

**Mandanten-Rundschreiben 04/2021**

**Auszahlungszeitraum für steuerfreie Corona-Beihilfen/Corona-Prämien • Abgrenzung von Sachlohn nach der gesetzlichen Neuregelung • Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung • Grundsteuerreform**

Sehr geehrte Damen und Herren,

auf Grund der im September anstehenden Bundestagswahl stehen aktuell eine Vielzahl an Gesetzesvorhaben kurz vor dem Abschluss. In dem vorliegenden Rundschreiben greifen wir insoweit punktuelle Änderungen auf, die kurzfristig von Bedeutung sind. Dies betrifft u.a. die erneute Verlängerung des Auszahlungszeitraums für steuerfreie Corona-Beihilfen/Corona-Prämien. Auch Wohnungsunternehmen erfahren im Gewerbesteuerrecht Erleichterungen, mit denen die strikte Rechtsprechung zur Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung teilweise korrigiert wird.

Daneben ist das Schreiben der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von Sachlohn nach der gesetzlichen Neuregelung hervorzuheben. Insbesondere bei Gutscheinmodellen als Zusatzentlohnung für Arbeitnehmer hat dies in der Praxis sehr große Bedeutung.

### **Für alle Steuerpflichtigen**

- 1 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen oder außergewöhnliche Belastung
- 2 Schädliche Verwendung von Altersvorsorgevermögen auf Grund eines Fehlers des Anbieters

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

- 3 Auszahlungszeitraum für steuerfreie Corona-Beihilfen/Corona-Prämien abermals verlängert
- 4 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.7.2021
- 5 Pfändungsfreigrenzen steigen zum 1.7.2021
- 6 Zeitgrenze für kurzfristige Beschäftigungen verlängert
- 7 Abgrenzung von Sachlohn nach der gesetzlichen Neuregelung – Gutscheinmodelle
- 8 Werbungskostenabzug für Fahrtkosten bei Dienstreisen
- 9 Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung nach neuem Reisekostenrecht

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

- 10 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe: Nachweis der fast ausschließlich betrieblichen Nutzung eines Pkw
- 11 Abschreibung von Ladeinfrastruktur für E-Mobilität
- 12 Ehegattenarbeitsverhältnis: Barlohnumwandlung zu Gunsten einer rückgedeckten Unterstützungskasse grundsätzlich anzuerkennen
- 13 Erweiterte Grundstücks Kürzung: Gesetzliche Erleichterungen für Stromlieferungen und sonstige Nebeneinkünfte aus Mietverhältnissen
- 14 Geringfügige Mängel der Kassenführung berechtigen nicht zu Hinzuschätzungen
- 15 Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen

### **Für Personengesellschaften**

- 16 Quotale Auflösung von Wertkorrekturposten in Ergänzungsbilanz bei Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

- 17 Nutzungsentschädigung auf Grund eines widerrufenen Darlehensvertrags
- 18 Zuflusszeitpunkt bei Bonuszinsen eines Bausparvertrags

### **Für Hauseigentümer**

- 19 Abzug des beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen
- 20 Verbilligte Wohnungsvermietung: ggf. eingeschränkter Werbungskostenabzug
- 21 Grundsteuer-Reform – Ländermodelle

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

- 22 Organschaft und atypisch stille Beteiligung
- 23 FinVerw zur Auflösung einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 EStG
- 24 GmbH & Co. KG: Angemessene Vergütung einer Komplementär-GmbH für die Übernahme des Haftungsrisikos
- 25 Vorliegen von vGA bei Rentenzahlung und Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer
- 26 Keine Auswirkungen auf das Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafters einer GmbH durch deren rückwirkende Verschmelzung auf den Alleingesellschafter

## **Für alle Steuerpflichtigen**

### **1 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen oder außergewöhnliche Belastung**

Haushaltsnahe Dienstleistungen, für die eine Steuerermäßigung gewährt werden kann, erfüllen unter Umständen auch die Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen. So z.B. Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Heimunterbringung. In diesen Fällen ist das Rangverhältnis beider Vorschriften zu prüfen, denn die Steuerermäßigung für haushaltsnahe

Dienstleistungen ist sachlich und betragsmäßig begrenzt; andererseits wirken sich außergewöhnliche Belastungen nur insoweit aus, als die im Gesetz vorgegebene zumutbare Belastung überschritten ist. Hierzu hat nun der BFH mit Urteil vom 16.12.2020 (Aktenzeichen VI R 46/18) Folgendes entschieden:

- Die Steuerermäßigung ist auch für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen zu gewähren, die dem Grunde nach zwar als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wegen der zumutbaren Belastung aber nicht als solche berücksichtigt worden sind.
- In der Haushaltsersparnis, die bei der Ermittlung der abziehbaren außergewöhnlichen Belastungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung zu berücksichtigen ist, sind keine Aufwendungen enthalten, die eine Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen rechtfertigen.

Der Streitfall stellte sich wie folgt dar:

- Streitig war die Frage, ob im Fall einer krankheitsbedingten Heimunterbringung in Bezug auf die Haushaltsersparnis eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen zu gewähren ist. Vor und während des Klageverfahrens legte die 1929 geborene Stpf. Atteste vor, wonach sie auf Grund diverser Krankheiten derart in ihrer Alltagskompetenz eingeschränkt sei, dass ein Verbleib in der eigenen Wohnung trotz privater Hilfe zur Pflege und Haushaltsführung nicht mehr möglich war. Der Umzug in das Pflegeheim habe letztlich zu einer erheblichen Erleichterung der Situation der Stpf. geführt.
- In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Stpf. die Aufwendungen für die Seniorenresidenz unter Ansatz einer Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastung geltend. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nicht an. Die Stpf. sei nicht krankheits-, sondern altersbedingt in der Seniorenresidenz untergebracht. Das Finanzamt ermäßigte jedoch die Einkommensteuer der Stpf. um die von der Seniorenresidenz bescheinigten haushaltsnahen Dienstleistungen.

Der BFH stellt nun **folgende Grundsätze** heraus:

- Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen kann nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind. Hierdurch soll eine Doppelbegünstigung vermieden werden.
- Aufwendungen, die durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, können mittels der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden. Die FinVerw geht hierbei zu Gunsten der Stpf. typisierend davon aus, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt.
- Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen kann nicht für den Teil der anerkannten Unterbringungskosten geltend gemacht werden, der als Haushaltsersparnis nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden kann. Zwar handelt es sich insoweit nicht um außergewöhnliche Belastungen, so dass eine Berücksichtigung nicht am Verbot der Doppelberücksichtigung scheitert. Eine Steuerermäßigung setzt allerdings voraus, dass in dem Betrag (hier in der Haushaltsersparnis) überhaupt Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen enthalten sind. Dies kann in Bezug auf die Haushaltsersparnis nicht typisierend unterstellt werden. Die Haushaltsersparnis entspricht der Höhe nach vielmehr den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten.

**Hinweis:**

Für den Einzelfall sind die ansetzbaren Kosten und die Gründe für den Ansatz also sorgfältig nachzuweisen und die verschiedenen steuerlichen Ansatzgründe zu unterscheiden.

## **2 Schädliche Verwendung von Altersvorsorgevermögen auf Grund eines Fehlers des Anbieters**

Steuerlich geförderte Altersversorgungsverträge unterliegen engen gesetzlichen Bindungen. Wird hiergegen hinsichtlich der Verwendung der angesparten Gelder verstoßen, so droht eine Rückzahlungsverpflichtung der gewährten Zulagen. Insofern hat der BFH nun mit Urteil vom 16.12.2020 (Az. X R 21/19) bestätigt, dass eine förderschädliche Verwendung auch dann vorliegt, wenn der Anbieter irrtümlich eine förderschädliche Verwendung veranlasst hat. Eine zulagenschädliche Verwendung kann auch nicht rückgängig gemacht werden.

Der Urteilsfall stellte sich – vereinfacht dargestellt – wie folgt dar: Die Stpfl. hatte bei der B-AG (Anbieterin) einen Altersvorsorgevertrag abgeschlossen, der im Juni 2017 ein Guthaben von ca. 25 000 € auswies. Die Stpfl. hatte zum Erwerb eines selbstgenutzten Eigenheimes ein Darlehen bei einer Bank aufgenommen. Anfang Juni 2017 beantragte sie bei der Zentralen Zulagenstelle für Altersvermögen die Gestattung der wohnungswirtschaftlichen Verwendung des Guthabens durch Auszahlung auf ihr Darlehenskonto bei der Bank. Noch bevor die Zentrale Zulagenstelle gegenüber der Stpfl. die wohnungswirtschaftliche Verwendung bewilligen konnte und der Anbieterin durch entsprechende Mitteilung die Auszahlung gestattet war, hatte die Anbieterin auf Grund eines Fehlers das Guthaben ohne deren Wissen auf das Darlehenskonto der Stpfl. überwiesen.

Dies sah die Zentrale Zulagenstelle als „schädliche Verwendung“ an. Sie lehnte den Antrag auf die Gestattung der wohnungswirtschaftlichen Verwendung des geförderten Altersvorsorgevermögens ab und erließ einen Bescheid über die Festsetzung der Rückzahlung der gewährten Zuschüsse.

Die Stpfl. hatte Anfang Juli 2017 den ausgezahlten Betrag wieder auf den Vertrag bei der Anbieterin eingezahlt. Sie begehrt die Gestattung der wohnungswirtschaftlichen Verwendung und die Aufhebung des Rückforderungsbescheides. Dies wurde abgelehnt, was der BFH nun bestätigte.

Das Gericht stellte fest, dass vorliegend die Voraussetzungen für eine förderunschädliche Auszahlung nicht vorlagen. Die Auszahlung auf das Darlehenskonto der Stpfl. stelle insbesondere keine wohnungswirtschaftliche Verwendung dar. Die gesetzlichen Vorgaben sehen u.a. vor, dass die Anbieter von Altersvorsorgeverträgen den Altersvorsorge-Eigenheimbetrag erst auszahlen dürfen, sobald sie die entsprechende Mitteilung durch die Zentrale Zulagenstelle erhalten haben. Insoweit sei eine objektive Betrachtung geboten. Die schädliche Verwendung konnte nicht durch eine Rückführung des ausgezahlten Vermögens auf den zertifizierten Altersvorsorgevertrag rückgängig gemacht werden. Eine solche erneute Einzahlung auf den Bausparvertrag der Anbieterin ist gesetzlich nicht vorgesehen und kann deshalb die schädliche Verwendung nicht entfallen lassen.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass die Verwendung von Guthaben eines steuerlich geförderten Altersversorgungsvertrages sehr sorgsam erfolgen muss. Sehr sorgfältig ist zu prüfen, ob die geplante Verwendung förderunschädlich ist.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 3 **Auszahlungszeitraum für steuerfreie Corona-Beihilfen/Corona-Prämien abermals verlängert**

Der Zeitraum für die Zuwendung steuerfreier Corona-Sonderzahlungen von insgesamt maximal 1 500 € wird nun ein weiteres Mal **bis zum 31.3.2022** verlängert. Damit reagiert der Gesetzgeber auf den Umstand, dass sich die Auszahlung vielfach verzögert.

Der Steuerfreibetrag von max. 1 500 € bleibt hingegen unverändert. Lediglich der Zeitraum für die Gewährung des Betrages wird gestreckt – ggf. auch in mehreren Teilraten bis zu insgesamt 1 500 €.

**Handlungsempfehlung:**

Soweit der Freibetrag noch nicht ausgeschöpft wurde, sollten Überlegungen angestellt werden, ob dieses Instrument genutzt werden kann, um den Arbeitnehmern steuer- und sozialversicherungsfrei eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zukommen zu lassen.

### 4 **Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.7.2021**

Zum 1.7.2021 steigt der gesetzliche Mindestlohn auf **9,60 € je Stunde** (aktuell: 9,50 €). Die nächste Anpassung erfolgt dann zum 1.1.2022 auf 9,82 € je Stunde.

**Handlungsempfehlung:**

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 9,50 € und 9,60 € je Stunde liegt, sind zum 1.7.2021 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

Daneben ist zu beachten, dass es etliche **Branchen-Mindestlöhne** gibt. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemeinverbindlich erklärt. Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche – auch für die, die nicht tarifgebunden sind.

## 5 Pfändungsfreigrenzen steigen zum 1.7.2021

Um verschuldeten Menschen das Existenzminimum zu sichern, hat der Gesetzgeber sogenannte Pfändungsfreigrenzen festgelegt. Dieser Teil des Einkommens darf nicht gepfändet werden. Die Höhe der Pfändungsfreigrenze richtet sich nach dem bereinigten Nettoeinkommen des Schuldners sowie dessen bestehenden Unterhaltspflichten. Die gesetzlichen Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen werden alle zwei Jahre jeweils zum 1. Juli an die Entwicklung des steuerlichen Freibetrags für das Existenzminimum angepasst. Die nächste Anpassung erfolgt zum 1.7.2021.

Ab dem 1.7.2021 gelten folgende Werte:

	monatlich	wöchentlich	täglich
Pfändungsgrenzen für Arbeitseinkommen	1 252,64 €	288,28 €	57,66 €
bei Unterhaltspflicht an den Ehegatten, früheren Ehegatten, Verwandten oder Elternteil zusätzlich ... für die erste Person	471,44 €	108,50 €	21,70 €
... für die zweite bis fünfte Person zusätzlich je	262,65 €	60,45 €	12,09 €
bei der Berechnung des unpfändbaren Betrages bleiben unberücksichtigt	3 840,08 €	883,74 €	176,75 €

### Hinweis:

Die geltenden Pfändungsfreibeträge können im Übrigen der dem Gesetz beigelegten Pfändungstabelle entnommen werden. Ab dem 1.7.2021 verbleibt in Fällen der Lohnpfändung ein höheres Einkommen.

## 6 Zeitgrenze für kurzfristige Beschäftigungen verlängert

Auch in diesem Jahr gilt von März bis Oktober 2021 eine längere Zeitgrenze für kurzfristige Beschäftigungen von vier statt drei Monaten bzw. 102 statt 70 Arbeitstagen. Hiermit soll vor allem der Aufenthalt von Saisonarbeitern erleichtert werden; dies ist aber nicht auf die Landwirtschaft beschränkt.

Das Gesetz wurde am 22.4.2021 im Bundestag verabschiedet und gilt rückwirkend für geringfügige Beschäftigungen ab dem 1.3.2021. Die Ausweitung der Zeitgrenzen gilt nicht für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits vor der Veröffentlichung des Gesetzes (voraussichtlich im Laufe des Mai) begonnen wurden und nicht kurzfristig sind.

### Hinweis:

Wesentliches Merkmal einer kurzfristigen Beschäftigung ist, dass sie nach ihrer Eigenart zeitlich begrenzt ist oder von Anfang an befristet sein muss. Die Höhe des Verdiensts ist dabei unerheblich. Die Geringfügigkeitsgrenze von 450 € gilt bei einer kurzfristigen Beschäftigung nicht. Eine kurzfristige Beschäftigung ist sozialversicherungsfrei. Für Arbeitgeber fallen auch keine Pauschalbeiträge an. Eine kurzfristige Beschäftigung darf nicht berufsmäßig ausgeübt werden.

## 7 Abgrenzung von Sachlohn nach der gesetzlichen Neuregelung – Gutscheinmodelle

Sachlohn ist durch die sog. 44 €-Freigrenze begünstigt und kann zudem, soweit nicht unter die Freigrenze fallend, vom Arbeitgeber pauschal versteuert werden. Hierdurch ergeben sich steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vorteile gegenüber Barlohn. Daher hat die Abgrenzung zwischen Sachlohn und Barlohn große Bedeutung. Dies gilt nicht zuletzt für Modelle zur lohnsteuerlichen Optimierung von Benefits an die Mitarbeiter. Insoweit hat die erstmalige gesetzliche Definition von Sachlohn zum 1.1.2020 zu Verunsicherung geführt. Betroffen waren insbesondere Gutscheinmodelle von Marketplace-Anbietern wie Amazon und Geldkarten. Die FinVerw nimmt nun mit dem Schreiben des BMF vom 13.4.2021 (Az. IV C 5 – S

2334/19/10007 :002) zu der gesetzlichen Neuregelung Stellung. Diese Stellungnahme der FinVerw hat für die lohnsteuerliche Praxis sehr große Bedeutung.

**Umsetzung der gesetzlichen Neuregelung ab 1.1.2022:**

- Ab dem 1.1.2022 müssen Gutscheine und Geldkarten die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 **Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz (ZAG)** zwingend erfüllen, um von den steuerlichen Begünstigungen zu profitieren. Hintergrund ist die gesetzliche Festschreibung des Begriffs des Sachbezugs:
  - Einerseits wurde gesetzlich festgeschrieben, dass **zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen**, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, grundsätzlich keine Sachbezüge, sondern Geldleistungen sind.
  - Andererseits gilt, dass bestimmte **zweckgebundene Gutscheine** (einschließlich entsprechender Gutscheinkarten, digitaler Gutscheine, Gutscheincodes oder Gutscheinapplikationen/-Apps) oder entsprechende Geldkarten (einschließlich Wertguthabenkarten in Form von Prepaid-Karten) als Sachbezug eingestuft werden. Voraussetzung ist, dass die Gutscheine oder Geldkarten ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei dem Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen und zudem ab dem 1.1.2022 die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen.

**Hinweis:**

Die 44 €-Freigrenze (ab dem 1.1.2022: 50 €-Freigrenze) ist bei Gutscheinen und Geldkarten nur dann anwendbar, wenn sie **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden. Der steuerliche Vorteil ist damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsverzicht oder -umwandlungen ausgeschlossen.

- Die FinVerw hat in dem BMF-Schreiben ausführlich anhand von **Positiv- und Negativ-Beispielen** dargelegt, welche Gestaltungen aus ihrer Sicht die Anforderungen an eine Qualifizierung als Sachbezug erfüllen – und in welchen Fällen zukünftig von Barlohn auszugehen ist.

Als steuerlich begünstigter Sachbezug gelten	Als Barlohn, und damit als steuer- und sozialversicherungspflichtig, sieht die FinVerw insbesondere folgende Gestaltungen an
Die Gewährung von Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherungsschutz bei Abschluss einer Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitgeber.	Eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer bei Abschluss einer Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitnehmer, wenn die Zahlung des Arbeitgebers mit der Auflage verbunden ist, dass der Arbeitnehmer mit einem vom Arbeitgeber benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.
Die Gewährung von Unfallversicherungsschutz, soweit bei Abschluss einer freiwilligen Unfallversicherung durch den Arbeitgeber der Arbeitnehmer den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann, sofern die Beiträge nicht pauschal besteuert werden.	Eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer anstelle der geschuldeten Ware oder Dienstleistung (zweckgebundene Geldleistungen und nachträgliche Kostenerstattungen).
Die Gewährung von Papier-Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks) und arbeitstäglichen Zuschüssen zu Mahlzeiten (sog. digitale Essenmarken).	Ab dem 1.1.2022 die Gewährung von Gutscheinen oder Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG <u>nicht</u> erfüllen: Geldsurrogate, wie insbesondere die Gewährung von Geldkarten oder Wertguthabenkarten in Form von Prepaid-Kreditkarten mit überregionaler Akzeptanz ohne Einschränkungen hinsichtlich der Produktpalette, die im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können.
Gutscheine oder Geldkarten, die berechtigen, Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette zu beziehen.	Gutscheine oder Geldkarten, die nicht auf den Bezug von Waren oder Dienstleistungen eingeschränkt sind.
Gutscheine oder Geldkarten, die berechtigen, ausschließlich Waren oder Dienstleistungen auf Grund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emittent und Akzeptanzstellen bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen im Inland zu beziehen. Die FinVerw nimmt hierzu mit verschiedenen Beispielen zu der	

Frage Stellung, wann ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen vorliegt.	
Gutscheine oder Geldkarten, die nur berechtigen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette zu beziehen. Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen und den Bezug im Inland kommt es hier nicht an.	
Gutscheine oder Geldkarten in Form einer sogenannten Zweckkarte, dazu zählen beispielsweise Essenmarken, Essensgutscheine oder Gesundheitsmaßnahmen.	

– Zu den steuerlich **als Sachlohn eingestuften Gutscheinen** werden von der FinVerw diverse Beispielsfälle genannt, die in der Praxis hilfreich für die Abgrenzung sind:

Als Sachlohn eingestufte Gutscheine	Beispiele
Gutscheine oder Geldkarten, die berechtigen, ausschließlich <b>Waren oder Dienstleistungen auf Grund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emittent und Akzeptanzstellen bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen</b> im Inland zu beziehen.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• wiederaufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel,</li> <li>• shop-in-shop-Lösungen mit Hauskarte,</li> <li>• Tankgutscheine oder -karten eines einzelnen Tankstellenbetreibers zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in seiner Tankstelle,</li> <li>• von einer bestimmten Tankstellenkette (einem bestimmten Aussteller) ausgegebene Tankgutscheine oder -karten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in den einzelnen Tankstellen mit einheitlichem Marktauftritt (z.B. ein Symbol, eine Marke, ein Logo); die Art des Betriebs (z.B. eigene Geschäfte, im Genossenschafts- oder Konzernverbund, über Agenturen oder Franchisenehmer) ist unerheblich,</li> <li>• ein vom Arbeitgeber selbst ausgestellter Gutschein (z.B. Tankgutschein, hierzu zählt auch eine Berechtigung zum Tanken), wenn die Akzeptanzstellen (z.B. Tankstelle oder Tankstellenkette) auf Grund des Akzeptanzvertrags (z.B. Rahmenvertrag) unmittelbar mit dem Arbeitgeber abrechnen,</li> <li>• Karten eines Online-Händlers, die nur zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen aus seiner eigenen Produktpalette (Verkauf und Versand durch den Online-Händler) berechtigen, nicht jedoch, wenn sie auch für Produkte von Fremdanbietern (z.B. Marketplace) einlösbar sind,</li> <li>• Centergutscheine oder Kundenkarten von Shopping-Centern, Malls und Outlet-Villages,</li> <li>• „City-Cards“, Stadtgutscheine</li> </ul>
Gutscheine oder Geldkarten, die nur berechtigen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer <b>sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette</b> zu beziehen. Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen und den Bezug im Inland kommt es hier nicht an.	<p>Gutscheine oder Geldkarten begrenzt auf</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• den Personennah- und Fernverkehr (z.B. für Fahrberechtigungen, Zugrestaurant, Park &amp; Ride-Parkgelegenheiten) einschließlich bestimmter Mobilitätsdienstleistungen (z.B. die Nutzung von (Elektro-)Fahrrädern, Car-Sharing, E-Scootern),</li> <li>• Kraftstoff, Ladestrom etc. („Alles, was das Auto bewegt“),</li> <li>• Fitnessleistungen (z.B. für den Besuch der Trainingsstätten und zum Bezug der dort angebotenen Waren oder Dienstleistungen),</li> <li>• Streamingdienste für Film und Musik,</li> <li>• Zeitungen und Zeitschriften, einschließlich Downloads,</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bücher, auch als Hörbücher oder Dateien, einschließlich Downloads,</li> <li>• die Behandlung der Person in Form von Hautpflege, Makeup, Frisur und dergleichen (sog. Beautykarten),</li> <li>• Bekleidung inkl. Schuhe nebst Accessoires wie z.B. Taschen, Schmuck, Kosmetika, Düfte (sog. Waren, die der Erscheinung einer Person dienen)</li> </ul>
Gutscheine oder Geldkarten, unabhängig von einer Betragsangabe, die nur berechtigen, auf Grund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emittent und Akzeptanzstellen Waren oder Dienstleistungen ausschließlich für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke im Inland zu beziehen ( <b>Zweckkarte</b> ); auf die Anzahl der Akzeptanzstellen kommt es nicht an.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung, Papier-Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks) und arbeitstägl. Zuschüsse zu Mahlzeiten (sog. digitale Essenmarken),</li> <li>• Behandlungskarten für ärztliche Leistungen oder Reha-Maßnahmen,</li> <li>• Karten für betriebliche Gesundheitsmaßnahmen (einschließlich betrieblicher Gesundheitsleistungen des Arbeitgebers)</li> </ul>

- Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die Aussagen zum Eigengutschein des Arbeitgebers und zur Abgrenzung zum sogenannten Auslagenersatz. Dieser liegt nach Auffassung der FinVerw nicht vor, wenn die Waren oder Dienstleistungen für den privaten Gebrauch des Arbeitnehmers bestimmt sind. Eigengutscheine mit nachträglicher Kostenerstattung werden ebenfalls als Barlohn angesehen.

**Hinweis:**

Bei den vom Arbeitgeber getragenen Gebühren für die Bereitstellung (z.B. Setup-Gebühr) und Aufladung von Gutscheinen und Geldkarten handelt es sich nicht um einen zusätzlichen geldwerten Vorteil, sondern um eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen des Arbeitgebers und damit nicht um Arbeitslohn des Arbeitnehmers.

**Nichtbeanstandungsregel für Gutscheine und Geldkarten bis 31.12.2021:**

- Hervorzuheben ist die sogenannte Nichtbeanstandungsregel für Gutscheine und Geldkarten, die **ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen** berechtigen, jedoch die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz (ZAG) nicht erfüllen. Dieser Übergangsregelung scheinen sich auch die Spitzenverbände der GKV für Zwecke der Sozialversicherung anzuschließen.
- Im Ergebnis wird daher weder im Rahmen von Sozialversicherungsprüfungen noch bei Lohnsteuer-Außenprüfungen die steuerfreie oder pauschal besteuerte Überlassung von Gutscheinen und Geldkarten in den Jahren 2020 und 2021 beanstandet werden. Die Nichtbeanstandungsregel gilt jedoch nicht für die gesetzliche Neuregelung im Ganzen. Einschränkungen hinsichtlich des Kostenersatzes sind nicht ausgenommen und werden anhand der neuen Gesetzeslage geprüft werden.

**Handlungsempfehlung:**

Das Schreiben der FinVerw schafft hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen und Geldkarten für die Jahre 2020 und 2021 Rechtssicherheit. Für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2022 ist dagegen zwingend die gesetzliche Neuregelung zu beachten. Insoweit ergeben sich folgende Handlungsempfehlungen:

Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2021	Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2022
Arbeitgeber, die vorsorglich eine Versteuerung und Verbeitragung etwaiger Zuwendungen im Jahr 2020 vorgenommen haben, sollten Erstattungsmöglichkeiten hinsichtlich der abgeführten Steuer- und Sozialversicherungsbeträge prüfen. Zudem sollte die steuerliche Behandlung rückwirkend zum 1.1.2021 korrigiert werden. Arbeitgeber, die im Jahr 2020 an der bisherigen Behandlung bis zum 31.12.2022 festgehalten haben, haben nun Klarheit hinsichtlich etwaiger Haftungsfragen.	Arbeitgeber sollten dringend prüfen, inwieweit bisherige Gutschein-Modelle ab dem 1.1.2022 umzustellen sind. Vielfach wird die gesetzliche Neuregelung dazu führen, dass bekannte Modelle an Attraktivität verlieren und Haftungsrisiken drohen. Dies gilt es ggf. auch mit Arbeitnehmervertretungen zu diskutieren. Durch das BMF-Schreiben ist Handlungsbedarf auch im Hinblick auf Tax-Management-Systeme geboten. Gerade im Bereich der Kostenerstattung werden vielfach Prozesse anzupassen sein.



## 8 Werbungskostenabzug für Fahrtkosten bei Dienstreisen

Bei Dienstreisen, also beruflich veranlassten Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie keine Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind, spielt der Ansatz von Fahrtkosten als Werbungskosten bzw. deren steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber eine große Rolle. Hinsichtlich der Höhe der anzusetzenden Fahrtkosten ist gesetzlich festgelegt, dass diese grds. in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind. Insoweit ist entscheidend, dass das BRKG bei der Reisekostenvergütung zwischen der Gewährung von Fahrt- und Flugkostenerstattung unterscheidet zwischen

1. der Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel gem. § 4 BRKG sowie
2. der Benutzung von Kraftfahrzeugen oder anderen motorbetriebenen Fahrzeugen nach § 5 BRKG.

Bei **Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel, wie Bahn oder S-Bahn** können nur die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden. Nur im zweitgenannten Fall – insbesondere also bei Benutzung des eigenen Kfz – können Pauschalen (bei Benutzung des eigenen Kfz in Höhe von 0,30 € je gefahrenem km) angesetzt werden.

Diese Grundsätze hat nun der BFH mit Urteil vom 11.2.2021 (Az. VI R 50/18) bestätigt. Im Urteilsfall wurden Dienstreisen durchgeführt und hierfür Bahn bzw. S-Bahn genutzt. Die tatsächlich entstandenen Bahnfahrtkosten wurden vom Arbeitgeber erstattet. Als Werbungskosten wurden nun im Rahmen der Einkommensteuererklärung Fahrtkosten berechnet mittels der pauschalen Kilometersätze abzgl. der erstatteten Aufwendungen geltend gemacht. Dies lehnte das Finanzamt ab. Der BFH bestätigt die Vorgehensweise des Finanzamtes.

### Handlungsempfehlung:

Bei Dienstreisen ist also stets aufzuzeichnen, welches Beförderungsmittel der Arbeitnehmer nutzt. Nur dann kann entschieden werden, welche Werbungskosten angesetzt bzw. welche Kosten vom Arbeitgeber lohnsteuerfrei erstattet werden können.

## 9 Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung nach neuem Reisekostenrecht

Der BFH hat eine wichtige Entscheidung für Fälle der Entsendung von Arbeitnehmern in das Ausland gefällt. Nach den Urteilen v. 17.12.2020 (Az. VI R 21/18, VI R 22/18 und VI R 23/18) ist erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung die ortsfeste **betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens**, der der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der Entsendung zugeordnet ist.

Damit kommt in diesen Fällen ein Ansatz von **Fahrt-/Unterkunftskosten** als Werbungskosten nicht in Betracht. Die Vergütungen, die die Stpfl. im Streitfall für die Flüge zwischen den USA und Deutschland und (anteilig) als Wohnkostenzuschuss erhielt, waren hiernach nicht steuerfrei, da sie die als Werbungskosten abziehbaren Beträge überstiegen. Die Stpfl. konnte die Aufwendungen für die Flüge und die (anteiligen) Wohnkosten nicht als Werbungskosten abziehen. Denn sie war in den USA nicht auswärts tätig; vielmehr befand sich ihre erste Tätigkeitsstätte im Streitjahr im Werk der Gastgesellschaft in den USA. Die Zuordnung zum Werk sollte für die gesamte Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses Bestand haben und war somit dauerhaft.

### Hinweis:

Bei der Ermittlung der als Werbungskostenabzug absetzbaren oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattbaren Reisekosten ist also stets zunächst festzustellen, wo sich die erste Tätigkeitsstätte befindet.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### 10 Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe: Nachweis der fast ausschließlich betrieblichen Nutzung eines Pkw

Betriebe, deren Gewinn im Vorjahr die Grenze von 200 000 € nicht überschritten hat, können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewinnmindernd Investitionsabzugsbeträge bilden. Bei erfolgter Investition kann zudem eine Sonderabschreibung vorgenommen werden. Begünstigt sind insoweit nur Investitionen in Wirtschaftsgüter, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Der Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung (mindestens 90 %) ist insbesondere **bei Fahrzeugen zu beachten, die vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden**. Die Sonderabschreibung kann in diesen Fällen nur genutzt werden, wenn der private Nutzungsanteil die Grenze von 10 % der Gesamtnutzung nicht übersteigt. Der betriebliche Nutzungsanteil ist nachzuweisen. Aktuell hat der BFH mit Urteil vom 15.7.2020 (Az. III R 62/19), welches am 1.4.2021 veröffentlicht wurde, klargestellt, dass für diesen Nachweis kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erforderlich ist. Vielmehr können auch andere Beweismittel herangezogen werden. So können die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags bzw. einer Sonderabschreibung auch vorliegen, wenn die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung berechnet wird, die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung aber durch andere Aufzeichnungen belegt werden kann.

#### Handlungsempfehlung:

Der BFH hat keine Aussagen dazu getroffen, welche Beweismittel zum Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung geeignet sind. Im Grundsatz dürften alle Aufzeichnungen geeignet sein, die die betriebliche Nutzung hinreichend präzise belegen. Eine Bindung an die Vorgaben für die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs zur Vermeidung der 1 %-Regelung bei der Bemessung der Sachentnahme besteht jedenfalls ausdrücklich nicht.

### 11 Abschreibung von Ladeinfrastruktur für E-Mobilität

Die FinVerw hat sich zur Bemessung der Abschreibung für die Abnutzung von Ladeinfrastruktur für E-Mobilität geäußert. Danach wird es nicht beanstandet, wenn von den folgenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern ausgegangen wird:

- intelligente Wandladestationen für Elektrofahrzeuge (sog. **Wallbox** bzw. Wall Connector): 6 bis 10 Jahre und
- öffentlich zugängliche Ladeinfrastruktur, wie **Ladesäulen** auf öffentlichen Parkplätzen: 6 bis 10 Jahre.

#### Handlungsempfehlung:

Auch wenn die AfA-Tabellen der FinVerw für den Stpfl. nicht verbindlich sind, bieten diese eine wichtige Orientierungsgröße bei der Bemessung der Abschreibungsdauer.

### 12 Ehegattenarbeitsverhältnis: Barlohnnumwandlung zu Gunsten einer rückgedeckten Unterstützungskasse grundsätzlich anzuerkennen

Der BFH hat sich mit jüngst veröffentlichtem Urteil vom 28.10.2020 (Az. X R 32/18) erneut mit der steuerlichen Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit einem Ehegattenarbeitsverhältnis befassen müssen. Hintergrund ist, dass diese einer besonderen Prüfung unterliegen. Problematisch ist insoweit, dass kein Interessengegensatz wie zwischen fremden Dritten besteht. Vielmehr bedarf es einer am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich durch die Einkunftserzielung veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden. Insbesondere soll verhindert werden, dass Unterhaltszahlungen verdeckt über ein Arbeitsverhältnis abgebildet werden.

Im Urteilsfall lag nun die Besonderheit vor, dass im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Ehegattenarbeitsverhältnisses Gehaltsansprüche der Arbeitnehmer-Ehegattin fast zu 50 % zum Zweck betrieblicher Altersvorsorge in Beiträge für eine rückgedeckte Unterstützungskasse

umgewandelt wurden, damit die Ehefrau eine angemessene Altersversorgung erreichen sollte. Streitig war nun der Betriebsausgabenabzug für die Zuwendungen an die Unterstützungskasse. Hierzu stellt der BFH fest:

- Werden im Rahmen eines Ehegattenarbeitsverhältnisses Gehaltsansprüche des Arbeitnehmers teilweise zum Zweck betrieblicher Altersvorsorge in Beiträge für eine rückgedeckte Unterstützungskasse umgewandelt, ist die Entgeltumwandlung grundsätzlich am Maßstab des Fremdvergleichs zu messen.
- Für die Fremdvergleichsprüfung bei Entgeltumwandlungen ist insbesondere das Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen regelmäßig anzunehmender Angemessenheit und nur ausnahmsweise gegebener Unangemessenheit der Umgestaltung der Entlohnung des Arbeitsverhältnisses zu beachten.
- Eine insoweit unangemessene Umgestaltung des Arbeitsverhältnisses kommt bei sprunghaften Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung, bei einer „Nur-Pension“ oder bei mit Risiko- und Kostensteigerungen für das Unternehmen verbundenen Zusagen in Betracht.
- Im Fall echter nicht unangemessener Barlohnnumwandlungen sind Beiträge für eine rückgedeckte Unterstützungskasse betrieblich veranlasst und ohne Prüfung einer sog. Überversorgung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Dieses Urteil schafft also **für die Praxis Klarheit zu Gunsten solcher Gestaltungen**. Stets ist in einem ersten Schritt zu prüfen bzw. sicherzustellen, dass das Ehegattenarbeitsverhältnis steuerlich anerkannt wird. Dies erfordert, dass folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Der Angehörige wird auf Grund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt,
- er erbringt die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung und
- der Stpfl. erfüllt seinerseits die Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung.

Ist dies gegeben, so ist die (teilweise) Umwandlung des bereits bestehenden Lohnanspruchs zu Gunsten einer Altersversorgung steuerlich regelmäßig anzuerkennen. Problematisch sind aber die Fälle einer sprunghaften Gehaltsanhebung im Vorfeld der Entgeltumwandlung, einer „Nur-Pension“ oder bei mit Risiko- und Kostensteigerungen für das Unternehmen verbundenen Zusagen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dieses Urteil verdeutlicht, dass bei Ehegattenarbeitsverhältnissen mit besonderer Sorgfalt vorgegangen werden sollte. Die Bedingungen für die steuerliche Anerkennung eines solchen Arbeitsverhältnisses sind zu beachten und insbesondere sollten Gehaltsanpassungen stets sorgfältig dokumentiert und begründet werden.

### **13 Erweiterte Grundstücks Kürzung: Gesetzliche Erleichterungen für Stromlieferungen und sonstige Nebeneinkünfte aus Mietverhältnissen**

Die erweiterte Grundstücks Kürzung ist in der Praxis von großer Bedeutung für Immobilienunternehmen, die nur auf Grund der Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen und der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Allerdings wird die gewerbesteuerliche Kürzung nur unter sehr restriktiven Bedingungen gewährt. So ist beispielsweise eine Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen bereits schädlich für die Kürzung. Auch der Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder der Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge ist nach bisherigem Recht schädlich für die erweiterte Grundstücks Kürzung insgesamt.

Insoweit sind nun mit Wirkung ab 2021 Erleichterungen gesetzlich verankert worden. Folgende Tätigkeiten stehen der erweiterten Grundstücks Kürzung nun nicht mehr entgegen (werden aber in die erweiterte Kürzung nicht einbezogen und unterliegen damit der Gewerbesteuer):

- In Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes erzielte **Einnahmen aus der Lieferung von Strom**
  - im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG – insbesondere also aus Photovoltaikanlagen – oder
  - aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder.

Die Einnahmen dürfen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sein. Der Strom aus den Energieerzeugungsanlagen darf dabei nur ins Netz eingespeist oder an die Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert werden. Gewerbliche Einnahmen aus dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks sind nicht begünstigt.

- Nebeneinnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den bisher im Gesetz aufgeführten Tätigkeiten (bspw. in Gestalt der Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen) sind steuerunschädlich, wenn sie im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Damit kann in diesen Grenzen bspw. die **Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen** unschädlich sein.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis müssen aber auch zukünftig sämtliche über die eigentliche Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz hinausgehenden Tätigkeiten identifiziert und bewertet werden. Dies allein schon, weil die Prozentgrenzen (10 % bzw. 5 %) überwacht werden müssen. Bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen sollte zukünftig die Höhe der auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Miete gesondert im Mietvertrag ausgewiesen werden, um mit Blick auf das Einhalten der Prozentgrenze eine entsprechende Dokumentation zu schaffen. Insgesamt müssen solche Fälle steuerlich sehr eng begleitet werden und es muss eine sorgfältige Dokumentation erfolgen.

## **14 Geringfügige Mängel der Kassenführung berechtigen nicht zu Hinzuschätzungen**

Bei bargeldintensiven Betrieben steht die Kassenführung stets unter besonderer Beobachtung der FinVerw. Insbesondere in steuerlichen Außenprüfungen wird bei solchen Betrieben die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung regelmäßig überprüft. In der Praxis sind allerdings die sehr strengen Vorgaben der FinVerw an eine ordnungsgemäße Kassenführung nur schwer vollständig einzuhalten. Daher werden vielfach einzelne Fehler aufgegriffen, manchmal aber auch Unzulänglichkeiten in größerem Umfang festgestellt. Als Reaktion hierauf erfolgen nicht selten Gewinnhinzuschätzungen.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 9.3.2021 (Az. 1 K 3085/17 E,G,U) die Grenzen dieser Praxis aufgezeigt. Entschieden wurde, dass geringfügige Mängel in der Kassenführung eines Imbissbetriebs keine über die konkreten Auswirkungen dieser Mängel hinausgehenden Hinzuschätzungen rechtfertigen.

Der Urteilsfall stellte sich wie folgt dar: Die Stpfl. betrieb einen Imbiss, dessen Gewinn sie durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelte. Die erklärten Gewinne betragen für die Streitjahre jeweils ca. 30 000 €. Zur Erfassung der Bareinnahmen wurde eine elektronische Registrierkasse eingesetzt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung führte der Prüfer zunächst Geldverkehrsrechnungen durch, die lediglich geringfügige Unterdeckungen ergaben. Ferner stellte er fest, dass die Stpfl. während des dreijährigen Prüfungszeitraums an insgesamt fünf Tagen einzelne Barumsätze nicht in der Kasse erfasst hatte. In der Gesamtsumme beliefen sich die nicht enthaltenen Beträge auf knapp 100 €. Darüber hinaus wurden an neun weiteren Tagen Kassenbewegungen um ein bis wenige Tage verspätet in der Kasse verbucht. Nach Auffassung des Prüfers waren die Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß und es bestand eine Schätzungsbefugnis. Hierzu nahm der Prüfer eine Ausbeutekalkulation für einen Teil des Warensortiments der Stpfl. vor und schätzte im Übrigen anhand der amtlichen Rohgewinnaufschlagsätze. Dies führte im Ergebnis in etwa zu einer Verdreifachung der erklärten Gewinne.

Das Finanzgericht hat der hiergegen gerichteten Klage überwiegend stattgegeben. Die vom Betriebsprüfer festgestellten Kassenführungsmängel führten nicht dazu, dass die Aufzeichnungen der Stpfl. insgesamt verworfen werden könnten. Dies ergebe sich zum einen aus der geringen Häufigkeit der Mängel im Verhältnis zu den gesamten Geschäftsvorfällen und zum anderen aus der geringen Gewinnauswirkung von weniger als 100 €. Es bestehe auch aus anderen Gründen kein Anlass, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Stpfl. zu beanstanden. Die von ihr ermittelten Ergebnisse lägen zwar im unteren Bereich der Richtsatzsammlung, somit aber durchgängig innerhalb der amtlichen Richtsätze und die durchgeführten Geldverkehrsrechnungen führten lediglich zu Ergebnissen, die sich im Rahmen üblicher Unschärfen bewegten. Auch die vorgenommene, teilweise unzureichende Ausbeutekalkulation reiche nicht aus, um die sachliche Richtigkeit einer an sich formell ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnung zu erschüttern. Lediglich soweit die gewinnwirksamen

Beanstandungen des Betriebsprüfers reichten, sei das Ergebnis der Kassenführung nicht zu übernehmen.

**Handlungsempfehlung:**

Mit diesem Urteil wird die oftmals sehr weitgehende Handhabung der FinVerw (erneut) eingeschränkt. Dennoch ist dringend anzuraten, dass die Kassenführung sehr sorgfältig unter Beachtung der gesetzlichen Vorgaben erfolgen muss. Es sollte eine entsprechende Systembeschreibung vorliegen und die Umsetzung muss in der Praxis sehr sorgfältig erfolgen. Dies umfasst auch regelmäßige Überprüfungen der Kassenführung und ggf. das Abstellen von erkannten Fehlern.

## 15 Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen

Die FinVerw folgt nun grundsätzlich der Rechtsprechung des BFH, wonach das Legen eines Hauswasseranschlusses auch dann dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen erbracht wird, das das Wasser liefert. Die FinVerw nimmt mit Schreiben vom 4.2.2021 (Az. III C 2 – S 7221/19/10004 :001) zu den verschiedenen, in der Praxis anzutreffenden Fallkonstellationen Stellung. Herauszustellen sind folgende Aussagen:

- Entscheidend für die **Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes** ist allein, dass die Leistung der „Legung des Hauswasseranschlusses“ dient. Unerheblich ist, ob die Leistung durch das Wasserversorgungsunternehmen oder durch einen Bauunternehmer erfolgt.
- **Anschlussbeiträge/Baukostenbeiträge:** Für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist allein entscheidend, ob die Zahlung ein Entgelt für die Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz durch den Wasserversorgungsunternehmer ist. Die Bezeichnung durch die Vertragsparteien bzw. die den Bescheid erlassende Behörde ist dabei unerheblich.
- **Reparatur- und Wartungsleistungen:** Reparatur-, Wartungs- und ähnliche Leistungen an den Hauswasseranschlüssen durch den Wasserversorger oder einen Bauunternehmer unterliegen dem ermäßigten Steuersatz.
- Unverändert bleibt es dabei, dass das „Legen von Hausanschlüssen“ durch das Versorgungsunternehmen eine Bauleistung darstellt, wenn es sich hierbei um eine eigenständige Leistung handelt. Insoweit sind die **Regelungen zur Bauabzugssteuer** und zur **Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger** zu beachten.

**Hinweis:**

Diese Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer auf die anderslautenden bisherigen Anweisungen der FinVerw beruft.

**Handlungsempfehlung:**

Gerade Installateurunternehmen sollten diese Regelungen beachten, da die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % dann zu einer endgültigen Entlastung führt, wenn die Leistung gegenüber Privatpersonen oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern erbracht wird.

## Für Personengesellschaften

### 16 Quotale Auflösung von Wertkorrekturposten in Ergänzungsbilanz bei Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils

Veräußert der Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht den gesamten, aber einen Teil seines Mitunternehmeranteils, sind die in einer für ihn gebildeten Ergänzungsbilanz enthaltenen steuerlichen Korrekturposten quotale zum veräußerten Teilanteil erfolgswirksam aufzulösen. Diese bislang strittige Frage hat der BFH nun mit Urteil vom 3.9.2020 (Az. IV R 29/19) entschieden. Unmaßgeblich ist, dass der Gesellschafter an der Gesellschaft weiter mit einem Teilanteil beteiligt bleibt.

Im Urteilsfall war ein Gesellschafter zu 50 % an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Aus einer Einbringung resultierten negative Ergänzungsbilanzen, da insoweit das übernommene Vermögen in der Gesamthandsbilanz mit dem gemeinen Wert angesetzt wurde, steuerlich aber

die niedrigeren Buchwerte fortgeführt wurden. Der Gesellschafter veräußerte nun in 2011 22/25 seines Gesellschaftsanteils. In der für den Gesellschafter zum 31.12.2011 aufgestellten Ergänzungsbilanz wurden keine Folgerungen aus der Teilanteilsveräußerung gezogen. Im Jahr 2012 veräußerte der Gesellschafter auch den noch verbliebenen Gesellschaftsanteil (3/25 des ursprünglichen Anteils). Das FA war nun der Ansicht, dass in 2011 22/25 der negativen Ergänzungsbilanzwerte gewinnerhöhend aufzulösen seien. Der BFH bestätigt die anteilige Auflösung der Ergänzungsbilanz. Insoweit handele es sich allerdings um einen Veräußerungsgewinn und nicht um einen laufenden Gewinn, so dass dieser in der Regel nicht der Gewerbesteuer unterliegt und ggf. auch bei der Einkommensteuer begünstigt ist.

Entscheidend sei, dass es sich bei den Ansätzen in einer Ergänzungsbilanz um Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens handelt. Dementsprechend sei die Auflösung und Beibehaltung der Korrekturposten von der Beibehaltung des Umfangs der ideellen Beteiligung des Veräußerers an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Im Fall der Teilanteilsveräußerung seien die in einer Ergänzungsbilanz gebildeten Korrekturposten daher quotaal zum veräußerten Teilanteil aufzulösen.

**Hinweis:**

Dieser Aspekt ist somit bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Insoweit ist zu prüfen, ob die steuerliche Begünstigung bei der Einkommensteuer (Steuersatzermäßigung) zur Anwendung kommt, welche allerdings an enge Voraussetzungen geknüpft ist.

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 17 Nutzungsentschädigung auf Grund eines widerrufenen Darlehensvertrags

Dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz lag folgender, in den letzten Jahren nicht seltener Fall zur Prüfung vor: Zur Finanzierung eines Hausgrundstücks nahm der Stpfl. ein Darlehen auf. Nachdem der Stpfl. den Darlehensvertrag wegen fehlerhafter Widerrufsbelehrung widerrufen hatte, wurde der Darlehensvertrag gegen Zahlung der Restvaluta beendet. Hinsichtlich der weiteren Rückabwicklungsansprüche schlossen die beiden Vertragsparteien einen Vergleich, wonach sich die Bank verpflichtete, einen Betrag i.H.v. 11 500 € an den Stpfl. zu zahlen. Zugleich waren sich die Parteien darüber einig, dass mit Abschluss dieser Vereinbarung und der gegenseitigen Erfüllung sämtliche Ansprüche aus dieser Darlehensangelegenheit sowie im Zusammenhang mit dem erklärten Widerruf erledigt sein sollten.

Den Vergleichsbetrag von 11 500 € behandelte die Bank vollumfänglich als steuerpflichtige Kapitalerträge und führte hierfür Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ab. Demgegenüber vertrat der Stpfl. in seiner Steuererklärung die Ansicht, dass der Vergleichsbetrag von 11 500 € nicht als Kapitalerträge zu berücksichtigen sei, da keine Einkünfteerzielungsabsicht gegeben sei.

Das Finanzgericht bestätigt nun aber mit rechtskräftigem Urteil vom 27.1.2021 (Az. 2 K 1590/19), dass es sich bei auf Grund eines widerrufenen Darlehensvertrags gezahlten Nutzungsentschädigungen für bereits geleistete Zahlungen um steuerbare Kapitalerträge handelt. Die steuerliche Behandlung der Bank war damit richtig. Entscheidend ist, dass im Fall des Widerrufs des Darlehens dieses im Grundsatz rückabzuwickeln ist und dann die Bank dem Darlehensnehmer eine Entschädigung für die Kapitalüberlassung durch Zins- und Tilgungsleistungen schuldet. Durch den Nutzungsersatzanspruch wird der Verbraucher (Darlehensnehmer) so gestellt, als habe er eine verzinsliche Wertanlage getätigt. Vorliegend hat die Bank mit dem Vergleichsbetrag i.H.v. 11 500 € (ausschließlich) eine Nutzungsentschädigung geleistet, die insoweit beim Darlehensnehmer zu Kapitaleinkünften führt.

**Hinweis:**

Insoweit ist allerdings die **Rechtsprechung nicht einheitlich**. So hat das FG Baden-Württemberg in dem Urteil vom 8.12.2020 (Az. 8 K 1516/18) einen Kapitalertrag verneint. Insoweit muss in der Praxis der jeweilige Einzelfall geprüft werden.

### 18 Zuflusszeitpunkt bei Bonuszinsen eines Bausparvertrags

Bei Bausparverträgen existieren unterschiedliche Zinsmodelle. Nicht selten werden bei Erfüllung bestimmter Bedingungen Bonuszinsen vereinbart, die dann zu einem festgelegten Zeitpunkt dem Bausparkonto gutgeschrieben werden. In diesen Fällen ist zu klären, in welchem Zeitpunkt diese Bonuszinsen steuerlich zu erfassen sind. Das Niedersächsische Finanzgericht hat nun mit Urteil vom 3.6.2020 (Az. 4 K 242/18) entschieden, dass ein Zufluss im steuerlichen Sinne und damit eine Besteuerung mit Kapitalertragsteuer erst dann erfolgt, wenn die Bonuszinsen dem Bausparguthaben zugeschlagen werden. Der Ausweis der Zinsen auf einem (im Streitfall zu Informationszwecken geführten) Bonuskonto stellt dagegen noch keinen Zuschlag der Zinsen zu dem Bausparkonto dar.

**Hinweis:**

In der Rechtsprechung wurde dies auch bereits anders entschieden. Stets sind die Bedingungen des konkreten Bausparvertrags zu beachten, da insoweit unterschiedliche Regelungen für die Gutschrift von Bonuszinsen zu beobachten sind.

## Für Hauseigentümer

### 19 Abzug des beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen

Erhaltungsaufwendungen sind steuerlich im Grundsatz unmittelbar im Jahr der Zahlung steuermindernd zu berücksichtigen. Bei größeren Erhaltungsmaßnahmen kann dies steuerlich aber ungünstig sein, weil bspw. in diesem Jahr gar keine ausreichend hohen Einkünfte zum Saldieren der Erhaltungsaufwendungen vorhanden sind oder die vollständige Berücksichtigung der Erhaltungsaufwendungen Nachteile beim progressiven Einkommensteuertarif mit sich bringt. Um bei solchen Fällen steuerliche Nachteile abzumildern, ist gesetzlich ausdrücklich geregelt, dass größere Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden des steuerlichen Privatvermögens, die überwiegend Wohnzwecken dienen, der Erhaltungsaufwand auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden dürfen. Diese Verteilung kann der Stpfl. mit der Steuererklärung beantragen.

Strittig war nun, wie in solchen Verteilungsfällen zu verfahren ist, wenn der Stpfl. innerhalb des Verteilungszeitraums verstirbt. Die FinVerw vertritt insoweit eine sehr großzügige Regelung dahingehend, dass wenn das Eigentum an einem Gebäude unentgeltlich auf einen anderen übergeht (also z.B. durch Schenkung oder im Erbfall), der Rechtsnachfolger den noch nicht genutzten Erhaltungsaufwand in dem von seinem Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend machen kann.

Diese Sichtweise hat der BFH nun aber mit Urteil vom 10.11.2020 (Az. IX R 31/19) abgelehnt. Vielmehr sei der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungsjahr des Versterbens als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen, wenn der Stpfl. im Verteilungszeitraum verstirbt.

Die steuerliche Situation sei im Todesfall vergleichbar mit den weiteren im Gesetz genannten Fällen. Hiernach ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen, wenn das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert wird. Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird. Allen diesen Fällen sei gemeinsam, dass eine Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anschließend in der Person des Stpfl. nicht mehr möglich ist.

**Hinweis:**

Wie sich diese Rechtsprechung in der Praxis auswirkt, kann nur für den Einzelfall entschieden werden. Der Abzug beim verstorbenen Stpfl. wirkt sich steuerlich jedenfalls nur dann und insoweit aus, als dieser ausreichend hohe andere positive Einkünfte vorweisen kann. Vielfach dürfte die Verwaltungsregelung in Gestalt des Übergangs des noch nicht genutzten Abzugsbetrags auf die Erben günstigere Wirkungen entfalten.

Die weitere Haltung der FinVerw zu solchen Fällen bleibt abzuwarten.

### 20 Verbilligte Wohnungsvermietung: ggf. eingeschränkter Werbungskostenabzug

Wird eine Wohnung verbilligt vermietet, was insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige vorkommt, so ist zu beachten, dass gesetzlich ggf. der Werbungskostenabzug (also Erhaltungsaufwendungen, Abschreibung, Finanzierungsaufwendungen usw.) eingeschränkt ist. Insoweit ist nach der gesetzlichen Änderung zum 1.1.2021 wie folgt zu unterscheiden:

- **Miethöhe mindestens 66 % der Marktmiete:** Handelt es sich um eine auf Dauer angelegte Wohnungsvermietung, ist in diesem Fall sowohl die Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen als auch der ungekürzte Werbungskostenabzug zu gewähren. Gerade bei Vermietungen an Angehörige eröffnet dies gesicherte Möglichkeiten, auch umfangreiche Werbungskosten geltend zu machen, wie bspw. bei einer hohen Fremdfinanzierung oder umfassenden Renovierungen.
- **Miethöhe weniger als 50 % der Marktmiete:** In diesem Fall ist zwar einerseits die Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen, da dies generell bei einer dauerhaften Nutzungsüberlassung zu Wohnzwecken unterstellt wird, andererseits aber der Werbungskostenabzug anteilig zu kürzen. Das heißt die (tatsächlichen) Mieteinnahmen sind in voller Höhe anzusetzen, die Werbungskosten aber nur in Höhe des Teils steuerlich abziehbar, der dem Verhältnis zwischen tatsächlich vereinbarter Miete und ortsüblicher Miete entspricht.
- **Miethöhe mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der Marktmiete:** In dieser Konstellation ist zwar (anders als bis 2020) der Werbungskostenabzug nicht grundsätzlich zu kürzen, wohl aber die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen. Bei positiver Überschussprognose sind sämtliche Werbungskosten abziehbar. Bei negativer Prognose ist eine Aufteilung vorzunehmen: Die auf den unentgeltlichen Teil der Nutzungsüberlassung entfallenden Werbungskosten sind nicht abziehbar; für den entgeltlichen Teil ist hingegen die Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen. Im Ergebnis ergibt sich bei negativer Einkunftserzielungsprognose dann eine anteilige Kürzung des Werbungskostenabzugs.

Zur Frage der **Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete** hat aktuell der BFH mit Entscheidung vom 22.2.2021 (Az. IX R 7/20) folgende Grundsätze aufgestellt:

- Die ortsübliche Marktmiete ist grundsätzlich auf der Basis des Mietspiegels zu bestimmen.
- Kann ein Mietspiegel nicht zu Grunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann die ortsübliche Marktmiete z.B. mit Hilfe eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen, durch die Auskunft aus einer Mietdatenbank oder unter Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen ermittelt werden; jeder dieser Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.

Im Urteilsfall wurde der Mietzins der an die Tochter des Stpfl. vermieteten Wohnung ausschließlich mit der im gleichen Objekt liegenden identischen Wohnung, die an einen fremden Dritten vermietet wurde, verglichen und es ergab sich eine Entgeltlichkeitsquote von 64,01 %, welche nach damaligem Recht zu einer nur anteiligen Berücksichtigung des Werbungskostenabzugs führte. Der BFH hob nun die auf diesen Grundsätzen beruhende Entscheidung des Finanzgerichts auf und verwies die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Das FG hat die ortsübliche Miete nicht vorrangig mit Hilfe des Mietspiegels ermittelt, sondern mit Hilfe einer Vergleichsmiete für nur eine an einen Fremdmietler im selben Haus vermietete Wohnung. Es ging davon aus, vorrangiger Maßstab für die Ortsüblichkeit könne eine vergleichbare, im selben Haus liegende, fremdvermietete Wohnung sein. Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

#### **Handlungsempfehlung:**

Hervorzuheben ist, dass der BFH an der früher vertretenen Auffassung, der Mietzins aus der Fremdvermietung einer Wohnung im gleichen Haus könne der Marktmietermittlung zu Grunde gelegt werden, ausdrücklich nicht mehr festhält. In der Praxis ist dringend anzuraten, dass eine regelmäßige Überprüfung und Dokumentation der ortsüblichen Marktmiete und ein Vergleich mit der tatsächlich vereinbarten Miete erfolgen soll. Zur Sicherung eines vollständigen Werbungskostenabzugs kann im Einzelfall auch eine Anhebung der vereinbarten Miete sinnvoll sein.

## **21 Grundsteuer-Reform – Ländermodelle**

Mit dem Ende 2019 verkündeten Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts wurde eine bundesweit geltende Regelung zur Ermittlung der für die Bemessung der Grundsteuer maßgeblichen Grundsteuerwerte geschaffen. Danach ist vorgesehen, die im Inland belegenen Grundstücke in einer ersten Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 neu nach dem



Ertragswert- bzw. Sachwertverfahren zu bewerten und auf Basis dieser Werte erfolgt ab dem 1.1.2025 die Festsetzung der zu zahlenden Grundsteuer.

Den Bundesländern wurde aber ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt, eigene, also von der grds. bundeseinheitlichen Regelung abweichende Bewertungen vorzusehen. Hiervon hat bereits Baden-Württemberg Gebrauch gemacht, einige andere Bundesländer haben landesspezifische Regelungen angekündigt bzw. befinden sich damit bereits im Gesetzgebungsverfahren.

Nicht dem Bundesmodell folgen insbesondere Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Saarland und Sachsen.

Nordrhein-Westfalen hat nun mitgeteilt, dass von der Öffnungsklausel bei der Grundsteuer kein Gebrauch gemacht wird. Damit wird künftig das Bundesmodell in Nordrhein-Westfalen gelten. Hierzu teilt das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen Folgendes mit:

- „Wir werden dieses Modell mit der maximal möglichen Bürgerfreundlichkeit umsetzen und die betroffenen Eigentümerinnen und Eigentümer intensiv bei ihrer Steuererklärung unterstützen. Dazu werden wir rechtzeitig vor Abgabe der Steuererklärung alle Informationen individuell zur Verfügung stellen, die bei uns verfügbar sind. Darüber hinaus werden wir weitere wesentliche Informationen bereitstellen und zentrale Fragen beantworten. Zusätzlich wird es eine hilfreiche Zusammenstellung der in den Katasterämtern und bei den Gutachterausschüssen verfügbaren Daten auf einer dafür besonders weiterentwickelten und auf die Anforderungen der Grundsteuererklärung speziell angepassten Online-Plattform geben.
- Von den Eigentümerinnen und Eigentümern wird man nur relativ wenige Angaben benötigen, wie zum Beispiel bei Wohngrundstücken, Grundstücksfläche, Bodenrichtwert, Wohnfläche, Baujahr.“

**Hinweis:**

In der Praxis werden Erklärungspflichten auf alle Grundstückseigentümer zukommen, die je nach Bundesland verschieden viele Informationen abfragen werden. Für das Zusammentragen dieser Informationen, die teilweise bereits in verschiedenen öffentlichen Quellen verfügbar sind, werden aktuell EDV-Lösungen zur Unterstützung entwickelt.

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

### **22 Organschaft und atypisch stille Beteiligung**

Die körperschaftsteuerliche Organschaft bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder einer Personengesellschaft) geltend zu machen mit dem Ergebnis, dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Ihre Anerkennung setzt neben der sog. finanziellen Eingliederung, die eine Mehrheit der Stimmrechte des Organträgers aus den Anteilen an der Organgesellschaft voraussetzt, den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag) voraus, auf dessen Basis der ganze Gewinn an den Organträger abzuführen ist. Vor diesem Hintergrund ist aktuell das (noch nicht rechtskräftige) Urteil des FG Düsseldorf vom 12.4.2021 (Az. 6 K 2616/17 K,G,F) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass das Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung an der vermeintlichen Organgesellschaft nicht nur die gewerbesteuerliche, sondern auch die körperschaftsteuerliche Organschaft ausschließt.

Im konkreten Urteilsfall war umstritten, ob zwischen der Stpfl. als vermeintlicher Organträgerin („OT“) und diversen Gesellschaften als vermeintliche Organgesellschaften („OG“) in den Jahren 2005 bis 2006 ertragsteuerliche Organschaften bestanden hatten. Zum 1.1.2005 wurde die A-GmbH auf die Stpfl. verschmolzen, die neben Mehr- und Minderheitsbeteiligungen an einer Vielzahl von Gesellschaften im In- und Ausland u.a. auch diverse eigene Niederlassungen unterhielt, an denen teilweise atypisch stille Gesellschaften mit einem oder mehreren beteiligten Partnern bestanden. Für die einzelnen atypisch stillen Gesellschaften/Niederlassungen, die steuerlich als Personengesellschaften geführt wurden, erfolgte eine separate Rechnungslegung.

Die FinVerw würdigte die zunächst anerkannten Organschaften in der Folge einer Außenprüfung und in der Folge des Schreibens des BMF v. 20.8.2015 (Az. IV C 2 – S 2770/12/10001, BStBl I

2015, 649) ablehnend. Zwischen der Stpfl. und zehn Tochtergesellschaften hätten (bereits vor der Verschmelzung) Organschaften bestanden. Sowohl am Handelsgewerbe der OT als auch am Handelsgewerbe eines Teils der OG hätten atypisch stille Beteiligungsverhältnisse existiert. In Fällen, in denen am Handelsgewerbe einer Kapitalgesellschaft eine atypisch stille Beteiligung bestehe, könne diese Kapitalgesellschaft allerdings nicht OG sein. Eine solche Kapitalgesellschaft könne grundsätzlich ebenfalls kein OT sein. Aus Vertrauensschutzgründen seien im Ergebnis zumindest die Organschaften nicht anzuerkennen, bei denen am Handelsgewerbe der OG eine atypisch stille Beteiligung bestehe.

Das FG Düsseldorf hat die dagegen gerichtete Klage als unbegründet abgewiesen und in seiner Begründung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung sei Einkommen der OG dem Träger des Unternehmens (OT) nur dann zuzurechnen, wenn sich die OG durch einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen.
- Eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, könne nicht OG sein, da sie nicht ihren „ganzen Gewinn“ i.S.d. § 14 Abs. 1 KStG an den OT abführen kann, weil sie auf Grund des Vertrags über die atypisch stille Gesellschaft verpflichtet ist, einen Teil ihres Gewinns eben an den atypisch still beteiligten Gesellschafter abzuführen.
- „Ganzer Gewinn“ könne im Ergebnis nur als Gewinn vor Gewinnabführung und ähnlichen Aufwendungen (und damit auch vor der Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters) verstanden werden. Die Kürzung des abzuführenden Gewinns sei nur bei solchen Beträgen unschädlich, die als Betriebsausgaben den handelsrechtlichen Jahresüberschuss als Bezugsgröße der Gewinnabführung verringern. Bei einer atypisch stillen Gesellschaft sei jedoch die an den atypisch stillen Beteiligten geleistete Zahlung Gegenstand der Verteilung des Gewinns der OG – und nicht etwa eine abziehbare Betriebsausgabe.
- Habe eine OG ihren Gewinn entsprechend ihrer Verpflichtung auf Grund des Gewinnabführungsvertrags abgeführt, so stelle die handelsrechtliche Gewinnabführung eine Form der Gewinnverwendung bzw. -verteilung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG dar. Demgegenüber sei die Gewinnabführung auf Grund einer „verunglückten Organschaft“ steuerlich als vGA zu behandeln.
- Auch bei Vorliegen einer atypisch stillen Beteiligung am vermeintlichen Organträger scheide eine anzuerkennende Organschaft aus. Denn die OG würde ihren Gewinn auf der ersten Stufe an die atypisch stille Gesellschaft abführen, die wiederum (auf der zweiten Stufe) den Gewinn an den OT und den atypisch Stillen verteilen würde. Im Ergebnis käme somit nicht der gesamte von der OG abgeführte Gewinn bei dem OT an.

#### **Hinweis:**

Da die Streitfrage noch nicht höchstrichterlich entschieden worden ist, ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten. Etwaige einschlägige Praxisfälle sollten für den Fall offengehalten werden, dass der BFH im nächsten Schritt die von der FinVerw und vom FG Düsseldorf vertretene Auffassung verwirft – die Stellungnahmen im Schrifttum fallen jedenfalls zu Gunsten der Stpfl. aus.

### **23 FinVerw zur Auflösung einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 EStG**

Mit Verfügung vom 12.2.2021 (S 2244 A-21-St 519) hat die OFD Frankfurt ausführlich zu steuerlichen Fragen der Auflösung einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 EStG Stellung genommen – und damit die Vorversion vom 22.7.2009 überarbeitet. Aus dieser Verfügung sind unter besonderer Beachtung der jüngeren BFH-Rechtsprechung folgende Aspekte hervorzuheben:

- Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG gilt als Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft (Gewinne/Verluste werden den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet), wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 v.H. beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hält.
- Die Entstehung eines Auflösungsgewinns oder -verlusts setzt die zivilrechtliche Auflösung der Kapitalgesellschaft voraus.
- Zivilrechtliche Gründe für die Auflösung einer GmbH sind u.a. ein entsprechender Beschluss der Gesellschafter-/Hauptversammlung, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, die

rechtskräftige Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse wie auch die Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit.

- Keine zivilrechtlichen Auflösungsgründe sind die Einstellung der Tätigkeit der Gesellschaft wie auch die Überschuldung der Gesellschaft (Vermögenslosigkeit per Saldo).
- Von dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Auflösung der Kapitalgesellschaft ist der Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung des Auflösungsgewinns bzw. -verlusts zu unterscheiden.
- Der Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung des Auflösungsgewinns bzw. -verlustes bestimmt sich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, insbesondere dem sog. Realisationsprinzip. Dies setzt neben der zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft kumulativ voraus, dass der Gesellschafter mit Zuteilungen und Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen nicht mehr rechnen kann und dass feststeht, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten (oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende wesentliche Aufwendungen) anfallen werden.
- Diese hinreichende Konkretisierung ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu dem Zeitpunkt eingetreten, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist. Dies ist regelmäßig erst mit Abschluss der Liquidation der Fall.
- Der einmal entstandene Gewinn oder Verlust ist im Zeitpunkt seines Entstehens steuerlich zu berücksichtigen. Im Fall der Auflösung einer Kapitalgesellschaft können für die beteiligten Gesellschafter unterschiedliche Zeitpunkte für die Besteuerung des Auflösungsverlusts anzunehmen sein, weil sich z.B. die Höhe der dem Gesellschafter zuzuordnenden persönlichen Anschaffungskosten erst zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. Veranlagungszeiträumen konkretisiert. Die Darlegungs- und Feststellungslast für die hinreichende Konkretisierung der erforderlichen Komponenten auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene als Gesamtergebnis des Zeitpunkts der Besteuerung des Auflösungsverlustes trägt der Stpfl.
- Bei der insolvenzfreien Auflösung entsteht nach den vorstehenden Grundsätzen der Auflösungsgewinn bzw. -verlust regelmäßig erst in dem Zeitpunkt, in dem weder mit einer Auskehrung von Gesellschaftsvermögen an den Gesellschafter noch mit einer wesentlichen Änderung der durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen wie Veräußerungskosten, Aufgabekosten oder nachträglichen Anschaffungskosten mehr zu rechnen ist. Ausnahmsweise kann der Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung des Auflösungsgewinns bzw. -verlusts schon vor Abschluss der Liquidation liegen, wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits festgestellten Auflösungsergebnisses nicht mehr zu rechnen ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Kapitalgesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war.
- Im Fall der Durchführung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Gesellschaft ist der Auflösungsverlust i.S.v. § 17 Abs. 4 EStG regelmäßig erst mit Abschluss des Insolvenzverfahrens realisiert, denn erst dann steht fest, ob und in welcher Höhe der Gesellschafter mit einer Zuteilung und Rückzahlung von Vermögen der Gesellschaft rechnen kann.
- Bei der Prüfung, ob „innerhalb der letzten fünf Jahre“ eine relevante Beteiligung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bestand, richtet sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Gewinn- bzw. Verlustrealisierung geltenden Beteiligungsgrenze.

## **24 GmbH & Co. KG: Angemessene Vergütung einer Komplementär-GmbH für die Übernahme des Haftungsrisikos**

Die Rechtsform der GmbH & Co. KG, bei der regelmäßig allein die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist, ist – als spezielle Form der Kommanditgesellschaft – in Deutschland weit verbreitet, da insoweit eine Personengesellschaft vorliegt, bei der keine natürliche Person mit ihrem gesamten Privatvermögen haftet/haften muss.

Der Komplementär-GmbH steht für die Übernahme der vollen Haftung eine entsprechende Vergütung zu, mit deren Höhe sich das Sächsische FG mit Urteil vom 19.7.2019 (Az. 6 K 1301/17, EFG, 2021, 268) befasst hat. Das Sächsische FG hat dabei rechtskräftig entschieden, dass die Haftungsvergütung einer Komplementär-GmbH, die nicht am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt ist und die für ihre Aufwendungen aus der Geschäftsführung der KG gesonderten Ersatz erhält, dann angemessen ist, wenn sich die Vergütung an der Höhe einer

dem Haftungsrisiko im Einzelfall entsprechenden Avalprovision orientiert. Marktübliche Avalprovisionen liegen bei 0,5 % bis 2,5 % der Haftungssumme. Als insoweit maßgebliche „Haftungssumme“ sei das Vermögen der GmbH anzusehen, da das wirtschaftliche Risiko der Komplementär-GmbH darauf beschränkt sei, für die Schulden der KG bis zur Höhe des GmbH-Vermögens eintreten zu müssen.

**Hinweis:**

Der Entscheidung kommt eine besondere praktische Bedeutung zu, da die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer GmbH & Co. KG immer häufiger überprüft wird (dazu z.B. BFH v. 28.5.2020, IV R 11/18, BStBl II 2020, 641).

## **25 Vorliegen von vGA bei Rentenzahlung und Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer**

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Urteil vom 17.6.2020 (Az. I R 56/17) hat sich der BFH erneut mit der Frage des Vorliegens von vGA bei Weiterbeschäftigung nach Eintritt des Versorgungsfalles befasst.

Im konkreten Streitfall war Alleingesellschafterin der 2001 gegründeten Stpfl., einer GmbH, zunächst die A GmbH, ab dem Jahr 2002 die B GmbH & Co. KG. Geschäftsführer der Stpfl. waren F und T. Beide Geschäftsführer waren über ihre Beteiligung an der Muttergesellschaft zugleich mittelbare Gesellschafter der Stpfl. Beide erhielten im Jahr 1998 von der Muttergesellschaft der Stpfl. Versorgungszusagen, die mit Wirkung vom 1.1.2002 auf die Stpfl. übergeleitet wurden. Die dem T gewährte Versorgungszusage enthielt u.a. die Regelung der Gewährung einer monatlichen Altersrente i.H.v. 4 000 DM nach vollendetem 65. Lebensjahr (feste Altersgrenze), beginnend mit dem Monat, in dem erstmals kein Gehalt oder entsprechende Zahlungen mehr geleistet werden, also nach Eintritt des Versorgungsfalles (Vollendung des 65. Lebensjahres, Berufsunfähigkeit bzw. Tod). Die Altersrente sollte sich vor Beginn der Rentenzahlungen im gleichen Verhältnis wie das Bruttogehalt erhöhen. Ende 2007 vereinbarte die Stpfl. mit T einen Nachtrag, der eine Anhebung der Versorgungsquote bewirkte. Ende 2008 schloss T mit der Stpfl. eine „Aufhebungsvereinbarung“, nach der der Geschäftsführervertrag einvernehmlich mit Wirkung zum 30.9.2009, also zum Ende des Monats, in dem der Geschäftsführer das 65. Lebensjahr vollendet, aufgehoben werden sollte. Ab Oktober 2009 zahlte die GmbH dann entsprechende Versorgungsleistungen an T und schloss in der Folge am 1.10.2009 einen unbefristeten Arbeitsvertrag als Geschäftsführer mit variabler Arbeitszeit, dem Inhalt „beratende Tätigkeiten“ und einer monatlichen Bruttovergütung i.H.v. 1 500 €.

Das FA beanstandete zunächst die Erdienbarkeit der Pensionen im Hinblick auf eine nachträgliche Anhebung der Versorgungsquote (i.Ü. bei beiden Geschäftsführern) und die Zahlung von Versorgungsleistungen vor deren zivilrechtlicher Fälligkeit beim Geschäftsführer T und ging insoweit von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) aus; zudem kürzte es die Pensionsrückstellung für T, da insoweit ein zu hoher Pensionsanspruch zu Grunde gelegt worden sei. Die daraufhin erhobene Klage hatte beim Schleswig-Holsteinischen FG nur teilweise Erfolg: Die Kürzung der Rückstellung und die Annahme einer vGA wegen vorzeitiger Auszahlung sei zu Unrecht erfolgt, die Annahme einer vGA wegen mangelnder Erdienbarkeit sei zutreffend.

Dazu hat der BFH nun bestätigt, dass die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfalle wegen dessen fortbestehender entgeltlicher Tätigkeit als Geschäftsführer der Stpfl. nur partiell eine vGA nach sich zieht, soweit das Einkommen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer (monatlich 1 500 €) nicht auf die Versorgungsleistung (monatlich 3 417,10 €) angerechnet worden ist. Eine vGA in Höhe der gesamten gezahlten Versorgungsleistungen an T (monatlich 3 417,10 €) habe die Vorinstanz zu Recht nicht angenommen. Denn der Abschluss des (neuen) Arbeitsvertrages vom 1.10.2009 stelle eine eigenständige Neuregelung eines Dienstverhältnisses mit einer darauf abgestimmten Vergütungsregelung dar. Soweit einem Geschäftsführer nach Erreichen des Ruhestandsalters weiterhin Vergütungen gezahlt werden, bestehe ein für ihn entsprechend reduziertes Versorgungsbedürfnis, so dass eine Vergütungsanrechnung sachgerecht sei.

**Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung führt der BFH seine ständige Rechtsprechung fort (z.B. BFH v. 5.3.2008, I R 12/07, BStBl II 2015, 409; v. 23.10.2013, I R 60/12, BStBl II 2015, 413), nach der das Ausscheiden aus den Diensten der GmbH nicht Voraussetzung für die Anerkennung der betrieblichen Altersversorgung ist. Allerdings vertritt der BFH die Auffassung, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung entweder verlangen würde, dass das Einkommen aus

der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird. Oder aber dieser würde den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfähigkeit aufschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat. Diese Auffassung hat das BMF mit Schreiben vom 18.9.2017 im Wesentlichen bestätigt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Wenn im konkreten Praxisfall das Nebeneinander von Pensionszahlungen und Geschäftsführerbezügen angestrebt wird bzw. nicht vermieden werden kann, sollte darauf geachtet werden, dass keine unveränderte Weiterbeschäftigung vorliegt, dass die erneute Geschäftsführertätigkeit/Wiederbestellung nachweislich allein im Interesse der GmbH erfolgt und dass die Höhe der Gesamtleistung (Pension zzgl. Gehalt) als angemessen eingestuft werden kann. Insoweit sollte auch geprüft werden, ob anstelle einer echten Leistungsvergütung nur eine „Anerkennungsvergütung“ gewährt wird.

## **26 Keine Auswirkungen auf das Einkommen des nach dem steuerlichen Übertragungstichtag verstorbenen Gesellschafters einer GmbH durch deren rückwirkende Verschmelzung auf den Alleingesellschafter**

Mit seinem Urteil vom 8.9.2020 (Az. X R 36/18) hat sich der BFH mit der besonderen umwandlungsteuerrechtlichen Frage der Reichweite der steuerlichen Rückwirkung des § 2 UmwStG in Umwandlungsfällen befasst.

Dabei ist der BFH zu dem Ergebnis gekommen, dass die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG angeordnete Rückwirkung nur die Ermittlung des Einkommens der übertragenden Körperschaft (GmbH) und der Übernehmerin betrifft. Demnach führt § 2 UmwStG nicht zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer GmbH, wenn diese GmbH nach dem Todestag rückwirkend auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – der Stpfl. zunächst mit 48 % an einer GmbH beteiligt; die weiteren 52 % der Anteile hielt sein Vater, der am 15.9. des Streitjahres 2005 verstarb. Der Stpfl. erhielt vermächtnisweise auch dessen GmbH-Anteile und ist seitdem Alleingesellschafter der GmbH. Anfang 2006 schlossen der Stpfl. und sein Bruder (B) einen Erbteilskaufvertrag. Danach erwarb der Stpfl. mit Rückwirkung auf den Todestag des V die jeweils hälftigen Erbteile des B als Nacherbe der Mutter (M) und als Erbe des V für insgesamt 50 000 €. Die bereits abgeschlossene Erfüllung der Vermächtnisse sollte unberührt bleiben. Der Stpfl. verpflichtete sich, B von sämtlichen Nachlassverbindlichkeiten einschließlich etwaiger Steuernachforderungen freizustellen. Anschließend wurde die GmbH mit dem Vermögen des Stpfl. (als nunmehrigem Alleingesellschafter) verschmolzen. Als steuerlicher Übertragungstichtag wurde der 1.9.2005, also ein Zeitpunkt, der vor dem Tod des V lag, bestimmt. Auf diesen Tag stellte die GmbH eine Schlussbilanz auf.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 ermittelte der Stpfl. einen zur Hälfte zu versteuernden Übernahmegewinn i.H.v. 908 000 € gem. § 4 Abs. 4 UmwStG. Den hälftigen Übernahmegewinn i.H.v. 454 000 € rechnete er entsprechend den am steuerlichen Übertragungstichtag bestehenden Beteiligungsverhältnissen an der GmbH zu 52 % dem verstorbenen V und zu 48 % (also 218 000 €) sich selbst zu.

Demgegenüber setzte das FA den gesamten Übernahmegewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Stpfl. an. Durch Wahl eines Übertragungstichtags, der vor dem Tod eines früheren Gesellschafters der übertragenden GmbH liege, sei es nicht möglich, rückwirkend die Besteuerung des Verstorbenen bzw. von dessen Erben zu beeinflussen. In einem solchen Fall sei der Übernahmegewinn in voller Höhe beim Übernehmer anzusetzen. Hiergegen richtete sich die Klage.

Im Ergebnis hat der BFH die Ansicht des FA, die auch die Vorinstanz (FG München mit Urteil v. 13.11.2018) geteilt hat, wie folgt bestätigt: § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG könne nicht rückwirkend zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer GmbH führen, wenn diese GmbH nach dem Todestag auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen werde. Nach seinem Wortlaut betreffe § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG allein die Einkommensermittlung „der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin“. Im Streitfall sei die Rückwirkung also ausschließlich in Bezug auf die GmbH und den Stpfl. – als Übernehmer – angeordnet. Frühere Gesellschafter der übertragenden Körperschaft seien hingegen in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG nicht erwähnt. Aus dem Gesetz folge keine Erstreckung der Rechtsfolgen auf der Ebene der Gesellschafter der an der Übertragung beteiligten Rechtsträger. Auch § 4 UmwStG regele kraft seiner amtlichen Überschrift und seines Norminhalts ausschließlich die „Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden

Personengesellschaft“ bzw. im Fall des § 9 UmwStG die Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden natürlichen Person.

Die Gewinnermittlung bei früheren – insbesondere bei während des Rückwirkungszeitraums verstorbenen – Gesellschaftern ist nach Auffassung des BFH also nicht Regelungsgegenstand der vorgenannten umwandlungsteuerrechtlichen Normen.

Mit freundlichen Grüßen