

1|24

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info 

1

1|24

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

2

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ

- Vermittlungsverfahren endet mit „unechtem“ Ergebnis: **21.2.2024**
- Beschlussfassung des Ergebnisses am **23.2.2024** durch den deutschen Bundestag
- Anstehende Beratung im Bundesrat: **22.3.2024**
- **Vorbehalt Änderung für die Landwirtschaft**
 - **Mögliche Verständigung** (nicht final):
 - **Agrardiesel** (Verschiebung der Kürzung)
 - **Risikoausgleichsrücklage**, bei der Landwirte 25.000 EUR steuerfrei zurücklegen können
 - und/oder: Verzicht auf Flächenstilllegung von 4% der landwirtschaftlichen Fläche

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

3

3

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Nicht umgesetzte Maßnahmen (Auswahl)**

- Keine **nationalen Mitteilungspflichten**
- Keine **Klimaschutzinvestitionsprämie**
- Keine Absenkung **Durchschnittsteuersatz** gem. § 24 UStG auf 8,4 %
- Ermäßigter USt-Satz für **Gas/Wärme** entfällt erst ab 1.4.2024, § 28 Abs. 5 u. 6 UStG (nicht 1.3.2024)
- Keine Anhebung der **Betragsgrenzen GWG** von 800 EUR auf 900 EUR oder 1.000 EUR
- Keine Änderung der **Sammelpostenregelung** (keine Erhöhung von 1.000 EUR auf 5.000 EUR und Auflösungsdauer von 5 auf 3 Jahre)
- Keine Ausweitung der **Steuerermäßigung** für energetische Maßnahmen in **§ 35c EStG**

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

4

4

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Nicht umgesetzte Maßnahmen (Auswahl)**

- **Keine Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen**, § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG von 110 EUR auf 150 EUR (**Geschenke an Dritte: BA-Abzug von 35 EUR auf 50 EUR ab 1.1.2024**)
- **Keine Erhöhung des Verlustrücktrags**, § 10d EStG
- **Keine Verlängerung des Verlustrücktragszeitraums**
- **Keine Anhebung der Verpflegungspauschalen** (nur **Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer von 8 EUR auf 9 EUR**)

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Umgesetzte Maßnahmen (Auswahl **Einkommensteuer**)**

- **Verlustvortrag**: Anhebung der Prozentgrenze von 60% **auf 70%**; Anwendung **VZ 2024 bis 2027 (keine Anwendung für die GewSt)**
- **Degrressive Afa für Wohngebäude** 5% (statt bisher vorgesehen 6%) ab 1.10.2023 begrenzt auf 6 Jahre (30.9.2029)
- **Degrressive AfA für bewegl. WG des AV** i.H.v. bis zu 20% höchstens des 2-fachen der linearen Afa (**Anschaffung ab 1.4.2024 bis 31.12.2024 – 9 Monate!**)

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Umgesetzte Maßnahmen (Auswahl Einkommensteuer)**

- **Bruttolistenpreis E-Autos** (0,25%-Regelung) von bis zu 60.000 EUR auf **70.000 EUR**. **Aber Beibehaltung der Reichweitengrenze von 80 km** bei Hybridfahrzeugen
- **Investitionsabzugsbetrag**, § 7g EStG: Anhebung der Sonder-Afa von 20% auf 40% für **nach dem 31.12.2023** angeschaffte/hergestellte bewegl. WG
- **Mietwohnungsneubau**, § 7b EStG: Anhebung der Baukostenobergrenze von 4.800 EUR/qm auf **5.200 EUR/qm**, max **BMG von 2.500 EUR auf 4.000 EUR/qm**
- **Änderung § 7b EStG ab VZ 2024/degressive Afa daneben wählbar**
- **Abschaffung der Fünftelregelung im LSt-Abzugsverfahren** (§ 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 EStG) **ab 1.1.2025** (statt bisher geplant ab 1.1.2024) – Fünftelregelung im Veranlagungsverfahren unverändert

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

7

7

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Umgesetzte Maßnahmen (Auswahl Umsatzsteuer)**

- **eRechnungen** verpflichtend ab 1.1.2025 (mit Übergangsregelungen für Rechnungsaussteller) – wie Entwurf BReg
- **Steuerbefreiung, § 4 Nr. 16 UStG und § 4 Nr. 25 UStG** (Ergänzungen für Verfahrenspfleger und Verfahrensbeistände im Verfahren der freiw. Gerichtsbarkeit – FamFG)
- **Erhöhung der Grenze für die Ist-Besteuerung von 600.000 EUR** auf 800.000 EUR
- **Erhöhung des Schwellenwerts für USt-VA** von 1.000 EUR auf 2.000 EUR
- **Ermäßigter Steuersatz i.R.d. Gemeinnützigkeit**, § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

8

8

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Umgesetzte Maßnahmen (Auswahl **Sonstiges**)**

- Anhebung des Schwellenwerts für die **Aufbewahrungspflicht** (§ 147a Abs. 1 AO) für Überschusseinkünfte von 500.000 EUR **auf 750.000 EUR** (Wirkung ab VZ 2027)
- **Erhöhung der Grenzen für die Buchführungspflicht** (Anpassung § 241a HGB ab 1.1.2024)
 - 800.000 EUR Gesamtumsatz
 - 80.000 EUR Gewinn

VORBEMERKUNGEN

WACHSTUMSCHANCENGESETZ**Umgesetzte Maßnahmen (Auswahl **Sonstiges**)**

- Veränderung der **Zinshöhe** in **§ 1 AStG**
- **Nachspaltungsveräußerungssperre** in **§ 15 Abs. 2 UmwStG** (rückwirkende Anwendung auf alle Spaltungen, die am 14.7.2023 – **Datum Ref-Entw** – noch nicht zum HR angemeldet waren)
- **Anpassungen bei der Thesaurierungsbegünstigung** (§ 34a EStG) – Verbesserung des T-Volumens aber Verschärfungen bei nachversteuerungstatbeständen
- Ausweitung der **Forschungszulage** – **max. BMG 10 Mio. EUR** (statt 12 Mio. EUR) – ansonsten Änderungen unverändert (ab Gesetzesverkündung!)

VORBEMERKUNGEN

ENTSCHEIDUNGSVORSCHAU BFH FÜR 2024 (AUSWAHL)

Einkommensteuer

- **Anscheinsbeweis** bei 1%-Regelung – Erschütterung des Anscheinsbeweises durch Darlegungen des Stpfl., dass priv. Nutzung nicht denkbar (III R 34/22)
- **Schätzung** nach Maßgabe der **Richtsatzsammlung** (X R 19/21)
- **Manipulierbarkeit** älterer Kassensysteme – **Ordnungsmäßigkeit von Z-Bons**: Müssen Grand Total Speicher u. Höhe der Vortagsumsätze mit ausgedruckt sein? (X R 3/22)

Umsatzsteuer

- **Vorsteuerabzug bei Holding**, die Darlehn vergibt (V R 30/21)
- **Ermittlung BMG bei Sparmenüs** (Food-and-Paper-Methode oder Einzelverkaufspreise – XI R 19/23)
- Beitragszahlungen **Fitnesscenter bei pandemiebedingter Schließung** (XI R 36/22 und XI R 5/23)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

11

11

VORBEMERKUNGEN

HGB-SCHWELLENWERT

	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)

Zweites Gesetz zur Änderung des DWD (Dt. Wetterdienst)-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften (BT am 22.2.24 – BR am 22.3.24)

- Ausgangspunkt: Umsetzungspflicht durch die Mitgliedstaaten
- **Freiwillige** Anwendung bereits ab für am oder nach dem 1.1.2023 beginnende Geschäftsjahre, sonst wie EU-Vorgabe

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

12

12

VORBEMERKUNGEN

BFH-URTEIL VOM 30.11.2023 – IV R 10/21 (GEWERBLICHKEIT?)

- „1. Bei einem Forderungskäufer kommt es zur Beurteilung der Frage der **Nachhaltigkeit** seiner Tätigkeit nicht auf die Verwertungs-, sondern auf die **Beschaffungsseite** an (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Der **nachhaltige Ankauf** von notleidenden Darlehensforderungen nebst Sicherungsrechten begründet **nicht** ohne Weiteres die Annahme einer originär gewerblichen Tätigkeit des Forderungskäufers. Ob die Tätigkeit eines Forderungskäufers die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschreitet, ist im Einzelfall nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** unter Berücksichtigung der **Verkehrsanschauung** zu beurteilen.
3. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist verfassungskonform dahin auszulegen, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 EStG **nicht** als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (Bestätigung der Rechtsprechung).“ (Herv. d. Verf.)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

13

13

VORBEMERKUNGEN

BFH-URTEIL VOM 23.11.2023 – VI R 9/21

- Ausgangsproblem: Teilerlass eines nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz geförderten Darlehens
- BFH: „Der **allein vom Bestehen** der Abschlussprüfung abhängige Darlehens-teilerlass bei der beruflichen Aufstiegsfortbildung ist Ersatz von Werbungskosten aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen und führt daher zu Arbeitslohn.“ (Herv. d. Verf.)

**BERATUNGSHINWEIS**

Ausgestaltung der Förderung von Mitarbeitern bei der Vorbereitung auf Berufsexamina

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

14

14

VORBEMERKUNGEN

AUSNAHMEN VON DER STEUERBARKEIT NACH § 23 EStG (AUSWAHL FÜR IMMOBILIEN INNERHALB DER 10-JAHRES-FRIST)

§ 23 ABS. 1 S. 1 NR. 1 S. 3 EStG

Alternative 1

Ausschließliche Nutzung zu **eigenen Wohnzwecken** ab Erwerb bis zur Veräußerung

Alternative 2

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

VORBEMERKUNGEN

BFH-URTEIL VOM 14.11.2023 – IX R 13/23 („EIGENE WOHNZWECKE“)

„Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des Befreiungstatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die **(Schwieger-)Mutter** des Steuerpflichtigen erfolgt.“

(Herv. d. Verf.)

VORBEMERKUNGEN

BFH-URTEIL VOM 26.9.2023 – IX R 14/22 („ABTRENNUNG“)

1. Zwischen dem angeschafften bebauten Grundstück und dem veräußerten, **durch Teilung entstandenen** unbebauten (Teil-)Grundstück besteht **wirtschaftliche (Teil-)Identität**.
2. Die Tatbestandsausnahme in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erstreckt sich nicht nur auf das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude, sondern auch auf den dazugehörenden Grund und Boden, sofern ein **einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang** zwischen dem Gebäude und dem Grundstück besteht.
3. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörenden Grund und Boden **entfällt**, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke sind in Bezug auf ihre "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" jeweils getrennt zu betrachten.“ (Herv. d. Verf.)

VORBEMERKUNGEN

BFH-URTEIL VOM 26.9.2023 – IX R 13/22 („ENTGELTLICHER ERWERB“)

„Der **entgeltliche** Erwerb eines Anteils an einer **Erbengemeinschaft** führt **nicht** zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks (**Änderung der Rechtsprechung sowie entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen** vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz 43).“

(Herv. d. Verf.)

VORBEMERKUNGEN

BFH-URTEIL VOM 12.10.2023 – III R 10/22 (KINDERGELD & BERUFSABSCHLUSS)

- „1. Der für die Zusammenfassung einzelner Ausbildungsabschnitte zu integrativen Teilen einer einheitlichen Ausbildung unter anderem notwendige **enge zeitliche Zusammenhang** ist nur dann gewahrt, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung **zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt**.
2. Der enge zeitliche Zusammenhang muss **zwischen den Ausbildungsabschnitten bestehen**. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Ende eines Freiwilligendienstes im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG und dem Beginn eines weiteren Ausbildungsabschnitts genügt nicht.“

Fazit

- Studentenjob nach dem freiwilligen sozialen Jahr und vor dem Beginn des Masters war schädlich für den KG-Anspruch (= Unterhalt: § 33a EStG / kein § 24b EStG)

(Herv. d. Verf.)

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

19

19

HINWEIS AUF UNSERE ZWISCHEN-UPDATES 2024



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

Do., 11.01.2024	Prof. Dr. Bert Kaminski
Fr., 23.02.2024	Dr. Jörg Grune
Do., 18.04.2024	Prof. Dr. Bert Kaminski
Fr., 24.05.2024	Michael Seifert
Fr., 26.07.2024	Dr. Jörg Grune
Fr., 16.08.2024	Dr. Jörg Grune
Do., 24.10.2024	Dirk Krohn
Fr., 06.12.2024	Michael Seifert

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

20

20

Thema 01

Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraum- bezogenen Leistungen

21

„PERIODENGERECHTE“ GEWINNERMITTLUNG ALS AUSGANGSPUNKT

- Periodengerechte Gewinnermittlung
- Betriebsvermögensvergleich ⇔ Zu- und Abflussprinzip



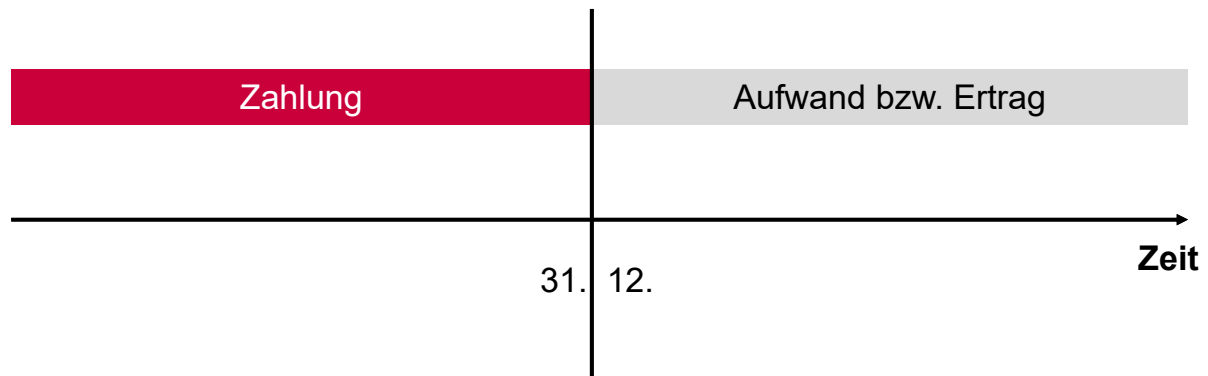
BERATUNGSHINWEIS

Grundsatz der Gewingleichheit → Art. 3 Abs. 1 GG

- Umsetzung durch unterschiedliche Instrumente, u.a. Rechnungsabgrenzungsposten

22

RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN (WIRTSCHAFTSJAHR = KALENDERJAHR)



BERATUNGSHINWEIS

Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten

23

§ 5 ABS. 5 ESTG

„¹Als Rechnungsabgrenzungsposten **sind nur** anzusetzen

1. auf der **Aktivseite** Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine **bestimmte Zeit** nach diesem Tag darstellen;
2. auf der **Passivseite** Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine **bestimmte Zeit** nach diesem Tag darstellen.

²Der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens **kann** unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme im Sinne des Satzes 1 den Betrag des **§ 6 Abs. 2 Satz 1** nicht übersteigt; das Wahlrecht ist einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen im Sinne des Satzes 1 auszuüben. ³Auf der Aktivseite **sind ferner** anzusetzen

...

Hervorhebungen durch Verfasser

24

PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN

- Bar- oder Buchgeldzahlung
- Gegenseitige Verträge i.S.v. §§ 320 ff. BGB
- Realisationsprinzip → Ertrag, wenn die Leistung tatsächlich erbracht wurde



BERATUNGSHINWEIS

Ertrag nach dem Bilanzstichtag

- „für eine bestimmte Zeit“ → Realisations- und Vorsichtsprinzip
- Zeit kalendermäßig festgelegt, berechenbar oder aus anderen Rechengrößen zu bestimmen → Beginn und Ende
- Schätzung



BERATUNGSHINWEIS

Bereits vollzogene Leistung

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Inwieweit kann die Schätzung der „bestimmten Zeit“ i.S.d. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG erfolgen, wenn diese auf „allgemeinen Maßstäben“ beruht?
- Inwieweit führen erhebliche Planungs- und Projektabweichungen dazu, dass eine Aufteilung von Zahlungen über eine „bestimmte Zeit“ mit Hilfe eines Rechnungsabgrenzungsposten nicht erfolgen kann?
- Kann die Passivierung einer erhaltenen Zahlung für noch ausstehende zeitraumbezogene Leistungen als „erhaltene Anzahlung“ erfolgen?

BFH-URTEIL VOM 26.7.2023 – IV R 22/20, BSTBL II 2023, 1091

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2008
Klägerin	GmbH & Co. KG ermittelte Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Unternehmensgegenstand: Entwicklung von Grundstücken und Gebäuden. Umsetzung geplanter Bauvorhaben und erforderlicher Projektentwicklungsmaßnahmen ggü. der A-Gruppe. Hierfür erhielt sie Regiekosten bzw. Regieerlöse als Honorare, die Teil der für das jeweilige Objekt kalkulierten Gesamtinvestitionskosten oder Verkaufspreise waren. Die Regiekosten waren – verteilt auf die voraussichtliche Laufzeit des jeweiligen Projekts – in regelmäßigen Raten zu zahlen. Beteiligung an 12 großen Bauprojekten. Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten i.H.v. rd. 5 Mio. EUR (bei Regieerlösen von ca. 12,75 Mio. EUR). Abgrenzung auf Grundlage der zu erbringenden Leistungen (1. Akquisition 0 %, 2. Initiierung 15 %, 3. Vorbereitung 35 %, 4. Durchführung 45 %, 5. Nachlauf 5 %). Gleiche Verteilung bei allen Projekten, z.T. erhebliche Verzögerungen bei den Projekten.
Finanzamt	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten ist nicht zulässig, weil es an einer hinreichenden zeitlichen Konkretisierung fehle; Änderungen nach den Wertungen des Stpfl. möglich → Erfordernis der bestimmten Zeit sei nicht erfüllt, aber: Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand i.H.v. 2,5 Mio. EUR. Mangelnde Mitwirkung des Stpfl. → Höhere Rückstellung scheidet aus.
FG Düsseldorf	Klage hat keinen Erfolg. Es fehlt an einer „bestimmten Zeit“ i.S.v. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Zulassung der Rev.: Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).

REVISION UNBEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGE

- **Längere Leistungserbringung** steht der Annahme einer „**bestimmten Zeit**“ i.S.v. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG nicht in jedem Fall entgegen. Nur unschädlich, wenn der **Zeitraum ursprünglich hinreichend bestimmt festgelegt** wurde.
- Voraussetzungen für einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten waren hinsichtlich der Projektentwicklungshonorare bei **unbestimmter Dauer nicht erfüllt**.
- Anlass zur Einholung einer **Vorabentscheidung des EuGH** zur Auslegung von Art. 2 Abs. 3 der Richtlinie 78/660/EWG besteht **nicht**. Kein Zweifel, dass dem Grundsatz des „true and fair view“ (vgl. § 264 Abs. 2 S. 1 HGB) genügt wird.
- Selbst wenn weder ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten noch eine Anzahlung in Betracht kommen, Möglichkeit den der Vorleistung entsprechenden **Erfüllungsrückstand** im Wege einer **Rückstellung** zu passivieren. Gelingt es dem Steuerpflichtigen im Einzelfall nicht, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Bildung einer (**höheren**) **Rückstellung nachzuweisen**, liegt darin kein Verstoß innerstaatlicher Vorschriften gegen Normen des Unionsrechts.

PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN (1)

- Künftige zu erfüllende Verpflichtung
- „Bestimmte Zeit“ (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG) → **Ende** vorliegend offen geblieben
→ ausschließlich zeitliche Begrenzung
- Widerspruch: Berufung auf Erfahrungen ⇔ individuelle Projekte mit z.T. erheblichen Verzögerungen

**BERATUNGSHINWEIS**

Negativabgrenzung

- Fehlende gebotene Objektivierbarkeit

**BERATUNGSHINWEIS**

Hinreichende Kontrollierbarkeit

PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN (2)

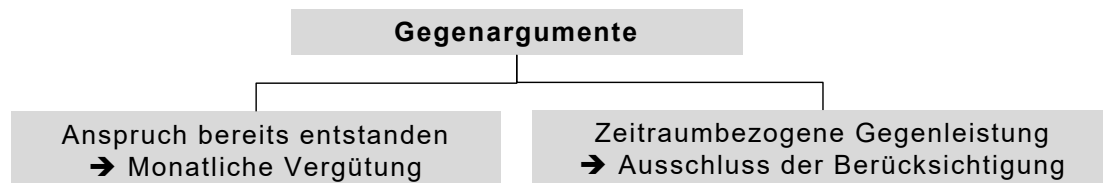
- „Allgemeingültige Maßstäbe“ → Abrechnung nach Baufortschritt

**BERATUNGSHINWEIS**

Zeitliche und betragsmäßige Zuordnung

KEINE ERHALTENE ANZAHLUNG

- § 266 Abs. 3 Abschn. C Nr. 3 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG
- Berücksichtigung bei Dienstleistungen



- Gesamtsystematik: „bestimmte Zeit“ (Wortlaut des § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG)
- Zeitraumbezogene Leistung

31

RÜCKSTELLUNGSBILDUNG INFOLGE EINES ERFÜLLUNGSRÜCKSTANDS

- Bildung der Rückstellung → teilweise Neutralisierung des Mehrergebnisses
- Streitig: Höhe der Rückstellung

**BERATUNGSHINWEIS**

Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung

▪ **Schätzung:**

- Eingeschränkte Überprüfung
- Ergebnis schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig

**BERATUNGSHINWEIS**

Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

- Schätzung der Höhe nach anzuerkennen

32

VORLAGE AN DEN EUGH

- „true and fair view“
- BFH: Regelung mit Unionsrecht vereinbar



BERATUNGSHINWEIS

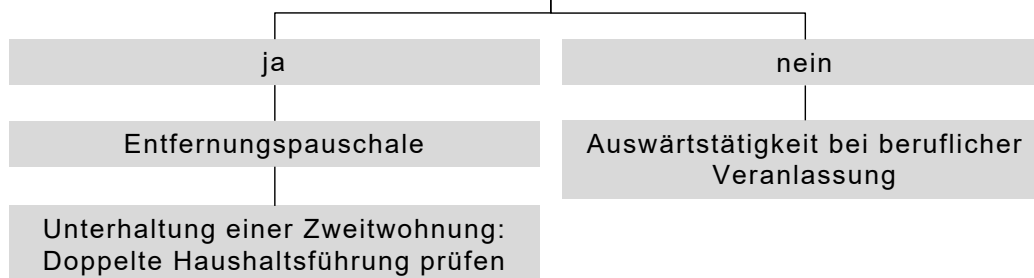
Vorlagepflicht an den EuGH

Thema 02

Erste Tätigkeitsstätte und Zuordnungsentscheidung

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE UND ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

BEGRÜNDUNG EINER ERSTEN TÄTIGKEITSSTÄTTE AM EINSATZORT



35

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE UND ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE



36

ORTSFESTE BETRIEBLICHE EINRICHTUNG

- Des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten
- Häusliches Arbeitszimmer **keine** „betriebliche Einrichtung“ – Auffassung fraglich!
- **Großräumige erste Tätigkeitsstätte**, z.B.
 - Werksgelände,
 - Betriebsgelände,
 - Bahnhof,
 - Bundeswehrstandort,
 - firmeneigenes Schienennetz oder
 - Flughafen

ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

- Muss zugunsten einer **ortsfesten betrieblichen Einrichtung** getroffen sein
- Dienst- oder arbeitsvertragliche Feststellungen
- Absprachen und Weisungen können auch mündlich erfolgen.
- Kein Dokumentationserfordernis
- **Mögliche Quellen** (BMF-Schr. v. 25.11.2020): Regelungen im Arbeitsvertrag, Tarifvertrag, Protokollnotizen, dienstrechtlichen Verfügungen (u.a. Regelungen zum abweichenden Dienstsitz), Einsatzplänen, Reiserichtlinien, Reisekostenabrechnungen, den Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegten Organigramme

SCHWIERIGKEITEN BEI DER FESTSTELLUNG

- Oft große praktische Probleme
- Rspr.: Würdigung **sämtlicher Umstände** unter Berücksichtigung sämtlicher Beweismittel



BERATUNGSHINWEIS

Ort der tatsächlichen Tätigkeit

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kommt die Zuordnungsregelvermutung selbst dann zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer die Einrichtung des Arbeitgebers nur gelegentlich aufsucht?

BFH-URTEIL VOM 14.9.2023 – VI R 27/21, BFH/NV 2024, 102

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Kläger	Der Bauleiter ist überwiegend auf Baustellen tätig und es wird ihm ein Dienstwagen gestellt. Der geldwerte Vorteil aus der Dienstwagengestellung wird vom Arbeitgeber nach der 0,03 %-Regelung für die Fahrten zum Betriebsitz abgerechnet. Nach Auffassung des Klägers soll am Betriebsitz keine steuerliche erste Tätigkeitsstätte liegen, weil es an einer ausdrücklichen Zuordnung mangle und auch nicht von einer konkludenten Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers auszugehen sei.
Finanzamt	Abzug nur nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale.
FG Mecklenburg- Vorpommern	Keine erste Tätigkeitsstätte i.S.d. Steuerrechts am Einstellungsort, sodass die bislang mit 0,03 % erfassten Dienstwagenvorteile vom Arbeitslohn zu kürzen sind.

REVISION UNBEGRÜNDET

- **Regelvermutung** einer Zuordnung am tatsächlichen Tätigkeitsort **kann** aufgrund gegenteiliger Feststellungen **entkräftet werden**. Diese **Tatfrage** ist als solche vom FG zu beurteilen.
- Steuerliche **Zuordnung** lag unter Berücksichtigung von Zeugenaussagen **nicht** vor, weil der Kläger mit dem im Arbeitsvertrag genannten Einstellungsort lediglich einem bestimmten Gruppenleiter unterstellt wurde (**organisatorische Zuordnung**).
- Die Regelvermutung schied aus, weil die ganz überwiegende Tätigkeit des Klägers **außerhalb des Gebäudes der Niederlassung** in Z zu erbringen war und er nur gelegentlich den Niederlassungsort Z aufsuchen musste (z.B. zur Erledigung von Büroarbeiten bzw. Teilnahme an Besprechungen).
- Eine (**konkludente**) Zuordnung wurde ferner **verneint**, obwohl der Arbeitgeber im LSt-Abzugsverfahren einen geldwerten Vorteil nach der **0,03 %-Regelung** erfasst hatte. Eine solche Indizwirkung des Vorliegens einer Zuordnung kann im Veranlagungsverfahren entkräftet werden.

REGELVERMUTUNG UND DEREN NEUE EINSCHRÄNKUNG

- BFH: Lebenswirklichkeit, dass ein Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers (konkludent) zugerechnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll
- **Keine** konkludente Zuordnung wg. 0,03%-Regelung
- Einschränkung der Zuordnungsfiktion, wenn der Arbeitnehmer vorwiegend im Außendienst tätig ist und ein Tätigkeitsort nur aus organisatorischen Gründen genannt wird



BERATUNGSHINWEIS

„Gelegentliches“ Aufsuchen

- Zeitliche Kriterien des § 9 Abs. 4 S. 4 EStG



BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung des Ansatzes des geldwerten Vorteils

LOHNSTEUERABZUG VS. EINKOMMENSTEUERVERANLAGUNG

- I.d.R. Übernahme des elektronisch übermittelten Arbeitslohns
- Keine Bindungswirkung
- Entlastung i.R.d. ESt-Veranlagung
- Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche BMG



BERATUNGSHINWEIS

Praktische Umsetzung

- Wenn keine erste Tätigkeitsstätte: Anwendung von Reisekostengrundsätzen

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE UND ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

HOMEOFFICE

- Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: 0,03%-Regelung gilt auch für volle Kalendermonate, in denen das Fahrzeug nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wird
- Soll auch gelten, wenn auf Grund konkreter Umstände solche Fahrten nicht **möglich** sind (z.B. Auslandsaufenthalt)

**BERATUNGSHINWEIS**

Pauschale Einzelbewertung

- Zweifel an der Verwaltungsauffassung sind angebracht

**BERATUNGSHINWEIS**

Umsetzung durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE UND ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

VERPFLEGUNGSMEHRAUFWENDUNGEN

- Keine erste Tätigkeitsstätte → Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen gem. § 9 Abs. 4a EStG
- Möglichkeit des steuerfreien Ersatzes durch den Arbeitgeber

Mehraufwendung für Verpflegung (Inland)	Ab 2020 (auch 2023)	2024 geplant
Auswärtstätigkeit (ohne Übernachtung)		-
Abwesenheit 8 Stunden oder weniger	0 EUR	-0 EUR
Abwesenheit mehr als 8 Stunden	14 EUR	16 EUR
Auswärtstätigkeit (mit Übernachtung)		-
Anreisetag	14 EUR	16 EUR
Abreisetag	14 EUR	16 EUR
Zwischentage	28 EUR	32 EUR

Keine Änderung 2024

**BERATUNGSHINWEIS**

Auslandsreisekosten

- Längerfristige berufliche Tätigkeit → mind. 3 Tage/Woche

Thema 03

Totalgewinnprognose bei aufwändigen Mietobjekten

47

TOTALGEWINNPROGNOSE BEI AUFWÄNDIGEN MIETOBJEKTEN

PRÜFUNG DER EINKÜNFTEERZIELUNGSABSICHT BEI VUV

auf Dauer angelegte VuV

Einkünfteerzielungsabsicht
wird unterstellt

besondere Umstände/Beweisanzeichen
sprechen gegen Einkünfteerzielungsabsicht

- nicht auf Dauer angelegte VuV
- verbilligte Wohnungsüberlassung
- Vermietung von Ferienwohnungen, die auch selbst genutzt werden
- leer stehende Objekte
- unbebaute Grundstücke

Einkünfteerzielungsabsicht wird

in Frage gestellt

Totalüberschussprognose

verneint

Liebhaberei

48

EINKUNFTSERZIELUNGSABSICHT

- Einfügung des § 21 Abs. 2 S. 2 EStG durch das StVereinfG: „Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung **mind. 66 % der ortsüblichen Miete**, gilt die Wohnungsvermietung als **entgeltlich**.“
- Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil, wenn Entgelt weniger als 66 % der ortsüblichen Miete



BERATUNGSHINWEIS

Veräußerungsergebnis

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist trotz Erfüllung des Tatbestands einer **(voll-)entgeltlichen Vermietung** i.S.d. § 21 Abs. 2 S. 2 EStG in Fällen der **Vermietung eines aufwändigen bzw. großen Wohngebäudes** eine **Totalüberschussprognose** angezeigt?

BFH-URTEIL VOM 20.6.2023 – XI R 17/21, BFH/NV 2024, 76

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011 - 2014
Kläger	Waren Eigentümer von 3 vollständig fremdfinanzierten Häusern, die sie unbefristet vermieteten. Die Wohnfläche betrug jeweils mehr als 250 qm. Mieter waren die Kinder und deren Ehepartner. Geltendmachung von Werbungskostenüberschüssen (zwischen 172.000 EUR und 216.000 EUR) und Berufung auf den Grundsatz, dass eine Einkunftserzielungsabsicht bei einer dauerhaften Vermietung zu vermuten sei.
Finanzamt	Versagung der geltend gemachten Verluste, da es an einer Einkunftserzielungsabsicht fehle.
FG Baden-Württemberg	Abweisung der Klage → fehlende Einkunftserzielungsabsicht. Keine Änderung durch das StVereinfG 2011

AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Regelungszweck des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG: grds. und **typisierend** davon auszugehen, dass **Einnahmenüberschuss** angestrebt wird → Bezieht sich auf **Wohnungen**, die **üblicherweise** zur **ortsüblichen Marktmiete** vermietet werden.
- Aufwändig gestaltete oder ausgestattete Mietobjekt: Marktmiete keine angemessene Gegenleistung für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung → keine Annahme der typisierenden Einkünfteerzielungsabsicht. Ausnahmefall: Indiz für **private Veranlassung** und gegen Einkünfteerzielungsabsicht. Eine solche Wohnung ist u.a. anzunehmen, wenn sie **mehr als 250 qm** aufweist.
- § 21 Abs. 2 S. 2 EStG 2012 schließt eine **Totalüberschussprognose** auch bei einer Vermietung zu **mehr als 66 %** der ortsüblichen Miete **nicht aus**. Regelungsbereich: nur der Umfang der objektiven Entgeltlichkeit, subjektive Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht Regelungsgegenstand des § 21 Abs. 2 S. 2 EStG 2012.
- Vom FG **durchgeführte Überprüfung** der Totalüberschussprognose genügt **nicht** in vollem Umfang den **Anforderungen**.

OBJEKTIVE ENTGELTLICHKEIT ↔ SUBJEKTIVE EINKUNFTS-ERZIELUNGSABSICHT

- **Festhalten** an der bisherigen Rspr. zur typisierten Annahme der Einkunftszielungsabsicht
- Keine Änderung durch das **StVereinfG 2011** → typisierte Annahme der Einkunftszielungsabsicht
- Differenzierung zwischen **objektiver Entgeltlichkeit und subjektiver Einkunftszielungsabsicht**
- **Ziel** der Regelung: Vereinfachung, wenn Mietzins zwischen 56 % und 75 %
- Grenze von **250 qm**: i.d.R. Mietspiegel für Wohnung nicht anwendbar oder aussagekräftig
- Möglichkeit der **Widerlegung** der Vermutung bei mehr als 250 qm

HEUTIGE RECHTSLAGE

- Vereinbarte Miete **weniger als 50 %** der ortsüblichen Miete → Aufteilung in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil
- Mind. **50 %, aber weniger als 66 %** der ortsüblichen Miete → Totalüberschussprognose
- **Mind. 66 %** der ortsüblichen Miete: Entgeltlichkeit, Einkünftezielungsabsicht objektiv unterstellt, aber: Prüfung der Ausnahmefälle
- Vergleichsmiete: i.d.R. örtlicher Mietspiegel



BERATUNGSHINWEIS

Vermietung von anderen Immobilien

PROGNOSE

- Ex ante auf den Schluss des jeweiligen streitigen VZ
- Nachträgliche Änderungen wirken nicht zurück
- Zukünftig eintretende Faktoren
- **Nicht** berücksichtigt: Mieterhöhungen, Zinsanpassungen, Gebäudeabschreibung

**BERATUNGSHINWEIS**

Staffelmietverträge

- Prognosezeitraum: Voraussichtliche Nutzungsdauer → Zeitraum von **30 Jahren**, soweit die Vermietung nicht zeitlich befristet
- Veräußerungsgewinn nicht einzubeziehen

**BERATUNGSHINWEIS**

Differenziertere Betrachtung geboten?

- Sicherheitszu- und -abschlag i.H.v. jeweils 10 %

Thema 04

**Fremdwährungsverlust bei Endtausch-
zahlung i.R.e. Zins-Währungs-Swaps bei
den Einkünften aus VuV**

VERLUSTE AUS FREMDWÄHRUNGSDARLEHEN I.Z.M. ÜBERSCHUSSEINKÜNFTEIN

- Ausgangsidee: Nutzung der niedrigen ausländischen Zinsen → entstehendes Währungsrisiko
- Zusammenhang mit der Erzielung von Überschusseinkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG? → Steuerliche Berücksichtigung?
- Zinsen = Werbungskosten, § 9 Nr. 1 S. 3 Nr. 1 EStG
- Umrechnung: Kurs zum Zeitpunkt der Zahlung
- Währungsverluste: können – auch ab 2009 – nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Dies gilt auch für höhere Tilgungsleistungen.
- Anschaffungs-/Herstellungskosten des finanzierten WG unverändert



BERATUNGSHINWEIS

Folgewirkung bei Umschuldung

ANDERE VERLUSTBERÜCKSICHTIGUNGSMÖGLICHKEITEN

Grundsätzliche Möglichkeiten

§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG?

- Keine Kapitalanlage und damit keine Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG
- Ausschluss der Verlustberücksichtigung gem. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG
- Kein Termingeschäft i.S.v. § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG

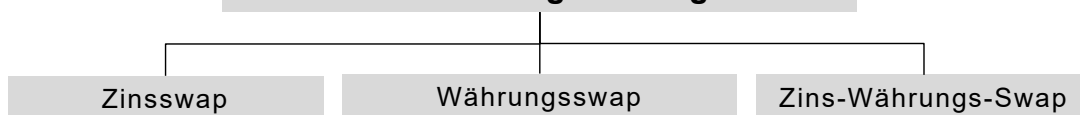
§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG?

- Keine Anschaffung → Tilgung stellt keine Veräußerung dar
- Vorgang ist nicht steuerbar
- Währungsgewinn unterliegt nicht der Besteuerung

GRUNDLAGEN SWAP-GESCHÄFTE

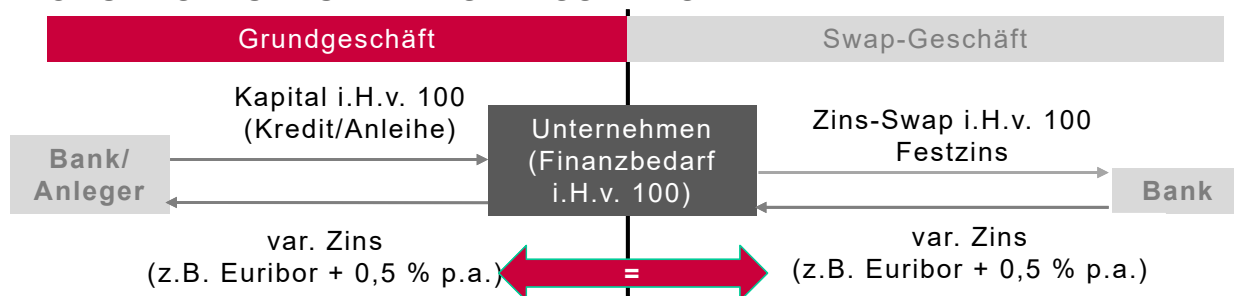
- Swap: Tauschgeschäfte
- **Ziele:**
 - Begrenzung des Risikos
 - Vermeidung von sonst entstehenden Transaktionskosten
- Swap-Geschäfte können auch **isoliert vom Grundgeschäft** abgeschlossen werden, u.a. auch zu einem späteren Zeitpunkt, wenn sich die Einschätzung über die künftige Entwicklung geändert hat.

Grundsätzliche Ausgestaltungsformen



59

GRUNDSTRUKTUR EINES ZINSSWAPS



Ergebnis: Die var. Verzinsungen gleichen sich wirtschaftlich aus. → Aus der var. Verzinsung wird eine festverzinsliche (vorteilhaft, wenn steigende Zinsen erwartet werden)

BERATUNGSHINWEISE:

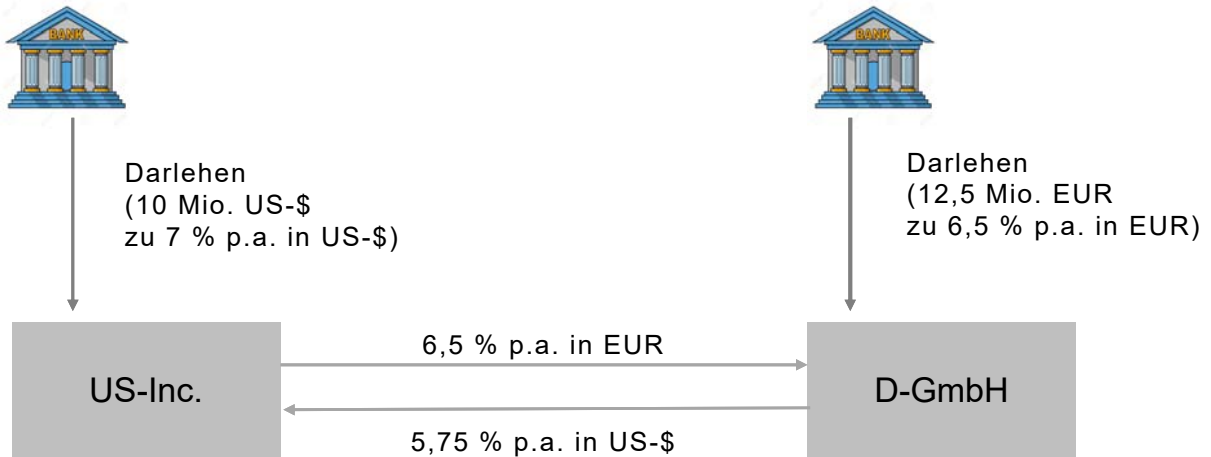


- Kündigung einer bestehenden und Abschluss einer neuen Finanzierung als Alternative (↔ Transaktionskosten)
- Umgekehrte Umformung (fix → var.) ebenso möglich

60

FREMDWÄHRUNGSVERLUST BEI ENDTAUSCHZAHLUNG I.R.E. ZINS-WÄHRUNGS-SWAPS BEI DEN EINKÜNFTEIN AUS VUV

GRUNDSTRUKTUR EINES WÄHRUNGSSWAPS



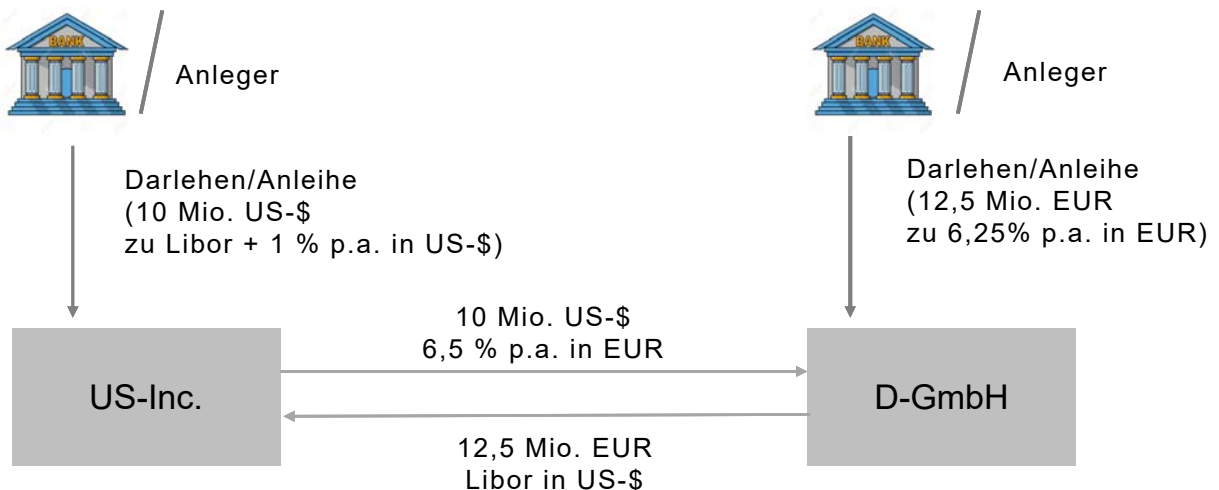
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 46

61

61

FREMDWÄHRUNGSVERLUST BEI ENDTAUSCHZAHLUNG I.R.E. ZINS-WÄHRUNGS-SWAPS BEI DEN EINKÜNFTEIN AUS VUV

GRUNDSTRUKTUR EINES ZINS-WÄHRUNGS-SWAPS



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 46

62

62

BESTEuerung VON SWAP-GESCHÄFTEN

- Isolierter Abschluss von SWAP-Geschäften möglich
- FinVerw: **Termingeschäfte** i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG
- Abgeltungsteuer i.H.v. 25%
- Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 20 Abs 6 S. 5 EStG
- **Betriebsvermögen:**
 - Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 S. 1 f. EStG
 - Ausnahme: Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kann ein bei Auslaufen eines Zins-Währungs-Swaps aufgrund von Währungsschwankungen zu entrichtender Mehrbetrag der Einkunftssphäre mit Werbungskostenabzug zugeordnet werden?

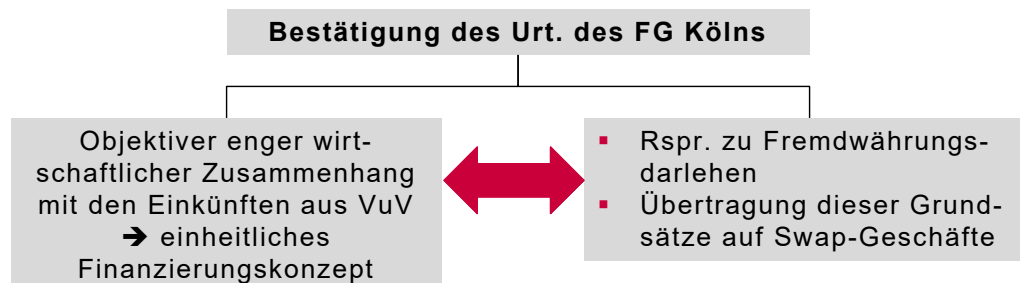
BFH-URTEIL VOM 20.6.2023 – IX R 15/21, BSTBL II 2023, 74

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG mit Einkünften aus VuV aus der Nutzungsüberlassung eines Einkaufszentrums
1996	Aufnahme eines Finanzierungsdarlehens i.Z.m. Einkünften aus VuV in CHF
2007	Finanzierungsdarlehen wird in EUR konvertiert
2008	Zinsfestschreibung auf 6,3 % bis 31.12.2012, Abschluss eines Zins- und Währungs-swaps mit gleichem Habenzins, entsprechender Darlehensvaluta und Restlaufzeit in CHF (Kurs 1,4735 CHF/1 EUR), Sollzins zu Lasten der Klägerin 5,6 %
2012	Endtauschzahlung zum für die Klägerin ungünstigeren Kurs (1,206 CHF/1 EUR)
Finanzamt	Keine Berücksichtigung des Verlustes aus der Endtauschzahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV
FG Köln	Abweisung der Klage, Revisionszulassung

REVISION UNBEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Die zur **Tilgung** eines Darlehens aufgewandten Beträge stehen anders als Schuldzinsen **nicht im objektiven Zusammenhang** mit der Überlassung eines Mietobjekts zur Nutzung.
- Durch den Zins- und Währungsswap wird der Darlehensnehmer so gestellt, als habe er das Darlehen in der Fremdwährung abgeschlossen, sodass keine andere Behandlung als bei der **Ablösung eines Fremdwährungsdarlehens** gerechtfertigt ist.
- **Laufende Zahlungen eines Zins- und Währungsswaps sind** auch **als Werbungskosten** zu berücksichtigen, soweit sie auf den **Unterschiedsbetrag** zwischen den getauschten Zinssätzen entfallen und damit ein Zinsänderungsrisiko absichern.

ANMERKUNGEN



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung der Entscheidung zu den Gewinneinkünften

BERÜCKSICHTIGUNG ALS TERMINGESCHÄFT – NEUREGELUNG AB 2009

- Sachverhalt: Swap-Geschäft am 29.10.2008 vereinbart und Beendigung zum 31.12.2012 → **Länger als ein Jahr**
- § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG i.d.F. bis zum 31.12.2008
- BFH-Urt. v. 13.1.2015: Keine Berücksichtigung bei den Einkünften aus VuV auch wenn die zugrunde liegenden Geschäfte der Absicherung des Risikos von steigenden Zinsen i.Z.m. vermieteten Objekten dienen und der **Ausgleich außerhalb der Jahresfrist** erfolgt
- UntStRefG 2008: § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG: Termingeschäfte **ohne zeitliche Begrenzung**
- Rechtserwerb nach dem 31.12.2008 → Aufwand aus dem Endtausch = Verlust aus einem Termingeschäft i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG
- Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 20 Abs. 6 S. 5 EStG

STEUERPFLICHTIGE GEWINNE BEI FREMDWÄHRUNGSFORDERUNGEN IM PRIVATVERMÖGEN

- Nach dem 31.12.2008 angeschaffte **verzinsliche** Kapitalforderungen oder verzinsliche Fremdwährungsguthaben: Berücksichtigung gem. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 und Abs. 4 S. 1 EStG
- **Unverzinsliche** Kapitalforderungen oder Fremdwährungsguthaben: Berücksichtigung innerhalb der Jahresfrist gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Thema 05

Erstattungszinsen nach § 233a AO und § 34 Abs. 1 EStG

VERANLASSUNGSZUSAMMENHANG**ERSTATTUNGSZINSEN NACH § 233A AO****Mit unmittelbarem Zusammenhang zu den Gewinneinkünften**

- USt und § 233a AO
- GewSt und § 233a AO
- Betriebseinnahmen
- Betriebsausgaben

BERATUNGSHINWEISE

- Wortlaut des § 4 Abs. 5b EStG
- Musterverfahren anhängig

Ohne unmittelbaren Zusammenhang zu den Gewinneinkünften

- ESt und § 233a AO
- Steuerbare Einnahmen aus KapV (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG und BVerfG v. 12.7.2023 – 2 BvR 482/14)

BERATUNGSHINWEISE

- § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und seine Rückwirkung
- Zinserstattung = Rückzahlung von Nachzahlungszinsen?

BEISPIEL: RÜCKZAHLUNG VON BISHERIGEN NACHZAHLUNGSZINSEN

Der ESt-Bescheid 2018 führte zunächst zu Nachzahlungszinsen nach § 233a AO i.H.v. 1.500 EUR. Die Zinsen wurden auf Grundlage eines Zinssatzes von 0,5 % je Monat berechnet und in 2021 gezahlt.

In 2023 ergab sich eine Zins(rück)erstattung von 1.050 EUR, weil die Zinsen gem. § 233a AO nunmehr mit 0,15 % je Monat ermittelt wurden.

Einkommensteuerliche Behandlung der Zinszahlung in 2021

Es liegen nicht abziehbare Zinsen nach § 12 Nr. 3 EStG vor.

Einkommensteuerliche Behandlung der Zinserstattung in 2023

Es sind keine Zinserträge zu erklären, weil es sich um die Rückerstattung von ursprünglich nicht abziehbaren Zinsen handelt.

ERSTATTUNGSZINSEN NACH § 233A AO UND § 34 ABS. 1 ESTG

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kann für Erstattungszinsen, die zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, die Tarifbegünstigung für Einkünfte aus einer mehrjährigen Tätigkeit angewandt werden?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 56

73

73

ERSTATTUNGSZINSEN NACH § 233A AO UND § 34 ABS. 1 ESTG

BFH-URTEIL VOM 30.8.2023 – X R 2/22, BFH/NV 2024, 213

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Kläger	Die Kläger werden zusammen zur ESt veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb; der Gewinn wurde durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Das Finanzamt erließ für die Jahre 1997 - 2000 geänderte USt-Bescheide. Einspruchs-, Klage- und Rev.-Verfahren wurden durch eine tatsächliche Verständigung abgeschlossen. Daraufhin ergaben sich USt-Erstattungen für die Jahre 1997 bis 2000 von rd. 320.000 EUR und Erstattungszinsen nach § 233a AO von rd. 200.000 EUR.
Finanzamt	Gewährung der ermäßigten Besteuerung (Fünftelregelung) auf die USt-Erstattung für mehrere Jahre, nicht aber für die Erstattungszinsen.
FG München	Keine Fünftelregelung auf die Erstattungszinsen.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 56 - 57

74

74

REVISION BEGRÜNDET

- Sowohl die aufgrund des langjährigen Rechtsstreits zusammengeballt zu versteuernden USt-Erstattungen als auch die darauf beruhenden Erstattungszinsen stellen ermäßigt zu besteuern **außerordentliche Einkünfte** dar (Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit).
- Auch Erstattungszinsen zu Betriebssteuern sind **Vergütungen** i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.
- Die Erstattungszinsen zu Betriebssteuern sind auch für eine „**Tätigkeit**“ bezogen. Auch eine **zwangsweise Überlassung** von Kapital wird entgegen der bisherigen BFH-Rspr. als „Tätigkeits“vergütung angesehen.
- Die in der Kapitalüberlassung liegende Tätigkeit ist auch **mehrjährig** i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG. Eine **Außerordentlichkeit** liegt ebenso vor, weil auch die für mehrere Jahre zusammengeballt erstatteten Zinsen zu einer Progressionswirkung führen.

ANMERKUNGEN



BERATUNGSHINWEIS

Anwendungsbereich der Rspr.

Mehrjährige Tätigkeit

- Tätigkeit erstreckt sich auf **mind. 2 VZ**
- Tätigkeit von mehr als 12 Monaten
- Urteilsfall: Mehr als 10 Jahre



BERATUNGSHINWEIS

Beurteilungsgegenstand

Vergütung für mehrjährige Tätigkeit nach Betriebsaufgabe

- Keine Erfassung im Betriebsaufgabegewinn
- **§ 24 Nr. 2 EStG**
- Zuflussprinzip → Zahlungsjahr



BERATUNGSHINWEIS

Außerordentlichkeit

EINMALZAHLUNG STATT RENTE

- Steuerfreie angesparte Altersvorsorge wird als Einmalzahlung erbracht
- FG-Münster v. 24.10.2023 (nicht rkr.): Bei vorheriger Vereinbarung eines **Kapitalwahlrechts** keine Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (X R 25/23)
 - Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten
 - Fehlen des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals der Außerordentlichkeit
 - BFH: Ausübung nur in atypischen Einzelfällen
 - FG Köln: Verlangtes statistisches Material ist nicht zu erhalten



BERATUNGSHINWEIS

Anhängiges Revisionsverfahren

BONUSZAHLUNGEN AUS BAUSPARVERTRÄGEN

- BFH: Zufluss der Zinsen **nicht** bereits mit dem jährlichen Ausweis auf einem **Bonuskonto**
- Zufluss, wenn ein Anspruch auf Bonuszinsen nach dem Verzicht auf das Bauspardarlehen erfolgt
- Anwendung der Fünftelregelung?
 - Grds, wohl **ja**
 - Aber: Abgeltungsteuer, sodass sich diese Frage nur bei der **Günstigerprüfung** gem. § 32d Abs. 6 EStG stellt

Thema 06

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung
von Aufwendungen für die Überlassung
von Ferienimmobilien zur Weiterüberlassung
an Reisende

VORBEMERKUNG

- UntStRefG 2008 → Deutliche Ausdehnung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände
- Voraussetzungen: **Minderung des Gewerbeertrags.**
- **Dies ist nicht der Fall z.B. bei:**
 - vGA
 - Mitunternehmerschaft
 - Nichtanerkennung von Verträgen (z.B. zwischen Gesellschaft und einer ihr nahestehenden Person)
- **„Objektivierter“ Gewerbeertrag**
- Geld- oder Sachkapitalüberlassung
- Ob Empfänger der Zahlungen der GewSt unterliegt, ist unerheblich (z.B. auch bei Ansässigkeit im Ausland)

§ 8 GEWSTG – HINZURECHNUNGEN

„Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzurechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. **Ein Viertel** der Summe aus

...

- e) der **Hälfte der Miet- und Pachtzinsen** (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens**, die im Eigentum eines anderen stehen, und ...

soweit die Summe den Betrag von **200 000 Euro** übersteigt;

2. ...“

(Hervorhebungen durch Verfasser)



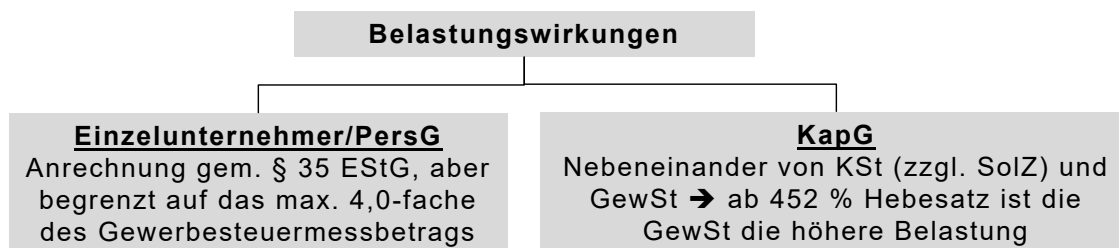
BERATUNGSHINWEIS

Verfassungsmäßigkeit

GEWERBESTEUERRECHTLICHE HINZURECHNUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR DIE ÜBERLASSUNG VON FERIENIMMOBILIEN ZUR WEITERÜBERLASSUNG AN REISENDE

MATERIELLE BEDEUTUNG DER EINZELNEN HINZURECHNUNGSTATBESTÄNDE

- Weitere Zunahme der gewerbesteuerlichen Hebesätze
- Etliche Gemeinden, die den Hebesatz von **500 % überschritten** haben (GewSt > 17,50 %)
- Durchschnittshebesatz (über alle Gemeinden in Deutschland): 435 %



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 65 - 67

83

83

GEWERBESTEUERRECHTLICHE HINZURECHNUNG VON AUFWENDUNGEN FÜR DIE ÜBERLASSUNG VON FERIENIMMOBILIEN ZUR WEITERÜBERLASSUNG AN REISENDE

Hebesatz = 435 % Freibetrag überschritten	Betriebsausgabe	Fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	Hinzurechnung (25 %)	GewSt-Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 EUR	100 %	100 EUR	25 EUR	3,81 EUR
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100 EUR	25 %	25 EUR	6,25 EUR	0,95 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei beweglichen WG	100 EUR	20 %	20 EUR	5 EUR	0,76 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei unbeweglichen WG	100 EUR	50 %	50 EUR	12,50 EUR	1,90 EUR



BERATUNGSHINWEIS

Wesentliche Belastungsfaktoren

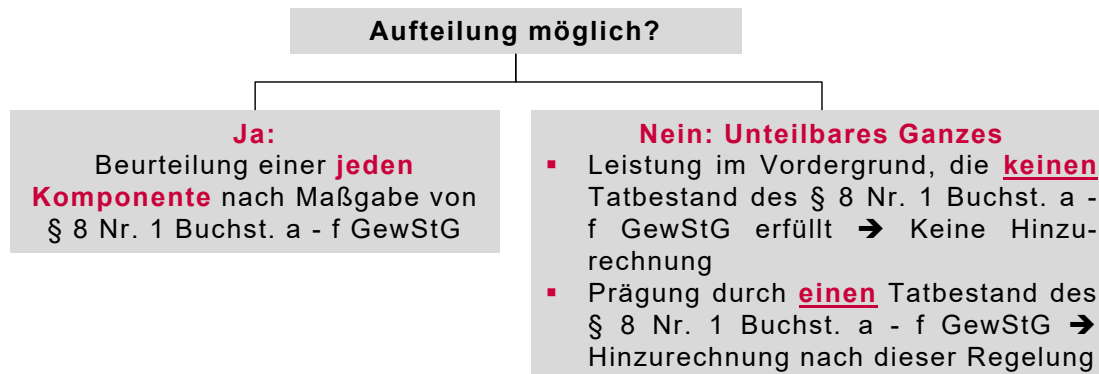
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 66

84

84

VORLIEGEN MEHRERER HINZURECHNUNGSTATBESTÄNDE

- **„Gemischter Vertrag“**: Einheitlicher Vertrag enthält mehrere Leistungskomponenten → Unterschiedliche Hinzurechnungsvorschriften



BERÜCKSICHTIGUNG DES FREIBETRAGS

	Entgelte für Schulden
+	Renten und dauernde Lasten
+	Gewinnanteil des typisch stillen Gesellschafters
+	20 % Miet- / Pacht aufwendungen für bewegliche Anlagegüter
+	50 % Miet- / Pacht aufwendungen für unbewegliche Anlagegüter
+	25 % Aufwendungen für die Überlassung von Rechten
=	Summe
-	Freibetrag (200.000 EUR, max. vorstehende Summe)
=	verbleibender Betrag
*	25 %
=	Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG



BERATUNGSHINWEIS

Höhe des Freibetrags

- Bedeutung für KMU



BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung der gestiegenen Zinsen

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Hat eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu erfolgen, wenn Ferienimmobilien angemietet werden und diese an Reisende weitervermietet werden?
- Kommt es hierfür darauf an, dass eine Vergütung an den Vermieter nur dann zu entrichten ist, wenn eine Weitervermietung erfolgt?
- **(Handelt es sich um unbewegliches WG des Anlagevermögens (= fiktives AV)?)**

BFH-URTEIL VOM 17.8.2023 – III R 56/20, BFH/NV 2023, 1460

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	Organträgerin der X. Letztere bot in Katalogen, im Internet und über Reisebüros rd. 26.000 Ferienimmobilien zur Weiterüberlassung an Urlauber an. Verträge mit den Eigentümern der Immobilien (Nutzungsentgelt, Zahlungstermin, Entschädigung bei Stornierung, Eigennutzung, Exklusivität der Nutzung, Kautions, Verfügbarkeit von Bettwäsche, Handtüchern und Endreinigung). X unterhielt keine regionalen Büros vor Ort. Verträge mit den Reisenden (= Nutzern der Immobilien) auf eigenen Namen und eigene Rechnung.
Finanzamt	Hinzurechnung der Mietentgelte gem. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, da fiktives Anlagevermögen.
FG Baden-Württemberg	Hinzurechnung hat zu erfolgen, da es sich bei den abgeschlossenen Verträgen um Mietverträge handele.

REVISION UNBEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Im Streitfall war der Senat an die vom FG getroffenen Feststellungen gem. § 118 Abs. 2 FGO gebunden, dass die Hauptleistungspflicht der Eigentümer der Ferienimmobilien ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach in der **Gebrauchsüberlassung** und die Hauptleistungspflicht der Organgesellschaft der Klägerin ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach in der Verpflichtung zur **Zahlung eines Mietzinses** bestand, sowie, dass die streitgegenständlichen WG nach dem Geschäftsgegenstand der Organgesellschaft als Anbieter von Ferienimmobilien **fiktiv dem Anlagevermögen zuzurechnen** wären.
- Im Streitfall handelte die Organgesellschaft der Klägerin **nicht** als Reiseveranstalterin, welche so zu behandeln war wie im Fall des Senatsurteils v. 25.7.2019 – III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51), sondern **ähnlich einem Hotelier**. Nach den dort vom FG festgestellten betrieblichen Verhältnissen waren die dortigen Hotelzimmer nur lediglich kurzfristig und vorübergehend im Eigentum des Unternehmers.

KEINE BETRIEBSSTÄTTE AN DEN FERIENSTANDORTEN

- Vermietete Immobilien → keine Verfügungsmacht → **Keine Betriebsstätte** i.S.v. § 12 AO
- Beachte: Verfügungsmacht müsste im Zweifel **mind. 6 Monate** bestehen, was vorliegend nicht der Fall war, da eine zeitnahe Weitervermietung erfolgte bzw. eine Anmietung nur vorgenommen wurde, wenn bereits eine Weitervermietung erfolgt war.

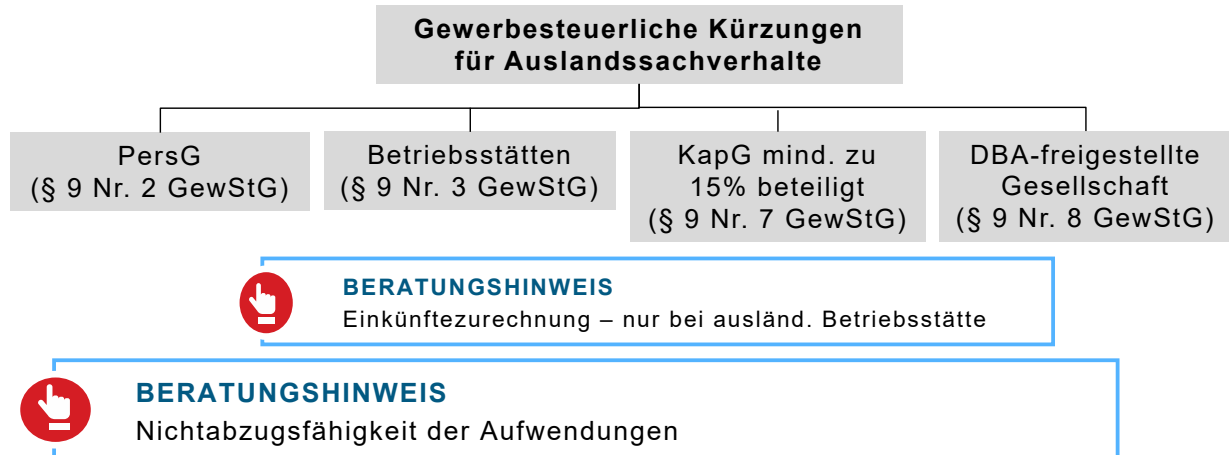


BERATUNGSHINWEIS

Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts durch DBA

GEWERBESTEUERPFLICHT AUCH FÜR AUSLÄNDISCHE MIETEINNAHMEN

- Ausgangspunkt: „Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, **soweit er im Inland betrieben wird.**“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG)



GEWERBESTEUERLICHE HINZURECHNUNG GEM. § 8 NR. 1 BUCHST. E GEWSTG AUF GRUND FIKTIVEM ANLAGEVERMÖGEN

- Vorliegend: Erhebliche Steuerbelastung für den Betroffenen
- **„Fiktives“ AV:** § 247 Abs. 2 HGB → WG dauerhaft dazu bestimmt, dem Betrieb zu dienen
- AV des Mieters, wenn es sein Eigentum wäre
 - Zweckbestimmung des WG
 - Subjektiv: Willen des Stpfl.
 - Objektive Merkmale
- WG ist dauerhaft dazu gewidmet, eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen → Verwendung als Produktionsmittel
- **Setzt der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher WG voraus?**

GEWERBESTEUERLICHE HINZURECHNUNG GEM. § 8 NR. 1 BUCHST. E GEWSTG AUF GRUND FIKTIVEM ANLAGEVERMÖGEN

- Nicht entscheidend, ob ein WG nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird (Tage oder ggf. Stunden können ausreichend sein)



BERATUNGSHINWEIS

Begriff der Dauerhaftigkeit

- **KEIN** „fiktives“ AV, wenn der Stpfl. die WG nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten muss und sie deshalb dauerhaft nicht zu seinem Betriebskapital gehören würden
- Abgrenzung zum Sportreiseveranstalter (BFH-Urt. v. 25.7.2019): **Nicht vergleichbar**
 - Bedeutung für den Geschäftszweck und die angebotenen Produkte
 - Vorgesehene Verlängerung, wenn nicht gekündigt → Langfristigkeit
 - Einzel- vs. Pauschalreise
 - Argument der Nichtaustauschbarkeit nicht einschlägig

Thema 07

Wegzugsbesteuerung: Nichtberücksichtigung
einer nach dem Wegzug eingetretenen
Wertminderung der Anteile im Zuzugsstaat

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

VORBEMERKUNG

- Sorgfältige Planung und Durchführung des Wegzugs in das Ausland
- **Anmeldung** beim FA und Bestätigung für den Stpfl.
- Drohende weiterhin bestehende unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland → ggf. Diskussion um eine doppelte Ansässigkeit

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 79 - 80

95

95

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

AUSGANGSPROBLEM

Inlandsfall



Mind.
1%

D-GmbH

Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland → § 17 EStG

Nicht-DBA-Fall



Mind.
1%

D-GmbH

beschränkte Steuerpflicht in Deutschland → § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG

DBA-Fall



Mind.
1%

D-GmbH

Sperrwirkung des Art. 13 Abs. 5 DBA → Verlust von Besteuerungs-substrat für Deutschland

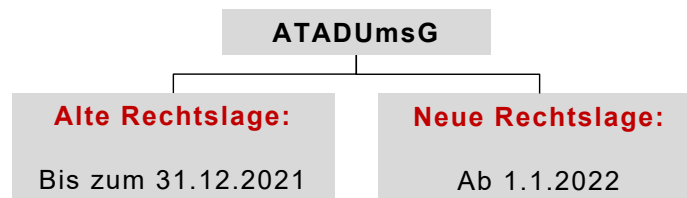
AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 80 - 81

96

96

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG
EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

WEGZUGSBESTEuerung



AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 81 - 84

97

97

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG
EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

Kriterium	bis 31.12.2021	ab 1.1.2022
Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht vor Wegzug	10 Jahre „seit immer“	7 Jahre in den letzten 12 Jahren
Stundungsmöglichkeiten	differenziert nach Wegzugsstaat: EU/EWR-Staat: unbegrenzt, unverzinst, ohne Sicherheit Drittstaat: 5 Jahresraten, verzinst, gegen Sicherheit	einheitlich für alle Wegzugsstaaten: 7 Jahre ratierliche Zahlung, unverzinst, gegen Sicherheiten Aussetzung Ratenzahlung auf Antrag bei Rückkehrabsicht
Rückkehrzeitraum / Verlängerungsoption	5 Jahre / verlängerbar auf 10 Jahre (berufliche Gründe für Verlängerung nachzuweisen)	7 Jahre / verlängerbar auf 12 Jahre, zu beachten: Verzinsung, falls keine Rückkehr

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 85

98

98

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG
EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

Kriterium	bis 31.12.2021	ab 1.1.2022
Berücksichtigung von Wertminderungen nach Wegzug bei tatsächlichem Verkauf?	bei tatsächlicher Veräußerung nach Wegzug möglich	entfällt mit dem ATADUmsG, nachträgliche Wertminderungen werden nicht berücksichtigt
nachlaufende Anzeigepflicht(en)	innerhalb eines Monats bei zinsloser Stundung ohne Sicherheitsleistung jährliche Meldung bis 31.01. für vorangegangenes Kalenderjahr	Anzeigepflicht innerhalb eines Monats bei Gewinnausschüttungen / Einlagenrückgewähr > 25% des gemeinen Werts des Anteils i.S.d. § 6 Abs. 1 AStG, Insolvenz, Anteilsübertragungen jährliche Meldung der aktuellen Anschrift bis 31.7. und Bestätigung, dass Anteile weiter gehalten werden in Fällen der Ratenzahlung bzw. Aussetzung der Ratenzahlung

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 85

99

99

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG EINGETRETENEN
WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Setzt eine Korrektur der Veranlagung des Wegzugsjahres voraus, dass die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung der Anteile „bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt“ bzw. erfolglos beantragt wurde?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 85

100

100

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

BFH-URTEIL VOM 26.7.2023 – I R 39/20, BFH/NV 2024, 166

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012, 2016, 2017
Klägerin	Erbin des Ehemanns (M), die im Streitjahr 2012 zusammen mit dem Ehemann veranlagt wurde
2012	M hielt 50 % der GmbH-Anteile (Anschaffungskosten: rd. 24.415 EUR) und zog im Jahr 2012 von Deutschland in die Republik Österreich. Gemeiner Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzugs 697.377 EUR
ESt 2012	Finanzamt erfasst einen fiktiven Veräußerungsgewinn i.H.v. rd. 672.961 EUR im TEV und stundet die darauf entfallende Steuer nach § 6 Abs. 5 AStG zinslos und ohne Sicherheitsleistung.
18.7.2016	Veräußerung der Beteiligung durch M, Kaufpreis 185.000 EUR
1.2.2017	Widerruf der Stundung durch das Finanzamt
Einspruch	Im Einspruchsverfahren wird der Antrag nach § 6 Abs. 6 AStG auf Berücksichtigung der Wertminderung i.R.d. Wegzugsbesteuerung gestellt. Das Finanzamt lehnt den Einspruch ab, da nicht nachgewiesen wurde, dass der Zuzugsstaat die Wertminderung nicht berücksichtigt hat.
FG Münster	Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 86 - 87

101

101

WEGZUGSBESTEuerung: NICHTBERÜCKSICHTIGUNG EINER NACH DEM WEGZUG EINGETRETENEN WERTMINDERUNG DER ANTEILE IM ZUZUGSSTAAT

REVISION BEGRÜNDET

- Ist der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger als der Vermögenszuwachs nach § 6 Abs. 1 AStG und wird die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den **Zuzugsstaat nicht berücksichtigt**, ist der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder **zu ändern** (§ 6 Abs. 6 S. 1 AStG).
- Es kommt auf die konkrete Berücksichtigung der Wertminderung i.R.d. durch eine Finanzbehörde des Zuzugsstaats durchgeführten Besteuerungsverfahrens an.
- Der Stpfl. ist **nicht** dazu **verpflichtet**, einen **Antrag** zur Berücksichtigung der Wertminderung **im Zuzugsstaat** zu stellen.
- Allein die abstrakte Möglichkeit der Berücksichtigung im Ausland schließt den Antrag nach § 6 Abs. 6 AStG a.F. nicht aus.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 87 - 88

102

102

ANMERKUNGEN

- **Nicht** mehr im AStG enthalten, aber Bedeutung für einen möglichen Widerruf der Stundung in „Altfällen“
- Verfahrensrechtliche Angreifbarkeit
- **Bedeutung der ersatzlosen Aufhebung des § 6 Abs. 6 AStG:**
 - Verfassungsrecht
 - Unionsrecht
- BFH: Wiederherstellung der Besteuerung des tatsächlich realisierten Veräußerungsgewinns → häufig fehlende Neutralisierung der Verlustberücksichtigung im Ausland

KERNPUNKTE

- Wertverlust um rd. **2/3**
- **Besonderheiten:**
 - Renteneinkünfte in Österreich, die dort nicht steuerpflichtig waren
 - Bedeutung des Antrags für die Besteuerung in Österreich
 - Berücksichtigung der Wertminderung → generell-abstrakte Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung reicht nicht aus
 - Keine primäre Verlustberücksichtigung im Ausland

Thema 08

Organschaft und Umwandlungen

105

VORAUSSETZUNGEN DER ORGANSCHAFT (§ 14 KSTG)

- Die Organgesellschaft muss eine KapG sein.
- Der Organträger muss eine qualifizierte Rechtsform haben.
- Die Organgesellschaft muss finanziell in den Organträger eingegliedert sein.
- Zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft muss ein formwirksamer EAV geschlossen werden.
- Der EAV muss tatsächlich durchgeführt werden.

106

Rechtsformen der Organgesellschaft

- Eingetragene Genossenschaft,
- AG,
- KGaA oder
- andere KapG, insb. GmbH und UG

Rechtsformen des Organträgers

- natürliche Personen, die Einkünfte nach § 15 EStG erzielen,
- PersG, wenn sie selbst eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausüben,
- Körperschaften, soweit keine Steuerbefreiung nach § 5 KStG vorliegt, sowie
- Personenhandelsgesellschaften, die nach § 1a KStG zur KSt optiert haben

RÜCKWIRKENDE UMWANDLUNG DES ORGANTRÄGES

- Verschmelzung → Gesamtrechtsnachfolge → Gewinnabführungsvertrag geht auf den Rechtsnachfolger über
- **Zurechnung** der bisherigen finanziellen Eingliederung zur Übernehmerin, wenn
 - während des **gesamten Wirtschaftsjahres** der Organgesellschaft eine „mehrheitsvermittelnde“ Beteiligung besteht und
 - die Organbeteiligung durch **Gesamtrechtsnachfolge** auf der Ebene des Organträgers übergeht
- Wer ist zum Ende des Wirtschaftsjahrs Organträger? → steuerlicher Übertragungsstichtag
- Verschmelzung (Organträger → Organgesellschaft, Organgesellschaft → Organträger): Konfusion, Anerkennung der steuerlichen Rückwirkung
- Keine Auswirkung von Ausgliederung oder Einbringung

RÜCKWIRKENDE UMWANDLUNG DES ORGANGESELLSCHAFT

- Verschmelzung → Beendigung des Gewinnabführungsvertrags
- Zeitpunkt: **Steuerlicher Übertragungstichtag**, weil zu diesem Zeitpunkt zwingend ein steuerliches Rumpfwirtschaftsjahr endet
- Wenn die übernehmende Gesellschaft organschaftlich neu eingegliedert werden soll, verlangt dies einen neuen Gewinnabführungsvertrag
- FinVerw und h.M.: **keine** zurückbezogene Zurechnung der finanziellen Eingliederung zur Übernehmerin, trotz steuerlicher Rückwirkung des Vermögensübergangs → Perspektive des Organträgers

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN (1)

- Tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) bzgl. der finanziellen Eingliederung auch bei einer Verschmelzung auf eine PersG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird?
- Tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) bzgl. der finanziellen Eingliederung in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers bei einer Verschmelzung zweier KapG ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird?

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN (2)

- Tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) bzgl. der finanziellen Eingliederung in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn bei einem qualifizierten Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG 2006 der Antrag, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen, gestellt wird? Ist es hierfür unerheblich, dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden kann?

BFH-URTEIL VOM 11.7.2023 – I R 21/20, BFH/NV 2024, 127 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	GmbH als Organgesellschaft
Seit 2010	Bestehen einer Organschaft zwischen der GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) als Organgesellschaft und der B-GmbH als Organträgerin
März 2015	Erwerb der Anteile an der B-GmbH durch die A-GmbH & Co. KG von der bisherigen Anteilseignerin C-SA
November 2015	Verschmelzung der B-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung zum 1.4.2015 auf die A-GmbH & Co. KG (abweichendes Wirtschaftsjahr ab 1.4.)
Steuererklärung 2015 der GmbH	Erklärung einer körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft zur A-GmbH & Co. KG
Finanzamt	Keine Anerkennung einer Organschaft, da die finanzielle Eingliederung zum 1.1.2015 fehle. Steuerbescheide werden an die GmbH bekanntgegeben.
FG Hessen	Anerkennung der finanziellen Eingliederung zur A-GmbH & Co. KG

REVISION UNBEGRÜNDET

- Bestätigung der Rechtsauffassung, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sog. **Fußstapfentheorie**).
- Gilt auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung **zunächst zum übertragenden Rechtsträger** und **anschließend zum übernehmenden Rechtsträger** bestehe.
- Die Fußstapfentheorie ist anwendbar, obwohl – abweichend zu den bisherigen Urteilsfällen – der Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft (1.1.2015) **nicht** mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (1.4.2015) **zusammenfällt**.
- Der übernehmende Rechtsträger tritt bzgl. der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag **nicht** auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft **zurückbezogen wird**.

BFH-URTEIL VOM 11.7.2023 – I R 36/20, BFH/NV 2024, 133 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Klägerin	AG als Organträgerin
2014 + 2015	A-GmbH (100%-ige Tochter der AG) gründet die B-GmbH und schließt im März 2015 rückwirkend mit der B-GmbH einen EAV. Im Mai 2015 wird die A-GmbH rückwirkend auf den 1.1.2015 auf die AG upstream verschmolzen.
2015	Die AG und die B-GmbH gehen in ihren Steuererklärungen von einer Organschaft aus.
Juni 2017	Verschmelzung der B-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung zum 1.9.2017 auf die AG und damit Beendigung der Organschaft.
Finanzamt	Keine Anerkennung einer Organschaft, da die finanzielle Eingliederung zum 1.1.2015 fehle.
FG Hamburg	Anerkennung der Organschaft

REVISION BEGRÜNDET

- Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen **Rechtsnachfolge** und der umwandlungssteuerlichen **Rückbeziehung** stehen gleichberechtigt nebeneinander; sie **können** den **gleichen Zeitraum** betreffen, **müssen es aber nicht**.
- Der übernehmende Rechtsträger tritt hinsichtlich der finanziellen Eingliederung nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG in die **Rechtsstellung** des übertragenden Rechtsträgers **ein**, wenn der umwandlungssteuerliche **Übertragungstichtag nicht** auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft **zurückbezogen** wird.
- Aus **Sicht der Organgesellschaft ändert** die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers **nichts** an der „Eingliederung“ in ein anderes Unternehmen.
- Ungeachtet dessen ist die Sache nicht spruchreif, da das FG keine tatsächlichen Feststellungen zur **Zuordnung der Beteiligung** an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers getroffen hat.

BFH-URTEIL VOM 11.7.2023 – I R 40/20, BFH/NV 2024, 147 (FALL 3)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	GmbH (Alleingesellschafter C) als Organgesellschaft der Organträgerin B-GmbH.
Januar 2010	C bringt rückwirkend zum 1.1.2010 seine Beteiligung an der D-KG und seine Anteile an der Komplementär-GmbH in die GmbH (Klägerin) ein. Gleichzeitig gründet C die B-GmbH als Alleingesellschafter und bringt seine Beteiligung an der GmbH (Klägerin) mit Wirkung zum 15.1.2010 ein. Im Anschluss wird ein EAV zwischen der B-GmbH (Organträgerin) und der Klägerin (Organgesellschaft) mit Wirkung zum 1.1.2010 geschlossen und im Februar 2010 im HR eingetragen.
2010	Die GmbH (Klägerin) und die B-GmbH gehen in ihren Steuererklärungen von einer Organschaft aus.
Betriebsprüfung	Keine Anerkennung einer Organschaft, da die finanzielle Eingliederung zum 1.1.2010 fehle.
FG Düsseldorf	Anerkennung der Organschaft

REVISION UNBEGRÜNDET

- Die Anwendung der Fußstapfentheorie ist nicht auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen das Unternehmen der Organgesellschaft zuvor ein Teilbetrieb des übertragenden Rechtsträgers war.
- Die **umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge** bezieht sich nicht auf die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft als solche, sondern auf die **einzelnen Merkmale** einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.
- Damit setzt sie **nicht voraus**, dass beim übertragenden Rechtsträger **sämtliche Voraussetzungen** einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft erfüllt waren.
- Die Regelungen über die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge gelten nach § 23 Abs. 1 UmwStG auch für die Fälle des Anteilstauschs (§ 21 UmwStG), wenn ein **qualifizierter Anteilstausch** i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG vorliegt und die übernehmende Gesellschaft (B-GmbH) einen Antrag gestellt hat, die Anteile mit einem unter dem **gemeinen Wert** liegenden Wert anzusetzen.

BEDEUTUNG

- Anwendung der Fußstapfentheorie auf Umwandlungs- und Einbringungsfälle
- Umfassende Klärung: Organschaft und Umwandlung
- Finanzielle Eingliederung ↔ steuerliches Rechtsnachfolgekonzept

WESENTLICHE INHALTE

- Fußstapfentheorie
- Finanzielle Eingliederung: Mehrheit der Stimmrechte
- Unmittelbare oder mittelbare finanzielle Eingliederung
- Unterscheidung zwischen Fußstapfentheorie und umwandlungssteuerrechtlicher Rückbeziehung
- Übertragung der Beteiligung an einer Organgesellschaft auf einen neuen Organträger ermöglicht **keinen** Rückbezug der finanziellen Eingliederung

Verfahrensrecht

Statusrelevanz des
§ 14 Abs. 5 KStG für
körperschaftsteuerliche
Organschaft

Keine Statusrelevanz des
§ 14 Abs. 5 KStG für
gewerbesteuerliche
Zwecke

FOLGEÄNDERUNGEN DES UMWST-E

- Entwurf eines neuen UmwStE vom 11.10.2023 (Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 6.12.2023)
- Aussagen zur Fußstapfentheorie und finanziellen Eingliederung?
- Konfusionsfall bei finanzieller Eingliederung?
- Unerheblichkeit der fehlenden Rückbeziehung bei unterjährigen Übertragungen

Thema 09

90 %-Test gem.
§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG

90 %-TEST GEM. § 13B ABS. 2 S. 2 ERBSTG

VORBEMERKUNG

- Entscheidung des **BVerfG v. 17.12.2012:**
 - Uneingeschränkte Verschonung von Betriebsvermögen, auch wenn mehr als 50% Verwaltungsvermögen
 - Möglichkeit zur Nutzung des sog. Kaskadeneffekts
- Zunächst in der Diskussion: Hauptzweckansatz

Früheres Recht		Aktuelles Recht	
„Alles-oder-Nichts-Prinzip“		Anteilige Begünstigung	
VV > 50 %	keine Verschonung	BV	Begünstigung unabhängig von VV
VV ≤ 50 %	Regelverschonung 85 % auch auf VV	VV	keine Begünstigung Einschränkung - Schmutzzuschlag - Nettobetrachtung
	Vollverschonung 100 % auch auf VV		

**BERATUNGSHINWEIS**

Geringes Verwaltungsvermögen

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 107 - 108

123

123

90 %-TEST GEM. § 13B ABS. 2 S. 2 ERBSTG

WERT DES BEGÜNSTIGTEN VERMÖGENS

	gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG)
./.	Nettowert des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 6 ErbStG
+	unschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 ErbStG
=	Wert des begünstigten Vermögens

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 108

124

124

90 %-TEST GEM. § 13B ABS. 2 S. 2 ERBSTG

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG teleologisch dahingehend zu reduzieren, dass bei originär gewerblich oder freiberuflich tätigen Unternehmen die Vorschrift generell nicht anwendbar oder in anderer Weise einzuschränken ist?

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 110

127

127

90 %-TEST GEM. § 13B ABS. 2 S. 2 ERBSTG

BFH-URTEIL VOM 13.9.2023 – II R 49/21, BFH/NV 2024, 226

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Klägerin	Tochter, die von ihrem Vater durch notariell beurkundete Schenkung sämtliche Anteile an einer GmbH (Handels- und Forschungstätigkeit im Bereich Pharmazie) erhielt.
Finanzamt	Wert der GmbH-Anteile: 555.975 EUR; Summe der gemeinen Werte der Finanzmittel: 2.517.649 EUR, junge Finanzmittel: 60.000 EUR, Verwaltungsvermögen und junges Verwaltungsvermögen: 0 EUR, 21 Beschäftigte, Ausgangslohnsumme: 984.330 EUR Festsetzung von SchSt, Begünstigung gem. § 13a ErbStG könne gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nicht gewährt werden.
FG Münster	Klage erfolgreich. Teleologische Reduktion des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG, wenn die betreffende KapG ihrem Hauptzweck nach einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG diene.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 111 - 112

128

128

REVISION UNBEGRÜNDET (1)

- SchSt wird auf 0 EUR festgesetzt. GmbH-Anteile unterliegen mit Ausnahme der jungen Finanzmittel dem **Verschonungsabschlag** i.S.d. § 13a Abs. 1 ErbStG. Der Begünstigung steht der 90 %-Einstiegstest i.S.d. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG nicht entgegen, da dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.
- Die **wortlautgetreue Anwendung** der in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG verankerten Berechnungsformel führt grds. dazu, dass begünstigungsfähiges Betriebsvermögen von Handelsunternehmen, deren Hauptzweck in einer gewerblichen Tätigkeit besteht und die am Tag der Entstehung der Steuer über einen hohen Bestand an Finanzmitteln verfügen, in vollem Umfang von der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Begünstigung ausgeschlossen ist.

REVISION UNBEGRÜNDET (2)

- Die neben dem Wortsinn zu berücksichtigende systematische und teleologische Auslegung erfordere eine den Wortlaut **eingrenzende Auslegung** des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG dahingehend, dass zumindest bei typischen Handelsunternehmen für den 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG in Abzug zu bringen sind.
- Arg. der FinVerw: Missbrauchsvermeidung. Bei § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG handele es sich um eine besondere Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Unproduktives Verwaltungsvermögen = solches Vermögen, das der Betrieb zu seiner Fortführung nicht notwendigerweise benötigt, das also hinweggedacht werden kann, ohne dass die Fortführung des Betriebs gefährdet ist. Bei **Handelsunternehmen** (Hauptzweck einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), würde es dem Gesetzeszweck **nicht gerecht**, würde man für den 90 %-Einstiegstest diese Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die unstreitig Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG darstellen, isoliert ohne die Schuldenverrechnung heranziehen.

AUFHEBUNG DES FG-URTEILS

- Finanzamt hatte SchSt-Bescheid v. 25.10.2018 durch Bescheid v. 13.1.2023 geändert
- Bescheid, der dem FG-Urt. zugrunde lag, gab es so nicht mehr
- Notwendigkeit zur Aufhebung des Urt.
- Keine Zurückweisung an das FG
- Tatsächliche Feststellungen des FG sind unverändert gültig und fallen auch durch die Aufhebung des FG-Urt. nicht weg

90 %-TEST (1)

- Ziel des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG: Ausschluss von Cash-Gesellschaften
- Aber: Finanzmittel sind bereits schädliches Verwaltungsvermögen → Regelung nicht erforderlich
- FG Münster folgte der Forderung, die Anwendung auf vermögensverwaltende KapG und PersG zu begrenzen
- BFH: Regelung gilt für alle, aber bei Unternehmen, deren Hauptzweck eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 EStG bildet, sind die betrieblichen Schulden abzuziehen
- Wortlaut des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG:
 - Zähler: **Bruttobetrag** ohne Schuldenabzug
 - Nenner: Wert des gesamten begünstigten Vermögens → **Nettogröße**

90 %-TEST (2)

- Wortlautgetreue Auslegung führt zu nicht sachgerechten Ergebnissen
- Fallbeileffekt und drohende Ungleichbehandlung von Unternehmensübertragungen unter Lebenden und von Todes wegen
- Ggf. Versagung jeder Begünstigung, obwohl das Verwaltungsvermögen sogar 0 EUR betrug
- Widerspruch zum gesetzlichen Aufbau → Verrechnung des Verwaltungsvermögens mit den Schulden → Ansatzpunkt für den BFH

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorausschauende Planung der Unternehmensnachfolge

- 15 %-ige Freigrenze in § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG

90 %TEST (3)**BERATUNGSHINWEIS**

Anwendung auch auf gewerbliche und freiberufliche PersG

- Positionierung seitens der FinVerw noch offen

**BERATUNGSHINWEIS**

Geringes Verwaltungsvermögen

90 %-TEST GEM. § 13B ABS. 2 S. 2 ERBSTG

ANHÄNGIGES VERFAHREN BEIM BVERFG (1 BVR 804/22)

- Betriebsvermögen ⇔ Privatvermögen: Führt die Ungleichbehandlung zu einem Grundrechteverstoß
- Verfahren betrifft nur Privatvermögen, Stpfl. hat vor dem FG verloren; BFH hält die NZB für unbegründet, selbst eine rechtswidrige Besteuerung des Betriebsvermögens (Sozialstaatsgebot und Beihilferecht) führt nicht zur Rechtswidrigkeit der ErbSt auf Privatvermögen
- Verfassungsbeschwerde, aber BVerfG wird nicht über Betriebsvermögensbegünstigungen entscheiden, allenfalls Rückverweisung an den BFH, der dann in der Sache entscheiden müsste
- Obiter dictum des BVerfG?



BERATUNGSHINWEIS

Weitere Entwicklung beobachten

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 118 - 120

135

135

1|24

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

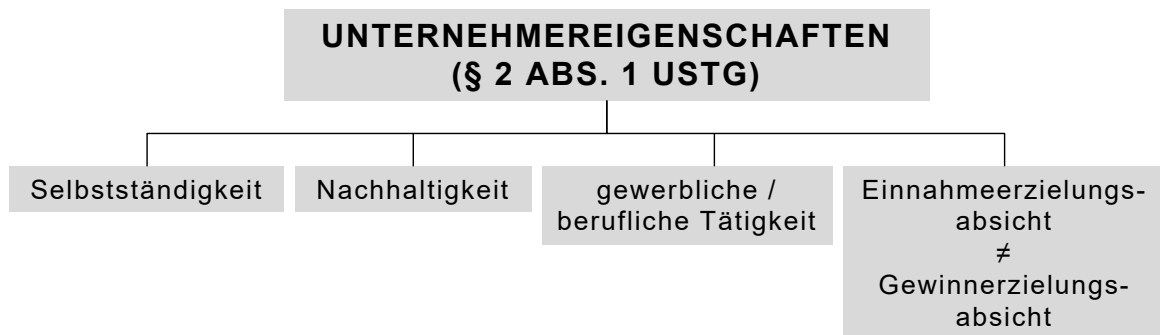
Thema 10

Unternehmereigenschaft von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitgliedern bei variabler Vergütung

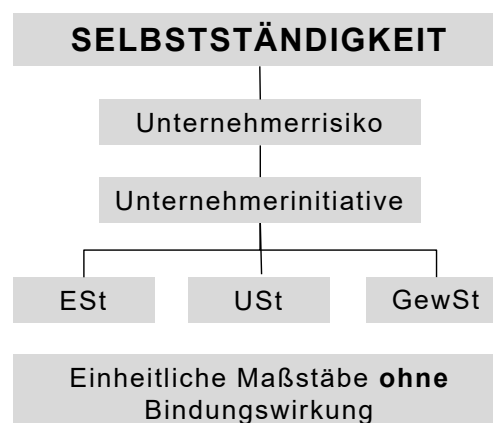
136

UMSATZSTEUERLICHER UNTERNEHMER

Stpfl. (= Unternehmer), wer eine bestimmte Tätigkeit selbstständig und unabhängig von Ort, Zweck und Ergebnis ausübt



MERKMAL DER SELBSTSTÄNDIGKEIT



ORGANE UND GESELLSCHAFTER VON PERSG UND KAPG

- Halten einer Beteiligung stellt allein keine unternehmerische Tätigkeit dar
- Tätigkeit als GF oder Vorstand erfolgt i.d.R. nichtselbstständig

VERGÜTUNGEN FÜR AUFSICHTSRATSMITGLIEDER

EUGH-Rs. „IO“:

keine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit, wenn ein Aufsichtsratsmitglied für Rechnung und unter Verantwortung des Aufsichtsrats handelt und eine jährlich gleich hohe Festvergütung ohne variable Vergütungsbestandteile erhält, die weder von der Teilnahme an Sitzungen noch von seinen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängt

Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE:

- Festvergütung, wenn pauschale Aufwandsentschädigung
- Teilnahmeabhängige Sitzungsgelder = keine Festvergütung
- Unternehmensergebnisabhängige Vergütung = variable Vergütung
- 10%-Grenze

BERATUNGSHINWEIS

Vorsitzende/Organe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts

VARIABLE VERGÜTUNG

- EuGH hatte in der RS „IO“ offen gelassen, ob bei variablen Vergütungen anders zu entscheiden wäre
- Ebenso der BFH in seiner Folgeentscheidung v. 27.11.2019
- Presseerklärung des BFH: Frage wird ausdrücklich offengelassen

VOM EUGH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Übt eine natürliche Person, die Mitglied des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft (...) ist, eine „wirtschaftliche“ Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MwStSystRL aus, und sind insb. die von dieser Person erhaltenen Vergütungen als Entgelt für die für diese Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen anzusehen?
- Übt eine natürliche Person, die Mitglied des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft (...) ist, ihre Tätigkeit „selbstständig“ i.S.d. Art. 9 und 10 MwStSystRL aus?

EUGH, URTEIL VOM 21.12.2023 – C-288/22

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2019
Kläger	TP ist Mitglied des Verwaltungsrats mehrerer Aktiengesellschaften nach luxemburgischem Recht. Seine Tätigkeit ist auf höchstens sechs Jahre begrenzt. Der Verwaltungsrat – und damit auch der Kläger – entscheidet u.a. über die Rechnungslegung, die Risikopolitik und die zu verfolgende Strategie. Die laufende Geschäftsführung übernimmt ein Geschäftsführungsausschuss. Für seine Tätigkeiten erhält TP als Mitglied des Verwaltungsrats durch Beschluss der Hauptversammlungen der Aktionäre Tantiemen aus dem von den Gesellschaften erzielten Gewinn oder eine Pauschalvergütung. TP hält seine Tätigkeit für nichtselbstständig.
Finanzamt	Hält die Tätigkeit des TP für selbstständig und erlässt einen USt-Bescheid.
Bezirksgericht Luxemburg	Setzt das Verfahren aus und bittet den EuGH um Vorabentscheidung zur Frage, ob die Tätigkeit des TP selbstständig ist.

EUGH, URTEIL: WIRTSCHAFTLICHE TÄTIGKEIT

- Wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art 9 Abs. 1 MwStSystRL liegt u.a. vor, wenn ein Stpfl. mit ihr eine **Dienstleistung** nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL **gegen Entgelt** erbringt.
- **Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.** TP hat „Tantiemen“ erhalten, die sich am Gewinn der Gesellschaften orientierten oder aber in Form einer Pauschale geleistet wurden
- Der Umstand, dass eine (Ausgleichs-)Zahlung nicht nach Maßgabe individueller Leistungen, sondern **pauschal und auf jährlicher Basis** festgesetzt wird, ändert nichts am unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und der empfangenen Gegenleistung. Entscheidend: **Vorhersehbarkeit** der Festsetzungsmodalitäten

EUGH, URTEIL: SELBSTSTÄNDIGE TÄTIGKEIT

- „**Selbstständigkeit**“: Entscheidend, ob die Person die Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung ausführt und ob sie das damit **verbundene wirtschaftliche Risiko** trägt.
- Insb. von Bedeutung: Können sich aus den jeweiligen Vorschriften Rechtsfolgen ergeben, die die Haftung der Beteiligten regeln? TP berät die Gesellschaft und nimmt an Abstimmungen teil, **haftet jedoch grds. nicht persönlich** für Verpflichtungen der Gesellschaft.
- Die Gesellschaft und nicht TP trägt mögliche negative Folgen der Entscheidungen des Verwaltungsrats und damit auch das wirtschaftliche Risiko der Tätigkeit des TP. Er übernimmt mit der Tantieme, soweit sie von den erwirtschafteten Gewinnen abhängt, **kein eigenes Gewinn- und Verlustrisiko**. Denn er partizipiert wie ein Aktionär nur am Erfolg der Gesellschaft und deren wirtschaftlichem Risiko, da die Tantieme **im schlimmsten Fall 0 EUR** betragen kann und keinen Verlust der Gesellschaft umfasst.

VARIABLE VERGÜTUNG**Variabilität und Haftung:**

- EuGH: Variable Vergütung ≠ Selbstständigkeit
- Tragung des wirtschaftlichen Risikos
- Rein deliktische Haftung nicht ausreichend → gesellschaftsrechtliche Regelungen

Abschn. 2.2 Abs. 3a UStAE:

- 10%-Grenze ist zu überdenken
- Andere Grenze wäre ebenso möglich

BERATUNGSHINWEIS

Teilnahmeabhängige Sitzungsvergütung

INFEKTION DURCH UMSATZSTEUERPFLICHTIGE HAUPTTÄTIGKEIT

- Schlussanträge der GAin Kokott
- TP war hauptberuflich als Rechtsanwalt tätig → Rspr. des EuGH
- Vorliegend: Zwei **unabhängige** Tätigkeiten – Rechtsanwalt und Mitglied des Verwaltungsrats



BERATUNGSHINWEIS

EuGH-Entscheidungen hatten Zusammenhang mit der Haupttätigkeit

Thema 11

Zeitpunkt der Vereinnahmung gem. § 13 Abs. 1
Nr. 1 Buchst. b UStG bei Überweisungen

VERSTEUERUNG NACH VEREINNAHMEN ENTGELTEN (§ 20 USTG)

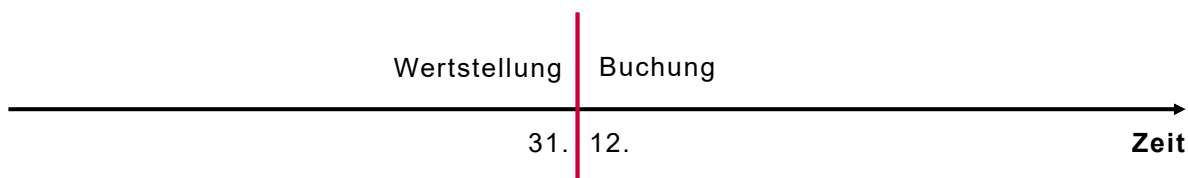
- Auf **Antrag** des Stpfl.
- **Anforderungen:**
 - Gesamtumsatz < 600.000 EUR (ab 2024: 800.000 EUR)
 - Von der Buchführungspflicht gem. § 148 AO befreit
 - Angehöriger eines freien Berufs i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder
 - jur. Pers., die nicht freiwillig Bücher führt, regelmäßig Abschlüsse auf Grund einer Inventur macht oder gesetzlich zur Buchführung verpflichtet ist.
- Bis zum Eintritt der **formellen Bestandskraft**

**BERATUNGSHINWEIS**

Änderungen durch das Wachstumschancengesetz?

GUTSCHRIFT VS. WERTSTELLUNG

- Gutschrift im neuen Jahre, aber mit Rückwirkung für das alte Jahr (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr)



- Vorgabe des § 675t Abs. 1 S. 1 BGB: Unverzügliches Verfügarmachen, nachdem der Betrag auf dem Konto des Zahlungsempfängers eingegangen ist
- Berechnung der Zinsen ab dem Wertstellungsdatum

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Erfolgt die Vereinnahmung des Entgelts i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG mit dem Wertstellungstag oder tatsächlicher Verbuchung auf dem Konto des Unternehmers?

BFH-URTEIL VOM 17.8.2023 – V R 12/22, BFH/NV 2024, 145

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2019
Kläger	Natürliche Person, umsatzsteuerpflichtige Umsätze als Designer
2019, 2020	Zahlungseingang aufgrund einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung, Gutschrift auf dem Bankkonto am 2.1.2020 (Buchungstag) mit Wertstellung zum 31.12.2019
Finanzamt	Erhöhung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze um 30.442 EUR (netto) für 2019
FG Berlin-Brandenburg	Stattgabe der Klage, Revisionszulassung wg. grundsätzlicher Bedeutung

REVISION UNBEGRÜNDET

- **Wirtschaftliche Verfügungsmacht** wird bei Überweisungen mit **Gutschrift** auf dem Konto **erlangt**. Eine Wertstellung zu einem früheren Zeitpunkt ist unbeachtlich.
- Eine Vereinnahmung i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG erfordert die **Verfügungsmöglichkeit** über den gutgeschriebenen Betrag und nicht nur eine auf die Zinswirksamkeit bezogene Wertstellung.
- § 675t Abs. 1 BGB (Wertstellungsdatum und Verfügbarkeit von Geldbeträgen) steht einer vor dem Zeitpunkt der Gutschrift liegenden Wertstellung nicht entgegen.

Wirtschaftliche Auswirkungen

- Drohende **doppelte** Umsatzsteuerbelastung
- Z.T. abweichende Auffassungen in der Literatur
- Ermittlung des **Gesamtumsatzes** bei der Kleinunternehmerregelung gem. § 19 Abs. 3 UStG



BERATUNGSHINWEIS

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei der Ist-Versteuerung

Zufluss i.S.v. § 11 EStG

- Besteuerung im Zuflusszeitpunkt, d.h., wenn der Stpfl. darüber **verfügen** kann
- Grds. **Gutschrift** auf dem Bankkonto
- § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG ⇔ § 11 Abs. 1 S. 1 EStG: Zeitpunkt der **Gutschrift** auf dem Bankkonto des Stpfl.
- **Ausgaben:** Erteilung des Überweisungsauftrags
- § 4 Abs. 3 EStG, Sonderausgaben und agB

VERFAHRENSRECHTLICHE ÄNDERUNGSMÖGLICHKEITEN

- Änderungsmöglichkeit bei falscher Erfassung?
- Änderung nach § 164 AO
- Änderung wg. nachträglich bekanntgewordener Tatsachen (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder widerstreitende Steuerfestsetzung (§ 174 Abs. 3 AO)
- Falsche Zuordnung = Beratungsfehler → „grobes Verschulden“ i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, das dem Mandanten zuzurechnen ist
- Besondere Bedeutung bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG → Änderung nach §§ 173 AO dürfte ausscheiden!

Thema 12

Widerruf der Gestattung der Ist-Besteuerung / Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

STEUERENTSTEHUNG – § 13 USTG

Die Steuer entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

- a) bei der Berechnung der Steuer nach **vereinbarten** Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die **Leistungen ausgeführt** worden sind. (...),
- b) bei der Berechnung der Steuer nach **vereinnahmten** Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte **vereinnahmt** worden sind (...)

(Hervorhebungen und Kürzungen des Verfassers)

**BERATUNGSHINWEIS**

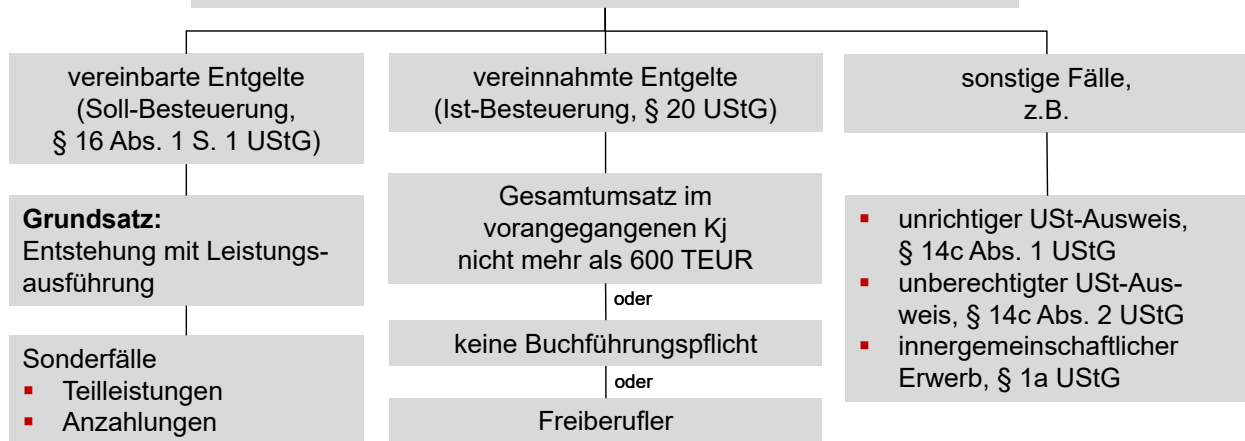
Derzeitige Rechtslage

IST-BESTEuerung AUF ANTRAG

- **Auf Antrag** kann unter den in § 20 UStG genannten Voraussetzungen eine Besteuerung nach **vereinnahmten** Entgelten erfolgen
- Keine besondere **Form** des Antrags erforderlich, ggfs. auch konkludent
- Keine Frist
- Genehmigung erstreckt sich auf volle Kalenderjahre

WIDERRUF DER GESTATTUNG DER IST-BESTEuerung /
ENTSTEHUNG UND AUSÜBUNG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG

ENTSTEHUNG DER UMSATZSTEUER, § 13 UStG



BERATUNGSHINWEIS

Widerruf und Rücknahme der Genehmigung zur Ist-Versteuerung

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 144

159

159

WIDERRUF DER GESTATTUNG DER IST-BESTEuerung /
ENTSTEHUNG UND AUSÜBUNG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG

EUGH-URTEIL VOM 10.2.2022 – RS GG KOLLAUSTR. 136, HH

- Deutsche Praxis, für den Vorsteuerabzug ausschließlich auf die Rechnung und die Ausführung der Leistung abzustellen, **verstößt gegen Art. 167 MwStSystRL**.
- Art. 167 MwStSystRL stellt klar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.
- Art. 63 MwStSystRL:** Steuertatbestand und Steueranspruch treten grds. zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. **Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL:** Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Stpfl. spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht.
- Entstehung der USt und Vorsteuerabzugsberechtigung** beim Leistungsempfänger sind zeitlich **miteinander verknüpft**. Entsteht die USt aufgrund der Sonderregelung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten beim leistenden Unternehmer erst mit Zahlungszufluss, kann beim Leistungsempfänger auch erst dann das Recht auf den Vorsteuerabzug entstehen.

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024 | SEITE 145

160

160

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Unter welchen Voraussetzungen und bis wann ist der Widerruf einer Gestattung zur Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten wegen Missbrauchs oder Gefährdung des Steueraufkommens gerechtfertigt?

BFH-URTEIL VOM 12.7.2023 – XI R 5/21, BFH/NV 2024, 257

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2015
Kläger	Ist Unternehmensberater und versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Genehmigung unter Vorbehalt des Widerrufs aus 1987). I.R.e. Ap wird festgestellt, dass der Kl. neben der Tätigkeit als Unternehmensberater auch GF diverser Firmen ist, mit denen das Einzelunternehmen Geschäftsbeziehungen unterhält. Der Kläger hat in erheblichem Umfang Rechnungen mit gesondertem USt-Ausweis ggü. diesen Firmen ausgestellt, die von diesen lediglich über Verrechnungskonten gebucht und über mehrere Jahre hinweg nicht bezahlt wurden.
Finanzamt	Widerruft Genehmigung zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, da die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger bei gleichzeitig fehlenden Umsätzen beim Leistenden bei nahestehenden Personen die Vermutung begründe, dass die dem leistenden Unternehmen erteilte Zustimmung missbraucht worden sei.
FG Rheinland-Pfalz	Weist Klage ab und lässt die Rev. wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

STATTGABE DER KLAGE

- Voraussetzungen für **Widerruf** der Genehmigung der Ist-Besteuerung liegen im Streitfall **nicht vor**. EuGH-Entscheidung in der RS GG Kollaustraße 136: Art. 167 MwStSystRL steht einer nationalen Regelung **entgegen**, nach der die Vorsteuerabzugsberechtigung bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entsteht, wenn der Steueranspruch gegen den leistenden Unternehmer erst bei **Vereinnahmung** des Entgelts entsteht und dieses **noch nicht gezahlt** worden ist.
- Recht auf **Vorsteuerabzug** wird grds. **während des gleichen Zeitraums ausgeübt**, in dem es entstanden ist, d.h., wenn der Anspruch auf die Steuer entsteht.
- **Zeitliches Auseinanderfallen von Steuerentstehung und Vorsteuerabzug** ist **unionsrechtlich nicht möglich**. Auseinanderfallen beruht nicht auf einem Verhalten des Klägers, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung des Unionsrechts
- Dass bei Ist-Besteuerung USt und Vorsteuerabzug erst bei Vereinnahmung des Entgelts entstehen, ist weder missbräuchlich, noch führt dieser Umstand zu einer Gefährdung des Steueraufkommens.

AUSWIRKUNGEN RS. GG KOLLAUSTRASSE 136, HAMBURG

- EuGH: Deutsche Regelungen zum Verhältnis Steuerentstehung/Vorsteuerabzug sind **nicht** unionsrechtskonform
- Recht auf Vorsteuerabzug wird während des **gleichen Zeitraums** ausgeübt, in dem der Anspruch auf die Steuer entsteht → Zwingender Gleichlauf
- Führen die nationalen Regelungen zu einem Auseinanderfallen, sind sie nicht unionsrechtskonform
- § § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG: Abstellen auf die Leistung

**BERATUNGSHINWEIS**

Besteuerungsart beim Leistungsempfänger

- Widerspruch zu den Vorgaben des Unionsrechts

**BERATUNGSHINWEIS**

Probleme bei der Rechtsanwendung

AUFRUF AN DEN GESETZGEBER**Änderungsnotwendigkeiten**§ 15 Abs. 1 Nr. 1
S. 1 UStG

§ 14 Abs. 4 UStG

**BERATUNGSHINWEIS**

Gründe für das Zögern

KEINE EUGH-VORLAGE

- Kein Vorabentscheidungsersuchen durch den BFH
- Vorliegend: Ausschließlich Widerruf der Ist-Besteuerung gem. **§ 131 Abs. 2 AO** → Missbräuchliches Handeln des Klägers
- Kläger hatte Steuer nicht vereinnahmt, damit war sie auch nicht entstanden
- Auseinanderfallen von Steuerentstehung und Vorsteuerabzug ist ein Problem im Besteuerungsverfahren des Leistungsempfängers

DAS REFERENTEN-TEAM

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

AKTUELLES STEUERRECHT 1/2024

167