

Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen

Stand: 01. Februar 2021

Steuerberaterkammer Brandenburg

Potsdam, den 15. Februar 2021

Verfasser: Michael Daumke

Ltd. Regierungsdirektor a. D., Berlin; ehemals Vorsteher des Finanzamtes Berlin Treptow-Köpenick, Fachbuchautor

Inhaltsverzeichnis

I.	Gesetzgebung.....	1
1.	Steueränderungen 2021 (EStG, AO UStG, sonstige)	1
2.	Erstes Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020 (BGBl. I 2020. 1385)	22
2.1	Änderungen des UStG	23
2.2	Änderungen des UmwStG	24
3.	Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2021 (BGBl. I 2020, 1512).....	25
3.1	Änderungen der AO	25
3.2	Änderungen des EStG	26
3.3	Temporäre Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 S. 3 EStG.....	29
3.4	Erhöhung des Ermäßigungsfaktors bei der Gewerbesteueranrechnung (§§ 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2, 52 Abs. 35a EStG)	29
3.5	Änderungen des UStG	29
3.6	Änderungen des GewStG	30
3.7	Änderung des FZulG.....	30
4.	Behinderten-Pauschbetragsgesetz vom 09.12.2020 (BGBl. I 2020, 2770).....	30
5.	Zweites Familienentlastungsgesetz vom 01.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616)	32
6.	Ausgewählte Änderungen im Jahressteuergesetz 2020	34
II.	Einkommensteuer – Aktuelle Rechtsprechung	36
1.	Straßenausbau: BFH lehnt Anwendung von § 35a EStG ab	36
2.	Airbnb: Fiskus nimmt Einnahmen deutscher Vermieter ins Visier	36
3.	Energetische Gebäudesanierung: Gilt § 35c EStG auch bei Wohnrecht der Eltern?	36
4.	FG Köln: Preisgeld für Dissertation ist steuerpflichtig	37
5.	Aufwendungen für ein Erststudium keine Werbungskosten	37
6.	Können Steuerberater Seminare zum „millionaire-minded guerilla-warrior“ als Betriebsausgaben absetzen?	38
7.	BFH: Versorgungsleistungen bei Übergabe von nicht begünstigtem Vermögen - Beitrittsaufforderung an das BMF	39
8.	Personelle Verflechtung bei von Geschäftsführung ausgeschlossenen Nur-Besitz- Gesellschafter und bei Möglichkeit zur Umgehung des § 181 BGB durch geschäftsführende Doppelgesellschafter.....	41
9.	BFH: Einkommensteuerliche Behandlung pauschaler Bonuszahlungen der Krankenkasse	43
10.	Auslandsstudium: Deutsche Uni bleibt erste Tätigkeitsstätte	45

11.	Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erzielt gewerbliche Einkünfte	46
12.	Kosten für Hausnotrufsystem absetzbar	47
13.	Abzug von Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen	47
14.	Ertragsteuerliche Beurteilung der Veräußerung von privat angeschafften Wirtschaftsgütern über eine Internetplattform	48
15.	Keine Berücksichtigung von Aufwendungen in Zusammenhang mit einem „Biberschaden“ als außergewöhnliche Belastungen i. S. des § 33 EStG	48
16.	Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG	49
17.	BFH: Steuerrechtliche Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften	51
18.	BFH: Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben	53
19.	Fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -risiken bei einer Wertguthabenvereinbarung unter Ehegatten	55
20.	Veräußerung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern (Firmenwagen und Arbeitszimmer)	56
21.	Prozesskosten im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit können nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden	57
III.	Bilanzsteuerrecht	59
1.	Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung vereinnahmter und verausgabter Pfandgelder	59
2.	Zur Ausbuchung einer Verbindlichkeit bei Beginn der Liquidation	59
3.	Bilanzierungswahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten	60
4.	Einleitung von Ordnungsgeldverfahren für das Geschäftsjahr mit dem Bilanz-stichtag 31. Dezember 2019	61
5.	Aufzeichnungspflicht bei Hosentasche als Kasse	61
6.	Vereinnahmte und verausgabte Umsatzsteuerbeträge in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung	62
7.	Rücklage für Ersatzbeschaffung: Vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen	63
8.	Passivierung von Filmförderdarlehen	65
9.	Eigenkapital ist kein berichtigungsfähiger Bilanzposten	66
10.	Ministerpräsidentenkonferenz für Einführung einer Sofortabschreibung digitaler Wirtschaftsgüter	67
11.	Keine Buchwertfortführung bei unentgeltlicher -Übertragung des Mitunternehmeranteils und gleichzeitiger Veräußerung funktional wesentlichen SBV an Dritte	68

12.	Betrieblicher Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG	68
13.	Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)	70
14.	Passivierung bei Rangrücktritt und Vermögenslosigkeit	70
15.	BFH: Ermittlung des Teilwerts von Grund und Boden	72
16.	BFH: Zur Bewertung ungewisser Verbindlichkeiten - Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach Inkrafttreten des BilMoG	74
17.	Steuerliche Behandlung der Kosten der erstmaligen Implementierung einer TSE	76
IV.	Lohnsteuerrecht	79
1.	Zahlungen an Arbeitnehmer für die Anbringung von Werbung an ihren privaten Kfz	79
2.	Betriebsveranstaltungen: Berechnung der 110 €-Grenze	80
3.	Der steuerfreie Corona-Bonus in § 3 Nr. 11a EStG: So wenden Sie das BMF-Schreiben im Alltag an	81
4.	Anwendungshilfe zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG (Gesundheitsvorsorge); Umsetzung eines betrieblichen Gesundheitsmanagements	84
5.	Teilnahme an einem Firmenfitnessprogramm kann steuerfrei sein	84
6.	Keine Lohnsteuerpauschalierung für eine nur für Führungskräfte ausgerichtete Feier	85
7.	Erholungsbeihilfen: Die steuervergünstigte Alternative zum Urlaubsgeld in der Corona-Zeit	85
8.	Steuerliche Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern	88
9.	Zur ersten Tätigkeitsstätte eines Postzustellers und eines Rettungsassistenten ..	92
10.	Lohnsteuer: Zahlung von Verwarnungsgeldern als Arbeitslohn?	93
V.	Arbeitszimmer/ Homeoffice	94
1.	Die neue Home-Office-Pauschale: Anforderungen, Nutzen und Nachweise	94
2.	Die neue Home-Office-Pauschale: Antwort auf zehn Fragen aus der Praxis	96
3.	Homeoffice: Übernahme der Telefonkosten durch den Arbeitgeber	100
4.	Wann Raumkosten für ein Homeoffice steuerlich abziehbar sind	101
5.	Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer	103
6.	Zur Abzugsfähigkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem Pool-Arbeitsplatz	105
VI.	Vermietung und Verpachtung	107
1.	Sonderabschreibung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG	107
2.	Gewerblicher Grundstückshandel bei Errichtung eines Erweiterungsbaus	110

3.	66-Prozent-Grenze: Ist der Mietspiegel immer maßgeblich?	111
4.	Abzug von Schuldzinsen bei gemischter Nutzung des Grundvermögens	112
5.	Gewerblichkeit einer Vermietungstätigkeit bei unüblichen Nebenleistungen des Vermieters	113
6.	Ausnahmevorschrift des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 2. Alternative EStG	114
7.	Gestaltungsüberlegungen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten	115
8.	Kaufpreisaufteilung bei Erwerb einer vermieteten Eigentumswohnung	118
9.	Vermietungsobjekt als erste Tätigkeitsstätte bei VuV	119
10.	„Stolpersteine“ bei der steuerlichen Förderung energetische Maßnahmen nach § 35c EStG	120
11.	Steuerliche Förderung energetischer Maßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden	126
12.	Im Zusammenhang mit der Übergabe eines Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt beim Übernehmer anfallende und vom Übertragenden übernommene Grunderwerbsteuer nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar	127
13.	Zur Berücksichtigung von AfA bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer im Ausland belegenen Immobilie	128
VII.	Bewertungsrecht	129
1.	Bewertung von Immobilien: Wann liegt eine „übliche Miete“ vor?	129
2.	Anwendung von durch den Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssätzen bei der Grundbesitzbewertung iSd § 188 Abs. 2 BewG	131
3.	Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts	132
4.	Ermittlung des Gebäudesachwerts nach § 190 BewG; Baupreisindizes zur Anpassung der Regelherstellungskosten aus der Anlage 24 BewG für Bewertungsstichtage im Kalenderjahr 2021	132
VIII.	Kinder im Steuerrecht	134
1.	BFH: Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld	134
2.	Kinderbetreuungskosten: Abzug von Kosten für ein Kinderferienlager	135
3.	Kinderfreibeträge: Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung	136
IX.	PKW-Besteuerung	137
1.	Dienstwagen und Corona-Epidemie	137
2.	Steuerfreier Auslagenersatz für das Aufladen eines Elektro-Firmenwagens	141
3.	FG Niedersachsen: Anforderungen an Privatfahrzeug zur Widerlegung der privaten Dienstwagennutzung	143

4.	Die Auswirkung der Absenkung der Mehrwertsteuersätze auf die Privatnutzung von Firmenfahrzeugen	145
X.	Gewerbsteuerrecht.....	155
1.	Gewerbsteuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/ SARS-CoV-2)	155
2.	BFH: Keine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen, die zu den Herstellungskosten unterjährig ausgeschiedenen Umlaufvermögens gehören ...	156
3.	BFH: Einheitlicher Steuergegenstand der Gewerbesteuer bei mehreren Betätigungen derselben natürlichen Person.....	158
4.	Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags – Teil I.....	160
5.	Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags – Teil II.....	160
XI.	Körperschaftsteuer	161
1.	Aktuelle Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung	161
2.	VGA durch inkongruente Gewinnausschüttungen.....	162
3.	BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen zu § 14 Abs. 2 KStG	163
4.	Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8d KStG.....	164
5.	Gewinnminderung bei Teilwertabschreibung	166
6.	Körperschaftsteuerliche Organschaft	166
XII.	JStG: Gesetzgeber hat endlich das Gemeinnützigkeitsrecht angepackt.....	167
XIII.	Umsatzsteuer	169
1.	Absenkung der USt: Voller Vorsteuerabzug auch bei zu hohem Steuerausweis - Teil I	169
2.	Absenkung der Umsatzsteuer - Teil II: Welcher Steuersatz beim Umtausch von Gegenständen anzuwenden ist:	176
3.	Absenkung der Umsatzsteuer - Teil III	177
4.	Das Ende der Niedrigsteuerphase – Rückkehr zu 19% und 7%.....	179
5.	BFH: Vorsteuerabzug aus Rechtsanwaltskosten zur Prüfung von Haftungsansprüchen in der Insolvenz	186
6.	Personalschlüssel verdrängt Umsatzschlüssel bei Vorsteueraufteilung nicht.....	188
7.	Vorsteuerabzug bei gemischt genutztem Gebäude	189
8.	Bonuszahlungen eines Dritten können den Vorsteuerabzug nachträglich mindern (FG).....	189
9.	BFH: Keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei fehlendem Nachweis eines Steuerbetruges	190
10.	BFH: Vorsteueranspruch aus dem Erwerb der Berechtigung, Verkaufsflächen des Leistenden zur Vermarktung eigener Produkte zu nutzen	192

11.	BFH: Vorsteuerabzug für die Badrenovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office	194
12.	Rechnungen im Umsatzsteuerrecht	196
13.	Vorsteuervergütungsverfahren	199
14.	Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers sowie Identität von Rechnungsaussteller und Leistungserbringer	201
15.	Rückwirkende Rechnungsberichtigung – Vorsteuerabzug ohne ordnungsmäßige Rechnung	203
16.	Grundsatzfragen beim Steuerschuldner einer umsatzsteuerlichen Organschaft. 205	
17.	Umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen Rechtsanwalt und Rechtsanwalts-GmbH	210
18.	Zur „Nummer der Rechnung“ im Vorsteuervergütungsantrag	213
19.	Zum Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung	213
20.	Unberechtigter Steuerausweis: Rechnungen i. S. von § 14c Abs. 2 UStG	214
21.	Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen	214
22.	Beiträge an Fitnessstudios in coronabedingten Schließzeiten	216
XIV.	Grunderwerbsteuerrecht	216
1.	BFH: Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids nach Kaufpreisherabsetzung	216
2.	Keine Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Zubehör	218
3.	Grunderwerbsteuerbefreiung bei Rückerwerb eines Miteigentumsanteils	219
XV.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	221
1.	Maßgebende Steuerklasse beim Erwerb vom biologischen Vater	221
2.	Familienheim und unverzügliche Selbstnutzung durch den Erben	222
3.	Erbfallkostenpauschale ohne Beerdigungskosten	222
4.	Pflegekosten für die Grabstätte eines Dritten als Nachlassverbindlichkeit	223
5.	Wegfall der Steuerbefreiung für das Familienheim bei Eigentumsaufgabe nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	225
6.	Geldschenkung zum Erwerb eines Betriebs ist nicht begünstigt	225
7.	Steuerfreies Familienheim bei Mehrfachwohnsitz	226
8.	Schenkungssteuer: Urenkel können meist nur einen Freibetrag von 100.000€ nutzen	227
9.	Zunächst erfolglose Erbenermittlung: Erbschaftsteuer darf gegen unbekannte Erben festgesetzt werden	228
10.	Indizierung eines negativen Anfangsvermögens im Rahmen der Berechnung der Ermittlung des erbrechtlichen Zugewinnausgleichsanspruchs	229

11.	Behandlung des Kurzarbeitergelds bei der Berechnung der Lohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 3 ErbStG	229
XVI.	Abgabenordnung	232
1.	Korrektur von Verwaltungsakten	232
1.1	Keine Berichtigung eines fehlerhaften Steuerbescheides bei „Intensivprüfung“ durch Finanzamt	232
2.	Offenbare Unrichtigkeit bei falschen Eintragungen in der Steuererklärung (FG) .	233
3.	Konkretisierung eines Antrags auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO	236
4.	Korrekturmöglichkeiten über § 173a AO	237
5.	Grobes Verschulden eines Steuerberaters bei unterlassener Geltendmachung eines Auflösungsverlustes	240
6.	Änderungsmöglichkeit wegen irriger Beurteilung eines Sachverhalts	240
7.	Änderungsbefugnis wegen neuer Tatsachen	241
8.	BFH: Offenbare Unrichtigkeit iSd § 129 AO bei Einsatz eines Risikomanagementsystems	241
9.	BFH: Berichtigung wegen ähnlicher offenkundiger Unrichtigkeit	243
10.	Wirkung eines Vorläufigkeitsvermerks in einem Änderungsbescheid	245
11.	Änderungsmöglichkeiten für Schätzungsbescheide ohne Vorbehalt der Nachprüfung nach Ablauf der Einspruchsfrist	248
12.	BFH: "OK-Vermerk" beim Faxversand indiziert nur den Zugang	248
13.	Gesetzesentwurf zur Verlängerung der Steuerklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für VZ 2019	249
14.	Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus	249
15.	Zur Auskunftspflicht bei Betriebseröffnung oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit (Fragebogen zur steuerlichen Erfassung)	250
16.	Auskunftersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen	251
17.	Vollstreckungsschutz für Steuerschulden vor der Corona-Pandemie	251
18.	Britische Limited nach dem 31.12.2020	252
19.	Erteilung verbindlicher Auskünfte i.S.d. § 89 Abs. 2 AO	252
XVII.	Berufsrecht	255
1.	Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften (BMJV)	255
2.	Zur Steuerberaterhaftung wegen Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers	258

3.	Umfang des Zurückbehaltungsrechts des Beraters	258
XVIII.	Wirtschaftsrecht	259
1.	Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (BMJV)	259
2.	Haftung des Erwerbers eines Kommanditanteils.....	260
3.	Entlastung des Geschäftsführers einer Komplementär-GmbH	260
4.	Unwirksamkeit der Einziehung eines Geschäftsanteils	260
5.	Nachweis der Einladung zur Gesellschafterversammlung	261
6.	Unterlassene Meldung zum Transparenzregister	261
7.	Zur Einziehung eines aus der Gesellschafterliste entfernten, aber materiell bestehenden Geschäftsanteils	261
8.	Markante Rechtsänderungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2021....	262
9.	Gesetzgebung: Weitere Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zur Auszahlung finanzieller Hilfen (Bundesregierung).....	285
10.	Reform des Stiftungsrechts: Das BMJV legt seinen Referentenentwurf vor	286
11.	Vereinheitlichung auf Bundesebene und eigenständige Kodifikation.....	286
12.	Stiftungsregister mit Publizitätswirkung	287

I. Gesetzgebung

1. Steueränderungen 2021 (EStG, AO UStG, sonstige)¹

Steueränderungen 2021 im EStG				
§	Stichwort	Neuregelung inhaltlich	Gesetz/ Rechts- quelle	Inkraft- treten
§ 3 Nr. 2 Buchst. e EStG	Ausländisches Elterngeld	Zahlungen aus EU/EWR/Schweiz werden unter Progressionsvorbehalt freigestellt, soweit sie dem deutschen Elterngeld vergleichbar sind	JStG 2020	01.01.2021
§ 3 Nr. 11a EStG	Corona-Bonus	Auszahlungsfrist wird bis zum 30.06.2021 verlängert	JStG 2020	01.01.2021
§ 3 Nr. 19 EStG	Outplacement-Beratung	Klarstellende Erweiterung der Steuerbefreiung für Weiterbildung in Bezug auf Beratung ausscheidender Arbeitnehmer	JStG 2020	01.01.2021
§ 3 Nr. 26 EStG	Übungsleiterfreibetrag	Erhöhung von 2.400 Euro auf 3.000 Euro	JStG 2020	01.01.2021
§ 3 Nr. 26a EStG	Ehrenamtsfreibetrag	Erhöhung von 720 Euro auf 840 Euro	JStG 2020	01.01.2021
§ 3 Nr. 28a EStG	Zuschuss Kurzarbeitergeld	Verlängerung der Steuerbefreiung für Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld bis 31.12.2021	JStG 2020	VZ 2021 (ab 01.03.2021)

¹ Nach SSP 01/2021, 1ff.

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b	Home-Office-Pauschale	Einführung einer Home-Office-Pauschale von 5 Euro täglich, maximal 600 Euro im Jahr	JStG 2020	VZ 2020 und 2021
§ 7g EStG	Investitionsabzugsbetrag (IAB)	Erhöhung des IAB von 40 auf 50 Prozent; einheitliche Gewinngrenze von 200.000 Euro	JStG 2020	01.01.2020
§ 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG	Sonderabschreibungen	Auch der Anwendungsbereich der Sonderabschreibungen wurde um vermietete Wirtschaftsgüter erweitert.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 7g Abs. 7 EStG	IAB bei Personengesellschaften und Gemeinschaften	Hinzugerechnet werden dürfen Investitionsabzugsbeträge nur in dem Vermögensbereich, in dem der Abzug erfolgt ist.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 7h Abs. 2 S. 1 EStG	Erhöhte Absetzung bei Gebäuden in Sanierungsgebiet	Der Steuerzahler kann die erhöhten Abschreibungen nur noch durch eine Bescheinigung nachweisen, die nicht offensichtlich rechtswidrig ist.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 7i Abs. 2 S. 1 EStG	Erhöhte Absetzungen bei Bau- und Denkmälern	Der Steuerzahler kann die erhöhten Abschreibungen nur noch durch eine Bescheinigung nachweisen, die nicht offensichtlich rechtswidrig ist.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 8 Abs. 2 EStG	Sachbezüge	Erhöhung der Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro auf 50 Euro	JStG 2020	01.01.2022
§ 8 Abs. 4 EStG	Sachbezüge	Definition der Zusätzlichkeit von Sachbezügen	JStG 2020	01.01.2020

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 8a EStG	Entfernungspauschale mit Mobilitätsprämie	Anhebung der Entfernungspauschale für Fernpendler; Einführung einer Mobilitätsprämie für Geringverdiener	Klimaschutzpakt Steuern	01.01.2021
§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG	Sonderausgabenabzug	Für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a EStG ist nun zusätzlich die Angabe der erteilten Identifikationsnummer des Empfängers in der Steuererklärung des Leistenden erforderlich.	JStG 2020	01.01.2021
§ 10 Abs. 2 EStG	Sozialversicherung Schweiz	Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen bei Tätigkeit in der Schweiz	JStG 2020	01.01.2021
§ 20 Abs. 4a S. 5 EStG	Unbare Kapitalmaßnahmen	Kapitalmaßnahmen inländischer Maßnahmen wurden aus dem Anwendungsbereich herausgenommen. Wichtig: Die Neufassung der Norm ist für die Zuteilung von Anteilen anzuwenden, wenn diese nach dem 31.12.2020 erfolgt und die die Zuteilung begründeten Anteile nach dem 31.12.2008 angeschafft worden sind.	JStG 2020	Tag nach der Verkündung
§ 20 Abs. 6 EStG	Kapitalverluste	Erhöhung der Verlustverrechnungsbeschränkung von 10.000 Euro auf 20.000 Euro	JStG 2020	01.01.2021
§ 21 Abs. 2 EStG	Mindestmiete	Absenkung der Mindestmiete von 66 Prozent auf 50 Prozent	JStG 2020	01.01.2021
§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a EStG	Rentenzahlungen nach dem Tod	Stirbt der Rentenempfänger, ist ihm die Rente für den Sterbemonat noch zuzurechnen (Doppelbuchst. aa S. 9).	JStG 2020	01.01.2021

§ 22 Nr. 5 S. 15 EStG	Fondsge- bundene Al- tersvorsor- geverträge	Die Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 9 EStG ist nun bei zertifizierten Alters- vorsorgeverträgen generell ausgeschlos- sen.	JStG 2020	01.01.2021
§ 22a Abs. 1 EStG	Rentenbe- zugsmittei- lung	Ab dem 01.01.2022 wird die Rentenbe- zugsmitteilung um die durch Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 7 einbehaltenen Be- träge erweitert.	JStG 2020	01.01.2021
§ 24b EStG	Alleinerzie- henden- Entlas- tungs-be- trag	Entfristung der Erhöhung 2020/2021	JStG 2020	01.01.2021
§ 32 Abs. 6 EStG	Kinderfrei- betrag	Erhöhung um 576 Euro	Zweites Familien- entlas- tungsge- setz	01.01.2021
§ 32a EStG	Grundfrei- betrag; kalte Progression	Anhebung des Grundfreibetrags um 336 Euro auf 9.744 Euro, im kommenden Jahr dann auf 9.984 Euro. Zudem wird der Steu- ertarif insgesamt um etwa 1,5 Prozent ver- schoben, 2022 dann nochmals um den gleichen Wert.	2. Fa- mEnt- lastG	01.01.2021
§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG	Gesonder- ter Steu- ertarif für Einkünfte aus Kapital- vermögen	Es werden nur Einkünfte des Gesellschaf- ters aus einer Forderung gegenüber der Gesellschaft nach § 32a EStG tariflich be- steuert, wenn sie für die Gesellschaft Be- triebsausgaben darstellen (mehr dazu ab Seite 23).	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 32d Abs. 5 S. 1 EStG	Anrechnung ausländi- scher Steu- ern	Die ausländische Steuer ist nur auf den Ka- pitalertrag anzurechnen, der steuerpflichtig ist. Daraus ergibt sich, dass § 20 InvStG vorrangig anzuwenden ist.	JStG 2020	01.01.2021

§ 33 Abs. 2a EStG	Behinderungsbedingter Fahrkosten-Pauschbetrag	❖ Geh- und stehbehinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung (GdB) von mind. 80 bzw. mit dem Merkzeichen „G“ und einem GdB von mind. 70 erhalten einen Pauschbetrag i. H. v. 900 Euro. ❖ Behinderte Menschen mit dem Merkzeichen „aG“ oder dem Merkzeichen „H“ oder Blinde erhalten einen Pauschbetrag von 4.500 Euro.	Behinder- ten- Pausch- betrags- gesetz	15.12.2020 (= Tag nach Verkündung)
§ 33a Abs. 1 EStG	Außergewöhnliche Belastungen	Der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen wird auf 9.696 Euro angehoben (bisher: 9.408 Euro).	2. Fam EntlastG	01.01.2021
§ 33b Abs. 2, 3 EStG	Behinder- ten-Pausch- betrag	Starke Erhöhung der Behindertenpauschbeträge; Wegfall der zusätzlichen Einschränkungen bei Behinderung unter 50 Prozent (mehr dazu ab Seite 16)	Behinder- ten- Pausch- betrags- gesetz	15.12.2020
§ 33b Abs. 6 EStG	Pflege- Pauschbe- trag	Differenzierung des Betrags in Abhängigkeit vom Pflegegrad	Behinder- ten- Pausch- betrags- gesetz	15.12.2020
§ 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 5 EStG	Wegzug	Für die Anrechnung des Steuerabzugs im Kalenderjahr des Wechsels der Steuerpflicht von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht ist das Wohnsitzfinanzamt alleine zuständig.	JStG 2020	01.01.2021

§ 37 Abs. 6 EStG (aufge- hoben)	Einkom- mensteuer- Vorauszah- lungen	Die Regelung wurde aufgehoben. Eine pauschale Berücksichtigung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen bei der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen ist damit nicht mehr möglich.	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 39 Abs. 3 EStG	Elektroni- sches Lohn- steuerab- zugsverfah- ren	Zuständig für die Zuteilung einer Identifikationsnummer für nicht meldepflichtige Arbeitnehmer, die nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist das Wohnsitzfinanzamt.	JStG 2020	01.01.2021
§ 39 Abs. 4 und 4a EStG	Private Kranken- versiche- rung und Pflege- pflicht-versi- cherung	Für die Einordnung der Beitragshöhe als Lohnsteuerabzugsmerkmal ist kein Antrag des Arbeitgebers mehr nötig. Bei der privaten Krankenversicherung müssen dafür die Voraussetzungen des § 3 Nr. 62 vorliegen (Abs. 4). Das Versicherungsunternehmen ist für die Übermittlung der genannten Beiträge zuständig. Maßgebliche Frist ist der 20.11. des Vorjahres, für das die Beiträge maßgeblich sind (Abs. 4a).	JStG 2020	01.01.2023
§ 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG	Freibetrag bei Arbeits- lohn	Einzubeziehen in den Freibetrag sind nun auch Sonderausgaben i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 2, wenn die Beiträge an Versicherungsunternehmen oder Sozialversicherungsträger geleistet werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben. Das gilt für unbeschränkt (Abs. 1) und beschränkt (Abs. 4) einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer.	JStG 2020	01.01.2024
§ 39e Abs. 8 S. 2 EStG	Elektroni- scher Lohn- steuerab- zug	Der Arbeitgeber kann für den Arbeitnehmer die Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug beantragen. Der Arbeitnehmer muss ihn dazu bevollmächtigen.	JStG 2020	01.01.2021

§ 40 Abs. 2 EStG	Soldaten- Freifahrten	Pauschbesteuerung (25 Prozent) für die Freifahrtberechtigungen, die Soldaten nach § 30 Abs. 6 des Soldatengesetzes bei Bahnfahrten nutzen können.	JStG 2020	In allen offenen Fällen
§ 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 5 EStG	Investmentfonds, Steuerabzug	Ein Investmentfonds hat den Steuerabzug durchzuführen, wenn die Investmentanteile weder im Inland noch im Ausland bei einem depotführenden Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut oder einem Wertpapierhandelsunternehmen oder einer Wertpapierhandelsbank verwahrt werden.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 45a Abs. 6 EStG	Berichtigung einer Steuerbescheinigung	Die Mitteilungspflicht an das Finanzamt ist nun unabhängig davon, ob die ursprüngliche Steuerbescheinigung elektronisch oder in Papierform übermittelt worden ist. Außerdem wurde der Meldeumfang erweitert.	JStG 2020	01.01.2021
§ 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG	Veranlagungspflicht bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit	Eine Veranlagung wird nur durchgeführt, wenn Beiträge zu Krankenversicherungen und gesetzlichen Pflegeversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 erstattet wurden, die Erstattung mehr als 410 Euro betrug und der im Kalenderjahr erzielte Arbeitslohn 12.550 Euro (bisher: 11.900 Euro) übersteigt, oder bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfüllen, der im Kalenderjahr von den Ehegatten insgesamt erzielte Arbeitslohn 23.900 Euro (bisher: 22.600 Euro) übersteigt.	JStG 2020	01.01.2024
§ 50 Abs. 1 S. 3 EStG	Vermeidung einer Übermaßbesteuerung bei beschränkter Stpfl.	Wenn für das um den Grundfreibetrag erhöhte zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz gilt, ist dieser auf das zu versteuernde Einkommen anzuwenden.	JStG 2020	Tag nach Verkündung

§ 50 Abs. 1a EStG	Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen	Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sind jetzt auch bei beschränkt Steuerpflichtigen als Sonderausgaben zu berücksichtigen, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt werden.	JStG 2020	01.01.2021
§ 50 Abs. 2 S. 9 EStG	Zuständiges Finanzamt bei beschränkter Steuerpflicht	Für die Besteuerung des Gläubigers ist in den Fällen des § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 6 EStG das Finanzamt zuständig, das auch für die Besteuerung des Schuldners zuständig ist. Bei mehreren Schuldner ist maßgeblich, von welchem Schuldner die Leistung im Veranlagungszeitraum zuerst zufloss.	JStG 2020	01.01.2021
§ 50 Abs. 2 S. 10 EStG	Härteausgleich bei beschränkt Steuerpflichtigen	Die Regelungen zum Härteausgleich und zum erweiterten Härteausgleich sind auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern anzuwenden.	JStG 2020	01.01.2021
§ 66 Abs.1 EStG	Kindergeld	Das Kindergeld wird für jedes zu berücksichtigende Kind um 15 Euro monatlich erhöht.	2. FamEntlastG	01.01.2021
§ 105 EStG	Mobilitätsprämie	Festlegung eines Mindestbetrags von 10 Euro; Verbindung von Antrag auf Mobilitätsprämie mit Einkommensteuerveranlagung.	JStG 2020	01.01.2021

Steueränderungen 2021 in der AO				
§	Stichwort	Neuregelung inhaltlich	Gesetz/ Rechts- quelle	Inkraft- treten
§ 1 Abs. 2 Nr. 6 AO	Realsteuern/ Gemeinden	Gemeinden können Informationen, die ihnen bekannt sind, aber dem Steuergeheimnis unterliegen, künftig auch für die Vollstreckung von nichtsteuerlichen Forderungen nutzen.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 19 Abs. 2 S. 3 AO	Wegzug	Zieht ein Steuerpflichtiger in das Ausland und erzielt dort keine Einkünfte, bleibt das letzte örtlich zuständige Finanzamt zuständig.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 32i Abs. 9 S. 2 AO	Einspruchs- verfahren	Das außergerichtliche Verfahren findet statt bei Ansprüchen auf Auskunft und Informationszugang.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 52 Abs. 2 S. 1 AO	Neue gemeinnützige Zwecke	Klimaschutz, Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden, Ortsverschönerung, Freifunk, Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	Pflicht zur zeitnahen Mittelver- wendung	Zeitnahe Mittelverwendung gilt nicht mehr bei jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 57 Abs. 3 AO	Kriterium "Unmittelbar- keit" im Ge- meinnützig- keitsrecht	Unmittelbarkeit wird auf Kooperation mit anderen gemeinnützigen Organisationen ausgeweitet	JStG 2020	Tag nach Verkündung

§ 57 Abs. 4 AO	Gemeinnüt- zigkeit für Holdings	Auch Holdingstrukturen können die Ge- meinnützigkeit erlangen	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 58 Nr. 1 und 2 AO	Mittelweiter- gabe	Unbeschränkte Mittelweitergabe auch ohne Förderkörpereigenschaft, d. h. Re- gelung zur teilweisen Mittelweitergabe (Nr. 2) wird aufgehoben	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 58a AO	Vertrauens- schutz bei Mittelweiter- gabe	Vertrauensschutz bei Mittelweitergabe, wenn sich Mittelgeber von der Gemein- nützigkeit des Empfängers überzeugt hat.	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 60a AO	Verweige- rung der Ge- meinnützigkeit	Verweigerung der satzungsmäßigen An- erkennung der Gemeinnützigkeit auf Ba- sis der tatsächlichen Geschäftsführung	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 64 Abs. 3 AO	Wirtschaftli- cher Ge- schäftsbe- trieb	Erhöhung der Umsatzfreigrenze von 35.000 Euro auf 45.000 Euro	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 68 Nr. 1c AO	Flüchtlings- hilfeeinrich- tungen	Flüchtlingshilfeeinrichtungen sind ein Zweckbetrieb	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 68 Nr. 4 AO	Zweckbe- triebe	Erweiterung der Zweckbetriebseigen- schaft des § 68 Nr. 4 AO um die „Für- sorge für psychische und seelische Er- krankungen“	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung
§ 93a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	Mitteilungs- pflichten	Die Bundesregierung kann Behörden künftig durch Verordnung dazu verpflich- ten, ▪ bei unbaren Geschäften die Bankver- bindung des Leistungsempfängers (Buchst. a) und ▪ die Adressaten und die Höhe von Ordnungsgeldern, die nach § 335	JStG 2020	Tag nach Verkün- dung

		HGB festgesetzt worden sind (Buchst. e) mitzuteilen.		
§ 138 Abs. 2 AO	Mitteilungs- pflichten	Steuerzahler sind nicht verpflichtet, dem Finanzamt bestimmte Angaben mitzuteilen, wenn der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen an Gesellschaften weniger als ein Prozent am Kapital oder am Vermögen beträgt.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 146 Abs. 2a AO	Buchführung	Steuerzahler können elektronische Bücher oder sonstige elektronische Aufzeichnungen auch in einem anderen Mitgliedstaat der EU führen und aufbewahren.	Art. 22 JStG	Tag nach Verkündung

Steueränderungen 2021 im UStG				
§	Stichwort	Neuregelung inhaltlich	Gesetz/ Rechts- quelle	Inkraft- treten
(§ 1 Abs. 2 UStG)	Inlandsbegriff	(Der Inlandsbegriff wird an das Zollunionsrecht angepasst.)	JStG 2020	01.01.2021
§ 1c Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG	Innergemeinschaftlicher Erwerb	Ausgeschlossen ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb, wenn im Inland stationierte Streitkräfte anderer Mitgliedsstaaten, die an einer bestimmten Verteidigungsanstrengung teilnehmen, die Erwerber sind.	JStG 2020	01.07.2022

§ 3 Abs. 3a UStG	Elektronischer Geschäftsverkehr	Wenn ein Unternehmer mittels einer elektronischen Schnittstelle innergemeinschaftliche Lieferungen unterstützt, wird er behandelt, als ob er diesen Gegenstand für sein Unternehmen selbst erhalten und geliefert hätte (S. 1). Das gilt auch für Fernverkäufe in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro (S. 2).	JStG 2020	01.07.2021
§ 3c UStG	Versandhandelsregelung	Weitergehende Geltung des Bestimmungslandsprinzips; Wegfall der länderbezogenen Lieferschellen; im Gegenzug Möglichkeit zur Nutzung von OSS (mehr dazu ab Seite 31).	JStG 2020	01.07.2021
§ 3c Abs. 1, Abs. 2 UStG	Ort der Lieferung	Die Vorschrift regelt, was bei einem innergemeinschaftlichen Fernverkauf (Abs. 1) und bei einem Fernverkauf eines Gegenstands, der aus einem Drittland eingeführt wird (Abs. 2), als Ort der Lieferung gilt.	JStG 2020	01.07.2021
§ 3c Abs. 5 UStG	Ort der Lieferung (Geringfügigkeitsschwelle)	Wird die Geringfügigkeitsschwelle von 10.000 Euro nicht überschritten, ist der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, maßgeblich. Die Regelung umfasst nun auch die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe.	JStG 2020	01.07.2021
§ 3c Abs. 5 UStG	Ort der Lieferung (Ausschlussklausel)	Die Ausschlussklausel umfasst nun zusätzlich die Fälle, in denen ein neues Fahrzeug geliefert oder die Differenzbesteuerung angewendet wird.	JStG 2020	01.07.2021
§ 4 Nr. 4c UStG	Weiterlieferung über elektronische Schnittstelle	Umsatzsteuerfrei ist die Lieferung eines Gegenstands an einen Unternehmer, den dieser mittels einer elektronischen Schnittstelle weiterliefert.	JStG 2020	01.07.2021

§ 4 Nr. 7 S. 1 Buchst. e, f UStG	Leistungen an Streit- kräfte von Mitgliedstaa- ten	Bestimmte Lieferungen und sonstige Leis- tungen an Streitkräfte von Mitgliedstaaten sind von der Umsatzsteuer befreit. Es wird zwischen Leistungen im Inland (Buchst. e) und Leistungen in einem anderen Mitglied- staat (Buchst. f) differenziert.	JStG 2020	01.07.2022
§ 4 Nr. 14 Buchst. f UStG	Steuerbefrei- ung für Ge- sundheitsför- derung	Ausweitung der Steuerbefreiung auf För- derung des öffentlichen Gesundheitswe- sens durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Sanitäts- und Rettungsdienste so- wie Einrichtungen, die die Durchführung des ärztlichen Notdienstes (nach § 75 SGB V) sicherstellen	JStG 2020	01.01.2021
§ 4 Nr. 16 UStG	Steuerbefrei- ung für Pfleg- leistungen	Erweiterung der Steuerbefreiung auf eng mit der Pflege verbundene Umsätze (z.B. Hausnotruf), auch wenn selbst keine Pfl- geleistungen erbracht werden	JStG 2020	01.01.2021
§ 4 Nr. 16 Buchst. I UStG	Private Pflege- Pflichtversi- cherung	Die Steuerbefreiung umfasst nun auch be- stimmte Leistungen, die aufgrund einer Vereinbarung mit einer privaten Pflege- Pflichtversicherung erbracht werden.	JStG 2020	01.01.2021
§ 4 Nr. 16 Buchst. m UStG	Sozialgrenze bei Betreu- ungs- und Pflegekosten	Die Steuerfreiheit ist nicht mehr davon ab- hängig, dass die Sozialgrenze im vorange- gangen Kalenderjahr erreicht wurde. Es genügt, wenn zu Beginn des Jahres abseh- bar ist, dass die Grenze erreicht wird.	JStG 2020	01.01.2021
§ 4 Nr. 23 UStG	Beherber- gung	Klarstellend sind nun auch Beherber- gungsleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen und be- stimmten Schulen steuerfrei.	JStG 2020	01.01.2021
§ 4 Nr. 25 S. 3 UStG	Verfahrens- beistand	Einrichtungen, die als Verfahrensbeistand bestellt wurden, sind steuerbegünstigt (Buchst. d).	JStG 2020	01.01.2021

§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG	Gegenstände, die aus einem Drittland eingeführt wurden	Von der Einfuhrumsatzsteuer befreit sind Fernverkäufe von eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro. Dadurch wird eine Doppelbesteuerung vermieden.	JStG 2020	01.07.2021
§ 5 Abs. 1 Nr. 8 UStG	Einfuhr von Leistungen durch Streitkräfte von Mitgliedstaaten	Parallel zu § 4 Nr. 7 S. 1 Buchst. e, f UStG soll auch die Einfuhr von bestimmten Lieferungen und sonstigen Leistungen durch Streitkräfte anderer Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer befreit sein.	JStG 2020	01.07.2022
§ 13 UStG	Entstehung der Steuer	Die Vorschrift regelt, wann die Steuer in den neu eingeführten besonderen Besteuerungsverfahren und im elektronischen Geschäftsverkehr entsteht.	JStG 2020	01.07.2021
§ 13a Abs. 1 Nr. 7 UStG	Steuer-schuldner	Beim Import-One-Stop-Shop (IOSS) sind der Unternehmer und der Vertreter, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, Gesamtschuldner. Der Vertreter ist zudem Empfangsbevollmächtigter.	JStG 2020	01.07.2021
§ 13b Abs. 2 Nr. 12, Abs. 5 S. 6 UStG	Telekommunikationsdienstleistung	Von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sind auch sonstige Telekommunikationsdienstleistungen umfasst. Damit sollen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden. Der Anwendungsbereich ist auf sog. Wiederverkäufer beschränkt.	JStG 2020	01.01.2021
§ 14 Abs. 4 S. 4 UStG	Rückwirkende Rechnungsberichtigung	Die Berichtigung einer Rechnung um fehlende oder unzutreffende Angaben ist kein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a AO. Somit ist keine zeitlich unbegrenzte Änderung mehr möglich.	JStG 2020	Tag nach Verkündung/alle offenen Fälle

§ 14a Abs. 2 S. 2 UStG	Pflicht zur Rechnungs- ausstellung	Beim besonderen Besteuerungsverfahren des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs (§ 18j UStG) ist der Unternehmer verpflichtet, eine Rechnung auszustellen.	JStG 2020	01.07.2021
§ 16 Abs. 1c - Abs. 1e UStG	Besteue- rungszeit- raum	Der Besteuerungszeitraum beträgt bei besonderen Besteuerungsverfahren für Leistungen von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern (§ 18i UStG): ein Kalendervierteljahr (Abs. 1c), innergemeinschaftliche Fernverkäufe (§ 18j UStG): ein Kalendervierteljahr (Abs. 1d), Import-One-Stop-Shops (IOSS) (§ 18k UStG): einen Kalendermonat (Abs. 1e).	JStG 2020	01.07.2021
§ 16 Abs. 6 S. 4, S 5 UStG	Umrech- nungskurs bei fremder Währung	In bestimmten Fällen der (besonderen) Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 4c-4e, §§ 18i, 18j, 18k UStG) ist für den Umrechnungskurs von fremder Währung der letzte Tag des Besteuerungszeitraums bzw. – wenn für diesen Tag kein Kurs festgelegt wurde – der nächstmögliche Tag maßgeblich.	JStG 2020	01.07.2021
§ 17 Abs. 1 S. 6 UStG	Grenzüber- schreitende Preisnach- lässe	Wenn ein Unternehmer einem Abnehmer, der nicht unmittelbar in der Leistungskette nachfolgt, einen Preisnachlass oder eine Preiserstattung gewährt, liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nur vor, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig ist.	JStG 2020	Tag nach der Ver- kündung

§ 18 UStG	Entrichtungsgebot	Der Unternehmer muss die Steuer vor dem jeweils genannten Fälligkeitszeitpunkt entrichten. Dadurch wird sichergestellt, dass eine verspätete Entrichtung sanktioniert werden kann (Abs. 1 S. 4, Abs. 4 S. 1, Abs. 4c S. 2, Abs. 4e S. 4, Abs. 5a S. 4).	JStG 2020	01.07.2021
§ 18 Abs. 2 S. 6 UStG	Vierteljährliche Abgabe der Voranmeldung für Neugründer	○ Existenzgründer müssen die Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht monatlich, sondern nur vierteljährlich abgeben, wenn die im konkreten Fall zu entrichtende Umsatzsteuer voraussichtlich 7.500 Euro nicht überschreitet. ○ Dazu ist in den Fällen, in denen der Unternehmer seine Tätigkeit nur in einem Teil des vorangegangenen Kalenderjahrs ausgeübt hat, die tatsächliche Steuer in eine Jahressteuer umzurechnen. Nimmt er die Tätigkeit erst im laufenden Kalenderjahr auf, ist die voraussichtliche Steuer dieses Kalenderjahrs maßgebend.	BEG III (Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026)	01.01.2021
§ 18e Nr. 3 UStG	Bestätigung der Gültigkeit einer USt-IdNr.	Der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle (§ 25e Abs. 1) kann sich vom Bundeszentralamt für Steuern bestätigen lassen, dass die inländische USt-IdNr., deren Name und die Anschrift des liefernden Unternehmers nach § 25e Abs. 2 gültig sind.	JStG 2020	01.07.2021
§ 18i UStG	OSS (Drittland)	Ausbau von MOSS; vereinfachte Besteuerung von B2C-Umsätzen aus dem Drittland in die Union (Wahlrecht); Zentralregistrierung in nur einem Mitgliedstaat (gilt für alle sonstigen Leistungen)	JStG 2020	01.07.2021 (materiell)

§ 18j UStG	OSS (EU)	Ausbau von MOSS; vereinfachte Besteuerung von B2C-Umsätzen aus einem EU-Staat in die gesamte Union (Wahlrecht); Zentralregistrierung in nur einem Mitgliedstaat (gilt für alle sonstigen Leistungen und Versandhandelslieferungen)	JStG 2020	01.07.2021 (materiell)
§ 18k UStG	IOSS (Einfuhr)	Wahlrecht für vereinfachte Importbesteuerung aus dem Drittland bei Warenwert bis 150 Euro (Verzicht auf Anmeldung von Einfuhr-USt möglich)	JStG 2020	01.07.2021 (materiell)
§ 21a UStG	Einfuhr von Gegenständen aus einem Drittlandsgebiet	Bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro gelten vereinfachte Regelungen, wenn das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG nicht genutzt wird.	JStG 2020	01.07.2021
§ 22 UStG	Aufzeichnungspflichten	Für die neu eingeführten §§ 18i, 18j, 18k und 21a UStG gelten besondere Aufzeichnungspflichten und eine Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren. Die Aufbewahrungspflicht gilt auch für § 18 Abs. 4c, Abs. 4d UStG (Abs. 1). Die Angaben im Fall des § 21a werden in § 22 Abs. 2 Nr. 9 UStG konkretisiert.	JStG 2020	01.07.2021
§ 22f UStG	Aufzeichnungspflichten	Die Aufzeichnungspflichten für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle (§ 25e UStG) werden modifiziert und erweitert (Abs. 1). Es gilt eine Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren (Abs. 3).	JStG 2020	01.07.2021
§ 25e UStG	Haftung elektronische Schnittstelle	Der Betreiber ist beim Handel über eine elektronische Schnittstelle nun befreit, wenn der liefernde Unternehmer über eine USt-IdNr. verfügt (Abs. 2). Die Begriffe „elektronische Schnittstelle“ (Abs. 5) und „unterstützen“ (Abs. 6) werden definiert.	JStG 2020	01.07.2021

§ 26a UStG	Bußgeld-vor-schriften	❖ Die Sanktionierung für verspätete und fehlende Zahlungen, die bisher in § 26b UStG geregelt war, wird in den § 26a Abs. 1 UStG verschoben und um weitere Vorschriften ergänzt. Es kommt nicht mehr darauf an, dass die Umsatzsteuer in einer Rechnung ausgewiesen war. Die Geldbuße wird auf 30.000 Euro (bisher: 50.000 Euro) reduziert (Abs. 3). ❖ Die Geldbuße bei einem Verstoß gegen die Aufbewahrungspflicht nach § 14b Abs. 1 UStG wird auf 1.000 Euro (bisher: 500 Euro) erhöht (Abs. 3).	JStG 2020	01.07.2021
§ 27a Abs. 1a UStG	Begrenzung von USt-IdNr.	Gesetzliche Grundlage zur Begrenzung der Gültigkeit von USt-IdNr. durch die Verwaltung bei/auf Missbrauch(sverdacht).	JStG 2020	01.01.2021
§ 28 Abs. 1, 2 UStG	Rückkehr zu Steuersätzen 2019	Übergang zurück zu Steuersätzen von 19 Prozent (Regelsatz) und 7 Prozent (ermäßigter Satz)	Zweites Corona-Steuerhilfegesetz	01.01.2021

Sonstige Steueränderungen				
§	Stichwort	Neuregelung inhaltlich	Gesetz/ Rechts- quelle	Inkraft- treten
§ 1 bis 8 SolZ	Solidaritäts- zuschlag: Abschaffung des Soli	Im Jahr 2021 werden die Grenzbeträge deutlich angehoben, bis zu denen auf die Lohnsteuer kein Solidaritätszuschlag erhoben wird. Für Ehegatten bzw. Personen in der Steuerklasse III von 1.944 Euro auf 33.912 Euro im Jahr; in allen anderen Fällen von 972 Euro auf 16.956 Euro im Jahr. Auf den Monat umgerechnet bedeutet das: bis zu einer Lohnsteuer von 1.413 Euro (oder 2.826 Euro in der Steuerklasse III) wird kein Solidaritätszuschlag erhoben.	Gesetz zur Rück- führung des Soli- daritäts- zu- schlags,	01.01.2021
§ 50 Abs. 4 EStDV § 84 Abs. 2c EStDV	Zuwen- dungsnach- weis	Anhebung der Grenze für den vereinfachten Zuwendungsnachweis (Kleinspendenregelung) von 200 Euro auf 300 Euro	JStG 2020	01.01.2021
§ 50 Abs. 1. S. 4 EStDV wird auf- gehoben	Zuwen- dungsbestäti- gung	Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Muster auch für ausländische Spendenempfänger erforderlich	JStG 2020	01.01.2024
§ 1 Abs. 14 EGAO	Mitteilungs- pflichten	Für die neu eingeführten Mitteilungspflichten (§ 93a Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, Abs. 2 S. 2, Abs. 4 AO) gilt eine Übergangsphase:	JStG 2020	Tag nach Verkündung

		➤ Sachverhalt ereignet sich im Kalenderjahr 2020: Regelungen sind nur anzuwenden, wenn die Mitwirkungspflicht erst nach dem 01.01.2020 gilt. ➤ Sachverhalt ereignet sich im Kalenderjahr 2021: Die Gesetze gelten uneingeschränkt. Das gilt auch bei § 93a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. e AO.		
§ 8 EGAO	Verspätungszuschlag	Die Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich für Versicherungs- und Feuerschutzsteuern	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 8 Nr. 8 GewStG	Hinzurechnungen bei Versicherungsunternehmen	Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds müssen den Beteiligungsverlust dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht mehr hinzurechnen.	JStG 2020	Tag nach der Verkündung
§ 3d KraftStG	Steuerbefreiung Erstzulassung Elektrofahrzeug	○ Die zehnjährige Kfz-Steuerbefreiung für Elektrofahrzeuge ist möglich, wenn das Fahrzeug erst am 31.12.2025 zugelassen wird (bisher: 31.12.2020). Sie gilt maximal bis zum 31.12.2030 (Abs. 1). ○ Die Befreiung gilt auch für Fahrzeug, die bis spätestens 31.12.2025 (bisher: 31.12.2020) zu einem Elektrofahrzeug umgerüstet worden sind (Abs. 4)	Siebttes Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes	23.10.2020
§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c KraftStG	CO ₂ -Steuer	Liegt der Emissionswert über 95g/km, gelten gestaffelte Steuersätze von zwei bis vier Euro je g/km.	7. Kraft StÄndG	23.10.2020

§ 10b KraftStG	Besonders emissionsreduzierte Personenkraftwagen	Der Steuerbetrag i. H. v. 30 Euro wird für maximal fünf Jahre nicht erhoben, wenn ◇ das Fahrzeug in der Zeit vom 12.06.2020 bis spätestens 31.12.2024 erstmals zugelassen wurde und ◇ die CO ₂ -Prüfwerte von 95g/km nicht übersteigt.	7. Kraft StÄndG	23.10.2020
§ 5 Abs. 1 Nr. 10 S. 6, S. 7 KStG	Steuerbefreite Genossenschaften und Vereine	Genossenschaften und Vereine sind auch von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die Mitglied ist, einen Vertrag zur vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen vorliegt. Dem Vertragsabschluss steht eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen gleich.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 5 UStDV	Vereinfachungsregelung „kurze Straßenstrecken im Inland“	Ersatzlos gestrichen.	JStG 2020	01.07.2021
§ 59 S. 1 Nr. 4-6 UStDV	Vergütungsberechtigte Unternehmer	Das Vorsteuer-Vergütungsverfahren gilt auch bei der Anwendung von OSS und IOSS.	JSt 2020	01.07.2021
§ 3a Abs. 6 S. 1 StBerG	Untersagung der Steuerberatung	Die Steuerberatung kann nun auch untersagt werden, wenn die Befugnis zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen überschritten wird.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 7 Abs. 1 Nr. 2 StBerG	Untersagung der Hilfeleistung bei der	Das Finanzamt kann die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen, wenn der Steuerberater seine beschränkten Befugnisse überschreitet.	JStG 2020	Tag nach Verkündung

	Steuerberatung			
§ 28 Abs. 3-5 StBerG	Schließung einer Beratungsstelle	Bevor eine Beratungsstelle geschlossen wird, weil ein Leiter nicht vorhanden ist oder zumindest ernstliche Zweifel daran bestehen, hat diese grundsätzlich die Möglichkeit zur Stellungnahme.	JStG 2020	Tag nach Verkündung
§ 23 Abs. 1 ZollV	Kleinbeträge	Bei Kleinbeträgen werden keine Einfuhrabgaben erhoben. Das gilt nun auch, wenn diese bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro weniger als ein Euro betragen.	JStG 2020	01.07.2021

2. Erstes Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020 (BGBl. I 2020. 1385)²

- ◆ **Steuerfreiheit** von **Zuschüssen** des **Arbeitgebers** zum **Kurzarbeitergeld** im Umfang der entsprechenden sozialversicherungsrechtlichen Behandlung (§ 3 Nr. 28a EStG³)
- ◆ **Verlängerung des** umwandlungssteuerlichen **Rückwirkungszeitraums** von 8 auf 12 Monate, d.h. während des ganzen Jahrs 2020 können noch Umwandlungen mit Übertragungstichtag 31.12.2019 zum Handelsregister angemeldet werden (§ 9 Satz 3 und § 20 Abs. 6 Satz 1 und 3 UmwStG). Hierdurch soll ein Gleichlauf mit der Verlängerung des Rückwirkungszeitraums in § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG durch das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz und Strafverfahrensrecht vom 27.03.2020 (BGBl. I S. 569) erzielt werden - diese Regelung sollte verhindern, dass Umwandlungsmaßnahmen an fehlenden Versammlungsmöglichkeiten scheitern bzw. unterjährige Zwischenbilanzen aufzustellen sind.⁴

² Zit. nach CR 07/2020, 3; s.a. Hess, DStR 2020, 1153

³ vgl. Seifert, NWB 2020, 1814

⁴ vgl. Wegener/Krüger, DStR 2020, 1083

- ◆ **Gesetzliche Regelung** des sog. „**Corona-Bonus**“ iHv € 1.500: Zunächst hatte das BMF-Schreiben vom 09.04.2020 - IV C 5 - S 2342/20/10009:001, BStBl. I 2020, 593 § 3 Nr. 11 EStG als Rechtsgrundlage benannt (vgl. kritisch Centrale-Rundbrief 6/2020). Das Erste Corona-Steuerhilfegesetz enthält nun mit § 3 Nr. 11a EStG eine gesetzliche Regelung des sog. „Corona Bonus“ iHv € 1.500. Es ist erstaunlich, dass durch das Handeln des BMF auf Verwaltungsebene die Steuerfreiheit schnell eingeführt werden konnte und nunmehr im Interesse einer umfassenden Rechtssicherheit nachträglich eine gesetzliche Rechtsgrundlage für die Steuerfreiheit der Corona-Sonderleistungen zu schaffen war (BT-Drucks. 19/19601 vom 27.05.2020, 37). Voraussetzung ist, dass die Beihilfen und Unterstützung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 30.06.2021 „aufgrund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer geleistet werden“. Der Betrag von 1.500 Euro ist steuerfrei.

Hinweis:

Mit einer Aufnahme in § 3 EStG sollte damit auch die Sozialversicherungsfreiheit nach § 1 SVEV klar sein.

Folgeänderungen hinsichtlich der neu eingeführten Arbeitgeberzuschüsse bzgl. Progressionsvorbehalt und Lohnsteuer (§§ 32b, 41, 41b, 42b).

2.1 Änderungen des UStG

Senkung des Mehrwertsteuersatzes für die Gastronomie (§ 12 Abs. 2 UStG)

Für nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen erfolgt eine Reduzierung auf den ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG). Getränke sind ausgenommen!

Praxishinweis:

Im Zusammenwirken mit der entsprechenden Mehrwertsteuersenkung im 2. Corona-Steuerhilfe unterliegen Leistungen bis 30.06.2020 dem USt-Steuersatz von 19 %, ab 01.07.2020 dann einer reduzierten Umsatzsteuer von 5 %, vom 01.01.2021 bis 30.06.2021 einem ermäßigten Steuersatz von 7 % und dann ab dem 01.07.2021 wieder dem allgemeinen USt-Steuersatz von 19 %.

Beachten sie:

Neben der klassischen Gastronomie sind auch andere Bereiche, wie Cateringunternehmen, der Lebensmitteleinzelhandel, Bäckereien und Metzgereien betroffen, soweit sie mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen bislang Umsätze zum normalen Umsatzsteuersatz erbracht haben.

Verlängerung der Übergangsregelung der Anwendung des § 2b UStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 27 Abs. 22a UStG)

Die bisherige Übergangsregelung zu § 2b UStG wird aufgrund vordringlicherer Arbeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, insbesondere der Kommunen, zur Bewältigung der COVID-19-Pandemie bis zum 31.12.2022 verlängert.

Hintergrund:

Wenn die Voraussetzungen des neuen § 2b UStG vorliegen, handeln juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer, obwohl die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG vorliegen. Ihre Leistungen sind insoweit nicht steuerbar. Die meisten juristischen Personen des öffentlichen Rechts hatten sich im Rahmen der bisherigen Übergangsregelung nach § 27 Abs. 22 S. 3 UStG dafür entschieden, § 2b UStG für Umsätze vor dem 01.01.2021 noch nicht anzuwenden. Da die Arbeiten zur Umsetzung der Neuregelung des § 2b UStG wegen der Corona-Krise jedoch weitgehend zum Erliegen gekommen waren, war eine Verlängerung der Übergangsfrist dringend geboten.

2.2 Änderungen des UmwStG

Verlängerung steuerlicher Rückwirkungszeiträume (§ 27 Abs. 15 UmwStG)

Die steuerlichen Rückwirkungszeiträume in § 9 S. 3 und § 20 Abs. 6 S. 1 und 3 UmwStG werden vorübergehend von acht auf zwölf Monate verlängert, um einen Gleichlauf mit der Verlängerung des Rückwirkungszeitraums in § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG durch das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.03.2020 zu erzielen.

Beachte:

Die Verordnungsermächtigung in § 27 Abs. 15 S. 2 UmwStG ermöglicht die Verlängerung der in S. 1 geregelten Erleichterungen bis längstens zum 31.12.2021, wenn und soweit die Erleichterungen nach § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG durch Rechtsverordnung verlängert werden.

Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Die unionsrechtliche Frist für Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen wurde im EGAO verlängert. Hierzu wurde das BMF in Art. 97 § 33 EGAO Abs. 5 ermächtigt, von den Abs. 1 und 2 abweichende Bestimmungen zu treffen.

Hintergrund:

Die bisherige Regelung ging für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die nach dem 24.06.2018 und vor dem 01.07.2020 umgesetzt wurden, davon aus, dass die Mitteilung innerhalb von zwei Monaten nach dem 30.06.2020 zu erfolgen habe.

3. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2021 (BGBl. I 2020, 1512)⁵

3.1 Änderungen der AO

- Bei der Verjährungsfrist nach § 376 AO gilt nunmehr § 78b Abs. 4 StGB entsprechend.
- In § 375a AO wird neu geregelt, dass in Fällen der Steuerhinterziehung trotz Erlöschens des Steueranspruchs nach § 47 AO eine Einziehung rechtswidrig erlangter Taterträge nach § 73 StGB angeordnet werden kann.
- Die absolute Verjährungsfrist wird für Fälle des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 6 AO auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist verlängert.

Hinweis:

Durch Art. 27 Nr. 28 JStG 2020 ist § 375a AO aufgehoben worden und durch eine im Wesentlichen inhaltsgleiche Regelung in § 73e Abs. 1 S. 2 StGB ersetzt worden (s.a. Art. 47, 48 JStG 2020).

⁵ Nach Kreft/ Pflüger, Checkliste Steuergestaltung 2020/2021, 6ff.

3.2 Änderungen des EStG

Privatnutzungsbesteuerung von Dienstwagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 und S. 3 Nr. 3 EStG)

Bei der Besteuerung der privaten Nutzung von Dienstwagen, die keine Kohlendioxid-emission haben, wird der Höchstbetrag des Bruttolistenpreises von 40.000 EUR auf 60.000 EUR erhöht.

Praxishinweis:

Die Änderung gilt für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2018 angeschafft, geleast oder erstmalig zur privaten Nutzung überlassen wurden.

Anwendung: Gilt für die Bewertung der Kfz-Nutzung ab 01.01.2020

Vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG

Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können Steuerpflichtige steuerfrei in eine Rücklage einstellen. Diese Rücklage ist eigentlich innerhalb von vier Jahren ebenfalls steuerfrei auf neu angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgüter zu übertragen. Die Reinvestitionsfristen des § 6b EStG werden vorübergehend um ein Jahr verlängert.

Praxishinweis:

Sollte eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden und nach § 6b Abs. 3 S. 5, Abs. 8 S. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 S. 5 oder Abs. 10 S. 8 EStG aufzulösen sein, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres.

Beachte:

Die Verordnungsermächtigung ermöglicht eine Verlängerung der Fristen bis höchstens zum 31.12.2021.

Temporäre Wiedereinführung einer degressiven AfA (§ 7 Abs. 2 EStG)

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden, wird eine degressive AfA von 25 %, höchstens das 2,5-fache der linearen Abschreibung, wiedereingeführt.

Merke:

Liegen für ein bewegliches Wirtschaftsgut auch die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen vor, können diese neben der degressiven Abschreibung in Anspruch genommen werden. Zur Erzielung von Liquiditätsvorteilen kann die Inanspruchnahme der degressiven AfA anstelle der linearen Abschreibung bereits unterjährig bei der Festsetzung der Vorauszahlungen berücksichtigt werden.

Verlängerung der Reinvestitionsfrist bei Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g EStG)

Zur Vermeidung steuerlicher Nachteile infolge coronabedingter Investitionsausfälle werden die in 2020 endenden bislang dreijährigen Fristen für die Verwendung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG um ein Jahr verlängert.

Merke:

Zur Schonung der Liquidität kann eine für 2020 geplante Investition also auch in 2021 erfolgen, ohne negative steuerliche Folgen (Rückgängigmachung, Verzinsung der Steuernachforderung) befürchten zu müssen.

Erweiterung des steuerlichen Verlustrücktrags (§§ 10d Abs. 1 S. 1, 52 Abs. 18b, 110, 111 EStG)

Die Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 S. 1 EStG werden für Verluste der VZ 2020 und 2021 von 1 Mio. EUR auf 5 Mio. EUR bei Einzelveranlagung und von 2 Mio. EUR auf 10 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung angehoben.

Beachte:

Gilt nur für Verluste der VZ 20 und 21; danach gelten wieder die alten Werte. Diese Regelungen gelten gemäß § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer. Die Gewerbesteuer sieht in § 10a GewSt grundsätzlich keinen Verlustrücktrag vor, sodass die Erhöhung nicht zum Tragen kommt.

Praxishinweis:

Ein neuer § 111 EStG schafft einen Mechanismus, um den Verlustrücktrag für 2020 unmittelbar finanzwirksam schon mit der Steuererklärung 2019 nutzbar zu machen. Auf Antrag wird danach ein vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 vom Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 abgezogen. Dieser beträgt pauschal 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte

des VZ 2019. Mehr als 30 % sind möglich, wenn der voraussichtliche Verlustrücktrag anhand detaillierter Unterlagen (z. B. BWA-Auswertungen) nachgewiesen wird.

Nutzung des pauschalen Verlustrücktrags im Vorauszahlungsverfahren (§ 110 EStG)

Damit die Erhöhung der Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag kurzfristig bereits im Vorauszahlungsverfahren für 2019 berücksichtigt werden kann, wurde ein neuer § 110 EStG eingefügt. Danach können die Vorauszahlungen auf Antrag in Höhe des vorläufigen Verlustrücktrags gemäß § 10d Abs. 1a EStG nachträglich herabgesetzt werden. Der vorläufige Verlustrücktrag beträgt pauschal 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte, der der Festsetzung der Vorauszahlungen 2019 zugrunde gelegt wurde. Voraussetzung ist zum einen, dass die Herabsetzung der Vorauszahlungen 2020 auf 0 EUR erfolgt und zum anderen, dass die Steuerfestsetzung für 2019 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Im Rahmen der Veranlagung 2020 wird der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 überprüft.

Praxishinweis:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte für 2019 wird hierfür zunächst um den vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 erhöht. Sollten sich in der Folge bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für 2020 keine rücktragbaren negativen Einkünfte ergeben oder verzichtet der Steuerpflichtige ganz oder teilweise auf die Anwendung von § 10d Abs. 1 S. 1 EStG, ist der Steuerbescheid für 2019 zu ändern, soweit ein Verlustrücktrag aus 2020 tatsächlich nicht zu gewähren ist. In allen anderen Fällen ist der Steuerbescheid für 2019 aufgrund des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 S. 1 i. V. m. S. 3 EStG zu ändern.

Zu weiteren Einzelheiten siehe auch BMF vom 24.04.2020,
V C 8 - S 2225/20/10003 :010.

Merke:

Der pauschale Verlustrücktrag für 2020 gilt nicht für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

3.3 Temporäre Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 S. 3 EStG)

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird befristet auf zwei Jahre von derzeit 1.908 EUR auf 4.008 EUR für die Jahre 2020 und 2021 angehoben.

Merke:

Mit der Erweiterung von § 39a Abs. 1 S. 1 Nr. 4a EStG wird geregelt, dass auch dieser zeitlich begrenzte Erhöhungsbetrag für die Kalenderjahre 2020 und 2021 auf Antrag über einen Freibetrag bei den ELStAM berücksichtigt werden kann. Für 2020 erfolgt dann eine Verteilung auf die verbleibenden Lohnzahlungszeiträume. Der Antrag gilt auch für 2021, sodass kein erneuter Antrag gestellt werden muss. Der Erhöhungsbetrag kann von der Finanzverwaltung auch ohne Antrag berücksichtigt werden, wenn die technischen Voraussetzungen vorliegen.

3.4 Erhöhung des Ermäßigungsfaktors bei der Gewerbesteueranrechnung (§§ 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2, 52 Abs. 35a EStG)

Der Ermäßigungsfaktor in § 35 EStG wird von 3,8 auf 4,0 des Gewerbesteuer-Messbetrags erhöht. Dies soll den in den letzten Jahren gestiegenen Gewerbesteuer-Hebesätzen Rechnung tragen.

Praxishinweis:

Bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags wird dadurch erreicht, dass bis zu einem Hebesatz von 420 % Personenunternehmer vollständig von der Gewerbesteuer entlastet werden. Vielfach liegt der Hebesatz bei der Gewerbesteuer allerdings so hoch, dass dann weiterhin ein Teil der Gewerbesteuer nicht angerechnet werden kann.

Anwendung: Die Erhöhung gilt ab VZ 2020.

3.5 Änderungen des UStG

Verschieben des Fälligkeitszeitpunktes der Einfuhrumsatzsteuer (§§ 21 Abs. 3a, 27 Abs. 31 UStG)

Die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer wird auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben.

Temporäre Senkung der Umsatzsteuersätze (§ 28 Abs. 1 bis 3 UStG)

Die Umsatzsteuersätze werden befristet vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 von 19 % auf 16 % bzw. von 7 % auf 5 % gesenkt.

Beachte:

Zu den vielfältigen Praxisproblemen, die die befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes mit sich bringt, siehe das hierzu ergangene BMF-Schreiben vom 30.06.2020 (III C 2 – S 7030/20/10009 :004)

3.6 Änderungen des GewStG

Erhöhung des Freibetrags für die Hinzurechnungstatbestände (§ 8 Nr. 1 GewStG)

Bei der Gewerbesteuer wird der Freibetrag für die Hinzurechnungstatbestände von bisher 100.000 EUR auf 200.000 EUR erhöht.

3.7 Änderung des FZulG

Temporäre Erhöhung der maximalen Bemessungsgrundlage der steuerlichen Forschungszulage (§ 3 Abs. 5 FZulG)

Die max. Bemessungsgrundlage der steuerlichen Forschungszulage wird von 2 Mio. EUR rückwirkend zum 01.01.2020 und befristet bis zum 31.12.2025 auf 4 Mio. EUR erhöht. Zur steuerlichen Förderung von FuE im Rahmen des Forschungszulagengesetzes s. Kälberer, GStB 20, 240 ff.

Merke:

Die Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung (FZulBV) wurde bereits am 21.02.2020 verkündet (BGBl. I 20, 118).

4. Behinderten-Pauschbetragsgesetz vom 09.12.2020 (BGBl. I 2020, 2770)

Bei diesem Gesetzesvorhaben liegt derzeit der Entwurf der Bundesregierung vom 31.08.2020 (BT-Drucksache 19/21985) vor. Damit der Pauschbetrag für Behinderte seine Vereinfachungsfunktion auch zukünftig erfüllen kann, soll dieser angepasst

werden. Darüber hinaus sollen die Nachweispflichten deutlich verschlankt werden (vgl. hierzu Kanzler, DB 2020, 808 ff.). Im Einzelnen ist Folgendes geplant:

□ **Verdoppelung der Behinderten-Pauschbeträge in § 33b Abs. 3 EStG**

Neben einer vorgesehenen Verdoppelung der Freibeträge soll die hinsichtlich des Grads der Behinderung veraltete Systematik an das Sozialrecht angeglichen werden. Eine Behinderung soll danach bereits ab einem Grad der Behinderung von 20 (bisher 25) festgestellt und die Systematik in 10er-Schritten bis zu einem Grad der Behinderung von 100 fortgeschrieben werden.

Für behinderte Menschen, die hilflos i. S. d. § 33b Abs. 6 EStG sind, und für Blinde soll sich der Pauschbetrag auf 7.400 EUR (bisher 3.700 EUR) erhöhen.

□ **Einführung eines behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrags (§ 33 Abs. 2a EStG)**

Zudem soll ein behinderungsbedingter Fahrtkosten-Pauschbetrag eingeführt werden. Folgende Personen sollen den Pauschbetrag erhalten:

- Geh- und stehbehinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 oder mindestens 70 und dem Merkzeichen „G“ (§ 33 Abs. 2a Nr. 1 EStG)
- Außergewöhnlich gehbehinderte Menschen mit dem Merkzeichen „aG“, Blinde oder behinderte Menschen mit dem Merkzeichen „H“ (§ 33 Abs. 2a Nr. 2 EStG)

Bei Erfüllen dieser Anspruchsvoraussetzungen der Nr. 1 beträgt der Pauschbetrag 900 EUR. Bei der Nr. 2 beträgt der Pauschbetrag 4.500 EUR.

Praxishinweis:

Bei Inanspruchnahme des Pauschbetrags nach Nr. 2 kann nicht zusätzlich der Pauschbetrag nach Nr. 1 in Anspruch genommen werden. Über diesen Fahrtkosten-Pauschbetrag hinaus sollen keine weiteren behinderungsbedingten Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Den Steuerpflichtigen wird dadurch der aufwändige Einzelnachweis erspart.

□ **Verzicht auf die zusätzlichen Anspruchsvoraussetzungen bei sog. „Minderbehinderten“ (§ 33b Abs. 2 EStG)**

Bisher wird der Pauschbetrag Steuerpflichtigen mit einem Grad der Behinderung kleiner als 50 nur gewährt, wenn die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat, die Behinderung auf einer typischen Berufskrankheit beruht oder dem Steuerpflichtigen wegen seiner Behinderung eine gesetzliche Rente oder laufende Bezüge zustehen. Diese Zusatzvoraussetzungen in § 33b Abs. 2 EStG sollen ab dem VZ 2021 ersatzlos entfallen.

□ **Änderungen beim Pflegepauschbetrag (§ 33b Abs. 6 EStG)**

Neu in den Gesetzesentwurf der Bundesregierung aufgenommen wurden Verbesserungen beim Pflege-Pauschbetrag. Danach soll die Geltendmachung des Pflege-Pauschbetrages auch unabhängig vom Vorliegen des Kriteriums „hilflos“ bei der zu pflegenden Person möglich sein, der Pflege-Pauschbetrag bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 4 und 5 erhöht werden (von 924 EUR auf 1.800 EUR) und ein Pflege-Pauschbetrag bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 2 (600 EUR) und 3 (1.100 EUR) eingeführt werden.

Merke:

Wie bisher ist Voraussetzung für die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags neben der häuslichen Pflege, dass der pflegende Steuerpflichtige für seine Pflege keine Einnahmen erhält.

Anwendung:

Die Verbesserungen in §§ 33, 33b EStG können erstmals im VZ 2021 in Anspruch genommen werden.

5. Zweites Familienentlastungsgesetz vom 01.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616)

Das Bundeskabinett hat am 23.09.2020 den Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2022 beschlossen. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 27.11.2020 zugestimmt, das grundsätzlich am 01.01.2021 in Kraft getreten ist.

□ **Anhebung des Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 EStG)**

Mit der Anhebung des Grundfreibetrags in zwei Schritten um jeweils 288 EUR soll die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums der Steuerpflichtigen sichergestellt werden.

2021: 9.696 EUR

2022: 9.984 EUR

□ **Erhöhung des Kindergeldes und der Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 S. 1 EStG)**

Ab Januar 2021 werden für jedes Kind 15 EUR mehr Kindergeld ausgezahlt (§ 6 BKGG). Der Kinderfreibetrag wird ab dem VZ 2021 für jeden Elternteil von 2.586 auf 2.730 EUR erhöht (§ 32 Abs. 6 S. 1 EStG). Der Betreuungsfreibetrag steigt von 1.320 für jedem Elternteil auf 1.464 EUR. Daraus ergibt sich eine Anhebung der zur steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums dienenden Freibeträge von derzeit insgesamt 7.812 EUR auf 8.388 EUR für jedes zu berücksichtigende Kind.

Merke:

Zum Ausgleich der kalten Progression sollen die übrigen Eckwerte des Einkommensteuertarifs (§ 32a Abs. 1 EStG) für die VZ 2021 und 2022 nach rechts verschoben werden. Danach ist etwa der Spitzensteuersatz von 45 % erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 274.613 EUR (VZ 2021) bzw. 278.732 EUR (VZ 2022) zu zahlen.

□ **Anhebung des Höchstbetrags für den Abzug von Unterhaltsleistungen (§ 33a Abs. 1 S. 1 EStG)**

Auch der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 S. 1 EStG wird angehoben, da sich dieser ebenfalls der Höhe nach am steuerlichen Existenzminimum orientiert.

6. Ausgewählte Änderungen im Jahressteuergesetz 2020⁶

Pauschale für Homeoffice (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG)

So beschloss der Bundestag Erleichterungen für das Arbeiten im Homeoffice: Steuerpflichtige können für jeden Kalendertag der Jahre 2020 und 2021, an dem sie ausschließlich zuhause arbeiten, einen Betrag von fünf Euro geltend machen - maximal 600 Euro. Dies gilt, auch wenn die üblichen Voraussetzungen für den Abzug von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nicht vorliegen.

Stärkung für das Ehrenamt (§ 3 Nr. 26 und 26a EStG)

Vereine und Ehrenamtliche werden gestärkt - auch dies eine langjährige Forderung des Bundesrates: Die sogenannte Übungsleiterpauschale steigt ab 2021 von 2.400 auf 3.000 Euro, die Ehrenamtspauschale von 720 auf 840 Euro. Bis zu einem Betrag von 300 Euro ist ein vereinfachter Spendennachweis möglich.

Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld weiter steuerfrei

Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld bleiben bis Ende 2021 steuerfrei. Verbesserungen gibt es zudem für weitere Beihilfen und Unterstützungen, die Beschäftigte aufgrund der Corona-Krise erhalten, z.B. den Pflegebonus: Die bis zum Jahresende befristete Steuerbefreiung für Zahlungen bis 1500 Euro wird bis Juni 2021 verlängert. Damit haben Arbeitgeber mehr Zeit für eine steuerbegünstigte Abwicklung der Corona-Beihilfen.

Entlastung für Alleinerziehende (§ 24b Abs. 2 EStG)

Ebenfalls verlängert wird die Entlastung für Alleinerziehende in Höhe von 4.008 Euro, die im Zweiten Corona-Steuerhilfe Gesetz befristet eingeführt worden war. Die Befristung wird aufgehoben, so dass die Erhöhung auch ab dem Jahr 2022 fort gilt.

Höhere Sachbezugsgrenze (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG)

Auch die steuerfreie Sachbezugsgrenze für alle Beschäftigten erhöht sich ab 2022 von 44 auf 50 Euro. Für sogenannte Sachbezugskarten folgt eine Klarstellung durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums.

⁶ Nach www.bundesrat.de

Verlustverrechnung aus Termingeschäften (§ 20 Abs. 2 S. 5, 6 EStG)

Verluste aus Termingeschäften, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, können künftig bis 20.000 Euro im laufenden Kalenderjahr mit Gewinnen und so genannten Stillhalterprämien verrechnet werden - bisher waren es maximal 10.000 Euro. Nicht verrechnete Verluste könnten auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 20.000 Euro mit Gewinnen verrechnet werden.

Verluste aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter oder der so genannten Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung können mit Einkünften aus Kapitalvermögen bis zur Höhe von 20.000 Euro im Jahr ausgeglichen werden. Auch hier sind die Übertragung und Verrechnung nicht verrechneter Verluste auf die Folgejahre möglich.

Verkündung - Inkrafttreten

Das Gesetz wurde am 28. Dezember 2020 im Bundesgesetzblatt verkündet und tritt überwiegend am 29. Dezember 2020 in Kraft.

II. Einkommensteuer – Aktuelle Rechtsprechung

1. Straßenausbau: BFH lehnt Anwendung von § 35a EStG ab

Grundstückseigentümer können Erschließungsbeiträge für eine Straße, die ihnen von der Gemeinde in Rechnung gestellt wurden, nicht als Handwerkerleistungen nach § 35a EStG steuermindernd geltend machen. Das hat der BFH entschieden.

Für den BFH fehlt es – im Gegensatz zum nach § 35a EStG begünstigten Haus- oder Grundstücksanschluss – hier am räumlich-funktionalen Zusammenhang der Leistung mit dem Haushalt des einzelnen Grundstückseigentümers. Denn der Beitrag wird für den Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes gezahlt und kommt damit – im Unterschied zum Hausanschluss – nicht nur einzelnen Grundstückseigentümern, sondern allen Nutzern des Versorgungsnetzes zugute (**BFH, Urteil vom 28.04.2020, Az. 3 K 3130/17**)

2. Airbnb: Fiskus nimmt Einnahmen deutscher Vermieter ins Visier

Die Servicestelle Steueraufsicht Hamburg hat für die deutsche Steuerverwaltung in einem mehrere Jahre andauernden Verfahren erreicht, dass Daten von Vermietern zu steuerlichen Kontrollzwecken übermittelt werden. So wird es unredlichen Vermietern von Ferienunterkünften erheblich erschwert, ihre bisher dem Finanzamt nicht erklärten Einnahmen aus der Vermietung von Wohnraum an Feriengäste weiter verborgen zu halten. So steht es in einer Pressemitteilung der Finanzhörde vom 02.09.2020.

3. Energetische Gebäudesanierung: Gilt § 35c EStG auch bei Wohnrecht der Eltern?

Nach der Gesetzesbegründung zum neuen § 35c EStG ist es unschädlich, wenn der Eigentümer Teile des Objekts als häusliches Arbeitszimmer nutzt und/oder anderen Personen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt. Was gilt konkret, wenn das Haus von den Eltern unter Vorbehalt eines Wohnrechts auf die Kinder übertragen wurde und die Eltern das gesamte Haus aufgrund des Wohnrechts nutzen? Können die Kinder die Begünstigung trotzdem in Anspruch nehmen? Antwort: Die Rechtsprechung zu den verwandten §§ 10e und 10f EStG ist wohl so auszulegen, dass die Überlassung ganzer Wohnungen von Kindern an ihre Eltern nicht mehr unter den „eigenen Wohnzweck“ fällt. Danach wäre § 35c EStG nicht anzuwenden.

4. FG Köln: Preisgeld für Dissertation ist steuerpflichtig

Das Preisgeld für eine Dissertation, das im Rahmen eines Sponsoringvertrags mit der Privatwirtschaft von der Universität an eine ehemalige wissenschaftliche Mitarbeiterin eines Lehrstuhls der Universität gezahlt wird, kann durch das vormalige Dienstverhältnis veranlasst sein und damit der Besteuerung unterliegen (FG Köln, Urteil vom 18.02.2020, Az. 1 K 1309/18, Revision zugelassen).

5. Aufwendungen für ein Erststudium keine Werbungskosten

BFH, Urteil vom 12.02.2020 – VI R 17/20 (VI R 64/12); DB 31/2020, 1601

Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, sind nach § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG ab dem Vz. 2004 nicht (mehr) als Werbungskosten abziehbar, wenn das Studium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Sachverhalt

Die Klägerin studierte nach ihrem im Jahr 2003 abgelegten Abitur Psychologie an der Universität X. Im Juli des Streitjahres (2006) erhielt sie den Abschluss „Bachelor of applied science“. Am 01.10. des Streitjahres nahm sie ein Masterstudium der Neuro- und Verhaltenswissenschaften an der Universität Y auf.

Die Klägerin erzielte im Streitjahr Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit i.H.v. 823 €. In ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr machte sie insoweit Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.H.v. 165,60 € geltend.

Das FA veranlagte die Klägerin erklärungskgemäß zur ESt und setzte diese auf 0 € fest.

Mit ihrem Einspruch gegen den ESt-Bescheid machte die Klägerin Aufwendungen für das Bachelor- und Master-Studium als vorab entstandene Werbungskosten geltend.

Das FA erließ daraufhin einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur ESt auf den 31.12.2006, mit dem es feststellte, dass keine gesonderte Feststellung nach § 10d Abs. 4 EStG durchzuführen sei, weil kein verbleibender Verlustvortrag (mehr) bestehe.

Der von der Klägerin hiergegen gab das FG in dem zuletzt von der Klägerin noch aufrechterhaltenen Umfang statt. Die Revision des FA hatte Erfolg.

6. Können Steuerberater Seminare zum „millionaire-minded guerilla-warrior“ als Betriebsausgaben absetzen?

FG Thüringen, Urteil vom 13.11.2019, 3 K 106/19

Die Teilnahme an Coaching-Seminaren mit den Inhalten, wie man den Weg zum Wohlstand findet, wie man ein lebenslanges passives Einkommen erzeugt oder den eigenen Lebenszweck erkennt, dient der Persönlichkeitsentwicklung und ist damit überwiegend privat veranlasst.

Ein Steuerberater schloss mit einer Firma ein Seminar-Paket im Gesamtwert von 12.000 EUR ab, in dem folgende Lehrgänge enthalten sein sollten: Millionaire Mind Intensive, Guerrilla Business Intensive, Ultimate Internet Boot Camp, Mission to Millions, Enlightened Warrior Training Camp. Die angebotenen Seminare beinhalteten u. a. den Weg zum Wohlstand, wie man lebenslang passives Einkommen erzeugt und seinen Lebenszweck erkennt. Das FG sah sich die Werbematerialien der Veranstaltungen an und kam zu dem Ergebnis, es bestehe zumindest keine überwiegende berufliche Veranlassung, da persönlichkeitsbildende Maßnahmen bzw. Seminare von den Teilnehmern auch aus privaten Gründen besucht werden. Die entstandenen Aufwendungen stünden weder im überwiegenden Zusammenhang mit den Einkünften aus der Steuerberatungstätigkeit noch mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die der Kläger ebenfalls erzielte. Es sei auch keine Schätzung eines unternehmerisch bzw. beruflich veranlassten Anteils an den gemischt veranlassten Aufwendungen zulässig, da ein solcher Anteil in eindeutiger und leicht nachprüfbarer Weise überhaupt nicht abgrenzbar ist.

Beachte:

Im vergangenen Jahr hatte das LAG Berlin-Brandenburg (11.04.2019, 10 Sa 2076/18) übrigens entschieden, dass ein Yogakurs unter bestimmten Voraussetzungen Bildungsurlaub rechtfertigen kann. Es handelte sich im Streitfall um einen von der Volkshochschule angebotenen fünftägigen Kurs „Yoga – erfolgreich und entspannt im Beruf mit Yoga und Meditation“.

7. BFH: Versorgungsleistungen bei Übergabe von nicht begünstigtem Vermögen - Beitrittsaufforderung an das BMF

Bundesfinanzhof, IX-R-11/19, Beschluss vom 28.04.2020; DStR 2020, 1426 (Vorinstanz: BeckRS 2018, 38638)

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit einer Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG n.F. begünstigtem Vermögen grundsätzlich als Entgelt (bzw. im Ausnahmefall als Unterhaltsleistung) anzusehen sind (so die Auffassung im BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227 Tz 57 und 65) oder gleichwohl als nicht begünstigte (d.h. nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigte), aber dem Grunde nach unentgeltliche „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ gelten können.

Sachverhalt

Der 72-jährige Vater (V) hatte seiner Tochter, der Klägerin (Kl.), mit notariell beurkundetem Grundstücksübertragungsvertrag in 2011 ein vermietetes Mehrfamilienhaus gegen Gewährung einer Leibrente iHv zunächst monatlich 2.000,- € übertragen. Nachdem eine Grundpfandgläubigerin die vorgesehene Schuldübernahme nicht genehmigt hatte, löste V die noch offenen Darlehensvaluten iHv ca. 55.500 € ab, worauf die Leibrente auf monatlich 2.500 € erhöht wurde.

In ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr 2013 machte die Kl. die Rentenzahlungen iHv 30.000 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus dem vermieteten Objekt geltend. Davon ließ das FA aber nur den Ertragsanteil von 13 % zum Abzug als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S.2 EStG zu. Der Einspruch dagegen blieb erfolglos.

Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Allerdings war das FG der Auffassung, dass die Leibrentenzahlungen der Kl. an V in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihren Einkünften aus der Vermietung des übertragenen Mietshauses stehen und daher auch nicht als Werbungskosten in Betracht kommen. Als private Versorgungsleistungen stellten die Rentenzahlungen an V weder ein Veräußerungsentgelt für V noch (anteilige) Anschaffungskosten für die Kl. dar.

Anschaffungskosten könnten die von der Kl. geleistete Ablösung des Restdarlehens auf dem übernommenen Mietshaus sein; die sich hieraus ergebende zusätzliche Gebäude-AfA würde aber deutlich unter den vom FA bereits berücksichtigten Werbungskostenabzug in Form der Rentenzahlungen liegen und daher wegen des gerichtlichen Verböserungsverbots nicht berücksichtigt werden können. Auch ein Abzug als Sonderausgabe scheide aus, weil das übertragene Mietwohngrundstück im Streitjahr kein begünstigtes Vermögen iSv § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (jetzt: § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG) gewesen sei.

Entscheidung

Auf die Revision der Kl. hat der IX. Senat des BFH den Beschluss gefasst, sich grundlegend mit der Rechtsfrage zu befassen, ob wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 S. 2 EStG nF begünstigtem Vermögen grundsätzlich als Entgelt anzusehen sind oder als unentgeltliche Versorgungsleistungen gelten, die nicht als Sonderausgabe abzugsfähig sind. Da das BMF in seinem Erlass vom 11.03.2010 in diesen Fällen grundsätzlich von einer Teilentgeltlichkeit ausgehe, halte es der Senat für angezeigt, das BMF an dem laufenden Verfahren zu beteiligen (§ 122 Abs. 2 S. 3 FGO).

Mit dem JStG 2008 habe der Gesetzgeber die Unentgeltlichkeit der Vermögensübergabe im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge im neu formulierten § 10 Abs. Nr. 1a S. 1 EStG (jetzt: § 10 Abs. 1a Nr. 2 S. 1 EStG) beibehalten. Allerdings sollte durch die Neufassung das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen lebenslängliche Versorgungsleistungen auf seinen Kern zurückgeführt werden, um missbräuchliche Gestaltungen durch Einschränkung der begünstigten Objekte zu verhindern. Verbleibe es beim Grundsatz der Unentgeltlichkeit der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, komme ein Abzug dieser Leistungen als Sonderausgabe nicht in Betracht, wenn kein nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigtes Vermögen übertragen werde. Denn die Norm sei ihrem Wortlaut getreu auszulegen. Eine teleologische Extension des Gesetzeswortlauts komme im Bereich der Sonderausgaben, nicht in Betracht.

Praxishinweis

Der IX. Senat tut gut daran, die Rechtsfrage der Übergabe von nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG nicht begünstigtem Vermögen gegen Gewährung von Versorgungsleistungen grundsätzlich zu klären. Denn die in den Rn. 57 und 65 ff. des BMF-Schreibens vom 11.03.2010 vertretene Auffassung der Teilentgeltlichkeit von nicht in § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG begünstigtem Vermögen ist dogmatisch nicht zu halten. Wenn Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sich im Bereich außerhalb der Einkunftsarten abspielen, was aus Sicht des § 12 EStG schlüssig ist, muss dies für alle Übertragungen ohne Rücksicht auf die Art des übertragenen Vermögens gelten. Der Gesetzgeber hat bewusst den Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen durch das JStG 2008 eingeschränkt. Diese Einschränkung würde konterkariert, wenn über die „Hintertür“ erneut eine Abzugsfähigkeit im Bereich der Einkünfte eröffnet würde.

8. Personelle Verflechtung bei von Geschäftsführung ausgeschlossenen Nur-Besitz-Gesellschafter und bei Möglichkeit zur Umgehung des § 181 BGB durch geschäftsführende Doppelgesellschafter

Die personelle Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn die personenidentischen Gesellschafter-Geschäftsführer der Besitz-GbR und der Betriebs-GmbH die laufenden Geschäfte der Besitz-GbR bestimmen können und der Nutzungsüberlassungsvertrag der Besitz-GbR mit der Betriebs-GmbH nicht gegen den Willen dieser Personengruppe geändert oder beendet werden kann. Das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB steht der Annahme einer Beherrschungsidentität von Gesellschafter-Geschäftsführern aus Besitz-GbR und Betriebs-GmbH nicht entgegen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen die Umgehung dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person ermöglichen.

BFH vom 28.05.2020 - IV R 4/17

Sachverhalt

Im Streitfall ging es um die Frage, ob durch die Vermietung einer Halle sowie von Büroräumen an eine GmbH zwischen der Vermieterin, einer GbR, und der GmbH als Mieterin eine Betriebsaufspaltung begründet wurde.

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (originär) gewerblich tätig. Dann liegen bei der Besitzgesellschaft auch die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1 Satz 2, § 6, § 7 GewStG) als Grundlage für die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags und die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes (§ 10a GewStG) vor.

Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Bei einem Grundstück ist das der Fall, wenn es für die Betriebsführung der Betriebsgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist. Das ist stets anzunehmen, wenn das

Grundstück der räumliche und funktionale Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ist. Diese Voraussetzung war im Streitfall durch die erfolgte Grundstücksüberlassung erfüllt.

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personen bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen.

Zu den wesentlichen Fragen gehören insbesondere die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge, die nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden sollen, die das Besitzunternehmen beherrscht. Die Beteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen ergibt noch keine personelle Verflechtung, wenn in der Besitzgesellschaft das Einstimmigkeitsprinzip gilt und nicht alle Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt, mithin „Nur-Besitzgesellschaftler“ vorhanden sind. Denn die in beiden Gesellschaften herrschende Person oder Personengruppe kann dann rechtlich ihren Willen in der Besitzgesellschaft nicht mehr durchsetzen. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter, die sogenannten Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt.

Eine personelle Verflechtung kann sich jedoch ergeben, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung bei der Besitz- wie auch der Betriebsgesellschaft in Bezug auf die die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsgüter ihren Willen durchsetzen kann. Beherrschungsidentität liegt in diesem Zusammenhang vor, wenn einer Person oder Personengruppe die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung einschließlich der Nutzungsüberlassung in dem Besitz- und Betriebsunternehmen übertragen ist. Die Beherrschungsidentität führt in derartigen Konstellationen dann zu einer personellen Verflechtung, wenn die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden können, die das Besitzunternehmen beherrscht, und diese Person oder Personengruppe zugleich alle Geschäfte der laufenden Verwaltung beherrscht.

Im Streitfall war das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung dem Grunde nach vorlagen. Denn die Mietverträge über das Bürogebäude mit Stellplätzen, eine Halle mit Sozialräumen sowie ein Außenlager konnten gegen den Willen einer Personengruppe nicht aufgehoben werden und diese Personengruppe beherrschte als Geschäftsführer der GbR und der GmbH auch die laufende Verwaltung der Nutzungsverhältnisse.

Nach § 181 BGB kann ein Vertreter, soweit ihm nicht ein Anderes gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten ein Rechtsgeschäft nicht vornehmen, es sei denn, dass das Rechtsgeschäft ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht. Verstößt ein Rechtsgeschäft gegen das Verbot des § 181 BGB, so bewirkt dies nicht die Nichtigkeit, sondern eine schwebende Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts i.S. von § 177 BGB. Es wird wirksam, wenn der Vertretene es genehmigt.

Im Streitfall konnte die beherrschende Personengruppe das Doppelvertretungsverbot auf Seiten der GmbH jedoch dadurch beseitigen, dass ein anderer Vertreter ermächtigt wird, entsprechende Rechtsgeschäfte mit der Steuerpflichtigen zu schließen. Dies konnte nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH z.B. durch Bestellung eines Prokuristen geschehen.

Bei der für die GmbH bestehenden Gesamtvertretungsbefugnis aus zwei Geschäftsführern oder einem Geschäftsführer zusammen mit einem Prokuristen kann in entsprechender Anwendung der Regelungen in § 125 Abs. 2 Satz 2, § 150 Abs. 2 HGB, § 78 Abs. 4, § 269 Abs. 4 AktG auch dem bestellten Prokuristen eine Ermächtigung zum Abschluss von Verträgen erteilt werden. Die GmbH hatte damit jederzeit die Möglichkeit, durch Bestellung eines Prokuristen dafür zu sorgen, dass sie bei Geschäften mit der Steuerpflichtigen durch einen Prokuristen vertreten wird.

Weiterhin hätte neben einem Prokuristen auch ein Mitglied der beherrschenden Personengruppe die GmbH vertreten können, so dass die beiden anderen Personen dieser Gruppe als Vertreter der Steuerpflichtigen hätten auftreten können. § 181 BGB hätte dem Abschluss eines solchen Geschäfts somit nicht entgegengestanden.

9. BFH: Einkommensteuerliche Behandlung pauschaler Bonuszahlungen der Krankenkasse

Die von einer gesetzlichen Krankenkasse auf der Grundlage von § 65a SGB V gewährte Geldprämie (Bonus) für gesundheitsbewusstes Verhalten stellt auch bei pauschaler Ausgestaltung keine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung dar, sofern durch sie konkret der Gesundheitsmaßnahme zuzuordnender finanzieller Aufwand des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise ausgeglichen wird.

BFH, Urteil vom 06.05.2020 - X R16/18, DStR 2020, 1905 (Vorinstanz: BeckRS 2018, 17991)

Sachverhalt

Der Kläger (Kl.) ist gesetzlich krankenversichert. Seine Krankenkasse sah für die Teilnahme an einem Bonusprogramm iSd § 65a SGB V für gesundheitsbewusstes Verhalten (Vorsorge und gesunde Lebensweise) die Zahlung von Geldprämien vor. Im Streitjahr 2015 erhielt der Kl. einen Bonus von insgesamt 230 €, der sich auf verschiedene Aktivitäten verteilte, ua PSA-Test 20 €, Haut-Check 20 €, Zahnreinigung 50 €, Fitness-Studio 30 €, Sportverein 30 €, gesundes Körpergewicht 20 €. Das FA behandelte den gesamten Bonus - entsprechend der elektronischen Meldung der Krankenkasse - als Beitragserstattung und berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2015 nur die insoweit geminderten Beiträge als Sonderausgaben. Das FA setzte die Steuer im Hinblick auf die Kürzung des Sonderausgabenabzugs bei Bonuszahlungen vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AO fest.

Das FG gab der Klage statt und hob den Vorläufigkeitsvermerk auf. Mit seiner Revision bringt das FA vor, der Bonus sei als Beitragserstattung zu werten.

Entscheidung

Die Revision war begründet und führte zur Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung der Sache. Beiträge zu Krankenversicherungen seien nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Buchst. a S. 1 EStG als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der Erlangung des dort definierten Versicherungsschutzes ständen. Erstattete Beträge seien mit den gezahlten Sonderausgaben zu verrechnen, ein Erstattungsüberhang sei nach Maßgabe des § 10 Abs. 4b EStG zu behandeln. Voraussetzung für eine Verrechnung sei, dass die Zahlung der Versicherung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Beitragserstattung und nicht als hiervon losgelöste Leistung zu werten sei.

Werde die Bonuszahlung einer gesetzlichen Krankenversicherung nach § 65a SGB V für die Inanspruchnahme gesundheitlicher Vorsorge- und Schutzmaßnahmen geleistet, die nicht vom Basiskrankenversicherungsschutz umfasst seien, so dass der Versicherte dementsprechend eigenen finanziellen (Gesundheits-)Aufwand zu tragen habe, sei der hierfür gezahlte Bonus ausschließlich mit den eigenen gesundheitsbestimmten Aufwendungen des Versicherten verknüpft. Eine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung sei in diesem Fall ausgeschlossen. Der Bonus mindere nicht die Versicherungsbeiträge, sondern die zusätzlichen Gesundheitsaufwendungen. Dieselben Grundsätze fänden Anwendung, wenn Anlass für eine Bonuszahlung der Nachweis gesundheitsbewussten Verhaltens iSv § 65a SGB V sei (zB Mitgliedschaft in einem Sportverein oder einem Fitness-Studio) und der Versicherte dafür Aufwendungen trage.

Nehme der Steuerpflichtige aber gesundheitliche Vorsorge- oder Schutzmaßnahmen in Anspruch, die Bestandteil des Basiskrankenversicherungsschutzes seien (zB Leistungen zur Früherkennung bestimmter Krankheiten oder Zahnvorsorgeuntersuchungen), fehle es an eigenem Aufwand. Dafür gezahlte Boni seien als Beitragserstattung mit den

Krankenversicherungsbeiträgen zu verrechnen. Gleiches gelte für Boni, die aufgrund des Nachweises eines aufwandsunabhängigen Verhaltens oder Unterlassens (zB gesundes Körpergewicht, Nichtraucherstatus) gezahlt würden. Soweit die Boni die Höhe des Sonderausgabenabzugs nicht berührten, lägen keine steuerbaren Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG vor, denn die erbrachte Leistung (gesundheitsbewusstes Verhalten) sei nicht als Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages vorstellbar.

Da das FG keine nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen dazu getroffen habe, für welche Gesundheitsmaßnahmen eigene Aufwendungen des Kl. angefallen seien, könne der BFH nicht in der Sache entscheiden.

Praxishinweis

Im Besprechungsurteil präzisiert der X. Senat seine im Urteil vom 01.06.2016 - X R 17/15 (BStBl. II 2016, 989) formulierten Grundsätze. Das BMF hat im Schreiben vom 24.05.2017 (IV C 3 - S 2221/16/10001 :004, BStBl. I 2017, 820, BeckVerw 342000) auf dieses BFH-Urteil reagiert und behandelt Boni nach § 65a SGB V nicht als Beitragserstattungen, soweit sie eine Erstattung nachgewiesener, zuvor entstandener Aufwendungen darstellen (Rn. 88). Das Besprechungsurteil geht über das zuvor genannte BMF-Schreiben (Rn. 89) hinaus und verneint Beitragserstattungen auch dann, wenn Boni nur bestimmte Gesundheitsmaßnahmen oder ein bestimmtes Handeln der Versicherten voraussetzen, aber mit finanziellem Aufwand verbunden sind.

10. Auslandsstudium: Deutsche Uni bleibt erste Tätigkeitsstätte⁷

BFH-Urteil vom 14.05.2020 VI R 3/18

Studierende, die an einer deutschen Hochschule eingeschrieben sind, können Aufwendungen für Auslandssemester und -praktika als (vorweggenommene) Werbungskosten geltend machen, weil die Inlandsuni die erste Tätigkeitsstätte bleibt. Das hat der BFH in einem – vom Bund der Steuerzahler unterstützten – Musterprozess entschieden.

Hintergrund:

Bis einschl. 2013 konnten Studierende Aufwendungen für Unterbringung und Verpflegung dann als Werbungskosten absetzen, wenn es sich bei dem Studium um eine Zweitstudium handelte und sich der Lebensmittelpunkt der Studierenden während der Auslandssemester oder -praktika noch in Deutschland befand (BFH, Urteil vom 09.02.2012,

⁷ SSP 11/2020, 3: siehe auch NWB 50/2020, 3682

Az. VI R 42/11). Eine Bildungsstätte war damals noch keine erste Tätigkeitsstätte (Bayerisches Landesamt für Steuern, Ertragsteuer Fach-Info 05/2013 vom 10.04.2013). Das ist seit 2014 anders. Als erste Tätigkeitsstätte gilt seither auch eine Bildungseinrichtung. Um Kosten für Unterbringung und Verpflegung steuermindernd geltend machen zu können, muss man seitdem einen doppelten Haushalt führen.

Hinweis:

Bei einem Auslandssemester ist das anders, teilte der BdSt zum Ausgang des Musterprozesses beim BFH mit. Dort hatte eine Frau nach einer abgeschlossenen Ausbildung ein Studium aufgenommen, in dessen Verlauf sie zwei Auslandssemester absolvierte. Nach Ansicht des BFH bleibt in diesen Fällen die inländische Hochschule die erste Tätigkeitsstätte, sodass Kosten für Unterkunft und Verpflegungsmehraufwand im Ausland als vorweggenommene Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen sind. Der BFH verwies das Verfahren mit dem Az. VI R 3/18 ans FG noch zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurück. Es muss noch die konkrete Höhe der Kosten klären.

11. Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erzielt gewerbliche Einkünfte⁸

FG Düsseldorf, Urteil v. 26.11.2020 - 9 K 2236/18 F

Eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG beehrte mit ihrer Klage die Einordnung ihrer Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit. An der Klägerin waren ein Kommanditist (Steuerberater A) und zwei Komplementäre (Steuerberater B und eine Steuerberatungsgesellschaft mbH) beteiligt. Geschäftsführer der Klägerin waren die beiden Komplementäre. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, die nicht am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt war, war der Steuerberater B. Das beklagte Finanzamt qualifizierte die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb. Dieser Einordnung schloss sich das FG Düsseldorf mit Urteil vom 26.11.2020 an und begründete seine Entscheidung damit, dass nicht alle Gesellschafter der Klägerin freiberufliche Einkünfte erzielt hätten. Die Einkünfte der Steuerberatungsgesellschaft mbH seien kraft Gesetzes gewerbliche Einkünfte. Aufgrund ihrer Haftung als Komplementärin und ihrer Geschäftsführungsbefugnis sei die GmbH eine Mitunternehmerin der klagenden Kommanditgesellschaft. Diese mitunternehmerische Beteiligung der Steuerberatungsgesellschaft mbH sei so zu behandeln wie die Beteiligung eines Berufsfremden. Der [i]Umstand, dass der einzige Gesellschafter der GmbH

⁸ NWB 4/2021 S. 245

Steuerberater sei, ändere daran nichts. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig (Az. beim BFH: VIII R 31/20).

12. Kosten für Hausnotrufsystem absetzbar⁹

Die Kosten eines Hausnotrufsystems sind nach dem Urteil des Sächsischen FG vom 14.10.2020 als haushaltsnahe Dienstleistungen absetzbar.

Sächsisches FG, Urteil vom 14.10.2020 - 2 K 323/20

Anmerkung:

Für Senioren, die in betreuten Wohnanlagen leben, ist die steuerliche Anerkennung der Kosten für ein Notrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistung durch die Rechtsprechung des BFH geklärt (BFH, Urteil vom 03.09.2015 - VI R 18/14, BStBl 2016 II S. 272).

Das Sächsische FG hat nunmehr klargestellt, dass auch bei allein lebenden Senioren die Kosten eines externen Hausnotrufsystems steuerlich berücksichtigt werden können (Az. beim BFH: VI B 94/20).

13. Abzug von Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen¹⁰

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.10.2020 5 K 1613/17

Der Betriebsausgabenabzug von Strafverteidigungskosten setzt voraus, dass die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Tat ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. In Fällen, in denen aufgrund der Einstellung des strafrechtlichen Verfahrens nach § 153a StPO weder eine Verurteilung noch ein Freispruch des Steuerpflichtigen erfolgt, ist für die Beurteilung des für den Betriebsausgabenabzug erforderlichen Veranlassungszusammenhangs mit der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen laut Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 20.10.2020 auf den Anklagevorwurf abzustellen. Hat der Steuerpflichtige bei Verfahrenseinstellung nach § 153a StPO seine notwendigen Auslagen gem. § 467 Abs. 5 StPO selbst zu tragen, sind ihm die Strafverteidigungskosten nicht zwangsläufig i. S. von § 33 EStG entstanden.

⁹ NWB 1/2021, 12

¹⁰ NWB 51/2020 S. 3794

14. Ertragsteuerliche Beurteilung der Veräußerung von privat angeschafften Wirtschaftsgütern über eine Internetplattform¹¹

BFH, Urteil vom 17.06.2020, Az.: X R 18/19

Werden privat und ohne Veräußerungsabsicht angeschaffte bewegliche Wirtschaftsgüter veräußert, kann dies auch dann der letzte Akt der privaten Vermögensverwaltung sein, wenn die Veräußerung über einen langen Zeitraum und in zahlreichen Einzelakten ausgeführt wird. Allein die Verwendung einer auch von gewerblichen Händlern genutzten Internetplattform führt zu keinem anderen Ergebnis.

15. Keine Berücksichtigung von Aufwendungen in Zusammenhang mit einem „Biberschaden“ als außergewöhnliche Belastungen i. S. des § 33 EStG¹²

BFH-Urteil vom 01.10.2020 – VI R 42/18

Mit Urteil vom 01.10.2020 VI R 42/18 hat der BFH entschieden, dass Aufwendungen für die Beseitigung von durch einen Biber verursachter und zum Schutz vor weiteren Schäden nicht als außergewöhnliche Belastungen i. S. des § 33 EStG abzugsfähig sind.

Die Kläger bewohnen ein Einfamilienhaus, dessen Garten an ein natürliches Gewässer angrenzt, in dem sich in den letzten Jahren - sehr zur Freude der Naturschützer - der in Deutschland fast ausgestorbene Biber wieder angesiedelt hat. Diese Freude konnten die Kläger nur bedingt teilen, da die Biber auf ihrem Grundstück erhebliche Schäden anrichteten. So senkte sich durch die Anlage des Biberbaus nicht nur ein Teil der Rasenfläche ab, betroffen war auch die Terrasse, die auf ca. 8 m Länge zu einem Drittel absackte. Dem standen die Kläger relativ machtlos gegenüber, da die Biber unter strengem Naturschutz stehen und daher weder bejagt noch vergrämt werden dürfen. Im Einvernehmen mit der Naturschutzbehörde ließen die Kläger schließlich eine "Bibersperre" errichten. Deren Kosten und die Kosten für die Beseitigung der Biberschäden an Terrasse und Garten von insgesamt rund 4.000 Euro machten die Kläger als außergewöhnliche Belastung geltend.

Ebenso wie zuvor bereits das Finanzgericht lehnte der BFH einen Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ab. Wildtierschäden bzw. Schutzmaßnahmen zur Vermeidung solcher seien keineswegs unüblich und nicht mit anderen ungewöhnlichen Schadensereignissen i. S. des § 33 EStG (wie z. B. Brand oder Hochwasser) vergleichbar. Mit einem entstandenen oder drohenden Wildtierschaden in Zusammenhang

¹¹ DB Nr. 04 vom 25.01.2021

¹² Auszug aus einer Pressemitteilung des Bundesfinanzhofs

stehende Aufwendungen erlaubten deshalb auch dann keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen, wenn mit den Maßnahmen konkrete, von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs (wie etwa dem eigenen Einfamilienhaus) ausgehende Gesundheitsgefahren beseitigt bzw. vermieden würden. Es sei nicht Aufgabe des Steuerrechts, für einen Ausgleich von durch Wildtiere verursachter Schäden bzw. für die zur Vermeidung solcher Schäden notwendigen Präventionsmaßnahmen über eine entsprechende Abzugsmöglichkeit nach § 33 EStG Sorge zu tragen. Es obliege vielmehr dem Naturschutzrecht - etwa durch Errichtung entsprechender Fonds - für einen Schadensausgleich bzw. Präventionsschutz zu sorgen.

16. Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 EStG¹³

LfSt Niedersachsen, Verfügung vom 17.11.2020 – S 2244-118-St 244

Verluste aus Finanzierungsmaßnahmen bei Beteiligungen an KapGes.

Mit Schreiben vom 21.10.2010 (BStBl. I 2010 S. 832) hat das BMF die Auffassung vertreten, dass auch nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008 (BGBl. I 2008 S. 2026) für die Anerkennung von nachträglichen Anschaffungskosten (Darlehen bzw. Bürgschaften) weiterhin das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung erforderlich und auch nach Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts (§§ 32a, 32b GmbHG, a.F.) weitestgehend nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 08.06.1999 (BStBl. I 1999 S. 545) zu verfahren sei.

Nunmehr hat der BFH mit Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208 = DB 2017 S. 2330) entschieden, dass mit Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rspr. zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen ist. Aus Gründen des Vertrauensschutzes stellt der BFH auf den Tag der Veröffentlichung des vorgenannten Urteils auf seinen Internet-Seiten (27.09.2017) ab und sieht bis zu diesem Tag geleistete eigenkapitalersetzende oder eigenkapitalersetzend gewordene Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nach den bisherigen Grundsätzen zu beurteilen an. In Anwendung seiner vorgenannten Urteilsgrundsätze hat der BFH auch mit Urteilen vom 11.10.2017 (IX R 29/16, BFH/NV 2018 S. 451 und IX R 51/15, BFH/NV 2018 S. 329) entschieden.

¹³ DB 49/2020, 2607

Zur Anwendung der nunmehr jeweils im BStBl. Teil II veröffentlichten BFH-Urteile vom 11.07.2017 (a.a.O.), vom 06.12.2017 (BStBl. II 2019 S. 213) und vom 20.07.2018 (BStBl. II 2019 S. 194) hat das BMF unter Bezugnahme auf sein Schreiben vom 21.10.2010 (a.a.O.) mit Schreiben vom 05.04.2019 (BStBl. I 2019 S. 257) Stellung genommen. Demnach ist das BMF-Schreiben vom 21.10.2010 (a.a.O.) aus Vertrauensschutzgründen weiterhin in allen offenen Fällen anzuwenden, bei denen auf die Behandlung des Darlehens/der Bürgschaft die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind, wenn die bisher als eigenkapitalersetzend angesehene Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 gewährt wurde oder wenn die Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist.

Das Revisionsverfahren IX R 13/18 wurde mittlerweile durch BFH-Urteil vom 02.07.2019 (BStBl. II 2020 S. 89) erledigt. Die Vertrauensschutzregelungen können demnach Anwendung finden. Dies bestätigen u.a. auch die jeweiligen BFH-Urteile, die aus den Revisionsverfahren IX R 9/18 (BStBl. II 2020 S. 490) und IX R 1/19 (BFH/NV 2020 S. 504) resultieren.

Darüber hinaus ordnet das BMF-Schreiben vom 05.04.2019 (a.a.O.) an, in allen übrigen Fällen nach den Grundsätzen der im vorstehenden Absatz genannten BFH-Entscheidungen und für die Bestimmung der Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition in § 255 HGB zu verfahren. I.Ü. wird auf den Wortlaut des vorgenannten BMF-Schreibens verwiesen.

Auf die vom BFH insb. in seinem BFH-Urteil vom 11.07.2017 (a.a.O.) zu Rn. 37 seiner Entscheidungsgründe aufgeführten Parameter für den Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten in Form von Gesellschafterdarlehen oder -bürgschaften bei der Ermittlung der Einkünfte i.S.d. § 17 EStG hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 17 Abs. 2a EStG reagiert. Gem. § 52 Abs. 25a EStG ist § 17 Abs. 2a EStG erstmals für Veräußerungen i.S.v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 nach dem 31.07.2019 anzuwenden. Auf Antrag des Stpfl. ist § 17 Abs. 2a Satz 1–4 EStG auch für Veräußerungen i.S.v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG vor dem 31.07.2019 anzuwenden, vgl. § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG.

Im Hinblick auf die Verluste aus Finanzierungsmaßnahmen bei Beteiligungen an ausländischen KapGes. ist Folgendes zu beachten:

➤ Vor Inkrafttreten des MoMiG

Das BMF-Schreiben vom 08.06.1999 (a.a.O.) unter Berücksichtigung der Ausführungen in der Karteiverfügung (KSt-Kartei § 1 KStG Karte F 4, Nr. 3, unter Hinweis auf das Praxishandbuch der Finanzverwaltung NRW „Besteuerung ausländischer Gesellschaften im Inland u.a. am Beispiel der Private Company Limited by Shares (Ltd.)“ zu 5.5) ist weiterhin gültig und zu beachten.

➤ Nach Inkrafttreten des MoMiG

Das BMF-Schreiben vom 21.10.2010 (a.a.O.) nimmt nicht ausdrücklich zu der Frage Stellung, wie Verluste aus Finanzierungsmaßnahmen bei Beteiligungen an ausländischen KapGes. zu behandeln sind. Nach Abstimmung auf Bund-Länder-Ebene ist nach Inkrafttreten des MoMiG grds. nicht mehr darauf abzustellen, ob die Finanzierungsmaßnahme im Ausland einem dem inländischen Gesellschafts- bzw. Insolvenzrecht vergleichbaren Recht unterliegt. Lediglich zur Annahme von krisenbestimmten Darlehen aufgrund gesetzlicher Neuregelung ist eine den §§ 39, 135 InsO sowie § 6 AnfG (unter 3. d), bb) des BMF-Schreibens vom 21.10.2010 [a.a.O.]) vergleichbare Regelung im ausländischen Recht Voraussetzung zur Annahme nachträglicher Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG. Da die Regelungen des MoMiG nur für die in diesem Gesetz benannten Gesellschaften verbindlich sind, hat der Stpfl. nachzuweisen, ob das ausländische Recht eine dem inländischen Recht vergleichbare gesetzliche Nachrangigkeit aller Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz enthält.

17. BFH: Steuerrechtliche Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften¹⁴

- Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.
- Die freiberufliche Tätigkeit einer Unterpersonengesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Unterpersonengesellschaft des Personengesellschaftsverbunds als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

BFH-Urteil vom 04. August 2020, VIII R 24/17, DStR 2020, 2526 (Vorinstanz: BeckRS 2015, 120990)

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) ist eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer KG, deren Gegenstand freiberufliche Tätigkeiten sind. Komplementär war im Streitjahr

¹⁴ Nach Grädler, DStRK 1/2021, 4

Rechtsanwalt und Steuerberater A, Kommanditistin war die C-KG. An der C-KG waren als Komplementäre die E-OHG mit 51 % sowie weitere natürliche Personen ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und als Kommanditistin die G+H-KG mit einem Anteil von 49 % beteiligt. Die E-OHG und die G+H-KG bildeten die oberste Gesellschaftsebene und waren an zahlreichen weiteren Personengesellschaften beteiligt. Gesellschafter der E-OHG und der G+HKG waren ausschließlich Berufsträger, die in den jeweiligen Obergesellschaften aktiv in die Mandatsbearbeitung eingebunden waren. Sie wurden auch in einzelnen Untergesellschaften leitend und eigenverantwortlich tätig, bei denen sie als Komplementär oder als Geschäftsführer eingesetzt waren. Bei der Kl. war dies im Streitjahr nicht der Fall. Die Obergesellschafter nahmen innerhalb des Konzerns auch geschäftsleitende Holding-Aufgaben wahr. Das FA stellte für die Kl. im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Die hiergegen erhobene Klage blieb erfolglos.

Entscheidung

Die Revision der Kl. war unbegründet. Das FA habe die Einkünfte der Kl. zu Recht als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Eine Personengesellschaft entfalte nur dann eine Tätigkeit nach § 18 EStG, wenn sämtliche Gesellschafter über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine entsprechende freiberufliche Tätigkeit tatsächlich entfalten. Dabei sei die freiberufliche Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt. Eine bloße Zugehörigkeit zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG genannten Berufsgruppen reiche nicht aus. Den erforderlichen Arbeitsbeitrag erbringe ein Gesellschafter insbes. dann nicht, wenn er seiner Gesellschaft nur Kapital zur Verfügung stellt oder wenn er nur Aufträge beschafft, ohne sich zumindest teilweise an den freiberuflichen Leistungen selbst zu beteiligen. Dieses Erfordernis der Prägung der Freiberuflichkeit durch die persönliche Arbeitsleistung gelte auch, wenn sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt. Da sämtliche Mitunternehmer der Untergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen müssen und die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, müssen in diesem Fall alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft diese Voraussetzungen erfüllen. Demnach müssen alle Obergesellschafter zumindest in geringfügigem Umfang - auch in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Nach diesen Maßstäben habe das FG zu Recht gewerbliche Einkünfte angenommen. Freiberufliche Einkünfte seien nicht bereits wegen der geschäftsleitenden Holding-Tätigkeiten der Obergesellschafter anzunehmen. Die Nichtfreiberuflichkeit ergebe sich so dann daraus, dass nicht sämtliche Obergesellschafter bei der Kl. als Untergesellschaft selbst tätig waren. Die Tätigkeit für andere Untergesellschaften genügt insoweit nicht.

Praxishinweis:

Der BFH bestätigt, dass für die Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft sämtliche Unter-/Obergesellschafter die Merkmale der Freiberuflichkeit erfüllen müssen (BFH vom 28.10.2008 - VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642, DStR 2009, 417). Demnach muss jeder Obergesellschafter in der Untergesellschaft eigenverantwortlich und leitend tätig sein. Damit führt der BFH seine restriktive Linie zur Anerkennung freiberuflicher Mitunternehmerschaften fort. Steuerpflichtige betroffener doppelstöckiger Personengesellschaften sollten dafür sorgen, dass jeder Obergesellschafter sowohl bei der Ober- als auch bei jeder Untergesellschaft die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt, dh insbes. eigenverantwortliche Tätigkeiten (wenn auch in nur geringem Umfang) übernimmt. Alternativ ließe sich die Qualifikation gewerblicher Einkünfte dadurch vermeiden, dass die Obergesellschaft nicht Mitunternehmerin der Untergesellschaft wird oder der nicht hinreichend bei der Untergesellschaft tätige Gesellschafter nicht Mitunternehmer bei der Obergesellschaft ist. Schließlich böte sich auch das sog. Treuhandmodell an (BFH vom 03.02.2010 - IV R 26/17, BSBl. II 2010, 751, DStR 2010, 743), um eine Untergesellschaft zwar gesellschaftsrechtlich aufrecht zu erhalten, aber steuerlich zu beseitigen.

18. BFH: Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben¹⁵

1. Zu den Betriebsausgaben gehören auch Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor als Gegenleistung wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte bzw. Dienstleistungen seines Unternehmens werben will.
2. Ein Abzug von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben setzt voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder die Produkte bzw. Dienstleistungen des Sponsors hinweist und hierdurch für Außenstehende eine konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird. Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.

¹⁵ Obermeir, DStRK 01/2021, 3

BFH, Urteil vom 14.07.2020 R 28/17, DStR 2020, 2410 (Vorinstanz: BeckRS 2016, 127463)

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.), eine ärztliche Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR bestehend aus den Ärzten K (Anteil 52 %) und H (Anteil 48 %), schloss ab 2006 mit dem Berufssportler A jährlich Sponsoring-Verträge ab. Darin verpflichtete sich A, ua auf seiner Kleidung den Internetauftritt der Kl. zu bewerben. Die Kl. erhielt das Recht, mit den Erfolgen von A zu werben. Die Kosten des Sponsorings beliefen sich im Streitjahr 2009 auf 71.400 € brutto, welche als Betriebsausgaben (BA) abgesetzt und über ein Darlehen finanziert wurden. Daneben wurden in 2009 auf den Sponsoring-Vertrag für das Jahr 2010 ein Abschlag von 23.800 € und an einen anderen Sportler 3.000 € für ein weiteres Personal-Sponsoring aufgewandt.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung berücksichtigte das FA die Sponsoringaufwendungen der Kl. nicht mehr als BA. Der gegen den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr eingelegte Einspruch sowie die anschließende Klage blieben erfolglos.

Entscheidung:

Die Revision des FA war begründet und führte zur Stattgabe der Klage.

Ein Steuerpflichtiger könne grundsätzlich frei entscheiden, welche Aufwendungen er für seinen Betrieb tätigen will. Die Höhe der Aufwendungen, ihre Notwendigkeit, ihre Üblichkeit und ihre Zweckmäßigkeit seien für die Anerkennung als BA grundsätzlich ohne Bedeutung. Für die betriebliche Veranlassung genüge der allgemeine Zusammenhang mit dem Betrieb durch Schaffen günstiger Rahmenbedingungen.

Zu den BA gehörten auch Aufwendungen von Sponsoren zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere auch in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebe. Dies gelte auch, wenn Sponsoringaufwendungen von Angehörigen der freien Berufe getätigt werden.

Die berufliche Außendarstellung von Angehörigen der freien Berufe einschließlich der Werbung für die Inanspruchnahme ihrer Dienstleistungen durch Sponsoring falle in den Bereich der durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützten berufsbezogenen Tätigkeiten. Bei Freiberuflern seien Sponsoringmaßnahmen auch dann betrieblich veranlasst, wenn sie dazu bestimmt sind, das Image des Freiberuflers im angesprochenen Adressatenkreis zu fördern und hierdurch das Vertrauen in seine Person und seine freiberuflichen Leistungen zu stärken. Dies sei im Streitfall der Fall gewesen, da die Sponsoringempfänger

öffentlichkeitswirksam auf die sportmedizinische Qualifikation der an der GbR beteiligten Ärzte hingewiesen hätten und hierdurch für Außenstehende eine hinreichend konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar geworden sei. Erfolge das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liege der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn öffentlichkeitswirksam auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen werde.

Praxishinweis:

Die Grundsätze der ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings sind für die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 18.02.1998 (IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212, BeckVerw 029933) festgelegt. Dort wird auch auf die Abgrenzung der als BA zu qualifizierenden Sponsoringaufwendungen von als Spenden bzw. nichtabziehbaren Kosten der privaten Lebensführung zu qualifizierenden Fördermaßnahmen eingegangen. Ob Sponsoring als BA zu berücksichtigen ist, hängt entscheidend von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die diesbezüglichen Aufwendungen tätigt, und damit von den Umständen des Einzelfalls. Das Sponsoring muss für den Steuerpflichtigen werbewirksam sein.

19. Fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -risiken bei einer Wertguthabenvereinbarung unter Ehegatten¹⁶

1. Schließen Ehegatten im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses zusätzlich eine Wertguthabenvereinbarung iSd SGB IV ab, muss für diese - gesondert - ein Fremdvergleich erfolgen.
2. Im Rahmen der Gesamtwürdigung ist wesentliches Indiz, ob die Vertragschancen und -risiken fremdüblich verteilt sind. Eine einseitige Verteilung zu Lasten des Arbeitgeber-Ehegatten ist regelmäßig anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte unbegrenzt Wertguthaben ansparen sowie Dauer, Zeitpunkt und Häufigkeit der Freistellungsphasen nahezu beliebig wählen kann.

BFH, Urteil vom 28.10.2020 - X R1/19

¹⁶ DStR 04/2021, 213

20. Veräußerung von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern (Firmenwagen und Arbeitszimmer)¹⁷

Zu **Veräußerungsgewinnen** bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern hat sich der BFH vom 16.06.2020 – VIII R 9/18, DB 2020, 2271 und BFH vom 16.06.2020 – VIII R 15/17, DStR 2020, 2413 geäußert. In beiden Fällen war wegen der privaten Nutzung die AfA nur teilweise steuerwirksam geworden. Streitig war, ob sich dies bei der Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Aufgabe auswirkt.

Sachverhalt VIII R 9/18 – PKW:

Der Kläger hatte 2008 einen PKW angeschafft und seinem Betriebsvermögen zugeordnet. Diesen PKW nutzte er lediglich zu 25% für seine freiberufliche Tätigkeit, zu 75% für private Zwecke. Bei der Einkommensteuerveranlagung wurde die AfA für den PKW als Betriebsausgabe erfasst. Gegenläufig wurden aufgrund der privaten Nutzung Betriebseinnahmen i.H.v. 75% der für das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen einschließlich der AfA angesetzt. Wirtschaftlich wurde die Steuerminderung aufgrund der AfA so zu 75 % „neutralisiert“. Bei Veräußerung des Fahrzeugs nach vollständiger Abschreibung der Anschaffungskosten im Jahr 2013 setzte der Kläger daher lediglich ein Viertel des Verkaufserlöses als Betriebseinnahme an.

Sachverhalt VIII R 15/17 – Arbeitszimmer:

Der Kläger war freiberuflich tätig und nutzte hierzu ein häusliches Arbeitszimmer. Das Arbeitszimmer bildete nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit; der Betriebsausgabenabzug war daher auf jährlich DM 2.400 der Aufwendungen für das Arbeitszimmer einschließlich der AfA begrenzt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 1 EStG). Die kumulierte AfA für das seit dem Jahr 1997 genutzte Arbeitszimmer belief sich zum 31.12.2001 auf DM 65.722. Der Kläger hatte bei der Ermittlung des Entnahmegewinns den Buchwert für das häusliche Arbeitszimmer um die (nicht abziehbare) AfA erhöht.

Entscheidung des BFH:

Der BFH folgte in beiden Fällen der Auffassung der Finanzverwaltung. Der Veräußerungserlös war in voller Höhe als Betriebseinnahme zu berücksichtigen. Es erfolgt keine anteilige Kürzung oder gewinnmindernde Korrektur in Höhe der – aufgrund des privaten Nutzungsanteils – nicht steuerwirksamen AfA.

¹⁷ Centrale-Rundbrief 01/2021, 2f.

Hinweis:

Die Zuordnung von gemischt genutzten PKW und Arbeitszimmern zum Betriebsvermögen sollte steuerliche Nachteile aus künftigen Entnahme- bzw. Veräußerungsgewinne berücksichtigen.

Zur Berücksichtigung von AfA bei der Ermittlung privater Veräußerungsgewinne ausländischer Immobilien gem. § 23 EStG vgl. aktuell BFH vom 14.07.2020 – VIII R 37/16, BB 2020, 2644.

Besonderheiten bei Poolarbeitsplätzen hat das Hessische FG vom 30.07.2020 – 3 K 1220/19 (rkr.) beurteilt. Es ging um die Beschränkung des Werbungskostenabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer. Der Arbeitgeber des Klägers hatte keine feste Zuordnung einzelner Arbeitsplätze zu bestimmten Mitarbeitern vorgenommen, sondern ein bedarfsorientiertes Angebot an Arbeitsplätzen (Desk Sharing Prinzip; Pool-Arbeitsplatz). Der Kläger hatte den begrenzten Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer von € 1.250 begehrt. Das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gilt nicht bzw. nur beschränkt auf € 1.250, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG). Das Hessische FG beurteilte einen solchen Poolarbeitsplatz als „anderer Arbeitsplatz“, so dass das Abzugsverbot eingreift.

21. Prozesskosten im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit können nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden

BFH-Urteil vom 13.08.2020 - VI R 15/18

Zivilprozesskosten sind auch dann vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen, wenn sie für einen Umgangsrechtsstreit zwecks Rückführung eines entführten Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland entstanden sind. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 13.08.2020 – VI R 15/18 entschieden.

Sachverhalt:

Die Tochter des Klägers wurde kurz nach der Geburt von der Mutter in deren Heimatland in Südamerika verbracht. Der Kläger versuchte -- vergeblich --, die Tochter mittels des

Verfahrens zum Haager Übereinkommen über die zivilrechtlichen Aspekte internationaler Kindesentführung nach Deutschland zurückzuholen. Die dafür bisher entstandenen Gerichts- und Anwaltskosten von über 20.000 € machte er als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt lehnte dies unter Hinweis auf die entgegenstehende Rechtslage ab.

Anders als zuvor das FG bestätigte der BFH die Rechtsauffassung des Finanzamts. Für Prozesskosten gelte ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ein grundsätzliches Abzugsverbot (§ 33 Abs. 2 Satz 4 EStG). Nur wenn der Steuerpflichtige ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine notwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, sei ein Abzug der Prozesskosten (ausnahmsweise) zulässig. Existenzgrundlage im Sinne des Gesetzes sei aber nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers allein die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen. Durch die Kindesentführung sei ungeachtet der besonderen emotionalen und auch finanziellen Belastung für den Kläger allein dessen immaterielle Existenzgrundlage betroffen. Es sei auch verfassungsrechtlich nicht geboten, die Begriffe der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG (auch) in einem immateriellen Sinne zu deuten. Der BFH bestätigte damit seine bisherige strenge Auffassung, der das FG mit einem sog. Rüttelurteil entgegengetreten war.

III. Bilanzsteuerrecht

1. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung vereinnahmter und verausgabter Pfandgelder¹⁸

Das BMF hat mit Schreiben v. 8.12.2020 eine Vereinfachungs- und Anwendungsregelung zur bilanzsteuerrechtlichen Beurteilung vereinnahmter und verausgabter Pfandgelder veröffentlicht.

BMF, Schreiben vom 08.12.2020 - IV C 6 -S 2133/19/10002 :013

2. Zur Ausbuchung einer Verbindlichkeit bei Beginn der Liquidation¹⁹

Laut Urteil des FG Münster vom 23.07.2020 muss eine GmbH eine Verbindlichkeit gegenüber ihrer Alleingesellschafterin nicht allein deshalb gewinnerhöhend ausbuchen, weil sie ihren aktiven Geschäftsbetrieb eingestellt hat und in die Liquidationsphase eingetreten ist.

FG Münster 23.07.2020 - 10 K 2222/19 K,G,

Zum Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GmbH, betrieb eine Gaststätte und einen Partyservice. Das Betriebsgrundstück erhielt sie von ihrer Alleingesellschafterin im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zur Nutzung überlassen. Im Streitjahr 2016 stellte die Klägerin ihren aktiven Geschäftsbetrieb ein, veräußerte das Inventar und zeigte ihre Liquidation beim Finanzamt an. Zum 31.12.2016 bestand noch eine Verbindlichkeit der GmbH gegenüber ihrer Gesellschafterin. Nach den Ausführungen des Finanzgerichts ist die Klägerin weiterhin verpflichtet, die Verbindlichkeit zu passivieren. Ein Verzicht sei durch ihre Alleingesellschafterin als Gläubigerin der Forderung weder ausdrücklich erklärt worden noch aufgrund der Liquidation konkludent anzunehmen. Eine Inanspruchnahme sei auch weiterhin wahrscheinlich. Hierfür ist der Umstand, dass die Klägerin ihren aktiven Geschäftsbetrieb eingestellt und ihr gesamtes Inventar veräußert hat, unmaßgeblich. Die Begleichung der Forderung könne auch durch Aufnahme eines Bankdarlehens, durch Einlage oder im Rahmen einer Nachtragsliquidation erfolgen.

¹⁸ NWB 51/2020, 3793

¹⁹ NWB 51/2020, 3793

3. Bilanzierungswahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten²⁰

Ist auch für Kleinbeträge ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden?

Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz nur für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung besteht ein abschließendes Aktivierungsgebot.

Allerdings ermöglicht der Grundsatz der Wesentlichkeit, unwesentliche Elemente bei der Bilanzierung und Bewertung außer Betracht zu lassen. Der BFH ist der Auffassung, dass Steuerpflichtige in Fällen von geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung verzichten können (vgl. BFH-Beschluss vom 18.03.2010, X R 20/09), wobei er sich an der jeweiligen Grenze des § 6 Abs. 2 EStG (GWG-Regelung) orientiert.

Im Urteilsfall hatte ein als Einzelunternehmen geführter Handwerksbetrieb, der seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 5 Abs. 1 EStG ermittelte, diverse Betriebsausgaben bis (netto) 410 EUR als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung erhöhte die Betriebsprüferin hierfür den Gewinn, weil sie aktive Rechnungsabgrenzungsposten bildete.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg bestätigte jetzt die frühere Rechtsprechung des BFH. In Fällen, in denen der Wert des einzelnen Abgrenzungspostens 410 EUR nicht übersteigt, kann auf eine Abgrenzung verzichtet werden.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts wurde Revision eingelegt. Es bleibt also spannend, ob der BFH hier seine Rechtsprechung bestätigt und ob evtl. auch eine Aussage dazu getroffen wird, ob das Wahlrecht auf die seit dem Veranlagungszeitraum 2018 geltende GWG-Grenze von 800,00 EUR netto ausgedehnt wird.

Urteil des FG Baden-Württemberg, 08.11.2019, 5 K 1626/19, Revision eingelegt, Az. des BFH X R 34/19

²⁰ Nach Haas – Steuernachrichten vom 03.08.2020

4. Einleitung von Ordnungsgeldverfahren für das Geschäftsjahr mit dem Bilanz-stichtag 31. Dezember 2019²¹

Ausgabejahr 2020; Datum 16.12.2020

Bonn. Das Bundesamt für Justiz wird in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gegen Unternehmen, deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen für das Geschäftsjahr mit dem Bilanz-stichtag 31. Dezember 2019 am 31. Dezember 2020 endet, vor dem 1. März 2021 kein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 des Handelsgesetzbuchs einleiten.

Damit sollen angesichts der andauernden COVID-19-Pandemie die Belange der Beteiligten angemessen berücksichtigt werden.

5. Aufzeichnungspflicht bei Hosentasche als Kasse²²

Beschluss des FG Hamburg vom 28.02.2020, 2 V 129/19

Auch für Hosentaschenkassen, die meistens in der Buchführung über Entnahme- und Einlagekonten abgewickelt werden, entfallen die Aufzeichnungspflichten nicht.

Zum Sachverhalt:

Max betreibt einen Nutzfahrzeughandel mit Bussen. Der Großteil der Kunden bezahlt den Kaufpreis per Banküberweisung. Einige Kunden bezahlen laut den Ausgangsrechnungen den Kaufpreis jedoch bar. Max führt keine Kasse. Die Bareinnahmen und -einlagen werden lediglich über ein Buchhaltungskonto erfasst, das einen negativen Bestand von 100.000 EUR ausweist.

Die Pflicht zur Erfassung der Bareinnahmen nach § 146 Abs. 1 Satz 2 AO entfällt auch nicht bei Nichtvorliegen einer Ladenkasse. Der Begriff der Kasse ist weit zu verstehen und umfasst alle Behälter, in denen Bargeld aufbewahrt werden kann. Deshalb kann auch eine Hosentasche als Kassenbehältnis angesehen werden.

An diesem Fall sollte klar werden, dass auch bei Hosentaschenkassen die notwendigen Aufzeichnungspflichten zu befolgen sind. Ansonsten führt es dazu, dass die Aufzeichnungen nach § 158 AO nicht für die Besteuerung herangezogen werden können und die Buchführung zumindest teilweise verworfen werden kann. Bei nicht bargeldintensiven

²¹ www.bundejustizamt.de/DE/Presse

²² Haas – Steuernachrichten vom 31.08.2020

Mandanten mag das i. d. R. nicht so in Gewicht fallen. Ein Vorgehen, wie im Urteilsfall, sollte aber in jedem Fall vermieden werden.

6. Vereinnahmte und verausgabte Umsatzsteuerbeträge in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung²³

BFH-Beschluss vom 29.10.2020, VIII B 54/20

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG vereinnahmte und verausgabte Umsatzsteuerbeträge sind keine durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 S. 2 EStG, sondern in die Gewinnermittlung einzubeziehende Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Problemstellung

Im Streitfall ging es um anwaltliche Leistungen eines freiberuflich tätigen Steuerpflichtigen. Fraglich war, ob die vereinnahmte Umsatzsteuer in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung als Betriebseinnahme zu behandeln ist.

Lösung

Die Umsatzsteuerbeträge, die der Unternehmer einem Dritten in Rechnung stellt und von diesem erhält, sind ihm mit endgültiger Wirkung zugeflossen und zählen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EÜR) zu den Betriebseinnahmen. Umsatzsteuerbeträge, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Betriebs von Dritten in Rechnung gestellt werden und die er an Dritte zahlt (Vorsteuerbeträge), sowie Umsatzsteuerbeträge, die er – nach Abzug der Vorsteuer – an das Finanzamt abführt, sind Betriebsausgaben.

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vereinnahmte und verausgabte Umsatzsteuerbeträge sind somit keine auszuscheidenden durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 S. 2 EStG, sondern bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG zu berücksichtigen.

Praxishinweise:

Bezüglich der Umsatzsteuer gilt bei der EÜR das **Bruttoprinzip**:

²³ BC-Redaktion 2/2021

- ◆ Verausgabte Umsatzsteuerbeträge (= gezahlte Vorsteuer und an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuerbeträge) gehören im Zeitpunkt ihrer Verausgabung zu den **Betriebsausgaben**.
- ◆ Vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge (= für den Umsatz geschuldete Umsatzsteuer und vom Finanzamt erstattete Vorsteuer) sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung als **Betriebseinnahmen** zu erfassen.

Während bei der EÜR die **gezahlte Vorsteuer** zu Betriebsausgaben führt, ist im Zeitpunkt der Erstattung der Vorsteuer durch das Finanzamt dann eine entsprechende Betriebseinnahme aufzuzeichnen. Dies bedeutet: Die ausgewiesene Vorsteuer ist zwar abzugsfähig, aber sie darf – sofern sie noch nicht bezahlt wurde – den Gewinn nicht mindern (Umkehrschluss aus EStH 9b). Es ist also eine zusätzliche Buchung erforderlich (erfolgsneutrale Buchung der Umsatzsteuer). Im Ergebnis muss die ausgewiesene und somit abzugsfähige Vorsteuer in der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldung erscheinen; es darf aber keine Gewinnauswirkung erfolgen.

Der Einnahmen-Überschussrechner ist umsatzsteuerlich dem Grunde nach (§ 20 UStG) „**Soll-Versteuerer**“. Falls er die Voraussetzungen der „**Ist-Versteuerung**“ erfüllt (Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 €), kann er auf Antrag seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern. Auf den Vorsteuerabzug hat dies aber keine Auswirkung. Sowohl der „Soll“- als auch der „Ist-Versteuerer“ sind zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG erfüllt sind.

7. Rücklage für Ersatzbeschaffung: Vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen²⁴

BMF-Schreiben vom 13.1.2021, IV C 6 – S 2138/19/10002 :003, DOK 2021/0014231

Die in EStR 6.6 Abs. 4 S. 3 bis 6, Abs. 5 S. 5 und 6 sowie Abs. 7 S. 3 und 4 EStR geregelten Fristen für die Ersatzbeschaffung oder Reparatur bei Beschädigung **verlängern sich jeweils um ein Jahr**, wenn die genannten Fristen ansonsten in einem nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würden.

Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung kann gebildet werden, wenn ein Wirtschaftsgut

⇒ infolge höherer Gewalt (z.B. Brand, Diebstahl) oder

²⁴ BC-Redaktion 2/2021

- ⇒ zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (z.B. angeordnete Betriebsunterbrechungen)
- ⇒ gegen Entschädigung

aus dem Betriebsvermögen (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Umlaufvermögens) ausscheidet und alsbald ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird.

Folgende **Fristen** für die **gewinnerhöhende Auflösung** einer Rücklage für Ersatzbeschaffung, sofern ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft noch hergestellt noch bestellt worden ist, sind zu beachten (siehe EStR 6.6 Abs. 4 S. 4):

- ⇒ bei einer Rücklage, die aufgrund des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 6b Abs. 1 S. 1 EStG gebildet wurde: **vier Jahre** (coronabedingt vorübergehend fünf Jahre!);
- ⇒ bei neu hergestellten Gebäuden verlängert sich die Frist auf **sechs Jahre** (coronabedingt vorübergehend sieben Jahre!).

Praxishinweise:

- ◆ Rücklagen nach § 6b EStG dürfen **unabhängig von der Handelsbilanz** in der Steuerbilanz gebildet werden (keine Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz mehr zulässig). Dies gilt neben der Rücklage für Ersatzbeschaffung (nach EStR 6.6 Abs. 4) u.a. auch für die Reinvestitionsrücklage (nach § 6b Abs. 3 EStG).
- ◆ Die **Reinvestitionsrücklage** nach § 6b Abs. 3 EStG bezieht sich im Unterschied zur Rücklage für Ersatzbeschaffung auf die **Veräußerung** bestimmter Anlagegüter (z.B. Grund und Boden, Gebäude). Diese kommt nicht in den Genuss einer Verlängerung der Reinvestitionsfristen (hinsichtlich der Übertragung der Veräußerungsgewinne auf bestimmte neu angeschaffte oder hergestellte Anlagegüter).
- ◆ In der Steuerbilanz werden die stillen Rücklagen auf der Passivseite als „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ ausgewiesen. Dieser **Bilanzposten** stellt Eigenkapital dar, das noch nicht der Ertragsbesteuerung unterlag.
- ◆ Zur Erfüllung der **Aufzeichnungspflichten** nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend (EStR 6.6 Abs. 4 S. 7).

8. Passivierung von Filmförderdarlehen²⁵

BFH- Urteil vom 10.07.2019 - XI R 53/17

Zum Sachverhalt:

Wenn ein Filmförderdarlehen nur aus in einem bestimmten Zeitraum erzielten (zukünftigen) Verwertungserlösen zu tilgen ist, beschränkt sich die Passivierung des Darlehens dem Grunde und der Höhe nach auf den tilgungspflichtigen Anteil der Erlöse. Zu diesem Ergebnis kommt der BFH.

Gemäß § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Im vom BFH entschiedenen Streitfall hat eine Filmproduzentin in der Rechtsform einer GmbH ein Filmförderdarlehen erhalten. In dem Darlehensvertrag war vereinbart, dass das Darlehen innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Datum der Erstaufführung des Films aus (künftigen) Verwertungserlösen zu tilgen ist. Soweit die Erlöse innerhalb von zehn Jahren nach diesem Zeitpunkt nicht zur Darlehenstilgung ausreichen würden, sollte die GmbH aus der Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehensrestbetrages nebst Zinsen entlassen werden.

In welcher Höhe ist das Darlehen zu passivieren?

Das FA ging davon aus, dass das Darlehen mit 0 € zu passivieren und jede tatsächliche Tilgung des Darlehens als Aufwand zu erfassen ist. Diese Auffassung hat der BFH bestätigt.

Im Darlehensvertrag war vereinbart, dass sich die Rückzahlungsverpflichtung der GmbH nur auf die zukünftigen Verwertungserlöse aus der Filmproduktion GmbH erstreckt. Daher greift das steuerrechtliche Passivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2a EStG, weil sich der Rückforderungsanspruch des Gläubigers nur auf künftiges Vermögen der GmbH erstreckt. Die GmbH ist am Bilanzstichtag also nicht wirtschaftlich belastet.

Das Passivierungsverbot hat zur Folge, dass das Darlehen im Zeitpunkt seiner Ausreichung bei der GmbH (zunächst) als Ertrag zu erfassen ist. Da keine auf die Darlehenslaufzeit bezogene Zuwendung vorliegt, kommt ein die Gewinnauswirkung ausgleichender passiver Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht.

²⁵ Haas – Steuernachrichten vom 29.10.2019

Nach Auffassung des BFH enthält § 5 Abs. 2a EStG eine Regelung zum Bilanzansatz dem Grunde und der Höhe nach.

Die Richter stellen klar, dass das Passivierungsverbot auch für Folgejahre gilt, in denen zwar tilgungspflichtige Verwertungserlöse erzielt wurden, aber noch ein Restdarlehensbetrag „offen“ war. Insoweit wirkt das Verbot daher auch „der Höhe nach“. Der Darlehensbetrag stellt nur insoweit eine wirtschaftliche Belastung der GmbH dar, als zu den einzelnen Bilanzstichtagen jeweils tilgungspflichtige Verwertungserlöse erzielt wurden.

Das erste Erzielen von tilgungspflichtigen Verwertungserlösen führt also nicht dazu, nunmehr die Darlehensverbindlichkeit im vollen Umfang als steuerrechtliche Belastung anzuerkennen.

Hinweise:

- Die Zinsen sind in voller Höhe Betriebsausgabe. Die Zinsverbindlichkeit ist gesondert von der Darlehensverbindlichkeit zu passivieren.
- Diese Grundsätze sind für alle gewinn- oder erlösabhängigen Verbindlichkeiten von Bedeutung.

9. Eigenkapital ist kein berichtigungsfähiger Bilanzposten²⁶

BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16

Können vergessene Kosten aus dem Vorjahr durch Buchung als Privateinlage im laufenden Jahr berücksichtigt werden?

Soweit reicht der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht. Es liegt kein fehlerhafter Bilanzansatz im Eigenkapitalbereich vor.

Bilanzierungsfehler sind grundsätzlich und vorrangig in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist. Liegt für dieses Jahr bereits ein endgültiger Steuerbescheid vor, so ist der unrichtige Bilanzansatz in der ersten offenen Schlussbilanz richtig zu stellen.

²⁶ Nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

Können so auch eine Kosteneinlage gebucht und die vergessenen Aufwendungen aus dem Vorjahr nachträglich geltend gemacht werden?

Denn ein falscher Ausweis einer Einlage liegt vor und auch der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag ist nicht in richtiger Höhe ausgewiesen, somit ist die Position des Eigenkapitals in der Bilanz betroffen. Die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs können hier keine Grundlage dafür sein, einen im Vorjahr zu Unrecht unterbliebenen Ausweis einer Einlage nachzuholen. Eine so weitgehende Außerachtlassung der richtigen zeitlichen Zuordnung des ermittelten Gewinns ist nicht mit dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs zu begründen, so der BFH. Die Kosten können nicht nachträglich berücksichtigt werden.

Aber Achtung:

Wenn dieser Aufwand einen Aktivposten oder auch Passivposten, wie Verbindlichkeiten, betreffen sollte, könnte hier ggf. ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegen.

10. Ministerpräsidentenkonferenz für Einführung einer Sofortabschreibung digitaler Wirtschaftsgüter²⁷

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 07.02.2018 sieht vor, Investitionen von Unternehmen in die Digitalisierung zu unterstützen und dafür zu überprüfen, ob zugunsten digitaler Innovationsgüter die Abschreibungstabellen überarbeitet werden. Der Koalitionsausschuss vom 08.03.2020 hat vereinbart, dass die Abschreibungsmöglichkeiten für „digitale Wirtschaftsgüter“ verbessert werden. Überraschend hat nun die Ministerpräsidentenkonferenz (MPK) am 19.01.2021 nicht nur die Verlängerung des Lockdowns und weitere gesundheitspolitische Maßnahmen beschlossen, sondern auch dieses steuerpolitische Vorhaben aus dem Koalitionsvertrag aufgegriffen. Die MPK hat zusammen mit der Bundeskanzlerin beschlossen, dass zur weiteren Stimulierung der Wirtschaft und zur Förderung der Digitalisierung bestimmte digitale Wirtschaftsgüter rückwirkend zum 01.01.2021 sofort abgeschrieben werden können.

Die neue Regelung soll auf die Anschaffung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung beschränkt werden. Davon sollen auch alle profitieren, die im Homeoffice arbeiten. Insbesondere die Anschaffung von hochwertiger Hardware wie Servern soll dem Vernehmen nach hingegen ausgeschlossen werden. Geplant ist eine schnelle Umsetzung. Die Regelung soll untergesetzlich erfolgen. Im Rahmen eines BMF-Schreibens soll die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr mitgeteilt

²⁷ Bartelt/ Gebert, DStR 04/2021

werden. Über § 7 Abs. 1 EStG würde dies im Ergebnis zu der angekündigten Sofortabschreibung führen.

11. Keine Buchwertfortführung bei unentgeltlicher -Übertragung des Mitunternehmeranteils und gleichzeitiger Veräußerung funktional wesentlichen SBV an Dritte²⁸

BFH-Urteil vom 10.09.2020 – IV R 14/18, BeckRS 2020, 35277

§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG greift nicht ein, wenn gleichzeitig mit der Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens der verbliebene Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine andere Person übertragen wird. Denn der (gesamte) Mitunternehmeranteil des Gesellschafters umfasst sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsanteil) als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen. Das FG hatte der Klage stattgegeben, da der BFH seine Rechtsprechung, wonach der Übergeber das wirtschaftliche Eigentum an allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übertragen und seine bisherige Tätigkeit im Wesentlichen aufgeben müsse, aufgegeben hatte für die Fälle, in denen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vorher oder gleichzeitig zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen werden. Die Frage, ob § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auch bei der im Streitfall gegebenen Konstellation, wonach wesentliche Betriebsgrundlagen taggleich an Dritte veräußert werden, eingreife, hatte der BFH offengelassen. Das FG bejahte diese Frage.

Dem widersprach der BFH und schloss sich damit der Auffassung der Finanzverwaltung an (BMF vom 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, DStR 2019, 2482 Rn. 9).

12. Betrieblicher Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG²⁹

Gewinnbegriff und Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen

BMF, Schreiben vom 18.01.2021 – IV C 6 -S 2144/19/10003 :004 [2021/0040649], DB 04/2021, 147

Der BFH hat mit Urteil vom 03.12.2019 (X R 6/18, DB 2020 S. 1373) entschieden, dass Gewinnbegriff i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG für die Ermittlung der nicht abziehbaren

²⁸ DStR 51-52/2020, S. VIII

²⁹ Nach DB1355612

Schuldzinsen der Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG ist. Außerbilanzielle Korrekturen werden nicht berücksichtigt. In der Folge verbleibt eine steuerfreie Investitionszulage im Gewinn und erhöht das Entnahmepotenzial; nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 5

Satz 1 EStG mindern den Gewinn und damit das Entnahmepotenzial. Die Entscheidung widerspricht zum Teil den Festlegungen im BMF-Schreiben vom 02.11.2018 (BStBl. I 2018 S. 1207).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bleiben außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des Gewinns für die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG außer Ansatz. Dies sind u.a. auch:

- ◆ nicht abzugsfähige GewSt samt Nebenleistung (§ 4 Abs. 5b EStG),
- ◆ nach § 4d Abs. 3, § 4e Abs. 3 oder nach § 4f EStG verteilte Betriebsausgaben,
- ◆ abgezogene oder hinzugerechnete Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG,
- ◆ Verteilung des Übergangsgewinns aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach R 4.6 Abs. 1 Satz 2 EStR.

Rn. 8 Satz 4 des BMF-Schreibens vom 02.11.2018 wird entsprechend wie folgt neu gefasst:

„Für den Gewinnbegriff des § 4 Abs. 4a EStG ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG maßgeblich; außerbilanzielle Kürzungen und Hinzurechnungen wirken sich auf den Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG nicht aus (vgl. BFH vom 03.12.2019, BStBl. 2020 II S. 214).“

Rn. 46 wird wie folgt ergänzt:

„Die Änderung der Rn. 8 Satz 4 ist grds. in allen offenen Fällen anzuwenden. Auf Antrag des Stpfl. können außerbilanzielle Hinzurechnungen nach Rn. 8 Satz 4 des BMF-Schreibens i.d.F. vom 02.11.2018 (BStBl. I S. 1207) letztmals für Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden, die vor dem 01.01.2021 begonnen haben. Dieser Antrag ist bei einer Mitunternehmerschaft einvernehmlich von allen Mitunternehmern zu stellen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn bereits durchgeführte Berechnungen der Gewinne und Verluste unverändert fortgeschrieben werden und hierfür die Änderung der Rn. 8 hinsichtlich der außerbilanziellen Kürzungen und Hinzurechnungen unberücksichtigt bleibt.“

13. Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)

Vorübergehende Verlängerung der Reinvestitionsfristen

BMF, Schreiben vom 13.01.2021 – IV C 6 -S 2138/19/10002 :003 [2021/0014231], DB 04/2021, 147

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR Folgendes:

Die in R 6.6 Abs. 4 Satz 3–6, Abs. 5 Satz 5 und 6 sowie Abs. 7 Satz 3 und 4 EStR geregelten Fristen für die Ersatzbeschaffung oder Reparatur bei Beschädigung verlängern sich jew. um ein Jahr, wenn die genannten Fristen ansonsten in einem nach dem 29.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würden.

14. Passivierung bei Rangrücktritt und Vermögenslosigkeit³⁰

BFH, Urteil vom 19.08.2020 – XI R 32/18

Der XI. Senat hat die Rspr. des BFH bestätigt, wonach allein die rechtliche Verpflichtung, die im Rang zurückgetretene Verbindlichkeit aus dem „freien“ Vermögen tilgen zu müssen, für die Passivierung ausreichend ist. Selbst wenn am Bilanzstichtag solches Vermögen tatsächlich nicht vorhanden ist und voraussichtlich auch zukünftig nicht erwirtschaftet werden wird, besteht kein handels- oder steuerbilanzielles Passivierungsverbot.

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine konzernangehörige GmbH, die seit 2006 nicht mehr operativ tätig und vermögenslos war. Erst im Jahr 2017 nahm sie wieder eine operative Tätigkeit auf. Die Klägerin verfügte über hohe Verlustvorräte. Ein von der Alleingesellschafterin gewährtes Darlehen valutierte 2007 noch i.H.v. rd. 3 Mio. €. Im Jahr 2007 verzichtete die Alleingesellschafterin auf einen Teilbetrag und gab zur Abwendung der Überschuldung der Klägerin eine Rangrücktrittserklärung ab. Danach war die Darlehensforderung nur aus zukünftigen Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder „einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen“ zu bedienen. Weitere Teilverzichte wurden durch die Alleingesellschafterin in den Jahren 2008 und 2010 erklärt.

Nach einer Bp vertrat das FA die Auffassung, dass aufgrund der Vermögenslosigkeit der Klägerin mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mit einer Rückzahlung

³⁰ Schmidt in DB 04/2021, 146

zu rechnen sei und die Verbindlichkeit mangels wirtschaftlicher Belastung bereits im Jahr 2008 in voller Höhe auszubuchen sei. Aufgrund der Mindestbesteuerung kam es hierdurch zu einer Steuerzahllast.

II. Entscheidung

Der XI. Senat des BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen: Ausgehend von der im ersten Schritt nach § 5 Abs. 1 EStG maßgeblichen handelsbilanziellen Sicht sei die Verbindlichkeit trotz Rangrücktrittsvereinbarung zu passivieren. Denn die Klägerin sei weiterhin zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet, die vom Gläubiger erzwungen werden kann. Wie bereits vom BGH entschieden, verändere der Rangrücktritt nur die Rangfolge der Tilgung, nicht aber den Bestand der Forderung. Nach Maßgabe dieser Schuldänderungsvereinbarung könne der Gläubiger die Leistung auch weiter erzwingen. Es liege auch die zur Passivierung erforderliche wirtschaftliche Belastung am Bilanzstichtag vor. Diese ergebe sich grds. bereits aus dem rechtlichen Bestehen der Verbindlichkeit. Nur wenn eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit gegen eine Inanspruchnahme spreche, sei die Verbindlichkeit auszubuchen. Die Vermögenslosigkeit reicht hierfür nicht aus, wie sich bereits aus dem Gebot des vollständigen Vermögensausweises und dem Vorsichtsprinzip ergebe.

Auch das im zweiten Schritt zu prüfende steuerbilanzielle Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG liege nicht vor. Denn die Verbindlichkeit sei nicht nur aus künftigen Vermögenswerten (Einnahmen oder Gewinne) zu tilgen, da weiterhin die rechtliche Verpflichtung bestand, aus dem sog. freien Vermögen zu tilgen. Dabei sei entgegen einzelner Literaturstimmen irrelevant, ob am Bilanzstichtag tatsächlich freies Vermögen vorhanden ist oder künftig geschaffen werden kann. Zwar liege in dem Umstand, dass sog. freies Vermögen erst noch erwirtschaftet werden muss, ein faktischer Zukunftsbezug. Die reale Erfüllungsfähigkeit am Bilanzstichtag sei für die Passivierung jedoch irrelevant. Für Zwecke des § 5 Abs. 2a EStG komme es allein auf die rechtliche Verknüpfung an, die sich nicht ausschließlich auf künftige Vermögenswerte beziehen dürfe.

III. Praxishinweise

Rangrücktrittsvereinbarungen dienen nicht nur der Vermeidung einer Insolvenzantragspflicht, sondern können auch bei der zu jedem Bilanzstichtag vorzunehmenden Prüfung der Going-concern-Prämisse (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) entscheidend sein (s. dazu nun auch § 102 StaRUG). Aus insolvenzrechtlicher Sicht sind die Anforderungen seit dem BGH-Urteil vom 05.03.2015 (IX ZR 133/14, DB 2015 S. 732) weitestgehend geklärt. Der XI. Senat des BFH setzt sich nun als erster Senat des BFH mit dieser BGH-Rspr. auseinander.

Leider verpasst der XI. BFH-Senat dabei die Chance, sich ausdrücklich zu der Passivierung eines Rangrücktritts zu äußern, der den aktuellen BGH-Anforderungen entspricht. Der dem Urteil zugrunde liegende Rangrücktritt entsprach einem sog. „einfachen“ Rangrücktritt aus der Zeit vor Inkrafttreten des MoMiG (vgl. Rn. 1 und 6 des BMF-Schreibens vom 08.09.2006, DB 2006 S. 2037), der die Tilgung an bestimmte Vermögenspositionen knüpft. Nach dem aktuellen Konzept des BGH ist hingegen entscheidend, dass die Tilgungsmöglichkeit nur an die fehlende (drohende) Insolvenzreife (Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung) gekoppelt ist; eine ausdrückliche Bezugnahme auf das „freie“ Vermögen wird vom BGH nicht verlangt.

Auf Grundlage der jüngeren BFH-Rspr. ist davon auszugehen, dass auch ein den aktuellen Anforderungen des BGH entsprechender Rangrücktritt kein Passivierungsverbot auslöst. Denn nach der Rspr. des I., II., VIII. (zuletzt 11.12.2018 – VIII R 21/15, BFH/NV 2019 S. 542 Rn. 30) und nun XI. Senats des BFH löst nur ein „spezifizierter“ Rangrücktritt, der die Tilgung nur aus künftigen Einnahmen, Gewinnen, Bilanzgewinnen oder einem Liquidationserlös vorsieht, ein Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG aus.

Entscheidend ist, dass die rechtliche Verpflichtung fortbesteht, die Verbindlichkeit unter Beachtung des vereinbarten Rangverhältnisses aus dem gegenwärtigen Vermögen tilgen zu müssen. Auch wenn zum Bilanzstichtag eine tatsächliche Tilgung nicht möglich ist, etwa weil der Schuldner vermögenslos ist oder – wie nach dem BGH-Konzept – durch eine Zahlung die Insolvenzreife zumindest einzutreten droht, reicht diese rechtliche Verpflichtung für die weitere Passivierung der Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz aus. Aus Sicht der Praxis wäre es zu begrüßen, wenn das BMF-Schreiben vom 08.09.2006 (a.a.O.), das derzeit nur für Altfälle unmittelbar greift, an die aktuelle zivilrechtliche Rechtslage angepasst würde und klargestellt wird, dass bei einem nach den aktuellen Kriterien des BGH vereinbarten Rangrücktritt eine ausdrückliche Bezugnahme auf das „freie“ Vermögen nicht erforderlich ist³¹.

15. BFH: Ermittlung des Teilwerts von Grund und Boden³²

1. Bei der Ermittlung des Teilwerts (Verkehrswerts) von Grund und Boden kommt der Ableitung aus Verkaufspreisen für benachbarte Vergleichsgrundstücke grundsätzlich der Vorrang vor anderen Methoden zu. Zwar bilden Verkaufsfälle, die einen zeitlichen Abstand zum Bewertungsstichtag aufweisen, der wesentlich länger als ein Jahr ist, im Allgemeinen keine Grundlage für eine unmittelbare Ableitung des Verkehrswerts. Der zeitliche Rahmen kann jedoch weiter zu ziehen sein, wenn der örtliche Grundstücksmarkt dadurch gekennzeichnet ist, dass

³¹ s. dazu Schmidt, DK 2017 S. 86

³² Nagel/ Schlund, DStRK 01/2021, 8

einerseits nur sehr wenige tatsächliche Verkaufsfälle zu verzeichnen sind, andererseits aber die Markt- und Preisverhältnisse über einen sehr langen Zeitraum weitestgehend unverändert geblieben sind.

2. Bei der Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten sind Bodenrichtwerte, die für Grundstücke gelten, für die noch Erschließungskosten zu zahlen sind, um die tatsächlich nach den Verhältnissen des Bewertungsstichtags anfallenden Erschließungskosten zu erhöhen. Fiktive oder historische Erschließungskosten sind grundsätzlich nicht maßgeblich.
3. (...)
4. Der Richter darf einem Beteiligten einen rechtlichen Hinweis auch mündlich oder telefonisch erteilen bzw. den Sach- und Streitstand telefonisch mit einem Beteiligten erörtern. Der Inhalt eines solchen (Telefon-)Gesprächs muss allerdings durch einen Aktenvermerk dokumentiert werden. Darüber hinaus muss der jeweilige Prozessgegner vor Erlass einer Entscheidung in den gleichen Kenntnisstand versetzt werden, indem auch ihm die richterlichen Hinweise mitgeteilt werden (Anschluss an BVerfG vom 30.09.2018 - 1 BvR 1783/17, NJW 2018, 3631 Rn. 24). (Ls. gekürzt)

BFH, Urteil vom 19.05.2020 - X R 27/19, NV, BeckRS 2020, 29181 (Vorinstanz: FG Nürnberg vom 09.08.2018 - 4 K 1750/16)

Sachverhalt

Der Kläger (Kl.) nahm bereits in der Bilanz zum 31.12.2004 eine Teilwertabschreibung auf sein Betriebsgrundstück in einem Sondergebiet vor, die das FA nicht anerkannte. Zum 31.12. des Streitjahres 2007 nahm er eine erneute Teilwertabschreibung vor und berief sich hierfür auf ein von einem Mitglied des örtlichen Gutachterausschusses erstelltes Privatgutachten sowie auf im Rahmen von Zwangsversteigerungen erzielte Erlöse im Sondergebiet. Er trug vor, dass für den Erwerb ein erheblicher Geschäftsverkehr im Umfeld seines Betriebs aufgrund der im Bebauungsplan vorgesehenen Nutzungen entscheidend gewesen sei. Sowohl im ersten als auch im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage ab.

Entscheidung

Die Revision war begründet und führte zur Aufhebung des Urteils sowie zur erneuten Zurückverweisung der Sache. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG könne Grund und Boden mit dem Teilwert bewertet werden, wenn dieser auf Grund einer dauerhaften Wertminderung niedriger als die AK sei, was das FG sowohl für den Ausschluss einer

Wertermittlung nach Vergleichspreisen als auch für die Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten in rechts- und verfahrensfehlerhafter Weise verneint habe.

Die Begründung, dass die Betriebe der Erwerber in den Verkaufsfällen der Jahre 2006 und 2008 - im Gegensatz zum Betrieb des Kl. - förderfähig gewesen seien, trügen den Ausschluss der Verkaufsfälle aus der Teilwertermittlung nicht. Gleiches gelte dafür, dass ein Grundstück noch erschließungskostenpflichtig gewesen sei. Sowohl die für Verkäufe an förderfähige bzw. nicht förderfähige Betriebe geltende Preisdifferenz als auch die anfallenden Erschließungskosten seien bekannt gewesen; eine entsprechende Umrechnung also ohne Weiteres möglich. Voraussetzung für die Heranziehung von tatsächlichen Verkaufspreisen sei die Vergleichbarkeit zwischen verkauften Grundstücken und zu bewertendem Grundstück, was hier der Fall sei. Auch die im Zwangsversteigerungsverfahren erzielten Erlöse hätten zumindest indizielle Bedeutung.

Unzutreffend sei es, im Rahmen der Ableitung des Teilwerts aus dem Bodenrichtwert die Erschließungskosten nicht nach Maßgabe der tatsächlichen Verhältnisse zum Bilanzstichtag, sondern Höhe derjenigen Kosten anzusetzen, die ein im Zwangsversteigerungsverfahren tätiger Gutachter genannt hatte. Fehlerhaft sei auch das Außerachtlassen der Verkehrswertgutachten der zwangsversteigerten Grundstücke gewesen. Zudem läge eine unzulässige Vermischung der Bewertungsverfahren „Bodenrichtwerte mit eventuellen Zu- und Abschlägen“ einerseits und „Einzelgutachten“ andererseits vor.

Praxishinweis

In der Besprechungsentscheidung zeigt der BFH sehr deutlich die unterschiedlichen Bewertungsmethoden zur Teilwertermittlung von Grund und Boden auf. Nachdem er bereits zum zweiten Mal zu entscheiden hatte (zuvor BeckRS 2017, 94014), bezieht er deutlich Stellung und wirft dem FG gravierende Verfahrensfehler vor. Vor allem waren für die mit dem Vorsitzenden geführten Telefonate weder Gesprächsvermerke erstellt noch wurde die andere Seite über den Inhalt der Gespräche unterrichtet. Ein gleicher Kenntnisstand vor Erlass einer Entscheidung ist jedoch verfassungsrechtlich geboten.

16. BFH. Zur Bewertung ungewisser Verbindlichkeiten - Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach Inkrafttreten des BilMoG³³

Der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze

³³ Nagel/ Schlund, DStRK 08/2020, 99

(Anschluss an die BFH vom 11.10.2012 - I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl. II 2013, 676, DStR 2013, 451 mAnm Hoffmann; vom 13.07.2017 - IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426, BeckRS 2017, 125098).

BFH, Urteil vom 20.11.2019 – XI R 46/17, DStR 2020, 378 (Vorinstanz: DStRE 2018/577)

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand der Abbau und die Verwertung von Rohstoffen ist, bildete für Verpflichtungen zur Rekultivierung von Abbaugrundstücken Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanzen. In der Handelsbilanz vom 31.12.2010 erfasste sie Ansammlungsrückstellungen iHv 295.870 €. Bei der Ermittlung berücksichtigte sie geschätzte Kostensteigerungen bis zum Erfüllungszeitpunkt und zinsten den so erhaltenen Betrag mit einem Zinssatz von 4,94 % ab. In der Steuerbilanz setzte sie einen Betrag iHv 348.105 € an. Künftige Kostensteigerungen wurden nicht berücksichtigt und eine Abzinsung wurde nicht vorgenommen (vgl. BMF vom 09.12.1999 - IV C 2 - S 2175 - 30/99, BStBl. II 999, 1127, DStR 2000, 202).

Unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG kürzte der Prüfer im Rahmen einer Außenprüfung den von der Kl. ausgewiesenen steuerlichen Rückstellungsbetrag auf den niedrigeren Handelsbilanzwert. Für den sich aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG in 2010 ergebenden Gewinn bildete der Prüfer eine Rücklage für Rückstellungsauflösung nach R. 6.11 Abs. 3 S. 2 ESt ^{14/15} des sich aus der Auflösung der Rückstellung ergebenden Gewinns.

Das FG wies die Klage gegen den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid für 2010 ab und vertrat die Ansicht, dass der handelsrechtlich anzusetzende abgezinsten Wert nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG für die Steuerbilanz als Obergrenze zu beachten sei.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision der Kl. als unbegründet zurück. Das FG habe rechtsfehlerfrei die Höhe der streitgegenständlichen Rückstellung unter Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG bewertet und mit dem niedrigeren handelsrechtlichen Wertansatz berücksichtigt. Dies folge aus der im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG enthaltenen Regelung, wonach Rückstellungen „höchstens insbesondere“ mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen seien. Maßgeblich für die Interpretation eines Gesetzes sei der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, der durch die verschiedenen Auslegungsmethoden zu ermitteln sei. So folge aus dem Wortlaut „höchstens insbesondere“ keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Der Gesetzgeber habe hier vielmehr zum Ausdruck gebracht, dass es weitere, eben auch handelsrechtliche Obergrenzen geben könne. Im Rahmen der

historischen Auslegung sei die Begründung des Gesetzesentwurfs zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu berücksichtigen, wonach bei einem zulässigerweise niedrigeren Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz dieser für die Steuerbilanz entscheidend sei. Mit der Einführung des BilMoG habe sich zwar die handelsrechtliche Maßgeblichkeit verändert. Dennoch sei der Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG so zu verstehen, dass sie für die Steuerbilanz zunächst bestehe und nur dann und nur insoweit durchbrochen werde, wenn der Gesetzgeber steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte festgeschrieben habe, was hier nicht der Fall sei. Somit sei das Ergebnis auch durch eine systematische Auslegung gestützt. Auch der Regelungszweck trage die Auslegung, da § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG den Zweck verfolge, realitätsnähere Bewertungen von Rückstellungen zu erreichen. Diesem Ziel werde auch der Bezug zum Maßgeblichkeitsgrundsatz gerecht, wenn der handelsrechtliche Wert niedriger als der steuerrechtliche sei.

Auch verfassungsrechtlich ergebe sich nichts anderes. Zwar käme es für den Steuerpflichtigen zu einer ungünstigeren Verlagerung der Gewinnminderung auf einen späteren Veranlagungszeitraum. Für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei jedoch allein der Totalgewinn entscheidend.

Praxishinweis

Mit dem Besprechungsurteil schließt sich der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung in R 6.11 Abs. 3 EStR an. Durch das BilMoG selbst wurde der in Rede stehende Einleitungssatz nicht verändert. Da sich fast immer ein niedrigerer steuerlicher Rückstellungswert ergeben hatte, war er lediglich bis zum Inkrafttreten des BilMoG ohne (steuerliche) Bedeutung geblieben.

Für die Ermittlung des maßgeblichen Wertes gilt (nun) ein zweistufiges Verfahren: Zunächst ist die Rückstellung nach den besonderen Vorschriften des EStG zu bewerten und sodann der gefundene Wert mit dem handelsrechtlichen Wertansatz zu vergleichen.

17. Steuerliche Behandlung der Kosten der erstmaligen Implementierung einer TSE³⁴

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl. 3152) ist § 146a AO eingeführt worden, wonach seit dem 01.01.2020 die Pflicht besteht, dass jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicher-

³⁴ Nach AStW Ausgabe 10 / 2020, Seite 784 | ID 46854284

heitseinrichtung (TSE) zu schützen sind. Fragen der steuerlichen Behandlung der Kosten der Implementierung von TSE und der einheitlichen digitalen Schnittstelle nach § 4 KassenSichV werden im Folgenden beantwortet.

➤ Technische Sicherheitseinrichtung TSE

Die aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehenden TSE werden in verschiedenen Ausführungen angeboten. Das Sicherheitsmodul gibt der TSE dabei ihr Gepräge.

Zu den TSE-Ausführungen gehören z. B. USB-Sticks oder (Micro-)SD-Karten. Darüber hinaus werden auch Ausführungen angeboten, bei denen die TSE in ein anderes Gerät, z. B. Drucker oder elektronisches Aufzeichnungssystem, verbaut wird. Schließlich gibt es noch Hardware zur Einbindung mehrerer TSE über ein lokales Netzwerk (sog. „LAN-TSE“ oder Konnektoren) und sog. Cloud-TSE.

Eine TSE stellt sowohl in Verbindung mit einem Konnektor als auch als USB-Stick, (Micro-)SD-Card u. Ä. ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar, das aber nicht selbstständig nutzbar ist. Die Aufwendungen für die Anschaffung der TSE sind daher zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren abzuschreiben. Ein Sofortabzug nach § 6 Absatz 2 EStG oder die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Absatz 2a EStG scheiden mangels selbstständiger Nutzbarkeit aus.

Nur wenn die TSE direkt als Hardware fest eingebaut wird, geht ihre Eigenständigkeit als Wirtschaftsgut verloren. Die Aufwendungen sind als nachträgliche Anschaffungskosten des jeweiligen Wirtschaftsguts zu aktivieren, in das die TSE eingebaut wurde, und über dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Laufende Entgelte, die für sog. Cloud-Lösungen zu entrichten sind, sind regelmäßig sofort als Betriebsausgaben abziehbar.

➤ Einheitliche digitale Schnittstelle

Die einheitliche digitale Schnittstelle umfasst die Schnittstelle für die Anbindung der TSE an das elektronische Aufzeichnungssystem sowie die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K). Die Aufwendungen für die Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle sind Anschaffungsnebenkosten des Wirtschaftsguts „TSE“.

➤ Vereinfachungsregelung

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen

Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

IV. Lohnsteuerrecht

1. Zahlungen an Arbeitnehmer für die Anbringung von Werbung an ihren privaten Kfz³⁵

FG Münster Urteil vom 14.02.2020 14 K 2450/18 L

Das FG Münster hat mit Urteil vom 14.02.2020 entschieden, dass Zahlungen des Arbeitgebers in Höhe von monatlich einheitlich 21 € an seine Arbeitnehmer für die Anbringung von Werbung an deren privaten Fahrzeugen Arbeitslohn darstellen.

Anmerkung:

Im Streitfall hat der Kläger (Arbeitgeber) aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung seinen Arbeitnehmern monatlich 21 € dafür gezahlt, dass diese die Anbringung eines Werbeaufklebers des Arbeitgebers auf den Nummernschildträgern ihrer Fahrzeuge duldeten. [i] Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung kam das Finanzamt zur Auffassung, dass es sich bei diesen Zahlungen um steuerpflichtigen Arbeitslohn handele. Im Einspruchs- und Klageverfahren vertrat der Kläger die Ansicht, dass es sich bei der Anmietung von Werbeflächen auf Fahrzeugen von Arbeitnehmern um ganz übliche und weit verbreitete Vereinbarungen handele, die nicht zu Arbeitslohn führten. Das Finanzgericht hat unter Hinweis auf § 2 Abs. 1 LStDV entschieden, dass Arbeitslohn alle Einnahmen sind, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es sei unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt würden. Wie sich nach der Überzeugung des FG Münster aus der Gesamtschau der konkreten Umstände ergäbe, seien die Zahlungen Ausfluss des jeweiligen Arbeitsverhältnisses und stellten keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von kleinen Werbeflächen auf Kfz-Nummernschildträgern dar. Schließlich komme dem Anbringen der Internet-Adresse des Arbeitgebers auf den Nummernschildträgern nach Auffassung des Finanzgerichts auch keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu und sei unter den Beteiligten, die nicht durch ein Arbeitsverhältnis miteinander verbunden seien, nicht gegen Entgelt üblich. Wie dem Finanzgericht aus eigener Anschauung bekannt sei, würden entsprechende Werbeaufdrucke oder mit Werbeaufdrucken versehene Nummernschildträgern häufig (z. B. durch den Verkäufer des jeweiligen Kfz oder von Fahrzeugwerkstätten) ohne besondere Entgeltvereinbarung auf Nummernschildträgern angebracht.

³⁵ NWB 20/2020 S. 1461

2. Betriebsveranstaltungen: Berechnung der 110 €-Grenze³⁶

Der Wert der Leistungen, den Arbeitnehmern durch eine Betriebsveranstaltung erhalten, ist regelmäßig anhand der Kosten zu schätzen, die der Arbeitgeber dafür aufgewendet hat. Diese Kosten werden, soweit sie nicht individualisierbar sind, zu gleichen Teilen auf sämtliche Teilnehmer und damit auch auf Familienangehörige und Gäste, die den Arbeitnehmer bei der Betriebsveranstaltung begleitet haben, aufgeteilt.

BFH-Urteil vom 28.04.2020, Az. VI R 41/17

Der auf Familienangehörige entfallende Aufwand wurde den Arbeitnehmern bei der Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist, nicht zugerechnet. Das hat sich durch das Jahressteuergesetz 2015 geändert. Aus der Freigrenze wurde eine **Freibetragsgrenze** von 110 €. Der auf Familienangehörige entfallende Aufwand wird dem jeweiligen Arbeitnehmer zugerechnet.

Beispiel:

Die Gesamtkosten für das Mitarbeiterfest 2011 beliefen sich auf 65.480,01 €. Aufgrund der von der Klägerin vorgelegten Listen ist das Finanzgericht davon überzeugt, dass 596 Mitarbeiter als Teilnehmer des Mitarbeiterfestes Berücksichtigung finden können. Rechnerisch ist daher von einem geldwerten Vorteil von maximal 109,87 € pro Mitarbeiter auszugehen (65.480,01 € : 596). Die Freigrenze von 110 € wurde damit unterschritten, sodass es auf Fragen bzw. Details, z. B. hinsichtlich der zu berücksichtigenden Gesamtkosten, nicht mehr ankam.

Seit der Umwandlung der Freigrenze von 110 € durch das Jahressteuergesetz 2015 gilt eine Freibetragsgrenze von 110 €. Bei der Berechnung müssen alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer einbezogen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob sie dem einzelnen Arbeitnehmer **individuell** zugerechnet werden können oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung bezahlt. **Allgemeinkosten** sind nicht einzubeziehen.

Die Freibetragsgrenze von 110 € gilt seitdem pro Arbeitnehmer, auch wenn der Ehegatte und die Kinder des Arbeitnehmers an einer Betriebsveranstaltung teilnehmen. Überschreiten die Kosten, die insgesamt auf den Arbeitnehmer, seinen Ehegatten und seine Kinder entfallen, den Betrag von 110 €, muss der übersteigende Betrag als Arbeitslohn versteuert werden. D.h., 110 € werden als steuerfreie Zuwendung behandelt, der

³⁶ Steuerzahler-Tip Nr. 10/ 2020, 7

übersteigende Betrag jedoch nicht. Der übersteigende Betrag kann bei der individuellen Lohnabrechnung erfasst oder pauschal mit 25% versteuert werden.

Der Unternehmer erfasst nur die Kosten für eine Betriebsveranstaltung als **Lohnaufwand**, die auf seine **Arbeitnehmer** entfallen. Aufwendungen, die auf den **Unternehmer und dessen Gäste** entfallen, können nicht als Lohnaufwand gebucht werden. Die eigenen Aufwendungen bucht der Unternehmer als "Sonstige betriebliche Aufwendungen". Die Kosten, die auf seine Gäste entfallen, erfasst der Unternehmer als Privatentnahmen, wenn die Gäste aus privaten Gründen eingeladen wurden, und geschäftliche Bewirtungskosten und/oder Geschenke für Geschäftsfreunde, wenn die Einladung aus betrieblichen Gründen erfolgt ist. Bewirtungskosten und übrige Aufwendungen, die diesen Personenkreis betreffen, können nach den "allgemeinen" Regelungen im Abzug beschränkt sein (für Geschenke gilt die 35 €-Abzugsgrenze und bei Bewirtungen die 70%ige Einschränkung für Bewirtungskosten).

Übernimmt der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer die verauslagten Reiseaufwendungen, sind diese als Werbungskostenersatz gemäß § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei, weil die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung beruflich veranlasst ist.

3. Der steuerfreie Corona-Bonus in § 3 Nr. 11a EStG: So wenden Sie das BMF-Schreiben im Alltag an³⁷

Auf Beihilfen und Unterstützungen bis 1.500 Euro, die Arbeitgeber in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 30.06.2021 Mitarbeitern aufgrund der Corona-Krise extra zahlen, werden keine Steuern erhoben. Das hat das BMF am 09.04.2020 offiziell mitgeteilt. Bundesfinanzminister Olaf Scholz möchte damit Arbeit würdigen, die in Zeiten des Corona-Virus geleistet wurde und wird. Das kurze Schreiben hat aber viele Fragen offen gelassen. Erfahren Sie deshalb nachfolgend, wie Sie den 1.500-Euro-Bonus im Alltag anwenden und für Ihr Unternehmen und Ihre Mitarbeiter das Beste herausholen.

Wer kann von der Steuerbefreiung profitieren?

Im BMF-Schreiben ist geregelt, dass Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Zuschüsse oder Sachzuwendungen zusätzlich steuerfrei zahlen können (BMF, Schreiben vom 09.04.2020, Az. IV C 5 – S 2342/20/10009 :001). Wer ist aber mit Arbeitnehmer gemeint? Nur der ganz normale festangestellte Arbeitnehmer?

³⁷ Nach Muche, SSP 05/2020, 5

Wer fällt alles unter den „Arbeitnehmer“-Begriff?

Der Begriff des Arbeitnehmers ist in § 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) definiert. Danach sind Arbeitnehmer Personen, die in einem aktiven Arbeitsverhältnis stehen und die ihrem Arbeitgeber ihre Arbeitskraft schulden. Irrelevant ist auch die Anzahl der Stunden, die ein Arbeitnehmer pro Woche tätig ist. Jedem steht der volle Betrag zu.

PRAXISTIPP:

Das hat zur Folge, dass alle aktiven Arbeitnehmer von der Steuerfreiheit profitieren können, also

- festangestellte Arbeitnehmer in Vollzeit,
- festangestellte Arbeitnehmer in Teilzeit,
- befristet angestellte Arbeitnehmer,
- Aushilfen/geringfügig beschäftigte Werkstudenten sowie
- Geschäftsführer und/oder Vorstandsmitglieder.

Ist die Befreiungsregelung auf „systemrelevante Berufe“ begrenzt“?

Von der Steuerbefreiung profitieren nicht nur die „systemrelevanten Berufe oder Branchen“. Jeder Arbeitgeber kann § 3 Nr. 11 EStG in Anspruch nehmen. Auch Minijobber können den Bonus erhalten. Die Sonderzahlung bleibt bei der Verdienstgrenze von 450 Euro im Monat unberücksichtigt.

Hinweis:

Die LStDV sieht zudem Personen, die in einem früheren Beschäftigungsverhältnis zum Arbeitgeber (z. B. Werksrentner) standen, als Arbeitnehmer an. Da nichts anderes im BMF-Schreiben normiert ist, müsste die Steuerfreiheit auch für diese Personengruppe gelten (auch wenn § 3 Nr. 11 EStG natürlich aktive Arbeitnehmer im Fokus hat).

Was mache ich als Gesellschafter-Geschäftsführer?

Anders als in der Sozialversicherung beziehen Gesellschafter-Geschäftsführer, also Personen, die überwiegend an einer GmbH beteiligt sind, Arbeitslohn aus nichtselbstständiger Arbeit. Auch sie fallen somit unter den Begriff des Arbeitnehmers.

Beispiel:

Ein zu 100 Prozent beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer möchte sich im Rahmen der Corona-Krise 1.000 Euro steuerfrei auszahlen.

Folge: Das ist möglich, da er nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten als Arbeitnehmer betrachtet wird.

Kann ich den Bonus auch in Raten zahlen?

Als Arbeitgeber können Sie Arbeitnehmern in der Zeit vom 01.03. bis zum 31.12.2020 einen Bonus von 1.500 Euro steuerfrei auszahlen. Das bringt den großen Vorteil mit sich, dass Sie den Betrag nicht in einer Summe auszahlen müssen. Sie können frei bestimmen, wann und in welcher Form Sie die Zahlungen leisten. Sie können die 1.500 Euro in einem Betrag oder ratierlich auszahlen. Wichtig ist nur, dass Sie die Zahlungen zwischen dem 01.03. und dem 31.12.2020 leisten.

Beispiel:

Sie möchten Ihren Mitarbeitern die vollen 1.500 Euro steuerfrei zukommen lassen, können das aber aus wirtschaftlichen Gründen derzeit nicht. Sie entscheiden sich dafür, jeweils am 01.07., 01.10. und am 01.12.2020 je 500 Euro an Ihre Mitarbeiter zu überweisen.

Folge:

Das ist möglich und führt unter Einhaltung der Voraussetzungen zur Steuerfreiheit der Zahlungen.

Was muss ich im Lohnsteuerabzugsverfahren beachten?

Die Zahlungen stellen keinen laufenden Arbeitslohn (§ 38a Abs. 1 S. 2 EStG) dar, sondern einen sonstigen Bezug (§ 38a Abs. 1 S. 3 EStG). Anders als im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt hier nicht das allgemeine Zuflussprinzip (wann kann der Arbeitnehmer über die Zuwendung verfügen), sondern der Abfluss beim Arbeitgeber (wann wurde die Zahlung geleistet). Das kann gerade am Jahresende zu Schwierigkeiten führen. Auch müssen Sie Zahlungen genau im jeweiligen Lohnkonto des Arbeitnehmers dokumentieren.

Hinweis:

Dokumentieren Sie die Zahlungen genau, vor allem wenn Sie diese erst am Jahresende leisten wollen. Leisten Sie den Bonus in Form von Sachzuwendungen, lassen Sie sich von Ihren Mitarbeitern unterschreiben, zu welchem Zeitpunkt diese die Zuwendung erhalten haben. Das bewahrt Sie vor – sonst drohenden – Nachzahlungen aus Lohnsteuerprüfungen.

4. Anwendungshilfe zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG (Gesundheitsvorsorge); Umsetzung eines betrieblichen Gesundheitsmanagements

OFD Karlsruhe, Vfg. V. 21.07.2020 – S 2342/135-St 142, DStR 38/2020, 2073

5. Teilnahme an einem Firmenfitnessprogramm kann steuerfrei sein

BFH PM vom 17. Dezember 2020 - Nummer 059/20 – BFH-Urteil vom 07.07.2020 VI R 14/18

Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge gilt auch, wenn Arbeitnehmer auf Kosten ihres Arbeitgebers an einem Firmenfitnessprogramm teilnehmen können, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 07.07.2020 – VI R 14/18 entschieden hat.

Der Arbeitgeber ermöglichte seinen Arbeitnehmern im Rahmen eines Firmenfitnessprogramms, in verschiedenen Fitnessstudios zu trainieren. Hierzu erwarb er jeweils einjährige Trainingslizenzen, für die monatlich jeweils 42,25 € zzgl. Umsatzsteuer zu zahlen waren. Die teilnehmenden Arbeitnehmer leisteten einen Eigenanteil von 16 € bzw. 20 €. Der Arbeitgeber ließ die Sachbezüge bei der Lohnbesteuerung außer Ansatz, da diese ausgehend von einem monatlichen Zufluss unter die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge fielen. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, den Arbeitnehmern sei die Möglichkeit, für ein Jahr an dem Firmenfitnessprogramm teilzunehmen, „quasi in einer Summe“ zugeflossen, weshalb die 44 €-Freigrenze überschritten sei. Es unterwarf die Aufwendungen für die Jahreslizenzen abzüglich der Eigenanteile der Arbeitnehmer dem Pauschsteuersatz von 30%. Dem schlossen sich jedoch weder das Finanzgericht noch der BFH an.

Der geldwerte Vorteil sei den teilnehmenden Arbeitnehmern als laufender Arbeitslohn monatlich zugeflossen. Der Arbeitgeber habe sein vertragliches Versprechen, den Arbeitnehmern die Nutzung der Fitnessstudios zu ermöglichen, unabhängig von seiner eigenen Vertragsbindung monatlich fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Trainingsmöglichkeit erfüllt. Unter Berücksichtigung der von den Arbeitnehmern geleisteten Eigenanteile sei daher die 44 €-Freigrenze eingehalten worden, so dass der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an dem Firmenfitnessprogramm nicht zu versteuern sei.

6. Keine Lohnsteuerpauschalierung für eine nur für Führungskräfte ausgerichtete Feier

1. Die Lohnsteuer auf geldwerte Vorteile, die aus Anlass einer Betriebsveranstaltung zugewendet werden, die nur Führungskräften offensteht, kann nicht nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG pauschal mit 25 % erhoben werden.
2. Der Begriff der Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG ist abweichend von der Legaldefinition des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a S. 1 EStG auszulegen.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 20.02.2020 – 8 K 32/19 E, P, L, rkr.; DStRE 16/2020, 972

7. Erholungsbeihilfen: Die steuervergünstigte Alternative zum Urlaubsgeld in der Corona-Zeit³⁸

Wird dem Arbeitnehmer ein Urlaubsgeld gewährt, folgt die Ernüchterung schnell. Von der Bruttozahlung kommt oft weniger als die Hälfte an. Gut zu wissen, dass ein Urlaubsgeld in kleinerem Umfang als Erholungsbeihilfe auch steuervergünstigt und sozialversicherungsfrei gezahlt werden kann. In der Praxis wird von dieser günstigen Regelung allerdings kaum Gebrauch gemacht. Dabei ist diese Alternative durchaus lukrativ – auch jenseits der „Corona-Prämie“.

³⁸ Nach Gummels, SSP 9/2020, 11

Normales Urlaubsgeld – viel Brutto, wenig Netto

Erhält ein verheirateter, konfessionsloser Arbeitnehmer mit zwei Kindern und einem Bruttogehalt von 3.500 Euro ein Urlaubsgeld von 620 Euro, kommen davon selbst bei Steuerklasse III nur netto 364 Euro an. Der Arbeitgeber muss zusätzlich noch seinen Anteil zur Sozialversicherung von etwa 120 Euro entrichten. Effektiv ist er mit 740 Euro belastet, der Arbeitnehmer erhält 364 Euro – weniger als 50 Prozent! Da gibt es eine bessere Möglichkeit:

Die pauschalbesteuerte Erholungsbeihilfe nutzen

Über § 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG besteht die Möglichkeit, eine pauschal besteuerte Erholungsbeihilfe zu zahlen. Folgende Höchstbeträge sind zu beachten:

- 156 Euro für den Arbeitnehmer
- 104 Euro für dessen Ehegatten
- 52 Euro für jedes Kind (im Sinne des § 32 EStG)

Die Höchstbeträge beziehen sich auf das Kalenderjahr und das Arbeitsverhältnis, Teilauszahlungen sind zulässig (z. B. je 50 Prozent für Sommer- und Winterurlaub). Die Summe der Beihilfen im Kalenderjahr darf den Höchstbetrag allerdings nicht überschreiten. Sonst handelt es sich um normalen Lohn.

Die Voraussetzungen für pauschalisierte Erholungsbeihilfen

Der Arbeitgeber muss sicherstellen, dass die Beihilfe für Erholungszwecke genutzt wird und sie muss zusätzlich zum regulären Arbeitslohn gezahlt werden. Der Begriff „Erholungszwecke“ ist weit gefasst. Es handelt es sich nicht nur um längere auswärtige Urlaubsreisen, sondern z. B. auch um

- (Tages-)Ausflüge,
- Wellnessbehandlungen und
- Freizeitpark- oder Schwimmbadbesuche.

Um zu dokumentieren, dass seine Zahlung mit einer Erholungsmaßnahme zusammenhängt, muss der Arbeitgeber Nachweise über deren Durchführung aufbewahren. Diese Nachweise kann er folgendermaßen erbringen:

1. Auszahlung der Erholungsbeihilfe innerhalb von drei Monaten vor oder nach dem Erholungsurlaub (Mindesturlaubsdauer von einer Woche). Nach herrschender

Meinung kann von einer zweckgebundenen Verwendung durch den Arbeitnehmer ohne weitere Nachweise ausgegangen werden.

2. Nachweise in Form von Rechnungen oder Quittungen des Arbeitnehmers, wie dieser die Erholungsbeihilfe verwendet hat. Diese müssen im Saldo mindestens die Höhe der Erholungsbeihilfe erreichen.

Die Folgen der Pauschalierung

Wird eine Erholungsbeihilfe gewährt, fallen anstelle des regulären Steuerabzugs lediglich eine pauschale Lohnsteuer von 25 Prozent, der Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuern an. Die pauschalen Steuern schuldet der Arbeitgeber; er kann sie als Betriebsausgaben abziehen. Weiterhin ergibt sich bei Pauschalversteuerung keine Sozialversicherungspflicht (§ 1 Abs. 1 SvEV).

So wirkt sich die Erholungsbeihilfe im Ausgangsfall aus

Zurück zum Ausgangsfall: Die Erholungsbeihilfe beträgt maximal 364 Euro (Arbeitnehmer, Ehefrau, zwei Kinder), die pauschale Lohnsteuer 91 Euro (25 Prozent von 364 Euro), der Soli 5 Euro (5,5 Prozent von 91 Euro). Der „Belastungsvergleich“ mit dem normalen Urlaubsgeld sieht wie folgt aus:

Belastungsvergleich	Reguläres Urlaubsgeld	Pauschalierte Erholungsbeihilfe
Aufwand Arbeitgeber	740,00 Euro	460,00 Euro
Nettozufluss Arbeitnehmer	364,00 Euro	364,00 Euro
In Prozent	49,19 %	79,13 %
Vorteil Arbeitgeber		280,00 Euro

Was sonst noch wichtig ist

Der Arbeitgeber muss sich nicht zwischen Erholungsbeihilfe und Urlaubsgeld entscheiden. Er kann beides nutzen. Da die Erholungsbeihilfe nicht auf die 450 Euro-Grenze von Minijobbern angerechnet wird, kann diesen ein „Urlaubsgeld“ gezahlt werden. Die Erholungsbeihilfe steht allen Arbeitnehmern offen. Sie kann auch GmbH-Gesellschaftern gewährt werden, die als Arbeitnehmer tätig sind. Die Erholungsbeihilfe kann auch als Sachleistung gewährt werden (z. B. Übergabe von Eintrittskarten für einen Freizeitpark).

2020: Vorrangig steuerfreien „Corona-Bonus“ nutzen

Aufgrund der Corona-Krise können Arbeitnehmer vom Arbeitgeber bis zum 31.12.2020 eine Sonderzahlung von bis zu 1.500 Euro steuer- und sozialabgabenfrei erhalten. Diese Möglichkeit sollte im Jahr 2020 vorrangig genutzt werden, weil dann sogar die pauschalen Steuern entfallen. Die Erholungsbeihilfe kann trotzdem zusätzlich gewährt werden.

8. Steuerliche Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern³⁹

Erste Tätigkeitsstätte

Tätigkeitsstätte ist eine von der Wohnung getrennte, **ortsfeste betriebliche Einrichtung**, die räumlich zusammengefasste Sachmittel umfasst,

- die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden sind oder
- dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.

Auch fest mit dem Erdbreich verbundene Baucontainer stellen „ortsfeste“ betriebliche Einrichtungen dar.

Als erste Tätigkeitsstätte kommt auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes **Gebiet** (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Zechengelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht.

Eine erste Tätigkeitsstätte liegt vor, wenn der Arbeitnehmer einer solchen Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 S. 1 EStG) dauerhaft - mittels dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung durch den Arbeitgeber - zugeordnet ist. Für die **Zuordnung** wird eine in die Zukunft gerichtete Prognose durch den Arbeitgeber getroffen. Bezüglich der Prognose ist

³⁹ BC 1/2021; siehe auch BMF, Schreiben vom 25.11.2020

lediglich entscheidend, ob der Arbeitnehmer bei einer nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll. Ausreichend und zugleich erforderlich ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte **zumindest in geringem Umfang** Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören.

Die **Zuordnung** durch den Arbeitgeber kann **außerhalb des Dienst- oder Arbeitsvertrags** erfolgen (auch mündlich oder konkludent). Es ist also keine Dokumentation erforderlich. **Unbefristet** ist eine Zuordnung, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.

Besonderheiten gelten u.a. bei befristeten Beschäftigungsverhältnissen und einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme.

Verpflegungsmehraufwendungen

Als „**üblich**“ gilt eine Mahlzeit, deren Preis **60 €** nicht übersteigt (§ 8 Abs. 2 S. 8 EStG). Hierbei sind auch die zur Mahlzeit eingenommenen Getränke einzubeziehen. Die Preisgrenze von 60 € gilt unabhängig davon, ob die Mahlzeit im **Inland oder im Ausland** zur Verfügung gestellt wird.

Sofern der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine übliche Mahlzeit bis 60 € zur Verfügung stellt – oder einen Dritten hierzu beauftragt –, ist die Verpflegungspauschale täglich wie folgt zu **kürzen**:

- 20% für ein Frühstück und
- jeweils 40% für ein Mittag- oder Abendessen.

Die z.B. auf Flügen gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsliriegel oder bei anderen Anlässen zur Verfügung gestellte vergleichbare **Knabbe-reien** und **unbelegte Backwaren** führen zu keiner Kürzung der Pauschalen.

Der Arbeitnehmer muss – aus welchen Gründen auch immer – die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit nicht tatsächlich eingenommen haben. Stellt der Arbeitgeber an dessen Stelle dem Arbeitnehmer eine weitere gleichartige Mahlzeit zur Verfügung, sind mit Blick auf die 60 €-Grenze die Kosten beider Mahlzeiten zusammenzurechnen. Leistet der Arbeitnehmer für eine weitere vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit eine Zuzahlung, ist eine Minderung des Kürzungsbetrags möglich.

Ein Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers bei seiner Einkommensteuerveranlagung durch die Vorlage von Belegen für eine auf **eigene Veranlassung eingenommene**

Verpflegung anstelle der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeit ist ausgeschlossen. Hier bleibt es bei der typisierenden Kürzung der steuerlichen Verpflegungspauschalen (§ 9 Abs. 4a S. 8 EStG).

Werden im Rahmen einer **beruflichen Auswärtstätigkeit** vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer **Essenmarken** zur Verfügung gestellt, handelt es sich innerhalb der Dreimonatsfrist nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, sondern lediglich um eine **Verbiligung** der vom Arbeitnehmer selbst veranlassten und bezahlten Mahlzeit. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist sind die an diese Arbeitnehmer ausgegebenen Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks) mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten.

Doppelte Haushaltsführung

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhält (Hauptwohnung) und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Zweitwohnung). Die Anzahl der Übernachtungen ist unerheblich.

- Dabei ist eine **Hauptwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte** belegen, wenn der Steuerpflichtige von dieser Wohnung seine erste Tätigkeitsstätte in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Eine Fahrzeit von bis zu einer Stunde je Wegstrecke unter Zugrundelegung individueller Verkehrsverbindungen und Wegezeiten kann in der Regel als zumutbar angesehen werden. Aus Vereinfachungsgründen kann für die Frage, ob die Hauptwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte belegen ist oder nicht – z.B. wenn sie innerhalb derselben politischen Gemeinde, Stadt oder in deren unmittelbaren Umkreis liegt –, die Entfernung der kürzesten Straßenverbindung (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG) zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte herangezogen werden. Beträgt die Entfernung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte mehr als 50 km, ist davon auszugehen, dass sich die Hauptwohnung außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte befindet.
- Eine Zweitwohnung oder -unterkunft in der Nähe des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass die **Zweitwohnung noch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte** belegen ist, wenn die Entfernung der kürzesten Straßenverbindung (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG) zwischen Zweitwohnung oder -unterkunft und erster Tätigkeitsstätte nicht mehr als 50 km beträgt. Liegt die Zweitwohnung mehr als 50 km vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte entfernt, ist zu prüfen, ob die erste Tätigkeitsstätte von der Zweitwohnung oder -unterkunft noch in zumutbarer Weise täglich erreicht werden kann. Eine

Fahrzeit von bis zu einer Stunde je Wegstrecke unter Zugrundelegung individueller Verkehrsverbindungen und Wegezeiten ist dabei als zumutbar anzusehen.

Ein ausschlaggebender beruflicher Grund, eine Zweitwohnung zu beziehen, ist die wesentliche Verkürzung der Fahrtstrecke oder Fahrzeit zur ersten Tätigkeitsstätte. Aus Vereinfachungsgründen kann von einer beruflichen Veranlassung des Beziehens der Zweitwohnung oder -unterkunft ausgegangen werden, wenn die **kürzeste Straßenverbindung** von der Zweitwohnung oder -unterkunft zur ersten Tätigkeitsstätte **weniger als die Hälfte** der kürzesten Straßenverbindung zwischen der Hauptwohnung (Mittelpunkt der Lebensinteressen) und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt oder die **Fahrzeit** zur ersten Tätigkeitsstätte für eine Wegstrecke **halbiert** wird. Sind die Voraussetzungen dieser Vereinfachungsregelung nicht erfüllt, ist das Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung auf andere Weise anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls darzulegen.

Dem Arbeitnehmer werden **Unterkunftskosten** für eine doppelte Haushaltsführung bis zu einem nachgewiesenen **Höchstbetrag** von 1.000 € pro Monat im Inland anerkannt (z.B. Miete, Reinigung). Ausgeschlossen von der steuerlichen Begünstigung sind jedoch Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist. Aufwendungen für die erforderliche Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung, soweit sie nicht überhöht sind, können als sonstige notwendige **Mehraufwendungen** der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden. Übersteigen die Anschaffungskosten des Arbeitnehmers für Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung (ohne Arbeitsmittel) insgesamt nicht den Betrag von 5.000 € einschließlich Umsatzsteuer, ist aus **Vereinfachungsgründen** davon auszugehen, dass es sich um notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung handelt.

Bei **Beendigung** der doppelten Haushaltsführung ist eine **Vorfälligkeitsentschädigung** wegen vorzeitiger Ablösung einer Grundschuld aufgrund der Veräußerung der Zweitwohnung nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Reisenebenkosten bei Fahrtätigkeit

Zur Abgeltung der notwendigen Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug entstehen, gilt Folgendes: Ab 1.1.2020 wird einheitlich im Kalenderjahr eine **Pauschale von 8 € für jeden Kalendertag** berücksichtigt, an dem der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale nach § 9 Abs. 4a S. 3 Nrn. 1 und 2 sowie S. 5 zu den Nrn. 1 und 2 EStG beanspruchen könnte. Die Pauschale kann auch von mitfahrenden Arbeitnehmern beansprucht werden, die ebenfalls im Fahrzeug übernachten, wenn der Arbeitgeber keine weiteren Erstattungen für Übernachtungskosten leistet oder der Arbeitnehmer keine weiteren Übernachtungs-

kosten als Werbungskosten geltend macht. Die übrigen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b EStG müssen erfüllt sein.

9. Zur ersten Tätigkeitsstätte eines Postzustellers und eines Rettungsassistenten⁴⁰

BFH vom 30.09.2020 - VI R 10/19 und VI R 11/19

Kernaussage des BFH:

Mit zwei Urteilen vom 30.09.2020 hat der BFH über die erste Tätigkeitsstätte eines Postzustellers und eines Rettungsassistenten entschieden. Für den Postzusteller ist das Zustellzentrum, dem er zugeordnet ist und an dem er arbeitstäglich vor- und nachbereitende Tätigkeiten (z. B. Sortiertätigkeiten, Abschreibpost, Abrechnungen) ausübt, erste Tätigkeitsstätte. Erste Tätigkeitsstätte des Rettungsassistenten ist die Rettungswache, der er zugeordnet ist, wenn er dort arbeitstäglich vor dem Einsatz auf dem Rettungsfahrzeug vorbereitende Tätigkeiten vornimmt.

Einordnung:

Nachdem der Lohnsteuersenat des BFH bereits den Dienstsitz eines Polizeibeamten im Einsatz- und Streifendienst als erste Tätigkeitsstätte nach neuem Reisekostenrecht bestimmt (BFH, Urteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BStBl 2019 II S. 536) und ebenso den Flughafen als erste Tätigkeitsstätte einer Pilotin eingeordnet hatte (BFH, Urteil vom 11.04.2019 - VI R 40/16 BStBl 2019 II S. 546), betreffen die beiden aktuellen Urteile nun zwei weitere Berufsgruppen. Die nahezu identischen Entscheidungsgründe weisen keine Besonderheiten auf.

Sachverhalt:

Der Kläger des ersten Verfahrens (VI R 10/19) war als Postzusteller am Zustellpunkt R etwa zwei bis zweieinhalb Stunden mit dem Sortieren der vom Briefzentrum ankommenden Post beschäftigt, ehe er die Post austrug. Danach war er dort etwa 20 bis 30 Minuten mit Abrechnungen und anderen abschließenden Arbeiten beschäftigt. In seinen Einkommensteuererklärungen machte er erfolglos den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen mit der Begründung geltend, der Zustellbezirk sei als weiträumiges Tätigkeits-

⁴⁰ Nach Kanzler in NWB 2/2021, 82f.

gebiet und nicht als erste Tätigkeitsstätte anzusehen. Das Finanzamt gewährte stattdessen nur den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Klage und Revision hatten keinen Erfolg.

Der Kläger des zweiten Verfahrens (VI R 11/19) war als Rettungssanitäter tätig. Er begann seinen Schichtdienst in der Hauptwache, legte dort seine Dienstkleidung an, reinigte das Rettungsfahrzeug bei Bedarf und stellte sicher, dass das Fahrzeug einsatzfähig war. Der Wachleitung der Hauptwache reichte er auch seine Krankmeldungen ein. Einsätze wurden von der Hauptwache gestartet, zu der der Kläger nach dem letzten Einsatz auch zurückkehrte. Auch in diesem Fall machte der Kläger Verpflegungsmehraufwendungen geltend, weil er der Auffassung war, dass es an einer ersten Tätigkeitsstätte gefehlt habe. Einer Bescheinigung seines Arbeitgebers zufolge sei das jeweilige Rettungsfahrzeug sein Arbeitsplatz. Das Finanzamt gewährte nur eine Verpflegungspauschale für 22 Tage, für die der Kläger den Nachweis einer Abwesenheit von der Hauptwache über mehr als acht Stunden erbracht hatte. Auch in diesem Fall waren Klage und Revision erfolglos.

10. Lohnsteuer: Zahlung von Verwarnungsgeldern als Arbeitslohn?⁴¹

Führen Verwarnungsgelder („Knöllchen“), die vom Arbeitgeber gezahlt werden, zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn? Der BFH hat entschieden: Die Zahlung durch den Arbeitgeber, der Halter des Fahrzeugs ist, führt nicht zu Arbeitslohn beim Arbeitnehmer, der die Ordnungswidrigkeit begangen hat. Im Streitfall ging es um Parkverstöße, die Paketzusteller im Rahmen der Auslieferungsfahrten in Kauf nahmen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 13.08.2020 (VI R 1/17) entschieden, dass die Übernahme von Verwarnungsgeldern, die aufgrund von Verstößen gegen Halteverbote festgesetzt worden sind, keinen Arbeitslohn darstellen, da diese gegen den Halter des Fahrzeugs und nicht gegen die Fahrer selbst festgesetzt wurden.

⁴¹ Nach Deubner/Steuern.de

V. Arbeitszimmer/ Homeoffice

1. Die neue Home-Office-Pauschale: Anforderungen, Nutzen und Nachweise⁴²

Die strengen Anforderungen zum häuslichen Arbeitszimmer werden seit längerem als praxisfern und aus der Zeit gefallen kritisiert. Dennoch gab es seitens des Gesetzgebers lange wenig Bewegung in der Sache. Das änderte sich erst als das Thema Home-Office während des ersten Corona-Lockdowns im Frühjahr 2020 flächendeckende Bedeutung erlangte. In der Folge bedurfte es nur noch seichter Anstöße aus den Lobbygruppen, um einen vereinfachten Kostenabzug für die Arbeit daheim durchzuboxen.

Wer profitiert?

Durch die Verortung der Home-Office-Pauschale in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 4 EStG können sowohl Gewerbetreibende bzw. Freiberufler als auch Arbeitnehmer von der Neuregelung profitieren, die für die Steuerjahre 2020 und 2021 gilt. Für Arbeitnehmer ist einschränkend festzuhalten, dass die Home-Office-Pauschale in der Werbungskostenpauschale von 1.000 Euro aufgeht. Ein Steuervorteil lässt sich daher nur erzielen, wenn noch weitere Werbungskosten geltend gemacht werden können. Im Gegenzug dürfte Arbeitnehmern der Nachweis der Voraussetzungen leichter fallen als Selbstständigen.

Wichtig:

Üben Sie verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, z. B. Arbeitnehmer plus Nebengewerbe, müssen Sie sowohl die Tagespauschale von fünf Euro als auch den Höchstbetrag von 600 Euro auf die verschiedenen Betätigungen aufteilen. Die Pauschale wird nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht. Wenn in der gesetzlichen Regelung von beruflicher oder betrieblicher Tätigkeit gesprochen wird, ist nämlich nach der Begründung des Gesetzesentwurfs eindeutig das „einschließende oder“ (im Sinne von und) gemeint.

Welche Voraussetzungen müssen erfüllt werden?

Die Home-Office-Pauschale kann nur für solche Tage in Anspruch genommen werden, an denen

- eine berufliche/betriebliche Tätigkeit
- ausschließlich daheim ausgeübt wurde.

⁴² Nach Trinks, SSP 01/2021, 14

Zudem darf insgesamt kein häusliches Arbeitszimmer geltend gemacht werden. Die Abrechnung der Pauschale ist auf 120 Tage im Kalenderjahr (bzw. Wirtschaftsjahr) begrenzt. Der Kostenabzug scheidet an allen Tagen aus, an denen Sie Ihre erste oder sonstige Tätigkeitsstätte zur Arbeitsausübung aufgesucht haben. Denn der Gesetzgeber gestattet die Tagespauschale nicht zusätzlich zur Geltendmachung von Fahrtkosten.

Praxishinweis:

Erfüllt Ihr Home-Office-Raum die Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers, wird es in der Regel steuerlich vorteilhafter sein, die auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten abzusetzen. Der Gesetzgeber möchte lediglich ausschließen, dass die Pauschale zusätzlich zum häuslichen Arbeitszimmer abgerechnet wird. Auch dürfte ein anderer Haushaltsangehöriger (z. B. Ehepartner) Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer abrechnen, ohne Ihnen die Home-Office-Pauschale zu gefährden.

Welche Nachweise müssen erbracht werden?

Besonders spannend erscheint die Frage, welche Nachweise Sie vorlegen müssen, um die Home-Office-Pauschale geltend machen zu können. Bislang liegen hierzu noch keine Äußerungen der Finanzverwaltung vor. Je nachdem, wie streng die Anforderungen werden, kann es sowohl ein Problem darstellen, überhaupt eine Tätigkeit im Home-Office nachzuweisen, als auch zu belegen, dass Sie am Home-Office-Tag keine andere Tätigkeitsstätte aufgesucht haben.

Praxishinweis:

Als Arbeitnehmer sollten Sie in jedem Fall eine Arbeitgeberbestätigung einholen. Damit dürften Sie auf der sicheren Seite sein. Als Selbstständiger (wie auch als Gesellschafter-Geschäftsführer) fehlt Ihnen diese Möglichkeit. Aufgrund der Pauschalwirkung ist die Neuregelung insoweit auch missbrauchsanfällig. Denn theoretisch können Sie jeden Sonntag Ihre E-Mails vom Sofa aus prüfen und steuerlich erklären, dass Sie ihre gesamte (fünfminütige) Betriebstätigkeit an diesem Tag daheim ausgeübt haben. Es empfiehlt sich daher eine Beweisvorsorge, z. B. durch das Vorhalten von

- Arbeitsergebnissen,
- Zeitnachweisen von Kundenaufträgen,
- einer E-Mail-Archivierung und von
- Telefon-Einzelverbindungenachweisen.

Hinsichtlich des Aufsuchens anderer Tätigkeitsstätten sollte besonders darauf geachtet werden, dass Dienstreiseabrechnung und Pendelfahrten sich kohärent zu den Angaben über die Home-Office-Tätigkeit verhalten. Beispielsweise können bei Ausreizen der Home-Office-Pauschale nicht mehr als 245/246 „Fahrtage“ im Jahr geltend gemacht werden.

2. Die neue Home-Office-Pauschale: Antwort auf zehn Fragen aus der Praxis⁴³

Home-Office ist das „Thema der Corona-Stunde“. Noch mehr Arbeitnehmer sollen dort tätig werden, steuerliche Förderungen sind angekündigt. Bisher gibt es – für die Jahre 2020 und 2021 – aber nur die Home-Office-Pauschale, die im Jahressteuergesetz 2020 geregelt ist. Auch sie hat schon zu zahlreichen Praxisfragen geführt, die SSP nachfolgend beantwortet.

Grundsätzliches zur Home-Office-Pauschale

Die Home-Office-Pauschale ist in § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 4 EStG verankert. Sie gilt sowohl für die Gewinneinkünfte als auch – über § 9 Abs. 5 S. 1 EStG – für die Überschusseinkünfte (z. B. Arbeitnehmer). Die Pauschale beträgt fünf Euro täglich, maximal 600 Euro pro Jahr. Sie ist zu berücksichtigen, wenn an einem Tag sämtliche beruflichen Tätigkeiten im Home-Office erbracht werden und kein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer besteht.

Die zehn Fragen aus der Praxis

1. Pauschale oder „richtiges“ Arbeitszimmer?

Sie können die Home-Office-Pauschale auch nutzen, wenn Sie über ein „richtiges“ steuerlich abzugsfähiges Arbeitszimmer verfügen. Denn es obliegt Ihnen, ob Sie die Aufwendungen für das Arbeitszimmer oder die Home-Office-Pauschale geltend machen (Wahlrecht). Der Abzug des Arbeitszimmers lohnt sich nur, wenn die Kosten die Home-Office-Pauschale überschreiten.

⁴³ Nach Denker/ Gummels, SSP 02/2021, 17

2. Arbeitsmittel „on top“?

Die Pauschale deckt die laufenden Kosten des Home-Office ab. Dennoch können Sie allgemeine Arbeitsmittel zusätzlich zur Pauschale geltend machen. Dies wären insbesondere Gegenstände zur Ausstattung des Home-Office, die Sie beruflich nutzen (z. B. Schreibtisch, Schreibtischlampe, Bürostuhl, Notebook, Drucker). Nutzen Sie diese Gegenstände auch anteilig privat, müssen Sie den beruflich veranlassten – und damit abzugsfähigen – Teil schätzen. Außerdem sind beruflich veranlasste Telefonkosten abzugsfähig. Ohne Einzelnachweis erkennt das Finanzamt höchstens 20 Prozent Ihrer Aufwendungen, maximal 20 Euro im Monat an (R 9.1 Abs. 5 LStR).

Hinweis:

Als „GWG“ (geringwertiges Wirtschaftsgut) sind die beruflich veranlassten Arbeitsmittel sofort und in voller Höhe abzugsfähig. Ein GWG liegt regelmäßig vor, wenn die Nettoanschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer) 800 Euro nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 EStG). Sind die Kosten höher, müssen Sie diese auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilen (Notebook z. B. drei Jahre).

3. Vormittags Betrieb, nachmittags Home-Office – und nun?

Sowohl das Gesetz als auch die Begründung besagen, dass Sie die Home-Office-Pauschale nur für solche Tage ansetzen können, die Sie vollständig im Home-Office verbracht haben. Fahren Sie z. B. am Vormittag in den Betrieb und sind nachmittags im Home-Office tätig, können Sie die Pauschale nicht ansetzen. Abzugsfähig bleibt dann aber die Fahrt zum Betrieb (Entfernungspauschale). Das Gleiche gilt, wenn Sie an dem Tag z. B. einen geschäftlichen Auswärtstermin bei einem Kunden haben (tatsächliche Reisekosten).

Hinweis:

Prüfen Sie, ob Sie über ein steuerlich abzugsfähiges Arbeitszimmer verfügen. Dieses wäre zusätzlich zur Entfernungspauschale bzw. den Reisekosten zu berücksichtigen.

4. Home-Office-Pauschale als „Wahlrecht“ zur Entfernungspauschale?

Ab einer Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte (z. B. Betrieb) von mindestens 17 Kilometern ist es für Sie prinzipiell lukrativer, die Entfernungspauschale zu beanspruchen (17 km x 0,30 Euro = 5,10 Euro). Das Problem: Sie haben kein Wahlrecht. Die Entfernungspauschale können Sie nur an den Tagen ansetzen, an denen Sie tatsächlich zur ersten Tätigkeitsstätte gefahren sind. Alles andere wären Falschangaben in der Steuererklärung.

5. Wochen-, Monats- und Jahreskarten für öffentliche Verkehrsmittel?

Wenn Sie öffentliche Verkehrsmittel nutzen, wird zunächst die regulär abzugsfähige Entfernungspauschale auf Basis der einzelnen Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (z. B. Betrieb), der einfachen Entfernung (volle Kilometer) und einem pauschalen Kilometersatz (0,30 Euro je Kilometer, ab 2021 ab dem 21. Kilometer 0,35 Euro) für das jeweilige Jahr berechnet. Sinkt die Anzahl der Arbeitstage aufgrund von Tätigkeiten im Home-Office, sinkt folglich auch die Entfernungspauschale. Allerdings besteht für Nutzer öffentlicher Verkehrsmittel der Vorteil, dass Sie immer mindestens die im Jahr getätigten Aufwendungen für die Fahrkarten (z. B. Wochen-, Monats- oder Jahreskarten) abziehen können (§ 9 Abs. 2 S. 2 EStG). Unerheblich davon, wie oft diese tatsächlich genutzt wurden.

Wichtig:

Die Vergleichsberechnung bezieht sich immer auf das ganze Jahr und kann nicht auf einzelne Tage, Wochen oder Monate begrenzt werden.

Beispiel:

Lutz Mayer fährt mit der DB zur ersten Tätigkeitsstätte (einfache Entfernung 25 Kilometer). Für das Jahr 2020 hatte er sich im Januar 2020 eine Jahreskarte gekauft. Kostenpunkt 1.200 Euro. Corona-bedingt ist er 2020 nur an 120 Tagen zum Betrieb gefahren. An den übrigen 110 Arbeitstagen war Mayer ausschließlich im Home-Office tätig.

Lösung: Die Entfernungspauschale beträgt 900 Euro (120 Tage x 25 km x 0,30 Euro). Mayer kann aber die tatsächlichen Ticketpreise von 1.200 Euro geltend machen. Hinzu kommt eine Home-Office-Pauschale von 550 Euro (110 Tage x 5 Euro).

6. Home-Office-Pauschale bei mehreren Familienmitgliedern?

Besteht Ihr Haushalt aus mehreren Personen (z. B. Ehemann, Ehefrau und in Ausbildung befindendes Kind), kann jede dieser Personen für jeden beruflich veranlassten und vollständig im Home-Office verbrachten Tag die Pauschale von fünf Euro beanspruchen. Selbst dann, wenn Sie „nebeneinander am selben Küchentisch sitzen“ und dort Ihrer Arbeit nachgehen.

7. Pauschale zusätzlich zum Werbungskostenpauschbetrag?

Die Home-Office-Pauschale wird wie tatsächlich nachgewiesene Werbungskosten in die Werbungskostenpauschale von derzeit 1.000 Euro eingerechnet. Eine zusätzliche Berücksichtigung erfolgt nicht. Überschreiten Ihre gesamten Werbungskosten inkl. der Home-Office-Pauschale die 1.000 Euro nicht, führt die Pauschale zu keiner steuerlichen Entlastung. Anders sieht es bei Freiberuflern und Gewerbetreibenden aus. Sie profitieren ab dem ersten betrieblich veranlassten und vollständig im Home-Office verbrachten Tag.

8. Nachweise für den Pauschalabzug?

Weder das Gesetz noch die Gesetzesbegründung verlangen konkrete Nachweise für die Nutzung der Home-Office-Pauschale. Damit genügt als Nachweis gegenüber dem Finanzamt eine einfache Aufstellung, an welchen Tagen Sie ausschließlich im Home-Office gearbeitet haben. Einzelne angefallene Kosten brauchen Sie nicht nachzuweisen. Da seit dem Jahr 2017 die Belegvorhaltepflcht gilt, müssen Sie dem Finanzbeamten die Aufstellung nur auf dessen Aufforderung hin vorlegen. Denken Sie aber daran, dass sich Fahrtkosten zum Betrieb sowie Reisekosten und ein taggleicher Ansatz der Home-Office-Pauschale gegenseitig ausschließen. Geben Sie für 2020 eine mit 2019 identische Anzahl von Arbeitstagen im Rahmen der Entfernungspauschale an und beanspruchen Sie zugleich für viele Tage die Home-Office-Pauschale, wird das mit Sicherheit Rückfragen auslösen.

Merke:

Als Arbeitnehmer kann man seinen Arbeitgeber bitten, die von Ihnen gefertigte Aufstellung der einzelnen Tage abzustempeln bzw. eine Bescheinigung über die Anzahl der im Home-Office verbrachten Tage auszustellen.

9. Home-Office-Pauschale und Arbeitgebererstattung?

Sind Sie als Arbeitnehmer tätig, kann Ihr Arbeitgeber Ihnen den Pauschbetrag erstatten. Allerdings gilt für Erstattungen – nach aktueller Rechtslage – keine Steuerbefreiung, so dass es sich um regulär steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn nach § 8 Abs. 1 EStG handelt. Neben den Steuern fallen auch Sozialversicherungen an. Durch den zugleich bestehenden Werbungskostenabzug können Sie sich zwar die Steuern vom Finanzamt zurückholen, die Sozialversicherungsabzüge bleiben jedoch bestehen.

10. Unternehmer: Home-Office-Pauschale und Vorsteuerabzug?

Als Unternehmer können Sie Vorsteuerbeträge gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Die Home-Office-Pauschale enthält allerdings keine abzugsfähigen Vorsteuerbeträge. Deshalb müssen Sie diese im Einzelnen gegenüber dem Finanzamt nachweisen (z. B. entsprechend der Grundsätze eines gewöhnlichen – steuerlich anzuerkennenden – Arbeitszimmers).

3. Homeoffice: Übernahme der Telefonkosten durch den Arbeitgeber⁴⁴

Durch die Corona-Pandemie hat die Arbeit im Homeoffice stark zugenommen. Somit stellt sich die Frage, ob und inwieweit der Arbeitgeber Aufwendungen übernehmen kann, die seinem Arbeitnehmer entstanden sind. Für die Übernahme von Telefonkosten gilt Folgendes:

a) Arbeitnehmer nutzt seinen Privatanschluss

Nutzt der Arbeitnehmer seinen Privatanschluss für berufliche Telefonate, darf der Arbeitgeber ihm die beruflich veranlassten Telekommunikationsaufwendungen steuerfrei erstatten. Da die Abgrenzung schwierig ist, kann der Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen bis zu 20 % des Rechnungsbetrags, höchstens jedoch 20 € im Monat, steuerfrei erstatten. Aufzeichnungen sind nicht erforderlich.

Praxis-Beispiel:

Der Arbeitnehmer arbeitet im Homeoffice und führt von seinem privaten Telefonanschluss betriebliche Gespräche. Er zahlt für seinen Anschluss eine monatliche Flatrate von 30 €. Der Arbeitgeber darf ihm pro Monat $30 \text{ €} \times 20 \% = 6 \text{ €}$ lohnsteuerfrei erstatten.

⁴⁴ Nach Steuerzahler-Tip Nr. 10/2020, 6

b) Der Arbeitnehmer nutzt ein Telefon/Handy des Arbeitgebers

Arbeitnehmer dürfen den betrieblichen Telefonanschluss auch für private Gespräche steuerfrei nutzen. Das gilt auch für die Überlassung eines betrieblichen Handys. Voraussetzung ist, dass der Handyvertrag auf den Namen des Unternehmens abgeschlossen worden ist. Das Unternehmen zieht alle Kosten als Betriebsausgaben ab. Beim Arbeitnehmer ist **kein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn** zu erfassen, weil seine Privatgespräche steuerfrei sind. Aufzeichnungen über den Umfang der privaten Gespräche sind deshalb nicht erforderlich.

c) Nutzung von PCs und anderen Datenverarbeitungsgeräten

Arbeitgeber wenden ihren Arbeitnehmern einen geldwerten Vorteil zu, wenn sie ihnen erlauben, betriebliche Datenverarbeitungsgeräte privat zu nutzen. Dieser geldwerte Vorteil ist gemäß § 3 Nr. 45 EStG lohnsteuerfrei. Die Steuerfreiheit gilt für alle Datenverarbeitungsgeräte, wie z. B. Smartphones und Tablets.

Steuerfrei ist auch die private Nutzung von **Software** (Systemprogramme und Anwendungsprogramme), die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt zur **Nutzung auf dem eigenen PC** überlässt. Es spielt also keine Rolle mehr, ob sich die Software auf dem Computer des Arbeitgebers oder Arbeitnehmers befindet. Das gilt allerdings nur für die Software, die im Unternehmen des Arbeitgebers eingesetzt wird.

Fazit:

Die beste und auch einfachste Lösung ist, wenn der Unternehmer seinem Arbeitnehmer ein betriebliches internetfähiges Mobiltelefon zur Nutzung überlässt. Eine eventuelle private Nutzung schränkt weder den Betriebsausgabenabzug ein, noch muss der Arbeitnehmer diesen Vorteil als Sachbezug versteuern.

4. Wann Raumkosten für ein Homeoffice steuerlich abziehbar sind

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (= Homeoffice) können voll, teilweise oder überhaupt nicht abziehbar sein. Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der in die häusliche Sphäre eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird (eine untergeordnete private Mitbenutzung bis zu 10% ist unschädlich).

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG gilt grundsätzlich, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehbar sind.

Ausnahmen:

- ◆ Aufwendungen sind bis zu 1.250 € im Jahr abziehbar, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
- ◆ Aufwendungen sind zu 100% abziehbar, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der **Raum wie ein Büro eingerichtet ist** und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einnahmen genutzt wird. Der BFH lehnt es deshalb ab, dass die Kosten für einen Wohnraum, der beruflich und privat genutzt wird, anteilig als Werbungskosten abgezogen werden können. Der BFH begründet seine Entscheidung insbesondere damit, dass der Gesetzgeber ausdrücklich an den herkömmlichen Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ angeknüpft hat. Es mangelt an Maßstäben für eine schätzungsweise Aufteilung der jeweiligen Nutzungszeiten. Eine sachgerechte Abgrenzung des betrieblichen/ beruflichen Bereichs von der privaten Lebensführung ist daher im Fall einer Aufteilung nicht gewährleistet.

Konsequenz:

Aufwendungen für eine sogenannte „**Arbeitsecke**“ sind nicht abzugsfähig, da derartige Räume schon ihrer Art und ihrer Einrichtung nach erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen.

Bei Zahlungen des Arbeitgebers für ein Büro des Arbeitnehmers, das die Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer/Büro nicht erfüllt, handelt es sich konsequenterweise um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Die Zahlungen des Arbeitgebers für ein Büro, das sich in der Wohnung oder im Haus des Arbeitnehmers befindet, können Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sein, wenn die Büronutzung im vorrangigen Interesse des Arbeitgebers liegt. Davon kann aber bei einem Zuschuss des Arbeitgebers für die Nutzung einer Arbeitsecke in der Wohnung des Arbeitnehmers nicht ausgegangen werden.

Fazit:

Der Arbeitnehmer kann Aufwendungen für eine sogenannte Arbeitsecke nicht als Werbungskosten abziehen. Wenn der Arbeitgeber einen Zuschuss für das Homeoffice

(Arbeitsecke) zahlt, handelt es sich um lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn.

5. Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer⁴⁵

Der Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer ist möglich, wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein Poolarbeitsplatz kann als ein anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b) Satz 2 EStG zu Verfügung stehen, wenn bei diesem nach den tatsächlichen Gegebenheiten insbesondere durch eine ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen ggf. ergänzt durch arbeitgeberseitig organisierte, dienstliche Nutzungseinteilungen gewährleistet ist, dass der Arbeitnehmer seine beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen kann.

Hessisches FG, Urteil vom 30.07.2020 - 3 K 1220/19

Der Sachverhalt:

Die Kläger sind Eheleute, die vom Finanzamt zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Im Streitzeitraum war der Kläger als IT-Projektleiter bei der A-GmbH und die Klägerin als Sachbearbeiterin im öffentlichen Dienst beschäftigt. Daraus erzielten sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Einkommensteuererklärung 2017 machten die Kläger jeweils 1.250 € für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Zur Begründung berief sich der Kläger auf ein Konzept seines Arbeitgebers. Darin ist u.a. das Desk Sharing Prinzip verankert, wonach „aufgrund des bedarfsorientierten Angebots an Arbeitsplätzen eine feste Zuordnung einzelner Arbeitsplätze zu bestimmten Mitarbeitern üblicherweise nicht stattfindet; was voraussetzt, dass Mitarbeiter Arbeitsplätze in der Regel teilen müssen.“ Dedizierte Arbeitsplatzzuweisungen aufgrund gesundheitlicher- oder aufgabenspezifischer Erforderlichkeiten bleiben hiervon unberührt. Es wird zudem sichergestellt, dass für jeden anwesenden Mitarbeiter ausreichend bedarfsgerechte Arbeitsmöglichkeiten vorhanden seien. Und es besteht die Möglichkeit, in Ausnahme vom Desk Sharing Prinzip auch ohne gesundheitliche und aufgabenspezifische Erforderlichkeiten Mitarbeitern Arbeitsplätze dauerhaft fest zuzuweisen, soweit die Mitarbeiter ein berechtigtes Interesse anmelden.

Der Klägerin stand im Streitzeitraum bei ihrem Arbeitgeber durchgehend ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Infolge einer Erkrankung erhielt sie von ihrem Arbeitgeber die Genehmigung, zwei Tage pro Woche von zu Hause aus arbeiten zu dürfen. Im Einkommen-

⁴⁵ Nach www.otto-schmidt.de/news/steuerrecht

steuerbescheid 2017 erkannte das Finanzamt die vorgenannten Aufwendungen nicht an.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Die Gründe:

Das Finanzamt hat den Werbungskostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer sowohl im Hinblick auf den Kläger als auch auf die Klägerin zu Recht abgelehnt.

Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b) Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt.

Ein „anderer Arbeitsplatz“ i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b) Satz 2 EStG ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, sofern er zu Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Eine „je-derzeitige Zugriffsmöglichkeit“ auf den anderen Arbeitsplatz ist nicht zwingend erforderlich. Ein Poolarbeitsplatz kann daher als ein anderer Arbeitsplatz i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b) Satz 2 EStG zu Verfügung stehen, wenn bei diesem nach den tatsächlichen Gegebenheiten insbesondere durch eine ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen ggf. ergänzt durch arbeitgeberseitig organisierte, dienstliche Nutzungseinteilungen gewährleistet ist, dass der Arbeitnehmer seine beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen kann.

Vorliegend sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b) Sätze 2 und 3 EStG nicht erfüllt. Dafür, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit der Kläger darstellen könnte, liegen keine Anhaltspunkte vor, so dass es vorliegend allein darauf ankommt, ob ihnen ein anderer als der häusliche Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Hinsichtlich des Klägers steht es nicht zur Überzeugung des Gerichts fest, dass ihm an seiner Arbeitsstätte kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Zwar hat er relativ detailliert vorgetragen, dass es ihm oftmals nicht möglich war, seiner Arbeit bei seinem Arbeitgeber nachzugehen und er deshalb gezwungen war, ins Home-Office auszuweichen. Das Gericht hält es nicht für ausgeschlossen, dass dem tatsächlich so war. Dem steht allerdings das Konzept der A-GmbH entgegen, wonach arbeitgeberseitig sichergestellt wird, dass für jeden anwesenden Mitarbeiter ausreichend bedarfsgerechte Arbeitsmöglichkeiten vorhanden sind.

Hinsichtlich der Klägerin ist der klägerische Vortrag bereits unschlüssig (d.h. der eigene Sachvortrag erfüllt bereits nicht die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b) EStG). Der Klägerin steht bei ihrem Arbeitgeber durchgehend ein Arbeitsplatz zur Verfügung, an dem sie ihrer Tätigkeit nachgehen könnte. Dass sie das aus in ihrer Person liegenden

medizinischen Gründen nicht tut, führt zu keiner abweichenden rechtlichen Beurteilung. Dieser Sachverhalt ist in der vorgenannten Norm nicht abgebildet; eine Analogie kommt nicht in Betracht.

6. Zur Abzugsfähigkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem Pool-Arbeitsplatz⁴⁶

FG Hessen, Urteil vom 30.07.2020 3 K 1220/19

Das Hessische FG hat mit Urteil vom 30.7.2020 entschieden, dass als anderer zur Verfügung stehender Arbeitsplatz i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG auch ein Poolarbeitsplatz zu qualifizieren sein kann.

Anmerkung:

Die Kläger (zusammenveranlagte Eheleute) machten in ihrer Einkommensteuererklärung im Streitjahr jeweils 1.250 € für ein häusliches Arbeitszimmer bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Der Kläger verwies zur Begründung auf das Konzept seines Arbeitgebers, welches u. a. die Teilung von Arbeitsplätzen innerhalb der Beschäftigten (Desk Sharing Prinzip; Pool-Arbeitsplatz) unter Sicherstellung einer bedarfsgerechten Arbeitsmöglichkeit für jeden anwesenden Mitarbeiter vorsieht. Der Klägerin stand hingegen durchgehend ein Arbeitsplatz bei ihrem Arbeitgeber zur Verfügung. Sie erhielt infolge einer Erkrankung von ihrem Arbeitgeber die Genehmigung, zwei Tage pro Woche von zu Hause zu arbeiten zu dürfen. Das Finanzamt erkannte den Werbungskostenabzug der Kläger nicht an. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht oder die betriebliche oder berufliche Nutzung mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt, kommt ein Abzug von Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer in Frage (§ 9 Abs. 5 i. V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG). Der Abzug ist auf 1.250 € begrenzt. Das Finanzgericht führte aus, dass ein „anderer Arbeitsplatz“ i. S. der Norm grds. jeder Arbeitsplatz sein könne, sofern er zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet sei. Hierzu zähle auch ein Arbeitsplatz in einem Großraumbüro, der dem Steuerpflichtigen nicht individuell zugeordnet sei. Gleiches gelte für einen Poolarbeitsplatz. Indes sei eine S. 3795 „jederzeitige Zugriffsmöglichkeit“ nicht zwingend notwendig. Aus diesen Gründen kann ein Poolarbeitsplatz als „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung stehen, wenn sichergestellt ist, dass der Arbeitnehmer nach den tatsächlichen Gegebenheiten seine beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen

⁴⁶ NWB 51/2020 S. 3794

kann. Entscheidend ist insbesondere eine ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen, welche durch arbeitgeberseitig organisierte, dienstliche Nutzungseinteilungen ergänzt werden kann. In Bezug auf den Kläger konnte das Gericht aufgrund des Arbeitgeberkonzeptes nicht ausschließen, dass ihm an seiner Arbeitsstätte kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Hinsichtlich der Klägerin sah der Senat die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG insgesamt nicht als gegeben an, da ihr bei ihrem Arbeitgeber durchgehend ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand.

VI. Vermietung und Verpachtung

1. Sonderabschreibung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG⁴⁷

Grundsätze zur Sonderabschreibung nach § 7b EStG

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG i. H. v. 5 % pro Jahr für eine vermietete Immobilie in den ersten vier Jahren, wird unter folgenden Voraussetzungen gewährt:

- Es müssen neue Mietwohnungen angeschafft oder hergestellt werden.
- Bauantrag oder Bauanzeige muss nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 erfolgen.
- Die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude dürfen maximal 3.000 EUR pro qm Wohnfläche betragen.
- Die Immobilie muss im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und in den neun folgenden Jahren entgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen werden.
- Es müssen die Vorgaben zur „De-minimis-Verordnung“ beachtet werden (siehe § 7b Abs. 5 EStG).

Hinweis:

Da in der Beratungspraxis zahlreiche Fragen rund um das Thema „Sonderabschreibung nach § 7b EStG“ aufgetaucht sind, hat das Bundesfinanzministerium ein 30-seitiges Anwendungsschreiben mit klarstellenden Antworten veröffentlicht (BMF vom 07.07.2020, IV C 3 – S 2197/19/10009:008).

Definition des Begriffs „Wohnung“ i. S. d. § 7b EStG

Damit die Sonderabschreibung für eine Wohnung in Anspruch genommen werden kann, ist Voraussetzung, dass eine Wohnung i. S. v. § 181 Abs. 9 BewG vorliegt. Das bedeutet im Klartext: Die Wohnung muss Küche, Bad oder Dusche sowie eine Toilette haben und mindestens 23 qm (siehe § 181 Abs. 9 Satz 4 BewG) groß sein, wobei außerhalb der Wohnung belegene Räume nicht zu berücksichtigen sind.

⁴⁷ Quelle: AStW Ausgabe 10 /2020, Seite 747, ID 46843636

Hinweis:

Doch kein Grundsatz ohne Ausnahme. Es reichen ausnahmsweise mindestens 20 qm Wohnfläche, wenn es sich entweder um eine Wohnung in einem Studentenwohnheim in Gestalt eines Appartementhauses oder um ein abgeschlossenes Appartement in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes Wohnen handelt. Diese Appartements müssen zumindest über eine Kochgelegenheit und ein Bad/WC verfügen (BMF 07.07.2020, Rz. 21).

Voraussetzungen zur „entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken“

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG setzt voraus, dass die neue Wohnung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sowie in den folgenden neun Jahren entgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen wird. Dies ist zu bejahen, wenn die entgeltliche Überlassung unbefristet oder für mindestens einen Zeitraum von einem Jahr mietvertraglich festgelegt ist.

Eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG scheidet dagegen aus, wenn die Wohnung nur zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt ist, insbesondere bei regelmäßig wechselnden Personen wie z. B. in Ferienwohnungen, Hotels und Boardinghouses sowie bei der Vermietung von Serviced Apartments. Damit sind auch solche Immobilien nicht nach § 7b EStG begünstigt, die im Rahmen einer Airbnb-Mitgliedschaft an regelmäßig wechselnde Mitglieder vermietet werden.

Hinweis:

Eine kürzere Mietdauer ist nur dann unschädlich, wenn der Eigentümer der Immobilie den Nachweis erbringen kann, dass die Wohnung nicht lediglich der vorübergehenden Beherbergung von Personen, sondern der längerfristigen Nutzung zu Wohnzwecken dienen soll. Denkbare Nachweise für eine Mietdauer von unter einem Jahr sind beispielsweise die Vermietung an einen Praktikanten für die Dauer des Praktikums oder die Vermietung an einen Studenten für die Dauer eines Semesters (BMF 7.7.20, Rz. 36).

Problemfall Untervermietung bei Sonderabschreibung

Eine Untervermietung durch den Mieter ist bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG unschädlich, sofern die Untervermietung wiederum zu fremden Wohnzwecken erfolgt (BMF 7.7.20, Tz. 36, vorletzter Satz).

Das bedeutet, dass die Sonderabschreibung kippen kann, sofern der Mieter einen Raum der Wohnung untervermietet und der Untermieter den Raum betrieblich nutzt, beispielsweise als betrieblichen Lagerraum.

Hinweis:

Um das Risiko des (rückwirkenden) Verlusts der Sonderabschreibung zu vermeiden, empfiehlt es sich, im Mietvertrag eine Klausel aufzunehmen, nach der eine Untervermietung in den ersten zehn Jahren des Mietvertrags untersagt ist.

Ermittlung der Wohnfläche i. S. d. § 7b EStG

Die Sonderabschreibung soll nur für Immobilien gewährt werden, bei denen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Gebäude nicht mehr als 3.000 EUR pro qm Wohnfläche betragen.

Entscheidend dafür, ob die Sonderabschreibung gewährt wird oder nicht, ist demnach die Ermittlung der Wohnfläche. Im BMF-Schreiben v. 7.7.2020 wird in Rz. 19 klargestellt, dass Gegenstand der Sonderabschreibung die einzelne neue Mietwohnung „einschließlich der zu ihr gehörenden Nebenräume“ ist. Nebenräume sind Räume, die sich nicht im abgeschlossenen Bereich der Wohnung befinden, aber zu dieser gehören. Gemeint sind Keller- oder Abstellräume, gemeinschaftlich genutzte Räume im selben Gebäude wie Waschküche, Trockenräume, Stellplätze in Tiefgaragen sowie zu einem Gebäude gehörende Garagen (BMF 7.7.20, Rz. 22).

Bei der Ermittlung der Wohnfläche i. S. v. § 7b EStG sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Die Flächen von Nebenräumen, die der Wohnung vollständig zuzuordnen sind (z. B. Hobbyraum oder Kellerabteil), werden mit ihrer vollen Fläche der Wohnfläche in § 7b EStG hinzugerechnet.
- Gemeinschaftlich genutzte Nebenräume sind entsprechend des Miteigentumsanteils an der Nutzfläche des gesamten Gebäudes bei Ermittlung der Wohnfläche i. S. d. § 7b EStG zu erfassen (BMF 7.7.20, Rz. 56).

- Funktionsflächen wie Haustechnikflächen, Aufzüge oder Treppenhäuser sind dagegen nicht in die Wohnflächenermittlung i. S. d. § 7b EStG einzubeziehen (BMF 7.7.20, Rz. 54 – 64).

PRAXISTIPP:

Selbst wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten für eine neue Wohnung also über 3.000 EUR je qm Wohnfläche liegen, muss das nicht das Aus für die Sonderabschreibung nach § 7b EStG bedeuten. Suchen Sie nach Nebenräumen, die ganz oder anteilig in die Wohnfläche einbezogen werden können. Dadurch mindern sich die vorhandenen Kosten je qm möglicherweise unter die 3.000-EUR-Grenze.

2. Gewerblicher Grundstückshandel bei Errichtung eines Erweiterungsbaus⁴⁸

Bundesfinanzhof, Urteil vom 09.07.2020 – X R 18/18 und 19/18, DStR 2020, 1555

Umfangreiche Bau- und Erweiterungsmaßnahmen, die bei bevorstehender Veräußerung an einer langjährig privat vermieteten Immobilie vorgenommen werden, können dazu führen, dass das Grundstück einem gewerblichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 15.01.2020 (Az. X R 18, 19/18) entschieden.

Im entschiedenen Fall war ein bebautes Grundstück seit den 1980er Jahren an ein Senioren- und Pflegeheim vermietet worden. 1999 beantragte der Vermieter die Genehmigung für die Errichtung eines Erweiterungsbaus, der 2004 fertiggestellt wurde. Mitte 2005 brachte er die Immobilie in eine von ihm gegründete gewerbliche Kommanditgesellschaft ein, die das Mietverhältnis mit dem Heim fortsetzte. Das Finanzamt ging davon aus, dass das Grundstück nicht aus einem Privat-, sondern aus einem Betriebsvermögen eingebracht wurde und besteuerte den hieraus entstandenen Gewinn.

⁴⁸ Nach stb.web

Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel

In Fortentwicklung der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel könne dies – so der BFH – für privat vermietete Immobilien jedenfalls dann der Fall sein, wenn Steuerpflichtige im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreifen, die derart umfassend seien, dass hierdurch das bereits bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen bisherigen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert, sondern ein neues Wirtschaftsgut „Gebäude“ hergestellt werde.

Vollentgeltlicher Vorgang

Der BFH verwies die Sache an vorinstanzliche Finanzgericht zurück, das diesbezüglich nun weitere Feststellungen treffen muss. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommen, dass das Grundstück aus einem Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen der KG eingebracht wurde, handelte es sich – so der abschließende Hinweis des BFH – nicht etwa um einen teil-, sondern vielmehr um einen vollentgeltlichen Vorgang. Denn als Gegenleistung für die Einbringung übernahm die KG neben der Gewährung von 100 Prozent der Gesellschaftsrechte sämtliche im Zusammenhang mit der Immobilie stehenden Verbindlichkeiten. Die Zusammenfassung dieser beiden Entgeltkomponenten entsprach dem Grundstücksverkehrswert.

3. 66-Prozent-Grenze: Ist der Mietspiegel immer maßgeblich?⁴⁹

Welchen Wert müssen Sie der 66-Prozent-Grenze zugrunde legen, wenn Sie eine Wohnung verbilligt an Angehörige überlassen und trotzdem den vollen Werbungskostenabzug geltend machen wollen? Den örtlichen Mietspiegel oder die Miete, die Sie für eine vergleichbare Wohnung von Dritten verlangen? Mit dieser Frage muss sich der BFH auseinandersetzen. Das FG Thüringen hat sich in der Vorinstanz auf die Seite des Finanzamts gestellt und die höhere Miete des Dritten zur Bemessungsgrundlage erhoben.

Hintergrund:

Wenn Sie eine Immobilie oder Wohnung an nahe Angehörige vermieten, müssen Sie mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete verlangen, damit Sie die Werbungskosten voll abziehen können. Im konkreten Fall wäre die 66-Prozent-Grenze überschritten gewesen, wenn sich das Finanzamt am örtlichen Mietspiegel orientiert hätte. Es nahm aber

⁴⁹ Quelle: SSP, Ausgabe 09 / 2020, Seite 4 | ID 46762255

die um 20 Prozent höhere Miete als Maßstab, die der Eigentümer vom Mieter einer in Größe und Ausstattung vergleichbaren Wohnung im selben Haus verlangt hatte. Hier war die 66-Prozent-Grenze nicht mehr überschritten. Das FG hatte dagegen nichts auszusetzen (FG Thüringen, Urteil vom 22.10.2019, Az. 3 K 316/19). Die Finanzverwaltung sieht es wohl ähnlich (OFD Frankfurt, Verfügung vom 22.01.2015, Az. S 2253 A – 85 – St 227, Abruf-Nr. 143888).

Hinweis:

Der Vermieter hat Revision zum BFH eingelegt. Sie wird dort unter dem Az. IX R 7/20 geführt.

4. Abzug von Schuldzinsen bei gemischter Nutzung des Grundvermögens⁵⁰

BFH, Urteil vom 04.02.2020, IX R 1/18

Die anteilige Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, das teilweise vermietet und teilweise veräußert werden soll, ist nach denjenigen Kriterien zu beurteilen, die die Rechtsprechung zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat.

Sachverhalt

Im Streitfall ging es um die Frage, in welchem Umfang die Steuerpflichtigen Schuldzinsen als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus der Vermietung von zwei Wohnungen geltend machen können. Insgesamt wurden drei Wohnungen hergestellt und eine Wohnung mit Verlust veräußert.

Entscheidung

Der BFH entschied, dass die zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze entsprechend auf die gesonderte Zuordnung von Darlehen zu den (anteiligen) Herstellungskosten eines Gebäudes

⁵⁰ Quelle: AStW, Ausgabe 07 / 2020, Seite 500 | ID 46629246

anzuwenden sind, das teilweise dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie teilweise dem Erzielen von sonstigen Einkünften (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG) dient.

Die Darlehenszinsen sind nur dann in vollem Umfang bei einer Einkunftsart – hier bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige das Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung dem der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudeteil zugeordnet hat.

Vor diesem Hintergrund ist die anteilige Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, das einerseits dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und andererseits auch dem Erzielen von sonstigen Einkünften dient, nach denselben Kriterien zu beurteilen, die der BFH zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelt hat.

Da die Darlehensmittel im Streitfall lediglich teilweise zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden waren, waren die hierfür entrichteten Zinsen auch nur anteilig bei diesen Einkünften als Werbungskosten abziehbar.

Aufteilungsmaßstab war im Streitfall unter Berücksichtigung der auf die jeweiligen Wohnungen entfallenden Miteigentumsanteile das Verhältnis der jeweiligen Wohn- und Nutzflächen der im Gebäude befindlichen Wohnungen.

5. Gewerblichkeit einer Vermietungstätigkeit bei unüblichen Nebenleistungen des Vermieters⁵¹

FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 19.11.2019 - 8 K 8055/17, rkr.

1. Die Versorgung des vermieteten Objekts mit Strom stellt keine die Gewerblichkeit der Vermietung begründende Sonderleistung dar, wenn die Stromversorgung aus baulichen Gründen nur über ein auf dem Areal selbst betriebenes Netz erfolgen kann und der Vermieter das Objekt daher ohne die Bereitstellung der Stromversorgung nicht hätte vermieten können.
2. Die Verpflichtung des Vermieters zur Bereitstellung von Bewachungsdienstleistungen durch einen Sicherheitsdienst im überwiegenden Interesse des Mieters stellt eine Sonderleistung dar, die über die bloße Verwaltung der vermieteten Immobilie hinausgeht und damit zur Gewerblichkeit der Vermietung führt. Zugleich handelt es sich um ein für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schädliches Nebengeschäft.

⁵¹ DStRE 2020 S. 859 Nr. 14

3. Die Überlassung von Betriebsvorrichtungen und sonstigen Mobilien, die nicht zum Grundvermögen gehören (im Streitfall ein Gabelstapler), ist regelmäßig keine Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz, sondern eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit, die sich hinsichtlich der erweiterten Kürzung begünstigungsschädlich auswirkt.
4. Der Mieter ist nicht wirtschaftlicher Eigentümer des vermieteten Gabelstaplers, wenn der Ausschluss des Eigentümers vom Zugriff auf den Gabelstapler von der Zahlungsbereitschaft und -fähigkeit des Vermieters und nicht allein vom Willen des Mieters abhängt.

6. Ausnahmenvorschrift des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 2. Alternative EStG

Anwendung des BFH-Urteils vom 3. September 2019, IX R 10/19, BStBl 2020 II S. 310

BMF, Schreiben vom 17.06.2020 - IV C 1 - S 2256 /08/10006 :006

Zur Anwendung der Ausnahmenvorschrift des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 2. Alternative EStG gilt unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder und unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 3. September 2019, BStBl 2020 II S. 310 der folgende Grundsatz:

Von der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG sind Wirtschaftsgüter ausgenommen, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Dabei muss die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken über einen zusammenhängenden Zeitraum vorliegen, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt. Es genügt hierbei, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung zumindest am 1. Januar, im Vorjahr der Veräußerung durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung mindestens am 31. Dezember zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Es ist mithin unschädlich, wenn das Wirtschaftsgut im Anschluss an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach den vorgenannten zeitlichen Kriterien im Jahr der Veräußerung vermietet wird. Wird das Wirtschaftsgut hingegen im Vorjahr der Veräußerung kurzfristig zu anderen Zwecken genutzt (z.B. vorübergehende Vermietung) oder kommt es im Vorjahr der Veräußerung zu einem vorübergehenden Leerstand, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Soweit das BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2000 (BStBl 2000 I S. 1383) im 2. Tiert zu Randziffer 25 von anderen Rechtsgrundsätzen ausgeht, wird hieran nicht mehr festgehalten.

Dieses Schreiben findet auf alle offenen Fälle Anwendung.

7. Gestaltungsüberlegungen zu anschaffungsnahe Herstellungskosten⁵²

BFH, Urteil vom 28.04.2020, IX B 121/19

Geht es um die Auslegung gesetzlicher Vorschriften, nimmt es die Finanzverwaltung meist sehr genau mit dem gesetzlichen Wortlaut. Das führt im Umkehrschluss jedoch dazu, dass Sie auch für Ihre Mandanten auf den unmissverständlichen Wortlaut einer gesetzlichen Bestimmung beharren sollten. Ein aktueller Beschluss des BFH bestätigt diese Auffassung und eröffnet dadurch im Bereich anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG interessanten Gestaltungsspielraum.

Grundsätze zur Regelung der anschaffungsnahe Herstellungskosten

Erwirbt ein Mandant eine Immobilie, die er vermieten möchte, prüft das Finanzamt in den ersten drei Jahren nach dem Kauf, wie hoch die Aufwendungen für Instandhaltungs- und Modernisierungsarbeiten sind. Denn überschreiten diese Aufwendungen in diesem Dreijahreszeitraum ohne Umsatzsteuer 15 % der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten, dürfen die Instandhaltungs- und Modernisierungskosten nicht als sofort abziehbare Werbungskosten behandelt werden. Es liegen vielmehr anschaffungsnahe Herstellungskosten vor, die sich nur im Rahmen der Gebäudeabschreibung steuerlich auswirken (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG).

PRAXISTIPP:

In der Praxis stellte sich hier bislang die Frage, ob auch Instandhaltungs- und Modernisierungskosten in die Bemessungsgrundlage zur Prüfung der 15 %-Grenze einbezogen werden dürfen, die „vor“ Anschaffung der Immobilie entstanden sind.

BFH aktuell: Keine anschaffungsnahe Herstellungskosten bei Aufwendungen „vor“ Anschaffung

Diese Praxisfrage ist nun geklärt. Nach einem Beschluss des BFH stellen Instandhaltungs- und Modernisierungskosten, die „vor“ Anschaffung einer Immobilie angefallen sind, keine Aufwendungen i. S. d. 15 %-Grenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG dar.

Hier handelt es sich vielmehr um vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung (BFH, Urteil vom 28.04.2020, IX B 121/19).

⁵² Quelle: AStW, Ausgabe 10 / 2020, Seite 738 | ID 46843634

Begründung der Richter

Der Gesetzeswortlaut der Vorschrift ist hier eindeutig. Nur Instandhaltungs- und Modernisierungskosten, die in dem Dreijahreszeitraum ab Anschaffung ohne Umsatzsteuer mehr als 15 % der Gebäudeanschaffungskosten anfallen, können anschaffungsnahe Herstellungskosten sein, nicht dagegen Aufwendungen „vor“ der Anschaffung.

Darum ging es in dem Streitfall:

Ein Ehepaar unterzeichnete einen Notarvertrag über den Kauf eines Mehrfamilienhauses. Übergang von Nutzen und Lasten war der Januar 2013. Nach Abschluss des Notarvertrags vereinbarten Verkäufer und Käufer, dass der Käufer bereits vor Übergang von Nutzen und Lasten Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen vornehmen darf. Das Finanzamt bezog diese Aufwendungen vor der eigentlichen Anschaffung bei Prüfung der 15 %-Grenze mit ein und kam dadurch zu anschaffungsnahe Herstellungskosten.

Die Richter des BFH kippten diese fiskalische Auffassung.

Beispiel

Ein Mandant erwirbt eine Immobilie, die vermietet werden soll. Inklusive Nebenkosten hat er Anschaffungskosten von 270.000 EUR (davon Anschaffungskosten Gebäude: 150.000 EUR). Vor Übergang von Nutzen und Lasten fallen dem Käufer bereits Instandhaltungs- und Renovierungskosten i. H. v. 67.000 EUR an. In dem Dreijahreszeitraum nach Anschaffung fallen weitere Modernisierungskosten i. H. v. 50.000 EUR an.

Folge

Nach dem Beschluss des BFH darf der Käufer die „vor“ Anschaffung angefallenen Kosten als vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung in der Anlage V zur Einkommensteuererklärung geltend machen. Da die Modernisierungskosten im Dreijahreszeitraum **nach** Anschaffung mehr als 15 % der Anschaffungskosten (50.000 EUR) des Gebäudes betragen, liegen insoweit anschaffungsnahe Herstellungskosten vor, die nur im Rahmen der Gebäudeabschreibung als Werbungskosten geltend gemacht werden dürfen.

Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts zurückgewiesen

Mit dem nicht zur Veröffentlichung bestimmten Beschluss des BFH vom 28.4.2020 hat der BFH die Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts gegen das nicht veröffentlichte Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 13.11.2019 (2 K 2304/17) zurückgewiesen.

Signalwirkung des sehr knapp gehaltenen Beschlusses: Der Gesetzeswortlaut ist unmissverständlich und kann von den Finanzämtern für vor der Anschaffung einer Immobilie angefallene Modernisierungskosten nicht ausgeweitet werden.

Denkbare Reaktionen der Sachbearbeiter bzw. Prüfer der Finanzämter

Die Sachbearbeiter und Prüfer der Finanzämter dürften aufgrund dieses eindeutigen Beschlusses des BFH nach neuen Argumenten suchen, um vor dem Kauf angefallene Werbungskosten als Herstellungskosten zu qualifizieren und diese nur im Rahmen der Gebäudeabschreibung zum Abzug zuzulassen. Denkbar sind folgende Ansätze.

Keine fiktiven Herstellungskosten, sondern originäre Herstellungskosten

Wenn Modernisierungs- und Instandhaltungskosten nicht in die 15 %-Grenze einbezogen werden dürfen, könnte das Finanzamt nach Indizien suchen, dass keine fiktiven, sondern originäre Herstellungskosten vorliegen. Das wäre der Fall, wenn durch die Maßnahmen ein neues Wirtschaftsgut entsteht (z. B. aus einer Wohnung werden zwei Wohnungen; erstmalige Errichtung eines Treppenhauses).

GESTALTUNGSTIPP:

Es sollte bei vor der Anschaffung des Gebäudes entstandenen Aufwendungen darauf geachtet werden, dass keine Indizien dafür vorliegen, dass aktivierungspflichtige Herstellungskosten vorliegen.

Abschluss der Instandhaltungs- und Modernisierungsarbeiten nach Anschaffung

Ein Argument für die Einbeziehung vor der Anschaffung angefallener Kosten in die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG könnte sein, dass die Instandhaltungs- und Modernisierungsarbeiten erst nach Übergang von Nutzen und Lasten abgeschlossen werden.

GESTALTUNGSTIPP:

Um hier Problemen mit dem Finanzamt aus dem Weg zu gehen, sollte darauf geachtet werden, dass die Abnahme der Bauarbeiten unbedingt vor Übergang von Nutzen und Lasten erfolgt. Auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung und auf den Zahlungszeitpunkt kommt es dagegen nicht an.

8. Kaufpreisaufteilung bei Erwerb einer vermieteten Eigentumswohnung

BFH, PM vom 26. November 2020 - Nummer 055/20 - Urteil vom 21.07.2020 zum Az. IX R 26/19

Literatur: von Arps-Aubert, NWB 51/2020, 3819;
Graf/ Nacke, NWB 52f., 3874

Die Finanzgerichte dürfen eine vertragliche Kaufpreisaufteilung auf Grund und Gebäude, die die realen Verhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint, nicht durch die nach Maßgabe der Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums (BMF) ermittelte Aufteilung ersetzen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 21.07.2020 (IX R 26/19) entschieden.

Zum Sachverhalt:

Die Klägerin hat im Jahr 2017 eine (vermietete) Eigentumswohnung in einer Großstadt zum Kaufpreis von 110.000 € erworben. Nach dem Kaufvertrag sollten davon 20.000 € auf das Grundstück entfallen. Dementsprechend ging die Klägerin für Abschreibungszwecke von einem Gebäudeanteil von rund 82 % aus. Hingegen ermittelte das Finanzamt einen Gebäudeanteil von rund 31 %. Dabei legte es die vom BMF im Internet bereitgestellte „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ zugrunde.

Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage ab und sah in der Arbeitshilfe ein geeignetes Wertermittlungsverfahren, um die Marktangemessenheit einer vertraglichen Kaufpreisaufteilung widerlegen zu können, zugleich aber auch eine geeignete Schätzungshilfe.

Dem ist der BFH entgegengetreten. Die Arbeitshilfe des BMF gewährleiste die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude nicht. Denn die Auswahl der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren würde auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren verengt. Auch bleibe der vor allem in großstädtischen Ballungsräumen relevante Orts- oder Regionalisierungsfaktor bei der Ermittlung des Gebäudewerts unberücksichtigt. Deshalb sei das FG im Fall einer streitigen Grundstücksbewertung in der Regel gehalten, das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken einzuholen.

9. Vermietungsobjekt als erste Tätigkeitsstätte bei VuV⁵³

FG Köln vom 19.02.2020 zum Az. 1 K 1209/18

Für die Frage der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) steht dem Vermieter kein Bestimmungsrecht zu. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt dort vor, wo der Vermieter mind. 1/3 seiner Tätigkeiten ausübt.

Grundsatz

Steuerpflichtige, die im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit außerhalb ihrer Wohnung eine erste Tätigkeitsstätte i. S. d. § 9 Abs. 4 EStG haben, können die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 EUR je Entfernungskilometer geltend machen.

Sachverhalt

Im Streitfall besaß der Steuerpflichtige zwei Mehrfamilienhäuser. Der Steuerpflichtige machte hinsichtlich beider Objekte Fahrtkosten auf der Grundlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs geltend. Dabei nahm er für jedes Objekt eine erste Tätigkeitsstätte im jeweiligen Objekt an.

Bei der Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen von Vermietungseinkünften kommen in erster Linie quantitative Kriterien zur Anwendung, da eine Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber nicht in Betracht kommt. Hier mangelt es bereits an einer einem Arbeitgeber vergleichbaren Person. Soweit in der Literatur teilweise die Ansicht vertreten wird, der Steuerpflichtige habe das Dispositionsrecht, seine Wohnung als erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen, teilt das FG diese Auffassung nicht.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG Köln sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte die quantitativen Elemente des § 9 Abs. 4 EStG maßgeblich. Zwar wird der Steuerpflichtige für die Vermietung der einzelnen Objekte weder arbeitstäglich, noch je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage tätig, doch sind die Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 Alt. 2 EStG erfüllt. Hiernach liegt eine erste Tätigkeitsstätte dort vor, wo der Arbeitnehmer mindestens ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Übertragen auf einen Vermieter ist dies der Ort, an dem er mindestens 1/3 der für dieses Objekt erbrachten Tätigkeiten ausübt.

⁵³ Nach www.steuerberater-pressler.de

Bei dieser Beurteilung konnten im Streitfall die beiden Mehrfamilienhäuser zusammengefasst werden, weil sich beide Objekte in einer politischen Gemeinde befinden und die Fahrtaufwendungen stets durch beide Objekte veranlasst sind.

Dagegen sind die Kosten der Fahrten zwischen den Objekten mit den tatsächlichen Kosten bzw. 0,30 EUR je gefahrenem Kilometer anzusetzen. Es handelt sich insoweit nämlich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, sondern um Fahrten zwischen zwei ersten Tätigkeitsstätten.

10. „Stolpersteine“ bei der steuerlichen Förderung energetische Maßnahmen nach § 35c EStG⁵⁴

Im Rahmen des Klimaschutzprogramms der Bundesregierung fördert das BMF bestimmte Maßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung. Doch so erfreulich der „neue“ § 35c EStG auch ist, tun sich in der Praxis wieder einmal viele Zweifelsfragen auf, die die Gerichte beschäftigen werden. Die in der Folge dargestellten Stolpersteine bei der Anwendung der neuen Steuerermäßigungsvorschrift zeigen, dass es – wie häufig im Steuerrecht – auf Details ankommt, die man im Vorfeld einer Sanierung unbedingt im Blick haben sollte.

Überblick über die steuerliche Förderung

Bei Einzelmaßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung sind nach § 35c EStG n. F. 20 % der Aufwendungen (max. 40.000 EUR pro Wohnobjekt), verteilt über drei Jahre, steuerlich abziehbar. In den ersten beiden Jahren beträgt der Fördersatz 7 %, im dritten Jahr 6 %. Bei der energetischen Baubegleitung und Fachplanung sind abweichend davon 50 % der anfallenden Kosten begünstigt. Der Abzug erfolgt von der individuellen Steuerschuld. Die steuerliche Förderung ist bereits zum 1.1.20 in Kraft getreten und kann deshalb bereits mit der ESt-Erklärung für 2020 geltend gemacht werden. Sie gilt für energetische Maßnahmen, die spätestens bis zum 31.12.29 abgeschlossen sein müssen.

Merke: Die Durchführung einer energetischen Sanierungsmaßnahme muss durch eine Bescheinigung des Fachunternehmens oder einen Energieberater (mit Ausstellungsbeurteilung nach § 21 Energieeinsparverordnung) bestätigt werden. Für die Bescheinigung ist ein amtliches Muster zu verwenden, das der Steuererklärung beizufügen ist (BMF 31.03.2020, BStBl I 20, 484).

⁵⁴ Nach Nacke, GStB 12/2020, 419ff.

Beginn und Abschluss der energetischen Maßnahme

Der zeitliche Anwendungsbereich ist auf den ersten Blick unproblematisch. Die Neuregelung gilt für energetische Maßnahmen, die im Zeitraum 01.01.2020 bis 31.12.2029 begonnen und abgeschlossen wurden.

Der Beginn der Sanierungsmaßnahme ist nach § 52 Abs. 35b S. 3 EStG der „Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung“. Zwar normiert das Gesetz diesen Fall als Auffangtatbestand. Er stellt aber in der Realität den Grundtatbestand dar. Denn viele Bauvorhaben, die unter § 35c EStG fallen, sind weder genehmigungs- noch anzeigepflichtig (z. B. Erneuerung der Heizungsanlage, s. Urban, FR 20, 359). Der maßgebliche Beginn der Bauausführung erfolgt mit konkreten Baumaßnahmen am Gebäude (ebenso Bleschick in: BeckOK EStG, § 35c Rz. 31; a. A. Reddig in: Kirchhof, § 35c Rz. 6, der bereits den Abschluss des Werkvertrags genügen lässt). Ist das Bauvorhaben baugenehmigungspflichtig, kommt es auf die Antragstellung an (§ 52 Abs. 35b S. 2 EStG).

Dabei dürfte entsprechend der Regelung in § 52 Abs. 35b S. 3 1. Alt. EStG auf den Eingang des Bauantrags bei der Baubehörde abzustellen sein (vgl. BFH 17.12.81, V R 21/77, BStBl II 82, 231). Bei nicht genehmigungsbedürftigen Vorhaben, die nach Maßgabe des Bauordnungsrechts der zuständigen Behörde zur Kenntnis zu geben sind, gilt als Beginn der Eingang der Kenntnissgabe bei der zuständigen Behörde (§ 52 Abs. 35b S. 3 EStG).

• Beispiel

A hat bereits für durchzuführende energetische Maßnahmen im Dezember 2019 einen Werkvertrag abgeschlossen. Die Maßnahmen wurden 2020 durchgeführt.

Lösung: M. E. liegt der Beginn der Bauausführung im Jahr 2020, sodass die Maßnahme förderungswürdig ist (a. A. Reddig in: Kirchhof, § 35c Rz. 6).

§ 35c EStG ist auf energetische Maßnahmen nur dann anwendbar, wenn sie vor dem 1.1.30 „abgeschlossen“ wurden (§ 52 Abs. 35b S. 1 EStG). Leider hat der Gesetzgeber den „Abschluss“ der Maßnahme gegen Ende der Wirkungskdauer nicht näher definiert. Hier hilft vordergründig die Gesetzesbegründung weiter. Danach ist die förderbare Einzelmaßnahme abgeschlossen, wenn der Leistungserbringer eine Rechnung erstellt und der Steuerpflichtige die Leistung unbefristet beglichen hat (BT-Drucks. 19/14338, 23). Der Wortlaut der Vorschrift lässt dagegen m. E. auch einen Bezug auf die bautechnische Umsetzung **ohne Rücksicht auf die Abrechnung bzw. Zahlung** zu (zur ähnlichen Problematik bei der 3-Jahresfrist bei den anschaffungsnahen Herstellungskosten, s. Kuloosa in: Schmidt, § 6 EStG, Rz. 387). M. E. hat der Gesetzgeber hier seinen Willen nicht im Gesetz zum Ausdruck gebracht. Das Gesetz ist aber insoweit nicht lückenhaft, sodass

keine Grundlage für eine Rechtsfortbildung besteht (a. A. Schallmoser in: Blümich, § 35c EStG, Rz. 8).

Diese Problematik spielt eine viel entscheidendere Rolle bei der Frage, wann das Erstjahr der Förderung ist. Nach § 35c Abs. 1 S. 1 EStG ermäßigt sich die Steuer „im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme“. Somit dürfte es nach den Ausführungen im vorherigen Absatz m. E. auf deren bautechnische Realisierung ankommen. Dass eine Rechnung erstellt wurde und der Steuerpflichtige sie unbar bezahlt hat, ist zwar Voraussetzung für die Steuerermäßigung (s. § 35c Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG). Aus dem Gesetz ergibt sich aber nicht, dass dies im Jahr der bautechnischen Umsetzung erfolgt sein muss. **Gleichwohl kann nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG eine Ausgabe nur in dem Jahr abgesetzt werden, in dem sie geleistet worden ist.**

- **Beispiel**

A erneuert seine Heizung im Jahr 2020. Die Maßnahme ist am 29.12.20 bautechnisch abgeschlossen. Rechnungsstellung und Bezahlung erfolgen erst in 2021.

Lösung: Da der Aufwand erst 2021 entstanden ist, ist nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG auch die Steuerermäßigung erstmals im Jahr 2021 anzusetzen. Dies führt m. E. zu einem Verlust der Förderung im Erstjahr, denn insoweit ist gem. § 35c Abs. 1 S. 1 EStG die Förderung auf das Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme bezogen (s. auch Bleschick, EStB 20, 142, 143).

Es wäre zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber den Zeitpunkt des Abschlusses der energetischen Maßnahme im Gesetz festlegen würde.

Eine weitere Unklarheit besteht im Hinblick auf ohne Genehmigung/Anzeige begonnene/durchgeführte Vorhaben. Für eine vor 2020 rechtswidrig durchgeführte Baumaßnahme kann ein Bauantrag im Jahr 2020 gestellt oder eine Anzeige vorgenommen werden und damit die Anwendungsregelung in ihren Voraussetzungen dem Wortlaut nach erfüllt sein (s. § 52 Abs. 35b S. 2 und S. 3 1. Alt EStG). M. E. dürfte für diese Fälle eine Steuerbegünstigung jedoch nicht in Betracht kommen. Dies bringt auch die Gesetzesbegründung (s. BT-Drucks. 19/14338, 23) zum Ausdruck. Danach sollen nur Baumaßnahmen gefördert werden, die nach dem 31.12.2019 begonnen wurden.

Ausschluss von Betriebsausgaben, Werbungskosten etc. und das Verhältnis zu § 35a EStG

Nach § 35c Abs. 3 S. 1 EStG dürfen die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder agB „berücksichtigt“ worden sein. Diese Formulierung weist darauf hin, dass es nicht darauf ankommt, ob es sich um Werbungskosten, Betriebsausgaben etc. handelt oder ein Abzugsverbot besteht (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG), sondern allein, ob sie als solche bei der Veranlagung berücksichtigt wurden. Ist dies der Fall, obwohl es sich z. B. nicht um Werbungskosten handelte, kommt danach eine Steuerbegünstigung nach § 35c EStG nicht in Betracht.

Der entgegenstehende Wortlaut der Gesetzesbegründung ändert daran nichts (dort heißt es: „Kommt für die Aufwendungen bereits ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug **in Betracht** ... kann insoweit keine Steuerermäßigung nach § 35c EStG beansprucht werden“ – BT-Drucks. 19/14338, 22). Eine planwidrige Regelungslücke lässt sich wiederum nicht erkennen. Eine Steuerermäßigung nach § 35c EStG scheidet somit aus, wenn die Aufwendungen zwar z. B. keine Betriebsausgaben sind, jedoch als solche bei der Veranlagung berücksichtigt wurden (ebenso Urban, FR 20, 355). Im Gegenzug kommt § 35c EStG zur Anwendung, wenn ein Werbungskostenabzugsverbot eingreift, weil dann gerade keine Berücksichtigung bei der Veranlagung erfolgt ist (ebenso Levedag in: Schmidt, § 35c EStG, Rz 10; Seifert, Stbg 20, 106).

PRAXISTIPP:

Bei Aufwendungen, die beide Tatbestände erfüllen, kann sich im Rahmen der Steuererklärung durchaus auch ein Wahlrecht ergeben. So steht es dem Steuerpflichtigen z. B. frei, keine außergewöhnlichen Belastungen geltend zu machen und die Kosten stattdessen als energetische Maßnahmen gem. § 35c EStG in Abzug zu bringen (ebenso Seifert, Stbg 20, 107). Dieses gesetzlich eingeräumte Wahlrecht kann z. B. von Bedeutung sein, wenn behinderungsbedingte Umbaukosten entstehen, die zugleich als energetische Gebäudesanierungsmaßnahmen i. S. d. § 35c Abs. 1 EStG einzuordnen sind.

Gleiches gilt für die Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Auch hier ist wahlweise ein Antrag nach § 35a EStG oder nach § 35c EStG möglich (ebenso Seifert, Stbg 20, 107), denn nach § 35c Abs. 3 S. 2 EStG kommt die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen nur dann nicht in Betracht, wenn eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG „**in Anspruch genommen wird**“.

- **Beispiel**

A erneuert im Jahr 2020 seine Haustür und die Fenster. Es entstehen Arbeitskosten für die Haustür in Höhe von 6.000 EUR.

Lösung: A kann hier wählen, ob er einen Antrag nach § 35a EStG stellt und damit 1.200 EUR (= 20 %) steuermindernd im VZ 2020 geltend macht, oder ob er die Aufwendungen als energetische Maßnahme berücksichtigt und nur 7 % im Erstjahr von der Einkommensteuer absetzt. Hat er die Aufwendungen für die Haustür neben den anderen Aufwendungen bereits als energetische Maßnahmen geltend gemacht, kann er m. E. den Antrag nach § 35c EStG bzgl. der Haustür noch im Einspruchsverfahren rückgängig machen und einen Antrag nach § 35a EStG stellen.

Energetische Maßnahmen bei einem Arbeitszimmer

Nach § 35c Abs. 1 S. 1 EStG ist erforderlich, dass das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein Arbeitszimmer in einer selbst genutzten Wohnung dürfte nicht zu den Flächen gehören, die zu Wohnzwecken genutzt werden (so auch Urban, FR 20, 356f; a. A. mit Bezugnahme auf die BT-Drucks. 19/14338, 22 Schallmoser in: Blümich, § 35c EStG, Rz. 15; Strahl, KÖSDI 20, 21602, 18; Seifert, Stbg 20, 106).

Hier ist spiegelbildlich eine ähnliche Rechtsfrage relevant, wie sie sich auch im Rahmen der Spekulationsbesteuerung nach § 23 EStG stellt (vgl. ausführlich Günther, GStB 20, 279). Dort geht es um die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung bei einer selbst genutzten Wohnung nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auch im Hinblick auf das Arbeitszimmer gegeben sind (str., s. z. B. FG Baden-Württemberg 23.7.19, 5 K 338/19, Rev. BFH: IX R 27/19; BMF 5.10.00, BStBl I 00, 1383, Rz. 21). Damit dürfte der flächenmäßige Anteil der energetischen Maßnahmen, der auf das Arbeitszimmer entfällt, m. E. nicht förderungswürdig sein (ebenso Levedag in: Schmidt, § 35c Rz. 10). Eine entsprechende Kürzung der Steuerermäßigung nach § 35c EStG ist unter Bezugnahme auf Abs. 3 daher vorzunehmen.

Dem steht auch nicht die Gesetzesbegründung entgegen. Danach soll unschädlich sein, wenn Teile der Wohnung als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden (BT-Drucks. 19/14338, 22). Im folgenden Satz der Gesetzesbegründung wird aber postuliert, dass eine Förderung ausscheide, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden, was bei einem anerkannten Arbeitszimmer aber der Fall ist.

MERKE:

Da sich die Begründung des Gesetzentwurfs nicht im Wortlaut wiederfindet und eine planwidrige Regelungslücke allein schon wegen der Widersprüchlichkeit der Gesetzesbegründung (vgl. zur Widersprüchlichkeit von Aussagen im Gesetzgebungsverfahren BFH 20.3.14, VI R 29/13, BStBl II 14, 849, Rz. 17) an dieser Stelle nicht festgestellt werden kann, kommt m. E. auch eine Rechtsfortbildung nicht in Betracht.

- **Beispiel**

A hat ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Haus (200 qm), das er mit energetischen Maßnahmen mit einer Wärmedämmung versieht. In dem Haus befindet sich ein Arbeitszimmer (20 qm).

Lösung: 10 % der Aufwendungen entfallen auf das Arbeitszimmer und können m. E. nicht als energetische Maßnahmen berücksichtigt werden. Bis zur höchstrichterlichen Klärung sollten entsprechende Verfahren offengehalten werden.

Energetische Maßnahmen an älteren Gebäuden

Eine Voraussetzung für die steuerliche Förderung ist, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Durchführung der energetischen Maßnahmen älter als zehn Jahre ist (§ 35c Abs. 1 S. 2 EStG). M. E. ist hierbei auf den Beginn der Durchführung abzustellen. Dabei fängt der 10-Jahreszeitraum mit Beginn der Herstellung des Objekts an (§ 35c Abs. 1 S. 2 Hs. 2 EStG).

Hinweis:

Hier dürften als Beginn der Herstellung – entsprechend der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 35b EStG – bereits die Vorarbeiten bzw. erfolgte Anzeigen oder Bauanträge gelten. Sie bilden mit der Errichtung der Maßnahme einen einheitlichen Vorgang (vgl. z. B. BFH 14.3.12, IV R 6/09, BFH/NV 12, 1122, Rz. 19; BFH 23.11.78, IV R 20/75, BStBl II 79, 143, 145; ebenso Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 35c EStG, Rz. 28; a. A. Bleschick in: Beck OK EStG, § 35c Rz. 167).

- **Beispiel**

A hat am 1.5.10 den Bauantrag für sein Wohnhaus gestellt. Am 01.06.2020 beginnt er mit der Durchführung energetischer Maßnahmen an seinem Wohnhaus.

Lösung: A hat die 10-Jahresfrist eingehalten, da der Beginn der Herstellung seines Wohnhauses über zehn Jahre her ist (Zeitpunkt des Bauantrags ist maßgeblich).

Zusammenfassung

Die dargestellten Stolpersteine bei der Anwendung der neuen Steuerermäßigung zeigen, dass es – wie häufig im Steuerrecht – auf die Einzelregelungen im Detail ankommt, deren Inhalt zudem streitig ist. Besonders das Wahlrecht bei den Aufwendungen mit Antragsrecht ist zu beachten. Gleiches gilt für die Ausgestaltung der Konkurrenz zu Werbungskosten, Betriebsausgaben etc. Das Problem mit dem Arbeitszimmer kann ebenfalls praxisrelevant werden. Des Weiteren sind die Anwendungszeitpunkte im Einzelfall von besonderer Bedeutung. Die vielen offenen Fragen sind letztlich durch die Rechtsprechung zu klären. Der Anwender sollte aber schon bei der praktischen Umsetzung der Norm auf diese Probleme achten.

11. Steuerliche Förderung energetischer Maßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden⁵⁵

Einzelfragen zu § 35c EStG

BMF, Schreiben vom 14.01.2021 – IV C 1 -S 2296-c/20/10004 :006 [2021/0031094]

Mit Schreiben vom 14.01.2021 erläutert das BMF Einzelfragen zur Anwendung der Regelung über die Steuerermäßigung nach § 35c EStG und der Verordnung zur Bestimmung von Mindestanforderungen für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden nach § 35c EStG (Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung – ESanMV).

Zur *Antragstellung* und zum *Verfahren* bestimmt das Schreiben, dass der Antrag auf die Steuerermäßigung nach § 35c EStG bis zur Unanfechtbarkeit des betreffenden ESt-Bescheides gestellt werden kann bzw. solange eine Änderung nach den Vorschriften der AO (z.B. § 164 Abs. 2 AO) oder des EStG möglich ist. Um für die Aufwendungen die

⁵⁵ DB 05/2021, 203

Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen gem. § 35c EStG bereits im laufenden Kalenderjahr beim monatlichen LSt-Abzug mit berücksichtigen zu können, kann beim zuständigen FA ein Freibetrag als Elektronisches LSt-Abzugsmerkmal nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c EStG in Höhe des Vierfachen der jährlichen Ermäßigung beantragt werden.

Voraussetzung für die Steuerermäßigung nach § 35c EStG ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme die Mindestanforderungen gem. der jeweiligen Anlage zur ESanMV erfüllt. Davon ist auszugehen, wenn die steuerpflichtige Person eine Bescheinigung des von ihr beauftragten Fachunternehmens oder eine Bescheinigung einer Person mit Ausstellungsberechtigung nach § 21 EnEV/§ 88 GEG vorlegt, aus der sich ergibt, dass die energetische Maßnahme die Mindestanforderungen erfüllt. Steht das Eigentum am begünstigten Objekt mehreren Personen zu, können die der Steuerermäßigung zugrunde liegenden Aufwendungen gem. § 35c Abs. 6 Satz 2 EStG gesondert und einheitlich festgestellt werden.

12. Im Zusammenhang mit der Übergabe eines Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt beim Übernehmer anfallende und vom Übertragenden übernommene Grunderwerbsteuer nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar⁵⁶

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 15.11.2019 - 11 K 322/18

Wird ein vermietetes Grundstück unentgeltlich unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen und übernimmt der Übertragende die infolge der Nießbrauchsbestellung beim Übernehmer anfallende Grunderwerbsteuer, so kann der Übertragende diese Grunderwerbsteuer nicht als Werbungskosten im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte abziehen. Sei eine Zuwendung (hier: Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt) wegen § 12 Nr. 2 EStG in einkommensteuerrechtlicher Sicht notwendig ein privater Vorgang, so können die Kosten, die im Zusammenhang mit einer solchen Vermögensübertragung anfallen, grundsätzlich nicht der Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet werden. Dies gelte auch dann, wenn und soweit die Kosten deshalb angefallen seien, weil sich der Übergeber die weitere Nutzung des zugewendeten Vermögens zur Einkunfts-erzielung vorbehalten habe. Insofern bestehe zwar durchaus auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang der gezahlten Grunderwerbsteuer mit künftigen Vermietungseinkünften des Übergebers. Bei wertender Betrachtung seien die Aufwendungen aber nicht durch

⁵⁶ DStR 02/2021, S. VI

die Absicht, steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, verursacht, sondern unmittelbar durch die unentgeltliche Zuwendung der Immobilie.

13. Zur Berücksichtigung von AfA bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer im Ausland belegenen Immobilie

1. Zu den ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Spezial-Sondervermögens gehören u.a. Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 3 EStG, auch wenn diese aus einem ausländischen Staat stammen.
2. Liegt ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG vor und gehört der Gewinn aus der Veräußerung der im Ausland belegenen Immobilie nicht zu den gem. DBA freizustellenden Einkünften, erfolgt die Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 EStG.
3. Wurden bei der Ermittlung der zunächst erzielten, gem. DBA freigestellten Einkünfte aus der Vermietung der ausländischen Immobilie deutsche AfA abgezogen, führt dies im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Immobilie nicht notwendig zu einer Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG. Eine solche Minderung unterbleibt, wenn zwar die Ermittlung der nach DBA freigestellten Vermietungseinkünfte unter Abzug der deutschen AfA erfolgt ist, die Einkünfte aber weder für die Ermittlung der Einkünfte der Anleger des Fonds als Steuersatzbemessungsgrundlage relevant waren noch in die körperschaftsteuerliche Ermittlung des Einkommens der Fondsanleger Eingang gefunden haben.

BFH, Urteil vom 14.07.2020 – VIII R 37/16, DB 49, 2020, 2615

VII. Bewertungsrecht

1. Bewertung von Immobilien: Wann liegt eine „übliche Miete“ vor?⁵⁷

Der BFH hat die Regeln zur Bewertung von Immobilien näher bestimmt. Demnach ist im Ertragswertverfahren grundsätzlich die vereinbarte Miete maßgeblich, soweit diese „üblich“ ist. Ob eine vertragliche Miete noch als üblich angesehen wird, hängt davon ab, wie stark sie vom untersten oder obersten Wert der Spanne des verwendeten Mietspiegels abweicht. Die Grenze liegt insoweit bei 20 % Abweichung.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil vom 05.12.2019 (II R 41/16) dazu Stellung genommen, ob eine vertraglich vereinbarte oder die ortsübliche Miete im Ertragswertverfahren anzusetzen ist.

Sachverhalt im Besprechungsfall

D und seine Mutter waren Miteigentümer eines bebauten Grundstücks, welches zu privaten Wohnzwecken und für gewerbliche Tätigkeit vermietet wurde. Nach dem Tod der Mutter erbte D deren Miteigentumsanteil.

Im Rahmen seiner Erbschaftsteuererklärung setzte D für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts für vier Einheiten die vertraglich vereinbarten Nettokaltmieten und für die restlichen Einheiten die in dem Mietspiegel ausgewiesenen Mittelwerte an, weil die tatsächliche Miete diese Mittelwerte zu mehr als 20 % überschritt.

Das Finanzamt (FA) wich von diesem Ansatz ab und setzte als „übliche Miete“ nicht den Mittelwert, sondern den obersten Wert der im Mietspiegel ausgewiesenen Spanne an. Das FA kam dadurch bei lediglich zwei vermieteten Einheiten zu Abweichungen von der üblichen Miete um mehr als 20 % und setzte den Mittelwert des Mietspiegels an.

Im Übrigen blieb es bei dem Ansatz der (höheren) vertraglich vereinbarten Miete. Einspruch und Klage blieben erfolgreich. Der BFH bestätigte dies im Wesentlichen.

Ortsübliche Miete als Bewertungsmaßstab

Grundsätzlich ist die vertraglich vereinbarte Miete anzusetzen, es sei denn, diese weicht mehr als 20 % von der ortsüblichen Miete ab. Für den BFH ist das Tatbestandsmerkmal der „übliche(n) Miete“ ein unbestimmter Rechtsbegriff, der individuell auszulegen ist. Alle Mietwerte innerhalb der Spannbreite eines Mietspiegels sind nach Ansicht des BFH als üblich anzusehen.

⁵⁷ Nach Scholz, in: www.deubner-steuern.de/news

Erst die Überschreitung bzw. Unterschreitung der jeweiligen Grenzwerte führt zu einer Unüblichkeit. Das entspricht bereits dem allgemeinen Sprachgebrauch, wonach als „üblich“ das bezeichnet wird, was sich „im Rahmen des Üblichen“, also innerhalb einer gewissen Spanne, bewegt.

Für den BFH entspricht es auch dem Zweck der Vorschrift: Es sollen unzutreffende Bewertungsergebnisse vermieden werden, welche sich bei einer ausschließlichen Abhängigkeit des Grundbesitzwerts von einer zufällig oder gezielt vereinbarten tatsächlichen Miete ergeben würden.

Insbesondere soll bei einer Abweichung nach unten einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten durch Vereinbarung einer zu geringen Miete vorgebeugt werden. Umgekehrt soll nach dem Verständnis des BFH vermieden werden, dass im Einzelfall überhöhte Mietzinsen zu einer nicht realitätsgerechten Bewertung führen.

Die Vorschrift ist jedoch nach Auffassung des BFH so auszulegen, dass sie auf Ausnahmefälle beschränkt bleibt. Die Grundbesitzbewertung erfolgt in einem von Typisierung geprägten Verfahren. Abweichungen von der Regelbewertung dürfen nicht zum Regelfall werden. Nach alledem kann nicht auf den Mittelwert abgestellt werden.

Das begründet der BFH damit, dass es andernfalls zu dem dann denkbaren, aber sinnwidrigen Ergebnis führen könnte, dass ein Mietpreis, der noch innerhalb der Spannbreite des Mietspiegels liegt, wegen einer Abweichung von mehr als 20 % vom Mittelwert zu einer Verwerfung der vereinbarten Miete führt.

Diese Wertung wird dadurch bestätigt, dass im Steuerrecht auch an anderen Stellen als übliche Miete jede Miete verstanden wird, die sich innerhalb der in einem Mietspiegel ausgewiesenen Spanne zwischen mehreren Mietwerten bewegt. Für den BFH verkompliziert es die Bewertung auch nicht, wenn als Vergleichsmaßstab statt des Mittelwerts ein äußerer Wert dient.

Denn ebenso wie der Mittelwert ist auch der äußere Wert einfach aus dem Mietspiegel abzulesen. Außerdem stellt der Mittelwert keine verlässlichere Größe dar als die Mietpreisspanne. Als gewogenes Mittel ist er hieraus statistisch abgeleitet und deshalb von gleicher inhaltlicher Plausibilität.

Praxishinweis

Der BFH hat mit dieser Entscheidung die Vorgehensweise der Finanzverwaltung bestätigt und für Rechtsklarheit gesorgt: Im Ertragswertverfahren ist grundsätzlich die vertraglich vereinbarte Miete anzusetzen.

Nur wenn die vertraglich vereinbarte Miete nicht mehr als üblich angesehen werden kann, ist die übliche Miete anzusetzen: Eine vertraglich vereinbarte Miete kann nicht mehr als üblich angesehen werden, wenn sie mehr als 20 % niedriger ist als der unterste

Wert der Spanne des verwendeten Mietspiegels oder wenn sie mehr als 20 % höher ist als der oberste Wert der Spanne.

Auf den Mittelwert kommt es dabei nicht an. Die übliche Miete kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet, mit Hilfe einer Mietdatenbank geschätzt oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden.

BFH, Urteil vom 05.12.2019 - II R 41/16

2. Anwendung von durch den Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssätzen bei der Grundbesitzbewertung iSd § 188 Abs. 2 BewG⁵⁸

Oberste Finanzbehörden der Länder, GLE v. 23.9.2020

Mit BFH-Urteil vom 18.09.2019 - II R 13/16, DStRE 2020, 83, wurde entschieden, dass durch den Gutachterausschuss ermittelte örtliche Liegenschaftszinssätze für die Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer geeignet sind, wenn der Gutachterausschuss die an ihn gerichteten Vorgaben des BauGB sowie der darauf beruhenden Verordnungen eingehalten und die Liegenschaftszinssätze für einen Zeitraum berechnet hat, der den Bewertungsstichtag umfasst. Auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung oder Veröffentlichung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss kommt es für ihre zeitliche Anwendung nicht an.

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den für das Bewertungsrecht zuständigen Vertretern der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder bitte ich, Folgendes zu beachten:

Das BFH-Urteil vom 18.09.2019 - II R 13/16, DStRE 2020, 83, ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. In der Praxis stellt sich das Problem, dass die Daten der Gutachterausschüsse aufgrund des Umstandes, dass sie erst über mehrere Jahre erhoben und gesammelt, dann periodisch ausgewertet und schließlich veröffentlicht werden müssen, stets eine gewisse Zeit nachhängen. Bis zur Ermittlung und Veröffentlichung von Liegenschaftszinssätzen, bei denen der Bewertungsstichtag innerhalb des Zeitraums der ausgewerteten Kauffälle des Gutachterausschusses liegt, können daher unter Umständen mehrere Jahre liegen. Des Weiteren können sich unterschiedliche Liegenschaftszinssätze ergeben, wenn sich die Auswertungszeiträume der Gutachterausschüsse zeitlich überlappen. Darüber hinaus ist es mit dem Grundsatz der retro-graden Wertermittlung unvereinbar, Erkenntnisse aus Daten nach dem Bewertungsstichtag in die Bewertung einzubeziehen.

⁵⁸ DStR 02/2021, 112

Im Vorgriff auf eine mögliche gesetzliche Neuregelung ist R B 188 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019 dahingehend auszulegen, dass die Liegenschaftszinssätze anzuwenden sind, die von den Gutachterausschüssen für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet werden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt.

3. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts⁵⁹

Oberste FinBeh der Länder vom 02.12.2020

Der BFH hält in seinem Urteil vom 05.12.2019 - II R 9/18 in Anknüpfung an sein Urteil vom 11.09.2013 - II R 61/11 (BStBl 2014 II S. 363) und gegen die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.02.2014 (BStBl 2014 I S. 808) an seiner Auffassung fest, dass der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG durch Vorlage eines Gutachtens, nur durch ein Gutachten erbracht werden kann, das der örtlich zuständige Gutachterausschuss oder ein öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von Grundstücken erstellt hat. Nach den gleich lautenden Erlassen der obersten FinBeh der Länder vom 02.12.2020 ist das BFH-Urteil vom 05.12.2019 - II R 9/18 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Die Finanzverwaltung hält weiterhin an ihrer Auffassung fest, dass der Steuerpflichtige den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts regelmäßig durch ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen, der über besondere Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Bewertung von Grundstücken verfügt, erbringen kann (s. u. a. R B 198 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019). Dies sind Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind.

4. Ermittlung des Gebäudesachwerts nach § 190 BewG; Baupreisindizes zur Anpassung der Regelherstellungskosten aus der Anlage 24 BewG für Bewertungsstichtage im Kalenderjahr 2021

BMF-Schreiben vom 18.01.2021 zum GZ IV C 7 -S 3225/20/10001 :002 DOK 2021/0050425

Gemäß § 190 Absatz 2 Satz 4 BewG gebe ich die maßgebenden Baupreisindizes zur Anpassung der Regelherstellungskosten aus der Anlage 24, Teil II., BewG bekannt, die

⁵⁹ NWB 4/2021 S. 246

ausgehend von den vom Statistischen Bundesamt am 8. Januar 2021 veröffentlichten Preisindizes für die Bauwirtschaft (Preisindizes für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden; Jahresdurchschnitt 2020; 2015 = 100) ermittelt wurden und für Bewertungsstichtage im Kalenderjahr 2021 anzuwenden sind.

Baupreisindizes (nach Umbasierung auf das Jahr 2010 = 100)	
Gebäudearten*	Gebäudearten*
1.01. bis 5.1. Anlage 24, Teil II., BewG	5.2. bis 18.2. Anlage 24, Teil II., BewG
129,2	130,1

* Die Bestimmungen in der Anlage 24, Teil II., BewG zum Teileigentum und zur Auffangklausel gelten analog.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

VIII. Kinder im Steuerrecht

1. BFH: Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld⁶⁰

Bundesfinanzhof, Pressemitteilung Nummer 031/20 vom 30. Juli 2020, Urteil vom 19.02.2020, III R 66/18

Nach einer durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz mit Wirkung ab 01.01.2018 in das Kindergeldrecht eingefügten Ausschlussfrist (§ 66 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes) wird das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Regelung ist nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 19.02.2020 III R 66/18 entschieden hat, ist diese Ausschlussfrist bereits bei der Festsetzung des Kindergeldes im Kindergeldbescheid zu berücksichtigen und nicht erst bei der nachfolgenden Auszahlung des festgesetzten Kindergeldes. Setzt die Familienkasse das Kindergeld dagegen über den Sechsmonatszeitraum hinaus fest, muss sie es auch vollständig auszahlen.

Der Kläger ist der Vater einer im Februar 1997 geborenen Tochter. In einem bereits 2015 gestellten Antrag gab der Kläger an, dass seine Tochter ab September 2015 eine Ausbildung zur Erzieherin aufnehmen wolle. Die Familienkasse setzte daraufhin zunächst Kindergeld fest, hob die Kindergeldfestsetzung aber im Juli 2015 mangels Vorlage eines Ausbildungsnachweises wieder auf. Mit einem dann erst im April 2018 bei der Familienkasse eingegangenen Antrag begehrte der Kläger erneut Kindergeld für den Zeitraum ab August 2015. Die Familienkasse setzte in einem Bescheid vom April 2018 laufendes Kindergeld ab dem Monat August 2015 fest. Die Nachzahlung von Kindergeld beschränkte sie jedoch auf den Zeitraum von Oktober 2017 bis April 2018. Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt und erkannte einen Nachzahlungsanspruch auch für die Monate August 2015 bis September 2017 an.

Der BFH hielt die dagegen gerichtete Revision der Familienkasse für unbegründet. Danach ist die Vorschrift über die Ausschlussfrist bereits bei der Festsetzung des Kindergeldes zu berücksichtigen. Dies ergibt sich vor allem daraus, dass der Gesetzgeber die Ausschlussfrist im Zusammenhang mit anderen Bestimmungen geregelt hat, die ebenfalls die Festsetzung des Kindergeldes betreffen. Zudem wird der Zweck der Norm, den Anspruchsteller zu einer zeitnahen Stellung seines Kindergeldantrags zu bewegen und der Familienkasse dadurch die notwendige Aufklärung des Sachverhalts zu ermöglichen, auch erreicht, wenn bereits die rückwirkende Festsetzung des Kindergeldes auf den Sechsmonatszeitraum beschränkt wird. Da die Familienkasse im Streitfall das Kindergeld über den Sechsmonatszeitraum hinaus rückwirkend festgesetzt hatte, hielt sie

⁶⁰ Nach www.sis-verlag.de

der BFH auch für verpflichtet, das Kindergeld in diesem Umfang an den Kläger auszu zahlen.

2. Kinderbetreuungskosten: Abzug von Kosten für ein Kinderferienlager⁶¹

Aufwendungen für die Betreuung eines Kindes, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört, können in Höhe von zwei Dritteln, höchstens bis **zu 4.000€, als Sonderausgaben** abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Begünstigt ist nur eine behütende oder beaufsichtigende Betreuung. Bei der Dienstleistung muss also die persönliche Fürsorge für das Kind im Vordergrund stehen, wie dies z.B. bei Aufwendungen für die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten und Kinderheimen, Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und Ganztagspflegestellen der Fall ist.

Der **Begriff der Kinderbetreuung** ist gesetzlich nicht definiert. Konsequenz ist, dass das, was unter die Kinderbetreuung fällt, im Laufe der Zeit durch die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung ausgelegt werden muss. Nachdem das Finanzgericht (FG) Thüringen die Kosten für die Unterbringung in einem Internat als Betreuungsaufwendungen anerkannt hat, ist die Finanzverwaltung dem gefolgt.

Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. Die Abgrenzung ist im Einzelfall schwierig, weil sich sportliche und andere Freizeitbetätigungen mit der behütenden oder beaufsichtigenden Betreuung vermischen. Die Finanzverwaltung erkennt **Aufwendungen für ein Kinderferienlager** nicht als Kinderbetreuungskosten an, obwohl während des Aufenthalts im Ferienlager sicherlich auch Elemente der behütenden oder beaufsichtigenden Betreuung enthalten sind.

Hinweis:

Das FG Sachsen hat den Abzug der Aufwendungen für ein einwöchiges Kinderferienlager „Windsurfen am Müggelsee“ abgelehnt (Urteil vom 15.03.2017, Az. 2 K 1429/16). Dagegen ist Revision eingelegt worden (BFH Az. III R 50/17). Es ist daher sinnvoll, vergleichbare Fälle bis zur Entscheidung durch den BFH offen zu halten.

⁶¹ Nach Steuerzahler-Tip Nr. 10/2020, 5

3. Kinderfreibeträge: Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung⁶²

Die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (sogenannter BEA-Freibetrag), der dem anderen Elternteil zusteht, ist nicht möglich, wenn das Kind über 18 Jahre alt ist.

BFH, Urteil vom 22.04.2020, Az. III R 61/18

Beispiel:

Die Mutter beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung, dass die Kinderfreibeträge und die BEA-Freibeträge für ihre beiden volljährigen Kinder, die eigentlich dem Vater zustehen, auf sie übertragen werden. Sie begründete ihren Antrag damit, dass der Vater (= Kläger) seiner Unterhaltsverpflichtung nicht ausreichend nachgekommen sei bzw. mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig sei. Das Finanzamt (FA) lehnte zunächst eine Übertragung der Freibeträge auf die Mutter ab. Hiergegen legte die Mutter erfolgreich Einspruch ein. Das FG gab der Klage des Vaters teilweise statt. Es entschied, dass die BEA-Freibeträge für die beiden volljährigen Kinder, die dem Vater zustehen, nicht auf die Mutter übertragen werden können. Bei der Mutter sind daher lediglich die einfachen BEA-Freibeträge zu berücksichtigen.

Der BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück. Eine Übertragung des BEA-Freibetrags ist nach dem eindeutigen Wortlaut in § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG bei volljährigen Kindern nicht vorgesehen. Eine Gesetzesauslegung über den Wortlaut hinaus ist nicht möglich, sodass der BEA-Freibetrag bei volljährigen Kindern nicht übertragen werden kann. Hätte der Gesetzgeber die Übertragung des Kinderfreibetrags mit der Übertragung des BEA-Freibetrags bei volljährigen Kindern koppeln wollen, hätte es hierfür einer klaren gesetzlichen Regelung bedurft.

Auch wenn es wünschenswert erscheinen könnte, die Übertragung des BEA-Freibetrags bei volljährigen Kindern nach denselben Grundsätzen zu regeln wie die Übertragung des Kinderfreibetrags, darf der Anwendungsbereich einer Vorschrift von der Verwaltung und den Gerichten nicht bewusst über die vom Gesetzgeber gesetzten Grenzen ausgedehnt werden.

⁶² Nach Steuerzahler-Tip Nr. 1/2021, 4

IX. PKW-Besteuerung

1. Dienstwagen und Corona-Epidemie⁶³

Aufgrund der Corona-Epidemie arbeiten zahlreiche Arbeitnehmer im Homeoffice. Die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienstwagen werden häufig nicht für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte genutzt. Auch die privaten Fahrten reduzieren sich auf ein Minimum. Es stellt sich die berechtigte Frage, ob wegen dieser veränderten Nutzung Anpassungen an die lohnsteuerrechtliche Behandlung des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagengestellung vorgenommen werden kann.

I. Förderung der Elektromobilität

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und begründet einen als Lohnzufluss zu erfassenden Nutzungsvorteil (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG). Anzusetzen ist der geldwerte Vorteil entweder durch Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode mit 1% des inländischen Bruttolistenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung oder nach der individuellen Nutzungswertmethode anhand der für das Fahrzeug entstehenden Aufwendungen für die tatsächlich durchgeführten Privatfahrten. Zu diesen gehören die Anschaffungs-, Miet- oder Leasingkosten. Die aktuelle steuerliche Förderung der Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge erfolgt zum einen durch die Einführung einer degressiven Abschreibung i.H.v. 25%, höchstens das 2,5-Fache der linearen Abschreibung, für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1512). Zum anderen erfolgt die steuerliche Förderung dieser Fahrzeuge, die seit 01.01.2019 angeschafft oder geleast werden, durch die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die 1%-Regelung. Dazu gilt Folgendes (Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl. I 2019 S. 2451, mit Wirkung vom 01.01.2020):

Bei der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen ist der Bruttolistenpreis dieser Kfz wie nachfolgend in Tab. 1 dargestellt zu ermitteln.

⁶³ Nach Buse, DB 33/2020, 1710

Tab. 1: Bruttolistenpreisermittlung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

Zeitpunkt der Anschaffung	Voraussetzungen	Bemessungsgrundlage	Vorschrift
01.01.2019 – 31.12.2021	CO ₂ -Emission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 40 km (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsgesetz)	1/2	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG
01.01.2019 – 31.12.2030	Null-Emissionen/km und Bruttolistenpreis nicht mehr als 60.000 €	1/4	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG
01.01.2022 – 31.12.2024	CO ₂ -Emission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 60 km	1/2	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 EStG
01.01.2025 – 31.12.2030	CO ₂ -Emission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 80 km	1/2	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 EStG

Bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode sind bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen Abschreibungen, Miet- oder Leasingkosten ebenfalls nur zur Hälfte bzw. zu einem Viertel anzusetzen. Durch Art. 1 Nr. 2 Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ist die Höhe der Bemessungsgrundlage in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG mit Wirkung zum 01.07.2020 von 40.000 € auf 60.000 € angehoben worden (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1512). Die seit dem 08.07.2020 bis zum 31.12.2021 staatlich oder privat gewährten Kaufprämien (vgl. Ergebnis des Koalitionsausschusses vom 03.06.2020) bleiben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage außer Betracht. Unter dem inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist die an diesem Stichtag maßgebliche Preisempfehlung des Herstellers zu verstehen, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländischen Neuwagenmarkt gilt (BT-Drucks. 13/1686 S. 8; BFH vom 08.11.2018 – III R 13/16, DB 2019 S. 519).

II. Gestaltung der privaten Nutzung unter Berücksichtigung der Corona-Epidemie

1. Individuelle Nutzungswertmethode

Die individuelle Berechnungsmethode erfordert, dass der Arbeitnehmer die dienstlich und privat gefahrenen Kilometer sowie die für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Familienheimfahrten zurückgelegten Kilometer im Einzelnen nachweist. Hierzu ist laufend ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen. Die individuelle Nutzungswertmethode kann nicht auf die Privatfahrten oder auf die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beschränkt werden, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug sowohl für die Privatfahrten als auch für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte überlassen hat. Für Arbeitnehmer, die den Nutzungswert des Dienstwagens für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte bisher nach der individuellen Methode ermittelt haben, besteht kein Handlungsbedarf. Sie profitieren von der derzeitigen Situation.

2. Wechsel der Berechnungsmethode

Für die Anwender der 1%-Regelung ist ein unterjähriger Wechsel zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Kraftfahrzeug nicht zulässig (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR, BFH vom 20.03.2014 – VI R 35/12, DB 2014 S. 1465). Ein Wechsel des Verfahrens ist während des Kalenderjahres nur dann möglich, wenn das Fahrzeug gewechselt wird. Der Arbeitnehmer ist im Rahmen seiner persönlichen ESt-Veranlagung nicht an die im LSt-Abzugsverfahren angewandte Methode gebunden. Der Arbeitnehmer kann den Wechsel der Berechnungsmethode bei seiner Veranlagung zur ESt geltend machen.

3. 1%-Regelung

a) Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und mehr als eine Familienheimfahrt

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur Privatnutzung zur Verfügung, ist der steuerpflichtige geldwerte Vorteil auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt. Der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung ist dem Arbeitnehmer bereits mit der Überlassung des Fahrzeugs in folgender Höhe zugeflossen (BFH vom 21.03.2013 – VI R 31/10, DB 2013 S. 1528):

- ❖ für die reinen Privatfahrten mit 1% monatlich,
- ❖ für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte grds. mit 0,03% monatlich je Entfernungskilometer,
- ❖ für die steuerpflichtigen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit 0,002% je Fahrt und Entfernungskilometer.

b) Nutzungsverbot

Der monatliche geldwerte Vorteil für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und mehr als eine Familienheimfahrt entfällt bei einem durch den Arbeitgeber ausgesprochenen oder im Einvernehmen mit dem Arbeitnehmer vereinbarten Nutzungsverbot, das durch entsprechende Unterlagen (z.B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage = Änderungsvereinbarung zum Kfz-Überlassungsvertrag) nachgewiesen wird⁶⁴. Ist der Arbeitsort nicht im Arbeitsvertrag festgelegt, kann der Arbeitgeber von seinem Direktionsrecht Gebrauch machen und den Arbeitnehmer anweisen, seine Tätigkeit im Homeoffice auszuüben. Die erste Tätigkeitsstätte steht dann für die Berufsausübung des Arbeitnehmers faktisch nicht mehr zur Verfügung. Gleiches gilt, wenn das Unternehmen durch eine behördliche Verfügung geschlossen wird. In dieser Situation kann von einem Nutzungsverbot ausgegangen werden mit der Folge, dass eine Nutzungswertbesteuerung für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte unterbleibt. Für die weiterhin mögliche Privatnutzung des Kfz durch den Arbeitnehmer bleibt die Besteuerung bestehen. Gleiches gilt bei einem Nutzungsverzicht des Arbeitnehmers. Stellt der Arbeitgeber den Arbeitnehmer von Fall zu Fall frei, ins Büro zu kommen oder im Homeoffice zu bleiben, kann dagegen nicht von einem Nutzungsverbot ausgegangen werden.

c) Einvernehmliche Dienstwagenentzug

Der geldwerte Vorteil entfällt für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die vollen Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kfz zur Verfügung steht. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug temporär aufgrund einer einvernehmlichen Änderung des Arbeitsvertrags oder des Kfz-Überlassungsvertrags für volle Kalendermonate zurückfordert⁶⁵. Diese Ausnahmeregelung eignet sich nur dann zur Gestaltung in der Corona-Epidemie, wenn der Arbeitnehmer den Pkw nachweislich aufgrund seiner Tätigkeit im Homeoffice während eines vollen Kalendermonats weder zu Privatfahrten noch zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen kann. Dazu ist es erforderlich, dass er das Fahrzeug zu Beginn des Monats dem Arbeitgeber überlässt und den Fahrzeugschlüssel abgibt.

d) Einzelbewertung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte ist eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002% des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage zulässig (BFH vom 22.09.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011 S. 354;

⁶⁴ Schiefer/Buse, DB 2017 S. 2097

⁶⁵ Schiefer/Buse, DB 2017 S. 2097

BFH vom 22.09.2010 – VI R 55/09, BStBl. II 2011 S. 358; BFH vom 22.09.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011 S. 359). Der Arbeitgeber ist auf Verlangen des Arbeitnehmers im LSt-Abzugsverfahren zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt (BMF vom 04.04.2018, BStBl. I 2018 S. 592 = DB 2018 S. 924, Rz. 10). Der Arbeitgeber muss die Anwendung der 0,03%-Regelung oder der Einzelbewertung für jedes Kalenderjahr einheitlich festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahres, auch bei einem Fahrzeugwechsel, nicht gewechselt werden (BMF vom 04.04. 2018, a.a.O., Rz. 10). Diese Variante kommt für Arbeitnehmer in Betracht, die bereits bisher mehrere Tage in der Woche im Homeoffice arbeiten. Für Stpfl., die den geldwerten Vorteil bereits seit Beginn des Jahres 2020 pauschal mit 0,03% ermittelt haben, ist ein Wechsel derzeit nicht möglich. Die Besteuerung der Privatnutzung i.H.v. 1% bleibt bestehen.

III. Praxishinweis

Das Betriebsstättenfinanzamt hat nach § 42e EStG Auskunft über die Anwendung der Vorschriften über die LSt zu geben. Dazu gehören auch Zweifelsfragen zur Besteuerung der Dienstwagengestellung in Zeiten der Corona-Epidemie. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sollten davon Gebrauch machen.

2. Steuerfreier Auslagenersatz für das Aufladen eines Elektro-Firmenwagens⁶⁶

Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer ein Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug als Firmenwagen auch zur privaten Nutzung und **trägt der Arbeitnehmer die Stromkosten** für dieses Fahrzeug ganz oder teilweise selbst, handelt es sich bei der **Arbeitgebererstattung** der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten um steuer- und sozialversicherungsfreien Auslagenersatz. Um diesen Auslagenersatz zu vereinfachen, hat die Finanzverwaltung für den Zeitraum 01.01.2017 bis 31.12.2020 bereits bisher monatliche Pauschalen zugelassen.

Mit Blick auf die gestiegenen Stromkosten gelten **ab dem 01.01.2021 folgende monatliche Pauschalen**, die als Auslagenersatz steuer- und beitragsfrei vom Arbeitgeber erstattet werden können:

a) mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

⁶⁶ BC 11/2020

für Elektrofahrzeuge	30 € monatlich	(bisher: 20 € monatlich)
für Hybridelektrofahrzeuge	15 € monatlich	(bisher: 10 € monatlich)

b) ohne zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

für Elektrofahrzeuge	70 € monatlich	(bisher: 50 € monatlich)
für Hybridelektrofahrzeuge	35 € monatlich	(bisher: 25 € monatlich)

Als **zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber** gilt jeder zum unentgeltlichen oder verbilligten Aufladen des Firmenwagens geeignete Stromanschluss an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers (nicht aber ein solcher Anschluss bei einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen). Entsprechendes gilt für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellte **Stromtankkarte** zum Aufladen des Firmenwagens bei einem Dritten.

Durch den **pauschalen Auslagenersatz** sind sämtliche Kosten des Arbeitnehmers für den Ladestrom abgegolten. Ein zusätzlicher Auslagenersatz der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten für den von einem Dritten bezogenen Ladestrom ist nicht zulässig.

Übersteigen die vom Arbeitnehmer in einem Kalendermonat getragenen Kosten für den von einem Dritten bezogenen Ladestrom die maßgebende Pauschale, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer anstelle der maßgebenden Pauschale auch die anhand von Belegen **nachgewiesenen tatsächlichen Kosten** als steuerfreien Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG erstatten. Dies gilt entsprechend für die Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den geldwerten Vorteil.

Praxishinweise:

- Unter die vorstehenden Regelungen fallen auch **wasserstoffbetriebene Fahrzeuge** mit Brennstoffzellenantrieb und **Elektrofahrräder**, die verkehrrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind.
- Begünstigt ist das Aufladen sowohl **privater Elektrofahrzeuge** oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch betrieblicher Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur **privaten Nutzung überlassen** werden (sog. Firmenwagen).

3. FG Niedersachsen: Anforderungen an Privatfahrzeug zur Widerlegung der privaten Dienstwagennutzung⁶⁷

1. Die allgemeine Lebenserfahrung spricht auch dann für eine private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs, wenn dem Steuerpflichtigen zwar für private Fahrten ein Fahrzeug zur Verfügung steht, aber dieses Fahrzeug dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert nicht vergleichbar ist. Allerdings ist unter diesen Umständen der für eine private Nutzung sprechende Anscheinsbeweis umso leichter zu erschüttern, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen.
2. Unter Gebrauchswert ist - nach dem Wortsinn - der Wert einer Sache hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit, ihrer Eignung für bestimmte Funktionen und Zwecke, mit anderen Worten der Nutzwert zu verstehen. In diesem Zusammenhang können Umstände wie Motorleistung (PS), Hubraum, Höchstgeschwindigkeit und Ausstattung Berücksichtigung finden.
3. Unter dem Aspekt des Status eines Fahrzeugs sind vornehmlich Prestige Gesichtspunkte zu berücksichtigen.
4. (---)

FG Niedersachsen, Urteil vom 19.02.2020 - 9K 104/19, rkr., BeckRS 2020, 7796

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.), eine GmbH & Co. KG, betreibt die Förderung von Kies und Sand sowie eine Brecheranlage. Der alleinstehende einzige Kommanditist der Kl. (K) nutzte im Streitjahr 2013 für betriebliche Fahrten einen Pkw Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet, Baujahr 2012 der Kl. Für dieses Fahrzeug wurde kein Fahrtenbuch geführt und kein privater Nutzungsanteil erklärt. Daneben stand K privat ein Pkw Mercedes Benz C 180 T, Baujahr 1997, zur alleinigen Verfügung. Das FA monierte im Rahmen einer Betriebsprüfung das fehlende Fahrtenbuch für den Fiat und setzte daher einen privaten Nutzungsanteil nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG nach der sog. 1 %-Regelung an. Der Anscheinsbeweis einer Privatnutzung des Fiats sei durch das zur Verfügung stehende Privatfahrzeug nicht widerlegt. Dieses sei weder hinsichtlich Gebrauchswert noch Status vergleichbar. Auch sprächen die Laufleistung, eine modernere Sicherheitstechnik und der unterschiedliche Wiederbeschaffungswert des Betriebsfahrzeugs gegen eine Vergleichbarkeit. Die Kl. wandte Einspruchsverfahren erfolglos ein, dass die Privatnutzung des Fiats bereits daran scheitere, dass K regelmäßig Kollegen und eine große Werkzeugkiste auf

⁶⁷ Nach Pielke, DStRK 13/2020, 171

Betriebsfahrten mit dem Fiat mitnehme. Das Betriebsfahrzeug verfüge auch über eine bessere Ausstattung und habe einen höheren Neupreis gehabt.

Entscheidung

Das FG gab der Klage statt. Das Betriebsfahrzeug sei zwar nicht bereits aufgrund seiner Beschaffenheit zur privaten Nutzungsentnahme ungeeignet, denn es war nicht fest zu einem Werkstattwagen umgebaut und habe weder über Fensterverblendungen noch eine Abtrennung zwischen Lade- und Fahrgastraum verfügt. Allerdings sei im Streitfall der Anscheinsbeweis der Privatnutzung des Betriebsfahrzeugs durch einen höheren Gebrauchswert und Status des Privatfahrzeugs entkräftet.

Für den Gebrauchswert sei der Nutzwert zu ermitteln, der sich bspw. aus den Werten für Höchstgeschwindigkeit, Ausstattung, Motorleistung und Hubraum ergebe (BFH vom 04.12. 2012 - VIII R 42/09, DStR 2013, 243). Der Gebrauchswert beider Fahrzeuge sei zumindest als gleichwertig anzusehen. Allein das Kofferraumvolumen sei bei dem Betriebsfahrzeug als vorteilhafter zu bewerten, während Ausstattung und Leistungsdaten des Privatfahrzeugs höher zu bewerten seien. Als weiteres Vergleichskriterium sei das Prestige der jeweiligen Pkw heranzuziehen (BFH in DStR 2013, 243). Dieses Prestige sei bei dem Mercedes trotz seines höheren Alters aufgrund der umfangreicheren Ausstattung als höher zu bewerten, was sich auch aus dem doppelt so hohen Neupreis dieses Fahrzeugs im Vergleich zum Betriebsfahrzeug ergebe.

Auch sei zu berücksichtigen, dass das Betriebsfahrzeug regelmäßig verschmutzt sei und K in unmittelbarer Nähe zum Betriebssitz wohnt und somit jederzeit auf sein Privatfahrzeug zugreifen können.

Praxishinweis

Die Besprechungsentscheidung verdeutlicht soweit ersichtlich erstmals, welche Anforderungen an die Vergleichbarkeit hinsichtlich Status und Gebrauchswert der Fahrzeuge zu stellen sind. Sie bringt damit insbesondere bei Betriebsprüfungen, bei denen die Privatnutzung von Betriebsfahrzeugen ein Dauerbrenner ist, mehr Klarheit. Das Gericht stellt klar, dass sich der jeweilige Gebrauchswert allein nach objektiven Kriterien bemisst. Für den Status gilt das nicht. Zwar hatte das Gericht im Urteilsfall auch hier Neupreis und Ausstattung als Kriterien herangezogen, allerdings nur unterstützend. Außerdem hatte das FG auf die Verschmutzung des betrieblich genutzten Fahrzeugs als Negativkriterium hingewiesen. Der Status dürfte je nach Einzelfall auch bei identischen Vergleichspaaren variieren. So könnte bspw. ein Elektro-Pkw in urbanen Gebieten aufgrund der vielfältigen Vergünstigungen beim Parken und bestehenden Fahrverboten anders zu werten sein, als dies wegen der eingeschränkten Reichweite in ländlichen Regionen der Fall wäre.

4. Die Auswirkung der Absenkung der Mehrwertsteuersätze auf die Privatnutzung von Firmenfahrzeugen⁶⁸

Mit dem Zweiten Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.06.2020 (BGBl. I 2020 S. 1512) wurde der USt-Regelsatz von 19% auf 16% und der ermäßigte USt-Satz von 7% auf 5% für die Zeit zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 abgesenkt. Dies hat auch Auswirkungen auf die Besteuerung der Privatnutzung eines Firmenwagens oder aber bei der Begleichung von Reisekosten.

I. Privatnutzung des Firmenwagens durch Einzelunternehmer

Bei Anwendung der pauschalen Bewertungsmethode nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1%-Regelung) ist zur Ermittlung des Nutzungsvorteils für die private Nutzung eines Kfz, das zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt anzusetzen. Wurde der inländische Listenpreis vom Hersteller im Zeitraum zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 aufgrund der Absenkung des Mehrwertsteuersatzes gesenkt, ist diese Absenkung auch der Berechnung der Entnahmen zugrunde zu legen. Damit ergibt sich ein Vorteil für den Nutzenden nicht nur für den Zeitraum der Absenkung der Mehrwertsteuersätze, denn der abgesenkte Listenpreis ist während der gesamten Nutzung des Kfz (also während dessen tatsächlicher Lebensdauer) der Berechnung zugrunde zu legen. Dies gilt selbst dann, wenn das Kfz gebraucht (z.B. Mitte 2022) erworben würde und der Zeitpunkt der Erstzulassung zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 lag.

Beispiel 1 – Fahrzeuganschaffung vor dem 01.07.2020

Ein Kfz wurde am 02.01.2020 vom Einzelunternehmer A übernommen. Das Fahrzeug hat einen Bruttolistenpreis von 50.123 € (inklusive 19% USt) am Tag der Erstzulassung. Das Fahrzeug wird für Privatfahrten, jedoch nicht für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt.

⁶⁸ Nach Reiling / Brucker Looser, in: DB 49/2020, 2594

Die Finanzverwaltung rechnet für die Privatentnahme ab Januar 2020 wie folgt:

1% der auf volle 100 € abgerundeten Bemessungsgrundlage von 50.000 €	500,00 €
Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage: 80% von 500,00 € = 400,00 €	
Darauf 19% USt	<u>76,00 €</u>
Privatentnahme inklusive USt damit	576,00 €

Ab dem 01.07. bis zum 31.12.2020 ergibt sich folgende Änderung:

1% der auf volle 100 € abgerundeten Bemessungsgrundlage von 50.000 €	500,00 €
Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage: 80% von 500,00 € = 400,00 €	
Darauf 16% USt	<u>64,00 €</u>
Privatentnahme inklusive USt damit	564,00 €

Ab dem 01.01.2021 erhöht sich der Entnahmewert voraussichtlich wieder auf 576 €.

Beispiel 2 – Fahrzeuganschaffung zwischen dem 01.07. und 31.12.2020

Wie Beispiel 1, jedoch wurde das Fahrzeug am 02.07.2020 erworben und der Hersteller hat den Bruttolistenpreis auf 48.859 € gesenkt (inklusive 16% USt).

Die Finanzverwaltung rechnet für die Privatentnahme ab Juli 2020 wie folgt:

1% der auf volle 100 € abgerundeten Bemessungsgrundlage von 48.800 €	488,00 €
Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage: 80% von 488,00 € = 390,40 €	
Darauf 16% USt	<u>62,46 €</u>
Privatentnahme inklusive USt damit	550,46 €

Ab dem 01.01.2021 ergibt sich folgende Änderung:

1% der auf volle 100 € abgerundeten Bemessungsgrundlage von 48.800 €	488,00 €
Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage: 80% von 488,00 € = 390,40 €	
Darauf 19% USt	<u>74,18 €</u>
Privatentnahme inklusive USt damit	562,18 €

II. Firmenwagenüberlassung zur Privatnutzung durch den Arbeitnehmer

Der geldwerte Vorteil für die Überlassung von Fahrzeugen an Arbeitnehmer ermittelt sich nach § 8 Abs. 2 Sätze 2–4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG

- ⇒ für die private Nutzung mit 1%,
- ⇒ für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,03% für jeden Kilometer und
- ⇒ für Familienheimfahrten mit 0,002% für jeden Kilometer zwischen dem eigenen Hausstand und dem Beschäftigungsort.

Maßgebend ist jeweils der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich USt. Somit vermindert sich der geldwerte Vorteil ebenfalls bei einem entsprechend verminderten Listenpreis. Dies gilt bei der Überlassung an Arbeitnehmer selbst dann, wenn das Kfz gebraucht (z.B. Mitte 2022) erworben würde und der Zeitpunkt der Erstzulassung zwischen dem 01.07. und dem 31.12.2020 lag (s.o.).

Beispiel 3 – Fahrzeuganschaffung vor dem 01.07.2020

Ein Kfz mit einem Bruttolistenpreis (inklusive 19% USt) von 50.024 € am Tag der Erstzulassung wird dem Arbeitnehmer auch für die private Nutzung sowie für die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und der 10 Kilometer entfernten ersten Tätigkeitsstätte zur Verfügung gestellt.

Berechnung für die Zeit vor dem 01.07.2020 somit:

1% von (abgerundet) 50.000 €	500,00 €
0,03% × 10 km × 50.000 €	<u>150,00 €</u>
Gesamter geldwerter Vorteil	650,00 €
Darin enthaltene USt ^{19/119} aus 650,00 €	103,78 €

Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers beträgt 650 €. Darin enthalten sind 103,78 € USt. Diese werden nicht als weiterer geldwerter Vorteil versteuert, sondern sind in den 650 € geldwerter Vorteil enthalten (Unterschied zum Einzelunternehmer!).

Berechnung für die Zeit zwischen dem 01.07. und 31.12.2020:

1% von (abgerundet) 50.000 €	500,00 €
0,03% × 10 km × 50.000 €	<u>150,00 €</u>
Gesamter geldwerter Vorteil	650,00 €
Darin enthaltene USt ^{16/116} aus 650 €	89,66 €

Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers beträgt 650 €. Darin enthalten sind 89,66 € USt. Diese werden nicht als weiterer geldwerter Vorteil versteuert, sondern sind in den 650 € geldwerter Vorteil enthalten (Unterschied zum Einzelunternehmer!).

Ab dem 01.01.2021 sind im steuerpflichtigen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers i.H. von 650 € voraussichtlich wieder 103,78 € USt enthalten.

Beispiel 4 – Fahrzeuganschaffung zwischen dem 01.07. und 31.12.2020

Wie Beispiel 1, jedoch wurde das Fahrzeug am 02.07.2020 erworben und der Hersteller hat den Bruttolistenpreis auf 48.859 € gesenkt (inklusive 16% USt).

Berechnung für die Zeit zwischen dem 01.07. und 31.12.2020:

1% von (abgerundet) 48.800 €	488,00 €
0,03% × 10 km × 48.800 €	<u>146,40 €</u>
Gesamter geldwerter Vorteil	634,40 €
Darin enthaltene USt ^{16/116} aus 634,40 €	87,50 €

Berechnung für die Zeit nach dem 31.12.2020:

1% von (abgerundet) 48.800 €	488,00 €
0,03% × 10 km × 48.800 €	<u>146,40 €</u>
Gesamter geldwerter Vorteil	634,40 €
Darin enthaltene USt ^{19/119} aus 634,40 €	101,29 €

Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers beträgt jeweils und dauerhaft 634,40 €.

III. Kostendeckelung z.B. beim 0 €-Leasing

Wird das Fahrzeug sehr günstig geleast (z.B. Elektrofahrzeug) und die sog. Viertelungsregelung angewendet, besteht die Möglichkeit, dass die sog. Kostendeckelung zur Anwendung gelangt.

Beispiel 5:

Ein Elektrofahrzeug ohne CO₂-Emissionen mit einem Bruttolistenpreis inklusive Akkumulator und USt von 44.123 € am Tag der Erstzulassung wird am 01.07.2020 angeschafft und an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung sowie zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und der 10 Kilometer entfernten ersten Tätigkeitsstätte überlassen. Aussagen zum Wert der Überlassung haben Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht getroffen.

Das Fahrzeug wird für 0 € vom Händler geleast. Der Zuschuss der KfW für das Elektrofahrzeug wird an den Händler abgetreten. Aufgrund der Kfz-Steuerbefreiung für das Fahrzeug fallen Kosten im Jahr 2020 von 300 € für die Kfz-Versicherung sowie insgesamt 550 € Stromkosten an.

1% von (abgerundet) $\frac{1}{4}$ von 44.000 € (= 11.000 €)	110,00 €
$0,03\% \times 10 \text{ km} \times 11.000 \text{ €}$	<u>33,00 €</u>
Geldwerter Vorteil insgesamt	143,00 €

Bei Ansatz der 1%-Regelung muss zur Ermittlung der USt grds. eine eigenständige Berechnung erfolgen:

1% von 44.000 €	440,00 €
$0,03\% \times 10 \text{ km} \times 44.000 \text{ €}$	<u>132,00 €</u>
Geldwerter Vorteil für die USt	572,00 €
$\frac{16}{116}$ von 572,00 €	78,90 €

Insgesamt für das Fahrzeug angefallene Kosten im Jahr 2020: 300 € + 550 € = 850 €

Monatlich damit: 850 € / 6 Monate = 141,67 €

Die Kostendeckelung greift damit für das vorstehende Fahrzeug ein, da der zu versteuernde geldwerte Vorteil höher ist als die entstehenden Kosten für das Fahrzeug.

Bei der Umsatzbesteuerung ist zur Ermittlung des Werts der Arbeitsleistung grds. auf den Betrag abzustellen, den der Arbeitgeber hierfür aufwendet,⁶⁹ soweit die Parteien im Arbeitsvertrag keine Aussagen zum Wert der Arbeitsleistung getroffen haben.⁷⁰ Somit können die niedrigeren Ausgaben auch bei der Ermittlung der USt auf den geldwerten Vorteil angesetzt werden. Soweit keine Aufzeichnungen zum tatsächlichen Umfang der Nutzung durch den Arbeitnehmer vorliegen, beträgt die Bemessungsgrundlage 774,14 € ($300 \text{ €} + 550 \text{ €} \times \frac{100}{116}$) und die USt im Zeitraum vom 01.07. bis zum 31.12.2020 123,86 € (monatlich somit 20,64 €).

⁶⁹ Abschn. 15.23 Abs. 10 Satz 3 ff. UStAE.

⁷⁰ Abschn. 15.23 Abs. 10 Satz 7 UStAE.

IV. eBike

Die vorstehenden Ausführungen gelten analog für das sog. große eBike. Beim kleinen eBike (Pedelec, bis max. 25 km/h) ist Folgendes zu beachten:

- Wird das kleine eBike zusätzlich zum Arbeitslohn überlassen, ist der geldwerte Vorteil lohnsteuerfrei nach § 3 Nr. 37 EStG, aber umsatzsteuerpflichtig.
- Wird das kleine eBike im Wege einer Gehaltsumwandlung überlassen, ist die Versteuerung für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit insgesamt 1% aus einem Viertel der Bemessungsgrundlage je Monat zu ermitteln. Für die USt ist der geldwerte Vorteil mit 1% aus der Bemessungsgrundlage und daraus für die Zeit zwischen dem 01.07. und 31.12.2020 mit ¹⁶/₁₁₆ und davor sowie danach mit ¹⁹/₁₁₉ herauszurechnen. Es entsteht kein weiterer geldwerter Vorteil, der beim Arbeitnehmer zu versteuern ist. Die USt ist im steuerfreien oder lohnsteuerlichen Wert enthalten.

V. Neues BMF-Schreiben vom 29.09.2020

Die Finanzverwaltung hat mit dem genannten BMF-Schreiben⁷¹ zur Steuerbefreiung für Lademöglichkeiten, zum Kostenersatz sowie zur Pauschalierung im Zusammenhang mit der Überlassung von Lademöglichkeiten Stellung genommen.

Die Finanzverwaltung definiert, welche Fahrzeuge als Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge zählen. Hierzu zählen auch Elektrofahrräder, deren Motor eine Geschwindigkeit von mehr als 25 km/h unterstützt. Weiterhin zählen hierzu Fahrzeuge, die in der Zulassungsbescheinigung eine Codierung im Feld 10 mit 0004 und 0015 (Elektrofahrzeug) oder 0016 bis 0019 sowie 0025 bis 0031 (Hybridelektrofahrzeug) ausweisen.

Nach § 3 Nr. 46 EStG ist sowohl das Aufladen privater als auch betrieblicher Fahrzeuge mit Ladestrom der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers steuerfrei. Die Anwendung der 1 %-Regelung hat abgeltende pauschalisierende Wirkung.

Klargestellt wird nochmals, dass das Aufladen bei Dritten nicht begünstigt ist. Auch Geschäftsfreunde des Arbeitgebers und deren Arbeitnehmer sowie Kunden können Strom in der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers nicht steuerbefreit laden.

Werden Ladevorrichtungen lediglich an den Arbeitnehmer überlassen, ist die private Nutzung sowie die Nutzung im Rahmen anderer Einkunftsarten durch den Arbeitnehmer steuerbefreit.

Trägt der Arbeitnehmer die eigenen Stromkosten selbst oder aber besteht eine arbeitsrechtliche Verpflichtung, dass der Arbeitnehmer die Ladekosten im eigenen Zuhause für

⁷¹ BMF vom 29.09.2020, DB 2020 S. 2156.

den Firmenwagen tragen muss, so können ab dem Jahr 2021 folgende Beträge steuerfrei ersetzt oder als Zuzahlung beim geldwerten Vorteil in Abzug gebracht werden:

1. Elektroauto mit Lademöglichkeit beim Arbeitgeber = 30 € (bisher 20 €)
2. Hybrid mit Lademöglichkeit beim Arbeitgeber = 15 € (bisher 10 €)
3. Ohne Lademöglichkeit bei Elektroauto = 70 € (bisher 50 €)
4. Ohne Lademöglichkeit bei Hybrid = 35 € (bisher 25 €)

Eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG mit 25% für die Übereignung von Ladevorrichtungen oder aber für die (pauschale) Bezuschussung von Aufwendungen für Wartung, Betrieb und Miete für den Starkstromzähler (ohne Ladestrom) ist zulässig. Sie ist aber begrenzt auf die Aufwendungen des Arbeitnehmers. Pauschale Zahlungen sind nur begünstigt, soweit diese regelmäßig wiederkehren und durch Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten nachgewiesen wurden.

Bei Nutzung des privaten Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs erfolgt keine Kürzung der pauschalen Reisekostensätze (30 Ct/gefahrener km), soweit der Arbeitnehmer sein Fahrzeug steuerfrei aufladen kann oder bestimmte Ladeeinrichtungen pauschal besteuert erhält.

Die steuerfreien Leistungen müssen nicht im Lohnkonto aufgezeichnet werden. Die pauschal besteuerten Leistungen sind dagegen aufzuzeichnen.

VI. Vorsteuerabzug aus betrieblich veranlassten Reisekosten

Da der Unternehmer nur die gesetzlich geschuldete USt als Vorsteuer abziehen kann,⁷² muss er bei Eingangsrechnungen prüfen, ob die USt zutreffend berechnet wurde. Das ist insb. dann notwendig, wenn der Umsatz sowohl dem Regelsteuersatz als auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Das war bisher bereits bei der Prüfung von Reisekostenbelegen für Hotelrechnungen mit Frühstück notwendig, da der ermäßigte Steuersatz für die Beherbergungsleistungen⁷³ nicht für das Frühstück angewandt werden darf. Durch die Corona-Hilfsmaßnahmen hat sich die Prüfung erweitert. Nun sind neben den Hotelrechnungen auch Rechnungen, mit denen Restaurant- und Verpflegungsleistungen abgerechnet werden, auf die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes zu prüfen.

Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise⁷⁴ wurde für nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen – mit Ausnahme der Abgabe von Getränken

⁷² § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

⁷³ § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG

⁷⁴ Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1385

– der ermäßigte Steuersatz eingeführt.⁷⁵ Im Zusammenwirken mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz gilt für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen somit vom

- 01.07. bis zum 31.12.2020 der Steuersatz von 5%,
- bis zum 30.06.2021 der Steuersatz von 7%.

Ab dem 01.07.2021 soll wieder der Regelsteuersatz anzuwenden sein. Getränke – einschließlich Milch und Milchmischgetränke mit einem Milchanteil von mindestens 75% – sind mit dem Regelsteuersatz zu besteuern. Für sie ermäßigt sich die Steuer vom 01.07. bis zum 31.12.2020 auf 16%; ansonsten beträgt sie 19%.

Besonders aufwändig ist die Prüfung der Eingangsrechnungen somit nicht nur bei Hotelrechnungen, sondern auch bei Restaurantrechnungen, wenn zu einem Pauschalpreis Speisen und Getränke angeboten werden (z.B. Buffet, All-inclusive-Angebote).

Für diese Fälle hat die Finanzverwaltung zwei Vereinfachungsregelungen geschaffen. Bei einem Pauschalangebot aus Hotelübernachtung und Frühstück können die nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Leistungen zu einem Sammelposten zusammengefasst werden. Der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil konnte bisher mit 20% angesetzt werden. Dieser Wert wird vom 01.07.2020 bis 30.06.2021 auf 15% abgesenkt.⁷⁶ Bei Restaurantrechnungen mit einem Pauschalpreis für Speisen und Getränke kann der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30% des Pauschalpreises angesetzt werden.⁷⁷

Wendet der Beherbergungsbetrieb oder die Gaststätte diese Vereinfachungen nicht an, ist der Rechnungsempfänger auf die zutreffende Berechnung der USt durch den leistenden Unternehmer angewiesen. Sollte sich diese im Nachhinein als falsch herausstellen, ist der bisher beanspruchte Vorsteuerabzug in Gefahr.

Beispiel 6:

In einer Hotelrechnung mit Frühstück über eine Übernachtung am 03.07.2020 wird der Übernachtungspreis mit netto 200 € und die USt mit einheitlich 7% i.H. von 14 € ausgewiesen.

Da die Leistung erst nach dem 30.06.2020 ausgeführt wird,⁷⁸ unterliegt der Anteil des einheitlichen Preises, der auf die Beherbergung und die Verpflegungsleistung entfällt, dem ermäßigten Steuersatz von 5%. Der auf den Getränkeanteil des Frühstücks und andere nicht begünstigte Leistungen entfallende Entgeltanteil unterliegt dem Steuersatz

⁷⁵ § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG

⁷⁶ Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 2 UStAE

⁷⁷ BMF vom 02.07.2020, BStBl. I 2020 S. 610 = DB 2020 S. 1429

⁷⁸ Vgl. BMF vom 30.06.2020, BStBl. I 2020 S. 584 = DB 2020 S. 1428

von 16%. Die Rechnung ist jedenfalls nicht zutreffend. Wendet der Hotelbetreiber die Vereinfachungsregelung des Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 2 UStAE an, beträgt die gesetzlich geschuldete USt

$200 \text{ €} \times 85\% = 170 \text{ €} \times 5\% =$	8,50 €
$200 \text{ €} \times 15\% = 30 \text{ €} \times 16\% =$	<u>4,80 €</u>
= gesetzlich geschuldete USt	13,30 €

Ein Vorsteuerabzug ist nur i.H. von 13,30 € und nicht in der ausgewiesenen Höhe von 14 € zulässig.

Abwandlung:

Wie Beispiel 6, jedoch wird der Übernachtungspreis mit netto 200 € und die USt mit einheitlich 5% i.H. von 10 € ausgewiesen.

Auch hier unterliegt der Anteil des einheitlichen Preises, der auf die Beherbergung und die Verpflegungsleistung entfällt, dem ermäßigten Steuersatz von 5%. Der auf den Getränkeanteil des Frühstücks und andere nicht begünstigte Leistungen entfallende Entgeltanteil unterliegt dem Steuersatz von 16%. Die Rechnung ist jedenfalls nicht zutreffend. Wendet der Hotelbetreiber die Vereinfachungsregelung des Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 2 UStAE an, beträgt die gesetzlich geschuldete USt ebenfalls 13,30 €.

Ein Vorsteuerabzug ist nur i.H. des ausgewiesenen Betrags von 10 € zulässig.

VII. Fazit

Die Senkung der Mehrwertsteuersätze hat – genau wie in anderen Bereichen des täglichen Lebens – auch bei der Privatnutzung des Firmenwagens eine Vielzahl an Problemen und Schwierigkeiten nach sich gezogen. Der Unternehmer kommt nicht umhin, die Auswirkungen teils manuell oder durch Anpassung der dv-gestützten Buchhaltung umzusetzen. Hierbei sind die vielfältigen Gestaltungen zutreffend zu berücksichtigen.

X. Gewerbesteuerrecht

1. Gewerbesteuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/ SARS-CoV-2)⁷⁹

Oberste Finanzbehörden der Länder, GLE vom 25.01.2021

Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 S. 3 GewStG) Folgendes:

Nach § 19 Abs. 3 S. 3 GewStG kann auch das FA bei Kenntnis veränderter Verhältnisse hinsichtlich des Gewerbeertrags für den laufenden Erhebungszeitraum die Anpassung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen veranlassen. Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das FA Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen anpasst (R 19.2 Abs. 1 S. 5 GewStR).

Vor diesem Hintergrund können nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffene Steuerpflichtige bis zum 31.12.2021 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen stellen. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen. Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können. Nimmt das FA eine Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen vor, ist die betreffende Gemeinde hieran bei der Festsetzung ihrer Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden (§ 19 Abs. 3 S. 4 GewStG).

Für etwaige Stundungs- und Erlassanträge gilt auch im Hinblick auf einen möglichen Zusammenhang mit Auswirkungen des Coronavirus, dass diese an die Gemeinden und nur dann an das zuständige FA zu richten sind, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist (§ 1 GewStG und R 1.6 Abs. 1 GewStR).

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem BMF.

⁷⁹ DStR 04/2021, 226

2. BFH: Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen, die zu den Herstellungskosten unterjährig ausgeschiedenen Umlaufvermögens gehören⁸⁰

1. Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens einzubeziehen sind.
2. Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

BFH, Urteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, DStR 2020, 2534 (Vorinstanz: BeckRS 2018, 11125)

Sachverhalt:

Die Klägerin (Kl.) ist eine in der Rechtsform der GmbH betriebene Baugesellschaft, die im Streitjahr 2008 regelmäßig Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (zB Kräne, Gerüste) anmietete. Das FA berücksichtigte diese Mieten in vollem Umfang bei der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG. Im finanzgerichtlichen Verfahren entsprach das FA dem Klagebegehren insoweit, als die Kl. nachgewiesen hatte, dass die betreffenden Mieten als Herstellungskosten von unfertigen Arbeiten am Bilanzstichtag aktiviert worden waren. Hinsichtlich Mietzinsen, die in bereits unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Bauleistungen eingeflossen waren, blieb das Klageverfahren hingegen ohne Erfolg.

Entscheidung:

Der BFH gab der Revision der Kl. statt. Nach dem Einleitungssatz des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG seien Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, nur dann hinzuzurechnen, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden seien. Die betreffenden Baustelleneinrichtungen gehörten zwar zu den beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Die dafür gezahlten Mietzinsen seien jedoch nicht als solche vom Gewinn absetzbar, wenn sie als Herstellungskosten von Umlaufvermögen zu qualifizieren seien. Wie der BFH bereits zu den Bauzeitzinsen, die zu den Herstellungskosten von Anlagevermögen gehören, entschieden habe, scheide eine Hinzurechnung

⁸⁰ Wendl, DStRK 01/2021, 10

sowohl in dem Erhebungszeitraum der Aktivierung als auch in dem Erhebungszeitraum aus, in welchem die Herstellungskosten über die AfA wirksam würden. Die hierfür maßgeblichen Gründe stünden auch im vorliegenden Fall einer Hinzurechnung entgegen. Maßgebend sei, ob der Gewinn durch die betreffende Aufwandskategorie gemindert worden sei. Soweit Mietzinsen aber in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen seien, handele es sich weder begrifflich noch wirtschaftlich um eine Gewinnminderung durch Mietzinsen. Insoweit sei auch nicht entscheidend, ob es sich um Herstellungskosten von Anlage- oder Umlaufvermögen handele. Eine Hinzurechnung komme insoweit aber auch dann nicht in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens bereits unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei und deshalb am Bilanzstichtag nicht mehr aktiviert werden könne. Entscheidend sei, dass die Mietzinsen unter den handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff des § 255 Abs. 2 S. 1 HGB fielen. Dabei seien bei Baumaßnahmen die Aufwendungen durch die Herstellung verursacht und damit den Herstellungskosten zuzurechnen, welche bautechnisch mit der Herstellung des Bauwerks, seiner Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zusammenhängen.

Soweit der Herstellungsvorgang noch im laufenden Wirtschaftsjahr ende und das Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens noch vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheide, reiche es aus, dass das Wirtschaftsgut zu aktivieren sei, wenn es am Bilanzstichtag noch vorhanden wäre. Die dargestellte Rechtsauffassung bewirke auch keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Vielmehr vermeide sie gerade, dass unterjährig abgeschlossene Herstellungsvorgänge ohne sachlichen Grund zu anderen gewerbesteuerrechtlichen Folgen führten als Herstellungsvorgänge, die sich über einen Bilanzstichtag hinweg erstreckten.

Praxishinweis:

Durch die Gleichbehandlung von unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Bauleistungen mit solchen, die am Bilanzstichtag noch vorhanden sind, entfällt der Bedarf für Gestaltungen, mit denen allein aus gewerbesteuerrechtlichen Gründen der Fertigstellungszeitpunkt über den Bilanzstichtag hinausgezögert wird. Allerdings bedarf es auch für unterjährig ausgeschiedene Bauleistungen aussagekräftiger Aufzeichnungen in der Buchführung, aufgrund derer solche Mietzinsen als Herstellungskosten qualifiziert werden können.

3. BFH: Einheitlicher Steuergegenstand der Gewerbesteuer bei mehreren Betätigungen derselben natürlichen Person⁸¹

1. Übt eine natürliche Person mehrere Tätigkeiten aus, kann es sich gewerbesteuerrechtlich entweder um einen einheitlichen Betrieb (Steuergegenstand) oder aber um mehrere selbstständige Betriebe - und damit um mehrere Steuergegenstände - handeln.
2. Für die Unterscheidung zwischen einem einheitlichen Betrieb und mehreren selbstständigen Betrieben kommt der Gleichartigkeit bzw. Ungleichartigkeit der Betätigungen wesentliche Bedeutung zu. Dabei ist jedoch nicht von einer strikten Zweiteilung in gleichartige bzw. ungleichartige Betätigungen auszugehen; vielmehr steigt das notwendige Maß des für eine Zusammenfassung der Betätigungen erforderlichen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom zunehmenden Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen.
3. Wenn Gewerbemessbescheide für mehrere Betriebe desselben Inhabers ergehen, setzt ihre hinreichende inhaltliche Bestimmtheit in der Regel voraus, dass sie einen Hinweis auf den jeweiligen Betrieb (Steuergegenstand) enthalten.

BFH, Urteil vom 17.06.2020 - X R15/18, DStR 2020, 2591 (Vorinstanz: DStRE 2019, 209)

Sachverhalt:

Der Kläger (Kl.) begehrte für die Streitjahre 2010 und 2011 einen gewerbesteuerlichen Verlustausgleich zwischen einem profitablen Grillimbiss und einem verlustträchtigen Eiscafé mit der Begründung, es handle sich um einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Demgegenüber nahm das FA zwei eigenständige Gewerbebetriebe an und erließ jeweils gesonderte Gewerbesteuermessbescheide mit unterschiedlichen Steuernummern, aber ohne Hinweis auf den jeweiligen Betrieb. Das FG wies die Klage als unbegründet ab, obwohl es Zusammenhänge zwischen beiden Tätigkeiten des Kl. feststellte: Für einen wirtschaftlichen Zusammenhang spreche die Lage in demselben Gebäude, die Nutzung desselben Außengastronomiebereichs und derselben Kundentoilette sowie die Verwendung eines einheitlichen Namens. Ein organisatorischer Zusammenhang liege durch dieselbe Telefon- und Telefaxnummer, die Nutzung des im Betriebsvermögen des Imbisses befindlichen Kfz auch für das Eiscafé, die teilweisen gemeinsamen Wareneinkäufe und durch den Austausch von Personal vor.

⁸¹ Nach Salzmann, DStRK 02/2021, 20

Für einen finanziellen Zusammenhang spreche die einheitliche Kreditlinie sowie die Vornahme von Zahlungen für das Eiscafé auch vom Girokonto des Imbisses. Mit der Begründung des Vorliegens ungleichartiger Betätigungen wurde ein einheitlicher Steuergegenstand vom FG dennoch verneint. Mit Zwischenurteil vom 05.11.2019 (BeckRS 2019, 39501) wurde die Zulässigkeit der Revision des Kl. vom erkennenden Senat festgestellt.

Entscheidung

Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf und verwies es nach § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO an das FG Münster mit der Maßgabe zurück, auf anderer rechtlicher Grundlage eine neue Gesamtwürdigung vorzunehmen. Es sei unzutreffend davon ausgegangen, es lägen ungleichartige Betätigungen des Kl. vor. Auch (vollkommen) gleichartige Betätigungen seien nicht gegeben, sondern wie im Regelfall müsse in Abhängigkeit vom Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen von zunehmenden Anforderungen an den Grad des wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs ausgegangen werden, um zur Einheitlichkeit des Steuergegenstands zu gelangen. Im Bereich der Gastronomie sei (vollkommene) Ungleichartigkeit im Regelfall nicht gegeben, wie die Einordnung von „Imbissstuben“ und „Eissalons“ in dieselbe Gewerbeklasse durch das statistische Bundesamt zeige. Für die demnach anders vorzunehmende Gesamtwürdigung habe das FG nicht hinreichend konkrete Tatsachenfeststellungen getroffen, obwohl der vorrangig zu prüfende wirtschaftliche Zusammenhang in dem Sinne gegeben sei, dass die beiden Betätigungen des Kl. einander stützten und sich gegenseitig ergänzten. Ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO sei auch darauf hinzuweisen, dass auch zwei Teilbetriebe zum Vorliegen eines einheitlichen Steuergegenstands genügten. Schließlich sei zu prüfen, ob die angefochtenen Bescheide hinreichend bestimmt iSv § 119 Abs. 1 AO seien.

Praxishinweis:

Die Frage der Einheitlichkeit des Steuergegenstands ist in einem dreistufigen Prüfungsschema zu klären. Im ersten Schritt ist das Ausmaß der (Un-)Gleichartigkeit der Betätigungen des Unternehmers festzustellen. Bei eher gleichartigen Betätigungen besteht die Vermutung für einen einheitlichen Betrieb. Auch bei eher ungleichartigen Betätigungen führt vor allem ein wirtschaftlicher Zusammenhang im zweiten Schritt zur Einheitlichkeit, dessen Geringfügigkeit im dritten Schritt durch hohe Intensität des organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs kompensiert werden kann. Infolge des vom BFH angenommenen Grads der Gleichartigkeit der Betätigung des Kl. und des anhand der (noch unzureichenden) Feststellungen des FG bereits ersichtlichen Zusammenhangs der Betätigungen des Kl. würde etwas anderes als dessen Klageerfolg im zweiten Rechtsgang überraschen.

4. Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags – Teil I⁸²

Erbringt eine grundstücksverwaltende Gesellschaft durch eine als Minijobberin beschäftigte Mitarbeiterin Reinigungsleistungen in Gemeinschaftsräumen eines Gebäudes, das im Eigentum ihrer Gesellschafter steht, kann die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 07.07.2020 (Az. 8 K 8320/17) nicht gewährt werden. Bei Reinigungsleistungen handelt es sich nicht um eine unschädliche Betreuung von Wohnbauten. Die Nutzung eines Raumes des 900 qm großen, vier Wohnungen umfassenden Gebäudes durch den Geschäftsführer einer GmbH als häusliches Arbeitszimmer führt noch nicht dazu, dass das Gebäude nicht mehr als Wohnbau, sondern als gemischtgenutztes Gebäude einzustufen ist. Der Fall ist beim BFH (Az. III R 49/20) anhängig.

5. Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags – Teil II⁸³

Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer GmbH & Co. KG ist nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 03.09.2020 (Az. 9 K 3300/18 G, F) in Höhe der Zinsen für Gesellschafterdarlehen zu versagen. Das gilt auch dann, wenn der Gesellschafter nicht gewerbesteuerpflichtig ist. Als Gesellschafterdarlehen sind auch stehengelassene Gewinne anzusehen, wenn Verluste unabhängig davon verrechnet werden und auch bei Beendigung der Gesellschaft keine Verrechnung erfolgt. Die KG hat hiergegen Revision eingelegt (BFH Az. IV R 25/20).

⁸² Nach GmbH-Steuerpraxis 1/2021, 20

⁸³ Ebd.

XI. Körperschaftsteuer

1. Aktuelle Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung

◆ Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Einlage bei Nichtberücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG)

BMF, Schreiben (koordinierter Ländererlass) IV C 2 -S-2743 / 18 / 10002 :001 vom 18.11.2020, DB 48/2020, 2548

Nach § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG erhöht eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, das Einkommen, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Der BFH hat im Urteil vom 13. Juni 2018, I R 94/15, BStBl II S. 755 entschieden, dass keine Nichtberücksichtigung i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG vorliegt, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Veranlagung des Gesellschafters zwar nicht erfasst worden ist, jedoch nach Maßgabe von § 8b Abs. 1 KStG ohnehin hätte außer Ansatz bleiben müssen (2. Leitsatz).

Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist diese Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein anzuwenden.

Entgegen der vorgenannten Entscheidung im 2. Leitsatz ist eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Besteuerung eines Gesellschafters als nicht berücksichtigt anzusehen, wenn sie im Rahmen seiner Veranlagung bei der Einkommensermittlung tatsächlich nicht angesetzt worden ist. Bei dieser Prüfung hat unberücksichtigt zu bleiben, ob diese verdeckte Gewinnausschüttung in einem folgenden Schritt unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG freigestellt werden würde. Eine rein hypothetische Erfassung und Steuerfreistellung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG erfüllt das Tatbestandsmerkmal der Nichtberücksichtigung i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 5 erster Halbsatz KStG.

◆ BA-Abzug/ vGA: ernstliche Zweifel am tatsächlichen Leistungsaustausch bei Scheinrechnungen

Kann eine GmbH substantiiert belegen, dass sie Forderungen aus der Inanspruchnahme von Subunternehmerleistungen ausgesetzt ist bzw. solche Forderungen durch einen tatsächlichen betrieblichen Mittelabfluss (z.B. Überweisung) beglichen hat, spricht dies für einen **BA-Abzug** gem. § 4 Abs. 4 EStG.

Kann im Gegenzug die Finanzbehörde substantiiert darlegen, dass ein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen GmbH und Subunternehmer nicht stattgefunden hat – die GmbH mithin Scheinrechnungen beglichen hat –, kann dies den Ansatz einer **vGA** rechtfertigen.

FG Hamburg v. 28.02.2020 – 2 V 114/19

◆ **VGA bei Verzicht auf Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruchs**

Unterhält eine GmbH im Interesse eines oder mehrerer Gesellschafter ein Flugzeug und entstehen ihr aus diesem Anlass Verluste aus dem Flugzeug-Vercharterungsbetrieb, ohne dass sich der oder die Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zzgl. der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlags verpflichtet haben, so ist in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des im jeweiligen VZ angefallenen Verlustes zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags eine vGA anzunehmen. Eventuelle Einnahmen oder sonstige Vorteile, die die Kapitalgesellschaft aus der Verlusttätigkeit erzielt, mindern den Betrag der anzusetzenden vGA.

FG Köln, Urteil vom 04.07.2019, Az. 10 K 1962/15

Hinweis: Trotz fehlender Gewinnerzielungsabsicht ist ein Vorsteuerabzug möglich.

2. VGA durch inkongruente Gewinnausschüttungen⁸⁴

Zivilrechtlich wirksame inkongruente Gewinnausschüttungen sind keine vGA und führen somit nicht zu Kapitaleinkünften. Nach Ansicht des FG Münster ist ein von der Satzung abweichender, punktuell einen Einzelfall regelnder Gewinnverteilungsbeschluss auch ohne Änderung der Satzung zivilrechtlich wirksam. Entgegen der Ansicht des FA und des BMF-Schreibens vom 17.12.2013 sei eine inkongruente Gewinnausschüttung zivilrechtlich nicht nur dann anzuerkennen, wenn im Gesellschaftsvertrag gemäß §. 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt sei oder eine Öffnungsklausel bestehe. Der Umstand, dass der Gesellschaftsvertrag einen abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel oder eine Öffnungsklausel nicht vorsehen, lasse die zivilrechtliche Wirksamkeit eines unter Zustimmung aller Gesellschafter zustande gekommenen Beschlusses über die abweichende Gewinnverteilung nicht entfallen.

FG Münster, Urteil vom 06.05.2020 – 9 K 3359/18 E, AO, Rev. Eingelegt, Az. BFH: VIII R 20/20, BeckRS 2020, 21739)

⁸⁴ DStR 04/2021, S. VII

3. BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen zu § 14 Abs. 2 KStG⁸⁵

Gemäß § 14 Abs. 2 KStG „gilt“ der ganze Gewinn einer Organgesellschaft an den Organträger als abgeführt, wenn über den gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG mindestens zugesicherten Betrag hinausgehende Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter vereinbart und geleistet werden. Dies gilt nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können. Nach Satz 3 der Vorschrift ist ein über den Mindestbetrag gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehender Betrag der Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich zu begründen. Diese Gesetzesfassung beruht auf einer Änderung durch das Jahressteuergesetz 2018 (BGBl. I 2018, 2338). Sie stellte eine Reaktion auf das BFH-Urteil vom 10.05.2017 – I R 93/15 (BStBl. II 2019, 278 = GmbHR 2018, 36) dar. In dieser Entscheidung hatte der BFH entgegen der früheren Verwaltungsauffassung entschieden, dass die Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen eines beherrschten Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der steuerlichen Anerkennung der Organschaft entgegenstehe, wenn die Ausgleichszahlungen im Ergebnis an dem Gewinn der beherrschten Gesellschaft bemessen würden.

Das BMF-Schreiben vom 04.03.2020 – IV C 2 - S 2770/19/10003:002 – DOK 2020/0207624, GmbHR 2020, 401 sieht den Anwendungsbereich der Regelung in § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG nur als eröffnet an, wenn Ausgleichszahlungen vereinbart und tatsächlich geleistet werden. Unerheblich sei, ob die Organgesellschaft oder der Organträger die Ausgleichszahlungen zivilrechtlich schulde und wer diese tatsächlich leiste. In Fällen, in denen neben dem aktienrechtlichen Mindestbetrag gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG weitere, gewinnabhängige Ausgleichszahlungen zwar vereinbart seien, die variablen Betragskomponenten aber nicht im konkreten Jahr Wirtschaftsjahr zu leisten seien und auch nicht geleistet würden, sei danach § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG für dieses Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden. Der Anwendungsbereich der Regelung sei jedoch eröffnet, wenn die Ausgleichszahlungen vollständig nach dem Gewinn des Organträgers bemessen würden und überhaupt keine Festbetragskomponente gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG vereinbart sei. Bezugsgröße für die Ermittlung des fiktiven Gewinnanteils eines außenstehenden Gesellschafters i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG sei stets der Gesamtgewinn der Organgesellschaft. Der Höchstbetrag der Ausgleichszahlungen könne durch vertragliche Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht beeinflusst werden. Orientiere sich die Ausgleichszahlung an Spartengewinnen des Unternehmens, sei als Ausgangsgröße bei der Berechnung des fiktiven Gewinnanteils auf den Gesamtgewinn der Organgesellschaft abzustellen. Die Ermittlung des fiktiven, für eine Ausschüttung zur Verfügung stehenden Gewinnanteils im Sinne des § 14

⁸⁵ Nach Levedag, GmbHR 08/2020, S. R120

Abs. 2 Satz 1 KStG richte sich in diesem Fall nach dem Betrag, der ohne Bestehen des Gewinnabführungsvertrags an den außenstehenden Gesellschafter im Wirtschaftsjahr hätte geleistet werden müssen. In diesem Zusammenhang nimmt das BMF-Schreiben zu Einzelfragen der Ermittlung des fiktiven Gewinnanteils Stellung, die hier nicht behandelt werden. Sofern die an den außenstehenden Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlung den nach § 14 Abs. 2 KStG zulässigen Höchstbetrag überstiegen, stehe dies der steuerlichen Anerkennung der Organschaft entgegen. Die weiteren Rechtsfolgen seien Richtlinienabschnitt 14.5 Abs. 8 KStR 2015 zu entnehmen.

4. Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8d KStG

Zusammenfassung des Aufsatzes „Fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG – Entwurf eines BMF-Schreibens“ von Engelen/Heider⁸⁶.

Viereinhalb Jahre nach Inkrafttreten des in § 8d KStG geregelten fortführungsgebundenen Verlustvortrags hat die Finanzverwaltung kürzlich den Entwurf eines Anwendungsschreibens veröffentlicht. Es soll bei der Auslegung der Vorschrift helfen.

Mit § 8d KStG hat der Gesetzgeber eine weitere Möglichkeit geschaffen, trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. § 8c KStG den Verlustabzug nach § 10d EStG auf Antrag zu erhalten, soweit der Geschäftsbetrieb der Körperschaft fortgeführt wird. Aufgrund vieler unbestimmter Rechtsbegriffe hat die Norm in den vergangenen viereinhalb Jahren zu verschiedenen Zweifelsfragen geführt. Mit ihrem Entwurf eines BMF-Schreibens vom 13.08.2020 äußerte sich die Finanzverwaltung nun erstmals dazu. Die Autoren stellen ausgewählte Aspekte vor, u.a. die folgenden.

Form und Frist des Antrags

§ 8d KStG setzt einen Antrag in der Steuererklärung voraus. Das FG Thüringen hatte hierzu entschieden, dass der Antrag so lange gestellt werden kann, wie keine materielle Bestandskraft eingetreten ist (1 K 348/18). Es kommt damit auf die Festsetzungsverjährung (§§ 169–171 AO) an. Dem hat sich die Finanzverwaltung – wenn auch in verklausulierter Form – mit dem vorliegenden Entwurfsschreiben angeschlossen. Hinsichtlich der Form des Antrags folgt das BMF der gesetzlichen Vorgabe, wonach dieser in der Steuererklärung zu stellen ist. Ein gesonderter Antrag, z.B. in Form eines Antragsschreibens, ist demnach nicht wirksam. Gerade im Fall einer nachträglichen Antragstellung erscheint dies den Autoren als sachlich nicht begründete Förmerei.

⁸⁶ Nach DB 48/2020, S. M9

Mehrere Geschäftsbetriebe

Ob Körperschaften mehrere Geschäftsbetriebe i.S.d. § 8d KStG betreiben, wenn sie verschiedene Betätigungen ausüben, und – wenn ja – ob das Vorhandensein mehrerer Geschäftsbetriebe der Anwendung des § 8d KStG entgegensteht, ist umstritten. Lt. Entwurf sollen mehrere Geschäftsbetriebe i.S.d. § 8d KStG möglich und dies für die Anwendung der Norm schädlich sein. Mehrere Geschäftsbetriebe sollen dabei vorliegen, wenn eine Körperschaft mehreren selbstständigen Betätigungen nachgeht. Als Maßstab für die Differenzierung der Betätigungen sollen die qualitativen Merkmale des § 8d Abs. 1 Satz 4 KStG herangezogen werden.

Diese enge Auslegung des Wortlauts durch die Finanzverwaltung ist aus Sicht der Autoren indes nicht sachgerecht und abzulehnen. Denn der Wortlaut „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb“ des § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG lässt sich auch dahingehend verstehen, dass unterschiedliche Betätigungen der Körperschaft als ein einheitlicher Geschäftsbetrieb angesehen werden können.

Schädliche Ereignisse

Schädlich i.S.v. § 8d Abs. 2 KStG ist u.a. die Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung. Das BMF stellt nun klar, dass Anpassungen der Betätigung bzw. des Geschäftsmodells an dauerhaft veränderte wirtschaftliche bzw. gesellschaftliche Rahmenbedingungen (Strukturwandel) nicht als schädlicher Branchenwechsel anzusehen sind. Erforderlich ist allein, dass ein Sach- und Förderzusammenhang zu der bisherigen Betätigung besteht. Was das konkret bedeuten mag, bleibt jedoch bedauerlicherweise offen.

Anwendung § 8c KStG auf § 8d KStG

Ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d KStG unterfällt nach Auffassung des BMF – ebenso wie der Verlustvortrag nach § 10d EStG – der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG. Tritt also ein (weiterer) schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ein, soll dies grds. zum Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags führen. Der Stpfl. soll jedoch erneut einen Antrag nach § 8d KStG stellen können. Die Anwendung des § 8c KStG auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag ist nach Auffassung der Autoren kritisch zu hinterfragen. Denn nach dem Wortlaut („nicht genutzte Verluste“) mag zwar auch der fortführungsgebundene Verlustvortrag von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG erfasst sein. Die Norm des § 8d Abs. 2 KStG selbst enthält aber eine abschließende Liste der Untergangsgründe betreffend den fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

FAZIT

Dass sich die Finanzverwaltung endlich zu § 8d KStG äußert, ist zu begrüßen. Bei näherer Betrachtung sind die Vorgaben des BMF indes z.T. allzu formalistisch.

Zudem fehlen Bezüge zur Situation von Start-ups, jungen und wachsenden Unternehmen mit ggf. innovativen und dynamischen Geschäftsmodellen. Denn diese stellen mutmaßlich die bedeutsamste Anwendergruppe dar.

5. Gewinnminderung bei Teilwertabschreibung

FG München, Urteil vom 22.06.2020, 7 K 137/18

Eine Kapitalgesellschaft, die eine Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft hält und die diese Beteiligung wegen eines gesunkenen Teilwerts abschreibt, wobei sie die Abschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht gewinnmindernd berücksichtigen kann, muss eine Schadensersatzleistung, die sie von einem Dritten aufgrund eines Vergleichsvertrags erhält, weil der Dritte den Wertverlust der Beteiligung verursacht hat, dennoch in voller Höhe versteuern.

Die Schadensersatzleistung kann wirtschaftlich nicht als erfolgsneutrale Kapitalrückzahlung gewertet werden.

Revision zugelassen.

6. Körperschaftsteuerliche Organschaft⁸⁷

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft kann nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 29.09.2020 (Az. 6 K 2704/17) entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung auch bei einem unterjährigen Anteilstausch nach § 21 Umwandlungssteuergesetz im Jahr des Anteilstauschs entstehen.

Laut Bundesfinanzministerium soll die Organschaft in solchen Fällen erst ab Beginn des auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahres möglich sein. Daher hat das Finanzamt Revision eingelegt (BFH-Az. I R 40/20).

⁸⁷ GmbH-Steuerpraxis 1/2021, 20

XII. JStG: Gesetzgeber hat endlich das Gemeinnützigkeitsrecht angepackt⁸⁸

[Zusammenfassung des Aufsatzes „Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020“ von Hüttemann (DB1354313) in DB 03/2021, 72]

Literatur: Hörster, NWB 02/2021, 95
Kirchhain, DStR 2021, 129

Mit seinem „Ehrenamtspaket“ bringt das Jahressteuergesetz 2020 ein paar wichtige Änderungen für gemeinnützig tätige Organisationen und Ehrenamtler.

Eine Überarbeitung des Gemeinnützigkeitsrechts stand bereits mit Abschluss des Koalitionsvertrags 2018 auf der Agenda der Regierung. Einige Punkte hat der Gesetzgeber nun mit dem Jahressteuergesetz 2020 auf den Weg gebracht. Der Autor gibt einen ausführlichen Überblick.

Freibeträge und Zweckbestimmung

Die Übungsleiterpauschale ist von 2.400 € auf 3.000 € gestiegen, die Ehrenamtspauschale von 720 € auf 840 € im Jahr. Für beide Beträge ist das die erste Erhöhung seit 2013 – für den Autor eine überfällige Anpassung an das gestiegene Preisniveau.

Ebenfalls angepasst an gesellschaftliche Entwicklungen hat der Gesetzgeber den Zweckkatalog in § 52 Abs. 2 AO. Hier tauchen nun u.a. auch die Förderung des Klimaschutzes und die Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden, auf.

Unmittelbarkeitsgrundsatz

Der Grundsatz der „Unmittelbarkeit“ verlangt, dass jede Körperschaft ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke „selbst“ verwirklicht (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO). Dieses auf den einzelnen Rechtsträger bezogene „Selbstverwirklichungsgebot“ erschwert ein arbeitsteiliges Zusammenwirken gemeinnütziger Einrichtungen. Durch den neuen § 57 Abs. 3 AO wird das Hindernis beseitigt. Danach verfolgt eine Körperschaft auch dann ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die i.Ü. die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Darüber

⁸⁸ DB 03/2021, S. M7

hinaus ist der Unmittelbarkeitsgrundsatz nun auch erfüllt, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten KapGes. hält und verwaltet (§ 57 Abs. 4 AO).

Eine „satzungsgemäße planmäßige Zusammenarbeit“ hat zugleich Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Lieferungen und Leistungen, die diese gegenüber anderen gemeinnützigen Körperschaften erbringt. Die im Rahmen eines „Zusammenwirkens“ ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften sind künftig „in ihrer Gesamtheit zu beurteilen“.

Zuwendungsempfängerregister

Ab 2024 soll es beim BZSt ein öffentlich einsehbares „Zuwendungsempfängerregister“ geben. Gegenstand sollen nach § 60b Abs. 2 AO folgende statusbezogene Daten sein: Wirtschafts-Identifikationsnummer, Name, Anschrift und Bankverbindung der Körperschaft, ihre steuerbegünstigten Zwecke, das für die Festsetzung der KSt zuständige FA sowie das Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheids oder Feststellungsbescheids nach § 60a AO. Damit die zuständigen Finanzbehörden die entsprechenden Daten an das BZSt übermitteln können, wird auch das Steuergeheimnis entsprechend eingeschränkt (vgl. § 60b Abs. 4 AO).

FAZIT

- Das JStG 2020 bringt für die Praxis wichtige Erleichterungen beim Unmittelbarkeitsgrundsatz. Auch die Einführung eines „Zuwendungsempfängerregisters“ ist als Basis für ein digitales Spendenabzugsverfahren ab 2024 zu begrüßen.
- Die sonstigen Änderungen sind hingegen eher punktuell und betreffen längst überfällige Anpassungen.
- Auf zukunftsorientierte Änderungen, mit denen das Steuerrecht der übergreifenden Funktion des Gemeinnützigkeitsstatus angemessen Rechnung trägt, wird der Dritte Sektor weiter warten müssen.

XIII. Umsatzsteuer

1. Absenkung der USt: Voller Vorsteuerabzug auch bei zu hohem Steuerausweis⁸⁹ - Teil I

Im B2B-Bereich ist die Umsatzsteuer grundsätzlich ein „durchlaufender Posten“. Führt der leistende Unternehmer – aufgrund von Umstellungsproblemen 19 % bzw. 7 % an das Finanzamt ab, wird es im Juli nicht beanstandet werden, wenn der Leistungsempfänger, die ausgewiesene, vom Leistenden abgeführte und vom Leistungsempfänger bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht.

Ein Praxisfall verdeutlicht das Problem vieler Unternehmen/ Mandanten:

Sachverhalt

Der deutsche Reifenhersteller R verkauft dem ebenfalls deutschen Automobilhersteller A 10.000 Reifen. Der Spediteur beginnt am 30.06.2020 mit dem Verladen. Abgeholt sein werden alle Reifen am 02.07.2020. Umgangssprachlich tätigt R gegenüber A

- * eine (1) Lieferung
- * im Umfang von 10.000 Reifen.

Umsatzsteuerlich führt der Vorgang dagegen zu

- * 10.000 Lieferungen
- * im Umfang von einem (1) Reifen.

Eigentlich ist eine tagesgenaue Abrechnung erforderlich!

Für jede dieser 10.000 Lieferungen ist damit eigentlich gesondert der Lieferzeitpunkt zu bestimmen:

- ☐ Soweit die Reifen am 30.06.2020 verladen werden, erfolgen die Lieferungen zum bisherigen allgemeinen Umsatzsteuersatz 19 %.
- ☐ Soweit die Reifen am 01./02.07.2020 verladen werden, erfolgen die Lieferungen zum abgesenkten Umsatzsteuersatz 16 %.

Der Reifenhersteller müsste daher die Rechnung nach Steuersätzen splitten und dazu den genauen Ladezeitpunkt der einzelnen Reifen erfassen.

⁸⁹ Nach AStW 08/2020, 572

Das Problem

Das Splitten ist in der Praxis häufig tatsächlich nicht möglich. Der Reifenhersteller kann nur den Gesamtvorgang erfassen und diesen entweder mit 19 % oder mit 16 % abrechnen:

- Rechnet der Hersteller insgesamt – also alle Lieferungen – mit 19 % ab, ist der Umsatzsteuerausweis für die nach dem 30.6.2020 verladenen Reifen zu hoch. Der Kunde wäre insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- Rechnet der Hersteller insgesamt mit 16 % ab, ist der Umsatzsteuerausweis für die vor dem 1.7.2020 verladenen Reifen zu niedrig. Der Hersteller müsste daher aus dem vermeintlichen (Netto-)Entgelt die Differenz nachzahlen.

Die Lösung des BMF

Auch auf Drängen der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) sieht das BMF in seinem die Umsatzsteuerabsenkung begleitenden Schreiben (23.06.2020, Ziffer 3.12) folgende Nichtbeanstandungsregelung vor:

„Hat der leistende Unternehmer für eine nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.08.2020 an einen anderen Unternehmer erbrachte Leistung in der Rechnung den vor dem 01.07.2020 geltenden Steuersatz (19 % anstelle von 16 % bzw. 7 % anstelle von 5 %) ausgewiesen und diesen Steuerbetrag abgeführt, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der Unternehmer in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis nicht berichtigt. Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger wird aus Gründen der Praktikabilität aus derartigen i. S. v. § 14c Abs. 1 UStG unrichtigen Rechnungen auch für die nach dem 30.06.2020 und vor dem 1.8.2020 seitens eines Unternehmers erbrachte Leistung ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt. Für Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, gilt dies entsprechend für die vom Leistungsempfänger berechnete Steuer.“

Ergebnis: Damit kann

- ◇ der Reifenhersteller (unter den weiteren Voraussetzungen) alle Lieferungen der (bisherigen) 19%igen Umsatzsteuer unterwerfen und,
- ◇ der Kunde (unter den weiteren Voraussetzungen) kann den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

Praxistipp:

Nach zutreffender Auffassung der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) ist die Billigkeitsregel zwingende Folge des Neutralitätsgrundsatzes. Doch die BStBK geht in ihrer Stellungnahme vom 19.06.2020 weiter und fordert eine entsprechende gesetzliche Regelung:

„Anpassung von § 27 UStG

Bei Unternehmern, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wird es im Wege der Billigkeit nicht beanstandet, wenn diese ihr Recht auf Vorsteuerabzug i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in Höhe des Regelsteuersatzes von 19 % (anstelle von 16 %) bzw. des ermäßigten Steuersatzes von 7 % (anstelle von 5 %) geltend machen, sofern ihnen der erhöhte Steuerbetrag von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung unrichtig i. S. v. § 14c Abs. 1 UStG fakturiert wurde und vom zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer beglichen wurde. Die Maßnahme gilt entsprechend für Abrechnungen im Rahmen des sog. Gutschriftverfahrens nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG.“

Eine solche Regelung ist aus folgenden Gründen dringend geboten:

Nach der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 02.04.1998, V R 34/97, BStBl. II S. 695; vom 06.12.2007, V R 3/06, BStBl. 2009 II S. 203) ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14c UStG schuldet. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass Steuersatzänderungen bei den Unternehmern regelmäßig zu erheblichen Umsetzungsschwierigkeiten führen. Massenhafte Rechnungs- und Vertragskorrekturen und Anpassungen von Umsatzsteuervoranmeldungen sind die bürokratische Folge hieraus.

Erfolgt die Steuersatzänderung dann – wie konkret – auch noch sehr kurzfristig und zeitlich begrenzt, sodass es sogar zu mehrfachen Umstellungen kommt, ist die Umsetzung für viele Unternehmen nicht oder nur unter erheblichen Schwierigkeiten zu bewältigen. Um jedoch eine reibungslose Umsetzung der Steuersatzänderung und damit der Ankurbelung der Wirtschaft sicherzustellen, sollte der Gesetzgeber die vorgeschlagene Billigkeitsregelung erlassen.

Dem Fiskus erwächst hieraus grundsätzlich kein Nachteil, da die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller (Leistender) geschuldet wird, während der Rechnungsempfänger (Leistungsempfänger) sie – unter den allgemeinen Voraussetzungen – in Abzug bringen kann. Durch die Billigkeitsmaßnahme wird insbesondere das ansonsten administrativ sehr aufwendige Berichtigungsverfahren vermieden. Die Regelung führt damit gleichzeitig auch zu einer Entbürokratisierung.

Fundstellen:

- BMF 30.6.20, III C 2 – S 7030/20/10009,
- BStBK, Stellungnahme vom 19.06.2020

Absenkung der Umsatzsteuer

Ein Weg aus der Corona-Krise führt nach Vorstellungen des Gesetzgebers über Mehrwertsteuerentlastungen. Aus diesem Grund wurden die Steuersätze bekanntermaßen ab dem 01.07.2020 für ein halbes Jahr auf 16 % bzw. 5 % abgesenkt (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz).

Die Absenkung der Umsatzsteuer verursacht bei den Unternehmen einen erheblichen Umstellungsaufwand, der eigentlich in der Kürze der Zeit nicht zu bewältigen ist.

Zeitpunkt der Auslieferung maßgebend

Entscheidend ist, wann der Umsatz bewirkt (= ausgeführt) wird. Umsätze nach dem 01.07.2020 und bis zum 31.12.2020 sind mit 16 % zu besteuern. Ab dem 01.07.2021 sind die Umsätze dann wieder mit 19 % zu besteuern.

Fahrzeuglieferungen sind grundsätzlich dann bewirkt, wenn der Kunde die Verfügungsmacht über das Fahrzeug erlangt. Dies ist in der Regel der Zeitpunkt der Auslieferung („Schlüsselübergabe“).

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Kaufvertrag über ein Kfz am 30.06.2020, Auslieferung am 01.07.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Auslieferung	Der neue abgesenkte Umsatzsteuersatz (16 %) kommt zur Anwendung.

Befristung bis zum 31.12.2020

Damit der Konsum gerade nach der akuten Phase der Krise wieder anspringt, wurde die Absenkung auf das zweite Halbjahr 2020 befristet. Die Absenkung gilt also bis zum 31.12.2020.

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Kaufvertrag über ein Kfz am 03.12.2020, Auslieferung am 08.01.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Auslieferung	Der vor der Absenkung geltende Umsatzsteuersatz (19 %) kommt wieder zur Anwendung.

Vertragsdatum

Ohne Bedeutung ist das Datum des Vertrags, also wann der Kunde den Kaufvertrag unterschrieben oder den Reparaturauftrag erteilt hat.

Rechnungsdatum

Ohne Bedeutung ist das Datum der Rechnungsstellung, also wann das Autohaus dem Kunden die Rechnung schreibt.

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Auslieferung eines Kfz am 30.06.2020, Rechnungsstellung am 01.07. 2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Auslieferung	Der bisherige Umsatzsteuersatz (19 %) kommt zur Anwendung.
Rechnungsstellung am 30.06.2020, Auslieferung des Kfz am 01.07.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Auslieferung.	Der neue abgesenkte Umsatzsteuersatz (16 %) kommt zur Anwendung.

Zahlungseingang

Ohne Bedeutung ist, wann der Kunde die Rechnung bezahlt.

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Bezahlung eines Kfz am 30.06.2020, Auslieferung am 01.07.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Auslieferung Der Zeitpunkt der Bezahlung ist ohne Bedeutung.	Der neue abgesenkte Umsatzsteuersatz (16 %) kommt zur Anwendung.
Auslieferung eines Kfz am 30.06.2020, Bezahlung am 01.07.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Auslieferung. Der Zeitpunkt der Bezahlung ist ohne Bedeutung.	Der bisherige Umsatzsteuersatz (19 %) kommt zur Anwendung.

Transport durch das Autohaus

Wird das vom Kunden erworbene oder durch Werklieferung reparierte Fahrzeug dem Kunden vom Autohaus gebracht, ist der Transportbeginn maßgebend.

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Kunde wünscht Transport des gekauften Kfz durch das Autohaus in ein anderes Bundesland; Beginn des Transports am 30.06.2020, Übergabe an den Kunden am 01.07.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt des Transportbeginns. Die tatsächliche Übergabe an den Kunden ist ohne Bedeutung.	Der bisherige Umsatzsteuersatz (19 %) kommt zur Anwendung.

Leasingzahlung

Leasinggeschäfte sind zeitlich begrenzte Dauerleistungen, die in der Regel in monatlichen Teilleistungen erbracht werden. Maßgebend ist der Steuersatz, der bei Beendigung des jeweiligen Leasingmonats gilt.

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Kfz-Leasingvertrag am 12.06.2020, monatliche Leasingraten, Übergabe des Fahrzeugs am 24.06.2020	Das Leasing ist eine Dauerleistung und wird in monatlichen Teilleistungen erbracht. Maßgebend ist der Steuersatz bei Beendigung des jeweiligen Leasingmonats. Der Zeitpunkt der Fahrzeugübergabe ist ohne Bedeutung.	Für Leasingzeiträume, die zwischen dem 01.07.2020 und dem 01.01.2021 enden, kommt der neue abgesenkte Umsatzsteuersatz (16 %) zur Anwendung.

Leasing-Sonderzahlung

Leasing-Sonderzahlungen sind als für den Gesamtzeitraum vereinnahmtes Entgelt anteilig auf die Teilleistungszeiträume umzulegen.

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Wie vorher; zusätzlich zu den Leasingraten ist vorzuschüssig auch eine Sonderzahlung zu leisten	Die Sonderzahlung ist als im Voraus vereinnahmtes Entgelt auf die Teilleistungen umzulegen.	Soweit die Sonderzahlung auf Leasingzeiträume entfällt, die zwischen dem 01.07.2020 und dem 01.01.2021 enden, kommt der neue abgesenkte Umsatzsteuersatz (16 %) zur Anwendung.

Reparaturen

Kfz-Reparaturen sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der Kunde das Fahrzeug abholt („Schlüsselrückgabe“).

Übersicht

Sachverhalt	Beurteilung	Steuersatz
Auftragsannahme am 30.06.2020, Abholung am 01.07.2020	Maßgebend ist der Zeitpunkt der Abholung. Das Datum der Auftragsannahme ist ohne Bedeutung.	Der neue abgesenkte Umsatzsteuersatz (16 %) kommt zur Anwendung. Auf Teileverkäufe kann dies entsprechend angewendet werden.

Mietfahrzeug

Erhält der Kunde – etwa für die Dauer einer Reparatur – ein besonders berechnetes Mietfahrzeug, kommt es auf den Steuersatz bei Beendigung des Mietverhältnisses an.

2. Absenkung der Umsatzsteuer - Teil II: Welcher Steuersatz beim Umtausch von Gegenständen anzuwenden ist⁹⁰:

Beim Umtausch eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt eine neue Lieferung. Wird ein Gegenstand, der vor dem 01.07.2020 erworben wurde, nach dem 30.06.2020 umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der ab 01.07.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16% bzw. 5% anzuwenden.

Bundesfinanzministerium, Schreiben vom 30.06.2020, Az. III C 2 - S 7030/20/10009 :004.

Beispiel:

A hat am 18.06.2020 ein Notebook für 1.011,50 € (850 € zuzüglich 19% = 161,50 € Umsatzsteuer) erworben. Am 03.07.2020 tauscht er dieses Notebook gegen ein anderes ein, das seinen Vorstellungen besser entspricht. Das neue Notebook kostet 1.102 € (950 € zuzüglich 16% = 152 € Umsatzsteuer). Der Kunde zahlt nur die Differenz von 90,50 €.

⁹⁰ VSRW, Steuerzahler-Tip Nr. 10/2020, S. 8

Konsequenz: Der Erwerb des ersten Notebooks einschließlich der 19%igen Umsatzsteuer wird rückgängig gemacht. Anschließend findet der Erwerb des neuen Notebooks einschließlich der 16%igen Umsatzsteuer von 152 € statt.

3. Absenkung der Umsatzsteuer - Teil III

Ermäßigter Steuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen⁹¹

Die Finanzverwaltung trifft eine Nichtbeanstandungsregelung zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises von Kombiangeboten aus Speisen und Getränken und senkt den Prozentsatz für die sog. Servicepauschale. (red.)

BMF vom 02.07.2020 - III C 2 - S 7030/20/10006:006 – DOK 2020/0662912

Anweisung der Verwaltung

Im Rahmen des *Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona Krise* vom 19.06.2020, BGBl. 2020 11385, wurde im § 12 Abs. 2 UStG eine neue Nr. 15 aufgenommen. Danach unterliegen die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, dem ermäßigten Steuersatz.

Aus der Praxis sind Fragen zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, vom 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 gem. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG gestellt worden. Zu diesen Fragen nimmt die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 02.07.2020 nunmehr Stellung.

Für die befristete Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, ist es nicht zu beanstanden, wenn zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises von sog. Kombiangeboten aus Speisen inklusive Getränken (z. B. Buffet All-Inclusive-Angeboten) der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird.

Hinsichtlich der Umsätze aus der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z.B. „Business-Package“, „Servicepauschale“) zusammengefasst und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen werden:

⁹¹ Nach Walkenhorst, UStB 08/2020, 249

- Abgabe eines Frühstücks,
- Nutzung von Kommunikationsnetzen,
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice,
- Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft,
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs,
- Nutzung von Saunaeinrichtungen,
- Überlassung von Fitnessgeräten,
- Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen.

Es wurde ebenfalls nicht beanstandet, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt wurde. Dieser Anteil wird nunmehr auf 15 % des Pauschalpreises gesenkt.

Die Abschnitte 10.1 und 12.16 Abs. 12 UStAE werden entsprechend angepasst.

Die Regelungen des BMF-Schreibens sind in allen Fällen ab dem 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 anzuwenden.

Konsequenzen für die Praxis

Die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, wurde als erforderlich angesehen, da im Vergleich zu anderen Wirtschaftszweigen die gastronomischen Betriebe auf Grund der strengen Hygiene- und Abstandsvorschriften besonders schwer und langanhaltend von der COVID-19-Pandemie betroffen sind. Durch die Absenkung des Umsatzsteuersatzes werden eine Stimulierung der Nachfrage und eine Belebung der Konjunktur erwartet.

Bedingt durch die befristete Absenkung des allgemeinen Steuersatzes auf 16 % und des ermäßigten Steuersatzes auf 5 % in der Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 ergeben sich für die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen folgende anzuwendende Steuersätze.

	Restaurantumsätze mit Ausnahme der Getränke	Getränke
01.07.2020 bis 31.12.2020	5 %	16 %
01.01.2021 bis 30.06.2020	7 %	19 %
Ab 01.07.2020	19 %	19 %

Beraterhinweis

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wurde zugelassen, dass auf Bewirtschaftungsleistungen (z.B. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle Tabakwarenlieferungen usw.) in der Nacht vom 30.06.2020 auf den 01.07.2020 in Gaststätten, Hotels, Clubhäusern, Würstchenständen und ähnlichen Betrieben die ab dem 01.07.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 5 % bzw. 16 % angewandt werden.

Auf das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 - C 2 S 7030/20/10009:004 - wird hingewiesen.

4. Das Ende der Niedrigsteuerphase – Rückkehr zu 19% und 7%⁹²

Im Rahmen der Steuersatzänderungen zum 01.07.2020 hatten die Unternehmen nur sehr wenig Vorbereitungszeit, um ihre Systeme anzupassen. Die Änderung der Steuerkennzeichen im Buchhaltungs-/ERP-System war kurzfristig notwendig, damit die Unternehmen zutreffende Rechnungen ausstellen konnten. Fehler waren demzufolge vorprogrammiert und Rechnungen mit einem Steuerausweis nach § 14c UStG keine Seltenheit. Die „Rolle rückwärts“ zum 01.01.2021 stellt die betroffenen Unternehmen nun vor ähnliche Herausforderungen.

I. Einleitung

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz hat der Gesetzgeber die USt-Sätze von 19% auf 16% und von 7% auf 5% zeitlich befristet vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 gesenkt.⁹³ Die Ermäßigung des Steuersatzes führte bei den betroffenen Unternehmen zu einem

⁹² Nach Oldiges, in: DB 49/2020, 2597

⁹³ Vgl. Oldiges, Ermäßigter Steuersatz für die Gastronomie – Update durch Gesetz und BMF-Schreiben, DB Spezial Nr. 14 vom 13.07.2020 S. 4.

erheblichen administrativen Mehraufwand. Denn alle relevanten Prozesse, wie z.B. Buchhaltungs-/ ERP-Systeme, Kassensysteme und Rechnungserteilungen, mussten kurzfristig umgestellt werden.

Erfreulich für die betroffenen Unternehmen war zumindest die Nichtbeanstandungsregelung im begleitenden BMF-Schreiben vom 30.06.2020.⁹⁴ Danach wird es für im Juli 2020 an andere Unternehmen ausgeführte Leistungen nicht beanstandet, wenn der zu hohe Steuerausweis in der Rechnung nicht berichtigt wird. Dem Leistungsempfänger steht aus Praktikabilitätsgründen jedenfalls der volle Vorsteuerabzug zu.⁹⁵ Damit erhielten die betroffenen Unternehmen für B2B-Umsätze faktisch einen weiteren Monat Zeit, um ihre Prozesse umzustellen.

II. Zeitlich befristete Absenkung der Steuersätze

Der Gesetzgeber nahm die zeitlich befristete Absenkung der Steuersätze gesetzessystematisch in § 28 UStG vor, der die zeitlich begrenzte Fassung einzelner Vorschriften regelt. Nach § 28 Abs. 1 und 2 UStG ist § 12 UStG im Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die USt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 16% bzw. 5% der Bemessungsgrundlage beträgt. Zu der zeitlich befristeten Steuersatzsenkung ist am 30.06.2020 ein umfangreiches BMF-Schreiben⁹⁶ ergangen. Dabei hat sich das BMF an früheren Schreiben orientiert, die im Zusammenhang mit Steuersatzänderungen veröffentlicht wurden.⁹⁷

III. Rückkehr zu 19% und 7%

Auch bei der Rückkehr zu den „alten“ Steuersätzen ist für die zutreffende Anwendung der Steuersätze der Zeitpunkt maßgeblich, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung umsatzsteuerlich bewirkt wird. Sofern der maßgebliche Leistungszeitpunkt zwischen dem 01.07.2020 und 31.12.2020 liegt, gilt der abgesenkte Steuersatz von 16% bzw. 5%. Dies gilt unabhängig davon, wann die Rechnung ausgestellt wird. Zudem ist weder der Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch der Zeitpunkt der Zahlung relevant.

Im Rahmen der Rückkehr zu den Steuersätzen 19% und 7% stellen sich ähnliche praktische Umsetzungsschwierigkeiten wie bei der Einführung der zeitlich befristeten Steuersatzsenkung. Vor diesem Hintergrund hat das BMF am 04.11.2020 ein weiteres BMF-Schreiben veröffentlicht,⁹⁸ welches das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 ergänzt. Das

⁹⁴ BMF vom 30.06.2020, DB 2020 S. 1428, Rz. 46.

⁹⁵ BMF vom 30.06.2020, a.a.O. (Fn. 32), Rz. 46.

⁹⁶ BMF vom 30.06.2020, a.a.O. (Fn. 32).

⁹⁷ Vgl. BMF vom 10.02.1998, BStBl. I 1998 S. 177.

⁹⁸ BMF vom 04.11.2020, DB 2020 S. 2436.

aktuelle BMF-Schreiben befasst sich mit den für die Praxis relevanten Fragestellungen, von denen einige im Folgenden näher beleuchtet werden.

1. Voraus- und Anzahlungsrechnungen

Voraus- und Anzahlungsrechnungen, die in der Niedrigsteuerphase gestellt und für die das Entgelt auch in diesem Zeitraum vereinnahmt wird, sind mit dem USt-Satz von 16% bzw. 5% auszuweisen. Allerdings wird es nicht beanstandet, wenn bei einer Vereinnahmung in der Niedrigsteuerphase der Steuersatz von 19% bzw. 7% angewandt und in Rechnung gestellt wird, sofern feststeht, dass die jeweilige Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht wird.⁹⁹ Der Leistungsempfänger kann dann den ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer geltend machen.¹⁰⁰

Für Voraus- und Anzahlungsrechnungen, die vor dem 01.07.2020 gestellt und für die das Entgelt in der Niedrigsteuerphase vereinnahmt wird, schuldet der Leistende die Mehrsteuer (Differenz zwischen ausgewiesener Steuer und gesetzlich geschuldeter Steuer) nach § 14c Abs. 1 UStG. Der Leistungsempfänger ist in Höhe des Mehrbetrags – vorbehaltlich der Nichtbeanstandungsregelung in Rz. 46 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.¹⁰¹

An- oder Vorauszahlungen, die vor dem 01.01.2021 in Rechnung gestellt und nach dem 31.12.2020 vereinnahmt werden, sind mit einem Steuersatz von 19% bzw. 7% zu versteuern, auch wenn die Rechnung einen geringeren Steuersatz aufweist. Dies stellt das BMF in seinem Schreiben vom 04.11.2020 klar.¹⁰² Der Leistungsempfänger könnte unter den übrigen Voraussetzungen die Vorsteuer nur in Höhe der ausgewiesenen Steuer geltend machen. Um diese Situation zu vermeiden, sollten betroffene Unternehmen von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch machen.

2. Gutscheine

Ein Gutschein i.S.d. UStG liegt nur dann vor, wenn der Leistende verpflichtet ist, das Zahlungsinstrument als Gegenleistung für eine Leistung anzunehmen. Gutscheine i.S.d. UStG sind abzugrenzen von Preisnachlassinstrumenten,¹⁰³ bei denen nicht das Recht verliehen wird, Leistungen tatsächlich zu erhalten. Liegt ein Gutschein i.S.d. UStG vor, ist zwischen einem Einzweck-Gutschein und einem Mehrzweck-Gutschein zu unterscheiden, da sich bei diesen beiden Gutscheinarten unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben. Um einen Einzweck-Gutschein handelt es sich, wenn der Ort der Leistung und

⁹⁹ Vgl. BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 6), Rz. 31.

¹⁰⁰ Vgl. BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 6), Rz. 31.

¹⁰¹ Vgl. BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 6), Rz. 32.

¹⁰² Vgl. BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 6), Rz. 32.

¹⁰³ Vgl. Abschn. 17.2 Abs. 4 UStAE

die geschuldete Steuer im Moment der Gutscheinausgabe oder -übertragung feststehen. Soweit es bei der Ortsbestimmung eine Rolle spielt, ob der Empfänger der Leistung Unternehmer oder Nicht-Unternehmer ist, muss dies ebenfalls feststehen. Stehen die Steuer oder der Ort nicht fest, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor. Im BMF-Schreiben vom 02.11.2020¹⁰⁴ legt das BMF die gesetzliche Bestimmung für Gutscheine in § 3 Abs. 13 Abs. 15 UStG aus und erläutert die Rechtslage anhand einer Reihe von Beispielen für Einzweck- und Mehrzweckgutscheine (insb. auch in Vertriebsketten).

a) Gutschein für einen verbindlich bestellten Gegenstand

Das Ausstellen von Einzweck-Gutscheinen ist von bloßen Anzahlungen oder Vorauszahlungen i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG abzugrenzen. Beim Ausstellen von Einzweck-Gutscheinen stehen der Ort der Leistung und die für diese Umsätze geschuldete Steuer fest. Der Gutschein ist aber nicht dergestalt mit einer einzelnen Leistung verknüpft. Es liegt keine individualisierte Stückschuld vor, für die der Gutschein eingelöst werden müsste.

Wenn dagegen ein einzelner, bereits konkretisierter Leistungsgegenstand feststeht, handelt es sich gem. den Ausführungen des BMF-Schreibens vom 04.11.2020 nicht mehr um Entgelt für einen Gutschein, sondern um eine An- oder Vorauszahlung i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Gutschein für einen verbindlich bestellten Leistungsgegenstand unter Ausschluss eines späteren Umtauschs, einer Barauszahlung oder einer Übertragung des Gutscheins auf andere Verkäufer bzw. Käufer ausgestellt wird.¹⁰⁵ Die Ausstellung des Gutscheins müsste zudem mit einer Abnahmeverpflichtung verbunden sein.¹⁰⁶ Dies bedeutet, dass das Ausstellen eines Gutscheins eine An- bzw. Vorauszahlung darstellt, sobald er mit einer einzelnen Leistung derart verknüpft ist, dass eine individualisierte Stückschuld vorliegt, für die er eingelöst werden muss.

Die Einordnung der Zahlung als Entgelt für einen Einzweck-Gutschein oder als An- oder Vorauszahlung hat erhebliche USt-Auswirkungen. Im Fall einer An- oder Vorauszahlung ist die USt bei Zahlung vor dem 01.01.2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16% bzw. 5% zu berechnen. Bei einer Lieferung des Gegenstands nach dem 31.12.2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19% bzw. 7% im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen. Steht bereits im Zeitpunkt der Zahlung der An- oder Vorauszahlung fest, dass die Lieferung erst nach dem 31.12.2020 erfolgen wird, kann die An- oder Vorauszahlung aus Vereinfachungsgründen bereits mit 19% bzw. 7% versteuert werden.¹⁰⁷

¹⁰⁴ BMF vom 02.11.2020, VA1348410.

¹⁰⁵ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 5

¹⁰⁶ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 5.

¹⁰⁷ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 5.

Handelt es sich jedoch um einen Einzweck-Gutschein, der vor dem 01.01.2021 ausgegeben wird, bleibt es bei der Versteuerung als Einzweck-Gutschein mit 16% bzw. 5%, auch wenn die Einlösung erst nach dem 31.12.2020 erfolgt. Denn für die Behandlung als Einzweck-Gutschein ist ausschließlich auf die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe abzustellen.

b) Sonderfall: Restaurantgutschein

Betroffene Unternehmen könnten durch die Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen auch über die Niedrigsteuerphase hinaus von der Steuersatzermäßigung profitieren. Denn für die Besteuerung von Einzweck-Gutscheinen kommt es allein auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Gutscheine an (vgl. § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG). Nicht entscheidend ist der Zeitpunkt der Einlösung, welche womöglich erst nach Ablauf der Niedrigsteuerphase erfolgt. Das BMF geht explizit auf Gutscheine für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ein.¹⁰⁸ Die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (ausgenommen Getränke) bis zum 30.06.2021 im Zusammenspiel mit der Niedrigsteuerphase führt zu möglichen USt-Vorteilen i.H.v. bis zu 14% (5% bis zum 31.12.2020 und 19% ab 01.07.2021).

Ein Einzweck-Gutschein liegt vor, wenn im Zeitpunkt der Gutscheinausgabe der Leistungsort sowie die für diese Umsätze geschuldete USt feststehen (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG). Diese Kriterien sind erfüllt, wenn ein Unternehmen im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 einen Gutschein ausgibt, der explizit auf Speisen beschränkt ist. Der Leistungsort steht im Zeitpunkt der Gutscheinausgabe fest. Für Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG und für Speisen zur Mitnahme nach § 3 Abs. 6 UStG. Dies ist der Ort, an dem der Unternehmer die Leistung tatsächlich erbringt bzw. die Speisen ausgibt (z.B. Restaurant). Auch steht die geschuldete Steuer fest, denn im Zeitpunkt der Gutscheinausgabe findet der ermäßigte Steuersatz i.H.v. 5% sowohl für Speisen zum Verzehr vor Ort als auch für Speisen zur Mitnahme Anwendung.

3. Gewährung von Jahresboni

Für Preisnachlassgutscheine und Jahresboni sieht das BMF-Schreiben eine Vereinfachungsregelung für Fälle vor, in denen ein Unternehmer Umsätze ausführt, die sowohl mit dem allgemeinen als auch mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern sind und in denen sich die jeweiligen Entgelte infolge einer Gewährung von Jahresboni o.Ä. i.S.d. § 17 Abs. 4 UStG gemeinsam ändern.¹⁰⁹ Dann ist nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer für die Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG die Entgeltmin-

¹⁰⁸ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 6.

¹⁰⁹ BMF vom 30.06.2020, a.a.O. (Fn. 32), Rz. 32.

derung im Verhältnis der mit dem allgemeinen zu den mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Umsätzen aufteilt und auf dieser Grundlage für das gesamte Kalenderjahr von einem Steuersatz von jew. 19% bzw. 7% ausgeht.¹¹⁰ Diese Zuordnung muss der Unternehmer an seinen Vertragspartner in einem Beleg mitteilen (§ 17 Abs. 4 UStG).

Lt. dem BMF mit Verweis auf das Schreiben vom 30.06.2020 kann der Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen infolge der Gewährung eines Jahresbonus absehen und der Steuerberichtigung für Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterlegen haben, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ausnahmslos den ermäßigten Steuersatz von 7% zugrunde legen.¹¹¹ Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs hat der Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG entsprechend zu verfahren.

4. Herstellerrabatt bei der Abgabe pharmazeutischer Produkte

Eine Vereinfachungsregelung gilt ebenfalls für nachträgliche Herstellerrabatte, die ein Pharmazieunternehmen seinem Abnehmer gewährt.¹¹² Infolge der damit eintretenden Entgeltminderung ist die ursprüngliche Bemessungsgrundlage zu korrigieren. Die Entgeltminderung kann ohne Beanstandung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze für das gesamte Kalenderjahr aufgeteilt werden.¹¹³

Auch in diesen Fällen kann der Unternehmer von einer Aufteilung der gemeinsamen Entgeltminderungen absehen und der Steuerberichtigung für Umsätze, die dem allgemeinen bzw. ermäßigten Steuersatz unterlegen haben, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ausnahmslos den allgemeinen Steuersatz von 19% bzw. den ermäßigten Steuersatz von 7% zugrunde legen.¹¹⁴

Dies gilt auch für gesetzliche Rabatte gem. § 130a Abs. 1 Satz 1 SGB bzw. § 1 AM-RabG.¹¹⁵ Für Apotheken gilt hinsichtlich der Vereinfachungsregelung die Voraussetzung, dass das Entgelt von dritter Seite korrespondierend zur Entgeltminderung mit demselben Steuersatz anzusetzen ist.

5. Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements

Im Hinblick auf Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements unterscheidet das BMF zwischen solchen, die digitale und solchen, die analoge Leistungen beinhalten. Leistungszeitpunkt ist bei digitalen Zeitungs- und Zeitschriftenabonnements der letzte Tag des vereinbarten Leistungszeitraums. Das Gleiche gilt für analoge Abonnements nur, wenn

¹¹⁰ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 8.

¹¹¹ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 9.

¹¹² BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 10.

¹¹³ BMF vom 30.06.2020, a.a.O. (Fn. 32), Rz. 32 f.

¹¹⁴ BMF vom 30.06.2020, a.a.O. (Fn. 32), Rz. 33.

¹¹⁵ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 10.

als Gegenleistung ein Gesamtkaufpreis anstelle eines Entgelts bestimmt wurde, das für jede einzelne Ausgabe gesondert vereinbart oder abgerechnet wird.¹¹⁶

6. Weitere Inhalte des BMF-Schreibens

Das BMF-Schreiben beinhaltet zudem Vereinfachungen und Klarstellungen für weitere Bereiche wie die Erstattung von Pfandbeträgen, Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie von Abwasserbeseitigung, Besteuerung von Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr, im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen und im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet- oder Leasingverträgen, Gesamtmargenbildung nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG, Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG, Leistungszeitpunkt bei Leistungen eines Insolvenzverwalters, Leistungen des Gerüstbauerhandwerks, wiederkehrende Leistungen sowie die Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe.

IV. Fazit

Im Rahmen der Steuersatzänderungen zum 01.07.2020 hatten die Unternehmen nur sehr wenig Vorbereitungszeit, um ihre Systeme anzupassen. Die Änderung der Steuerkennzeichen auf 16% bzw. 5% im Buchhaltungs-/ERP-System war kurzfristig notwendig, damit die Unternehmen zutreffende Rechnungen ausstellen können. Aufgrund der kurzfristigen Steuersatzänderungen waren Fehler vorprogrammiert und Rechnungen mit einem Steuerausweis nach § 14c UStG keine Seltenheit.

Die „Rolle rückwärts“ zum 01.01.2021 stellt die betroffenen Unternehmen nun vor ähnliche Herausforderungen. Da auch für die Anwendung der „alten“ Steuersätze der Zeitpunkt relevant ist, in dem der Umsatz ausgeführt worden ist, ergeben sich hier ähnliche praktische Umsetzungsschwierigkeiten wie bei der Einführung der befristeten Steuersatzsenkung. Das neue BMF-Schreiben und die darin aufgegriffenen Regelungen sind weitestgehend zu begrüßen. Sie führen zu einem erhöhten Maß an Rechtssicherheit, wenn auch viele praxisrelevante Fragen weiterhin noch nicht rechtssicher beantwortet werden. Wenn möglich, sollten Unternehmen bis zum Jahresende, d.h. in der Niedrigsteuerphase, noch Einzweck-Gutscheine ausgeben. Auf diese Weise können sie auch über die Niedrigsteuerphase hinaus von den gesenkten USt-Sätzen profitieren.

¹¹⁶ BMF vom 04.11.2020, a.a.O. (Fn. 36), Rz. 17

5. **BFH: Vorsteuerabzug aus Rechtsanwaltskosten zur Prüfung von Haftungsansprüchen in der Insolvenz** ¹¹⁷

Im Rahmen der Abwicklung des insolventen Unternehmens anfallende Kosten zur Prüfung der Frage, ob Ansprüche auf Rückzahlung ausbezahlter Kommanditeinlagen nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB bestehen, gehören grundsätzlich zu den Allgemeinkosten der früheren unternehmerischen Tätigkeit.

Hintergrund: Anwaltskosten des Insolvenzverwalters für die Einforderung zurück-bezahlter KG-Einlagen

Zu entscheiden war, ob der Insolvenzverwalter einer KG Vorsteuer aus Rechtsanwaltskosten geltend machen kann, die für die **Prüfung** berechnet wurden, ob Zahlungen an die Kommanditisten zurückzufordern sind, weil dadurch bereits geleistete **Einlagen ausgeschüttet** wurden (§ 172 Abs. 4 Satz 1 HGB). Die hieraus resultierende persönliche Haftung für die Verbindlichkeiten der KG machte der Insolvenzverwalter gerichtlich gegen die Kommanditisten geltend.

Das FA und das FG lehnten den Vorsteuerabzug ab. Es fehle ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einzelnen steuerpflichtigen Leistungen der KG. Bei der Zurückforderung der Gesellschaftereinlagen zur Mehrung der Masse nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit sei die Verknüpfung mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen nicht mehr gegeben.

Entscheidung: Der BFH bejaht den Vorsteuerabzug des Insolvenzverwalters als Leistungsempfängers

Der Vorsteuerabzug setzt grundsätzlich einen **unmittelbaren und direkten Zusammenhang** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen voraus. Der Abzug steht daher im **Grundsatzfall** nur zu, wenn die Ausgaben für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen zu den **Kostenelementen** der besteuerten Ausgangsumsätze gehören. Die Kostenelemente müssen in der Regel entstanden sein, bevor der dazu gehörende besteuerte Ausgangsumsatz ausgeführt wird (BFH, Urteil v. 13.12.2017, XI R 3/16, BStBl 2018 II S. 727).

Vorsteuerabzug aus den unternehmerischen Allgemeinkosten

Der Vorsteuerabzug steht aber – über den Grundsatzfall hinausgehend - zugunsten des Unternehmers auch **ohne einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang**

¹¹⁷ Nach Dürr, in www.haufe.de

zwischen Eingangsumsatz und Ausgangsumsätzen zu, wenn die Kosten zu den "**allgemeinen Aufwendungen**" des Unternehmers gehören und als solche **Kostenelemente** der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Denn diese Kosten hängen direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Sie müssen allerdings ihren **ausschließlichen Entstehungsgrund** in dieser Tätigkeit haben (BFH, Urteil v. 13.12.2017, XI R 3/16, BStBl 2018 II S. 727).

Ausgaben vor, während und zwecks Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit

Wegen der **Neutralität des Mehrwertsteuersystems** kann nicht unterschieden werden in Ausgaben vor, während und zwecks Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit (BFH, Urteil v. 13.12.2017, XI R 3/16, BStBl 2018 II S. 727). Im **Insolvenzverfahren** eines Unternehmers, der seinen Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hat, kommt es für den Vorsteuerabzug daher auf die **frühere wirtschaftliche Gesamttätigkeit** an (BFH, Urteil vom 02.12.2015, V R 15/16, BStBl 2016 II S. 486).

Kosten der Auseinandersetzung sind allgemeine unternehmerische Aufwendungen

Zu den allgemeinen unternehmerischen Kosten rechnen regelmäßig die Kosten für **gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzungen**. Hiervon ausgehend können dazu im Streitfall die Anwaltskosten für die Einforderung der Hafteinlage bzw. die Abwicklung der KG gehören. Denn die vom Insolvenzverwalter nach § 171 Abs. 1, § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB geltend gemachten Haftungsansprüche dienen ausschließlich der Befriedigung im unternehmerischen Bereich entstandener Forderungen.

Der Insolvenzverwalter kann als Partei kraft Amtes oder für sich persönlich handeln

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies den Fall an das FG zurück. Das FG hatte keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Insolvenzverwalter als Partei kraft Amtes Empfänger der Anwaltsleistungen war, oder ob er diese Leistungen selbst bezogen hat. Der Insolvenzverwalter kann zum einen **persönlich handeln** und Aufträge vergeben. Deren Kosten gehören dann zu den allgemeinen (mit der Verwaltervergütung abgegoltenen) Geschäftskosten oder zu den erstattungsfähigen Auslagen des Verwalters. Zum anderen kann der Insolvenzverwalter aber auch als **Partei kraft Amtes** "im Rahmen der Verwaltung" Verträge mit Wirkung für und zu Lasten der Masse abschließen. Das FG hat in zweiten Rechtsgang anhand der Vertragsbeziehungen und Abrechnungen zwischen den Rechtsanwälten und dem Insolvenzverwalter aufzuklären, wem gegenüber die Anwaltsberatungen erbracht wurden bzw. ob der Insolvenzverwalter kraft Amtes gehandelt hat.

Hinweis:

Gesellschaftsrechtliche Auseinandersetzungen rechnen zum allgemeinen unternehmerischen Bereich

Der BFH bestätigt, dass **Prozesskosten** grundsätzlich die Qualifikation der Aufwendungen teilen, die Gegenstand des Prozesses sind. Aufwendungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Auseinandersetzungen sind regelmäßig den allgemeinen Kosten des unternehmerischen Bereichs zuzurechnen. Das gilt ebenso für Dienstleistungen bei der **Gründung** oder der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage, soweit die Gesellschaft umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigt oder beabsichtigt (BFH, Urteil v. 6.5.2010, V R 29/19, BStBl 2010 II S. 885). Bei Insolvenz einer Personengesellschaft ist zu unterscheiden, ob der nach Insolvenzrecht **abzuwickelnde Vermögensbereich** oder die **Gesellschafter persönlich** betroffen sind. Steuerberatung und Prozessführung im Zusammenhang mit Unternehmenssteuern oder Verpflichtungen aus der aktiven Unternehmertätigkeit gehören zu den mit der Abwicklung stehenden Leistungen. Das gilt auch für die Kosten eines sachverständigen Dritten (z. B. eines Kassenprüfers), soweit er Aufgaben im Rahmen der Verwaltung des insolventen Unternehmens im Auftrag des Insolvenzverwalters ausführt.

BFH, Urteil vom 18.09.2019, XI R 19/17, veröffentlicht am 23.01.2020

6. Personalschlüssel verdrängt Umsatzschlüssel bei Vorsteueraufteilung nicht¹¹⁸

Eine Schätzung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuer unter Verwendung eines selektiven Personalschlüssels ist nicht als sachgerechte Schätzung anzusehen; es besteht daher kein Vorrang gegenüber einer Schätzung anhand des Verhältnisses der gesamten steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 23. Oktober 2019 – Bundesfinanzhof XI R 18/17, DStR 14/2020, 710

¹¹⁸ Nach Werth, in: DB 38/2020, 1990

7. Vorsteuerabzug bei gemischt genutztem Gebäude

Auch nach Ergehen des Urteils des EuGH **Gmina Ryjewo** ist für den Vorsteuerabzug eine Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes erforderlich.

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27.11.2019 - 3 K 2217/18, Rev. Eingelegt, Az. BFH: V R 4/20, DStRE 07/2020, 421

8. Bonuszahlungen eines Dritten können den Vorsteuerabzug nachträglich mindern (FG)¹¹⁹

Das FG Münster hat entschieden, dass vom Franchisegeber an den Franchisenehmer weitergeleitete Bonuszahlungen den Vorsteuerabzug nachträglich gemäß **§ 17 UStG** mindern können.

FG Münster, Urteil vom 05.03.2020 - 5 K 1670/17 U).

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH und in ein Franchisesystem eingebunden. Die Franchisegeberin handelte mit Lieferanten Rahmenvereinbarungen aus, nach denen die Franchisenehmer Rabatte und Bonuszahlungen erhalten, die sich nach dem getätigten Nettoumsatz aller von der Franchisegeberin betreuten Abnehmer richten. Die Jahresboni wurden von den Lieferanten an die Franchisegeberin ausgezahlt, die diese an die Franchisenehmer weitergaben.

Das FA minderte den aus den Leistungen der Lieferanten in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug der Klägerin um die in den Bonuszahlungen enthaltenen Steuerbeträge nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG. Die Klägerin wandte hiergegen ein, dass die Franchisegeberin die Boni für ihre Vermittlungsleistungen erhalten habe und keine Verpflichtung bestanden habe, diese an die Franchisenehmer weiterzuleiten.

Das FG Münster hat die Klage abgewiesen:

- Die Bonuszahlungen stellten zwar unstreitig kein Entgelt für Leistungen der Klägerin an die Franchisegeberin - etwa in Form der Inanspruchnahme des

¹¹⁹ Nach NWB 20/2020, FG Münster Newsletter vom 15.04.2020 (RD)

Warenwirtschaftssystems – dar. Allerdings führten sie zur Minderung des Vorsteuerabzugs für die erhaltenen Warenlieferungen.

- Die Zahlungen stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Lieferungen der Lieferanten an die Franchisenehmer.
- Dies ergebe sich daraus, dass die Boni nach dem Umfang der Lieferungen bemessen und in voller Höhe weitergeleitet wurden.
- Demgegenüber könne nicht festgestellt werden, dass die Bonuszahlungen Entgelte für Leistungen der Franchisegeberin darstellten.
- Zum einen erhalte diese von den Lieferanten gesonderte Zahlungen für Vermittlungstätigkeiten und Werbeleistungen. Zum anderen bezögen sich die Bonuszahlungen nach den Konditionsvereinbarungen ausdrücklich auf die Warenlieferungen, was wie bei Rabatten eine typische Einkaufsmodalität darstelle.
- Dass die Franchisegeberin nicht verpflichtet war, die Boni weiterzuleiten, sei für diese Beurteilung ebenso wenig von Bedeutung wie der Umstand, dass den Franchisenehmern die Bonuszahlungen bei Erhalt der Lieferungen noch nicht bekannt waren.

Hinweis: Die Revision wurde nicht zugelassen.

9. BFH: Keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei fehlendem Nachweis eines Steuerbetruges¹²⁰

1. Hat das FA nicht dargetan, dass ein Steuerbetrug begangen worden ist, kommt eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach der sog. Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH nicht in Betracht.
2. Die Nichtabfrage der USt-IdNr. des Empfängers zeitnah zur ersten innergemeinschaftlichen Lieferung und darauffolgend in regelmäßigen Abständen während der laufenden Lieferbeziehung kann nach den Umständen des Einzelfalls eine Sorgfaltspflichtverletzung darstellen, die Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG ausschließt.
3. Wird die Abfragemöglichkeit nach § 18e UStG sorgfaltspflichtwidrig nicht wahrgenommen, ergibt sich aus sachlichen Billigkeitsgründen kein über § 6a Abs. 4 UStG hinausgehender Vertrauensschutz.

¹²⁰ Nach Gehm, DStRK 18/2020, 247

BFH, Urteil vom 11.03.2020 - XI R 38/18, DStR 2020, 1850 mAnm Treiber (Vorinstanz: BeckRS 2018, 33979)

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.), eine GmbH, bezog in 2009 und 2010 von der R GmbH Ware, die sie an die SBV weiterlieferte, welche sie wieder an die R GmbH veräußerte. Weiter bestellte die Kl. in 2010 Ware von der P GmbH, die aber von der B GmbH geliefert wurde, welche der Kl. auch die Rechnung stellte. Schließlich lieferte die Kl. in 2010 Ware an eine luxemburgische Firma J, die nach Auskunft des BZSt vom 16.06.2010 eine gültige USt-IdNr. besaß. Tatsächlich war diese aber ab 24.06.2010 ungültig und die J nicht existent, Die Lieferungen an die J stellte die Kl. ab 08.07.2010 einer Spedition zur Abholung bereit. Tatsächlich wurde ins Inland geliefert.

Das FA versagte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der R GmbH mangels Verschaffung der Verfügungsmacht aufgrund von Lieferungen im Kreis. Die Vorsteuer aus den Lieferungen der B GmbH wurde ebenfalls versagt, da keine Lieferung durch die B GmbH vorläge. Schließlich wurde die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung an J versagt; da keine Nachweise für eine Lieferung ins übrige Gemeinschaftsgebiet vorlagen. Nach erfolglosen Einsprüchen gewährte das FG den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der R und der B GmbH, versagte aber die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung an die J. Sowohl die Kl. als auch das FA legten Revision ein.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die Entscheidungen des FG. Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der R GmbH könne der Kl. nach der Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH nur versagt werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass die Kl. selbst eine Steuerhinterziehung begangen habe bzw. wenn sie gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass sie mit ihrem Eingangsumsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei (EuGH vom 22.10.2015 - C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslav Stefanek*, DStRE 2016, 282, Bespr. Möller SteuK 2015, 538). Dies sei nach den bindenden Feststellungen des FG nicht erwiesen. Insoweit trage das FA die Feststellungslast. Allein die Warenbewegung im Kreis habe einer Lieferung iSv § 3 Abs. 1 UStG an die Kl. und somit deren Vorsteuerabzugsberechtigung nicht entgegengestanden. Denn bei maßgeblicher Betrachtung auf den jeweiligen Einzelumsatz sei der Kl. von der R GmbH die Verfügungsmacht an der Ware verschafft worden.

Der Vorsteuerabzug sei auch aus den Rechnungen der B GmbH gegeben, da die Leistungsbeziehung konkludent von der P auf die B GmbH übergegangen sei, so- dass die maßgebliche Leistungspflicht zwischen der B GmbH und der Kl. bestanden habe (BFH vom 21.01.1993 - V R 30/88, BStBl. II 1993, 384, DStR 1993, 605).

Die Lieferung an die J sei nicht nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG steuerbefreit, da die Ware das Inland nicht verlassen habe. Die Glaubensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG greife auch nicht, da die Kl. ihren Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG §§ 17a ff. UStDV nicht nachgekommen sei (BFH vom 15.02.2012 - XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, BeckRS 2012, 95027). Die Kl. hätte bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auch erkennen können, dass die Angaben der J unrichtig gewesen seien. Insofern hätte es ihr nämlich obliegen, unmittelbar vor der jeweiligen Lieferung eine erneute Anfrage beim BZSt nach § 18e UStG zu stellen. Deshalb könne der Kl. die Steuerbefreiung auch nicht unter Billigkeitsgesichtspunkten nach § 163 Abs. 1 S. 1 AO gewährt werden.

Praxishinweis

Die Besprechungsentscheidung grenzt sich von einem Urteil des FG Hessen v. 30.06.2004 - 6 K 4328/01 (BeckRS 2004, 26016865) ab, wonach es im Umsatzsteuerkarussell regelmäßig an der Verschaffung der Verfügungsmacht fehlt. Allerdings stellt der BFH nur klar, dass allein die Warenbewegung im Kreis nicht den Vorsteuerabzug scheitern lässt. Wird dem jeweiligen Empfänger der Lieferung aber die Möglichkeit von den Hintermännern des Karussells genommen, selbst über die weitere Veräußerung der Ware zu entscheiden, so ist regelmäßig eine schädliche Einbindung ins Karussell gegeben - zumindest in der Form des Wissen-Könnens hierin, so dass bereits deshalb der Vorsteuerabzug scheitert. Entsprechendes gilt, wenn ein Lieferungsempfänger kein Händler am Markt und somit kein Unternehmer iSv § 2 UStG ist.¹²¹

10. BFH: Vorsteueranspruch aus dem Erwerb der Berechtigung, Verkaufsflächen des Leistenden zur Vermarktung eigener Produkte zu nutzen¹²²

Verpflichtet sich ein Einzelhändler gegenüber einem anderen Unternehmer gegen eine Zahlung, auf neu geschaffenen Verkaufsflächen von diesem Unternehmer bezogene Produkte zum Verkauf anzubieten, liegt sowohl der für die Annahme eines Entgelts als auch der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung (Bereitstellung der Verkaufsflächen) und der hierfür von dem anderen Unternehmer geleisteten Zahlung vor.

¹²¹ Gehm, UStDD 2020/13, 7

¹²² Nach Korn, DStRK 18/2020, 248

BFH, Urteil vom 07.05.2020 - V R 22/18, DStR 2020, 1797 (Vorinstanz: BeckRS 2018, 19056)

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) ist eine eingetragene Genossenschaft, die auf dem Gebiet der Unterhaltungs-, Kommunikations- und Haustechnik tätig ist. Zweck ihres Unternehmens ist die Förderung ihrer Mitglieder, die mittelständische Einzelhandelsunternehmen in den vorstehenden Bereichen sind. Dazu tritt die Kl. gegenüber ihren Mitgliedern sowohl als Großhändlerin als auch als Zentralreguliererin bei Warengeschäften zwischen dem Hersteller und den Mitgliedern auf. Aus dieser Tätigkeit erzielt sie umsatzsteuerpflichtige Provisionen von den Herstellern. Zusätzlich fördert die Kl. die Schaffung neuer Verkaufsflächen bei ihren Mitgliedern finanziell, sofern diese Verkaufsflächen der Steigerung des Umsatzes mit von der Kl. bezogenen Waren oder mit über die Zentralregulierung regulierten Einkäufen dienen. Die Förderung bemisst sich anhand eines einheitlichen Fördersatzes je Quadratmeter geschaffener Verkaufsfläche. Finanziert wird die Förderung dadurch, dass die Hersteller einen Anteil vom zentralregulierten Warenumsatz an die Kl. bezahlen. Diese Zahlungen werden unstreitig als Entgelt für einen steuerbaren Leistungsaustausch behandelt. Streitig indes war, wie die finanzielle Förderung durch die Kl. an die Mitglieder umsatzsteuerlich zu würdigen ist. Die Mitglieder stellten hierüber Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis aus, aus denen die Kl. die Vorsteuer geltend gemacht hat. Das FA war indes der Auffassung, es handele sich um einen nichtsteuerbaren Zuschuss und verwehrte den Vorsteuerabzug. Die Klage vor dem FG hatte Erfolg.

Entscheidung

Der BFH schloss sich der Vorinstanz an und wies die Revision des FA in der Sache als unbegründet zurück. Die finanzielle Förderung der Kl. stelle eine Gegenleistung und somit Entgelt für eine von ihr bezogene und von den Mitgliedern erbrachte Leistung dar. Die dahingehende Würdigung aller maßgeblichen Gesichtspunkte durch das FG sei revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Flächenbereitstellung durch die Mitglieder und die Zahlung der Förderung durch die Kl. beruhte auf zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen. Die Kl. verfolgte mit der Vergabe der Fördergelder ein eigenes wirtschaftliches Interesse, weil das Mitglied auf der neu errichteten Verkaufsfläche Waren verkaufen musste, an deren Einkauf die Kl. wirtschaftlich beteiligt war. Die Höhe der Förderung richtete sich zudem nach der Größe der zusätzlich geschaffenen Fläche, was ebenso für einen Leistungsaustausch spreche. Für die Annahme eines nichtsteuerbaren Zuschusses spreche indes nichts. Nach der Rechtsprechung des BFH komme ein nichtsteuerbarer Zuschuss nur bei einer allgemeinen Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers vor allem durch öffentliche Kassen in Betracht. Im Wirtschaftsleben sei indes grundsätzlich niemand bereit, eine Leistung ohne Gegenleistung zu erbringen. Die Kl. zahle vielmehr an den Einzelhändler für die Zurverfügungstellung zusätzliche

Verkaufsflächen zur Steigerung ihrer eigenen steuerpflichtigen Umsätze. Aus dieser Leistung steht ihr daher der Vorsteuerabzug zu.

Praxishinweis

Dieses Urteil liegt auf der Linie der bisherigen BFH-Rechtsprechung, wonach eine nicht-steuerbare Zuschussgewährung durch eine nicht-öffentliche Kasse nur ausnahmsweise in Betracht kommt. Diese Rechtsprechung ist, wenn es um den Vorsteuerabzug des Zahlenden geht, vorteilhaft für den Unternehmer. Es gibt aber aktuell auch einen Fall, in dem die Auffassung der Finanzverwaltung günstiger ist. Leistet ein Arbeitgeber einen Zuschuss an einen Dritten, damit dieser eine Kantine betreibt und vergünstigt an die Arbeitnehmer Mahlzeiten verkauft, handelt es sich nach Abschn. 1.8 Abs. 12 Nr. 3 UStAE um einen nichtsteuerbaren Zuschuss und beim Kantinenbetreiber um Entgelt von dritter Seite für die Essensausgabe. Dieses unterliegt beim Kantinenbetreiber derzeit dem für Restaurantdienstleistungen geltenden ermäßigten Steuersatz¹²³. Folgt man dem BFH, handelt es sich um eine eigenständige sonstige Leistung „Kantinenbewirtschaftung“, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Ein Vorsteuerabzug kommt nach beiden Auffassungen nicht in Betracht, da entweder kein Leistungsbezug vorliegt (BMF) oder die Leistung von vornherein für den privaten Verbrauch der Arbeitnehmer bestimmt ist (BFH). Die Frage des anzuwendenden Steuersatzes ist somit für die Steuerbelastung entscheidend. Man darf gespannt sein, ob die Finanzverwaltung an ihrer Auffassung auch dann noch festhält, wenn sie finanziell zulasten des Fiskus geht.

11. BFH: Vorsteuerabzug für die Badrenovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office¹²⁴

1. Bei Aufwendungen zur Renovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office besteht der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen, soweit das Home-Office beruflich genutzt wird.
2. Im Falle einer Bürotätigkeit kann sich die berufliche Nutzung des Home-Office auch auf einen Sanitärraum erstrecken, nicht jedoch auf ein mit Dusche und Badewanne ausgestattetes Badezimmer.

BFH, Urteil vom 07.05.2020 R 1/18, DStR 2020, 1672, (Vorinstanz: BeckRS 2017, 94708)

¹²³ vgl. *Langer/ Müller* NWB 2020, 2532

¹²⁴ Nach Koch-Duell, DStRK 18/2020

Sachverhalt

Die Kläger (Kl.) sind zu jeweils 50 % Eigentümer eines Zweifamilienhauses, in dem sich eine von den Kl. selbstgenutzte und eine weitere Wohnung befinden. In der letztgenannten Wohnung geht einer der Kl. seiner Arbeitstätigkeit nach (sog. Home-Office). Die Kl. hatten diese Wohnung (das Home-Office) umsatzsteuerpflichtig an den Arbeitgeber des Kl. vermietet. Im Streitjahr renovierten die Kl. diese Wohnung und machten die dadurch entstandenen Vorsteuerbeträge, von denen ein Teil auf Erhaltungsaufwendungen für das Badezimmer entfielen, in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung geltend. Bei einer Ortsbesichtigung stellte das FA fest, dass das Badezimmer des Home-Office und das der privat genutzten Wohnung über eine ähnlich gehobene Ausstattung verfügten. Daher ordnete das FA das Badezimmer im Home-Office dem privaten Bereich zu und kürzte die Vorsteuerbeträge entsprechend.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hatte die dagegen gerichtete Klage teilweise Erfolg. Die durch die Badrenovierung entstandene Umsatzsteuer sei nur insoweit als Vorsteuer abzuziehen (§ 12 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1a S. 1, Abs. 1 UStG), als diese Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien. Dies betreffe jedoch nicht ein vollständig ausgestattetes Badezimmer, sondern lediglich die Kosten einer Sanitäreinrichtung in Form einer Toilette nebst Waschbecken und Zubehör. Mit der Revision machten die Kl. geltend, dass Gegenstand der Vermietung die gesamte Wohnung sei und für eine Aufteilung der Werbungskosten kein Raum verbleibe.

Entscheidung

Die Revision blieb ohne Erfolg. Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG könne der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden seien, als Vorsteuer abziehen. Dies setze voraus, dass der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt. Für die Zurechnung einer Eingangsleistung zu der unternehmerischen Tätigkeit müsse ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen. Dies setze nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass die Aufwendungen zu den Kostenelementen der Ausgangsumsätze gehören.

Bei Aufwendungen zur Renovierung einer an den Arbeitgeber vermieteten Wohnung bestehe nur dann der erforderliche Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen, soweit diese beruflich genutzt werde. Bei einer Bürotätigkeit könne sich diese auch auf einen Sanitärraum erstrecken, nicht jedoch auf ein mit Dusche und Badewanne ausgestattetes Badezimmer. Der Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen der Kl. bestehe nicht, weil die Miete trotz der umfassenden Renovierung nicht erhöht worden sei. Hieraus

folge, dass der noch streitige Teil der Aufwendungen gerade nicht zu den Kostenelementen der Vermietungsumsätze gehöre. Vielmehr unterstreiche dies den privaten Charakter des Aufwands.

Auch bestätigte der BFH seine Auffassung, dass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmerin und damit auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sein könne. Auf dieser Grundlage könne es sich bei der gegenüber den beiden Kl. als Miteigentümern ergangenen Steuerfestsetzung um zusammengefasste Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 S. 1 AO handeln.

Praxishinweis

Der Fall hat gerade jetzt Aktualität, da viele von zu Hause arbeiten. Die zugrundeliegende Konstellation mit einem formellen Mietvertrag dürfte jedoch seltener anzutreffen sein. Es bleibt spannend, ob die aufgeworfene Frage, dass gehobene Ausstattungsmerkmale den Vorsteuerabzug ausschließen, auch auf andere Konstellationen wie zB Firmenwagen mit Sonderausstattung oder besonderen Leistungsmerkmalen übertragen werden.

Die Frage der Unternehmereigenschaft einer Bruchteilsgemeinschaft bleibt umstritten. Im Schrifttum wird eine Abweichung zur Rechtsprechung des XI. Senats angenommen, dessen Reaktion abzuwarten bleibt.

12. Rechnungen im Umsatzsteuerrecht

Anforderungen zur Leistungsbeschreibung und zum Leistungszeitpunkt für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung¹²⁵

BFH-Urteil vom 15.10.2019, V R 29/19 (V R 44/16)

1. Die Bezeichnung der erbrachten Leistungen als „Trockenbauarbeiten“ kann den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung genügen, wenn sie sich auf ein konkret bezeichnetes Bauvorhaben an einem bestimmten Ort bezieht.
2. Die Angabe des Leistungszeitpunkts kann sich aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Werklieferung oder Werkleistung in dem Monat der Rechnungsausstellung erbracht („bewirkt“) wurde.

¹²⁵ Nach BC 2/2020

Problemstellung

In zwei Rechnungen des Bauunternehmens HT über Trockenbauarbeiten fehlten sowohl Angaben zu den Aufmaßen als auch zur Leistungsbeschreibung und zum Leistungszeitpunkt. Das **Finanzamt** versagte dem Leistungsempfänger (einer GmbH) den **Vorsteuerabzug**, zumal ein Bauvertrag nicht vorgelegt werden konnte. Die GmbH berief sich allerdings darauf, dass die Rechnungsdaten mit dem Zeitpunkt des Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistungen übereinstimmen. Außerdem seien in den Rechnungen der HT ein individualisiertes Bauvorhaben und ein konkretes Gewerk bezeichnet.

Darüber hinaus ist eine Rechnung der Firma KB über Gerüstbauleistungen nach Auffassung des Finanzamts nicht vorsteuerabzugsberechtigt. KB (als Scheinunternehmen) habe bezüglich der Leistungserbringung mit dem Subunternehmen B kooperiert. B war rechtskräftig wegen Steuerhinterziehungen verurteilt. Die GmbH konnte über die Barzahlungen für die empfangenen Gerüstbauleistungen **keine Originalquittung** vorlegen. Auch **fehlten** detaillierte **Angaben** zum Ort des Bauvorhabens sowie genaue Bezeichnungen der einzelnen Arbeiten nebst Angaben zum Abrechnungszeitraum. Allerdings ist die GmbH u.a. im Besitz einer Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts gewesen. Insofern berief sich die GmbH auf den Vertrauensschutz.

Lösung

Der BFH kommt zu folgendem zweigliedrigen Urteil:

- Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der HT ist berechtigt.
- Demgegenüber ist die Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung der KB zutreffend.

Eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung sollte u.a. folgende Angaben enthalten:

- den Namen und die Anschrift des leistenden Unternehmers (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG),
- den Umfang und die Art der sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 S.1 Nr. 5 UStG) sowie
- den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6 UStG).

1. Rechnungen des Bauunternehmens HT über Trockenbauarbeiten

Die Rechnungsangaben müssen eine **eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung**, über die abgerechnet worden ist, ermöglichen. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzung erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen müssen nicht erschöpfend beschrieben werden.

Dies ist im vorliegenden Streitfall erfüllt worden. Denn in den Rechnungen von HT sind ein **individualisiertes Bauvorhaben** sowie ein **konkretes Gewerk** aufgeführt worden. Darüber hinaus wurden konkrete Angaben zum **Ort** der Leistungserbringung gemacht.

Praxishinweise:

- **Nicht den Anforderungen an die Leistungsbeschreibung genügen** indes allgemeine Bezeichnungen wie „Trockenbauarbeiten“, „Fliesenarbeiten“ und „Außenputzarbeiten“. Durch derartige Bezeichnungen wird eine mehrfache Abrechnung der damit verbundenen Leistungen (in einer anderen Rechnung) nicht ausgeschlossen (vgl. BFH-Beschluss vom 5.2.2010, XI B 31/09, BFH/NV 2010, 962).
- Die vom Unternehmer verwendeten **Bezeichnungen** der Menge und der Art der gelieferten Gegenstände entsprechen dann den Anforderungen an die Rechnungsangaben, wenn sie **„handelsüblich“** sind (vgl. BFH-Urteil vom 10.7.2019, XI R 28/18). Das kann auch bei der Angabe einer Gattung, wie z.B. „T-Shirt“, „Bluse“, „Tops“, „Kleid“, „Hosen“, zutreffen. Was handelsüblich ist, hängt von der Handelsstufe, der Art und dem Inhalt des Geschäfts sowie vom Wert der einzelnen Waren ab.

Kann nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon ausgegangen werden, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, gilt Folgendes: In diesem Fall kann sich aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung auch die **Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt** der Rechnung ergeben (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6 UStG).

Im Streitfall wurden die erbrachten Trockenbau- und Gerüstbauarbeiten (Werklieferungen oder -leistungen) im Zeitpunkt der Abnahme erbracht („bewirkt“). Die hierfür geschuldete Vergütung wird im Zeitpunkt der Abnahme fällig (§ 641 BGB), und die Rechnungserteilung ist im unmittelbaren Zusammenhang mit der Abnahme als branchenüblich zu sehen. Es bestand daher kein Zweifel daran, dass die Rechnungsdaten (**Ausstellungsdatum**) mit dem Zeitpunkt des **Abschlusses der ausgewiesenen Dienstleistungen**

übereinstimmen. Vor diesem Hintergrund steht die fehlende Angabe des genauen Leistungszeitpunkts dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.

Praxishinweise:

- Taggenaue Feststellungen zum Leistungszeitpunkt müssen nicht getroffen werden, wenn – wie im Streitfall – nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die **Leistungserbringung im Abrechnungsmonat** erfolgte.
- Gemäß § 31 Abs. 4 UStDV (vgl. auch UStAE 14.5 Abs. 16 S. 3) wird in Bezug auf den Leistungszeitpunkt verlangt, zumindest den **Hinweis „Leistungsdatum entspricht Rechnungsdatum“** anzubringen. Dies steht nicht im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung.

2. Rechnung der Firma KB über Gerüstbauleistungen

Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer sind in diesem Fall nicht identisch. In der Rechnung der KB fehlt die Angabe des leistenden Unternehmers. Leistender kann auch ein „Strohmann“ sein. Aus einer Rechnung muss sich der **(wirklich) leistende Unternehmer** eindeutig und leicht nachprüfbar bestimmen lassen.

Der Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes spielt vor diesem Hintergrund keine Rolle mehr.

13. Vorsteuervergütungsverfahren¹²⁶

BFH, Urteil vom 15.10.2019 - V R 19/18, BFH/NV 2020 S. 167

Im Vergütungsverfahren genügt der Antragsteller seiner Verpflichtung zur Vorlage der Rechnung in Kopie, wenn er innerhalb der Antragsfrist seinem Antrag ein Rechnungsdokument in Kopie beifügt, das den Mindestanforderungen entspricht, die an eine berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind (Fortführung BFH-Urteil vom 20.10.2016 — V R 26/15, BFHE 255, 348).

¹²⁶ Nach Kaminski, Stbg 05/2020, S. M20

Anmerkung:

Eine im Baubereich tätige, in den Niederlanden ansässige Gesellschaft beantragte elektronisch u. a. für zwei Positionen eine Vorsteuervergütung für Januar bis Dezember 2012. Position 1 bezog sich auf eine Rechnung der Beton KG. Diese betraf die Nachberechnung der 19%igen USt zu den anliegenden Rechnungen: Nr. 1, 2, 3. Das Dokument enthielt Angaben zum Namen und zur Anschrift von Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger, zum Rechnungsdatum, zur Rechnungsnummer und zum Entgelt. Zum Leistungsgegenstand wies die Rechnung auf ein bestimmtes Bauvorhaben hin. Dem Antrag war nur dieses Dokument in elektronischer Form - ohne die in Bezug genommenen Rechnungen - beigelegt. Antragsposition 13 bezog sich auf eine Rechnung der B-Transportbeton KG mit Steuerausweis. Dem Antrag war lediglich die vierte Seite der Rechnung beigelegt, auf der Teile des Liefergegenstands nach Baustelle, Liefertag und Menge sowie Rechnungsnummer, Rechnungsdatum, Entgelt und Steuerausweis sowie Angaben zum Namen und zur Anschrift von Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger aufgeführt waren. Die Seiten 1 bis 3 der Rechnung fehlten. Das BZSt lehnte eine Vergütung zu den beiden Antragspositionen ab. Im Einspruchsverfahren reichte die Gesellschaft im Oktober 2013 (d. h. nach Ablauf der neunmonatigen Antragsfrist, § 61 Abs. 2 UStDV) die drei in Bezug genommenen Rechnungen zum Antrag 1 sowie die vollständige Rechnung zum Antrag 13 nach. Das BZSt wies den Einspruch mangels Vorlage vollständiger Rechnungen innerhalb der Antragsfrist zurück. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem FG Köln (Urteil vom 15.02. 2018, 2 K 1386/17, EFG 2018 S. 1848) hatte Erfolg. Die vorgelegten Unterlagen genügten den Mindestanforderungen an eine Rechnung, da sich daraus die gesetzlichen Mindestangaben ableiten ließen.

Der BFH bestätigte diese Entscheidung. § 18 Abs. 9 Satz 2 UStG i. V. m. § 61 Abs. 2 Satz 3 UStDV enthält keine eigenständige Definition der Rechnung. Daher ist dieser Begriff i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG zu verstehen. Gemäß der EuGH-Rechtsprechung und der des BFH liegt eine berichtigungsfähige Rechnung jedenfalls dann vor, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen USt enthält. Sie kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG berichtigt werden (EuGH, Urteil vom 15.09.2016, Senatex, 0-518/14, HFR 2016 S. 1029; BFH, Urteil vom 20.10.2016, V R 26/15, HFR 2017 S. 164). Folglich genügt im Vergütungsverfahren der Antragsteller seiner Verpflichtung zur Vorlage einer Rechnungskopie, wenn diese den genannten Mindestanforderungen entspricht. Dies reicht auch, um die Antragsfrist zu wahren. Ergänzend weist der BFH darauf hin, dass es auch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, wenn bereits jeglicher Vorlagemangel innerhalb der Antragsfrist zum endgültigen Ausschluss von der Vorsteuervergütung führen würde. Denn die Mitgliedstaaten müssen sich der Mittel bedienen, die das Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen.

EuGH, Urteil vom 12.07.2012, EMS-Bulgaria Transport, 0-284/11, HFR 2012 S. 1022.

Praxiskonsequenzen:

Es ist nachhaltig zu bedauern, dass die FinVerw die Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Rechnungsberichtigung ignoriert. Sie zwingt damit Steuerpflichtige in vergleichbaren Fällen zu einem Klageverfahren. Auf Grund der eindeutigen Rechtsprechung ist dies nicht nachvollziehbar. Gleichwohl sollten Steuerpflichtige und deren Berater diesen Weg nicht scheuen, denn die Rechtslage ist infolge der inzwischen gefestigten Rechtsprechung klar. Offen ist allerdings noch die Frage, ob der in Art. 8 Abs. 2 Buchst. d RL 2008/9/EG verwendete Begriff der Rechnungsnummer dahingehend ausgelegt werden kann, dass auch die Angabe der Referenznummer einer Rechnung genügt, die als zusätzliches Ordnungskriterium neben der Rechnungsnummer auf einem Rechnungsbeleg ausgewiesen ist (vgl. hierzu das beim EuGH anhängige Verfahren C-34/ 19 auf Vorlagebeschluss des BFH vom 13.02.2019, XI R 13/17, BStBl. II 2019 S.410).

14. Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers sowie Identität von Rechnungsaussteller und Leistungserbringer¹²⁷

Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 05.12.2018 – XI R 22/14 (DB 2019 S. 407) und vom 14.02.2019 – V R 47/16 (DB 2019 S. 1242)

BMF, Schreiben vom 13.07.2020 – III C 2-S 7280-a/19/10001:001 [2020/0661295]

I. Der BFH hat in seinen Urteilen vom 13.06.2018 – XI R 20/14 (BStBl. II 2018 S. 800 = DB 2018 S. 2284) und vom 21.06.2018 – V R 25/15 (BStBl. II 2018 S. 809 = DB 2018 S. 1837) sowie V R 28/16 (BStBl. II 2018 S. 806 = DB 2018 S. 2212) in Änderung seiner vorherigen Rspr. entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt wird, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Vielmehr reicht jede Art von Anschrift einschließlich einer Briefkastenanschrift aus, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Diese Änderung der Rspr. beruhte auf dem EuGH-Urteil vom 15.11.2017 – Rs. C-374/16 und Rs. C-375/16, Geissel und Butin.

Mit seinem Urteil vom 05.12.2018 – XI R 22/14 (DB 2019 S. 407) hat der BFH diese Aussage dahingehend präzisiert, dass für die Prüfung des Rechnungsmerkmals „vollständige Anschrift“ der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung maßgeblich ist. Die Feststellungslast für die postalische Erreichbarkeit zu diesem Zeitpunkt trifft den den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger.

¹²⁷ Zitiert nach DB Nr. 31 vom 03.08.2020

Weiterhin hat der BFH mit seinem Urteil vom 14.02.2019 – V R 47/16 (DB 2019 S. 1242) entschieden, dass für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug eine Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer erforderlich ist, was der Rspr. des EuGH, der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der MwSt-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers es ermöglichen soll, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller herzustellen, entspricht. Dies ist die Voraussetzung dafür, dass die Steuerverwaltungen die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts kontrollieren können.

II. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der UStAE vom 01.10.2010 (BStBl. I 2010 S. 864), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 09.07.2020 – III C 2 – S 7107/19/10005 :014 [2020/0326324] geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschn. 14.5 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 4 wird folgender Satz 5 eingefügt:

„⁵Maßgeblich für eine Erreichbarkeit ist der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 – XI R 22/14, BStBl. II 2020 S. xxx).“

b) Der bisherige Satz 5 wird der neue Satz **6**.

Abschn. 15.2a Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 2 wird folgender Satz 3 eingefügt:

„³Der Rechnungsaussteller (Gutschriftsempfänger) muss mit dem leistenden Unternehmer grds. identisch sein, um eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller (Gutschriftsempfänger) herzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 14.02.2019 – V R 47/16, BStBl. II 2020 S. xxx).“

b) Die bisherigen Sätze 3 und 4 werden die neuen Sätze **4** und **5**.

c) Nach dem neuen Satz 5 werden folgende Sätze 6 und 7 eingefügt:

„⁶Maßgeblich für eine Erreichbarkeit ist der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung.⁷Die Feststellungslast für die postalische Erreichbarkeit zu diesem Zeitpunkt trifft den den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2018 – XI R 22/14, BStBl. II 2020 S. xxx).“

d) Die bisherigen Sätze 5 bis 8 werden die neuen Sätze **8** bis **11**.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 07.12.2018 (BStBl. I 2018 S. 1401 = DB 2018 S. 3023) wird aufgehoben.

15. Rückwirkende Rechnungsberichtigung – Vorsteuerabzug ohne ordnungsmäßige Rechnung¹²⁸

Das BMF hat sich zur Anwendung zahlreicher Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) sowie des BFH geäußert, die sich mit der Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Ausstellung und zum Vorsteuerabzug ohne Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung befassen haben.

Ordnungsmäßige Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Der **Besitz einer ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung** ist für den Leistungsempfänger eine formelle wie materielle Voraussetzung, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können.

Ausnahme: Die Rechnung erfüllt nicht alle formellen Voraussetzungen und wurde auch nicht berichtigt. Dabei hat der Unternehmer durch **objektive Nachweise** zu belegen, dass ihm andere Unternehmer auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht haben, die seinen der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen dienten und für die er die Umsatzsteuer tatsächlich entrichtet hat. Entscheidend ist, dass die vorgelegten Beweismittel eine leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen durch die Finanzbehörden ermöglichen.

Rechnungsberichtigung oder Stornierung und Neuerteilung

Bei fehlenden objektiven Nachweisen (nicht ordnungsgemäße Rechnung) ist eine Rechnungsberichtigung möglich. Eine Berichtigung kann auch dadurch erfolgen, dass der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung **storniert** und eine **Neuausstellung** der Rechnung vornimmt. Mit Blick auf den Vorsteuerabzug ist der Unternehmer dafür nachweispflichtig, dass aus der ursprünglichen Rechnung kein Vorsteuerabzug geltend bzw. ein solcher aufgrund des Stornos rückgängig gemacht worden ist.

Ein Dokument ist dann eine **rückwirkend berichtigungsfähige Rechnung**, wenn es folgende **Angaben** enthält:

- Rechnungsaussteller,
- Leistungsempfänger,
- Leistungsbeschreibung,
- Entgelt und
- gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer.

¹²⁸ Nach Redaktion BC 10/2020 (rsw.beck.de)

Aus der Rechnung hat auch hervorzugehen, wer die **Leistung erbracht** hat. Fehlt diese Angabe, ist eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich.

Eine Rechnungsberichtigung erfordert eine spezifische und eindeutige **Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung**. Diese kann durch den Hinweis auf eine Berichtigung, Änderung oder Ergänzung der bisherigen Rechnung erfolgen.

Das Recht auf Vorsteuerabzug aus einer mit Rückwirkung berichtigten Rechnung ist grundsätzlich in dem **Zeitpunkt** auszuüben, in dem die **Leistung bezogen** wurde und die **ursprüngliche Rechnung vorlag**.

Die Rechnung kann bis zum Schluss der **letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht** berichtigt und vorgelegt werden.

Praxishinweise:

Berichtigungsfähig ist eine Rechnung z.B. dann, wenn sie lediglich **ungenau**, aber **keine fehlenden Angaben** enthält. **Beispiele:**

- **Namen und Anschrift** des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers werden ungenau bezeichnet (z.B. zu dessen Rechtsform). Der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger müssen mittels der durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung identifizierbar sein. Wird in einer Rechnung beispielsweise ein Unternehmer als Leistungsempfänger angegeben, der nicht der tatsächliche Leistungsempfänger ist, ist eine rückwirkende Rechnungsberichtigung unzulässig.
- Auch eine ungenaue Angabe der **Leistungsbezeichnung** kann die Voraussetzungen für eine rückwirkend berichtigungsfähige Mindestangabe erfüllen (z.B. nicht spezifizierte Angabe „Beratung“ in der Rechnung eines Rechtsanwalts oder „Bauarbeiten“ in der Rechnung eines Bauunternehmens). Anders bei einer allgemein gehaltenen Angabe, wie z.B. „Produktverkäufe“; diese ermöglicht es nicht, die abgerechnete Leistung eindeutig und leicht nachprüfbar festzustellen.
- Durch die Angabe des Bruttorechnungsbetrags und des gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags lässt sich das **Entgelt** als Bemessungsgrundlage ohne Weiteres errechnen; insofern liegt eine berichtigungsfähige Rechnung vor. Werden indes lediglich das Entgelt und ein Bruttorechnungsbetrag angegeben, fehlt jedoch ein gesondert ausgewiesener Umsatzsteuerbetrag, mangelt es an einer rückwirkend berichtigungsfähigen Rechnung.

- Wird fälschlicherweise von einem **Wechsel der Steuerschuldnerschaft** (*Reverse-Charge-Verfahren*) ausgegangen und deswegen in der Rechnung hierzu ein Hinweis erteilt, ist die Rechnung rückwirkend berichtigungsfähig.
- Ebenfalls berichtigt werden kann eine Rechnung, wenn der Rechnungsaussteller in einer Rechnung die Umsatzsteuer **nicht oder zu niedrig ausweist** (vgl. § 31 Abs. 5 UStDV). **Allerdings ist in der Regel dann keine Rückwirkung möglich:** Belege ohne gesonderten **Steuerausweis** sind keine Rechnungen und daher einer Berichtigung mit Rückwirkung nicht zugänglich. Ebenfalls kann ein unzutreffend in einer Rechnung zu niedrig ausgewiesener Steuerbetrag nicht mit Rückwirkung berichtigt werden. Das Recht zum Vorsteuerabzug in Höhe des Mehrbetrags kann somit erst in dem Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem der Leistungsempfänger im Besitz der Rechnung ist, die den Steuerbetrag in zutreffender Höhe ausweist. Der Vorsteuerabzug des ursprünglich zu niedrigen Steuerbetrags bleibt bestehen.

Die Rechnungsberichtigung ist **fiskalisch kein rückwirkendes Ereignis** (vgl. auch § 14 Abs. 4 S. 4 UStG-E laut Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2020). Eine Rechnungsberichtigung hat keine zeitlich unbegrenzte Änderungsmöglichkeit eines Steuerbescheids zur Folge; sie hat keine Auswirkung auf die Entstehung des Steueranspruchs.

16. Grundsatzfragen beim Steuerschuldner einer umsatzsteuerlichen Organschaft¹²⁹

Aktuell stellen sich grundsätzliche Fragen zur umsatzsteuerlichen Organschaft, wobei dieses Mal nicht die Voraussetzungen der Organschaft (Eingliederungs-voraussetzungen) im Vordergrund stehen, sondern die Folgen der Organschaft auf die Bestimmung des zutreffenden Steuerschuldners. Der BFH vom 07.05.2020 - V R 40/19, DStR 2020, 1376¹³⁰ legte dem EuGH nunmehr eine Frage zur Unionskonformität der deutschen Organschaftsregelungen vor, die von erheblicher fiskalischer Brisanz sein könnte. Der Streitgegenstand beträgt 814,12 €, das sich hieraus für den Fiskus im Inland ergebende **Aufkommensrisiko** wird auf einen **dreistelligen Milliardenbetrag** geschätzt¹³¹.

¹²⁹ Nach Centrale-Rundbrief 8/2020, 9

¹³⁰ vgl. Centrale-Rundbrief 6/2020

¹³¹ Szabó/ Joost, UVR 2020, 153, 157; Widmann, UR 2020, 541

Rechtsgrundlagen:

Da es sich um einen Fall aus dem Jahr 2005 handelte, bezog sich der BFH auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, der folgende Ermächtigung enthält:

„Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel EWG_RL_77_388 Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.“

Die neue Regelung des Art. II Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/ EG - MwStSystRL ist nur geringfügig angepasst worden.

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss“ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.“

Damit werden die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen Steuerpflichtigen anzunehmen, in dem eine sog „**Mehrwertsteuergruppe**“ bestimmt wird. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG regelt die Organschaft in Deutschland wie folgt:

„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.“

Steuerschuldner ist regelmäßig der Unternehmer (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Sachverhalt des Vorlagebeschlusses:

Eine Stiftung öffentlichen Rechts betrieb eine Universität einschließlich Forschung, Lehre, Krankenversorgung, Dienstleistungen im öffentlichen Gesundheitswesen, etc. Sie hielt darüber hinaus 100 % der Gesellschaftsanteile an einer GmbH, die für die Klägerin u.a. Reinigungs-, Hygiene- und Wäschereileistungen sowie Patiententransport-

dienstleistungen erbrachte. Die Reinigungsleistungen erfolgten in den Räumen der Stiftung und umfassten einen Gebäudekomplex, der teilweise dem wirtschaftlichen Bereich der Klägerin (Krankenhausbereich) zuzuordnen war und teilweise ihrem hoheitlichen Bereich (Hörsäle, Labore, etc.). Während der eigentliche Krankenhausbereich der Versorgung der Patienten dient und damit dem wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich der Klägerin zuzuordnen ist, in dem sie als Steuerpflichtige handelt, werden die Hörsäle, Labore und andere Räume für die Ausbildung der Studierenden und damit für den hoheitlichen Bereich der Klägerin genutzt, für den sie nicht als Steuerpflichtige gilt. Der Anteil des hoheitlichen Bereichs der zu reinigenden Fläche beträgt 7,6 % der Gesamtfläche. Zwischen der Stiftung und der GmbH bestand - bislang unstreitig - eine umsatzsteuerliche Organschaft (abgesichert durch eine verbindliche Auskunft). Die Stiftung behandelte sämtliche Umsätze der GmbH als nicht steuerbare Innenumsätze im Rahmen der Organschaft. Das Finanzamt ging im Anschluss an eine Außenprüfung davon aus, dass die Leistungen der GmbH für den hoheitlichen Bereich der Stiftung zwar auch im umsatzsteuerlichen Organkreis erbracht würden. Diese Leistungen seien aber eine unternehmensfremde Tätigkeit und lösten eine unentgeltliche Wertabgabe der Stiftung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG von 5.782,50 € (= 7,6% von 76.065,48) aus.

Vorinstanz:

Das Niedersächsische FG (Urteil vom 16.10.2019 - 5 K 309/17, EFG 2020, 881) stellte den Bestand einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht in Frage. Auch das Finanzamt war entsprechend der verbindlichen Auskunft von einer umsatzsteuerlichen Organschaft ausgegangen. Die Ausführungen des Niedersächsischen FG bezogen sich allein auf den Umfang der Organschaft. Es stellte fest, dass die Organschaft nicht auf den unternehmerischen Bereich des Organträgers beschränkt ist. Leistungen der Organgesellschaft für den hoheitlichen Bereich des Organträgers sind somit nicht umsatzsteuerbar und stellen auch keine unentgeltliche Wertabgabe dar¹³².

Steuerpflichtiger bei Organschaft:

Die Besonderheit des Vorlagebeschlusses ist die Erörterung einer jahrzehntelang unangefochtenen Frage, ob das EU-Recht (aktuell die MwStSystRL) dem Mitgliedstaat - hier Deutschland – gestattet, anstelle der (abstrakten) Mehrwertsteuergruppe eines der Mitglieder der Gruppe - nämlich vorliegend den Organträger- zum alleinigen Steuerpflichtigen zu bestimmen (Vorlagefrage 1). Der vorlegende V. Senat hat „keine Zweifel“, dass diese Frage zu bejahen ist. Zweifel hieran ergeben sich allerdings (und nur) durch eine jüngst ergangene Vorlage des XI. Senats des BFH vom 11.12.2019 - XI R 16/18¹³³. Der

¹³² vgl. Centrale-Rundbrief 6/2020

¹³³ GmbHR 2020, 553 (vgl. Centrale-Rundbrief 6/2020)

XI. Senat hatte dem EuGH hierin zum einen Rechtsfragen zu einem erforderlichen Mehrheitsverhältnis für eine finanzielle Eingliederung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG zur Vorabentscheidung vorgelegt. Darüber hinaus hatte er unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 17.09.2014 - C-7/13 - Skandia America, UR 2014, 847 auch gefragt, ob die Richtlinien „es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen“. Hierdurch sind Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts entstanden, die eine Beantwortung der ersten Vorlagefrage im hier vorliegenden Rechtsstreit durch den EuGH erforderlich machen.

Problem der Auffassungsdifferenzen:

Die inzwischen lange währende Uneinigkeit zwischen dem V. Senat und dem XI. Senat des BFH zu den für eine finanzielle Eingliederung erforderlichen Mehrheitsverhältnissen (d.h. Über- und Unterordnung/ Eingliederung mit Durchgriffsrechten etc.;¹³⁴) wird nunmehr gänzlich offensichtlich, indem nunmehr grundlegende Fragen der Unionskonformität der deutschen Organschaftsregelungen aufgegriffen werden. Der V. Senat hätte das Verfahren hinsichtlich der Frage einer unionskonformen Ausgestaltung des derzeitigen umsatzsteuerlichen Gruppenkonzepts bis zu einer Entscheidung des EuGH aussetzen können. Stattdessen positioniert er sich in einer eigenen Vorlageentscheidung dezidiert - und abweichend - vom XI. Senat und unter mehrfachem Verweis auf die erheblichen Steuerausfälle, die mit einer abweichenden Rechtsauffassung des EuGH verbunden wären.

Umfang der Organschaft

Sofern der EuGH das Bestehen einer Organschaft bejaht, sind auch nach dem Verständnis des V. Senats Leistungen vom wirtschaftlichen Bereich in den nichtwirtschaftlichen Bereich vom Organkreis erfasst. Er legt dem EuGH aber die Frage vor, ob sie als unentgeltliche Wertabgaben einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ist (Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG).

Hinweis

Die Frage, ob entgeltliche sonstige Leistungen in den nichtwirtschaftlichen Bereich des Organträgers der Besteuerung unterliegen, betrifft umsatzsteuerliche Organträger mit nicht-unternehmerischer Tätigkeit wie Holdings mit unentgeltlicher Beteiligungsverwaltung, gemeinnützige Körperschaften etc. Soweit eine Organgesellschaft Leistungen an

¹³⁴ vgl. dazu Centrale-Rundbrief 10/2018

den nichtunternehmerischen Bereich des Organträgers erbringt, besteht kein Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Reichweite einer EuGH-Entscheidung:

Die Voraussetzungen einer Gruppenbesteuerung sind für den deutschen Steuerpflichtigen derzeit nicht eindeutig. Der V. Senat skizziert in seiner Vorlage an den EuGH die Möglichkeit für Organträger, sich - im Falle einer Verneinung der ersten Vorlagefragen des EuGH einer Besteuerung durch Berufung auf das Unionsrecht zu entziehen. Der Organträger wäre nämlich überhaupt nicht Steuerschuldner für die vom ihm ausgeführten Umsätze. Eine Besteuerung der Mehrwertsteuergruppe selbst würde an mangelnden nationalen Regelungen scheitern. Auch die Besteuerung der Organgesellschaft scheide - selbst als Haftungsschuldner - aus. Entsprechende **Bescheide** sollten daher **offengehalten** werden. Der V. Senat befürchtet „erhebliche Steuerausfälle“ im Volumen von 10 % des gesamten Steueraufkommens aus der Umsatzsteuer. Dies erklärt sich daraus, dass sich für Organträger nunmehr die Möglichkeit abzeichnet, sich jeglicher Besteuerung zu entziehen, sollte der EuGH die ihm gestellte Frage dahingehend beantworten, dass anstelle des Organträgers die im nationalen Recht unbekannte Mehrwertsteuergruppe Steuerschuldner für die Umsätze der Organschaft ist¹³⁵. Das bloß fiktive Gebilde einer Mehrwertsteuergruppe kann selbst nicht steuerpflichtig sein; auch liegen die Voraussetzungen für ein vorgeschaltetes (einheitliches) Feststellungsverfahren nicht vor¹³⁶. Auch in dieser Hinsicht weicht die Einschätzung des V. Senats von der des XI. Senats ab.

Der XI. Senat bezweifelt, dass sich ein Einzelner insofern überhaupt auf die Unionsrechtswidrigkeit der nationalen Rechtsfolge berufen kann, als ein Gruppenmitglied anstelle der Mehrwertsteuergruppe zum Steuerpflichtigen bestimmt ist. Besteht aber kein Berufungsrecht, wäre trotz der gegebenenfalls bestehenden Richtlinienwidrigkeit von der nationalen Rechtslage auszugehen. Der XI. Senat legt die Frage, ob sich der Steuerpflichtige auf eine eventuelle Richtlinienwidrigkeit berufen kann, ebenfalls dem EuGH vor (Vorlagefrage 2).

Umstellung der Regelungen aufgrund des EuGH:

Der nationale Gesetzgeber muss nach Auffassung von *Reis*, UR 2020, 350, mitnichten eine Regelung schaffen, die den zur Mehrwertsteuergruppe zusammengefassten „unabhängigen Personen“ eine eigene zivilrechtliche Rechtsfähigkeit und/ oder jedenfalls ein gesondertes Vermögen zuweist. Es genügt selbstredend auch, wenn er - wie der deutsche Gesetzgeber – regelt, dass ein Mitglied dieser Gruppe (Organträger) für die

¹³⁵ *Wäger*, BFH/ PR 2020, 208 „Büchse der Pandora“

¹³⁶ *Heuermann*, DStR 2020, 1373

(Mehrwertsteuer) Gruppe (= alle Mitglieder dieser Gruppe) die Erklärungspflicht zu erfüllen hat, und ein Gruppenmitglied (Organträger) die Steuerschuld aller Mitglieder als (Mehrwertsteuer) Gruppe gegenüber dem Steuergläubiger zunächst aus einem Vermögen zu begleichen hat.

Bedeutung der zweiten Vorlagefrage:

Bei der vom EuGH nur unter Umständen zu beantwortenden zweiten Frage ist zu klären, ob die umsatzsteuerliche Organschaft auch den nichtwirtschaftlichen Bereich umfasst und eine unentgeltliche Wertabgabe von einer Organgesellschaft an eine Organträgerin vorliegt, wenn zur Erbringung der Hoheitstätigkeit - also der unternehmensfremden, nichtwirtschaftlichen Tätigkeit - Ressourcen aus dem Unternehmen verwendet werden. Die Gretchenfrage für den V. Senat lautet, ob dieses Urteil nur den Umfang des Vorsteuerabzugs betrifft oder auch bei eigenständiger Anwendung der Regelung zu unentgeltlichen Wertabgaben gem. Art. 6 Abs. 2.

17. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen Rechtsanwalt und Rechtsanwalts-GmbH¹³⁷

Bezieht eine Rechtsanwalts-GmbH von ihrem Alleingesellschafter-GF anwaltliche Dienstleistungen, liegt eine wirtschaftliche Eingliederung i.S.d. umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) vor. (red.)

BFH vom 18.09.2019 - XI R39/17, GmbHR-2020, 453

Problem

R war Rechtsanwalt und Alleingesellschafter-GF einer Rechtsanwalts-GmbH (R GmbH). Für seine Tätigkeit als GF bezog er kein Gehalt. Seit 2007 bestand zwischen ihm und der R-GmbH ein Kooperationsvertrag, wonach er Mandate namens und im Auftrag der GmbH bearbeiten und zur Abrechnung bringen sollte. Als Vergütung erhielt er für die von ihm bearbeiteten Mandate eine Umsatzbeteiligung i.H.v. 45 % der jährlich vereinnahmten Nettoumsätze, zahlbar durch monatliche Abschlagszahlungen in Höhe der jeweils vereinnahmten Nettoumsätze. Die Einnahmen aus dem Kooperationsvertrag versteuerte R im Rahmen einer Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, wobei er die USt auf diese Einnahmen nach vereinnahmten Entgehen (sog Ist-Besteuerung i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 Abs. 2 UStG) berechnete.

¹³⁷ Nach Schwetlik, GmbHR-StB 08/2020, 248

In einer BP vertrat das FA erstmals die Auffassung, dass für die Einnahmen aus dem Kooperationsvertrag die umsatzsteuerliche Sollversteuerung gelte, weil es R als beherrschender Gesellschafter in der Hand gehabt habe, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen.

Die Klage gegen die USt-Änderungsbescheide hatte in der ersten Instanz Erfolg (vgl. FG Köln vom 15.11.2017 - 9 K 1016/14, EFG 2018, 423).

Lösung des Gerichts

Nach Auffassung des BFH kam es auf die Frage der Soll- bzw. Ist-Versteuerung gar nicht an, weil zwischen R und der R-GmbH eine nicht erkannte, umsatzsteuerliche Organschaft bestand und die Einnahmen des R aus dem Kooperationsvertrag deswegen als organschaftlicher Innenumsatz nicht umsatzsteuerbar waren. Da das FG keine Feststellungen zu der Frage enthielt, ob und welche umsatzsteuerpflichtigen Drittumsätze der R-GmbH dem R als umsatzsteuerlicher Organträger zuzurechnen waren, wurde das Verfahren an das FG zurückverwiesen.

Konsequenzen für die Praxis

Eine umsatzsteuerliche Organschaft tritt automatisch ein, wenn eine juristische Person in das Unternehmen des Organträgers finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert ist (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG). Da Organträger und Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 3 UStG Bestandteile ein- und desselben umsatzsteuerlichen Unternehmens sind, unterliegen Umsätze zwischen Organgesellschaft und Organträger nicht der USt (sog. *nichtsteuerbarer Innenumsatz*).

Zu den Eingliederungsvoraussetzungen im Besprechungsfall:

Finanzielle Eingliederung: Da R 100 % an der R-GmbH hielt lag die finanzielle Eingliederung vor.

Organisatorische Eingliederung: Die organisatorische Eingliederung war gegeben, da R als Inhaber des „umsatzsteuerlichen Organträger-Einzelunternehmens“ einziger GF der R-GmbH war¹³⁸.

Wirtschaftliche Eingliederung: Für die wirtschaftliche Eingliederung i.R.d. umsatzsteuerlichen Organschaft müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organ-

¹³⁸ vgl. allgemein dazu: BFH vom 12.10.2016 - XI R 30/14, BStBl. II 2017 597 Rz. 26

gesellschaft miteinander verflochten sein. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen Leistungen für das Unternehmen der Organgesellschaft eine mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt (vgl. BFH vom 06.05.2010 - V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114 Rz. 28 m.w.N.). Auf Basis dieser höchstrichterlichen Grundsätze war im Besprechungsfall auch die wirtschaftliche Eingliederung unproblematisch zu bejahen. Denn R hatte in den Streitjahren aufgrund des Kooperationsvertrages an die R-GmbH anwaltliche Beratungsleistungen in erheblichem Umfang fakturiert.

Abrechnung über nicht steuerbare Innenumsätze ...: Im Zusammenhang mit der von ihm festgestellten umsatzsteuerlichen Organschaft hat der BFH im Besprechungsfall zudem explizit klargestellt, dass R aus den von ihm mit USt fakturierten Rechnungen (an die R-GmbH) keine USt nach § 14c Abs. 1 S. 1 UStG schuldete.

... keine Rechnung i.S.d. § 14c UStG: Denn nach gefestigter BFH-Rechtsprechung seien Abrechnungen über solche nicht steuerbaren Innenumsätze mit gesondertem Steuerausweis keine tauglichen Rechnungen im Sinne dieser Vorschrift (vgl. BFH vom 16.05.2018 - XI R 28/16, BFHE, 261, 451 m.w.N.).

Beraterhinweis

Das Besprechungsurteil stellt in der Sache nur eine konsequente Anwendung bisheriger Rechtsprechungsgrundsätze dar. Insbesondere bringt die Entscheidung im Hinblick auf die Auslegung der drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelten Eingliederungsvoraussetzungen nichts Neues - auch nicht zu der sehr praxisrelevanten Frage, unter welchen Voraussetzungen bzw. ab welchem Umfang entgeltliche Leistungen des Organträgers an die Organgesellschaft eine wesentliche bzw. nicht mehr geringfügige wirtschaftliche Bedeutung haben und deswegen für eine wirtschaftliche Eingliederung i.S.d. umsatzsteuerlichen Organschaft ausreichen.

Erstaunlich am Besprechungsfall ist jedoch, dass die relativ offensichtliche umsatzsteuerliche Organschaft erstmals in der Revisionsinstanz gesehen bzw. offen thematisiert wurde. Gleichwohl scheint eine solche Konstellation gar nicht so selten zu sein. Neben schlichter steuerlicher Unkenntnis dürfte dabei auch eine Rolle spielen, dass die Berufung auf eine unproblematisch vorliegende, aber nicht deklarierte umsatzsteuerliche Organschaft das Eingeständnis impliziert, ggf. jahrelang falsche Steuererklärungen abgegeben bzw. fehlerhafte Steuerbescheide erlassen oder akzeptiert zu haben.

Beachten Sie:

Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass eine Nacherklärung der umsatzsteuerlichen Organschaft zu einem Zinsschaden führen kann.

18. Zur „Nummer der Rechnung“ im Vorsteuervergütungsantrag

Art. 8 Abs. 2 Buchst. d und Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der MwSt-SystRL/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, in der durch die Richtlinie 2010/66/EU des Rates vom 14.10.2010 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass dann, wenn ein Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer keine fortlaufende Rechnungsnummer, sondern eine andere Nummer enthält, anhand deren die Rechnung und so der betreffende Gegenstand oder die betreffende Dienstleistung identifiziert werden können, die Steuerverwaltung des Erstattungsmitgliedstaats diesen Antrag als iSv Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9 in der durch die Richtlinie 2010/66 geänderten Fassung „vorgelegt“ betrachten und ihn prüfen muss. Im Rahmen dieser Prüfung kann sie - außer in dem Fall, in dem sie bereits über das Original oder eine Durchschrift der Rechnung verfügt - den Antragsteller auffordern, eine fortlaufende Nummer, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird, mitzuteilen, und ist berechtigt, wenn er diesem Ersuchen nicht innerhalb der in Art. 20 Abs. 2 dieser Richtlinie in der durch die Richtlinie 2010/66 geänderten Fassung vorgesehenen Frist von einem Monat nachkommt, den Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer abzuweisen.

EuGH, Urteil vom 17.12.2020 – C-346/19, BZSt/Y-GmbH, Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 13.02.2019 – XI R 13/17, DStR 2019, 988 mAnm Treiber.

19. Zum Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung

UStG § 19; MwStSystRL Art. 281 bis 292

Der Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung wirkt auch für nachfolgende Besteuerungszeiträume, bis er vom Steuerpflichtigen widerrufen wird. Das Überschreiten der Umsatzgrenze ist weder ein Widerruf des Verzichts noch erledigt es die Verzichtserklärung in sonstiger Weise.

BFH, Urteil vom 23.09.2020 – XI R 34/19

20. Unberechtigter Steuerausweis: Rechnungen i. S. von § 14c Abs. 2 UStG¹³⁹

BMF, Schreiben vom 11.01.2021

Der BFH hat mit Urteil vom 21.09.2016 - XI R 4/15 seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass § 14c Abs. 2 UStG nicht voraussetzt, dass die erteilte Rechnung (ggf. auch unzutreffend) alle in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG aufgezählten Merkmale aufweist. Die Anforderungen an einen unberechtigten Steuerausweis i. S. des § 14c Abs. 2 UStG erfüllt eine Rechnung schon dann, wenn sie den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweist. Das BMF passt daher mit Schreiben vom 11.01.2021 den UStAE an.

21. Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen¹⁴⁰

BMF, Schreiben vom 30.11.2020 – III C 2 - S 7419/19/10001 :001 [2020/1233771]

- I. Mit Urteilen vom 21.11.2013 – V R 11/11 (BStBl. II 2020 S. 819 = DB 2014 S. 759) und vom 20.03.2014 – V R 25/11 (BStBl. II 2020 S. 821 = DB 2014 S. 1531) hat der BFH entschieden, dass sich ein Unternehmer für Reiseleistungen, die er an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbringt, entgegen § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG unmittelbar auf die unionsrechtlichen Bestimmungen über die Sonderregelung für Reisebüros (Margenbesteuerung) in den Art. 306 ff. MwStSystRL berufen kann. Außerdem hat der BFH mit seinem Urteil vom 13.12.2017 – XI R 4/16 (BStBl. II 2020 S. 823 = DB 2018 S. 1057) entschieden, dass sich ein inländischer Reiseveranstalter hinsichtlich der von ihm für sein Unternehmen bezogenen Reiseleistungen eines in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässigen Reiseunternehmers, für die er als Leistungsempfänger nach § 13b UStG die Steuer schuldet, unmittelbar auf Art. 306 ff. MwStSystRL berufen kann, mit der Folge, dass er entgegen dem nationalen Recht keine Steuer für die erbrachten Leistungen schuldet, weil diese nach Art. 307 MwStSystRL im Inland nicht steuerbar sind.

Durch Art. 11 Nr. 9 Buchst. a sowie Art. 39 Abs. 1 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I 2019 S. 2451) wurde § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG geändert. Danach umfasst die Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG seit Inkrafttreten zum 18.12.2019 unter den weiteren Voraussetzungen dieser

¹³⁹ NWB 3/2021, 164

¹⁴⁰ DB 49/2020, 2609

Regelung auch Reiseleistungen, die für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind.

II. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

Für vor dem 18.12.2019 an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbrachte Reiseleistungen kann sich der leistende Unternehmer nach den nachstehenden Grundsätzen unmittelbar auf die Sonderregelung der Art. 306 ff. MwStSystRL berufen. Außerdem kann sich ein Unternehmer für vor dem 18.12.2019 im Inland für sein Unternehmen bezogene Reiseleistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers ebenfalls nach den nachstehenden Grundsätzen unmittelbar auf die Art. 306 ff. MwStSystRL berufen.

Der Unternehmer kann sich für jede einzelne von ihm erbrachte bzw. bezogene Reiseleistung auf den Vorrang der Art. 306 ff. MwStSystRL berufen und somit transaktionsbezogen zwischen dem nationalen Recht und dem Unionsrecht wechseln (vgl. BFH vom 13.12.2017 – XI R 4/16). Dabei sind aber die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung der Sonderregelung zu beachten, z.B. die Abgrenzung zwischen Reiseleistungen, Eigenleistungen und Vermittlungsleistungen. Für bezogene Reiseleistungen kann sich der Unternehmer nur dann auf die Art. 306 ff. MwStSystRL berufen, wenn auch der die Eingangsleistung erbringende Unternehmer die Voraussetzungen der Sonderregelung erfüllt. Die Rechtsfolgen der vom Unternehmer vorgenommenen unmittelbaren Berufung auf das Unionsrecht beschränken sich auf seine eigene Besteuerung. Sie wirken sich erst dann auf die Besteuerung des anderen Unternehmers aus, wenn dieser gleichfalls einen Anwendungsvorrang des Unionsrechts geltend machen kann. Der Unternehmer kann sich auf die Art. 306 ff. MwStSystRL berufen, ohne zugleich einheitlich für jede einzelne von ihm erbrachte Reiseleistung jeweils die Marge gem. Art. 308 MwStSystRL ermitteln zu müssen. Vielmehr kann er die Marge für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG in der bis 17.12.2019 geltenden Fassung ermitteln. Hierbei können auch die Reiseleistungen berücksichtigt werden, für die sich der Unternehmer unmittelbar auf Art. 306 ff. MwStSystRL berufen hat.

III. Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

22. Beiträge an Fitnessstudios in coronabedingten Schließzeiten¹⁴¹

FinMin Schleswig-Holstein 03.12.2020 - VI 3510

Das FinMin Schleswig-Holstein äußert sich mit USt-Kurzinfo vom 03.12.2020 zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Beiträgen an Fitnessstudios in coronabedingten Schließzeiten. Sagt ein Fitnessstudiobetreiber seinen Kunden zu Beginn der coronabedingten Schließzeiten zu, dass eine Beitragsfortzahlung zu einer taggenauen Zeitgutschrift führt, die eine Verlängerung des abgeschlossenen Dauervertrags zur Folge hat, handelt es sich um eine umsatzsteuerpflichtige Anzahlung. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage ist nur unter der Voraussetzung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. mit Abschnitt 17.1 Abs. 7 Satz 3 UStAE (nämlich der Beitragsrückzahlung) möglich. Sagt ein Fitnessstudiobetreiber seinen Kunden zu Beginn der coronabedingten Schließzeiten zu, dass bei Beitragsfortzahlung ein Gutschein entsprechend dem ursprünglich gebuchten Leistungsumfang für eine beitragsfreie Zeit, die der Dauer der Schließzeit entspricht, ausgestellt wird, handelt es sich um Anzahlungen auf einen Einzweck-Gutschein. [i]Eine Änderung der Bemessungsgrundlage ist nur unter der Voraussetzung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. mit Abschnitt 17.1 Abs. 7 Satz 3 UStAE (nämlich der Beitragsrückzahlung) möglich.

XIV. Grunderwerbsteuerrecht

1. BFH: Änderung eines Grunderwerbsteuerbescheids nach Kaufpreiserabsetzung¹⁴²

Die Herabsetzung der Gegenleistung iSd § 16 Abs. 3 GrEStG ermöglicht keine Änderung der festgesetzten Grunderwerbsteuer als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

BFH, Urteil vom 22.07.2020 – II R 15/18, BeckRS 2020, 30068 (Vorinstanz: BeckRS 2018, 11946)

Sachverhalt:

Die Klägerin (Kl.) erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 07.08.2007 Grundvermögen vom Verkäufer. Hierzu wurde am 15.11.2007 ein Grunderwerbsteuerbescheid erlassen.

Am 24.02.2009 wurde ein notariell beurkundeter Vergleich zwischen der Kl. und dem Verkäufer geschlossen, aufgrund dessen rd. 2 Mio. € des Kaufpreises am 25. und 26.02.2009 an die Kl. zurückgezahlt wurden. Mit Schreiben vom 13.09.2012 beantragte

¹⁴¹ NWB 2/2021 S. 86

¹⁴² Bremel, DStRK 01/2021, 11

die Kl. eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 15.11.2007 nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, da der Grundstückskaufpreis nachträglich gemindert worden sei.

Das FA lehnte den Antrag mangels Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ab. Einen Antrag auf Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids gemäß § 16 Abs. 3 GrEStG habe die Kl. zu spät gestellt. Der Einspruch und die Klage hatten keinen Erfolg. Mit der Revision rügt die Kl. die Verletzung materiellen Rechts (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Entscheidung:

Die Revision war unbegründet und daher zurückzuweisen. Gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (sog. rückwirkendes Ereignis). Ob einer nachträglichen Änderung eines Sachverhalts rückwirkende steuerrechtliche Bedeutung zukommt, bestimme sich gemäß dem BFH allein nach dem jeweils einschlägigen materiellen Recht. Der Umstand, dass einem Ereignis ertragsteuerrechtlich Rückwirkung zukommt, sei somit für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht ausschlaggebend.

Die Herabsetzung der Gegenleistung iSd § 16 Abs. 3 GrEStG ermögliche nach der insoweit zwingenden gesetzlichen Systematik keine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Das folge aus § 16 Abs. 4 GrEStG und § 175 Abs. 1 S. 2 AO und entspreche dem Grundsatz, dass die steuerrechtliche Wirkung für die Vergangenheit autonom für das jeweilige materielle Steuergesetz zu beurteilen sei.

§ 16 Abs. 3 GrEStG lasse als spezialgesetzliche Korrekturvorschrift zu § 1 GrEStG unter den dort näher aufgeführten Voraussetzungen auf Antrag die Änderung einer Steuerfestsetzung zu, wenn die Gegenleistung nach Entstehung der Steuer herabgesetzt wird. Eine nachträgliche Herabsetzung der Gegenleistung erlaube aber nur dann eine Änderung der Steuerfestsetzung, wenn die Herabsetzung innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet.

Wäre ein Ereignis, das nach § 16 Abs. 1 bis 3 GrEStG die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung begründet, die Herabsetzung der Gegenleistung, ein rückwirkendes Ereignis iSd § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, liefe § 16 Abs. 4 GrEStG ausnahmslos leer. Denn mit dem Ende des Kalenderjahres einer Kaufpreisherabsetzung iSd § 16 Abs. 3 GrEStG würde dann die vierjährige Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO erneut beginnen. Damit bedürfte es des § 16 Abs. 4 GrEStG nicht, wonach die Festsetzungsfrist lediglich nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt des Ereignisses endet. Eine Auslegung, mit der eine gesetzliche Vorschrift jeglichen Anwendungsbereich verlöre, widerspräche der gesetzlichen Systematik, kann von Gesetzes wegen nicht gewollt sein und wäre offenkundig unzutreffend.

Die Änderung des Bescheids könne auch nicht auf § 16 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG gestützt werden. Denn unstreitig habe die Kl. den für § 16 Abs. 3 GrEStG notwendigen Antrag nicht innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt. Diese endete mit Ablauf des 31.12.2011. Ein späterer Ablauf der Festsetzungsfrist ergebe sich auch nicht aus § 16 Abs. 4 GrEStG, da die Herabsetzung des Kaufpreises durch den notariell beurkundeten Vergleich sowie die Rückzahlung des anteiligen Kaufpreises im Februar 2009 erfolgten und die Jahresfrist noch innerhalb der regulären Festsetzungsfrist ablief. Der von der Kl. am 13.09.2012 gestellte Antrag war - zwischen den Beteiligten unstreitig - verspätet.

Praxishinweis:

Das Urteil bestätigt die Rechtsprechungslinie des BFH, dass der Neulauf der Verjährungsfrist aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses im § 16 GrEStG keinen Raum hat, da mit § 16 Abs. 4 GrEStG innerhalb der Norm bereits eine besondere Norm zur Hemmung der Festsetzungsverjährung existiert (siehe hierzu auch zuletzt BFH vom 04.11.2019 - II B 48/19, BeckRS 2019, 34237). Damit sollten Steuerpflichtige im Regelfall aber gut leben können, da die Ablaufhemmung des § 16 Abs. 4 GrEStG der Geltendmachung einer Rückabwicklung oder einer Herabsetzung des Kaufpreises ein Jahr Zeit (ab Eintritt des relevanten Ereignisses!) einräumt. Wird der Antrag innerhalb dieser Jahresfrist gestellt, so tritt die weitere Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO ein.

2. Keine Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Zubehör¹⁴³

Entfällt ein Teil des Kaufpreises auf den Erwerb von Zubehör, gehört dieser nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Werden zusammen mit einem Grundstück weitere Gegenstände, z. B. körperliche Gegenstände gegen Entgelt veräußert, die nicht unter den Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG fallen, ist der Aufwand für diesen Erwerb regelmäßig nicht zur Gegenleistung zu rechnen, weil insoweit keine Leistung für den Erwerb eines Grundstücks vorliegt. Hierauf fällt also keine Grunderwerbsteuer an. Für die dafür notwendige Prüfung ist die Feststellung unumgänglich, welche Gegenstände nach den Vereinbarungen der Vertragsbeteiligten zusammen mit dem Grundstück veräußert werden sollten und tatsächlich auf den Erwerber übergegangen sind.

Urteilsfall:

¹⁴³ www.haas-wir-steuern.de/aktuelles

Im Urteilsfall wurde ein Geschäftsgrundstück mit Ladeneinrichtung veräußert. Das Finanzamt bezog den auf die Ladeneinrichtung entfallenden Kaufpreis mit in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ein. Das Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt mit der Begründung es handele sich um nicht zu berücksichtigendes Zubehör. Somit unterliegt nur der anteilig auf das Grundstück entfallende Kaufpreis der Grunderwerbsteuer. Dagegen legte das Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde ein. Es wäre nicht geklärt, ob die Einrichtung eines Ladengeschäfts als Zubehör eines Grundstücks anzusehen ist. Der BFH wies die Nichtzulassungsbeschwerde zurück, da die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung habe und auch keine Entscheidung erfordere. Die aufgeworfenen Rechtsfragen lassen sich anhand bisheriger Rechtsprechung und dazu vorliegender Literatur klären.

Zubehör sind demnach bewegliche Sachen, die nicht Bestandteil der Hauptsache sind. Sie dienen allerdings dem wirtschaftlichen Zweck der Hauptsache und stehen zu ihr in einem räumlichen Verhältnis, wie dies z. B. bei Ladeneinrichtungsgegenständen der Fall ist. Ein auf das Zubehör entfallendes Entgelt ist keine Gegenleistung i. S. d. § 8 Abs. 1, § 9 GrEStG. Das darauf entfallende Entgelt ist daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. So war es auch im vorliegenden Urteilsfall.

Praxistipp:

Grundsätzlich empfiehlt es sich, bereits im Kaufvertrag entsprechende Regelungen über den Mitverkauf von Zubehör zu treffen, dann gibt es mit dem Finanzamt am wenigsten Probleme. Erfolgt dieses nicht, ist die Gesamtleistung nach dem Verhältnis zu verteilen, in dem der Wert des Grundstücks zum Wert der sonstigen Gegenstände steht. Dabei ist vom gemeinen Wert (§9 BewG) bzw. bei Betriebsvermögen vom Teilwert (§ 10 BewG) auszugehen.

3. Grunderwerbsteuerbefreiung bei Rückwerb eines Miteigentumsanteils¹⁴⁴

Verliebt, verlobt, verheiratet, geschieden. Das kommt in den besten Familien vor. Wenn während der Ehe gemeinsames Eigentum angeschafft wurde, kann es bei einer Scheidung manchmal Probleme geben. Erwirbt im Fall einer Scheidung der eine Ehegatte vom anderen dessen Teil des Objekts, fällt wenigstens keine Grunderwerbsteuer an. Dies ist ein kleiner Trost. Aber wie weit reicht diese Steuerfreiheit? Dies musste das Finanzgericht Nürnberg (FG) entscheiden.

¹⁴⁴ Quelle: FG Nürnberg, Urteil vom 28.04.2020, zit. nach Deubner, Steuerinformationen

Der Kläger und seine ehemalige Ehefrau E waren je zur Hälfte Miteigentümer einer Eigentumswohnung in X und einer weiteren in Y. Mit notarieller Urkunde vom 17.12.2003 übereigneten sie jeweils ihre Miteigentumsanteile schenkweise an ihren Sohn zum Alleineigentum gegen ein lebenslanges Nießbrauchsrecht und vermerkten sich auch ein bedingtes Rükckerwerbsrecht. Am 14.02.2013 bewilligten die ehemaligen Ehegatten eine Teillöschung der Nießbrauchsrechte dergestalt, dass der Kläger das alleinige Nießbrauchsrecht für die Wohnung in Y und E das für die Wohnung in X erhielt. Am 09.12.2013 wurde die Ehe geschieden. Im April 2017 verstarb der Sohn, der seinen Lebensgefährten zum Alleinerben der beiden Eigentumswohnungen einsetzte. Sowohl der Kläger als auch E machten von ihrem Rükckerwerbsrecht der Wohnungen Gebrauch. Mit Notarurkunde vom 10.07.2018 wurde die wechselseitige Übertragung der hälftigen Miteigentumsanteile an den Eigentumswohnungen unter den geschiedenen Ehegatten vereinbart. Mit Bescheid vom 11.09.2018 setzte das Finanzamt dann aber Grunderwerbsteuer für den hälftigen Miteigentumsanteil fest.

Die Klage vor dem FG war nicht erfolgreich. Der Rükckerwerb des hälftigen Miteigentumsanteils an der Wohnung in Y durch den Kläger ist steuerfrei. Allerdings ist der Erwerb der weiteren 50 % nicht steuerfrei. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eines Erwerbs im Fall einer Scheidung sind nicht erfüllt, da es sich nicht mehr um eine vermögensrechtliche Auseinandersetzung nach der Scheidung handelt. Vielmehr war der Anlass der Vermögensübertragung der Tod des Sohnes. Somit fehlt es an der Kausalität zwischen Scheidung und Eigentumsübertragung auf den Kläger. Allein die Vereinbarung des Rükckerwerbsrechts noch während der Ehe reicht nicht als Grund. Auch ist die Abgeltungsklausel in der Scheidungsvereinbarung ein Indiz, dass die Vermögensauseinandersetzung im Rahmen der Scheidung beendet war.

XV. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Maßgebende Steuerklasse beim Erwerb vom biologischen Vater

BFH-Urteil vom 05.12.2019, II R 5/17¹⁴⁵

Welche Steuerklasse findet bei einer Schenkung von dem biologischen, der nicht rechtlicher Vater ist, an sein Kind Anwendung?

V ist der leibliche, aber nicht rechtliche Vater (biologische Vater) seiner Tochter T. Zum Zeitpunkt der Geburt der T war die Mutter mit einem anderen Mann verheiratet. Vater eines Kindes i. S. d. § 1589 Abs. 1 Satz 1 BGB ist der Mann,

- der zum Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter verheiratet ist,
- der die Vaterschaft anerkannt hat oder
- dessen Vaterschaft gerichtlich festgestellt ist.

Diese Punkte treffen auf V nicht zu. Er ist lediglich der biologische Vater. V schenkte T einen Geldbetrag i. H. v. 50.000 EUR. Er verpflichtete sich zudem, eine etwa anfallende Schenkungsteuer zu übernehmen. In der Schenkungsteuererklärung beantragte er die Anwendung der Steuerklasse I. Das Finanzamt lehnte dieses ab und wollte die Schenkung mit der für den Steuerpflichtigen deutlich ungünstigeren Steuerklasse III versteuern. Der BFH entschied jetzt: zu Recht. Die Steuerklasse I gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG findet nur dann Anwendung, wenn der Erblasser oder Schenker der „rechtliche“ Vater oder die „rechtliche“ Mutter i. S. d. § 1589 BGB ist.

Hinweis:

Die Einteilung der Steuerpflichtigen in unterschiedliche Steuerklassen ist maßgebend für die Bestimmung der persönlichen Freibeträge (§§ 16 und 17 ErbStG) und die Höhe des Steuersatzes (§ 19 ErbStG). In dem vorliegenden Fall z. B. hätte der Freibetrag bei Steuerklasse I bei 400.000 EUR gelegen, Schenkungsteuer wäre somit nicht angefallen. Durch die Einteilung in Steuerklasse III gab es nur einen Freibetrag von 20.000 EUR. Somit fiel hier Schenkungsteuer an.

¹⁴⁵ Zit. nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

2. Familienheim und unverzügliche Selbstnutzung durch den Erben¹⁴⁶

Urteil des FG Münster, 24.10.2019, 3 K 3184/17 Erb, Revision eingelegt. Az. des BFH: II R 46/19

Kann die Steuerbefreiung für das Familienheim auch in Anspruch genommen werden, wenn der Erbe nicht sofort dort einzieht?

Kläger Karl (K) beerbte seinen 2013 verstorbenen Vater, der bis zu seinem Tod ein Doppelhaus bewohnte. Die andere Hälfte des Doppelhauses bewohnte der K selbst. Nach dem Tod des Vaters verband K die Doppelhaushälften baulich und katastermäßig. Nach Abschluss von Sanierungs- und Renovierungsarbeiten in der ererbten Doppelhaushälfte nutzte K ab 2016 die zusammengeführten Hälften als eine Wohnung. Für die vom Vater geerbte Doppelhaushälfte beantragte K die Steuerbefreiung für das Familienheim nach §13 Abs. 1 Nr. 4c EStG. Das Finanzamt lehnte ab, da K diese Doppelhaushälfte nicht unverzüglich selbst genutzt hatte. Dem stimmte jetzt auch das Finanzgericht Münster zu. Die Bestimmung zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt vor, wenn der Erwerber die Absicht hat, das ererbte Haus zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen und diese Absicht auch tatsächlich umsetzte. Dies lässt sich nur anhand äußerer Umstände feststellen. Daher ist erforderlich, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Eine bloße Widmung zur Selbstnutzung ist nicht ausreichend. Unverzüglichkeit bedeutet Handeln ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 BGB). Hierfür steht dem Erben regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall zur Verfügung.

3. Erbfallkostenpauschale ohne Beerdigungskosten¹⁴⁷

Urteil des FG Münster, 24.10.2019, 3 K 3549/17 Erb, EFG 202, 391; BFH II R 3/20

Ist die Erbfallkostenpauschale abziehbar, ohne dass überhaupt Kosten für eine Beerdigung nachgewiesen worden sind?

Im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung beantragte Klara (K) die Berücksichtigung der Erbfallkostenpauschale gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG i. H. v. 10.300 EUR als Erbin ihrer verstorbenen Tante. Sie gab an, die Beerdigungskosten ihrer Tante sowie weitere Abwicklungskosten hinsichtlich des Nachlasses getragen zu haben. Hierzu reichte sie eine Rechnung des Amtsgerichts über 40 EUR für die Erteilung des Erbscheins und die Testamentseröffnung ein. Die Beerdigungskosten wies sie nicht nach. Das Finanzamt berücksichtigte die Erbfallkostenpauschale nicht. Es könnten allenfalls

¹⁴⁶ Zit. nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

¹⁴⁷ Zit. nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

die nachgewiesenen 40 EUR berücksichtigt werden. Die Klage dagegen hatte Erfolg - die Erbfallkostenpauschale ist zu berücksichtigen, so das Finanzgericht Münster.

Von der Erbfallkostenpauschale sind neben den Beerdigungskosten auch die unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung und Regelung des Erwerbs entstandenen Kosten umfasst. Voraussetzung ist lediglich, dass dem Erwerber derartige Kosten entstanden sind. Mit der Rechnung des Amtsgerichts hat K entsprechende Kosten nachgewiesen. Dass es sich im Verhältnis zum Pauschbetrag lediglich um geringe Kosten handelt, steht dem Abzug nicht entgegen, denn dies ist von der gesetzlichen Regelung gewollt.

4. Pflegekosten für die Grabstätte eines Dritten als Nachlassverbindlichkeit¹⁴⁸

BFH-Urteil vom 22.01.2020, II R 41/17

Die geerbte Verpflichtung zur Pflege einer Grabstätte eines Dritten, also nicht die des Erblassers, ist als Nachlassverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuerermittlung abziehbar.

Als Nachlassverbindlichkeiten werden Forderungen bezeichnet, die ein Dritter gegenüber dem Erben eines Verstorbenen geltend machen kann. Das sind z. B. Schulden, die der Erblasser zu Lebzeiten aufgenommen hat, Ansprüche von Pflichtteilsberechtigten oder auch die Beerdigungskosten. Aber sind auch Grabpflegekosten als Nachlassverbindlichkeit abziehbar? Diese Frage stellt sich immer wieder. Wenn ein Erblasser testamentarisch bestimmt hat, dass die Kosten für die Pflege seines Grabes aus seinem Nachlass zu tragen sind, so wird dies als eine Verbindlichkeit angesehen, die der Verstorbene noch zu Lebzeiten eingegangen ist. Demzufolge wird sie in jenen Fällen als Nachlassverbindlichkeit angesehen, die Kosten sind von den Erben zu tragen.

Anders hingegen ist die Situation, wenn sich der Erblasser nicht zur Grabpflege äußert: Die diesbezügliche Rechtslage ist dann nicht eindeutig. Grundsätzlich tendiert die Rechtsprechung aber dazu, die Grabpflegekosten dann nicht als Nachlassverbindlichkeit anzuerkennen. Das gilt grundsätzlich auch für die Grabpflege dritter Personen. Ein aktuelles BFH-Urteil zeigt aber, dass Ausnahmen gelten können, wenn die Übernahme der Grabpflege zum Nachlass gehört.

¹⁴⁸ Zit. nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

Urteilsfall:

Der Kläger ist Alleinerbe seines Ende 2013 verstorbenen Cousins, nennen wir ihn Emil. Emil hatte ein Nutzungsrecht an einer Wahlgrabstätte von 2012 bis 2032 erworben, in der die im Herbst 2012 verstorbene Mutter von Emil beigesetzt wurde. Gemäß der Friedhofssatzung ergibt sich aus dem Erwerb des Nutzungsrechts die Pflicht zur Anlage und Pflege der Grabstätte. Außerdem soll nach der Friedhofssatzung schon bei der Verleihung des Nutzungsrechts der Erwerber für den Fall seines Ablebens seinen Nachfolger im Nutzungsrecht bestimmen und ihm das Nutzungsrecht durch schriftlichen Vertrag übertragen. Das Finanzamt lehnte die von dem Kläger in der Erbschaftsteuererklärung geltend gemachten Aufwendungen aus der von Emil geerbten Grabpflegeverpflichtung i. H. v. knapp 50.000 € als Nachlassverbindlichkeit ab. Auch die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Der BFH sah den Fall jetzt allerdings anders. Die Aufwendungen sind dann als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, wenn sich bereits der Erblasser für die Dauer des Nutzungsrechts zur Pflege verpflichtet hatte und diese Pflicht auf den Erben übergegangen ist. Abzugsfähig sind die am Bestattungsort üblichen Grabpflegekosten für die Laufzeit des Grabnutzungsrechts. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, so der BFH in seinem Urteil vom 22.01.2020 (Az. II R 407).

Hinweis:

Das Finanzgericht ging fälschlicherweise davon aus, dass der Wert des Nutzungsrechts einerseits und die Aufwendungen für die Grabpflegeverpflichtung andererseits der Höhe nach ausgeglichen wären, so dass ein für den Kläger günstiger Abzug der Pflegekosten nicht erreicht werden könne.

Der BFH hat die Sache zur weiteren Sachverhaltsklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht muss ermitteln, ob der Kläger der Übertragung des Grabnutzungsrechts auf ihn zugestimmt hat. Außerdem ist die Höhe der von Emil gezahlten Gebühr für den Erwerb des Nutzungsrechts festzustellen und aufzuklären, ob in dem Grab nur dritte Personen, nicht aber Emil selbst bestattet ist.

5. Wegfall der Steuerbefreiung für das Familienheim bei Eigentumsaufgabe nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG¹⁴⁹

BFH-Urteil, 11.07.2019, II R 38/16

Die Steuerbefreiung für das Familienheim entfällt rückwirkend bei Aufgabe des Eigentums, auch wenn weiterhin eine Selbstnutzung zu Wohnzwecken vorliegt.

B ist Alleinerbin ihres verstorbenen Ehemannes A. Zum Nachlass gehörte ein hälftiger Miteigentumsanteil an einem Einfamilienhaus, das beide bis zu dem Versterben des A zusammen bewohnten. Seither wohnt B dort allein. Ca. 1,5 Jahre später übertrug B das Einfamilienhaus auf ihre Tochter T. Die Übertragung erfolgte unentgeltlich unter Nießbrauchsvorbehalt. B blieb weiterhin in dem Einfamilienhaus wohnen. Aufgrund der Übertragung des Einfamilienhauses auf T versagte das Finanzamt rückwirkend die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG.

Der Bundesfinanzhof bestätigte jetzt, dass das Finanzamt dieses zu Recht so entschieden hatte. Die Steuerbefreiung für den Erwerb eines Familienheims durch den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner entfällt rückwirkend, wenn der Erwerber das Eigentum an dem Familienheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb auf einen Dritten überträgt. Das gilt auch dann, wenn er die Selbstnutzung zu Wohnzwecken aufgrund eines lebenslangen Nießbrauchs fortsetzt.

6. Geldschenkung zum Erwerb eines Betriebs ist nicht begünstigt¹⁵⁰

BFH-Urteil vom 08.05.2019, II R 18/16

Keine Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG, wenn Geld zum Erwerb von Betriebsvermögen Dritter zugewendet wird. Es muss sich auf beiden Seiten - beim Schenker und beim Erwerber - um begünstigtes Vermögen handeln. Eine falsche Beurteilung beim Vorerwerb muss bei einem weiteren Erwerb korrigiert werden.

Für die Schenkung eines Geldbetrags zum Erwerb eines Betriebs von einem Dritten wird die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG nicht gewährt. Es handelt sich um eine mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen. Diese erfüllt die Voraussetzungen nicht. Die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG setzt nämlich voraus, dass das erworbene Vermögen sowohl auf Seiten des Schenkers (Erblassers) als auch auf Seiten des Erwerbers begünstigtes Betriebsvermögen ist.

¹⁴⁹ Zit. nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

¹⁵⁰ Zit. nach www.haas-wir-steuern.de/aktuelles...

Zum Sachverhalt:

Der Sohn hatte von seiner Mutter einen Geldbetrag geschenkt erhalten. Mit diesem Geld ersteigerte er einen Reiterhof von einem „Dritten“. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 13a ErbStG waren somit nicht erfüllt. Allerdings hatte das FA bei der Festsetzung der Schenkungssteuer die Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG berücksichtigt - materiell-rechtlich unzutreffend - wie sich später herausstellte.

Vier Jahre später erhielt der Sohn dann eine weitere Zuwendung von seiner Mutter - also innerhalb von zehn Jahren. Die Zuwendungen sind nach § 14 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG zusammenzurechnen. Dabei ist der Vorerwerb (der Geldbetrag) mit dem zutreffenden Wert zu berücksichtigen. Die zu Unrecht gewährte Steuervergünstigung beim ersten Erwerb kann nicht übernommen werden.

Hinweis:

Die Entscheidung betrifft die Rechtslage in 2006, d. h. im Jahr der mittelbaren Schenkung. Die Grundsätze gelten auch unter dem neuen ErbStG. Nach Abschn. 13b.2 Abs. 2 ErbStR ist die mittelbare Schenkung nicht begünstigt, wenn die Beteiligung am Vermögen eines Dritten erfolgen soll, weil insoweit kein begünstigtes Vermögen vom Schenker auf den Erwerber übergeht.

7. Steuerfreies Familienheim bei Mehrfachwohnsitz¹⁵¹

FG München, Gerichtsbescheid vom 04.05.2020 – 4 K 3287/18, Rev. zugelassen

Wenn man das Familienheim erbt, in dem der Erblasser vorher gewohnt hat und welches man dann selbst weiterhin bewohnt, kann dies steuerfrei sein. Wie ist es aber, wenn der Erblasser nicht nur ein Zuhause hatte, sondern mehrere Häuser? Welches davon ist dann das Familienheim? Das Finanzgericht München (FG) musste darüber entscheiden, ob ein Erbe das steuerfreie Familienheim oder aber ein steuerpflichtiges Haus geerbt hatte.

Der Vater des minderjährigen Klägers (sein Sohn aus zweiter Ehe) verstarb im Jahr 2014. Zum Todeszeitpunkt war der Vater sowohl in M, X-Straße als auch in W wohnhaft. Laut Testament war seine damalige (dritte) Ehefrau Alleinerbin. Der Sohn erhielt ein Vermächtnis, welches neben Kapitalvermögen ein Haus in M, Y-Straße umfasste. In dem Haus in M, Y-Straße wohnte der Kläger mit seiner Mutter (die zweite Ehefrau des Erblassers). Letztere zog im Februar 2013 aus. Der Vater nutzte in dem Haus in M, Y-

¹⁵¹ Nach Deubner, Steuerinformation

Straße nach seinem Auszug im September 2011 noch einige Räume als Archiv, Büro und Umkleide. Das Finanzamt berücksichtigte die vom Kläger beantragte Steuerbefreiung für das Haus in M, Y-Straße als Familienwohnheim nicht und setzte Erbschaftsteuer fest. Nach Ansicht des Klägers bestand allerdings ein Doppellebensmittelpunkt in M, weshalb auch eine Steuerbefreiung zu gewähren sei.

Das FG gab dem Kläger nicht recht. Das Vermächtnis, das Haus in M, Y-Straße, unterliegt der Erbschaftsteuer. Der Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem unter anderem im Inland belegenen bebauten Grundstück von Todes wegen durch Kinder des Erblassers ist steuerbefreit, wenn der Erblasser auf dem bebauten Grundstück bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder wenn er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Im Streitfall war der Erblasser bereits im September 2011 aus dem Haus in M, Y-Straße ausgezogen und hatte den Wohnsitz nach M, X-Straße verlegt. Nach dem Auszug seiner Mutter lebte der Kläger allein in dem Haus in M, Y-Straße. Obwohl der Erblasser das Haus in M, Y-Straße zu bestimmten begrenzten Zwecken nutzte, war es dennoch kein Familienheim im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift. Als wesentlicher und hauptsächlicher Lebensmittelpunkt des Erblassers kamen vielmehr sein Haus in M, X-Straße oder in W in Betracht. Nach Schilderung der Alleinerbin war dieser in W, so dass ihr die Steuerbefreiung für das Objekt in W gewährt wurde.

8. Schenkungsteuer: Urenkel können meist nur einen Freibetrag von 100.000€ nutzen¹⁵²

BFH, Beschluss vom 27.07.2020 – II B 39/20 (AdV)

Wer Vermögen verschenkt oder vererbt, möchte dies möglichst steuerschonend tun. Wie hoch der Steuerzugriff ausfällt, hängt maßgeblich von der Frage ab, welche Freibeträge des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes auf den Vermögenserwerb anwendbar sind. Hier gilt: Ehegatten dürfen sich alle zehn Jahre 500.000 € steuerfrei schenken, und ein Kind darf im Zehnjahresturnus von jedem Elternteil 400.000 € steuerfrei erhalten. Großeltern können ihren Enkelkindern wiederum 200.000 € steuerfrei überlassen – das Gesetz begünstigt in dieser Fallgruppe seinem Wortlaut nach „Kinder der Kinder“. Für „übrige Personen der Steuerklasse I“ sieht das Gesetz einen Freibetrag von 100.000 € vor.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun in einem Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung entschieden, dass unter den Begriff „Kinder der Kinder“ nur die Enkel fallen, nicht aber

¹⁵² Nach Deubner, Steuerinformation

die Urenkel. Hätte der Gesetzgeber sämtliche nachfolgenden Generationen in direkter Linie gemeint, hätte er den Begriff „Abkömmlinge“ genutzt.

Geklagt hatten zwei Urenkel, die von ihrer Urgroßmutter jeweils einen Miteigentumsanteil an einem Mietwohngrundstück schenkweise erhalten hatten. Die Urenkel waren der Auffassung, dass ihnen – ebenso wie den Enkeln – der Freibetrag von 200.000 € zustehe, da für die Anwendung der Freibeträge unmaßgeblich sein müsse, ob der Schenker mit seiner Zuwendung eine oder mehrere Generationen überspringe.

Der BFH erklärte nach der gebotenen summarischen Prüfung aber, dass Urenkeln als „übrigen Personen“ nur ein Freibetrag von 100.000 € zustehe, wenn die dazwischenliegenden Generationen – die Eltern und die Großeltern – noch lebten.

9. Zunächst erfolglose Erbenermittlung: Erbschaftsteuer darf gegen unbekannte Erben festgesetzt werden¹⁵³

BFH-Urteil vom 17.06.2020 – II R 40/17

Steuerbescheide sind nichtig und damit unwirksam, wenn ihnen nicht hinreichend sicher entnommen werden kann, „was von wem verlangt wird“. Die Bescheide müssen daher insbesondere den Inhaltsadressaten enthalten - bei einem Erbschaftsteuerbescheid ist dies in der Regel der Erbe.

Ein aktueller Fall des Bundesfinanzhofs (BFH) zeigt, dass Erbschaftsteuer aber auch gegen unbekannte Erben festgesetzt werden kann, wenn die Erben noch nicht bekannt sind und eine Nachlasspflegschaft besteht. Im zugrundeliegenden Fall waren die Erben eines im Februar 2014 verstorbenen Erblassers zunächst nicht ermittelbar. Der Nachlasspfleger hatte eine Erbschaftsteuererklärung abgegeben, so dass das Finanzamt ca. 14 Monate nach dem Tod des Erblassers die Erbschaftsteuer gegen „unbekannte Erben“ festsetzte. In dem Bescheid ging das Amt davon aus, dass 20 Personen aus Steuerklasse III den Erblasser zu gleichen Teilen beerbt hatten. Der Nachlasspfleger wandte sich in Vertretung der noch unbekannten Erben mit einem Einspruch gegen diesen Bescheid und monierte, dass er nicht ausreichend Zeit gehabt habe, die Erben zu ermitteln. Nach seiner Ansicht hätte das Finanzamt nicht einfach schätzen dürfen, wie viele Erben etwas geerbt hätten und wie hoch die Freibeträge seien. Das Finanzamt erhöhte daraufhin die Anzahl der Erwerber auf 30 Erben, hielt ansonsten aber die Erbschaftsteuerfestsetzung unverändert aufrecht.

Der BFH urteilte, dass die Festsetzung von Erbschaftsteuer gegen unbekannte Erben zulässig ist, wenn der Nachlasspfleger - wie im vorliegenden Fall – hinreichen Zeit zur

¹⁵³ Nach Deubner - Steuerinformationen

Ermittlung der Erben hatte. Wie viel Zeit ihm hierfür einzuräumen ist, kann von Fall zu Fall unterschiedlich sein. Im Allgemeinen gilt aber die Faustregel, dass ein Jahr ausreichend ist.

Bei den „unbekannten Erben“ handelt es sich zunächst um ein abstraktes Subjekt, das sich später als eine oder mehrere Personen herausstellen kann. Somit ist ein Schuldner für die Erbschaftsteuer vorhanden. Das Finanzamt kann sich an den bestellten Nachlasspfleger wenden, der für die unbekannten Erben eine Erbschaftsteuererklärung abgeben muss. Das Amt darf dann die Anzahl der Erben, die Erbquoten, die Zugehörigkeit zu einer Steuerklasse und die anwendbaren Freibeträge schätzen.

10. Indizierung eines negativen Anfangsvermögens im Rahmen der Berechnung der Ermittlung des erbrechtlichen Zugewinnausgleichsanspruchs¹⁵⁴

LfSt Bayern, Vfg. V. 28.12.2020 – S 3804.2.1 – 2/5- 2/5 St 34; DStR 2021, 227

Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten bzw. Lebenspartners beendet und der Zugewinn nicht nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen, gilt beim überlebenden Ehegatten/Lebenspartner der Betrag, den er an sich als Ausgleichsforderung geltend machen könnte, nicht als Erwerb iSd § 3 ErbStG. Dabei ist der auf der allgemeinen Geldentwertung beruhende unechte Wertzuwachs des Anfangsvermögens aus der Berechnung der Ausgleichsforderung zu eliminieren. Dies gilt, wie nun das BayLfSt mitgeteilt und vorgerechnet hat, auch in Fällen eines negativen Anfangsvermögens.

11. Behandlung des Kurzarbeitergelds bei der Berechnung der Lohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 3 ErbStG¹⁵⁵

Gleichlautende Ländererlasse vom 14.10.2020

Die COVID-19-Pandemie stellt eine Bedrohung für die Existenz vieler Unternehmen dar. In diesem Zusammenhang hat eine Vielzahl von Unternehmen Kurzarbeit bzw. Kurzarbeitergeld beantragt. Die Beantragung von Kurzarbeitergeld kann neben den akuten betrieblichen Auswirkungen auch gravierende erbschaftsteuerliche Konsequenzen nach

¹⁵⁴ DStR 04/2021, S. VIII

¹⁵⁵ Zwirner/ Vodermeier, BC 02/2021

sich ziehen. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben sich in diesem Zusammenhang zur Behandlung des Kurzarbeitergelds bei der (Ausgangs-)Lohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 3 ErbStG abgestimmt. Auch das IDW hat in einem fachlichen Hinweis bereits zur bilanziellen Behandlung des Kurzarbeitergelds Stellung genommen. Der Bezug von Kurzarbeitergeld – unabhängig von dessen Erfassung bzw. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung – führt zu keinen erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Nachteilen.

Erbschaft- und schenkungsteuerliche Übertragungen von Betriebsvermögen können regelmäßig unter Inanspruchnahme gesetzlicher Verschonungen (Regelverschonung 85% sowie – unter Voraussetzung der Einhaltung bestimmter Quoten in Bezug auf das Verwaltungsvermögen – Optionsverschonung 100 %) erfolgen. Eine Begünstigung ist allerdings an gesetzliche Behaltensfristen sowie an die Einhaltung der sog. Lohnsummenregelung geknüpft. Die **Lohnsummenregelung** des § 13a Abs. 3 ErbStG setzt voraus, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des übertragenen Unternehmens innerhalb von fünf (bei Optionsverschonung sieben) Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400% (bei Optionsverschonung 700%) der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Unterschreitet die maßgebende jährliche Lohnsumme die Ausgangslohnsumme um die entsprechenden Prozentsätze, erfolgt eine anteilige, rückwirkende Versagung der Verschonung und somit eine Nachversteuerung.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben sich in gleichlautenden Erlassen vom 14.10.2020, die am 11.12.2020 im ersten Teil des Bundessteuerblatts veröffentlicht wurden, zur erbschaftsteuerlichen Behandlung des Kurzarbeitergelds abgestimmt. So ist es bei der Ermittlung der Lohnsumme nach § 13a Abs. 3 S. 6 bis 13 ErbStG gemäß ErbStR R E 13a.5 im Allgemeinen nicht zu beanstanden, wenn bei inländischen Gewerbebetrieben von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter ausgegangen wird. Dabei ist das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte und gewinnwirksam gebuchte **Kurzarbeitergeld** von diesem Aufwand **nicht abzuziehen**. Insoweit ist der Bezug von Kurzarbeitergeld nicht schädlich für die Lohnsumme und führt nicht zu erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Nachteilen.

Das IDW hat in einem fachlichen Hinweis ebenfalls zur bilanziellen Behandlung des Kurzarbeitergelds Stellung genommen. Laut dem IDW stellt das Kurzarbeitergeld aus Arbeitgebersicht einen **durchlaufenden Posten** dar. In der Folge ist in der handelsrechtlichen GuV weder ein Aufwand noch ein Ertrag aus der Zahlungsabwicklung zwischen Arbeitnehmer und der Agentur für Arbeit über die Bestandskonten des Arbeitgebers zu erfassen. Falls das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld bilanziell als durchlaufender Posten behandelt und weder ein Aufwand noch ein Ertrag erfasst wird, ist es ausweislich des Erlasses der Finanzbehörden bei entsprechendem **Kontennachweis** zusätzlich zu dem in der GuV ausgewiesenen Lohn- und Gehaltsaufwand **bei der Ermittlung der Lohnsumme zu berücksichtigen**. So wird

sichergestellt, dass unabhängig von dem in der Praxis gewählten Ausweis des Kurzarbeitergelds in der GuV immer eine gleichlautende Ermittlung der relevanten Lohnsumme gewährleistet ist.

Hinweis:

Die vorgenannten Stellungnahmen des IDW und der obersten Finanzbehörden der Länder, die klarstellen, dass der Bezug von Kurzarbeitergeld zu keinen Lohnsummen-Nachteilen führt, sind zu begrüßen, da hiermit **Rechtssicherheit in der Praxis** bezogen auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Transaktionen bzw. Vorgänge gewährleistet wird.

XVI. Abgabenordnung

1. Korrektur von Verwaltungsakten

1.1 Keine Berichtigung eines fehlerhaften Steuerbescheides bei „Intensivprüfung“ durch Finanzamt¹⁵⁶

BFH, Urteil vom 10.12.2019 – IX R 23/18

Der BFH hat entschieden, dass ein bestandskräftiger Steuerbescheid nicht mehr vom Finanzamt berichtigt werden kann, wenn die fehlerhafte Festsetzung eines vom Steuerpflichtigen ordnungsgemäß erklärten Veräußerungsgewinns trotz eines vom Finanzamt praktizierten „6 Augen-Prinzips“ nicht auffällt.

Eine solche „Intensivprüfung“ des Finanzamts schließe das Vorliegen eines bloß mechanischen Versehens und damit die Anwendung der Berichtigungsnorm des § 129 AO aus, so der BFH.

Der Kläger hatte in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung einen Gewinn aus der Veräußerung eines GmbH-Gesellschaftsanteils i.S.d. § 17 EStG zutreffend erklärt und alle hierfür maßgeblichen Unterlagen beim Finanzamt eingereicht. Der Veranlagungssachbearbeiter des Finanzamts prüfte den erklärten Gewinn und behandelte die Veranlagung entsprechend einschlägiger Arbeitsanweisungen unter anderem als „Intensiv-Prüfungsfall“, welche nicht nur der Zeichnung durch den Vorgesetzten, sondern auch der Prüfung durch die „Qualitätssicherungsstelle“ unterliegt. Nach einem „Abbruchhinweis“ im maschinellen Veranlagungsverfahren wurde bei der weiteren Bearbeitung der Einkommensteuererklärung des Klägers ein falscher Wert durch einen Mitarbeiter des Finanzamts eingetragen, der im Ergebnis zu einer zu hohen Steuererstattung für den Kläger führte. Weder im Rahmen der Veranlagung, noch bei der Prüfung durch die Qualitätssicherungsstelle noch bei der Zeichnung auf Sachgebietsleiterebene („6-Augen-Prinzip“) fiel der fehlerhafte Eintrag auf. Erst im Zuge einer späteren Außenprüfung wurde der Fehler bei der Festsetzung erkannt und der Einkommensteuerbescheid nach § 129 Satz 1 AO berichtigt.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass das Finanzamt zur Berichtigung des fehlerhaften Einkommensteuerbescheides berechtigt gewesen sei.

Der BFH ist dem nicht gefolgt und hat dem Steuerpflichtigen Recht gegeben.

¹⁵⁶ Pressemitteilung des BFH Nr. 7/2020 v. 06.02.2020, zitiert nach www.juris.de/portal

Nach Auffassung des BFH erlaubt § 129 Satz 1 AO nur die Berichtigung von Schreibfehlern, Rechenfehlern und ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten (sog. mechanische Versehen), die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind. § 129 AO sei dagegen nicht anwendbar, wenn dem Sachbearbeiter des Finanzamts ein Tatsachen- oder Rechtsirrtum unterlaufen sei oder er den Sachverhalt mangelhaft aufgeklärt habe. Der vorliegende Steuerfall sei von zumindest zwei Mitarbeitern des Finanzamts auch inhaltlich geprüft und bearbeitet worden. Das schließe das Vorliegen eines bloß mechanischen Versehens und damit die Anwendung der Berichtigungsnorm des § 129 AO aus.

2. Offenbare Unrichtigkeit bei falschen Eintragungen in der Steuererklärung (FG)¹⁵⁷

Hat der Steuerpflichtige im amtlichen Einkommensteuervordruck der Anlage N 2012 und der Anlage N 2013 die Verpflegungsmehraufwendungen falsch eingetragen, wodurch die Minderung der Werbungskosten um die ebenfalls falsch eingetragenen steuerfreien Arbeitgeberleistungen unterblieb, so spricht der Umstand, dass der Fehler vom Finanzamt trotz Prüfhinweis zunächst unbemerkt blieb und auch nicht sofort und eindeutig lokalisiert werden konnte, nicht gegen das Vorliegen einer offenbaren Unrichtigkeit (**FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.12.2016 - 4 K 1870/16, rkr.**).

Hintergrund:

Die Finanzbehörde kann Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen, § 129 Satz 1 AO.

Sachverhalt:

Der Kläger hatte in den Streitjahren 2012 und 2013 unter anderem nichtselbständige Einkünfte als Busfahrer. Hierfür machte er durch Auswärtstätigkeiten entstandene Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend. Vom Arbeitgeber hatte er steuerfreie Verpflegungszuschüsse erhalten, die dem beklagten Finanzamt (FA) vom Arbeitgeber in elektronischer Form mitgeteilt worden waren.

Der Bevollmächtigte des Klägers übermittelte die Erklärungen zur Einkommensteuer in elektronischer und ausgedruckter Form. Die Verpflegungsmehraufwendungen erklärte

¹⁵⁷ **Quelle:** FG Baden-Württemberg, Newsletter 1/2020 (il), zitiert nach NWB-Datenbank vom 24.01.2020

er aber nicht in den dafür vorgesehenen Zeilen 52 bis 55 der Anlagen N, sondern fügte seinen Erklärungen gesondert erstellte Übersichten bei. Die darin errechneten Gesamtsummen der Verpflegungsmehraufwendungen trug er ebenfalls nicht in die dafür vorgesehene Zeile 55 (Kennziffer 480), sondern in die für „Fahrt und Übernachtungskosten, Reisenebenkosten ...“ vorgesehene Zeile 50 (Kennziffer 410) ein. Die vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzten Beträge trug er nicht in die Zeile 51 (Kennziffer 420), sondern in Zeile 56 (Kennziffer 490) ein. Die nicht verwendeten Zeilen 51 bis 55 samt Kennziffern 420 und 480 wurden vom damaligen Programm unterdrückt.

Der Sachbearbeiter des FA hakte in beiden Streitjahren die in den Kennziffern 490 eingetragenen steuerfreien Verpflegungszuschüsse ab. Die Verwendung der falschen Kennziffer für die geltend gemachten Werbungskosten bemerkte der Sachbearbeiter trotz eines programmtechnischen Prüfhinweises nicht. In den ESt-Bescheiden 2012 und 2013 wurden deshalb die Verpflegungsmehraufwendungen zunächst in voller Höhe - ohne Minderung um die steuerfrei ersetzten Beträge - als Werbungskosten berücksichtigt.

Aufgrund von Mitteilungen über gesondert festgestellte Einkünfte des Klägers änderte das FA die Einkommensteuer 2012 und 2013 zulasten des Klägers ab.

Die Klage gegen die nach § 129 AO geänderten Bescheide wies das FG ab:

- Nach ständiger Rechtsprechung könnten insbesondere Fehler bei Eintragungen in Eingabewertbögen für die automatische Datenverarbeitung oder bei unmittelbaren Eingaben in Computerprogramme offenbare Unrichtigkeiten sein, etwa bei Irrtümern über den Ablauf des maschinellen Verfahrens, bei Verwendung falscher Schlüsselzahlen oder beim Übersehen notwendiger Eintragungen.
- Das ist hier der Fall. Der Kläger hat die Verpflegungsmehraufwendungen statt in die im amtlichen Formular dafür vorgesehene Kennziffer 480 falsch in die Kennziffer 410 eingetragen.
- Der Fehler ist offenbar, weil die Werbungskosten einerseits auf dem jeweiligen Beiblatt ausdrücklich als Verpflegungsmehraufwendungen bezeichnet waren und andererseits angesichts der Überschrift vor Zeile 52 „Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung“ kein Zweifel daran bestehen kann, dass sie deshalb in den nachfolgenden Zeilen einzutragen waren.
- Die Zeile 50 samt Kennziffer 410 ist ausdrücklich nur für „Fahrt- und Übernachtungskosten“ sowie „Reisenebenkosten“ vorgesehen gewesen. Was auch immer den steuerlich beratenen Kläger dazu bewogen hat, die Verpflegungsmehraufwendungen nicht in dem Feld für Verpflegungsmehraufwendungen einzutragen, ist unklar.

- Rechtliche oder sachverhaltsbezogene Überlegungen sind es jedenfalls nicht gewesen. Nur solche rechtlichen oder tatsächlichen Überlegungen können einer Berichtigung nach § 129 Satz 1 AO entgegenstehen. Im Übrigen hat der Kläger eingeräumt, dass „der Aufwand ... nicht richtig erfasst“ worden ist.
- Selbst wenn kein mechanischer Fehler des Klägers vorliegen sollte, liegt jedenfalls ein mechanisches Versehen des FA vor. Die Finanzbehörde hat die fehlerhaften Eintragungen als eigene übernommen.
- Der Umstand, dass der Fehler vom FA zunächst unbemerkt blieb und nach Erhebung des Einspruchs auch nicht sofort und eindeutig lokalisiert werden konnte, spricht nicht gegen das Vorliegen einer offenbaren Unrichtigkeit.
- Entscheidend ist, dass nach Aktenlage für jeden unvoreingenommen Dritten klar gewesen ist, dass der Sachbearbeiter die Arbeitgeberzuschüsse berücksichtigen wollte, dies in den Bescheiden aber nicht umgesetzt wurde.
- Etwas anderes ergibt sich auch nicht aufgrund der ergangenen Prüfhinweise. Das Übersehen eines Prüfhinweises oder eine besonders oberflächliche Behandlung des Steuerfalls durch die Behörde schließt unabhängig von Verschuldenserwägungen eine Berichtigung des Steuerbescheids nicht aus, solange die diesbezügliche Überprüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des zuständigen Veranlagungsbeamten im Tatsachen- oder Rechtsbereich geführt hat.
- Bleibt ein Prüfhinweis unbeachtet, perpetuiert sich lediglich der Eingabefehler des Sachbearbeiters. Eine neue Willensbildung des Sachbearbeiters im Tatsachen- oder Rechtsbereich ist vorliegend nicht ersichtlich.

Tabellarische Übersicht:

Vergleich § 129 AO	§ 173a AO
In Kraft seit 01.01.1977	In Kraft seit 01.01.2017
Alle VAe	Nur Steuerbescheide und gleichgestellte Bescheide, keine sonstigen VAe
Fehler des FA, Ausnahme: bei Fehler des Steuerpflichtigen, sog. Übernahmefehler	Fehler des Steuerpflichtigen
Schreib- und Rechenfehler	Schreib- und Rechenfehler (wie bei § 129 AO) (Hinweis: Vergessen eines Übertrags = keine Schreibfehler)
Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten	Keine ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten
	Rechtserhebliche (!) Tatsachen zum Zeitpunkt des Erlasses des VA
	Bei Vorliegen der TB-Voraussetzungen = kein Ermessen des FA

3. Konkretisierung eines Antrags auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO

Zur Konkretisierung eines Antrags auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO ist die Abgabe einer Steuererklärung nicht erforderlich. Es ist ausreichend, wenn der Steuerpflichtige die zu ändernden Besteuerungsgrundlagen benennt.

Revision eingelegt – BFH-Az.: VIII R 7/19; zuvor: Niedersächsisches Finanzgericht 4. Senat, Urteil vom 16.04.2018, 4 K 120/17; s.a. FG Niedersachsen vom 18.04.2018, 6 K 49/18; Revision beim BFH, Az. XI R 17/18. Der BFH hat mit Urteil vom 22.05.2019 das Urteil des FG Niedersachsen bestätigt.

4. Korrekturmöglichkeiten über § 173a AO¹⁵⁸

Probleme im digitalisierten Besteuerungsverfahren:

Die vom Gesetzgeber gezielt verfolgte Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens (vgl. insb. durch das Steuermodernisierungsgesetz vom 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679) führt zu einer entsprechenden Übermittlung steuerlich erheblicher Daten durch den Steuerpflichtigen selbst. Im automatisierten Besteuerungsverfahren werden die Steuererklärungen zudem i.d.R. automatisch bearbeitet, so dass in der Praxis weder eine formelle noch eine materielle Prüfung der vom Steuerpflichtigen erklärten und übermittelten Daten durch das FA erfolgt (vgl. auch § 88 Abs. 5 AO). Die verfahrensrechtlich in diesem Zusammenhang sich ergebende Problematik, dass offenbare Unrichtigkeiten auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 129 AO korrigiert werden können, sofern sie für die Finanzverwaltung nicht ersichtlich sind, hat den Gesetzgeber veranlasst, eine Korrekturmöglichkeit durch § 173a AO einzuführen. Durch die neue Regelung soll der Steuerpflichtige insoweit bessergestellt werden, als auch Rechen- und Schreibfehler, die ihm bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen, unabhängig davon, ob sie sich das FA zu eigen gemacht hat, korrigiert werden dürfen, und zwar sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen. Allerdings ist die Vorschrift inhaltlich nicht vollständig deckungsgleich mit § 129 AO. Der Gesetzgeber wollte damit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit durch Bestandskraft eines Bescheides einräumen.

§ 129 AO ist zulasten wie zugunsten des Steuerpflichtigen stets dann anzuwenden, wenn es sich um eine sog. offenbare Unrichtigkeit handelt, die grundsätzlich allerdings beim Erlass des Verwaltungsaktes dem FA unterlaufen sein muss. Hingegen scheidet eine Berichtigung nach dieser Vorschrift aus, wenn derartige Fehler dem Steuerpflichtigen unterlaufen, ohne dass sie für das FA ersichtlich sind. Grundsätzlich gelten diese Grundsätze auch bei Einreichung elektronischer Steuererklärungen.

Erstmalige Anwendung des § 173a AO:

§ 173a AO ist erstmals auf Steuerbescheide anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 erlassen werden (Art. 97 § 9 Abs. 4 EGAO). Wie für § 129 AO gilt eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 2 S. 2 AO. Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Steuerbescheids.

¹⁵⁸ Nach *Steinhauff*, AO-StB 03/2020, 98

§ 173a AO erfasst keine „ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten“:

§ 173a AO sieht die Korrektur von Schreib- oder Rechenfehlern, die dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung der Steuererklärung und der Übermittlung der Tatsachen unterlaufen sind, vor; erlaubt indes keine Korrektur, wenn die Fehlerhaftigkeit auf anderen Umständen beruht. Die Korrekturnorm erfasst also - anders als § 129 AO - keine „ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten“. Der Schreib- oder Rechenfehler muss gleichermaßen eindeutig und offenbar sein (AEA° zu § 173a Nr. 1 Abs. 2), auch wenn der Tatbestand das Wort „offenbar“ nicht enthält. Bei Offenlegung des Sachverhalts muss der Fehler für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und eindeutig erkennbar sein und Anhaltspunkte dafür fehlen, dass eine unrichtige Tatsachenwürdigung, ein Rechtsirrtum oder ein Rechtsanwendungsfehler vorliegen (BFH vom 27.08.2013 -VIII R 9/11, BStBl. II 2014, 439 = AO-StB 2013, 359). Die Grenzen zwischen mechanischem Versehen und bewussten Sachaufklärungs- und Gesetzesanwendungsfehlern sind fließend.

Der Fehler muss zudem rechtserheblich sein.

Diese tatbestandliche Voraussetzung ist dann anzunehmen, wenn davon auszugehen ist, dass das FA mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit beim Erlass des ursprünglichen Steuerbescheids zu einer höheren oder niedrigeren Steuer gekommen wäre, somit der erlassene Steuerbescheid rechtswidrig ist (BFH vom 23.11.1987 - GrS 1/86, BStBl. II 1988, 180).

Das schlichte Vergessen eines Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen in die Steuererklärung stellt indes keinen Schreib- oder Rechenfehler dar (AEAO zu § 173a Nr. 1 Abs. 5). Folgerichtig ist auch eine bewusst falsche oder unvollständige Angabe in der Steuererklärung von der Anwendung der Korrekturnorm ausgeschlossen. Im Betracht kommen soll eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, soweit kein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt (FinMin. NRW vom 28.06.2019 - S 0351, DStR 2019, 2086). Wie der BFH erkannt hat (BFH vom 10.02.2015 - IX R 18/14, BStBl. II 2017, 7 = AO-StB 2015, 223) ist das schlichte Vergessen des Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen in die entsprechende Anlage zur elektronischen Einkommensteuer- Erklärung nicht stets als grob fahrlässig zu beurteilen.

Der Begriff der Tatsache in § 173a AO ist in gleicher Weise wie in § 173 AO auszulegen. Tatsache ist jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestands erfüllt. Für § 173 AO gilt in gleicher Weise das - allerdings im Tatbestand nicht ausdrücklich enthaltene - Tatbestandsmerkmal der Rechtserheblichkeit (BFH vom 22.04.2010 - VI R 40/08, BStBl. II 2010, 951 = AO-StB 2010, 259), weil der Steuerpflichtige von etwaigen zwischenzeitlichen Änderungen der Rechtslage nicht profitieren können soll.

Die Korrektur nach § 173a AO ist zwingend und enthält kein Ermessen. Nicht zu prüfen ist, ob der Steuerpflichtige ggf. grob fahrlässig gehandelt hat. Unerheblich ist auch ein etwaiger Ermittlungsfehler des FA. Maßgebend ist allein die Tatsache, dass der zu ändernde Steuerbescheid materiell unrichtig ist. Die objektive Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen hängt vom - begehrten - Ergebnis ab (BFH vom 27.08.2013 - VIII R 9/11, BStBl. II 2014, 439 = AO-StB 2013, 359 zu § 129 AO).

Beraterhinweis:

Der Beitrag¹⁵⁹ gibt einen für Praktiker informativen Überblick über Inhalt und Anwendungsbereich dieser neuen Korrekturnorm. Der Autor weist zu Recht auf die Kritik im Schrifttum hin, dass anders als die Parallelvorschrift in § 129 AO die Korrekturnorm in § 173a AO nicht auch ähnliche offenbare Unrichtigkeiten umfasst, weil insoweit ein Wertungswiderspruch besteht. Das Schrifttum regt deshalb eine Erweiterung des Anwendungsbereichs an¹⁶⁰. Der Autor geht davon aus, dass sich in der Praxis schnell die Frage stellen wird, wie im Einzelfall zwischen einem unbewussten und einem bewusst begangenen Fehler abzugrenzen sein wird¹⁶¹. Die Finanzbehörden haben zwar die Anhaltspunkte für ein grobes Verschulden i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO darzulegen und ggf. zu beweisen (bereits BFH vom 22.05.1992 -VI R 17/91, BStBl. II 1993, 80). Nach den Beobachtungen des Autors zeigt allerdings die Praxis, dass die Finanzgerichte dazu neigten, diese Anforderung großzügig zugunsten der Finanzämter abzumildern¹⁶².

Gegen Änderungen des Steuerbescheids nach § 173 AO zulasten des Steuerpflichtigen ist der Einspruch statthaft. Gegen eine negative Einspruchsentscheidung kommt eine Anfechtungsklage zum FG in Betracht. Wird eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen abgelehnt, so kommt ein Verpflichtungseinspruch und bei einer negativen Einspruchsentscheidung eine Verpflichtungsklage in Betracht. Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO bzw. 69 FGO kommt bei einer Änderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen infrage. Diese Möglichkeit besteht indes nicht, wenn die Finanzverwaltung eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen ablehnt, weil dadurch keine Zahlungsverpflichtung für den Steuerpflichtigen entsteht.

¹⁵⁹ *Bruschke*, in: StB 2020, Seite 8

¹⁶⁰ *Nöcker*, AO-StB 2017, 317

¹⁶¹ kritisch z.B. *Dißars*, BB 2017, 1307

¹⁶² kritisch *Bruschke*, AO-StB 2017, 385

5. Grobes Verschulden eines Steuerberaters bei unterlassener Geltendmachung eines Auflösungsverlustes¹⁶³

Ein Steuerberater handelt grob schuldhaft, wenn er in Kenntnis von der Entstehung eines Auflösungsverlustes iSd § 17 Abs. 4 EStG bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung den Stand des Insolvenzverfahrens nicht ermittelt. Denn nach Ansicht des FG Hamburg muss ein Steuerberater den Status des Insolvenzverfahrens durch Einsicht in das Handelsregister überprüfen. Im Streitfall wurde in 2010 das Insolvenzverfahren über die GmbH, an der der Kläger beteiligt war, eröffnet. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2015 setzte der Steuerberater keinen Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG an; der Bescheid wurde bestandskräftig. Erst 2017 erfuhr der Kläger davon, dass das Insolvenzverfahren bereits im Juli 2015 aufgehoben worden war. Daraufhin stellte er einen Antrag auf Änderung des Bescheids 2015 unter Ansatz des Veräußerungsverlustes. Das FG lehnt in Übereinstimmung mit dem FA eine Änderung des Bescheids wegen nachträglichen Bekanntwerdens einer Tatsache ab.

FG Hamburg, Urteil vom 22.03.2019 - 3 K 33/18, rkr., BeckRS 2019, 36702

6. Änderungsmöglichkeit wegen irriger Beurteilung eines Sachverhalts¹⁶⁴

Führt die Änderung der Rechtsauffassung eines Finanzamts (hier: vGA durch Überlassung eines Wirtschaftsguts ohne angemessenes Nutzungsentgelt an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft) in einzelnen Streitjahren zu einer Einkommensminderung, so kann das Finanzamt nicht unter Hinweis auf § 174 Abs. 4 AO eine einkommenserhöhende Wirkung in anderen Streitjahren durch Änderungen von Bescheiden umsetzen, so der XI. Senat des BFH. Denn § 174 Abs. 4 AO hat nicht zum Gegenstand, eine Folgerichtigkeit der Rechtsanwendung in allen Streitjahren herzustellen. Weiter hat der XI. Senat entschieden, dass Aufwendungen für die unentgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten („Gästehaus“) den Gewinn nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 3 EStG iVm § 8 Abs. 1 KStG nicht mindern dürfen, da die Tätigkeit nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde. Eine andere Beurteilung ergebe sich auch nicht daraus, wenn durch eine spätere Veräußerung des Gebäudes ein Totalgewinn erzielt werden würde.

BFH, Urteil vom 20.11.2019 - XI R 49/17, NV, DStR 2020, 719

¹⁶³ Nach DStR 14/2020, S. IX

¹⁶⁴ Nach DStR 14/2020, S. IX

7. Änderungsbefugnis wegen neuer Tatsachen¹⁶⁵

FG Düsseldorf, Urteil vom 28.01.2020 - 10 K 546/19 E

Laut Urteil des FG Düsseldorf vom 28.01.2020 ist das Finanzamt auch dann zur Änderung einer Einkommensteuerfestsetzung wegen der nachträglich bekannt gewordenen Tatsache der unterlassenen Kürzung der als Sonderausgaben deklarierten Beiträge eines angestellten und daneben selbständig tätigen Rechtsanwalts zu gesetzlichen Rentenversicherungen um den steuerfreien Arbeitgeberzuschuss befugt, wenn die insoweit uneindeutigen Eintragungen in der Lohnsteuerbescheinigung und einer Bescheinigung des tatsächlich zuständigen Versorgungswerks zwar Anlass zu weiteren Ermittlungen gegeben hätten, der Steuerpflichtige aber seine Mitwirkungspflichten durch die Eintragung der nicht um die steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse geminderten Beiträge an das Versorgungswerk verletzt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 14.05.2013 - X B 33/13, BStBl. 2013 II S. 997).

8. BFH: Offenbare Unrichtigkeit iSd § 129 AO bei Einsatz eines Risikomanagementsystems¹⁶⁶

1. Sind vom Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung angegebene Einkünfte im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt worden, weil die Anlage S zur Einkommensteuererklärung versehentlich nicht eingescannt und die angegebenen Einkünfte somit nicht in das elektronische System übernommen wurden, liegt ein mechanisches Versehen und somit grundsätzlich eine offenbare Unrichtigkeit iSd § 129 S. 1 AO vor.
2. Ein mechanisches Versehen ist nicht mehr gegeben, sondern es liegt ein Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO vor, wenn der Sachbearbeiter eine weitere Sachverhaltsermittlung unterlässt, obwohl sich ihm aufgrund der im Rahmen des Risikomanagementsystems ergangenen Prüf- und Risikohinweise eine weitere Prüfung des Falles hätte aufdrängen müssen.

BFH, Urteil vom 14.01.2020 — VIII R4/17, DStR 2020, 1127 (Vorinstanz: BeckRS 2017, 118831)

¹⁶⁵ NWB 18/2020 S. 1314

¹⁶⁶ Nach Steinhauß, DStRK 14/2020, 194

Sachverhalt

Die Kläger wurden im Streitjahr 2010 erstmals zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erklärten Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit iHv 128.641 € und Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit iHv 28.552 €. Beim Einscannen der Unterlagen im Veranlagungsbezirk des FA wurde die Anlage S versehentlich übersehen, so dass eine Erfassung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers unterblieb. Bei der maschinellen Überprüfung der eingescannten Daten im Rahmen des Risikomanagementsystems wurde ua auf Einkünfte des Ehemanns/der Ehefrau von weniger als 4.200 € hingewiesen. Der Fall wurde als risikobehaftet eingestuft und sollte einer personellen Prüfung unterzogen werden. Die zuständige Sachbearbeiterin bearbeitete diese Hinweise, prüfte indes nicht, ob die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zutreffend übernommen worden waren. In der für den Kläger geführten Bilanzakte nahm sie unterhalb der Angabe „Jahresüberschuss nach Steuerrecht 128.641 €“ einen weiteren handschriftlichen Vermerk zu einem Investitionsabzugsbetrag vor. Erst im Folgejahr wurde der Fehler erkannt und der Einkommensteuerbescheid 2010 nach § 129 S. 1 AO berichtigt. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Entscheidung

Der BFH hob das angefochtene Urteil auf und gab der Klage statt. Zwar beruhe die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf der nicht erfolgten Scannung der Anlage S. Insoweit handele es sich um ein rein mechanisches Versehen und somit um eine offenbare Unrichtigkeit iSd § 129 S. 1 AO. Der BFH teilte jedoch nicht die Würdigung des FG, dass die unbewusste Nichterfassung der erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Kl. aufgrund eines Fehlers beim Einscannen der Steuererklärung auch dann eine offenbare Unrichtigkeit iSd § 129 S. 1 AO und kein Rechtsanwendungsfehler aufgrund mangelhafter Sachverhaltsaufklärung darstelle, wenn sie auf die grob unachtsame Bearbeitung von Prüfhinweisen zurückzuführen sei. Die Würdigung sei insoweit rechtsfehlerhaft. Es habe ein hinreichender Anlass zur Überprüfung der erfassten Einkünfte bestanden, da der Fall durch die Prüf- und Risikohinweise als risikobehaftet eingestuft worden war und einer personellen Prüfung unterzogen werden sollte. Danach beruhe die Nichtberücksichtigung des feststehenden Sachverhalts der selbständigen Einkünfte auf einer unzureichenden Sachverhaltsaufklärung, die eine spätere Berichtigung des Fehlers ausschließe. Der Fehler im Bereich der Sachverhaltsermittlung überlagere das ursprüngliche mechanische Versehen.

Praxishinweis

Der BFH bestätigt die ständige Rechtsprechung zu § 129 AO. Dabei hängt die Offenbarkeit eines Umstands nicht allein von seiner Erscheinung in Papierform ab (BFH vom 06.11.2012 - VIII R. 15/10, BStBl. II 2013, 307, DStRE 2013, 560 Rn. 22). § 129 AO ist

schon dann nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache auf einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung gründet (BFH vom 27.08.2013 - VIII R 9/11, BStBl. II 2014, 439, DStR 2013, 2457). Eine der Berichtigung entgegenstehende unvollständige Sachverhaltsermittlung ist erst dann anzunehmen, wenn für die Besteuerung wesentliche Tatsachen nicht durch ein mechanisches Versehen unberücksichtigt geblieben sind. Das Übersehen eines Prüfhinweises oder eine besonders oberflächliche Behandlung des Steuerfalls durch die Behörde schließt unabhängig von Verschuldensbewertungen eine Berichtigung des Steuerbescheids noch nicht aus, solange die diesbezügliche Überprüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des zuständigen Veranlagungsbeamten im Tatsachen- oder Rechtsbereich geführt hat (BFH vom 11.07.2007 - XI R 17/05, BeckRS 2007, 25012091). Insoweit perpetuiert sich nur der Eingabefehler des Sachbearbeiters. Gleiches gilt, wenn im Rahmen der Bearbeitung eines Prüfhinweises ein Fehler unbemerkt bleibt, weil der Prüfhinweis einen anderen Tatsachen- oder Rechtsbereich betrifft und somit die Prüfung nicht zu einer neuen Willensbildung des Sachbearbeiters führt. Anders liegt es, wenn sich dem Sachbearbeiter aufgrund ergangener Prüfhinweise Zweifel an der Richtigkeit seiner Eingabe aufdrängen müssen und er trotzdem eine weitere Sachverhaltsaufklärung unterlässt. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalls und vor allem die Aktenlage.

9. BFH: Berichtigung wegen ähnlicher offenkundiger Unrichtigkeit¹⁶⁷

1. Steht nach Aktenlage nicht fest, ob ein mechanisches Versehen oder ob ein anderer die Anwendung von § 129 S. 1 AO ausschließender Fehler zu einer offenkundigen Unrichtigkeit des Bescheids geführt hat, muss das FG den Sachverhalt insoweit aufklären und gegebenenfalls auch Beweis erheben.
2. Lässt sich nicht abschließend klären, wie es zu der Unrichtigkeit im Bescheid gekommen ist und stehen sich zwei nicht nur theoretisch denkbare hypothetische Geschehensabläufe gegenüber, von denen einer eine Berichtigung ausschließt, darf nicht berichtigt werden.
3. Eine Berichtigung nach § 129 S. 1 AO ist auch ausgeschlossen, wenn das FA feststehenden Akteninhalt (6 Seiten Anlagen zur Anlage G) bewusst nicht zur Kenntnis nimmt und wenn sicher anzunehmen ist, dass bei gebotener Kenntnisnahme ein mechanischer Übertragungsfehler bemerkt und/oder vermieden worden wäre. Dann ist nicht allein der mechanische Übertragungsfehler für die Unrichtigkeit des

¹⁶⁷ Nach Steinhilff, DStR 14/2020, 194

Bescheids ursächlich geworden, sondern zugleich ein die Willensbildung betreffender Fehler.

4. Die objektive Feststellungslast trifft das FA, wenn es sich auf die Berichtigungsvorschrift beruft.

BFH, Urteil vom 10.03.2020 - IX R 29/18, DStR 2020 2018 (Vorinstanz: DStRE 2019, 453)

Sachverhalt

In ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung für 2011 erklärten die Kl. in der Anlage G für den Ehemann einen laufenden Beteiligungsverlust von -1.306 € und einen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften von 204.464 €. Der Anlage G waren eine formlose Berechnung des Veräußerungsgewinns sowie Auszüge aus dem notariellen Veräußerungsvertrag beigelegt. Das FA berücksichtigte weder den laufenden Verlust noch den Veräußerungsgewinn, weil der erklärte Verlust aus der Mitunternehmerschaft erst nach entsprechender Mitteilung des Feststellungs-FA berücksichtigt werden könne. Am 31.01.2013 änderte das FA den ESt-Bescheid gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und berücksichtigte bei dem Kl. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -1.306 €. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. Erst 2015 berichtete das FA den ESt-Bescheid 2011 nach § 129 AO und setzte beim Kl. erstmals als Einkünfte aus Gewerbebetrieb den Veräußerungsgewinn von 204.464 € an. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung

Die Revision war begründet. Der BFH gab unter Aufhebung der Vorentscheidung der Klage statt. Der bestandskräftige ESt-Bescheid für 2011 vom 31.01.2013 habe nicht nach § 129 AO berichtigt werden dürfen, weil nicht auszuschließen sei, dass ein Denkfehler zu der offenbaren Unrichtigkeit des Bescheids geführt habe. Als ähnliche offenbare Unrichtigkeiten seien auch mechanische Versehen, wie Eingabe- oder Übertragungsfehler, zu werten. Diese könnten ebenso mechanisch, ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden. Abzugrenzen seien davon Fehler im Bereich der bewussten Willensbildung oder bei der Feststellung des zu ermittelnden Sachverhalts. Eine Berichtigung nach § 129 AO sei bei Annahme eines in Wirklichkeit nicht gegebenen Sachverhalts ausgeschlossen. Insoweit liege revisionsrechtlich ein Rechtsfehler vor. Ein mechanisches Versehen beim Erlass eines VA müsse feststehen, nicht nur möglich erscheinen (BFH vom 10.12.2019 - IX R 23/18, DStR 2020, 289). Es genüge, wenn sich die Unrichtigkeit bei Offenlegung des aktenkundigen Sachverhalts für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten klar und deutlich offenbare. Unerheblich sei, ob der Steuerpflichtige

die Unrichtigkeit allein anhand des Bescheids und der ihm vorliegenden Unterlagen habe erkennen können (BFH vom 07.11.2013 - IV R 13/11, BeckRS 2014, 94621 Rn. 21). Die Unrichtigkeit als solche müsse auf der Hand liegen, also offenbar sein. Eine weitere Aufklärung des Sachverhalts, insbesondere durch Beweisaufnahme, komme allenfalls ergänzend zur Absicherung in Betracht, nicht indes zur Erforschung des Geschehenen. Stehe die Unrichtigkeit - wie hier - fest, sei indes streitig, ob beim Erlass des VA ein mechanisches Versehen oder ein Denkfehler vorgekommen sei und zur Unrichtigkeit geführt habe, es könne nicht allein auf den Akteninhalt abgestellt werden. Insoweit müsse das FG den Sachverhalt umfassend aufklären und ggf. auch Beweis erheben. Vorliegend sei aufklärungsbedürftig gewesen, welche Art von Fehlleistung bei der Veranlagung zum Fehler geführt habe. Das FG habe zwar zu Recht umfangreiche Ermittlungen durchgeführt, es indes rechtsfehlerhaft abgelehnt, die Beweisergebnisse auch zur Kenntnis zu nehmen und zu würdigen. Für die Annahme des FG, die mechanische Übertragung der Erklärungsdaten könne zB durch einen Telefonanruf gestört worden sein, hätte tatsächlicher Feststellungen bedurft. Auch der Anscheinsbeweis müsse von feststehenden Anknüpfungstatsachen ausgehen, andernfalls liege nur eine nicht ausreichende hypothetische Grundlage vor, möge sie auch nach der Lebenserfahrung plausibel erscheinen.

Praxishinweis

Im Streitfall bedurfte es keiner Zurückverweisung, da es keiner Würdigung der vom FG erhobenen Beweise bedurfte; denn es genügte, sie als möglich erscheinen zu lassen. Ein die Anwendung von § 129 S. 1 AO ausschließender Fehler bei der Willensbildung war insoweit nicht mehr auszuschließen, was zulasten des feststellungsbelasteten FA ging.

10. Wirkung eines Vorläufigkeitsvermerks in einem Änderungsbescheid¹⁶⁸

BFH 16.06.2020 - VIII R 12/17

Das BFH-Urteil vom 16.06.2020 lässt sich wie folgt zusammenfassen: Ist in einem Änderungsbescheid ein Vorläufigkeitsvermerk enthalten, der an die Stelle des im Vorgängerbescheid enthaltenen Vermerks tritt, bestimmt dieser den Umfang der Vorläufigkeit neu und regelt abschließend, wie weit die Vorläufigkeit nunmehr reicht.

¹⁶⁸ Nach Brill, NWB 38/2020, 2795

Einordnung:

Das Besprechungsurteil ist praxisrelevant, weil der BFH die Anforderungen für die Beibehaltung eines Vorläufigkeitsvermerks des Finanzamts nach ergangenem Änderungsbescheid aufstellt. Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück und führt aus, das Finanzgericht habe den Bescheid des Finanzamts vom 22.10.2015 zu Recht aufgehoben, soweit die Verluste der Klägerin aus selbständiger Arbeit nicht mehr anerkannt wurden. Es habe an einer gesetzlichen Grundlage für eine diesbezügliche Änderung des Bescheids gefehlt. Das Finanzamt durfte den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 07.04.2006, in dem die Verluste der Klägerin aus selbständiger Arbeit der Besteuerung zugrunde gelegt worden waren, nicht gem. § 165 Abs. 2 Satz 1 AO zu Lasten der Klägerin ändern, da die Steuer in diesem Punkt nicht mehr vorläufig festgesetzt war. Nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO könne die Finanzbehörde Steuerfestsetzungen aufheben oder ändern, soweit sie die Steuer vorläufig festgesetzt habe. § 165 Abs. 1 Satz 3 AO verlange in formeller Hinsicht für die Begründung des Vorläufigkeitsvermerks, dass dessen Umfang und Grund anzugeben seien. Diese Angaben zeigen auch die Grenzen für die endgültige Festsetzung bzw. Feststellung auf. Sind die Formulierung des Vorläufigkeitsvermerks und die Erläuterungen in dem Bescheid nicht hinreichend klar, könne sich die Wirksamkeit des Vermerks auch durch Würdigung der Umstände des Einzelfalls ergeben. Zu prüfen sei dabei, ob der Umfang des Vorläufigkeitsvermerks aus Sicht eines objektiven Empfängers hinreichend erkennbar gewesen sei. Die Klägerin habe als Empfängerin aus dem Inhalt des Änderungsbescheids vom 07.04.2006 nicht die Schlussfolgerung ziehen können, dass die Festsetzung hinsichtlich ihrer negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit weiterhin vorläufig sein sollte. Das Finanzamt habe im Änderungsbescheid für 2001 vom 06.01.2003 den Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben und die Einkommensteuer hinsichtlich der Verluste der Klägerin aus selbständiger Arbeit nach § 165 AO vorläufig festgesetzt. Der Änderungsbescheid vom 07.04.2006 sei zwar mit dem Hinweis ergangen, dass die Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AO vorläufig gewesen sei. Die negativen Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit seien aber vom Vorläufigkeitskatalog nicht mehr explizit erfasst gewesen. Aus dem Inhalt des Änderungsbescheids habe sie folglich nicht schließen können, dass die Festsetzung in Bezug auf ihre negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit weiterhin vorläufig sein sollte. Für diese Sichtweise spreche nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auch, dass die Festsetzungen für nachfolgende Veranlagungszeiträume, die teilweise vor der Änderung des Bescheids am 7.4.2006 ergingen, in Bezug auf die teils negativen und teils positiven Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit keinen Vorläufigkeitsvermerk enthielten.

Sachverhalt:

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten und werden für das Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin machte in der

Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von rd. 12.000 DM geltend. Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung dieses Verlustes bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2001 vom 20.11.2002 ab. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO. In dem Änderungsbescheid für 2001 vom 06.01.2003 legte das Finanzamt erstmals die Verluste der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von rd. 12.000 DM der Steuerfestsetzung zugrunde und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. In den Erläuterungen hieß es: „Der Bescheid ist vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, weil z. Z. die Gewinnerzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden kann. Der Bescheid ist im Hinblick auf anhängige Verfassungsbeschwerden bzw. andere gerichtliche Verfahren vorläufig hinsichtlich der beschränkten Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 EStG).“ Aus den Erläuterungen ging nicht hervor, welcher der mitgeteilten Vorläufigkeitsgründe sich auf § 165 Abs. 1 Satz 1 AO und welcher sich auf § 165 Abs. 1 Satz 2 AO bezog. Für die Folgejahre (Veranlagungszeiträume 2002 bis einschließlich 2005) wurden die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit ohne Vorläufigkeitsvermerk berücksichtigt, unabhängig davon, ob sie positiv (2002, 2003, 2005) oder negativ waren (2004).

Mit Einkommensteuerbescheid vom 07.04.2006 änderte das Finanzamt die Festsetzung für das Streitjahr unter Bezugnahme auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Unter „Festsetzung“ führte es aus: „Der Bescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert. Er ist nach § 165 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO teilweise vorläufig.“ Der Erläuterungsteil enthielt nur den Hinweis zum Vorläufigkeitskatalog des § 165 Abs. 1 Satz 2 AO. Der Bescheid enthielt in den Erläuterungen keinen Hinweis darauf, dass sich die Vorläufigkeit weiterhin auf die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit beziehen sollte. Mit Einkommensteuerbescheid vom 11.01.2011 änderte das Finanzamt die Festsetzung für das Streitjahr erneut und erkannte die Verluste der Klägerin aus selbständiger Arbeit nicht mehr an. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein, der in Bezug auf die steuerliche Berücksichtigung der Verluste der Klägerin aus selbständiger Arbeit abgewiesen wurde. Das Finanzgericht gab der hiergegen erhobenen Klage statt, wogegen sich das Finanzamt mit seiner Revision an den BFH wendet.

Anmerkung:

Maßgeblich ist also, wie der Adressat der Nebenbestimmung des Bescheids ihren materiellen Gehalt nach den ihm bekannten Umständen – seinem „objektiven Verständnis-horizont“ unter Berücksichtigung von Treu und Glauben – verstehen konnte. Das gilt auch für die Änderung eines Vorläufigkeitsvermerks in einem Änderungsbescheid. Da Umfang und Grund der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 3 AO anzugeben sind, muss der Steuerpflichtige den in einem Änderungsbescheid enthaltenen geänderten Vorläufigkeitsvermerk so verstehen, dass der Umfang der Vorläufigkeit gegenüber dem ursprünglichen Bescheid geändert und nun im Änderungsbescheid abschließend umschrieben worden ist. Es ist mit dem Grundsatz des § 124 Abs. 1 Satz 2 AO nicht zu

vereinbaren, dem Steuerpflichtigen die Spekulation darüber zuzumuten, zu erkennen, ob die Beschränkung des Vorläufigkeitsvermerks auf erneuter Prüfung oder auf einem Versehen der Finanzverwaltung beruhe. Das Urteil zeigt einmal mehr, dass man als Berater auch das Verfahrensrecht stets im Hinterkopf haben sollte. Häufig lassen sich komplexe Sachverhalte bereits über einfache verfahrensrechtliche Fragen gewinnen.

11. Änderungsmöglichkeiten für Schätzungsbescheide ohne Vorbehalt der Nachprüfung nach Ablauf der Einspruchsfrist¹⁶⁹

FG Bremen, Urteil vom 19.09.2019 – 1 K 20/19 (3), NZB eingelegt, Az. BFH: VIII B 154/19, BeckRS 2019, 24800

Mit seinem Urteil macht das FG Bremen deutlich, dass Schätzbescheide nicht nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a oder § 164 Abs. 2 S. 1 AO geändert werden können, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben hat, die Schätzbescheide nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen und der Steuerpflichtige nicht innerhalb der Einspruchsfrist dagegen Einspruch eingelegt hat. Dies gelte auch dann, wenn eine Beifügung des Vorbehalts der Nachprüfung sachgerecht gewesen sein sollte oder wenn der Steuerpflichtige eine Festsetzung unter Vorbehalt erwartet hatte. Das FA sei nicht verpflichtet, in der Rechtsbehelfsbelehrung gesondert auf die unterlassene Beifügung des Vorbehalts der Nachprüfung sowie die dadurch bedingte Nichtanwendbarkeit der Änderungsvorschrift des § 164 Abs. 2 S. 1 AO hinzuweisen. Die Rechtsbehelfsbelehrung sei entgegen der Ansicht des Klägers auch nicht wegen eines in den Erläuterungen zur Festsetzung der Schätzungsbescheide enthaltenen Hinweises auf die fortbestehenden Steuererklärungspflichten des Steuerpflichtigen unrichtig. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand lehnt das FG ebenfalls ab.

12. BFH: "OK-Vermerk" beim Faxversand indiziert nur den Zugang¹⁷⁰

Einführung:

Die durch einen "OK-Vermerk" unterlegte ordnungsgemäße Absendung eines Schreibens per Telefax begründet lediglich ein Indiz, dass das Schriftstück beim Empfänger tatsächlich angekommen ist. Es ist aber kein Nachweis. Zu diesem Ergebnis ist der BFH gelangt.

¹⁶⁹ DStR 14/2020 S. VIII

¹⁷⁰ SSP, Ausgabe 11 / 2020, Seite 3

Hinweis:

Bestreitet das Finanzamt den Eingang, ist das Gericht in der Regel zur weiteren Aufklärung verpflichtet und muss nachforschen, was mit dem Fax beim Finanzamt passiert ist. Das Ergebnis der Untersuchung kann allerdings sein, dass ein Zugang beim Finanzamt nicht nachweisbar ist. Daher empfiehlt es sich, bei Fristsachen stets zwei Übermittlungsverfahren zu nutzen (z. B. Fax und E-Mail mit Lesebestätigung) oder auf eine Übermittlung mit Zustellungsnachweis zurückzugreifen, z. B. Bote, besonderes elektronisches Anwaltspostfach [beA] oder Gerichtsvollzieher (BFH, Beschluss vom 22.06.2020, Az. VI B 117/19).

13. Gesetzesentwurf zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für VZ 2019¹⁷¹

Die Fraktionen CDU/CSU und SPD bereiten einen Gesetzentwurf vor, mit dem die Ende Februar 2021 ablaufende Steuererklärungsfrist des § 149 Abs. 3 AO (sog. beratene Fälle) und die zinsfreie Karenzzeit des 233a Abs. 2 S. 1 AO durch Einfügung einer Übergangsregelung in Art. 97 EGAO - beides beschränkt auf das Kalenderjahr 2019 - um jeweils sechs Monate verlängert wird. Hierzu hat das BMF eine Formulierungshilfe verfasst, die den Fraktionen CDU/CSU und SPD als Basis für einen Gesetzentwurf dienen wird.

BMF, Formulierungshilfe für einen Gesetzentwurf vom 04.01.2021

14. Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus¹⁷²

BMF Schreiben vom 22.12.2020 - IV A 3 - S 0336/20/10001 :025

Das BMF hat mit Schreiben vom 22.12.2020 eine Verlängerung der Regelungen veröffentlicht, die für die von den Folgen der Corona-Krise betroffenen Steuerpflichtigen steuerliche Erleichterungen vorsehen.

¹⁷¹ DStR 02/2021, S. VI

¹⁷² NWB 1/2021 S. 13

Anmerkung:

Das Schreiben ergänzt u. a. die folgenden Inhalte des BMF-Schreibens vom 19.03.2020 (BStBl 2020 I S. 262):

- (1) Auf Antrag werden Stundungen bis 31.03.2021 (in Ausnahmefällen bis 31.12.2021 unter Ratenzahlungen) gewährt.
- (2) Bis zum 30.06.2021 soll von Vollstreckungsmaßnahmen bei bis zum 31.03.2021 fällig gewordenen Steuern abgesehen werden. In diesen Fällen sind die im Zeitraum vom 01.01.2021 bis zum 30.06.2021 entstandenen Säumniszuschläge grds. zu erlassen.
- (3) Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen können bis zum 31.12.2021 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer 2021 stellen. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen.

Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.

15. Zur Auskunftspflicht bei Betriebseröffnung oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit (Fragebogen zur steuerlichen Erfassung)¹⁷³

BMF, Schreiben vom 04.12.2020 - IV A 5 - O 1561/19/10003 :001

Steuerpflichtige müssen dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats nach Eröffnung eines land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebs oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit weitere Auskünfte über die für die Besteuerung erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse erteilen (§ 138 Abs. 1b Satz 1 und Abs. 4 AO). Das BMF nimmt mit Schreiben vom 04.12.2020 zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der elektronischen Übermittlungspflicht nach § 138 Abs. 1b AO bei Betriebseröffnung oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit (Fragebogen zur steuerlichen Erfassung) Stellung.

¹⁷³ NWB 1/2021 S. 14

16. Auskunftersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen¹⁷⁴

BFH, Urteil vom 28.10.2020 - X R 37/18

Das BFH-Urteil vom 28.10.2020 lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- (1) Um ein Auskunftersuchen an andere Personen als die Beteiligten richten zu dürfen, muss entweder die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führen (Alternative 1) oder diese keinen Erfolg versprechen (Alternative 2).
- (2) Um eine Prognose zu den fehlenden Erfolgsaussichten einer Auskunft durch die Beteiligten machen zu können, bedarf es eines klar umrissenen und für die Besteuerung des Steuerpflichtigen erheblichen Sachverhalts; Ermittlungszweck und potentielles Ermittlungsergebnis müssen erkennbar sein.

17. Vollstreckungsschutz für Steuerschulden vor der Corona-Pandemie¹⁷⁵

FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20.11.2020 - 10 V 10146/20

Mit Beschluss vom 20.11.2020 hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass der Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 19.03.2020 (BStBl 2020 I S. 262) zu den steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus für einen Vollstreckungsaufschub nach § 258 AO grds. insoweit eröffnet ist, als ein Steuerpflichtiger (hier: Betreiber eines Imbisses mit Geldspielautomaten) unmittelbar und nicht unerheblich wirtschaftlich durch das Coronavirus betroffen ist (hier: durch Umsatzausfälle März/April 2020). Das gelte auch für Rückstände aus der Zeit vor der Corona-Pandemie. Lediglich vor der Pandemie bereits ergriffene Vollstreckungsmaßnahmen bleiben bestehen und werden wegen der Pandemie nicht aufgehoben. Ein Vollstreckungsaufschub bei der Gewerbesteuer komme dagegen nicht in Betracht (Az. beim BFH: VII B 178/20).

¹⁷⁴ NWB 2/2021 S. 86

¹⁷⁵ NWB 3/2021 S. 164

18. Britische Limited nach dem 31.12.2020¹⁷⁶

BMF, Schreiben vom 30.12.2020 - IV A 3 - S 0284/20/10006 :003

Das BMF hat mit Schreiben vom 30.12.2020 zur Bekanntgabe eines Steuerverwaltungsakts an eine Limited mit Ort der Geschäftsleitung im Inland, also insbesondere zur Frage, an wen Steuerbescheide ab dem 01.01.2021 zu adressieren und wem gegenüber sie bekanntzugeben sind, Stellung genommen. Darüber hinaus stellt die Finanzverwaltung die künftigen Vollstreckungsmöglichkeiten dar, also in welches Vermögen eine Vollstreckung wegen Steuerrückständen noch möglich ist.

19. Erteilung verbindlicher Auskünfte i.S.d. § 89 Abs. 2 AO¹⁷⁷

BayLfSt, Verfügung vom 25.01.2021 – S 0224.2.1-21/10 St43

Ergänzend zu den Ausführungen im AEAO zu § 89 und der Verfügung vom 30.08.2017 wird auf Folgendes hingewiesen:

1. Antragstellung

Als Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sind nur diejenigen Schreiben zu werten, die ausdrücklich als solche bezeichnet sind und alle in der Steuerauskunftsverordnung aufgeführten Angaben enthalten. Bei unvollständigen Anträgen – insb. in Fällen von erkennbar unvollständiger Sachverhaltsdarstellung – ist dem Antragsteller mit dem Hinweis einer ansonsten erfolgenden Ablehnung der Erteilung der Auskunft Gelegenheit zu geben, fehlende Angaben nachzuholen bzw. zu ergänzen.

2. Besonderes steuerliches Interesse

Ein besonderes steuerliches Interesse für die Erteilung von verbindlichen Auskünften ist nur gegeben

- ◆ bei Sachverhalten, die schwierig zu lösende steuerliche Fragen aufwerfen
- ◆ bei Fragestellungen, die nicht bereits durch ein im BStBl. I veröffentlichtes BMF-Schreiben bzw. durch im BStBl. II veröffentlichte BFH-Rspr. geklärt worden sind. Eine Ablehnung der verbindlichen Auskunft ist jedoch nur dann gerechtfertigt, wenn eindeutig erkennbar ist, dass auf den geschilderten Sachverhalt das BMF-Schreiben bzw. das BFH-Urteil angewendet werden kann.

¹⁷⁶ NWB 4/2021 S. 246

¹⁷⁷ DB 05/2021, 204

3. Zuständigkeitsfragen und Zeichnung

Zuständig für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist die für die Festsetzung oder Feststellung zuständige Stelle. In besonders gelagerten Fällen ist der zuständige Hauptsachgebietsleiter zu beteiligen. Sind mehrere Stellen eines FA befasst, ist eine einheitliche Entscheidung herbeizuführen. Da das FA nicht verpflichtet ist, für die zu erteilende Auskunft Ermittlungen durchzuführen, sind die Außendienste vor Beantwortung der Auskunft nicht mit Sachverhaltsaufklärungen zu beauftragen. Soweit für einen Teil der erbetenen verbindlichen Auskunft ein anderes FA zuständig ist, ist der Antragsteller an dieses zu verweisen; erforderlichenfalls haben sich die FÄ abzusprechen. Verbindliche Auskünfte stehen unter dem Zeichnungsvorbehalt des Sachgebietsleiters.

4. Beteiligung der Bp

Begehrt ein Stpfl., der ständig der Außenprüfung unterliegt, eine verbindliche Auskunft, ist diese nur nach Rücksprache mit der für die Durchführung der Prüfung zuständigen Stelle zu erteilen.

5. Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Einbringungsfällen gem. § 20 UmwStG

Für die Erteilung der verbindlichen Auskünfte in Einbringungsfällen nach § 20 UmwStG ist stets das KSt-FA zuständig. Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige KapGes. i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so darf die KapGes. das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Gem. § 20 Abs. 4 UmwStG gilt der Wert, mit dem die KapGes. das Betriebsvermögen in Ausübung dieses Wahlrechts ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Wirtschaftsgüter und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Daraus folgt, dass zunächst über den Wertansatz bei der aufnehmenden KapGes. zu entscheiden ist und dieser Wert dann auf die Besteuerungsebene des Einbringenden durchschlägt. Auch wenn für die Prüfung des Wertansatzes bei der KapGes. überwiegend auf Faktoren abzustellen ist, die nur aus der Sicht des Einbringenden beurteilt werden können (z.B. das Erfordernis der Teilbetriebseigenschaft), ändert dieser Umstand nichts an der Primärzuständigkeit des KSt-FA für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Einbringungsfällen. Das FA des Einbringenden sollte aber im Wege der Amtshilfe bei der Erteilung der verbindlichen Auskunft mitwirken.

Die Ausführungen hinsichtlich der Zuständigkeit zu Einbringungsfällen gelten ebenso für den Formwechsel in eine GmbH.

6. Zuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Fällen der Betriebsaufspaltung

Im Falle einer Betriebsaufspaltung ist hinsichtlich der Zuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft maßgebend, bei welchem Unternehmen sich die unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen zeigen. Ggf. hat sich das für das Besitzunternehmen zuständige FA mit dem für das Betriebsunternehmen zuständigen FA abzustimmen.

7. Fälle von grundsätzlicher Bedeutung

Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sind vorzulegen, wenn der Verdacht auf missbräuchliche Antragstellungen bei mehreren FÄ besteht. Damit in diesen Fällen das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und für Heimat und das BMF zeitnah informiert werden können, sind diese Fälle vor einer Entscheidung durch das FA zu übersenden. Eine generelle Vorlage von Fällen, denen in materieller Hinsicht grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist nicht erforderlich. Davon unberührt bleibt die Möglichkeit, in rechtlich schwierigen Fällen bzw. in Fällen von erheblicher Bedeutung an das Bayerische Landesamt für Steuern heranzutreten.

8. Fälle betreffend Beschaffungsvorhaben der Bundeswehr oder supranationaler Einrichtungen

Soweit es sich bei dem zugrunde liegenden Sachverhalt um ein Beschaffungsvorhaben der Bundeswehr oder supranationaler Einrichtungen mit einem Auftragsvolumen i.H.v. mindestens 50 Mio. € handelt, informieren sich die Finanzbehörden der Länder gegenseitig und das Bundesministerium der Finanzen nachrichtlich vor Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit kurzer Einlassungsfrist. So sollen widerstreitende Auskünfte der einzelnen FÄ vermieden werden. Solche Fälle sind daher vor Erteilung der verbindlichen Auskunft vorzulegen.

9. Aufzeichnung der erteilten verbindlichen Auskünfte

Im FA ist sicherzustellen, dass für jedes Jahr eine gesonderte Liste geführt wird, in der die Anträge auf verbindliche Auskunft einzeln eingetragen und nachvollziehbar geführt werden. In der Liste sind die Steuer-Nr., das Eingangsdatum, der Zeitpunkt und die Art der Erledigung, der Gegenstandswert und die Höhe der festgesetzten Gebühr sowie der Gegenstand der verbindlichen Auskunft mit einem Stichwort zu dokumentieren.

XVII. Berufsrecht

1. Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften (BMJV)¹⁷⁸

BMJV, Regierungsentwurf vom 20.01.2021 – PM vom 20.01.2021

Die Bundesregierung hat am 20.1.2021 den vom BMJV vorgelegten Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe beschlossen.

Der Entwurf beinhaltet insbesondere die folgenden Regelungen:

Gesellschaftsrechtliche Organisationsfreiheit:

Zukünftig sollen für die Berufsausübungsgesellschaften der Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte, der Patentanwältinnen und Patentanwälte und der Steuerberaterinnen und Steuerberater alle Europäischen Gesellschaften, Gesellschaften nach deutschem Recht und Gesellschaften in einer nach dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zulässigen Rechtsform zur Verfügung stehen.

Berufsausübungsgesellschaften werden Träger von Berufspflichten:

In Berufsausübungsgesellschaften hängt die Einhaltung der Berufspflichten durch die einzelnen Berufsträgerinnen und Berufsträger häufig auch von der Organisation der Berufsausübungsgesellschaft selbst ab. Daher ist es nicht sachgerecht, wenn nur die natürliche Person Adressat der Berufspflichten ist. Der Gesetzentwurf sieht deshalb vor, dass alle Berufsausübungsgesellschaften selbst Träger von Berufspflichten werden.

Zulassungspflicht:

Grundsätzlich sollen alle Berufsausübungsgesellschaften zukünftig zulassungspflichtig sein und Mitglieder der Rechtsanwaltskammern, Patentanwaltskammer beziehungsweise der Steuerberaterkammern werden. Die Zulassung der Berufsausübungsgesellschaft ermöglicht den Kammern insbesondere bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie bei interprofessionellen Gesellschaften eine Überprüfung, ob diese die für die Einhaltung der Berufspflichten erforderlichen Voraussetzungen erfüllen. Reine Personengesellschaften ohne Haftungsbeschränkung, denen nur Angehörige der rechts-

¹⁷⁸ DStV, Meldung vom 11.01.2021 (il), zitiert nach NWB 4/2021

wirtschafts- und steuerberatenden Berufe angehören, sollen von der Zulassungspflicht jedoch ausgenommen werden.

Einheitliche Anforderungen an Gesellschafter- und Kapitalstruktur:

Die bisherigen Mehrheitserfordernisse entfallen. Diese sind nicht erforderlich, um die Einhaltung der Berufspflichten sicherzustellen. Die Absicherung der Einhaltung der Berufspflichten erfolgt künftig dadurch, dass die Berufsausübungsgesellschaft ihnen unmittelbar unterliegt.

Aufnahme der zugelassenen Berufsausübungsgesellschaften in die von den Kammern geführten elektronischen Verzeichnisse:

Dadurch wird insbesondere für die Rechtsuchenden transparent, wer Gesellschafterin oder Gesellschafter einer zugelassenen Berufsausübungsgesellschaft ist und welchen Berufsgruppen diese angehören. Außerdem knüpft das Gesellschaftspostfach an dieses Register an.

Erleichterung der interprofessionellen Zusammenarbeit:

Die Möglichkeit der interprofessionellen Zusammenarbeit soll für Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte, Steuerberaterinnen und Steuerberater sowie Patentanwältinnen und Patentanwälte auf alle Freien Berufe ausgeweitet werden. Für Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte soll beispielsweise zukünftig die Möglichkeit bestehen mit einem Architekten oder einer Architektin zusammenzuarbeiten, wenn sie im Bereich des Baurechts beraten. Ein weiterer möglicher Anwendungsbereich ist die Zusammenarbeit mit Ärztinnen und Ärzten im Bereich des Medizinrechts oder die Zusammenarbeit mit Ingenieurinnen und Ingenieuren bei der Beratung im Anlagebau. Die interprofessionelle Zusammenarbeit stärkt daher die Spezialisierung von Anwaltskanzleien.

Regelung der ausländischen Berufsausübungsgesellschaften:

Es sollen klare Regelungen für die Erbringung von Rechtsdienstleistungen durch ausländische rechts- und patentanwaltliche Berufsgesellschaften mit Sitz außerhalb der Europäischen Union geschaffen werden.

Gesetzliche Regelung des Verbots der Vertretung widerstreitender Interessen:

Bisher wurde das Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen nach § 43a Absatz 4 BRAO beziehungsweise § 39a Absatz 3 PAO alleine durch die Satzungsregelung in den jeweiligen Berufsordnungen ausgestaltet. Nunmehr sollen die Grundsätze der

Interessenkollision angesichts der grundlegenden Bedeutung der Berufspflicht detailliert gesetzlich geregelt werden. Für eine gesetzliche Regelung spricht auch die tatsächliche Entwicklung des Anwaltsmarktes, auf dem Verbünde immer größer und komplexer werden.

Öffentlichkeit der berufsgerichtlichen Hauptverhandlung:

Die Vorschriften des § 135 BRAO, des § 120 PAO, des § 122 StBerG und des § 99 WPO, nach denen die Hauptverhandlung vor den jeweiligen Berufsgerichten derzeit nicht öffentlich ist, sollen aufgehoben werden. Diese Vorschriften stehen im Gegensatz zu dem Grundsatz, dass in der Bundesrepublik Deutschland Gerichtsverfahren insbesondere zur Wahrung der Transparenz grundsätzlich öffentlich sind. Besondere Gründe, die für die Verhandlungen vor den Berufsgerichten Ausnahmen rechtfertigen könnten, bestehen nicht mehr, zumal auch bei den vergleichbaren Berufen (Beamtinnen und Beamte, Notarinnen und Notare, Richterinnen und Richter sowie Ärztinnen und Ärzte mit Ausnahme von vereinzelt landesgesetzlichen Ausnahmen) sowie in verwaltungsrechtlichen Verfahren nach der BRAO, der PAO und dem StBerG die gerichtlichen Verfahren öffentlich sind.

Stimmverteilung in der Hauptversammlung der Bundesrechtsanwaltskammer: Die derzeitige in § 190 BRAO geregelte Stimmverteilung in der Hauptversammlung der Bundesrechtsanwaltskammer sieht vor, dass jede der 28 Rechtsanwaltskammern eine Stimme hat, obwohl deren Größe zwischen 40 und mehr als 20.000 Mitgliedern differiert. Dies führt dazu, dass Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte großer Rechtsanwaltskammern in der Bundesrechtsanwaltskammer nicht hinreichend repräsentiert sind, obwohl die Bundesrechtsanwaltskammer die Interessen der Rechtsanwaltschaft insgesamt wahrnimmt. Es soll daher eine neue Stimmverteilung vorgesehen werden, die sich einerseits an der Größe der Rechtsanwaltskammern orientiert, andererseits aber auch gewährleistet, dass kleineren Rechtsanwaltskammern ein relevantes Mitspracherecht verbleibt.

Hinweis:

Der Regierungsentwurf sowie diverse Stellungnahmen hierzu sind auf der Homepage des BMJV veröffentlicht.

2. Zur Steuerberaterhaftung wegen Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers¹⁷⁹

Weder aus einem Steuerberatungsvertrag noch aus der Übernahme der Lohnbuchhaltung ergibt sich eine Verpflichtung des Steuerberaters zur Beratung in sozialversicherungsrechtlichen Fragen. Vielmehr ist dem Steuerberater eine derartige Beratung ebenso untersagt wie die Durchführung eines Statusfeststellungsverfahrens, weil die Beratung insoweit besondere Sachkunde erfordert, über die ein Steuerberater – im Gegensatz zu einem Rechtsanwalt - üblicherweise nicht verfügt. Der Steuerberater ist auch nicht dazu verpflichtet, auf die geänderte Rechtsprechung des Bundessozialgerichts zur Rentenversicherungspflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern hinzuweisen. So das **Oberlandesgericht Düsseldorf mit Beschluss vom 09.07.2020 (Az. I-23 U 70/20)**.

3. Umfang des Zurückbehaltungsrechts des Beraters¹⁸⁰

Das Zurückbehaltungsrecht des Rechtsanwalts aus § 50 BRAO besteht bei Nichtbezahlung seiner ordnungsgemäß abgerechneten Honorarrechnungen an allen Unterlagen, die er aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat; das gilt auch für Vollstreckungstitel.

AGH Niedersachsen, Urteil vom 08.11.2019 – AGH 38/16 (112), rkr.

¹⁷⁹ GmbH-Steuerpraxis 1/2021, 22

¹⁸⁰ DStRE 01/2021, 57

XVIII. Wirtschaftsrecht

1. Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (BMJV)¹⁸¹

Das Bundeskabinett hat am 20.1.2021 den vom BMJV vorgelegten Entwurf eines Gesetzes für ein modernisiertes Personengesellschaftsrecht beschlossen.

Hintergrund:

Mit dem Gesetzentwurf wird die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) als Grundform aller rechtsfähigen Personengesellschaften ausgestaltet und aus diesem Anlass das teils noch aus dem 19. Jahrhundert stammende Recht der Personengesellschaft insgesamt an die Bedürfnisse eines modernen Wirtschaftslebens angepasst.

Der Regierungsentwurf enthält folgende Kernpunkte:

- Die von der Rechtsprechung bereits anerkannte **Rechtsfähigkeit** der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) wird in allen Regelungen des BGB konsequent umgesetzt. Die GbR wird dabei nicht mehr primär als Gelegenheitsgesellschaft verstanden, sondern praxisnah am Leitbild eines auf Dauer angelegten Zusammenschlusses ausgerichtet.
- Um das Vertrauen der Geschäftspartner zu gewinnen, kann sich die GbR künftig in ein **öffentliches und rechtssicheres Gesellschaftsregister** eintragen lassen. Erforderlich ist die Eintragung aber nur, wenn die Gesellschaft ihrerseits ein registriertes Recht, wie etwa ein Grundstück, erwerben will.
- **Freiberufler** können sich künftig auch als Personenhandelsgesellschaft, beispielsweise als GmbH & Co. KG zusammenschließen. Dies ermöglicht es, ihre Haftung auch für andere Verbindlichkeiten als aus Schäden wegen fehlerhafter Berufsausübung zu beschränken (z. B. Verbindlichkeiten aus Miet- oder Arbeitsverträgen).
- Für Personenhandelsgesellschaften wird zudem ein im Gesetz festgeschriebenes **Beschlussmängelrecht** eingeführt. Fehlerhafte Gesellschafterbeschlüsse sind dann nicht mehr automatisch nichtig, sondern sind mit einer befristeten Klage anfechtbar.

¹⁸¹ BMJV Newsletter vom 20.01.2021 (JT) nach NWB-Datenbank (20.01.2021)

Ausblick und Hinweise

Der am 20.1.2021 vom Bundeskabinett beschlossene Regierungsentwurf wird nun dem Bundesrat zur Stellungnahme zugeleitet und nach einer Gegenäußerung der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag weitergeleitet und dort beraten.

Der Regierungsentwurf wurde zusammen mit einem FAQ auf der Homepage des BMJV veröffentlicht.

2. Haftung des Erwerbers eines Kommanditanteils¹⁸²

Der Käufer eines Kommanditanteils haftet nach dem Urteil des BGH vom 15.09.2020 (Az. II ZR 20/19) nicht für eine vorvertragliche Verletzung der Aufklärungspflicht durch den Verkäufer, die diesem von einem Anleger vorgeworfen wird. Ein neuer Gesellschafter einer KG kann nur für Verbindlichkeiten des alten Gesellschafters aus dem Gesellschaftsverhältnis gegenüber der KG oder gegenüber den Mitgesellschaftern in Haftung genommen werden.

3. Entlastung des Geschäftsführers einer Komplementär-GmbH

Die vorbehaltlose Entlastung der Komplementärin einer GmbH & Co. KG durch deren Mitgesellschafter bewirkt nach dem Urteil des BGH vom 22.09.2020 (Az. II ZR 141/19) zugleich die Entlastung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH im Verhältnis zur KG und steht damit der Geschäftsführerhaftung entgegen. Weiter weist der BGH darauf hin, dass der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH auch dann die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns wahren muss, wenn er zugleich als Kommanditist beteiligt ist. Es genügt nicht, allein die Sorgfalt in eigenen Angelegenheiten einzuhalten.

4. Unwirksamkeit der Einziehung eines Geschäftsanteils

Der Ausschluss eines Gesellschafters aus einer GmbH durch Einziehung seines Geschäftsanteils setzt nach dem Urteil des Oberlandesgerichts Brandenburg vom 09.09.2020 voraus, dass er die eingeforderte Stammeinlage nicht rechtzeitig oder nicht vollständig erbracht hat. Wird nur einer von mehreren Gesellschaftern zur Zahlung der Stammeinlage aufgefordert, steht diesem ein Zurückbehaltungsrecht zu, das er jedoch vor dem deswegen eingeleiteten Einziehungsverfahren geltend machen muss, um die

¹⁸² GmbH-Steuerpraxis 1/2021, 21f.; (Quelle für dieses Urteil und die folgenden)

Einlageleistung verweigern zu dürfen. Die Einziehung ist nicht treuwidrig, wenn die GmbH ihre Einlageforderung nicht mit dem Rückzahlungsanspruch des Gesellschafters aus einem der GmbH gewährten Darlehen aufrechnet.

5. Nachweis der Einladung zur Gesellschafterversammlung

Eine GmbH muss nach dem Urteil des Oberlandesgerichts Brandenburg vom 08.07.2020 (Az. 7 U 64/19) darlegen und beweisen, dass sie die Einladungen zur Gesellschafterversammlung an die ihr benannten Anschriften der Gesellschafter versandt hat oder dass die Einladungen den Gesellschaftern auf andere Art und Weise zugegangen sind. Verwendet die GmbH eine ihr bekannte andere, aber von einer Gesellschafterin nicht angegebene Anschrift, kann sie die Darlegungserleichterung der rechtzeitigen Absendung nicht in Anspruch nehmen. Da der Zugang der Einladung damit nicht nachweisbar war, waren die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung zur Liquidation der GmbH nichtig.

6. Unterlassene Meldung zum Transparenzregister

Geschäftsführer einer GmbH verletzt seine Informationspflicht im Hinblick auf die Meldung an das Transparenzregister nach dem Beschluss des Oberlandesgerichts Köln vom 03.07.2020 (Az. 1 RBs 171/29) leichtfertig, wenn er zu deren Einhaltung entweder überhaupt nichts oder evident Ungeeignetes unternimmt. Fehlende Kenntnis von der Existenz des Transparenzregisters und der Meldepflicht sprechen noch nicht für einen vorsätzlichen Pflichtverstoß.

7. Zur Einziehung eines aus der Gesellschafterliste entfernten, aber materiell bestehenden Geschäftsanteils¹⁸³

BGH, Urteil vom 10.11.2020 – II ZR 211/19

Eine GmbH ist durch die negative Legitimationswirkung des § 16 Abs. 1 Satz 1 GmbHG nicht gehindert, einen nach einem möglicherweise fehlgeschlagenen Einziehungsversuch aus der Gesellschafterliste entfernten, aber materiell bestehenden Geschäftsanteil aus einem in der Person des materiell berechtigten Gesellschafters liegenden wichtigen Grund einzuziehen.

¹⁸³ Nach DB 49/2020, 2624

8. Markante Rechtsänderungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2021¹⁸⁴

Die COVID-19-Pandemie determiniert derzeit nahezu alle Lebensbereiche. Der Gesetzgeber hat ab dem Frühjahr 2020 eine Vielzahl von insolvenzrechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen gesetzt, um die Auswirkungen der Corona-Krise abzumildern. Zum Jahresende 2020 sind mit dem Gesetz zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens, dem Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG) sowie dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) weitere wichtige Gesetzesvorhaben abgeschlossen worden. Das im SanInsFoG enthaltene Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) setzt hierbei zugleich die unionsrechtliche Richtlinie 2019/1023 vom 20.06.2019 über den präventiven Restrukturierungsrahmen um. Der nachfolgende Beitrag soll einen ersten Überblick zu beratungsrelevanten Rechtsänderungen liefern.

I. Insolvenzzrechtliche Rahmenbedingungen

Besondere Schlaglichter sind z.B. die Aussetzung der Insolvenzantragspflichten, die Einführung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens, die Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung der Handelsbilanz gem. § 102 StaRUG sowie die Änderung des § 55 Abs. 4 InsO bzw. die Einfügung des § 35 Abs. 3 InsO.¹⁸⁵

¹⁸⁴ Nach Uhländer, in DB 1-2/2021, 16ff.

¹⁸⁵ Die weiteren Wechselwirkungen der Rechtsänderungen auf das Besteuerungsverfahren von Unternehmen in der Krise, Sanierung und Insolvenz werden in einem der nachfolgenden Hefte – auch mit Blick auf die bisherige finanzgerichtliche Rspr. – erläutert (z.B. Haftung gem. § 69 AO im Verhältnis zur insolvenzrechtlichen Regelung des § 15b Abs. 8 InsO n.F.). So bestimmt nunmehr § 15b Abs. 8 InsO n.F.: „Eine Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten liegt nicht vor, wenn zwischen dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO oder der Überschuldung nach § 19 InsO und der Entscheidung des Insolvenzgerichts über den Insolvenzantrag Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden, sofern die Antragspflichtigen ihren Verpflichtungen nach § 15a InsO nachkommen. Wird entgegen der Verpflichtung nach § 15a InsO ein Insolvenzantrag verspätet gestellt, gilt dies nur für die nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung fällig werdenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. Wird das Insolvenzverfahren nicht eröffnet und ist dies auf eine Pflichtverletzung der Antragspflichtigen zurückzuführen, gelten die Sätze 1 und 2 nicht.“; zu den Neuregelungen der Geschäftsleiterpflichten und Geschäftsleiterhaftung nach dem StaRUG und SanInsFoG vgl. dezidiert Brückmans, ZInsO 2021 S. 1.

1. Aussetzung der Insolvenzantragspflichten (§ 15a InsO, § 42 Abs. 2 BGB)

Der Gesetzgeber hat in drei Gesetzen den Anwendungsbereich des § 15a InsO¹⁸⁶ geändert, um für bestimmte Zeiträume und Fallgruppen die Insolvenzantragspflichten auszusetzen.

a) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.03.2020¹⁸⁷

Die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach § 15a InsO und nach § 42 Abs. 2 BGB ist bis zum 30.09.2020 ausgesetzt (§ 1 Satz 1 COVInsAG). Dies gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des SARSCoV-2-Virus (COVID-19-Pandemie) beruht oder wenn keine Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen (§ 1 Satz 2 COVInsAG). War der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig, wird vermutet, dass die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen (§ 1 Satz 3 COVInsAG). Ist der Schuldner eine natürliche Person, so ist § 290 Abs. 1 Nr. 4 InsO mit der Maßgabe anzuwenden, dass auf die Verzögerung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Zeitraum zwischen dem 01.03.2020 und dem 30.09.2020 keine Versagung der Restschuldbefreiung gestützt werden kann (§ 1 Satz 4 COVInsAG). Die Sätze 2 und 3 gelten entsprechend (§ 1 Satz 5 COVInsAG). Bei zwischen dem 28.03.2020 und dem 28.06.2020 gestellten

¹⁸⁶ Durch Art. 5 Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. aa SanInsFoG (BGBl. I 2020 S. 3256 [3282]) ist zugleich § 15a Abs. 1 Satz 1 InsO wie folgt geändert worden: In Satz 1 werden nach dem Wort „Zögern“ das Komma und die Wörter „spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung,“ gestrichen. Durch Art. 5 Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. bb SanInsFoG ist zudem § 15a Abs. 1 Satz 2 InsO eingefügt worden: „Der Antrag ist spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und sechs Wochen nach Eintritt der Überschuldung zu stellen“ (vgl. Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz [BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 99]). Die Gesetzesbegründung führt hierzu an (BT-Drucks. 19/24181 S. 189): „Hinsichtlich der Sanierungsbemühungen zur Beseitigung einer eingetretenen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung wird durch die neue Regelung differenziert. Bei der Zahlungsunfähigkeit bleibt es dabei, dass die Ungewissheit über eine Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit längstens drei Wochen hinzunehmen ist. Zur Beseitigung einer Überschuldung stehen hingegen zukünftig bis zu sechs Wochen zur Verfügung. Die Verlängerung soll es dem Schuldner ermöglichen, laufende Sanierungsbemühungen außergerichtlich noch zu einem erfolgreichen Abschluss zu bringen oder gegebenenfalls eine Sanierung im präventiven Restrukturierungsrahmen oder auf der Grundlage eines Eigenverwaltungsverfahrens ordentlich und gewissenhaft vorzubereiten. Im Übrigen bleibt es jedoch dabei, dass nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ein Eröffnungsantrag ohne schuldhaftes Zögern zu stellen ist. Dies bedeutet, dass die Höchstfristen nicht ausgeschöpft werden dürfen, wenn zu einem früheren Zeitpunkt feststeht, dass eine nachhaltige Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung nicht erwartet werden kann. Wenn ersichtlich ist, dass Sanierungsbemühungen keine Erfolgsaussichten (mehr) haben, ist der Insolvenzantrag umgehend zu stellen.“

¹⁸⁷ BGBl. I 2020 S. 569: COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG).

Gläubigerinsolvenzanträgen setzt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens voraus, dass der Eröffnungsgrund bereits am 01.03.2020 vorlag (§ 3 COVInsAG).

b) Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes vom 25.09.2020¹⁸⁸

Vom 01.10.2020 bis zum 31.12.2020 ist allein die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags wegen Überschuldung nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 COVInsAG ausgesetzt (§ 1 Abs. 2 COVInsAG).¹⁸⁹

c) Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (Art. 10 SanInsFoG)¹⁹⁰

Vom 01.01.2021 bis zum 31.01.2021 ist die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 COVInsAG für die Geschäftsleiter solcher Schuldner ausgesetzt, die im Zeitraum vom 01.11.2020 bis zum 31.12.2020 einen Antrag auf die Gewährung finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie gestellt haben (§ 1 Abs. 3 Satz 1 COVInsAG). War eine Antragstellung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen innerhalb des Zeitraums nicht möglich, gilt § 1 Abs. 3 Satz 1 COVInsAG auch für Schuldner, die nach den Bedingungen des staatlichen Hilfsprogramms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 COVInsAG). § 1 Abs. 3 Satz 1 und 2 COVInsAG gelten nicht, wenn offensichtlich keine Aussicht auf Erlangung der Hilfeleistung besteht oder die erlangbare Hilfeleistung für die Beseitigung der Insolvenzreife unzureichend ist (§ 1 Abs. 3 Satz 4 COVInsAG).

Die Einfügung des § 1 Abs. 3 COVInsAG wird wie folgt begründet:¹⁹¹

„Infolge der jüngsten behördlichen Maßnahmen in Reaktion auf die Zunahme des Infektionsgeschehens ist es im Spätherbst wieder zu erheblichen Beeinträchtigungen des Wirtschaftsverkehrs und in der Folge zu Umsatzeinbrüchen in den hiervon besonders betroffenen Unternehmensbranchen gekommen. In Reaktion hierauf ist das Angebot staatlicher Hilfeleistungen nochmals ausgebaut worden (sog. „November- und

¹⁸⁸ BGBl. I 2020 S. 2016: Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes.

¹⁸⁹ Der bisherige Wortlaut von § 1 COVInsAG wurde Abs. 1.

¹⁹⁰ BGBl. I 2020 S. 3256 [3292]; BT-Beschluss vom 17.12.2020; vgl. Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 136); der Bundesrat hat in seiner 998. Sitzung am 18.12.2020 beschlossen, zu dem vom BT am 17.12.2020 verabschiedeten Gesetz einen Antrag gem. Art. 77 Abs. 2 GG nicht zu stellen (BR-Drucks. 762/20 vom 18.12.2020).

¹⁹¹ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 vom 16.12.2020 S. 15).

Dezemberhilfen“). Die Bearbeitung der Anträge auf die Gewährung der beantragten Hilfen nimmt angesichts der Fülle der Anträge Zeit in Anspruch. Auszahlungen können sich damit bis zum Jahresende oder darüber hinaus verzögern. Daher soll die Antragspflicht für Unternehmen ausgesetzt werden, die staatliche Hilfeleistungen erwarten können. Voraussetzung ist, dass die Anträge im Zeitraum vom 01.11.2020 bis zum 31.12.2020 gestellt sind. Soweit in diesem Zeitraum bei bereits aufgelegten Programmen aus rechtlichen, insb. beihilferechtlichen oder tatsächlichen, insb. IT-technischen Gründen noch keine Anträge gestellt werden konnten, soll die Insolvenzantragspflicht auch für Unternehmen ausgesetzt werden, welche nach den Bedingungen des Programms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen. Ausgenommen sind dem Zweck der Regelung entsprechend solche Fälle, in denen offensichtlich keine Aussicht auf die Gewährung der Hilfe besteht oder in denen die Auszahlung nichts an der Insolvenzreife ändern könnte.“

d) Prognosezeitraum für die Überschuldungsprüfung (§ 4 COVInsAG)

Abweichend von § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO ist zwischen dem 01.01.2021 und dem 31.12.2021 anstelle des Zeitraums von zwölf Monaten ein Zeitraum von vier Monaten zugrunde zu legen, wenn die Überschuldung des Schuldners auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist. Dies wird vermutet, wenn

- (1) der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig war,
- (2) der Schuldner in dem letzten, vor dem 01.01.2020 abgeschlossenen Geschäftsjahr ein positives Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat und
- (3) der Umsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Kalenderjahr 2020 im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 30% eingebrochen ist (§ 4 COVInsAG).¹⁹²

Die Gesetzesbegründung¹⁹³ führt hierzu aus:

„Der im RegE zur Voraussetzung für die Erleichterung der Überschuldungsprüfung gemachte Einbruch der Umsatzerlöse im Jahr 2020 um 40% des Vorjahres dürfte angesichts der in vielen Branchen oftmals niedrigeren Relationen zwischen Fixkosten und Umsatzerlösen zu hoch angesetzt gewesen sein. Zudem schwanken diese Relationen je nach Branche. Daher soll die Mindestschwelle für die Einbrüche der Umsatzerlöse auf 30% herabgesetzt werden und die Regelung für solche Fälle geöffnet werden, in

¹⁹² BGBl. I 2020 S. 3256 [3292]; Art. 10 Nr. 3 SanInsFoG i.d.F. der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 137); angenommen durch BT-Beschluss vom 17.12.2020; kein Antrag des BR gem. Art. 77 Abs. 2 GG (BR-Drucks. 762/20).

¹⁹³ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 vom 16.12.2020 S. 15).

denen sich anhand der konkreten oder branchenspezifischen Relationen zeigen lässt, dass bereits geringere Umsatzeinbrüche zu pandemiebedingten Schieflagen führen können.“

e) Anwendung des bisherigen Rechts (§ 5 COVInsAG)

Auf Eigenverwaltungsverfahren, die zwischen dem 01.01.2021 und dem 31.12.2021 beantragt werden, sind, soweit in den folgenden Absätzen und § 6 nichts anderes bestimmt ist, die §§ 270–285 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung weiter anzuwenden, wenn die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist (§ 5 Abs. 1 COVInsAG).¹⁹⁴

Die Insolvenzreife gilt als auf die COVID-19-Pandemie zurückführbar, wenn der Schuldner eine von einem in Insolvenzsachen erfahrenen StB, WP oder RA oder einer Person mit vergleichbarer Qualifikation ausgestellte Bescheinigung vorlegt, aus der sich ergibt, dass

1. der Schuldner am 31.12.2019 weder zahlungsunfähig noch überschuldet war,
2. der Schuldner in dem letzten vor dem 01.01.2020 abgeschlossenen Geschäftsjahr ein positives Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat und
3. der Umsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Kalenderjahr 2020 im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 30% eingebrochen ist (§ 5 Abs. 2 Satz 1 COVInsAG).

§ 5 Abs. 2 Satz 1 COVInsAG gilt entsprechend, wenn die nach Satz 1 Nr. 2 und 3 zu bescheinigenden Voraussetzungen zwar nicht oder nicht vollständig vorliegen, aus der Bescheinigung jedoch hervorgeht, dass aufgrund von Besonderheiten, die im Schuldner oder in der Branche, der er angehört, begründet sind oder aufgrund sonstiger Umstände oder Verhältnisse dennoch davon ausgegangen werden kann, dass die Insolvenzreife auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist (§ 5 Abs. 2 Satz 2 COVInsAG).

Die Insolvenzreife gilt auch als auf die COVID-19-Pandemie zurückführbar, wenn der Schuldner im Eröffnungsantrag darlegt, dass keine Verbindlichkeiten bestehen, die am 31.12.2019 bereits fällig und zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestritten waren (§ 5 Abs. 3 Satz 1 COVInsAG). Die Erklärung zur Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben nach

¹⁹⁴ BGBl. I 2020 S. 3256 [3293]; Art. 10 Nr. 3 SanInsFoG i.d.F. der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 137); angenommen durch BT-Beschluss vom 17.12.2020; kein Antrag des BR gem. Art. 77 Abs. 2 GG (BR-Drucks. 762/20).

§ 13 Abs. 1 Satz 7 InsO muss sich auch auf die Angaben nach Satz 1 beziehen (§ 5 Abs. 3 Satz 2 COVInsAG).

Erlangt das Gericht Kenntnis davon, dass die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners nicht auf die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist, kann es auch aus diesem Grund

1. anstelle des vorläufigen Sachwalters einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellen,
2. die Anordnung nach § 270b Abs. 1 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung vor Ablauf der Frist aufheben oder
3. die Anordnung der Eigenverwaltung aufheben (§ 5 Abs. 4 COVInsAG).

Ordnet das Gericht die vorläufige Eigenverwaltung oder Eigenverwaltung an, kann es zugleich anordnen, dass Verfügungen des Schuldners der Zustimmung durch den vorläufigen Sachwalter oder den Sachwalter bedürfen (§ 5 Abs. 5 COVInsAG).

Die Annahme von Nachteilen für die Gläubiger kann nicht allein darauf gestützt werden, dass der Schuldner keine Vorkehrungen zur Sicherstellung seiner Fähigkeit zur Erfüllung insolvenzrechtlicher Pflichten getroffen hat (§ 5 Abs. 6 COVInsAG).¹⁹⁵

f) Erleichterter Zugang zum Schutzschirmverfahren (§ 6 COVInsAG)

Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners steht der Anwendung des § 270b InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung bei einem zwischen dem 01.01.2021 und dem 31.12.2021 gestellten Insolvenzantrag nicht entgegen, wenn in der Bescheinigung nach § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung auch bestätigt wird, dass

1. der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig war,
2. der Schuldner in dem letzten, vor dem 01.01.2020 abgeschlossenen Geschäftsjahr ein positives Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat und
3. der Umsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Kalenderjahr 2020 im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 30% eingebrochen ist (§ 6 Satz 1 COVInsAG).

¹⁹⁵ Zur Anwendung der Vergütungsverordnung in diesen Fällen vgl. § 5 Abs. 7 COVInsAG.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn die nach Satz 1 Nr. 2 und 3 zu bescheinigenden Voraussetzungen zwar nicht oder nicht vollständig vorliegen, aus der Bescheinigung jedoch hervorgeht, dass aufgrund von Besonderheiten, die im Schuldner oder in der Branche, der er angehört, begründet sind oder aufgrund sonstiger Umstände oder Verhältnisse dennoch davon ausgegangen werden kann, dass die Zahlungsunfähigkeit auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist. § 5 Abs. 7 COVInsAG gilt entsprechend.¹⁹⁶

2. Einführung eines vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahrens

Das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) setzt bei der Krisenfrüherkennung und dem Krisenmanagement für haftungsbeschränkte Unternehmensträger an.¹⁹⁷

Die Mitglieder des zur Geschäftsführung berufenen Organs einer juristischen Person (Geschäftsleiter) wachen fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden können (§ 1 Abs. 1 Satz 1 StaRUG). Erkennen sie solche Entwicklungen, ergreifen sie geeignete Gegenmaßnahmen und erstatten den zur Überwachung der Geschäftsleitung berufenen Organen (Überwachungsorganen) unverzüglich Bericht (§ 1 Abs. 1 Satz 2 StaRUG). Berühren die zu ergreifenden Maßnahmen die Zuständigkeiten anderer Organe, wirken die Geschäftsleiter unverzüglich auf deren Befassung hin (§ 1 Abs. 1 Satz 3 StaRUG).¹⁹⁸

Die Gestaltung von Rechtsverhältnissen mittels Restrukturierungsplänen bildet einen der Schwerpunkte des Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetzes (§§ 2–28 StrRUG). Die Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens normieren §§ 29 ff. StaRUG.

a) Sanierungserträge im Rahmen des Restrukturierungsverfahrens

Aus steuerrechtlicher Sicht ist hervorzuheben, dass betriebliche Sanierungserträge in diesem vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahren unter den Voraussetzungen des § 3a EStG steuerfrei sind. Gewerbesteuerrechtlich greift § 7b GewStG und körperschaftsteuerrechtlich findet § 3a EStG über § 8 Abs. 1 KStG Anwendung.¹⁹⁹

¹⁹⁶ Zur Sicherstellung der Gläubigergleichbehandlung bei Stützungsmaßnahmen anlässlich der COVID-19-Pandemie vgl. § 7 COVInsAG.

¹⁹⁷ Vgl. Thole, ZIP 2020 S. 1985; Hacker/Schumann, WPg 2020 S. 1453; Poertzen, ZInsO 2020 S. 2509; zur zeitlichen Anwendung s. Art. 25 Abs. 1: „Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich der Abs. 2 und 3 am 01.01.2021 in Kraft.“

¹⁹⁸ Bei Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit i.S.v. § 15a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 InsO gilt Abs. 1 entsprechend für die Geschäftsleiter der zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter (§ 1 Abs. 2 StaRUG). Weitergehende Pflichten, die sich aus anderen Gesetzen ergeben, bleiben unberührt (§ 1 Abs. 3 StaRUG).

¹⁹⁹ Vgl. bereits Uhländer, DB 2020 S. 17 (19).

Ein begünstigter „Schuldenerlass“ zum Zweck einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. § 3a EStG bzw. § 7b GewStG setzt kein Insolvenzverfahren voraus. Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt vor, wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist (§ 3a Abs. 2 EStG).²⁰⁰ Diese Rahmenbedingungen werden in einem vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahren regelmäßig vorliegen.

b) Abgrenzung: Sanierungserträge im Restschuldbefreiungsverfahren

Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. InsO erteilten Restschuldbefreiung, einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach den §§ 304 ff. InsO oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, sind, soweit es sich um Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen handelt, ebenfalls steuerfrei, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. Abs. 2 nicht vorliegen (§ 3a Abs. 5 EStG).

Der Bundesrat hatte in seiner Stellungnahme zum JStG 2020 vom 09.10.2020²⁰¹ eine „klarstellende“ Ergänzung des § 3a Abs. 5 EStG für die Fallgruppe der „Schuldbefreiung in einem Insolvenzplanverfahren nach § 227 InsO“ gefordert:

„Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BGBl. I 2017 S. 2074) wurden als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats vom 28.11.2016 – GrS 1/2015 (BStBl. II 2017 S. 393), dass das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (BStBl. I S. 240 – sog. Sanierungserlass) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, die Vorschriften des § 3a EStG (steuerfreie Sanierungserträge) und § 3c Abs. 4 EStG (Berücksichtigung von Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsertrag) geschaffen. Die gesetzliche Normierung der unterschiedslos auf alle Unternehmen anwendbaren Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne löst den bestehenden Zielkonflikt zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenz-

²⁰⁰ Zur Einfügung des §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG vgl. z.B. Kahlert/Schmidt, DStR 2017 S. 1897; Förster/ Hechtner, DB 2017 S. 1536; Hey, FR 2017 S. 453; Hiller/ Baschnagel, DStZ 2018 S. 17; Lampe/Breuer/Hotze, DStR 2018 S. 173; Uhländer, DB 2018 S. 2788; Hasbach, DB 2019 S. 871; Epler/ Petersen, Stbg 2019 S. 114; Hölzle, ZIP 2020 S. 301; Eilers/ Tiemann, Ubg 2020 S. 190; Hörner/Reuter, DB 2020 S. 2098; Skauradszun/ Kwauka, DStR 2020 S. 953; Oppel, SteuerStud 2020 S. 746; Eilers/Schwahn, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 15 ff.; Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, 2017, S. 442 ff.; Heyd/ Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 2019, S. 199 ff.

²⁰¹ BT-Drucks. 19/23551 vom 21.10.2020.

verfahren. Eine Besteuerung des Sanierungsgewinns würde anderenfalls das Unternehmen in der Krisensituation nach erfolgtem Schuldenerlass erneut in finanzielle Schwierigkeiten bringen. Gem. § 3a Abs. 5 EStG gilt die Steuerbefreiung auch für die Erträge aus einer nicht unternehmensbezogenen Sanierung, die aus einer erteilten Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO), einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, beruht.

Neben dem in § 3a Abs. 5 EStG beschriebenen Anwendungsbereich sind Fälle bekannt geworden, in denen ein Schuldenerlass aufgrund eines Insolvenzplans, der nicht den Fortbestand des Unternehmens vorsieht, beruht. Sieht der Insolvenzplan einen Schuldenerlass ohne Fortführung des Unternehmens vor, wird der Schuldner durch die insolvenzplanmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger von seinen restlichen Verbindlichkeiten gegenüber diesen Gläubigern befreit (§ 227 Abs. 1 InsO). Zu einem Beschluss des Insolvenzgerichts über eine Erteilung einer Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO kommt es in diesen Fällen aber nicht. Eine Steuerpflicht der unternehmerbezogenen Schuldbefreiung im Insolvenzplanverfahren würde zu einem Zielkonflikt zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenzverfahren führen, den § 3a Abs. 5 EStG aber gerade lösen will. Von daher wird die Vorschrift klarstellend entsprechend erweitert.“

Die Bundesregierung hat diesen Änderungsvorschlag mit der Begründung abgelehnt: *„da eine Ausweitung der eng gefassten Ausnahmetatbestände des § 3a Abs. 5 EStG sich auf die Beurteilung der Vereinbarkeit der Norm mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht auswirken würde“*. Diese Sichtweise überzeugt m.E. nicht, da aus Art. 107 AEUV und der bisherigen Rspr. des EuGH diese einschränkende Auslegung nicht herzuleiten ist. Eine Anwendung des § 3a Abs. 5 EStG auf die vom Bundesrat vorgeschlagene Fallgruppe erscheint auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und die Vergleichbarkeit mit den bislang gesetzlich geregelten Fallgruppen unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgerichtig und sachgerecht.²⁰² Das JStG 2020 hat den Vorschlag des Bundesrats zu § 3a Abs. 5 EStG leider nicht aufgegriffen.

²⁰² Die frühere Sichtweise im Sanierungserlass ist durch die Einfügung des § 3a Abs. 5 EStG überholt; BMF vom 27.03.2003, BStBl. I 2003 S. 240 = DB 2003 S. 796, Tz. 2 enthielt noch die Regelung, wonach keine begünstigte Sanierung gegeben ist, soweit die Schulden erlassen werden, um dem Stpfl. oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen.

Das Gesetz zur weiteren Verkürzung der Restschuldbefreiung²⁰³ reduziert in § 287 Abs. 2 i.V.m. § 300 InsO die Dauer des Restschuldbefreiungsverfahrens auf drei Jahre.²⁰⁴ Dem Antrag auf Restschuldbefreiung ist die Erklärung des Schuldners beizufügen, dass dieser seine pfändbaren Forderungen auf Bezüge aus einem Dienstverhältnis oder auf an deren Stelle tretende laufende Bezüge für den Zeitraum von drei Jahren nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Abtretungsfrist) an einen vom Gericht zu bestimmenden Treuhänder abtritt (§ 287 Abs. 2 Satz 1 InsO n.F.). Ist dem Schuldner auf Grundlage eines nach dem 30.09.2020 gestellten Antrags bereits einmal Restschuldbefreiung erteilt worden, so beträgt die Abtretungsfrist in einem erneuten Verfahren fünf Jahre; der Schuldner hat dem Antrag eine entsprechende Abtretungserklärung beizufügen (§ 287 Abs. 2 Satz 2 InsO n.F.).

Das Insolvenzgericht entscheidet nach dem regulären Ablauf der Abtretungsfrist über die Erteilung der Restschuldbefreiung (§ 300 Abs. 1 Satz 1 InsO n.F.).²⁰⁵ Der Beschluss ergeht nach Anhörung der Insolvenzgläubiger, des Insolvenzverwalters oder Treuhänders und des Schuldners (§ 300 Abs. 1 Satz 2 InsO n.F.). Eine nach Satz 1 erteilte Restschuldbefreiung gilt als mit Ablauf der Abtretungsfrist erteilt (§ 300 Abs. 1 Satz 3 InsO).

Wurden im Insolvenzverfahren keine Forderungen angemeldet oder sind die Insolvenzforderungen befriedigt worden und hat der Schuldner die Kosten des Verfahrens und die sonstigen Masseverbindlichkeiten berichtet, so entscheidet das Gericht auf Antrag des Schuldners schon vor Ablauf der Abtretungsfrist über die Erteilung der Restschuldbefreiung.

²⁰³ BGBl. I 2020 S. 3328; vgl. Beschluss des BT vom 17.12.2020 (BR-Drucks. 761/20) sowie den Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 19/21981 vom 31.08.2020), die Stellungnahme des Bundesrats und Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drucks. 19/22773 vom 23.09.2020) und die Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25251 vom 15.12.2020). Der Bundesrat hat in seiner 998. Sitzung am 18.12.2020 beschlossen, zu dem vom BT am 17.12.2020 verabschiedeten Gesetz einen Antrag gem. Art. 77 Abs. 2 GG nicht zu stellen (BR-Drucks. 761/20 vom 18.12.2020).

²⁰⁴ § 287 Abs. 2 InsO a.F. regelte: Dem Antrag ist die Erklärung beizufügen, dass der Schuldner seine pfändbaren Forderungen auf Bezüge aus einem Dienstverhältnis oder an deren Stelle tretende laufende Bezüge für die Zeit von sechs Jahren nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Abtretungsfrist) an einen vom Gericht zu bestimmenden Treuhänder abtritt. § 300 Abs. 1 Satz 2 InsO a.F. bestimmte bislang: Hat der Schuldner die Kosten des Verfahrens berichtet, entscheidet das Gericht auf seinen Antrag, wenn 1. im Verfahren kein Insolvenzgläubiger eine Forderung angemeldet hat oder wenn die Forderungen der Insolvenzgläubiger befriedigt sind und der Schuldner die sonstigen Masseverbindlichkeiten berichtet hat, 2. drei Jahre der Abtretungsfrist verstrichen sind und dem Insolvenzverwalter oder Treuhänder innerhalb dieses Zeitraums ein Betrag zugeflossen ist, der eine Befriedigung der Forderungen der Insolvenzgläubiger i.H.v. mindestens 35% ermöglicht, oder 3. fünf Jahre der Abtretungsfrist verstrichen sind.

²⁰⁵ Eine Verbindlichkeit aus einem Steuerschuldverhältnis ist auch dann von der Restschuldbefreiung ausgenommen, wenn die Eintragung über die Verurteilung wegen einer Steuerstraftat nach §§ 370, 373 oder § 374 AO, welche im Zusammenhang mit dem Steuerschuldverhältnis steht, im Bundeszentralregister getilgt worden oder zu tilgen ist (BGH vom 01.10.2020 – IX ZR 199/19, DB 2020 S. 2739). Säumniszuschläge und Zinsforderungen nehmen als steuerliche Nebenleistungen an der Privilegierung der Hauptforderung teil (BGH vom 01.10.2020, a.a.O.).

befreiung (§ 300 Abs. 2 Satz 1 InsO). § 300 Abs. 1 Satz 2 InsO gilt entsprechend (§ 300 Abs. 2 Satz 2 InsO n.F.). Das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 300 Abs. 2 Satz 1 InsO ist vom Schuldner glaubhaft zu machen (§ 300 Abs. 2 Satz 3 InsO n.F.). Wird die Restschuldbefreiung nach § 300 Abs. 2 Satz 1 InsO erteilt, so gelten die §§ 299 und 300a InsO entsprechend (§ 300 Abs. 2 Satz 4 InsO n.F.).

Das Insolvenzgericht versagt die Restschuldbefreiung auf Antrag eines Insolvenzgläubigers, wenn die Voraussetzungen des § 290 Abs. 1, des § 296 Abs. 1 oder 2 Satz 3, des § 297 oder des § 297a vorliegen, oder auf Antrag des Treuhänders, wenn die Voraussetzungen des § 298 vorliegen (§ 300 Abs. 3 InsO n.F.).²⁰⁶

c) Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten/ Sanierungsmoderators

Der „Restrukturierungsbeauftragte“ gem. §§ 73 ff. StaRUG (§§ 80 ff. StaRUG-Entwurf) und der „Sanierungsmoderator“ gem. §§ 94 ff. StaRUG (§§ 100 ff. StaRUG-Entwurf) sind keine steuerrechtlichen Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO, da sie keine entsprechenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse haben.²⁰⁷ Die Aufgaben des Restrukturierungsbeauftragten normiert insb. § 76 StaRUG; er steht unter der Aufsicht des Restrukturierungsgerichts (§ 75 Abs. 1 StaRUG) und nimmt seine Aufgaben unparteiisch wahr (§ 75 Abs. 4 Satz 2 StaRUG).²⁰⁸ Der Sanierungsmoderator vermittelt zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern bei der Herbeiführung einer Lösung zur Überwindung der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten (§ 96 Abs. 1 StaRUG). Der Schuldner gewährt dem Moderator Einblick in seine Bücher und Geschäftsunterlagen und erteilt ihm die angeforderten zweckmäßigen Auskünfte (§ 96 Abs. 2 StaRUG). Der Sanierungsmoderator erstattet dem Gericht über den Fortgang der Sanierungsmoderation monatlich schriftlich Bericht (§ 96 Abs. 3 Satz 1 StaRUG).

²⁰⁶ Zur zeitlichen Anwendung vgl. Art. 14 Abs. 1: „rückwirkendes Inkrafttreten ab dem 01.10.2020“

²⁰⁷ Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann (Hrsg.), Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021, Rn. 484.

²⁰⁸ Vgl. Smid, ZInsO 2020 S. 2184.

3. Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung der Handelsbilanz (§ 102 StaRUG)²⁰⁹

Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben StB, Steuerbevollmächtigte, WP, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17–19 InsO und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist (§ 102 StaRUG).

Diese gesetzliche „Klarstellung“²¹⁰ geht auf die Rspr. des BGH zur Prüfung der Going-Concern-Prämisse²¹¹ (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) in der Entscheidung vom 26.01.2017²¹² zurück.²¹³ Hiernach ist der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte StB verpflichtet zu prüfen, ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können. Hingegen ist er nach Ansicht des IX. BGH-Senats nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln. Eine Haftung des StB setzt nach Ansicht des BGH voraus, dass der

²⁰⁹ § 102 StaRUG ist gegenüber § 108 StaRUG-Entwurf unverändert geblieben. Der RefE hatte noch eine Neuregelung in § 57 Abs. 5 StBerG vorgesehen: „StB und Steuerbevollmächtigte sind verpflichtet, bei Erstellung des Jahresabschlusses für einen Mandanten zu prüfen, ob auf der Grundlage der ihnen zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihnen sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten vorliegen, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können. Sie haben den Mandanten auf das mögliche Vorliegen eines Insolvenzgrundes nach den §§ 17–19 InsO und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und der StB oder Steuerbevollmächtigte annehmen muss, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist“ (§ 57 Abs. 5 StBerG i.d.F. des RefE).

²¹⁰ Auszug Gesetzesbegründung: „Die Hinweis- und Warnpflichten werden als Instrument zur Früherkennung der Bestandsgefährdung eines Unternehmens i.S.d. Art. 3 Abs. 1 und 2 Buchst. c der Richtlinie künftig auch gesetzlich klargestellt. Sie resultieren gem. der Rspr. des BGH aus der Mandatenbeziehung, sodass sich für den StB im Zusammenhang mit der Mandatsausübung keine neuen Pflichten und daraus folgend keine neuen Haftungstatbestände ergeben“.

²¹¹ Vgl. dazu Bernhardt/Koch, Einschätzung und Beurteilung der Fortführungsannahme gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 31 ff.; Deubert/Meyer/Bernhardt, Abkehr von der Fortführungsannahme – Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss und die Abschlussprüfung, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 177 ff.; Bacmeister, DStZ 2020 S. 620 ff.; Behnke, DB 2020 S. 1890 ff.

²¹² BFH vom 26.01.2017 – IX ZR 285/14, DB 2017 S. 418.

²¹³ Vgl. dazu Hüttemann, BB 2017 S. 690; Baumert, ZInsO 2017 S. 486; Schmittmann, StuB 2017 S. 241; Hillebrand, ZInsO 2017 S. 733; Zaumseil, DB 2017 S. 891; Uhländer, DB 2017 S. 923; Frystatzki, DStR 2017 S. 1494; Roth, ZInsO 2017 S. 2199; Weyand, ZInsO 2017 S. 2341; Osterloh, StB 2018 S. 333.

Jahresabschluss angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten ausgeht. Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte StB hat danach die Mandantin auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist.²¹⁴

4. Änderung des § 55 Abs. 4 InsO

Nach § 55 Abs. 4 InsO a.F. gelten Verbindlichkeiten²¹⁵ des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten.

Der Steueranspruch für einen Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer einem Eröffnungsverfahren mit vorläufiger Eigenverwaltung nach § 270a InsO unterliegt, ist weder nach § 55 Abs. 2 InsO²¹⁶ noch nach § 55 Abs. 4 InsO eine Masseverbindlichkeit; auch eine analoge Anwendung dieser Vorschriften kommt nicht in Betracht.²¹⁷ Damit war § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter nach bisheriger Rechtslage nicht anwendbar.

Der RefE zum Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz von September 2020 sah hingegen eine Erweiterung des § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter und eine Begrenzung auf die USt vor:

²¹⁴ Bereits die Verlautbarung der BStBK vom 12./13.04.2010 bestimmte zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Tz. 29: „Der StB darf nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken. Verlangt der Mandant entsprechende Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, so hat der StB dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen. Dies gilt insb., wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.“; vgl. zudem die Aktualisierungen der Verlautbarungen vom 13./14.03.2018.

²¹⁵ § 55 Abs. 4 InsO ist nur auf Masseverbindlichkeiten, nicht aber auch auf Vergütungsansprüche zugunsten der Masse anzuwenden (so zutreffend BFH vom 23.07.2020 – V R 26/19, DB 2020 S. 2336).

²¹⁶ Vorbehaltlich § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO a.F., wonach auf Antrag des Schuldners das Gericht anzuordnen hat, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet. § 55 Abs. 2 InsO galt entsprechend (§ 270b Abs. 3 Satz 2 InsO). Nach § 270c Abs. 4 Satz 1 InsO n.F. hat das Gericht auf Antrag des Schuldners anzuordnen, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet. Soll sich die Ermächtigung auf Verbindlichkeiten erstrecken, die im Finanzplan nicht berücksichtigt sind, bedarf dies einer besonderen Begründung (§ 270c Abs. 4 Satz 2 InsO n.F.). § 55 Abs. 2 InsO gilt entsprechend (§ 270c Abs. 4 Satz 3 InsO).

²¹⁷ So folgerichtig BFH vom 07.05.2020 – V R 19/19; ebenso zuvor BGH vom 22.11.2018 – IX ZR 167/16, DB 2018 S. 3043; Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann (Hrsg.), Insolvenzen und Steuern, 12. Aufl. 2019, Rn. 690/1 S. 356 bzw. nunmehr 13. Aufl. 2021, Rn. 690/1 S. 382.

„Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.“

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung²¹⁸ hatte – zunächst – keine Änderung des § 55 Abs. 4 InsO mehr vorgesehen. In der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz zum Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz²¹⁹ hat Art. 5 Nr. 14 jedoch zu folgender Änderung des § 55 Abs. 4 InsO geführt:

„Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:

1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
3. die Luftverkehrsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer und
4. die Lohnsteuer.“

Die Gesetzesbegründung²²⁰ rechtfertigt die gesetzlichen Modifizierungen wie folgt:

„Mit den Änderungen wird der Anwendungsbereich der Vorschrift einerseits auf die vorläufige Eigenverwaltung erstreckt, andererseits auf bestimmte Steuerarten beschränkt. ... Der eigenverwaltende Schuldner kann die Masse bislang bewusst dadurch anreichern, dass er die vom Kunden erhaltenen USt vereinnahmt, diese aber nicht an den Fiskus abführt. Sofern der eigenverwaltende Schuldner die Steuer zahlt, kann sie nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Anfechtung unterliegen. Dies wirkt sich auch verzerrend auf den Wettbewerb und zulasten solventer Konkurrenten aus, da der eigenverwaltende Schuldner seine Produkte oder seine Dienstleistungen zu niedrigeren Preisen anbieten kann.

Da diese Verwerfungen hauptsächlich dort entstehen, wo der Schuldner die durch seine Tätigkeit entstehende Steuer von einem Dritten zwecks Abführung an den Fiskus erhalten hat, wird die Regelung auf solche Steuerarten begrenzt, die darauf ausgelegt sind, über den Preis auf den Leistungsempfänger abgewälzt zu werden. Dies ist zum einen

²¹⁸ BR-Drucks. 619/20 vom 16.10.2020.

²¹⁹ BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020.

²²⁰ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 vom 16.12.2020 S. 13).

die USt einschließlich der EUSt. ... Gleiches gilt für die sonstigen Ein- und Ausfuhrabgaben und andere Abgaben der EU, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Biersteuer sowie für die Luftverkehrssteuer und die KraftSt. Die weitere Einbeziehung dieser Abgaben ist systemgerecht, weil diese auch überwiegend auf eine Abwälzung auf den Verbraucher ausgelegt sind. Zudem knüpft das Entstehen dieser Abgaben grds. an bestimmte Handlungen des Schuldners an, weil der Steuertatbestand in der Regel durch das Erbringen einer bestimmten Leistung bzw. durch den Übergang der Ware in den freien Verkehr ausgelöst wird. Gleiches gilt für die LSt, da hier der Schuldner die LSt für Rechnung des Arbeitnehmers an die Finanzbehörden abzuführen hat. Praktische Auswirkungen hat diese Regelung aber nur in den Fällen, in denen der Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. der vorläufigen Eigenverwaltung die Dauer der Zahlung des Insolvenzgeldes durch die Bundesagentur für Arbeit überschreitet.“

Mit dieser Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter wird eine langjährige kontroverse Diskussion zwischen der Finanzverwaltung einerseits und der Rspr. des BFH bzw. des BGH andererseits zugunsten des Fiskus beendet. Aus der aktuellen Rspr. des BFH²²¹ ist insoweit noch zu beachten, dass weder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG beenden, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein vorläufiger Sachwalter bestellt wird, sowie eine Anordnung gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt.

5. Einfügung des § 35 Abs. 3 InsO (Freigabeerklärung)

Übt der Schuldner eine selbstständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu erklären, ob Vermögen aus der selbstständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können (§ 35 Abs. 2 Satz 1 InsO). Durch das Gesetz zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens wird aufgrund der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz durch Art. 6 Nr. 1 ein weiterer Absatz als § 35 Abs. 3 InsO n.F. eingefügt.

Der Schuldner hat gem. § 35 Abs. 3 Satz 1 InsO n.F. den Verwalter unverzüglich über die Aufnahme oder Fortführung einer selbstständigen Tätigkeit zu informieren. Ersucht

²²¹ BFH vom 27.11.2019 – XI R 35/17, DB 2020 S. 481. Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet dies eine Masseverbindlichkeit i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (BFH vom 27.09.2018 – V R 45/16, DB 2018 S. 2733).

der Schuldner den Verwalter um die Freigabe einer solchen Tätigkeit, hat sich der Verwalter unverzüglich, spätestens nach einem Monat zu dem Ersuchen zu erklären (§ 35 Abs. 3 Satz 2 InsO n.F.).²²²

Die Gesetzesbegründung²²³ erläutert die Einfügung des § 35 Abs. 3 InsO wie folgt:

„Der neu eingefügte Abs. 3 Satz 1 verpflichtet den Schuldner gegenüber dem Insolvenzverwalter zur unverzüglichen Anzeige einer beabsichtigten oder bereits ausgeübten selbstständigen Tätigkeit. Auf die Informationen über die selbstständige Tätigkeit des Schuldners ist der Insolvenzverwalter angewiesen, um abschätzen zu können, ob eine Freigabe der Tätigkeit im Interesse der Insolvenzmasse geboten ist. Nach Abs. 3 Satz 2 kann der Schuldner den Verwalter um die Freigabe der angezeigten Tätigkeit ersuchen. In diesem Fall hat sich der Insolvenzverwalter unverzüglich, spätestens jedoch nach einem Monat zu dem Ersuchen des Schuldners zu erklären. Hierdurch erlangt der Schuldner Rechts- und Planungssicherheit hinsichtlich der von ihm geplanten oder bereits ausgeübten Tätigkeit. Kann der Verwalter allerdings binnen der Monatsfrist die Vor- und Nachteile, die eine Freigabe für die Masse hätte, nicht abschließend beurteilen, ist er im Fall einer hierauf gestützten vorsorglichen Verweigerung der Freigabe nicht gehindert, die Entscheidung zu korrigieren, sobald er die erforderliche Einschätzung vornehmen kann.“

Der BFH²²⁴ folgert aus § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO, dass der Insolvenzverwalter unverzüglich zu erklären hat, ob er eine selbstständige Tätigkeit des Insolvenzschuldners aus der Insolvenzmasse freigibt oder nicht. Verletzt der Insolvenzverwalter diese Pflicht, führt sein pflichtwidriges Unterlassen nach Ansicht des BFH dazu, dass Verbindlichkeiten „in anderer Weise“ i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werden. Eine formfrei mögliche Freigabeerklärung wirke grds. erst ab ihrem Zugang beim Insolvenzschuldner (ex nunc). Die Überleitung der Vertragsverhältnisse, die der selbstständigen Tätigkeit des Schuldners dienen, wirke nicht auf Forderungen und Verbindlichkeiten zurück, soweit diese vor Wirksamwerden der Erklärung entstanden sind. Eine Frist für die Abgabe der

²²² Zur zeitlichen Anwendung vgl. Art. 14 Abs. 2 i.V.m. Art. 7.

²²³ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25322 vom 16.12.2020 S. 18) zum Entwurf des Gesetzes zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens.

²²⁴ BFH vom 18.12.2019 – XI R 10/19. Ist demgegenüber bei einer Tätigkeit ohne Wissen und Billigung des Insolvenzverwalters unklar, ob es sich umsatzsteuerrechtlich um eine solche des Insolvenzschuldners handelt, entsteht keine Masseverbindlichkeit (BFH vom 06.06.2019 – V R 51/17, DB 2019 S. 2778). Falls der Insolvenzverwalter entgegen seiner Erklärungspflicht keine ausdrückliche Wahl treffe, die selbstständige Tätigkeit des Schuldners aber wissentlich dulde, könne sein pflichtwidriges Unterlassen ebenfalls zu Ansprüchen gegen die Masse führen. Ein pflichtwidriges Unterlassen des Insolvenzverwalters setze somit Kenntnis oder zumindest Erkennbarkeit voraus.

Freigabeerklärung sei zwar gesetzlich nicht bestimmt. Ein Zeitraum von vier Wochen werde in der Regel als ausreichend angesehen.

II. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

Der „Steuergesetzgeber“²²⁵ hat mit den beiden Corona-Steuerhilfegesetzen und dem JStG 2020 eine Vielzahl von unterschiedlichen Maßnahmen umgesetzt, um steuerliche Erleichterungen zur Bewältigung der Corona-Krise zu ermöglichen.²²⁶

²²⁵ Zudem haben das BMF und die Finanzverwaltungen der Länder im Licht der Corona-Krise zahlreiche Verwaltungsanweisungen veröffentlicht; vgl. insbesondere BMF vom 19.03.2020 (DB 2020 S. 649) zur Stundung und zum Vollstreckungsaufschub (ergänzt durch BMF vom 22.12.2020 – IV A 3 – S 0336/20/10001:025), BMF vom 21.12.2020 – IV A 3 – S 0261/20/10001:010 zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist gem. § 149 Abs. 3 AO für den VZ 2019, Bayerisches Landesamt für Steuern vom 26.03.2020 – S 3900.1.1-23/1 St 34 zur Stundung von ErbSt, BMF vom 09.04.2020 – IV C 4 – S 2223/19/10003:003 zum vereinfachten Spendenabzug (Erweiterung und Verlängerung durch BMF vom 18.12.2020 – IV C 4 – S 2223/19/10003:006), Bayerisches Landesamt für Steuern vom 31.07.2020 – S 2143.2.1-10/3 St 32 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Corona-Soforthilfen sowie FAQ „Corona“ (Steuern) in der jeweils aktuellen Fassung auf den Internetseiten der Finanzbehörden mit Erläuterungen z.B. zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, der Durchführung von Außenprüfungen, der vereinfachten Anpassung von Vorauszahlungen etc.; aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur Vollstreckung in der Corona-Krise vgl. z.B. FG Münster vom 13.05.2020 – 1 V 1286/20 AO, FG Münster vom 29.05.2020 – 11 V 1496/20 AO, FG Düsseldorf vom 29.05.2020 – 9 V 754/20 AE(KV), FG Münster vom 16.06.2020 – 4 V 1584/20 AO, BFH vom 09.07.2020 – VII S 23/20; BFH vom 30.07.2020 – VII B 73/20 (siehe dazu Werth, DB 2020 S. 1990 ff.), FG Münster vom 22.10.2020 – 6 V 2806/20 AO.

²²⁶ Zu den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung und Bilanzierung vgl. insb. Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, 2020, S. 125 ff.; Reppel, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 245 ff.; Heinz, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 165 ff.; Heidrich/Steinicke, SanB 2020 S. 16; Kußmaul/Klauck, Ubg 2020 S. 255; Lüdenbach, StuB 2020 S. 191; Prinz/Ludwig, DB 2020 S. 1137; Prinz, StuB 2020 S. 445; Rinker, StuB 2020 S. 340; Rinker, StuB 2020 S. 377; Wengerofsky, StuB 2020 371; Wulf, DStZ 2020 S. 351; Zwirner/Busch/Krauß, DB 2020 S. 1242; IDW-Fachhinweise vom 04.03./25.03./08.04.2020; zum Einsatz des IDW S 6 vgl. Quick/Sayar/Brom, WPg 2020 S. 1437.

1. Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020²²⁷

Mit § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG wurde z.B. der ermäßigte Steuersatz auf die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken erweitert.

§ 3 Nr. 11a EStG ermöglicht die Steuerbefreiung für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020²²⁸ aufgrund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 €. ²²⁹

§ 3 Nr. 28a EStG normiert die Steuerbefreiung für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 SGB III nicht übersteigen und sie für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.02.2020 beginnen und vor dem 01.01.2021 enden, geleistet werden. ²³⁰

2. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020²³¹

Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz enthält eine Reihe von einkommensteuerrechtlichen Änderungen (z.B. Wiedereinführung der degressiven Abschreibung in § 7 Abs. 2 EStG, Erhöhung des Verlustrücktrags gem. § 10d Abs. 1 EStG, Erhöhung der Ermäßigung gem. § 35 Abs. 1 EStG, Anpassung von Vorauszahlungen für den Vz. 2019 gem. § 110 EStG, vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 gem. § 111 EStG²³² etc.) sowie die

²²⁷ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, BGBl. I 2020 S. 1385.

²²⁸ Verlängerung durch das JStG 2020 bis zum 30.06.2021 (Art. 2 Nr. 1b).

²²⁹ Vgl. dazu BMF vom 26.10.2020, DB 2020 S. 2326.

²³⁰ Zur Erweiterung des Umwandlungszeitraums in den Fällen des § 9 Satz 3 und § 20 Abs. 6 Satz 1 und 3 UmwStG vgl. § 27 Abs. 15 UmwStG sowie die VO zu § 27 Abs. 15 UmwStG i.d.F. BR-Drucks. 677/20 vom 18.12.2020; BGBl. I 2020 S. 3042; zur ertragsteuerrechtlichen Organschaft s. Neufang/Eckhardt, StBp 2020 S. 235; Olbing, GmbH-StB 2020 S. 255; Schwan, DStR 2020 S. 575

²³¹ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, BGBl. I 2020 S. 1512; vgl. zu den steuerrechtlichen Maßnahmen auch Böing/Groll, GmbH-StB 2020 S. 147; Böing/Dokholian, GmbH-StB 2020 S. 229; Dorn, DB 2020 S. 759 ff.; Eichholz, StuB 2020 S. 489 ff., 533 ff.

²³² Vgl. Hey, DStR 2020 S. 2048; Bergan/Horlemann, DStR 2020 S. 1401 ff.; Weiss, DB 2020 S. 1531 ff.; Wengerofsky, StuB 2020 S. 450 ff.; vor den gesetzlichen Neuregelungen (§§ 110, 111 EStG) ermöglichte das BMF-Schreiben vom 24.04.2020 – IV C 8 – S 2225/20/10003:010 eine sehr pragmatische Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags aus 2020.

Senkung der USt-Sätze²³³ in § 28 UStG für den Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020.²³⁴

3. Jahressteuergesetz 2020

Das JStG 2020²³⁵ enthält nur wenige Normen mit direkten Bezügen zur Besteuerung in der Krise, Sanierung und Insolvenz.²³⁶

a) Keine Änderung des § 3a Abs. 5 EStG

Die Vorschläge des Bundesrats zur Änderung des § 3a Abs. 5 EStG wurden leider nicht aufgegriffen.

b) Keine Abschaffung des § 17 Abs. 2a EStG

Die ebenfalls vom Bundesrat geforderte Aufhebung des § 17 Abs. 2a EStG²³⁷ ist im JStG 2020 nicht umgesetzt worden.

²³³ Zu Auswirkungen der Steuersatzsenkung auf die Festsetzung der Insolvenzverwaltervergütung vgl. Waza, BB 2020 S. 2007 und BMF vom 04.11.2020, DB 2020 S. 2436, Tz. 19: „Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag (letzte Vollzugshandlung) erledigt ist. Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist nach der Rspr. des BFH (vom 02.12.2015 – V R 15/15, BStBl. II 2016 S. 486) erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach § 200 Abs. 1 InsO erbracht, soweit keine anderen Beendigungsgründe vorliegen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die Bestimmung des Leistungszeitpunkts auf den Vollzug der Schlussverteilung abgestellt wird. Im Restschuldbefreiungsverfahren bestimmt sich der Leistungszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der rechtskräftigen Erteilung der Restschuldbefreiung nach § 300 InsO.“ Zur Änderung des UStAE in Abschn. 15.2d Abs. 1 Nr. 14 hinsichtlich des Vorsteuerabzugs eines Insolvenzverwalters aufgrund des BFH-Urteils vom 18.09.2020 – XI R 19/17 vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2020 – III C 3 – S 7015/19/10006:001 sowie Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021 S. 970 (Rz. 2093).

²³⁴ Der Freibetrag in § 8 Nr. 1 GewStG wurde von 100.000 € auf 200.000 € angehoben.

²³⁵ BGBl. I 2020 S. 3096; vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/25160 vom 10.12.2020), Beschluss BT vom 16.12.2020 (BR-Drucks. 746/20) und Zustimmung BR vom 18.12.2020 (BR-Drucks. 746/20).

²³⁶ Die Einführung einer Homeoffice-Pauschale von 5 € pro Tag, höchstens 600 € im Jahr, befristet auf 2020 und 2021 soll der besonderen Situation durch die Corona-Krise Rechnung tragen. Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Stpfl. für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 € abziehen, höchstens 600 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG).

²³⁷ Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/23551 vom 21.10.2020 S. 11): „... wird in der Fachliteratur als ein klarer Verstoß gegen das

c) Anhebung der Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG)

Die vom Bundesrat geforderte Abschaffung der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG hat der Bundestag leider nicht beschlossen.²³⁸ Es erfolgte lediglich die Anhebung der Verlustverrechnungsbeschränkung von 10.000 € auf 20.000 €. ²³⁹ Die verfassungsrechtliche Kritik an der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG ist berechtigt, da ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vorliegt und das Gebot der Folgerichtigkeit nicht beachtet wird.²⁴⁰ Allein fiskalische Motive können diese Wertungswidersprüche nicht rechtfertigen.²⁴¹ Die Anhebung auf 20.000 € durch das JStG 2020 kann die verfassungsrechtlichen Einwände nicht beseitigen.

verfassungsrechtlich maßgebende Nettoprinzip bewertet“; „mehr Steuererklärungen“, „widersprüchlicher Regelungsinhalt“ etc.; hiermit greift der Bundesrat insb. die grundlegende Ausarbeitung von Drüen, Kapitalverluste nur für „Kleinanleger“? – Zur Verfassungswidrigkeit der Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 Satz 5 f. EStG, DStR 2020 S. 663, auf.

²³⁸ Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/23551 vom 21.10.2020 S. 10): „Rückkehr zu einer überholten Rechtslage, Bedarf und Rechtfertigung entfallen, Instrument eines Nichtanwendungsgesetzes“. Zu Sichtweisen in der Literatur vgl. Demuth, KÖSDI 2020 S. 21771; Dorn, Ubg 2020 S. 450; Förster/von Cölln/Lentz, DB 2020 S. 353; Füssenich, DB 2020 S. 24; Fuhrmann, NWB 2020 S. 150; Graw, DB 2020 S. 690; Jachmann-Michel, BB 2020 S. 727; Krumm, FR 2020 S. 197; Ott, DStZ 2020 S. 189, 735; Ott, GStB 2020 S. 356; Schmittmann, DZWIR 2020 S. 101.

²³⁹ Zur zeitlichen Anwendung vgl. § 52 Abs. 28 Satz 25, 26 EStG.

²⁴⁰ Vgl. BVerfG vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 [Rz. 57] zu § 9 Abs. 2 EStG: „Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit ... darauf abgezielt werden, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.“

²⁴¹ So ausdrücklich BVerfG vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 [Rz. 58] zu § 9 Abs. 2 EStG: „Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke (aa) sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse (bb) anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung.“

d) Gewerbesteuerrechtliche Verlustverrechnung (§ 10a Satz 10 ff. GewStG)

Eine Klarstellung zur gewerbesteuerrechtlichen Verlustverrechnung im Verhältnis zu §§ 8c und 8d KStG enthalten § 10a Satz 10 ff. GewStG n.F.²⁴² Ausweislich der Gesetzesbegründung²⁴³ soll es wegen der Abweichungen der körperschaftsteuerrechtlichen und der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage in Einzelfällen zu gewerbesteuerrechtlichen Fehlbeträgen gekommen sein, auf die § 8c KStG entsprechend anzuwenden ist und § 8d KStG angewendet werden könnte, ohne dass körperschaftsteuerrechtlich ein Verlust entstanden ist. Aus dem bisherigen Wortlaut des Satzes 10 könne nicht zweifelsfrei abgeleitet werden, ob auch in diesem Fall eine entsprechende Anwendung des § 8d KStG für gewerbesteuerliche Zwecke möglich sei.²⁴⁴

e) Finanzrechtsweg gem. § 32i Abs. 2 Satz 2 AO für Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters gegenüber dem FA

§ 32i Abs. 2 AO bestimmt bislang, dass nur für Klagen der betroffenen Person²⁴⁵ hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten gegen Finanzbehörden oder gegen deren Auftragsverarbeiter wegen eines Verstoßes gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen im Anwendungsbereich der Verordnung (EU) 2016/679 oder der darin enthaltenen Rechte der betroffenen Person der Finanzrechtsweg eröffnet ist.²⁴⁶ Hieraus

²⁴² Zur zeitlichen Anwendung vgl. § 36 Abs. 5a GewStG n.F.

²⁴³ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/25160 vom 10.12.2020 S. 217).

²⁴⁴ „Die Änderung in Satz 10 und der neue Satz 11 ermöglichen wie bisher die entsprechende Anwendung des §§ 8c und 8d KStG für Zwecke der GewSt. Ergänzend regelt der neue Satz 12 des § 10a für die Fälle, in denen es an nicht genutzten (körperschaftsteuerrechtlichen) Verlusten fehlt, ein gesondertes gewerbesteuerrechtliches Antragsrecht für die entsprechende Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerrechtliche Fehlbeträge. Der Antrag ist in entsprechender Anwendung des § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG in der GewSt-Erklärung für den Erhebungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs zu stellen und kann ggf. nach amtlichem Datensatz oder amtlichem Vordruck nachgeholt werden.“

²⁴⁵ Für Klagen „Dritter“ – z.B. Insolvenzverwalter – fehlt es nach Ansicht des BVerwG an einer entsprechenden Regelung (BVerwG vom 18.11.2019 – 10 B 20/19, BVerwG vom 28.10.2019 – 10 B 21/19), sodass im Umkehrschluss Ansprüche „Dritter“ nach einem Informationsfreiheitsgesetz nicht zu den Abgabenangelegenheiten gehören und der Verwaltungsrechtsweg gegeben sei.

²⁴⁶ Vgl. Bleckat/Kor, ZInsO 2020 S. 1457; Uhländer, DB 2020 S. 17; Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021 S. 330, 1221. Zur Sichtweise der Finanzverwaltung siehe BMF vom 13.01.2020 – IV A 3-S 0130/19/10017:004 unter der Rn. 66: „Die Pflicht aus Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO ist nicht mit einem allgemeinen Akteneinsichtsrecht gleichzusetzen. Ein grundsätzlicher Anspruch auf Akteneinsicht besteht im Verwaltungsverfahren in Steuersachen nach der AO nicht. Hält die Finanzbehörde es für zweckmäßig, kann sie eine Auskunft im Wege der Akteneinsicht erteilen (§ 32d Abs. 1 AO, vgl. Rn. 32).“

folgt nach der Rechtsprechung des BVerwG²⁴⁷ und des BFH²⁴⁸, dass für Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters gegen die Finanzbehörden aufgrund eines landesrechtlichen Informationsfreiheitsgesetzes der Verwaltungsrechtsweg gegeben ist. Nunmehr ist nach der Einfügung des § 32i Abs. 2 Satz 2 AO²⁴⁹ der Finanzrechtsweg auch für Auskunfts- und Informationsansprüche des Insolvenzverwalters gegeben, deren Umfang nach § 32e AO begrenzt wird.²⁵⁰ Ein vorheriges Einspruchsverfahren ist gem. § 32i Abs. 9 Satz 2 AO i.d.F. des JStG 2020²⁵¹ erforderlich, da nach § 32i Abs. 9 AO a.F. kein außergerichtliches Vorverfahren stattfindet.²⁵²

Die Gesetzesbegründung rechtfertigt die Rechtswegzuweisung zur Finanzgerichtsbarkeit mit der Einheitlichkeit der Rechtsprechung (BT-Drucks. 19/22850 vom 25.09.2020 S. 158):

„Die seit dem 25. Mai 2018 geltende Regelung des § 32i AO umfasst nach der herrschenden Rechtsprechung nicht Streitigkeiten bei Anwendung des § 32e AO. Hiernach gelten die Artikel 12 bis 15 der Datenschutz-Grundverordnung i. V. m. den §§ 32a bis 32d AO entsprechend, soweit die betroffene Person oder ein Dritter nach dem Informationsfreiheitsgesetz des Bundes oder eines Landes gegenüber der Finanzbehörde einen Anspruch auf Informationszugang hat. Diese Norm beschränkt diese Ansprüche auf Auskunft und Informationszugang in der Weise, dass der Anspruch nicht über den datenschutzrechtlichen Anspruch auf Auskunft der betroffenen Person selbst hinausgehen darf. Letztlich wird durch diese Regelung vermieden, dass die Beschränkungen der Verordnung (EU) Nr. 2016/679 sowie der §§ 32a bis 32d AO durch Informationsfreiheitsgesetze des Bundes oder der Länder verdrängt oder umgangen werden können.

²⁴⁷ BVerwG vom 18.11.2019 – 10 B 20/19; siehe zudem EuGH-Vorlage des BVerwG vom 04.07.2019 – 7 C 31/17 mit Schlussantrag des GA EuGH vom 03.09.2020 – Rs C-620/19 sowie BVerwG vom 16.09.2020 – 10 C 10/19, wonach der Insolvenzverwalter aus Art. 15 DSGVO keinen Auskunftsanspruch gegenüber dem FA hat. Nach Ansicht des BVerwG geht der Auskunftsanspruch des Insolvenzschuldners aus Art. 15 DSGVO nicht gem. § 80 Abs. 1 InsO in die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters über.

²⁴⁸ BFH vom 16.06.2020 – II B 65/19: „Für Rechtsstreitigkeiten, die auf ein Informationsfreiheitsgesetz gestützte Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters über Bewegungen auf den Steuerkonten des Insolvenzschuldners betreffen, ist nicht der Finanzrechtsweg, sondern der Verwaltungsrechtsweg eröffnet“; siehe zudem BFH vom 07.04.2020 – II B 82/19.

²⁴⁹ BGBl. I 2020 S. 3096 [3125]; Art. 27 Nr. 8 a) JStG 2020 mit Folgeänderung in Art. 27 Nr. 8 Buchst. b JStG 2020 zu § 32i Abs. 7 Nr. 1 AO.

²⁵⁰ Zur Gesetzesänderung vgl. bereits Loose, AO-StB 2020 S. 320, wonach die Klarstellung geboten und in der Sache zu begrüßen sei.

²⁵¹ BGBl. I 2020 S. 3096 [3125]; Art. 27 Nr. 8 Buchst. c JStG 2020.

²⁵² Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 19/22850 vom 25.09.2020 S. 159): „Die Ergänzung in Absatz 2 weist nunmehr auch Streitigkeiten über Ansprüche auf Auskunft und Informationszugang nach den Informationsfreiheitsgesetzen dem Finanzrechtsweg zu, sodass das bisherige außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren in den betreffenden Fällen ohne entsprechende Ergänzung ebenso ausgeschlossen werden würde. Satz 2 bestimmt, dass bei Streitigkeiten über solche Ansprüche auf Auskunft und Informationszugang das außergerichtliche Vorverfahren nicht ausgeschlossen ist.

Nach der aktuellen Rechtsprechung, auch des Bundesverwaltungsgerichts, handelt es sich in diesen Fällen weder um einen in § 32i AO ausdrücklich geregelten Fall noch um eine Abgabenangelegenheit im Sinne der FGO, weshalb bei Streitigkeiten nicht der Finanzrechtsweg, sondern der Verwaltungsrechtsweg gegeben sein soll. Es sei unerheblich, ob bei der Anwendung der Informationsfreiheitsgesetze auch bereichsspezifische, den Informationszugang beschränkende Vorschriften der AO anzuwenden sind. In den betreffenden Fällen geht es jedoch im Ergebnis stets um die Auslegung derselben steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften wie bei den übrigen finanzgerichtlichen Verfahren in Datenschutzangelegenheiten. Die beabsichtigte gesetzliche Neuregelung in § 32i Absatz 2 Satz 2 AO soll daher auch solche, sich aus § 32e AO ergebenden Rechtsstreitigkeiten dem Finanzrechtsweg zuweisen.

Nur mit einer einheitlichen Befassung durch die auf Abgabenrecht spezialisierten Finanzgerichte auch in diesen Fällen kann eine einheitliche Rechtsprechung in datenschutzrechtlichen Klageverfahren im Anwendungsbereich der AO und somit auch eine einheitliche Auslegung der maßgeblichen steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften sichergestellt werden.“

4. Grundsatzentscheidung des BFH zur Passivierung bei Rangrücktritt

Der XI. Senat hat im Urteil vom 19.08.2020²⁵³ die bilanzsteuerrechtlichen Folgen einer Rangrücktrittserklärung präzise fortentwickelt. Eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus „sonstigem freien Vermögen“ vorsieht, löst nach zutreffender Ansicht des XI. Senats selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot aus, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtags nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.²⁵⁴

²⁵³ BFH vom 19.08.2020 – XI R 32/18.

²⁵⁴ Vgl. zuvor BFH vom 30.11.2011 – I R 100/10, DB 2012 S. 490; BFH vom 05.04.2014 – I R 34/12; BFH vom 15.04.2015 – I R 44/14, DB 2015 S. 1633; BFH vom 10.08.2016 – I R 25/15, DB 2017 S. 883; Kahlert, DStR 2014 S. 1906; Bitter, ZIP 2015 S. 345; Schmidt, DB 2015 S. 600; Kahlert, DStR 2015 S. 734; Taplan/Baumgartner/Baumgartner, GmbHR 2015 S. 347; Schmidt-Hern, DB 2015 S. 1153; Weber-Grellet, BB 2015 S. 2667; Helios/Kröger, DStR 2015 S. 2478; Westpfahl/Kresser, DB 2016 S. 33; Müller, BB 2016 S. 491; Schmidt, BB 2016 S. 2; Wübbelsmann, DStR 2016 S. 1723; Frystatzki, DStR 2016 S. 2479; Wacker, DB 2017 S. 26.

9. Gesetzgebung: Weitere Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zur Auszahlung finanzieller Hilfen (Bundesregierung)²⁵⁵

Die Bundesregierung hat am 20.01.2021 die vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) vorgelegte Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD beschlossen, die eine Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (COVInsAG) vorsieht.

Hintergrund:

Durch die Folgen der anhaltenden Corona-Pandemie geraten auch Unternehmen in finanzielle Schwierigkeiten, die tragfähige Geschäftsmodelle haben und vor der Pandemie erfolgreich am Markt tätig waren. Der Staat stellt ihnen umfangreiche finanzielle Hilfen zur Verfügung, um Liquiditätsengpässe zu überbrücken. Die Prüfung der Anträge nimmt jedoch Zeit in Anspruch, deshalb sind die Hilfen vielfach noch nicht zur Auszahlung gekommen.

Die nun beschlossenen Änderungen sehen vor, die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht von derzeit 31.01.2021 bis zum 30.04.2021 zu verlängern:

- Die Verlängerung soll den Schuldern zugutekommen, die einen Anspruch auf finanzielle Hilfen aus den aufgelegten Corona-Hilfsprogrammen haben und deren Auszahlung noch aussteht.
- Voraussetzung ist grundsätzlich, dass die Hilfe bis zum 28.2.2021 beantragt wird und die erlangbare Hilfeleistung zur Beseitigung der Insolvenzreife geeignet ist.
- Auf die tatsächliche Antragstellung kommt es ausnahmsweise nicht an, wenn eine Beantragung der Hilfen aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen bis zum 28.2.2021 nicht möglich ist. In diesen Fällen soll auf die Antragsberechtigung abgestellt werden.
- Wie bisher gilt die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht nur, wenn die Krise des Unternehmens pandemiebedingt ist, mit einer Auszahlung der Hilfen zu rechnen ist und hierdurch eine Überlebenschance für das Unternehmen besteht.
- Wenn ein Unternehmen von einem Insolvenzantrag absieht, obwohl die Voraussetzungen für eine Aussetzung nicht vorliegen, handelt die Geschäftsleitung pflichtwidrig. Dies kann sowohl eine Haftung als auch eine Strafbarkeit der Geschäftsleitung begründen. Daran soll auch weiterhin festgehalten werden.

²⁵⁵ **Quelle:** BMJV, Pressemitteilung vom 20.01.2021 (il), zitiert nach NWB

Hinweis:

Das Vorhaben muss noch das weitere Gesetzgebungsverfahren durchlaufen. Die geplanten Regelungen sollen rückwirkend ab dem 1.2.2021 gelten. Das Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG ist laut Gesetzesbegründung nicht betroffen, da sich die Rückwirkung zugunsten der Täterin oder des Täters auswirkt. Die "Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht" können Sie auf der Homepage des BMJV einsehen.

10. Reform des Stiftungsrechts: Das BMJV legt seinen Referentenentwurf vor

Eckpunkte:

Der Referentenentwurf sieht umfassende Änderungen des deutschen Stiftungsrechts vor. Die wesentlichen Eckpunkte sind:

- ◆ die Vereinheitlichung des Stiftungszivilrechts auf Bundesebene im BGB
- ◆ die Einführung eines zentralen Stiftungsregisters mit Publizitätswirkung sowie Meldefiktionswirkung im Sinne des Geldwäschegesetzes,
- ◆ die Einführung einer eigenständigen Haftungsnorm für Stiftungsorgane und Kodifizierung der Business Judgement Rule als Sorgfaltsmaßstab,
- ◆ die Kodifizierung eines umfassenden Ermächtigungskatalogs zur Vornahme von Satzungsänderungen, Zweckänderungen, Umwandlung in eine Verbrauchsstiftung, Zu- und Zusammenlegung sowie die Auflösung der Stiftung.

11. Vereinheitlichung auf Bundesebene und eigenständige Kodifikation

Der Referentenentwurf beinhaltet eine bundeseinheitliche Kodifizierung des Stiftungszivilrechts im BGB. Dies wird dazu führen, dass umfangreiche Kürzungen in den Landesstiftungsgesetzen erfolgen werden und dazu, dass das Bundesstiftungsrecht eigenständiger, d.h. mit weniger Verweisen in das Vereinsrecht an zentraler Stelle im BGB normiert sein wird.

Erfasst sind insbesondere umfangreiche Regelungen zur Organisationsverfassung der Stiftung, zum Stiftungsvermögen, dessen Einteilung in dauerhaft zu erhaltendes Grundstockvermögen und verbrauchbares Vermögen, den Vermögenserhalt, die Vermögens-

verwaltung, besonderen Vorgaben für die Verbrauchsstiftung sowie Voraussetzungen und Ablauf von Satzungs- und Grundlagenänderungen.

12. Stiftungsregister mit Publizitätswirkung

Wissenschaft und Praxis waren sich seit langem einig, es braucht ein Stiftungsregister mit Publizitätswirkung. Umso größer war die Enttäuschung darüber, dass der Diskussionsentwurf der Bund-Länder-Arbeitsgruppe ein solches Register nicht vorgesehen hatte.

Der Referentenentwurf beinhaltet nun das lang ersehnte Stiftungsregister mit Publizitätswirkung (§ 82d BGBRE). Das Register soll beim Bundesamt für Justiz zentral geführt werden und es sollen alle bestehenden und neu errichteten Stiftungen in das Register eingetragen werden. Wesentliche Inhalte des Registers sind Angaben über die vertretungsberechtigten Organe und deren Vertretungsbefugnis sowie Name, Sitz, Grundlagen- und Satzungsänderungen der Stiftung. Stiftungen wird damit endlich der Nachweis der Vertretungsberechtigung im Rechtsverkehr erleichtert werden. Und schließlich soll das Register auch als meldefiktionsfähiges Register im Sinne des § 20 Abs. 2 des Geldwäschegesetzes vorgesehen werden.

Nach erfolgter Eintragung sollen rechtsfähige Stiftungen künftig einen Rechtsformzusatz „e.S.“ bzw. „eingetragene Stiftung“ oder „e.VS.“ bzw. „eingetragene Verbrauchsstiftung“ im Namen tragen, § 82c BGB-RE.