



GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

1



GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

11

KOALITIONSVERTRAG V. 24.11.2021

- **Statusfeststellungsverfahren:** Beschleunigung und Verbesserung
- Erleichterter Zugang zur freiwilligen **Arbeitslosenversicherung** für **Selbständige** sowie Gründer*innen
- **GmbH-GGF** und Beitragsentrichtungspflicht zur **Arbeitslosenversicherung**
- Anhebung des **Mindestlohns** auf 12 EUR/Stunde
(Mindestlohnkommission wird über weitere Erhöhungsschritte befinden)
- **Mini-Jobs**
Wochenarbeitszeit von 10 Stunden zu Mindestlohnbedingungen
Anhebung der Monatsgrenze auf 520 EUR
- **Midi-Jobs**
Erhöhung der Midi-Grenze auf 1.600 EUR

KOALITIONSVERTRAG V. 24.11.2021

- **Haushaltsnahe Dienstleistungen**
Weitere Förderung haushaltsnaher Dienstleistungen durch Zulagen- und Gutscheinsysteme
Einführung eines steuerfreien Arbeitgeberzuschusses
Verrechnung der neuen Förderungen mit den bisherigen steuerlichen Möglichkeiten (insbesondere § 35a EStG)
- **Betriebliche Altersvorsorge**
Stärkung durch Anlagemöglichkeiten mit höheren Renditen
- **Private Altersvorsorge**
Grundlegende Reformierung unter Bestandsschutz der laufenden Riester-Verträge
Erhöhung des Sparerpauschbetrags auf 1.000 EUR / 2.000 EUR
- **Absicherung von Selbständigen**
Pflicht zur Altersvorsorge, sofern diese keinem Alterssicherungssystem unterliegen

KOALITIONSVERTRAG V. 24.11.2021 – BAUEN UND WOHNEN

- Förderung des **sozialen Wohnungsbau** inkl. sozialer Eigenheimförderung
- **Neue Wohngemeinnützigkeit** mit steuerlicher Förderung und Investitionszulage Klimaschutzsofortprogramm
- Anhebung der **linearen Abschreibung** von zwei auf drei Prozent beim Wohnungsneubau
- **Selbstgenutztes Wohnungseigentum**: Flexible Gestaltung der Grunderwerbsteuer durch die Länder (Gegenfinanzierung: Schließen von Steuerschlupflöchern beim Immobilienerwerb von Konzernen)
- Verbot des Erwerbs von Immobilien mit Bargeld
- Versteuerungsnachweis für gewerbliche und private Immobilienkäufer aus Ausland
- Sachkundenachweis für Makler, Miet- und WEG-Verwalter

KOALITIONSVERTRAG V. 24.11.2021 – STEUERN

- **Plug-in-Hybride**
50 %iger Abschlag vom Listenpreis nur noch dann, wenn das Fahrzeug überwiegend (mehr als 50 %) auch elektrisch betrieben wird.
Mindestreichweite ab 1.8.2023 bereits 80 Km (elektrisch)
- **Vollelektrofahrzeuge**
50 %iger Abschlag vom Listenpreis ab Anschaffungen 2025
- **Superabschreibung**
Investitionsprämie für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter, die in 2022 und 2023 angeschafft werden (Abzug vom steuerlichen Gewinn – aber wie?)
- **Verlustverrechnungsregelungen** (10 bzw. 20 Mio.) sollen bis 2023 verlängert werden
Verlustrücktrag 2 Jahre (was ist mit der GewSt und ab wann soll das gelten?)
- **Optionsmodell** und die Thesaurierungsbesteuerung soll evaluiert werden
(eventuell erfolgt eine praxistaugliche Anpassung)

KOALITIONSVERTRAG V. 24.11.2021 - STEUERN

- **Homeoffice-Pauschale** (5 EUR – max. 600 EUR im Jahr)
Verlängerung bis 31.12.2022
(was ist mit § 3 Nr. 28a EStG – **Aufstockungsbeträge zum Kug?**)
- **Ausbildungsfreibetrag** – Erhöhung von 924 EUR auf 1.200 EUR
- **Rentenbesteuerung**
Besteuerungsanteil: bislang 2040: 100 % nunmehr: 2060: 100 %
steuerpflichtiger Rentenanteil soll ab 2023 um 0,5 % steigen
Basisvorsorge: Vollabzug ab 2023 (statt 2025)
Frage: Reicht dies für die Verfassungsmäßigkeit?
- Änderungen bei der **Einfuhrumsatzsteuer**
- Vereinfachung der **Sachspenden**

KOALITIONSVERTRAG V. 24.11.2021 - STEUERN

- **Vollzug / Vereinfachung / Digitalisierung**
Weitere Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens z. B. vorausgefüllte Steuererklärung (Easy Tax)
- **Unternehmensbesteuerung:** Steuerprüfungen modernisieren und beschleunigen
Erhöhung von Schwellenwerten
- Ausweitung der **Mitteilungspflicht** von grenzüberschreitende Gestaltungen bei Unternehmen mit einem Umsatz von 10 Mio. EUR (nationalstaatliche Gestaltung)
- Verhinderung von **Umsatzsteuerbetrug**
- **Globale Mindestbesteuerung**
- **Vermeidung der Nicht- und Doppelbesteuerung** (Quellenbesteuerung, Zinsschranken und Zinshöhenstrafen)

VORBEMERKUNGEN

RAP BEI GERINGEN BETRÄGEN → BFH V. 16.3.2021 – X R 34/19

- § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG: „sind“ → Pflicht ↔ BFH v. 18.3.2020: „Wahlrecht“
- Urteilsfall: Vorausgezahlte Aufwendungen – rd. 20 Positionen **zwischen 12 und 400 EUR**, Jahresbeträge zwischen rd. 1.300 und 1.500 EUR
- FG Baden-Württemberg (8.11.2019 – 5 K 1626/19): Rückgriff auf die 410 EUR-Grenze des **§ 6 Abs. 2 EStG** (in den Streitjahren 2015 – 2017) → Keine Pflicht zur Bildung der aRAP wg. der geringen Bedeutung
- BFH: **Kein Wahlrecht!** → Erfassung des „vollen Gewinns“ → Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - Fehlende gesetzliche Regelung ⇔ Grundsatz der Wesentlichkeit
 - **Kein Rückgriff auf § 6 Abs. 2 EStG** und keine Regelungslücke
 - Kein unzumutbarer Aufwand

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

18

18

VORBEMERKUNGEN

EXKURS: BAGATELLGRENZE FÜR ZWECKE DES § 153 AO?

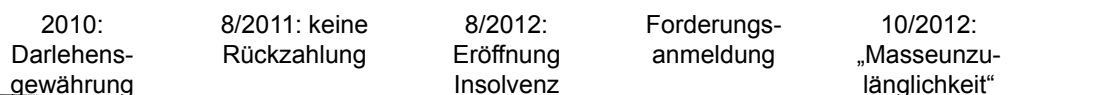
- Ausgangspunkt: Berichtigungspflicht **für den StPfl.** → U.U. Hinweispflicht durch den steuerlichen Berater (BGH v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95) → Hinwirken auf die steuerliche Berichtigung, aber keine eigene Berichtigungspflicht
- Drohende **Sanktionen**: §§ 370, 371 AO, aber nur bei Verkürzung von Steuern
- **Tatbestandsmerkmale:**
 - **Unrichtigkeit:** tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse, die für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, werden falsch dargestellt
 - **Unvollständigkeit:** Nicht alle in der Steuererklärung geforderten Angaben werden gemacht
- Übertragung der Rspr.-Grundsätze? → Entscheidend m.E. Auswirkungen auf die Höhe der Steuerbelastung → „Verkürzung von Steuern“

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

19

19

VORBEMERKUNGEN

INSOLVENZBEDINGTER AUSFALL EINER PRIVATEN FORDERUNG

- **Grundsatzentscheidung** v. 24.10.2017 (VIII R 13/15) Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch den Forderungsausfall ist zu berücksichtigen
- Entscheidend: **endgültig** feststehender Forderungsausfall → frühere Berücksichtigung, wenn zu diesem Zeitpunkt mit einer Rückzahlung nicht mehr zu rechnen ist und ausreichende objektive Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit bestehen
- **Insolvenz:**
 - Verfahrenseröffnung **nicht** ausreichend (BFH v. 12.12.2020 – VIII R 22/92)
 - Anzeige der **Masseunzulänglichkeit** → erforderliche Sicherheit (BFH v. 1.7.2021 – VIII R 28/18)
- Vermutung der Einkunftserzielungsabsicht

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

20

20

VORBEMERKUNGEN

UST: LEISTUNGSZEITPUNKT IN RECHNUNGEN

- Anforderungen an Rechnungen gem. **§ 14 Abs. 4 UStG** → Ausstellungs- und Leistungsdatum
- BFH v. 1.3.2018 und 15.10.2019: **Leistungsdatum = Ausstellungsdatum**, wenn sich dies aus den Verhältnissen des Einzelfalls ergibt
- BMF-Schreiben vom 9.9.2021:
 - Ergänzung von Abschn. 15.2a UStAE
 - Nur **ausnahmsweise** Verzicht auf Leistungsdatum
 - **Negativabgrenzung:** keine Branchenüblichkeit, keine dauerhafte Rechnungsausstellung oder „sonstige Zweifel“ am Zusammenfallen der Daten
- Vorsteuerabzug aus Rechnungen eines „Strohmanns“

**BERATUNGSHINWEIS:**

Prüfung von Rechnungen & Möglichkeit der Rechnungsberichtigung

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

21

21

VORBEMERKUNGEN

USt: EuGH-URT. V. 21.10.2021 ZU SCHWIMMUNTERRICHT

- Ausgangspunkte: § 4 Nr. 21 und Nr. 22 UStG und **Art. 132 Abs. 1 Buchst. I und j MwStSystRL**
- Vorlagebeschluss des BFH v. 27.3.2019 (VR 32/18): „Schul- und Hochschulunterricht“ – Schwimmunterricht enthalten („**elementare Grundfertigkeiten**“)? Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung?
- **EuGH-Urt. v. 21.10.2021 – C 373/19:**
 - „Schul- und Hochschulunterricht“ ≠ Schwimmunterricht → wichtiger, aber spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt
 - **Offen:** Kann der Steuerfreiheit des „**Privatlehrers**“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) nur einen Einzelunternehmer erfassen oder auch z.B. eine GbR?

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

22

22

VORBEMERKUNGEN

AUSWIRKUNGEN DER ENTSCHEIDUNG

- Bestätigung der Verwaltungsauffassung
- **Weitere erfasste Bereiche:**
 - Ballett- und Tanzschulen (Abschn. 4.21.2. Abs. 8 UStAE)
 - Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel und Skiunterricht (Abschn. 4.22.1 Abs. 4 UStAE)
- Neuausrichtung der Rspr. des BFH zu erwarten
- Reform des § 4 Nr. 21 UStG? → Weitere Entwicklung abwarten ⚡ Risiko der Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. **§ 15a UStG** → Zurückhaltung bei Investitionen

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

23

23

VORBEMERKUNGEN

BMF V. 29.10.2021: GEWINNERZIELUNGSABSICHT VON KLEINEN PV-ANLAGEN UND BHKW

- **BMF-Schr. v. 2.6.2021 (BStBI I 722) wird aufgehoben!**
- **Vereinfachungsregelung** für kleine PV-Anlagen bis 10 kW/kWp (§ 3 Nr. 31 EEG 2021) bzw. BHKW bis zu 2,5 kW (Gesamtleistung)
- Liebhaberei wird ohne weitere Prüfung – auf Antrag – für alle offenen VZ unterstellt.
- **Antrag:**
 - **Neuanlagen** (Inbetriebn. nach dem 31.12.2021) bis VZ, der auf das Jahr der Inbetriebnahme folgt.
 - **Altanlagen:** bis 31.12.2022
- Stpfl. kann Gewinnerzielungsabsicht nachweisen (H 15.3 EStH)
- **Voraussetzungen:**
 - Die PV-Anlage/BHKW wurde nach dem 31.12.2003 **oder** vor mehr als 20 Jahren in Betrieb genommen.
 - Neben Einspeisung nur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (ArbZi ist unschädlich, Vermietung bis 520 EUR/VZ auch)

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021

24

24

4|21

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 1

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
vom 25.6.2021 und Anwendungsschreiben vom
10.11.2021

25

KÖRPERSCHAFTSTEUERMODERNISIERUNGSGESETZ

Optionsmodell
gem. § 1a KStGÄnderungen im
KStGÄnderungen im
EStGInternationalisierung
des UmwStG

- Währungsverluste bei Gesellschafterdarlehen
- Organschaftliche Ausgleichsposten

- § 6b EStG
- § 7g EStG

III. im Skript

IV. im Skript

V. im Skript

26

AUFBAU DER REGELUNGEN

- **§ 1a KStG:**
 - Abs. 1: Antragsvoraussetzungen
 - Abs. 2: Besteuerungsfolgen der Option
 - Abs. 3: Wirkung der Option bei Gesellschaft und Gesellschafter
 - Abs. 4: Rückoption

**BERATUNGSHINWEIS:**

Keine Optionsmöglichkeit für Körperschaften

- Zahlreiche weitere **Folgeänderungen** (z.B. § 2 Abs. 8 GewStG)

27

ANTRAGSVORAUSSETZUNGEN

- Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft



BERATUNGSHINWEIS:

Ausgeschlossene

- Kein Investmentfonds
- Bei Geschäftsleitung im Ausland → KSt-Pflicht nach ausländischem Recht
- „Antrag“ → Anzeige, einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz; **BMF: Neue KöSt-Nr. als konkludenter Hinweis**



BERATUNGSHINWEIS:

Unwiderruflichkeit des Antrags

Fiktiver Umwandlungsbeschluss

Beschluss **aller** Gesellschafter,
ggf. 75 %, wenn im
Gesellschaftsvertrag so
vorgesehen
→ **BMF: keine** notarielle
Beurkundung

Anzeige gegenüber dem
Finanzamt durch die
Geschäftsführer



BERATUNGSHINWEIS:

Stellen des Antrags & **Beweislast**

ZEITLICHER ANWENDUNGSBEREICH

- Spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs, für das die Option gelten soll
- Erstmalig nach dem 31.12.2021 → Antrag Ende November 2021 als frühestmöglicher Zeitpunkt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Mögliche Umstellung des Wirtschaftsjahrs

- Zuständige Finanzbehörde

**BERATUNGSHINWEIS:**

Folgeprobleme der Monatsfrist

30

AUSÜBUNG DER OPTION (1)

- Systemwechsel → Trennungsprinzip → **Fiktive Umwandlung**

**BERATUNGSHINWEIS:**

Bedeutung des Verweises auf das UmwG

- Tauschähnlicher Vorgang → **auf Antrag**: Buch- oder Zwischenwert → siebenjährige Sperrfrist („Einbringungsgewinn“)

**BERATUNGSHINWEIS:**

Auswirkungen beim Gesellschafter

31

AUSÜBUNG DER OPTION (2)

- Übertragung des gesamten Vermögens

**BERATUNGSHINWEIS:**

Vermeidung von körperschaftsteuerlichem Betriebsvermögen

- Einlagekonto gem. § 27 KStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Keine personenbezogenen Einlagekonten

AUSÜBUNG DER OPTION (3)

- Berücksichtigung von Verlusten
- Vergütungen für schuldrechtliche Verträge
- § 2 Abs. 8 GewStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Bedeutung des § 15a EStG

VORAUSSETZUNG FÜR DIE FORTFÜHRUNG DER BUCHWERTE

- Die durch die Option entstehende fiktive KapG unterliegt der KSt, was regelmäßig der Fall sein dürfte
- Die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Aktivposten nicht übersteigen, die fiktiv entstehende KapG also nicht überschuldet sein
→ Sonst anteilige **Aufdeckung** der stillen Reserven
- Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an dem fiktiv eingebrachten Betriebsvermögen darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt sein
- Die Gegenleistung darf bestimmte Grenzen nicht überschreiten



BERATUNGSHINWEIS:
Gesellschafterbezogene Prüfung

AUSÜBUNG DER OPTION (4)

- Bilanzierung bei der fiktiven Kapitalgesellschaft → „Antrag“ → Steuerliche Schlussbilanz



BERATUNGSHINWEIS:
Versäumung des Antrags

- Buchwert → Eröffnungsbilanz



BERATUNGSHINWEIS:
Bilanzierungszeitpunkte

- Einnahme-Überschuss-Rechnung
- Nachversteuerung gem. § 34a EStG
- Ausschließlich gewerbliche Einkünfte, § 8 Abs. 2 KStG, **BMF: keine außerbetriebliche Sphäre**
- Über- und Unterentnahmen gem. § 4a EStG

SONDERBETRIEBSVERMÖGEN (1)

- Hintergrund: Vermeidung von Haftungsmasse & GrEST bei der Übertragung
- Wegfall der Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen
- Übertragung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft?



BERATUNGSHINWEIS:
Auswirkungen auf die GewSt

36

SONDERBETRIEBSVERMÖGEN (2)

- Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, auch bei SBV !!!



BERATUNGSHINWEIS:
Nicht wesentliche Betriebsgrundlagen

- Fehlender Umwandlungsvertrag → Alternativer Ansatz



BERATUNGSHINWEISE:
Fehlende Rücknahmemöglichkeit & erhebliche Haftungsrisiken

37

ERGÄNZUNGSBILANZEN

- Korrekturwerte für einen oder mehrere Gesellschafter
- Zu- und Abschläge

**BERATUNGSHINWEIS:**

Mögliche Verwerfungen zwischen den Gesellschaftern

38

AUSWIRKUNGEN BEIM GESELLSCHAFTERAuskehrungen aus der
optierenden PersGVergütungen für
schuldrechtliche
VerträgeVeräußerung der
Beteiligung**BERATUNGSHINWEISE:**Anforderungen an die
steuerliche Anerkennung
& Rückwirkungen auf die
Sozialversicherung**BERATUNGSHINWEIS:**

Gesellschaftereintritt

39

RÜCKOPTION (1)

- Wie ein Optionsantrag → Keine Bindungsfrist

**BERATUNGSHINWEIS:**

Verletzung der Sperrfrist?

- Voraussetzungen für die Buchwertfortführung:
 - die spätere Besteuerung mit ESt oder KSt ist sichergestellt
 - die Wirtschaftsgüter werden Betriebsvermögen der Personengesellschaft, also nicht in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen überführt
 - das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik wird nicht ausgeschlossen oder beschränkt und
 - Gegenleistung nur in Form von Gesellschaftsrechten

**BERATUNGSHINWEIS:**

Strukturwandel zur vermögensverwaltenden PersG

RÜCKOPTION (2)

- Ausschüttungsfiktion gem. § 7 UmwStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Auswirkungen auf Verlustvorträge

- Neu hinzutretende Gesellschafter

**BERATUNGSHINWEISE:**

Liquidation & tatsächliche Umwandlung

WEITERE AUSWIRKUNGEN

ErbStG

GrEStG

Wegzugsbe-
steuerung gem.
§ 6 AStG

Forschungszulage

42

VORTEILHAFTIGKEITSÜBERLEGUNGEN

- Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG
- Tatsächlicher Formwechsel
- Unveränderte Besteuerung als Mitunternehmerschaft



BERATUNGSHINWEIS:

Sehr genaue Prüfung im Einzelfall erforderlich!

43

Thema 2

Steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die Bewirtung als Betriebsausgaben

44

STEUERLICHE ANERKENNUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR DIE BEWIRTUNG ALS BETRIEBSAUSGABEN

§ 4 ABS. 5 NR. 2 EStG

„¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

2. Aufwendungen für die **Bewirtung** von Personen aus **geschäftlichem Anlass**, soweit sie **70 Prozent** der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als **angemessen** anzusehen und deren **Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen** sind. ²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige **schriftlich** die folgenden **Angaben** zu machen: **Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen**. ³Hat die Bewirtung in einer **Gaststätte** stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;“

(Herv. d. Verf.)

45

PRÜFUNGSSCHEMA

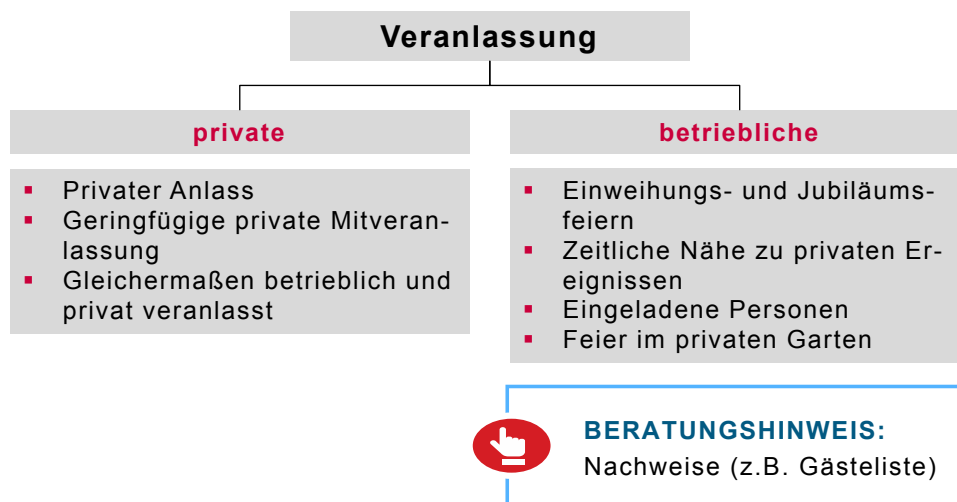
1. **Schritt:** Bewirtung **privat oder betrieblich veranlasst**
2. **Schritt:** Betriebliche Verlassung: Abzug der angemessenen Bewirtungsaufwendungen zu **100 % oder aber nur zu 70 %**

	tatsächliche Bewirtungsaufwendungen
/.	privat veranlasste Bewirtungsaufwendungen
/.	unangemessene Bewirtungsaufwendungen
/.	nicht nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen
=	vorläufige Bewirtungsaufwendungen
/.	Kürzung um 30 %
=	abzugsfähige Betriebsausgaben

DEFINITION: BEWIRTUNGSKOSTEN

- Aufwendungen für die **Darreichung von Speisen, Getränken** und sonstigen Genussmitteln (z.B. auch Tabakwaren) zum sofortigen Verzehr
- zwangsläufig anfallende **Nebenkosten** wie z.B. für Garderobe, Toilette, Trinkgelder
- **Keine** Bewirtungsaufwendungen: Übliche Gesten der Höflichkeit (insbes. Kaffee, Tee) bei einer betrieblichen Besprechung
- Produkt- und Warenverkostungen → unmittelbarer Zusammenhang mit dem Verkauf

STEUERLICHE ANERKENNUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR DIE BEWIRTUNG ALS BETRIEBSAUSGABEN



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 715

48

48

STEUERLICHE ANERKENNUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR DIE BEWIRTUNG ALS BETRIEBSAUSGABEN

**ABGRENZUNG: GESCHÄFTLICHE ↔ BETRIEBLICHE
BEWIRTUNGSKOSTEN**

- **Nur zu 70 %**
- **Betriebliche** Bewirtungskosten, die **zu 100 %** als Betriebsausgaben abziehbar sind: Bewirtung von Arbeitnehmern (z.B. Betriebsausflug oder Weihnachtsfeier), aber anders bei Bewirtung von Dritten
- Geschäftsbeziehungen bestehen und angebahnt
- **Seit VZ 1990:** Bewirtung bei **Arbeitnehmern** aus geschäftlichem Anlass, § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG – 70%

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 717

49

49

BEWIRTUNGSKOSTEN

Betriebliche Bewirtung

- ArbN-Bewirtung ohne geschäftlichen Anlass
- Aufmerksamkeiten
- Produkt- und Warenverkostung

100 %iger Abzug als Betriebsausgabe

Bewirtung gegen Entgelt

Bewirtung i.R.e. Leistungsaustauschs

Bewirtung gegen Entgelt

- Zur Pflege der Geschäftsbeziehungen
- Zur Anbahnung von Geschäftsbeziehungen
- i.R.d. Öffentlichkeitsarbeit

70 %iger Abzug als Betriebsausgabe

ALLGEMEINE NACHWEISPFLICHTEN

- Einzel und gesondert aufzeichnen → Vollständige **Versagung bei Nichtbeachtung**
- Nachweise sind materiell-rechtliche **Voraussetzungen** für den Abzug
- **Schriftliche und zeitnahe** Erstellung zum Bewirtungsvorgang
- Nachweiserfordernisse bei Bewirtungen **im Ausland**
- **Erforderliche Angaben:**
 - Ort der Bewirtung
 - Tag der Bewirtung
 - Teilnehmer
 - Anlass
 - Art und Höhe der Aufwendungen
 - Unterschrift

BESONDERHEITEN BEI GASTSTÄTTEN – ALTE FASSUNG BMF 1994

- **Name und Anschrift** der Gaststätte
- **Tag** der Bewirtung
- Name des **Bewirtenden**, sobald der Rechnungsbetrag die Grenze von **150 EUR** überschreitet (**250 EUR** lt. Übergangsregelung in BMF v. 30.6.2021)
- Detaillierte Angaben über die in Anspruch genommenen **Leistungen** nach Art, Umfang, Entgelt und Tag
- Maschinelle Erstellung und Registrierung der Rechnung, die den Anforderungen des § 14 UStG genügen muss

BMF V. 30.6.2021: INHALT DER BEWIRTUNGSRECHNUNG

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (**Bewirtungsbetrieb**)
- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
- Ausstellungsdatum
- Rechnungsnummer
- Leistungsbeschreibung
- Leistungszeitpunkt (Tag der Bewirtung)
- Rechnungsbetrag → Trinkgeld
- Name des Bewirtenden

DIGITALE ODER DIGITALISIERTE BEWIRTUNGSRECHNUNGEN UND -BELEGE

- Digitaler oder digitalisierter **Eigenbeleg**
- Digitale Bewirtungsrechnung
- **Anforderungen** an einen Eigenbeleg:
 - Zeitnah
 - Zeitpunkt der Erstellung
 - Digital signiert
 - Zeitpunkt der Signierung
 - Elektronische Aufbewahrung
 - GoBD

ANWENDUNGSREGELUNGEN

- Anwendung auf alle **noch offenen** Fälle
- Beachtung der jeweiligen Betragsgrenzen gem. § 33 UStDV
- **Bis zum 31.12.2022** ausgestellte Belege

UMSATZSTEUER UND VORSTEUERABZUG

- Vorsteuerabzug zu **100%**
- Auch wenn **nicht** nach **§ 4 Abs. 7 EStG** einzeln und getrennt aufgezeichnet
- Unangemessene Bewirtungskosten
- Keine USt auf die Bewirtung von Geschäftsfreunden
- Bewirtung von Arbeitnehmern → § 3 Abs. 9a UStG → Gegenleistung
- **Aufmerksamkeiten:** Betrag bitte korrigieren
 - **60 EUR/Anlass nicht überschritten** → **Überschreitung** der Grenze
 - Verzehr im Betrieb bzw. Büro
 - Außergewöhnlicher Arbeitseinsatz

Thema 3**Arbeitgeber-Sammelpunkt**

§ 9 ABS. 4 EStG (1)

(4) ¹Erste Tätigkeitsstätte ist die **ortsfeste betriebliche Einrichtung** des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der **Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet** ist. ²Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die **dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen** sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. ³Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer **unbefristet**, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen **Zeitraum von 48 Monaten** hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. ⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer **dauerhaft**

§ 9 ABS. 4 EStG (2)

1. **typischerweise arbeitstäglich** tätig werden soll oder
2. je Arbeitswoche **zwei volle Arbeitstage** oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer **höchstens eine** erste Tätigkeitsstätte. ⁶Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der **Arbeitgeber bestimmt**. ⁷Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der **Wohnung örtlich am nächsten liegende** Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. ⁸Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine **Bildungseinrichtung**, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; die Regelungen für Arbeitnehmer nach Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 sowie Absatz 4a sind entsprechend anzuwenden.“

(Herv. d. Verf.)

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTEDauerhafte Zuordnung
durch den ArbGDauerhaft sollen bestimmte zeitliche
Bedingungen erfüllt werdenAktive Bestimmung der
ersten TätigkeitsstätteErste Tätigkeitsstätte nach
quantitativen Kriterien**Je Dienstverhältnis liegt max. eine erste Tätigkeitsstätte vor****BERATUNGSHINWEIS: Tätigkeit i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 1 + 2 EStG**BFH v. 2.9.2021 – VI R 25/19: Geringfügige Tätigkeit soll nicht (mehr
ausreichen – Ansage der Einsatzleitung + Tourenplan) – **anders S. 729!!!****VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Unter welchen Voraussetzungen ist von einem typischerweise arbeitstäglichen Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts auszugehen?
- Wie ist diese Festlegung zu treffen, wenn der Mitarbeiter den Arbeitgeber-Sammelpunkt tatsächlich nicht arbeitstäglich aufsucht?

BFH-URTEIL VOM 19.4.2021 – VI R 6/19, BFH/NV 2021, 1251

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	Der Kläger war nichtselbstständig tätig und auf diversen Baustellen eingesetzt. Nach betriebsinterner Anweisung des Arbeitgebers gelangte er mit einem Sammel-fahrzeug seines Arbeitgebers vom Betriebssitz aus zu den jeweiligen Baustellen. Im Streitjahr war der Kläger auch über mehrere Arbeitstage hinweg an Fernbaustellen tätig. Dann fand eine Übernachtung am dortigen Tätigkeitsort statt. Mit der ESt-Erklärung setzte der Kläger seine Fahrtkosten mit dem privaten Pkw zum Sammel-punkt nach den Grundsätzen des steuerlichen Reisekostenrechts an.
Finanzamt	Das Finanzamt folgte diesem Ansatz nicht und berücksichtigte Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale.
FG Thüringen	Klageabweisung aufgrund der Anfahrt eines Arbeitgeber-Sammelpunktes.

BFH: REVISION IST BEGRÜNDET

- **„Typischerweise arbeitstägliches“** Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsu-chen des vom Arbeitgeber festgelegten Orts an sämtlichen Arbeitstagen. Der Arbeit-geber-Sammelpunkt muss vielmehr im Normalfall (= üblicherweise) aufzusuchen sein.
- Steht von vornherein der Einsatz an mehrtägigen auswärtigen Tätigkeitsstätten (**Fern-baustellen**) fest, liegt kein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen und damit kein Arbeitgeber-Sammelpunkt vor.
- Bei der Abgrenzung des arbeitstäglichen Aufsuchens kann nicht allein auf die Zahl der zum Arbeitgeber-Sammelpunkt unternommenen Fahrten im Verhältnis zu den Gesamtarbeitstagen abgestellt werden. Arbeitgeber-Sammelpunkt muss **üblicher-weise arbeitstäglich anzufahren** sein. Zahl der Fahrttage zum Sammel-punkt nicht entscheidend.
- Arbeitgeber-Sammelpunkt wird nur begründet, wenn dieser **„dauerhaft“** aufzusuchen ist. „Dauerhaftigkeit“ ist nach den zur ersten Tätigkeitsstätte geltenden gesetzlichen Regelungen des § 9 Abs. 4 S. 3 EStG entsprechend zu bestimmen.

ARBEITGEBER-SAMMELPUNKT

**Keine erste Tätigkeitsstätte am
Anfahrtsort**

- Arbeitgeber-Sammelpunkt, nur wenn keine erste Tätigkeitsstätte

**BERATUNGSHINWEIS**

Erste Tätigkeitsstätte und Firmenübernahme

**Dienst- oder arbeitsrechtliche
Festlegung**

- Im Gesetz offen
- Alle schriftlichen oder mündlichen Absprachen

**BERATUNGSHINWEIS**

Dokumentation

- Privat organisierte Fahrgemeinschaften

ARBEITGEBER-SAMMELPUNKT

Dauerhaft derselbe Ort

- Dauerhaft: § 9 Abs. 4 S. 3 EStG entsprechend

**BERATUNGSHINWEIS**

Zeitliche Befristung → Kettenabordnung

**Zur Aufnahme der beruflichen
Tätigkeit**

- Selber Ort → typischerweise arbeitstäglich

TYPISCHERWEISE ARBEITSTÄGLICH

- Gelegentliches Nichtaufsuchen ⇔ Aufsuchen „**im Normalfall**“
- Im Voraus getroffene **Festlegungen**
- Abgrenzung:
 - Im vornherein festgelegt
 - Mehrtägige Auswärtstätigkeiten



BERATUNGSHINWEIS:

Getroffene Vereinbarungen maßgeblich

- ~~Offen~~: 25 Tage direkt vom Wohnort aus **NEU: BFH v. 2.9.2021 – VI R 14/19**
Kernaussage: „typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsuchen (= erforderlich ist ein „übliches“ Aufsuchen)

GESTELLUNG VON WERKSTATTWAGEN

- Werkstattwagen



BERATUNGSHINWEIS:

Bereitschaftsdienst

- **Geldwerter Vorteil**: Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte



BERATUNGSHINWEIS:

Folgewirkung auf geldwerte Vorteile



BERATUNGSHINWEIS:

NEU: BMF-Schr. v. 18.11.2021 zur gestaffelten Entfernungspauschale

BMF V. 18.11.2021 – GESTAFFELTE ENTFERNUNGSPAUSCHALE**Kerninhalt Nr. 1 (Rz. 33)**

- Bis 2021 darf der ArbG eine Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 S. 2 EStG (Pauschalsteuersatz 15 %) auf Grundlage einer 15 Tageregelung durchführen.
- Lohnsteuer-Pauschalierung hat keine Bindungswirkung für die Einkommensteuer-Erklärung (d. h. Nachversteuerungsrisiko in allen offenen Fällen).

Beispiel

140 Fahrttage x 20 Ekm x 0,30 EUR =	840,00 EUR	
140 Fahrttage x 10 Ekm x 0,35 EUR =	490,00 EUR	1.330,00 EUR

Pauschalierung

180 Fahrttage x 20 Ekm x 0,30 EUR =	1.080 EUR	
180 Fahrttage x 10 Ekm x 0,35 EUR =	630 EUR	1.710,00 EUR

BMF V. 18.11.2021 – GESTAFFELTE ENTFERNUNGSPAUSCHALE**Kerninhalt Nr. 2 (Rz. 40, 41, 45)**

- Ab 2022 darf die Lohnsteuer-Pauschalierung nicht mehr uneingeschränkt mit der 15 Tageregelung abgerechnet werden (Umstellungsnotwendigkeit bei Homeoffice, Teilzeitarbeit & Co.)

Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung (15-Tage-Regelung) in Rz. 36, 37 und 39 wird davon ausgegangen, dass bei einer 5-Tage-Woche monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen. Die Anzahl dieser Fahrten mindert sich daher verhältnismäßig, wenn der Arbeitnehmer bei einer in die Zukunft gerichteten Prognose an der ersten Tätigkeitsstätte typischerweise an weniger als 5 Arbeitstagen in der Kalenderwoche nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen beruflich tätig werden soll (z. B. bei Teilzeitmodellen, Homeoffice, Telearbeit, mobilem Arbeiten). So kann z. B. bei einer 3-Tage-Woche aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass monatlich an 9 Arbeitstagen (3/5 von 15 Tagen) Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen.

Thema 4

Private Veräußerungsgeschäfte

70

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Veräußerung von Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten

Frist:

Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als 10 Jahre

Nicht steuerbar

- Alternative 1: Nutzung im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken
- Alternative 2: Nutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Veräußerungsgeschäfte bei **anderen Wirtschaftsgütern**

Fristen:

- Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als **1 Jahr**
- Bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf 10 Jahre

Nicht steuerbar

Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG

Veräußerung von Wirtschaftsgütern vor deren **Erwerb**



BERATUNGSHINWEIS:
Zwangsversteigerung

71

NICHTSTEUERBARKEIT BEI SELBSTNUTZUNG**§ 23 ABS. 1 NR. 1 S. 3 EStG**Alternative 1

Ausschließliche Nutzung zu eigenen
Wohnzwecken ab Erwerb bis zur
Veräußerung

Alternative 2

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
im Jahr der Veräußerung und der
vorangegangenen beiden Jahre

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Wird ein Veräußerungsgewinn von der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ausgenommen, wenn Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei den Überschusseinkünften entstehen?
- Wie wird der Zeitpunkt der „Anschaffung“ bzw. der „Veräußerung“ nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG definiert?

BFH-URTEIL VOM 1.3.2021 – IX R 27/19, BFH/NV 2021, 1227 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Klägerin	Verkauf der in 2012 erworbenen Eigentumswohnung im Jahr 2017. Abzug von Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer im Jahr der Veräußerung und der Vorjahre i.H.d. Höchstbetrags von 1.250 EUR. Versteuerung des anteilig auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns i.H.v. rund 11.000 EUR. Einspruch mit dem Ziel der Nichterfassung des Veräußerungsgewinns unter Hinweis auf zwischenzeitlich ergangene neue Rspr.
Finanzamt	Das Finanzamt lehnte die Bekanntgabe eines Änderungsbescheides ohne Veräußerungsgewinn ab.
FG Baden-Württemberg	Ein privater Veräußerungsgewinn ist nicht erfasst.

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Das Tatbestandsmerkmal „**Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**“ setzt voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Stpfl. selbst bewohnt wird.
- Ein häusliches **Arbeitszimmer** im Zusammenhang mit Überschusseinkünften wird zumindest zeitweise auch **für eigene Wohnzwecke** i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG genutzt, da eine nahezu ausschließliche Nutzung für berufliche Zwecke für den Werbungskostenansatz ausreicht und eine (mögliche) geringfügige Nutzung des Raums zu eigenen Wohnzwecken als ausreichend erachtet wird.
- Von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch auszugehen, wenn das Objekt **nur zeitweilig bewohnt** wird, sofern es in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Der BFH schließt auch Zweitwohnungen und Wohnungen, die i.R.e. doppelten Haushaltsführung genutzt werden, in die Steuerbegünstigung ein.

BFH-URTEIL VOM 25.3.2021 – IX R 10/20, BFH/NV 2021, 1230 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Kläger	Abgabe eines notariell beurkundeten Angebots zum Erwerb einer Eigentumswohnung durch die Kläger am 20.12.2002. Annahme des Veräußerers mit notariell beurkundeter Annahmeerklärung vom 7.1.2003. Kläger erzielten bis zum Verkauf Einkünfte aus Vermietung aus der in einem festgelegten Sanierungsgebiet i.S.d. § 142 BauGB belegenen Eigentumswohnung. Veräußerung der Eigentumswohnung durch notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 27.12.2012. Vereinbarung der Fälligkeit des Kaufvertrags binnen zehn Tagen nach Vorliegen der sanierungsrechtlichen Genehmigung. Diese wurde am 5.2.2013 erteilt.
Finanzamt	Ansatz von sonstigen Einkünften aus einem privaten Veräußerungsgeschäft von rund 200.000 EUR.
FG München	Ein privater Veräußerungsgewinn ist zu erfassen.

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- Der Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestimmt sich nach dem beiderseits **bindenden obligatorischen Vertragsabschluss**.
- Der Anschaffungszeitpunkt bestimmt sich nicht nach dem notariell beurkundeten Angebot zum Eigentumserwerb der Eigentumswohnung, sondern nach dem Zeitpunkt der beurkundeten **Annahmeerklärung**.
- Der Veräußerungszeitpunkt bestimmt sich nach dem notariell beurkundeten Kaufvertrag.
- Die Erteilung der **sanierungsrechtlichen Genehmigung** außerhalb der Veräußerungsfrist verschiebt den Veräußerungszeitpunkt nicht, weil mit der übereinstimmenden Willenserklärung innerhalb der Haltefrist eine beiderseitige Bindung eingetreten und eine einseitige Vertragsauflösung nicht mehr möglich war.

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE

Gewinn- ↔ Überschuss- einkünfte

- Zu eigenen Wohnzwecken genutzt
- Homeoffice-Pauschale

BERATUNGSHINWEIS
Vergleichbare Sachverhalte offenhalten

- Betriebsvermögen

BERATUNGSHINWEIS
Häusliches Arbeitszimmer als eigenes WG?

Eignung zum Bewohnen und zur Selbstnutzung

- Nutzungsvoraussetzungen

BERATUNGSHINWEIS
Anforderungen

- Gartenhaus
- Trennungs- und Scheidungsfälle

BERATUNGSHINWEIS
Kind und (Ex-) Ehepartner

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 747 - 749

78

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE

10-Jahresfrist

- Rechtsgeschäftlich bindende Erklärung
- Aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft
- Betriebsvermögen

BERATUNGSHINWEIS
Unzutreffende Notaratskunft

Erfassungszeitpunkt

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE

```

graph TD
    A[PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE] --> B[Veräußerungserlös]
    A --> C[Werbungskostenabzug]
    B --> D[Erfassung mit Zufluss]
    C --> E["Ansatz in dem Zeitpunkt, in dem der Veräußerungserlös erfasst wird.  
(Durchbrechung des Abflussprinzips)"]
                    
```

BERATUNGSHINWEIS
Bedeutung des Zuflusszeitpunkts

79

**BESONDERHEITEN BEI DER ERMITTLUNG DES
VERÄUßERUNGSGEWINNS**

- Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen
- § 7h EStG

**BERATUNGSHINWEIS:**
Inventar

80

Thema 5

Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei Herstellung
von Wirtschaftsgütern

81

GESETZLICHE REGELUNG DER GEWERBESTEUERLICHEN HINZURECHNUNG

- Objektsteuercharakter → Lösung von den individuellen Verhältnissen des einzelnen Betriebs bei den Finanzierungsanteilen
- UntStRefG 2008



BERATUNGSHINWEIS:

Anpassung des Freibetrages dauerhaft auf 200.000 EUR (2. Corona-StHG)

Messekosten

BFH-Urt. v. 25.10.2016

BFH-Urt. v. 8.12.2016

Substitution von Anlagevermögen beim Mieter?
→ Hinzurechnung als fiktives Anlagevermögen

BEZUG ZU DEN HERSTELLUNGSKOSTEN

- FinVerw: Bei aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten am Bilanzstichtag keine Hinzurechnung → Wortlaut des § 8 Nr. 1 S. 1 GewStG!
- Diskussionspunkte (**Auswirkungen**):
 - WG ist am Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen bereits ausgeschieden
 - Abschreibung auf die Wirtschaftsgüter
- Parallele zu **Bauzeitinsen**:
 - Änderung des Charakters durch die Aktivierung
 - Keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Hat eine Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu erfolgen, soweit diese in die **Herstellungskosten** des Umlaufvermögens einzubeziehen sind (Fall 1)?
- Sind die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen mit den Anforderungen an die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. **Art. 3 Abs. 1 GG** zu vereinbaren (Fall 2)?
- Wann gelten Wirtschaftsgüter als **fiktives Anlagevermögen i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG**, so dass dadurch eine Hinzurechnung der fiktiven Finanzierungsentgelte ausgelöst wird (Fall 2)?

BFH-URTEIL VOM 30.7.2020 – III R 24/18, BFH/NV 2021, 122 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2008
Klägerin	GmbH ist eine Baugesellschaft, die regelmäßig Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) anmietete
Finanzamt	Die in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelte sind gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG dem Gewinn hinzuzurechnen, soweit diese auf vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene WG entfallen
FG Schleswig-Holstein	Klage erfolglos

BFH: REVISION IST ERFOLGREICH

- Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen WG des AV sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie **in die Herstellungskosten** von WG des Umlaufvermögens **einzubeziehen** sind.
- Eine Hinzurechnung von Entgelten für die Anmietung von Zubehör zu Baustelleneinrichtungen durch eine Baugesellschaft erfolgt nicht, wenn – wegen vorheriger Beendigung des Herstellungsvorgangs und Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen – **keine Aktivierung** der hergestellten WG des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag stattgefunden hat (**entgegen gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder in BStBl I 2012, 654, Rz. 2**).

BFH-URTEIL VOM 12.11.2020 – III R 38/17, BFH/NV 2021, 1152 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010, 2011, 2012
Klägerin	GmbH stellte Kino- und TV-Filme als Einzelprojekte her. Finanzierung u.a. durch öffentliche Fördermittel, die unter der Bedingung standen, dass die Kosten in einer bestimmten Region anfallen. Gedreht wurde an unterschiedlichen Drehorten mit unterschiedlicher technischer Ausrüstung, anderen Kostümen und Requisiten. Dafür mietete die GmbH die jeweils benötigten Räumlichkeiten und Gegenstände an, deren Auswahl sich nach den Wünschen des jeweiligen Filmteams sowie den Vergabebedingungen der Fördergelder bestimmte. Ein Verschleiß der angemieteten Räumlichkeiten und Gegenstände fand während der i.d.R. 30 Tage andauernden Filmproduktion nicht statt.
Finanzamt	Hinzurechnung der Aufwendungen für bewegliche und unbewegliche WG zum Gewerbeertrag gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.
Klägerin	Hinzurechnung unzutreffend, weil es sich nicht um fiktives AV handelt.
FG Berlin-Brandenburg	Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG: Einmalige und projektbezogene Anmietung spricht nicht gegen fiktives AV, weil es sich um mehr oder weniger vergleichbare Gegenstände handelt.

BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Es verstößt **nicht** gegen **Art. 3 Abs. 1 GG**, dass Miet- oder Pacht aufwendungen, die ohne das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nach § 255 Abs. 2 und 2a HGB Herstellungskosten **immaterieller WG** wären, die bereits im Jahr der Herstellung aus dem AV ausscheiden, nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG **hinzugerechnet werden**, obwohl eine Hinzurechnung bei der Herstellung **materieller WG unterbleiben** würde.
- Die Abgrenzung zwischen **fiktivem AV oder Umlaufvermögen** hat sich bei einem Filmhersteller daran zu orientieren, ob das zeitlich begrenzte (fiktive) Eigentum an den angemieteten beweglichen und unbeweglichen Sachen nach den **betrieblichen Verhältnissen des Filmherstellers** dazu bestimmt ist, der **dauerhaften Herstellung neuer Filme zu dienen**, oder ob die **Nutzung** sich mit der Herstellung eines Filmes gleichsam **verbraucht**.

HINZURECHNUNG VON MIET- UND PACTZINSEN BEI HERSTELLUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN

Hebesatz = 400% FB überschritten	Betriebs- ausgabe	Fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	Hinzu- rechnung (25%)	GewSt- Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 EUR	100 %	100 EUR	25 EUR	3,50 EUR
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100 EUR	25 %	25 EUR	6,25 EUR	0,88 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei beweglichen WG	100 EUR	20 %	20 EUR	5 EUR	0,70 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei unbeweglichen WG	100 EUR	50 %	50 EUR	12,50 EUR	1,75 EUR



BERATUNGSHINWEIS:
Reihenfolge beachten!

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 759

90

90

HINZURECHNUNG VON MIET- UND PACTZINSEN BEI HERSTELLUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN

BEISPIEL: ERMITTLUNG DES HINZURECHNUNGSBETRAGS

Unternehmer A hat in seiner GuV Zinsen i.H.v. 120.000 EUR ausgewiesen. Darüber hinaus zahlt er für bewegliche WG Leasingraten i.H.v. 250.000 EUR. Für das Betriebsgrundstück wird eine Jahrespacht von 300.000 EUR entrichtet.

Zinsen	120.000 EUR
+ Leasingraten für bewegliche WG (20 % von 250.000 EUR)	50.000 EUR
+ Pachtzahlungen für Grundstücke (50 % von 300.000 EUR)	150.000 EUR
<hr/>	
Summe	320.000 EUR
./. Freibetrag	200.000 EUR
<hr/>	
Verbleiben	120.000 EUR
davon 25 % als Hinzurechnung	30.000 EUR
= GewSt (h_{GewSt} z.B. HH = 470 %)	4.935,00 EUR



BERATUNGSHINWEIS:
Ggfs. auch mehrfache Hinzurechnung!

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 760

91

91

FIKTIVES ANLAGEVERMÖGEN

- Hinzurechnung beim Mieter nur, wenn: fiktives AV → „Gedachtes wirtschaftliches Eigentum“?
- Bezug zum jeweiligen Geschäftsmodell des Gewerbetreibenden
- Abgrenzung nur für den Einzelfall möglich!



BERATUNGSHINWEIS:

Anhängige Verfahren

MINDERUNG DES GEWINNS ALS VORAUSSETZUNG DER HINZURECHNUNG

- **Wortlaut** des § 8 Nr. 1 S. 1 GewStG: **Gewinnminderung** als **Voraussetzung** → Liegt diese nicht vor, muss eine Hinzurechnung ausscheiden
- **Praxiskonsequenzen:**
 - Aktivierung der AK/HK → Keine Hinzurechnung
 - Teilwertabschreibung oder höhere AfA → Keine Hinzurechnung



BERATUNGSHINWEIS:

Ausschluss einer Hinzurechnung

ABWEICHUNG VON DER AUFFASSUNG DER FinVerw

- BMF-Schreiben vom 2.7.2012: Hinzurechnung hat nur dann zu unterbleiben, wenn es sich um WG des Anlagevermögens handelt
- **BFH:**
 - Auf die Unterscheidung zwischen AV und Umlaufvermögen kommt es für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung nicht an

**BERATUNGSHINWEIS:**

Abgrenzung zwischen AV und Umlaufvermögen **nicht entscheidend**

- Übertragbarkeit auf alle Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG

Thema 6

Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt

LEISTUNGEN VON GESELLSCHAFTERN AN IHRE GESELLSCHAFT

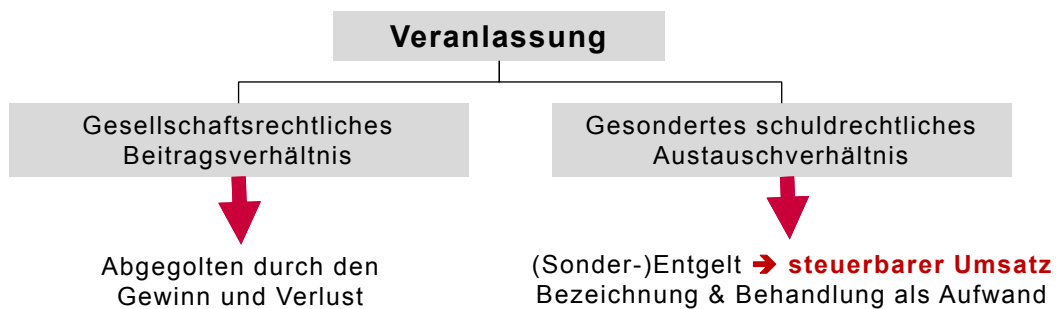
- Umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch grds. möglich
- Typische Fälle: Nutzungsüberlassungen, Geschäftsführungsleistungen und Lieferungen
- Bestimmung von Leistung und Leistungsort oft unproblematisch
- Problem: „**gegen Entgelt**“?, u.a. Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit bei Geschäftsführungsleistungen

BERATUNGSHINWEIS: NEU

§ 24 UStG Durchschnittsteuersatz nur, wenn Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als 600.000 EUR
 BT-Drs. 20/12 v. 8.11.2021: Durchschnittssatz reduziert sich auf 9,5 % (bislang 10,7 %)



STEUERBARER LEISTUNGSAUSTAUSCH ODER NICHT STEUERBARER GESELLSCHAFTERBEITRAG?



BERATUNGSHINWEIS:

(Vorab-)Gewinnanteil im Gewinnfall,
i.d.R. kein Leistungsaustausch



GESCHÄFTSFÜHRERLEISTUNGEN – SELBSTSTÄNDIG ODER UNSELBSTSTÄNDIG

- BFH-Urt. v. 6.6.2002: Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, die eine GmbH als Gesellschafterin für eine GbR aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages gegen Vergütung ausführt, sind **umsatzsteuerbar**
- Bei natürlichen Personen: Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 UStG?
- BFH-Urt. v. 14.4.2010: Geschäftsführender Komplementär einer KG kann umsatzsteuerrechtlich unselbstständig sein → für USt, ESt und GewSt **nach denselben Grundsätzen** zu beurteilen
- Gegenleistung, wenn feste Vorabgewinnanteile **auch im Verlustfall** gewährt werden
- Festgelegtes monatliches **Entnahmerecht** als Gegenleistung **und Aufwand** in der HB → Sonderentgelt, auch wenn im Verlustfall eine teilweise Rückzahlung vorgesehen ist

SONDERFALL: HAFTUNGSVERGÜTUNG GESELLSCHAFTER

- Insbes. bei GmbH & Co. KG regelmäßig schuldrechtlich vereinbart → Aufwand auf Ebene der Gesellschaft
- Nunmehr Auffassung von BFH und FinVerw: Entgelt für eine einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst → **Umsatzsteuerpflicht**



BERATUNGSHINWEIS:

Kleinunternehmerregelung vs. Vorsteuerabzug

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Unterliegen gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorabgewinnanteile, die der Kläger für die Überlassung von Vieheinheiten an eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer KG, deren Komplementär er ist, i.R.d. jährlichen Gewinnverteilung zugewiesen erhält, der Umsatzsteuer?

100

BFH-BESCHLUSS VOM 12.11.2020 – V R 22/19, BStBI II 2021, 544

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Natürliche Person, selbstständige Tätigkeit als Land- und Forstwirt (Durchschnitts-satzbesteuerung, § 24 UStG), Beteiligung als Komplementär (97 %) an einer KG mit landwirtschaftlichem Betrieb (Ferkelaufzucht)
2011 - 2013	u.a. Überlassung von Vieheinheiten an die KG, Vereinbarung eines Vorabgewinns (5 EUR/Vieheinheit) nur im Fall eines ausreichenden Gewinns, Vergütungen i.H.v. 545 EUR (2011), 650 EUR (2012), 600 EUR (2013), keine umsatzsteuerliche Berücksichtigung
Finanzamt	Finanzamt unterwirft die Vergütungen dem Regelsteuersatz (19 %)
FG Düsseldorf	Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen i.Z.m. der Überlassung der Vieheinheiten, im Übrigen Abweisung der Klage, keine Zulassung der Rev.

101

BFH: ABWEISUNG DER KLAGE

- Auch bei einem Vorabgewinn liegt ein **unmittelbarer Zusammenhang** mit der Leistungserbringung vor, wenn eine Leistung nach Umfang und Menge nach einem feststehenden Entgelt abgegolten wird
- Die Regelungen zum Wegfall des Vorabgewinns bei nicht ausreichenden Gewinnen stellt eine Vereinbarung zur evtl. **Entgeltsminderung** dar und führt nicht zur Würdigung als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag
- Der Annahme eines steuerbaren Leistungsaustauschs steht nicht entgegen, dass das Rechtsverhältnis **im Gesellschaftsvertrag** und nicht schuldrechtlich vereinbart wurde
- Der Umsatz unterliegt **nicht der Durchschnittsatzbesteuerung** (§ 24 UStG), da es sich weder um in landwirtschaftlichen Betrieben erzeugte Gegenstände i.S.d. Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL noch um landwirtschaftliche Dienstleistungen handelt

102

ALLGEMEINES

- Große Bedeutung für die Abgrenzung
- Entscheidend nicht, ob nur im Gewinnfall eine Zahlung vorgesehen ist, sondern ob der Gesellschafter „**damit rechnen kann**“
- Abgrenzung im Einzelfall schwierig und streitanfällig



BERATUNGSHINWEIS:
Gesellschaftsvertrag prüfen

103

ABGRENZUNG ZUR ENTSCHEIDUNG FG MÜNSTER V. 27.3.2018

- FG: Nichtsteuerbarer Gesellschafterbeitrag, da der Vorabgewinn nicht bei Verlusten zu zahlen war
- Sonderentgelt nur, wenn unabhängig von der Höhe von Gewinn und Verlust
- Entscheidender **Unterschied**: Gewinn war nicht zwingend zu erwarten

**BERATUNGSHINWEIS:**

Erwartbares Ergebnis entscheidend

GESTALTUNGSFREIHEITEN UND MÖGLICHKEITEN

- **Ggf. vorteilhaft**, weil damit die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs eröffnet wird
- St. Rspr.: Gestaltungsfreiheit für die Stpfl.
- Typische Fälle: Überlassung von Grundstücken und Pkw aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters → Gesellschafter wird zum Unternehmer, kein § 42 AO

Thema 7

EuGH und BFH zum Entgeltbegriff und zur Bemessungsgrundlage

106

ENTGELTBEGRIFF

Art. 73 MwStSystRL

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage **alles, was den Wert der Gegenleistung bildet**, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG

„Entgelt ist **alles, was den Wert der Gegenleistung bildet**, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.“

107

ENTGELT, § 10 ABS. 1 S. 2 UStG

Zahlung des Leistungsempfängers an den leistenden Unternehmer

Zahlung des Leistungsempfängers **an Dritte**

Zahlung **von Dritten** an den leistenden Unternehmer

NETTOPRINZIP IN § 10 UStG

- USt ist nicht Teil des umsatzsteuerlichen Entgelts → Keine Einbeziehung in die BMG
- **EuGH**: Im Zweifel ist von einem Bruttoverkaufspreis auszugehen, aus dem die USt herauszurechnen ist



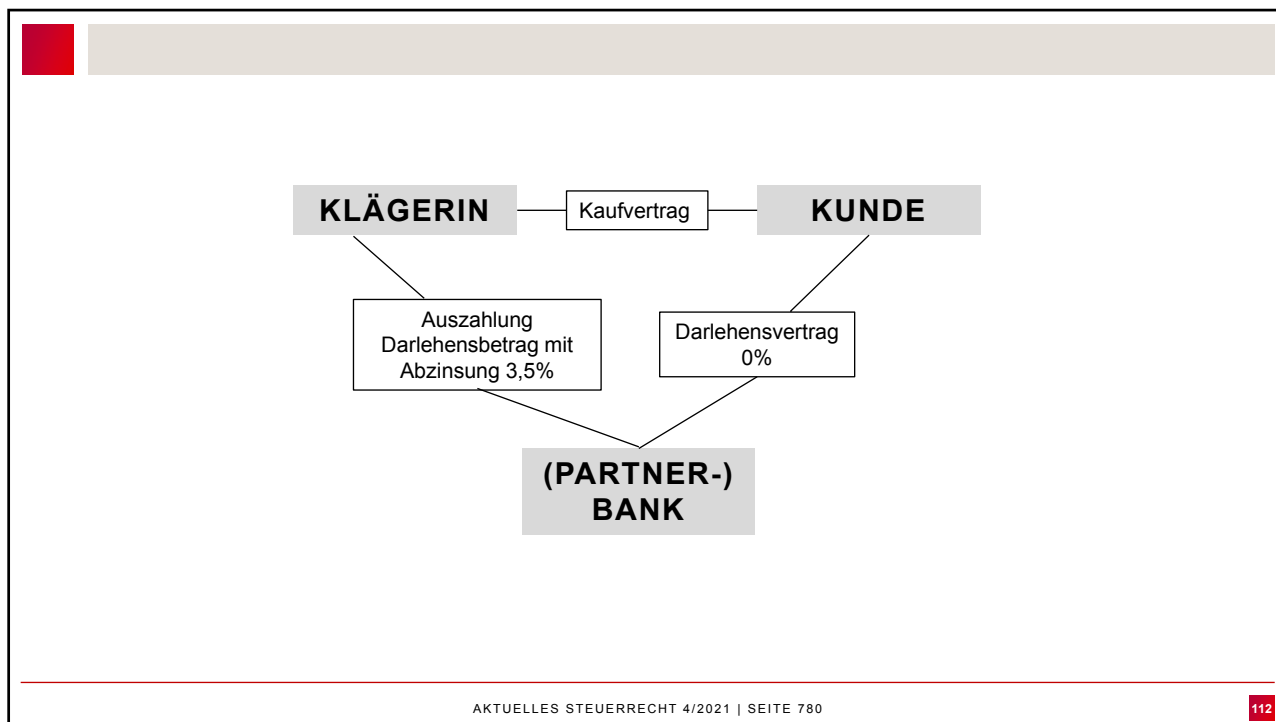
BERATUNGSHINWEIS:
Zivilrechtlicher Entgeltbegriff

ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- **BFH:**
Ist die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage aus Warenverkäufen im Zusammenhang mit einer sog. 0 %-Finanzierung um die vom liefernden Unternehmer an das finanzierende Kreditinstitut entrichteten Finanzierungsentgelte zu mindern?
- **EuGH:**
Ist in den gezahlten und erhaltenen ohne Erstellung einer Rechnung nicht erklärten Umsätzen die Mehrwertsteuer enthalten oder handelt es sich um Nettobeträge, bei der die Umsatzsteuer noch hinzuzurechnen ist?

BFH-URTEIL VOM 24.2.2021 – XI R 15/19, BFH/NV 2021, 1156 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	Die Klägerin (KG) betreibt einen Einzelhandel und ist Teil einer überregionalen Unternehmensgruppe. Bietet Kunden sog. 0 %-Finanzierung an: Kunde schließt mit Partner-Bank der Klägerin Darlehensvertrag (Rückzahlungsraten i.H.d. Kaufpreises). Bank zahlt Darlehensbetrag an Klägerin, abgezinst um 3,5 %. USt 2015: Klägerin kürzt das umsatzsteuerliche Entgelt um den Abzinsungsbetrag
Finanzamt	Rechnet den gekürzten Betrag wieder zu und erlässt geänderten USt-Bescheid 2015
Einspruch	Einspruch der Klägerin bleibt erfolglos
Hessisches FG	Weist die Klage ab, lässt aber die Rev. zum BFH zu.



112

EUGH UND BFH ZUM ENTGELTBEGRIFF UND ZUR BEMESSUNGSGRUNDLAGE

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Vom Kunden geschuldeter **Kaufpreis = Gegenleistung für die Lieferung der Klägerin** an den Kunden. Der vom **Kunden** zu entrichtende Kaufpreis bildet die umsatzsteuer-rechtliche BMG (§ 10 Abs. 1 UStG) für die Besteuerung der Lieferung.
- **Unerheblich** ist, dass der Kunde den vereinbarten Kaufpreis nicht unmittelbar an die Klägerin, sondern unter **Einschaltung der Bank** zahlte. Das Unionsrecht verlangt kein unmittelbares Erbringen der Gegenleistung. Die Entrichtung der Gegenleistung kann auch – wie im Streitfall – durch einen Dritten (hier die Bank) erfolgen.
- Entgelt ist BMG für die USt. **Dieses ist nicht um die von der Bank einbehaltene „Subvention“ zu kürzen.** Der Einbehalt hat seinen Rechtsgrund nicht im für die Besteuerung allein maßgeblichen Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und dem Kunden, sondern im Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und der Bank.
- **Das Leistungsverhältnis zwischen der Klägerin und der Bank kann die BMG für die Lieferung der Klägerin an den Kunden nicht beeinflussen.**

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 780 113

113

EUGH-URTEIL VOM 1.7.2021 – C-521/19, DStR 2021, 1700 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010 – 2012
Kläger	Ist als Künstlervermittler in Spanien tätig. Vermittlungsprovisionen von 10 % der Einnahmen der vermittelten Orchester erklärt er gegenüber der Steuerverwaltung nicht.
Finanzamt	Nach Ap setzt Steuerverwaltung die nachträglich festgestellten Beträge (im Durchschnitt ca. 65.000 EUR) zzgl. USt für die Jahre 2010 - 2012 fest
Einspruch	Kläger ist der Meinung, dass die USt aus den festgestellten Beträgen herauszurechnen ist. Einspruch bleibt aber erfolglos.
Oberster Gerichtshof von Galicien	Setzt das Verfahren aus und legt die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.

114

EUGH: FOLGT AUFFASSUNG DES KLÄGERS

- Ermittlung der umsatzsteuerlichen BMG gehört nicht zu den Instrumenten, die im Fall der Steuerhinterziehung anders ausgelegt werden können als wenn kein betrügerisches Verhalten vorliegt.
- Es ist deshalb davon **auszugehen**, dass das Ergebnis eines Umsatzes, der von mehrwertsteuerpflichtigen Personen gegenüber der Steuerverwaltung verschleiert wurde, die auf den Umsatz entfallende **Mehrwertsteuer enthält**.
- Jede **andere Auslegung verstieße gegen den Grundsatz der Neutralität** der Mehrwertsteuer und würde dazu führen, dass ein Teil der Mehrwertsteuerbelastung von einem Stpfl. zu tragen wäre, obwohl sie nur vom Endverbraucher getragen werden soll.
- Die Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer hindert die Mitgliedstaaten weder daran, Sanktionen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erlassen, noch daran, gegen die finanziellen Interessen der EU gerichtete rechtswidrige Handlungen mit effektiven und abschreckenden Maßnahmen zu bekämpfen.

115

KEINE ENTGELTMINDERUNG – MAßGEBLICHE RECHTSBEZIEHUNGEN

- Kaufvertrag/Lieferung eines Gegenstands
- Finanzierung des Kaufgegenstands zu 0 %
- Rechtsverhältnis zwischen der (Partner-) Bank und dem Unternehmen



BERATUNGSHINWEIS:

Kaufvertrag maßgeblich

116

DARLEHENSVERMITTLUNG ALS NEBENLEISTUNG

- Vergleichbare Fälle der „Abzinsung“ haben keinen Einfluss auf das Entgelt → Nebenleistung!



BERATUNGSHINWEIS:

EuGH-Rspr. zum Begriff der Nebenleistung

117

**ABSCHN. 3.10. ABS. 6 NR. 14 UStAE
I.V.M. BMF V. 24.9.2013**

Grundsatz:
Zahlungen eines
Händlers an
Kreditinstitut führt
nicht zu
**Minderung der
BMG**

Ausnahme:
Zahlung eines Kfz-
Händlers an
konzerninterne
Autobank dient der
Absatzförderung
und führt zur
Entgeltminderung

**KEINE ZUSÄTZLICHE
SANKTION DURCH AUFSCHLAG
DER UST**

- Problem: Bei bisher un versteuerten Sachverhalten können häufig keine Rechnungen vorgelegt werden → Wie ist die BMG zu bestimmen?
- EuGH: Vereinbarter Betrag ist ein Bruttobetrag



BERATUNGSHINWEIS:

Kein Ansatz des Nettoentgelts als „Strafe“

**RECHTSIRRTÜMLICHE
VEREINBARUNG OHNE UST**

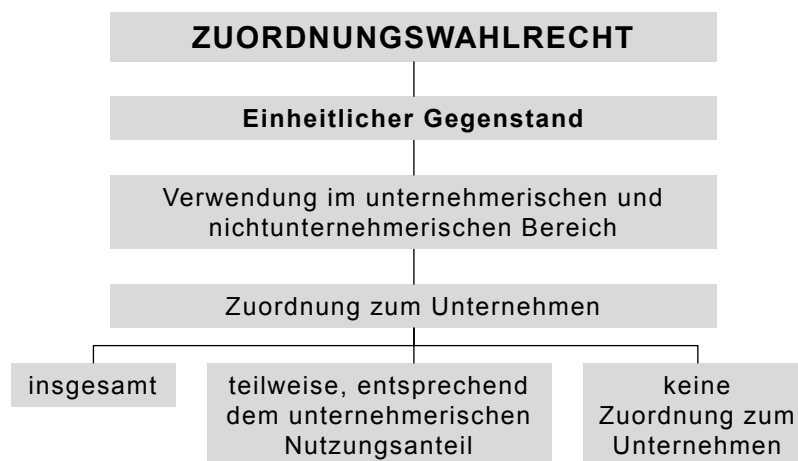
- Rechtsirrtum der Parteien: Keine USt
- BFH: Wortlaut des § 10 Abs. 1 S. 2 UStG
- Wert der Gegenleistung = Alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten

Thema 8

Vorsteuerabzug bei nachträglich geänderter Verwendungsabsicht

120

VORSTEUERABZUG BEI NACHTRÄGLICH GEÄNDERTER VERWENDUNGSABSICHT



121

INDIZIEN FÜR DIE ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

- Vorsteuerabzug (sofern möglich)

**BERATUNGSHINWEIS:**

Beweisanzeichen für eine Zuordnungsentscheidung

122

BESONDERHEITEN BEI GEMISCHT GENUTZTEN GRUNDSTÜCKEN

- Ausgangspunkt: § 15 Abs. 1b UStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 1b UStG

- Zuordnungsrecht unberührt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Bedeutung der Zuordnungsentscheidung

- Keine Anwendung des § 15a UStG:
 - Nichtunternehmerischer Bereich, später unternehmerisch
 - Zunächst weniger als 10%, später mehr

123

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Kann bei einem gemischt genutzten Grundstück eine nachträgliche Änderung der Verwendungsabsicht eine Vorsteuerkorrektur bewirken?

BFH-BESCHLUSS VOM 10.2.2021 – XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2007 – 2011
Kläger	Errichtet in den Jahren 2007 - 2011 ein Gebäude, das er zu 32,28 % seinem Unternehmen zuordnet (Kosmetikstudio). Kläger machte nicht von der Möglichkeit Gebrauch, das Gebäude vollumfänglich dem Unternehmen zuzuordnen. Den Zuordnungsumfang dokumentierte er mit USt-Jahreserklärung 2007. 2012 (endgültige Fertigstellung des Gebäudes) ändert der Kläger die Zuordnung zum Unternehmen auf 49 %. Dabei verbleibt es für 2012 (USt-Sonderprüfung) und der Erklärung für 2013. Kläger beantragt Änderung 2007 - 2011 nach § 15a UStG mit geändertem Anteil von 49 %.
Finanzamt	Das Finanzamt lehnt eine Änderung für die Streitjahre ab und weist auch den dagegen gerichteten Einspruch des Klägers als unbegründet zurück
Hessisches FG	Weist Klage als unbegründet ab. Rev. wird nicht zugelassen.

BFH: BESCHWERDE IST UNBEGRÜNDET

- Ob ein Stpfl. materiell-rechtlich sein Vorsteuerabzugsrecht auch nach Ablauf der Abgabefrist der USt-Erklärung für das betreffende Kalenderjahr dadurch erhöhen kann, dass er Flächen eines Gebäudes entgegen seiner ursprünglichen Absicht umsatzsteuerpflichtig verwendet, ist nicht klärungsbedürftig.
- Zuordnungswahlrecht: Entscheidung des Unternehmers → innere Tatsache, die durch Beweiszeichen gestützt werden muss; Geltendmachung des Vorsteuerabzugs gewichtiges Indiz → Umfang der Zuordnung → Unterlassung ebenso
- Grundsatz des Sofortabzugs → Zuordnungsentscheidung bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands (Gebäude) zu treffen; Streitfall: 32,28 % weitergehender Vorsteuerabzug nicht möglich
- Änderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses kommt nicht in Betracht, weil Absichtsänderungen nicht zurückwirken und deshalb nicht dazu führen können, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind

Umfang der Zuordnung

- § 15 Abs. 1b UStG hat keinen Einfluss auf das Zuordnungswahlrecht

**BERATUNGSHINWEIS**

Im Streitfall „altes Recht“

- Ab 1.1.2011: Vollumfängliche Zuordnung

Rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 AO?**BERATUNGSHINWEIS**

Begriff „Ereignis“

- Veränderter als der ursprüngliche Sachverhalt
- Absichtsänderungen wirken nicht zurück

**EINLAGE MITTELS
VORSTEUERBERICHTIGUNG
GEM. § 15a UStG
EUGH C-140/17 – GMINA RYJEWÓ**

Unternehmereigenschaft
bei Leistungsbezug

Keine ausdrückliche
Erklärung für oder gegen
eine Zuordnung zum
Unternehmen

VORLAGE DES BFH/ENTSCHEIDUNG DES EUGH KEINE AUSWIRKUNG

- Dokumentation und Zeitpunkt der Zuordnung → keine Auswirkungen – **andere Rechtsfrage** - Praktikabilitätsabwägungen (Zuordnungsfrist und Abgabefrist nach § 149 Abs. 2 S. 1 AO)

BERATUNGSHINWEIS:

EuGH, Ur. v. 14.10.2021 – C-45/20 und C-46/20:

Zuordnungsfrist nicht grundsätzlich verworfen. BFH muss **prüfen, ob im Hinblick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit eine Zuordnungsfrist verhältnismäßig** ist (**bedeutsam**: FinVerw hat andere Sanktionsmaßnahmen als Versagung des Vorsteuerabzugs und Vorsteuerabzug hat im Unionsrecht herausragende Bedeutung)

Thema 9

Begünstigung von Grundstücken im Betriebsvermögen bei Nutzungsüberlassung an Dritte

130

IMMOBILIEN ALS NICHT BEGÜNSTIGTES VERWALTUNGSVERMÖGEN

- Im Wesentlich **unverändert** durch die Reform des ErbStG zum 1.7.2016
- Dritten zur Nutzung überlassene Immobilien gehören zum schädlichen **Verwaltungs-
vermögen**
- Rechtslage insoweit unverändert

131

Ausnahmeregelungen gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 ErbStG

Betriebsaufspaltung und
Sonderbetriebsvermögen
(Buchst. a)Konzern
(Buchst. c)Grundstücksüber-
lassung i.R.v.
Lieferverträgen
(Buchst. e)Betriebs-
verpachtung
(Buchst. b)Wohnungs-
unternehmen
(Buchst. d)LuF-Betrieb
(Buchst. f)

132

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Setzt die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG (früher § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Alt. 1 ErbStG a.F.) voraus, dass die **gesamten Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung** erfüllt sein müssen oder reicht möglicherweise selbst deren Erfüllung nicht stets für die Rückausnahme aus?
- Welche Anforderungen sind an eine **faktische Beherrschung** zu stellen und reicht eine Sperrminorität aus?
- Ist nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 2 ErbStG (früher § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG) auch die **Überlassung** im Rahmen **mittelbarer Beteiligungen** begünstigt?
- Ist der **erbschaftsteuerliche Konzernbegriff** deckungsgleich mit dem ertragsteuerlichen?

133

BFH-URTEIL VOM 2.12.2020 – II R 22/18, BFH/NV 2021, 1021 (FALL I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Kläger	Waren mit je 37.150 EUR an einer GmbH beteiligt, die restlichen 700 EUR Stammkapital hielt der Onkel. Dieser verkaufte 2001 seinen bisherigen Geschäftsbetrieb und die beweglichen WG an die GmbH, Verpachtung der Grundstücke an die GmbH. 2012: Kläger bekommen als GbR das Grundstück von ihrem Onkel geschenkt, GbR setzt Verpachtung fort. 2013 verstarb der Onkel
Finanzamt	Grundstück ist Verwaltungsvermögen, weil es an Dritte überlassen wurde → Keine Betriebsvermögensbegünstigungen
FG Baden-Württemberg	Klage ist unbegründet

134

Verfassungsbeschwerde:
1 BvR 1493/21**BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET**

- § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt.1 ErbStG a.F. ist **nicht** einschlägig; Erblasser oder Schenker müssen **sowohl** im überlassenden Betrieb **als auch** im nutzenden Betrieb allein oder mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können. Vorliegend bei der GmbH nicht möglich
- **Beherrschungserfordernis:** Merkmal der ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung der **personellen Verflechtung**. Offen, ob mit der FinVerw davon auszugehen ist, dass **alle** Voraussetzungen der ertragsteuerrechtlichen Betriebsaufspaltung vorliegen müssen.
- **Beteiligungs- oder Beherrschungsidentität** erforderlich und faktische Beherrschung ausnahmsweise ausreichend → Einwirkung auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte, hier beim Onkel nicht gegeben
- Keine Rückausnahme des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 2 ErbStG a.F. → Übergang von Sonderbetriebsvermögen an einer PersG. **Überlassung an Dritten**

135

BFH-URTEIL VOM 23.2.2021 – II R 26/18, BFH/NV 2021, 1285 (FALL II)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Kläger	Erbe nach seinem Vater, der zunächst als Einzelunternehmer ein Autohaus betrieb. 1984 Gründung einer GmbH und anschließende Verpachtung des Betriebsgrundstücks und der Maschinen an die GmbH, 2000 neuer Unternehmensgegenstand des Unternehmens des Vaters: Vermietung und Verpachtung, 2012 Aufgabe und Abmeldung des Gewerbes, 2012 Kläger erwirbt durch den Tod des Vaters das Verpachtungsunternehmen
Finanzamt	Betriebsgrundstück ist Verwaltungsvermögen und keine Rückausnahme → Versagung der Betriebsvermögensbegünstigungen
FG Hessen	Klage erfolglos

136

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET

- § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG a.F. (heute § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt.1 ErbStG) liegt nicht vor → Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens **und** keine Nutzungsüberlassung an Dritte
- Nicht der Erwerber, sondern der **Erblasser/Schenker** muss den Betätigungswillen entfalten können.
- Kein § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG a.F. (heute § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b ErbStG) → Pächter als begünstigter Erwerber; **Trennungsprinzip** bei KapG → Pächter ⇔ GmbH
- Kein Gleichordnungskonzern i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. c ErbStG a.F. (heute § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c ErbStG); Konzernzugehörig nur, wenn **Finanz- und Geschäftspolitik** mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Nicht gegeben und auch keine GbR zwischen Erblasser und Kläger, die eine einheitliche Finanz- und Geschäftspolitik ausgeübt hat

137

BFH-URTEIL VOM 16.3.2021 – II R 3/19, BFH/NV 2021, 1280 (FALL III)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	GmbH & Co. KG, deren Hauptvermögenswert eine an die TK-KG verpachtete Immobilie war. Kommanditist beider Gesellschaften überträgt 95% an der TK-KG auf seinen Sohn, Änderung des Gesellschaftsvertrages: Beschlüsse bedürfen einer Mehrheit von 96%. 2012: Tod des Kommanditisten → Ehefrau als Alleinerbin, die noch im gleichen Jahr auf ihren Sohn den gesamten an die TK-KG verpachteten Grundbesitz und die restlichen Gesellschaftsanteile überträgt.
Finanzamt	Grundbesitz ist Verwaltungsvermögen → Verwaltungsvermögensquote 98,77% → Versagung der Betriebsvermögensbegünstigungen
FG Münster	Klage erfolglos

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Betriebsgrundstück ist **Verwaltungsvermögen** i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 1 ErbStG a.F.
- Kein § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG a.F.; Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens durch den Erblasser/Schenker: Verfügungsmacht über die **Mehrheit der Stimmen notwendig**. Nach Anteilsübertragung nicht mehr möglich
- Kein § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. a Alt. 2 ErbStG a.F., da kein begünstigtes SBV, wenn nicht der **Erblasser oder Schenker als Mitunternehmer selbst**, sondern eine gewerbliche geprägte PersG den Vermögensgegenstand einer gewerblichen Schwester-PersG zur Nutzung überlässt. → Betriebsvermögen der überlassenden PersG und nicht Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der nutzenden Gesellschaft. Für eine analoge Anwendung fehlt es an einer Regelungslücke.

„BETRIEBSAUFSPALTUNG“ (1)

- Kein Verwaltungsvermögen, wenn Betriebsaufspaltung → offen gelassen, ob mit der FinVerw. davon auszugehen ist, dass die **gesamten ertragsteuerlichen Voraussetzungen** der Betriebsaufspaltung vorliegen müssen
- Sachliche Verflechtung
- Personelle Verflechtung → Gruppenbetrachtung und Beherrschungsidentität → Anforderungen an den Schenker bzw. Erblasser

**BERATUNGSHINWEIS:**

Abgrenzung zur ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung

- Einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen **in beiden Gesellschaften** durchsetzen; Einheitsbetriebsaufspaltung
- Kein Ausschluss der Qualifikation des Grundstücks als Verwaltungsvermögen

140

„BETRIEBSAUFSPALTUNG“ (2)**BERATUNGSHINWEIS:**

Konzernklausel prüfen

- Kapitalistische Betriebsaufspaltung (Mutter-Tochter-Verhältnis) → Verwaltungsvermögen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Schwestergesellschaften

- Rechtsstellung auf den Erwerber übertragen

**BERATUNGSHINWEIS:**

Anteile an Besitz- und Betriebsgesellschaft

141

„SONDERBETRIEBSVERMÖGEN“

- Grundstücke grds. **kein** Sonderbetriebsvermögen
- **Mittelbare Überlassungen** sind schädlich → Begriff des **Dritten** ist eng zu verstehen
- Direkte Nutzungsüberlassung an eine Untergesellschaft → **Verwaltungsvermögen**
- Beispiel:
A ist Kommanditist der Y-KG, die ihrerseits alleiniger Kommanditist der Z-KG ist. A überlässt der Z-KG ein Grundstück zur Nutzung. Es handelt sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen, da A das Grundstück nicht der Gesellschaft, an der er beteiligt ist (Y-KG), zur Nutzung überlässt.

„KONZERN“

- Kein Verwaltungsvermögen, unabhängig davon, ob die überlassende Gesellschaft Ober- oder Untergesellschaft ist
- **Definition des Konzerns** (§ 4h EStG, der auch für die ErbSt gilt):
 - Mögliche Konsolidierung oder Beherrschungsverhältnis
 - Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung
- Gleichordnungskonzern (Fall II) → **Engere Auslegung** des Konzernbegriffs für Zwecke der ErbSt → Vorliegend kein Konzern

**BERATUNGSHINWEIS:**

Einheitsbetriebsaufspaltung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Leitung beider Betriebe

FAZIT

- Komplexität der Regelungen
- **90% Grenze** des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG → Nach AdV-Beschluss nunmehr Hauptsachverfahren vor dem FG Münster
- BFH: Enge am Wortlaut orientierte Auslegung
- **Nicht ausreichend** ist, dass vor und nach dem Übertragungsvorgang ertragsteuerliches Betriebsvermögen vorliegt → **eigenständige erbschaftsteuerliche Prüfung**

144

Thema 10

Keine Zusammenschau bei Erwerb von Geschwistern

145

§ 3 GrEStG (1)

Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. der Erwerb eines Grundstücks, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert (§ 8) **2 500 Euro** nicht übersteigt;
2. der Grundstückserwerb **von Todes wegen** und **Grundstücksschenkungen unter Lebenden** im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Schenkungen unter einer Auflage unterliegen der Besteuerung jedoch hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind;
3. der Erwerb eines **zum Nachlaß gehörigen Grundstücks** durch Miterben zur Teilung des Nachlasses. Den Miterben steht der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner gleich, wenn er mit den Erben des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners gütergemeinschaftliches Vermögen zu teilen hat oder wenn ihm in Anrechnung auf eine Ausgleichsforderung am Zugewinn des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners ein zum Nachlass gehöriges Grundstück übertragen wird. Den Miterben stehen außerdem ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich;

§ 3 GrEStG (2)

4. der Grundstückserwerb durch den **Ehegatten** oder den Lebenspartner des Veräußerers;
5. der Grundstückserwerb durch den **früheren Ehegatten** des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung;
- 5a. der Grundstückserwerb durch den **früheren Lebenspartner** des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Aufhebung der Lebenspartnerschaft;
6. der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in **gerader Linie verwandt** sind oder deren Verwandtschaft durch die Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist. Den Abkömmlingen stehen die Stiefkinder gleich. Den in den Sätzen 1 und 2 genannten Personen stehen deren Ehegatten oder deren Lebenspartner gleich;

§ 3 GrEStG (3)

7. der Erwerb eines zum Gesamtgut gehörigen Grundstücks durch Teilnehmer an einer **fortgesetzten Gütergemeinschaft** zur Teilung des Gesamtguts. Den Teilnehmern an der fortgesetzten Gütergemeinschaft stehen ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich;
8. der **Rückerwerb** eines Grundstücks durch den **Treugeber** bei Auflösung des Treuhandverhältnisses. Voraussetzung ist, daß für den Rechtsvorgang, durch den der Treuhänder den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks oder das Eigentum an dem Grundstück erlangt hatte, die Steuer entrichtet worden ist. Die Anwendung der Vorschrift des § 16 Abs. 2 bleibt unberührt.

ÜBERTRAGUNG I.R.D. VERMÖGENSNACHFOLGE

- Häufige Unterschätzung der GrESt bei der Vermögensnachfolge
- Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Regelungen
- Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 2 GrEStG → abstrakte ErbSt- bzw. SchSt-Pflicht

**BERATUNGSHINWEIS:**

Sonderfall: Schenkung unter Auflage

- Erbengemeinschaft: Zum Nachlass gehörende Gegenstände, § 3 Nr. 3 GrEStG
- Übertragungen zwischen **Geschwistern nicht erfasst**

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Ist der Erwerb eines Grundstücksanteils, der von einem Schenker zunächst einem Abkömmling zugewendet wurde, durch einen anderen Abkömmling aufgrund einer Zusammenschau von § 3 Nr. 2 und 3 GrEStG steuerbefreit, unabhängig davon, ob eine entsprechende Auflage bestand?
- Ist die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG auf die Abwicklung von Bruchteilsgemeinschaften, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge entstanden sind, anwendbar?

BFH-URTEIL VOM 25.5.2021 – II B 87/20, BFH/NV 2021, 1208

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2019
Kläger	Natürliche Person (Bruder)
12.4.2019	Tausch von Miteigentumsanteilen an zwei Grundstücken, die zuvor von den Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge schenkungshalber übertragen wurden.
Finanzamt	Festsetzung der GrESt gegen den Kläger i.H.v. 4.392 EUR mit Bescheid vom 3.5.2019. Die Gewährung einer Steuerbefreiung wurde abgelehnt
Einspruch	Begründung: Die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 2 und/oder Nr. 3 GrEStG sind i.R.e. Gesamtschau zu gewähren
FG	Ablehnung und Nichtzulassung der Rev.

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER NZB

- Die Rechtssache hat **keine grundsätzliche Bedeutung**, da die streitige Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist.
- Eine **interpolierende Betrachtung** der § 3 Nr. 2 und 3 GrEStG auf einen Grundstückserwerb des zuvor durch Schenkung des Erblassers übertragenen Grundstücksanteils durch Abkömmlinge ist **nicht denkbar** und dies ist durch Rspr. des BFH hinreichend geklärt.
- Die Begrenzung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG auf die **Miterben**, denen Gesamthandsberechtigungen an dem ererbten Gegenstand zustehen, entspricht dem Zweck der Befreiungsvorschrift. Eine teleologische Erweiterung auf einen „vorweggenommenen Nachlass“ ist ausgeschlossen.

BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG

- Grenzen der Steuerbefreiungen gem. § 3 Nr. 2 und 3 GrEStG
- Im Schenkungsvertrag bzw. Testament können Sachverhalte insgesamt GrESt-frei geregelt werden.
- Auseinandersetzung ohne vorherige Regelung nicht GrESt-frei möglich

STEUERBEFREIUNG BEI ERWERB ZWISCHEN GESCHWISTERN MÖGLICH

- BFH v. 7.11.2018: Steuerbefreiung zwischen Geschwistern → Interpolation
- FA: Zwischen Geschwistern keine Steuerbefreiung
- BFH: Anordnung durch Auflage → Abgekürzter Übertragungsweg → Zurückforderung des Miteigentumsanteils

**BERATUNGSHINWEIS:**

Nutzung von mehrfachen Steuerbefreiungen

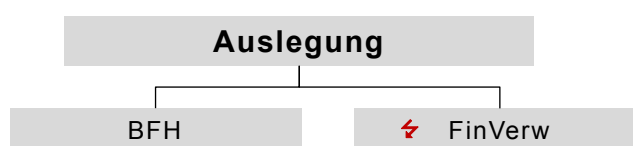
Thema 11

Unentgeltliche Übertragung vor Veräußerung
kein Gestaltungsmissbrauch

§ 42 AO – MISSBRAUCH VON RECHTLICHEN GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

„(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem **Einzelsteuergesetz** erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen 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 Gestaltung 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 **außersteuerliche Gründe** nachweist, die nach dem **Gesamtbild** der Verhältnisse **beachtlich** sind.“



UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VOR VERÄUßERUNG

§ 23 ABS. 1 S. 3 EStG

„Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den **Rechtsvorgänger zuzurechnen.**“

UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VOR VERÄUßERUNG

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger die Veräußerung eines Grundstücks anbahnt, dieses dann unentgeltlich auf seine Kinder überträgt, die es am selben Tag an den von dem Steuerpflichtigen gefundenen Käufer zu dem von diesen ausgehandelten Konditionen veräußern?

BFH-URTEIL VOM 23.4.2021 – IX R 8/20, BFH/NV 2021, 1418

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	Natürliche Person, die im Jahr 2011 ein Grundstück erwarb und anschließend einen Käufer suchte. 2012 Schenkung des Grundstücks auf die volljährigen Kinder, die das Grundstück mit notariellem Vertrag am gleichen Tag an den von der Mutter gefundenen Käufer mit Gewinn veräußerten
Finanzamt FG Nürnberg	Veräußerungsgewinn ist der Mutter zuzurechnen, nicht den Kindern, § 42 AO Klage unbegründet

160

BFH: REVISION IST ERFOLGREICH

- Übertragung des Grundstücks im Wege der Schenkung; keine Anhaltspunkte für eine steuerliche Nichtanerkennung
- **Kein Missbrauch**, der zur Entstehung des Steueranspruchs aus dem Verkauf bei der Klägerin führen könnte → Unentgeltliche Übertragung an einen Dritten, der das Grundstück sodann innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG veräußert, unterfällt dem Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 S. 3 EStG und stellt ungeachtet der zeitlichen Nähe zwischen Übertragung und Weiterveräußerung grds. keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO dar
- § 23 Abs. 1 S. 3 EStG: Verhinderung von Steuerumgehungen → spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift i.S.d. § 42 Abs. 1 S. 2 AO
- Niedrigere Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Kindern → **kein Gestaltungsmissbrauch** → Stpfl. ist es nicht verwehrt, die rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine geringere Steuerbelastung ergibt

161

PRÜFUNGSREIHENFOLGE

- **Schritt 1:** Vorrangige **einzelgesetzliche Umgehungsvorschrift**?
wenn **ja**: Spezialität des Einzelsteuergesetzes, keine Anwendung § 42 Abs. 2 AO
Wenn **nein**: Schritt 2
- **Schritt 2:** Missbrauchstatbestand nach § 42 Abs. 2 erfüllt?
wenn ja: Rechtsfolge nach § 42 Abs. 1 S. 3 AO
- § 23 Abs. 1 S. 3 EStG = spezialgesetzliche Umgehungsvorschrift
- Keine Zurechnung des Veräußerungsgewinns zum Schenker



BERATUNGSHINWEIS:
Erwerb durch die Kinder

162

GEWERBLICHER GRUNDSTÜCKSHANDEL

- Keine Abschirmwirkung
- **Missbräuchliche Fälle:**
 - En Bloc-Veräußerung
 - Zwischenschaltung einer KapG
 - Übertragung bei bereits gefundenem Erwerber
 - Übertragung einer bereits ausgehandelten Geschäftschance



BERATUNGSHINWEIS:
Anwendungsbereich des § 42 AO

- Ehegattenfälle

163

BEWERTUNG UND ErbSt

- Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung: Einigung über den Eigentumsübergang und Bewilligung der Eintragung der Rechtsänderung durch den Schenker
- Veräußerung im Anschluss → ggfs. mittelbare Geldschenkung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Bemessungsgrundlage

164

Thema 12

Vollverzinsung mit Zinssatz von 6 % verfassungswidrig

165

VOLLVERZINSUNG

- Nur **Veranlagungssteuern**, nicht aber ErbSt, SchSt und GrEStG
- Zinslauf: beginnt **15 Monate** nach Ablauf des Kalenderjahres
- Überwiegende Einkünfte aus LuF: 23 Monate

**BERATUNGSHINWEIS:**

Verlängerter Karenzzeitraum für **VZ 2019 und 2020 (Korrektur Arbeitsunterlage S. 840)**

Unterschiedsbetrag**Steuernachzahlung:**

Differenz zwischen festgesetzter Steuer vermindert um anzurechnende Steuerabzugsbeträge und um die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen
→ Sollprinzip

Steuererstattung:

nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags und Zinsbeginn frühestens mit dem Tag der Zahlung
→ Istprinzip

ZINSSATZ

- **0,5 % für jeden Monat** → 6 % pro Jahr
- Nur für volle Monate
- Abrundung auf den durch 50 ohne Rest teilbaren Betrag
- Zinssatz seit mehr als **50 Jahren unverändert**

STUNDUNGS-, HINTERZIEHUNGS- UND AUSSETZUNGSZINSEN

- Zinssatz gilt auch für:
 - Stundungszinsen (§ 234 AO)
 - Verzinsung von hinterzogenen Steuern (§ 235 AO)
 - Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (§ 237 AO)
- Anwendungsbereich gilt für **alle Steuern**, nicht nur für die Veranlagungssteuern!

**BERATUNGSHINWEIS:**

Beschluss des BVerfG betrifft nur die Vollverzinsung

ENTWICKLUNG DER Rspr. – REAKTION DER FinVerw

- BVerfG v. 3.9.2009: Verzinsungszeiträume **bis März 2006**
- BFH-Rspr: Verzinsungszeiträume 2013 keine Bedenken, aber ab Verzinsungszeiträume 2015 erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken
- **FinVerw:**
 - Verzinsungszeiträume ab 1.1.2012: Aussetzung der Vollziehung
 - Vorläufige Zinsfestsetzung seit Mai 2019 gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO

VOM BVerfG ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist der gesetzliche Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO von 0,5 % für jeden Monat für Verzinsungszeiträume nach dem 31.12.2009 verfassungswidrig?

VOLLVERZINSUNG MIT ZINSSATZ VON 6 % VERFASSUNGSWIDRIG

BVerfG, BESCHLUSS VOM 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, HFR 2021, 922

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form 1 BvR 2237/14	
Beschwerdeführerin	GmbH
2003	Änderung der GewSt-Festsetzung Erhebungszeitraum 2003 von 84.612 EUR (Bescheid v. 20.5.2005) auf 525.624 EUR (Bescheid v. 17.8.2012)
Gemeinde	Festsetzung von Nachzahlungszinsen i.H.v. 194.463 EUR (Verzinsungszeitraum 1.4.2005 - 20.8.2012)
Verwaltungsgericht und OVG	Klage und Zulassungsantrag auf Berufung ohne Erfolg

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 843 - 844

172

172

VOLLVERZINSUNG MIT ZINSSATZ VON 6 % VERFASSUNGSWIDRIG

BVerfG, BESCHLUSS VOM 8.7.2021 – 1 BvR 2422/17, HFR 2021, 922

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form 1 BvR 2422/17	
Beschwerdeführerin	GmbH
2005	Änderung der GewSt-Festsetzung Erhebungszeitraum 2005 von 412.960 EUR auf 2.141.360 EUR (Bescheid v. 10.7.2014)
2006	Änderung der GewSt-Festsetzung Erhebungszeitraum 2006 von 0 EUR auf 2.141.360 EUR (Bescheid v. 10.7.2014)
Gemeinde	Festsetzung von Nachzahlungszinsen i.H.v. 751.854 EUR für Erhebungszeitraum 2005 (Verzinsungszeitraum 1.4.2007 bis 14.7.2014) sowie 700.725 EUR für Erhebungszeitraum 2006 (Verzinsungszeitraum 1.4.2008 - 14.7.2014)
Verwaltungsgericht und Verwaltungsgerichtshof	Klage und Zulassungsantrag auf Berufung ohne Erfolg

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 843 - 844

173

173

BVerfG: VERFASSUNGSBESCHWERDEN AB 1.1.2014 BEGRÜNDET (1)

- **Vollverzinsung** ist verfassungsgemäß → Abschöpfung potenzieller Liquiditätsvorteile; Karenzzeit (15 Monate) durch Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers gedeckt
- Für **bis in das Jahr 2013** fallende Verzinsungszeiträume entfaltet der Zinssatz des § 238 AO keine evident überschießende Wirkung und ist somit verfassungsgemäß
- Verzinsungszeiträume **ab 2014**: offensichtlich erhebliche Abweichung von den Verhältnissen am Kapitalmarkt → evident überschießende Wirkung → **unvereinbar** mit Art. 3 Abs. 1 GG
- Eine auf **Nachzahlungszinsen** beschränkte Teilunvereinbarkeitserklärung scheidet nach dem Regelungskonzept der Vollverzinsung aus.
- Eine auf den sachlich nicht gerechtfertigten Anteil des Zinssatzes beschränkte **Teilunvereinbarkeitserklärung** scheidet aufgrund der weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Gestaltung des Zinssatzes aus.

BVerfG: VERFASSUNGSBESCHWERDEN AB 1.1.2014 BEGRÜNDET (2)

- Trotz Verfassungswidrigkeit des **Zinssatzes ab 2014**: Fortgeltung bis einschl. Verzinsungszeiträume 2018 → andernfalls zu erwartende erhebliche Haushaltsunsicherheiten
- Für Verzinsungszeiträume **ab 1.1.2019** ist der Zinssatz des § 238 AO i.Z.m. der Vollverzinsung nach § 233a AO wegen der Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz nicht mehr anzuwenden. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine Neuregelung zu treffen.
- Die Unvereinbarkeit erstreckt sich nicht auf **andere Verzinsungstatbestände** (Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen), weil die Verzinsung in diesen Fällen entweder auf Antrag des Stpfl. (Stundung, Aussetzung der Vollziehung) erfolgt bzw. von diesem bewusst in Kauf genommen wird (Hinterziehung) und jederzeit durch Zahlung beendet werden kann.

VOLLVERZINSUNG MIT ZINSSATZ VON 6 % VERFASSUNGSWIDRIG

AUSSAGEN ZUR HÖHE DES ZINSSATZES

Verzinsungszeiträume	Verzinsungszeiträume	Verzinsungszeiträume
bis einschl. 2013	2014 – 2018	ab 2019
verfassungskonform	verfassungswidrig	
	6% weiter anzuwenden	BMF-Schr. v. 17.9.2021
Rechtsfolge: Wenn AdV → Zinsen	Rechtsfolgen: ▪ Wenn AdV → Zinsen ▪ Vorläufigkeit ist aufzuheben	
		Zeitpunkt für eine gesetzl. Neuregelung
		Rückwirkung

31.7.2022 t

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 846

176

VOLLVERZINSUNG MIT ZINSSATZ VON 6 % VERFASSUNGSWIDRIG

FORTGELTUNGSANORDNUNG

- „Belohnung“ der abwartenden Haltung des Gesetzgebers
- Finanz- und Haushaltsplanung → Mindereinnahmen i.H.v. 0,9 Mrd. EUR p.a.

BERATUNGSHINWEIS:
Keine gesetzliche Neuregelung für 2014 - 2018

- Vorteil, wenn die Festsetzung von Nachzahlungszinsen nicht offengehalten wurde → Steuerfestsetzungen außerhalb des Karenzzeitraums ab Februar 2019
- Sonderproblem: GewSt

BERATUNGSHINWEIS:
Abweisung von Einsprüchen

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2021 | SEITE 846

177

EINSCHRÄNKUNG AUF DIE VOLLVERZINSUNG

- Nur i. Z. m. der Vollverzinsung i.S.v. § 233a AO
- Keine Anwendung auf Stundungen, Aussetzung der Vollziehung und Hinterziehungsfälle → 6% bleiben anwendbar
- Drohende Zinsschäden

**BERATUNGSHINWEIS:**

Aufhebung der Aussetzung der Vollziehung

178

ZUKÜNFTIGER ZINSSATZ FÜR DIE VOLLVERZINSUNG

- **Weiter Gestaltungsspielraum** des Gesetzgebers → keine Teilunvereinbarkeit
- **Keine Vorgabe** des BVerfG
- Mögliche Größen für die Orientierung:
 - Basiszinssatz gem. § 247 BGB
 - Durchschnittliche Zinssätze für Kapitalanlagen und Kredite

**BERATUNGSHINWEIS:**

Aussetzung der Zinsfestsetzung

179

AUSWIRKUNGEN AUF ERSTATTUNGSZINSEN

- **Gezielte** Nutzung von Erstattungszinsen



BERATUNGSHINWEIS:

Pflichtveranlagung ab 2020

- **Rückzahlung** von Erstattungszinsen, wenn die Zinsbescheide vorläufig gem. § 165 AO ergangen sind: **UNKLAR!**
- **Vertrauensschutzregelung** gem. § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO → Keine Änderung zulasten der Spfl.? A.A. die FinVerw, wonach der Vertrauenstatbestand nicht greift: „*Abhängig von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts könnte unter Umständen auch eine Aufhebung oder Änderung zu Ihren Ungunsten erfolgen.*“
- FG Münster v 14.9.2006: Nur zugunsten des Stpfl.



BERATUNGSHINWEIS:

Rückforderungsbescheide offenhalten

AUSGEWÄHLTE WEITERE ZINSSÄTZE IM STEUERRECHT

- Besteuerung von Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a S. 3 EStG mit 6 %
- Abzinsungszinssatz für Verbindlichkeiten und Rückstellungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 5,5 %
- Abzinsungszinssatz für Pensionsrückstellungen gem. § 6a Abs. 3 S. 3 EStG mit 6 %
- Gewinnzuschlag Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 7 EStG mit 6 %
- Zinssätze des Bewertungsgesetzes gem. §§ 12 ff. BewG mit 5,5 %



BERATUNGSHINWEIS:

Gesetzgeber ist gefordert

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 4/2021

182