

4|23

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info 

1

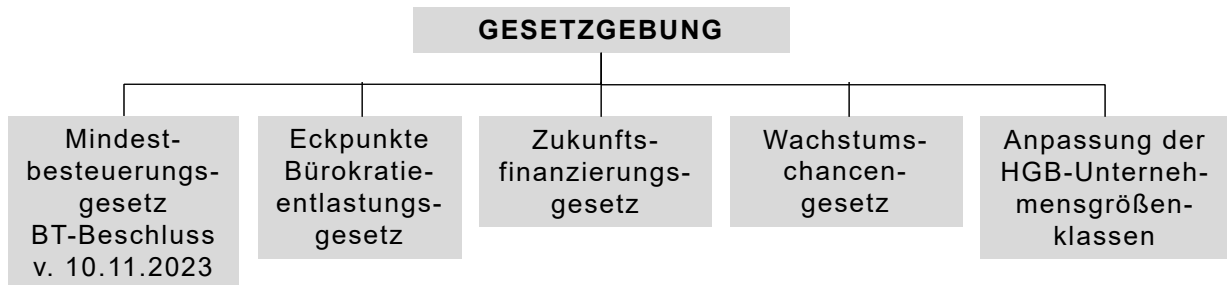
4|23

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

2

AKTUELLE GESETZGEBUNGSVERFAHREN – ÜBERBLICK



3

ECKPUNKTE: BÜROKRATIEENTLASTUNGSGESETZ

- Verringerung der Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege von 10 auf 8 Jahre

BERATUNGSHINWEISE:



Anpassung der Grenzen für die Buchführungspflicht gem. § 141 AO und für die Besteuerung Umsätzen gem. § 20 UStG durch das Wachstumschancengesetz

4

VORBEMERKUNGEN

ÄNDERUNGSFORDERUNGEN DES BUNDESRATS ZUM ZUKUNFTSFINANZIERUNGSGESETZ



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

5

5

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (1) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)

- **Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz**
 - **Begünstigte Subjekte:** nicht steuerbefreite natürliche Personen, KapG, PersG mit **Gewinneinkünften** i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 - 3
 - Herzstück: § 2 **KlimaInvPG**
 - neues **abnutzbares bewegliches** WG des Anlagevermögens oder nachträgliche Anschaffungskosten **hierauf**, mind. 5.000 EUR Anschaffungskosten
 - Einsparkonzept – Verbesserung Energieeffizienz
 - nicht KWK, Fernwärme, fossile Brennstoffe
 - gesetzliche Vorgaben - Nachweispflichten

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

6

6

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (2) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)

- **Klimaschutz-Investitionsprämien-gesetz**
 - **Investitionszeitraum: Beginn** nach dem 31.12.2023 (frühester Beginn) **(geplant: 29.2.2024)** und **Maßnahmenabschluss** vor dem 1.1.2030
 - **Bemessungsgrundlage** max. 200 Mio. EUR/Anspruchsberechtigter und **mindestens 10.000 EUR**
 - **15 % Investitionsprämie (§ 4 Abs. 3)**
 - Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9) **(ab Zeitpunkt der Festsetzung der Investitionsprämie)**

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

7

7

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (3) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - Erhöhung der Freigrenze für **abzugsfähige Geschenke an Geschäftspartner** von 35 EUR auf **50 EUR** für Wj, die nach dem 31.12.2023 beginnen
 - Erhöhung der Grenze für **geringwertige Wirtschaftsgüter** von 800 EUR auf **1.000 EUR** für Anschaffungen nach dem 31.12.2023
 - Änderungen beim **Sammelposten**
 - Bewegliche WG **> 250 EUR, max. 5.000 EUR** AK/HK
 - Verteilung auf **drei Jahre** (statt bisher 5 Jahre)
 - Anschaffung ab 1.1.2024

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

8

8

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (3) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - Erhöhung der Freigrenze für **abzugsfähige Geschenke an Geschäftspartner** von 35 EUR auf **50 EUR** für Wj, die nach dem 31.12.2023 beginnen
 - Erhöhung der Grenze für **geringwertige Wirtschaftsgüter** von 800 EUR auf **1.000 EUR** für Anschaffungen nach dem 31.12.2023
 - Änderungen beim **Sammelposten**
 - Bewegliche WG **> 250 EUR, max. 5.000 EUR** AK/HK
 - Verteilung auf **drei Jahre** (statt bisher 5 Jahre)
 - Anschaffung ab 1.1.2024

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

9

9

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (4) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)

Einkommensteuerliche Änderungen

- Erhöhung max. **Bruttolistenpreis** für **begünstigte Besteuerung Privatanteil bei reinen E-Pkw** von 60.000 EUR auf **80.000 EUR (geplant: 70.000 €)** ab 1.1.2024 („0,25 %-Regelung“) Anschaffung ab 2024
- **Hybridfahrzeugen: Ohne Mindestreichweite ab Anschaffungen 2025**
- Wiedereinführung **degressiver AfA für bewegliche WG** i.H.v. 25 % (max. 2,5fache der linearen AfA) – Anschaffung/Herstellung **nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025**
- Einführung einer **degressiven Gebäude-AfA für Neubauten (Beginn Herstellung/Anschaffung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 – Anschaffung muss im Jahr der Fertigstellung erfolgen)** soweit Nutzung für **Wohnzwecke – 6 % p.a.** (jeweils vom Restwert **Gesamt-ND 33 1/3 J.**)

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

10

10

VORBEMERKUNGEN

**REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCEGESETZ (5)
(BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)**

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - **NEU – Mietwohnungsneubau**
Anpassung der § 7b EStG – Vorgaben
bislang Baukostenhöchstgrenze: 4.800 EUR nunmehr 5.200 EUR
Förderung: 2.500 EUR nunmehr 4.000 EUR
 - Zeitliche Anwendung: Vor 1.10.2029 (bislang vor 1.1.2027)
 - Kombination § 7b EStG + degressiver Gebäude-AfA zulässig.

11

VORBEMERKUNGEN

**REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCEGESETZ (5)
(BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)**
Einkommensteuerliche Änderungen

- Energetische Maßnahmen nach § 35c EStG
 - Beginn mit der Durchführung nach dem 31.12.2023
 - Abschluss vor dem 1.1.2026

- Jahr des Abschlusses: 10 % - höchstens 14.000 EUR
- Jahr nach Abschluss: 10 % - höchstens 14.000 EUR
- Übernächstes Jahr: 10 % - höchstens 12.000 EUR

12

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (5) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)

Einkommensteuerliche Änderungen

- Erhöhung der **Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG** von 20 % auf **50 %**, Anschaffung/Herstellung ab 1.1.2024
- Erhöhung der **Verpflegungspauschbeträge** 14 EUR auf **16 EUR**, 28 EUR auf **32 EUR** ab 2024
- **Erhöhung der Übernachtungspauschale Kfz: 9 EUR (bislang 8 EUR)**
- § 35c EStG: Erhöhung auf 30 % (bislang 20 %) - 2024 / 2025
- Erhöhung **Freibetrag für Betriebsveranstaltungen** 110 EUR auf **150 EUR** ab 2024
- **Aufhebung der Besteuerung der Energiehilfen** – Streichung der §§ 123 - 125 EStG

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (6) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

Einkommensteuerliche Änderungen

- Streckung der **Übergangsregelung für die nachgelagerte Besteuerung von Renten** – Steigerung des steuerpflichtigen Anteils **ab 2023 um jeweils + 0,5 %** statt + 1,0 %:
 - **2023**: 82,5 % statt 83 %,
 - **2040**: 91 % statt 100 %,
 - **100 %** ab Rentenbeginn **2058**

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (7) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - Verlängerung Anwendung **Altersentlastungsbetrag** (maßgeblich: Vollendung des 64. Lj. folgende Kj) – bisher:
 - **2023:** 13,6 %, max. 646 EUR - neu: **14 %**, **max. 665 EUR**
 - **2040:** 0 % (Wegfall) - neu **7,2 %**, **max. 342 EUR**
 - **Wegfall** jetzt erst ab Kj. **2058** (Vollendung 64. Lj. In 2057)

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

15

15

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (8) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - Verbesserung bei der **Thesaurierungsbesteuerung** (§ 34a EStG) ab VZ 2025 (**geplant: 2024**) – vor allem Bemessungsgrundlage (Abs. 2):
 - **Bisher Gewinn § 4 Abs. 1 EStG**
 - **Neu zzgl. GewSt-Aufwand und ESt/SolZ auf den Gewinn**
 - Erhöhung **Freigrenze für Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr.3 EStG** (Rechteüberlassung) von 5.000 EUR auf **10.000 EUR** ab 1.1.2024

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

16

16

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (8) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - Verbesserung bei der **Thesaurierungsbesteuerung** (§ 34a EStG) ab **VZ 2025** – vor allem Bemessungsgrundlage (Abs. 2):
 - **Bisher Gewinn § 4 Abs. 1 EStG**
 - **Neu zzgl. GewSt-Aufwand und ESt/SolZ auf den Gewinn**
 - Erhöhung **Freigrenze für Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr.3 EStG** (Rechteüberlassung) von 5.000 EUR auf **10.000 EUR** ab 1.1.2024

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (9) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - Einführung einer gesetzlichen **Freigrenze für Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** – **weniger als 1.000 EUR Einnahmen** (bisher EStR: 520 EUR) – Ausnahme auf **Antrag (Verlustnutzung)** ab VZ 2024
 - Erhöhung **Freigrenze § 23 EStG** von weniger als 600 EUR auf **weniger als 1.000 EUR** ab **VZ 2024**
 - Abschaffung der **Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG** („**Fünftelregelung**“) für den **Lohnsteuerabzug** ab 2024 (u.a. Jubiläumszuwendungen, Abfindungen) – **Gewährung nur noch im Veranlagungsverfahren**

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (10) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023 + ÄNDERUNGSANTRÄGE)

- **Einkommensteuerliche Änderungen**
 - **Dreijähriger Verlustrücktrag** (Gesamtvolumen 10 bzw. 20 Mio. EUR – **ab 2026: 5 Mio. / 10 Mio.**) – feste Reihenfolge: Vorjahr, zweites Vorjahr, drittes Vorjahr – kein Betragswahlrecht, nur auf Antrag insgesamt kein Rücktrag
 - Erhöhung des **Sockelbetrags beim Verlustvortrag** nach Abzug von 1 Mio. EUR (bzw. 2 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung) von 60 % des verbleibenden Gesamtbetrags der Einkünfte auf **75 % in 2024 – 2027** (ESt, KSt, GewSt) – keine temporäre **Aussetzung der Mindestbesteuerung** beim Verlustvortrag

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

19

19

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (11) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Umsatzsteuerliche Änderungen**
 - Anhebung der Grenzen zur **Ist-Besteuerung** 600.000 EUR **auf 800.000 EUR** ab 2024
 - Aufhebung der **Erklärungspflichten für Kleinunternehmer** i.S.d. § 19 UStG
 - Widerruf **Verzicht § 19 UStG** nur mit Wirkung für Zukunft möglich ab 2024 und Einführung einer Antragsfrist
 - Erhöhung Schwellenwert **quartalsweise Abgabe** der Voranmeldungen von 1.000 EUR auf **2.000 EUR** ab 2024
 - **Ermäßigter Steuersatz für die Lieferung von Gas und Wärme bis 29.2.2024**

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

20

20

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (12) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Umsatzsteuerliche Änderungen**
 - Pflicht zu **elektronischen Rechnungen** zwischen Unternehmern ab 2025 mit **Übergangsregelungen** bis 2028
 - **Übergangsregelungen wurden verlängert**
- **Grunderwerbsteuer**
 - Sicherstellung, dass bei §§ 5, 6 GrEStG und **bis 31.12.2023** erfolgten Übertragungen durch die **Neuregelungen des MoPeG keine negativen Folgen** eintreten – evtl. **Sperrfristen** laufen weiter
 - **Rechtsfähige PersG gelten für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen (2024)**

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (13) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Änderungen im Erbschaftsteuerrecht**
 - Aufnahme von **Grundstücksvermächtnissen** in den Katalog der **beschränkten Steuerpflicht**, soweit inländische Grundstücke vorliegen (BFH-Urt. v. 23.11.2022 – II R 37/19 hatte insofern keine Rechtsgrundlage für beschränkte Stpfl. gesehen)
 - **Klarstellung zum MoPeG**: rechtsfähige Personengesellschaft gilt weiterhin als Gesamthand

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (14) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Änderungen in der Abgabenordnung**
 - Anpassung des § 39 AO wegen des MoPeG: „**rechtsfähige PersG gelten für ertragsteuerliche Zwecke weiterhin als Gesamthand**“ und weitere notwendige Anpassungen ab 1.1.2024
 - Änderung der „Papier“-Meldepflicht für elektronische Kassensysteme zu einer **elektronischen Mitteilungspflicht** (§ 146a AO) – **Meldezeitpunkt** noch ungewiss – aktuell „ausgesetzt (BMF-Schr. v. 6.11.2019 – BStBl I 2019, 1010)

VORBEMERKUNGEN

REGIERUNGSENTWURF WACHSTUMSCHANCENGESETZ (15) (BT-DRUCKS. 20/8628 v. 2.10.2023)

- **Änderungen in der Abgabenordnung**
 - Erhöhung der Grenzen für **Buchführungspflicht**: mehr als 600.000 EUR auf **800.000 EUR Gesamtumsatz** – mehr als 60.000 EUR auf **80.000 EUR Gewinn ab 2024** – entsprechende Anpassung § 241a HGB
 - Einführung einer **Meldepflicht für inländische Steuergestaltungen** – wichtig ist der Anwendungsbereich (**§ 138I Abs. 5 AO**):
 - Umsatzschwelle > 50 Mio. EUR
 - Einkommensschwelle > 2 Mio. EUR
 - Erbfall/Schenkung > 4 Mio. EUR

VORBEMERKUNGEN

STELLUNGNAHME DES BUNDESRATS ZUM WACHSTUMSCHANCENGESETZ VOM 20.10.2023 (1)

- Ersetzen der **Zinshöhen**schranke (§ 4I EStG-E) durch eine neue Regelung für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG-E) und Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG-E) mit Wirkung für den VZ 2023.
- Schaffung einer dem **§ 17 Abs. 2a S. 5 EStG** (gleichmäßige Verteilung von Aufgeldern bei der Ermittlung der Anschaffungskosten für Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG) vergleichbaren **Regelung für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen** in § 6 Abs. 1 Nr. 1c EStG-E.
- Beschränkung der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a EStG (Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) auf **Einlagen** aus dem Privatvermögen.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

25

25

VORBEMERKUNGEN

STELLUNGNAHME DES BUNDESRATS ZUM WACHSTUMSCHANCENGESETZ VOM 20.10.2023 (2)

- Der sog. **Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG**, den die BReg. auf WG mit bis zu 5.000 EUR Anschaffungs- oder Herstellungskosten erweitern will, soll komplett **abgeschafft** werden.
- „Haushaltsverträgliche“ Ausgestaltung der **degressiven Abschreibung** für bewegliche WG des Anlagevermögens (d.h. die Verringerung des Faktors für die Bemessung der degressiven AfA - **bisher**: „*das zweieinhalbfache des bei der AfA in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes*“).
- Aufnahme **konkreter Kriterien** für die Nachweisführung einer **kürzeren Rest-Nutzungsdauer** für AfA-Zwecke bei **Gebäuden** (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG) in § 11c Abs. 1a EStDV-E.
- Verzicht auf die Erleichterungen beim **Verlustrück-/vortrag** nach § 10d EStG-E bzw. § 10a GewStG-E (u.a. keine temporäre Erhöhung der Mindestgewinnbesteuerung).

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

26

26

VORBEMERKUNGEN

STELLUNGNAHME DES BUNDESRATS ZUM WACHSTUMSCHANCENGESETZ VOM 20.10.2023 (3)

- Streichung von **§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG** (Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte bei der Organschaft), da die Regelung seit der Einführung von § 4k EStG nicht mehr notwendig sei.
- In Bezug auf die Aufnahme einer Ergänzung zur Fortgeltung des **Transparenz- und Gesamthandsprinzips** auch für Zwecke der **GrESt** in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E wird auf die entsprechende Forderung in der Stellungnahme zum MinBestRL-UmsG verwiesen.
- Umsetzung der **Klimaschutz-Investitionsprämie** z. B. durch das **Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA)**, d.h. nicht durch die FinVerw der Länder.
- **Verzicht** auf die Verbesserung bei der **Forschungszulage** (Ausdehnung auf den Sachaufwand).

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

27

27

VORBEMERKUNGEN

STELLUNGNAHME DES BUNDESRATS ZUM WACHSTUMSCHANCENGESETZ VOM 20.10.2023 (4)

- Einführung der obligatorischen **eRechnung** im B2B-Bereich erst ab dem **1.1.2027** (bisher: ab dem 1.1.2025) und weitere Nutzung etablierter elektronischer Rechnungsformate (§ 14 UStG-E).
- Erfassung der Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer **KGaA** als schenkungsteuerbarer Vorgang zur Schließung einer Besteuerungslücke bei disquotalen Einlagen in eine KapG (§ 7 Abs. 9 ErbStG-E).
- Verlängerung des **Spitzenausgleichs** über den 31.12.2023 hinaus (§ 10 StromStG, § 55 EnergieStG).
- **Senkung der Stromsteuer** auf das europäische Mindestmaß.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

28

28

VORBEMERKUNGEN

STELLUNGNAHME DES BUNDESRATS ZUM WACHSTUMSCHAN- GESETZ VOM 20.10.2023 (5)

- Änderung der Freigrenzen des § 3 Nr. 72 EStG (Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen) in **Freibeträge (statt Freigrenze)**
- **Keine** Erhöhung der BLP-Grenze bei E-Pkws auf 80.000 EUR
- **Keine** Streichung der Anwendung 1/5-Regelung im Lohnsteuerabzugsverfahren
- Weitergeltung §§ 5, 6, 7 GrEStG für PersG – Gesamthandfiktion auch für die GrESt

VORBEMERKUNGEN

ZEITPLAN WACHSTUMSCHANCENGESETZ



Quelle:
www.haufe.de/steuern

VORBEMERKUNGEN

NEUREGELUNG DER GRÖßENKLASSEN DES HGB

	Kleinst- unternehmen	Kleine Unternehmen	Mittelgroße Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanz- summe	≤ 450.000 EUR (aktuell ≤ 350.000 EUR)	≤ 7,5 Mio. EUR möglich (aktuell ≤ 6 Mio. EUR)	≤ 25 Mio. EUR (aktuell ≤ 20 Mio. EUR)	> 25 Mio. EUR (aktuell > 20 Mio. EUR)
Umsatz- erlöse	≤ 900.000 EUR (aktuell ≤ 700.000 EUR)	≤ 15 Mio. EUR möglich (aktuell ≤ 12 Mio. EUR)	≤ 50 Mio. EUR (aktuell ≤ 40 Mio. EUR)	> 50 Mio. EUR (aktuell > 40 Mio. EUR)
Mitarbeiter	≤ 10 (unverändert)	≤ 50 (unverändert)	≤ 250 (unverändert)	> 250 (unverändert)

Anmerkung:

Abhängig von der **Größenklasse** ergeben sich **Pflichten**, die eine Gesellschaft bei Aufstellung und Veröffentlichung des JA hat (Unternehmensdaten iSd §§ 264, 266 HGB, Rechnungslegung, Prüfungspflicht und Offenlegung).

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

31

31

VORBEMERKUNGEN

AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN BEI UNTERBRINGUNG IN
EINER WOHNGEMEINSCHAFT; BFH-URT. V. 10.8.2023 – VI R 40/20

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten, Kläger seit Jan. 2007 schwerbehindert. Schwerbehindertenausweis: Grad der Behinderung 100 + Merkzeichen G (erheblich gehbehindert), B (Begleitung in öffentlichen Verkehrsmitteln) und H (hilflos). Ab 1.1.2017: Pflegegrad 4 (schwerste Beeinträchtigung der Selbstständigkeit). Seit Nov. 2015: Wohngemeinschaft mit anderen Pflegebedürftigen mit Betreuungsleistungen (§ 24 Abs. 2 WTG NW). 24-stündige Betreuung, Pflege von einem ambulanten Pflegedienst. Monatliche Miete: 250 EUR und (Fest-)Betrag 13.920 EUR (6 x 1.150 EUR + 6 x 1.170 EUR) an die Vermieter für Lebenshaltungskosten, Hilfs- und Betreuungsleistungen. Seit Dezember 2015: (Wohngruppen-)Zuschlag gem. § 38a SGB XI von der Pflegekasse. ESt-Erklärung: § 33 EStG und Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG.
Finanzamt	Behinderten-Pauschbetrag (§33b Abs. 3 S. 3 EStG), aber keine agB, da der Kläger nicht in einem Heim i.S.d. § 1 HeimG bzw. Einrichtung mit Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW wohnt.
FG Köln	Berücksichtigung von Unterbringungskosten i.H.v. 16.920 EUR (12 x 250 EUR + 13.920 EUR) gekürzt um die Haushaltsersparnis als agB. Kein Behinderten-Pauschbetrag gem. § 33b Abs. 3 S. 3 EStG.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

32

32

VORBEMERKUNGEN

REVISION UNBEGRÜNDET

1. Der Anerkennung der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastungen i.S.d. § 33 EStG steht **nicht entgegen**, dass der Steuerpflichtige **nicht in einem Heim** i.S.d. § 1 HeimG bzw. einer – ... – Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot i.S. von § 18 Wohn- und Teilhabegesetz NRW untergebracht ist.
2. Hierbei ist **ohne Bedeutung**, ob die Wohngemeinschaft der Heimaufsicht (§ 15 HeimG), der behördlichen Qualitätssicherung oder einer anderen Form der Überwachung unterliegt. Insofern bedarf es **nicht der Unterscheidung**, ob es sich um eine an-bieterverantwortete Wohngemeinschaft (§ 24 Abs. 3 WTG NW) handelt, die der behördlichen Qualitätssicherung gemäß § 30 Abs. 2 WTG NW unterliegt, oder um eine selbstverantwortete Wohngemeinschaft (§ 24 Abs. 2 WTG NW), bei der die behördliche Qualitätssicherung gemäß § 25 Abs. 2 i.V.m. § 35 WTG NW auf die Angebote der dort tätigen ambulanten (Pfleger-)Dienste beschränkt ist.

(Hervorhebungen des Verfassers)

VORBEMERKUNGEN

SCHENKUNGSTEUER: BINDUNGSWIRKUNG VON WERTFESTSTELLUNGSBESCHIEDEN BEI ZUSAMMENRECHNUNG MEHRERER ERWERBE, BFH-URT. V. 26.7.2023 – II R 35/2

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Erhielt von seinem Vater zum 31.12.2012 schenkweise einen hälftigen Miteigentumsanteil an unbebauten Grundstücken. Feststellungsbeschiede: Anteiliger Wert: 87.392 EUR (wurden bestandskräftig) → Schenkungsteuer: 0 EUR.
2017	Unentgeltlich Erwerb von 400.000 EUR durch einen Forderungsverzicht seitens des Vaters.
Finanzamt	Festsetzung von Schenkungsteuer i.H.v. 9.603 EUR. Vorerwerb ist i.R.d. § 14 ErbStG mit einem Wert von 87.392 EUR zu berücksichtigen
Kläger	Wert des Jahres 2012 ist überhöht. Gegen diesen sei nur deshalb nicht vorgegangen worden, weil die SchSt ohnehin 0 EUR betragen habe.
Nds. FG	Klage unbegründet. Bewertungsbescheide sind Grundlagenbescheide i.S.v. § 171 Abs. 10 S. 1 AO.

VORBEMERKUNGEN

REVISION UNBEGRÜNDET

„Ein gesondert festgestellter Grundbesitzwert entfaltet **Bindungswirkung für alle Schenkungsteuerbescheide**, bei denen er in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließt. Das gilt auch für die Berücksichtigung eines **früheren Erwerbs** nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes.“

(Hervorhebungen des Verfassers)

**BERATUNGSHINWEISE:**

Vorgehen gegen die Bewertung, trotz Steuerbelastung von 0 EUR & Beschwer des Steuerpflichtigen

VORBEMERKUNGEN

EUGH, URT. V. 12.10.2023 – C-670/21, BA GEGEN FINANZAMT X

- Ausgangspunkt: **§ 13c ErbStG a.F.**
- **Anforderungen** an die Immobilie (§ 13c Abs. 3 ErbStG a.F.):
 - zu Wohnzwecken vermietet werden,
 - im **Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums** belegen sind,
 - nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft i.S.d. § 13a ErbStG gehören
- EuGH: Versagung der Begünstigung in Drittstaatenfällen (also nicht EU und nicht EWR) verstößt gegen Art. 63 bis 65 AEUV („Kapitalverkehrsfreiheit“), hier: Kanada
- Auswirkungen auf **§ 13d ErbStG** → Änderung des § 13d ErbStG: Ausdehnung auf Drittstaatenfälle oder Aufhebung der Norm → Wachstumschancengesetz?

HINWEIS AUF ZWISCHEN-UPDATES



Zwischen-Update-Webinar-Termine,
jeweils ab 10.00 Uhr
(Dauer ca. 1 - 2 Stunden)

Fr., 27.01.2023, Prof. Dr. Bert Kaminski
 Fr., 24.02.2023, Dr. Jörg Grune
 Fr., 28.04.2023, Dirk Krohn
 Mi., 17.05.2023, Michael Seifert
 Fr., 28.07.2023, Dr. Jörg Grune
 Do., 17.08.2023, Prof. Dr. Bert Kaminski
 Fr., 27.10.2023, Dirk Krohn

Fr., 08.12.2023, Michael Seifert

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023

37

37

4|23

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 1

Anwendungsfragen zu § 3 Nr. 72 EStG

38

§ 3 NR. 72 EStG

Nach § 3 Nr. 72 EStG sind steuerfrei

„die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in **Einfamilienhäusern** (einschließlich Nebengebäuden) oder **nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von **bis zu 30 kW (peak)** und
- b) von auf, an oder in **sonstigen Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von **bis zu 15 kW (peak)** je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Werden Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (EStG) erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt **steuerfrei** nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 (EStG) **nicht anzuwenden.**“
(Hervorhebungen des Verfassers)

ZEITLICHE ANWENDUNG

- Ab 2022
- Zurechnung:
 - Bilanzierung
 - EÜR



BERATUNGSHINWEIS:

Betriebsausgaben in 2022 mit Bezug auf Zeiträume davor.

GEWST

- Keine Einbeziehung in den Gewbeertrag (gilt auch für Betriebsausgaben)



BERATUNGSHINWEIS:

Erweiterte Grundstückskürzung

PERSÖNLICHE ANWENDUNG

- natürliche Personen
- Mitunternehmerschaften
- Körperschaften

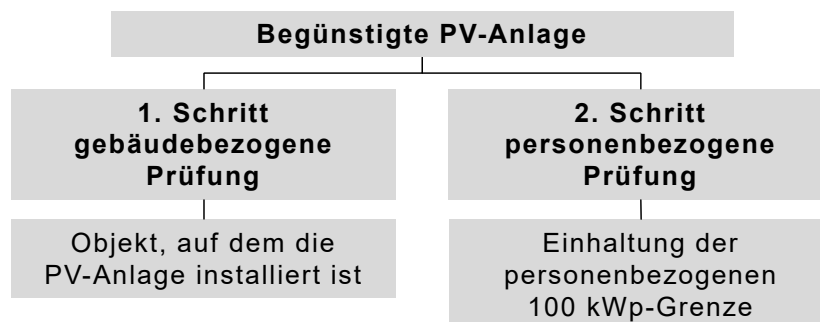


BERATUNGSHINWEIS:
(Mit-)Eigentum

SACHLICHE ANWENDUNG



BERATUNGSHINWEIS:
Betreiberbefreiung



BERATUNGSHINWEIS:
Gewinnerzielungsabsicht & Liebhabereiantrag

OBJEKTBEZOGENE PRÜFUNG

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kW (peak) je Steuerpflichtigem/Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus	30,00 kWp
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus	15,00 kWp je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilien	15,00 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit
Nicht Wohnzwecken dienende Gebäude (z.B. Gewerbeimmobilien mit einer Einheit bzw. ein Garagengrundstück)	30,00 kWp
Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten	15,00 kWp je Gewerbeeinheit

**BERATUNGSHINWEIS:**

Mehrere Gewerbeeinheiten & Nebengebäude

43

SUBJEKTBEZOGENE PRÜFUNG

- Addition
- Freigrenze

**BERATUNGSHINWEIS:**

Einzubeziehende Anlagen

UNTERJÄHRIGER WECHSEL

- Zeitweise Anwendung möglich
- Gewinnerzielungsabsicht als Voraussetzung

44

BUCHWERTÜBERTRAGUNG

- § 6 Abs. 3 oder § 6 Abs. 5 EStG
- Sicherung der deutschen Besteuerung

UMFANG DER STEUERFREIHEIT

- Einnahmen
- Entnahmen
- Nutzung für einen anderen Betrieb
- Teilwertermittlung



BERATUNGSHINWEIS:
Vermeidungsmöglichkeit

- Veräußerung oder Entnahmen



BERATUNGSHINWEIS:
Mögliche Betriebsaufspaltung

INTEGRATION IN EINEN ANDEREN BETRIEB

- I.d.R. eigener Gewerbebetrieb, aber auch Teil eines bestehenden Gewerbebetriebs



BERATUNGSHINWEIS
Abgrenzung

- Ungleiche Betätigung ⇔ Wirtschaftlicher Zusammenhang



BERATUNGSHINWEIS
Verwendung

- Ergänzung und Stützung



BERATUNGSHINWEISE
Kapitalgesellschaft und IAB

§ 7G ESTG

- Neubildung scheidet nach Auffassung der FinVerw aus
- IAB **vor** dem 1.1.2022 → FinVerw: rückwirkende außerbilanzielle Hinzurechnung
- Billigkeitsregelung?

GEWERBLICHE INFIZIERUNG

- Problem für vermögensverwaltende Gesellschaften

- Bagatellgrenze

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zweite Gesellschaft

- Vermeidung der gewerblichen Abfärbung ab 2022

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zwangsentnahme und Entnahmezeitpunkt

§§ 35A UND 35C ESTG

- § 35a EStG: Ausschluss, wenn Betriebsausgaben
- Anwendung des § 35a EStG auf PV-Anlagen nach den allgemeinen Grundsätzen

**BERATUNGSHINWEIS**

Arbeitskosten

- Öffentliche Förderung

**BERATUNGSHINWEIS**

Anwendbarkeit des § 35c EStG

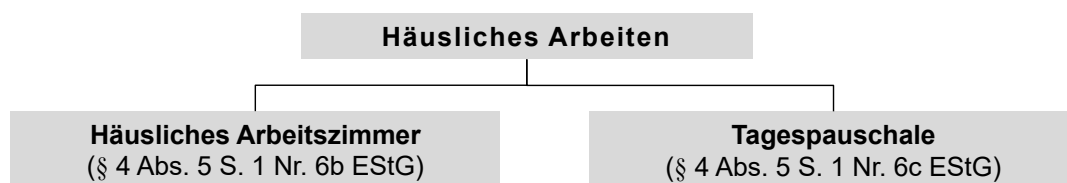
Thema 2

Betriebliche und berufliche Betätigung in der häuslichen Wohnung – BMF zu den Neuregelungen durch das JStG 2022

49

BETRIEBLICHE UND BERUFLICHE BETÄTIGUNG IN DER HÄUSLICHEN WOHNUNG –
BMF ZU DEN NEUREGELUNGEN DURCH DAS JStG 2022

NEUREGELUNGEN DURCH DAS JStG 2022



BERATUNGSHINWEIS:

Zeitlicher Anwendungsbereich → BMF-Schr. v. 15.8.2023

50

HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER (§ 4 ABS. 5 S. 1 EStG)

„Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: ...

6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet. Anstelle der Aufwendungen kann pauschal ein Betrag von **1.260 Euro** (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr abgezogen werden. Für jeden vollen **Kalendermonat**, in dem die Voraussetzungen nach Satz 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro um **ein Zwölftel**; ...“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

„MITTELPUNKT DER GESAMTEN BETRIEBLICHEN UND BERUFLICHEN BETÄTIGUNG“: VOLLER ABZUG

- Beibehaltung der bisherigen Begriffe: häusliches Arbeitszimmer, Kosten der Ausstattung und Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit → BMF-Schr. v. 6.10.2017
- Schwerpunkt: Neuregelungen
- **Unverändert**: Abzug der tatsächlichen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, wenn sich dort der **Mittelpunkt der gesamten** betrieblichen und beruflichen **Betätigung** befindet



BERATUNGSHINWEIS

Aufnahme jüngerer BFH-Rspr.

KEIN ABZUG TATSÄCHLICHER AUFWENDUNGEN OHNE MITTELPUNKT

- Wegfall des Abzugs, wenn nicht Mittelpunkt, aber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht → Abzug der tatsächlichen Aufwendungen ausgeschlossen → Tagespauschale



BERATUNGSHINWEIS

Häusliches Arbeitszimmer als Betriebsvermögen und Entnahme

- Abzug der Tagespauschale nicht vom Vorhandensein eines häuslichen Arbeitszimmers abhängig



BERATUNGSHINWEIS

Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei Fehlen eines „anderen Arbeitsplatzes“?

JAHRESPAUSCHALE I.H.V. 1.260 EUR

- Bei Ansatz der Pauschale entfällt die Ermittlung der tatsächlichen Aufwendungen → keine besonderen Aufzeichnungspflichten gem. § 4 Abs. 7 EStG
- Personenbezogene Anwendung
- Keine Vervielfachung mit der Anzahl der Arbeitszimmer oder der ausgeübten Tätigkeiten
- Abzug der Aufwendungen für Arbeitsmittel, Telefon- und Internetnutzung bleibt unberührt
- Ermäßigung um 1/12 für jeden Kalendermonat
- Zeiten der Nichtbeschäftigung



BERATUNGSHINWEIS

Vorteilhafte Vereinfachungsregelung bei mehreren Tätigkeiten → kein Mindestumfang

TAGESPAUSCHALE (§ 4 ABS. 5 S. 1 EStG)

„Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: ...

6c. Für jeden **Kalendertag**, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **überwiegend** in der häuslichen Wohnung ausgeübt und **keine** außerhalb der häuslichen Wohnung belegene **erste Tätigkeitsstätte aufgesucht** wird, kann für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von **6 Euro** (Tagespauschale), **höchstens 1.260 Euro** im Wirtschafts- oder Kalenderjahr, abgezogen werden. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale **zulässig**, auch wenn die Tätigkeit am **selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte** ausgeübt wird. Der Abzug der Tagespauschale ist **nicht zulässig**, soweit für die Wohnung Unterkunftskosten im Rahmen der Nummer 6a oder des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 **abgezogen werden können** oder soweit ein Abzug nach Nummer 6b vorgenommen wird; ...“
(Hervorhebungen durch Verfasser)

HÖHE, ABGELTUNGSWIRKUNG UND AUFTEILUNG DER TAGESPAUSCHALE

- 6 EUR/Kalendertag → Keine Erhöhung, wenn verschiedene begünstigte Tätigkeiten an einem Tag
- Vereinfachung: Zuordnung zu einer Tätigkeit
- Abzug der Aufwendungen für Arbeitsmittel, Telefon- und Internetnutzung bleibt unberührt

„ÜBERWIEGEND“ UND AUSWÄRTSTÄTIGKEIT

- „Überwiegend“ = mehr als die Hälfte der tatsächlichen täglichen Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung
- Auswärtstätigkeit am selben Tag → Dauer entscheidet
- Fahrtzeiten



BERATUNGSHINWEIS

Nachweis der Abzugsvoraussetzungen

„DAUERHAFT KEIN ANDERER ARBEITSPLATZ“

- Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird



BERATUNGSHINWEIS

Nebeneinander von Entfernungspauschale und keine zeitlich überwiegende Tätigkeit in der häuslichen Wohnung

- Fehlender „anderer Arbeitsplatz“: Weiteranwendung der bisherigen Grundsätze

NEUES TATBESTANDSMERKMAL „DAUERHAFT“ (§ 4 ABS. 5 S. 2 NR. 6B S. 2 EStG)

- Voraussichtliche Dauer der jeweiligen Tätigkeit und Umstände des Einzelfalls
- Prognose, ob dem Stpfl. ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht → ggf. neue Prognose, bei veränderten Umständen
- Tage- oder wochenweise steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung („Pool-Arbeitsplatz“): Abzug nur möglich, wenn die Voraussetzungen des S. 1 erfüllt sind kein Aufsuchen der (ersten) Betriebsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte und zeitliches Überwiegen
- Anderer Arbeitsplatz darf generell nicht zur Verfügung stehen



BERATUNGSHINWEIS

Bemerkenswerte Nichtbeanstandungsregelung und Nachweis

AUSÜBUNG MEHRERER TÄTIG- KEITEN - NEBENTÄTIGKEITEN

- Vorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes für eine der ausgeübten Tätigkeiten schließt den Abzug der Tagespauschale nicht grds. aus

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

- Nichtanwendung der Tagespauschale „soweit“ Unterkunftskosten über die doppelte Haushaltsführung berücksichtigt werden
- Abzug, wenn die Tätigkeit am Ort des eigenen Hausstandes ausgeübt wird
- Überschreiten der Höchstgrenze von 1.000 EUR/Monat (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG: Inland): Tagespauschale auch am Zweitwohnsitz abziehbar.

Thema 3

Auswirkungen eines Verlustrücktrags auf den Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr

61

SYSTEMATISCHE STELLUNG „GESAMTBETRAG DER EINKÜNFTE“

- Definition
- Ehegatten
- Bedeutung der Höhe



BERATUNGSHINWEIS

Mögliche Änderungen durch das Wachstumschancengesetz

62

VERLUST I.S.D. § 10D ESTG

- Begriff des Verlusts
- Auswirkung von Entlastungsbeträgen
- Zweijähriger Verlustrücktrag, der nicht mehr der Höhe nach **beschränkbar** ist →
Drohende Besteuerungsnachteile



BERATUNGSHINWEIS

Künftig dreijähriger Verlustrücktrag?

ERSTATTUNG VON SONDERAUSGABEN

- Zeitpunkt: § 11 EStG
- Verrechnung mit Sonderausgaben der gleichen Art im gleichen VZ
- § 10b Abs. 4b EStG: Erstattungsüberhang
- § 10 Abs. 1 Nr. 2 - 3a EStG → Verrechnung des Überhangs mit der jeweils gleichen Nr.
- Steuerfreie Zuschüsse
- Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist der negative Gesamtbetrag der Einkünfte zuerst um die Hinzurechnung des beantragten Verlustrücktrags auszugleichen und der Kirchensteuererstattungsüberhang im weiteren Ablauf des Berechnungsschemas der R 2 EStR hinzuzurechnen oder unterbleibt eine Hinzurechnung des beantragten Verlustrücktrags im Berechnungsschema?

BFH-URTEIL VOM 3.5.2023 – IX R 6/21, BFH/NV 2023, 1237

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	Natürliche Person, Einzelveranlagung
2015	Negativer GdE zugleich nicht ausgeglichener Verlust i.H.v. 48.322 EUR. Verlustrücktrag des gesamten Betrags auf das Vorjahr. Kirchensteuererstattungsüberhang i.H.v. 61.109 EUR im Jahr 2015 und weitere Sonderausgaben i.H.v. 18.754 EUR. Ansatz eines zVE i.H.v. - 5.967 EUR (./ 48.322 EUR GdE zzgl. 61.109 EUR Kirchensteuererstattungsüberhang abzgl. 18.754 EUR Sonderausgaben)
Finanzamt	Ermittlung des zVE für 2015 unter Hinzurechnung des Verlustrücktrags, zVE i.H.v. 42.355 EUR (./ 48.322 EUR GdE zzgl. 48.322 EUR Verlustrücktrag zzgl. 61.109 EUR Kirchensteuererstattungsüberhang abzgl. 18.754 EUR Sonderausgaben), tarifliche Est i.H.v. 9.486 EUR.
FG München	Stattgabe der Klage, keine Rev.-Zulassung

REVISION BEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Der Verlustrücktrag ist eine Ausnahme von Grundsatz der periodengerechten Besteuerung, die die **ursprüngliche zeitliche Zuordnung ändert** und eine zeitgleiche Berücksichtigung in einer anderen Periode ausschließt.
- Ein steuerungsrelevanter Sachverhalt kann bei leistungsgerechter Besteuerung nur einmal berücksichtigt werden.
- Verfahrensrechtlich ist über Grund und Höhe des Verlustrücktrags **im Rücktragsjahr** zu entscheiden, sodass es inkonsistent wäre, wenn sich die zurückgetragenen Verluste auch im Entstehungsjahr auswirken würden.

BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG

- Konkret: Kirchsteuererstattung → „Austrittswelle“
- Allgemeine Bedeutung
- Max. Verlustrücktrag bis zu einem z.v.E in Höhe von 0 EUR
- Basis-Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge

RENTENVERSICHERUNGS- BEITRÄGE I.S.D. § 10 ABS. 1 NR. 2 ESTG

- Nicht erfasst durch § 10 Abs. 4b EStG
- Rückwirkende Änderung im Zahlungsjahr
- BFH-Urt. v. 7.7.2020 → Übernahme durch die FinVerw

GDE IM JAHR DER VERLUSTVERRECHNUNG

- Negative Einkünfte infolge des Verlustrücktrags nicht mehr Teil des Einkommens des Entstehungsjahrs
- Berücksichtigung im Verlustverrechnungsjahr
- Nur einmalige Berücksichtigung
- Berechnungsprogramme der FinVerw → Rechtsbehelfsverfahren

Thema 4

Zum Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i.S.d. § 15b EStG bei einer Einzelinvestition

STEUERSPARMODELLE AUS „AUSGANGSPUNKT“

- Modelle zur gezielten Nutzung von Verlusten → Antwort des Gesetzgebers: **§ 15a EStG** (Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1979 beginnen)
- Nutzung des Aktivierungsverbots für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV gem. **§ 5 Abs. 2 EStG** → u.a. Film-, Game- und App-Fonds



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung materielle – immaterielle WG

- Zunehmende Nutzung zur **Einkünfteverlagerung** → hohe Steuerausfälle



BERATUNGSHINWEIS

Anlagevermögen

- R. 5.5 Abs. 2 S. 3 EStG: WG, die noch nicht vorhanden waren



BERATUNGSHINWEIS

Fehlende Liebhaberei

§ 15B ESTG ALS (WEITERE) ANTWORT DES GESETZGEBERS

- Keine Änderung des § 5 Abs. 2 EStG
- Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005



BERATUNGSHINWEIS

Verhältnis zu anderen Regelungen

- **BMF-Schr. v. 17.7.2007** zur Sichtweise der FinVerw

ZUM VORLIEGEN EINES STEUERSTUNDUNGSMODELLS I.S.D. § 15B ESTG BEI EINER EINZELINVESTITION

TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN

- **Modellhafte** Gestaltung
- Zur Erzielung von steuerlichen Vorteilen in Form von **negativen Einkünften**
- Kausalität
- 10 % des aufzubringenden Kapitals



BERATUNGSHINWEIS
Planung entscheidend

RECHTSFOLGEN

- Ausschluss des allgemeinen Verlustabzugs und -ausgleichs
- Verrechnung nur mit künftigen Gewinnen aus dem **gleichen Steuerstundungsmodell**



BERATUNGSHINWEIS
Vermeidung der Anwendung

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 586 - 587

73

73

ZUM VORLIEGEN EINES STEUERSTUNDUNGSMODELLS I.S.D. § 15B ESTG BEI EINER EINZELINVESTITION

SINNGEMÄßE ANWENDUNG

- Einkünfte aus **KapV**



BERATUNGSHINWEIS
Verlustnutzung im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer

- Investitionen nach dem **10.11.2005**



BERATUNGSHINWEIS
Rückwirkungsproblematik

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 587 - 588

74

74

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Wann liegt eine „modellhafte“ Gestaltung i.S.v. § 15b EStG zur Versteuerzielung vor?
- Ist dies auch dann der Fall, wenn sich der Investor an einer Gesellschaft beteiligt und sich nicht wie ein passiver Kapitalanleger verhält?

BFH-URTEIL VOM 16.3.2023 – VIII R 10/19, BStBI II 2023, 817

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2006
Klägerin	KG, die vermögensverwaltend und nicht gewerblich geprägt war, und an der die Beteiligten A (Ergebnisanteil: 15,8 %), B (Ergebnisanteil: 83,8 %) und C (stille Beteiligung, Ergebnisanteil: 0,4 %) beteiligt waren. Gesellschaftsvertrag wurde von A und B verfasst. B verfügte über hohe laufende Einkünfte und beauftragte einen RA und StB (R) mit der Entwicklung einer Anlagestruktur zur Schaffung von steuerlichem Verlustverrechnungspotenzial. Ein entsprechendes Konzept hatte R bereits im Juni 2006 (ohne Beauftragung durch die Beteiligten A, B und C) einer Bank vorgeschlagen. Erwerb von fremdfinanzierten luxemburgischen Schuldverschreibungen, die zu jährlich nachschüssigen Zinsen und Bonus bei Endfälligkeit (2016) führen. Finanzierung über ein Bankdarlehen (vorschüssig verzinst) und Disagio; Einheitliche und gesonderte Feststellung: Werbungskosten aus ausländischen Zinsen (Disagio, vorschüssig gezahlte Darlehenszinsen, Rechts- und Beratungskosten; Sonderwerbungskosten Beigeladener C).
Finanzamt	Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i.S.v. § 15b EStG → Feststellung der Verluste gem. § 15b Abs. 3 EStG, keine Feststellung der Sonderwerbungskosten des Beteiligten C.
FG Hessen	Klage hatte keinen Erfolg. Der Erwerb beruhe auf einem vorgefertigten Konzept des Beraters R.

REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- I.R.d. wertenden Gesamtbetrachtung des Streitfalls zum (Nicht-)Vorliegen eines Steuerstundungsmodells i.S.d. § 15b EStG war aufgrund **individueller Anpassungen der Gestaltungsidee** des Erwerbs fremdfinanzierter Schuldverschreibungen kein passives Verhalten der Kapitalanleger gegeben, sodass die Erzielung der negativen Einkünfte nicht (mehr) auf einem **vorgefertigten Konzept** beruhte.
- Ob der **Verlustfeststellungsbescheid** nach § 15b Abs. 4 S. 1 EStG wiederum selbst als Grundlagenbescheid (i.S.d. §§ 171 Abs. 10 S. 1, 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) Bindungswirkung gem. § 182 Abs. 1 AO für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach §§ 179, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO entfaltet und dementsprechend in einem Verlustentstehungsjahr die negativen Einkünfte „**vor** Anwendung des § 15b“ **und** die „**nach Anwendung** des § 15b“ nicht ausgleichsfähigen Verluste festzustellen sind, bedurfte vorliegend keiner Entscheidung.

VERLUSTFESTSTELLUNG

- **Feststellung** eines Steuerstundungsmodells: Verfahren über die einheitliche und gesonderte **Verlustfeststellung** und nicht der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte
- Gesonderte Feststellungen gem. § 15b Abs. 4 S. 1 EStG umfassen **verschiedene Einzelelemente** → **Einheitliche Feststellung** und nicht jeweils verfahrensrechtlich abgrenzbare eigenständige Feststellungen (wie bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen gem. §§ 179 ff. AO)

STEUERSTUNDUNGSMODELL – § 15B ABS. 2 ESTG

„¹Ein Steuerstundungsmodell im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn auf Grund einer **modellhaften Gestaltung** steuerliche **Vorteile** in Form **negativer Einkünfte** erzielt werden sollen. ²Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines **vorgefertigten Konzepts** die **Möglichkeit** geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition **Verluste** mit übrigen Einkünften **zu verrechnen**. ³Dabei ist es ohne Belang, auf welchen Vorschriften die negativen Einkünfte beruhen.“

(Hervorhebungen des Verfassers)



BERATUNGSHINWEIS

Anbieter/Initiator

VORGEFERTIGTES KONZEPT

- Anwender findet zumindest die wesentlichen Grundlagen für das **geplante Vorhaben** vor und kann dieses einsetzen, **ohne** die Strategien und Maßnahmen zur Umsetzung seines Vorhabens entwickeln zu müssen



BERATUNGSHINWEIS

Negativabgrenzung

- Abstrakt entwickelte Investitionskonzeption, auf die der Investor/Anleger „**nur**“ noch **zugreifen** muss
- Einzelinvestition: Verhalten wie ein **passiver Kapitalanleger**



BERATUNGSHINWEIS

Keine Schlechterstellung gegenüber Anlegern in geschlossenen Fonds

SONDERWERBUNGSKOSTEN BEI STILLER BETEILIGUNG

- Beigeladener C
- Versagung der Anwendung des § 15b EStG → Sonderwerbungskosten sind **festzustellen und** als **ausgleichsfähige** Verluste zu berücksichtigen

ABZUG DES DISAGIOS

- § 11 Abs. 2 S. 4 EStG: Abzugsfähigkeit als **Werbungskosten**
- Ausnahme zu § 11 Abs. 2 S. 3 EStG → gleichmäßige Verteilung über die Laufzeit, bei Laufzeit von **mehr als 5 Jahren**



BERATUNGSHINWEIS

Marktüblichkeit des Disagios

Thema 5

Verlustherbeiführung durch Agio
und Anteilsverkauf kein
Gestaltungsmisbrauch

§ 42 AO – MISSBRAUCH VON RECHTLICHEN GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

„(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuerrecht nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem **Einzelsteuergesetz** erfüllt, die der **Verhinderung von Steuerumgehungen** dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen **nach jener Vorschrift**. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs i.S.d. Abs. 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen **angemessenen rechtlichen Gestaltung** entsteht.

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

Hervorhebungen durch Verfasser

UMSETZUNG DURCH DIE RECHTSPRECHUNG

- Wertlose Anteile → symbolischer Veräußerungspreis oder ggf. 0 EUR
- FinVerw: Keine Berücksichtigung → Wertlosigkeit und Umgehung der Ausbuchung
- BFH: Auffassung unzutreffend
- Selbst „Ringtausch“ anerkennt → Kein Anwendungsfall des § 42 AO

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

*Ist ein **Gestaltungsmißbrauch** nach § 42 AO anzunehmen, wenn ein Ehegatte einen einzelnen unter Zahlung eines bewusst überhöhten Aufgeldes erworbenen GmbH-Geschäftsanteil weit unter den Anschaffungskosten an seinen Ehepartner veräußert?*

BFH-URTEIL VOM 3.5.2023 – IX R 12/22, DSTR 2023, 1763

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Kläger	Zusammenveranlagtes Ehepaar. EF gründet eine GmbH (Immobilienwerb und -verwaltung). Kapitalerhöhung mit Nennbetrag 1.000 EUR und Aufgeld von 500.000 EUR (freie Kapitalrücklage). 2015 Veräußerung von 5 % der GmbH-Anteile an den EM, Veräußerungsverlust i.H.v. 475.000 EUR auf Grund des Agios → Geltendmachung i.R.d. TEV
Finanzamt	Gesonderte Betrachtung alter und neuer Anteile → Nichtanerkennung des Verlusts aus der Veräußerung der neuen Anteile → Entstehender Veräußerungsgewinn, Begründung: Fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei der 2. Beteiligung
FG Düsseldorf	Gewinnerzielungsabsicht liegt vor → Abzustellen ist auf sämtliche veräußerte Anteile → Periodenübergreifende Betrachtung bei der Ermittlung der Erfolgsprognose

REVISION UNBEGRÜNDET

- **Klage** trotz der **Steuerfestsetzung auf 0 EUR zulässig** → gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags gem. § 10d EStG
- Veräußerung sämtlicher Geschäftsanteile: **Gewinnerzielungsabsicht** → Diese bezieht sich auf die gesamte Beteiligung an der KapG → Keine **Einzelbetrachtung jedes veräußerten Geschäftsanteils**
- Ermittlung des Veräußerungsverlustes zutreffend: Verhältnismäßige Verteilung des im Zuge der Kapitalerhöhung für den neu geschaffenen Anteil Nr. 25.001 gezahlten Aufgelds von 500.000 EUR auf sämtliche Geschäftsanteile ausgeschlossen. Verlustberücksichtigungsverbote gem. § 17 Abs. 2 S. 6 EStG nicht einschlägig.
- Zahlung eines Aufgelds für den Erwerb des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25.001 sowie dessen kurzfristig spätere verlustauslösende Veräußerung an den Kläger ist **nicht als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten** zu werten.

Klage gegen Nullbescheid

- Steuerfestsetzung auf 0 EUR
- Bindungswirkung des Verlustentstehungsjahres

Liebhaberei

- Gewinnerzielungsabsicht bezieht sich auf die gesamte Beteiligung
- Einzelbetrachtung ausgeschlossen
- Anschaffungskosten auf den jeweiligen Anteil



BERATUNGSHINWEIS

Verzicht auf die Zusammenlegung mehrerer Gesellschaftsanteile

- Wortlaut des § 17 EStG

KEIN GESTALTUNGSMIßBRAUCH

- Ablehnung durch den BFH
- Finanzierungsfreiheit des Gesellschafters
- Entscheidungsfreiheit des Gesellschafters, welchen Gesellschaftsanteil er veräußert
- Ausgleich durch spätere Gewinne
- Veräußerung zu fremdüblichen Bedingungen bedarf keines wirtschaftlichen Grunds

**BERATUNGSHINWEIS**

Unzutreffender Kaufpreis

Gesetzliche Neuregelung

- § 17 Abs. 2a S. 5 EStG
- Gleichmäßige Verteilung über die Anteile
- Bar- und Sachagio

**BERATUNGSHINWEIS**

Mittelbare Zuführung und zeitnahe Veräußerung

Sachagio

- GmbH-Gründungen und Kapitalerhöhungen
- Einlagevorschriften
- Buchwertfortführung
- Einbringungsbilanz vermeiden

**BERATUNGSHINWEIS**

Rückbeziehungsproblematik

- Rücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB

Thema 6

Verfahrensfragen rund um die stille Gesellschaft und zur Angemessenheit der Gewinnbeteiligung einer stillen Gesellschaft

91

VERFAHRENSFRAGEN RUND UM DIE STILLE GESELLSCHAFT UND ZUR ANGEMESSENHEIT DER GEWINNBETEILIGUNG EINER STILLEN GESELLSCHAFT



92

RECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (§§ 230 – 237 HGB)

Typisch stille Beteiligung

- Beteiligungsrecht
- Keine Mitspracherechte

Atypisch stille Beteiligung

- Beschränkung der Haftung auf die Einlage
- Keine explizite gesetzliche Regelung
- Mitspracherecht

BILANZIELLE BEHANDLUNG DER ATYPISCH STILLEN BETEILUNG

Handelsbilanz

Steuerbilanz

STEUERLICHE BEHANDLUNG

Typisch stille Beteiligung

Atypisch stille Beteiligung

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Erwächst der Gewinnfeststellungsbescheid einer Personengesellschaft in Bestandskraft, wenn der stille Gesellschafter nicht in den Kreis der feststellungsbeteiligten Mitunternehmer aufgenommen worden ist?
- Fehlt es an dem für eine Mitunternehmerstellung des stillen Gesellschafters erforderlichen Mitunternehmerrisiko, wenn der Stille weder am Verlust der Gesellschaft noch an den stillen Reserven beteiligt ist?

BFH-URTEIL VOM 4.4.2023 – IV R 19/20, BFH/NV 2023, 1062

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form					
Klägerin	T-KG				
11.11.1983	Errichtung einer stillen Gesellschaft für den Sohn H Bildung auf unbestimmte Zeit, Gewinnanteil beträgt 20 %, keine Teilnahme an einem Verlust.				
Streitjahre 2006 - 2009	Einordnung als typisch stille Gesellschaft durch das Finanzamt und Berücksichtigung der sich wie folgt entwickelnden Gewinnanteile als Betriebsausgaben:				
		2006	2007	2008	2009
	Einlage	1.513.367 EUR	1.722.091 EUR	2.048.050 EUR	2.323.077 EUR
	Gewinnanteil	790.418 EUR	1.364.687 EUR	2.161.282 EUR	1.833.510 EUR
	Gewinnanteil /Einlage	52,23 %	79,25 %	105,53 %	78,93 %
23.11.2018	Kündigung der stillen Gesellschaft				
Ap	Betriebsprüfung sieht Argumente für das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft, berücksichtigt aber weiterhin eine typisch stille Gesellschaft und begrenzt den Abzug als Betriebsausgaben auf max. 35 % des Einlagekontos.				
FG	Das FG geht ebenfalls von einer typisch stillen Gesellschaft aus, lässt aber zusätzliche Betriebsausgaben als angemessen zu.				
Klage	Das Finanzamt nimmt erstmalig an, dass es sich um eine atypisch stille Beteiligung handelt und es zu keinem Betriebsausgabenabzug kommen kann.				

REVISION STATTGEGEBEN

- FG hat das Klageverfahren **nicht** nach § 74 FGO **ausgesetzt**, um den ggf. negativen Abschluss eines Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für die **(a)typisch stille Gesellschaft** abzuwarten.
- Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung muss durchgeführt werden, wenn **zweifelhaft** ist oder es nur möglich erscheint, dass Einkünfte vorliegen, an denen **mehrere Personen** beteiligt sind. Bestandskraft der Gewinnfeststellungsbescheide steht dem nicht entgegen.
- Fehlende Mitunternehmerstellung (erforderliches Mitunternehmerrisiko) des stillen Gesellschafters, wenn der Stille weder am Verlust der Gesellschaft noch an den stillen Reserven beteiligt ist.
- Sollte von einer typisch stillen Beteiligung des H auszugehen sein, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass die bisherigen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen des FG einen **uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug** der Gewinnanteile **nicht rechtfertigen**.

VERFAHRENSRECHTLICHE KLARSTELLUNG

- FinVerw: Typisch stille Gesellschaft, aber gravierende Argumente für atypisch stille Gesellschaft
- Vereinbarung nicht fremdüblich
- Einordnung als typisch stille Gesellschaft schon bestandskräftig
- Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens
- Doppelstöckige PersG-Struktur
- Zweifel an der Form der stillen Gesellschaft
- Gewinnfeststellungsbescheide bestandskräftig → Rückwirkungen auf die stille Gesellschaft

ABGRENZUNGSKRITERIUM ZUR ATYPISCH STILLEN GESELLSCHAFT

- Mitunternehmer
 - Mitunternehmerinitiative
 - Mitunternehmerrisiko
- Beide Merkmale, wenn auch unterschiedlich stark ausgeprägt erforderlich
- Gesellschafterbeitrag

Thema 7

Verlust aus Gesellschafterbürgschaft

101

VERLUST AUS GESELLSCHAFTERBÜRGSCHAFT

EIGENKAPITALERSATZ

- Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG
- Eigenkapitalersatzrecht a.F.: §§ 32a, 32b GmbH
- MoMiG
- BMF-Schreiben v. 5.4.2019:
 - Nachträgliche Anschaffungskosten
 - Vertrauensschutz

102

§ 17 ABS. 2A ESTG (1)

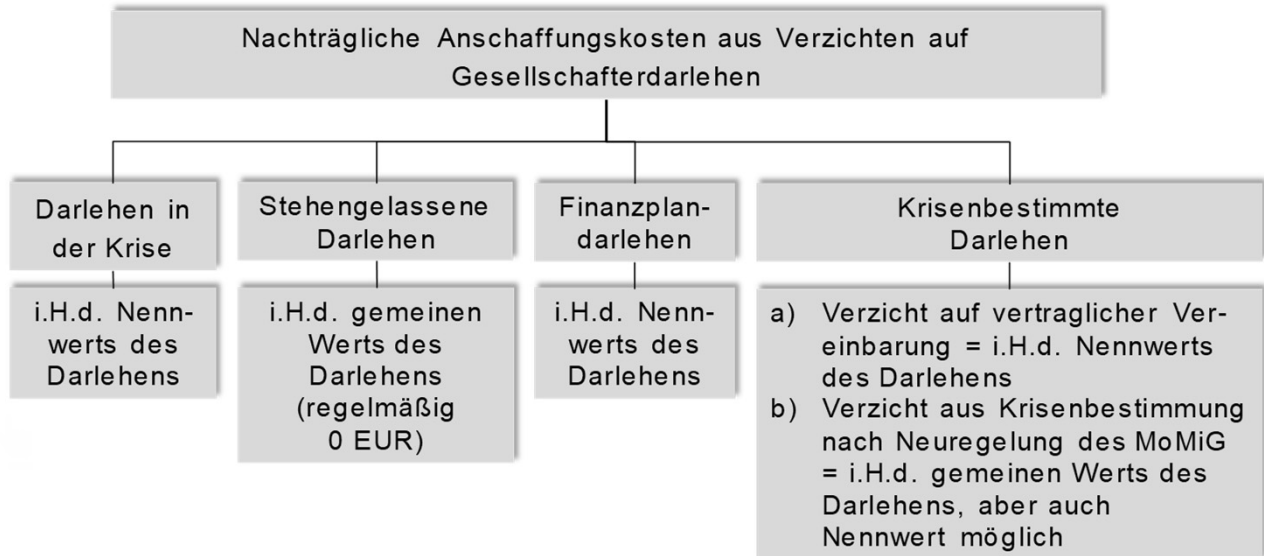
„**Anschaffungskosten** sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile i.S.d. Absatzes 1 zu erwerben. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. Satzes 2 gehören **insbesondere**:

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

§ 17 ABS. 2A ESTG (2)

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

Hervorhebungen durch Verfasser

BMF-SCHREIBEN VOM 7.6.2022**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Ist bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht i.R.d. § 20 EStG jede Kapitalanlage getrennt zu beurteilen oder ist im Fall einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft eine „Gesamtbetrachtung“ von Beteiligung und Bürgschaft vorzunehmen?
- Kann der Ausfall einer Regressforderung aus einer stehengelassenen Bürgschaft, die auch nach der Vertrauensschutzregelung i.R.d. § 17 Abs. 1 EStG nicht zu berücksichtigen ist, weil der gemeine Wert im Zeitpunkt des Stehens mit Null zu bewerten ist, i.R.d. § 20 Abs. 8 EStG mit ihrem nicht werthaltigen Teil (Nennwert) nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden?

VERLUST AUS GESELLSCHAFTERBÜRGSCHAFT

BFH-URTEIL VOM 20.6.2023 – IX R 2/22, DSTR 2023, 1882 (1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form															
Streitjahr	2014														
2009	Gründung GmbH durch Kläger und Bruder mit je 50 % des Stammkapitals von 12.500 EUR														
2010 - 2011	Div. gesamtschuldnerische Bürgschaften des Klägers und seines Bruders für Darlehen der GmbH und Verpfändung eines Wertpapierdepots des Klägers bei der F-Bank														
2012	Insolvenz der GmbH.														
2014	Inanspruchnahme des Klägers <table border="1"> <tbody> <tr> <td>Anteiliges Stammkapital B-GmbH (50 %)</td> <td>12.500,00 EUR</td> </tr> <tr> <td>Inanspruchnahme aus Bürgschaft der F-Bank</td> <td>11.748,53 EUR</td> </tr> <tr> <td>Verwertung des Wertpapierdepots der F-Bank</td> <td>85.525,00 EUR</td> </tr> <tr> <td>Inanspruchnahme aus Bürgschaft der G-Bank</td> <td>110.000,00 EUR</td> </tr> <tr> <td>Zahlung an Insolvenzverwalter</td> <td>15.000,00 EUR</td> </tr> <tr> <td>Zahlung an Vermieter</td> <td>7.262,81 EUR</td> </tr> <tr> <td>Summe</td> <td>247.036,34 EUR</td> </tr> </tbody> </table>	Anteiliges Stammkapital B-GmbH (50 %)	12.500,00 EUR	Inanspruchnahme aus Bürgschaft der F-Bank	11.748,53 EUR	Verwertung des Wertpapierdepots der F-Bank	85.525,00 EUR	Inanspruchnahme aus Bürgschaft der G-Bank	110.000,00 EUR	Zahlung an Insolvenzverwalter	15.000,00 EUR	Zahlung an Vermieter	7.262,81 EUR	Summe	247.036,34 EUR
Anteiliges Stammkapital B-GmbH (50 %)	12.500,00 EUR														
Inanspruchnahme aus Bürgschaft der F-Bank	11.748,53 EUR														
Verwertung des Wertpapierdepots der F-Bank	85.525,00 EUR														
Inanspruchnahme aus Bürgschaft der G-Bank	110.000,00 EUR														
Zahlung an Insolvenzverwalter	15.000,00 EUR														
Zahlung an Vermieter	7.262,81 EUR														
Summe	247.036,34 EUR														

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 631 - 634

107

107

VERLUST AUS GESELLSCHAFTERBÜRGSCHAFT

BFH-URTEIL VOM 20.6.2023 – IX R 2/22, DSTR 2023, 1882 (2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Finanzamt	Verlustanerkennung i.H.v. 23.631,40 EUR (anteiliges Stammkapital und jeweils hälftige Zahlung an Insolvenzverwalter und Vermieter)
FG Düsseldorf	Teilweise Stattgabe der Klage (Stammkapital 60 % von 12.500 EUR sowie Verluste nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG (hälftig wegen Rückgriffsanspruch gegen den Bruder: Zahlungen an die Banken, Verwertung der Wertpapierdepots, Zahlungen an Vermieter und Insolvenzverwalter)

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 631 - 634

108

108

REVISION UNBEGRÜNDET

- Verlust gem. § 17 Abs. 1, 4 EStG i.H.v. 7.500 EUR (hälftiges Stammkapital zu 60 %).
- Ausfall der Bürgschaftsregressforderungen i.H.v. 114.769 EUR = Verlust nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG; Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht ist bei den Einkünften aus KapV i.S.d. § 20 EStG grds. **für jede einzelne Kapitalanlage** getrennt zu prüfen. Aber: „Gesamtbetrachtung“ von Beteiligung und Bürgschaft/ Regressforderung; Fehlen einer Bürgschaftsprovision,
- § 20 Abs. 8 S. 1 EStG steht der Verlustberücksichtigung nicht entgegen,
- Die auf Grundlage der Zahlungs- und Verzichtvereinbarungen geleisteten Zahlungen des Klägers können aufgrund der hälftigen Ausgleichsansprüche gegenüber seinem Bruder (§ 426 BGB) nur zur Hälfte berücksichtigt werden.

ABGRENZUNG § 17 ABS. 1, 4 UND § 20 ABS. 2 EStG

- Finanzamt: Sperrwirkung durch § 20 Abs. 8 S. 1 EStG
- Klare Verneinung durch den BFH
- Forderungsverlust nach gesellschaftsrechtlicher Verstrickung der Bürgerschaft
- Wertverlust bis zum Eintritt der Krise



BERATUNGSHINWEIS:
Vertrauensschutzregelung

EINKUNFTSERZIELUNGSABSICHT

- Prüfung für jede einzelne Kapitalanlage getrennt
- Gesamtbetrachtung von Beteiligung und Bürgschaft/Regressforderung

INNENAUSGLEICH

- Rückgriffsanspruch
- Konsequente Fortführung der bisherigen Rspr.
- Mehrere Bürgen → Ausgleichsanspruch gem. § 426 Abs. 2 BGB



BERATUNGSHINWEIS:
Ausgestaltung der Bürgschaft

Thema 8

Heilung eines „fehlerhaften“ Gewinnabführungsvertrages bei der ertragsteuerlichen Organschaft

113

HEILUNG EINES „FEHLERHAFTEN“ GEWINNABFÜHRUNGSVERTRAGES BEI DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

ORGANSCHAFT ALS AUSNAHME VOM TRENNUNGSPRINZIP

- Kapitalgesellschaften als **selbstständige** Steuersubjekte
- Abweichende Besteuerungsfolgen bei ertragsteuerlicher Organschaft



BERATUNGSHINWEIS

Abweichende Voraussetzungen bei der **umsatzsteuerlichen** Organschaft

114

VORAUSSETZUNG DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT (1)

- Ertragsteuerliche Organschaft: **KSt und GewSt** mit identischen Voraussetzungen
- Vorliegen eines **EAV** mit Mindestlaufzeit von 5 Jahren → drohende „verunglückte Organschaft“, wenn Nichtdurchführung innerhalb dieser Frist; Kündigung nur aus wichtigem Grund innerhalb dieser Frist unproblematisch
- **Zurechnung** der Einkünfte des Organs zum Organträger und dortige Besteuerung
- Steuer- und Zinsbelastung bei **Nichtanerkennung**, weil falsche personelle Zuordnung

**BERATUNGSHINWEIS**

Nichtdurchführung des EAV

- Zivilrechtliche Wirksamkeit → Verlustausgleichsverpflichtung, die nicht beschränkt werden kann

VORAUSSETZUNG DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT (2)**BERATUNGSHINWEIS**

Analoge Anwendung auf die GmbH → Fehlendes Vertragskonzernrecht

- **Haftungsumfang**: Gesamtes Vermögen des Organträgers

**BERATUNGSHINWEIS**

Drohende Haftung

- Auflösung **vorvertraglicher** freier Rücklagen und Abführungssperre für die nach § 268 Abs. 8 HGB für Ausschüttungen gesperrten Beträge
- Erfüllung der allgemeinen Anforderungen an einen Gewinnabführungsvertrag gem. §§ 291 ff. AktG → Schutz von Gläubigern und ggf. vorhandenen Minderheitsgesellschaftern

VORAUSSETZUNGEN DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT (3)

§ 302 Abs. 4 AktG: „Die Ansprüche aus diesen Vorschriften verjähren **in zehn Jahren** seit dem Tag, an dem die **Eintragung der Beendigung** des Vertrags in das Handelsregister nach § 10 des Handelsgesetzbuchs bekannt gemacht worden ist.“

(Hervorhebungen des Verfassers)

- § 17 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG: „Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes in seiner **jeweils gültigen Fassung**“
- Notwendigkeit der Anpassung von bestehenden EAV → § 34 Abs. 10b S. 2 KStG:
 - Nichtbeanstandung, wenn dynamischer Verweis **bis zum Ablauf des 31.12.2013** wirksam vereinbart,
 - Anpassung nicht erforderlich, wenn Organschaft **vor dem 1.1.2015 beendet**



BERATUNGSHINWEIS Zeitliche Übergangsregelung

GRUNDSÄTZLICHE BESTEUERUNGSFOLGEN

- Steuersubjekteigenschaft der Organgesellschaft bleibt erhalten
- Organgesellschaft wird wie ein **unselbstständiger** Teil eines einheitlichen Unternehmens behandelt
- Ermittlung des Einkommens auf Ebene des Organs und **Zurechnung** zum und **Besteuerung** beim Organträger

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Fallen die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft weg, wenn der Steuerpflichtige eine entsprechende Anpassung an die veränderte Anforderung an den Ergebnisabführungsvertrag gem. § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 i.V.m § 34 Abs. 10b S. 2 und 3 KStG nicht bis zum 31.12.2014 vornimmt?
- Kann sich der Stpfl. auf das Wegfallen der gesetzlichen Organschaftsvoraussetzungen infolge der Nichtanpassung berufen, wenn für ihn hiermit Besteuerungsvorteile verbunden sind?

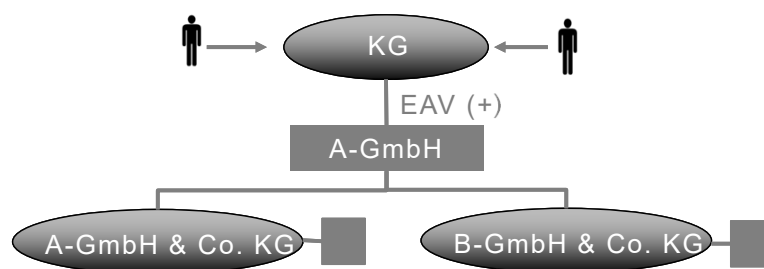
BFH-URTEIL VOM 3.5.2023 – I R 7/20, BFH/NV 2023, 1147

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2007 – 2011
Klägerin	KG, die eine Organschaft mit der A-GmbH begründet hat, die ihrerseits an der B- und der C-GmbH & Co KG beteiligt war. EAV: Mindestlaufzeit von 5 Jahren, erstmalige Kündigung zum 31.3.2008 möglich, Verweis auf § 302 Abs. 1 und 3 AktG. Keine Anpassung des EAV an die gesetzliche Änderung in § 302 Abs. 4 AktG (analog), wie von § 17 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 KStG verlangt, Anwendung der Gewinnabführung. 20.4.2012: Kündigung des EAV zum 31.5.2012 und spätere Eintragung im HR.
Finanzamt	Kein Ansatz von GewSt-Messbeträgen bei der KG aus den Beteiligungen an der A- und B-GmbH & KG. BFH-Urt. v. 22.9.2011: Zwischengeschaltete KapG stehe der „Durchleitung“ anteiliger GewSt-Messbeträge nachgeordneter PersG entgegen. Dies gelte auch, wenn die KapG mit der PersG über eine Organschaft verbunden ist.
FG Münster	Klage hatte keinen Erfolg. Aufgrund der rückwirkend anwendbaren Regelung in § 34 Abs. 10b S. 2 und 3 KStG sei der unzureichende Verweis auf § 302 AktG geheilt → Organschaftsregelungen sind anzuwenden.

REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- Der Eintritt der Heilungswirkung nach den Übergangsregelungen in § 17 Abs. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b S. 2 und 3 KStG n.F. zum gesetzlichen Erfordernis des dynamischen Verweises auf § 302 AktG (§ 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG n.F.) **hängt vom Verhalten des Steuerpflichtigen ab**.
- Deshalb tritt bei Beendigung der steuerlichen Organschaft **vor dem 1.1.2015** die Heilungswirkung gemäß § 34 Abs. 10b S. 3 KStG n.F. **nicht ein**, wenn der Steuerpflichtige durch eine nach außen erkennbare Handlung den Willen äußert, eine **Heilung** des „fehlerhaften“ Gewinnabführungsvertrages **nicht herbeiführen**, sondern die Rechtsfolgen des „fehlerhaften“ Gewinnabführungsvertrages tragen zu wollen.
- Ob die Auslegung des Satzes 3 des § 34 Abs. 10b KStG n.F. als nicht zwingende Heilungsregelung auch aus **verfassungsrechtlichen Gründen** geboten ist, um eine Verletzung des Verbots der echten Rückwirkung zu vermeiden, bedurfte vorliegend **keiner Entscheidung**.

ANMERKUNG: DROHENDER NACHTEIL – KEINE ANRECHNUNG



- BFH-Urt. v. **22.9.2011**: Keine Anrechnung der GewSt-Messbeträge nach § 35 Abs. 2 S. 5, Abs. 3 S. 3 EStG bei zwischengeschalteter KapG; Argument: GewSt-Messbeträge stammen nicht aus KG → Soll auch bei einer Organschaft gelten
- Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewSt und KSt-Belastung + TEV bei der KG
- **Berufung auf Nichtvorliegen** der Organschaft: BFH zulässig, Übergangsregelung Möglichkeit, aber nicht zwingend

STEUERSATZEFFEKT

ESt + SolZ

< oder >

KSt, SolZ, GewSt +
Dividendenbesteuerung beim
Gesellschafter**BERATUNGSHINWEIS**

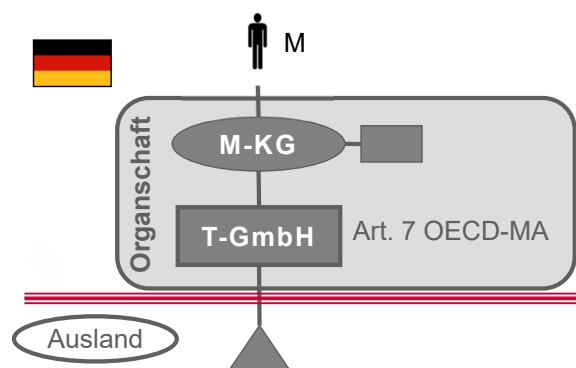
§ 34a EStG prüfen

VERLUSTAUSGLEICH

- Trennungsprinzip ⇔ Zurechnung der Einkünfte
- Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen Organgesellschaft(en) und Organträger
- Verhinderung der Entstehung von Verlustvträgen und damit Verringerung der Gefahr des Untergangs

**ZINSVORTEIL:
„PHASENGLEICHE“
DIVIDENDENVEREINNAHMUNG**

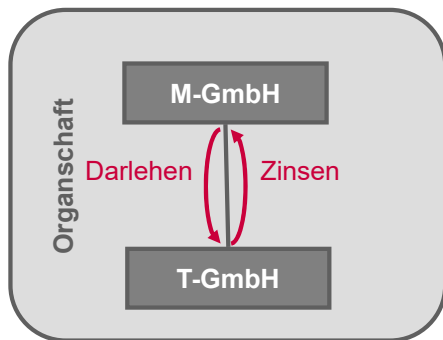
- **BFH-Beschl. v. 7.8.2000**: Keine phasengleiche Vereinnahmung von Dividenden → Nachteil, insb. bei tief gestaffelten Unternehmensstrukturen
- Ergebnisabführung im laufenden Jahr → Zins- und Liquiditätsvorteil sowie die Möglichkeit einer früheren Weiterausschüttung

**DURCHSCHLEUSUNG VON
STEUERFREIEN EINNAHMEN**

Zurechnung der Einkünfte zum
Organträger ⇔ Steuerfreiheit auf Ebene
der M-KG und damit bei M

HEILUNG EINES „FEHLERHAFTEN“ GEWINNABFÜHRUNGSVERTRAGES BEI DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

VERMEIDUNG VON § 8 GEWSTG



Erträge und Aufwendungen dürfen im Organkreis nur einmalig erfasst werden \Rightarrow Hinzurechnung unterbleibt, wenn der Betrag im Gewerbeertrag des Organträgers bereits enthalten ist.

VERMEIDUNG DER VGA-PROBLEMATIK

R 61 Abs. 4 KStR: „VGA an den Organträger sind im Allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen; sie stellen die tatsächliche Durchführung des GAV nicht in Frage. Das gilt auch, wenn eine Personengesellschaft der Organträger ist (R 58) und Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter der Personengesellschaft ausgeschüttet wird. Ein solcher Vorgang berührt lediglich die Gewinnverteilung innerhalb der Personengesellschaft. VGA an außenstehende Gesellschafter sind wie Ausgleichszahlungen i.S.d. § 16 KStG zu behandeln.“

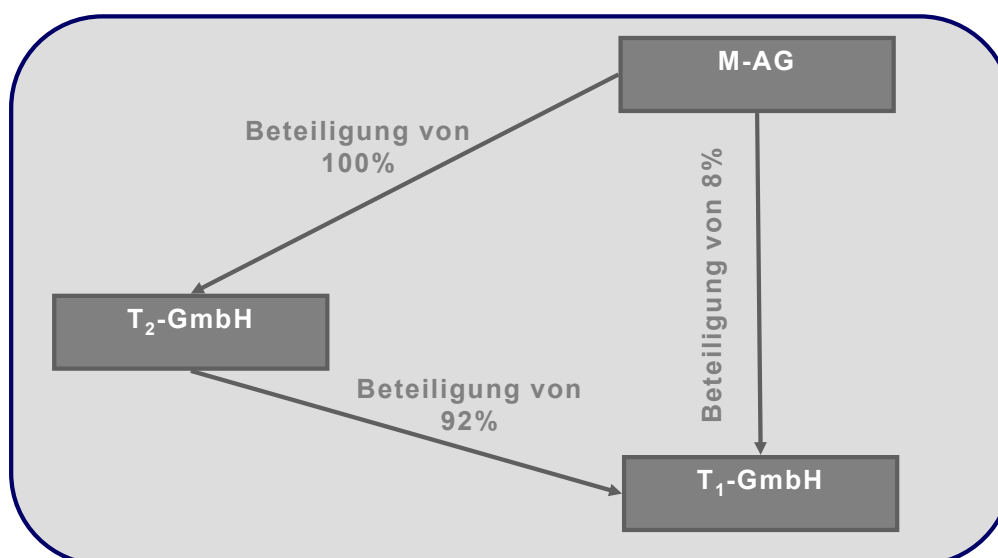
AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 651

125

125

HEILUNG EINES „FEHLERHAFTEN“ GEWINNABFÜHRUNGSVERTRAGES BEI DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

VERHINDERUNG DER STEUERBELASTUNG BEI STREUBESITZ



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 652

126

126

MÖGLICHE (WEITERE) NACHTEILE DER ORGANSCHAFT

- Bei natürlichen Personen als Organträger: Ggfs. Steuersatznachteil, wenn die Gewinne dauerhaft thesauriert werden sollen.
- Das Organ **haftet** für alle Steuerschulden innerhalb des Organkreises gem. § 73 S. 1 AO.
- Bei Beteiligung **außenstehender Gesellschafter**: Notwendigkeit von Ausgleichszahlungen (§§ 304, 305 AktG), Besteuerung auf Ebene des Organs gem. § 16 KStG.
- Grenzen bei der Beendigung: Vorliegen eines wichtigen Grundes bei einer Beendigung innerhalb der 5-Jahresfrist; **Achtung**: „Vergessener“ EAV wirkt zivilrechtlich fort



BERATUNGSHINWEIS

Komplexes Entscheidungsproblem

Thema 9

Vorsteuerabzug bei Betriebsveranstaltungen

BEGRIFF BETRIEBSVERANSTALTUNG

- Ertragsteuern vs. Umsatzsteuer

**BERATUNGSHINWEIS**

Veranstaltungsteilnehmer

- Negativkatalog

**BERATUNGSHINWEIS**

Rechtsfolgen bei Nichtvorliegen einer Betriebsveranstaltung

DIE „110-EUR-GRENZE“

- Ab 1.1.2015 → gesetzlich geändert

**BERATUNGSHINWEIS**

Geplante Erhöhung durch das Wachstumschancengesetz

- Gesetzgeber: Freibetrag und keine Freigrenze

**BERATUNGSHINWEIS**

Freigrenze nach altem Recht

ABSCHN. 1.8. ABS. 4 NR. 6 UStAE

„(...) **Nicht steuerbare Leistungen**, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, liegen vor, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die **Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer** zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird (...). Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstausbübung betrifft (...). Hierzu gehören insbesondere **Zuwendungen** im Rahmen von **Betriebsveranstaltungen**, soweit sie sich im üblichen Rahmen halten. Die **Üblichkeit** der Zuwendungen ist **bis zu einer Höhe von 110 EUR einschließlich Umsatzsteuer je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung** nicht zu prüfen. Satz 2 gilt nicht bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr. Die **lohnsteuerrechtliche Beurteilung** gilt entsprechend; (...)“

Hervorhebungen durch Verfasser

ENTGELTLICHEN LEISTUNG

- Zuwendung als Teil des Arbeitslohns
- Anspruch des Arbeitgebers auf (Mehr-)Arbeit
- Bezug zum Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Mehrarbeit

UNENTGELTLICHEN LEISTUNG

- Zusätzlich und unabhängig vom Lohn
- Umsatzsteuerbar, wenn privater Bedarf
- **BERATUNGSHINWEIS**
Entnahmebesteuerung
- 110 EUR inkl. USt je teilnehmendem Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung
- Aufmerksamkeit

GRUNDSATZENTSCHEIDUNG VOM 9.12.2010

- Dient eine Betriebsveranstaltung lediglich dazu, das **Betriebsklima** etwa durch gemeinsame Freizeitgestaltung zu **verbessern**, liegt ein ausschließlicher Zusammenhang der für die Veranstaltung bezogenen Leistungen zum privaten Bedarf des Personals und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt**.
- Etwas anderes gilt, wenn die Aufwendungen durch die besonderen Umstände der wirtschaftlichen Tätigkeit bedingt sind.

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorrangiges Unternehmensinteresse

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Hat sich das Umsatzsteuerrecht bei der Berechnung der Grenze für das Vorliegen von Aufmerksamkeiten (hier i.R.e. Kochevents als betriebliche Weihnachtsfeier) an der neuen gesetzlichen Regelung in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG zu orientieren?
- Können nur solche Veranstaltungsbestandteile in die Berechnung miteinbezogen werden, welche durch die Teilnehmer unmittelbar konsumiert werden? Haben demnach angemietete Räumlichkeiten und Personal zur Verbesserung des Ambientes unberücksichtigt zu bleiben?

BFH-URTEIL VOM 10.5.2023 – V R 16/21, BFH/NV 2023, 1161

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Kläger	Lud seine Mitarbeitenden im Dezember zu einer Weihnachtsfeier ein. 32 Personen meldeten sich an, von denen 31 tatsächlich teilnahmen. Für die Weihnachtsfeier hatte der Kläger ein Kochstudio angemietet, um dort ein Kochevent zu veranstalten. Die Teilnehmenden hatten unter Anleitung von 2 Köchen gemeinsam das Abendessen zuzubereiten, welches dann gemeinsam verzehrt wurde. Rechnungsbetrag: 3.919,90 EUR zzgl. 744,78 EUR USt für 32 Personen. Kläger macht USt als Vorsteuer geltend.
Finanzamt	Lehnt Vorsteuerabzug ab.
FG Hamburg/BFH	Weist die Klage ab. Begründung: Es handele sich um eine Leistung für den privaten Bedarf des Personals. Keine Zulassung der Rev. BFH lässt nachträglich die Rev. zu.

REVISION UNBEGRÜNDET

- Vorsteuerabzug: **Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz.**
- Dient eine Betriebsveranstaltung allein dazu, das **Betriebsklima** durch eine gemeinsame Freizeitaktivität (z.B. Betriebsausflug oder Weihnachtsfeier) zu verbessern, liegt ein ausschließlicher **Zusammenhang** der bezogenen Leistungen **zum privaten Bedarf** des Personals und damit zu einer Entnahme nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die **nicht** zum Vorsteuerabzug berechtigt. Vorsteuerabzug nur, wenn es sich um eine „Aufmerksamkeit“ i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG handelt.
- Kochevent i.R.d. Weihnachtsfeier = **Teambuilding-Event**, das üblicherweise dazu dienen soll, das Zusammengehörigkeitsgefühl und damit das Betriebsklima zu verbessern. Ein **vorrangiges Unternehmensinteresse** lag nicht vor.
- Um **Aufmerksamkeiten** i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, die ausnahmsweise zum Vorsteuerabzug berechtigen, handelte es sich im Streitfall deshalb nicht, weil die dazu maßgebende **Freigrenze von 110 EUR** je Arbeitnehmer überschritten war.

EUGH RS. MITTELDEUTSCHE HARTENSTEIN

- Festhalten des BFH an der bisherigen Rspr.
- Weitergehender Vorsteuerabzug?
- BFH: Keine Veränderung der Entnahmebesteuerung: Kein Vorsteuerabzug, wenn kein Zusammenhang einer Leistung zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens

„AUFMERKSAMKEITEN“ I.S.D. § 3 ABS. 9A NR. 2 UStG

„Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt

(...)

2. die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.“

- Vorliegen von Aufmerksamkeiten → Abgrenzung zur Lohnsteuer

**BERATUNGSHINWEIS**

Begriff der Aufmerksamkeit

- V R 17/10

**BERATUNGSHINWEIS**

Parallelität ESt und USt

§ 19 ABS. 1 NR. 1A EStG

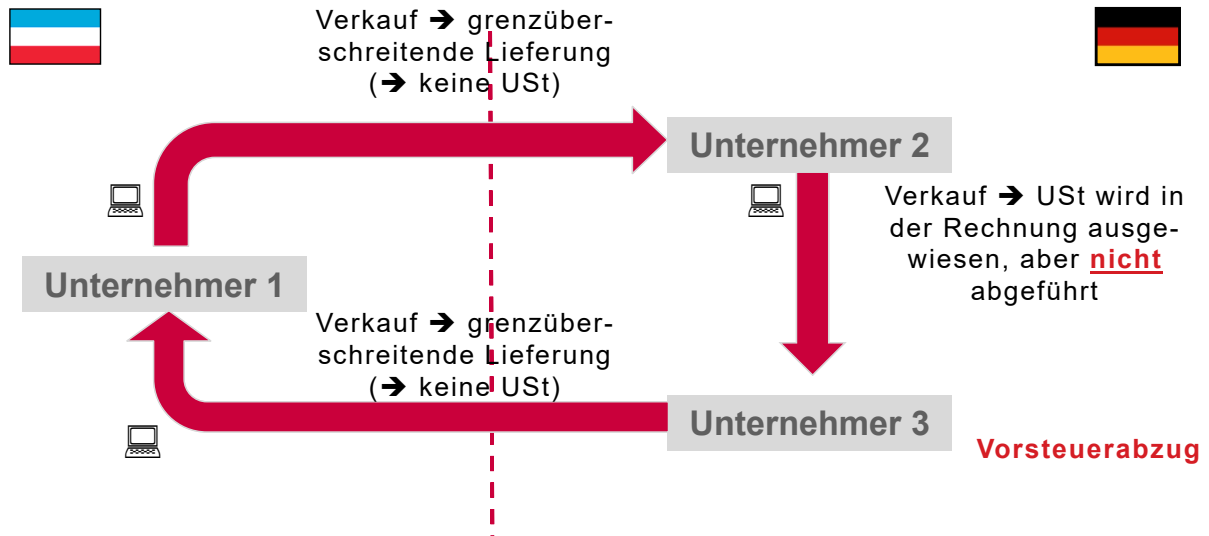
- In § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 3 EStG („soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 EUR je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen“) wurde anstelle der bisherigen **Freigrenze** ein **Freibetrag** eingeführt.
- In Satz 2 wurde geregelt, dass bei der Ermittlung des Freibetrags auch die Aufwendungen für den „äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung“ zu berücksichtigen sind.
- BFH: keine Übernahme der einkommensteuerlichen Änderungen für die USt

**BERATUNGSHINWEIS**

„Sofern“ ↔ „Soweit“

Thema 10**Vorsteuerversagung bei Einbindung in eine Umsatzsteuerhinterziehung**

GRUNDSTRUKTUR: GRENZÜBERSCHREITENDES UST-KARUSSELL



GESETZLICHE REGELUNGEN ZUR EINDÄMMUNG DES UST-BETRUGS

- Haftungsregelung gem. § 25d UStG → Unternehmer auf der Vorstufe haftet, wenn er **wusste oder hätte wissen müssen**, dass der leistende Unternehmer die Steuer aufgrund einer vorgefassten Absicht nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stand gesetzt hat, die Steuer zu entrichten
- Erhebliche verfahrensrechtliche Hürden
- Subjektiver Tatbestand nur schwer nachweisbar

§ 25F UStG (I.F.D. JStG 2019)

„(1) Sofern der Unternehmer **wusste oder hätte wissen müssen**, dass er sich mit der von ihm erbrachten Leistung oder seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder ein anderer Beteiligter auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von USt oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs i.S.d. § 370 AO oder in eine Schädigung des Umsatzsteueraufkommens i.S.d. §§ 26a, 26c einbezogen war, ist Folgendes zu versagen:

- die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 1 Buchstabe b i.V.m. § 6a,
- der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1,
- der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 sowie
- der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4. (...)

(Hervorhebungen des Verfassers)

**BERATUNGSHINWEIS**

Unmittelbare Beteiligung des Unternehmers **nicht** erforderlich

VORLAGEFRAGEN AN DEN EUGH

1. Kann dem zweiten Erwerber eines Gegenstandes der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb versagt werden, weil er wissen musste, dass der ursprüngliche Verkäufer bei der ersten Veräußerung Mehrwertsteuer hinterzog?
2. Falls Frage 1 bejaht wird: Ist die Versagung bei dem zweiten Erwerber betragsmäßig auf den durch die Hinterziehung entstandenen Steuerschaden begrenzt?
3. Falls Frage 2 bejaht wird: Wie berechnet sich der Steuerschaden?

VORSTEUERVERSAGUNG BEI EINBINDUNG IN EINE UMSATZSTEUERHINTERZIEHUNG

EUGH-URTEIL VOM 24.11.2022 – C 596/21, BFH/NV 2023, 253**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2011
Kläger	Ist Unternehmer und erwirbt zum Bruttopreis von 77.000 EUR einen Audi R 8 von einem als W auftretenden Veräußerer (angeblich Inhaber eines Bauunternehmens). Der Kläger traf sich vor Übergabe des Fahrzeugs mit W an einer Anschrift, die die Wohnadresse des W sein sollte. Einen Ausweis ließ er sich nicht vorliegen und prüfte auch nicht, ob sich der angegebene Name an der Hausklingel oder am Briefkasten befand. Im Fahrzeugbrief war W nicht als Halter eingetragen. Es erfolgte eine Rechnung mit USt-Ausweis (12.294,12 EUR) im Namen des W. Dem Kläger war unbekannt, dass sein Vertragspartner unter falschem Namen aufgetreten war und Fahrzeugeigentümer tatsächlich ein Herr C war. Der Kläger zahlte den Kaufpreis in bar an C, der sich als W ausgegeben hatte.
	Dem angeblichen Verkäufer W war das Handeln des C bekannt. Beide rechneten untereinander einen Fahrzeugverkauf zu einem geringeren Betrag ab (brutto 62.000 EUR mit USt-Ausweis). Gegenüber dem Finanzamt wurde nur der Verkauf des C an W umsatzsteuerlich gemeldet (9.899,16 EUR). Der Kläger machte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw geltend.
Finanzamt	Versagt den Vorsteuerabzug i.H.v. 12.294,12 EUR.
FG Nürnberg	Bittet EuGH am 21.9.2021 um Vorabentscheidung mit Hinweis, dass seiner Ansicht nach eine Begrenzung auf den Steuerschaden zu erfolgen habe.
EuGH	Entscheidung v. 24.11.2022 – C-596/21

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 673 - 674

145

145

VORSTEUERVERSAGUNG BEI EINBINDUNG IN EINE UMSATZSTEUERHINTERZIEHUNG

ENTSCHEIDUNG DES EUGH

- Auch dem **zweiten Erwerber** eines Gegenstandes kann der **Vorsteuerabzug versagt werden**, wenn er von einer vom ursprünglichen Verkäufer bei der ersten Veräußerung begangenen MwSt-Hinterziehung Kenntnis **hatte oder hätte haben müssen**.
- Eine Kenntnis des ersten Verkäufers von dieser Hinterziehung ändert daran nichts.
- In diesen Fällen ist dem **zweiten Erwerber der Vorsteuerabzug vollständig** zu versagen, auch wenn der betrügerische Umsatz nur einen Teil der Mehrwertsteuer betraf, die der Staat erheben darf.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2023 | SEITE 675

146

146

NACHFOLGE-URTEIL, FG NÜRNBERG VOM 18.4.2023 – 3 K 345/20

- Versagung des Vorsteuerabzugs ergibt sich – entgegen der Verw.-Auffassung – nicht aus dem Fehlen einer ordnungsmäßigen Rechnung. Kaufvertrag zw. dem Kl. und dem Verkäufer C. Dieser kannte das Handeln des angeblichen Verkäufers W und billigte es (atypischer Fall einer **Verkaufskommission gem. § 3 Abs. 3 UStG**). → Lieferung des C an den W. **Rechnungsstellung** ist dem Grunde nach **richtig**. Da C den gesamten Kaufpreis vereinnahmt hat, ist die **BMG** für die Lieferung des C **der gesamte Kaufpreis**.
- Versagung des Vorsteuerabzugs: **C** in Bezug auf die Lieferung an W **USt hinterzog** und der **Kläger** dies **hätte wissen müssen**. Ein Stpfl. muss alle Maßnahmen ergreifen, die vernünftigerweise von ihm gefordert werden könnten, um sicherzustellen, dass er sich nicht an einer Steuerhinterziehung beteiligte.
- Der Kläger hätte die **Identität des Geschäftspartners** prüfen müssen.
- Vorsteuerabzug ist **nicht betragsmäßig auf den entstandenen Steuerschaden** i.H.d. Differenz **begrenzt**. Vollständige Versagung → Anreiz und Druckmittel

EUGH-RSPR.

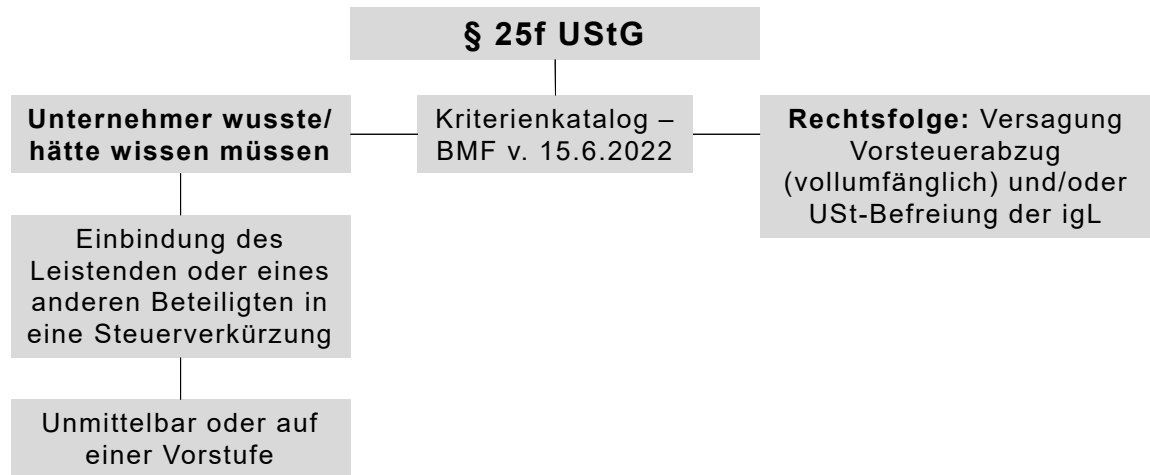
- Stpfl. wusste oder hätte wissen müssen
- Vorhergehende oder nachfolgende Umsatzstufen

KEINE BEGRENZUNG AUF DEN STEUERSCHADEN

- EuGH: Begrenzung nicht geboten, weil der StPfl. motiviert werden müsse, sich nicht an einer Steuerhinterziehung zu beteiligen

**BERATUNGSHINWEIS**

Überkompensation ⇔ Neutralitätsprinzip

BEGANGENE STEUERHINTERZIEHUNG**VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!**

DR. JÖRG GRUNE
Hamburg + Münster



PROF. DR. BERT KAMINSKI
HAMBURG



DIRK KROHN
BURG



DR. MICHAEL MESSNER
HANNOVER



MARKUS PERSCHON
ESCHEBURG



MICHAEL SEIFERT
KÖLN