

4|22

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# AKTUELLES STEUERRECHT

## DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

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

1

4|22

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Vorbemerkungen

2

## VORBEMERKUNGEN

**ERMÄßIGTER UMSTSTEUERSATZ IN DER GASTRONOMIE**

- 2. Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl I 2020; 1512): 1.7.2020 – 31.12.2020:  
19% ⇒ 16% und 7% ⇒ 5%
- Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes von 19 % auf 7%:
  - Zunächst befristet bis Ende 2022
  - Verlängerung bis **Ende 2023**
- Unverändert: 19 % auf Getränke

**BERATUNGSHINWEIS**

Kein zu geringer Ansatz für Getränke

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022

3

3

## VORBEMERKUNGEN

**Geplante, steuerliche Gesetzesänderungen**

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022

4

4

## VORBEMERKUNGEN

**NUTZUNG DER DEGRESSIVEN AFA**

- Ausgangspunkt: Anschaffung vor dem 31.12.2022
- „Grandfathering rule“, aber nur zeitanteilige Berücksichtigung
- Wahlrecht
- Voraussetzungen:
  - Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ⇔ Umlaufvermögen
  - Wirtschaftsgut muss nicht „neu“ sein
  - Parallele Anwendung in der Handelsbilanz ist nicht erforderlich
  - Erwerbszeitpunkt → Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

## 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 1

## Zinssatz und Einnahmeüberschussrechner bei Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG

7

### ZINSSATZ UND EINNAHMEÜBERSCHUSSRECHNER BEI ANWENDUNG DES § 4 ABS. 4a EStG

#### AUSGANGSPUNKTE

- Ab VZ 1974: Abschaffung des privaten Schuldzinsenabzugs als Sonderausgaben
- Zwei- oder Mehrkontenmodell
- GrS des BFH: Grundsatz der Finanzierungsfreiheit zugunsten des Stpfl.
- Antwort des Gesetzgebers: **§ 4 Abs. 4a EStG** → Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei sog. Überentnahmen
- Ausnahmeregelung: Investitionszinsen und Mindestabzug

8

## § 4 ABS. 4a EStG (HERVORHEBUNGEN DES VERFASSERS)

<sup>1</sup>Schuldzinsen sind nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4 **nicht abziehbar**, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. <sup>2</sup>Eine **Überentnahme** ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen. <sup>3</sup>Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden **typisiert mit 6%** der Überentnahme des Wj. zzgl. der Überentnahmen **vorangegangener Wj.** und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wj. der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (**Unterentnahmen**), ermittelt; bei der Ermittlung der Überentnahme ist vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abziehbaren Schuldzinsen auszugehen. <sup>4</sup>Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um **2 050 EUR** verminderte Betrag der im Wj. angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. <sup>5</sup>Der Abzug von Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Ako oder Hko von Wirtschaftsgütern des **Anlagevermögens** bleibt unberührt. <sup>6</sup>Die Sätze 1 bis 5 sind bei Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 3 sinngemäß** anzuwenden; hierzu sind Entnahmen und Einlagen **gesondert aufzuzeichnen**.

## ERGÄNZENDE ANMERKUNGEN

- Reglung gilt für **Gewinneinkunftsarten**, unabhängig von der Form der Gewinnermittlung



### BERATUNGSHINWEIS

Gestaltungsmöglichkeiten bei den Überschusseinkünften

- Ausnahme für **Investitionszinsen** ist eng auszulegen



### BERATUNGSHINWEIS

Anwendung bei der GewSt

- Anwendung: erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.1998 endet
- Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wj. bleiben unberücksichtigt



### BERATUNGSHINWEIS

Interperiodische Betrachtung

- BMF-Schr. v. 2.11.2018 – ergänzt am 18.1.2021

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Bleibt es bei der bisherigen **zweistufigen Prüfungsreihenfolge** des § 4 Abs. 4a EStG, so dass zunächst die betriebliche Veranlassung der Finanzierungsaufwendungen und dann eine mögliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit gem. § 4 Abs. 4a EStG zu prüfen ist?
- Ist der **Zinssatz** für eine Hinzurechnung der Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a S. 3 Halbsatz 1 EStG i.H.v. **6%** für die Streitjahre 2013 – 2016 **verfassungskonform**?
- Ist bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine **periodenübergreifende Ermittlung** der Über- und Unterentnahmen vorzunehmen?
- Sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Überentnahmen auf die Höhe des **negativen Kapitalkontos begrenzt**, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums auf Grund einer „Schattenbilanz“ ermittelt wird?

## BFH-URTEIL VOM 23.2.2022 – IV R 19/19, BFH/NV 2022, 1045 (FALL 1)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013 - 2016
Klägerin	OHG (Gesellschafter T und S) werden für die Streitjahre nicht abzugsfähige Schuldzinsen i.S.v. § 4 Abs. 4a EStG hinzugerechnet. Für die Jahre 2014 - 2016 erfolgten auch Hinzurechnungen für das Sonderbetriebsvermögen des S.
Finanzamt	Hinzurechnung i.H.v. 6 % der Überentnahmen
Klägerin	6 % sind verfassungswidrig, Anwendung eines Zinssatzes von 2,9 %
FG Düsseldorf	Klage erfolglos. 6 % durch Typisierungsbefugnis gedeckt.

## REVISION BEGRÜNDET, AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Es bleibt bei der **zweistufigen Prüfungsfolge**, wonach zunächst die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen zu prüfen ist und anschließend eine mögliche Einschränkung deren Abzugsfähigkeit infolge des § 4 Abs. 4a EStG.
- Die aufgeworfene Frage, ob der in § 4 Abs. 4a EStG enthaltene Prozentsatz von **6 % verfassungsgemäß** ist, konnte im vorliegenden Verfahren **nicht geklärt** werden.
- Es erfolgt eine Zurückverweisung der Sache an das FG zwecks Nachholung von Feststellungen hinsichtlich der **betrieblichen Veranlassung** der hinzugerechneten Schuldzinsen.

## BFH-URTEIL VOM 17.5.2022 – VIII R 38/18, BFH/NV 2022, 1113 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010, 2011, 2013
Kläger	Freiberufler, für den das Finanzamt Überentnahmen ermittelt. Kürzung des Betriebsausgabenabzugs um 6 % der Überentnahmen. Kläger: Sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 4a S. 6 EStG erfordere die typisierend ermittelte Überentnahmen mit der Höhe des vereinfacht ermittelten negativen Eigenkapitals zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums zu vergleichen. Ist das bilanzielle negative Eigenkapital niedriger als der Betrag der Überentnahme, seien die Hinzurechnungsbeträge aus dem niedrigeren bilanziellen Eigenkapital zu berechnen.
Finanzamt	Hinzurechnung i.H.v. 6 % der Überentnahmen.
FG Rheinland-Pfalz	Klage erfolglos. Interperiodische Betrachtung gilt auch bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG.

## REVISION UNBEGRÜNDET

- Das unschädlich entnahmefähige Eigenkapital wird auch im Rahmen der sinn- gemäßen Anwendung des § 4 Abs. 4a S. 2 und 3 EStG nur durch den nach dem 31.12.1998 gem. § 4 Abs. 3 EStG erwirtschafteten **Gewinn** und den **Einlagen abzüglich** der **Entnahmen** gebildet.
- Der Senat hat **keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken** hin- sichtlich der nach der dargelegten Auslegung auch für Einnahmenüberschuss- rechner bestehenden Gesetzeslage zu § 4 Abs 4a EStG.

## BESTÄTIGUNG DER ZWEISTUFIGEN PRÜFUNG

- Abweichung des FG von BFH, FinVerw und h.M. **ohne Begründung**, sondern implizit
- **BFH**: Bestätigung der zweistufigen Prüfung
  - 1. Schritt: **Betriebliche** Finanzierungsaufwendungen → § 4 Abs. 4 EStG?
  - 2. Schritt: **Einschränkung** durch § 4 Abs. 4a EStG?
- **Folge**: Fehlt es bereits an der betrieblichen Veranlassung, scheidet eine Anwen- dung des § 4 Abs. 4a EStG aus



### BERATUNGSHINWEIS

BFH schafft nunmehr eindeutige Klarheit



## VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DES ZINSSATZES

- Keine Entscheidung des BFH, sondern **Zurückverweisung** & Aufforderung zur Äußerung unter Beachtung von **BVerfG vom 8.7.2021**
- Hinweis auf folgende **Besonderheiten**:
  - Weitergeltung bis zum 31.12.2018 ⇔ Streitjahre 2013-2016?
  - Steuerliche Nebenleistungen ⇔ Steuerliche Gewinnermittlung?
  - Möglichkeit zur Verhinderung durch Unterlassung?



### BERATUNGSHINWEIS

Weiterer Verfahrensgang offen

## ERÖFFNUNGSBESTAND BEI DER ÜBERENTNAHME

- Ermittlung erst ab 2003 möglich, obwohl der Stpfl. seine **Mitwirkungspflichten nicht** verletzt hat
- Bestand von „0“, der dann weiterentwickelt wurde
- Hinweis auf § 52 Abs. 6 S. 6 EStG
- Keine Beanstandung durch FG und BFH



### BERATUNGSHINWEIS

Auswirkungen auf Schätzungen

## ERMITTLUNG DER HÖHE DER ÜBERENTNAHMEN

- **Überentnahme** = Gewinn – Entnahme + Einlage
- **Interperiodische Berücksichtigung:**
  - Keine bilanzielle „Schattenrechnung“ für das EK
  - BFH v. 5.11.2019: Überentnahme möglich, trotz positivem Kapitalkonto
- Übertragung auf Gewinnermittler gem. § 4 Abs. 3 EStG, zumal bei diesen eine solche „Schattenbilanz“ ausschließlich für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG erstellt werden müsste

## UNTERSCHIEDLICHE PERIODISIERUNG

- Unterschiede: Betriebsvermögensvergleich ↔ EÜR
- Grundsatz der **Gewinngleichheit**, aber unterschiedliche Periodisierung
- Mittelbare Auswirkungen auf Über- bzw. Unterentnahmen
- Unterschiede sind durch **pauschalierende und typisierende Ermittlungstechnik** des Gesetzgebers gedeckt

## Thema 2

Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen des Privatvermögens: Kein Veräußerungsverlust wegen Ansatzes des gemeinen Werts der Anteile bei Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle

21

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### REINVERMÖGENSTHEORIE ALS AUSGANGSPUNKT

- **Dualismus der Einkunftsarten:** Gewinn- und Überschusseinkunftsarten → Unterschiedliche Bedeutung des eingesetzten Vermögens
- Reinvermögensbesteuerung vs. Quellentheorie
- **Durchbrechungen:**
  - Gewinne aus **privaten Veräußerungsgeschäften** i.S.v. § 23 EStG,
  - **seit Vz. 2009:** Veräußerungsgewinne aus **Kapitalvermögen** i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG und
  - Veräußerung von **Anteilen** an einer Kapitalgesellschaft **i.S.v. § 17 Abs. 1 EStG** – sowie ergänzend in § 17 Abs. 4 EStG für einbringungsverbundene Anteile
- Annäherung an die Position eines Mitunternehmens: Gewerbliche Einkünfte (§ 16 ⇔ 17 EStG), keine Gewerbesteuer (§ 7 S. 2 GewStG)

22

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## ERMITTLUNG DES VERÄUßERUNGSGEWINNS (§ 17 ABS. 2 EStG)

- Gewinnermittlung **eigner Art**



### BERATUNGSHINWEIS

Zeitpunkt der Gewinnermittlung

- Saldo des Veräußerungspreises zu den Anschaffungskosten und den Veräußerungskosten



### BERATUNGSHINWEIS

Rückwirkende Änderung

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## ABSENKUNG DER BETEILIGUNGSQUOTEN UND DARAUS RESULTIERENDE FOLGEFRAGEN

- Ursprüngliche Quote: **25 %** → „wesentlich“ (73 Jahre lang!)
- StEntlG 1999/2000/2002: mindestens 10 %
- StSenkG: mindestens **1 %**



### BERATUNGSHINWEIS

Bezugspunkt der Beteiligungsquote

- Erhebliche Erweiterung → **Vertrauensschutz?**

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## VERFASSUNGSRECHTLICH GEBOTENER VERTRAUENSCHUTZ

Hineinwachsen in die Steuerpflicht infolge der Absenkung der Quote

Stille Reserven, die bereits bis zum 31.3.1999 (bzw. 26.10.2000) entstanden waren



**BERATUNGSHINWEIS**  
Bewertungsfragen

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 549 - 550

25

25

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

	Wertsteigerungen bis 31.3.1999	Wertsteigerungen bis 26.10.2000	Wertsteigerungen ab 26.10.2000
Beteiligung von mehr als 25%	steuerbar gem. § 17 EStG		
Beteiligung von 10 bis 25%	nicht steuerbar gem. § 17 EStG	steuerbar gem. § 17 EStG	
Beteiligung von 1 bis unter 10%	nicht steuerbar gem. § 17 EStG		steuerbar gem. § 17 EStG
Beteiligung von weniger als 1%	nicht steuerbar gem. § 17 EStG		

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 550

26

26

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Wie sind **eigene Anteile**, die von einer Kapitalgesellschaft gehalten werden, bei der Bestimmung der Beteiligungsquoten für Zwecke des § 17 EStG zu berücksichtigen?
- Wenn zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und der Änderung der Beteiligungsquote des § 17 EStG ein **Gewinn** entsteht und **anschließend** die Beteiligung zu einem **Preis** veräußert wird, der **oberhalb der historischen Anschaffungskosten** aber **unterhalb** des gemeinen Werts zum Zeitpunkt der Änderung der Beteiligungsquote entsteht, ist dann ein Gewinn oder Verlust zu berücksichtigen?
- Welche Auswirkungen entstehen in dem zu vor genannten Fall, wenn zum Zeitpunkt der **Änderung der Beteiligungsquote** eine Veräußerung als **nicht steuerbar** anzusehen wäre, weil die nach alten Recht verlangte Beteiligungsquote nicht überschritten wurde?

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 551

27

27

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## BFH-URTEIL VOM 5.4.2022 – IX R 19/20, BFH/NV 2022, 977

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Kläger	EM zu 25 % (unter Berücksichtigung der eigenen Anteile der GmbH zu 37,88 %) und EF zu 8 % (unter Berücksichtigung der eigenen Anteile der GmbH zu 12,12 %) beteiligt. Anschaffungskosten: 1988 EM: 127.922 EUR und EF: 40.903 EUR; Wert zum 31.3.1999: EM 3.495.000 EUR, EF: 1.118.000 EUR; Veräußerungspreis EM: 1.596.000 EUR und EF: 542.000 EUR → <b>Veräußerungsverlust</b> von EM und EF als Differenz des Werts zum 31.3.1999
Finanzamt	Abzustellen ist auf die historischen Anschaffungskosten → Veräußerungsgewinn.
FG Köln	Klage hatte keinen Erfolg. Abzustellen ist auf die historischen Anschaffungskosten, so dass ein Veräußerungsgewinn entsteht.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 551 - 552

28

28

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## REVISION UNBEGRÜNDET

- **Eigene Anteile** der KapG sind bei der Bestimmung der relevanten Beteiligungsquote i.S.d. § 17 EStG **nicht** zu berücksichtigen.
- Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG: tatsächlichen Anschaffungskosten; der Ansatz des gemeinen Werts der Beteiligung im Zeitpunkt des Erreichens der Relevanzschwelle komme **nicht** in Betracht.
- Der vor dem Hintergrund der **Absenkung** der gesetzlich geforderten Wesentlichkeitsgrenze von 25 % zunächst auf 10 % und später auf 1 % verfassungsrechtlich gebotener **Vertrauensschutz** setzt u.a. voraus, dass die bis zum 31.3.1999 entstandenen Wertsteigerungen im Falle einer Veräußerung nach dem 31.3.1999 auch im Zeitpunkt der Veräußerung nach der bis zum 31.3.1999 geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können.
- Wenn ein verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz geboten ist, sind die bis zum 31.3.1999 entstandenen Wertsteigerungen vom steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn abgezogen und insoweit von der Besteuerung ausgenommen.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 552 - 553

29

29

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

## BESTIMMUNG DER BETEILIGUNGSQUOTE BEI EIGENEN ANTEILEN

- Ehemann hatte Beteiligung i.H.v. exakt 25 %
- **Bestätigung** der Entscheidung vom 25.11.1997



### BERATUNGSHINWEIS

Erwerb eigener Anteile

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 553

30

30

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### VERÄUßERUNGSVERLUST IST HÖHER ALS DER WERT DER BETEILUNG ZUM ZEITPUNKT DER ÄNDERUNG DER BETEILIGUNGSQUOTE

- BVerfG: Besteuerung nur insoweit, wie ein Wertzuwachs nach Absenkung der Beteiligungsquote **eingetreten** ist
- Bewertungsnotwendigkeit zum Zeitpunkt der Rechtsänderung

### VERÄUßERUNGSPREIS ENTSPRICHT WERT ZUM ZEITPUNKT DER ÄNDERUNG DER BETEILIGUNGSQUOTE

- Wert zum Zeitpunkt der Änderung der Beteiligungsquote
- Praktische Probleme regelmäßig im Bereich der Bewertung



#### BERATUNGSHINWEIS

Bewertungsfrage

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 554

31

31

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### VERÄUßERUNGSGEWINN IST HÖHER ALS DER WERT ZUM ZEITPUNKT DER ANSCHAFFUNG, ABER NIEDRIGER ALS ZUM ZEITPUNKT DER RECHTSÄNDERUNG

- Kein Anspruch auf Berücksichtigung des Unterschiedsbetrags
- Arg.: fiktiver Wertverlust → Abzustellen ist auf die historischen Anschaffungskosten

### VERÄUßERUNGSPREIS LIEGT UNTERHALB DER HISTORISCHEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN

- Berücksichtigung als Verlust
- Aber: Beachtung der **allgemeinen Grenzen** zur Verlustberücksichtigung bei § 17 EStG

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 555

32

32



VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### VERLUSTBERÜCKSICHTIGUNG – § 17 ABS. 1 S. 6 EStG (HERV. D. VERF.)

Anteile die entgeltlich erworben worden sind und **nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre** zu einer Beteiligung des Steuerpflichtigen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 gehört haben. Dies gilt **nicht** für innerhalb der **letzten fünf Jahre** erworbene Anteile, deren **Erwerb zur Begründung einer Beteiligung** des Steuerpflichtigen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 geführt hat oder die nach Begründung der Beteiligung im Sinne von Absatz 1 Satz 1 erworben worden sind.

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### ANWENDUNGSBEISPIELE (1)

- (1) Die Beteiligung i.H.v. 1,4 % ist im Jahr 01 entgeltlich erworben worden. Im Jahr 03 werden 0,3 % mit Verlust veräußert. Der Verlust ist abzugsfähig; zwar haben die veräußerten Anteile nicht während der letzten 5 Jahre zu einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG gehört, sie sind aber innerhalb der letzten 5 Jahre bei Begründung der Beteiligung erworben worden.
- (2) Die Beteiligung von 1 % wird im Jahr 01 bei Gründung oder Kapitalerhöhung (und damit entgeltlich) erworben und im Jahr 03 mit Verlust veräußert. Der Verlust ist abzugsfähig, da die Fünf-Jahres-Frist nicht für solche Erwerbe gilt, die zur Begründung einer Beteiligung i.S.v. § 17 EStG geführt haben.

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### ANWENDUNGSBEISPIELE (2)

- (3) Der Stpfl. hat eine Beteiligung von 0,8 %. Im Jahr 01 erwirbt er 0,3 % hinzu und verkauft die gesamte Beteiligung im Jahr 03 mit Verlust. Soweit der Verlust auf die ursprüngliche Beteiligung von 0,8 % entfällt, ist er nicht abzugsfähig, da diese Anteile nicht fünf Jahre vor der Veräußerung eine wesentliche Beteiligung gebildet haben. Für die hinzuerworbenen 0,3 % ist der Verlust abzugsfähig. Zwar ist auch hier die Fünf-Jahres-Frist nicht eingehalten, diese Frist gilt aber nicht, da diese Anteile dazu geführt haben, dass die Beteiligung zu einer wesentlichen Beteiligung wurde.

VERÄUßERUNG VON KAPG-ANTEILEN DES PRIVATVERMÖGENS: KEIN VERÄUßERUNGSVERLUST WEGEN ANSATZES DES GEMEINEN WERTS DER ANTEILE BEI ABSENKUNG DER WESENTLICHKEITSSCHWELLE

### ANWENDUNGSBEISPIELE (3)

- (4) Der Stpfl. hält seit längerer Zeit 0,8% der Anteile. Im Jahr 01 kauft er 0,3 %, im Jahr 02 0,5 % der Anteile hinzu. Im Jahr 03 verkauft er alle Anteile mit Verlust.

Der Veräußerungsverlust für die 0,8 % der Anteile ist nicht abzugsfähig, da sie nicht fünf Jahre vor der Veräußerung (sondern erst ab Jahr 01) eine Beteiligung nach § 17 EStG gebildet haben. Der Veräußerungsverlust aus den im Jahr 01 erworbenen 0,3 % der Anteile ist abzugsfähig, da durch diese Anteile die Beteiligung eine „wesentliche“ wurde (vgl. Bsp. 3). Der Veräußerungsverlust aus den im Jahr 02 erworbenen 0,5 % der Anteile ist ebenfalls abzugsfähig, da der Erwerb nach der Begründung der „wesentlichen“ Beteiligung erfolgte, also die Fünf-Jahres-Frist für sie ebenfalls nicht gilt.

### ANWENDUNGSBEISPIELE (4)

(5) Der Stpfl. hält seit langer Zeit eine Beteiligung von 1,3 %. Im Jahr 01 verkauft er hiervon 0,5 %, im Jahr 04 die restliche Beteiligung, jeweils mit Verlust.

Der Veräußerungsverlust im Jahr 01 ist steuerlich abziehbar, der Veräußerungsverlust im Jahr 04 nicht, weil die dann verkauften Anteile seit 01 nicht mehr zu einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG und damit nicht „innerhalb der gesamten letzten 5 Jahre“ zu einer solchen Beteiligung gehört haben. Der Tatbestand des § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. b S. 2 EStG liegt nicht vor, da die Anteile nicht während der letzten 5 Jahre erworben worden sind.

## Thema 3

### Gewinnausschüttung im Rückwirkungszeitraum

## EINBRINGUNGSVORGÄNGE

- Umwandlung eines Einzelunternehmens → GmbH ⇔ GmbH & Co. KG
- Doppelstöckige GmbH-Holding



### BERATUNGSHINWEIS

Ketteneinbringung

## RÜCKWIRKUNG

- 8-Monatsfrist



### BERATUNGSHINWEIS

4. Corona-Steuerhilfegesetz

- Einbringung gem. § 24 UmwStG ⇔ Anteilstausch gem. § 21 UmwStG



### BERATUNGSHINWEIS

Rückwirkende Änderung

## ENTNAHMEN UND GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN IM RÜCKWIRKUNGSZEITRAUM

- **BFH v. 7.3.2018:** Auch negative Anschaffungskosten auf die Anteile denkbar, wenn entsprechende Entnahmen erfolgen
- Offen: Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

Sind Ausschüttungen **im Rückwirkungszeitraum**

- als der KapESt unterliegende Weiterausschüttungen der übernehmenden Gesellschaft an den Einbringenden zu behandeln oder
- handelt es sich um eine sonstige Gegenleistung i.S.d. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4, § 20 Abs. 3 S. 3 UmwStG oder sind sie
- wie eine Entnahme nach § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG zu behandeln?

**BFH-URTEIL VOM 12.4.2022 – VIII R 35/19, BFH/NV 2022, 1024**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Klägerin	GmbH 2, die durch eine Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung entstanden ist in dessen Betriebsvermögen sich eine Beteiligung an einer GmbH 1 befand. Im Rückwirkungszeitraum erfolgte eine Gewinnausschüttung der GmbH 1 und eine Überweisung vom betrieblichen Bankkonto des Einbringenden auf dessen privates Bankkonto. Abgabe einer KapESt-Anmeldung nach der Umwandlung und Einspruch.
Finanzamt	Gewinnausschüttung fällt unter § 8b Abs. 1, 5 KStG → 5 % fiktiv nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Weiterleitung an den Einbringenden sei bei der Klägerin der KapESt zu unterwerfen.
FG Münster	Stattgabe der Klage, keine KapESt, keine Gewinnausschüttung, sondern Entnahme

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- KapESt-Festsetzung ist aufzuheben → „**Gewinnausschüttung**“ ist nach § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG 2006 als **Entnahme** aus dem am 25.8.2016 noch bestehenden **Einzelunternehmen** im Rückwirkungszeitraum zu beurteilen
- Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG: **KapESt** entsteht bei Dividenden, mit dem im Beschluss bestimmten **Tag der Auszahlung**
- Sacheinlage (§ 20 UmwStG) in eine KapG: Nach der **Rückwirkungsvorschrift** des **§ 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG 2006** sind das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Dies gilt **nicht für Entnahmen und Einlagen**, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag während des **Rückwirkungszeitraums** erfolgen.
- **§ 20 Abs. 5 S. 3 UmwStG 2006: Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile** (§ 20 Abs. 3 UmwStG 2006) sind **um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern** und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen.

## ZULÄSSIGKEIT DER KLAGE

- Eigene Anmeldung der KapEst und anschließende Klage
- Zulässigkeit der Anfechtung

## ENTNAHME

- § 8b Abs. 1 und 5 KStG: Steuerfreiheit, aber 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgaben
- Zurechnung zur **übernehmenden Gesellschaft** gem. § 20 Abs. 5 S. 1 i.V.m. Abs. 6 UmwStG
- Keine kapitalertragsteuerpflichtige Weiterausschüttung

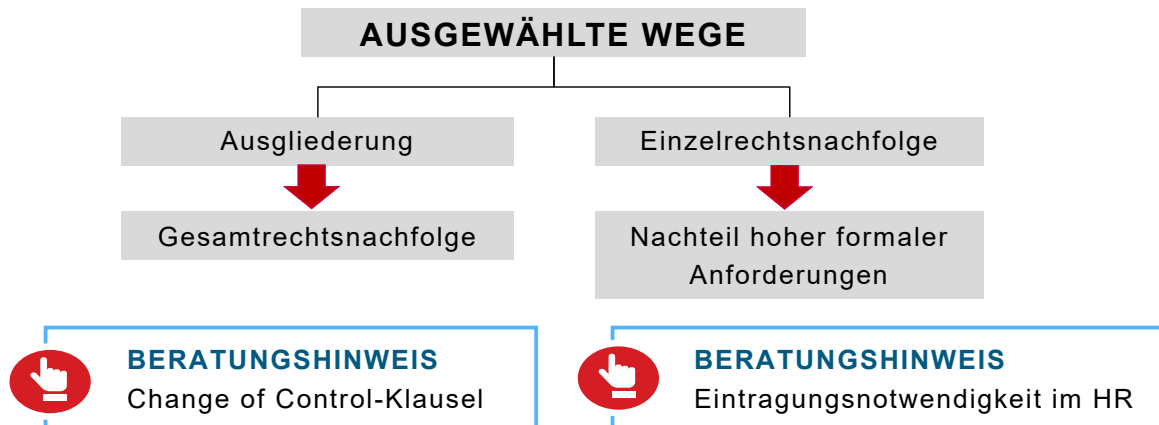


### BERATUNGSHINWEIS

Entnahmegewinn

- Rechtsfolge der Entnahme

## EINBRINGUNG EINZELUNTERNEHMEN IN GMBH



# Thema 4

Gewerbsteuerpflicht eines Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG bei Einstellung des Betriebes und Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in einen neuen (vermögensverwaltenden) Betrieb



## ALLGEMEINES

- Gewerbeertrag ⇔ Berichtigung um Bestandteile, die nicht mit dem Wesen der GewSt als einer auf den tätigen **Gewerbebetrieb bezogene Sachsteuer** übereinstimmen
- Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbe- oder Teilbetriebs
- PersG kann **mehrere** Gewerbebetriebe betreiben



### BERATUNGSHINWEIS:

Kapitalgesellschaften

## ABGRENZUNG VERÄUßERUNGSGEWINN

- BFH v. 17.3.2010: **Begünstigte** Betriebsaufgabe ist regelmäßig **zu verneinen**, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen in einen neuen Betrieb überführt werden
- Bedeutung der stillen Reserven → Betriebsgrundstück
- Funktional-quantitative Betrachtung erforderlich



### BERATUNGSHINWEIS:

Gleiche Grundsätze für ESt und GewSt

## VERLUSTNUTZUNG GEM. § 10a GewStG

- **Unternehmensidentität:** Verlufterzielender und verlustnutzender Gewerbebetrieb müssen identisch sein
- Entscheidend: Wirtschaftliche Betrachtung und Verkehrsauffassung
- BFH v. 19.12.2019: **Änderung der Rspr.** – Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen steht der Einstellung des bisherigen Betriebs nicht entgegen

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Unterliegt ein Veräußerungsgewinn einer gewerblich geprägten Personengesellschaft bereits dann nicht der Gewerbesteuer, wenn die konkrete gewerbliche Tätigkeit aufgegeben und alle dieser Tätigkeit dienenden Wirtschaftsgüter veräußert werden, oder ist der **Rückbehalt** anderer Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven ruhen – hier Beteiligungen der Komplementär-GmbH – **schädlich**?
- Gehörten die Geschäftsanteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH zu dessen **notwendigem Sonderbetriebsvermögen** und hätten sie bereits deshalb mit übertragen werden müssen?

GEWERBESTEUERPFLICHT EINES VERÄUßERUNGSGEWINNS EINER GMBH &amp; CO. KG ...

**BFH-URTEIL VOM 10.2.2022 – IV R 6/19, BFH/NV 2022, 991**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2000
Klägerin	in 1970er Jahren gegründete A-GmbH & Co. KG: A (natürliche Person) alleiniger Kommanditist, A-GmbH (Alleingesellschafter A) als Komplementärin und Geschäftsführerin der KG, Anteile des A an der A-GmbH werden nicht im SBV der Klin. geführt
bis 1.3.2000	Originäre gewerbliche Tätigkeit der Klin. (Herstellung von Briefumschlägen), Klin. hält außerdem Beteiligung an belgischer Gesellschaft (H.-Co., 39 %) und spanischer Gesellschaft (I.-S.L., 100 %), A-GmbH (kein eigener Geschäftsbetrieb) hält seit 1994 als Alleingesellschafterin drei Beteiligungen an ausländischen KapG (E-Ltd., F-Oy, G-S.A.), Betriebsgrundstück wird von A an die Klin. Überlassen
1.3.2000	Veräußerung aller der Herstellung dienenden WG, Übertragung Arbeits-, Miet- und Leasingverträge, Warenbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten an schwedische Gesellschaft (K-AB), Fortführung des Geschäftsbetriebs durch K-AB, keine Veräußerung der Beteiligung H.-Co., Rückerwerb zunächst mitveräußerter Beteiligung I.-S.L., im Anschluss ausschließliche Vermögensverwaltung der Beteiligungen (gewerbliche Einkünfte, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), Veräußerung des Betriebsgrundstücks durch A und Bildung einer § 6b-Rücklage im Sonderbetriebsvermögen der Klin., Veräußerung der Beteiligungen an der E-Ltd. und F-Oy durch die A-GmbH an die K-AB, keine Veräußerung der Anteile an der G-S.A., Gesamtgewinn Klin. Jahresabschluss 31.12.2000 i.H.v. 23.215.690,10 DM, davon Veräußerungsgewinn i.H.v. 27.920.597,38 DM, Gewerbeverlust laut Gewerbesteuererklärung ohne Veräußerungsgewinn 4.699.907 DM.
Finanzamt	Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns als steuerpflichtiger Gewerbeertrag
FG Berlin-Brandenburg	Stattgabe der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 572 - 574

53

53

GEWERBESTEUERPFLICHT EINES VERÄUßERUNGSGEWINNS EINER GMBH &amp; CO. KG ...

**REVISION BEGRÜNDET, ZURÜCKWEISUNG AN DAS FINANZGERICHT**

- Die Weiternutzung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in dem „neuen“ Betrieb, insb. einer solchen mit erheblichen stillen Reserven, steht der Einstellung des „bisherigen“ Betriebs **nicht entgegen (Änderung der Rspr.)**.
- Ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines originären Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG ist **nicht** bereits deshalb dem Gewerbeertrag zuzuordnen, weil eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem **neuen vermögensverwaltenden Geschäftsbereich** fortgeführt wird.
- Ob der bisherige (werbende) Gewerbebetrieb eingestellt und ein neuer Gewerbebetrieb in Gang gesetzt wird, richtet sich danach, ob der „bisherige“ und der „neue“ Betrieb bei **wirtschaftlicher Betrachtung** und nach der **Verkehrsauffassung** wirtschaftlich identisch sind.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 575

54

54

## ALLGEMEINES

- Bedeutung der Entscheidung:
  - Verlust der Unternehmensidentität kann **eher** eintreten
  - **Begünstigung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen** bei der Zurückbehaltung von funktional bzw. quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen (i.d.R. wohl Grundstücke)



### BERATUNGSHINWEISE

Abgrenzung zur ESt

## MEHRERE GEWERBEBETRIEBE IN EINEM VERANLAGUNGSZEITRAUM

- **Abgekürzter Erhebungszeitraum:**
  - Kein Messbescheid für das gesamte Kalenderjahr
  - Wegfall der Verlustvorträge gem. § 10a GewStG bei dem neuen Betrieb („Vermögensverwaltung“)



### BERATUNGSHINWEISE

Differenzierung persönliche und sachliche Steuerpflicht

## § 7 S. 2 GewStG (HERV. D. VERF.)

„Zum Gewerbeertrag gehört **auch** der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien,

**soweit** er **nicht** auf eine **natürliche Person** als **unmittelbar** beteiligter Mitunternehmer entfällt.“

## ANTEILE AN DER KOMPLEMENTÄR-GMBH ALS SBV II

- Anteile als SBV II? Vorliegend aus Sicht des FG von entscheidender Bedeutung
- BFH musste hierauf **nicht eingehen**
- BFH-Urt. v. **21.12.2021**: Komplementär-GmbH gehört **nicht** zum notwendigen SBV II, wenn diese einem **eigenen Geschäftsbetrieb** von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht
- Wirtschaftliche Verflechtung mit der GmbH & Co. KG
- Zweitgliedrige GmbH & Co. KG

# Thema 5

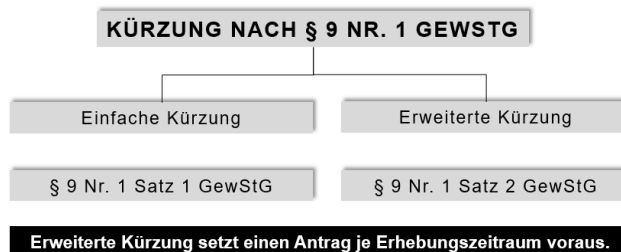
## Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags

59

### ERWEITERTE KÜRZUNG DES GEWERBEERTRAGS

#### VORBEMERKUNGEN

- Streit anfälligkeit der Regelungen



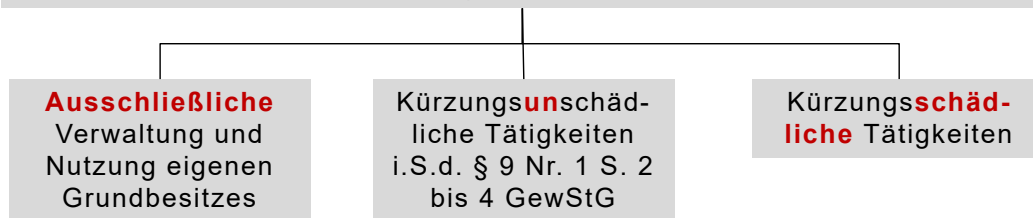
#### BERATUNGSHINWEISE:



- Vermeidung der Doppelbelastung mit GrSt und GewSt
- Abgrenzung „Verwaltung und Nutzung“ eigenen Grundbesitzes zu einer gewerblichen Tätigkeit

60

### Tätigkeitsgruppen bei Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen



### VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist eine erweiterte Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Abs. 1 S. 2 GewStG) ausgeschlossen, wenn eine GmbH Teile ihrer Grundstücke an eine teilweise personenidentische gewerblich tätige GbR verpachtet?

**BFH-BESCHLUSS VOM 1.6.2022 – III R 3/21, JURIS**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2014 bis 2017
Klägerin	Die Klägerin betrieb eine Grundstücks-GmbH. Gesellschafter der GmbH sind R (45 %), A (35 %), D (10 %) und J (10 %). Die Klägerin verpachtete u.a. Dachflächen an eine C-Photovoltaik-GbR (C-GbR). Gesellschafter der C-GbR sind K (99,1 %), A (0,3 %), D (0,3 %) und J (0,3 %).
Finanzamt	I.R.e. Ap versagte das Finanzamt die von der Klägerin beantragte erweiterte GewSt-Kürzung, da der Grundbesitz teilweise dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient (§ 9 Nr. 1 S. 5 GewStG).
FG Münster	Die Klage ist unbegründet. Der Ausschluss der erweiterten Kürzung ist selbst dann nicht unverhältnismäßig, wenn eine nur geringfügige Beteiligung an einer mietenden PersG vorliegt.

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- Durch die Verpachtung von Dachflächen dient der Grundbesitz auch den **betrieblichen Zwecken des Mieters** bzw. der Mieterin und damit auch dessen Gesellschaftern.
- Die erweiterte GewSt-Kürzung ist **insgesamt ausgeschlossen**, wenn Grundstücke/Grundstücksteile an eine nur teilweise personenidentische gewerblich tätige GbR verpachtet werden.
- Der Ausschluss gilt selbst dann, wenn **nur ein Gesellschafter** der PersG zugleich Gesellschafter des überlassenden Grundstücksunternehmens ist.
- Auf die Beteiligungsquote kommt es nicht an; der Ausschluss wird selbst bei nur geringen (unter 1 % liegende) Beteiligungen an der pachtenden PersG ausgelöst (**Zwerganteil**).



## ERWEITERTE KÜRZUNG DES GEWERBEERTRAGS

**§ 9 NR. 1 S. 5 GewStG (HERV. D. VERF.)**

Die Sätze 2 und 3 gelten nicht,

1. wenn der **Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen** dient,
  - 1a. soweit der Gewerbeertrag Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes enthält, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. <sup>2</sup>Satz 1 ist auch auf Vergütungen anzuwenden, die vor dem 19. Juni 2008 erstmals vereinbart worden sind, wenn die Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt wesentlich geändert wird, oder
2. ...

**BERATUNGSHINWEISE**

Nutzung für eigengewerbliche Zwecke

## ERWEITERTE KÜRZUNG DES GEWERBEERTRAGS

**„DIENEN“ DES GRUNDBESITZES**

- Keine gesetzliche Definition
- Grundbesitz „dient“ den betrieblichen Zwecken des Gesellschafters bzw. ihm allgemein von Nutzen ist
- Unentgeltliche Überlassung
- Prüfung je Erhebungszeitraum

**BERATUNGSHINWEISE**

Selbstbetrieb

## ERWEITERTE KÜRZUNG DES GEWERBEERTRAGS

**„DEM GEWERBEBETRIEB EINES GESELLSCHAFTERS ODER GENOSSEN“**

- Einzelunternehmen
- Gesellschafter einer PersG oder Genosse einer Genossenschaft
- Identität eines Gesellschafters ist für den Verlust ausreichend

**BERATUNGSHINWEISE**

Beteiligungside ntität und Erbfall

- Antrag auf Liebhaberei bei Photovoltaikanlagen gem. BMF-Schr. v. 29.10.2021

**BERATUNGSHINWEISE**

Dokumentation

## ERWEITERTE KÜRZUNG DES GEWERBEERTRAGS

**BETEILIGUNGSHÖHE UNERHEBLICH**

- Zwerganteil von **unter 1 %**
- H 9.2 Abs. 4 GewStH: Ausschluss jedenfalls dann, wenn die Beteiligungshöhe **mind. 1 %** beträgt

**ÜBERLASSUNG NUR EINES GERINGEN TEILS DES GRUNDSTÜCKS**

- Ausschluss der Kürzung, auch bei Überlassung nur eines kleinen Teils des Grundstücks
- Anwendung für die Zukunft oder die Vergangenheit?

# Thema 6

## Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wärmeabgabe aus einer Biogasanlage

## ALLGEMEINES

- Erzeugung von erneuerbaren Energien
- Unproblematisch, wenn die gesamte produzierte Energie **an Dritte** gegen Entgelt geliefert wird
- Verwendung für Ausgangsumsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen → **Höhe** des Vorsteuerabzug?
- Teilweise Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke → **Bemessungsgrundlage** der unentgeltlichen Wertabgabe



### BERATUNGSHINWEISE

Lieferung von Wärme als eigenständige steuerpflichtige Leistung?

## TEILWEISE NUTZUNG FÜR AUSSCHLUSSUMSÄTZE

- Teilweise vorsteuerabzugschädliche Ausgangsumsätze → Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen zuzurechnen ist → Schätzung
- BFH v. **16.11.2016**: Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (**objektbezogener Umsatzschlüssel**)



### BERATUNGSHINWEISE

Energetische Aufteilungsmethode (FinVerw)

## UNENTGELTLICHE WERTABGABE

- Nichtunternehmerischer (privater) Verbrauch → unentgeltliche Wertabgab i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG
- BFH-Urt. v. 31.5.2017: **KWK-Bonus** ist ebenfalls Entgelt für die Lieferung von Strom → kein Drittentgelt



### BERATUNGSHINWEISE

Dezentraler Stromverbrauch bei einem Blockheizkraftwerk und „Altfälle“ bei Photovoltaikanlagen

## BEMESSUNGSGRUNDLAGEN

- Grds. **Einkaufspreis** zzgl. Nebenkosten; sonst Selbstkosten
- BFH v. 12.12.2012: **Selbstkosten** nur zu verwenden, wenn ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden kann
- Anschluss an ein externes Versorgungsnetz
- BMF-Schreiben v. 19.9.2014: Strompreis des Stromgrundversorgers ist auch anzusetzen, wenn der Betreiber einer Photovoltaikanlage seinem Strombedarf allein durch den dezentralen Verbrauch deckt
- Aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn bundesweit einheitlich durchschnittlicher **Fernwärmepreis** angesetzt wird
- Energetische Methode
- Umfang der Selbstkosten

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

- Wie sind – **mangels** eines **Einkaufspreises** für Wärme – die Selbstkosten des Betreibers einer Kraft-Wärme-Kopplungsanlage (Biogasanlage) für die **BMG der Entnahme von Wärme für den Eigenbedarf** und die (kostenlose) Lieferung von Wärme an Dritte für die durch die Stromproduktion anfallende Abwärme zu ermitteln?
- Erfolgt die Ermittlung der Selbstkosten im **Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energie** in der einheitlichen Messgröße kWh (sog. energetische Aufteilungsmethode) oder nach dem **Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge** (objektbezogener Umsatzschlüssel)?

## BFH-URTEIL VOM 15.3.2022 – V R 34/20, BFH/NV 2022, 1013

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Nach außen auftretender Gesellschafter (nat. Person) einer Innengesellschaft in der Rechtsform einer GbR bestehend aus Kläger, Ehefrau und Sohn
2010 - 2013	GbR betreibt eine Biogasanlage mit Blockheizkraftwerk, Einspeisung des Stroms an den Netzbetreiber für Mindestvergütung zzgl. KWK-Bonus, unentgeltliche zur Verfügungstellung der Abwärme an die Gemeinde, zwei Hühnermastställe sowie Nutzung im privaten Wohnhaus und zum Betrieb des Fermenters der Biogasanlage der GbR, Ansatz einer unentgeltlichen Wertabgabe für das Wohnhaus (jeweils 800 EUR in 2010 und 2011, 4.630 EUR in 2012) und für die Hühnermastställe in 2012 (22.728 EUR bzw. 11.110 EUR)
Finanzamt	Ansatz einer unentgeltlichen Wertabgabe für Wärmeüberlassung an die Gemeinde, das private Wohnhaus sowie die Hühnermastställe, Wärmeabgabe an den Fermenter als Innenumsatz, Aufteilung der Selbstkosten nach der energetischen Aufteilungsmethode, Begrenzung auf den (niedrigeren) bundeseinheitlichen durchschnittlichen Preis für Fernwärme des jeweiligen Vorjahres, Erhöhung der unentgeltlichen Wertabgabe für 2010 um 145.831 EUR, für 2011 um 129.568 EUR und für 2012 um 108.582 EUR
FG München	Abweisung der Klage

## AUFHEBUNG DER FG-ENTSCHEIDUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Der Ansatz des durchschnittlichen Fernwärmepreis für die Bemessung einer unentgeltlichen Wertabgabe scheidet aus, wenn **kein Anschluss** an ein Fernwärmenetz besteht. Mangels vorliegen eines „gleichartigen Gegenstandes“ ist die unentgeltliche Wertabgabe hilfsweise mit den **Selbstkosten** zu bemessen.
- Da weder das nationale Recht noch die MwStSystRL eine eigenständige Regelung für die Aufteilung von Selbstkosten enthalten, mit § 15 Abs. 4 UStG bzw. Art. 173 ff. MwStSystRL jedoch eine vergleichbare Regelung besteht, ist die Regelungslücke durch **entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG** zu schließen.
- Entsprechend § 15 Abs. 4 UStG sind die Selbstkosten eines Blockheizkraftwerks nicht nach der energetischen Methode, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien im **Verhältnis der Marktentgelte** aufzuteilen.

## ALLGEMEINES

- **Widerspruch** zur Auffassung der **FinVerw** → Verhältnismäßiger geringer Preis für Fernwärme
- Aufteilung nach wirtschaftlichen Kriterien
- Gilt für alle drei Bereiche

## ERMITTLUNG DER MARKTENTGELTE

- Vorliegend kein konkreter Marktpreis
- BFH: Durchschnittlicher Fernwärmepreis kann auch angesetzt werden, wenn **kein Anschluss** an ein Fernwärmenetz besteht
- Ermittlung kann auch aufgrund regionaler Gegebenheiten erfolgen



### BERATUNGSHINWEISE

Vereinbarung eines Entgelts

## UNENTGELTLICHE WERTABGABE AN ANDERE UNTERNEHMEN

- Vorbringen: Wärmeabgabe an Unternehmen → keine unentgeltliche Wertabgabe, weil die Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs nicht bestehe
- BFH: **Sämtlich unentgeltliche Wärmeabgaben** führen zu einer Besteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG
- Entnahmetatbestand steht der Wertabgabe nicht entgegen → Keine Beeinträchtigung des **Vorsteuerabzugs**



## UMFANG DER SELBSTKOSTEN

- BMF-Schr. v. 19.9.2014: Auch nicht vorsteuerbelastete Kosten sind in die Ermittlung der BMG einzubeziehen
- Widerspruch zu § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG
- BFH: Prüfung im 2. Rechtsgang, ob es zum Ansatz von **Kosten** gekommen ist, die **nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigen → Prüfung, ob dies mit dem Zweck der Entnahme- und Zuwendungsbesteuerung vereinbar ist

### BERATUNGSHINWEISE



- Keine Einbeziehung nichtvorsteuerbelasteter Kosten
- Prüfung offener Fälle

# Thema 7

## Fristgerechte Zuordnung von gemischt verwendeten Investitionsgütern zum Unternehmen

## FRISTGERECHTE ZUORDNUNG VON GEMISCHT VERWENDETEN INVESTITIONSGÜTERN ZUM UNTERNEHMEN



### BERATUNGSHINWEISE

Keine teilbare Leistung

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 603 - 604

83

83

## FRISTGERECHTE ZUORDNUNG VON GEMISCHT VERWENDETEN INVESTITIONSGÜTERN ZUM UNTERNEHMEN

### DOKUMENTATION UND ZEITPUNKT DER ZUORDNUNGSENTSCHEIDUNG

- Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung
- **Beweisanzeichen**
  - Geltendmachung des Vorsteuerabzugs
  - Bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung
- **Dokumentation**
  - zeitnah



### BERATUNGSHINWEISE

Grundlegende Ausführungen des BFH

- Allgemeine Abgabefristen für die Jahressteuererklärungen

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 605 - 606

84

84

**AUFFASSUNG DER FINANZVERWALTUNG (1)****Abschnitt 15.2c. Abs. 16 S. 2 bis 5 UStAE (Herv. d. Verf.)**

„(...) Die Zuordnungsentscheidung ist (...) eine **innere Tatsache**, die erst durch **äußere Beweisanzeichen** erkennbar wird. Es bedarf (...) einer Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die grundsätzlich in der **erstmöglichen Voranmeldung** vorzunehmen ist. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung **spätestens** und mit endgültiger Wirkung noch in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung für das **Jahr**, in das der **fällt, nach außen dokumentiert werden**, wenn frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2011, V R 42/09, BStBl 2014 II S. 76). Eine zeitnahe gesonderte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt vor, wenn sie bis zur gesetzlichen Regelabgabefrist für Steuererklärungen (...) vorliegt. (...)“

**AUFFASSUNG DER FINANZVERWALTUNG (2)****Abschn. 15.2c UStAE Abs. 17 (Herv. d. Verf.)**

„(...) Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist **regelmäßig ein gewichtiges Indiz** für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Ist ein Vorsteuerabzug **nicht möglich**, müssen **andere Beweisanzeichen** herangezogen werden (...). Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (...)“.

**BERATUNGSHINWEISE**

Anwendungspraxis der FinVerw

**VORGABEN DURCH DEN EuGH V. 14.10.2021**

- Die **Dokumentation der Zuordnungsentscheidung** ist keine materielle, sondern lediglich eine **formelle Voraussetzung** für den Vorsteuerabzug.
- Ein **Verstoß** gegen formelle Anforderungen darf **nicht zum Verlust des Vorsteuerabzugs** führen.
- Das **vorlegende Gericht** (der BFH) hat zu prüfen, ob eine Ausschlussfrist für die Mitteilung der Dokumentation der Zuordnungsentscheidung für den Vorsteuerabzug im Hinblick auf das Ziel der Wahrung des Grundsatzes der **Rechtssicherheit verhältnismäßig** ist.



**BFH-URTEIL VOM 4.5.2022 – XI R 28/21, BFH/NV 2022, 878 (FALL 1)**  
**BFH-URTEIL VOM 4.5.2022 – XI R 29/21, BFH/NV 2022, 881 (FALL 2)**

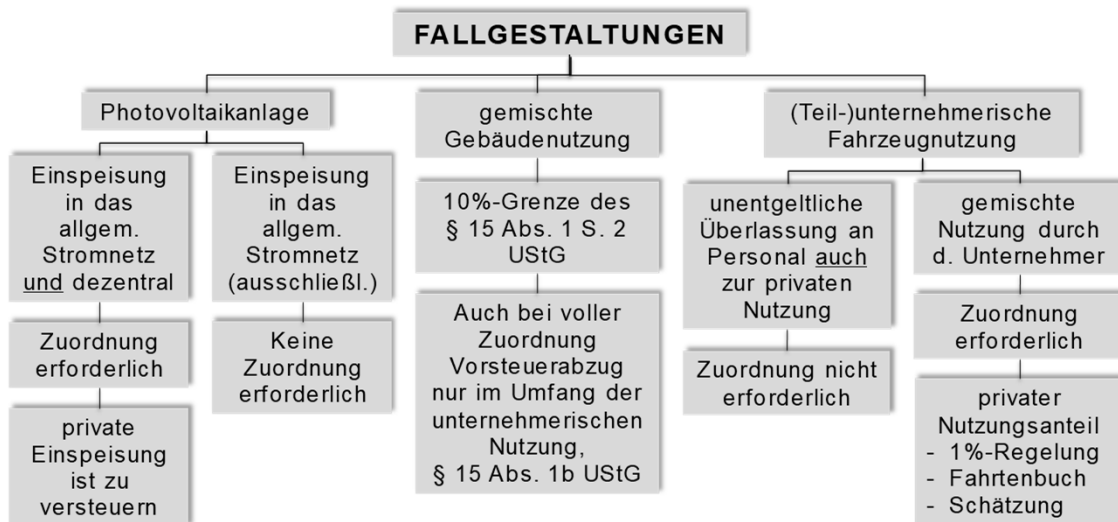
Sachverhalte in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	Fall 1: 2014, Fall 2: 2015
Kläger	<b>Fall 1:</b> Kläger plant 2014 EFH (ca. 150 qm mit ca. 17 qm Arbeitszimmer). EFH wird <b>2015</b> fertig gestellt. USt-Jahreserklärung am <b>28.9.2016</b> mit Vorsteuer aus Herstellungskosten soweit Arbeitszimmer betroffen. <b>Fall 2:</b> Kläger erwirbt und installiert Photovoltaikanlage (Rechnung v. <b>11.9.2014</b> ). Erzeugter Strom wird teilweise selbst verbraucht, teilweise in das Stromnetz eingespeist. USt-Erklärung vom <b>29.2.2016</b> : Kläger macht Vorsteuer aus Lieferung und Installation der Photovoltaikanlage in 2014 geltend.
Finanzämter	Keine Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge, weil Zuordnung zum unternehmerischen Bereich verspätet mitgeteilt wurde. Einsprüche erfolglos.
FG Baden-Württemberg und Sachsen	Klagen abgewiesen. Zuordnungsentscheidung zum unternehmerischen Bereich ist nicht bis zum 31.5. des jeweiligen Folgejahres dem Finanzamt bekannt gemacht worden.
BFH	Auf die NZB der Kläger hin wird vom BFH jeweils nachträglich die Rev. zugelassen.

**REVISION BEGRÜNDET**

- Die **Dokumentation der Zuordnung** erfordert **keine fristgebundene Mitteilung** an das zuständige Finanzamt.
- Steht anhand **objektiver Anhaltspunkte (Beweisanzeichen)** fest, dass der Stpfl. einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, die erfolgte Zuordnung dem Finanzamt innerhalb der Frist des § 149 Abs. 2 S. 1 AO mitzuteilen.
- Entscheidend ist nur, dass die objektiven **Anhaltspunkte innerhalb der Zuordnungsfrist** des § 149 Abs. 2 S. 1 AO **erkennbar** geworden sind.
- Soweit der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung darauf abgestellt hat, dass keine „zeitnahe“ Dokumentation der Zuordnungsentscheidung vorliege, wenn die Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt erst nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen mitgeteilt werde, bezog sich dies auf **Fallgestaltungen**, in denen **keine Zuordnung aus anderen** vor Ablauf der Zuordnungsfrist **objektiv erkennbaren Anhaltspunkten** erkennbar war.

**KONSEQUENZEN FÜR DIE ANWENDUNGSPRAXIS**

- **Keine Änderung** der Rspr. aus dem Jahr 2011
- Bisher: Keine oder keine ausreichend objektiven Anhaltspunkte für eine Zuordnung
  -  **BERATUNGSHINWEISE**  
Kein Vorsteuerabzug nachträglich über die Vorsteuerberichtigung
- Entstehende Konsequenzen
  -  **BERATUNGSHINWEISE**  
Welche Frist in § 149 AO gilt?
- Objektive Anhaltspunkte

**FRISTGERECHTE ZUORDNUNG VON GEMISCHT VERWENDETEN INVESTITIONSGÜTERN ZUM UNTERNEHMEN**


AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 613 - 617

91

91

4|22

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Thema 8

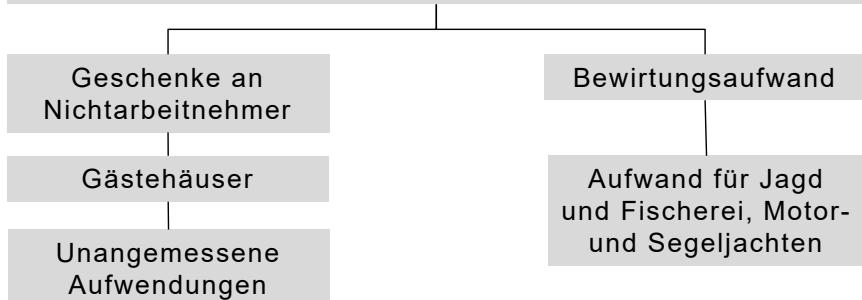
## Vorsteuerabzug bei Repräsentationsaufwendungen

92

## VORBEMERKUNGEN

- Grds. des Vorsteuerabzugs für Unternehmer
- **Ausnahme** gem. § 15 Abs. 1a S. 1 UStG: Nicht streng geschäftliche, der Repräsentation oder der Lebensführung dienende Aufwendungen
- Verweis auf die ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 - 4, 7 EStG)
- BFH: **Vereinbarkeit** mit Unionsrecht ist gegeben

### Abzugsbeschränkungen für Betriebsausgaben § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1- 4,7 EStG



- Vorliegen des Tatbestands der „**Liebhaberei**“



#### BERATUNGSHINWEISE:

- Ausschluss von Abzugsbeträgen
- Bewirtungsaufwendungen

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Kann der Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze i.R.e. **Pferderennstalls** geltend gemacht werden oder handelt es sich hierbei um sog. Repräsentationsaufwand i.S.d. § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG?

**BFH-BESCHLUSS VOM 15.12.2021 – XI R 19/18, BFH/NV 2022, 777**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2007 - 2013
Kläger	Betreibt Pferderennstall als Einzelunternehmer mit Einnahmen aus Preisgeldern, Verkauf und Lieferung von Rennpferden sowie aus Besitzer- und Züchterprämien. Umsatzsteuer: Vorsteuer aus Eingangsleistungen. Einkommensteuer: Liebhaberei (unstreitig).
Finanzamt	Ap: Kein Vorsteuerabzug wegen Repräsentationsaufwand (§ 15 Abs. 1a UStG). Ausgangsleistungen sind umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 28 UStG. In Gutschriften ausgewiesene USt führt zur Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG.
FG Köln	Klage abgewiesen, denn Pferderennstall dient Repräsentationszwecken.



## REVISION UNBEGRÜNDET

- Teilnahme an Pferderennen gegen Preisgeld ist keine wirtschaftliche Tätigkeit → keine „nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmeerzielung“ → **fehlender Leistungsaustausch** → Umsätze sind nicht steuerbar
- Anders, soweit der Kläger aus dem **Verkauf von Rennpferden** Einnahmen erzielt hat → nachhaltige bzw. wirtschaftliche Tätigkeit. FG hat zutreffenderweise erkannt: Vorsteuerabzug als **Repräsentationsaufwand** (§ 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG) ausgeschlossen
- Feststellungen des FG: Halten der Rennpferde diene der persönlichen Repräsentation des Klägers. Kläger in den Medien: Pferderennsport sei seine große Leidenschaft und sein Hobby → Ausgleich für Beruf
- Professionelle Führung und erhebliche Umsätze stehen dem Repräsentationsbedürfnis nicht entgegen → **erforderlich**, um den Repräsentationszweck zu erzielen. Aus **Gutschriften** über die Teilnahme seiner Pferde an Rennen mittels USt-Ausweises, schuldet der Kläger die USt nach **§ 14c Abs. 1 UStG**

## TATSACHEN STATT TYPISIERUNG

- Abweichung von der **Rspr. des V. Senats**: Pferdezucht in größerem Umfang und mit erheblichen Umsätzen dient bei typisierender Betrachtung nicht der Repräsentation, auch wenn „Liebhaberei“
- Vorliegend: Keine Typisierung, sondern Rückgriff auf die **Tatsachenfeststellungen** des FG

**§ 118 ABS. 2 FGO (HERV. DES VERF.)**

„Der Bundesfinanzhof ist an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen **tatsächlichen Feststellungen** gebunden, es sei denn, dass in bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind.“

**BERATUNGSHINWEIS**

Vorbringungen zum Sachverhalt im FG-Verfahren

### Tatsachenvortrag der Prozessbeteiligten im FG-Verfahren

Ggfs. Beweisanträge der Beteiligten und Beweisaufnahme  
durch FG

Urteil des FG:  
Tatsachenfeststellung und -würdigung

Bindung BFH im Revisionsverfahren,  
§ 118 Abs. 2 FGO

#### Ausnahmen

Verstoß des FG gegen  
Denk- und Erfahrungssätze

Verstoß des FG gegen  
Verfassungsrecht

**EINKOMMENSTEUERLICHE VORGABEN SIND UNERHEBLICH**

- Ertragsteuerliche Behandlung für das umsatzsteuerrechtliche Abzugsverbot **unerheblich**
- **Eigenständige Prüfung** der Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 EStG i.R.d. USt-Festsetzung
- Anwendung von § 15 Abs. 1a UStG (Repräsentationsaufwendungen) und § 4 Nr. 28 UStG (Ausgangsumsätze) sachgerecht

**STEUERAUSWEIS IN GUTSCHRIFTEN – § 14c ABS. 1 UStG  
(HERV. D. VERF.)**

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen **höheren Steuerbetrag, als** er nach diesem Gesetz für den Umsatz **schuldet**, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den **Mehr-betrag**. Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden. In den Fällen des § 1 Abs. 1a und in den Fällen der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 gilt Absatz 2 Satz 3 bis 5 entsprechend.“

**BERATUNGSHINWEIS**

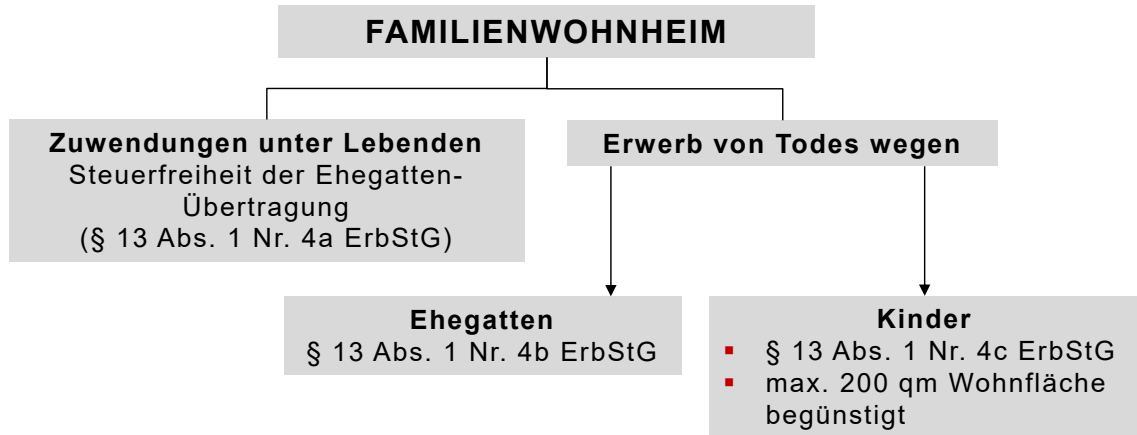
Vorbringungen zum Sachverhalt im FG-Verfahren

## VERTRAUENSSCHUTZREGELUNG NICHT ANWENDBAR

- BMF-Schr. v. 27.5.2019: **Nichtbeanstandungsregelung** für platzierungsabhängige Preisgelder, infolge der geänderten Rspr. von BFH und EuGH, wonach diese kein Entgelt darstelle, für Teilnahmen **vor dem 1.7.2019**
- Hier grds. einschlägig
- Aber: **Keine Bindungswirkung** von Verwaltungsanweisungen für Finanzgerichte  
→ Keine Möglichkeit zur Berufung auf diese Regelung vor dem BFH

# Thema 9

## Familienwohnheim

**STEUERFREIHEIT DES FAMILIENHEIMS****BERATUNGSHINWEISE**

Kehrseite der Steuerfreiheit

**BEGRIFF: FAMILIENHEIM**

- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
- Wesentlicher Lebensmittelpunkt

**BERATUNGSHINWEISE**

Ferienwohnung und doppelte Haushaltsführung

- Garagen und Nebenräume
- Arbeitszimmer
- Überwiegende Wohnnutzung
- Aufteilung nach Maßgabe der Wohn-Nutzfläche

## „SCHENKUNG“ ODER „ERBSCHAFT“

- § 13 Abs. 1 Nr. **4a** ErbStG: **Schenkung**
  - Zugunsten des Erben
  - Keine Behaltensfrist
- § 13 Abs. 1 Nrn. **4b und 4c** ErbStG: **Erbschaft**
  - Nutzungserfordernis von 10 Jahren



### BERATUNGSHINWEISE

Ferienwohnung und doppelte Haushaltsführung

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Wann liegt eine **Hinderung** an der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor?  
(RS: II R 18/20 und II R 1/21)
- Liegt eine **unverzügliche Aufnahme** der Selbstnutzung auch dann vor, wenn diese wegen umfassender Räumungs- und Renovierungsarbeiten erst nach Ablauf von 6 Monaten erfolgt? (RS: II R 6/21)

**BFH-URTEIL VOM 16.3.2022 – II R 6/21, BFH/NV 2022, 898****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2016
Klägerin	Die Klägerin erwarb von Todes wegen ein Zweifamilienhaus. Die Gesamtwohnfläche des Zweifamilienhaus beträgt 250 qm und verteilt sich auf zwei Wohnungen. Nach Feststellung des Grundstückswerts für erbschaftsteuerliche Zwecke berücksichtigte das ErbSt-Finanzamt einen Grundstückswert von rd. 735.000 EUR und änderte den bisherigen Steuerbescheid, der einen geschätzten Gebäudewert von 261.000 EUR erfasste. Aufgrund der sich ergebenden Nachzahlung beantragte die Klägerin für eine später eigengenutzte und geerbte Wohnung die Steuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG.
Finanzamt	Ablehnung der Steuerfreiheit, weil die Wohnung infolge von Renovierungsarbeiten erst etwa 18 Monate nach dem Erbfall tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.
FG Düsseldorf	Die Klage ist unbegründet.

**REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Bestimmung zur „unverzüglichen“ Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken beim Erwerber liegt zumindest dann vor, wenn die Bestimmung zur Selbstnutzung der Wohnung innerhalb von **sechs Monaten** nach dem Erbfall erfolgt und tatsächlich umgesetzt wird.
- Liegt die tatsächliche Aufnahme der Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten vor, kann nach den Umständen des Einzelfalls ebenso eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Dies setzt voraus, dass der Erwerber die **zeitliche Verzögerung** des Einzugs z.B. aufgrund von Renovierungsarbeiten **nicht zu vertreten** hat.
- Den Erwerber trifft die **Darlegungs- und Nachweislast**, dass er die zeitliche Verzögerung beim Einzug unter Berücksichtigung seiner persönlichen Möglichkeiten nicht selbst zu vertreten hat.
- Die Wohnungsbegünstigung liegt nur vor, sofern die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigt; bei **Überschreitung der 200 qm-Grenze** ist die Begünstigung **verhältnismäßig zu kürzen**. Die Aufteilung eines nur teilweise begünstigten Grundstücks hat nach Wohnflächen zu erfolgen.

**BFH-URTEIL VOM 1.12.2021 – II R 1/21, BFH/NV 2022, 1120**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Klägerin	Der Ehemann der Klägerin verstarb im März 2017. Die Klägerin erbe den hälftigen Miteigentumsanteil an einem Einfamilienhaus, das sie und ihr Ehemann bis zum Erbfall gemeinsam bewohnt hatten. Die Klägerin nutzte das Einfamilienhaus nach dem Erbfall zunächst weiterhin selbst. Sie erwarb Anfang 2018 eine noch zu errichtende Eigentumswohnung am selben Ort. Ende 2018 veräußerte sie das bislang selbstgenutzte Einfamilienhaus und meldete sich im April 2019 in die Eigentumswohnung um.
Finanzamt	Nachträgliche Versagung der zunächst gewährten Steuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Eine Hinderung an der Eigennutzung wurde durch die depressiven Auffälligkeiten nicht gesehen.
FG Münster	Die Klage ist unbegründet.

**REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Ob aus zwingenden Gründen eine Hinderung an einer Selbstnutzung vorliegt, muss in Bezug auf das betreffende **Familienheim** geprüft werden. Nicht relevant ist, ob der Erwerber einen Haushalt an einem anderen Ort führen kann.
- Der Erwerber ist aus „zwingenden“ Gründen an einer Selbstnutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken gehindert, wenn diese ihm unter den konkreten Umständen **objektiv unmöglich oder unzumutbar** wird.
- **Gesundheitliche Beeinträchtigungen** können zu einer Unzumutbarkeit der Selbstnutzung des Familienheims führen.
- Eine erkrankungsbedingte Unzumutbarkeit ist regelmäßig durch **ärztliche Begutachtung** festzustellen.



**BFH-URTEIL VOM 1.12.2021 – II R 18/20, BFH/NV 2022, 989**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009
Klägerin	Die Klägerin ist Alleinerbin ihres im März 2009 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehört u.a. ein Grundstück mit einem 1951 erbauten Einfamilienhaus. Die Klägerin hatte dieses Haus gemeinsam mit ihrem Vater bewohnt und wohnte zunächst weiterhin im Obergeschoss. Am 4.8.2016 zog die Klägerin aus dem Objekt aus und am 5.8.2016 wurde das Haus abgerissen.
Finanzamt	Versagung der zunächst gewährten ErbSt-Freiheit. Gesundheitliche Probleme der Klägerin (z.B. Bandscheibenvorfälle und nicht operable Hüftschäden) sah das Finanzamt nicht als nachgewiesen an.
FG Düsseldorf	Die Klage ist unbegründet.

**REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKWEISUNG**

- Eine Hinderung an einer Selbstnutzung aus zwingenden Gründen liegt vor, wenn das „**selbständige Führen**“ eines Haushalts in dem erworbenen Familienheim **unmöglich** ist.
- Von einer solchen Unmöglichkeit ist auszugehen, wenn der Erwerber zwar unter Zuhilfenahme externer Hilfe- und Pflegeleistungen in der Lage ist, weiter in dem erworbenen Familienheim zu leben, diese jedoch ein solches Ausmaß annehmen, dass **nicht mehr** von einer **selbständigen Haushaltsführung** des Erwerbers in dem betreffenden Familienheim gesprochen werden kann.
- Ist der Erwerber an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert, führt weder die **Aufgabe des Eigentums** an dem Familienheim noch dessen **Abriß** zu einer Nachversteuerung.

## UNVERZÜGLICHE SELBSTNUTZUNG

- § 13 Abs. 1 Nrn. 4b und 4c ErbStG



### BERATUNGSHINWEISE

Nutzungsanforderung

- **Tatsächliche Umsetzung** der Absicht



### BERATUNGSHINWEISE

Mittelpunkt des Lebensinteresses

- Zeitliche **Verzögerung** des Einzugs



### BERATUNGSHINWEISE

Fehlende Auftragsannahme durch Handwerker

- **Gesundheitliche Gründe**

## NACHVERSTEUERUNGSTATBESTAND WG. FEHLENDER 10-JÄHRIGER SELBSTNUTZUNG

- Wegfall mit Wirkung für die Vergangenheit
- 10-Jahresfrist



### BERATUNGSHINWEISE

Höhere Gewalt

## DEFINITION „ZWINGENDE GRÜNDE“

### Objektive Unmöglichkeit der Nutzung

- Tod des Erwerbers
- Höhere Gewalt (z.B. Umweltkatastrophe)

### NEU: Objektive Unzumutbarkeit der Selbstnutzung

- Pflegebedürftigkeit (R E 13.4 Abs. 2 S. 2 ErbStR)
- Gesundheitliche Beeinträchtigung, wodurch erhebliche Unterstützung nötig ist
- Strenger Maßstab an die objektive Unzumutbarkeit
- Feststellungslast trägt der Erwerber



### BERATUNGSHINWEIS

Hinderungsgrund bezieht sich auf Familienheim

# Thema 10

## Kettenschenkung

## VORBEMERKUNGEN

- Eigene Entscheidungsbefugnis?
- Schenkung unter Auflage
- Grenze: **§ 42 AO**
- Feststellungslast

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist die Zusammenfassung von Schenkung und sich anschließender Weiterschenkung eines Grundstücks **in einer Urkunde** für die Anerkennung einer Kettenschenkung unschädlich, wenn sich eindeutige Umstände zum Vorliegen einer Entscheidungsbefugnis des zuerst Bedachten aus einer Zeugenbefragung der Beteiligten ergeben?

## KETTENSCHENKUNG

**BFH-BESCHLUSS VOM 28.7.2022 – II B 37/21, BFH/NV 2022, 1054**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2017
Kläger	Ehemann der Tochter des Beigeladenen (ihres Vaters), von dem sie ein Grundstück in einem notariellen Vertrag vom 26.5.2017 geschenkt bekommt. In der gleichen Urkunde überträgt die Tochter die Hälfte der Immobilie an ihren Ehemann. Damit sind beide Ehegatten hälftig an dem Grundstück beteiligt.
Finanzamt	Schenkung des Beigeladenen i.H.v. 50 % der Immobilie an seinen Schwiegersohn.
Kläger	Schenkerin ist die Ehefrau des Klägers gewesen
FG Rheinland-Pfalz	Gibt der Klage statt: Schenkerin ist die Ehefrau, weil der Beigeladene (Vater) seine Tochter – wie deren Befragung durch das Gericht ergeben habe – in der Befugnis über das Grundstück nicht eingeschränkt hat.

## KETTENSCHENKUNG

**REVISION DES FINANZAMTS UNBEGRÜNDET**

- Wird ein Gegenstand in der Weise verschenkt, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, ist im Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger zu prüfen, ob bereits **zivilrechtlich** eine Schenkung **unmittelbar** an den Dritten vorliegt.
- Anderenfalls ist im Verhältnis erster Empfänger/zweiter Empfänger bzw. Dritter zu prüfen, ob dem ersten Empfänger eine **Dispositionsbefugnis über den Gegenstand** verbleibt. Fehlt es hieran, liegt eine Schenkung an den Dritten vor.
- Werden die beiden Verträge **in einer Urkunde zusammengefasst** oder in zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden abgeschlossen, muss sich die Dispositionsbefugnis eindeutig **aus dem Vertrag oder den Umständen** ergeben.
- **Streitfall: Anhaltspunkte** für eine **Einschränkung der Dispositionsbefugnis weder erkennbar noch vorgetragen**.

## DISPOSITIONSBEFUGNIS

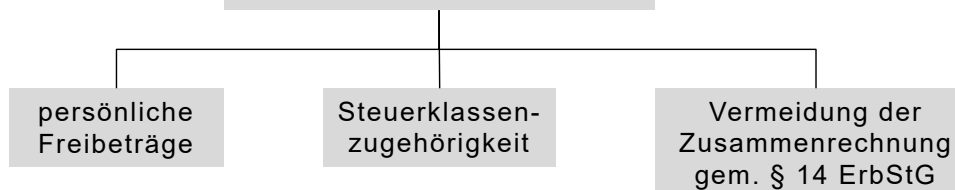
- Eigene Entscheidungsbefugnis des Beschenkten
- Gesamtheit der **objektiven Gegebenheiten**:
  - Inhaltliche Abstimmung
  - Angestrebte Ziele
- Zusammenfassung in **einer Urkunde**
- Rspr. des II. Senats: Anknüpfung an das Zivilrecht
- Eindeutige Bejahung der Dispositionsbefugnis durch das FG



### BERATUNGSHINWEISE

Schamfrist & Gestaltungen zur Vermeidung des Gestaltungsmissbrauchs

## STEUERVORTEILE



**SONSTIGE HINWEISE**

- Möglichkeit zur weitergehenden Zuwendung von **Renovierungskosten**
- Einkommensteuerliche Auswirkungen in die Betrachtung mit einbeziehen
- **Vermietung** als Alternative
- Schwiegerkinder
- **Transaktionskosten**

# Thema 11

Zurechnung von Grundstücken als Grundlage der grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände

**ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN ALS GRUNDLAGE DER GRUNDERWERBSTEUERLICHEN ERGÄNZUNGSTATBESTÄNDE**

	§ 1 Abs. 2a GrEStG	§ 1 Abs. 2b GrEStG	§ 1 Abs. 3 GrEStG	§ 1 Abs. 3a GrEStG
Rechtsform der Grundstücksgesellschaft	Personengesellschaft	<b>Kapitalgesellschaft</b>	Kapital- und Personengesellschaften	Kapital- und Personengesellschaften
Steuer auslösender Tatbestand	Anteilsübergang (mittelbar bzw. mittelbar) von <b>90 %</b> auf <b>neue</b> Gesellschafter innerhalb von <b>10</b> Jahren	<b>Anteilsübergang (mittelbar bzw. mittelbar) von 90 % auf neue Gesellschafter innerhalb von 10 Jahren</b>	Anteilsvereinigung oder Übertragung <b>90 %</b> (unmittelbar bzw. mittelbar)	Wirtschaftliche Beteiligung <b>90 %</b> (unmittelbar bzw. mittelbar)
Beherrschungs- oder Zurechnungserfordernis	Nein (beliebige Neugesellschafter)	<b>Nein (beliebige Neugesellschafter)</b>	Ja, ein Erwerber (oder mehrere bei Organschaftsfällen)	Ja, ein Erwerber
Zeitraumen	<b>10 Jahre</b>	<b>10 Jahre</b>	Zeitpunkt Schwellenüberschreitung	Zeitpunkt Schwellenüberschreitung
Auslösungszeitpunkt	Vollzug/Closing	<b>Vollzug/Closing</b>	Abschluss/Signing	Abschluss/Signing
Mittelbare Beteiligung	Stufenbetrachtung bei zwischengeschalteter KapG, Multiplikationsmethode bei zwischengeschalteter PersG	<b>Stufenbetrachtung bei zwischengeschalteter KapG, Multiplikationsmethode bei zwischengeschalteter PersG</b>	Stufenbetrachtung ( <b>90 %</b> auf jeder Ebene (bei Organschaft ggf. nur > 50 %))	Multiplikation der Kapitalanteile in der Beteiligungskette
Steuerschuldner	Personengesellschaft selbst	<b>Kapitalgesellschaft selbst</b>	Erwerber (oder Organkreis; bei Übertragung <b>90 %</b> auch Verkäufer)	Erwerber (bei Übergang von <b>90 %</b> auch der Verkäufer)
Rangstufe (Subsidiarität)	1.	<b>1.</b>	<b>2.</b>	<b>3.</b>

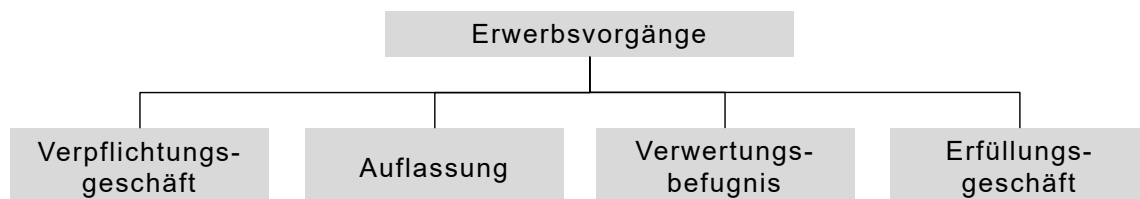
AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 659

127

127

**ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN ALS GRUNDLAGE DER GRUNDERWERBSTEUERLICHEN ERGÄNZUNGSTATBESTÄNDE**
**ZUORDNUNG IN ZEITLICHER HINSICHT**

- BFH: Weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum
- **Kaufvertrag** abgeschlossen und damit der **Erwerbsvorgang** bereits abgeschlossen ist
- Entsprechend für den **Verkauf**
- FinVerw: Zeitpunkt der Entstehung der Steuer → Zeitpunkt der Verwirklichung der Ersatztatbestände

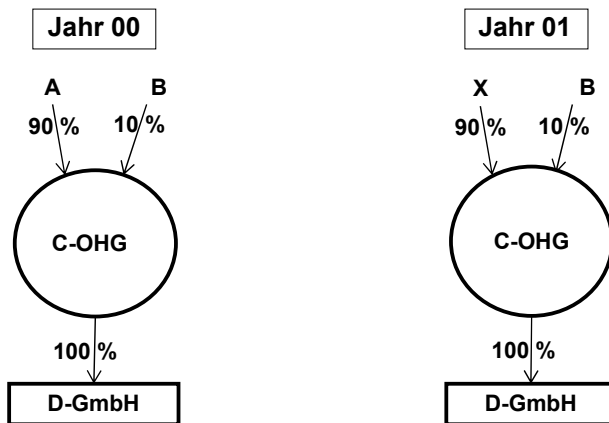


AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 660 - 661

128

128



**MEHRSTUFIGE BETEILIGUNGEN****VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

„Gehört“ ein Grundstück einer Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG nur dann, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der GrESt unterliegenden Vorgang aufgrund eines zuvor unter § 1 Abs. 1 - 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist?

**ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN ALS GRUNDLAGE DER GRÜNDERWERBSTEUERLICHEN  
ERGÄNZUNGSTATBESTÄNDE**
**BFH-URTEIL VOM 1.12.2021 – II R 44/18, BFH/NV 2022, 996**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	KG an der A als alleiniger Kommanditist beteiligt ist
1994 - 2011	1994: Bargründung der X-AG durch die Kl.-KG 2000: Grundstückserwerb durch die X-AG 2002: Erwerb der restlichen 0,01 % der Aktien an X-AG durch die Kl.-KG 2011: Übertragung des 100 % KG-Anteils an A-KG auf die A-S.e.c.s.
2011	Auf den Zeitpunkt des dinglichen Übergangs der 100 %igen Mitunternehmeranteils an der Kl.-KG von A auf die A-S.e.c.s. erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid nach § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG, worin das Finanzamt feststellte, dass das im Vermögen der X-AG befindliche Grundstück gründerwerbsteuerrechtlich zum Vermögen der Kl.-KG gehöre und die Übertragung der 100 %igen Beteiligung an der Kl.-KG auf die A-S.e.c.s. nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbar, jedoch nach § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG steuerbefreit sei.
2013	Kl.-KG überträgt einen 5,1 %-Anteil an der X-AG auf die B-S.a.r.l., deren alleinige Gesellschafterin die A-S.e.c.s. war. Einbringung des 94,9 %-Anteils an der A-KG in eine neugegründete KapG luxemburgischen Rechts durch die A-S.e.c.s. Formwechsel der A-KG in eine KGaA Rückwirkende Versagung der Befreiung nach § 6 Abs. 3 GrEStG durch das Finanzamt.
Finanzamt	Der gegen den Änderungsbescheid erhobene Einspruch wurde abgelehnt.
FG	Das FG gibt der Klage statt.

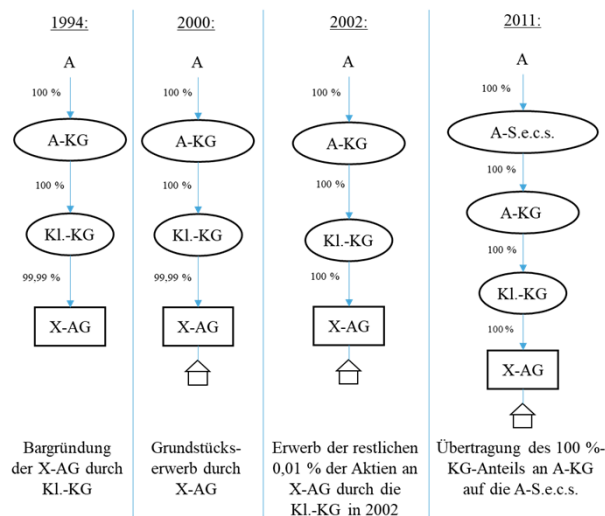
AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 663 - 665

131

131

**ZURECHNUNG VON GRUNDSTÜCKEN ALS GRUNDLAGE DER GRÜNDERWERBSTEUERLICHEN  
ERGÄNZUNGSTATBESTÄNDE**
**MEHRSTUFIGE BETEILIGUNGEN**

Sachverhalt des BFH-Urteils II R 44/18 vom 01.12.2021:



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 663

132

132

**REVISION UNBEGRÜNDET**

- Der Übergang von mind. 95 % der Anteile an einer PersG unterliegt nur dann nach § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. der GrESt, wenn der Gesellschaft im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile ein inländisches **Grundstück „gehört“**.
- Gegeben, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der GrESt unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs **grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen** ist.
- Grundstück „gehört“ nicht (mehr) zum Vermögen, wenn es noch in ihrem Eigentum steht, es aber vor dem Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen **Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs** i.S.d. § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG war. Entsprechend umgekehrt, wenn nicht mehr zuzurechnen
- Grundsätze gelten auch bei **mehrstöckigen** (unmittelbaren oder mittelbaren) Beteiligungen

**ALLGEMEINES**

- Bestätigung und Präzisierung der bisherigen Rspr.
- Übertragung auf den zum 1.7.2021 eingeführten § 1 **Abs. 2b** GrEStG
- Offen: Mehrstufige Beteiligungen

**KEINE GRUNDSTÜCKSZURECHNUNG ALLEIN AUFGRUND MIND.  
90%IGER BETEILIGUNG**

- **Keine Zurechnung** des Grundstücks auf Grund der 90 %igen Beteiligung zur **Be-sitzgesellschaft**
- Notwendigkeit zur **Anpassung** der Erlasse zu § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG vom 10.5.2022
- Wenn keine Beteiligungskette einen Tatbestand des § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG verwirklicht, nur einmalige GrESt

**VORANGEGANGENER UNTER § 1 ABS. 1 BIS 3a GrEStG  
FALLENDER UND VERWIRKLICHTER ERWERBSVORGANG**

- **Verwirklichter Erwerbsvorgang** → Keine Änderung der Rspr.
- Verwirklichung von der Ober-Gesellschaft, um ihr das Grundstück zurechnen zu können
- Kriterien für die Zurechnung
- Entscheidend, ob der **Untergesellschaft** im **Zeitpunkt** des **Erwerbs** von mind. 90 % der Anteile durch die Obergesellschaft **schon ein Grundstück im grund-erwerbsteuerlichen Sinne gehörte**
- Entscheidend: Verwirklichung eines grunderwerbsteuerlichen Tatbestand nach § 1 Abs. 1 bis Abs. 3a GrEStG und **keine Zurechnung zu einer anderen** Gesellschaft

## GESETZESZWECK

- Übereinstimmung der Rspr. des BFH mit dem Gesetzeszweck
- Zurechnung nur dann, wenn die **jeweiligen Erwerbstatbestände** erfüllt sind
- Keine Zurechnung alleine auf Grund der Beteiligung an der Untergesellschaft
- Argument: **Keine Verwertungsbefugnis**

## KEINE BESTEUERUNGSLÜCKE

- Keine Besteuerungslücke für den Fiskus
- Mittelbarer Übergang der Beteiligung → Keine Notwendigkeit der Zurechnung zur Obergesellschaft

# Thema 12

## Offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO – bei fehlender Erkennbarkeit des zutreffenden Werts

139

### OFFENBARE UNRICHTIGKEIT NACH § 129 AO – BEI FEHLENDER ERKENNBARKEIT DES ZUTREFFENDEN WERTS

#### GRUNDSÄTZE

- Formelle Bestandskraft des Steuerbescheids → Änderungsvorschriften (§§ 129, 164, 172 ff. AO)
- Änderungen **zu Lasten wie zu Gunsten** des Stpfl. möglich

140

**§ 129 AO: OFFENBARE UNRICHTIGKEIT (HERV. DES VERF.)**

„Die Finanzbehörde kann Schreibfehler, Rechenfehler und **ähnliche offenbare Unrichtigkeiten**, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, **jederzeit** berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten **ist** zu berichtigen. Wird zu einem schriftlich ergangenen Verwaltungsakt die Berichtigung begehrt, ist die Finanzbehörde berechtigt, die Vorlage des Schriftstücks zu verlangen, das berichtigt werden soll.“

- Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde
- Übernahme von Fehlern des Stpfl. durch die FinVerw
- Nicht bei fehlerhafter Tatsachenwürdigung, Denk- oder Überlegungsfehlern oder mangelnder Sachverhaltsaufklärung
- Berichtigungsantrag

**STEUERLICHES EINLAGEKONTO § 27 KStG**

- Trennung von Einlagen und selbst erwirtschafteten Gewinnen → Konsequenzen bei **Ausschüttung**
- Fortschreibung und gesonderte Feststellung
- Problem: Unterbliebene Erfassung von Einlagen des Gesellschafters
- Mögliche nachteilige Folgen, die i.d.R. erst **Jahre später entdeckt** werden
- Folgen der Nichterfassung → Keine Minderung der Anschaffungskosten, aber häufig **keine** oder eine deutlich **spätere Kompensation**, wenn versehentlich eine Nichterfassung von Einlagen der Gesellschafter erfolgt
- **Schrifttum**: Drittanfechtung
- **FinVerw**: **Änderung i.d.R. nicht möglich**; Ausnahme: Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung

OFFENBARE UNRICHTIGKEIT NACH § 129 AO – BEI FEHLENDER ERKENNBARKEIT DES ZUTREFFENDEN WERTS

## VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Schließt allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, eine **offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 S. 1 AO** aus?

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 677

143

143

OFFENBARE UNRICHTIGKEIT NACH § 129 AO – BEI FEHLENDER ERKENNBARKEIT DES ZUTREFFENDEN WERTS

## BFH-URTEIL VOM 8.12.2021 – I R 47/18, BFH/NV 2022, 936

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Kläger	Im Jahr 2010 gegründete GmbH, an der zunächst die Eheleute A und B zu je 50 % beteiligt waren
2012	Einbringung von voll werthaltigen Darlehensforderung durch A und B gegen Buchung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Jahresabschluss enthält eine Kapitalrücklage von 2.315.017,50 EUR mit der Erläuterung, dass der Betrag aus der Einbringung der Darlehensforderungen resultiert. Am 19.12.2012 wurden die Anteile von je 25 % durch A und B unentgeltlich auf die Kinder D und F übertragen
2014	Abgabe der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit einem Bestand von Null EUR.
Finanzamt	Finanzamt setzt mit Bescheid vom 3.6.2014 entsprechend der Erklärung den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2012 mit Null EUR fest.
2015	Am 3.6.2015 beantragt die Klägerin den Feststellungsbescheid nach § 129 AO zu ändern und den Bestand mit 2.315.017,50 EUR festzustellen
Finanzamt / FG München	Das Finanzamt lehnt den Antrag am 6.8.2015 ab, der eingelegte Einspruch bleibt erfolglos und das FG weist die dagegen gerichtete Klage ab.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022 | SEITE 677 - 679

144

144



## REVISION BEGRÜNDET, AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- § 129 S. 1 AO: **offenbare „Unrichtigkeit“** bei Erlass eines Verwaltungsakts → mechanisches Versehen erforderlich, das einem Schreib- oder Rechenfehler ähnelt → zutreffende Wert muss nicht ohne weitere Prüfungen erkennbar sein
- Zumindest wenn die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 S. 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für **jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar** ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist.
- Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit **0 EUR** erfolgt und dies **erkennbar unrichtig** ist.
- Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) ausreicht, sondern noch **weitere Sachverhalts-ermittlungen** zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 S. 1 AO **nicht aus**.

## ANMERKUNGEN

- Abweichung von Auffassung der FinVerw und des FG
- Unter Beachtung der Verjährungsregelung lassen sich **fehlerhafte Bescheide korrigieren** → Endsumme mit 0 EUR erkennbar unrichtig
- Finanzamt hätte auch i.R.d. **Amtsermittlungsgrundsatzes** die Richtigkeit „Null“ überprüfen können und müssen ⇔ falsche Angaben des Stpfl. wurden ohne Prüfung übernommen



### BERATUNGSHINWEIS

Revision zum Einlagekonto i.H.v. 0 nach Einbringung

- FG muss tatsächliche Höhe des Einlagekontos im zweiten Rechtsgang feststellen



### BERATUNGSHINWEIS

Notwendigkeit zur weiteren Sachverhaltsaufklärung unproblematisch

DAS REFERENTEN-TEAM

**VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!****DR. JÖRG GRUNE**  
HANNOVER**PROF. DR. BERT KAMINSKI**  
HAMBURG**DIRK KROHN**  
BURG**DR. MICHAEL MESSNER**  
HANNOVER**MARKUS PERSCHON**  
ESCHEBURG**MICHAEL SEIFERT**  
KÖLN

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2022

147