeiten aus

- Vermächnissen
- Auflagen
- geltend gemachten Pflichtteilsansprüchen
- geltend gemachten Erbersatzansprüchen

(§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)

Erbfallkosten, insb.

- Bestattung
- Grabmal
- Grabpflege
- Nachlassregelung, §§ 9, 11 ErbStG

(§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)



BERATUNGSHINWEIS:

Änderungen durch das JStG 2020

ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

Sind die folgende Kosten als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig:

- **Steuerberatungskosten** des Erben für eine **Nacherklärung** der vom Erblasser hinterzogenen Steuern,
- Kosten für die **Haushaltsauflösung** und **Räumung** der Erblasserwohnung,
- **Vorfälligkeitsentschädigung** für die Ablösung eines vom Erblasser aufgenommenen Darlehens,
- **Kosten des** mit einer Wohnung bedachten **Vermächtnisnehmers** für deren noch vom Erblasser beauftragte **Renovierung**?

BFH-URTEIL VOM 14.10.2020 – II R 30/19, BFH/NV 2021, 727

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	Alleinerbin des 2013 verstorbenen Erblassers, Abzug von StB-Kosten i.H.v. rd. 10.000 EUR für nicht deklarierte ausländische Kapitaleinkünfte des Erblassers (Veranlassung durch die Klägerin), ferner Abzug von Kosten für die Räumung und Auflösung des Haushalts des Erblassers (rd. 2.700 EUR).
Finanzamt	ESt und Zinsen abzugsfähig, nicht aber die Steuerberatungs- und die Räumungskosten
FG Baden-Württemberg	Abzug der Steuerberatungskosten, nicht aber der Räumungskosten

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION DES FINANZAMTS (1)

- **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG:** Schulden, die vom Erblasser herrühren, sind als Nachlassverbindlichkeiten **abzugsfähig**. **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG:** Kosten sind abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Kosten für die Verwaltung des Nachlasses sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG **nicht** abzugsfähig.
- **„Kosten der Regelung des Nachlasses“:** Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich der Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen. Unschädlich, dass der Erbe die Kosten selbst ausgelöst hat.

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION DES FINANZAMTS (2)

- Die **Steuerberatungskosten** sind zumindest als **Nachlassregelungskosten** nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abziehbar. Es kann **offenbleiben**, ob dem Grunde nach außerdem **Erblasserschulden** nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vorliegen. Der Senat folgt der in den gleichlautenden Ländererlassen v. 11.12.2015 zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung im Ergebnis **nicht**.
- Die **Räumungskosten** sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG **abzugsfähig**. Die Durchsicht und Auflösung des Haushalts des Erblassers ist nicht zuletzt darauf gerichtet, entscheiden zu können, wie mit dem Hausrat zu verfahren ist, ob Herausgabepflichten bestehen und ob und in welcher Art sowie durch wen der Hausrat weiterverwendet werden kann.

BFH-URTEIL VOM 2.12.2020 – II R 17/18, BFH/NV 2021, 1014

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	Erbe nach ihrem Ehemann, der ihr u.a. drei Mietshäuser hinterlässt; Verkauf der Häuser; Vorfälligkeitsentschädigungen führen zu Nachlassverbindlichkeiten, die gem. § 10 Abs. 6 ErbStG zu 90 % abzugsfähig sind.
FG Münster	Vorfälligkeitsentschädigungen sind Nachlassregelungskosten, wirtschaftlich nur vorweggenommener Zins; aber kein Interesse des Erben an der Gegenleistung und kein wirtschaftlicher Wert für ihn. Mit Veräußerung der Grundstücke sei das Interesse der Erben an der Kapitalüberlassung entfallen.

BFH: ABWEISUNG DER KLAGE

- **Vorfälligkeitsentschädigungen** sind keine **Nachlassverbindlichkeiten** oder **Nachlassregelungskosten** → Kosten für die Verwaltung des Nachlasses
- **Nachlassverbindlichkeit** ist die **Darlehensverbindlichkeit als Kapitalschuld**. Sie wird unter Berücksichtigung der Verzinsung auf den Stichtag ermittelt. Hierzu zählen auch die in der Person des Erben bestehenden Verbindlichkeiten, die als solche dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre.
- Kommt es nach dem Stichtag aus Gründen, die nicht mehr vom Erblasser „herrühren“, zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens, hat dies auf den Umfang der Erblasserschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG keinen Einfluss. Vorfälligkeitsentschädigungen **nicht** nochmals abziehbar.
- **Kosten**, die **weder Tilgung noch Zins** sind, kommen als **Nachlassregelungskosten** in Betracht, wenn es sich nicht um Kosten zur Verwaltung des Nachlasses handelt.

FG MÜNCHEN, URT. V. 20.1.2021 – 4 K 1586/19, EFG 2021, 770

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	Vermächtnisnehmerin ihrer Großmutter, die ihr eine Wohnung zugewiesen hatte. Nachlass war durch von ihr zu Lebzeiten nicht mehr erfüllte Pflichtteilsansprüche der Söhne ihres vorverstorbenen Ehemannes erheblich belastet. Durch notariellen Kaufvertrag vom 18.4.2018 veräußerte die Erbin im Einvernehmen mit der Klägerin die dieser zugeordnete Wohnung und vereinbarte mit dieser, deren Vermächtnisanspruch durch Auskehrung des Verkaufserlöses zu erfüllen. Weitergehend war in den Schlussbestimmungen der Urkunde zwischen der Erbin und der Klägerin vereinbart, dass sich die Vermächtnisnehmerin ggü. der Erbin für den Fall der Erschöpfung des Nachlasses an den bestehenden Pflichtteils-, Verfahrens- und sonstigen Nachlassverbindlichkeiten beteiligte. In der Folgezeit wendete die Klägerin der Erblasserin einen Betrag i.H.v. 84.578 EUR zu. Vollständiger Abzug als Erblasserschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG

FG: ABWEISUNG DER KLAGE

- Bei einem nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtigen Erwerb durch Vermächtnis bemisst sich der Wert des Erwerbs nach der Höhe der **Bereicherung des Vermächtnisnehmers** i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG: Saldo des steuerpflichtigen Vermögenserwerbs und der nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten.
- Bei dem **Vermächtnisnehmer nicht abzugsfähig** sind die **Erblasserschulden** nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, da für sie allein der Erbe nach § 1967 Abs. 2 BGB haftet.
- **Entlastet der Vermächtnisnehmer den Erben** aufgrund freiwillig eingegangener Verpflichtung teilweise von Erblasserschulden, führt deren Erfüllung zu **keiner Minderung der Bereicherung** durch das Vermächtnis.
- Der **Erbe** kann Verwendungen bzw. Aufwendungen auf den Vermächtnisgegenstand nur dann **von dem Vermächtnisnehmer** nach § 2185 BGB ersetzt **verlangen**, wenn er diese auch **selbst veranlasst** hat und nicht bereits der Erblasser.

ERBLASSERSCHULDEN, § 10 ABS. 5 NR. 1 ERBSTG

- alle **gesetzlichen, vertraglichen oder außervertraglichen Verpflichtungen** des Erblassers
- Steuerschulden aus hinterzogenen Steuern, wenn sie eine wirtschaftliche Belastung darstellen
- Steuerberatungskosten → Verursachungsprinzip



BERATUNGSHINWEIS:

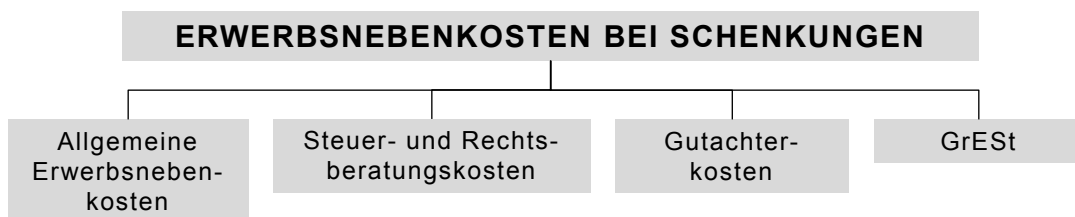
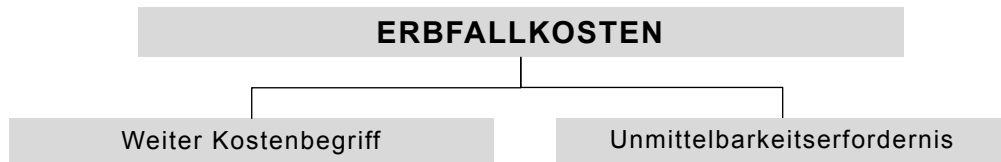
Verbindlichkeiten als Folge der wirtschaftlichen Tätigkeit des Erblassers

- Abzug nur beim **zivilrechtlichen** Schuldner:
 - § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG: „herrühren müssen“
 - Begriff der Erblasserschulden



BERATUNGSHINWEIS:

Gestaltung des Testaments



Thema 12

Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer „Gewinngesellschaft“ auf eine „Verlustgesellschaft“

156

GESTALTUNGSMISSBRAUCH BEI VERSCHMELZUNG EINER „GEWINNGESELLSCHAFT“
AUF EINE „VERLUSTGESELLSCHAFT“

§ 42 AO – MISSBRAUCH VON RECHTLICHEN GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

„(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuer-
gesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem **Einzel-
steuergesetz** erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestim-
men sich die **Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls** entsteht der
Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie
er bei einer den **wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen** rechtlichen Gestal-
tung entsteht.

(2) Ein **Missbrauch** liegt vor, wenn eine **unangemessene rechtliche Gestaltung**
gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer
angemessenen Gestaltung zu einem **gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil**
führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung **außer-
steuerliche Gründe** nachweist, die nach dem **Gesamtbild** der Verhältnisse **beacht-
lich** sind.“

157

SPEZIALGESETZLICHE UMGEHUNGSVERHINDERUNGSREGELUNGEN

- Bestimmung im Wege der **Auslegung**
- **Kriterien:**
 - Wortlaut der Regelung
 - systematische Stellung im Gesetz und
 - Entstehungsgeschichte



BERATUNGSHINWEIS:

Bedeutung der Abgrenzungsfrage

BISHERIGE AUFLÖSUNG DES KONKURRENZVERHÄLTNISSES

BFH I R 25/12:

„Sind in einem konkreten Einzelfall die **Voraussetzungen der speziellen Missbrauchsbestimmungen nicht erfüllt**, darf die Wertung des Gesetzgebers nicht durch eine **extensive Anwendung des § 42 Abs. 1 AO a.F. unterlaufen** werden (vgl. z.B. Senatsurteile vom 13. Dezember 1989 I R 118/87, BFHE 159, 455, BStBl II 1990, 474; vom 23. Oktober 1996 I R 55/95, BFHE 181, 490, BStBl II 1998, 90; vom 20. März 2002 I R 63/99, BFHE 198, 506, BStBl II 2003, 50; vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344; Clausen, *Der Betrieb* 2003, 1589, 1595; Drüen in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 42 AO Rz 20; Gosch, *Harzburger Steuerprotokoll* 1999 [2000], 225).

Verbleiben **Rechtsfolgelücken**, ist es **allein Aufgabe des Gesetzgebers**, der mittels der speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen die Grenzen des Missbrauchs gezogen hat, **diese zu schließen** (z.B. Senatsurteil vom 15. Dezember 1999 I R 29/97, BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rz 25; Lusga, *Die Verhinderung von Steuerumgehungen bei Unternehmensumstrukturierungen*, 2006, S. 160)“.

GESTALTUNGSMISSBRAUCH BEI VERSCHMELZUNG EINER „GEWINNGESELLSCHAFT“
AUF EINE „VERLUSTGESELLSCHAFT“

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Welches **Verhältnis** besteht zwischen den spezialgesetzlichen Umgehungsverhinderungsregelungen und dem Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO?
- Liegt ein **Gestaltungsmissbrauch** vor, wenn eine Gesellschaft, die aus ihrer originären gewerblichen Tätigkeit einen Gewinn erzielt hat, rückwirkend auf eine Gesellschaft mit Verlusten verschmolzen wird, um einen Verlustausgleich zu ermöglichen?

GESTALTUNGSMISSBRAUCH BEI VERSCHMELZUNG EINER „GEWINNGESELLSCHAFT“
AUF EINE „VERLUSTGESELLSCHAFT“

BFH-URTEIL VOM 17.11.2020 – I R 2/18, BSTBL II NN

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2008
Kläger	A-GmbH hatte i.R. ihrer Tätigkeit Verluste erlitten. Hieraus resultierten erhebliche Liquiditätsschwierigkeiten, die zu einer drohenden Insolvenz führten. Um ihre Finanzierungssituation zu verbessern, erhielt die Gesellschaft von der C-GmbH das Angebot, die Anteile an der D-GmbH (einer 100 %igen Tochter der C) zu erwerben. Deren Vermögen setzte sich aus liquiden Mitteln und Steuererstattungsansprüchen zusammen. Am 29.1.2009 wurden Ausschüttungen bzw. am 17.2.2009 Vorabauschüttungen von D an C vorgenommen. Der Erwerb der Anteile an der D-GmbH durch A erfolgte am 23.2.2009. Am 24.2.2009 wurde eine rückwirkende Verschmelzung der D-GmbH auf die A-GmbH auf den 1.7.2008 vorgenommen. In der Folge wurden die während des Rückwirkungszeitraums entstandenen Gewinne der D-GmbH mit den Verlusten der A-GmbH saldiert.
Finanzamt	Nichtanerkennung wegen § 42 AO
Hessisches FG	Nichtanwendung des § 8c KStG und des § 12 Abs. 3 UmwStG führt dazu, dass für eine Anwendung des § 42 AO kein Raum verbleibt.

GESTALTUNGSMISSBRAUCH BEI VERSCHMELZUNG EINER „GEWINNGESELLSCHAFT“
AUF EINE „VERLUSTGESELLSCHAFT“

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Allein das **Motiv, Steuern zu sparen**, macht eine Gestaltung nicht unangemessen (vgl. BFH-Urteil vom 21.8.2012 – VIII R 32/09, BStBl II 2013, 16).
- § 42 Abs. 1 AO a.F. enthält keinen normativen Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit. Die **Angemessenheit** ist vielmehr dem „umgangenen“ Gesetz und den flankierenden (speziellen) Missbrauchsvorschriften zu entnehmen.
- Im Streitfall stand die Existenz von § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 2002 auf der einen und von § 8 Abs. 4 KStG 2002 a.F. auf der anderen Seite der Annahme einer unangemessenen Gestaltung entgegen. Durch beide Bestimmungen hat der Gesetzgeber gezeigt, dass er das **Problem** einer missbräuchlichen Nutzung von Verlusten in Umwandlungsfällen **gesehen hat**. Dass er die Verlustnutzung ausdrücklich dennoch nur in diesen beiden Fällen ausgeschlossen hat, lässt auf seinen Willen schließen, die **Annahme eines Missbrauchs darauf beschränken zu wollen**.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 645 - 646

162

162

GESTALTUNGSMISSBRAUCH BEI VERSCHMELZUNG EINER „GEWINNGESELLSCHAFT“
AUF EINE „VERLUSTGESELLSCHAFT“

VERHÄLTNISS ZWISCHEN § 42 AO UND SPEZIALGESETZLICHEN MISSBRAUCHSVERMEIDUNGSREGELUNGEN

- Spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften verdrängen die Anwendung des § 42 AO nur, wenn sie einschlägig sind.
- Sind sie **nicht einschlägig**, ist **ergänzend § 42 AO** zu prüfen.



BERATUNGSHINWEIS:

Keine automatische Anwendung von § 42 AO

- Vorliegend keine Anwendung des § 12 Abs. 3 UmwStG
- Vorliegend keine Anwendung des § 8c KStG

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 646

163

163

MISSBRÄUHLICHKEIT DER GESTALTUNG

- Prüfung des Gestaltungsmissbrauchs auf Grundlage der Wertungen des Gesetzgebers, die den **einzelsteuergesetzlichen Umgehungsverhinderungsvorschriften** zugrunde liegen
- Vorliegend kein Gestaltungsmissbrauch
- Der Steuerpflichtige darf seine Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass keine oder **möglichst geringe Steuern** anfallen und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden.
- Rechtliche Gestaltung ist erst dann **unangemessen**, wenn der Steuerpflichtige **nicht** die vom **Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung** zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll.
- Eine Gestaltung, die überhaupt **keinen erkennbaren wirtschaftlichen Zweck** hat, kann der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden.

VERHÄLTNIS ZWISCHEN § 42 AO UND SPEZIALGESETZLICHEN MISSBRAUCHSVERMEIDUNGSREGELUNGEN

- Gestaltungen zur Nutzung von wirtschaftlich entstandenen Verlusten sind nicht missbräuchlich



BERATUNGSHINWEIS:

Keine weiteren außersteuerlichen Motive erforderlich

- Besonderheiten des Falls:
 - Positive Liquiditätswirkungen beruhen ausschließlich auf steuerlichen Aspekten
 - D-GmbH war eine inaktive Gesellschaft
 - Entgeltlicher Erwerb von einem Dritten

GESTALTUNGSMISSBRAUCH BEI VERSCHMELZUNG EINER „GEWINNGESELLSCHAFT“
AUF EINE „VERLUSTGESELLSCHAFT“

§ 2 ABS. 4 S. 3 UMWSTG I.D.F. DES GESETZES V. 26.6.2013

„Der **Ausgleich** oder die **Verrechnung** von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren **Verlusten**, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes des übernehmenden Rechtsträgers ist **nicht zulässig**. Ist übernehmender Rechtsträger eine Organgesellschaft, gilt Satz 3 auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung beim Organträger entsprechend. Ist übernehmender Rechtsträger eine Personengesellschaft, gilt Satz 3 auch für einen Ausgleich oder eine Verrechnung bei den Gesellschaftern entsprechend. Die Sätze 3 bis 5 gelten **nicht, wenn** übertragender Rechtsträger und übernehmender Rechtsträger vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags **verbundene Unternehmen** im Sinne des § 271 Absatz 2 des Handelsgesetzbuches sind.“



BERATUNGSHINWEISE:

Systematische Einordnung, Reichweite der Regelung, Offene Fragen

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2021 | SEITE 649

166

166

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 3/2021

167

167