

2|23 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# AKTUELLES STEUERRECHT

## DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

[www.aktuelles-steuerrecht.info](http://www.aktuelles-steuerrecht.info) 

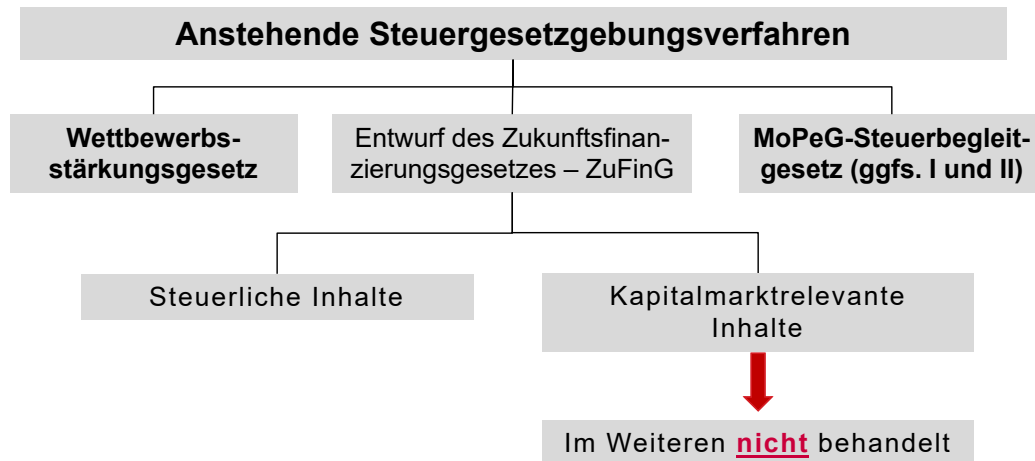
1

2|23 GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Vorbemerkungen

2

## VORBEMERKUNGEN



AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023

3

3

## VORBEMERKUNGEN

**ENTWURF DES ZUKUNFTSFINANZIERUNGSGESETZES – ZUFING**

- **Ausweitung** der Begünstigung für die Gewährung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen an Konzernunternehmen (§ 19a Abs. 1 S. 3 EStG-E)
- **Verdoppelung** der unschädlichen KMU-Schwellenwerte (§ 19a Abs. 3 EStG-E)
- **Verlängerung** des Zeitraums für unschädlichen Schwellenwertüberschreitung (§ 19a Abs. 3 EStG-E)
- Verlängerung der Unternehmensaltersgrenze (§ 19a Abs. 3 EStG-E)
- Verlängerung der max. Frist für den **Beststeuerungsaufschub** (§ 19a Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG-E) von 12 auf 20 Jahre
- **Pauschalbesteuerung** mit einem Steuersatz von **25 %** (§ 19a Abs. 4a EStG)
- Erhöhung des jährlichen steuerlichen **Freibetrags** (§ 3 Nr. 39 EStG-E) von derzeit 1.440 EUR auf **5.000 EUR** (aber nur für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Beträge)

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023

4

4

## VORBEMERKUNGEN

### GEWERBESTEUERRECHTLICHE HINZURECHNUNG VON LEISTUNGEN I.R.E. SPONSORINGVERTRAGS, BFH VOM 23.3.2023 – III R 5/22

1. Unter den Begriff der Mietzinsen und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG fallen nur Leistungen aufgrund solcher Verträge, die ihrem wesentlichen Gehalt nach **Miet- oder Pachtverträge** sind.
2. Enthält der Vertrag **neben** der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung wesentliche nicht trennbare miet- oder **pachtfremde Elemente**, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, scheidet eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte insgesamt aus.
3. Bei einem **Sponsoringvertrag** kann es sich um einen atypischen Schuldvertrag handeln, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich **nicht trennen lassen**, so dass auch eine nur teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags ausscheidet.

(Hervorhebungen des Verfassers)

## VORBEMERKUNGEN

### ZUR BEWEISAUFNAHME IM FINANZGERICHTLICHEN VERFAHREN, BFH-BESCHLUSS VOM 5.4.2023 – V R 5/22

Es ist grundsätzlich zulässig, die in strafrechtlichen Ermittlungen oder in einem Strafurteil getroffenen Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren zu verwerten, es sei denn, die Beteiligten erheben gegen die Feststellungen substantiierte Einwendungen und stellen entsprechende Beweisanträge, die das FG nicht nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen unbeachtet lassen kann.

## VORBEMERKUNGEN

## BFH-BESCHLUSS VOM 28.4.2023 – XI B 101/22: NUTZUNG DES BESONDEREN ELEKTRONISCHEN STEUERBERATER- POSTFACHS (beSt)

1. Steuerberatern steht **seit dem 01.01.2023** mit dem besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach (**beSt**) ein sicherer Übermittlungsweg zur Verfügung, so dass sie in finanzgerichtlichen Verfahren seit diesem Zeitpunkt vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen als elektronische Dokumente übermitteln müssen.
2. Beantragt ein Steuerberater wegen Nichtnutzung des beSt **Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand, muss er darlegen, weshalb er nicht von der Möglichkeit der Priorisierung seiner Registrierung (sog. fast lane) Gebrauch gemacht hat.

(Hervorhebungen des Verfassers)

## HINWEIS AUF ZWISCHEN-UPDATES



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

- Fr., 27.01.2023, Prof. Dr. Bert Kaminski
- Fr., 24.02.2023, Dr. Jörg Grune
- Fr., 28.04.2023, Dirk Krohn
- Mi., 17.05.2023, Michael Seifert
- Fr., 28.07.2023, Dr. Jörg Grune**
- Do., 17.08.2023, Prof. Dr. Bert Kaminski**
- Fr., 27.10.2023, Dirk Krohn**
- Fr., 08.12.2023, Michael Seifert**

# Thema 01

## Betriebliche Datenverarbeitungsgeräte und Steuerfreiheit

9

### BETRIEBLICHE DATENVERARBEITUNGSGERÄTE UND STEUERFREIHEIT

#### ALLGEMEINES

Steuerliche Vorteile durch

- Steuerbefreiungen
- LSt-Pauschalierung



#### BERATUNGSHINWEIS

Arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte

#### RELEVANTE

#### ABGRENZUNGSFRAGEN

- Zusatzleistungen (§ 8 Abs. 4 EStG) oder Entgeltumwandlung
- Barlohn oder Sachlohn



#### BERATUNGSHINWEIS

Aufzeichnungspflicht – Lohnkonto bzw. Lohnsteuerbescheinigung

10

**STEUERFREIHEIT GEM. § 3 NR. 45 EStG**

Betriebliche Datenver-  
arbeitungs- und Tele-  
kommunikationsgeräte

(Alternative 1)

System- und  
Anwenderprogramme

(Alternative 2)

Dienstleistungen in  
diesem  
Zusammenhang

(Alternative 3)

**BERATUNGSHINWEIS:**

Werbungskostenabzug oder steuerfreier Auslagenersatz

**ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Liegt ein betriebliches Gerät i.S.d. § 3 Nr. 45 S. 1 EStG selbst dann vor, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon zu einem niedrigen, unter dem Marktwert liegenden Preis zuvor vom Arbeitnehmer erworben hat?

**BFH-URTEIL VOM 26.10.2022 – VI R 48/20, BFH/NV 2023, 423**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	10/2013 bis 6/2017
Klägerin	Die Klägerin erwarb von diversen Arbeitnehmern ein (gebrauchtes) Handy zum Preis von 1 - 6 EUR und stellte diese den jeweiligen Mitarbeitern aufgrund einer ergänzenden Vereinbarung zum Arbeitsvertrag auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Der Mobilfunkvertrag war weiterhin mit dem jeweiligen Arbeitnehmer abgeschlossen. Die Klägerin übernahm die monatlichen nachgewiesenen Mobilfunkkosten bis zu einem maximalen Betrag und behandelte die Kostenerstattung steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG.
Finanzamt	Versagung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG, weil der Ankauf zu keinem marktüblichen Preis erfolgte und damit nur dem Zweck der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit dient (Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO).
FG München	Gewährung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG, so dass eine Arbeitgeberhaftung entfällt.

**BFH: REVISION UNBEGRÜNDET**

- Es handelt sich bei den Mobiltelefonen um **betriebliche Geräte** i.S.d. § 3 Nr. 45 S. 1 EStG, wenn die Arbeitgeberin zivilrechtliche Eigentümerin ist.
- Unerheblich ist es für die Anwendung der Befreiungsregelung, dass das jeweilige Gerät zunächst **von der Arbeitgeberin** zu einem **unter dem Marktwert** liegenden Preis vom Mitarbeiter erworben wurde. Die damit ermöglichte Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 45 EStG und die hieraus resultierende Steuerersparnis kann keinen Gestaltungsmissbrauch auslösen (§ 42 AO).
- Die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 S. 1 EStG scheitert nicht daran, dass der **Mobilfunkvertrag** zwischen dem Arbeitnehmer und dem Mobilfunkanbieter abgeschlossen ist.
- Zudem scheitert die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 S. 1 EStG nicht an einer **Entgeltumwandlung**, weil steuerlich insoweit keine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn verlangt wird.

**KEIN § 42 AO**

- Kein Gestaltungsmissbrauch
- Ankauf macht Geräte zu „betrieblichen Geräten“
- Entscheidung reiht sich in die Rspr. zu § 42 AO ein (vgl. zum Ehegatten-Vorschaltmodell Thema 10)

**BETRIEBLICHES GERÄT**

- Zurechnung zum Arbeitgeber
- Gemietete oder geleaste Geräte

**BERATUNGSHINWEIS**

Mobilfunkvertrag

**BERATUNGSHINWEIS**

Vereinbartes privates Verwendungsverbot

**PERSÖNLICHER ANWENDUNGSBEREICH**

- Unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen
- Gewinneinkünfteerzieler

**VERHÄLTNIS ZU § 8 ABS. 2 S. 11 EStG**

- 50 EUR-Freigrenze
- Kein Verbrauch → Regelungen stehen nebeneinander und können gleichzeitig genutzt werden



**ANZAHL DER GERÄTE**

- Keine Grenze im Gesetz
- Familienmitglieder des Arbeitnehmers?
- Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) bei mehr als zwei Geräten sinnvoll

**SOZIALVERSICHERUNGSRECHT**

- § 3 Nr. 45 EStG gilt auch bei Entgeltumwandlung
- BSG: Wirksamer Entgeltverzicht reicht für die sozialversicherungsrechtliche Zusätzlichkeit nicht aus

**BERATUNGSHINWEIS**

Verlangte Arbeitgeberzusatzleistung

**UMSATZSTEUER**

- Private Nutzung = tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG)
- BMG: Anteilige Arbeitsleistung bzw. anteilige Kosten

**BERATUNGSHINWEIS**

Höhe der privaten Nutzungsanteile

**LST-PAUSCHALIERUNG  
(§ 40 ABS. 2 S. 1 NR. 5 ESTG)**

- Zusätzlichkeitserfordernis: Pauschalierung mit 25% und Sozialversicherungsfreiheit

**BERATUNGSHINWEIS**

Begriff des Datenverarbeitungsgeräts

- Pauschalierung z.B. auch bei Jubiläum oder Renteneintritt
- Zunächst Nutzungsüberlassung (→ § 3 Nr. 45 EStG), dann Übereignung (→ § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG)

# Thema 02

## Erste Tätigkeitsstätte

19

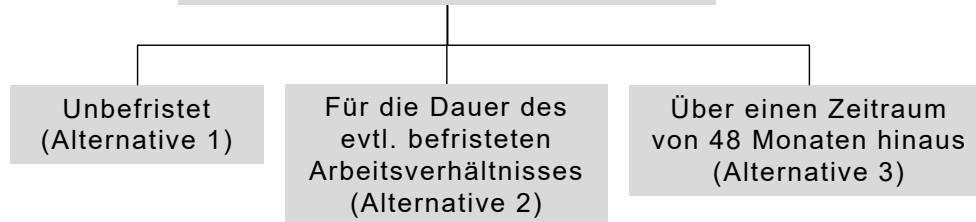
### ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

#### ALLGEMEINES

- Erste Tätigkeitsstätte → Ausschluss der Geltendmachung des steuerlichen Reisekostenrechts
- **Max. eine** erste Tätigkeitsstätte
- **Fallunterscheidung:**
  - Eine erste Tätigkeitsstätte liegt am Ort einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung vor, wenn der Arbeitnehmer dieser dauerhaft **zugeordnet** ist.
  - Selbst ohne ausdrückliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers liegt eine erste Tätigkeitsstätte vor, wenn der Arbeitnehmer dauerhaft am Ort einer betrieblichen Einrichtung in gesetzlich bestimmtem Umfang **tätig werden soll**.

20

### DAUERHAFTIGKEIT (§ 9 ABS. 4 S. 3 EStG)



### ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Stellt die Ableistung von Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten in einer Einrichtung des Arbeitgebers eine Tätigkeit i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG dar?
- Liegt eine „dauerhafte“ Zuordnung selbst dann vor, wenn unter Beachtung dienstrechtlicher Vorschriften (jederzeit) auch eine anderweitige Zuordnung durch den Arbeitgeber erfolgen kann?

**BFH-URTEIL VOM 26.10.2022 – VI R 48/20, BFH/NV 2023, 423 (FALL 1)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Der Feuerwehrmann konnte nach arbeitstäglich neu auszuübender Weisung an vier verschiedenen Einsatzorten eingesetzt werden. Tatsächlich wurde er im Streitjahr nur an einem dieser Einsatzorte beschäftigt. Für 112 Fahrten zu diesem Einsatzort machte der Kläger Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen geltend.
Finanzamt	Abzug nur nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale.
FG Rheinland-Pfalz	Kostenabzug nach Reisekostengrundsätzen, weil es an einer dauerhaften Zuordnung zur jeweils angefahrenen Einsatzstelle fehlt.

**BFH: REVISION BEGRÜNDET UND AUFHEBUNG DES URTEILS**

- Feuerwehrwache B ist eine **ortsfeste betriebliche Einrichtung** des Arbeitgebers.
- (Dauerhafte) Zuordnung zur Feuerwache B kann aber nicht allein deshalb verneint werden, weil der Kläger **lt. Arbeitsvertrag** verpflichtet ist, seinen Dienst an **vier verschiedenen Einsatzstellen** leisten zu müssen. Keine steuerliche Zuordnung. Weisung des Arbeitgebers, in unterschiedlichen betrieblichen Einrichtungen tätig zu werden, steht einer Zuordnung zu einer dieser Einrichtungen nicht entgegen.
- Ob ein konkreter Einsatzort vorgesehen war, muss das FG nunmehr ebenso prüfen wie die Frage, ob an diesem Ort eine **dauerhafte Zuordnung** vorlag oder zumindest die zeitlichen Voraussetzungen zu erfüllen waren.
- Erste Tätigkeitsstätte setzt auch eine Tätigkeitserbringung voraus. Bei Angehörigen der Betriebs- und Werksfeuerwehr stellt auch die Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeit eine arbeitsrechtlich geschuldete und dem Berufsbild entsprechende Tätigkeit dar.

**BFH-URTEIL VOM 22.11.2022 – VI R 6/21, JURIS (FALL2)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2014 - 2016
Kläger	Der Kläger erzielte als Zeitsoldat (Verpflichtung für 8 Jahre) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In einer Einsatzplanung, die vor Beginn des Dienstverhältnisses festgelegt wurde, war voraussichtlich bis zum 31.12.2017 als Verwendung der Standort Y vorgesehen. Zunächst hatte der Kläger aber für 4 Monate eine Grundausbildung am Standort X zu absolvieren. Diese Grundausbildung wurde frühzeitig beendet und am 1.12.2014 trat er seinen Dienst am Standort Y an. Im Juni 2016 erfolgte am selben Einsatzort lediglich ein Dienstpostenwechsel. Die Tätigkeit am Standort Y war bis voraussichtlich zum 30.6.2021 vorgesehen. Das planmäßige Dienstzeitende war der 30.9.2022. Die Tätigkeit am Standort Y wurde durch befristete Lehrgänge unterbrochen. Der Kläger begehrte für die Fahrtkosten zum Standort Y Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen.
Finanzamt	Kostenabzug nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale.
Hessisches FG	FG folgt Auffassung des Finanzamts, wonach Aufwendungen nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale abzuziehen seien.

**BFH: REVISION UNBEGRÜNDET**

- Der Bundeswehrstandort (hier: Fliegerhorst) stellt ein großflächiges und infrastrukturell erschlossenes Gebiet und damit eine großräumige ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers dar.
- Eine **unbefristete Zuordnung** erfolgte für die Dauer des befristeten Dienstverhältnisses zum Bundeswehrstandort Y, weil der Kläger mit der Einplanungsentscheidung aus April 2014 bereits damit zu rechnen hatte, an diesem Standort seinen Dienst abzuleisten zu haben. Der Kläger unterhielt i.R.d. zeitlich befristeten Dienstverhältnisses nur an diesem Ort seine erste Tätigkeitsstätte. Am Ort der Eignungsprüfung lag keine erste Tätigkeitsstätte vor, weil dort nur eine vorübergehende Tätigkeit zu erbringen war.
- Eine unbefristete Zuordnung lag trotz der Formulierung „**voraussichtlicher Verwendungsdauer**“ vor. Die bloße Vereinbarung einer voraussichtlichen Verwendungsdauer stellt keine feste Befristung dar, sodass hieraus keine vorübergehende Tätigkeitsdauer am Zuordnungsort abgeleitet werden kann.

## ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

**ORTSFESTE BETRIEBLICHE EINRICHTUNG**

- Räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.
- Homeoffice
- Großräumige erste Tätigkeitsstätte (z.B. Werksgelände, Bahnhof, Flughafen)
- Gebiet eines Hafens

**BERATUNGSHINWEIS:**

Entfernungspauschale trotz Reisekostenrechts

## ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

**ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG**

- Muss zu einer ortsfesten Einrichtung getroffen sein
- Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen
- Gesonderte Zuordnung für die ESt nicht erforderlich
- Nennung eines Einstellungsorts

## ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

**„DAUERHAFTE“ ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG**

- Befristet beschäftigte Arbeitnehmer → § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 2 EStG
- Wechsel der Zuordnung zu einer anderen ersten Tätigkeitsstätte soll nicht möglich sein
- Grundausbildungszeit: Keine erste Tätigkeitsstätte

**BERATUNGSHINWEIS:**

„Voraussichtliche Verwendungsdauer“ ist keine steuerliche Befristung

- Wechsel innerhalb des Standorts
- Leiharbeit

**BERATUNGSHINWEIS:**

3-Monatsfrist bei Mehraufwendungen für Verpflegung

## ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

**TÄTIGKEITSERBRINGUNG AM ORT DER BETRIEBLICHEN TÄTIGKEIT**

- Tätigkeit erforderlich
- Geringer Umfang ausreichend → Berufsbild; auch Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten
- Beispiele: Fliegendes Personal, LKW-Fahrer, Müllwerker, Postzusteller, Rettungsassistent, Ordnungsdienst

**BERATUNGSHINWEIS:**

Pflegekräfte/Werkstattmonteure

**GEWINNEINKÜNFTEERZIELER UND ERSTE BETRIEBSSTÄTTE**

- Kein Verweis auf § 9 Abs. 4 EStG
- FinVerw wendet die quantitativen Merkmale des Satzes 4 entsprechend an
- BFH: bisher keine Festlegung
- Erste Betriebsstätte beim Kunden, wenn dort fortdauernd eine Tätigkeit erfolgt → „fortdauernd“ ≠ „dauerhaft“

**Thema 03**

Keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Miterben gebildeten GbR



KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GBR

## ERBENGEMEINSCHAFT

- Vermögen geht auf die Erben über → keine Bruchteilsgemeinschaft
- Erbengemeinschaft ist weder rechts- noch parteifähig
- Mehrheitserfordernisse
- Abgrenzung zur GbR:
  - Gemeinschaftlicher Zweck (→ gemeinsame Verwaltung der Erbschaft ist dafür nicht ausreichend)
  - Ggf. konkludente Gründung einer Personengesellschaft



### BERATUNGSHINWEIS:

Neuregelung im UStG durch das JStG 2022 betrifft auch die Erbengemeinschaft

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 213 - 215

33

33

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GBR

## ABFÄRBEREGELUNG DES § 15 ABS. 3 NR. 1 ESTG

- Gilt auch für „andere Personengesellschaften“ → gesamte Tätigkeit gilt als gewerblich
- BFH-Urt. v. 12.4.2018 → Rückwirkende Gesetzesänderung: Abfärbung unabhängig davon ob die jeweiligen Einkünfte positiv oder negativ sind
- Bagatellgrenze: 3% der Gesamtnetto**umsatzerlöse** und die absolute Grenze von 24.500 EUR dürfen nicht überschritten werden
- Infektionswirkung gilt für Bruchteilsgemeinschaften ebenso wie für Erben- oder Gütergemeinschaften nicht

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 215 - 216

34

34

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GBR

## ABSICHERUNG VON ZINSRISIKEN MIT SWAP-GESCHÄFTEN

Unternehmer A hat bei der X-Bank ein variables Darlehen (Zinssatz i.H.d. 3-Monats-Euribor) und möchte das Zinsrisiko absichern. I.R.e. Zins-Swaps nimmt er ein weiteres Darlehen bei der Y-Bank zu einem Festzins auf, dessen Valuta jedoch bei der Y-Bank verbleibt. Dafür zahlt die Y-Bank dem Unternehmen A einen Zins i.H.d. 3-Monats-Euribor, sodass der Festzinssatz anfällt, da sich der Zins i.H.d. 3-Monats-Euribor bei Gesamtbetrachtung für das Unternehmen als Einnahme und Ausgabe ausgleicht. Im Ergebnis fällt nur der Festzins als Aufwand an. Isoliert betrachtet ergibt sich aus dem Zinsswap-Geschäft je nach Entwicklung des 3-Monats-Euribor ein Gewinn oder Verlust, der im Fall der Absicherung grds. der Einkunftsart des Grundgeschäfts (z.B. § 15 oder § 21 EStG) zuzurechnen ist.



### BERATUNGSHINWEIS:

Swap-Geschäfte als Termingeschäfte

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 216 - 217

35

35

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GBR

## ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Ist die Abfärberegung auf eine Erbengemeinschaft anzuwenden, die u.a. gewerbliche Einkünfte als Besitzunternehmen i.R.e. Betriebsaufspaltung erzielt, und die über die Verwaltung des ererbten Vermögens hinaus weitere Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt?
- Führen daher auch die Einnahmen und Aufwendungen aus einem im Zusammenhang mit der Finanzierung einer vermieteten Immobilie abgeschlossenen Zins- und Währungsswap zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, und greift insoweit das Verlustabzugs- und -ausgleichsverbot für Termingeschäfte gem. § 15 Abs. 4 S. 3 EStG ein?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 217

36

36

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GBR

### BFH-URTEIL VOM 19.1.2023 – IV R 5/19, DSTR 2023, 626 (1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2008 - 2012
Klägerin	Aus Erbengemeinschaft (drei Geschwister) hervorgegangene GbR
1.3.2005	Erbfall, Übergang von diversem Grundbesitz sowie 100 % Anteilen an einer GmbH (Betrieb eines Hotels auf einem der Grundstücke) auf Erbengemeinschaft
2006/2007	Einholung eines später nicht angenommenen Finanzierungsangebots bei der A-Bank wg. Erwerb eines Erbbaugrundstücks sowie Bau eines Mehrfamilienhauses auf einem der geerbten Grundstücke
2007	Abschluss eines Zins- und Währungsswaps „in GbR“ mit der A-Bank am 29.1.2007 (Laufzeit bis 28.2.2017), Aufnahme eines Darlehens „in Erbengemeinschaft“ i.H.v. 750.000 EUR (Finanzierung Bau Mehrfamilienhaus auf geerbtem Grundstück) am 31.8.2007 – Aufnahme weiterer Darlehen „in Erbengemeinschaft“ am 31.10.2009 sowie am 5.8.2010 i.H.v. jeweils 125.000 EUR

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 217 - 220

37

37

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GBR

### BFH-URTEIL VOM 19.1.2023 – IV R 5/19, DSTR 2023, 626 (2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
2008 - 2012	Feststellungserklärung mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (u.a. Mehrfamilienhaus auf geerbtem Grundstück) sowie Einkünften aus Gewerbebetrieb (Hotelgrundstück) einschl. Einnahmen und Ausgaben aus dem Swap-Geschäft (Salden: 2008: + 6.745,56 EUR, 2009: - 11.479,32 EUR, 2010: - 34.491,90 EUR, 2011: - 31.053,27 EUR, 2012: - 35.641,72 EUR)
Finanzamt	Nach Außenprüfung Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie VuV, keine Berücksichtigung der negativen Salden aus dem Swap-Geschäft nach § 15 Abs. 4 S. 3 EStG, Rücktrag negativer Saldo 2009 auf 2008, gesonderte Feststellung der verbleibenden Verluste i.S.d. § 15 Abs. 4 EStG
FG Köln	Stattgabe der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 217 - 220

38

38

**BFH: REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft kann auch dadurch erfolgen, dass die Miterben **zukünftig als PersG** einen gemeinsamen Zweck verfolgen und der gesamte Nachlass im Wege einer Einzelrechtsübertragung auf eine von den bisherigen Miterben gebildeten oder bestehenden GbR übertragen wird. Ein identitätswahrender Formwechsel ist nicht möglich.
- Wird eine Erbengemeinschaft wirksam in eine **GbR überführt**, kommen die Grundsätze der **Abfärbung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zum Tragen.
- Soweit eine Erbengemeinschaft neben einer GbR **weiterhin existiert**, gibt es ein **zweites Feststellungssubjekt** in Form der Erbengemeinschaft, bei der die Grundsätze der Abfärbung nicht zum Tragen kommen.
- Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um zu entscheiden, ob ein oder zwei Feststellungsobjekte – die Klägerin als GbR oder die Erbengemeinschaft und die GbR – vorliegen.

**ALLGEMEINES**

- Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft → Notwendigkeit der Differenzierung zwischen der Erbengemeinschaft und einer ggf. daraus hervorgegangenen GbR
- Beteiligte haben widersprüchlich gehandelt und auch das FG hat nicht klar differenziert
- Der BFH stellt klar, dass die Erbengemeinschaft auch parallel zu einer GbR der Erben bestehen kann

## ENTSTEHUNG EINER GbR

- Entscheidendes Abgrenzungsmerkmal für die Abgrenzung zur PersG: gemeinsamer Wille/Zweck
- Häufig keine schriftlichen Gesellschaftsverträge → Sachverhaltsermittlung schwierig
- Übertragung des Eigentums auf die GbR hätte eine notarielle Beurkundung erfordert
- Aber: Gem. § 41 Abs. 1 AO können u.U. auch formnichtige Gesellschaftsverträge der Besteuerung zu Grunde gelegt werden



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Klarer Übergang zu einer GbR

## ZUORDNUNG DES SWAP-GESCHÄFTS

- Hierin lag die eigentliche Streitfrage
- Absicherung des Immobiliengeschäfts oder selbstständiges Termingeschäft i.S.d. § 15 Abs. 4 EStG?
- Wenn zur Finanzierung des Immobilienprojekts abgeschlossen, dann Zusammenhang mit den ererbten Objekten → Dann Zuordnung zur Erbengemeinschaft als weiteres Feststellungsobjekt



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Klare Zuordnung erforderlich

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GbR

## PERSONENGESELLSCHAFTSMODERNISIERUNGSGESETZ

- Änderungen treten am 1.1.2024 in Kraft
- Umfassende Neuregelung der Vorschriften zur GbR:
  - Gesellschaftsregister für GbR
  - Errichtung künftig als rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Gesellschaft möglich
  - Abschaffung des Begriffs des Gesamthandsvermögens
- Steuerliches Begleitgesetz?

## Thema 4

Einlage i.S.v. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG

## GRUNDTATBESTAND DES § 15a EStG

**Keine** Anwendung des  
§ 2 Abs. 3 und des  
§ 10d EStG

Verlustverrechnung mit  
**künftigen** Gewinnen aus der  
nämlichen (!) Beteiligung

## GRUNDSTRUKTUR DES § 15a EStG

- Verlustverrechnung beim Kommanditisten



### BERATUNGSHINWEISE

Modellhaftigkeit & entsprechende Anwendung

- „Liebhaberei“



### BERATUNGSHINWEIS

Haftungsproblematik

**VERLUSTAUSGLEICH AUF GRUND VON EINLAGEN**

- Zusätzliche Einlagen
- Eingetragene Haftsumme → Herstellung der Ausgleichsfähigkeit
- Veränderung der Haftsumme

**BERATUNGSHINWEIS**

Nachversteuerung

- Tatsächlich geleistete Einlage

**ÜBERSCHIEßENDE AUßENHAFTUNG****§ 171 ABS. 1 HALBSATZ 1 HGB**

Eintragung im HR

Nachweis der Haftung

Vermögensminderung  
nicht ausgeschlossen

- Verhältnis Haftsumme ⇔ vereinbarte Einlage
- Zufluss in das Gesamthandsvermögen

**BERATUNGSHINWEIS**

Bewertungsunterschiede

- Fälligkeit und Zeitpunkt
- „Erweiterte“ Außenhaftung



## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

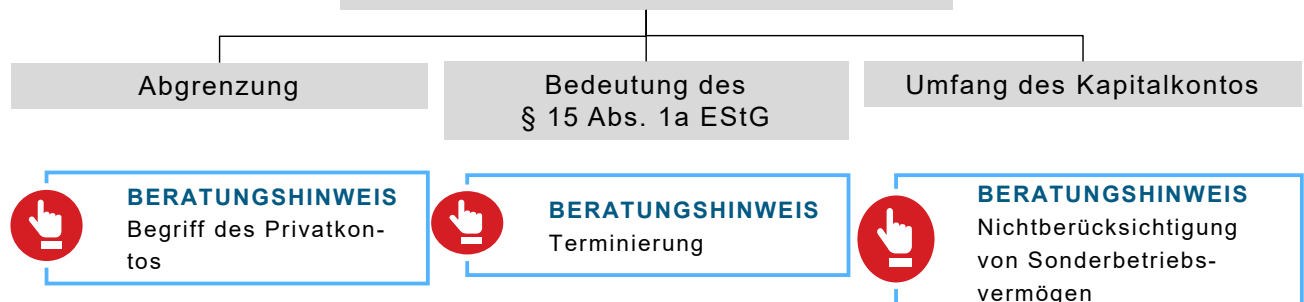
- Wann liegt eine Einlage i.S.v. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG vor?
- Kann durch einen Verzicht auf eine Forderung, die bisher schon zwischen der KG und dem Kommanditisten bestand, eine Einlage geleistet werden, so dass damit ein Verlust abzugs- bzw. ausgleichsfähig i.S.d. § 15a EStG wird, obwohl hiermit bei der KG kein zusätzlicher Zufluss an Liquidität verbunden ist?

### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2008
Klägerin	<p>GmbH &amp; Co. KG mit drei Kommanditisten und einer nicht am Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH. Klägerin sollte für jeden Gesellschafter ein KapKto I (fester Kapitalanteil des Gesellschafters), ein KapKto II als variables und nicht entnahmefähiges Gewinnrücklagenkonto, ggf. ein Verlustvortragkonto sowie ein Privatkonto (für entnahmefähige Gewinnanteile sowie laufende Entnahmen und Einlagen) führen.</p> <p>Außerdem war für alle Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto einzurichten. Dem Gesellschafter zuzurechnende Verlustanteile sollten gegen das KapKto II gebucht werden, soweit diese vorhanden sind. Dieses war durch spätere Gewinnanteile auszugleichen. Vor oder bei der Feststellung des Jahresabschlusses konnten die Gesellschafter beschließen, dass ein Teil des Gewinns – soweit er nicht dem Ausgleich von Verlustvorträgen dient – als Rücklage den Kapitalkonten II zuzuführen ist. Die Auszahlung bzw. Verwendung von Guthaben auf den Kapitalkonten II und dem gemeinsamen Kapitalrücklagenkonto oblag der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung.</p> <p>Der Kommanditist B hatte seit Gründung der KG ihr ggü. eine Kaufpreisforderung i.H.v. 350.000 EUR. Mit Vertrag vom 13.12.2008 wurde vereinbart, diese i.H.v. 185.000 EUR in sein KapKto einzubringen. Eine entsprechende Umbuchung wurde auf sein variables KapKto vorgenommen. Die KG behandelte in ihrer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung diesen Betrag als Eigenkapital des B.</p> <p>→ Sein Anteil am laufenden Verlust sei i.v.H. ausgleichsfähig.</p>
Finanzamt	Einlage ist nicht i.S.v. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG zu berücksichtigen. → Verlust ist nur verrechenbar, aber nicht abzugsfähig.
Hessisches FG	Einlage liegt vor, ist aber falsch verbucht worden → Bilanzberichtigung und Berücksichtigung i.R.d. Verlustausgleichs

**BFH: ABWEISUNG DER KLAGE**

- Hinreichende gesellschaftsrechtliche Grundlage: Ausdrückliche Gestattung der freiwilligen Einlagen im Gesellschaftsvertrag, aus den gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Kontenführung oder wirksamer Gesellschafterbeschluss
- Ohne gesellschaftsvertragliche Grundlage: rechtsgrundlos erbrachte Leistung, keine Einlage i.S.d. § 15a EStG, selbst wenn die Gesellschafter gem. einer schuldrechtlichen Abrede eine Einlage herbeiführen wollen.
- Auf dem „Privatkonto“ können keine Einlagen im rechtlichen Sinne gebucht werden, wenn die Gesellschafter jederzeit die Auszahlung verlangen können
- Vorliegend konnte dahingestellt sein lassen, ob auf die Feststellung einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage für eine freiwillige Einlage eines Gesellschafters i.S.d. § 15a EStG aufgrund der Indizwirkung eines festgestellten Jahresabschlusses verzichtet werden kann oder ob ein solcher Verzicht wegen des Schutzzwecks des § 707 BGB ausgeschlossen ist.

**ANMERKUNGEN****BEGRIFF DES KAPITALKONTOS**

**BEISPIEL: WIRKUNG DES § 15a ABS. 1a EStG**

Das KapKto eines Kommanditisten weist im Zeitablauf die folgende Entwicklung (in EUR) auf, wobei die Höhe der Beträge unstrittig sein soll.

Kapitalkonto 31.12.2020	/.	750.000,00
Verlust 2021	/.	120.000,00
Einlage 2021		+ 60.000,00
Kapitalkonto 31.12.2021	/.	810.000,00
Verlust 2022	/.	120.000,00
Einlage 2022		+ 135.000,00
Kapitalkonto 31.12.2022	/.	795.000,00

In 2021 ist wegen der Einlage ein Verlust i.H.v. 60.000 EUR ausgleichsfähig, die restlichen 60.000 EUR (= 120.000 EUR ./. 60.000 EUR) sind nur verrechenbar. Im Jahr 2022 ist wegen der Einlage ein Betrag i.H.v. 120.000 EUR (entspricht dem Verlust 2022) ausgleichsfähig. Die darüber hinausgehende Einlage von 15.000 EUR (= 135.000 EUR ./. 120.000 EUR) bewirkt nicht, dass der in 2021 festgestellte nur verrechenbare Verlust nunmehr ausgleichsfähig wird, wirkt aber ggf. in Folgejahre fort.

**WIRKUNG DER EINLAGE**

- Verlustnutzung → Eigenkapital zugeführt
- Einlage in das Kapitalkonto
- Ggf. negatives Kapitalkonto verringert

**BERATUNGSHINWEIS**

Einlage durch Aufrechnung

## „BEDUNGENE EINLAGE“

§ 167 Abs. 2 HGB

§ 169 Abs. 1 HGB

- „Pflichteinlage“
- Erhöhung des bilanziellen Gesellschaftswerts
- Einfluss auf das Kapitalkonto
- Zugriff der Gläubiger



**BERATUNGSHINWEISE**  
Ausweis und Bedeutung

## FREIWILLIGE EINLAGE

- Bedeutung der unterschiedlichen Kapitalkonten
- Freiwillige Leistungen
  - Im Gesellschaftsvertrag vorgesehen
  - Keine Regelung im Gesellschaftsvertrag → Gesellschafterbeschluss?



### BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung des Beschlusses vom 13.12.2008

- Haftendes Kapital ⇔ ggfs. rechtsgrundlose Erlangung
- Schuldrechtliche Abrede



### BERATUNGSHINWEIS

Freiwillige Einlage auf einem variablen Kapitalkonto

## BEDEUTUNG DER FESTSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

### GESELLSCHAFTSRECHTLICHE GRUNDLAGEN

Feststellungsbeschluss

Ausgewiesene Rechtsverhältnisse  
zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

- Zumindest indizielle Bedeutung → unterschiedlich stark ausgeprägt
- Vorliegend: Keine Zustimmung aller Gesellschafter
- Bedeutung im Folgejahr



#### BERATUNGSHINWEIS

Zeitliche Aspekte

- Belastungsverbot gem. § 706 BGB



#### BERATUNGSHINWEIS

Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

### PRAXISKONSEQUENZEN

Anpassung des  
Gesellschaftsvertrags

Ausgestaltung der  
Kapitalkonten



#### BERATUNGSHINWEIS

Nachweis des Zeitpunkts der Beschlussfassung

# Thema 05

## Verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 Abs. 1 S. 2 EStG)

59

### VERDECKTE EINLAGE VON ANTEILEN AN EINER KAPITALGESELLSCHAFT (§ 17 ABS. 1 S. 2 EStG)

#### § 8 Abs. 3 KStG

**Verdeckte Gewinnausschüttung (Satz 2):**  
„Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht.“

- Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns
- Teilwert, aber: § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG für Anteile an KapG

**Verdeckte Einlage (Satz 3):**  
„Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht.“



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Zweistufige Prüfung

60

VERDECKTE EINLAGE VON ANTEILEN AN EINER KAPITALGESELLSCHAFT (§ 17 ABS. 1 S. 2 EStG)

**EBENE DER GESELLSCHAFT**

- Erhöhung eines Aktivpostens oder Minderung eines Passivpostens
- Zugang zum steuerlichen Einlagekonto



**BERATUNGSHINWEIS**

Forderungsverzicht

**EBENE DES GESELLSCHAFTERS**

- Einkommenserhöhung → fiktiver Veräußerungstatbestand
- Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung



**BERATUNGSHINWEIS**

Nicht werthaltige Beteiligung

VERDECKTE EINLAGE VON ANTEILEN AN EINER KAPITALGESELLSCHAFT (§ 17 ABS. 1 S. 2 EStG)

**Korrespondenzprinzip**

Aufdeckung der verdeckten Einlage  
beim Gesellschafter

Aufdeckung der verdeckten Einlage  
bei der Gesellschaft

**ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Ist die Übertragung von Anteilen als verdeckte Einlage zu werten, wenn sich der Anteilswert zwischen dem notariell unterbreiteten Kaufangebot und der vertraglich erst Jahre später möglichen Annahme des Angebots wesentlich (zum Positiven) verändert?
- Bei Bejahung einer verdeckten Einlage: Wird die Veräußerungsfiktion nach § 17 Abs. 1 S. 2 EStG bei einer verdeckten Einlage rückwirkend beseitigt, wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile verdeckt eingelegt wurden, rückwirkend auf einen Zeitpunkt vor der verdeckten Einlage auf die empfangende Gesellschaft verschmolzen wird?

**BFH-URTEIL VOM 13.12.2022 – IX R 5/22, DSTR 2023, 507 (1)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Kläger	Ehegatten, die zusammen zur ESt veranlagt werden
2003-2005	Sanierungsplan für die Unternehmensgruppe der A-AG (Kläger als Teilnehmer und Vorstandsmitglied), Muttergesellschaft u.a. der B- und C-GmbH, Erwerb 100 % Anteile an der C-GmbH durch den Kläger (später: Kläger (53 %), Klägerin (47 %))
31.3.2006	Gründung der D-GmbH mit Nominalkapital 25.000 EUR (Kläger Alleingesellschafter und GF)
18.4.2006	D-GmbH erhält ein Options- und Abtretungsangebot für 45 %-Anteile an der B-GmbH
20.4.2006	Kläger macht der C-GmbH notariell beurkundetes Angebot auf Abschluss eines Geschäftskauf- und Abtretungsvertrags für seine 100%igen Anteile an der D-GmbH zum Nennwert i.H.v. 25.000 EUR, Annahme frühestens nach Ablauf der Sanierungsfrist (31.12.2014), ausdrücklicher Ausschluss einer Kaufpreisanpassung bei späterer Wertveränderung



**BFH-URTEIL VOM 13.12.2022 – IX R 5/22, DSTR 2023, 507 (2)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
13.3.2015	Annahme des Kaufangebots durch die C-GmbH und Abtretung der Anteile an der D-GmbH an die C-GmbH
23.3.2015	Notarielle Beurkundung der Verschmelzung der D-GmbH auf die C-GmbH rückwirkend zum 1.1.2015 (0:00 Uhr), Eintragung im HR am 10.4.2015
Finanzamt	Nach Ap Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb beim Kläger wegen verdeckter Einlage der Anteile an der D-GmbH in die C-GmbH, gemeiner Wert der Anteile 3.206.333 EUR, Einkünfte nach Abzug Anschaffungskosten 25.000 EUR und Anwendung Teileinkünfteverfahren 1.908.800 EUR
FG Nürnberg	Abweisung der Klage

**BFH: REVISION UNBEGRÜNDET**

- Maßgeblicher Zeitpunkt für die Durchführung des Fremdvergleichs zur Prüfung einer verdeckten Einlage ist der Abschluss des **Verpflichtungsgeschäfts**, das der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt. Auf den Erfüllungszeitpunkt kommt es insoweit nicht an.
- Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung einer verdeckten Einlage ist der Zeitpunkt der Zuführung des einlagefähigen Vermögensvorteils, mithin das **Erfüllungsgeschäft**.
- Der Abschluss eines Verpflichtungsgeschäfts setzt neben dem Angebot auch die **Annahme** voraus. Erst im Zeitpunkt der Annahme kann eine geschützte Erwerbsposition vorliegen.
- Die **Rückwirkung** nach § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG erfasst das i.R.d. Umwandlungsvorgangs übertragene Vermögen und **nicht** evtl. Gewinnauswirkungen auf der **Gesellschafterebene**, so dass eine bereits verwirklichte verdeckte Einlage nicht rückwirkend beseitigt wird.

**VERDECKTE EINLAGE DEM GRUNDE NACH**

- Fremdvergleichsgrundsatz → Zusage der Leistung
- Kauf- und Abtretungsvertrag v. 20.4.2006
- Sanierungssituation
- Einseitiges Angebot vs. zweiseitiges Rechtsgeschäft
- R 8.9 Abs. 5 S. 1 KStR 2015

**BERATUNGSHINWEIS:**

Vermögensdisposition bei einem Risikogeschäft

**VERDECKTE EINLAGE DER  
HÖHE NACH –  
ERFÜLLUNGSGESCHÄFT**

- Bewertung der Einlage → Nicht kalkulierbares Risiko
- Zeitpunkt des Erfüllungsgeschäfts

**BERATUNGSHINWEIS**

Auseinanderfallen von Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft vermeiden

**ANWARTSCHAFT I.S.D.  
§ 17 ABS. 1 S. 3 EStG**

- Anwartschaftsrecht → Keine zusätzliche verdeckte Einlage
- BFH: Kein Anwartschaftsrecht
- Anwartschaft auf die GmbH-Anteile und deren Übertragung sind zwei unterschiedliche Besteuerungsobjekte i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG → getrennte Beurteilung

## RÜCKWIRKUNGSFIKTION – § 2 UMWSTG

- **Rückwirkende** Verschmelzung auf einen Zeitpunkt **vor** der Übertragung
- Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG?
- Bedeutung nur für die unmittelbar an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger, nicht aber für den Gesellschafter

## Thema 06

Private Veräußerungsgeschäfte – Besteuerung des auf tageweise vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE – BESTEUERUNG DES AUF TAGEWEISE VERMIETETE RÄUME ENTFALLENDEN VERÄUßERUNGSGEWINNS

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Veräußerung von Grundstücken bzw. grundstücksgleichen Rechten

**Frist:**

Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt nicht mehr als 10 Jahre

Nicht steuerbar

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

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Veräußerungsgeschäfte bei **anderen Wirtschaftsgütern**

**Fristen:**

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

Nicht steuerbar

Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG

**Veräußerung** von Wirtschaftsgütern **vor** deren **Erwerb**

PRIVATE VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE – BESTEUERUNG DES AUF TAGEWEISE VERMIETETE RÄUME ENTFALLENDEN VERÄUßERUNGSGEWINNS

§ 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



**BERATUNGSHINWEISE:**

Unbebautes Grundstück & Häusliches Arbeitszimmer

**ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Führt die gelegentliche Vermietung von Räumen im sonst zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus zu steuerbaren Veräußerungsgewinnen?
- Wenn eine Steuerbarkeit zu bejahen ist, erfasst diese nur den Anteil des Veräußerungsgewinns, der auf die vermieteten Räume entfällt oder auch Anteile für solche Räume, die den Mietern zur Mitbenutzung überlassen wurden?

**BFH-URTEIL VOM 19.7.2022 – IX R 20/21, BStBl II 2023, 234**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2018
Kläger	Ehepaar, das zusammen zur ESt veranlagt wird
	Veräußerung eines innerhalb von 7 Jahren erworbenen Hauses, das zusammen mit den Kindern bewohnt wurde. In einem Zeitraum von sechs Jahren vermieteten sie nach Vermittlung durch einen gewerblichen Zimmervermittler zwei im Dachgeschoss belegene Zimmer und überließen den Flur und das Bad zur Mitbenutzung. Die daraus resultierenden Einkünfte erklärten sie als Einkünfte aus VuV. Dabei wurde auch die anteilige AfA berücksichtigt. Die Vermietung erfolgte zu Messezeiten und zwar an 9 - 17 Tagen pro Jahr. Ansonsten wurden die Zimmer als Kinderzimmer genutzt.
Finanzamt	Veräußerungsgewinn ist, soweit wie er auf das Dachgeschoss entfällt, als privates Veräußerungsgeschäft steuerbar und steuerpflichtig.
Nds. FG	Veräußerungsgewinn unterliegt nicht der Besteuerung. Veräußertes WG ist das gesamte Gebäude und nicht das Dachgeschoss.

**BFH: REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Wird ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn insoweit **nicht** gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf **tageweise an Dritte vermietete Räume** entfällt.
- Eine räumliche oder zeitliche **Bagatellgrenze** für eine unschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte **besteht nicht**.
- **Aufteilungsmaßstab** für die Ermittlung des steuerbaren Anteils am Veräußerungsgewinn ist das Verhältnis der **Wohnflächen** zueinander.
- Das FG hat im zweiten Rechtsgang zu ermitteln, in welchem Anteil die zur Alleinnutzung überlassene Wohnfläche (zwei Räume im Dachgeschoss) zur Gesamtwohnfläche steht.

**BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG**

- Wirtschaftlich: Steigende Kosten für Immobilien, die einige Eigentümer gerne refinanziert sehen möchten und wachsendes Kostenbewusstsein bei Unternehmen für Messen und Ausstellungen → Internetbörsen führen beide Seiten zusammen
  - Reaktion des Gesetzgebers: Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) - Seit **1. Januar 2023**
    - Meldepflichten für die Betreiber von Internet-Portalen (u.a. für Mieten)
    - Austausch zwischen den beteiligten FinBeh → Systematische Kontrollmitteilungen! **Hohes Entdeckungsrisiko**
    - BMF-Schreiben vom 2.2.2023

**BERATUNGSHINWEISE:**

Bedeutung des Veräußerungsgewinns

- Verstärkte Nachfrage

**NUTZUNG ZU EIGENEN WOHNZWECKEN**

- Stpfl. nutzt Flächen allein, als (rechtlicher oder wirtschaftlicher) Eigentümer, zusammen mit seinen Familienangehörigen oder mit einem Dritten
- Alleinige Nutzungsüberlassung an ein Kind
- Überlassung an den Ex-Ehepartner nach einer Scheidung nicht begünstigt
- Zeiten als Mieter zählen nicht mit, auch nicht bei einem eingeräumten Vorkaufsrecht
- Nutzung auf Dauer, aber kein Mindestumfang

**BERATUNGSHINWEISE:**

Selbstnutzung im Zusammenhang mit Renovierungsmaßnahmen

- Keine Begrenzung auf ein Objekt → Zweitwohnung, allein genutzte Ferienwohnung

**ZEITLICHE ASPEKTE**

**Beginn:**  
Einzug in eine im Wesentlichen bezugsfertige Wohnung

**Ende:**  
Entsprechende Anwendung

**BERATUNGSHINWEIS:**

Beweislast

**BERATUNGSHINWEIS:**

Zeitliche Verteilung

## AUFTEILUNGSSCHLÜSSEL

- Mitbenutzte Räume führen nicht zu einem steuerbaren Veräußerungsgewinn
- Anders bei den – auch nur vergleichsweise kurzfristig – vermieteten zwei Räumen
- Aufteilungsmaßstab: Wohn- und nicht die Nutzfläche



### BERATUNGSHINWEISE:

Klare Vorgabe des BFH

- Anteil am Grund und Boden, obwohl selbstständige Wirtschaftsgüter
- Ggf. Aufteilung von Grundstücken

## SONDERPROBLEM: AUSTAUSCHSCHÜLER UND -STUDENTEN

- Aufnahme erfolgt gegen eine sog. Aufwandsentschädigung im privaten Haus, das im Übrigen nur zu privaten Wohnzwecken genutzt wird → Auswirkungen des Urteils?
- „Gastgeber“ erhalten sog. Aufwandsentschädigung für „Kost und Logis“ → Keine Kostendeckung, sondern – häufig sehr – symbolisches Entgelt
- Private Motivation → Liebhaberei, weil ein Totalüberschuss nicht erzielt werden kann und soll → Steuerliche Unbeachtlichkeit
- Diverse Steuerbefreiungen in § 3 (u.a. Nr. 10, 11 und 26) EStG
- Hierauf kommt es vorliegend jedoch nicht an; Argument: Keine steuerbaren Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG ⇔ Grundlegender Widerspruch, wenn für die laufenden Einkünfte auf Liebhaberei abgestellt würde, und andererseits die Veräußerung als steuerbar angesehen würde



## STEUERLICHE VERLUSTNUTZUNG

- Problem: Sehr stark gestiegene Immobilienpreise in den letzten Jahren, die sich jetzt möglicherweise bei einem Verkauf nicht mehr erzielen lassen
- Idee: Vermietung und dann Verkauf → Nutzung der Verluste, die bei der Veräußerung entstehen und sich sonst im Privatvermögen nicht auswirken würden
- **Grenzen:**
  - Eigener Verlustverrechnungskreis gem. § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG
  - Seit dem 1.1.2009: Veräußerungsgewinne aus Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 EStG n.F.



**BERATUNGSHINWEISE:**  
Ehegatten

# Thema 07

Behindertengerechter Gartenumbau keine  
außergewöhnliche Belastung

## AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN

### Belastungen besonderer Art § 33a - 33b EStG

- Behinderung
- Häusliche Pflege
- Tod der Eltern, des Ehegatten
- Unterstützung bedürftiger Personen
- Ausbildung des Kindes

### Belastungen allgemeiner Art § 33 EStG

#### Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit

- Außergewöhnlichkeit
- Zwangsläufigkeit
- Notwendigkeit
- Angemessenheit

## § 33 ABS. 1 EStG

„(1) Erwachsen einem Steuerpflichtigen **zwangsläufig** größere Aufwendungen als der überwiegenden **Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands** (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Absatz 3) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.“

Hervorhebungen des Verfassers

### AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG (§§ 33 ff. EStG)

**1. Stufe:**  
agB dem **Grunde** nach

**2. Stufe:**  
agB der **Höhe** nach

**Zumutbare Belastung:**  
§ 33 Abs. 3 EStG

### AUFWENDUNGEN I.Z.M. EINER SCHWERBEHINDERUNG

- Pauschaler Mehrbedarf: Pauschbetrag i.S.d. § 33b Abs. 3 EStG
- Antrag schließt Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung aus
- Abzug der „allgemeinen“ Kosten gem. § 33 EStG

**BEHINDERUNGSBEDINGTE UMBAUMAßNAHME**

- **Mehraufwand**, infolge der erforderlichen **Gestaltung**
- **Mehrkosten** für die **Anschaffung eines größeren Grundstücks**
- **Eindeutige und anhand objektiver Merkmale** durchführbare **Unterscheidung**
- **Bezuschussung von (baulichen) Maßnahmen** → Beurteilung durch den **Medizinischen Dienst** der Krankenversicherung
- **Laufende Kosten** sind mit dem **Behinderten-Pauschbetrag** abgegolten

**ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Können Aufwendungen für einen behindertengerechten Umbau des zum selbstgenutzten Einfamilienhaus gehörenden Gartens als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden?

**BFH-URTEIL VOM 26.10.2022 – VI R 25/20, BFH/NV 2023, 421**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Ehepaar, das zusammen zur ESt veranlagt wird
2016	Behindertengerechter Umbau des Gartens (Hochbeete und Pflasterung) für 7.024 EUR, da die Ehefrau durch ihre Erkrankung auf den Rollstuhl angewiesen ist.
Finanzamt	Keine Berücksichtigung als agB
Klage	Die Klägerin beantragt zusätzlich und hilfsweise die Ermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG auf die enthaltenen Lohnkosten und für den Restbetrag von 6.099 EUR den Abzug als agB
FG Münster	Das FG gab dem Hilfsantrag statt und lehnte den Abzug des Restbetrags als agB ab.

**BFH: REV. UNBEGRÜNDET**

- Aus dem Anwendungsbereich der **agB ausgeschlossen** sind die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die i.H.d. Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sowie private Aufwendungen, die über die Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein hinausgehen.
- Die geltend gemachten Aufwendungen für den behindertengerechten Gartenumbau sind nicht als agB zu berücksichtigen. Denn sie sind der Klägerin **nicht zwangsläufig** entstanden.
- Zwar war die Umbaumaßnahme eine Folge der Verschlechterung des Gesundheitszustands der Klägerin. Die Klägerin war jedoch nicht aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen verpflichtet, derartige Konsumaufwendungen zu tragen. Die **Umbaukosten** standen (unter Anlegung des steuerlichen Maßstabs) vielmehr **in ihrem Belieben**.

## ANMERKUNGEN

- Persönlich tragisch, aber Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung
- Garten = Hobby → Kosten für die Änderung keine agB
- Aufwendungen nicht zwingend i.S.d. § 33 EStG
- Abzugsfähigkeit gem. § 35a EStG:
  - 20% der Lohnkosten
  - Haushaltsnahe Dienstleistungen
  - Zahlung auf ein Konto des Leistungserbringers

## BEGÜNSTIGTE UMBAUMAßNAHMEN

- Aufwendungen für behinderungs- oder altersbedingte Umbaumaßnahmen als agB berücksichtigungsfähig (z.B. barrierefreies Bad, Treppenlift oder rollstuhlgerechter Bodenbelag)
- Beachte: Abzug der zumutbaren Belastung
- Nachweis des Umbaus über ein ärztliches Attest
- Nutzung von Finanzierungshilfen und Fördermitteln

# Thema 08

## Kosten für den Vermögensübergang

93

### KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG

#### VORBEMERKUNG

- Umwandlungen → Prüfung durch die FinVerw
- „Kosten für den Vermögensübergang“ → Teil des Übernahmeergebnisses, sodass diese dessen Schicksal teilen
- Aufdeckung häufig erst i.R.e. Betriebsprüfung

94

## KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG

**KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG**

- Umwandlungen und Einbringungen = Veräußerung, da tauschähnliche Vorgänge
- Zulässig, wenn zivilrechtlich eine Hingabe von Gesellschaftsrechten erfolgen kann?
- Vorliegen von Anschaffungskosten?
- Differenzierung zwischen objektbezogenen und nicht objektbezogenen Kosten

## KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG

Umwandlungs- / Einbringungsart	Auswirkung auf steuerliche BMG der ESt	Auswirkung auf steuerliche BMG der KSt	Auswirkung auf steuerliche BMG der GewSt
KapG auf PersG §§ 3-9 UmwStG			
MU = Nat. Person	60%		0%
MU = Jur. Person		0%	0%
Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft §§ 11-13 UmwStG		0%	0%
Auf- oder Abspaltung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft §§ 15 i.V.m. 11-13 UmwStG		0%	0%
Auf- oder Abspaltung von einer Körperschaft auf eine PersG §§ 16, i.V.m. 3-9 UmwStG			
MU = Nat. Person	60%		0%
MU = Jur. Person		0%	0%
Einbringung in eine Körperschaft nach §§ 20 ff. UmwStG			
Einbringender = nat. Person	100%		0% <sup>a)</sup>
Einbringender = KapG	100%		100%

<sup>a)</sup> Da der Einbringungsgewinn als Veräußerungsgewinn zu qualifizieren ist, wird er nach § 7 S. 2 GewStG nicht der GewSt unterworfen. Die Kosten wirken sich also insoweit gewerbesteuerlich nicht aus.



**ERFASSTE KOSTEN**

- Definition weder im Gesetz noch im UmwStE
- Rn. 04.34 UmwStE: keine Definition → nachträgliche Kosten
- BFH: Veräußerungskosten ⇔ Veräußerungsgeschäft
- Auslösendes Moment

**ZUORDNUNG DER KOSTEN FÜR DEN  
VERMÖGENSÜBERGANG**

Objektbezogene Kosten

Nicht Objektbezogene  
Kosten

### ZUORDNUNG DER KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG?

Ja

Nein

Einzubeziehende  
Kosten

### ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Gehören objektbezogene Kosten – wie z.B. die Grunderwerbsteuer beim Übergang eines Grundstücks, die aufgrund einer sog. Anteilsvereinigung i.R.e. Aufwärtsverschmelzung entstanden ist –, zu den „Kosten für den Vermögensübergang“, die als Bestandteil des „außer Ansatz bleibenden Übernahmeergebnisses“ zu behandeln sind?

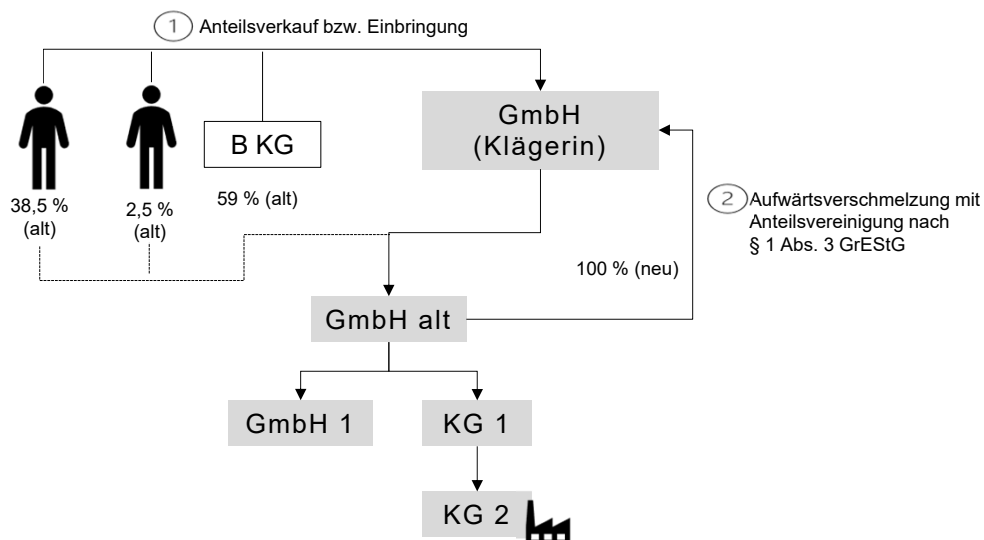
## KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG

## ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011
Klägerin	GmbH, die i.R.e. Umstrukturierung Alleingesellschafterin der GmbH alt wurde
31.12.2006	Verschmelzung der Beteiligungsgesellschaft auf die Klägerin (Aufwärtsverschmelzung)
2.4.2013	Feststellung der Grundbesitzwerte für die GrESt
Finanzamt/ Betriebs- prüfung	Qualifizierung der GrESt als Kosten für den Vermögensübergang und damit als Teil des außer Ansatz bleibenden Übernahmeergebnisses nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG
FG München	Abweisung der Klage als unbegründet

101

## KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG



102

## KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG

**BFH: REVISION UNBEGRÜNDET**

- Kosten für den Vermögensübergang i.S.d. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG sind die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers – unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung – sowie die nicht objektbezogenen Kosten des übertragenden Rechtsträgers, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind.
- Sind sie als laufender Aufwand beim übernehmenden Rechtsträger berücksichtigt worden, muss eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur erfolgen.
- Objektbezogene Aufwendungen – wie z.B. die GrESt beim Übergang von Grundstücken – gehören grds. nicht zu den Kosten für den Vermögensübergang, sondern sind den Anschaffungs(neben)kosten zuzurechnen. Nach der BFH-Rspr. ist jedoch Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht der Anteilserwerb.
- Zur Auslegung des Rechtsbegriffs „Kosten für den Vermögensübergang“ ist auf das Veranlassungsprinzip und auf den Begriff der Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG abzustellen.

## KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG

**GRUNDSATZENTSCHEIDUNG**

- Vorgabe zur Behandlung und Ermittlung der Kosten für den Vermögensübergang
- BFH schließt sich der h.M. an
- Entscheidend ist, welcher Sphäre die Kosten zuzuordnen sind

## „KOSTEN FÜR DEM VERMÖGENSÜBERGANG

### Schritt 1:

Zunächst ist die Frage zu beantworten, ob sich die konkreten Kosten im Sinne einer wirtschaftlichen Veranlassung auf den Vermögensübergang zurückführen lassen?

### Schritt 2:

Danach ist zu klären, ob unter Einbeziehung der Entstehung für die konkreten Kosten als „auslösendes Moment“ eine größere Nähe zur Veräußerung (bzw. zum Vermögensübergang) oder zum laufenden Gewinn besteht?

## UMFANG DER „KOSTEN FÜR DEN VERMÖGENSÜBERGANG“



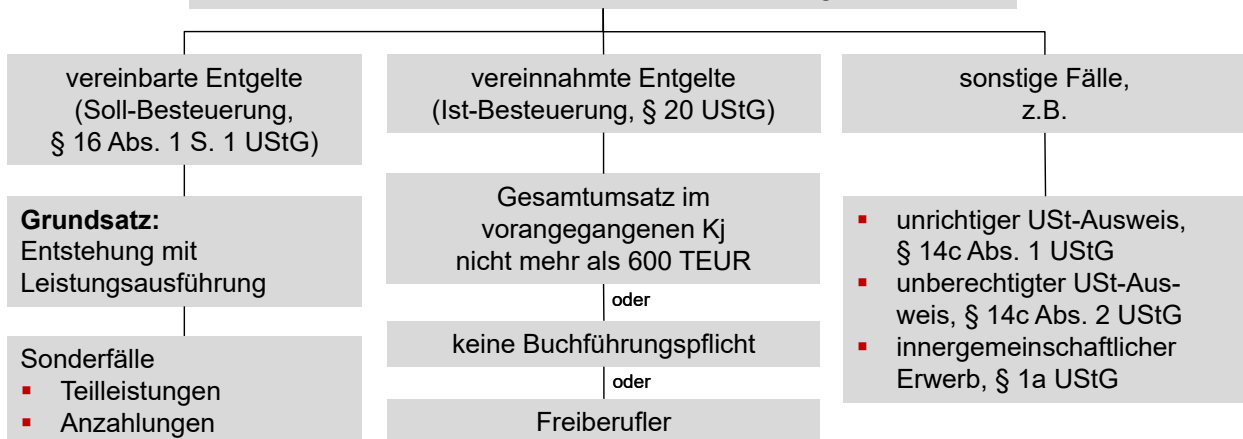
# Thema 09

## Steuerentstehung bei einer Vereinbarung von Teilleistungen und späterer Vereinnahmung des Entgelts

107

### STEUERENTSTEHUNG BEI EINER VEREINBARUNG VON TEILLEISTUNGEN UND SPÄTERER VEREINNAHMUNG DES ENTGELTS

#### ENTSTEHUNG DER UMSATZSTEUER, § 13 UStG



#### BERATUNGSHINWEIS

Widerruf und Rücknahme der Genehmigung zur Ist-Versteuerung

108

## RECHTSFOLGEN

- BMG ist in beiden Fällen das vereinbarte Entgelt
- **Liquiditätsvorteil** bei der Ist-Versteuerung, da die USt erst mit Zufluss des Entgelts abgeführt werden muss

## TEILLEISTUNGEN UND RATENZAHLUNGEN

- Systematische Einordnung



### BERATUNGSHINWEIS

Begriff und Rechtsfolgen von Teilleistungen

## RECHSENTWICKLUNG UND UMSETZUNG DURCH DIE FinVerw

- BFH-Urt. v. 26.6.2018: Teilleistungen sind auf Ratenzahlungen nicht anwendbar
- Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL: „**Geben Lieferungen** von Gegenständen, die nicht die Vermietung eines Gegenstands oder den Ratenverkauf eines Gegenstands i.S.d. Art. 14 Abs. 2 Buchst. b betreffen, **und Dienstleistungen** zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass, **gelten** sie jeweils **als** mit Ablauf des Zeitraums **bewirkt**, auf den sich diese **Abrechnungen** oder **Zahlungen beziehen**.“
- Art. 63 MwStSystRL: „Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die **Lieferung** von Gegenständen bewirkt oder die **Dienstleistung erbracht** wird.“
- BFH v. 1.2.2022: Steuerentstehung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG ist nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt → Leistung mit kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter



### BERATUNGSHINWEIS

Umsetzung von Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL

## UMSETZUNG DER RSPR. DURCH BMF-SCHR. V. 14.12.2022

- Die Steuerentstehung ist nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt, Abschn. 13.1. Abs. 1 S. 3 UStAE.
- Eine Teilleistung i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 3 UStG erfordert eine **Leistung mit kontinuierlichem oder wiederkehrendem Charakter**, Abschn. 13.4. S. 4 UStAE.
- **Keine Teilleistung** liegt hingegen vor, wenn es sich um eine einmalige Leistung gegen **Ratenzahlung** handelt, Abschn. 13.4. S. 5 UStAE.

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Ist der Unternehmer im Hinblick auf eine getroffene Fälligkeitsabrede, nach der die vereinbarte Vergütung nur insoweit zur Zahlung fällig wird, als sie aus den laufenden Einnahmen beglichen werden kann, bereits für den Besteuerungszeitraum der Steuerentstehung berechtigt, die nach vereinbarten Entgelten berechnete Steuer nach § 17 Abs. 1 S. 1 UStG zu berichtigen?
- Ist die Steuer bei der Berechnung nach vereinbarten Entgelten bei ratenweiser Vergütung abweichend von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 und 2 UStG nicht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen oder Teilleistungen ausgeführt worden sind, entstanden, sondern erst mit Ablauf des Zeitraums, auf den sich die geleisteten Zahlungen beziehen?



STEUERENTSTEHUNG BEI EINER VEREINBARUNG VON TEILLEISTUNGEN UND SPÄTERER VEREINNAHMUNG DES ENTGELTS

**BFH-BESCHLUSS VOM 28.9.2022 – XI R 28/20, DSTR 2023, 447**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011 und 2012
Klägerin	Versteuert nach vereinnahmten Entgelten. Sie verpflichtet sich ggü. der A-GmbH, eine PV-Anlage gegen eine Gesamtvergütung i.H.v. 1.258.000 EUR zu errichten, zahlbar in Teilbeträgen nach Baufortschritt von zweimal 450.000 EUR und einmal 358.000 EUR. Die Teilbeträge sollen nur insoweit gezahlt werden, als sie von der A-GmbH aus den laufenden Einnahmen der Stromeinspeisung beglichen werden können. Rechnungstellung erfolgt mit den vereinbarten Beträgen (Baufortschritt). Die A-GmbH zahlt für 2011 65.000 EUR (netto) und für 2012 52.000 EUR (netto) entsprechend den Einnahmen aus der Stromeinspeisung. Diese Beträge erklärt die Klägerin als Umsatz in den Jahreserklärungen 2011 und 2012.
Finanzamt	Widerruft die Gestattung der Ist-Besteuerung und setzt die USt nach den vereinbarten Teilbeträgen von 450.000 EUR bzw. 808.000 EUR (450.000 EUR + 358.000 EUR) abweichend fest.
FG München	Weist die Klage ab.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 302 - 303

113

113

STEUERENTSTEHUNG BEI EINER VEREINBARUNG VON TEILLEISTUNGEN UND SPÄTERER VEREINNAHMUNG DES ENTGELTS

**ABWEISUNG DER KLAGE**

- Bei der **Soll-Versteuerung** entsteht die USt mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen bzw. Teilleistungen ausgeführt wurden. Es **kommt nicht darauf an**, ob die für den Umsatz geschuldete **Gegenleistung** schon **erbracht** wurde. Eine Einschränkung der Soll-Versteuerung nur auf fällige Entgeltansprüche ist ausgeschlossen.
- Die **Abrede**, dass Teilbeträge nur im Umfang der laufenden **Einnahmen** aus der **Stromeinspeisung** beglichen werden, steht dem nicht entgegen. Dies führt nicht zum **Hinausschieben** der **Steuerentstehung**.
- Kein **Fall** einer **Uneinbringlichkeit** mit sich hieraus ergebender **Berichtigungsmöglichkeit** gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Vereinbarung, dass die Teilbeträge nur im Umfang der Einnahmen aus der Stromeinspeisung fällig werden, ist lediglich eine **Ratenzahlungsvereinbarung**, die **nicht zur Verminderung der BMG** führt → keine Berichtigung i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG
- Auffassung aus dem Schrifttum, im Wege einer **verfassungskonformen Auslegung** müsse eine (teilweise) Uneinbringlichkeit auch bei langfristig vereinbarten Ratenzahlungen angenommen werden, **teilt der BFH nicht**.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2023 | SEITE 303 - 304

114

114

STEUERENTSTEHUNG BEI EINER VEREINBARUNG VON TEILLEISTUNGEN UND SPÄTERER VEREINNAHMUNG DES ENTGELTS

**TEILLEISTUNGEN,  
§ 13 ABS. 1 NR. 1 BUCHST. a S. 1 UStG**

Wirtschaftlich teilbare  
Leistung

**Ratenzahlung ist keine  
Teilleistung**

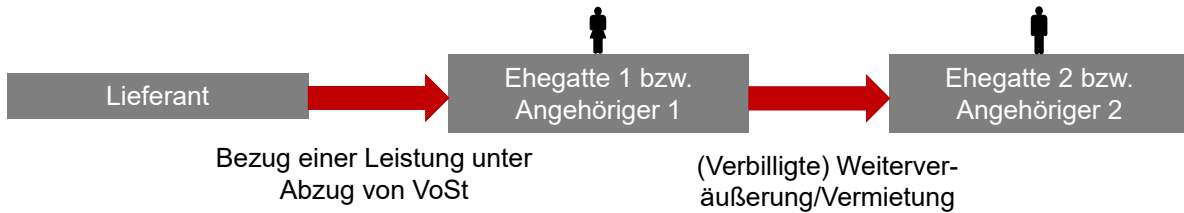
Leistungen mit  
„kontinuierlichem oder  
wiederkehrendem  
Charakter“

Ratenzahlungsverein-  
barung führt nicht zu  
einer Uneinbringlichkeit  
i.S.d. § 17 Abs. 2 UStG

## Thema 10

Konsequenzen des sog. Ehegatten-Vorschaltmodells  
in der Einkommen- und Umsatzsteuer

## GRUNDSTRUKTUR: EHEGATTEN-VORSCHALTMODELL



(Darstellung in Anlehnung an *Kessens*, EFG 2021, 1151)

## STEUERLICHE FOLGEN

**BERATUNGSHINWEISE:**

Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer & wirtschaftliche Tätigkeit

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist ein finanziell unabhängiger Vermieter-Ehegatte nichtwirtschaftlich tätig und damit Nichtunternehmer i.S.d. Umsatzsteuerrechts, wenn er seine Leistung nicht am allgemeinen Markt, sondern ausschließlich gegenüber dem Ehepartner (als Endverbraucher) erbringt, er den Pkw auch selbst als Allein- oder Mitfahrer nutzt und die erzielten Einnahmen nicht kostendeckend sind?

## BFH-URTEIL VOM 29.9.2022 – V R 29/20, BFH/NV 2023, 348

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Klägerin	Ist unternehmerisch tätig und vom Ehemann finanziell unabhängig. Sie erwirbt einen Pkw zum Preis von 65.467,85 EUR zzgl. 12.438,90 EUR USt. Das Fahrzeug überlässt sie mit Leasingvertrag ihrem Ehemann, der als Arzt freiberuflich tätig ist. Leasingraten sind marktüblich. Service und Wartung wird entgegen dem Leasingvertrag gelegentlich auch von der Klägerin bezahlt. Außerdem fährt sie teilweise auch mit dem Fahrzeug (mit). Klägerin macht Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Pkw geltend. Umsätze aus Leasingraten werden vollständig erfasst.
Finanzamt	Streicht den Vorsteuerabzug und die Umsätze der Klägerin aus den Leasingraten. Begründung u.a.: Rechtsmissbrauch, Scheingeschäft.
FG Baden-Württemberg	Gibt der Klage statt und lässt die Revision zu.

## AUFHEBUNG DES FG-URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Klägerin = **Unternehmerin** → dauerhafte Erbringung sonstiger Leistungen (Pkw-Überlassung); unerheblich, dass Leitungen ausschließlich ggü. dem Ehemann erbracht werden. **Kein Scheingeschäft**, da der Leasingvertrag hinsichtlich seiner Hauptpflichten und damit im Wesentlichen so wie vereinbart tatsächlich durchgeführt wurde.
- Voraussetzungen des **Abzugsverbots nach § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 12 Nr. 1 S. 1 EStG** sind **nicht erfüllt** → Fahrzeug wurde nicht als „Familien-Pkw“ für den Haushalt der Kläger oder den Unterhalt ihrer Familienangehörigen erworben → unternehmerische Weitervermietung an ihren freiberuflich tätigen Ehemann.
- Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs **keine missbräuchliche Gestaltung i.S.v. § 42 AO**. Bei finanziell unabhängigem Vermieter-Ehegatten liegen die Voraussetzungen selbst dann nicht vor, wenn dessen Vorschaltung den Vorsteuerabzug erst ermöglicht (Ehegatte Nichtunternehmer oder mit ust-freien Umsätzen).
- Zurückverweisung: Nutzung der Klägerin = **unentgeltliche Wertabgabe** → Fehlende Feststellungen des FG

## „RUNDUMSCHLAG“ DER FinVerw

- Klägerin **keine Unternehmerin** → Leistung nur an *einen* Endverbraucher, kein Büro und keine Genehmigung nach § 32 KWG als „gewerbliches Leasingunternehmen“
- Verleasen zwischen Angehörigen sei untypisch und diene nur der Erlangung steuerlicher Vorteile (missbräuchliche Gestaltung, § 42 AO)
- Es liege **kein** Leistungsaustausch vor: Die Pkw-Überlassung sei ausschließlich dem privaten Bereich zuzuordnen → Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft
- **Scheingeschäft**, da es nicht vertragsgemäß durchgeführt worden sei. Klägerin sei auch Fahrerin bzw. Mitfahrerin gewesen; ursprünglich habe der Ehemann das Fahrzeug bestellt
- Gezogene Vorsteuer werde durch die innerhalb des **Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG** (5 Jahre) anfallende USt nicht erreicht, selbst wenn der Pkw bereits nach Ablauf der Grundmietzeit des Leasingvertrags veräußert werde.



### BERATUNGSHINWEIS

Einkommen- und Umsatzsteuer

## KONSEQUENZEN DES SOG. EHEGATTEN-VORSCHALTMODELLS IN DER EST UND UST

**UMSATZSTEUER**

Unternehmereigenschaft

Kleinunternehmerregelung –  
Option zur Regelbesteuerung

- Bindungswirkung 5 Jahre
- Rückoption

**BERATUNGSHINWEISE**

Vermeidung der Besteuerung der Veräußerung & Vereinfachungen bei der Wertabgabenbesteuerung

## KONSEQUENZEN DES SOG. EHEGATTEN-VORSCHALTMODELLS IN DER EST UND UST

**EINKOMMENSTEUER**

Einkunftsart

- VuV (-)
- Gewerbliche Einkünfte (-)

Sonstige Einkünfte,  
§ 22 Nr. 3 EStG (+)

- Veräußerungsgewinn?
- Gegenstand des tägl. Gebrauchs?

**BERATUNGSHINWEIS**

„Verklammerungstheorie“

**SCHEINGESCHÄFT**

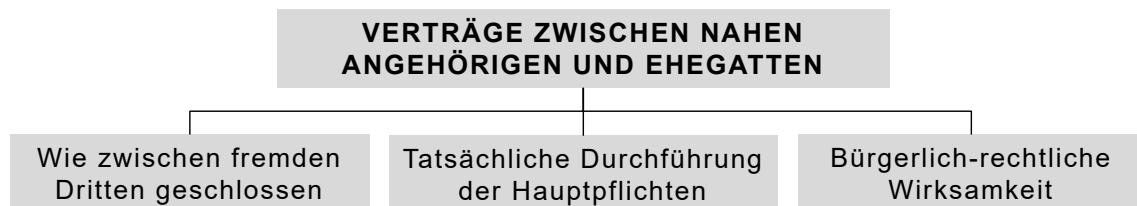
- § 41 AO
- Annahme durch die FinVerw war abwegig
- Kein Verstoß gegen die Hauptpflichten, insb. Leasingraten tatsächlich bezahlt
- Verstoß gegen Nebenpflichten unbeachtlich

**GESTALTUNGSMISSBRAUCH**

- § 42 Abs. 2 S. 1 AO
- BFH: Vorliegend nicht gegeben
- „Normales Unternehmen“ mit anfänglichen Verlusten
- Außersteuerliche Gründe, wenn ein Gewinn erwartet werden kann

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs

**FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ****BERATUNGSHINWEIS**

Fremdunternehmen

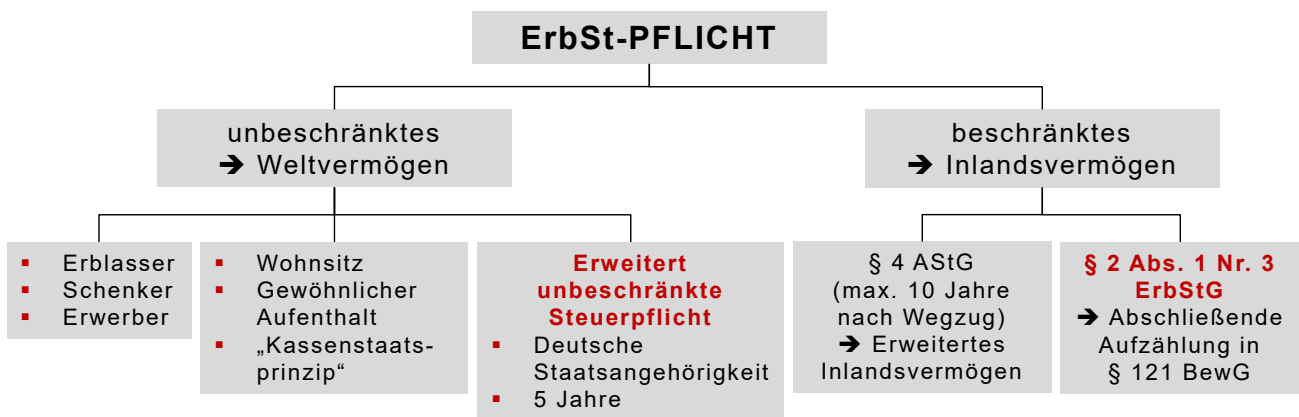
- Finanzielle Unabhängigkeit des Ehegatten

# Thema 11

## Erweitert unbeschränkte und beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

127

### ERWEITERT UNBESCHRÄNKTE UND BESCHRÄNKTE ERBSCHAFTSTEUERPFLICHT



128



**BERATUNGSHINWEISE**

- Besondere Bedeutung für Wegzugsfälle
- Nur Teile der Erben im Inland → Nur insoweit bestehende Steuerpflicht
- Freibeträge → Kürzung auf den Anteil des inländischen Vermögens → Nach der Rspr. unionsrechts- und verfassungskonform
- Gefahr der Doppelbesteuerung

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

- Ist die an die deutsche Staatsangehörigkeit anknüpfende erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht verfassungswidrig?
- Fallen Vermächtnisansprüche eines im Ausland Ansässigen bzgl. eines in Deutschland belegenen Grundvermögens unter die beschränkte Steuerpflicht?

**BFH-URTEIL VOM 12.10.2022 – II R 5/20, BFH/NV 2023, 320 (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011
11/2011	Schenkerin und Beschenkte verziehen in die Schweiz.
12/2012	Nach dem Wegzug schenkt die Schenkerin dem Kläger ein Grundstück in der Schweiz gegen Bestellung eines Nießbrauchsrechts
02/2013	Tod der Mutter und Anzeige der Schenkung beim zuständigen Finanzamt durch den Sohn
2017	Festsetzung von ErbSt durch das deutsche Finanzamt
2019	Klagabweisung durch das FG München

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- Erweitert unbeschränkte SchSt-Pflicht verstößt **nicht** gegen den **Gleichheitssatz** des Art. 3 Abs. 1 GG. Bei der Einbeziehung der deutschen Staatsangehörigen mit Auslandswohnsitz hat der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum → keine erhöhte Rechtfertigung erforderlich
- **Staatsangehörigkeit** ist **gleichrangig** mit **Wohnsitz** oder **gewöhnlichem Aufenthalt** → Gesetzeshistorie. Die Ungleichbehandlung von deutschen und nicht-deutschen Staatsangehörigen ist auf Grund des **engen Inlandsbezugs** infolge der dt. Staatsangehörigkeit gerechtfertigt → Beschränkung auf 5 Jahre
- Entgegen der Auffassung des Klägers besteht hinsichtlich der erweiterten unbeschränkten SchSt-Pflicht **kein** mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbares **strukturelles Erhebungs- und Vollzugsdefizit**.
- **Keine Verletzung** von Art. 2 Abs. 1 GG unter dem Aspekt der **Ausreisefreiheit** oder der unionsrechtlichen **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 63 Abs. 1 AEUV)

**BFH-URTEIL VOM 23.11.2022 – II R 37/19, DSTR 2023, 443 (FALL II)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
2013	Die Klägerin ist die Nichte der im Jahr 2013 verstorbenen Erblasserin. Weder Klägerin noch Erblasserin verfügten über einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Die Erblasserin hatte der Klägerin ein Vermächtnis über einen Anteil an einem im Inland belegenen Grundstück zugewandt.
2014	Übertragung des Miteigentumsanteils auf die Klägerin in Erfüllung des Vermächtnisses
2015	ErbSt-Bescheid – Grundstück sei inländisches Vermögen i.S.d. § 121 BewG
FG München	Klage erfolglos: Inländisches Vermögen liegt vor.

**REVISION ERFOLGREICH – AUFHEBUNG DES BESCHEIDS**

- Der durch **Vermächtnis** erworbene **Sachleistungsanspruch auf Übertragung** eines Miteigentumsanteils an einem inländischen Grundstück **unterliegt nicht** der **beschränkten ErbSt-Pflicht** nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG **umfasst** auch einen Erwerb durch **Vermächtnis**.
- Gegenstand des Vermögensanfalls durch Vermächtnis: Anspruch auf Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem inländischen Grundstück ist nicht das anteilige inländische Grundstück, sondern vielmehr der Sachleistungsanspruch auf Verschaffung von Miteigentum an diesem Grundstück. → **weder inländisches Grundvermögen** (§ 121 Nr. 2 BewG) noch ist der Anspruch einer der **anderen in § 121 BewG abschließend aufgezählten Kategorien zuzuordnen**.
- Schuldrechtlicher Vermächtnisanspruch ist dinglich zu erfüllen, lediglich **schuldrechtlicher Anspruch** auf Übertragung **reicht nicht aus**.
- Eine **erweiternde Auslegung** des § 121 BewG **kommt nicht in Betracht**. Formulierungen sind abschließend.

**UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT**

- Wenn Wohnsitzverlegung: Wegverlegung **durch alle** am Schenkungs- oder Erbgang Beteiligten
- Unbeschränkte Steuerpflicht insoweit wie die Ansässigkeit in Deutschland bestehen bleibt
- Fristen beachten!

**BERATUNGSHINWEIS:**

Erbersatzsteuer bei Stiftungen

**ERWEITERT UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT (FALL I)**

- Weitergeltung für 5 Jahre
- Entstehende Doppelbesteuerung mit der Möglichkeit der Anrechnung nach § 21 ErbStG

**BERATUNGSHINWEIS:**

Frist nach Wegzug

- Entscheidung entspricht der h.M.

**BERATUNGSHINWEIS:**

Rechtzeitige Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit

## KEINE BESCHRÄNKTE STEUERPFICHT BEI GRUNDSTÜCKSVERMÄCHTNIS (FALL II)

- FinVerw: Abzustellen sei darauf, was der Erwerber im Anschluss an das Vermächtnis erhält
- BFH folgt dieser Auffassung nicht → Schuldrechtlicher Anspruch
- Entscheidung entspricht der h.M.



**BERATUNGSHINWEIS:**  
EU-Erbrechtsverordnung

- Sachleistungsanspruch → Entscheidung auf Erbeinsetzung **nicht** anwendbar!

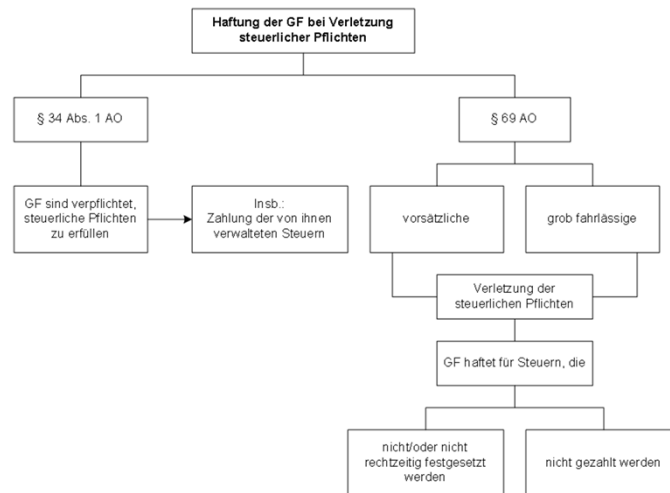


**BERATUNGSHINWEIS:**  
Anteile an einer KapG

# Thema 12

Haftung von GmbH-Geschäftsführern und Steuerberatern

## HAFTUNG VON GMBH-GESCHÄFTSFÜHRERN UND STEUERBERATERN



**BERATUNGSHINWEIS:**  
Schadensersatzcharakter

139

## HAFTUNG VON GMBH-GESCHÄFTSFÜHRERN UND STEUERBERATERN

## AUSGESTALTUNG DER GESCHÄFTSFÜHRERHAFTUNG

- **Kausalität** zwischen Pflichtverletzung und Steuerausfall
- Haftung erstreckt sich nur auf die vorhandenen Mittel
- **Grundsatz der anteiligen Teilung**
- **Feststellungslast beim FA** für den Umfang einer evtl. Benachteiligung
- **LSt:** Grundsatz der anteiligen Tilgung gilt nicht
- **Insolvenzverschleppung:**
  - Volle Haftung des GF, wenn trotz Eintritts der Insolvenzreife der GmbH die Geschäfte weitergeführt werden
  - Zivilrechtliche Grundsätze sind auch auf die steuerliche Haftung übertragbar
  - **Mittelvorsorgepflicht** → Bei Insolvenzreife dürfen nur solche Geschäfte getätigt werden, für die die hieraus entstehende Steuer entrichtet werden kann

140

## HAFTUNG DES STEUERBERATERS

- Ausgangspunkt gem. **§ 5 RDG**: StB sind zur Beratung in Sozialversicherungsrecht weder berechtigt noch verpflichtet.
- Aber: Verstoß gegen die **vertragliche Schadensverhütungspflicht** dankbar
  - Grds. Pflicht zur **Prüfung, ob** für einen ArbN eine **Befreiung** von der Versicherungspflicht in Betracht kommt, wenn Beträge nicht abgeführt
  - Schwierigkeiten bei Prüfung der Beitragspflicht, der Berechnung der Höhe der abzuführenden Beträge und unklarer Rechtslage
    - **Keine eigenständige Klärung** der Rechtsfrage!
    - Empfehlung an den Mandanten: Prüfung durch RA oder beim Sozialversicherungsträger



### BERATUNGSHINWEISE:

Drohende Konsequenzen und Dokumentationsnotwendigkeit

## ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Schließt eine Überforderung des Geschäftsführers eine persönliche Haftung aus?
- **Haftet ein Steuerberater für Sozialversicherungsnachforderungen** gegen eine GmbH, wenn er keine rechtsanwaltliche Prüfung empfiehlt?

**BFH-BESCHLUSS VOM 15.11.2022 – VII R 23/19, JURIS (FALL I)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2005 - 2012; 2014
2002 - 2012	Kläger (A) alleiniger GF einer GmbH; Faktischer GF war der Sohn des Klägers (B).
2004 - 2011	Verkürzung von USt, KSt und GewSt durch die GmbH durch 67 Scheinrechnungen nicht existierender Firmen und 34 beleglos eingebuchte vermeintliche Wareneinkäufe.
2012	Änderungsbescheide gegen die GmbH bestandskräftig.
2013	Insolvenz der GmbH; Steuerstrafrechtliche Sanktionierung von A und B.
2014	Inanspruchnahme des Klägers, seines Sohnes als faktischer GF und des Enkels als Nachfolge-GF mit einer geschätzten Haftungsquote von 82,39 %.
FG Münster	Klage i.E. erfolglos, Haftungsinanspruchnahme ist rechtmäßig.

**BFH: REVISION UNBEGRÜNDET**

- Kläger hat die ihm gem. § 34 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG obliegende **Pflicht verletzt**, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben sowie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet würden, § 34 Abs. 1 S. 2 AO.
- **Schuldhaftes** Handeln. Rechtfertigung weder durch die tatsächliche GF **durch den Sohn, fortgeschrittenes Alter** noch begrenzten **persönlichen (EDV-)Kenntnissen und Fähigkeiten**
- **Erledigung grds. auf andere Person übertragbar** → Personen, denen steuerliche Pflichten übertragen werden, müssen **sorgfältig ausgewählt** und **lfd. überwacht** werden → Mangelhaftes Überwachen = „**Überwachungsverschulden**“. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften GF nicht entsprechen kann, muss von der **Übernahme des GF-Amtes absehen bzw. dieses Amt niederlegen**.
- **Haftungsquote** i.H.v. 82,39 % nicht zu beanstanden → Nachvollziehbare Berechnung und Schätzung → Schätzung zulässig



**OLG HAMM, URT. V. 8.4.2022 – 25 U 42/20, DStR 2022, 1465 (FALL II)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2014 - 2018
	Beklagte ist eine Steuerberaterin, Klägerin ihre Mandantin, eine GmbH
	Die GmbH wurde zur Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen i.H.v. 105.846,80 EUR für ihre drei zu je einem Drittel beteiligten Gesellschafter herangezogen. Dazu gehörten auch Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung für die privat krankenversicherten Betroffenen.
	Die GmbH macht diesen Betrag als Schadensersatz gegen ihre Steuerberaterin geltend
LG Münster	Gab der Klage überwiegend statt, unter Abzug des Betrags der Nachzahlungszinsen.

**OLG HAMM: STB ZUM SCHADENSERSATZ VERPFLICHTET**

- Schuldhafte Verletzung einer **Nebenpflicht** aus dem **StB-Vertrag** (bzgl. Lohnbuchführung) → StB zur Beratung in sozialversicherungsrechtlichen Fragen weder berechtigt noch verpflichtet, **ABER: vertragliche Schadensverhütungspflicht** → Prüfung, ob für Arbeitnehmer eine Befreiung von der Versicherungspflicht in Betracht kommt, wenn Beiträge nicht abgeführt werden.
- Wenn StB bei der Prüfung einer Beitragspflicht oder der Höhe der abzuführenden Beiträge auf Schwierigkeiten stößt oder die Rechtslage unklar ist, dürfe er diesen **sozialversicherungsrechtlichen Fragen nicht selbst nachgehen**. Er habe jedoch seinem Mandanten anheim zu stellen, einen mit den notwendigen Erfahrungen ausgestatteten Rechtsanwalt aufzusuchen.
- Wenn entsprechender Hinweis, hätten die Gesellschafter eine **Sperrminorität im Gesellschaftsvertrag** verankert.
- **Schaden = Nachzahlungsbeträge** für ihre Gesellschafter; **kein Abzug** etwaiger **Vorteile** (keine konsolidierte Schadensbetrachtung)

## PERSONENKREIS FÜR HAFTUNG GEM. § 69 AO

- Fall I: Parallele Inanspruchnahme mehrerer Personen
- Anwendung über die formale Betrachtung „**Geschäftsführer**“ hinaus
- Mehrere Geschäftsführer: Beschränkung der Haftung möglich
- **Übertragung** möglich, aber Überwachungspflicht
- Bei entsprechendem Anlass: **Permanente Kontrolle**
- Argumente für die Widerlegung erkennt der BFH nicht an → „Unwissen schützt vor Haftung nicht!“



### BERATUNGSHINWEIS:

Auswirkungen auf die Geschäftsführungsposition

## HAFTUNGSUMFANG

- Prinzip der **anteiligen Tilgung** → Haftung scheidet aus, wenn alle Gläubiger ungefähr gleichmäßig befriedigt werden
- Haftung nur insoweit, wie der **Steuergläubiger** ggü. den übrigen Gläubigern **benachteiligt** wird
- **Verhältnisrechnung**: Bestand der Verbindlichkeiten für den Haftungszeitraum: Gegenüberstellung aller verfügbaren Mittel im Haftungszeitraum

**Beispiel**

Eine GmbH gerät Anfang Januar in Liquiditätsschwierigkeiten und meldet Anfang Juli Insolvenz an.

Summe der Verbindlichkeiten Jan. - Juni:	1 Mio. EUR
davon Steuerschulden:	100.000 EUR
Geleistete Tilgungen Jan. - Juni	800.000 EUR
davon Steuern	20.000 EUR
durchschnittliche Befriedigungsquote	80 %
Soll-Steuerzahlungen (80 %)	80.000 EUR
Ist-Steuerzahlungen	20.000 EUR
<b>persönliche Haftung des GF</b>	<b>60.000 EUR</b>

**EINZELFRAGEN ZUM HAFTUNGSUMFANG**

- Verschärfte Regelungen bei der LSt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Vorrangige Zahlung der LSt in der Krise

- Säumniszuschläge: Haftung erst ab dem Zeitpunkt der Bestellung des Vertreters
- Bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit: Erlass der Hälfte der Säumniszuschläge

**BERATUNGSHINWEIS:**

Beweisvorsorge bei Insolvenznähe

**HAFTUNGSBESCHEID GEM. § 191 AO**

- Entschließungsermessen (vorrangig zu prüfen)
- Auswahlermessen
- „Klassische“ Fehler:
  - fehlende Begründung
  - unzulässige Ermessenskriterien (z.B. Wirtschaftskraft)
  - zu enger Kreis potenzieller Haftungsschuldner
  - bei LSt-Haftung wird übersehen, dass neben der GmbH die Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden können
  - pauschale Behauptung bei LSt-Haftung, der Arbeitgeber habe sich anstelle der Arbeitnehmer mit der Haftung einverstanden erklärt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Vervollständigung bereits dargestellter Ermessenserwägungen

**STB-HAFTUNG SOZIALVERSICHERUNGSBEITRÄGE (FALL II)**

- „Beraterfalle“: Aufgabe der „Kopf- und Seelen-Theorie“
- Seit BSG-Urt. v. 14.3.2018: Sozialversicherungsfreiheit nur **bei gesellschaftsvertraglicher Sperrminorität** → Keine Vertrauensschutzregelung
- **§ 5 RDG**: Beratung nicht zulässig, obwohl deutlich vereinfachte Maßstäbe für die Prüfung auf Grund der geänderten Rspr.

**BERATUNGSHINWEIS:**

Einbeziehung eines RA in das Netzwerk

- BSG: B 12 KR 12/20 R: Fraglich, ob eine Sperrminorität genügt oder darüber hinaus sogar eine **Gestaltungsmacht** erforderlich ist

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 2/2023

153