

Ihr Zeichen                      Ihre Nachricht vom                      Unser Zeichen                      Datum

## Mandanten-Rundschreiben März/April 2022

### Steuerliche Entlastungen • Hilfen für Kriegsflüchtlinge • Mindestlohn • Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste

Sehr geehrte Damen und Herren,

auf Grund der aktuellen Lage ist zurzeit ein bunter Korb an Gesetzesänderungen in Vorbereitung, die zu einer Entlastung der Steuerpflichtigen führen sollen. Ob alle diese Maßnahmen wirklich sinnvoll sind oder ob es nicht doch ein wenig zu viel nach dem "Gießkannenprinzip" ist, mag man unterschiedlich beurteilen, jedoch scheint man, wie schon bei den Corona-Hilfen, zu wenig darüber nachzudenken, wie die Maßnahmen finanziert werden sollen und dass die nächste Krise auch noch kommen kann.

Neben diesen der aktuellen Lage geschuldeten Themen liegt nun auch endlich das Gesetz zur Neuregelung der steuerlichen Vollverzinsung von Steuernachzahlungen und -erstattungen vor. Statt der bisherigen 6 % p. a. soll nun ein Zins von 1,8 % p. a. berechnet werden. Am 1.1.2026 soll dann der Zinssatz erneut anhand der Marktentwicklung überprüft werden.

Des Weiteren berichten wir in diesem Rundschreiben in gewohnter Weise über weitere Neuerungen aus Verwaltung, Rechtsprechung und Gesetzgebung.

Bei Fragen stehen wir Ihnen wie immer gerne zur Verfügung.

**CONCEPTAX**  
**Siekmann, Janell und Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater  
Rechtsanwalt

Hellerweg 28  
32052 Herford

Postfach 20 61  
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0  
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de  
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

**Wilhelm Upheber\***  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Winfried Arbeiter**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Thomas Lilienthal**  
Diplom-Kaufmann  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Daniel Upheber**  
Diplom-Kaufmann  
Master of Science (M.Sc.)  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

**Bernhard Kaune**  
Rechtsanwalt | Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

\*nicht i. S. d. PartGG

Kooperationspartner:

**DRWOELKE AG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hellerweg 28 | 32052 Herford

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Bundesregierung kündigt umfangreiche Entlastungen an
- 2 Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten
- 3 Gesetzentwurf zur Neuregelung der Steuerverzinsung liegt vor
- 4 Für das Jahr 2007 erfolgte steuerliche Privilegierung von Gewinneinkünften gegenüber Überschusseinkünften verfassungswidrig
- 5 Keine freigebige Zuwendung bei sog. Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall
- 6 Kindergeld: Berücksichtigung eines Kindes nach krankheitsbedingtem Ausbildungsabbruch

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 7 Aktuelle Änderungen bei der Entgeltabrechnung
- 8 Kein Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfreier Arbeitgeberleistungen zur vorschulischen Kinderbetreuung
- 9 Steuerfreie Zuschläge für tatsächlich an Sonn-, Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit
- 10 Stipendiatszahlungen zur Unterhaltssicherung während eines Medizinstudiums als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit
- 11 Zum Abzug von Seminarkosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben
- 12 Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen – Regelung bis zum 31.12.2019
- 13 Mindestlohn und Minijobgrenze sollen ab 1.10.2022 steigen

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 14 Meldefristen beim Transparenzregister beachten
- 15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 16 Verbrauch der Steuerbegünstigung für Veräußerungsgewinne
- 17 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen: Lohnsummenprüfung während der Corona-Pandemie
- 18 Ein Freiberufler kann Angehörige über eine Innen-GbR an seiner Praxis beteiligen
- 19 Umsatzsteuer auf private Nutzung von Elektrofahrzeugen und Elektrofahrrädern usw.
- 20 Umsatzsteuerliches One-Stop-Shop-Verfahren auch für an Privatkunden im EU-Ausland leistende Handwerker relevant

---

## **Für Personengesellschaften**

---

- 21 Freiberufler-Personengesellschaft: Konzentration von Organisations- und Verwaltungsaufgaben bei einem der approbierten Zahnärzte kann insgesamt Gewerbesteuerpflicht auslösen
- 22 Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft – Änderung der Rechtsprechung

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 23 Veräußerungsgewinne aus Kryptowährungen steuerpflichtig
- 24 Mögliche Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste

---

## **Für Hauseigentümer**

---

- 25 Landingpage von Bund und Ländern zur Grundsteuerreform
- 26 Übertragung von Immobilien unter Nießbrauchsvorbehalt
- 27 Übertragung von Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen
- 28 Entschädigung für Grundstücksbeeinträchtigung bei Bebauung des Nachbargrundstücks nicht zwingend einkommensteuerpflichtig
- 29 Zurechnung von Vermietungseinkünften im Fall eines Nutzungsrechts
- 30 Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes als 50 Jahre durch Wertgutachten

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 31 Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung
- 32 Anerkennung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft
- 33 Veräußerung einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG nach Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Zuzug ins Inland)
- 34 VGA: Vereinbarung eines Zeitwertkontos beim Gesellschafter-Geschäftsführer
- 35 VGA nach Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer: Bei Entgeltumwandlungen sind die Kriterien der Erdienbarkeit und Probezeit nicht relevant

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Bundesregierung kündigt umfangreiche Entlastungen an

Neben dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz bzw. Steuerentlastungsgesetz 2022 hat sich der Koalitionsausschuss zuletzt am 23.3.2022 vor dem Hintergrund der stark steigenden Preise für Energie auf zehn Entlastungsschritte (Entlastungspaket Energie) verständigt, die kurzfristig in verschiedenen Gesetzesvorhaben umgesetzt werden sollen:

- **Wegfall der EEG-Umlage:** Angesichts der gestiegenen Strompreise für Verbraucher und die Wirtschaft soll die EEG-Umlage bereits zum 1.7.2022 entfallen. Damit sichergestellt ist, dass die Umlageabsenkung i. v. H. 3,723 ct/kWh im zweiten Halbjahr 2022 zu einer spürbaren Entlastung von Endverbrauchern bei den Stromkosten führt, enthält das Gesetz Regelungen zur Weitergabe der Absenkung. Stromlieferanten werden in den jeweiligen Vertragsverhältnissen zu einer entsprechenden Absenkung der Preise zum 1.7.2022 verpflichtet.
- **Heizkostenzuschuss:** Beschlossen wurde ein einmaliger Heizkostenzuschuss u. a. für Empfänger von Wohngeld und nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) und dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz Geförderte sowie Beziehende von Berufsausbildungsbeihilfe und Ausbildungsgeld. Für Wohngeldberechtigte (Bezugszeitraum Oktober 2021 bis März 2022 – für mindestens einen Monat) beträgt der Zuschuss 270 € (ein berücksichtigtes Haushaltsmitglied) bzw. 350 € (zwei berücksichtigte Haushaltsmitglieder), für jedes weitere berücksichtigte Haushaltsmitglied zusätzlich 70 €. Studierende und Auszubildende, die staatliche Hilfen erhalten (Bezugszeitraum s.o.), erhalten einmalig 230 €. Alle Berechtigten sollen den Zuschuss ohne Antragstellung erhalten. Der Heizkostenzuschuss soll im Sommer gezahlt werden.
- **Energiepreispauschale:** Allen einkommensteuerpflichtigen Erwerbstätigen (Steuerklassen 1-5) soll einmalig eine Energiepreispauschale i. v. H. 300 € als Zuschuss zum Gehalt ausgezahlt werden. Der Zuschlag soll unabhängig von den geltenden steuerlichen Regelungen (Pendlerpauschale, Mobilitätsprämie, steuerfreie Arbeitgebererstattungen, Job-Ticket) gewährt werden. Die Auszahlung soll über die Lohnabrechnung des Arbeitgebers bzw. des Dienstherren erfolgen, bei Selbstständigen über eine einmalige Senkung ihrer Einkommensteuer-Vorauszahlung. Die Pauschale soll allerdings der Einkommensteuer unterliegen, was Geringverdiener tendenziell mehr entlastet. Allerdings steht noch nicht fest, wann dieser Betrag zur Auszahlung kommen soll.
- **Erhöhung des Arbeitnehmerpauschbetrags:** Um Arbeitnehmer zu unterstützen, soll der Arbeitnehmerpauschbetrag rückwirkend ab dem 1.1.2022 um 200 € auf 1 200 € erhöht werden. Dies wird sich – nach entsprechender gesetzlicher Umsetzung – unmittelbar beim Lohnsteuerabzug auswirken.
- **Absenkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe für drei Monate und Einführung eines ÖPNV-Tickets "9 €/Monat" für 90 Tage:** Befristet für drei Monate soll die Energiesteuer auf Kraftstoffe auf das europäische Mindestmaß abgesenkt werden. Dabei soll sichergestellt werden, dass die Absenkung an die Verbraucherinnen und Verbraucher auch weitergegeben wird.  
  
Die Nutzung des **ÖPNV** soll für einen begrenzten Zeitraum von 90 Tagen deutlich subventioniert werden durch Einführung eines Tickets für 9 € pro Monat. Bei beiden Maßnahmen ist der genaue Zeitplan noch unklar.
- **Erhöhung der Pendlerpauschale für Fernpendler:** Die nach derzeitigem Gesetzesstand am 1.1.2024 anstehende Erhöhung der Pauschale für Fernpendler (ab dem 21. Kilometer) sowie der Mobilitätsprämie soll vorgezogen werden. Sie soll damit rückwirkend ab dem 1.1.2022 0,38 € ab dem 21. Kilometer betragen. Für die ersten 20 Kilometer gilt weiterhin die Pauschale von 0,30 €.

Steuerlich auswirken würde sich dies im Grundsatz erst bei der Einkommensteuererklärung für 2022, ggf. bei der Lohnsteuer bereits dann, wenn ein entsprechender Freibetrag beantragt wird.

**Hinweis:**

Die Bundesregierung hat weiter angekündigt, dass noch in dieser Legislaturperiode eine Neuordnung der Pendlerpauschale erfolgen soll, die ökologisch-soziale Belange der Mobilität besser berücksichtigt.

- **Erhöhung des Grundfreibetrags:** Der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer soll von derzeit 9 984 € um 363 € auf 10 347 € angehoben werden, rückwirkend ab dem 1.1.2022. Auch diese Entlastung wird sich unmittelbar beim Lohnsteuerabzug auswirken.
- **Einführung eines Corona-Zuschusses:** Erwachsene Beziehende von existenzsichernden Leistungen sollen mit einer Einmalzahlung in Höhe von 200 € unterstützt werden. Davon sollen insbesondere diejenigen profitieren, die Arbeitslosengeld II oder Grundsicherung erhalten. Ab dem 1.1.2023 sollen die Regelbedarfe an die gestiegenen Energiekosten angepasst werden.
- **Familienzuschuss:** Ergänzend zum Kindergeld wird ein Einmalbonus i. v. H. 100 € über die Familienkassen ausbezahlt. Der Bonus wird auf den Kinderfreibetrag angerechnet.
- **Sofortzuschlag für von Armut betroffene Kinder:** Der im Koalitionsvertrag vereinbarte Sofortzuschlag für von Armut betroffene Kinder soll zum 1.7.2022 umgesetzt werden. Er soll in Höhe von 20 € pro Monat bis zur Einführung der Kindergrundsicherung denjenigen Kindern helfen, die besondere finanzielle Unterstützung brauchen.
- **Erhöhung des Mindestlohns:** Es wurde ein Gesetzentwurf in das parlamentarische Verfahren eingebracht, mit dem die zum 1.10.2022 vorgesehene Erhöhung des Mindestlohns umgesetzt werden soll.
- **Corona-Bonus für Mitarbeiter in der Pflege:** Mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz sollen Pflegeprämien für Mitarbeiter in der Pflege, die auf Grund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen gewährt wurden, bis zu einer Höhe von insgesamt 3 000 € steuerfrei gestellt werden. Das betrifft Mitarbeiter, die in Krankenhäusern, Pflegeheimen und ambulanten Pflegediensten tätig sind. Diese Steuerfreiheit soll rückwirkend gelten für Prämien, die ab dem 18.11.2021 ausgezahlt wurden.
- **Verlängerung des Kurzarbeitergeldes:** Bereits in der gesetzlichen Umsetzung ist die Verlängerung der an sich zum 31.3.2022 auslaufenden Sonderregelungen beim Kurzarbeitergeld bis zum 30.6.2022 (Höchstdauer von bisher 24 Monaten auf 28 Monate, Regelungen zu den erhöhten Leistungssätzen bei längerer Kurzarbeit, Anrechnungsfreiheit von Mini-Jobs, Zugangserleichterungen). Parallel soll die Steuerbefreiung für Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld (freiwillige Aufstockungen des Arbeitgebers) bis zum 30.6.2022 verlängert werden.
- **Weitere steuerliche Entlastungen mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz:** Mit dem Vierten Steuerhilfegesetz sind verschiedene punktuelle steuerliche Entlastungen vorgesehen. So soll die **Home-Office-Pauschale** von bis zu 600 € jährlich auch in 2022 gelten, die **degressive Abschreibung** für Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird auch für Anschaffungen in 2022 gewährt.

**Hinweis:**

Sämtliche steuerlichen Maßnahmen bedürfen noch der Umsetzung, sodass Änderungen nicht ausgeschlossen werden können, insbesondere der zeitliche Fahrplan ist teilweise noch unklar. Daher ist das weitere Gesetzgebungsverfahren zu beobachten.

## 2 Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten

Die FinVerw hat mit Schreiben vom 17.3.2022 steuerliche Erleichterungen und Billigkeitsregelungen im Hinblick auf Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten bekannt gegeben. Diese gelten für die nachfolgenden Maßnahmen, die vom 24.2.2022 bis zum 31.12.2022 durchgeführt werden. Hinzuweisen ist auf folgende Aspekte:

**Spenden:**

- Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (z. B. Kontoauszug, Lastschriftzugsbeleg oder PC-Ausdruck bei Online-Banking) für die Zuwendungen, die bis zum 31.12.2022 zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf ein dafür eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle eingezahlt werden.
- Ruft eine steuerbegünstigte Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine hier in Betracht kommenden Zwecke verfolgt, wie insbesondere mildtätige Zwecke (z. B. Sportverein, Musikverein, Kleingartenverein oder Brauchtumsverein), zu Spenden zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten auf und kann sie die Spenden nicht satzungsgemäß verwenden, ist dies unschädlich für die Steuerbegünstigung. Bei vom Krieg in der Ukraine Geschädigten kann zudem auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit verzichtet werden. Es ist ferner unschädlich, wenn die Spenden z. B. entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts usw. zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten weitergeleitet werden. Die steuerbegünstigte Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungsbestätigungen für Spenden bescheinigen, die sie für die Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten erhält und verwendet. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

#### **Maßnahmen steuerbegünstigter Körperschaften zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten:**

- Neben der Verwendung der eingeworbenen Spendenmittel ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten einsetzt. Gleiches gilt für die Überlassung von Personal und von Räumlichkeiten.

#### **Hinweis:**

Insbesondere gemeinnützige Organisationen müssen in diesen Konstellationen sehr sorgsam vorgehen, damit die Gemeinnützigkeit nicht in Gefahr gerät.

- Stellen steuerbegünstigte Körperschaften entgeltlich Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen in Bereichen zur Verfügung, die für die Bewältigung der Auswirkungen und Folgen des Krieges in der Ukraine notwendig sind, wird es nicht beanstandet, wenn diese Betätigungen sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich dem Zweckbetrieb zugeordnet werden.
- Die umsatzsteuerbaren Überlassungen von Sachmitteln und Räumen sowie von Personal können unter Zuordnung zu anderen Steuerbefreiungstatbeständen umsatzsteuerfrei sein.

#### **Vorübergehende Unterbringung von Kriegsflüchtlingen aus der Ukraine:**

- Einrichtungen steuerbegünstigter Körperschaften, die ausschließlich dem satzungsmäßigen Zweck der Körperschaft dienen, können steuerunschädlich für eine vorübergehende Unterbringung von Flüchtlingen genutzt werden.
- Die vorübergehende Unterbringung in zum Vermögensbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehörenden Einrichtungen (z. B. einer Stadt oder Gemeinde) ist stets dem steuerlich nicht relevanten Bereich zuzuordnen (hoheitlicher Bereich).
- Die vorübergehende Nutzung von zu einem Betrieb gewerblicher Art gehörenden Betriebsvermögen zu Gunsten der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten führt aus Billigkeitsgründen nicht zu einer gewinnwirksamen Überführung ins Hoheitsvermögen und somit nicht zur Aufgabe des Betriebes gewerblicher Art. In dieser Zeit wird die Besteuerung für diesen Betrieb gewerblicher Art vollständig ausgesetzt.
- Bei Nutzungsänderungen von Räumlichkeiten von Unternehmen der öffentlichen Hand wird aus Billigkeitsgründen von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und einer

Vorsteuerkorrektur abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer unentgeltlichen Nutzung zur Bewältigung der Auswirkungen und Folgen des Kriegs in der Ukraine begründet ist.

**Hinweis:**

Dies sollte ausreichend dokumentiert werden.

**Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen und Unterstützungsleistungen durch Unternehmer:**

- Aufwendungen eines Unternehmers zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten werden nach den Grundsätzen des Sponsoringerlasses als Betriebsausgaben anerkannt. Aufwendungen des sponsernden Stpfl. sind danach Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt. Diese wirtschaftlichen Vorteile sind u. a. dadurch erreichbar, dass der Sponsor öffentlichkeitswirksam (z. B. auf Bitte um Unterstützung durch die Gemeinde, durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk, Fernsehen, Internet usw.) auf seine Leistungen aufmerksam macht.
- Stellen Unternehmer unentgeltlich Gegenstände und Personal für humanitäre Zwecke an Hilfsorganisationen u.Ä. bereit, so kann von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen werden. Insoweit ergeben sich dann also keine Auswirkungen bei der Umsatzsteuer. Für die insoweit eingesetzten Gegenstände kann aber aus Billigkeitsgründen – unter den sonstigen Voraussetzungen – der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Dies gilt z. B. bei Lebensmittelspenden oder der Spende von medizinischem Material.
- Von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und einer Vorsteuerkorrektur wird im Billigkeitswege ebenfalls abgesehen, wenn private Unternehmen Unterkünfte, die für eine umsatzsteuerpflichtige Verwendung vorgesehen waren (Hotelzimmer, Ferienwohnungen o. ä.), unentgeltlich Personen zur Verfügung stellen, die auf Grund des Kriegs in der Ukraine geflüchtet sind. Bei insoweit notwendigem Bezug von Nebenleistungen wie z. B. Strom oder Wasser kann in diesen Fällen auch der Vorsteuerabzug – unter den sonstigen Bedingungen – geltend gemacht werden.

**Lohnsteuer:**

- Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens (a) zu Gunsten einer steuerfreien Beihilfe und Unterstützung des Arbeitgebers an vom Krieg in der Ukraine geschädigte Arbeitnehmer des Unternehmens oder Arbeitnehmer von Geschäftspartnern oder (b) zu Gunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung, bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert.

**Hinweis:**

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erteilt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist. Die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen in der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nicht als Spende berücksichtigt werden.

**3 Gesetzentwurf zur Neuregelung der Steuerverzinsung liegt vor**

Steuernachzahlungen und Steuererstattungen werden nach Ablauf einer gewissen Karenzzeit verzinst. Bislang war insoweit gesetzlich ein fester Zins von 6 % p.a. festgeschrieben. Die Höhe dieses Zinssatzes ist allerdings mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben unvereinbar, wie das Bundesverfassungsgericht festgestellt hat. Die aktuelle gesetzliche Regelung ist daher für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 nicht mehr anwendbar. Der Gesetzgeber muss bis Ende Juli 2022 für alle offenen Fälle eine rückwirkende verfassungsgemäße Neuregelung des Zinssatzes für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 treffen.

Nun wurde eine gesetzliche Neuregelung vorgelegt, die im Kern Folgendes vorsieht:

- Für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 ist ein Zinssatz von 0,15 % pro Monat oder 1,8 % p.a. (statt bislang 0,5 % pro Monat und 6 % p.a.) vorgesehen. Dies gilt gleichermaßen für Erstattungs- und Nachzahlungszinsen. Die Höhe des geplanten Zinssatzes wird wie folgt begründet: "Der neue Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen orientiert sich dabei am aktuellen Basiszinssatz nach § 247 BGB (-0,88 % p.a.) mit einem sachgerechten Zuschlag in Höhe von rund 2,7 Prozentpunkten. Er bleibt damit aber deutlich unterhalb des Zinssatzes für Verzugszinsen nach § 288 Absatz 1 Satz 2 BGB und bildet damit einen angemessenen Mittelwert zwischen Guthabenzinsen und Verzugszinsen."
- Für schon festgesetzte Guthabenzinsen von 6 % p.a. für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 soll offenbar Vertrauensschutz gelten. Insoweit werden dann bereits festgesetzte – ggf. schon ausgezahlte – Erstattungszinsen nicht zu Lasten der Stpfl. herabgesetzt.
- Im Grundsatz wird der Zinssatz in dieser Höhe gesetzlich verankert. Jedoch soll die Angemessenheit des Zinssatzes unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB alle drei Jahre mit Wirkung für nachfolgende Verzinsungszeiträume gesetzlich evaluiert werden. Dies erstmals zum 1.1.2026. Eine Anpassung des Zinssatzes erfolgt nur, wenn der zum 1.1. des Jahres der Evaluation geltende Basiszinssatz um mehr als einen Prozentpunkt von dem bei der letzten Festlegung oder Anpassung des Zinssatzes geltenden Basiszinssatz abweicht.
- "Freiwillige" Vorauszahlungen auf noch nicht festgesetzte (aber später wirksam gewordene) Steuernachzahlungen zur Vermeidung der Nachzahlungszinsen werden gesetzlich geregelt. Insoweit kann mittels freiwilliger Vorauszahlungen eine (weitere) Verzinsung vermieden werden. Bislang bestand insoweit nur eine Billigkeitsregelung der FinVerw.

#### **Hinweis I:**

Bislang ausgebliebene Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 werden dann nach Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung nachgeholt. Hierauf sollten sich Stpfl. einstellen.

#### **Hinweis II:**

Sind im unternehmerischen Bereich noch abzurechnende Steuernachzahlungszinsen für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 bilanziell abzubilden, so sind diese mit dem Zinssatz des nun vorliegenden Gesetzentwurfs anzusetzen. Soweit bereits Zinsrückstellungen passiviert wurden, sind diese auf Basis dieses Zinssatzes zu überprüfen.

#### **4 Für das Jahr 2007 erfolgte steuerliche Privilegierung von Gewinneinkünften gegenüber Überschusseinkünften verfassungswidrig**

Begrenzt auf das Jahr 2007 erfolgte für Gewinneinkünfte, also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Tätigkeit (vor allem Freiberufler) eine Begrenzung des Einkommensteuerspitzenatzes auf 42 %, wohingegen andere Einkünfte ab 250 000 € bzw. 500 000 € bei Zusammenveranlagung mit bis zu 45 % belastet wurden. Das Bundesverfassungsgericht hat nun entschieden, dass diese auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Einkommensteuertarifs mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar ist. Die Vorschriften bewirken eine nicht gerechtfertigte Begünstigung von Gewinneinkünften gegenüber den Überschusseinkünften. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2022 rückwirkend für das Veranlagungsjahr 2007 eine Neuregelung zu treffen.

Gegen diese Regelung hatte sich ein Stpfl. gewandt, der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i. v. H. mehr als 1,5 Mio. € erzielte. Insoweit berücksichtigte das Finanzamt bei der Einkommensteuerfestsetzung den Spitzensteuersatz von 45 % (bei Zusammenveranlagung). Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage vor dem Finanzgericht haben die Stpfl. geltend gemacht, die Benachteiligung der Überschusseinkünfte gegenüber den Gewinneinkünften verstoße gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Das Finanzgericht Düsseldorf hatte das Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob eine auf Gewinneinkünfte beschränkte Begrenzung des Einkommensteuertarifs für das Jahr 2007 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Das



Bundesverfassungsgericht gibt nun dem Stpfl. Recht. Der Gesetzgeber muss bis spätestens 31.12.2022 eine Neuregelung schaffen.

**Hinweis:**

Abzuwarten ist, wie der Gesetzgeber reagiert. Eine rückwirkende Erhöhung des Steuersatzes für betriebliche Gewinne dürfte nicht zulässig und durchsetzbar sein. Mithin dürfte nur die Möglichkeit bestehen, die "Reichensteuer"-Differenz von drei Prozentpunkten rückwirkend zu beseitigen. Offen ist allerdings, ob hiervon dann alle Betroffenen profitieren oder nur solche Stpfl., die die Steuerfestsetzung für 2007 verfahrensrechtlich offengehalten haben.

## **5 Keine freigebige Zuwendung bei sog. Bedarfsabfindung für den Scheidungsfall**

Im Streit stand die Frage zur Entscheidung, ob eine mit der Eheschließung vereinbarte Zahlung für den Fall der späteren Ehescheidung, die aber erst zum Zeitpunkt der Ehescheidung zu leisten ist ("**Bedarfsabfindung**"), der Schenkungsteuer unterliegt. Das Finanzamt sah insoweit eine freigebige Zuwendung und erhob Schenkungsteuer. Dem widersprach nun der BFH.

Im Streitfall schloss die Stpfl. anlässlich ihrer Eheschließung mit ihrem früheren Ehemann in 1998 einen notariell beurkundeten Ehevertrag, in dem u. a. der gesetzliche Versorgungsausgleich zugunsten einer Kapitalversicherung mit Rentenwahlrecht ausgeschlossen und der nacheheliche Unterhalt begrenzt wurde. Es wurde der Güterstand der Gütertrennung vereinbart. Der Stpfl. wurde ein indexierter Zahlungsanspruch "im Falle der Scheidung" eingeräumt. Dieser Zahlungsanspruch sollte bei einem Bestand der Ehe von 15 vollen Jahren x DM betragen; bei der Ehescheidung vor Ablauf dieser Frist sollte sich der Betrag "pro rata temporis" vermindern. Die in 1998 geschlossene Ehe wurde in 2014 geschieden. Der Ehemann zahlte an die Stpfl. in Vollzug der getroffenen Vereinbarung in 2014 einen Betrag von x EUR.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Leistung nicht den Besteuerungstatbestand einer freigebigen Zuwendung erfüllt und damit **nicht der Schenkungsteuer unterliegt**. In der bisherigen Rechtsprechung ist geklärt, dass die Zahlung einer "Pauschalabfindung" unter Preisgabe eines (möglicherweise) künftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruchs vor Eingehung der Ehe als freigebige Zuwendung der Schenkungsteuer unterliegt. Vor Beginn der Ehe ist ungewiss, ob und wann die Ehe wieder geschieden oder die Zugewinnsgemeinschaft aus anderen Gründen beendet wird. Bis zur Entstehung des Anspruchs auf Zugewinnausgleich können sich zudem noch gravierende Veränderungen ergeben. Die Zugewinnausgleichsforderung kann in der Person des Zuwendungsempfängers entweder überhaupt nicht oder nicht in der im Zeitpunkt der Zuwendung erwarteten Höhe entstehen oder der Zuwendungsempfänger umgekehrt sogar selbst Schuldner einer Zugewinnausgleichsforderung werden.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die zukünftigen Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung – abweichend von den gesetzlichen Leitbildern – umfassend individuell regeln und für den Fall der Beendigung der Ehe, z. B. durch Scheidung, Zahlungen eines Ehepartners an den anderen in einer bestimmten Höhe vorsehen, die erst zu diesem Zeitpunkt zu leisten sind ("**Bedarfsabfindung**"). Bei einer "Bedarfsabfindung" geht der zahlungsverpflichtete Ehegatte davon aus, dass die Ehe zumindest für eine gewisse Zeit Bestand hat und während dieser Ehezeit verschiedene "Leistungen" des anderen Ehegatten, wie bspw. Kindererziehung, erbracht werden, die durch die vereinbarte Zahlung pauschal abgegolten werden sollen. Der Tatbestand der Schenkung scheitert zudem auch am fehlenden subjektiven Willen zur Freigebigkeit. Der Vertrag mit der Stpfl. einschließlich der Abfindungszahlung diente aus Sicht des Ehemannes dazu, das eigene Vermögen vor unwägbaren finanziellen Verpflichtungen infolge einer Scheidung zu schützen. Der Vermögenshingabe stand somit eine Gegenleistung gegenüber.

## **6 Kindergeld: Berücksichtigung eines Kindes nach krankheitsbedingtem Ausbildungsabbruch**

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen zur sehr praxisrelevanten Frage Stellung genommen, ob und unter welchen Bedingungen ein Kindergeldanspruch besteht für ein Kind, das krankheitsbedingt die Ausbildung abgebrochen hat. Hintergrund ist, dass volljährige Kinder bis zur Vollendung des

25. Lebensjahres insbesondere kindergeldberechtigt sind, wenn diese für einen Beruf ausgebildet werden. In mehreren Fällen war nun strittig, ob und unter welchen Bedingungen der Kindergeldanspruch fortbesteht, wenn die Berufsausbildung krankheitsbedingt abgebrochen wird. Hierzu gibt der BFH nun folgende Leitlinien:

- Eine kindergeldrechtliche Berücksichtigung wegen Berufsausbildung scheidet aus, sobald ein Kind sein Ausbildungsverhältnis krankheitsbedingt nicht nur unterbrochen, sondern – z. B. durch Abmeldung von der (Hoch-)Schule oder Kündigung des Ausbildungsverhältnisses – abgebrochen hat.
- Ist ein Kind krankheitsbedingt nicht in der Lage, sich ernsthaft um eine Ausbildungsstelle zu bemühen oder sie zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn anzutreten, kann es nur dann berücksichtigt werden, wenn es sich um eine vorübergehende Erkrankung handelt und die im Anspruchszeitraum bestehende Ausbildungswilligkeit nachgewiesen wird – abgesehen von dem Ausnahmefall, dass eine Kindergeldberechtigung auch dann besteht, wenn eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht begonnen oder fortgesetzt werden kann.
- Von einer **vorübergehenden Erkrankung** ist auszugehen, wenn sie im Hinblick auf die ihrer Art nach zu erwartende Dauer der von ihr ausgehenden Funktionsbeeinträchtigung mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht länger als sechs Monate währt.

Ist ein Kind aus **Krankheitsgründen** gehindert, sich um einen Ausbildungsplatz zu bewerben oder diesen im Falle der erfolgreichen Bewerbung zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn anzutreten, kommt eine Berücksichtigung nur unter eingeschränkten Voraussetzungen in Betracht:

- Zunächst muss es sich regelmäßig um eine **vorübergehende Krankheit** handeln. Bei einer dauerhaften Erkrankung kann allerdings in Ausnahmefällen die Berücksichtigung des Kindes dann in Betracht kommen, wenn dieses wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.
- Des Weiteren ist erforderlich, dass die **Ausbildungswilligkeit** des Kindes für den entsprechenden Anspruchszeitraum nachgewiesen wird. Das Bemühen um einen Ausbildungsplatz ist glaubhaft zu machen. Als Nachweis können z. B. Bewerbungen um eine Ausbildungsstelle oder um die Aufnahme an einer Schule dienen.
- Die Ausbildungswilligkeit eines wegen vorübergehender Erkrankung an Bemühungen um einen Ausbildungsplatz oder an der Aufnahme einer Ausbildung gehinderten Kindes ist ebenfalls für die Monate, für die der Kindergeldanspruch geltend gemacht wird, zu belegen. Die Kindergeldstellen fordern insoweit als Nachweis eine schriftliche Erklärung, sich unmittelbar nach Wegfall der gesundheitlichen Hinderungsgründe um eine Berufsausbildung zu bemühen, sie zu beginnen oder fortzusetzen. Denkbar sind daher auch andere Nachweise, etwa dergestalt, dass das Kind während der Erkrankung mit der früheren Ausbildungseinrichtung in Kontakt getreten ist und sich konkret über die (Wieder-)Aufnahme der Ausbildung nach dem voraussichtlichen Ende der Krankheit informiert hat. Denkbar ist auch, dass sich das Kind während der Erkrankung um eine andere Ausbildungsstelle bemüht hat.

#### **Hinweis:**

Das Gericht führt ausdrücklich aus, dass es regelmäßig nicht ausreichend ist, wenn der Kindergeldberechtigte die Ausbildungswilligkeit des volljährigen Kindes erst im Nachhinein rückwirkend pauschal behauptet, indem er etwa zunächst unter **Verstoß gegen seine Mitwirkungspflicht** die Familienkasse nicht über den krankheitsbedingten Abbruch einer Ausbildung oder die Bemühungen um eine Ausbildungsstelle informiert und der Familienkasse damit die Möglichkeit der zeitnahen Anforderung eines Nachweises der Ausbildungswilligkeit nimmt.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist also für den Einzelfall streng zu beachten, dass (a) die Nachweispflichten gegenüber der Familienkasse erbracht werden, (b) die Bemühungen um die Fortsetzung der Berufsausbildung oder die Suche einer anderen Ausbildung sorgfältig nachzuweisen sind und (c) der Verlauf der Krankheit zu dokumentieren ist. Letztlich muss jeder Fall anhand der individuellen Verhältnisse beurteilt und dann entschieden werden.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 7 Aktuelle Änderungen bei der Entgeltabrechnung

Bei den Entgeltabrechnungen sind aktuelle Entwicklungen zu berücksichtigen, welche insbesondere auf der Beratung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung im November 2021 beruhen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- **Zusätzlichkeitserfordernis:** Gutscheine und Geldkarten dürfen nur dann als Sachbezug im Rahmen der Freigrenze von 50,00 € pro Monat steuerfrei abgerechnet werden, wenn sie "zusätzlich" zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Die seit dem Jahr 2020 steuerrechtlich definierten Kriterien des Merkmals "zusätzlich" werden ab 2022 auch auf die Sozialversicherung übertragen. Allerdings wird auch darauf hingewiesen, dass die steuerliche Einstufung nicht bindend ist, so "zum Beispiel auf Grund einer fragwürdigen oder offensichtlich fehlerhaften Anrufungsauskunft" – so die Ausführungen der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung.
- **Auslaufen der Übergangsregelung bei Gutscheinen:** Die Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn wurde steuerlich neu definiert. Unter Sachlohn (und damit unter die monatliche 50 €-Freigrenze fallend) werden nur noch Gutscheine und Geldkarten gefasst, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des Zahlungsdienststeuergesetzes (ZAG) erfüllen. Insoweit gewährte die FinVerw eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2021, die auch für das Beitragsrecht galt. Ab dem 1.1.2022 ist diese Übergangsregelung nicht mehr anwendbar. Gutscheine und Geldkarten müssen, um steuer- und beitragsfrei belassen werden zu dürfen, nunmehr das Zusätzlichkeitserfordernis (siehe vorstehend) und die Voraussetzungen des ZAG erfüllen. Ansonsten besteht Steuer- und Beitragspflicht, und zwar auch dann, wenn die Freigrenze von 50,00 € pro Monat nicht überschritten wird.
- **Beschäftigte Altersrentner:** Bezieher einer Altersrente sind in der Arbeitslosenversicherung erst dann versicherungsfrei, wenn sie unabhängig von einem tatsächlichen Rentenbezug die rentenrechtliche Regelaltersgrenze erreicht haben. Trotz bestehender Arbeitslosenversicherungsfreiheit hat der Arbeitgeber seinen Beitragsanteil zu entrichten. Die Pflicht zur Zahlung des Arbeitgeberanteils war für die Jahre 2017 bis 2021 ausgesetzt. Diese Sonderregelung ist nun ausgelaufen, sodass die Beitragspflicht des Arbeitgebers seit dem 1.1.2022 wieder besteht. Dies gilt auch für bestehende Arbeitsverhältnisse.

#### Hinweis:

Bezieher einer vollen Erwerbsminderungsrente sind arbeitslosenversicherungsfrei und in diesem Fall zahlt auch der Arbeitgeber keine Beiträge.

- **Zuschusspflicht des Arbeitgebers bei Entgeltumwandlung in der betrieblichen Altersversorgung:** Seit 2019 ist gesetzlich festgelegt, dass Arbeitgeber bei neuen Zusagen für die Entgeltumwandlung, die in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds realisiert werden, diese mit bis zu 15 % des umgewandelten Entgelts bezuschussen müssen, soweit der Arbeitgeber durch die Entgeltumwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Diese Verpflichtung zur Zuschusszahlung gilt seit dem 1.1.2022 auch für Altfälle, d. h. für Entgeltumwandlungsvereinbarungen, die vor dem 1.1.2019 abgeschlossen wurden. Mithin ist der Arbeitgeberzuschuss zur betrieblichen Altersversorgung ab 2022 generell verpflichtend, soweit der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge einspart oder die Zuschusspflicht nicht in einem für das Arbeitsverhältnis geltenden Tarifvertrag abgedungen ist.

**Hinweis:**

Um die Sozialversicherungsersparnis zu ermitteln, muss der Arbeitgeberanteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag zur gesetzlichen Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung zu Grunde gelegt werden. Maßgeblicher Zeitraum für die Beurteilung der Sozialversicherungsersparnis ist nach Ansicht der Sozialversicherungsträger der Monat, in dem der Beitragsanspruch entsteht; mithin ist eine monatliche Betrachtung vorzunehmen.

**Handlungsempfehlung:**

Bei Bestandsverträgen muss nun entweder der Leistungsbeitrag des Arbeitnehmers um den Zuschuss des Arbeitgebers gemindert werden, oder der Zuschuss des Arbeitgebers wird als zusätzlicher Beitrag gezahlt, wobei dann abzuklären ist, ob dies in dem bestehenden Vorsorgevertrag möglich ist. Insoweit bedarf es stets der Abstimmung mit dem Mitarbeiter.

- **Neue Beitragssätze der Minijobzentrale:** Ab dem 1.1.2022 beträgt der Satz für die Umlage 1 0,9 % (bis 31.12.2021: 1,0 %) und für die Umlage 2 nun 0,29 % (bis 31.12.2021: 0,39 %).
- **Elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung (eAU):** Bereits seit dem 1.10.2021 übermitteln die Arztpraxen – soweit die Technik schon einsatzbereit ist – die Arbeitsunfähigkeitsdaten unter Angabe der Diagnosen unmittelbar elektronisch ("eAU-Verfahren") an die jeweils zuständige Krankenkasse. Allerdings erhalten die Versicherten bis zum 30.6.2022 weiterhin eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung in Papierform ("Gelber Schein"), die wie bisher an den jeweiligen Arbeitgeber auszuhändigen ist. Die Arbeitgeber werden ab dem 1.7.2022 verbindlich in das elektronische Verfahren einbezogen. Gesetzlich ist hierfür vorgesehen, dass sie die erforderlichen AU-Daten elektronisch bei den Krankenkassen abrufen können. Der Abruf erfolgt über das Entgeltabrechnungsprogramm oder ein entsprechendes Zeiterfassungssystem. Das neue Abrufverfahren kann grds. bereits ab 1.1.2022 genutzt werden.

**Hinweis:**

Die arbeitsrechtliche Verpflichtung der Arbeitnehmer, ihrem Arbeitgeber die Arbeitsunfähigkeit unverzüglich anzuzeigen, besteht aktuell noch. Dies gilt auch für die sog. Dreitageregulation, wonach Arbeitnehmer bis zur Dauer von drei Tagen ohne Nachweis einer ärztlichen Bescheinigung der Arbeit fernbleiben dürfen. Dies ändert sich aber zum 1.7.2022: Danach müssen Arbeitnehmer, die Mitglied einer gesetzlichen Krankenkasse sind, dem Arbeitgeber keine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung – sofern diese erforderlich ist, da die Arbeitsunfähigkeit länger als drei Kalendertage besteht – mehr vorlegen. Es genügt, dass sich diese Arbeitnehmer eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vom Arzt aushändigen lassen, die das Bestehen einer Arbeitsunfähigkeit sowie deren voraussichtliche Dauer feststellt.

- **Elektronische Entgeltunterlagen:** Seit dem 1.1.2022 haben sowohl die verantwortlichen Stellen als auch die Beschäftigten ihre Belege, Nachweise oder Bescheide dem Arbeitgeber in elektronischer Form zu übermitteln, der sie elektronisch aufzubewahren und zu Prüfzwecken elektronisch zu erfassen und lesbar zu machen hat. Damit besteht eine Verpflichtung zur Führung elektronischer Unterlagen für Zwecke der Sozialversicherung (Entgeltabrechnung). Insoweit besteht allerdings eine Übergangsfrist: Bis zum 31.12.2026 kann sich der Arbeitgeber von der Führung elektronischer Unterlagen auf Antrag bei dem für ihn zuständigen Prüfdienst der Deutschen Rentenversicherung befreien lassen.

## 8 Kein Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfreier Arbeitgeberleistungen zur vorschulischen Kinderbetreuung

Kinderbetreuungskosten können als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden, und zwar

- zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4 000 € je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes,
- welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat
- oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten.

Dies betrifft insbes. Kosten für die Betreuung von Kindern in Kindertagesstätten oder bei Tagesmüttern o. ä. Nicht begünstigt sind dagegen Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen.

**Hinweis:**

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist weiterhin, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Andererseits sind Leistungen des Arbeitgebers (Bar- und Sachleistungen) zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen steuerfrei, sofern sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

In diesem Zusammenhang hat der BFH klargestellt, dass der Sonderausgabenabzug insoweit ausscheidet, als der Arbeitgeber steuerfreie Leistungen zur vorschulischen Kinderbetreuung erbringt. Der Abzug von Sonderausgaben setzt Aufwendungen voraus, durch die der Stpfl. tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet wird. Durch die Leistungen des Arbeitgebers entfällt folglich eine derartige Belastung.

## **9 Steuerfreie Zuschläge für tatsächlich an Sonn-, Feiertagen oder zur Nachtzeit geleistete Arbeit**

Der BFH hat den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen erweitert ausgelegt. Im Kern gilt:

- Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers, für die er einen Anspruch auf Grundlohn hat.
- Die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz ist für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S. dieser Steuerbefreiung ohne Bedeutung.
- Eine konkret (individuell) belastende Tätigkeit des Arbeitnehmers verlangt die gesetzliche Regelung für die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen nicht. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer eine grundlohnbewehrte Tätigkeit tatsächlich zu den begünstigten Zeiten ausübt.

Im Urteilsfall ging es um Profifußballspieler und deren Betreuer, die Zeiten der Hin- und Rückfahrt im Mannschaftsbus verbrachten. Das Finanzamt lehnte insoweit die Gewährung steuerfreier Zuschläge ab, da die Zeiten nicht mit belastenden Tätigkeiten verbunden seien (bloßer Zeitaufwand im Mannschaftsbus).

Diese Argumentation verwarf das Gericht. Zur tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zählt nicht nur die eigentliche, arbeitsvertraglich geschuldete (Berufs-)Tätigkeit des Arbeitnehmers, sondern auch jede vom Arbeitgeber zu den begünstigten Zeiten verlangte sonstige Tätigkeit oder Maßnahme, die mit der eigentlichen Tätigkeit des Arbeitnehmers oder der Art und Weise ihrer Erbringung unmittelbar zusammenhängt. Ohne Bedeutung für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist hingegen die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz. Vorliegend wurden die streitbefangenen Zuschläge (zweckbestimmt) für tatsächlich an Sonn- und Feiertagen und zur Nachtzeit geleistete Arbeit gezahlt. Denn Spieler und Betreuer haben die Zuschläge nur erhalten, wenn und soweit sie an den Reisen zu den Auswärtsspielen teilgenommen haben. Dies gilt entgegen der Auffassung des Finanzamtes auch, soweit die Zuschläge auf "passive" Fahrzeiten im Mannschaftsbus entfallen. Unerheblich ist diesbezüglich, ob sich die Reisezeiten im Mannschaftsbus für Spieler und Betreuer vorliegend als individuell belastende Tätigkeit darstellen.

**Hinweis:**

Die Steuerfreiheit setzt voraus, dass neben dem Grundlohn tatsächlich ein Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt wird. Die geleisteten Zahlungen müssen eindeutig von dem arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn abgrenzbar sein. Auch kommt die Steuerfreiheit nur für tatsächlich geleistete Arbeit in Betracht. Daher ist die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit grds. im Einzelfall nachzuweisen. Mithin müssen Arbeitszeitaufzeichnungen vorliegen.

**10 Stipendiatszahlungen zur Unterhaltssicherung während eines Medizinstudiums als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit**

Die steuerliche Behandlung von Stipendiatszahlungen insbesondere zur Unterstützung von Studierenden oder auch jungen Wissenschaftlern hängt maßgeblich von der jeweiligen Vereinbarung ab. Die Stipendiatszahlungen können steuerlich ganz unbeachtlich, aber ggf. auch steuerlich relevant sein, dann aber ggf. auch wiederum steuerfrei gestellt sein. Aktuell hatte das FG München über einen solchen Fall zu entscheiden. Im Urteilsfall kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass Zahlungen, die eine Klinik auf Grund eines Stipendiums zur Sicherung des Unterhalts eines Studenten während dessen Medizinstudium leistet, sich als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit qualifizieren können. Damit entscheidet das Gericht entgegen der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. v. 23.7.2018.

Im Urteilsfall verfügte der Stpfl. über eine abgeschlossene Berufsausbildung als Krankenpfleger und studierte seit dem 2.9.2016 an einer Universität in Ungarn allgemeine Humanmedizin. Wegen der Gewährung eines Stipendiums hatte der Stpfl. mit dem Klinikum X am 3.8.2017 einen Vertrag über Studienbeihilfe im Rahmen eines Förderprogramms "Klinikstudent" geschlossen. Dem Stpfl. wurde eine monatliche feste Studienbeihilfe längstens bis zum 12. Semester zugesagt. Im Gegenzug verpflichtete sich der Stpfl. für die Dauer von mind. drei Jahren nach Abschluss des Medizinstudiums eine Weiterbildungsstelle beim Klinikum X anzutreten. Im Gegenzug verpflichtete sich das Klinikum neben weiteren Absprachen (s.u.), dem Stpfl. eine Assistenzstelle auf Grundlage des gültigen Tarifvertrages für Ärztinnen und Ärzte anzubieten.

In beiden Streitjahren erhielt der Stpfl. neben den Zahlungen auf Grund des Stipendiums auch Einkünfte wegen eines geringfügigen Arbeitsverhältnisses am Klinikum X. Für die Streitjahre erklärte der Stpfl. Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Medizinstudium im Ausland und vertrat unter Hinweis auf die Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 23.7.2018 die Auffassung, die Zahlungen auf Grund des Stipendiums seien nicht steuerbar. Das Finanzamt qualifizierte die Stipendiatszahlungen als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Das Finanzgericht bestätigt die Steuerbarkeit der Stipendiatszahlungen. Im Streitfall hält das Gericht insbesondere für entscheidend, dass nach Gestaltung des Vertrags über die Studienbeihilfe bereits während des Studiums eine Eingliederung des Stpfl. in den Betrieb des Förderers angelegt war, auch wenn die Eingliederung nicht im Sinne einer verbindlichen Einklagbarkeit durch den Förderer ausgestaltet war. So begleitete ein ärztlicher Mentor den Stpfl. während des Studiums und es wurde erwartet, dass die abzuleistenden Praktika beim Förderer erfolgten.

Ebenso wurde mit dem Fördervertrag auch ein konkreter Veranlassungszusammenhang des Stipendiums mit einer Entlohnung der künftig vorgesehenen Beschäftigung als Arzt auf einer Weiterbildungsstelle begründet. Der Vertrag ist – anders als das sog. "Thüringen Stipendium" – nicht lediglich darauf ausgerichtet, auf die Willensbildung des Stpfl. einzuwirken, damit dieser nach Abschluss seiner Ausbildung eine Beschäftigung beim Förderer auf einer Weiterbildungsstelle eingehen werde. Vielmehr wurde der Behalt der Stipendiatszahlungen auflösend bedingt an eine tatsächliche dreijährige Arbeitsleistung auf einer Weiterbildungsstelle beim Förderer geknüpft. Die Stipendiatszahlungen erwiesen sich als teilweise Vorleistungen auf eine künftige Arbeitnehmertätigkeit beim Förderer, die im Rahmen der Assistenzarztstelle zu verdienen waren.

**Hinweis:**

Letztlich bleibt eine allgemeine Beantwortung der Frage der Steuerbarkeit von Stipendiatszahlungen offen. Stets ist der jeweilige Einzelfall sorgfältig zu würdigen. Deutlich muss aber gesehen werden, dass nicht stets von einer Nichtsteuerbarkeit ausgegangen werden kann.

## 11 Zum Abzug von Seminarkosten als (vorweggenommene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Kosten für beruflich bzw. betrieblich veranlasste Fortbildungen/Seminare können grundsätzlich steuerlich geltend gemacht werden. Grenzen findet dies allerdings dann, wenn der Seminarinhalt auch einen Bezug zur persönlichen Lebensführung hat, denn dann kann der berufliche/betriebliche Zusammenhang ggf. nicht mehr gegeben sein. Der Umstand, dass die in den Seminaren erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten dazu nützlich sein mögen, (irgendwelche) steuerpflichtigen Einkünfte zu erzielen, reicht nicht aus. Insbesondere gilt, dass dann, wenn die Seminare persönlichkeitsbildenden Charakter haben, ein steuerlicher Abzug der Kosten nur dann möglich ist, wenn die Veranstaltungen auf die spezifische berufliche/betriebliche Situation des Stpfl. zugeschnitten sind. Dies setze regelmäßig einen homogenen Teilnehmerkreis voraus.

Diese Grundsätze hat das FG Düsseldorf jüngst herausgestellt. Im Streitfall war der Stpfl. Diplom-Ingenieur (FH) und zuletzt in verantwortlicher Position im IT-Bereich nichtselbstständig tätig. Nachdem ihm sein Arbeitgeber gekündigt hatte, besuchte der Stpfl. diverse Seminare, für die ihm Aufwendungen i. v. H. 6 176 € (2013) bzw. 27 076 € (2014) entstanden. Es handelte sich hierbei im Wesentlichen um Veranstaltungen, welche damit beworben wurden, die Teilnehmer durch Veränderung der inneren Einstellungen/des äußeren Auftretens sowie durch Vermittlung bestimmter Erfolgsmodelle und Techniken dazu zu befähigen, möglichst schnell, dauerhaft und mühelos finanziell erfolgreich zu sein. Zudem nahm der Stpfl. an "Online Coaching"-Kursen des gleichen Veranstalters teil und besuchte Schulungen zum Thema "Foreign Exchange Trading" (Devisenhandel). In der Einkommensteuererklärung 2013 wurden die Aufwendungen – erfolglos – als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erklärt und für 2014 machte der Stpfl. die Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben für eine im Mai 2016 begonnene selbstständige IT-Beratungstätigkeit für die Fa. Y steuermindernd geltend.

Das Gericht lehnt für das Streitjahr 2014 den steuerlichen Abzug der Kosten ab.

Vorliegend fehlten bereits objektive Anhaltspunkte, die den Schluss zuließen, dass der Stpfl. schon in 2014 die feste Absicht hatte, eine Tätigkeit als selbstständiger IT-Berater aufzunehmen. Mit der Suche entsprechender Aufträge wurde nicht begonnen. Auch aus der ursprünglich eingereichten Steuererklärung war nicht zu erkennen, dass eine selbstständige Tätigkeit aufgenommen werden sollte.

Zudem sei ein hinreichender Zusammenhang zwischen den Inhalten der Seminare und der späteren Beratungstätigkeit nicht erkennbar. Aufwendungen, die den Beruf oder die Tätigkeit des Stpfl. fördern und gleichzeitig der Lebensführung dienen, sind nach ständiger Rechtsprechung nur dann steuerlich abziehbar, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt, private Gesichtspunkte also keine oder nur eine untergeordnete Rolle spielen. Aufwendungen für einen Lehrgang sind nur dann steuerlich abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen/betrieblichen Tätigkeit besteht. Für die Entscheidung, ob Aufwendungen für einen Lehrgang, der die Persönlichkeitsbildung zum Gegenstand hat, beruflich/betrieblich veranlasst sind, kommt es darauf an, ob der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse der vom Stpfl. ausgeübten Erwerbstätigkeit ausgerichtet ist. Indizien bilden hierbei die Lehrinhalte und ihre konkrete Anwendung in der beruflichen/betrieblichen Tätigkeit, der Ablauf des Lehrgangs sowie der teilnehmende Personenkreis. Im Streitfall war der Erwerbzusammenhang für die besuchten Seminare offensichtlich nicht gegeben.

### **Handlungsempfehlung:**

Die Geltendmachung von Kosten für Seminare, die nicht unmittelbar der Berufstätigkeit zugeordnet werden können, bedarf einer sorgfältigen Dokumentation des beruflichen/betrieblichen Bezugs durch Dokumentation der Seminarinhalte, Teilnehmer und Seminarzielsetzung.

## 12 **Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen – Regelung bis zum 31.12.2019**

Zahlreiche Steuerbefreiungen und Lohnsteuerpauschalierungsmöglichkeiten sind davon abhängig, dass der betroffene Arbeitslohn zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Nach der Rechtsprechung des BFH war – entgegen der damaligen Verwaltungsauffassung – die Zusätzlichkeitsvoraussetzung auch erfüllt, wenn der verwendungsfreie Arbeitslohn zugunsten verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt wird (sog. Lohnformwechsel). Diese Rechtsprechung hatte die FinVerw über den entschiedenen Fall hinaus nicht angewandt und darüber hinaus erfolgte mit Wirkung ab dem 1.1.2020 eine gesetzliche Festschreibung der damaligen Finanzverwaltungsansicht.

Nun teilt die FinVerw mit, dass diese Rechtsprechung in allen noch offenen Fällen bis zum 31.12.2019 angewendet wird. Insoweit wird darauf hingewiesen, dass tarifgebundener verwendungsfreier Arbeitslohn auch danach nicht zugunsten bestimmter anderer steuerbegünstigter Leistungen herabgesetzt oder zugunsten dieser umgewandelt werden kann, da der tarifliche Arbeitslohn nach Wegfall der steuerbegünstigten Leistungen wieder auflebt.

### **Hinweis:**

Auch wenn dies die alte, nur bis zum 31.12.2019 betreffende Rechtslage betrifft, schafft dies Rechtssicherheit für diese Zeiträume und insoweit bestehende Streitfälle können zugunsten des Stpfl. gelöst werden.

## 13 **Mindestlohn und Minijobgrenze sollen ab 1.10.2022 steigen**

Das Bundeskabinett hat am 23.2.2022 den Entwurf eines Gesetzes zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung beschlossen. Im Kern sind insbesondere zwei Änderungen vorgesehen:

- Der gesetzliche **Mindestlohn** soll zum 1.10.2022 auf 12,00 € festgesetzt werden. Aktuell beträgt dieser 9,82 € und steigt zum 1.7.2022 auf 10,45 €. Zukünftige Anpassungen des Mindestlohns sollen weiterhin auf Grundlage von Beschlüssen der Mindestlohnkommission erfolgen; dies dann erstmals wieder bis zum 30.6.2023 mit Wirkung zum 1.1.2024.
- Die **Grenze für Minijobs** soll zum 1.10.2022 auf 520 € steigen (aktuell 450 €). Bis zu diesem Betrag sind solche Beschäftigungsverhältnisse für den Arbeitnehmer ohne Belastung durch Sozialversicherungsbeträge. Weiterhin soll die Entgeltgrenze für Minijobs dynamisch ausgestaltet werden in der Art, dass diese künftig stets eine Wochenarbeitszeit von zehn Stunden zum Mindestlohn ermöglicht.

Daneben sollen Maßnahmen getroffen werden, die die Aufnahme einer sozialversicherungsrechtlichen Beschäftigung fördern. Die Höchstgrenze für eine Beschäftigung im Übergangsbereich wird von monatlich 1 300 € auf 1 600 € angehoben. Außerdem werden die Beschäftigten innerhalb des Übergangsbereichs noch stärker entlastet. Der Belastungssprung beim Übergang aus einer geringfügigen in eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung wird geglättet.

### **Handlungsempfehlung:**

Soweit diese anstehende Erhöhung des Mindestlohns greift, bedarf dies der Vorbereitung. Zunächst gilt es die betroffenen Arbeitnehmer herauszufiltern und die Mehrbelastung abzuschätzen. Sodann ist zu prüfen, ob die sich ergebende Kostensteigerung bereits frühzeitig in die Preiskalkulation einfließen kann.



---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 14 Meldefristen beim Transparenzregister beachten

Bislang handelte es sich beim deutschen Transparenzregister lediglich um ein sog. Auffangregister, das in der Regel auf andere Register wie das Handels-, Genossenschafts- oder Partnerschaftsregister verweist. Für einen Großteil der deutschen Gesellschaften bestand daher im Transparenzregister selbst noch kein strukturierter Datensatz in einem einheitlichen Datenformat. Mit der Reform des Geldwäschegesetzes ist die Umstellung des Transparenzregisters in ein Vollregister mit Wirkung zum 1.8.2021 erfolgt. Diese Umstellung ist erforderlich, damit die geplante Verknüpfung der Transparenzregister auf europäischer Ebene erfolgen kann. Das Gesetz hat Übergangsfristen für bestimmte Gesellschaften vorgesehen, welche wie folgt lauten:

- Aktiengesellschaft, SE, Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum 31.3.2022;
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Genossenschaft, Europäische Genossenschaft oder Partnerschaft bis zum 30.6.2022;
- in allen anderen Fällen (z. B. eingetragene Personengesellschaften) bis spätestens zum 31.12.2022;
- Vereine werden nach der Novelle automatisch in das Transparenzregister eingetragen.

Insoweit besteht nun insbesondere für die GmbH und die Personengesellschaften Handlungsbedarf und die erforderlichen Daten müssen dem Transparenzregister gemeldet werden.

#### Handlungsempfehlung:

Das Transparenzregister dient der Identifizierung des bzw. der wirtschaftlich Berechtigten (Ultimate Beneficial Owner = UBO) von juristischen Personen des Privatrechts sowie eingetragener Personengesellschaften. Die zu meldenden Daten sind teilweise nicht ganz einfach abzugrenzen. Daher ist eine frühzeitige Prüfung ggf. unter Hinzuziehung rechtlichen Rats sinnvoll, damit die Meldung zeitgerecht erfolgt.

### 15 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.

#### Hinweis:

Werden Betriebe jedoch nachweislich auf Grund einer landesrechtlichen Verordnung, einer kommunalen Allgemeinverfügung oder einer behördlichen Anweisung vollständig **wegen der Corona-Pandemie geschlossen**, kann in diesen Fällen ein **zeitanteiliger Ansatz der Pauschbeträge** erfolgen.

- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten zweiten Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht

enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das BMF hat die für das Jahr 2022 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 394 €	268 €	1 662 €
Fleischerei/Metzgerei	1 240 €	537 €	1 777 €
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 521 €	588 €	2 109 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	2 646 €	755 €	3 401 €
Getränke Einzelhandel	103 €	294 €	397 €
Café und Konditorei	1 342 €	550 €	1 892 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	601 €	90 €	691 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 163 €	588 €	1 751 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	320 €	218 €	538 €

## 16 Verbrauch der Steuerbegünstigung für Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne, also Gewinne aus der Veräußerung eines Einzelunternehmens, einer freiberuflichen Praxis oder eines Anteils daran oder auch einer Beteiligung an einer Personengesellschaft können unter bestimmten, insbesondere persönlichen Bedingungen bei der Einkommensteuer mit einem deutlich verminderten Steuersatz privilegiert zu erfassen sein. Voraussetzung ist insbesondere, dass der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufs unfähig ist. Diese deutliche Steuersatzermäßigung kann materiell sehr bedeutsam sein.

Weiterhin ist zu beachten, dass diese Steuersatzermäßigung vom Stpfl. nur einmal im Leben genutzt werden kann. Falls also mehrere Veräußerungsgewinne realisiert werden, die die Voraussetzungen für diese Steuersatzermäßigung erfüllen, muss der Stpfl. wählen, für welchen Veräußerungsgewinn er diese Ermäßigung nutzen möchte. Daher wird die Steuersatzermäßigung auch nur auf Antrag des Stpfl. gewährt.

Eine aktuelle Entscheidung des BFH zeigt nun aber die Tücke dieser Regelung. Das Gericht hat mit Urteil entschieden, dass der nur einmal im Leben mögliche ermäßigte Durchschnittssteuersatz bereits dann verbraucht ist, wenn das Finanzamt ihn in einem früheren Veranlagungszeitraum zu Unrecht gewährt hat. Der Stpfl. kann ihn dann für einen späteren Veräußerungsgewinn nicht mehr in Anspruch nehmen.

Im Urteilsfall ging es um einen Arzt, der an einer Gemeinschaftspraxis beteiligt war. Im Jahr 2006 erhielt die Gemeinschaftspraxis Nachzahlungen von der Kassenärztlichen Vereinigung, die dem Stpfl. anteilig zugerechnet wurden. Das Finanzamt des Stpfl. zog hieraus bei der Einkommensteueranmeldung die falschen Schlüsse und gewährte fehlerhaft für diese Einkünfte die Steuervergünstigung für Veräußerungsgewinne, was zu einer Steuererminderung um ca. 8 000 € führte. Einen entsprechenden Antrag hatte der Stpfl. nicht gestellt. Der Stpfl. bemerkte zwar diesen Fehler des Finanzamtes, unternahm aber nichts. Im Streitjahr 2016 veräußerte nun der über 55 Jahre alte Arzt seinen Anteil an der Gemeinschaftspraxis und realisierte hieraus einen

Veräußerungsgewinn. Er stellte nun den Antrag auf Anwendung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes auf diesen Veräußerungsgewinn. Dies lehnte das Finanzamt unter Hinweis auf die bereits im Jahr 2006 erfolgte Steuervergünstigung ab.

Der BFH bestätigte die Handhabung des Finanzamtes. Denn die Steuervergünstigung kann nur einmal im Leben gewährt werden und dies war bereits im Jahr 2006 erfolgt. Unbeachtlich ist, dass die Gewährung für 2006 zu Unrecht erfolgte, da es sich damals nicht um einen Veräußerungsgewinn gehandelt hatte und weil der Stpfl. keinen Antrag gestellt hatte. Entscheidend ist allein, dass sich die Vergünstigung auf die frühere Steuerfestsetzung ausgewirkt hat und sie dort nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Wenn der Stpfl. sich die Möglichkeit vorbehalten will, die Vergünstigung in einem späteren Jahr in Anspruch zu nehmen, muss er die Steuerfestsetzung anfechten, in der ihm die Vergünstigung zu Unrecht gewährt worden ist. Etwas anderes kann nur dann in Frage kommen, wenn der Stpfl. die frühere, zu Unrecht gewährte Steuerbegünstigung auf Grund ihrer geringen Höhe und wegen eines fehlenden Hinweises des Finanzamts nicht erkennen konnte.

#### **Handlungsempfehlung:**

Deutlich wird, dass den Stpfl. die Pflicht trifft, zu prüfen, ob die Steuersatzermäßigung gewährt wird und ggf. hiergegen vorzugehen, falls die Gewährung nicht beantragt wurde oder gar nicht in Frage kam. Ansonsten ist die Steuersatzermäßigung verbraucht und kann nicht für einen später tatsächlich anfallenden Veräußerungsgewinn genutzt werden.

### **17 Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen: Lohnsummenprüfung während der Corona-Pandemie**

Steuerliches Betriebsvermögen und unter bestimmten Bedingungen auch Anteile an Kapitalgesellschaften können erbschaftsteuerlich deutlich begünstigt übertragen werden. Im besten Fall kann eine Belastung mit Erbschaft-/Schenkungsteuer ganz vermieden werden. Gerade bei der Übertragung von Anteilen an Familienunternehmen spielt dies eine herausragende Rolle. Allerdings sind diese Begünstigungen daran geknüpft, dass in einem Zeitraum von sieben bzw. bei vollständiger Steuerverschonung von zehn Jahren eine bestimmte Mindestlohnsumme im Betrieb eingehalten wird. Hintergrund ist, dass die Übertragung von betrieblichen Einheiten nur dann begünstigt sein soll, wenn diese über einen bestimmten Zeitraum erhalten bleiben, und dies wird u. a. an die im Betrieb gezahlten Löhne geknüpft. Wird die Mindestlohnsumme nicht eingehalten, so entfällt die gewährte Steuerverschonung anteilig.

In diesen Fällen kann nun die Corona-Pandemie zu Problemen geführt haben und teilweise auch noch führen. So waren manche Betriebe gezwungen, die betriebliche Tätigkeit einzuschränken, was auch zu einer Verminderung der Lohnsumme geführt haben kann und damit eine gewährte erbschaft-/schenkungsteuerliche Begünstigung in Frage stellt. Die FinVerw hat nun mit gleich lautenden Erlassen der Obersten Finanzbehörden der Länder bekannt gegeben, dass in solchen Fällen ggf. Billigkeitsmaßnahmen in Betracht kommen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass das Unterschreiten der Lohnsumme ursächlich auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist. Insoweit wird auf den Zeitraum 1.3.2020 bis 30.6.2022 abgestellt.

Von der erforderlichen Kausalität zwischen der durch das Coronavirus SARS-CoV-2 ausgelösten COVID-19-Pandemie und dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme kann in der Regel ausgegangen werden, wenn

1. in dem o.g. Zeitraum die rechnerisch erforderliche durchschnittliche Lohnsumme zur Einhaltung der Mindestlohnsumme unterschritten wurde,
2. für den o.g. Zeitraum Kurzarbeitergeld an den Betrieb gezahlt wurde und
3. der Betrieb einer Branche angehörte, die von einer verordneten Schließung wegen der COVID-19-Pandemie unmittelbar betroffen war.

Die vorstehende Prüfung ist einzelfallbezogen vorzunehmen. Es dürfen für das kumulative Vorliegen der vorgenannten Kriterien keine anderen Gründe für die Unterschreitung der Mindestlohnsumme

(z. B. betriebsbedingte Kündigung) und für die Zahlung des Kurzarbeitergeldes an den Betrieb vorliegen. Liegen die Umstände zu 1. bis 3. nicht kumulativ vor, ist im Einzelfall zu prüfen, ob dennoch von der erforderlichen Kausalität ausgegangen werden kann. Mitunter kann es z. B. genügen, wenn nur die Umstände zu 1. und 3. vorliegen, da einzelne Arbeitsverhältnisse pandemiebedingt bereits vor der Zahlung von Kurzarbeitergeld an den Betrieb beendet wurden (z. B. in der Gastronomie).

Auch mittelbare Auswirkungen einer verordneten Schließung wegen der COVID-19-Pandemie können im Einzelfall für die Annahme der erforderlichen Kausalität genügen und sich z. B. ergeben, wenn nicht der Betrieb selbst von einer verordneten Schließung betroffen war, aber sich Folgeauswirkungen auf den Betrieb ergeben haben.

## **18 Ein Freiberufler kann Angehörige über eine Innen-GbR an seiner Praxis beteiligen**

Der BFH hat mit Entscheidung entschieden, dass ein Freiberufler mit nahen Angehörigen eine der (typisch) stillen Gesellschaft ertragsteuerlich gleichstehende Innen-GbR bilden kann. Voraussetzung hierfür ist die Fremdvergleichbarkeit der vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung.

Im Urteilsfall räumte der als Zahnarzt freiberuflich tätige Stpfl. seinen noch minderjährigen Kindern schenkweise stille Beteiligungen an seiner Praxis unter Mitwirkung eines Ergänzungspflegers ein. Die Schenkung erfolgte in notarieller Form, war mit Widerrufsrechten versehen und erfolgte in Anrechnung auf Pflichtteilsansprüche. Die jeweiligen Gesellschaftsverträge räumten den Kindern Einsichts- und Kontrollrechte ein, soweit dem nicht die ärztliche Schweigepflicht entgegenstand. Die auf die "stillen Beteiligungen" entfallenden Gewinnanteile wurden auf ein Konto der Kinder überwiesen, über das beide Elternteile Verfügungsberechtigt waren. Das Finanzamt erkannte die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen des Zahnarztes an seine Kinder nicht als solche an, sondern stufte diese als private Aufwendungen ein.

Der BFH erkennt diese Gestaltung nun aber grds. an. Zwar könne an einer freiberuflichen Praxis mangels Handelsgewerbe des Freiberuflers keine stille Gesellschaft begründet werden. Insoweit liegt dann aber eine Innen-GbR vor, die ertragsteuerlich der stillen Gesellschaft gleichzusetzen ist. Die steuerliche Anerkennung setzt voraus, dass sowohl die Begründung der Innen-GbR als auch deren tatsächliche Durchführung einem Fremdvergleich standhält. Nicht erforderlich ist eine tatsächliche Einlageleistung. Diese kann vielmehr auch schenkweise den (zukünftigen) Gesellschaftern überlassen werden. Weiterhin ist Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung, dass der Mitgeschafter in ausreichendem Maße Gesellschafterrechte, wie z. B. Einsicht und Kontrolle, erhält und die Ergebnisbeteiligung tatsächlich diesem zufließt.

### **Hinweis:**

Mit einer solchen Gestaltung können insbesondere Freibetrags- und Progressionseffekte bei der Einkommensteuer genutzt werden.

Zu beachten sind ggf. bestehende berufsrechtliche Einschränkungen.

## **19 Umsatzsteuer auf private Nutzung von Elektrofahrzeugen und Elektrofahrrädern usw.**

Wird ein betriebliches Fahrzeug auch für private Zwecke genutzt oder wird ein Firmenwagen einem Mitarbeiter auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt, so muss die unternehmensfremde (private) Nutzung des Fahrzeugs umsatzsteuerlich als unentgeltliche Wertabgabe erfasst werden. Dies ist ein Korrektiv dafür, dass der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung und den laufenden Kosten, wie Treibstoff und Wartung, vollständig geltend gemacht werden kann.

Bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für diese unentgeltliche Wertabgabe kann – neben anderen Methoden zur Wertermittlung – von den für ertragsteuerliche Zwecke nach der sog. 1 %-Regelung ermittelten Beträgen ausgegangen werden. Für Zwecke der Einkommensteuer wird bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2018 unter bestimmten Voraussetzungen der Bruttolistenpreis gemindert, insbesondere nur

zur Hälfte oder nur zu einem Viertel angesetzt. Es handelt sich hierbei um eine ertragsteuerliche Regelung zur Steigerung der Elektromobilität und zur Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes.

Das BMF stellt nun klar, dass auf Grund des grds. vollen Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuges eine Übernahme der ertragsteuerlichen Regelungen über die zulässige Pauschalierung nach der sog. 1 %-Regelung hinaus aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einer Begünstigung des Unternehmers führen würde, die den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Sie ist daher nicht zu übernehmen.

Bei privater Nutzung eigenbetrieblicher Pkw durch den Unternehmer selbst ist noch ein Abschlag von 20 % für nicht vorsteuerbelastete Aufwendungen wie z. B. Versicherung und Steuern vorzunehmen. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe beträgt somit 80 % des Werts der 1 %-Methode. Bei der Gestellung an Arbeitnehmer erfolgt dieser Abschlag nicht, hier ist aus dem ermittelten Betrag nach 1 %-Methode (Bruttowert) aber die Umsatzsteuer noch herauszurechnen.

**Hinweis:**

Die Ermittlung muss in der Praxis fahrzeugbezogen unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse und des jeweiligen Fahrzeugtyps (Verbrennungsmotor, Hybridfahrzeug, reines Elektrofahrzeug) und unterschieden nach Lohnsteuer und Umsatzsteuer erfolgen.

Ferner weist die FinVerw darauf hin, dass auch die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrrads als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen ist. Der Unternehmer kann die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung aus Vereinfachungsgründen hilfsweise nach der sog. 1 %-Regelung für Kraftfahrzeuge berechnen. Gleiches gilt bei der unentgeltlichen Überlassung eines Fahrrads an das Personal. Der Begriff Fahrrad umfasst dabei auch Elektrofahräder, die verkehrsrechtlich als Fahrrad (keine Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinplicht) einzuordnen sind. Auch insoweit können also die abweichenden ertragsteuerlichen Grundsätze (vollständige Lohnsteuerfreiheit bzw. Verzicht auf eine Sachentnahme) bei der Umsatzsteuer nicht genutzt werden.

**20 Umsatzsteuerliches One-Stop-Shop-Verfahren auch für an Privatkunden im EU-Ausland leistende Handwerker relevant**

Am 1.7.2021 traten im Bereich der Umsatzsteuer neue Bestimmungen in Kraft, welche unter anderem für Online-Shop-Betreiber, die Waren an Endkunden in mehreren verschiedenen Mitgliedstaaten liefern, deutliche Vereinfachungen brachten. Dieses sog. One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) ist aber auch für an Privatkunden im EU-Ausland leistende Handwerker relevant.

Erbringt ein Handwerker an Privatkunden im EU-Ausland Leistungen, so unterliegen diese im jeweiligen EU-Ausland der Umsatzsteuer. Im Grundsatz muss sich der Handwerker dann in diesen EU-Ländern umsatzsteuerlich registrieren und dort die umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen. Dies ist vergleichsweise aufwendig. Wahlweise kann nun auch das sog. One-Stop-Shop (OSS) genutzt werden. Die anfallenden ausländischen Umsatzsteuern können beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) über den zentralen OSS angemeldet und abgeführt werden. Das Bundeszentralamt für Steuern wird die gemeldeten Umsätze und auch die vereinnahmte Umsatzsteuer im Anschluss an die jeweiligen EU-Staaten verteilen.

**Beispiel:**

Dachdecker D aus Aachen hat auch Privatkunden im benachbarten Belgien und in den Niederlanden, bei denen er Dächer neu eindeckt und repariert. Erbringt er Handwerkerleistungen an diese Privatkunden in Belgien bzw. den Niederlanden, so schuldet er die darauf anfallende Umsatzsteuer in Belgien bzw. den Niederlanden. Dabei ist der Umsatzsteuersatz dieser Länder anzuwenden. D muss sich in beiden Ländern für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren und dort die jeweiligen umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen.

Alternativ kann D diese Umsatzsteuer nun auch zentral über das Bundeszentralamt für Steuern anmelden und an dieses entrichten.

Für das One-Stop-Shop gelten folgende wesentliche Regelungen:

- Dieses Verfahren ist nicht verpflichtend, sondern die Umsatzsteuer kann auch wie bislang über das jeweilige EU-Land angemeldet und abgeführt werden. Das One-Stop-Shop über das Bundeszentralamt für Steuern ist aber im Grunde einfacher und kostengünstiger. Die Teilnahme am One-Stop-Shop gilt einheitlich für alle Mitgliedstaaten der EU.
- Die Teilnahme an dieser Sonderregelung muss beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt werden. Mit diesem Antrag gilt die Teilnahme dann ab Beginn des folgenden Quartals. Wenn die Teilnahme also im April 2022 beantragt wird, gilt dies für Leistungen ab 1.7.2022. Die Leistungen bis Juni 2022 müssten noch über das klassische Verfahren erfolgen.
- Im ersten Schritt muss eine Registrierung auf dem Portal des Bundeszentralamts für Steuern (BZStOnline-Portal) erfolgen.
- Für die Sonderregelung registrierte Unternehmer können im BZStOnline-Portal ihre Registrierungsdaten ändern, ihre Steuererklärungen übermitteln sowie sich vom Verfahren abmelden.
- Alle Formulare im Verfahren One-Stop-Shop sind auf Grund gesetzlicher Vorgaben an das Bundeszentralamt für Steuern auf elektronischem Weg zu übermitteln. Die Steuererklärungen in diesem Verfahren sind jeweils für das Kalendervierteljahr abzugeben. Die Steuererklärung ist bis zum Ende des Monats, der auf den Ablauf des Besteuerungszeitraums (Kalendervierteljahr) folgt, elektronisch dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Die Steuererklärung ist somit zu übermitteln für das I. Kalendervierteljahr bis zum 30.4., das II. Kalendervierteljahr bis zum 31.7., usw. Auch wenn keine Umsätze im betreffenden Kalendervierteljahr ausgeführt wurden, ist eine Steuererklärung (sog. Nullmeldung) zu den angegebenen Terminen abzugeben.
- Die im Verfahren One-Stop-Shop erklärten Steuerbeträge müssen so rechtzeitig überwiesen werden, dass die Zahlung bis zum Ende des Monats, der auf den Ablauf des Besteuerungszeitraums (Kalendervierteljahr) folgt, bei der zuständigen Bundeskasse eingegangen ist.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass über dieses Verfahren keine Vorsteuern aus dem EU-Ausland geltend gemacht werden können. Der Unternehmer kann Vorsteuern, die ihm für Vorleistungen in EU-Mitgliedstaaten in Rechnung gestellt werden, in denen er ausschließlich unter die Sonderregelung fallende Umsätze erbracht hat, vielmehr nur im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen. Voraussetzung ist, dass die Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen. Die Vorsteuervergütung ist in dem Mitgliedstaat geltend zu machen, in dem die Vorsteuerbeträge angefallen sind.

---

## Für Personengesellschaften

---

### **21 Freiberufler-Personengesellschaft: Konzentration von Organisations- und Verwaltungsaufgaben bei einem der approbierten Zahnärzte kann insgesamt Gewerbesteuerpflicht auslösen**

Im Urteilsfall ging es um eine zahnärztliche Gemeinschaftspraxis, in der sieben Berufsträger tätig waren. Daneben wurden fünf weitere Zahnärzte beschäftigt. Zwischen den Gesellschaftern entstand Streit über den Arbeitsbeitrag einer der Partner, der nur zu einem sehr geringfügigen Anteil Behandlungen an Patienten übernahm. Dies ging letztlich so weit, dass der Gemeinschaftspraxisvertrag im Verhältnis zu diesem Partner fristlos gekündigt wurde. Aus dieser Situation resultierten nun massive steuerliche Probleme. Die Tatsache, dass einer der Gesellschafter selbst nur eine ganz geringe fachliche Arbeit (zahnärztliche Tätigkeit) ausübte, bewegte die FinVerw dazu, für die Gemeinschaftspraxis insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit eine Belastung mit Gewerbesteuer festzustellen. Hieran änderte auch das Vorbringen des

betroffenen Gesellschafters hinsichtlich seiner Tätigkeit nichts. Dieser führte an, dass seine Aufgabe innerhalb der Partnerschaft darin bestand, die internen Aufgaben zu erledigen. Dazu gehören u. a. alle vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung gegenüber Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztlicher Vereinigung, Gesundheitsamt, Banken, Steuerberatung, Finanzamt, die interne Revision, die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände, Erweiterung und Umbaumaßnahmen, Personalangelegenheiten u.Ä.

Das Gericht bestätigte nun die Sichtweise der FinVerw. Zwar wurden sämtliche Partner als Mitunternehmer eingestuft, jedoch ging es im Kern darum, dass eine Personengesellschaft nur dann eine Tätigkeit entfaltet, die die Ausübung eines freien Berufs darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Die Hauptmerkmale des freien Berufs muss dabei jeder Gesellschafter als Stpfl. in eigener Person positiv erfüllen. Er muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten. Dabei muss die Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt sein. In welchem Umfang der Berufsträger selbst tätig sein muss, hängt vom jeweiligen Berufsbild ab.

Der Berufsträger muss zudem auf Grund eigener Fachkenntnisse "leitend" und "eigenverantwortlich" tätig werden. Eine eigenverantwortliche Tätigkeit auf Grund eigener Fachkenntnisse liegt vor, wenn der Berufsträger seine Arbeitskraft in einer Weise einsetzt, die ihm tatsächlich ermöglicht, uneingeschränkt die fachliche Verantwortung auch für die von seinen Mitarbeitern erbrachten Leistungen zu übernehmen. Dies setzt voraus, dass die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist.

Auch in einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft ist der persönliche Einsatz jedes Mitunternehmers im arzttypischen Heilbereich erforderlich. Die alleinige Wahrnehmung bloß kaufmännischer Leitungs- oder sonstiger Managementaufgaben ist insofern schädlich und führt zur Gewerblichkeit. Im konkreten Fall stützt sich das Gericht hinsichtlich der Abgrenzung der Tätigkeit eines Zahnarztes insbesondere auf die Prüfungs- und Berufsordnungen. Dies umfasst ganz vorrangig die Arbeit am Patienten.

**Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht die Gefahren einer gewerblichen Abfärbung bei Freiberuflergesellschaften. Allerdings ist stets der Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen. Das Gericht hat die Revision zugelassen, weil es der Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zumisst, ob bei vorgeblich freiberuflichen Personen- oder Partnerschaftsgesellschaften eine – auch unter Wahrung der Freiberuflichkeit grundsätzlich zulässige – Arbeitsteilung zwischen mehreren Berufsträgern so weit gehen kann, dass ein einzelner Berufsträger in einer zahnärztlich tätigen Mitunternehmerschaft nur in (allenfalls) marginalem Umfang Behandlungsleistungen an Patienten vornimmt, in Bezug auf den Gesamtumsatz der Gesellschaft aber keinerlei eigenen Betrag zur unmittelbaren Ausübung der Zahnheilkunde durch andere Berufsträger leistet und seine sonstigen Tätigkeiten für die Personengesellschaft zur mittelbaren Förderung der Berufsausübung der anderen Freiberufler auch nicht in einer Weise wahrnimmt, dass dies noch eigenverantwortlich und leitend erfolgt.

**22 Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft – Änderung der Rechtsprechung**

Im Streit stand wieder einmal die Frage, ob die erweiterte Grundstücks kürzung zu gewähren ist. Stark vereinfacht ermöglicht diese bei einer ausschließlich grundbesitzverwaltenden Gesellschaft eine Vermeidung der Belastung mit Gewerbesteuer. Allerdings sind die Anwendungsvoraussetzungen für diese Regelung sehr eng gesteckt. Im Urteilsfall bestanden Schwester-Personengesellschaften, zwischen denen eine Grundstücksüberlassung gegeben war. Allerdings bestand keine Gesellschafteridentität zwischen beiden Gesellschaften. Die Beteiligung an der operativ tätigen Gesellschaft wurde nur über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft gehalten und auch bei der den Grundbesitz besitzenden Gesellschaft konnten die die operativ tätige Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter ihren unternehmerischen Willen nur mittelbar über die Komplementär-GmbH durchsetzen.

Der BFH versagte nun die erweiterte Grundstückskürzung bei der Gewerbesteuer. Brisanz entfaltet dieses Urteil aber im Kern hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen für eine steuerliche Betriebsaufspaltung. Weil es eine solche vorliegend als gegeben ansah, verneinte das Gericht die gewerbliche Grundstückskürzung deshalb, denn die steuerliche Betriebsaufspaltung schließt generell die erweiterte Grundstückskürzung aus. Im Urteilsfall wurde offensichtlich die Beteiligtenstruktur so gewählt, dass unter Anwendung der bisherigen Rechtsprechung die Voraussetzungen für eine steuerliche Betriebsaufspaltung gerade nicht gegeben waren. Bislang verneinte die Rechtsprechung eine Beherrschung der Besitz-Personengesellschaft und somit eine personelle Verflechtung nämlich dann, wenn die Gesellschafter an dieser nur mittelbar über eine Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Insoweit wurde davon ausgegangen, dass die Kapitalgesellschaft einen Durchgriff nicht erlaubt.

Von dieser Rechtsprechung wird nun abgewichen. Bereits bislang akzeptierte die Rechtsprechung einen Durchgriff durch eine Beteiligungs-Kapitalgesellschaft im Hinblick auf die Beherrschung der operativ tätigen Betriebsgesellschaft. Dies wird nun auch auf Seiten der Besitzgesellschaft so gesehen, sodass die bisher zur personellen Verflechtung vertretene Unterscheidung zwischen einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Betriebsunternehmen und einer solchen am Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft entfällt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Strukturen, nach denen bislang eine steuerliche Betriebsaufspaltung mittels abschirmender Kapitalgesellschaft zwischen Gesellschafter und Besitz-Personengesellschaft vermieden wurde, stehen nun auf dem Prüfstand. Solche Fälle müssen geklärt und ggf. anders strukturiert werden. In diesen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

### **23 Veräußerungsgewinne aus Kryptowährungen steuerpflichtig**

Das Finanzgericht Köln hat nun entschieden, dass Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts einkommensteuerpflichtig sind.

Im Urteilsfall verfügte der Stpfl. zu Beginn des Jahres 2017 über zuvor erworbene Bitcoins. Diese tauschte er im Januar 2017 zunächst in Ethereum-Einheiten und die Ethereum-Einheiten im Juni 2017 in Monero-Einheiten. Ende des Jahres 2017 tauschte er seine Monero-Einheiten teilweise wieder in Bitcoins und veräußerte diese noch im gleichen Jahr. Für die Abwicklung der Geschäfte hatte der Stpfl. über digitale Handelsplattformen entweder Kaufverträge mit Anbietern bestimmter Kryptowerte zu aktuellen Kursen oder Tauschverträge, bei denen er eigene Kryptowerte als Gegenleistung eingesetzt hat, geschlossen. Eine selbstständige Begründung von Kryptowerten, das sog. "Mining", erfolgte weder durch den Stpfl. allein noch unter seiner Beteiligung.

Der Stpfl. erklärte den aus der Veräußerung erzielten Gewinn von rund 3,4 Mio. € in seiner Einkommensteuererklärung 2017 als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften und das Finanzamt setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest. Der Stpfl. legte daraufhin Einspruch ein. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kryptowährungen ein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe und ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz vorliege. Daher dürften diese Gewinne nicht besteuert werden. Im Übrigen fehle es bei Kryptowährungen an der erforderlichen Veräußerung eines "Wirtschaftsguts".

Das Finanzgericht Köln folgte der Argumentation des Stpfl. nicht, sondern bestätigte die steuerliche Erfassung. Ein strukturelles Vollzugsdefizit liege nicht vor. Dieses werde insbesondere nicht durch



die anonyme Veräußerung begründet. Auch weist das Gericht darauf hin, dass durchaus gewisse Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich der steuerlichen Erfassung solcher Geschäfte für die Finanzbehörden bestehen. Mithilfe von Handelsplattformen, Suchmaschinen und sozialen Netzwerken können z. B. bestimmte Identifizierungen vorgenommen werden, sodass keine totale Anonymität besteht.

Im Übrigen liegen die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts vor. Bei den Kryptowährungen handelt es sich um "andere Wirtschaftsgüter" im Sinne der gesetzlichen Regelung. Kryptowerte vermitteln im Rechtsverkehr konkrete Möglichkeiten und Vorteile. Wenn für die Erlangung einer Gewinnchance Zahlungen geleistet werden, treten Gewinnaussichten als Wirtschaftsgut in Erscheinung.

**Hinweis:**

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts ist nun die Revision vor dem BFH anhängig. In vergleichbaren Fällen dürfte es regelmäßig anzuraten sein, erzielte Gewinne in der Steuererklärung zu deklarieren und gegen den Einkommensteuerbescheid mit Verweis auf das anhängige Verfahren Einspruch einzulegen.

## **24 Mögliche Verfassungswidrigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste**

Gesetzlich ist bestimmt, dass Verluste aus Aktienverkäufen ausschließlich mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden können. Im Übrigen können solche Verluste nicht mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden; lediglich ein Vortrag in spätere Jahre und eine dortige Verrechnung mit Gewinnen aus Aktienverkäufen ist möglich. Ob diese Verlustverrechnungsbeschränkung verfassungsgemäß ist, ist strittig. Insofern ist unter dem Az. 2 BvL 3/21 ein Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig.

Nun teilt die FinVerw mit, dass noch offene Einkommensteuerfestsetzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste vorläufig durchzuführen sind. Insoweit bedarf es also keines Einspruchs, um von einer möglicherweise gerichtlich festgestellten Verfassungswidrigkeit profitieren zu können. Dies gilt natürlich nur, soweit überhaupt solche Verluste in der Steuererklärung erklärt werden.

---

## **Für Hauseigentümer**

---

### **25 Landingpage von Bund und Ländern zur Grundsteuerreform**

Die Finanzverwaltungen der Länder und des Bundes haben die Landingpage "grundsteuerreform.de" eingerichtet. Auf dieser Internetseite sind Informationen für alle Bundesländer gebündelt verfügbar. Insbesondere kann von dieser zentralen Seite auf die Einzelinformationen der Bundesländer verzweigt werden.

### **26 Übertragung von Immobilien unter Nießbrauchsvorbehalt**

Vielfach bietet es sich an, fremdvermietete Immobilien aus dem Vermögen der Eltern frühzeitig auf deren Kinder zu übertragen. Dabei wird dann regelmäßig zu Gunsten der Eltern ein Vorbehaltsnießbrauchsrecht bestellt. Dies hat vor allem folgende Gründe:

- Damit behalten die Eltern die Einkommensquelle und damit einen Baustein der Altersversorgung.

- Schenkungsteuerlich wird die Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt sehr vorteilhaft behandelt, da der Wert des Nießbrauchs mindernd berücksichtigt wird. Auch können durch die frühzeitige Übertragung die Freibeträge bei der Übertragung auf die Kinder genutzt werden, was alle zehn Jahre erneut erfolgen kann. Auch fallen zukünftige Wertsteigerungen unmittelbar bei den Kindern an und unterliegen damit nicht mehr der Erbschaft-/Schenkungssteuer.

Bei der Einkommensteuer führt die Übertragung der Immobilie unter Nießbrauchsvorbehalt grundsätzlich nicht zu einer Änderung der Besteuerungszuordnung. Entsprechend der wirtschaftlichen Wirkung sind die Mieteinnahmen und entsprechend auch die Werbungskosten weiterhin den Eltern zuzuordnen.

Besonderheiten sind nun zu beachten, wenn auf Seiten der Seniorgeneration Ehegatten vorzufinden sind. Die Eltern haben in der Regel den Wunsch, die Mieterträge so lange zu vereinnahmen, bis der Letzte von ihnen verstirbt. Auch wenn nur ein Elternteil/Ehegatte Eigentümer des Grundstücks ist, soll auch der andere Ehegatte nach seinem Tod durch Zufluss der Mieteinnahmen abgesichert werden. Insoweit ist nun aus steuerlicher Sicht Vorsicht geboten, weil ein nur einem Ehegatten gehörendes Mietobjekt ungewünschte Folgen auslösen kann, wenn der Vorbehalt des Nießbrauchs zu Gunsten beider Eheleute übertragen wird.

Zivilrechtlich kann das Nutzungsrecht des Nichteigentümer-Ehegatten auf unterschiedliche Weise ausgestaltet werden:

- Entweder der Nichteigentümer-Ehegatte tritt erst aufschiebend bedingt auf den Tod des Eigentümer-Ehegatten in die Rechtsstellung des Verstorbenen ein oder
- es wird von Anfang an ein Gesamtnießbrauch vorbehalten.

Schenkungssteuerlich sind die beiden vorgenannten Varianten unterschiedlich zu behandeln:

- Beim Gesamtnießbrauch wird der Kapitalwert des Nießbrauchs mit dem höheren Vervielfältiger der beiden Ehegatten berechnet. Im Ergebnis ist also die Lebenserwartung des statistisch länger lebenden Ehegatten maßgebend. Die Vereinbarung eines Gesamtnießbrauchs bei vorherigem Alleineigentum eines Ehegatten kann anteilig eine (ggf. steuerpflichtige) Schenkung an den anderen Ehegatten auslösen, wobei insoweit vielfach die hohen persönlichen Freibeträge eine Steuerbelastung verhindern.
- Vereinbaren die Ehegatten, dass der Nießbrauch aufschiebend bedingt auf den Tod des Eigentümer-Ehegatten eintritt, bestimmt sich die Bewertung des Nießbrauchs zunächst nach dem Lebensalter des Eigentümer-Ehegatten. Im Zeitpunkt des Todes des ersten Nießbrauchsberechtigten ist dann zwingend ein Antrag auf rückwirkende Änderung der festgesetzten Schenkungssteuer aus der ursprünglichen Übertragung zu stellen, damit der Nießbrauch des zweiten Ehegatten (mindernd) berücksichtigt werden kann.

## **27 Übertragung von Immobilienvermögen gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen**

Der BFH hatte über einen vielfach anzutreffenden Fall zu entscheiden, der sich im Kern wie folgt darstellte: Ein vermietetes Mehrfamilienhaus wurde "unentgeltlich" im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Vater auf die Tochter übertragen. Diese verpflichtete sich zur Leistung einer lebenslangen monatlichen Zahlung an den Vater. Strittig war nun, ob diese Zahlungen der Tochter als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ausdrücklich geregelt ist, dass die Versorgungsleistungen aber als Sonderausgaben abzugsfähig sind und beim Empfänger diese nur mit einem bestimmten Anteil (Ertragsanteil) zu versteuern sind, wenn die Übertragung betrieblicher Einheiten – so insbesondere Betriebe oder Teilbetriebe, Anteile an Personengesellschaften und Anteile an einer GmbH unter bestimmten Bedingungen – gegen Versorgungsleistungen steuerlich als unentgeltlicher Vorgang fingiert wird. Der BFH stellt nun aber mit seiner Grundsatzentscheidung klar:

- Die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen wird nur im Anwendungsbereich der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, also bei der Übertragung bestimmter betrieblicher Einheiten, als unentgeltlich eingestuft. Wird nach dieser Vorschrift nicht begünstigtes Vermögen übertragen, liegt ertragsteuerrechtlich eine entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung vor.
- Bei Übertragung eines Vermietungsobjekts des Privatvermögens gegen Leibrente führen die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten, die mit den Abschreibungen berücksichtigt werden, und in Höhe ihres Zinsanteils zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die vorstehende Übertragung des vermieteten Mehrfamilienhauses "unentgeltlich im Wege der Schenkung", aber unter Zusage einer lebenslangen monatlich zu zahlenden Leistung, war zivilrechtlich als Schenkung (unter Auflage) zu qualifizieren. Bei den von der Stpfl. erbrachten "Gegenleistungen" handelt es sich zivilrechtlich um Schenkungsaufgaben. Einkommensteuerlich handelt es sich aber um ein teilentgeltliches Geschäft, ungeachtet des Umstands, dass im Einzelfall widerlegbar vermutet wird, dass eine im Angehörigenverhältnis vereinbarte Gegenleistung unabhängig vom Wert der übertragenen Vermögenswerte nach dem Versorgungsbedürfnis der Eltern und/oder nach der Ertragskraft des übertragenen Vermögens bemessen worden ist und mithin einen familiären, unentgeltlichen Charakter hat.

Steuerlich hat dies nun folgende Konsequenzen: Ist, wie im Streitfall, der Anwendungsbereich des Sonderrechts für die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen nicht eröffnet, ist steuerrechtlich von einer teilentgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auszugehen. Nutzt der Übernehmer übertragene Vermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, führen von ihm geschuldete und an den Übergeber entrichtete wiederkehrende Leistungen in Höhe ihres Barwerts zu Anschaffungskosten und mithin über Abschreibungen zu ratierlichen Werbungskosten; der enthaltene Zinsanteil der wiederkehrenden Leistungen ist ebenfalls als Werbungskosten abziehbar.

Hinsichtlich der Abschreibung des Vermietungsobjektes ist somit zu unterscheiden:

- Soweit der Barwert der zu entrichtenden Versorgungsleistungen zu Anschaffungskosten führt, bilden diese die Bemessungsgrundlage der Abschreibungen.
- Soweit die Stpfl. das übergebene Vermögen im Übrigen unentgeltlich erworben hat, hat sie keine eigenen Anschaffungskosten getragen. Insoweit bemisst sich ihre Abschreibung nach den (anteiligen) Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers. Die Erwerberin muss insoweit nicht nur die AfA-Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers fortführen, sondern ihr steht auch nur das insoweit vorhandene AfA-Volumen zur Verfügung. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils ist somit der AfA-Zeitraum geringer als bei dem entgeltlich erworbenen Anteil.

**Hinweis:**

Die Teilentgeltlichkeit erfordert auf Seiten des Übertragenden die Prüfung eines etwaigen steuerlich zu erfassenden Veräußerungsgewinns. Dies ist bei einem Vermietungsobjekt aber regelmäßig nur dann gegeben, wenn zwischen Erwerb und Übertragung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt.

**28 Entschädigung für Grundstücksbeeinträchtigung bei Bebauung des Nachbargrundstücks nicht zwingend einkommensteuerpflichtig**

Im Urteilsfall war der Stpfl. Eigentümer eines Mietshauses und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dieser traf eine "Nachbarschaftsvereinbarung" mit der Projektgesellschaft P. P beabsichtigte den Abriss von Bestandsgebäuden und die anschließende Bebauung der unmittelbar an das Grundstück des Stpfl. angrenzenden Grundstücke. Die Bebauung des Nachbargrundstücks sah eine Tiefgarage bis unmittelbar auf die Grundstücksgrenze vor, was umfangreiche Abstütz- und Unterfangungsmaßnahmen auf dem Grundstück des Stpfl. erforderlich

machte. Infolge dieser Unterfangung sollten ca. 450 Kubikmeter Verpressmittel in dem Grundstück des Stpfl. verbleiben. Außerdem gestattete der Stpfl. der P, ca. 50 Verpressanker als Baubehelf in sein Grundstück einzuführen. Nach Abschluss der Verankerungsmaßnahmen sollten die Anker entspannt werden und im Übrigen wirkungslos im Untergrund des Grundstücks des Stpfl. verbleiben.

Für die eingebrachten Verpressanker und die Unterfangung gewährte die P dem Stpfl. eine pauschale Entschädigungsleistung i. v. H. 150 000 €. Überdies erklärte sich der Stpfl. mit der Anbringung eines Werbebanners an dem Gebäude für die Bauphase des Nachbargebäudes einverstanden.

In seiner Einkommensteuererklärung erklärte der Stpfl. im Zusammenhang mit der Anbringung des Werbebanners an seinem Grundstück einen geschätzten Betrag von 1 000 € als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung. Die restliche Entschädigungsleistung i. v. H. 149 000 € wurde als veräußerungsähnlicher, nicht steuerbarer Vorgang behandelt. Abweichend davon berücksichtigte das Finanzamt die Entschädigungsleistung als sonstige Einkünfte und unterwarf diese der Einkommensteuer.

Das FG München entschied nun mit rechtskräftigem Urteil zugunsten des Stpfl. Eine steuerliche Erfassung erfolge betreffend der Entschädigungszahlung nicht. Insoweit liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Der Entschädigungsbetrag gehört auch nicht zu den sonstigen Einkünften. Insbesondere liegt kein Entgelt für ein "Dulden" vor. Die streitige Zahlung erfolgte anders als in anderen entschiedenen Fällen nicht als Gegenleistung für die Hinnahme von Baumaßnahmen auf dem Nachbargrundstück. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sollte die Zahlung vielmehr die dingliche Eigentumsbeschränkung und die damit einhergehende Wertminderung des Grundstücks des Stpfl. ausgleichen.

#### **Hinweis:**

Als steuerlich zu erfassende Entschädigungen wurden dagegen solche zum Verzicht auf die Ausübung von Nachbarrechten, zum Verzicht auf die Einhaltung eines Grenzabstands bei der Bebauung eines angrenzenden Grundstücks und zum Ausgleich von Beeinträchtigungen durch eine beabsichtigte Bebauung erkannt. Insoweit ist also der jeweilige Fall sorgfältig zu würdigen.

## **29 Zurechnung von Vermietungseinkünften im Fall eines Nutzungsrechts**

Ein aktuelles Urteil des BFH gibt wichtige Hinweise für Praxisgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Im Streitfall wurde ein Vermietungsobjekt schenkweise auf drei damals noch minderjährige Kinder übertragen. Im notariellen Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass bis zur Volljährigkeit des jüngsten Kindes dem Vater der Kinder die Objektverwaltung oblag. Die Einnahmen sollten dazu dienen, die Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen. Die darüber hinausgehenden Zins- und Tilgungsleistungen und notwendigen Reparaturen waren vom Vater zu tragen. Das jüngste der drei Kinder wurde im Jahr 2008 volljährig. Im Streitjahr 2010 führte der Vater auf eigene Kosten umfangreiche Umbaumaßnahmen aus und vermietete die vier entstandenen Wohnungen anschließend an Dritte. In den abgeschlossenen Mietverträgen trat er als Vermieter auf. Er vereinnahmte die Mietzinsen und trug auch die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen. Die entstandenen Vermietungsverluste machte er in seiner Einkommensteuererklärung geltend. Das Finanzamt versagte deren Anerkennung mit der Begründung, die Einkünfte seien nicht dem Vater, sondern dessen volljährigen Kindern als Miteigentümern zuzurechnen.

Im Kern geht es also um die Frage, wem die Einkünfte aus der Vermietung steuerlich zuzurechnen sind. Grundsätzlich ist im Falle eines vereinbarten Nutzungsrechts ein solches dazu geeignet, die Zurechnung der Einkünfte zum Berechtigten – hier dem Vater – sicherzustellen. Besonderheiten gelten aber, wenn auf Vermieterseite einander nahe stehende Personen beteiligt sind. Bestellen z. B. Eltern ihren minderjährigen Kindern einen Nießbrauch oder ein Nutzungsrecht an einem (vermieteten) Grundstück, ist erforderlich, dass dies auf Grund eines zivilrechtlich wirksamen

Vertrags erfolgt und die Beteiligten die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchführen. Das kann auch auf der Grundlage eines bloß schuldrechtlichen Nutzungsrechts geschehen.

War ein dinglich wirksam bestelltes Nutzungsrecht befristet, führt der Fristablauf zivilrechtlich zu dessen Erlöschen kraft Gesetzes. Bei einem schuldrechtlichen Nutzungsrecht enden die Rechtswirkungen mit dem Eintritt der Bedingung (Zeitablauf); vorliegend also in 2008 mit Volljährigkeit des jüngsten Kindes.

Das Gericht stellt nun aber heraus, dass in einem solchen Fall allerdings ausreichend sein kann, wenn ein Fortbestehen des (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts auf Grund einer ausdrücklichen oder konkludent getroffenen Vereinbarung auch für den Zeitraum nach Ablauf der (Bedingungs-)Frist anzunehmen ist. Dies muss nun im Streitfall noch geprüft werden, da insoweit von der Vorinstanz (dem Finanzgericht) noch keine Feststellungen getroffen worden sind.

**Hinweis:**

Der BFH zeigt also auf, dass eine bestehende, aber wegen Fristablauf nicht mehr wirksame schuldrechtliche Nutzungsvereinbarung ggf. auch von den Beteiligten konkludent verlängert werden konnte. In der Praxis ist allerdings aus Nachweisgründen stets anzuraten, in diesen Fällen die Fortgeltung der Nutzungsvereinbarung schriftlich zu vereinbaren.

**30 Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes als 50 Jahre durch Wertgutachten**

Wohngebäude sind in der Regel mit dem gesetzlich typisierten Satz von 2 % abzuschreiben. Es wird also eine Nutzungsdauer von 50 Jahren angenommen. Nur dann, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer ist, kann diese angesetzt werden. Das FG Münster hatte nun über die Nachweisanforderungen hinsichtlich einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer zu entscheiden.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. die Immobilie in einem Zwangsversteigerungsverfahren erworben. Wegen des zum damaligen Zeitpunkt anstehenden Eigentümerwechsels wurde für das Grundstück im Auftrag des Amtsgerichts vom öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für Grundstücksbewertung ein Wertgutachten erstellt. Der Gutachter ging wegen "Modernisierung und Zustand am Stichtag" (fiktiv) von einem Baujahr 1960 aus. Die Gesamtnutzungsdauer des Wohngebäudes gab er mit 80 Jahren an, die Restnutzungsdauer mit 30 Jahren. Der Sachverständige ermittelte einen Wert für das bebaute Grundstück in Höhe von 230 000 €. Hierfür führte er eine Ertragswertermittlung und eine Vergleichswertermittlung nach der auf den Stichtag der Bewertung der streitigen Immobilie geltenden Wertermittlungsverordnung durch.

Der Stpfl. machte in seinen Einkommensteuererklärungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre 2012 bis 2016 unter Berücksichtigung einer geschätzten Restnutzungsdauer von 30 Jahren eine erhöhte AfA von 3,33 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten statt der gesetzlich vorgesehenen 2 % geltend. Dies erkannte das Finanzamt nicht an.

Das FG Münster erkannte nun aber den erhöhten Abschreibungssatz an:

- Grundsätzlich ist ein Gebäude zwar nach festen gesetzlichen Abschreibungssätzen (im Streitfall 2 % pro Jahr) abzuschreiben. Weist der Stpfl. dagegen nach, dass tatsächlich von einer kürzeren Nutzungsdauer auszugehen ist, so kann diese Nutzungsdauer zu Grunde gelegt werden.
- Es ist Sache des Stpfl., im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer darzulegen und ggf. nachzuweisen. Der Stpfl. kann sich zur Darlegung der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes jeder Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint; erforderlich ist insoweit, dass die Darlegungen des Stpfl. Aufschluss über die maßgeblichen Determinanten, z. B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen geben, welche die Nutzungsdauer im Einzelfall beeinflussen, und auf deren Grundlage der Zeitraum, in

dem das maßgebliche Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, im Wege der Schätzung mit hinreichender Bestimmtheit zu ermitteln ist.

**Hinweis:**

Dies bestätigt, dass an den Nachweis keine übersteigerten Anforderungen gestellt werden können. Dennoch muss äußerste Sorgfalt auf das beigebrachte Sachverständigengutachten gelegt werden.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **31 Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung**

Der BFH hat entschieden, dass

- ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem zwar einerseits die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn andererseits aber nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist.
- eine solche Einstellung in die gesellschafterbezogene Gewinnrücklage auch beim beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen führt.

Damit hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Das Niedersächsische FG hatte zwar auch den Gewinnverwendungsbeschluss steuerlich anerkannt, jedoch einen Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter mit dem jeweiligen Beschluss über die Einstellung in das persönliche Rücklagenkonto gesehen.

Die Gesellschafter einer GmbH können, so der BFH, im Rahmen der Gewinnverwendung (§ 29 Abs. 2 GmbHG) beschließen, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in gesellschafterbezogene Gewinnrücklagen eingestellt werden (sog. gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung). Für spätere Ausschüttungen aus einer solchen gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage, die als Unterkonto der Gewinnrücklage geführt wird, ist erneut ein Beschluss über die Gewinnverwendung zu fassen. Derart gespaltene Gewinnverwendungen sind gesellschaftsrechtlich zulässig, wenn sie nach der Satzung der GmbH möglich sind und die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen.

Der BFH stellt in seiner Entscheidung heraus, dass eine gespaltene Gewinnverwendung ebenso wie eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung in Gestalt einer anteilsabweichenden Verteilung des Gewinns (inkongruente Gewinnverteilung) grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist.

Insbesondere liege bei derartigen Gestaltungen kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO vor. Somit führt ein gesellschaftsrechtlich zulässiger und steuerlich anzuerkennender Beschluss über die gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung nicht zur Gewinnausschüttung an den Gesellschafter, dessen Anteil am Gewinn thesauriert wird, und insoweit auch nicht zum Zufluss eines Gewinnanteils i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Ausschüttung eines Gewinnanteils oder eines sonstigen Bezugs könne insoweit auch nicht fingiert werden.

**Hinweis:**

Dieses Urteil unterstreicht, dass auch bei der GmbH weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich personenbezogener Ausschüttung/Thesaurierung bestehen. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist stets nur, dass diese Möglichkeiten im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich vorgesehen sind bzw. ein entsprechender Gesellschafterbeschluss gefasst wird. Hinzuweisen ist darauf, dass das steuerliche

Einlagekonto nach § 27 KStG nicht personenbezogen geführt wird, was im Einzelfall bei solchen Gewinnverwendungsbeschlüssen zu Verwerfungen führen kann.

### **32 Anerkennung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG und bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft**

Gemäß § 17 Abs. 4 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn bzw. der Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.

Vor diesem Hintergrund ist ein Urteil des FG Düsseldorf zu sehen, mit dem das FG anlässlich der Auflösung einer GmbH über die steuerliche Berücksichtigung ausgefallener Forderungen der Gesellschafter zu entscheiden hatte.

Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – ein Ehepaar geklagt, bei dem der Ehemann zu 50 % an einer in 2009 gegründeten GmbH beteiligt war, über deren Vermögen im Jahr 2013 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war. Die Stpfl. begehrten für das Streitjahr 2014 die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten im Zusammenhang mit Bürgschaftsverpflichtungen, die zugunsten der GmbH, die verschiedene Darlehen aufgenommen hatte, eingegangen worden waren. Es handelte sich um selbstschuldnerische Bürgschaften, die "*nach Ablauf eines Jahres ab dem Zeitpunkt ihrer Übernahme schriftlich*" gekündigt werden konnten.

In der Folge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens schloss der Stpfl. umfassende Zahlungs- und Verzichtsvereinbarungen mit den Banken ab, die die Darlehen gewährt hatten. Danach verzichteten die Banken auf sämtliche gegenüber dem Stpfl. bestehenden Forderungen, soweit sie aus der Besicherung der der GmbH gewährten Darlehen resultierten; im Gegenzug leistete der Stpfl. Entschädigungszahlungen. Unter anderem diese Zahlungen machte der Stpfl. für 2014 als Verluste im Zusammenhang mit den Bürgschaften für die GmbH geltend.

Das FA verneinte jedoch deren Berücksichtigung als sog. nachträgliche Anschaffungskosten mit der Begründung, dass sämtliche Bürgschaftversprechen vor der Krise gewährt und bei Kriseneintritt stehen gelassen worden seien. Erst in 2012 seien die die Krise begründenden Umstände eingetreten.

Auch das FG hat diese Zahlungen auf Grund der Zahlungs- und Verzichtsvereinbarung mit den Banken nicht im Rahmen des § 17 Abs. 4 EStG – als nachträgliche Anschaffungskosten – berücksichtigt. Es hat aber die auf Grund der jeweiligen Zahlungs- und Verzichtsvereinbarungen erhaltenen wertlosen Darlehensforderungen des Stpfl. gegenüber seiner GmbH als Forderungsausfall nach § 20 Abs. 2 und 4 EStG berücksichtigt.

Nach der im Jahr 2014 geltenden Rechtslage haben zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung neben offenen und verdeckten Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung geführt, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten waren. Für die Frage, ob eine Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hat der BFH darauf abgestellt, ob diese eigenkapitalersetzend war.

Der BFH hatte dies bejaht, wenn der Gesellschafter der GmbH zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der GmbH), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt hatte (sogenanntes funktionelles Eigenkapital). Hatte die Finanzierungshilfe (gesellschaftsrechtlich) nicht die Funktion von Eigenkapital, war der Gesellschafter insofern wie jeder Drittgläubiger zu behandeln.

Das Eigenkapitalersatzrecht – mit seiner Bedeutung für die nachträglichen Anschaffungskosten – ist mittlerweile zwar aufgehoben worden, aus Gründen des Vertrauensschutzes jedoch weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag

eigenkapitalersetzend geworden ist. Im Streitfall, so das FG, hätten aber keine krisenbestimmten Bürgschaften vorgelegen.

Die im Zuge der Inanspruchnahmen des Stpfl. erhaltenen wertlosen Regressforderungen gegen die GmbH seien aber als Forderungsausfall nach § 20 Abs. 2 und 4 EStG zu berücksichtigen, weil auch Gesellschafterdarlehen den Begriff der sonstigen Kapitalforderung jeder Art i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfüllen; entsprechendes gelte für Rückgriffsforderungen gegen die GmbH.

**Hinweis:**

Das FG hat die Revision zugelassen, sodass die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam beobachtet werden sollte.

Die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG, mit der nachträgliche Anschaffungskosten (und deren gesellschaftsrechtliche Veranlassung) beschrieben werden, war im Streitfall i.Ü. nicht anwendbar, da diese Neuregelung grundsätzlich erstmals für nach dem 31.7.2019 erfolgte Veräußerungen oder veräußerungsgleiche Vorgänge gilt. Allerdings hätte die Neuregelung auf Antrag des Stpfl. Anwendung finden können.

### **33 Veräußerung einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG nach Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Zuzug ins Inland)**

Zieht der Gesellschafter einer GmbH aus dem Ausland in das Inland und begründet er daher eine unbeschränkte Steuerpflicht, so stellt sich die Frage, wie der bis dahin in der Beteiligung entstandene Vermögenszuwachs steuerlich zu behandeln ist – ob dieser Vermögenszuwachs im Inland erfasst wird.

Dazu hat der BFH entschieden,

- dass der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstandene Vermögenszuwachs im Grundsatz nicht im Inland erfasst wird, wenn dieser Vermögenszuwachs im Wegzugsstaat einer Besteuerung unterlegen hat,
- dass dieser im Wegzugsstaat einer vergleichbaren Steuer aber dann nicht unterlegen hat, wenn dort keine Steuer festgesetzt worden ist.

Der Streitfall betraf das Streitjahr 2016, in dem die Stpfl. als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Stpfl. ist niederländischer Staatsbürger, lebte im Königreich der Niederlande und gründete im Jahr 1998 eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, deren Alleingesellschafter er war. Im Jahr 2006 zog er in die Bundesrepublik Deutschland und veräußerte im Mai 2016 seine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung für rd. 1,4 Mio. €. In der Folge erklärten die Stpfl. einen Veräußerungsgewinn von rd. 200 T €, bei dessen Ermittlung sie den von den niederländischen Steuerbehörden festgestellten Wert der Beteiligung für Besteuerungszwecke in den Niederlanden (rd. 1,1 Mio. €) in Abzug brachten.

Den niederländischen Steuerbehörden war allerdings ein Versehen unterlaufen, da der Besteuerungswert bei Wegzug gerade nicht in einem Steuerbescheid (sog. Konservierungsbescheid) festgestellt und die darauf entfallende Steuer nicht festgesetzt wurde. Vielmehr einigten sich die niederländische FinVerw und der Stpfl., dass er so behandelt werden sollte, als ob der Konservierungsbescheid ergangen wäre. Die niederländische Steuerbehörde bescheinigte deshalb, dass die Gesellschaft bei Wegzug mit einem Wert von rd. 1,1 Mio. € der Besteuerung unterlegen habe. Im Ergebnis wurden tatsächlich keine Steuern gezahlt.

Vor diesem Hintergrund ermittelte die deutsche FinVerw den Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 EStG nach Veräußerungspreis und Stammkapital (und nicht etwa nach Abzug des – hohen – niederländischen Besteuerungswerts).

Der BFH bestätigt diese Auffassung der FinVerw: Mit § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG werde in den Fällen des Zuzugs eines Anteilsinhabers sichergestellt, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung von steuerverstrickten Anteilen nicht die ursprünglichen Anschaffungskosten, sondern der Wert, den der Wegzugsstaat einer § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsbesteuerung unterworfen hat, berücksichtigt wird (sog. Wertverknüpfung). Im Streitfall habe nun aber der bis zum



Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstandene Wertzuwachs der Beteiligung in den Niederlanden gerade nicht einer vergleichbaren Steuer unterlegen.

Denn die Tatbestandsvoraussetzung "einer [...] Steuer unterlegen" sei so zu verstehen, dass zumindest ein Steuerbescheid des Wegzugsstaats mit Berechnung und Festsetzung der Steuer ergangen sein müsse – daran fehle es im Streitfall.

**Hinweis:**

Im Übrigen ist anzuraten, den Wert bei Zuzug und dessen steuerliche Erfassung im ausländischen Staat sorgfältig zu dokumentieren, da dies bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung von Bedeutung ist.

### **34 VGA: Vereinbarung eines Zeitwertkontos beim Gesellschafter-Geschäftsführer**

Mit nicht rechtskräftigem Urteil hat das Hessische FG in Fortführung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Vereinbarung eines Zeitwertkontos beim Gesellschafter-Geschäftsführer entschieden, dass eine Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten, mit der durch einen laufenden Gehaltsverzicht zukünftig nach Zeit bemessene Freizeit – in Form einer späteren zeitlichen Freistellung – erkauft wird, mit dem Aufgabenbild und insbesondere der Organstellung eines Geschäftsführers nicht vereinbar ist. Daher seien die auf dem Zeitwertkonto eingezahlten Beträge bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA zu qualifizieren.

Eine vGA liege aber dann nicht vor, wenn die Verwendung des Wertguthabens für den Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine Vorruhestandsphase beschränkt ist und dieser bei Eintritt in den Vorruhestand als Organ der Gesellschaft ausscheidet. Bei wirtschaftlicher Betrachtung handele es sich nämlich in einem solchen Fall um eine Entgeltumwandlung, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer über sein eigenes (künftiges) Vermögen disponiere, indem er bereits erdiente Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklege.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH ihren Arbeitnehmern einschließlich des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers die Möglichkeit der freiwilligen Teilnahme an einem Zeitwertkontenmodell eingeräumt. Nach diesem Modell wird ein Gehaltsanteil auf ein für den Arbeitnehmer eingerichtetes und auf den Namen der GmbH geführtes Investmentkonto abgeführt, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes oder einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses dienen soll. Für Gesellschafter-Geschäftsführer wurde dieses Modell hinsichtlich der Verwendung des Wertguthabens auf die Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestandes eingeschränkt. Gleichzeitig wurde für den Fall der Inanspruchnahme der Wertguthabenvereinbarung zur Finanzierung des Vorruhestandes durch den Gesellschafter-Geschäftsführer bereits die Verpflichtung ausgesprochen, diesen von seinen Pflichten als Geschäftsführer zu entbinden.

Nach den Ausführungen des FG habe der BFH zwar entschieden, dass eine Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten, mit der durch laufenden Gehaltsverzicht Freizeit erkauft wird, mit dem Aufgabenbild und insbesondere der Organstellung eines Geschäftsführers nicht vereinbar sei. Auf Grund seiner Allzuständigkeit und Gesamtverantwortung für das Unternehmen wäre eine derartige Vereinbarung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters mit einem Fremdgeschäftsführer nicht vereinbart worden. Die für die Erhöhung des Wertguthabens auf den Zeitwertkonto einkommensmindernd berücksichtigten Aufwendungen seien somit als vGA zu qualifizieren.

Eine solche Vereinbarung liege jedoch gerade nicht vor. Vielmehr handele es sich im Streitfall lediglich um eine Entgeltumwandlung, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer über sein eigenes (künftiges) Vermögen disponiere, indem er bereits erdiente Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt, sich also durch den Verzicht auf die Auszahlung des ihm ohnehin zustehenden Arbeitslohnes und dessen Einzahlung auf ein Investmentkonto selbst eine Altersversorgung finanziere.

**Hinweis:**

Nach herrschender Auffassung im Fachschrifttum – wie auch nach Auffassung des BFH – disponiert der Arbeitnehmer bei einer durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung ausschließlich über sein eigenes Vermögen, indem er Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt, sodass auch keine Veranlassung besteht, die Entgeltumwandlung am Maßstab der Erdienbarkeit zu überprüfen; dies gilt für jede Form der durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung. Kritisch zu sehen sind in der Praxis allerdings sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld einer solchen Entgeltumwandlung sowie die Vollumwandlung des Barlohns mit der Folge einer sog. "Nur-Pension", d. h. es sollte zumindest darauf geachtet werden, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer genügend hohe Aktivbezüge verbleiben, mit denen er seine laufenden Lebenshaltungskosten bestreiten kann.

**35 VGA nach Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer: Bei Entgeltumwandlungen sind die Kriterien der Erdienbarkeit und Probezeit nicht relevant**

Mit einem nicht rechtskräftigen Urteil hat sich das FG Düsseldorf mit der Frage befasst, ob eine durch Entgeltumwandlung finanzierte Versorgungszusage an einen Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, wenn die Kriterien der Erdienbarkeit und Probezeit nicht erfüllt sind.

Diese Frage ist vor dem Hintergrund der von Rechtsprechung und FinVerw erarbeiteten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer zu sehen. So müssen u. a. nach den Grundsätzen der sog. Erdienbarkeit mindestens zehn Jahre zwischen der Zusageerteilung und dem Eintritt des Ruhestands bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern liegen. Bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern müssen drei Jahre zwischen der Zusageerteilung und dem Pensionsbeginn liegen, wenn der Beginn der Betriebszugehörigkeit mindestens zwölf Jahre zurückliegt. Als Probezeit sollte zwischen Beginn der Betriebszugehörigkeit und Erteilung der Versorgungszusage (personenbezogen) ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren liegen. Bei neu gegründeten Kapitalgesellschaften, bei denen die künftige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft noch nicht zuverlässig abzuschätzen ist, ist zudem eine Zusageerteilung frühestens fünf Jahre nach Unternehmensgründung möglich.

Im Streitfall hatte eine GmbH ihrem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer, dem ein monatliches Bruttogehalt i. v. H. 6 250 € zustand, unmittelbar nach ihrer Gründung und ohne Probezeit eine Pensionszusage erteilt, die durch eine monatliche Gehaltsumwandlung i. v. H. 4 200 € finanziert werden sollte. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte im Zeitpunkt der Zusage bereits das 60. Lebensjahr vollendet. Das FA nahm wegen der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung eine vGA an, da die Pension nicht mehr verdient werden könne.

Für diesen konkreten Fall war das FG in Bezug auf die zu prüfenden Kriterien Erdienbarkeit und Probezeit der Auffassung, dass diese bei einer durch Entgeltumwandlung finanzierten Versorgungszusage unbeachtlich seien, weil die Gesellschaft die finanziellen Folgen der Versorgungszusage nicht zu tragen habe. Denn insoweit würden ja nur bestehende Gehaltsansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers in eine Anwartschaft auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung umgewandelt. Daher sei es auch nicht zu beanstanden, wenn die GmbH bereits die Pensionszusage unmittelbar nach ihrer Gründung erteile.

**36 Freigebige Zuwendung zwischen den Gesellschaftern einer Personengesellschaft bei vGA an die Personengesellschaft**

Mit einem vorläufig nicht rechtskräftigen Urteil hat sich das FG Rheinland-Pfalz mit der Frage der freigebigen Zuwendung zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft bei vGA an die Personengesellschaft befasst. Dabei hat das FG entschieden,

- dass die Gewinnausschüttung einer GmbH, deren Anteile im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft als Gesellschafterin gehalten werden, ertragsteuerlich ausschließlich dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zusteht.

- Sollte die Auszahlung des Gewinnbetrags im Einvernehmen aller Gesellschafter direkt an einen Gesellschafter erfolgen, so sei dieser Vorgang nicht im Sonderbetriebsvermögen dieses Gesellschafters, sondern im Gesamthandsvermögen zu erfassen.
- Fließe der Ausschüttungsbetrag im Einvernehmen aller Gesellschafter allein einem Gesellschafter persönlich zu, so stelle dies jeweils eine freigebige Zuwendung jedes einzelnen Gesellschafters i. S. d. § 7 ErbStG an den Bezieher des Ausschüttungsbetrags in der Höhe dar, die dem Anteil des zuwendenden Gesellschafters am Gesamthandsvermögen entspricht. Darin liege keine verfassungswidrige Doppelbelastung desselben Vorgangs mit Einkommen- und Schenkungsteuer.

Im konkreten Streitfall waren – verkürzt dargestellt – der Stpfl., seine Ehefrau und seine Eltern an einer KG beteiligt; die Kapitalbeteiligung des Stpfl. betrug 48 %. Die KG hielt im gesamten Jahr 2004 eine 100 %-Beteiligung an der F GmbH. Unternehmensgegenstand der F GmbH war u. a. der Handel mit Maschinen. Alleiniger Geschäftsführer der F GmbH war im Jahr 2004 der Vater des Stpfl. Im Jahr 2004 erwarb diese F GmbH von einem Maschinenhersteller eine hochpreisige Maschine, wobei der Vater des Stpfl. im Rahmen dieses Erwerbs "Schmiergeld" bzw. eine "Rückvergütung" durch eine zur Firmengruppe des Maschinenherstellers gehörende Gesellschaft in Gestalt der Zahlung auf ein Bankkonto in der Schweiz erhielt (ohne diesen Vorgang der F GmbH anzuzeigen). In 2013 verstarb der Vater des Stpfl., er wurde durch seine Frau (die Mutter des Stpfl.) beerbt.

Diese zeigte in 2014 mit zwei Selbstanzeigeschreiben in eigener Sache und als Rechtsnachfolgerin des Verstorbenen eine Zuwendung des Sohnes an den Vater i. v. H. 48 % des "Schmiergelds/Rückvergütung" an, erklärte – neben verschiedenen, gleichgelagerten Fällen – auch eine vGA aus 2004 und wies zudem auf die mögliche Steuerbarkeit der disquotalen Zuweisung zum Verstorbenen nach dem ErbStG hin. In der Folge reichte die Witwe "rein vorsorglich" eine Schenkungsteuererklärung ein, auf deren Basis das FA einen Schenkungsteuerbescheid erließ, gegen den die Witwe Einspruch einlegte. Sie führte u. a. aus, dass bei Vorliegen einer vGA daneben für eine Schenkungsteuerpflicht kein Raum sei. Nach ihrem Tod in 2019 wurde sie vom Stpfl. beerbt, der das Verfahren als Rechtsnachfolger fortführt.

Das FA würdigte den Sachverhalt dahingehend, dass die KG von ihrer Tochtergesellschaft F GmbH eine vGA erhalten habe, die ihr als Alleingesellschafterin zu 100 % zuzurechnen sei. Allerdings sei die vGA den Gesellschaftern sodann inkongruent, d. h. nicht entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilung, sondern allein dem Vater (Kommanditisten) zugerechnet worden. In Höhe des 48 %-Anteils des Stpfl. habe dieser seinem Vater eine unentgeltliche Zuwendung erbracht. Hierbei handele es sich um einen eigenständigen, von der Gewinnausschüttung zu unterscheidenden Vorgang der Vermögensverwendung. Da die Gesellschafter der KG den gesamten Vorgang gekannt und geduldet hatten, seien alle Merkmale einer freigebigen Zuwendung erfüllt.

Das FG hat die gegen den Schenkungsteuerbescheid gerichtete Klage als unbegründet zurückgewiesen: Die vGA sei zunächst dem Gesamthandsvermögen der KG zuzurechnen. Dass die vGA im Einverständnis aller Gesellschafter der KG dann zu 100 % dem (lediglich zu 20 % beteiligten) Vater zustehen sollte, stellte nach (schenkung)steuerlichen Grundsätzen eine anteilige unentgeltliche Zuwendung jedes Mitgesellschafters in der Höhe, die seiner jeweiligen Beteiligung an der KG entsprach, an diesen dar. Denn wenn sich die Beteiligung im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinde, erhöhe eine vGA den von der Gesamthand erzielten Gewinn aus Gewerbebetrieb und stelle keine Sonderbetriebseinnahmen der Kommanditisten dar. Eine vGA habe im Streitfall in Form der verhinderten Vermögensmehrung aus der F GmbH vorgelegen, da ein fremder Dritter z. B. die Zahlung der verfahrensgegenständlichen Kick-Back-Zahlung ("Schmiergeld") für den Einkauf einer Maschine durch die F GmbH direkt an die F GmbH verlangt hätte.

**Hinweis:**

Mit diesem Urteil führt das FG die Rechtsprechung des BFH fort, nach der einerseits bei einer Schenkung an eine Gesamthandschaft nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die einzelnen Gesamthänder als bereichert anzusehen sind und andererseits bei Erwerb "von" einer Gesamthandsgemeinschaft der Bedachte

bereichert und Zuwendender der durch die Zuwendung allein vermögensmäßig entreicherte Gesamthänder ist. Positiv kann dazu vermerkt werden, dass nicht die KG, sondern die anderen Gesellschafter die Schenker sind, was wegen der Steuerklasse bedeutsam ist. Dies gilt wie z. B. im Streitfall auch dann, wenn ein Gesellschafter zum Nachteil der Gesamthandsgemeinschaft eine vGA von einer Tochter-GmbH erhält (vorliegend in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung der GmbH).

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im April 2022

---

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: April 2022