

4|20 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

1

4|20 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

11

VORBEMERKUNG

UP-DATE: LAUFENDE GESETZGEBUNGSVERFAHREN

2. Familienentlastungs-
gesetz

Behinderten-
Pauschbetragsgesetz

Jahressteuergesetz 2020

BT: 29.10.2020 ✓
BR: wohl 6.11.2020

BT: wohl 6.11.2020
BR: wohl 27.11.2020

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020

12

12

VORBEMERKUNG

ANTRÄGE 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** werden, damit die Bescheinigung (1. Schritt) erlangt werden kann.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020

13

13

AKTUELLE BMF-SCHREIBEN ZUR UMSATZSTEUER

- **BMF-Schreiben v. 18. 9.2020**
 - Rückwirkung der Rechnungsberichtigung und Vorsteuerabzug ohne Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung
- **BMF-Schreiben v. 2.11.2020**
 - Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen
- **BMF-Schreiben v 4.11.2020**
 - Befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze zum 1.7.2020 und zu deren Anhebung zum 1.1.2021



Umsatzsteuer-Update:

Webinar zu diesen BMF-Schreiben am 1.12. 2020 – 14.00 Uhr bis 15.30 Uhr

14

VORBEMERKUNG: RÜCKWIRKUNG EINER BERICHTIGENDEN RECHNUNG

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) auf alle **offenen Fälle angewandt**.
- **Abweichung: Rechnung ist materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug** (anders EuGH-RS Vadan C-664/16)
- **Kein Vorsteuerabzug ohne Rechnung** (Rz. 6, 10)
- **Stornierung** und Neuerteilung ist **Berichtigung** gleichzustellen (Rz. 14)
- Rückwirkung unabhängig davon, ob zum **Vorteil** oder **Nachteil** – **kein Wahlrecht** – (Rz. 16) - **Nichtbeanstandung bis zum 31.12.2020**, wenn Vorsteuerabzug erst in dem Zeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt
- **Fünf Mindestvoraussetzungen** (wie BFH) für berichtigungsfähige Rechnung erforderlich (Rz. 16 – 27)
- Berichtigung einer Rechnung mit Rückwirkung **kein rückw. Ereignis** (wie Gesetzentwurf zum JStG 2020)

15

VORBEMERKUNG

FÖRDERZEITRAUM FÜR BAUKINDERGELD BIS 31. MÄRZ 2021 VERLÄNGERT

- Kaufvertrag unterzeichnet bzw. Baugenehmigung erhalten bisher bis zum 31.12.2020 – nunmehr Verlängerung bis 31.3.2021; Achtung: Antragsfrist endet unverändert am 31.12.2023
- Grund: Beeinträchtigung durch Corona
- 10 Jahre lang 1.200 EUR Baukindergeld/Kind
- Nähere Informationen: www.kfw.de/baukindergeld.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020

16

16

4|20

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 1

Keine doppelte Berücksichtigung von einmaligem Aufwand

18

ABSCHREIBUNG – BEMESSUNGSGRUNDLAGE UND VOLUMEN

- WG mit einer Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr → AfA
- Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung: Monatsbetrachtung
- Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten: Bemessungsgrundlage und Obergrenze der AfA
- Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Werte, aber § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG und Nr. 1b EStG
- Grds. **lineare AfA**



BERATUNGSHINWEIS:

Degressive AfA bei Anschaffung/Herstellung nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 → 2. Corona-Steuerhilfegesetz

UNZUTREFFENDE ODER FEHLENDE AFA

- Pflicht zur AfA
- AfA **unterlassen oder zu niedrig**: Verteilung auf die verbleibende Rest-ND;
Ausnahmen:
 - Gebäude
 - Bewusste Unterlassung oder keine Bilanzierung
- AfA **überhöht**: entsprechende Anwendung → Reduzierte AfA, bei Gebäuden verkürzter Abschreibungszeitraum

KEINE DOPPELTE BERÜCKSICHTIGUNG VON EINMALIGEM AUFWAND

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Können Anschaffungskosten, die in einem vorangegangenen Veranlagungszeitraum bestandskräftig, aber zu Unrecht als Erhaltungsaufwand berücksichtigt worden sind, sich in den folgenden Veranlagungszeiträumen dennoch ein zweites Mal über die AfA steuerlich auswirken?

21

KEINE DOPPELTE BERÜCKSICHTIGUNG VON EINMALIGEM AUFWAND

BFH-URTEIL VOM 28.3.2020 – IX R 14/19, BSTBL II 2020, ■ (DSTR 2020, 1715)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klägerin	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), A mit 24 %, B mit 76 % beteiligt
2008/2009	GbR erzielt Einkünfte aus VuV, Einbau von Klimageräten in die Immobilie im Dezember 2008, Zahlung der Rechnung v. 29.12.2008 i.H.v. 42.455,35 EUR am 13.1.2009. Abzug anteiliger AfA i.H.v. 354 EUR in 2008 (Nutzungsdauer 10 Jahre), in 2009 Abzug von AfA i.H.v. 4.245 EUR und <u>zusätzlich</u> 42.455,35 EUR als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen, Feststellung der Einkünfte erklärungsgemäß, nach Ap sollen die 42.455,35 EUR wieder hinzugerechnet werden, Änderung der Feststellung unterbleibt, Festsetzungsverjährung für 2009
2012	Klägerin berücksichtigt weiterhin anteilige AfA für die Klimageräte i.H.v. 4.246 EUR als Werbungskosten
Finanzamt	Änderung nach zunächst erklärungsgemäßer Feststellung unter Hinzurechnung von 42.455,35 EUR, nach Einspruch wird Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht, dafür Kürzung der Werbungskosten um die AfA i.H.v. 4.246 EUR
FG Düsseldorf	Die Vornahme der AfA scheidet am Vorliegen eines Restbuchwerts.

22

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- **AK** für ein WG bilden sowohl die BMG für die AfA als auch die **Obergrenze des AfA-Volumens**. In welchem Maße AfA von der BMG vorgenommen werden kann, richtet sich allein nach dem AfA-Volumen.
- Ein irrtümlich als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand abgesetzter Betrag führt ebenso wie eine zu Unrecht überhöht vorgenommene AfA zu einem **Verbrauch des AfA-Volumens**.
- Aufwand, der die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur einmal gemindert hat, kann auch **nur einmal** steuerlich Berücksichtigung finden.

ALLGEMEINES

- Konsequente Weiterentwicklung der Rspr. zur unterlassenen bzw. überhöhten AfA und Übertragung auf zu Unrecht abgezogene Erhaltungsaufwendungen
- Verschulden des „Fehlers“ nicht entscheidend
- Besondere praktische Bedeutung bei Immobilien

**BERATUNGSHINWEIS:**

Entstehungsprinzip bei Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ⇔ Abflussprinzip bei Erhaltungsaufwendungen

UMGEKEHRTER FALL: AK STATT ERHALTUNGSaufwand

- Abschnittsbesteuerung
- FA ist an die steuerliche Beurteilung im Abzugsjahr **nicht** gebunden, aber denkbar, dass in Folgejahren keine Berücksichtigung im Rahmen der AfA erfolgt
- Gefahr: Vollständige Nichtnutzung der Beträge

**BERATUNGSHINWEIS:**

Widerstreitende Steuerfestsetzung → verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeit

25

VERTEILUNG VON ERHALTUNGSaufwand GEM. § 82b ESTDV

- Bestandskräftiger Steuerbescheid mit unzutreffendem Erhaltungsaufwand mit antragsmäßiger Verteilung auf 2 – 5 Jahre
- BFH: Jahr der Aufwandsentstehung hat keine Bindungswirkung → Andere Beurteilung der auf die späteren Jahre entfallenden Beträge möglich → höhere AfA, aber Kürzung um die zu Unrecht abgezogenen Beträge

26

Thema 2

Notfallpraxis und häusliches Arbeitszimmer

27

NOTFALLPRAXIS UND HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER

VORBEMERKUNG

- § 4 Abs. 4 EStG → betriebliche Veranlassung
- § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG → häusliches Arbeitszimmer



BERATUNGSHINWEIS:

Folgewirkungen für Werbungskosten und Sonderausgaben

28

NOTFALLPRAXIS UND HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER

Abziehbarkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer

```

    graph TD
      A[Aufwendungen für ein außerhäusliches Arbeitszimmer  
(keine räumliche Verbindung zu Wohnräumen, nicht büromäßig eingerichtet)] -- ja --> B[unbeschränkter Abzug]
      A -- nein --> C[Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer]
      C -- ja --> B
      C -- nein --> D[Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit?]
      D -- ja --> B
      D -- nein --> E[Steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?]
      E -- ja --> F[kein Abzug]
      E -- nein --> G[beschränkter Abzug  
(max. 1.250 EUR)]
    
```

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 480

29

NOTFALLPRAXIS UND HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER

HOMEOFFICE UND ARBEITSZIMMERAUFWENDUNGEN

- Tätigkeitsmittelpunkt

FALLVARIANTEN

- Telearbeit: Ausschließlich am Heimarbeitsplatz (Home-Office)
- Telearbeit: Überwiegend am Heimarbeitsplatz (Home-Office)
- Telearbeit: Nicht überwiegend am Heimarbeitsplatz (Home-Office)

BERATUNGSHINWEISE:

- „Anderer Arbeitsplatz“
- Höchstbetrag i.H.v. 1.250 EUR ist Jahresbetrag
- Esszimmernutzung

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE

30

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

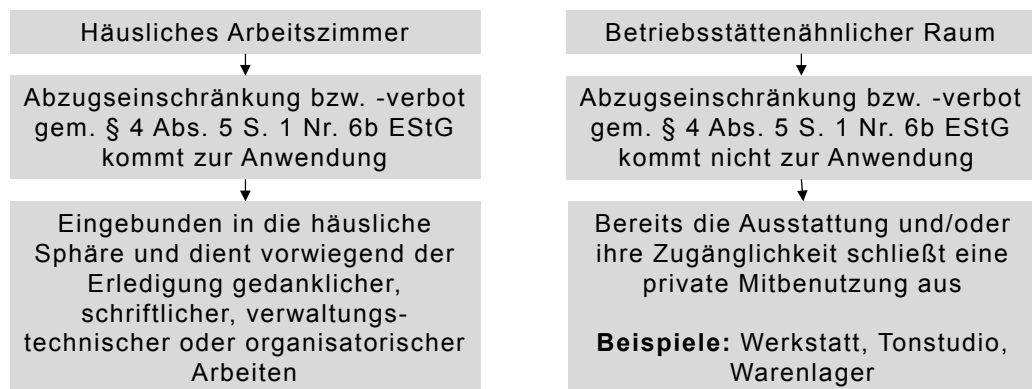
Stellt ein im Keller des privaten Wohnhauses einer Ärztin eingerichteter Notbehandlungsraum einen betriebsstättenähnlichen Raum (Notfallpraxis) dar, wenn er nur über den Eingangsbereich des Hauses und einen Teil des Flures im Erdgeschoss zu erreichen ist, oder handelt es sich in diesem Fall um ein häusliches Arbeitszimmer?

BFH-URTEIL VOM 29.1.2020 – VIII R 11/17, BSTBL II 2020, 445**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010 – 2012
Klägerin	Die Klägerin war Augenärztin. Sie betrieb in den Streitjahren zusammen mit weiteren Ärzten eine Gemeinschaftspraxis (Rechtsform: GbR). Die Tätigkeit als Ärztin übte sie in den Praxisräumen aus. Daneben unterhielt sie im Keller ihres privaten Wohnhauses einen für die Behandlung von Patienten in Notfällen eingerichteten Raum. Dieser war mit einer Klappliege, einer Spalllampe, einer Sehtafel, einem Medizinschrank, Instrumenten und Hilfsmitteln (z.B. zum Entfernen von Fremdkörpern), einem kleinen Tisch zum Ausstellen von Rezepten und mehreren Stühlen eingerichtet. Der Notfallbehandlungsraum wurde ausschließlich für ärztliche Behandlungen genutzt. Für die Streitjahre wurden 147 Behandlungen dokumentiert. Das Wohnhaus der Klägerin verfügte über einen Hauseingang im Erdgeschoss, durch den man in einen Flur gelangte. Von dem Flur führte eine Treppe in den Keller, wo sich neben dem Notbehandlungsraum ein Heizungsraum, ein Hauswirtschaftsraum, ein Waschraum und ein weiterer Raum befanden. Von dem Flur im Erdgeschoss gelangte man zudem in das Schlafzimmer, die Küche, das Wohn- und Esszimmer und zum Gäste-WC. Die Räume im Keller waren nicht über einen gesonderten Kellereingang erreichbar.
Finanzamt	Das Finanzamt berücksichtigte die als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für die Notfallpraxis nicht.
FG Münster	Auch das FG Münster ließ keinen Kostenabzug zu.

BFH: REVISION BEGRÜNDET

Ist bei einem in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der als Behandlungsraum eingerichtet ist und der nachhaltig zur Behandlung von Patienten genutzt wird, aufgrund seiner Einrichtung und tatsächlichen Nutzung eine private (Mit-)Nutzung praktisch auszuschließen, begründet allein der Umstand, dass die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen können, keine Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für die geltend gemachten Betriebsausgaben.

BETRIEBSSTÄTTENÄHNLICHE EINRICHTUNG ODER HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER?**BERATUNGSHINWEISE:**

- Vorsorge für Nutzungsnachweis
- Kosten für Zugangswege nicht abzugsfähig

Aufzeichnungspflicht gem. § 4 Abs. 7 EStG

- Einzel und getrennt
- Nicht bei betriebsstättenähnlicher Einrichtung



BERATUNGSHINWEIS:

Gebot der getrennten Aufzeichnung beachten

Gefahr des (Sonder-) Betriebsvermögens

- Qualifikation als (Sonder-)Betriebsvermögen
- Ausnahme: Untergeordneter Wert



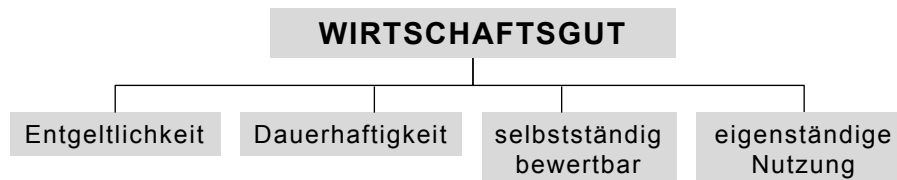
BERATUNGSHINWEIS:

- § 8 EStDV
- Differenzierung zwischen grundstücksbezogenen und nutzungsbezogenen Aufwendungen

Thema 3

Wärmeenergie als Wirtschaftsgut – Sachentnahme durch Beheizen des Wohnhauses mit selbst erzeugter Wärmeenergie – Teilwert bei sog. Kuppelerzeugnissen

WÄRMEENERGIE ALS WIRTSCHAFTSGUT – SACHENTNAHME DURCH BEHEIZEN DES WOHNHAUSES MIT SELBST ERZEUGTER WÄRMEENERGIE – TEILWERT BEI SOG. KUPPELERZEUGNISSEN



BERATUNGSHINWEIS:
Verkehrsfähigkeit

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 493

37

37

WÄRMEENERGIE ALS WIRTSCHAFTSGUT – SACHENTNAHME DURCH BEHEIZEN DES WOHNHAUSES MIT SELBST ERZEUGTER WÄRMEENERGIE – TEILWERT BEI SOG. KUPPELERZEUGNISSEN

BEWERTUNG VON ENTNAHMEN

- Teilwert
- Fiktionen:
 - Ein fiktiver Käufer soll den Gesamtpreis unter der Voraussetzung der Fortführung des Betriebes ermitteln, also unter Berücksichtigung der künftigen Erfolge.
 - Der fiktive Käufer soll den Gesamtwert auf die einzelnen WG verteilen.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 495

38

38

WÄRMEENERGIE ALS WIRTSCHAFTSGUT – SACHENTNAHME DURCH BEHEIZEN DES WOHNHAUSES MIT SELBST ERZEUGTER WÄRMEENERGIE – TEILWERT BEI SOG. KUPPELERZEUGNISSEN

TEILWERTVERMUTUNGEN

- Bei der **Anschaffung** entspricht der Teilwert aller WG den tatsächlichen **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** (= Wiederbeschaffungskosten)
- **Nicht abnutzbares AV:** Vermutung „Teilwert = Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten“ gilt auch **später**
- **Abnutzbares AV:** Teilwert = **um die AfA verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** bzw. Wiederbeschaffungskosten
- **Umlaufvermögen:** Wiederbeschaffungskosten, die i.d.R. mit dem **Markt- oder Börsenpreis** identisch sind
- **Obergrenze: Wiederbeschaffungskosten; Untergrenze Einzelveräußerungspreis** (abzgl. Verkaufskosten)



BERATUNGSHINWEIS:

Nutzungen und Leistungen

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 496

39

39

WÄRMEENERGIE ALS WIRTSCHAFTSGUT – SACHENTNAHME DURCH BEHEIZEN DES WOHNHAUSES MIT SELBST ERZEUGTER WÄRMEENERGIE – TEILWERT BEI SOG. KUPPELERZEUGNISSEN

KUPPELPRODUKTION

- Bei der Erstellung eines Produkts fällt aus technischen Gründen mindestens ein weiteres Produkt an
- Häufig: Haupt- und Nebenprodukt sowie „Abfall“
- Besonderes Bewertungsproblem



BERATUNGSHINWEIS:

Herstellungskosten

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 497

40

40

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Mit welchem Wert ist die Entnahme von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk zu bewerten, wenn diese für eigene Zwecke verwendet wird?
- Ist bei der Entnahme von Nutzungen oder Leistungen des Unternehmens davon auszugehen, dass es sich um den außerbetrieblichen Einsatz eines betrieblichen Wirtschaftsguts oder der Leistungen des Unternehmens handelt oder ob der durch die Nutzung bzw. Leistung verursachte Aufwand als entnommen gilt?
- Wie ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die erzeugte Wärme i.R.d. Produktion von anderen Wirtschaftsgütern entsteht, also ein Nebenerzeugnis ist, das ohnehin anfällt?

BFH-URTEIL VOM 12.3.2020 – IV R 9/17, BFH/NV 2020, 973 (DSTR 2020, 1421)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2013, 2014
Klägerin	GbR, bestehend aus Ehepartnern: Betrieb eines Blockheizkraftwerks mit Biogasanlage. Verwertet zu Strom wird überwiegend die im landwirtschaftlichen Betrieb des Gesellschafters anfallende Gülle. Der Strom wird vollständig entgeltlich in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Die beim Betrieb des Blockheizkraftwerks anfallende Wärme wird zum einen zum Beheizen des Wohnhauses der Gesellschafter genutzt. Zum anderen liefert die Klägerin entgeltlich Wärme an den Cousin eines Gesellschafters zum Beheizen dessen Wohnhauses. Die Klägerin setzte für die Nutzung der Wärme zu privaten Zwecken ihrer Gesellschafter einen Entnahmewert von brutto 600 EUR (2013) und 900 EUR (2014) unter Berücksichtigung des dem Cousin des Gesellschafters in Rechnung gestellten Werts je kWh an. Das Kraftwerk war nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen. Nutzer der Abwärme mussten entsprechende Versorgungsleitungen legen und zudem eine weitere Heizungsanlage vorhalten, weil das Kraftwerk keine Versorgungssicherheit gewährleistete.
Finanzamt	Erhöhung des Entnahmewerts auf rd. 2.200 EUR (2013) bzw. 2.300 EUR (2014), Grundlage: Bundesweit einheitliche durchschnittliche Fernwärmepreise (Grundlage: tatsächliche Verkäufe)
Klägerin	Bisheriger Entnahmewert auf der Basis des dem Cousin berechneten Werts je kWh.
FG Baden-Württemberg	Stattgabe der Klage, Teilwert ist der Wert, mit dem die Wärme an den weiteren angeschlossenen Haushalt geliefert wird. Es sei dargelegt worden, dass zu diesem Entgelt die Wärme auch an andere geliefert worden sei. Zulassung der Revision wegen grds. Bedeutung.

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- Wärmeenergie: kinetische Energie von Atomen oder Molekülen oder anderen Teilchen eines Stoffes. **Ausgangspunkt:** nur eine **Eigenschaft des jeweiligen Stoffes** und damit ein unselbstständiger wertbildender Faktor des jeweiligen WG. Verselbstständigung, wenn sie **als solche in den Verkehr gebracht** wird. Gegeben, wenn über Wärmemengenzähler bestimmungsgemäß an einen Abnehmer geliefert oder für private Zwecke verbraucht wird → Wärmeenergie abgespalten und verkehrsfähig
- Bestätigung des FG: **Entnahme** nach § 6 Abs. 7 Nr. 2, Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Halbsatz 1 EStG → **Teilwert** → In den Verkehr gebrachte Wärmeenergie **bilanzierungsfähiges WG** → privater Verbrauch – entgegen der Auffassung des Finanzamts – **keine mit den tatsächlichen Selbstkosten anzusetzende Nutzungsentnahme**
- **(Wieder-)Herstellungskosten** auch bei Kuppelerzeugnissen **tauglicher Maßstab** zur Bestimmung des Teilwerts → **niedrigerer Marktpreis**

43

BEWERTUNG BEI § 4 ABS. 3 UND § 4 ABS. 1 BZW. § 5 ESTG

- Entnahmen und Einlagen sind in gleicher Weise zu berücksichtigen
- Dies gilt auch für die Bewertung, insb. für § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

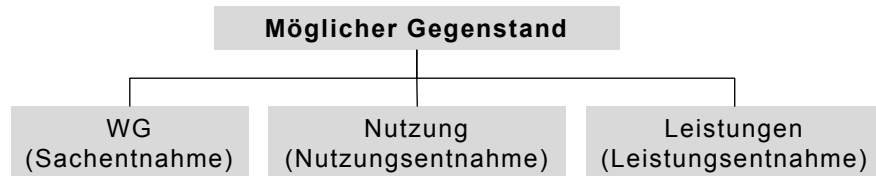
**BERATUNGSHINWEIS:**

Gesetzliche Regelung seit VZ 2013

44

WÄRMEENERGIE ALS WIRTSCHAFTSGUT – SACHENTNAHME DURCH BEHEIZEN DES WOHNHAUSES MIT SELBST ERZEUGTER WÄRMEENERGIE – TEILWERT BEI SOG. KUPPELERZEUGNISSEN

ENTNAHME



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 502

45

45

WÄRMEENERGIE ALS WIRTSCHAFTSGUT – SACHENTNAHME DURCH BEHEIZEN DES WOHNHAUSES MIT SELBST ERZEUGTER WÄRMEENERGIE – TEILWERT BEI SOG. KUPPELERZEUGNISSEN

VERSELBSTSTÄNDIGUNG EINES WIRTSCHAFTSGUTS

- WG als solches in den Verkehr gebracht
- Wärmeenergie über Wärmezähler bestimmungsgemäß an einen Abnehmer geliefert oder für private Zwecke entnommen
- Verkehrsfähiges Gut

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 503

46

46

SACHENTNAHME VON WÄRMEENERGIE

- Entnahme: Marktpreis



BERATUNGSHINWEIS:

Bedeutung des Verweises in § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG

- Herstellungskosten, sog. Reproduktions- oder Wiederbeschaffungskosten
- Niedrigerer Marktpreis



BERATUNGSHINWEIS:

- Bedeutung der gesetzlichen Teilwertdefinition
- Überprüfung durch den BFH → Tatsachenfeststellung

- Herstellungs-(Reproduktions-)kosten sind Ausgangspunkt → Schätzung
- Veräußerungspreis marktgerecht

47

TEILWERT BEI KUPPELPRODUKTION

- Herstellungskosten
- Rückgriff auf die Kalkulationsmethoden:
 - Restwertmethode
 - Tragfähigkeitsprinzip (→ Äquivalenzziffern)
 - Qualitätsprinzip

48

Thema 4

Anwendungsschreiben zur Sonderabschreibung für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG

49

ANWENDUNGSSCHREIBEN ZUR SONDERABSCHREIBUNG FÜR DIE ANSCHAFFUNG ODER HERSTELLUNG NEUER MIETWOHNUNGEN NACH § 7b EStG

VORBEMERKUNG

- Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus v. 4.8.2019
- Ausdehnung auf VZ 2018
- Abzug als Werbungskosten
- BMF-Schreiben v. 7.7.2020 mit „Angaben zur Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG“



BERATUNGSHINWEIS:

Bedeutung des BMF-Schreibens

- Aufbau der weiteren Ausführungen → Keine Kritik an § 7b EStG



BERATUNGSHINWEIS:

§ 7b EStG als Wahlrecht

50

„NEUBAUTEN“ I.S.V. § 7b EStG

- Regionaler Anwendungsbereich
- Bauantrag/Bauanzeige **nach** dem 31.8.2018 und **vor** dem 1.1.2022 → Eingangsstempel der Behörde

**BERATUNGSHINWEIS:**

Früher oder erneut gestellte identische Bauanträge/-anzeigen

- Anschaffung: Antrags-/Anzeigezeitpunkt des Herstellers entscheidend

**BERATUNGSHINWEIS:**

Erwerbsfälle

51

**BERATUNGSHINWEIS:**

Keine klare Trennung

Tatbestandsvoraussetzungen**Wohnung**

- baulich getrennte, in sich abgeschlossene Einheit mit Mindestwohnfläche von 23 qm
- Studenten- oder Seniorenheim:
 - sachliche Anforderung
 - mind. 20 qm
- Garage

**BERATUNGSHINWEIS:**

Küchenanschlüsse

„neu“

- Neubau
- Aus- oder Umbau
- Aufstockung oder Anbau

Nicht aber:

Modernisierung, Sanierung oder Erweiterung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Suspensionierung von R 7.3 Abs. 5 EStR

52

SONDERASPEKTE „NEUE WOHNUNG“

- Teilung einer bereits vorhandenen Wohnung
- Erforderlich: Fertigstellung und Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (= Möglichkeit der Nutzung)

NUTZUNGSVORAUSSETZUNGEN

- Begünstigte Wohnung dient im Jahr der Fertigstellung/Anschaffung und in den folgenden 9 Jahren der **entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken** → Tages- oder Jahresbetrachtung?



BERATUNGSHINWEIS:
Vorübergehender Leerstand

- Einhaltung der Anforderung des § 21 Abs. 2 EStG?
 - Ja: Vollständiger Abzug
 - Nein: Sonderabschreibung geht anteilig verloren, wie andere Werbungskosten auch



BERATUNGSHINWEISE:

- Entwurf des JStG 2020
- Kombination mit § 8 Abs. 2 S. 12 EStG

VERMIETUNGSERFORDERNIS

55

BEGÜNSTIGUNGSZEITRAUM (1)

- Bauantrag/Bauanzeige: nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022

**BERATUNGSHINWEIS:**

Baubeginn nicht entscheidend

- Erwerb: Begünstigung nur, wenn Wohnung **Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft** → Übergang des wirtschaftlichen Eigentums
- Beispiel: Erwerbszeitpunkt
A erwirbt im September 2020 eine Wohnung in einem Mehrfamilienhaus, das im März 2020 fertiggestellt wurde, nachdem im **März 2018** die **Baugenehmigung** beantragt wurde. Der Kaufvertrag wurde im Dezember 2018 geschlossen.

56

BEGÜNSTIGUNGSZEITRAUM (2)

- Letztmalige Nutzung: VZ 2026 bzw. im letzten vor dem 1.1.2027 endenden Wirtschaftsjahr → ggf. keine vollständige Nutzung des § 7b EStG
- Beispiel: Verspätete Fertigstellung
Eine Wohnung wird im Jahr 2024 fertiggestellt, obwohl der Bauantrag bereits in 2021 gestellt wurde. Das Eigentum geht am 1.12.2024 über und die Wohnung ist ab diesem Zeitpunkt vermietet. Eine Sonderabschreibung von max. 5 % ist in den Jahren 2024, 2025 und 2026 möglich. Eine Berücksichtigung im Jahr 2027 scheidet auf Grund der absoluten zeitlichen Begrenzung aus. Nach Auffassung der FinVerw soll die **AfA** im Jahr **2027** gegenüber den Vorjahren **unverändert** sein, erst ab dem Jahr 2028 erfolgt die AfA gem. § 7a Abs. 9 EStG.

**BERATUNGSHINWEIS:**

Keine Ausnahmeregelung

57

Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung**AK/HK des Gebäudes**

- Allgemeine Grundsätze
- Anschaffungsnebenkosten
- Anschaffungsnahe Herstellungskosten
- Kosten für Gebäudeabbruch

Nicht erfasst

- Grund und Boden (einschließlich Grundstückserschließung)
- Möblierung

**BERATUNGSHINWEISE:**

- Nachträgliche Überschreitung der Obergrenze
- Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag

58

BAUKOSTENOBEGRENZE

- 3.000 EUR/qm als Obergrenze, sonst keine Sonderabschreibung nach § 7b EStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

„Abschreibungsfähige Anschaffungs- oder Herstellungskosten“

→ Suspendierung des § 6b Abs. 6 EStG

- Anschaffungskosten auch für Räume, die allen Hausbewohnern zur Verfügung stehen → Anteil der Fläche der Wohnung an der gesamten Nutzfläche
- Anders bei alleiniger Nutzung → Alleinige Zurechnung
- Sonderausstattung: allgemeine Kostenaufteilung, anders wenn eindeutig und nachweisbar anderen Nutzflächen zuordenbar

**BERATUNGSHINWEIS:**

Gestaltungsinstrument in der Praxis

- Arbeitshilfe und Anleitung des BMF zur Kaufpreisaufteilung

Ermittlung der Nutzfläche

abweichend von § 2 Abs. 3 WoFIV sind auch Nebenräume, soweit sie zur Benutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und die zur begünstigten Wohnung gehörenden Garagen einzubeziehen

Bruttogrundfläche des aufgrund der Baumaßnahme entstandenen Gebäudes → Gesamtfläche aller Grundrissebenen eines Bauwerks, die nach DIN 277 ermittelt werden

BEISPIEL: UNTERSCHIED DER METHODEN (GEM. RZ 54) (1)

Ein Gebäude mit einer Bruttogrundfläche (BGF) von insg. 750 qm wird neu errichtet. Die Nutzung des Gebäudes stellt sich wie folgt dar:

- 300 qm Fläche entfallen auf Mietwohnungen,
- 350 qm Fläche entfallen auf vermietete gewerblich genutzte Flächen,
- 50 qm Fläche entfallen auf gemeinschaftlich genutzte Nebenräume und
- 50 qm Fläche entfallen auf Funktions- und Haustechnikflächen, Aufzüge und Aufzugsschächte, Treppenläufe und -podeste.

Die Herstellungskosten betragen insg. 1.850.000 EUR, darin enthalten sind Mehraufwendungen für Sonderausstattung der gewerblich genutzten Fläche i.H.v. 100.000 EUR.

BEISPIEL: UNTERSCHIED DER METHODEN (GEM. RZ 54) (2)

Die Baukosten je qm (Wohn)Fläche ermitteln sich wie folgt:

- a) Nach WoFIV und R 4.2 Abs. 6 S. 4 EStR: $1.750.000 \text{ EUR} / 700 \text{ qm} = 2.500 \text{ EUR/qm}$
- b) Nach DIN 277: $1.750.000 \text{ EUR} / 750 \text{ qm} = 2.333 \text{ EUR/qm}$

Die Baukostenobergrenze nach § 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG ist damit in beiden Fällen nicht überschritten.



BERATUNGSHINWEIS:
Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

FÖRDEROBERGRENZE

- 2.000 EUR/qm
- Tatsächliche Aufwendungen, wenn diese 2.000 EUR/qm unterschreiten

**BERATUNGSHINWEIS:**

Jahresregelung

- Keine Nachholung von nicht wahrgenommen Abschreibungen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Folgeabschreibungen

63

Rückgängigmachung der Sonderabschreibung**Nichterfüllung des Vermietungs-
erfordernisses**

- Rückgängigmachung in voller Höhe
- Anpassung der linearen AfA
- Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist

**Rückwirkendes Überschreiten der
Baukostenobergrenze****BERATUNGSHINWEISE:**

- Verzinslichkeit
- Regelung im Kaufvertrag
- Möglichkeit zur Schaffung von Abschreibungspotential

64

BEIHILFEPROBLEMATIK

- Höchstgrenze in drei Kalenderjahren:
 - Nach der De-minimis-Verordnung: **200.000 EUR** und
 - Nach der DAWI-de-minimis-Verordnung: **500.000 EUR**
- Wenn Beihilfe erhalten, dann Benennung von Beihilfegeber, Datum der Gewährung und Höhe des bescheinigten Werts dieser Beihilfen ggü. dem Finanzamt → Voraussetzung für die Inanspruchnahme
- Erklärung, wenn keine anderen Beihilfen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Kein Hinweis auf die Anlage

- Entscheidend: Steuerlicher Vorteil aus der Sonderabschreibung, nicht deren Höhe → Tool auf der Homepage des BMF

65

Thema 5

Kein Übergang von Verlusten i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG
auf Erben

66

VERLUSTAUSGLEICHVERBOTE UND -EINSCHRÄNKUNGEN

- Gesetzliche Einschränkungen für Verlustausgleich und -abzug



BERATUNGSHINWEIS:

Abgrenzung zur Liebhaberei

- Umfangreiche Regelungen im EStG



BERATUNGSHINWEIS:

Erweiterung des Verlustrücktrags für 2020 und 2021 auf 5 bzw. 10 Mio. EUR, im Übrigen: unverändert

NEGATIVE EINKÜNFTE AUS DRITTSTAATEN (§ 2a EStG)

- Steuerersparnis, ohne erkennbaren Nutzen für die deutsche Volkswirtschaft
- **Insb.** erfasst Verluste aus:
 - einer im Drittstaat belegenen luf Betriebsstätte
 - einer im Drittstaat belegenen **gewerblichen Betriebsstätte**
 - der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als **stiller Gesellschafter** und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat
 - VuV von **unbeweglichem Vermögen** oder Sachinbegriffen, wenn diese in einem Drittstaat belegen sind
 - Anteilen an KapG in Drittstaaten
- Einkunftsart, nur gem. den ausländischen steuerlichen Merkmale (✗ Subsidiarität)

Sonderaspekte

Rückausnahme: Gewerbliche Betriebsstätten

- Ausschließlich oder fast ausschließlich
- Herstellung oder Lieferung von Waren (außer Waffen)
- Gewinnung von Bodenschätzen
- Erbringung gewerblicher Dienstleistungen (mit Ausnahmen u.a. für Fremdenverkehr)

Drittstaaten

- Nicht-EU-Staaten
- Nicht-EWR-Staaten, sofern diese Amtshilfe leisten

ANWENDUNG DES § 2a EStG

- Symmetriethese in DBA-Fällen



BERATUNGSHINWEIS:

Aktivitätsklauseln in den DBA

- Berücksichtigung von ausländischen Verlusten im Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) nur i.R.d. § 2a EStG, bei DBA-Fällen nur bei Anrechnungsmethode



BERATUNGSHINWEIS:

Kein Progressionsvorbehalt für Einkünfte i.S.d. § 2a EStG in EU-Fällen

ANWENDUNGSBEISPIEL

A ist nur in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und erzielt aus einer in **Frankreich** belegenen Immobilie Einkünfte aus VuV i.H.v. - 10.000 EUR. Die Einkünfte unterliegen nach dem DBA Deutschland-Frankreich der **Freistellungsmethode**. Nach § 32b Abs. 1 S. 2 EStG ist ein negativer (ebenso wie ein positiver) Progressionsvorbehalt nicht anzuwenden. Die Einkünfte haben insg. keine einkommensteuerliche Wirkung in der Bundesrepublik Deutschland.

Abwandlung 1:

Die Immobilie ist in **Spanien** belegen.

Abwandlung 2:

Die Immobilie ist in der **Schweiz** belegen.

Abwandlung 3:

Die Immobilie ist in den **USA** belegen.

ANWENDUNGSBEISPIEL**Vermietung von unbeweglichem Vermögen**

	Frankreich	Spanien	Schweiz	USA
Verluste aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. – 10.000 EUR				
DBA	Freistellung	Anrechnung	Anrechnung	Freistellung
§ 2a EStG	Nein (EU-Land)	Nein	§ 2a EStG gilt (Einkünfte werden erfasst)	Nein (keine Einkünfte- erfassung)
Progressions- vorbehalt	Nein	Nein	Nein, da § 2a EStG	Ja, negativer Progressionsvor- behalt und § 2a EStG
Vorsicht § 23 EStG & Rbnb-Fälle				

VERLUSTE IM ERBFALL

- BFH-Beschl. vom 17.12.2007: Verluste gehen unter (Übergangsregelung ausgelaufen)
- In seltenen und extrem gelagerten Konstellationen: abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO oder Steuererlass nach § 227 AO
- Ehegatten: § 62d EStDV
 - Bei Zusammenveranlagung: Verrechnung von Verlusten des verstorbenen Ehegatten und Verlustabzug
 - Bei Zusammenveranlagung im Vorjahr: Verlustrücktrag, sonst nur Verlustrücktrag beim Erzieler der Verluste
- Differenzierung: §§ 2a, 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3 EStG ↔ §§ 15a, 15b EStG

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Gehen gesondert festgestellte verbleibende negative Einkünfte nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG auf den Erben über?

KEIN ÜBERGANG VON VERLUSTEN I.S.D. § 2a ABS. 1 EStG AUF ERBEN

BFH-URTEIL VOM 23.10.2019 – I R 23/17, BFH/NV 2020, 999 (DSTR 2020, 1358)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012 - 2014
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten
2002-2012	Vater des Klägers erzielt Einkünfte i.S.d. § 21 EStG aus der Vermietung einer Immobilie in der Schweiz, durch hohe mit Darlehen finanzierte Renovierungskosten (2002 - 2005) entstandene Verluste können nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 Buchst. a EStG nicht ausgeglichen werden, auf den 31.12.2011 gesondert festgestellte Verluste i.S.d. § 2a EStG i.H.v. 251.907 EUR, Vater verstirbt am 20.8.2012, Sohn tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die Darlehensverträge ein und führt die Vermietung fort.
2012-2014	Kläger erzielt positive Einkünfte aus der Vermietung der Immobilie in der Schweiz und beantragt eine Verlustverrechnung mit den Verlusten i.S.d. § 2a EStG des Vaters und entsprechende gesonderte Feststellungen auf den 31.12.2012 (174.630 EUR), 31.12.2013 (104.590 EUR) sowie 31.12.2014 (45.442 EUR) der verbliebenen Verluste nach § 2a EStG.
Finanzamt	Finanzamt unterwirft die Einkünfte i.S.d. § 21 EStG ohne Verrechnung mit den Verlusten der ESt und lehnt den Erlass entsprechender Verlustfeststellungsbescheide für den Kläger ab. Die Einsprüche gegen die ESt-Bescheide sind zum Zeitpunkt der BFH-Entscheidung noch offen.
FG Düsseldorf	Nach erfolglosem Einspruch gegen die Ablehnung des Erlasses der Verlustfeststellungsbescheide gibt das FG der Klage statt.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 536

75

75

KEIN ÜBERGANG VON VERLUSTEN I.S.D. § 2a ABS. 1 EStG AUF ERBEN

BFH: REVISION BEGRÜNDET – ABWEISUNG DER KLAGE

- § 2a EStG dient ebenso wie § 10d EStG der Verwirklichung des **Leistungsfähigkeitsprinzips**, so dass die Erwägungen des GrS zur Nichtvererblichkeit von Verlusten auf § 2a EStG durchschlagen.
- Eine **Aufspaltung** des materiellen Steuertatbestandes zwischen Erblasser und Erben („Verklammerung“), die eine Berücksichtigung von Verlusten beim Erblasser rechtfertigen können, **liegt bei § 2a EStG nicht vor**.
- Verluste i.S.d. § 2a EStG mindern die **finanzielle Leistungsfähigkeit des Erblassers** und nicht die des Erben.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 538

76

76

Allgemeines

- Erste Entscheidung zum Untergang von § 2a EStG-Verlusten im Erbgang



BERATUNGSHINWEIS:

Keine Änderung der Rspr. zum Verlustuntergang im Erbgang

„Verklammerung“ von Besteuerungsmerkmalen

- Ist die Verlustentstehung und die Verlustverrechnung ein **gespaltener miteinander verklammerter Steuer-tatbestand**?
- Entscheidung z.B. zu § 2 AuslInvG
- Kein Fall der Verklammerung



BERATUNGSHINWEIS:

Auswirkungen auf andere Verlustverrechnungsbeschränkungen

Widerspruch zum Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

- Argument des GrS
- Keine Beeinflussung der Leistungsfähigkeit des Erben durch die § 2a-Verluste



BERATUNGSHINWEIS:

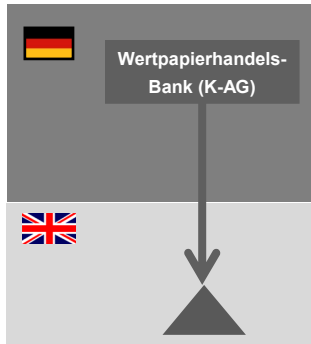
Definitiver Verlostauschluss verfassungswidrig? **2 BvL 19/14**

Gestaltungsansätze

- Verluste aus der Vermögenssubstanz
- Frühzeitige Verrechnung durch Umschichtung bei Veräußerungsverlusten
- Umstrukturierung: Zwischen- oder Teilwertansatz
- Entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung

KEIN ÜBERGANG VON VERLUSTEN I.S.D. § 2a ABS. 1 EStG AUF ERBEN

FG HESSEN V. 4.9.2018, 4 K 385/17 (REV. UNTER I R 32/18)



Errichtung der Zweigniederlassung (angemietete Büros) in 2004 mit Anstellung von 10 lokalen Mitarbeitern, die im Bereich Aktienanalyse und Wertpapierhandel tätig sind. Tätigkeit verursacht dauerhaft Verluste (Summe: rd. 3,6 Mio. €)

2007: Vorstand beschließt die Schließung der Zweigniederlassung, Kündigung und Abfindung der Arbeitnehmer, 2007 tritt die C-Ltd. in den Mietvertrag ein.

2008: Englischer StB teilt mit, dass die Verluste infolge der Schließung der Zweigniederlassung nicht mehr vorgetragen werden können

2008: Englischs Finanzamt: Für das Wj. 2007/08 und spätere Jahre ist die Abgabe einer Steuererklärung nicht mehr notwendig.

Stpfl.: finale Verluste sind in D zu berücksichtigen, auch bei der GewSt

FA: Keine Berücksichtigung infolge „Timac Agro“ und § 9 Nr. 3 GewStG

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020

79

79

KEIN ÜBERGANG VON VERLUSTEN I.S.D. § 2a ABS. 1 EStG AUF ERBEN

EUGH-VORLAGE DURCH BFH-BESCHLUSS VOM 6.11.2019 (I R 32/18)

- Deutsches Recht: Symmetriethese → Keine Berücksichtigung
- Vorlagefragen:
 - Berücksichtigung „finaler“ Verluste im Betriebsstättenstaat geboten?
 - Ist ein Abzug von „finalen“ Verlusten auch bei der deutschen Gewerbesteuer geboten?
 - Führt die zumindest theoretische Möglichkeit, durch Wiedereröffnung einer Betriebsstätte diese Verluste später nutzen zu können, zu einer anderen Lösung
 - Welche Auswirkungen ergeben sich aus einem evtl. Verlustvortrag im Ausland – sind nur die laufenden oder auch vorgetragene Verluste als „final“ zu qualifizieren?
 - In welcher Höhe sind finale Verluste zu berücksichtigen, insbesondere nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Betriebsstätten- oder des Stammhausstaates?
- **Az EuGH: C-538/20**

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020

80

80

Thema 6

Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Zufluss von Tantiemen bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses

81

BEHERRSCHENDER GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER: ZUFLUSS VON TANTIEMEN BEI VERSPÄTETER FESTSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

AUSGANGSPUNKT

- Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG)

§ 38a ABS. 1 EStG

Laufender Arbeitslohn:
Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt

Sonstige Bezüge:
Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird



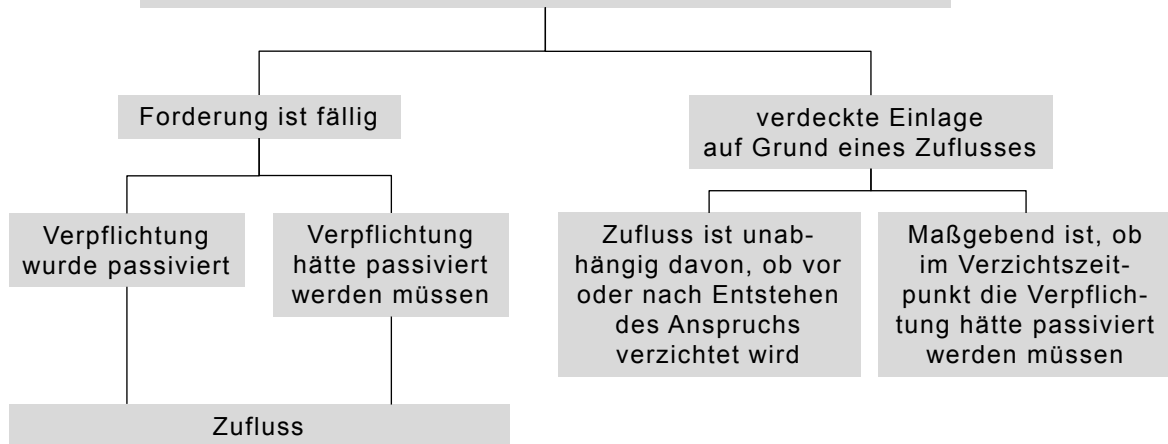
BERATUNGSHINWEIS:
Bezug von Arbeitslohn



BERATUNGSHINWEIS:
Bezug bei Zahlung

82

ZUFLUSS BEIM BEHERRSCHENDEN GES.-GF (GEM. BMF)



VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Fließt dem Ges.-GF ein Vermögensvorteil bereits bei Fälligkeit zu, sofern die KapG zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist?
- Stellt die KapG ihren Jahresabschluss verspätet fest, ist die Forderung dann zu dem Zeitpunkt als fällig anzusehen, zu dem sie fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre?
- Ist ein Verlustrücktrag bei der Berechnung der Tantiemehöhe zu berücksichtigen, selbst wenn dies in der Tantiemenregelung nicht ausdrücklich vorgesehen ist?

BEHERRSCHENDER GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER: ZUFLUSS VON TANTIEMEN BEI
VERSPÄTETER FESTSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

BFH-URTEIL VOM 28.4.2020 – VI R 44/17, BFH/NV 2020, 1125 (DSTR 2020, 1902)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2009
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i.H.v. ca. 158.000 EUR (A-GmbH) und ca. 208.000 EUR (B-GmbH). Der Kläger war im Streitjahr zu 51 % Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Weiterer Anteilseigner und ebenfalls GF der A-GmbH war der Bruder des Klägers. Der Kläger war außerdem Alleingesellschafter und GF der B-GmbH. Nach den GF-Verträgen gewährte die jeweilige GmbH neben dem monatlichen Festgehalt Tantiemen. Diese waren jeweils vom Jahresüberschuss der HB nach Verrechnung mit Verlustvorträgen und vor Abzug der KSt und GewSt zu berechnen und einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig . In der Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2008 wurde zugunsten des Klägers eine Tantieme i.H.v. ca. 161.000 EUR und in derjenigen der B-GmbH eine Tantieme i.H.v. 160.000 EUR als sonstige Rückstellung ausgewiesen. Die Bilanzen der A-GmbH und der B-GmbH wurden im Dezember des Streitjahres festgestellt . Die Tantiemen wurden weder im Streitjahr noch in den Folgejahren ausgezahlt. In 2009 erlitten die A-GmbH und die B-GmbH Verluste, die ertragsteuerlich in das Wirtschaftsjahr 2008 zurückgetragen wurden.
Finanzamt	Das Finanzamt erhöhte den Bruttoarbeitslohn des Klägers um die im jeweiligen Jahresabschluss zum 31.12.2008 enthaltenen Tantiemen auf ca. 688.000 EUR.
FG Rheinland-Pfalz	Die Klage gegen den geänderten ESt-Bescheid war unbegründet . Ein Verlustrücktrag war nicht nachträglich bei der Tantiemenberechnung zu berücksichtigen, weil die Tantiemenvereinbarung dies nicht vorsah. Zudem fließt der Vermögensvorteil aus den Tantiemen bei dem beherrschenden Ges.-GF nicht erst bei Zahlung, sondern bei regulärer Fälligkeit zu.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 548

85

85

BEHERRSCHENDER GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER: ZUFLUSS VON TANTIEMEN BEI
VERSPÄTETER FESTSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

BFH: REVISION BEGRÜNDET

- **Zuflussfiktion** hinsichtlich von Einnahmen des beherrschenden Ges.-GF bei Fälligkeit (auch ohne Zahlung oder Gutschrift) erfasst nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen, die die KapG dem beherrschenden Gesellschafter **schuldet und** die sich bei der Ermittlung des Einkommens der KapG **ausgewirkt** haben.
- Enthält die Satzung/der GF-Vertrag eine **bindende Regelung über eine spätere Fälligkeit** des Anspruchs (**hier: ein Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses**), ist es gerechtfertigt, hierauf abzustellen.
- Ob im Hinblick auf **§ 42 AO** etwas anderes gilt, wenn der beherrschende Gesellschafter durch die Nichtbeachtung der gesetzlichen Pflicht zur rechtzeitigen Feststellung des Jahresabschlusses gem. § 42a Abs. 2 GmbHG zielgerichtet den Zeitpunkt der Versteuerung der Tätigkeit hinauszögert, braucht der BFH **nicht zu entscheiden**.
- Ein noch **nicht existenter Jahresabschluss** kann **keine Grundlage** für etwaige Ansprüche eines Gesellschafters gegen die GmbH sein, wenn es sich um den beherrschenden Gesellschafter handelt.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 550

86

86

JAHRESABSCHLUSS UND GEWINNVERWENDUNG

- **Feststellung** des JA und Beschlussfassung über die Gewinnverwendung:
 - bis zum Ablauf der ersten acht Monate oder,
 - wenn es sich um eine kleine bzw. kleinste Gesellschaft handelt, bis zum Ablauf der ersten elf Monate des Geschäftsjahrs



BERATUNGSHINWEIS:

Keine Fristverlängerung infolge Corona

- **Aufstellung:**
 - Ersten 3 Monate
 - Kleine Kapitalgesellschaft: max. 6 Monate
 - Keine Sanktionen, aber **anders** bei Nichteinhaltung der Offenlegungsvorgaben



BERATUNGSHINWEIS:

Unternehmen in der Krise

Tatsächlicher Zufluss vs. Zuflussfiktion

- Grundsatz: Erfassung der Tantieme zum Zahlungszeitpunkt
- **Bei beherrschenden Ges-GF: Zuflussfiktion**



BERATUNGSHINWEIS:

Zufluss kann gestaltet werden (abweichende Fälligkeit)

Fälligkeit der Tantiemezahlung nach Feststellung des Jahresabschlusses

- Tantieme mit Feststellung des JA fällig
- Andere Regelung im Anstellungsvertrag möglich



BERATUNGSHINWEISE:

- Erfordernis der Fremdüblichkeit
- Angemessene Fristen

BEGRIFF DES BEHERRSCHENDEN GESELLSCHAFTERS

- Mehrheit der Stimmrechte
- Zusammenrechnung von Anteilen bei Gesellschaftern mit gleichgerichteten materiellen, d.h. finanziellen, Interessen
- Eheleute und Verwandte



BERATUNGSHINWEIS:

Betrachtungszeitpunkt

BEHERRSCHENDER GESELLSCHAFTER: VERSPÄTETE JAHRESABSCHLUSSFESTSTELLUNG UND ZUFLUSSFIKTION

Bisheriges Verständnis:
Zufluss im Zeitpunkt der
Fälligkeit bei fristgerechter
Aufstellung

Neue Auffassung:
Ein noch nicht existierender
Jahresabschluss kann keine
Grundlage für einen Anspruch
sein, selbst bei nicht
fristgerechter Aufstellung

Thema 7

Berücksichtigung eines Verlusts aus dem Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen

92

GESELLSCHAFTERDARLEHEN

- Anerkennung, wenn angemessene (= fremdübliche) Zinsen
- Forderung beim Gesellschafter, Verbindlichkeit bei der Gesellschaft
- Selbstkontrahierungsverbot



BERATUNGSHINWEIS:
Zivilrechtliche Vorgaben

93

RISIKEN IN DER INSOLVENZ

- Haftung wie Eigenkapital, wenn der Gesellschafter zu mehr als 10% an der Gesellschaft beteiligt ist
- Anfechtung der Rückzahlung
- Anfechtung der Besicherung
- Corona-Krise: Erleichterungen
 - Gesellschafterdarlehen wurde zwischen dem 1.3.2020 und dem **31.12.2020** gewährt
 - Anfechtungsschutz
 - Aufhebung der Nachrangigkeit

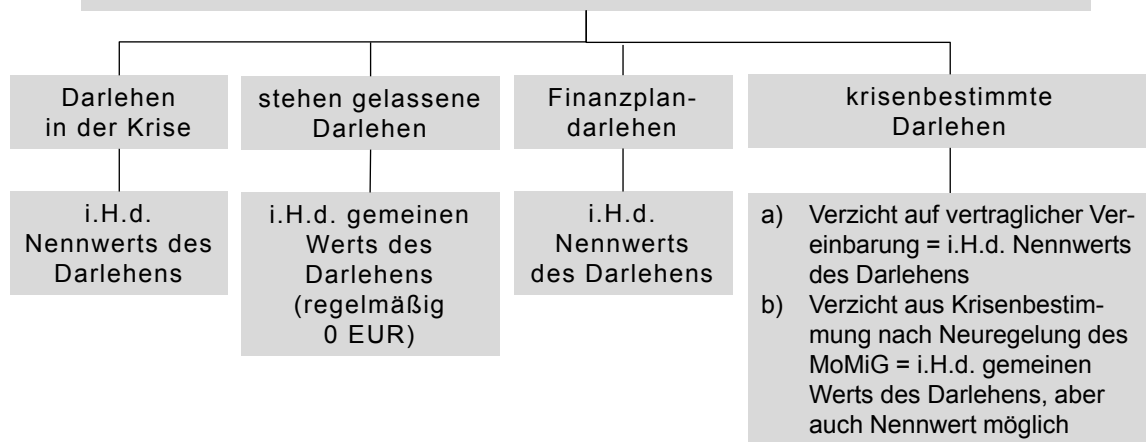


BERATUNGSHINWEIS:

Nutzung der Erleichterungen

BERÜCKSICHTIGUNG VON VERMÖGENSVERLUSTEN

- „Pauenschlag“: BFH v. 11.7.2017 → keine Anwendung von § 17 EStG
- **BFH-Pressemitteilung v. 20.12.2017**
 „Inwieweit diese Grundsätze auch für einen Forderungsverzicht oder etwa den Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft gelten, hatte der BFH nicht zu entscheiden. Auch in diesem Bereich dürfte jedoch die mit der Abgeltungsteuer eingeführte Quellenbesteuerung die traditionelle Beurteilung von Verlusten beeinflussen“
- Anwendungskonkurrenz: § 17 und § 20 Abs. 2 EStG

DARLEHENSHINGABE BIS EINSCHLIEßLICH 27.9.2017**Nachträgliche Anschaffungskosten aus Verzichten auf Gesellschafterdarlehen****MOMIG VOM 23.10.2008**

- Ersatz der gesellschaftsrechtlichen Lösung durch eine insolvenzrechtliche → Forderung des Gesellschafters ist nicht mehr gesellschaftsrechtlich verstrickt
- BFH: Änderung der Rspr.
 - Keine Anschaffungskosten der Beteiligung
 - Übergangsregelung für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen, die bis zum 27.9.2017 hingegeben oder eigenkapitalersetzend geworden sind
- FinVerw: BMF-Schreiben v. 5.4.2019: Übernahme der Rechtsprechung und der Übergangsregelung

DARLEHENSHINGABE NACH DEM 27.9.2017 – § 17 ABS. 2a EStG

„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

1. offene oder verdeckte Einlagen,
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 und 3 bei sonst gleichen Umständen zurückerfordert oder nicht gewährt hätte. Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.“

Frühere Anwendung auf Antrag des Stpfl. möglich

VERLUST GEM. § 20 ABS. 2 EStG

- Berücksichtigung denkbar, da § 20 Abs. 2 EStG eine umfassende Erfassung von Veräußerungsgewinnen anordnet
- Ersatztatbestände gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG: Forderungsverzicht = Abtretung
- Steuerlich zu berücksichtigender Forderungsausfall
- § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG n.F.:
 - Ganz oder teilweise Uneinbringlichkeit, Ausbuchung, Übertragung oder sonstiger Ausfall
 - Ausgleich i.H.v. 10.000 EUR mit Einkünften aus KapV
 - Nichtverrechnete Verluste: Vortrag ins Folgejahr, Verlustverrechnung i.H.v. 10.000 EUR mit Einkünften aus KapV
- Verhältnis zwischen § 17 Abs. 2a und § 20 Abs. 2 EStG: Subsidiaritätsregelung in § 20 Abs. 8 EStG

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist auf Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 1.1.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung (EStG a.F.), aber nicht Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG a.F. (sog. Finanzinnovationen) sind, § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 anzuwenden?

100

BFH-URTEIL VOM 14.1.2020 – IX R 9/18, BSTBL. II 2020, 490 (DSTR 2020, 1489)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2011
Kläger	Eheleute, die im Streitjahr 2011 zusammen zur ESt veranlagt wurden. Der Kläger war am Stammkapital der C-GmbH i.H.v. 250.000 EUR mit einer Stammeinlage von 75.000 EUR (30 %) beteiligt und war einer von zwei alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern der C-GmbH.
2011	Mit Gesellschafterbeschluss v. 30.9.2011 verzichteten der Kläger sowie alle weiteren Gesellschafter auf die der C-GmbH ausgereichten Darlehen. Unter dem 23.12.2011 veräußerte der Kläger seinen Gesellschaftsanteil zum Preis von 30.000 EUR. Geltendmachung eines Verlustes aus der Veräußerung der Beteiligung an der C-GmbH i.H.v. 178.205,38 EUR (Summe aus dem zu 60 % berücksichtigten Verlust des Stammkapitals zzgl. des zu 60 % berücksichtigten Verlusts des Gesellschafterdarlehens).
Finanzamt	Berücksichtigung eines Verlusts i.H.v. 27.000 EUR (60 % vom Veräußerungsverlust i.H.v. 45.000 EUR). Keine Berücksichtigung des Verlusts aus dem Gesellschafterdarlehen
FG Münster	Stattgabe der Klage

101

BFH: REVISION BEGRÜNDET

- Die Anwendung des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG ist gem. § 52 Abs. 28 S. 16 EStG **ausgeschlossen**, da die Kapitalforderung **nicht nach dem 31.12.2008 begründet** wurde.
- Es handelt sich zwar um eine Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung, allerdings **nicht um eine Finanzinnovation** i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung.
- Die vom FG **ausgeschlossene Berücksichtigung** des Darlehensverzichts bei den Einkünften nach **§ 17 EStG** ist nach Ansicht des BFH aus revisionsrechtlichen Gründen nicht zu beanstanden.

102

DARLEHENSGEWÄHRUNG VOR DEM 1.1.2009

- Regelung des Zeitraums vor Einführung der Abgeltungsteuer

**BERATUNGSHINWEIS:**

„Stehenlassen“ des Darlehens

- Nichtberücksichtigung des Verlusts, da es sich um ein Altdarlehen handelt → Keine Finanzinnovation i.S.v. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG a.F.

103

DARLEHENSGEWÄHRUNG NACH DEM 31.12.2008

- Anerkennung des Verlusts für Darlehen, die nach dem 31.12.2008 gewährt wurden
- Einlage i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Darlehen ersetzt Bankdarlehen

- Offen:
 - Höhe des Verlusts aus der Forderung?
 - Verrechnungsverbot gem. § 20 Abs. 6 EStG?
- FG: Verlust zu 100% zu berücksichtigen und keine Anwendung des Verrechnungsverbots des 20 Abs. 6 EStG wegen § 32d Abs. 1 Nr. 1b EStG
- FG Düsseldorf v. 28.1.2020: Endgültig ausbleibende Rückzahlung, die nicht nach § 17 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen ist, führt zu einem Verlust gem. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2, Abs. 4 S. 1 EStG → Rev. unter IX R 5/20 anhängig
- Einkünfteerzielungsabsicht?

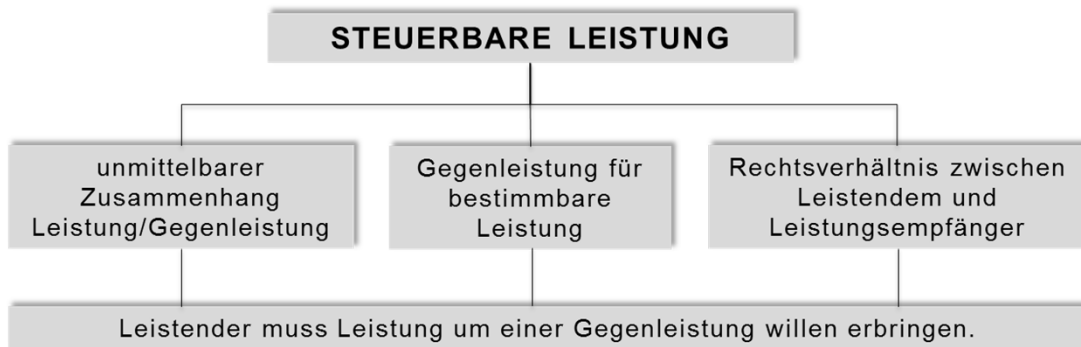
104

Thema 8

Zahlungen bei vorzeitiger Vertragsbeendigung
als umsatzsteuerbarer Vorgang

105

ZAHLUNGEN BEI VORZEITIGER VERTRAGSBEENDIGUNG ALS UMSATZSTEUERBARER VORGANG



106

ZAHLUNGEN BEI VORZEITIGER VERTRAGSBEENDIGUNG ALS UMSATZSTEUERBARER VORGANG



107

BEISPIELE AUS DER RECHTSPRECHUNG

- **Verzichtet** ein Unternehmer gegen Entgelt darauf, eine **bestimmte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit** auszuüben, ist dies nach der Rspr. des BFH eine steuerbare sonstige Leistung.
- Der **Verzicht** auf die Ausübung des **Amts eines Testamentsvollstreckers** gegen Zahlung eines Entgelts (bezeichnet als „Entschädigung“ oder „Schadensersatz“) kann ein steuerbarer Leistungsaustausch sein.
- Auch eine Abfindungszahlung bei **vorzeitiger Auflösung eines langfristigen Mietvertrags** führt nach Meinung des BFH zu einem entgeltlichen Leistungsaustausch.

**BERATUNGSHINWEIS:**

Leistungsaustausch bei gegenseitigem Vertrag

VOM EUGH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Führt ein Entgelt, das ein Wirtschaftsteilnehmer aufgrund vorzeitiger Beendigung eines mit einer Mindestbindungsfrist versehenen Vertrages zu entrichten hat, zu einem steuerbaren Leistungsaustausch?

EUGH vom 11.6.2020 – C-43/19, BFH/NV 2020, 847 (DSTR 2020, 1373) VODAFONE PORTUGAL

Sachverhalte in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Klägerin	Gesellschaft für Kommunikationsdienstleistungen, Festnetztelefonie und Internet. Sie schließt mit Kunden Verträge mit einer Mindestlaufzeit (12/24 Monate) ab. Bei vorzeitiger Vertragsbeendigung aus Gründen, die der Kunde zu vertreten hat, ist von diesem eine Ausgleichzahlung zu leisten. Der Betrag ist geringer als der Betrag, den die Klägerin vom Kunden bei regulärer Vertragserfüllung erhalten hätte. Die Klägerin ist der Meinung, diese Zahlung unterliege nicht der USt.
Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten	Ruft den EuGH an.

EUGH: BETRÄGE UNTERLIEGEN DER UST

- **Ausgleichszahlung** eines Kunden für eine vorzeitige Vertragsbeendigung, die er selbst verursacht hat, **unterliegt der USt**. → Gegenleistung für den Anspruch auf Erfüllung des Vertrags. Dies gilt auch, wenn der Kunde den Anspruch aus dem Vertrag aus Gründen nicht wahrnehmen kann oder will, die er zu vertreten hat.
- Unerheblich ist, dass der zu **zahlende Betrag geringer** ist, als der Betrag, den der Kunde bei Vertragserfüllung zahlen müsste → Zahlung auf vertraglicher Basis
- Der zu zahlende Betrag hat einen **ähnlichen Zweck wie die Monatsraten**. Klägerin erhält eine vertraglich garantierte Mindestvergütung für ihre Leistung. Sie hat ihren Teil der Leistung erbracht, wenn der Kunde die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Leistung hat, auch wenn er sie tatsächlich nicht in Anspruch nimmt.
- Vom Kunde gezahlter **Betrag** ist die **Gegenleistung** für die **Dienstleistung** der Klägerin. Dies ist der Höhe nach bereits bei Vertragsschluss geregelt worden. Es handelt sich mithin nicht um eine Entschädigungszahlung an die Klägerin.

ANMERKUNG

- Entspricht der bisherigen Rspr.
- Drohende Konsequenzen:
 - Unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG)
 - Zu niedrig abgeführte USt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Höhe der Ausgleichszahlung

- Stornogebühr bei Hotel = wohl **pauschalierter SchE (nicht steuerbar)**, Hinweis auf EuGH v. 18.7.2007 – C-277/05 (sog.“Angeld“)

112

Neuere Rechtsprechung des BFH

Restguthaben bei Prepaid-Verträgen

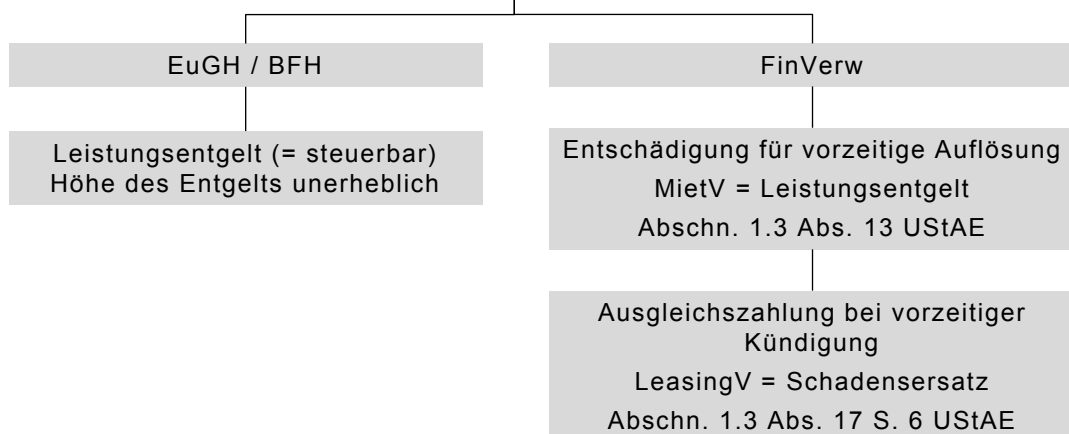
Auflösung eines Mietvertrags gegen Abfindungszahlung

113

AUFFASSUNG DER FINVERW – ABSCHN. 1.3. UStAE

„(13) **Entschädigungen** an den Mieter oder Vermieter für die vorzeitige Räumung der Mieträume und die Aufgabe des noch laufenden Mietvertrags sind nicht Schadensersatz, sondern **Leistungsentgelt** (Hinweis auf BFH-Rspr.). (...) Ob die Vertragsparteien die Zahlung als Schadensersatz bezeichnen oder vereinbaren, nur die durch die Freimachung entstandenen tatsächlichen Aufwendungen zu erstatten, ist unbeachtlich (Hinweis auf BFH-Rspr.).“

„(17) Für die Beurteilung von **Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Leasingverträgen** ist entscheidend, ob der Zahlung für den jeweiligen „Schadensfall“ eine mit ihr eng verknüpfte Leistung gegenübersteht. (...) Soweit bei Kündigung des Leasingverhältnisses **Ausgleichszahlungen für künftige Leasingraten** geleistet werden, handelt es sich um **echten Schadensersatz**, da durch die Kündigung die vertragliche Hauptleistungspflicht des Leasinggebers beendet und deren Erbringung tatsächlich nicht mehr möglich ist.“

ABFINDUNGSLEISTUNG

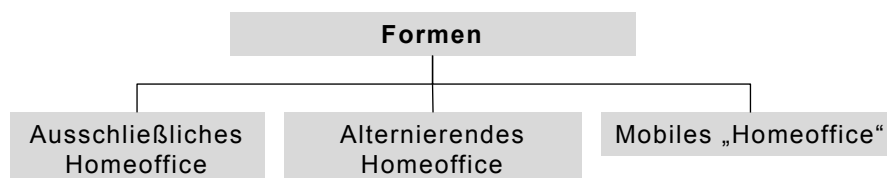
Thema 9

Vorsteuerabzug bei Renovierung eines Homeoffice

116

GRUNDLAGEN HOMEOFFICE

- Corona-Pandemie
- Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber



117

ARBEITSRECHT

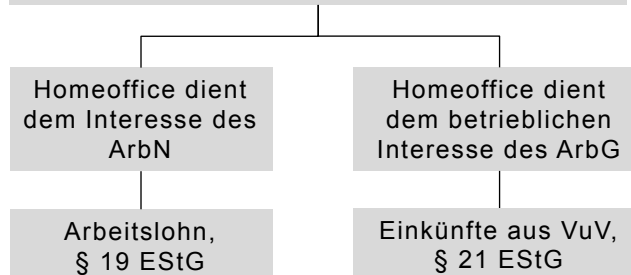
- Weder Anspruch noch Möglichkeit zur Verpflichtung
- Klare Vereinbarungen und Konditionen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Gesonderte Vereinbarungen

- Betriebs- oder individuelle Vereinbarungen

118

EINKÜNFTEQUALIFIKATION

119

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Können die Vorsteuern einer (behindertengerechten) Badrenovierung in einer an den Arbeitgeber vermieteten Wohnung, die vom vermietenden Arbeitnehmer allein als Homeoffice genutzt wird und sich in einem sonst eigengenutzten Zweifamilienhaus befindet, abgezogen werden?

BFH-URTEIL VOM 7.5.2020 – V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211 (DSTR 2020, 1672)**Sachverhalte in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalte in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Kläger	Eheleute vermieten Einliegerwohnung im Zweifamilienhaus ust-pfl. an Arbeitgeber des Klägers. Kläger (Vertriebsleiter) nutzt den Bereich als Homeoffice. Im Streitjahr umfangreiche Renovierung der Einliegerwohnung. Vorsteuerbeträge 2.992,98 EUR, von denen 2.355,98 EUR auf Badrenovierung entfallen.
Finanzamt	Ordnet Badrenovierung dem nichtunternehmerischen Bereich zu und kürzt Vorsteuer entsprechend.
FG Köln	Gibt der Klage teilweise statt. Vorsteuer für Toilette und Wachbecken i.H.v. 936,44 EUR wird anerkannt.
BFH	Auf NZB der Kläger hin wird vom BFH die Rev. zugelassen.

VORSTEUERABZUG BEI RENOVIERUNG EINES HOMEOFFICE

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

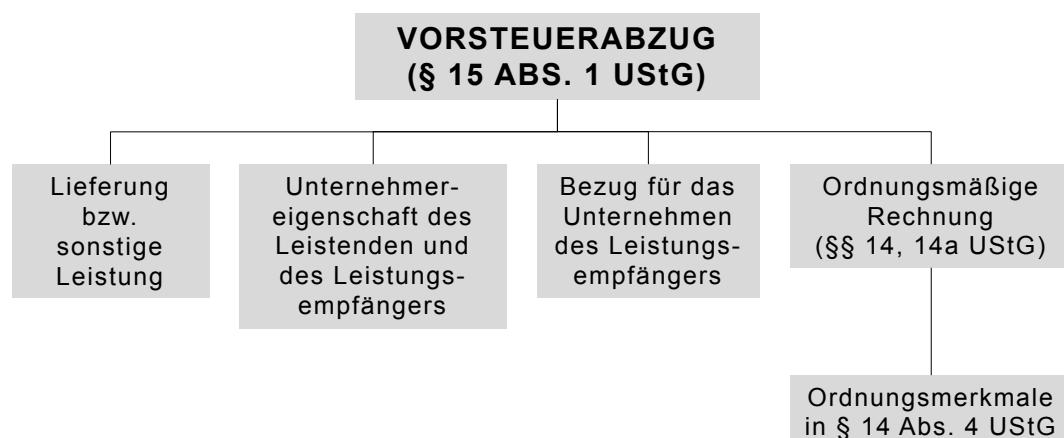
- Renovierung: für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 UStG erforderlicher direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen besteht nur, soweit das Homeoffice **unternehmerisch/beruflich genutzt** wird → Aufwendungen müssen zumindest zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören
- Bei **Bürotätigkeit** kann sich die berufliche Nutzung auch auf einen **Sanitärraum** erstrecken, **nicht** jedoch auf ein mit **Dusche und Badewanne** ausgestattetes Badezimmer → insoweit fehlender direkter und unmittelbarer Zusammenhang
- Keine berufliche Nutzung für Dusche und Badewanne → **Vorgaben des Arbeitgebers**: lediglich **Sanitäreinrichtung**. Die Miete wurde trotz der umfassenden Renovierung des Badezimmers nicht erhöht. Toilette-/Waschbeckeneinrichtung ja
- **Bruchteilsgemeinschaft** kann als solche **nicht Unternehmer** und damit auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sein; zusammengefasste Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 S. 1 AO

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 589

122

122

VORSTEUERABZUG BEI RENOVIERUNG EINES HOMEOFFICE



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 590

123

123

VORSTEUERABZUG BEI RENOVIERUNG EINES HOMEOFFICE

LEISTUNG FÜR DAS UNTERNEHMEN

Grundsatz:

direkter und unmittelbarer Zusammenhang
zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung

ust-pfl. Ausgangsumsatz

ust-freier Ausgangsumsatz

Vorsteuerabzug (+)

Vorsteuerabzug (-)

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 591

124

124

VORSTEUERABZUG BEI RENOVIERUNG EINES HOMEOFFICE

LEISTUNG FÜR DAS UNTERNEHMEN

Ausnahme:

fehlender unmittelbarer Zusammenhang zwischen
Eingangs- und Ausgangsumsatz

Kosten gehören zu den
allgemeinen Kostenelementen
besteuerter Umsätze

Kosten gehören **nicht** zu den
allgemeinen Kostenelementen
besteuerter Umsätze

Vorsteuerabzug (+)

Vorsteuerabzug (-)

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 592

125

125

BRUCHTEILSGEMEINSCHAFT

- Bestätigung von BFH v. 22.11.2018: Bruchteilsgemeinschaft ist kein Unternehmer i.S.d. UStG
- Leistungserstellung durch den Bruchteiler
- Widerspruch zur Rspr. des EuGH: Unternehmer ist, „*wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt*“?

**BERATUNGSHINWEIS:**

Übergangsregelung erforderlich

126

Thema 10

Schenkungsteuer: Disquotale Einlagen in Personengesellschaft

127

VORBEMERKUNG

- **FinVerw:** Es gibt keine schenkungsteuerbaren Zuwendungen **zwischen KapG und ihren Gesellschaftern**, sondern **nur zwischen den Gesellschaftern**
- **BFH:** Schenkung nur im direkten zivilrechtlichen Zuwendungsverhältnis → Werterhöhung keine Zuwendung an die anderen Gesellschafter → Leistung societatis cause → Bereicherung der (Mit-)Gesellschafter ist nur ein „Reflex“

GESETZLICHE REGELUNG DURCH DAS BEITRRLUMSG

„Als Schenkung gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. Freigebig sind auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. Die Sätze 1 und 2 gelten außer für Kapitalgesellschaften auch für Genossenschaften.“ (§ 7 Abs. 8 ErbStG)

„Bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde zu legen, durch die sie veranlasst ist. In diesem Fall gilt die Schenkung bei der Zusammenrechnung früherer Erwerbe (§ 14) als Vermögensvorteil, der dem Bedachten von dieser Person anfällt.“ (§ 15 Abs. 4 ErbStG)

ANWENDUNG AUF PERSG

- Sehr streitig
- Häufiger Wechsel in der Auffassung der Rspr.
- Neuere Entwicklung: **BGH** erkennt sogar eine **GbR als rechtsfähig** an → Spricht dies für eine Schenkung an die Gesellschaft und nicht an die Gesellschafter? → **Änderung der Rspr.?**

130

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Sind disquotale Einlagen in eine Personengesellschaft schenkungsteuerbar?
- Was ist Gegenstand der Schenkung bzw. der Bereicherung?

131

BFH-URTEIL VOM 5.2.2020 – II R 9/17, BSTB II 2020, ■ DSTR 2020, 1721

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	Kommanditistin (Einlage 14.000 EUR), weitere Kommanditisten ihre drei Kinder (Einlage je 2.000 EUR) einer GmbH & Co. KG (Gegenstand: Bewirtschaftung, Verwaltung, Verwertung eigenen Vermögens und desjenigen ihrer Gesellschafter) 2012 Ehemann tritt mit einer Einlage von 5.000 EUR als Kommanditist ein und leistet zusätzlich eine freiwillige Zuzahlung, die auf dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht wird
Finanzamt	Schenkung an die Ehefrau, weil es zu einer Erhöhung des Werts ihrer 56%-Beteiligung an der KG kommt. → Schenkungsteuer
FG Münster	Abweisung der Klage. Zuwendung an die Ehefrau auf Grund des Ausweises im gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto. Rspr. des BGH zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR, OHG oder KG ändert daran nichts.

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Bei einer disquotalen Einlage in das Vermögen einer KG liegt eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters **an die anderen Gesellschafter** vor, §§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 ErbStG.
- Die neuere Rspr. des **BGH zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR** steht **nicht** der schenkungsteuerrechtlichen Einordnung **entgegen**, bei einer Zuwendung an eine Gesamthandsgemeinschaft die Gesamthänder – und nicht die Gesamthandsgemeinschaft – als Bereicherte anzusehen.
- Die Klägerin wurde durch die Einlage des beitretenden Ehemannes bereichert, da sich ihre über die KG gehaltene Beteiligung am Gesamthandsvermögen entsprechend erhöhte.
- Zugewendet wurde der zur erhöhten Beteiligung führende **anteilige Geldbetrag**. Eine mittelbare anteilige Schenkung des von der Gesellschaft erworbenen Grundstücks liegt nicht vor.

ZUWENDUNGSSUBJEKT

- St. Rspr.: Ausrichtung des Schenkungsteuerrechts am Zivilrecht
- Streitfall: Zivilrechtlich Beschenkte ist eine KG
- BFH: Rspr. des BGH zur Teilrechtsfähigkeit der GbR steht einer Schenkung an den Gesellschafter **nicht** entgegen.
- GbR zwar eigenständiges Zurechnungssubjekt, aber eigenständige schenkungsteuerliche Prüfung
- Beschenkte bei Zuführung zu gesamthänderisch gebundenem Rücklagenkonto: Gesellschafter der Personengesellschaft → **Abkehr vom Zivilrecht**

**BERATUNGSHINWEIS:**

Gesamthänderisches oder individuelles Rücklagenkonto?

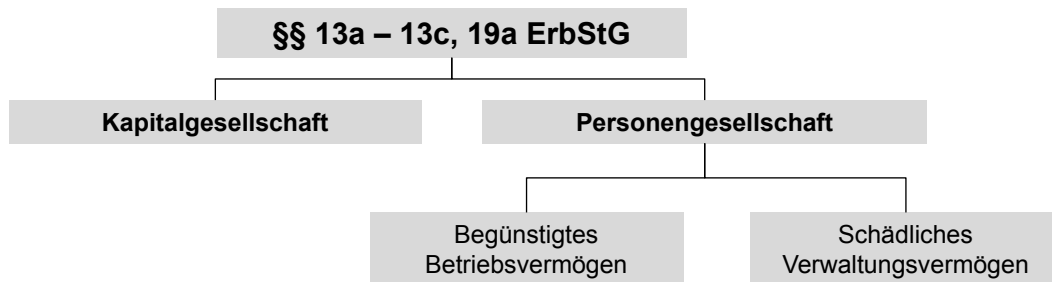
ZUWENDUNGSOBJEKT

- Anteiliger Geldbetrag, der dem **gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto** gutgeschrieben wird, nicht die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils
- BFH setzt sich mit dieser Frage nicht auseinander
- Widerspruch zu § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG
- Beachte: Gesellschafter kann weder über das Grundstück noch über den eingelegten Geldbetrag verfügen!
- Verhältnis zu § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

(Anteiliger) Einlagegegenstand als Zuwendungsobjekt

ANWENDUNG DER BEGÜNSTIGUNGEN FÜR BETRIEBSVERMÖGEN?



BERATUNGSHINWEIS:
BFH äußert sich hierzu nicht

136

Thema 11

Gründerwerbsteuer bei Widerruf einer Schenkung

137

AUSWEITUNG DER GESELLSCHAFTSBEZOGENEN GrEST-TATBESTÄNDE?

- **Absenkung der 95 %-Grenze** auf 90 %.
- Einführung eines neuen **Ergänzungstatbestands § 1 Abs. 2b GrESTG** zur Erfassung des Anteilseignerwechsels an KapG mit inländischem Grundbesitz.
- **Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre.**
- **Neufassung der Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 6 Abs. 4 GrESTG** mit Verlängerung der Vorbehaltensfrist in den Fällen auf 15 Jahre, in denen eine Besteuerung unterblieben ist, weil weniger als 90 % bzw. 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter innerhalb von 5 bzw. 10 Jahren übergegangen sind und nach Ablauf dieser Frist eine grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung erfolgt.

GESELLSCHAFTSBEZOGENE ERSATZTATBESTÄNDE

- **§ 1 Abs. 2a GrESTG:** Wechsel im Gesellschafterbestand einer PersG von mind. 95 % in 5 Jahren
- **§ 1 Abs. 3 GrESTG:** Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung in **4 Varianten:**
 - **Nr. 1: Verpflichtungsgeschäft** zum Erwerb eines Gesellschaftsanteils und dadurch herbeigeführte **mittelbare** oder **unmittelbare Vereinigung** von **mind. 95 %** der Gesellschaftsanteile
 - **Nr. 2: Dingliche Vereinigung** von **mind. 95 %** der Gesellschaftsanteile **unmittelbar** oder **mittelbar**
 - **Nr. 3: Verpflichtungsgeschäft** zum **Erwerb** von **mind. 95 %** der Anteile der Gesellschaft
 - **Nr. 4: Dinglicher, unmittelbarer oder mittelbarer Übergang** von **mind. 95 %** der Gesellschaftsanteile

NEUERE VERWALTUNGSANWEISUNGEN

- Erwerbsvorgänge i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragserwerben
- Anwendung des § 1 Abs. 3, 4 GrEStG auf Organschaftsfälle
- Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG
- Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes i.R.d. § 1 Abs. 3 GrEStG
- Anwendung der §§ 3 und 6 i.R.d. § 1 Abs. 3 GrEStG

§ 1 ABS. 3 GrEStG

„Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:

1. *ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden;*
2. *...*
3. *ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft begründet;*
4. *...“*

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

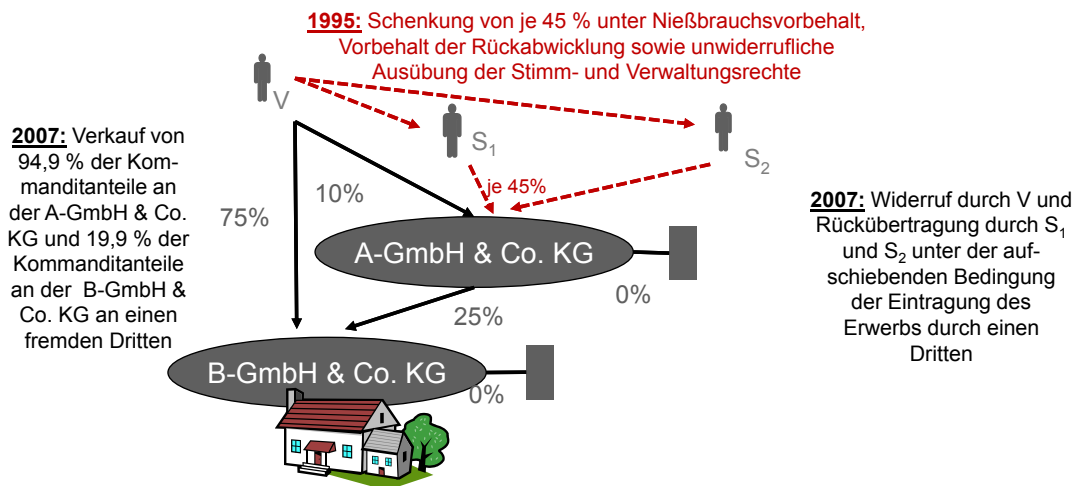
Kann der Widerruf einer Schenkung ein der GrESt unterliegender Erwerbsvorgang sein?

142

BFH-URTEIL VOM 4.3.2020 – II R 2/17, BSTBL. II 2020, 511 (DSTR 2020, 1432)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2007
Kläger	Hatte 1995 jeweils 45% seiner Kommanditanteile an der A-GmbH & Co. KG auf seine beiden Söhne unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchsrechts, der unwiderruflichen Ausübung der Stimm- und Verwaltungsrechte sowie dem Vorbehalt der Rückübertragung übertragen. Zugleich war er seit 2003 zu 75 % an der B-GmbH & Co. KG beteiligt, die übrigen 25 % hielt die A-GmbH & Co. KG. 2007: Widerruf der Schenkung und Rückübertragung der A-KG-Anteile durch die Söhne unter der aufschiebenden Bedingung eines späteren Verkaufs. Anschließend verkauft der Kläger 94,9 % der Anteile an der A-GmbH & Co. KG und 19,9 % der Kommanditanteile an der B-GmbH & Co. KG an einen fremden Dritten.
Finanzamt	Widerruf der Schenkung 2007 verwirklicht den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG
FG Münster	Klage erfolglos. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfasse auch Rechtsgeschäfte, die den bisherigen Anteilsinhaber zur Übertragung verpflichten. Unbeachtlich sei auch, dass die Anteilsvereinigung bereits 2003 in der Hand des Klägers erfolgt sei.

143

SACHVERHALT (STREITJAHR: 2007)

Finanzamt: Widerruf der Schenkungen → § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- **Widerruf** der Schenkungen 2007 unterliegt der GrESt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG → Steuerpflicht knüpft an das Rechtsgeschäft und nicht an die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand an
- **Widerruf = Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG**, wenn Widerrufsrecht auf einem schuldrechtlichen Geschäft beruht → **Widerruf** begründet kein Schuldverhältnis, **ändert** aber den Inhalt eines bereits **bestehenden Schuldverhältnisses**.
- Steuerbarkeit scheidet auch nicht, weil der Kläger auf Grund der **unwiderruflichen Vollmacht** einen beherrschenden Einfluss auf die A-GmbH & Co. KG besaß. Erteilung der **Stimmrechtsvollmachten** durch die Söhne führt **nicht** dazu, diese als **abhängige Personen nach § 1 Abs. 4 Nr. 2a GrEStG a.F.** anzusehen.
- § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steht auch nicht die im Rückübertragungsvertrag vereinbarte **aufschiebende Bedingung** entgegen, da diese **ausschließlich die dingliche Absicherung der Kommanditanteile** und nicht den Widerruf der Schenkungen als maßgebliches schuldrechtliches Rechtsgeschäft betrifft.

Widerruf als schuldrechtliches Rechtsgeschäft

- Erstmalige Klärung
- Rechtsgeschäft, nicht tatsächliche Vereinigung
- Widerruf = Rechtsgeschäft, wenn es als solches angelegt ist
- Folge: 2007 kam es zur schuldrechtlichen (Wieder-)Vereinigung der Anteile

Nießbrauch und Stimmrechtsvollmachten

- § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG wird auch nicht durch die frühere Anteilsvereinigung ausgeschlossen
- Abhängige Person → Anteile wären dem Unternehmer zuzuordnen
- Nießbrauchs-, Stimm- und Verwaltungsrechte reichen für die Abhängigkeit nicht aus



BERATUNGSHINWEIS:

Bedeutung des Widerrufsvorbehalts

Dinglicher Vollzug unerheblich

- Aufschiebende Bedingung der Eintragung des Anteilseignerwechsels unbeachtlich
- Ausschließlich dingliche Wirkung

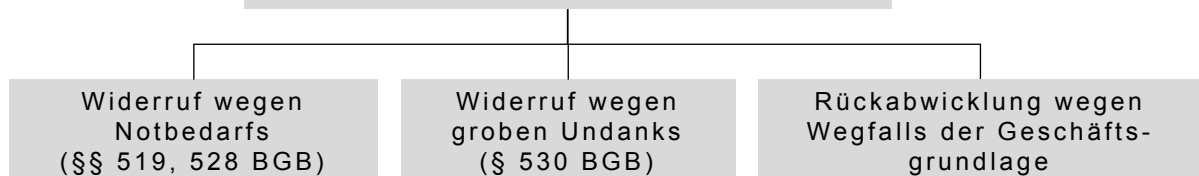
Mittelbare Anteilsvereinigung

- § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfasst auch mittelbare Anteilsvereinigung
- Anteil i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG = Beteiligung am Gesellschaftskapital und nicht sachenrechtliche Beteiligung am Gesamthandsvermögen

WIDERRUF UND RÜCKFORDERUNG

- **Erhebliche Bedeutung für andere Steuerarten**

GESETZLICHE WIDERRUFSGRÜNDE

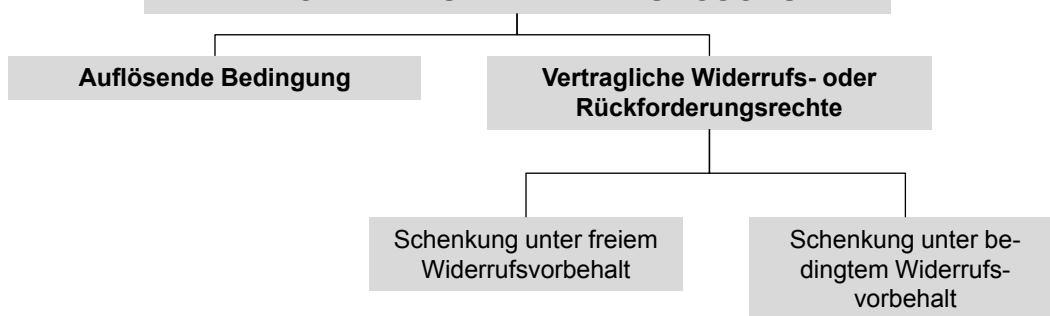


BERATUNGSHINWEIS:

Ausgelöste Schenkungsteuerbelastung

148

VERTRAGLICHE RÜCKABWICKLUNGSGRÜNDE



BERATUNGSHINWEISE:

- Erbschaft- und ertragsteuerliche Behandlung
- Vererblichkeit des Widerrufs- oder Rückforderungsrechts

149

KONSEQUENZEN DER AUSÜBUNG EINES RÜCKFORDERUNGSRECHTS

Zivilrechtlich:
§ 812 Abs. 1 S. 2
1. Alt. BGB

Schenkungsteuer:
§ 29 Abs. 1 Nr. 1
ErbStG

**Rückabwicklung der
Nutzungen:**
§ 29 Abs. 2 ErbStG →
wie Nießbrauch

150

Thema 12

Gebührenerhebung bei mehreren Anträgen
auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft

151

GRUNDLAGEN

- § 89 Abs. 2 AO und StAusKV
- Grundsatz von Treu und Glauben
- Antragsvoraussetzungen und Bindungswirkung
- Frist von 6 Monaten und Konsequenzen bei Nichtbeachtung

FORM UND INHALT

- Schriftlich
- Inhalte:
 - Die **Entscheidung** über den Antrag
 - Den ihr zugrunde gelegten **Sachverhalt** (Verweise auf die Sachverhaltsdarstellung im Antrag sind möglich)
 - Die zugrunde gelegten **Rechtsvorschriften** und die dafür maßgeblichen Gründe (Verweise auf die im Antrag dargelegten Vorschriften und Gründe sind möglich)
 - Eine Aussage darüber, für **welche Steuern** und ggf. für welchen **Zeitraum** die Auskunft gilt.

Antragstellung

- Stpfl.
- Ggf. Dritter, wenn besonderes Interesse

Bindungswirkung

- Wirksam
- Nicht unbedingt rechtmäßig
- Dargestellter und verwirklichter Sachverhalt identisch?

Sachverhalt und besonderes Interesse

- Sachverhalt in Vorbereitung oder schon teilweise verwirklicht
- Ausschluss der Antragsbefugnis?
- „Besonderes Interesse“

GEBÜHRENFESTSETZUNG

- Argumente:
 - Arbeitsaufwand
 - „Sondervorteil“ → Rechtssicherheit
- Unabhängig von Rechtsauffassung, Ablehnung oder Zurücknahme des Antrags
- Bemessungsgrundlage:
 - Gegenstandswert
 - Zeitgebühr
- Ober- und Bagatellgrenze



BERATUNGSHINWEIS:
Ertragsteuerliche Behandlung

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Kann für jeden Antrag einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO eine Gebühr nach § 89 Abs. 3 S. 1 AO erhoben werden?
- Kann eine Antragschrift mehrere Anträge enthalten?

BFH-URTEIL VOM 27.11.2019 – II R 24/17, BSTBL. II 2020, ■ (DSTRE 2020, 936)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2014
Kläger	Natürliche Person und Eigentümer zahlreicher Immobilien
10.5.2013	Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zur beabsichtigten Sicherung des Immobilienbesitzes für zukünftige Generationen. Der Antrag wurde vom Kläger auch für die noch zu gründende GmbH & Co. KG und die Familienstiftung gestellt. Mit dem Antrag sollten ESt-, GewSt-, schenkung- und grunderwerbsteuerliche Fragen geklärt werden.
20.1.2014	Festsetzung der (Höchst-)Gebühr i.H.v. 91.456 EUR in Sachen GrESt einerseits für die noch zu gründende GmbH & Co. KG und andererseits für die noch zu gründende Familienstiftung ggü. dem Kläger
26.5.2014	Nach Einspruch setzte das Finanzamt in Sachen GrESt für die noch zu gründende Stiftung 15.706 EUR und für die noch zu gründende GmbH & Co. KG in Sachen GrESt, GewSt und ESt 75.750 EUR fest. Für die Bearbeitung des Antrags in schenkungsteuerrechtlicher Hinsicht wurde keine Gebühr festgesetzt.
FG München	Abweisung der Klage

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Antrag auf verbindliche Auskunft kann nach § 89 Abs. 2 S. 4 AO auch **durch einen Dritten** gestellt werden, wenn der dem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt durch eine **Person**, Personenvereinigung oder Vermögensmasse verwirklicht werden soll, die im Zeitpunkt der Antragstellung **noch nicht existiert**, sofern der Dritte ebenfalls ein eigenes berechtigtes Interesse an der Auskunftserteilung darlegen kann.
- **Jeder Antrag** auf verbindliche Auskunft löst **eine Gebührenpflicht** nach § 89 Abs. 3 S. 1 AO aus.
- Eine auf Auskunft gerichtete Eingabe enthält mind. **so viele Anträge**, wie nach dem Inhalt der Eingabe Stpfl. von der **Bindungswirkung** der Auskunft **erfasst** sein sollen.
- Auch mehrere Anträge zum gleichen Sachverhalt werden grds. nicht zu einem Antrag i.S.d. § 89 Abs. 3 S. 1 AO zusammengefasst und führen **nicht zu einem einheitlichen Auskunftsverfahren**.

SEPARATE GEBÜHR GEGENÜBER JEDEM ANTRAGSTELLER

- Jeder Antrag eine Gebühr
- Bei mehreren Antragstellern, jeweils eine Gebühr
- Argument: Ausgleich des Vorteils
- § 89 Abs. 3 S. 2 AO: Gebührenentlastung bei mehreren Antragstellern
- Einheitlich und gesonderte Feststellung und Organschaft



BERATUNGSHINWEIS:
Einspruch und AdV

GEBÜHRENERHEBUNG BEI MEHREREN ANTRÄGEN AUF ERTEILUNG EINER VERBINDLICHEN AUSKUNFT

Mehrere Anträge in einer Auskunftsschrift

- Mindestens so viele Anträge, wie Stpfl. von der Bindungswirkung erfasst
- Mehrere Anträge bei mehreren Schritten
- Zusammenfassung in einem Antrag



BERATUNGSHINWEIS:
Auswirkungen der Entscheidung

Bindungswirkung

- Begünstigter existiert (noch) nicht
- Schuldner der Gebühr ist der Antragsteller



BERATUNGSHINWEIS:
Bedeutung der Nichtexistenz

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2020 | SEITE 630

160

160

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 4/2020

161

161