



GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info



GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

VORBEMERKUNGEN

ERBSTR 2019 VOM 16.12.2019 (1)

- Ersetzt ErbStR 2011, indem viele Erlasse (u.a. koordinierte Länderlasse v. 22.6.2017) aufgenommen werden → viele Änderungen im Detail
- Aufgriffsgrenze von 26 Mio. EUR:
 - Erwerbe vor dem 1.7.2017 zählen mit
 - Gesellschaften, die den 90%-Test des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nicht erfüllen, bleiben unberücksichtigt
- Behaltensfristverstoß: nunmehr obligatorisches Rechtsgeschäft und nicht die zivilrechtliche Wirksamkeit; schädlich nunmehr auch: Einbringung von Anteilen, die Teil eines Pools sind, in Personen- oder Kapitalgesellschaften; gilt auch für Fristberechnungen bei Verkäufen und für die Reinvestitionsklausel
- Nießbrauch ist begünstigtes Betriebsvermögen, wenn der Nießbraucher Mitunternehmer der Personengesellschaft ist
- Wohnungsunternehmen: unverändert – 300 reichen aus (entgegen BFH v. 24.10.2017 – II R 44/15, BStBl II 2018, 358)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020

72

VORBEMERKUNGEN

ERBSTR 2019 VOM 16.12.2019 (2)

- Reinvestitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG): Abschluss des obligatorischen Geschäfts und nicht dessen zivilrechtliche Wirksamkeit
- Entnahmebegrenzung und junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel
- Verschonungsbedarfsprüfung: Auch hinzuerlangtes Vermögen innerhalb der Zehnjahresfrist geht mit seinem Bruttowert ein (✗ Bayern)
- Anwendungskonkurrenz für Begünstigungsvorschriften
- **Schuldzinsen:**
 - Bezug zu begünstigtem Vermögen → § 10 Abs. 6 ErbStG
 - Allgemeine: Voll abzugsfähig, auch bei begünstigtem Vermögen (R E 10.10 ErbStR 2019)
- **Erstattungszinsen:** Geänderte Auffassung – Berücksichtigung nur soweit wie der Steuerbescheid am Todestag bereits vorliegt

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020

73

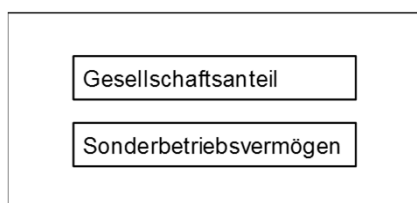
Thema 1

Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG und zum Verhältnis von § 6 Abs. 3 und 5 EStG

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 EStG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 EStG

VORBEMERKUNG

- Buchwertfortführung von elementarer Bedeutung für die (vorweggenommene) Unternehmensnachfolge
- § 7 EStDV a.F. → § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntIG 1999/2000/2002



- Ist auch die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils begünstigt?
- Änderung durch das UntStRefG v. 20.12.2001 und das EU-Amtshilferichtliniengesetz v. 20.12.2016

§ 6 ABS. 3 ESTG

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

(Herv. d. Verf.)

PERSÖNLICHER ANWENDUNGSBEREICH

- Übertragender und Übernehmender:
 - Natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und KapG
 - **Neu:** Stiftungen
- Beachte: Bei **Teil** eines Mitunternehmeranteils und **Aufnahme** in ein Einzelunternehmen **nur natürliche Personen**

**BERATUNGSHINWEIS**

Keine ergänzende Gesetzesauslegung

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

ANWENDUNGSBEISPIELE

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine steuerbefreite Körperschaft (z.B. Stiftung), zu der keine gesellschaftsrechtlichen Verbindungen bestehen. → Die Übertragung erfolgt unter Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG.

Abwandlung:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf die A-GmbH, deren Gesellschafter er ist (verdeckte Einlage). Die Übertragung führt nach dem BFH-Urt. v. 24.8.2000 (IV R 51/98) zu einer Betriebsaufgabe unter Aufdeckung der stillen Reserven. Für A erhöhen sich die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung um den entsprechenden Wert.



BERATUNGSHINWEIS

Einbringung gem. § 20 UmwStG als Alternative prüfen

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

ÜBERTRAGUNG DES GESAMTEN MITUNTERNEHMERANTEILS, § 6 ABS. 3 SATZ 1 ESTG (1)

- Übertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs



BERATUNGSHINWEIS

Finanzverwaltung großzügiger als der BFH

- Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen



BERATUNGSHINWEIS

Zeitlicher Zusammenhang: „zeitliche oder taggleiche Übertragung“

- Insoweit Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

ÜBERTRAGUNG DES GESAMTEN MITUNTERNEHMERANTEILS, § 6 ABS. 3 SATZ 1 ESTG (2)

- Funktionsfähige betriebliche Einheit

BERATUNGSHINWEISE:



- Verbindliche Auskunft, ob „funktionsfähige betriebliche Einheit“ ⇔ Abgrenzung zum Teilbetrieb?
- Zeitliche Abfolge im Übertragungsvertrag regeln

- Gesamtplanbetrachtung bei §§ 16 Abs. 4, 34 EStG



BERATUNGSHINWEIS

Vorgehen bei Abwehr- und Gestaltungsberatung

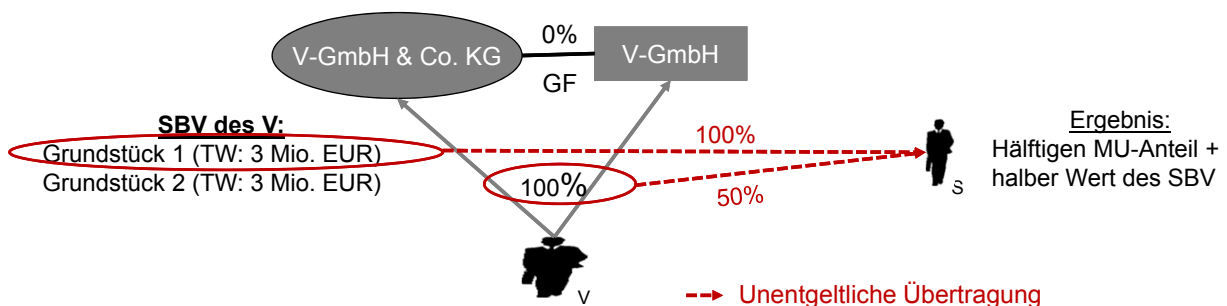
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 7

80

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

ÜBERTRAGUNG EINES TEILS EINES MITUNTERNEHMERANTEILS

Quotale Übertragung: Wirtschaftsgutbezogene Betrachtung, die am **Wert der Wirtschaftsgüter** anknüpft



Entsprechende Geltung für die **unentgeltliche Aufnahme** einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 9

81

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

UNTERQUOTALE ÜBERTRAGUNG VON SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

vorher	nachher	
Schenker	Schenker	Beschenker
Gesellschaftsanteil	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sonderbetriebsvermögen	<input type="checkbox"/>	ggf. <input type="checkbox"/>

- Buchwertfortführung, wenn der übernommene Mitunternehmeranteil mind. 5 Jahre **nicht** veräußert oder aufgegeben wird
- Beachte: Zumindest Zwerganteil des Schenkers



BERATUNGSHINWEIS
Risiko für den Schenker

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 10

82

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

VERÄUßERUNG DES MITUNTERNEHMERANTEILS GLEICHGESTELLTE FÄLLE:

- Veräußerung nur des **Anteils am Gesamthandsvermögen**,
- Veräußerung nur eines **Teils des Anteils** am Gesamthandsvermögen,
- Veräußerung nur des übernommenen **funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens**,
- Veräußerung nur eines **Teils des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens**



BERATUNGSHINWEIS:
Auffassung der FinVerw zweifelhaft

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 11

83

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

WEITERE FÄLLE

- Einbringung gem. §§ 20, 24 UmwStG
- Formwechsel gem. § 25 UmwStG

Rückausnahme
(kumulativ)

Beschenker veräußert die bei der Einbringung erhaltene Beteiligung mind. für 5 Jahre nicht und gibt sie nicht auf

KapG/PersG veräußert den Mitunternehmeranteil bzw. die eingebrachten WG mind. innerhalb der nächsten 5 Jahre nicht



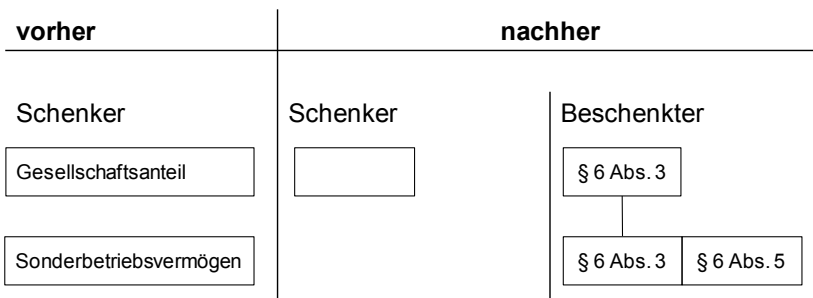
BERATUNGSHINWEIS

Einbringungsfälle und Veräußerungssperre

Unentgeltliche Weiterübertragung unschädlich, auch auf ein anderes BV

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

ÜBERQUOTALE ÜBERTRAGUNG



- Keine Aufteilung des Vorgangs
- Einheitliche Beurteilung nach § 6 Abs. 3 EStG → **Keine Sperrfrist**
- **Isolierte** Übertragung von SBV: **keine Übertragung** des MU-Anteils → § 6 Abs. 5 S. 2 EStG, sonst Entnahme (keine §§ 16 Abs. 4, 34 EStG)

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

UNENTGELTLICHE AUFNAHME EINER NATÜRLICHEN PERSON IN EIN BESTEHENDES EINZELUNTERNEHMEN

- § 6 Abs. 3 S. 1 2. HS. EStG: **Buchwertfortführung**
- **Behaltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG** ist zu beachten, **soweit** das Betriebsvermögen nicht Gesamthandsvermögen, sondern **Sonderbetriebsvermögen** des Einbringenden wird.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 14

86

ZWEIFELSFragen IM ZUSAMMENHANG MIT § 6 ABS. 3 ESTG UND ZUM VERHÄLTNIS VON § 6 ABS. 3 UND 5 ESTG

MITUNTERNEHMERISCHE BETRIEBSAUFSPALTUNG

A ist zu 60 v.H. an der AB-OHG beteiligt, der er auch ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück zur Nutzung überlässt. In 2018 überträgt A die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (sowohl Gesamthandsanteil als auch Sonderbetriebsvermögen) unentgeltlich auf C. Die AC-GbR, in deren Gesamthandseigentum sich das Grundstück nunmehr befindet, überlässt das Grundstück der ABC-OHG entgeltlich zur Nutzung.

- **1. Schritt:** unentgeltliche Teil-Mitunternehmeranteilsübertragung gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG (→ **Buchwertfortführung**)
- **2. Schritt:** Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG (→ **Buchwertfortführung**)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 15

87

Thema 2

Herstellungsbeginn und Zinssatz bei § 6b-Rücklagen

HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN

**PAUSCHALE VORGABEN
ZUR HÖHE DER AFA
FÜR WG**

**HOHE WERTSTEIGERUNGEN
IN ETLICHEN WG
(INSB. IMMOBILIEN)**

→ Entstehung von stillen Reserven

→ Problem im Falle der Veräußerung/Übertragung

ÜBERTRAGUNGEN

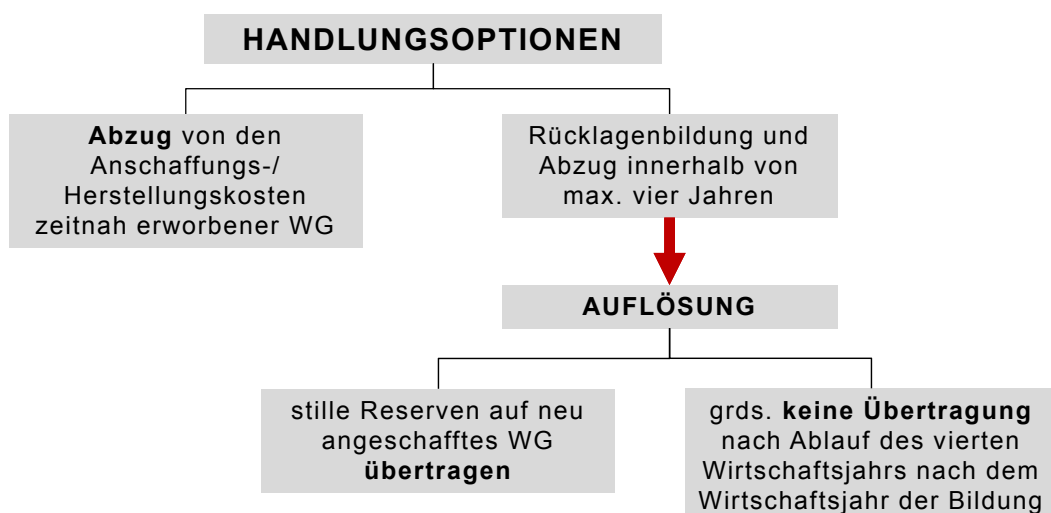
- UmwStG
- Realteilung
- § 6 Abs. 3 EStG
- § 6 Abs. 5 EStG

VERÄUßERUNG

- R 6.6 EStR
- §§ 6b, 6c EStG

VORAUSSETZUNGEN DES § 6b EStG

- **Veräußerung** (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) oder vergleichbarer Sachverhalt
- Unmittelbare Zugehörigkeit von **mind. 6 Jahren** zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (bei § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG → Anwendung von § 6c EStG)
- Nachverfolgung der Abwicklung in der „**Buchführung**“
- Gesellschafterbezogene Betrachtung



VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- **Wann beginnt eine Herstellung** i.S.d. § 6b Abs. 3 EStG als Voraussetzung für die Verlängerung der Zeit für Investitionen i.S.v. § 6b Abs. 3 S. 3 EStG bei Gebäuden?
- Ist der **Zinssatz** gem. § 6b Abs. 7 EStG bei einer nicht erfolgenden Investition i.H.v. 6 % für Veranlagungszeiträume **bis einschließlich 2009 noch verfassungskonform?**

BFH-URTEIL VOM 9.7.2019 – X R 7/17, BFH/NV 2019, 1390

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2009
Kläger	Ermittlung der gewerblichen Einkünfte gem. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG. Bildung einer § 6b-EStG-Rücklage zum 30.6.2005. Diese wurde auf ein in einem späteren Jahr fertiggestelltes Betriebsgebäude übertragen. Für dieses Bauvorhaben beauftragte der Kläger nach dem 6.7.2010 einen Statiker. Der Bauantrag wurde vom Architekten am 15.6.2010 gezeichnet; der Kläger reichte diesen am 22.6.2010 bei der Baubehörde ein. Der Architekt stellte am 20.7.2010 insg. 192 Arbeitsstunden für die Zeit vom 19.5.2009 bis zum 30.6.2010 in Rechnung. Davon betrafen 66,5 Stunden die Vor- und Entwurfsplanung in der Zeit bis zum 30.6.2009. Der Kläger hat erklärt, er sei bereits im Frühjahr 2009 zu dem Ergebnis gekommen, ein neues Betriebsgebäude zu benötigen. Nach internen Vorbesprechungen habe er dem Architekten am 14.5.2009 mündlich den Planungsauftrag erteilt.
Finanzamt	Investitionsfrist endet am 30.6.2009 und kann darüber hinaus nicht verlängert werden. Auflösung der Rücklage zzgl. des Zuschlags von 6 %, der verfassungsgemäß ist.
FG München	Klage ist erfolglos.

HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN

BFH: REVISION IST NICHT BEGRÜNDET

- Verlängerung berücksichtigt, dass die **Herstellung von Gebäuden** erfahrungsgemäß eine **längere Planungs- und Bauzeit** erfordert. Weitere Voraussetzung: Innerhalb der 4-Jahresfrist muss mit der Herstellung des Reinvestitionsobjekts **begonnen** werden → **Dokumentation** der Reinvestitionsabsicht
- Herstellungsbeginn: konkretes Investitionsvorhaben wird „**ins Werk gesetzt**“ → Kann vor Beginn der eigentlichen Bauarbeiten erfolgen; sicheres Indiz: **Bauantrag**; es sei denn, hergestelltes ≠ genehmigtes Gebäude
- „Ins-Werk-Setzen“: Auch **Handlungen im Vorfeld des Stellens des Bauantrags** können ausreichen. Einzelheiten sind höchstrichterlich bislang nicht endgültig geklärt.
- **§ 4 Abs. 2 Satz 5 InvZuIG 2010** führt im Streitfall **nicht zur Verlängerung** der Investitionsfrist, da ein nur der (bloßen) Entwurfsphase zuzurechnender Vertrag nicht ausreicht → Anwendbarkeit kann **offen** bleiben.

HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN

REGULÄRE INVESTITIONSFRIST VON 4 JAHREN

Veräußerte WG	Reinvestitionsgüter
Grund und Boden	Grund und Boden Aufwuchs auf Grund und Boden Gebäude
Aufwuchs auf Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden Gebäude
Gebäude	Gebäude
Nur Personenunternehmen: Anteile an KapG	Anteile an KapG abnutzbare bewegliche WG Gebäude
seit 1.1.2006: Binnenschiffe	Binnenschiffe

VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE VERLÄNGERUNG AUF 6 JAHRE

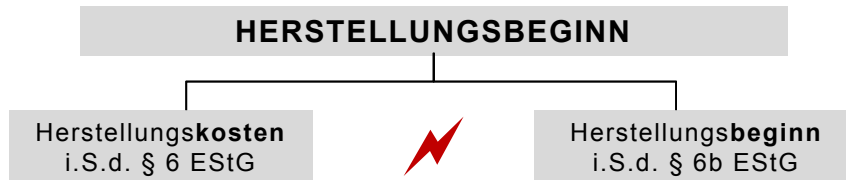
Neu hergestelltes
Gebäude

Baubeginn innerhalb der
4-Jahresfrist

GEBÄUDE

- **Bauwerk** auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das **Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse** gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von eigener Beständigkeit und standfest ist
- Selbstständige Gebäudeteile: ✓
- Ein- und Umbauten bei unbeweglichen WG: ✓
- Erbbaurecht: **Nicht** begünstigt → Anschaffung eines Rechts!
- Erweiterung, Aus- oder Umbau: ✓, aber Abzugsbeschränkung

HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN



HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN

BFH: „INS WERK SETZEN“

- Beantragen der Baugenehmigung, sofern keine wesentlichen Abweichungen
- BFH v. 27.10.1989: Verwendung in negativer Abgrenzung
- U.E. auch schon früher: Einrichtung der Baustelle oder Anlieferung von Material

**BERATUNGSHINWEIS**

Bauantrag ist Chance und Risiko zugleich!

- Neu hergestelltes Gebäude: bisher nicht vorhanden

**BERATUNGSHINWEIS**

Erweiterungen sowie Aus- oder Umbauten

- Offen: Verhältnis zu § 4 Abs. 2 Satz 5 InvZuLG 2010, weil dies vorliegend nicht zu einem abweichenden Ergebnis führte → Keine Entscheidungsnotwendigkeit

HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN

ZINSSATZ I.H.V. 6 % P.A.?

Verzinsung gem.
§ 238 Abs. 1 S. 1 AOPensionsrückstellungen
(§ 6a Abs. 3 EStG)Abzinsung unverzins-
licher VerbindlichkeitenBFH v. 22.5.2019
für Vorauszahlun-
gen **2010**: ✓FG HH v. 31.1.2019
für Vorauszahlungen
2013 und **2015**: **AdV**

BERATUNGSHINWEIS



- Unverändert ausstehende Entscheidung des BVerfG
- Vorliegend Jahr 2009 zu § 6b EStG: BFH ✓
- FG Düsseldorf v. 31.5.2019 zu § 4 Abs. 4a Satz 3 EStG: Verfassungsrechtliche Bedenken sind **nicht** zu übertragen, Rev. unter IV R 19/19

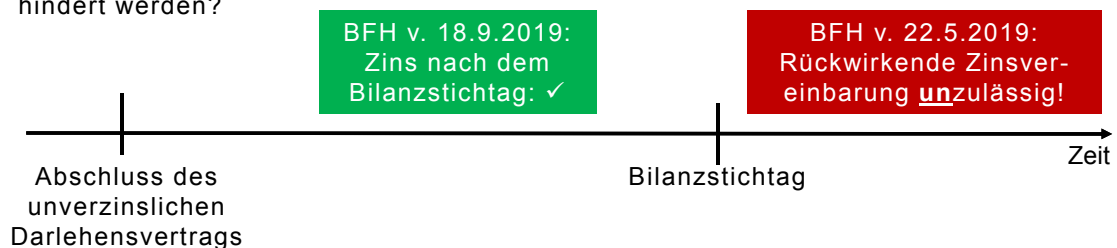
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 28

100

HERSTELLUNGSBEGINN UND ZINSSATZ BEI § 6B-RÜCKLAGEN

NACHTRÄGLICHE VEREINBARUNG EINER VERZINSLICHKEIT

Ausgangspunkt: Unverzinsliches Darlehen → Abzinsungspflicht! Ab welchem Zeitpunkt kann diese durch die **nachträgliche Vereinbarung** einer Verzinslichkeit verhindert werden?



BERATUNGSHINWEIS



Vereinbarkeit einer marktüblich niedrigen Verzinslichkeit an Stelle der Unverzinslichkeit zur Vermeidung der Abzinsung; **Ausnahme**: Gezielte Nutzung des Abzinsungsgewinns (z.B. zum Verlustausgleich)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 31

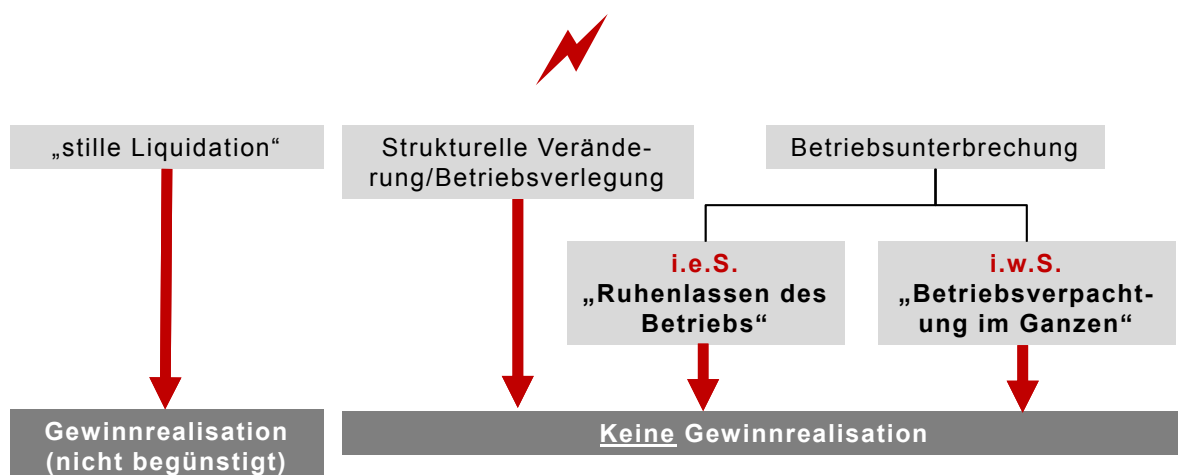
101

Thema 3

Verpächterwahlrecht bei Beendigung unechter Betriebsaufspaltung

VERPÄCHTERWAHLRECHT BEI BEENDIGUNG UNECHTER BETRIEBSAUFSPALTUNG

AUFGABE EINES GEWERBEBETRIEBS: VERÄUßERUNG (§ 16 EStG)



§ 16 ABS. 3B ESTG

„In den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen gilt ein Gewerbebetrieb sowie ein Anteil i.S.d. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 nicht als aufgegeben, bis

1. der Steuerpflichtige die Aufgabe i.S.d. Abs. 3 S. 1 **ausdrücklich** gegenüber dem Finanzamt **erklärt** oder
2. dem Finanzamt **Tatsachen bekannt** werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe i.S.d. Abs. 3 S. 1 erfüllt sind.

...“

(Herv. d. Verf.)

- Betriebsbeendigung führt zur **Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven**
- Dies gilt auch bei einer **Betriebsaufspaltung**: Überlassenes Vermögen der Besitzgesellschaft **und** Anteile an der Betriebsgesellschaft

BEENDIGUNG DER BETRIEBSAUFSPALTUNG**FORMEN DER BETRIEBSAUFSPALTUNG**

„echte“
Betriebsaufspaltung

„unechte“
Betriebsaufspaltung

Problem:
Oft unentdeckt → böse
Überraschung in Bp

Verpächterwahlrecht als Alternative?

- „echte“ Betriebsaufspaltung: ✓
- „unechte“ Betriebsaufspaltung: ?

EINBRINGUNG IN SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

- Buchwertfortführung gem. §§ 20, 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG
- **Voraussetzung:** Einbringung des Mitunternehmeranteils → Mitgliedschaft einschließlich der dinglichen Mitberechtigung am **Gesamthandsvermögen** und etwaiges **Sonderbetriebsvermögen** des einzelnen Mitunternehmers → Wesentliche Betriebsgrundlagen des SBV
- Bisher offen: Sonderbetriebsvermögen des Ausgangsrechtsträgers bei Einbringung eines **Mitunternehmeranteils** in eine PersG?
 - Rz. 24.05 UmwStE: Ausreichend, wenn künftiges SBV der übernehmenden Mitunternehmerschaft (→ Steuerneutralität bleibt erhalten),
 - aber z.T. a.A. in der Literatur → Diese Auffassung wäre für die Stpfl. ungünstiger!

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Gelten die Grundsätze zum **Verpächterwahlrecht** auch bei einer **unechten Betriebsaufspaltung**?
- Reicht es für das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 1 UmwStG aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im **Sonderbetriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft** lediglich in das **Sonderbetriebsvermögen der Zielgesellschaft** überführt werden?

VERPÄCHTERWAHLRECHT BEI BEENDIGUNG UNECHTER BETRIEBSAUFSPALTUNG

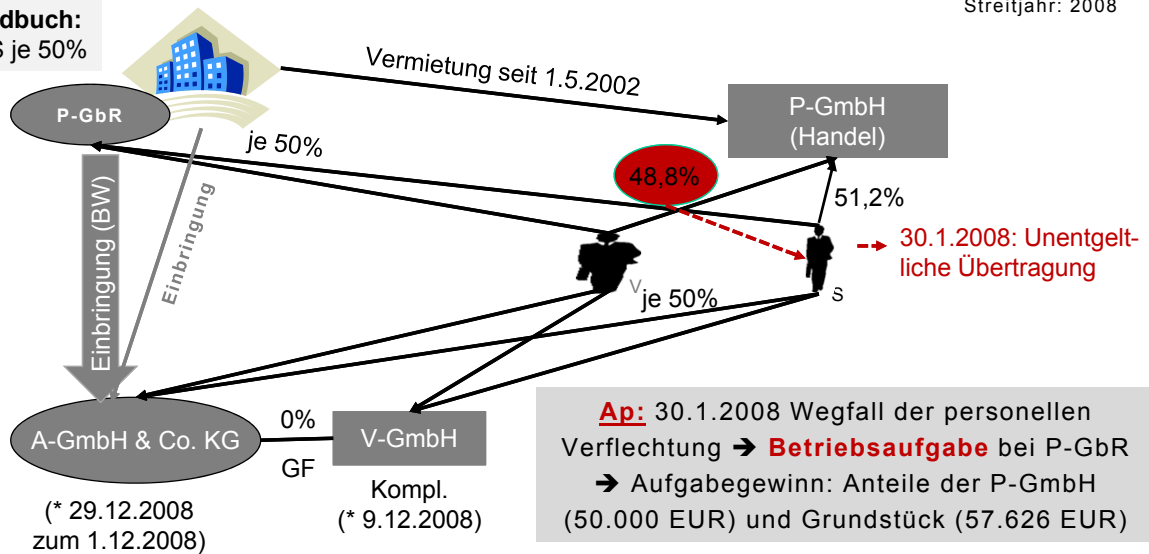
BFH-URTEIL VOM 17.4.2019 – IV R 12/16, BStBI II 2019, 745

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2008
Klägerin	V und S als ehemalige Gesellschafter der P-GbR und hälftige Miteigentümer eines an die P-GmbH vermieteten Gewerbegrundstücks. An der handelbetreibenden GmbH waren V zu 48,8 und S zu 51,2% beteiligt. Infolge der personellen und sachlichen Verflechtung lag eine Betriebsaufspaltung vor. Zum 30.1.2008 überträgt V seine Anteile an der P-GmbH unentgeltlich auf den S. Gründung einer V-GmbH am 9.12.2008, an der V und S zu 50% beteiligt sind. Am 29.12.2008 Gründung einer A-GmbH & Co. KG mit V-GmbH als Komplementär und GF. V und S sind hälftig an der KG beteiligt. Einbringung der Anteile an der P-GbR in die KG zum Buchwert und Einbringung der 50%-Anteile am Grundbesitz.
Finanzamt	Ap: Die zwischen der P-GmbH und P-GbR bestehende Betriebsaufspaltung ist zum 30.1.2008 beendet worden, da die personelle Verflechtung entfallen ist → Betriebsaufgabe der P-GbR → Aufgabegewinn: Anteile der P-GmbH: 50.000 EUR und Grundstück: 57.626 EUR. Anschließend insoweit Einkünfte aus § 21 EStG
FG Baden-Württemberg	Voraussetzungen für die Betriebsaufspaltung sind entfallen → Aufgabegewinn ist anzusetzen.

VERPÄCHTERWAHLRECHT BEI BEENDIGUNG UNECHTER BETRIEBSAUFSPALTUNG

Streitjahr: 2008

Grundbuch:
V & S je 50%



BFH: STATTGABE DER KLAGE

- P-GbR erzielt 2008 durchgehend laufende **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**. Nach Ende der Betriebsaufspaltung durch die Anteilsübertragung im Januar 2008 → **keine Betriebsaufgabe** → Grundsätze der Betriebsverpachtung
- Ausreichend, wenn die dem **Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet** werden. Wird lediglich ein Betriebsgrundstück verpachtet, liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn dieses **die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage** darstellt; insb. bei Groß- und Einzelhandelsunternehmen
- „**unechte**“ **Betriebsaufspaltung** unproblematisch → Gleichbehandlung
- **Umstrukturierung** P-GbR → P-KG: kein Aufgabegewinn → Nichtübertragung der GmbH-Anteile des S auf die KG für die **Buchwertfortführung** unproblematisch. Ausreichend, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft **ins Sonderbetriebsvermögen der Zielgesellschaft** überführt werden; Gesamthandsvermögen nicht erforderlich.

EINBRINGUNG IN SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

- Gerade bei unbeabsichtigter Beendigung der Betriebsaufspaltung: **Flucht in die Betriebsverpachtung** → Vermeidung der Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven

**BERATUNGSHINWEIS**

Bewertung mit den Anschaffungskosten als Obergrenze → oft hohe Werte!

- Vorliegend nur die Überlassung **eines** Grundstücks

**BERATUNGSHINWEIS**

Büroräume und häusliches Arbeitszimmer

- **Absage**, an die Auffassung der FinVerw., dass die **Vermietung keinen Betrieb** begründet, der fortgeführt werden könnte

**BERATUNGSHINWEIS**Gewerblich geprägte PersG häufig vorteilhaft → **Sorgfältige Planung!**

EINBRINGUNG IN DAS SBV BEI § 24 UMWSTG

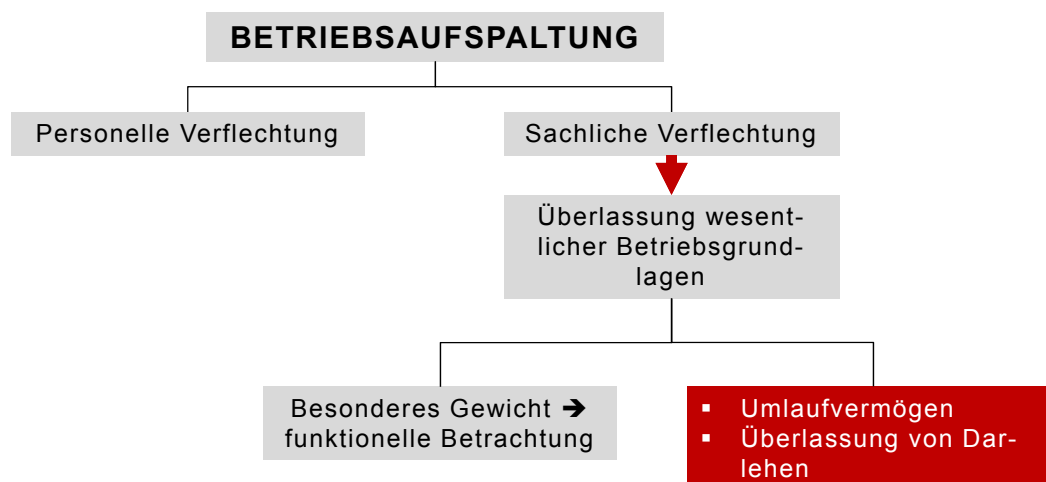
- Einbringung von wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem **SBV der Ausgangsgesellschaft** in das SBV der Zielgesellschaft ausreichend → Bestätigung von Rn 24.05 UmwStE und der h.M. → Absage an die gegenteilige Auffassung
- Offen, ob auch die Einbringung aus dem **Betriebs- in das SBV** ausreichend ist, allerdings kann nichts anderes gelten → „Gewährung von Gesellschaftsrechten“ – Rn 24.05 ✓

Thema 4

Ausfall von Gesellschafterdarlehen und Refinanzierungskosten

PRIVATE VERMÖGENSVERWALTUNG VS. GEWERBEBETRIEB

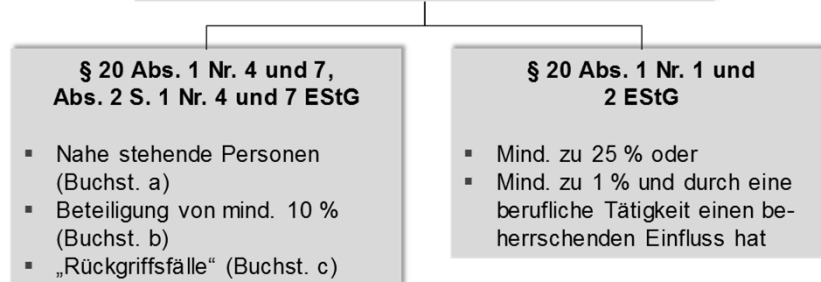
- Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG):
 - Selbstständigkeit
 - Nachhaltigkeit,
 - Gewinnerzielungsabsicht und
 - Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- Rspr.: keine reine Vermögensverwaltung, d.h. Nutzung von Vermögen i.S.e. **Fruchtziehung**, also keine Nutzung von substantiellen Vermögenswerten durch Umschichtung
- Artspezifische Besonderheiten der betroffenen WG
- Vorliegend: Gewerblichkeit durch Darlehensgewährung?



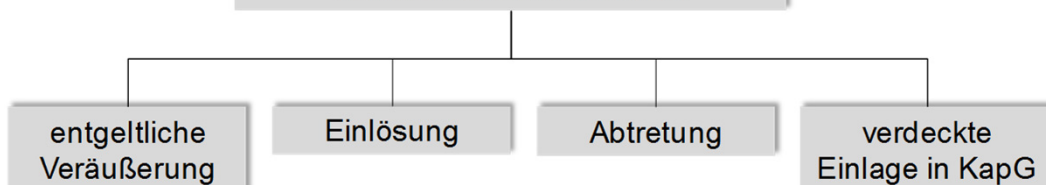
ABGELTUNGSTEUER:

- **WERBUNGSKOSTENABZUGSVERBOT (§ 20 ABS. 9 ESTG) UND**
- **VERLUSTVERRECHNUNGSBESCHRÄNKUNG (§ 20 ABS. 6 ESTG)**

**Ausnahmen von der Anwendung des
Abgeltungsteuersatzes gem. § 32d Abs. 2 EStG
(Auswahl)**

**SUBSTANZBESTEUERUNG PRIVATER (GESELLSCHAFTER-)DARLEHEN**

**Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG
Realisationstatbestände**



VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Stellen **Refinanzierungszinsen** nach dem Ausfall der mit den Refinanzierungsdarlehen finanzierten Kredite des Klägers **Betriebsausgaben** i.R.e. gewerblichen Kreditvergabe dar, weil dem Kläger als zunächst unmittelbarer und später mittelbarer Minderheitsgesellschafter an dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft gelegen war (personelle Verflechtung), **oder Werbungskosten** bei den Einkünften aus KapV?
- Führt der **Ausfall** dieser ausgereichten Darlehen aufgrund der Insolvenz des Darlehensschuldners zu einem entsprechend hohen Verlust?

BFH-URTEIL VOM 9.7.2019 – X R 9/17, BFH/NV 2010, 124 (DStR 2019, 2626)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2010, 2011
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten
2006 - 2008	bis 15.11.2007 unmittelbare Beteiligung Ehemann an der A-GmbH i.H.v. 24 %, danach mittelbare Beteiligung i.H.v. 63,75 % über die B-GmbH (Anteil Ehemann 85 %), Gewährung diverser verzinslicher Darlehen (5 % Zinsen p.a.) von Ehemann an die A-GmbH, Restvaluta 1.546.765 EUR, vereinbarungsgemäß keine Zahlung der Zinsen
2009	Eröffnung Insolvenzverfahren bei A-GmbH zum 1.1.2009, Übertragung von Anteilen A-GmbH auf Investor zum 2.6.2009, mittelbare Beteiligung Ehemann an A-GmbH über B-GmbH (85 %) noch 20,4 %, Verpflichtung Darlehen i.H.v. 725.000 EUR zwei Jahre zu belassen, Aufhebung des Insolvenzverfahrens

AUSFALL VON GESELLSCHAFTERDARLEHEN UND REFINANZIERUNGSKOSTEN

BFH-URTEIL VOM 9.7.2019 – X R 9/17, BFH/NV 2020, 124 (DSTR 2019, 2626)

2010	Eröffnung Insolvenzverfahren bei A-GmbH zum 10.8.2010, Auflösung der A-GmbH und Ausfall der Darlehen des Ehemanns
Kläger	Refinanzierungszinsen für die der A-GmbH gewährten Darlehen werden 2009 - 2011 als Werbungskosten bei KapV angesetzt
Finanzamt	Ab 2.6.2009 Berücksichtigung von nur anteiligen Zinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus KapV bzgl. 725.000 EUR stehen gelassener Darlehen, ab 10.8.2010 keine Berücksichtigung von Werbungskosten, ESt 2009 beträgt 0 EUR
FG Köln	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage für 2009 als unzulässig und für 2010 und 2011 als unbegründet ab

AUSFALL VON GESELLSCHAFTERDARLEHEN UND REFINANZIERUNGSKOSTEN

BFH: AUFHEBUNG FG-ENTSCHEIDUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Darlehensgewährung eines (un)mittelbar beteiligten Gesellschafters ggü. KapG begründet **auch bei beträchtlichem Volumen weder eine sachliche Verflechtung noch eine gewerbliche Tätigkeit**. Keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.
- **Zuordnung** von Refinanzierungszinsen: maßgeblich ist grds. der **bei Schuldaufnahme verfolgte Zweck** der Darlehensgewährung. Erfolgt eine Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter eigenkapitalersetzend, liegen **Beteiligungserträge** (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) vor, sonst **Zinserträge** (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)
- Ein nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigender Ausfall einer Forderung setzt voraus, dass diese **nach dem 31.12.2008 angeschafft oder begründet** wurde. Das **Stehenlassen bewirkt keinen (erneuten) Erwerb**.
- Der **Ausfall** einer Darlehensforderung führt **nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten** i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG bei einer **mittelbare Beteiligung**

ANMERKUNGEN

- Große Bedeutung für die Darlehensgewährung durch Gesellschafter einer KapG
- Refinanzierungszinsen → **fristgerechte Antragstellung** (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)
- Sonderproblem: Darlehen bei **mittelbarer Beteiligung**
- Darlehensgewährung durch Gesellschafter ist private Vermögensverwaltung
- Darlehen **keine wesentliche Betriebsgrundlage** i.S.e. Betriebsaufspaltung

BERATUNGSHINWEISE

- Bestehende Betriebsaufspaltung
- Qualifikation als Betriebsvermögen i.d.R. vorteilhaft



VERANLASSUNGSZUSAMMENHANG

Beteiligungserträge

- Stärkung von Ertragslage und Eigenkapitalbildung
- Eigenkapitalersetzen- den Charakter (Krise bei Gewährung)

BERATUNGSHINWEIS

Fristgerechte Antragstellung



Zinserträge

- Andere Fälle
- Einkunftserzielungsabsicht grds. vermutet

BERATUNGSHINWEISE

- Fehlende Einkunftserzielungsabsicht
- Veränderung von Beteiligungsquoten



Beurteilungswandel im Zeitablauf

DARLEHENS AUSFALL

Unmittelbare Beteiligung

- § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG: nachträgliche Anschaffungskosten → Teileinkünfteverfahren
- keine sofortige Berücksichtigung

Mittelbare Beteiligung

- Keine nachträglichen Anschaffungskosten
- § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG, wenn nach dem 31.12.2008
- Aber: Grenze § 20 Abs. 6 S. 6 EStG n.F.

BERATUNGSHINWEIS



Gefahr des steuerlich nicht berücksichtigten Aufwands

EINDEUTIGKEIT DES REVISIONSANTRAGS

- Einspruch gegen die Jahre 2009 – 2011
- ESt für 2009 auf 0 EUR → FG: Klage mangels Beschwer unzulässig
- Einspruch und Klage hätten sich insoweit **gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags** richten müssen
- Revisionsanträge wurden aber ausdrücklich auf die Jahre 2010 und 2011 beschränkt

BERATUNGSHINWEIS



Revisionsbegründung verlangt eindeutigen Antrag und Aussage zum Umfang der Revision → Einschränkung kann sinnvoll sein (z.B. Kostengründe)

Thema 5

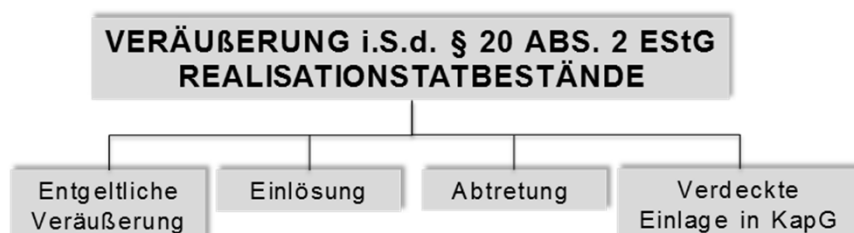
Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft nach Einführung der Abgeltungsteuer

FORDERUNGSVERZICHT ALS VERDECKTE EINLAGE

- **Verdeckte Einlage:** Vermögen wird der KapG außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen (teilweise) unentgeltlich als einlagefähiger Vermögensvorteil zugewendet → materielle und immaterielle, abnutzbare und nichtabnutzbare WG
- **Nicht einlagefähig:** Unentgeltliche Nutzungen und Dienstleistungen
- **Rechtsfolgen:**
 - Bewertung mit dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG
 - Gutschrift auf dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG
- GrS 1/94: Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine **nicht mehr vollwertige Forderung** gegenüber seiner KapG führt bei dieser nur i.H.d. Teilwerts der Forderung, also des werthaltigen Teils der Forderung, zu einer Einlage

EINKÜNFTE AUS KAPITALVERMÖGEN

- Umfassende Neuregelung durch Einführung der Abgeltungsteuer, insbesondere Erfassung von Veräußerungstatbeständen im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG
- Darlehen an eine Kapitalgesellschaft:
 - Zinsen: § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG
 - Veräußerung: § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG

**VERLUSTE AUS PRIVATEN KAPITALFORDERUNGEN**

- Grundsätzlich von § 20 Abs. 2 EStG erfasst
- **Verlustverrechnungsbeschränkung** gem. § 20 Abs. 6 EStG
- BMF v. 18.1.2016: Forderungsverzichte des Gesellschafters fallen nicht hierunter, wenn der Gesellschafter zu mind. 10% an der KapG beteiligt ist.
 - **Werthaltiger Teil**: Saldierung Forderung und Anschaffungskosten → Gewinn: 0
 - **Nichtwerthaltiger Teil**: steuerlich unbeachtlicher Forderungsausfall
- BFH v. 24.10.2017: Nach Einführung der Abgeltungsteuer führt der endgültige Ausfall einer Forderung zu einem **steuerlich anzuerkennendem Verlust** (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 S. 2, Abs. 4 EStG)

PRESSEMITTEILUNG NR. 77 DES BFH V. 20.12.2017

„Inwieweit diese Grundsätze auch für einen **Forderungsverzicht oder** etwa den Verlust aus der **Auflösung** einer Kapitalgesellschaft gelten, hatte der BFH nicht zu entscheiden. Auch in diesem Bereich dürfte jedoch die mit der Abgeltungsteuer eingeführte Quellenbesteuerung die **traditionelle Beurteilung von Verlusten beeinflussen.**“

(Herv. d. Verf.)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Führt der Verzicht des Gesellschafters auf den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung gegen die KapG nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem gem. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG steuerlich zu berücksichtigenden Forderungsausfall?

FORDERUNGSVERZICHT EINES GESELLSCHAFTERS EINER CAPITALGESELLSCHAFT NACH
EINFÜHRUNG DER ABGELTUNGSTEUER

BFH-URTEIL VOM 6.8.2019 – VIII R 18/16, BFH/NV 2020, 52

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Kläger	Eheleute; Ehemann war mit 48,15 % an einer GmbH beteiligt
2010	Die weiteren Anteilseigner an der GmbH (AG und B-GmbH) treten ihre Forderungen ggü. der überschuldeten GmbH (Nennwert 801.768,78 EUR) an den Ehemann und einen weiteren Gesellschafter ab. Kaufpreis des Klägers: 364.154,60 EUR. Abschluss eines Darlehensvertrags über 801.768,78 EUR zwischen dem Kläger und der GmbH (Ende der Laufzeit 31.12.2015) Gleichzeitiger Verzicht des Klägers i.H.v. 275.000 EUR ohne Rangrücktritt
Steuererklärung 2010	Anlage KAP: Zinsen i.H.v. von 3.470 EUR für die Finanzierung des Kaufpreises der Forderung und Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG beantragt
Finanzamt	Teilweise Anerkennung der Zinsaufwendungen, i.R.e. Einspruchsverfahrens werden nachträglich die vollen Zinsaufwendungen anerkannt.
Klageverfahren	Klageerhebung wegen weiterer Aufwendungen (nicht mehr streitig). Erstmalige Geltendmachung eines Veräußerungsverlusts i.H.v. 119.625 EUR aufgrund des Teilverzichts auf das Darlehen. Begründung: Erwerb der Forderung sei zu 43,5 % (275.000 für Nennwert 801.768 EUR) entgeltlich erfolgt, deshalb seien 43,5 % des Verzichts von 275.000 EUR als negative Kapitaleinkünfte zu erfassen.
FG Berlin-Brandenburg	Abweisung der Klage

FORDERUNGSVERZICHT EINES GESELLSCHAFTERS EINER CAPITALGESELLSCHAFT NACH
EINFÜHRUNG DER ABGELTUNGSTEUER

BFH: REVISION IST NICHT BEGRÜNDET

- Verzicht des Gesellschafters auf den **nicht werthaltigen** Teil seiner Forderung gegen die KapG = Abtretung → Abgeltungsteuer: gem. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG **steuerlich zu berücksichtigender Forderungsausfall**. Keine Einlage
- Ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster, unbedingter Verzicht eines Gesellschafters führt nur insoweit zu einer **Einlage** i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG, wie der Gesellschafter auf den **werthaltigen Teil** der Forderung **verzichtet**.
- Einlage: Der **Verzichtsbetrag** muss den Nennwert des **nicht werthaltigen Teils** der Forderung **übersteigen**. Stehen dem durch die Einlage bewirkten Zufluss Anschaffungskosten in gleicher Höhe gegenüber, entsteht kein Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 4 EStG.
- Der Stpfl. hat für den nicht werthaltigen Teil der Forderung **keine Anschaffungskosten** getragen → Forderungsverzicht hat im Urteilsfall **keine steuerliche Auswirkung**

BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG

- Umsetzung der Presseerklärung Nr. 77 → Konsequente **Gleichbehandlung** von Gewinnen und Verlusten
- Klageabweisung erfolgte nur auf Grund des **Sonderfalls**, da der Gesellschafter für den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung **keine Anschaffungskosten** getragen hat.
- **Standardfall:** Tragung von Anschaffungskosten → **Berücksichtigung des Verlusts** im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG
- **Widerspruch zu BMF-Schr. v. 18.1.2016, Rz 61 f.**

**FORDERUNGSVERZICHT = ABTRETUNG UND DAMIT
GEM. § 20 ABS. 2 S. 2 EStG DER VERÄUßERUNG GLEICHGESTELLT****Werthaltiger Teil**

- (verdeckte) Einlage
- Voraussetzung: Verzichtsbetrag muss den Nennwert des nicht werthaltigen Teils der Forderung überschreiten
- Vorliegend keine Einlage, weil kein Verzicht auf den werthaltigen Teil

**BERATUNGSHINWEIS**

- Vollständiger Verzicht

Nicht werthaltiger Teil

- Abtretung = steuerlich zu berücksichtigender Forderungsausfall (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG)
- Freiwilligkeit steht dem nicht entgegen
- Nur wenn Anschaffungskosten getragen

**BERATUNGSHINWEIS**

- Auswirkung bei der KapG
- Anwendungsbereich

FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

- Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil führt zu einem Veräußerungsverlust bei den Einkünften aus § 20 EStG → Darlehensverzicht des Gesellschafters = zu **berücksichtigender Verlust** (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG)
- **Bewertung:** Wertrelation zwischen gemeinem Wert der Forderung und Anschaffungskosten → mögliches Ermittlungsproblem
- **Offene Punkte:**
 - Verlustverrechnungsverbot gem. § 20 Abs. 6 EStG
 - Teileinkünfteverfahren → 60%
- FG Münster v. 12.3.2018: Wenn der Gesellschafter **zu mind. 10% beteiligt** ist, erfolgt eine Verlustberücksichtigung **zu 100%** und das **Verlustverrechnungsverbot** des § 20 Abs. 6 EStG **gilt nicht**, Arg.: § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG

REAKTION DES GESETZGEBERS

- „Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuer-
gestaltungen“ (!)
- § 20 Abs. 6 S. 6 EStG n.F.: Verluste aus KapV aus der ganz oder teilweisen **Un-
einbringlichkeit**, aus der Ausbuchung wertloser WG i.S.d. § 20 EStG, aus deren
Übertragung auf einen Dritten oder deren sonstiger Ausfall können **nur i.H.v.
10.000 EUR** mit Einkünften aus KapV ausgeglichen werden. Nicht verrechnete
Verluste können mit Hilfe eines **Verlustvortrags** je Folgejahr bis zur Höhe von
10.000 EUR mit Einkünften aus KapV verrechnet werden.

BERATUNGSHINWEIS

- Zeitlicher Anwendungsbereich: nach dem **31.12.2019** → Anwendung durch die FinVerw für Altfälle?
- Verfassungsmäßigkeit?

KONKURRENZVERHÄLTNIS DER NEUREGELUNGEN?

§ 17 Abs. 2a EStG
n.F.

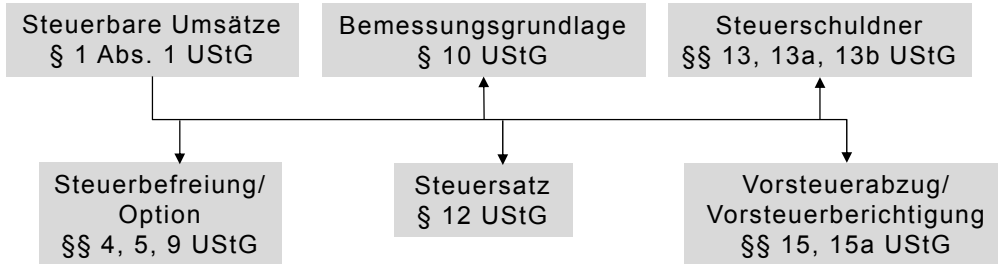
§ 20 Abs. 6 Satz 6
EStG n.F.

Subsidiarität des § 20 EStG gem. § 20 Abs. 8 EStG
→ Verbleibender Anwendungsbereich des
§ 20 Abs. 6 S. 6 EStG n.F.?

Thema 6

Steuerbarkeit einer Abfindungszahlung bei
vorzeitiger Auflösung eines Mietvertrags

STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS



STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS



STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 75

142

STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Handelt es sich bei der Zahlung eines Mieters an den Vermieter im Zusammenhang mit der **vorzeitigen Beendigung** eines gewerblichen Mietverhältnisses um Entgelt i.R.e. Leistungsaustauschs oder um nicht steuerbaren Schadensersatz?
- Ist ein Leistungsaustausch dadurch gegeben, dass der Vermieter der Auflösung des Mietvertrages gegen Zahlung einer Abfindung zustimmt und damit auf die **weitere Durchführung des Mietvertrages verzichtet**?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 77

143

STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS

BFH-BESCHL. VOM 22.5.2019 – XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2008
Klägerin	GmbH und Organträgerin diverser weiterer GmbHs. Diese vermieten eine Liegenschaft unter Verzicht auf die Steuerbefreiung seit Oktober 2005 mit einer vereinbarten Laufzeit bis 31.12.2015 und mehreren Verlängerungsoptionen an X. X vereinbart eine Verkürzung der Laufzeit auf den 31.12.2010 und zahlt hierfür eine Abfindung zzgl. USt im Jahr 2008. Die Zahlung behandelt die Klägerin als nicht umsatzsteuerbar.
Finanzamt	Ap: Der entgeltliche Verzicht der Klägerin begründet einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.
Hessisches FG	Hat die Klage abgewiesen: Verzicht der Klägerin ist steuerbarer Leistungsaustausch.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 78

144

STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Verzichtet ein Stpfl. gegen ein Entgelt auf eine ihm zustehende **Rechtsposition**, liegt darin ein **Leistungsaustausch**, der einen steuerbaren Umsatz begründet.
- **Zustimmung des Vermieters zur Auflösung eines Mietvertrags** gegen eine **Abfindungszahlung** ist ein Leistungsaustausch. Umgekehrter Fall (= Zahlung durch einen Verpächter an den Pächter bei vorzeitiger Aufhebung) genauso entschieden.
- Klägerin hat gegen Entgelt auf die ihr vertraglich zustehende **Rechtsposition** (Vertragslaufzeit bis 31.12.2015) verzichtet → Nicht nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei, weil der Mietvertrag mit einer wirksamen Option zur Steuerpflicht abgeschlossen wurde.
- Ein Mieter, der eine Abfindung an den Vermieter für die Bereitschaft leistet, den Mietvertrag vorzeitig aufzulösen, wird nicht lediglich von einer Geldzahlungspflicht befreit mit der Folge, dass dem Vermieter (der Klägerin) **kein verbrauchsnaher Vorteil** zugewendet wird.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2020 | SEITE 78

145

DULDUNGSLEISTUNG ENTSCHEIDEND

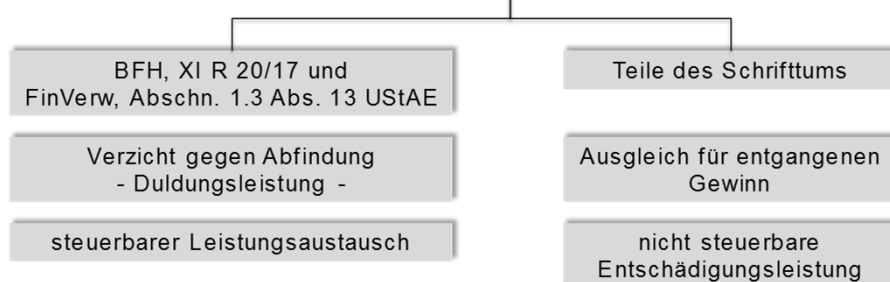
- Ausgangsfrage: Gibt es zwischen dem Zahlenden und dem Zahlungsempfänger ein **Rechtsverhältnis**, das einen Leistungsaustausch beinhaltet?
- Zahlung muss Gegenleistung für diese Leistung sein → Unmittelbarer Zusammenhang



BERATUNGSHINWEIS

Auffassung der FinVerw damit bestätigt

ABFINDUNGSLEISTUNG



BERATUNGSHINWEIS

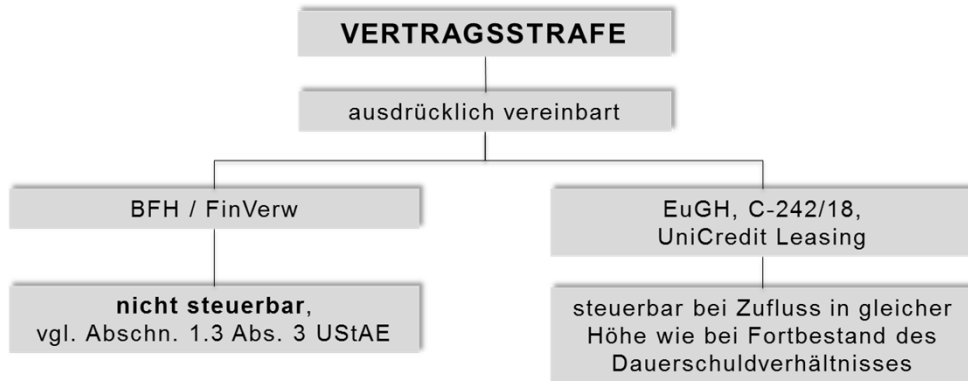
Interesse des Mieters nicht entscheidend

STEUERBARKEIT EINER ABFINDUNGSZAHLUNG BEI VORZEITIGER AUFLÖSUNG EINES MIETVERTRAGS



BERATUNGSHINWEIS

Begriff der Vertragsstrafe



BERATUNGSHINWEIS

Ausgleich in Höhe der wegfallenden laufenden Zahlungen

REFERENTEN-TEAM

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!



DR. JÖRG GRUNE
HANNOVER



PROF. DR. BERT KAMINSKI
HAMBURG



DIRK KROHN
BURG



DR. MICHAEL MESSNER
HANNOVER



MARKUS PERSCHON
ESCHEBURG



MICHAEL SEIFERT
KÖLN