

# kösdi

## Kölner Steuerdialog

1/2024

### Scheinselbständigkeit – Empfehlungen für Betriebsprüfung und Compliance

23553

Rechtsanwältin Yvonne Gallus, Bonn  
Rechtsanwältin Ulrike Hannig, Köln

### Erbschaftsteuerliche Betriebs- aufspaltung – Teil I

23564

Rechtsanwalt / Steuerberater Dr. Guido Bodden, Köln

Gegründet von Günther Felix †  
Schriftleitung Martin Strahl und Ralf Duday

Unter ständiger Mitarbeit von

Klaus Korn

Rudolf Stahl  
Ursula Ley  
Thomas Carlé  
Claas Fuhrmann  
Ralf Demuth  
Mirko Wolfgang Brill  
Hans Dieter Eich

Elmar Urbach  
Guido Bodden  
Diana Durst  
Ulrike Hannig  
Yvonne Gallus  
Martin Kahsnitz  
Alexander Strecker



## Stollfuß

Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH  
[www.stollfuss.de](http://www.stollfuss.de)

# inhalt kösdi 1/2024

## Kölner Steuerdialog (kösdi)

Fortsetzung der Kölner Steuerinformation  
gegründet von Prof. Dr. Günther Felix †

**Verlag:** Stollfuß Verlag - Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn

**Telefon:** (0228) 724-0, www.stollfuss.de

**Bankkonto:** Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32

**Herstellung:** TheissenKopp GmbH, Am Kieswerk 3, 40789 Monheim.

**Schriftleitung:** Steuerberater Dr. Martin Strahl und Ralf Duday.

**E-Mail:** schriftleitung@koesdi.de

Manuskripte bitte nur nach Abstimmung mit der Schriftleitung einreichen.

Mit einer Manuskriptannahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über die Verwertungsrechte verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Vervielfältigungen, Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen sowie sonstige Verwertungen bedürfen der ausdrücklichen Einwilligung des Verlags.

Stollfuß Verlag - Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Datei Mining im Sinne von § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel.

Postverlagsort: Bonn. Erscheint monatlich.

Bezugspreis: Einzelheft 29,00 € (inkl. 7 % USt) und im Abonnement (einschließlich Onlinezugriff) jährlich 304,00 € (inkl. 7 % USt) im Voraus zzgl. Versandkosten.

Eine Kündigung des Bezugs der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen.

Erfüllungsort: Bonn.

Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

## Chronik

**Abschied vom Sweet Life (Steuerfindung I)** 23537

## Report

**ua.: Teilübernahme des Wachstumschancengesetzes in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz · Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen** 23539

## Themen

**Scheinselbständigkeit – Empfehlungen für Betriebsprüfung und Compliance** (Yvonne Gallus / Ulrike Hannig)

Einführung · Problemdarstellung in den unterschiedlichen Rechtsgebieten (Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht, Steuerrecht, Strafrecht, Regress gegenüber dem Scheinselbständigen) · Betriebsprüfung (abhängige Beschäftigung / Arbeitsverhältnisse, Prüfung der Bemessungsgrundlage, Arbeitsentgelt, Prüfung der richtigen Verbeitragung / Steuerklasse, Formalia des Bescheids, Bemessungszeitraum, Säumniszuschläge – Vorsatz) · Compliance · Fazit 23553

**Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung – Teil I** (Guido Bodden)

Einleitung · Allgemeine Grundsätze · Begünstigtes Betriebsvermögen des Besitzunternehmens · Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung · Rücknahme für Konzernsachverhalte 23564

## Gestaltung

**Vermeidbare Wertabgabesteuerung durch Entnahmen von Alt-Photovoltaikanlagen iS des § 12 Abs. 3 UStG aus dem Unternehmensvermögen** (Klaus Korn) 23577

## Steuerschutz

**Steuern – einfach tierisch (Steuerfindung II)** 23579

**Beilage des Arbeitskreises für Steuerrecht GmbH, Köln:**

– Bestellschein für die Neuerscheinung „**Steuer-Round Up 2023 – Wachstumschancengesetz und alles weitere Bedeutsame für die aktuelle Beratungspraxis – (TT 69)**“, 2023

## Abschied vom Sweet Life (Steuerfindung I)

Das Wachstumschancengesetz ist im Dezember 2023 krachend gescheitert und befindet sich derzeit im Vermittlungsausschuss. Einzelne, hauptsächlich wegen des Inkrafttretens des MoPeG zum 1.1.2024 notwendige Teile des Gesetzes wurden kurzfristig in das Kreditzweitmarktförderungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl. 2023 I Nr. 411 v. 29.12.2023 (vgl. Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags, BR-Drucks. 656/23 v. 14.12.2023 und Zustimmung des Bundesrats, BR-Drucks. 656/23 [B] v. 15.12.2023) überführt. Ganz dem bisherigen Entlastungsstreben entgegengesetzt setzte auf Grund des BVerfG-Urt. 2 BvF 1/22 v. 15.11.2023 nunmehr eine (hektische) Suche nach neuen Einnahmequellen ein. Hier mag sich im Anschluss an die süße Weihnachtszeit der Gedanke aufdrängen, es den Briten gleichzutun, die im Jahre 2017 eine „Softdrink“-Steuer eingeführt hatten.

Dieser Gedanke ist keineswegs aus der Luft gegriffen; vielmehr hat die Bundesregierung zu „Deutschlands Ernährungsstrategie“ bereits ausgeführt, zentrale Ziele seien „die weitere Reduzierung von Zucker, Fetten, Salz und Kalorien in verarbeiteten Lebensmitteln, die effektive Reduzierung der Lebensmittelverschwendung sowie die Förderung einer gesunden und nachhaltigen Gemeinschaftsverpflegung mit erhöhtem Anteil an saisonal-regional und ökologisch erzeugten Lebensmitteln“, vgl. BT-Drucks. 20/935 v. 10.3.2022, 2.

Dies sucht man zunächst auf freiwilliger Basis zu erreichen – wiewohl, vgl. ebenda, S. 8:

„Die Preise von Lebensmitteln werden in erster Linie als Folge des Angebots und der Nachfrage gebildet. Die Bundesregierung beobachtet die Erfahrungen anderer Länder mit fiskalischen Maßnahmen und erwartet hinsichtlich der Auswirkungen einer Besteuerung zuckergesüßter Getränke in nächster Zeit neue Erkenntnisse aus der Forschung.“

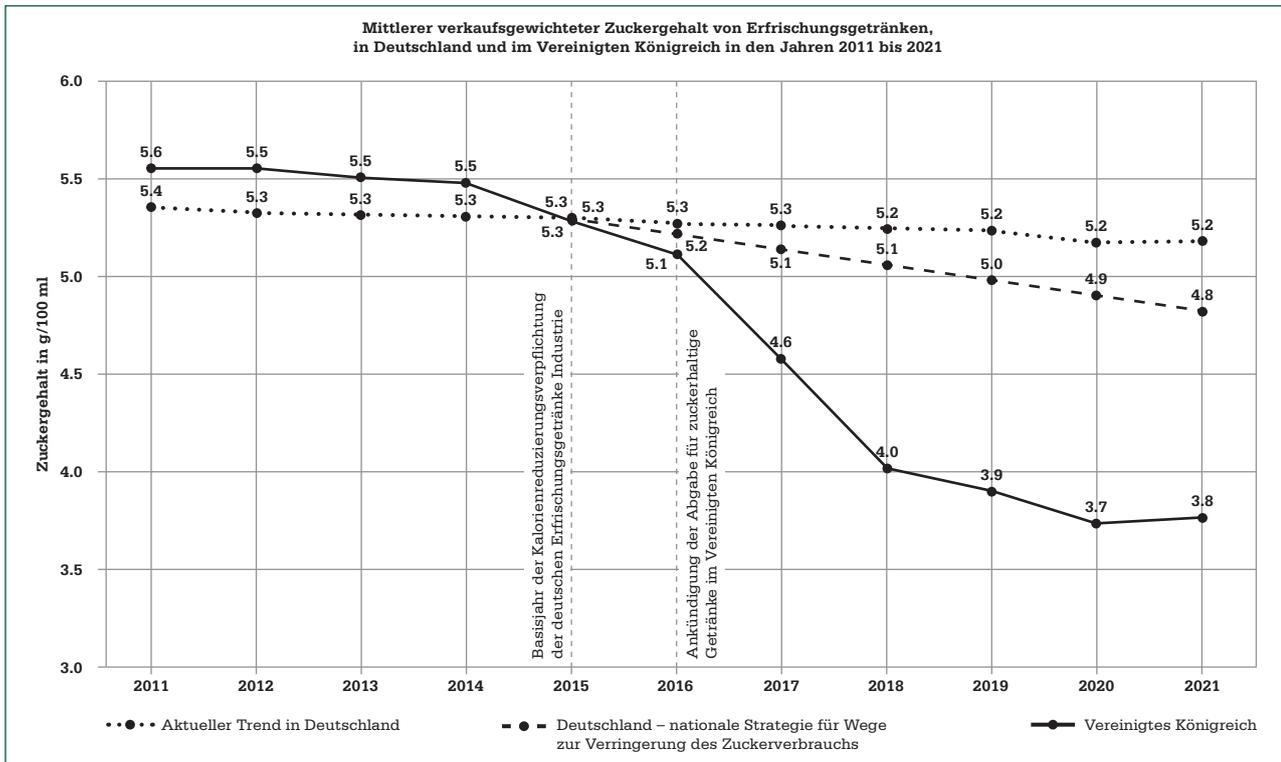
Letztere liegen nunmehr vor: In den *Annals of Nutrition and Metabolism* 2023, 282 (es handelt sich um eine open access-Publikation), hat ein Forscherteam um Karl Emmert-Fees und Michael Laxy unter dem Titel „Interim Evaluation of Germany's Sugar Reduction Strategy for Soft Drinks: Commitments versus Actual Trends in Sugar Content and Sugar Sales from Drinks“ die Ergebnisse einer Simulationsstudie vorgelegt.

Ihr liegt zugrunde, dass die Weltgesundheitsorganisation (WHO) empfiehlt, die Zuckeraufnahme von Erwachsenen und Kindern solle höchstens 10 % der täglichen Energiezufuhr ausmachen, wobei zusätzliche positive Auswirkungen auf die Gesundheit erreicht werden könnten, wenn jene auf 5 % beschränkt würde. In Deutschland macht die Zuckeraufnahme aber gegenwärtig zwischen 13 % und 19 % der Energiezufuhr aus, abhängig von Alter und Geschlecht.

Dabei scheint die bisherige deutsche Strategie, auf freiwillige Maßnahmen zu setzen, nicht zu fruchten: Der Zuckergehalt in Softdrinks ist hierzulande unverändert geblieben. Demgegenüber hat er im Vereinigten Königreich nach Ankündigung der Steuer auf Softdrinks eine radikale Minderung erfahren, wie die umseitig wiedergegebene aus der og. Studie gewonnene Graphik zeigt, aaO, 285.

In der Fortsetzung ihrer Studie mit dem Beitrag „Projected health and economic impacts of sugar-sweetened beverage taxation in Germany: A cross-validation modelling study“ in *PLOS Medicine* v. 21.11.2023 (open access) gelangen die Forschenden sodann zum Ergebnis, bei einer 20-prozentigen Steuer auf die Softdrink-Preise ginge der Zuckerkonsum pro Tag und Person um ein Gramm zurück. Dadurch könnten im Modellierungszeitraum 2023 bis 2043 106.000 zusätzliche sog. qualitätskorrigierte Lebensjahre (QALY) gewonnen werden. Folgte man dem britischen Ansatz, bei dem Unternehmen Abgaben





leisten müssen, die sich nach der Zuckermenge in den Softdrink-Rezepturen richteten, läge der Gewinn an QALYs im Modellierungszeitraum gar bei 192.300.

Die Steuermehreinnahmen beliefen sich nach der Studie auf mindestens 9,5 Mrd. € (für die 20-prozentige Zuschlagsteuer) oder auf mindestens 11,8 Mrd. € aus den gestuften Unternehmensabgaben.

Also: Die Zuckersteuer könnte 2024 kommen (in Abwandlung der Überschrift des Beitrags A. Ramckes in der ABZ [Allgemeine BäckerZeitung] v. 8.5.2022 – nur war die Einführung dort bereits in das Jahr 2023 angenommen worden). [ms]

## Zitat des Monats

„Die Landwirtschaft braucht Steuererleichterungen! Überhaupt muss der Fiskus die Abgaben in Naturalien annehmen! ... So klagte Papenbrock senior: könne der Mecklenburgischen Ritterschaft vielleicht noch einmal über das Jahr 1931 geholfen werden!“

Uwe Johnson, Jahrestage – Aus dem Leben der Gesine Cresspahl, Frankfurt am Main: Suhrkamp Verlag 1970, 1971, 1973, 1983; Erste Auflage der Ausgabe in einem Band 2000, S. 63.

– *Manches ändert sich nie.* –



## I. Gesetzgebung, Grundgesetz

[1] Das **Zukunftsfinanzierungsgesetz** v. 11.12.2023 ist in BGBl. 2023 I Nr. 354 v. 14.12.2023 verkündet worden, s. zu den steuerlichen Vorschriften in diesem „Omnibus-Gesetz“ kösdi 2023, 23499, Report Nr. 526; Korn/Strahl, kösdi 2023, 23466, 23482. Verkündet wurde außerdem das **Mindeststeuergesetz** v. 21.12.2023, BGBl. 2023 I Nr. 397 v. 27.12.2023. [kk]

[2] Zum Entwurf eines Gesetzes zur Förderung geordneter Kreditmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzmarktrechtlicher Bestimmungen (**Kreditweitmarktförderungsgesetz**) lag eine Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drucks. 20/9782 v. 13.12.2023) vor. Auf deren Grundlage hat der Bundestag am 14.12.2023 das Gesetz beschlossen; der Bundesrat hat ihm am 15.12.2023 zugestimmt (BR-Drucks. 656/23 [Beschluss] v. 15.12.2023). Das Gesetz v. 22.12.2023 wurde verkündet im BGBl. 2023 I Nr. 411. Das Gesetz ist steuerlich insbes. deshalb von Bedeutung, weil „in letzter Minute“ einige **Steuergesetzesänderungen aufgenommen wurden, die bisher das Wachstumschancengesetz vorsah**. Nachdem dieses nicht mehr im Jahr 2023 verabschiedet werden konnte, sind verschiedene darin vorgesehene Gesetzesänderungen, die fristgebunden und politisch unstrittig sind, in das Kreditweitmarktförderungsgesetz transplantiert worden. Betroffen ist insbes. das Vorziehen folgender, zuvor im Wachstumschancengesetz vorgesehener Regelungen:

- ▷ Änderungen der **Zinsschrankenregelung** nach § 4h EStG mit entsprechender Änderung von § 8a KStG. Der neu gefasste § 4h EStG ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestags beginnen und nicht vor dem 1.1.2024 enden.
- ▷ Sämtliche im Wachstumschancengesetz vorgesehenen **Anpassungen an das MoPeG** sind in das Kreditweitmarkt-

förderungsgesetz übernommen worden. Das betrifft zB die Definition der Körperschaftsteuersubjekte in § 3 KStG, die Änderung von § 8 Abs. 4 KStG, die Neuregelungen zum Begriff der Personenvereinigungen und Auslandskörperschaften in §§ 14a, 14b AO, die Generalvorschrift in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (**Fiktion**, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren **Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten**), Vorschriften für die Bekanntgabe von Bescheiden, Vorschriften über das Vollstreckungsverfahren gegen Personenvereinigungen, die Einspruchsbefugnis bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung, die Regelung der Klageerhebung gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§ 48 FGO), die Definition der rechtsfähigen Personengesellschaften im **Erbschaftsteuerrecht** (§§ 2a, 10, 13b, 18 ErbStG).

- ▷ Von erheblicher praktischer Bedeutung ist, dass die für das **GrEStG** in § 24 GrEStG-Entw. vorgesehene **Übergangsregelung**, der zufolge rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der GrESt. als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen angesehen werden, für die Zeit **bis zum 31.12.2026** gilt (bisher war im Wachstumschancengesetz die Anwendung der Regelung nur für ein Jahr vorgesehen).
- ▷ Die Besteuerung der sog. **Dezemberhilfe** entfällt (§§ 123 bis 126 EStG werden gestrichen). [kk]

### [3] Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Grundstücksneubewertung für Grundsteuerzwecke:

(a) In einer Pressemitteilung v. 27.11.2023 hat das FG Rheinland-Pfalz darüber berichtet, dass in zwei Klageverfahren gegen **Grundstücksbewertungen nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht** mit Beschl. v. 23.11.2023 (Az. 4 V 1295/23 und 4 V 1429/23 [unter Zulassung der Beschwerde wegen Abweichung von dem Urt. des Sächsischen FG 2 K 574/23 v. 24.10.2023, DWW 2023, 390]) vorläufiger Rechtsschutz gewährt wurde. In den Streitfällen ist die Bewertung von Einfamilienhäusern nach dem sog. **Bundesmodell** sowohl wegen



einfachrechtlicher als auch verfassungsrechtlicher Bedenken angegriffen worden. Beanstandet wurde ua. die Heranziehung der festgelegten Bodenrichtwerte. Die große Zahl gesetzlicher Typisierungen und Pauschalierungen sowie eine nahezu vollständige Vernachlässigung aller individueller Umstände der konkret bewerteten Grundstücke führt nach Einschätzung des FG dazu, dass es zu Wertverzerrungen für den gesamten Kernbereich der Grundsteuerwertermittlung kommen könnte. Das Bewertungsverfahren führt tendenziell zu systematischen Unterbewertungen hochwertiger Immobilien und systematischen Überbewertungen für solche Immobilien, die sich in weniger begehrten Lagen bzw. in schlechtem baulichen Zustand befinden oder deren Ausstattungsmerkmale weniger hochwertig sind. Ein gleichheitswidriges Vollzugsdefizit sieht das FG bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte, weil diese Werte häufig aus der Aufteilung von Gesamtkaufpreisen in einen Gebäude- und einen Bodenanteil ermittelt würden, ohne dass den Gutachterausschüssen effektive Instrumente zur Sachverhaltsermittlung sowie zur Verifikation der Angaben von Grundstückseigentümern zur Verfügung stünden. Anders als das FA geht das FG davon aus, dass für den Rechtsschutz bzgl. der Bodenrichtwerte nicht die Verwaltungsgerichte zuständig sind, sondern der Finanzrechtsweg eröffnet ist. (b) Der Bund der Steuerzahler hat in einer Pressemitteilung v. 11.12.2023 darüber informiert, dass zwei von ihm unterstützte Musterverfahren beim FG Berlin-Brandenburg unter Az. 3 K 3142/23 und beim FG Rheinland-Pfalz unter Az. 4 K 1205/23 anhängig sind. (c) Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Beschl. 3 V 3080/23 v. 1.9.2023, EFG 2023, 1642 (rkr.), die Verfassungsmäßigkeit der Bewertung nach dem Bundesmodell in einem AdV-Verfahren offengelassen, weil es im Streitfall an einem vorrangigen Aussetzungsinteresse der Antragstellerin fehlte (was häu-

fig der Fall sein dürfte). (d) Das Sächsische FG hat mit Urte. 2 K 574/23 v. 24.10.2023, DWW 2023, 390 (Rev. zugelassen), entschieden, die Regelung des neuen GrStG sowie die sächsischen Sonderregelungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 und zur Festsetzung des Grundsteuermessbetrags auf den 1.1.2025 seien rechtmäßig und verfassungsrechtlich unbedenklich. (e) Bedenken gegen die vom sog. Bundesmodell abweichenden gesetzlichen Regelungen für **Niedersachsen** äußert Blut, DStR 2023, 2756, davon ausgehend, dass diese ebenso bei Sonderregelungen für Hamburg, Hessen und Bayern zu erheben sind. [kk]

## II. Ertragsbesteuerung der Unternehmen

### Betriebliche Gewinnermittlung

[4] Bei **langfristigen Dienst- und Werkverträgen mit Zwischenabrechnungen bzw. Abschlagszahlungen** hängt der Zeitpunkt der **Gewinnrealisierung** von den zivilrechtlichen Vereinbarungen ab: Nur wenn danach die Vergütung vom Eintritt eines konkreten Erfolgs abhängig ist, tritt die Gewinnrealisierung erst in diesem Zeitpunkt (idR nach Abnahme) ein. Davon ausgehend, hat das FG München mit Urte. 7 K 403/20 v. 11.9.2023, BB 2023, 2992 (rkr.), bei einer unternehmerisch beratend tätigen GmbH eine fortlaufende Gewinnrealisierung nach Maßgabe der erteilten Rechnungen angenommen. Die Klägerin hatte ihre Kunden bei der Umsetzung von Lösungskonzepten im Zusammenhang mit finanziellen Schwierigkeiten beraten, was idR entweder zur Sanierung oder Insolvenz führte. Die vereinbarten Tätigkeiten begannen mit Aufnahme der Ist-Situation und setzten sich mit der Erarbeitung eines Lösungsansatzes, Durchführung der Verhandlungen mit Gläubigern, Begleitung und Umsetzung der beschlossenen Schritte fort. Aus den vorgelegten Verträgen und Unterlagen ergab sich nicht,



dass die Beratungsvergütungen von der Erreichung eines bestimmten Erfolgs abhängig waren. Deshalb waren die fortlaufend berechneten Vergütungen keine erfolgsneutralen Abschlagszahlungen. [kk]

[5] Der BFH muss klären, ob und inwieweit **Insolvenzverwaltervergütungen als Betriebsausgaben abzugsfähig** sind (und inwieweit dafür eine Rückstellung in der Steuerbilanz gebildet werden muss), wenn nach Insolvenzeröffnung die betriebliche Tätigkeit zunächst durch den Insolvenzverwalter oder gemeinsam mit ihm fortgesetzt wird und die Insolvenzmasse aus Betriebsvermögen und Privatvermögen besteht. In zwei Finanzgerichtsentscheidungen ist der Betriebsausgabenabzug abgelehnt worden: (a) Ein insolventer Zahnarzt betrieb seine Praxis mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters zunächst weiter, bevor nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Insolvenzverwalter die Praxis fortführte. Die Vergütung des Insolvenzverwalters für das Regelinsolvenzverfahren ist nicht (auch nicht anteilig) als Betriebsausgabe anerkannt worden, Urt. Niedersächsisches FG 3 K 105/22 v. 22.6.2023, EFG 2023, 1621 (Rev. unter Az. VIII R 15/23 anhängig). (b) Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urt. 5 K 1800/19 v. 19.9.2023, EFG 2023, 1779 (Rev. unter Az. III R 35/23 anhängig), über einen Fall entschieden, in dem der Insolvenzverwalter gemeinsam mit dem Schuldner dessen Gewerbebetrieb zunächst fortgeführt hatte, den der Insolvenzverwalter im Rahmen der vorläufigen Verwaltung in der bisherigen Form für nicht lebensfähig erachtet hatte. Auch in diesem Fall gehörte zur Insolvenzmasse neben dem Betriebsvermögen steuerliches Privatvermögen. Das FG hat den Betriebsausgabenabzug der Insolvenzverwaltervergütung vollumfänglich abgelehnt, weil der Aufwand gemischt betrieblich und privat veranlasst war und es objektive Kriterien für eine Aufteilung nicht (auch nicht im Wege der Schätzung) zu erkennen vermochte. Wäre eine Aufteilung der Insolvenzverwaltervergü-

tung im Streitfall möglich gewesen, hätte das FG gleichwohl den Aufwand nicht anerkannt, soweit in den Streitjahren noch keine Vorschüsse gezahlt worden sind und das Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen war. Das FG ging davon aus, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Insolvenzverwaltervergütung noch nicht vollständig entstanden und auch nicht in den Streitjahren wirtschaftlich verursacht war; eine **Verbindlichkeitenrückstellung** könne deshalb erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens gebildet werden.

*Anm.:* Völlig zu überzeugen vermag weder das Aufteilungsverbot für den gemischten Aufwand noch das Abhängigmachen einer Verbindlichkeitenrückstellung vom Abschluss des Insolvenzverfahrens. Deshalb liegt es nahe, im Hinblick auf die anhängigen Revisionsverfahren einschlägige Streitfälle offen zu halten, vgl. auch Vorbeck, EFG 2023, 1623; Fischer, BB 2023, 2930. [kk]

[6] Die Anwendung der **Zinsabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG** erfolgt strikt betriebsbezogen. Das gilt auch für **mehrstöckige Personengesellschaftsstrukturen**, so dass zB bei einer mehrstöckigen Mitunternehmerschaft die Entnahme des Gewinnanteils bei der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft eine Entnahme der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft ist. Eine „konzernübergreifende“ Anwendung der Zinsabzugsbeschränkung lehnt der BFH (wie die FinVerw.) ab. Mit Urt. IV R 8/21 v. 27.9.2023, DStR 2023, 2768, hat der BFH außerdem entschieden, die Übertragung eines Gewinns nach § 6b EStG auf einen anderen Rechtsträger führe mangels einlagefähigen Wirtschaftsguts (unabhängig von der buchtechnischen Handhabung) für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG nicht zu einer – überentnahmемindernden – Einlage beim übertragenden Rechtsträger. Vgl. zu dem Urt. Korn, NWB 2024, 8. [kk]

[7] Die Gaspreise in Europa haben sich infolge der Gasknappheit in den Jahren 2022/2023 verviel-



facht, was sich auf die Strompreise ausgewirkt hat. Verschiedene **Stromerzeuger**, bei denen sich die Stromentstehungskosten nicht erhöht haben, erzielten unerwartete „**Überschusserlöse**“, die nach den gesetzlichen Regelungen („**Strompreisbremse**“) abgeschöpft werden. Die Betreiber der Stromerzeugungsanlagen müssen (im Wege einer Selbstveranlagung) den an den Netzbetreiber, an dessen Netz ihre Stromerzeugungsanlagen unmittelbar angeschlossen sind, gelieferten Strom zu 90 % der im jeweiligen Abrechnungszeitraum mit der Stromerzeugungsanlage erwirtschafteten Überschusserlöse (Abschöpfungsbeitrag) zahlen. Es geht um die Abrechnungszeiträume vom 1.12.2022 bis zum 31.3.2023 und vom 1.4.2023 bis zum 30.6.2023. Die Zahlung des Abschöpfungsbetrags muss bis zum 15. Kalendertag des fünften Monats erfolgen, der auf den jeweiligen Abrechnungszeitraum folgt. Für die zu erwartenden **Abschöpfungsbeträge** sind Verbindlichkeiten **zu passivieren**, wenn sie sowohl dem Grunde nach (Regelfall) als auch der Höhe nach gewiss sind, in allen anderen Fällen Rückstellungen, vgl. dazu VfG. LfSt. Niedersachsen v. 5.10.2023, DStR 2023, 2671. [kk]

[8] Die **Höhe der Netzentgelte, die Betreiber von Strom- und Gasnetzen erheben dürfen, sind gesetzlich begrenzt**. Sie sind durch die zuständigen Regulierungsbehörden zu genehmigen. Hat ein Netzbetreiber Mehrerlöse dadurch erzielt, dass er im Zeitraum vom erstmaligen Genehmigungsantrag bis zur Genehmigung der Netznutzungsentgelte seine ursprünglichen höheren Entgelte beibehalten hat, muss er dies bei der künftigen Bemessung der Netzentgelte periodenübergreifend ausgleichen. Zu den dafür erforderlichen **Rückstellungen** hat das LfSt. Niedersachsen mit VfG. v. 26.9.2023, DStR 2023, 2672, Stellung genommen. In einer weiteren VfG. v. 26.9.2023, DStR 2023, 2673, hat sich das LfSt. Niedersachsen dazu geäußert, in welchen Fällen

Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft bei rechtlich nicht entflochtenen Unternehmen zu bilden sind, die innerhalb organisatorisch getrennter Betriebsbereiche Versorgungsnetze und den Energievertrieb betreiben. Sie dürfen nach Verwaltungsauffassung für Mehrerlösabschöpfungen Rückstellungen nur bilden, soweit das Unternehmen durch die Verpflichtung zur Anpassung der Netzentgelte künftig wirtschaftlich belastet wird. Dies ist regelmäßig nur der Fall, wenn der Bereich Netzbetrieb unmittelbar Verträge mit Sondervertragskunden oder anderen Energieversorgern unterhält; eine wirtschaftliche Belastung kann sich auch dadurch ergeben, dass der Vertrieb sich vertraglich ausdrücklich gegenüber seinen Kunden zur Weitergabe der Netzentgelte verpflichtet hat. [kk]

[9] In kösdi 2023, 23370, Report Nr. 390, wurde auf eine VfG. des LfSt. Niedersachsen v. 24.5.2023, DStR 2023, 1781 hingewiesen, in der die FÄ angewiesen worden sind, im Fall der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter die **strenge Trennungstheorie** anzuwenden und mangels anhängiger Rechtsbehelfe Streitfälle nicht mehr ruhen zu lassen. Die Verwaltungsanweisung ist durch VfG. v. 9.10.2023, DStR 2023, 2728, ersetzt worden. Unter Hinweis auf verschiedene Urt. hält die Fin-Verw. nach wie vor zwar an ihrer Rechtsauffassung fest, weist jedoch im Hinblick auf das zwischenzeitlich beim BFH anhängige Revisionsverfahren IV R 17/23 die FÄ an, „Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO ruhen“ zu lassen. [kk]

[10] Der Kläger **erwarb von den Initiatoren eines Investitionsmodells Container** und beauftragte die Investoren mit einem fünfjährigen Vertrag, diese zu einem (von ihm garantierten Mietzins) zu vermieten und zu verwalten. Dazu wurde den Initiatoren ein weitgehender Handlungsspielraum eingeräumt. Die Initiatoren erklärten sich bereit, nach Ablauf der

festgelegten Vermietungsdauer die Container zu einem festgelegten Kaufpreis zurückzuerwerben. Aus dem Engagement konnte der Kläger nur unter Einbeziehung der Rückveräußerungsentgelte positive Totaleinkünfte erzielen. Bereits mit Urt. 13 K 2760/20 E v. 21.12.2021, EFG 2023, 1624 (Rev. unter Az. X R 4/23 anhängig), hatte das FG Düsseldorf unter Anwendung der sog. **Verklammerungs-Rspr.** des BFH entschieden, der Kläger habe Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, jedoch seien nicht die deklarierten Anfangsverluste anzuerkennen, weil die Container wegen der von vorneherein bestehenden Wiederveräußerungsabsicht Umlaufvermögen darstellen und deshalb die geltend gemachte AfA nach § 7 EStG nicht anzuerkennen war. Auch eine Teilwertabschreibung hat das FG mangels voraussichtlich dauerhafter Wertminderung nicht anerkannt.

*Anm.:* Das bereits im Jahr 2021 ergangene Urt. des FG ist deshalb von aktuellem Interesse, weil der BFH die Rev. zugelassen hat. Es wird interessant sein, ob – wie das FG meint – die für Rechnung des Klägers vermieteten Container deshalb Umlaufvermögen sind, weil offenkundig von vornherein eine Rückkaufsabsicht der Initiatoren bestand. [kk]

[11] Bei **börsennotierten verzinslichen Wertpapieren**, deren Rückzahlung zum Nennwert vorgesehen ist, tritt nach hA grds. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, die zu einer **Teilwertabschreibung** nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, Satz 2 iVm. Nr. 1 Satz 3 EStG berechtigt, nicht ein. Das gilt jedoch nicht für börsennotierte verzinsliche Wertpapiere ohne feste Laufzeit, die von den Gläubigern **nicht gekündigt werden können**. Auf diese Wertpapiere ist eine Teilwertabschreibung zulässig, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Anschaffungskosten bei Erwerb überschreitet, BFH-Urt. XI R 36/20 v. 23.8.2023, DStR 2023, 2843.

*Anm.:* Im Streitfall ist die Teilwertabschreibung auf zum Umlaufvermögen gehörende sog. Tier 1-Anleihen (nachrangige Bankschuldverschreibungen) erfolgt, die üblicherweise von Kreditinstituten begeben werden und ungesichert sind, im Liquidationsfall nachrangig bedient werden, aber vor den Ansprüchen der Aktionäre rangieren. [kk]

### Mitunternehmerschaften

[12] *Höchstrichterlich ungeklärt:* **Überträgt ein Kommanditist mit positivem Kapitalkonto iS von § 15a EStG seinen Gesellschaftsanteil unentgeltlich auf einen verbleibenden Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto**, kann das positive Kapital des Übertragenden nach dem Verständnis des FG Berlin-Brandenburg im Urt. 8 K 8166/21 v. 14.2.2023, EFG 2023, 1676 (Rev. unter Az. IV R 7/23 anhängig), nicht für den Anwendungsbereich des § 15a EStG nutzbar gemacht werden: Das positive Kapitalkonto des Übertragenden im Jahr der Anteilsübertragung mindert weder einen gem. § 15a Abs. 3 EStG bei dem Anteilsübernehmer wegen Einlagenminderung nachzuersteuernden früher ausgleichsfähigen Verlustanteil noch den verrechenbaren nicht ausgleichsfähigen Verlust nach § 15a Abs. 1 EStG. Es liegt in diesem Fall auch weder eine Einlage des positiven Kapitalkontos noch ein Übergang des Einlageübergangs gem. § 6 Abs. 3 EStG noch der Übergang eines möglichen Korrekturpostens iS des BFH-Urt. VIII R 32/01 v. 14.10.2003, BStBl. 2004 II, 359, vor.

*Anm.:* Das ist im Ergebnis unbefriedigend, so dass abzuwarten bleibt, wie sich der BFH dazu stellt. Das positive Kapital des Anteilsschenkers hätte man dadurch nutzbar machen können, dass der Schenker vor der Übertragung eine Entnahme getätigt, den entnommenen Betrag dem Anteilsübernehmer zugewendet und dieser ihn eingelegt hätte. [kk]

### III. Gewerbesteuer

[13] **Externer Grundstücksverwalter kann deutsche Betriebsstätte einer ausländischen Immo-**



**lien-GmbH begründen:** Eine deutsche GmbH mit ausländischem Gesellschafter und einem in Luxemburg ansässigen Geschäftsführer, deren Gegenstand in der Verwaltung umfangreichen eigenen inländischen Grundbesitzes besteht, kann eine der GewSt. unterliegende inländische Betriebsstätte haben, wenn sie einen inländischen Dienstleister bevollmächtigt und ermächtigt, die gesamte Geschäftstätigkeit in seinen inländischen Betriebsräumen auszuüben, Urt. FG Berlin-Brandenburg 11 K 11108/17 v. 28.6.2023, EFG 2023, 1671 (vorl. nrkr.).

*Anm.:* Die Entscheidung fiel im zweiten Rechtsgang, nachdem der BFH mit Urt. III R 35/20 v. 23.3.2022, BStBl. 2022 II, 844, die Sache zurückverwiesen hatte. Das FG hat deutlich gemacht, dass allein die Durchführung der kompletten Grundstücksverwaltung durch einen Dienstleister nicht zu einer gewerbsteuerlichen deutschen Betriebsstätte geführt hätte. Eine deutsche Betriebsstätte wäre nicht entstanden, wenn der in Luxemburg ansässige Geschäftsführer (durch Dokumente aus dem Geschäftsverkehr oder andere Unterlagen) glaubhaft gemacht hätte, dass er die Verwaltung von seiner Wohnung aus konkret beeinflusst und von dort aus den laufenden Betrieb betreffende wesentliche Entscheidungen getroffen hätte, vgl. dazu auch Töben/Schrepp, DStR 2023, 2708. [kk]

[14] Eine GmbH erzielte gewerbsteuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Beitrittsgebiet. Für sie ist anstelle des Einheitswerts nach § 125 Abs. 2 BewG ein Ersatzwirtschaftswert festgestellt worden, der auch landwirtschaftlich genutzte Flächen umfasst, die nicht im Eigentum des Betriebsinhabers stehen. Bei der Anwendung der (einfachen) Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist für diesen Fall der nach § 126 Abs. 2 BewG maßgebende Ersatzwirtschaftswert anteilig für die Eigentumsfläche im Verhältnis der eigenen Fläche zur gepachteten Fläche anzusetzen; eine individuelle Berücksichtigung der Hofstelle und der Betriebsmittel erfolgt nicht, BFH-Urt. III R 34/21 v. 12.10.2023, DStR 2023, 2668. [kk]

## IV. Einkommensteuer

### Einkünfte

[15] Die Kündigung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 65 GenG ist ein Veräußerungstatbestand iS des § 17 Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 7 EStG. Zu den Anschaffungskosten für Anteile, die aus eigenen Mitteln der Genossenschaft geschaffen worden sind, gehören nicht anteilig die für andere Anteile tatsächlich geleisteten Anschaffungskosten. § 3 KapErhStG, der für Kapitalgesellschaften eine Verteilung des Anschaffungsaufwands auf die mit Anschaffungskosten erworbenen und durch die Kapitalerhöhung entstandenen Anteile vorsieht, ist auf Genossenschaften nicht anwendbar. Das hat der BFH mit Urt. IX R 19/21 v. 26.9.2023, DStR 2023, 2710, entschieden und in dieser unterschiedlichen Behandlung keinen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG gesehen. [kk]

### Arbeitslohn

[16] Der Bundesrat hat am 24.11.2023 der „Vierzehnten Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung“ zugestimmt, vgl. BGBl. 2023 I Nr. 328. Der Sachbezugswert für die Überlassung einer Unterkunft erhöht sich ab 2024 von 265 € auf 278 €, der Sachbezugswert für freie und verbilligte Verpflegung von 288 € auf 313 €. Ein Frühstück wird mit 2,17 € (bisher 2 €), ein Mittagessen mit 4,13 € (bisher 3,80 €) und ein Abendessen mit 4,13 € (bisher 3,80 €) bewertet; vgl. zur lohnsteuerlichen Behandlung von unentgeltlichen und verbilligten Mahlzeiten an Arbeitnehmer auch BMFSchr. v. 7.12.2023, BStBl. 2023 I, 2075. [kk]

### Einkünfteermittlung

[17] Das Erdgeschoss eines Geschäftshauses, das in der Vergangenheit zum Betrieb eines Lebensmittel-



tel-Supermarkts vermietet worden ist, wurde mit einem Aufwand von fast 500.000 € umgestaltet. Durch die Umgestaltung entstanden Räume für eine Apotheke und eine Bäckerei mit Café. Neben den Außenmauern blieben im Wesentlichen nur die tragenden Stützen und die Rohbaudecken bzw. -böden übrig. Es wurde ein neuer Grundriss geschaffen, Wände und Toiletten wurden eingebaut, zusätzliche Fenster angelegt und neue Eingangsbereiche geschaffen. Das Niedersächsische FG hat entschieden, durch die **Umbaumaßnahmen seien Herstellungskosten** entstanden, weil eine Substanzvermehrung und wesentliche Verbesserungen des Gebäudes eingetreten seien, Urt. 15 K 17/21 v. 17.3.2023, EFG 2023, 1606 (Rev. zugelassen).

*Anm.:* Das FG geht davon aus, dass bei der Beurteilung, ob wesentliche Verbesserungen eingetreten sind, – anders als bei Wohngebäuden – eine Standarderhöhung in mindestens drei von vier Kernbereichen der Ausstattung nicht erforderlich ist. [kk]

### Sonderausgaben

[18] Mit BMF-Schr. v. 24.11.2023, BStBl. 2023 I, 2047, sind für den VZ 2024 die **Aufteilungsmaßstäbe für einheitliche ausländische Sozialversicherungsbeiträge** (Globalbeiträge) in Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b sowie § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG sowohl die Prozentsätze für die Höchstbetragsberechnung gem. § 10 Abs. 3 EStG für die Länder Belgien, Irland, Lettland, Malta, Norwegen, Portugal, Spanien und Zypern festgelegt worden. [kk]

### Tarif

[19] Der BFH hat mit Urt. XR 2/22 v. 30.8.2023, DStR 2023, 2778, abweichend vom BFH-Urt. VIII R 36/10 v. 12.11.2013, BStBl. 2014 II, 168, mit Zustimmung des VIII. Senats des BFH den Begriff der **Vergütung für**

**mehrfährige Tätigkeit nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG** für den Bereich der betrieblichen Einkünfte weit ausgelegt: Nach einem acht Jahre andauernden Umsatzsteuerrechtsstreit kam es im zweiten Rechtsgang im Wege der Verständigung mit dem FA zu einer gewinnerhöhenden Umsatzsteuererstattung, die zu ebenfalls gewinnerhöhenden Erstattungszinsen von 203.022 € führte. Die Umsatzsteuererstattung hatte das FA als tarifbegünstigte mehrjährige Tätigkeit anerkannt. Der BFH hat entschieden, dass die Tarifvergünstigung auch auf die **Erstattungszinsen** anzuwenden ist, die somit Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit sind. [kk]

## V. Körperschaftsteuer

[20] Nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG erhöhen **verdeckte Einlagen** das Einkommen einer Körperschaft zwar nicht, nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG jedoch abgesehen von dem Fall, dass die verdeckte Einlage „das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat“. Im Fachschrifttum wird kontrovers diskutiert, ob sich das **Einkommen des Gesellschafters** auch dann „gemindert“ hat, wenn beim einbringenden Gesellschafter eine erforderliche Besteuerung unterblieben ist. Diese Frage stellte sich bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die beim Gesellschafter aus dem steuerlichen Privatvermögen erfolgt ist, deren Besteuerung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG erforderlich gewesen wäre, aber unterblieben ist. Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat mit Urt. 1 K 330/18 v. 16.5.2023, EFG 2023, 1461 (Rev. unter Az. I R 40/23 anhängig), die Anwendung der Rückausnahme von der Einkünfteneutralität der verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG befürwortet. [kk]

[21] Auch wenn innerhalb von fünf Jahren durch Anteilsübertragungen und ihnen gesetzlich gleichgestellte Sachverhalte im Ergebnis mehr als die



Hälfte der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte und der Stimmrechte an einer GmbH übertragen worden sind, liegt gleichwohl **kein für den Verlustvortrag schädlicher Beteiligungserwerb iS von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** vor, wenn es bei der Körperschaft nicht zu einem „change of control“ gekommen ist. Zu diesem Ergebnis gelangte das FG Münster mit Urт. 9 K 2166/21 K,G,F v. 23.8.2023, EFG 2023, 1644 (Rev. unter Az. I R 53/23 anhängig), durch verfassungskonforme teleologische Reduktion der Vorschrift.

*Anm.:* Im Streitfall sind an der GmbH mit Verlustvortrag zwar innerhalb von fünf Jahren unter Berücksichtigung einer disquotalen Kapitalerhöhung mehr als 50 % der Anteile übertragen worden, jedoch war beherrschende Gesellschafterin mit einer Beteiligung über 50 % ununterbrochen eine GmbH, auf die zuletzt die durch Kapitalerhöhung entstandenen neuen Anteile übergegangen sind. Das FG hat bei seiner Gesetzesauslegung auch den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die „Mantelkauf-Regelung“ Rechnung getragen. Bekanntlich ist beim BVerfG unter Az. 2 BvL 19/17 eine Vorlage des FG Hamburg zu § 8c Satz 2 KStG idF des Unternehmensteuereformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. 2007 I, 1912 = BStBl. 2007 I, 630, anhängig, vgl. StEd 2017, 739. [kk]

[22] Falls die **Satzung** einer Organgesellschaft für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung generell eine **qualifizierte Mehrheit vorsieht**, muss der Organträger über eine entsprechende qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen, um die Voraussetzungen für die erforderliche **finanzielle Eingliederung iS des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG** zu erfüllen, BFH-Urt. I R 50/20 v. 9.8.2023, DStR 2023, 2781.

*Anm.:* Im Streitfall war die Klägerin an der Tochtergesellschaft zu 79,8 % beteiligt. Nach der Satzung der Tochtergesellschaft erforderten Gesellschafterbeschlüsse generell eine Mehrheit von 91 % der Stimmen. Deshalb lag nach dem Verständnis des BFH keine finanzielle Eingliederung vor. Offengelassen hat der BFH, ob eine qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte auch dann erforderlich ist, wenn sie nur für einen Teil der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung geregelt ist. Unter Rz. 26 der Urteilsbegründung hat der BFH unter Hinweis auf die

unterschiedlichen Meinungen im Fachschrifttum angemerkt: „Jedenfalls dürften satzungsmäßige qualifizierte Mehrheitsanfordernisse für außerordentliche Beschlüsse (z.B. Satzungsänderungen oder Umwandlungen) grundsätzlich keine Rolle spielen ...“. [kk]

[23] Der BFH hat im Urт. I R 26/19 v. 9.8.2023, DStR 2023, 2784, die Frage erörtert, ob eine dahingehende unionsrechtskonforme **Auslegung der §§ 14 ff. KStG** möglich ist, dass **Verluste ausländischer Tochter-Kapitalgesellschaften**, die das inländische Mutterunternehmen trägt, mit dessen inländischen Einkünften verrechenbar sind, die Beurteilung aber offengelassen. Eine etwaige grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft würde jedenfalls voraussetzen, dass die „Organschaft“ zuvor in dem Sinne faktisch „gelebt“ worden ist, dass die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste von der Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelung tatsächlich getragen worden sind. Daran fehlte es im Streitfall, vgl. zu der Entscheidung auch Strahl, NWB 2023, 3488.

*Anm.:* Die Klägerin – eine inländische GmbH – war alleinige Gesellschafterin einer französischen S.à.r.l. mit Sitz in Frankreich. Sie unterhielt mit der Tochtergesellschaft Geschäftsbeziehungen und belieferte sie mit Waren. Die S.à.r.l. erzielte dauerhaft Verluste, stellte deshalb ihren Geschäftsbetrieb ein und wurde im Jahr 2012 nach französischem Recht auf die Muttergesellschaft verschmolzen. Die laufenden Verluste der Tochtergesellschaft wurden in wirtschaftlichem Sinne dadurch übernommen, dass die Klägerin ihre Warenlieferungen auf Kreditbasis erbrachte. Sie schrieb die uneinbringlichen Forderungen und auch die Anschaffungskosten für die Beteiligung ab. Eine Vereinbarung, die einem Gewinnabführungsvertrag iS des § 14 AStG entspricht, lag nicht vor. [kk]

## VI. Außensteuergesetz

[24] Der BFH hatte sich in dem umfangreich begründeten Urт. I R 54/19 v. 9.8.2023 mit der Frage zu



befassen, inwieweit eine **Produktionsverlagerung** durch eine inländische GmbH (die Klägerin) **auf eine ausländische Schwesterkapitalgesellschaft** in Bosnien-Herzegowina **Einkünftekorrekturen** bei der deutschen Gesellschaft erfordert, und zwar etwaig nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wegen vGA oder nach § 1 AStG. Außerdem war darüber zu entscheiden, ob die Verlagerung des Geschäfts mit einem Geschäftspartner, der nicht mehr kostendeckend von Deutschland aus beliefert werden konnte, auf die Schwestergesellschaft als **Funktionsverlagerung** zu einer vGA oder Einkünftekorrektur nach § 1 AStG führte. Der BFH entschied: (a) Nach der aktuellen Gesetzeslage tritt § 1 Abs. 1 AStG gegenüber anderen Einkünftekorrekturen (zB nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) grds. zurück und kommt nur dann und insoweit zur Anwendung, als die andere Norm in geringerem Umfang Einkünftekorrekturen anordnet. (b) Bei der Beurteilung kann eine Gesamtbetrachtung mehrerer einzelner Geschäftsvorfälle sachgerecht sein, wenn eine Trennung der Vorgänge dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens nicht gerecht würde. Die Gesamtbetrachtung ist im Streitfall geboten, weil die Klägerin der Schwestergesellschaft Material in Gestalt von Lieferungen beigestellt hatte, das die Tochtergesellschaft bearbeitet hat, um sodann die daraus entstandenen Produkte zurückzuliefern. (c) Im Streitfall ist es – mangels vorliegender Vergleichspreise – sachgerecht, die angemessenen Preise für die durch die ausländische Gesellschaft produzierten Produkte unter Zugrundelegung der Kostenaufschlagsmethode unter Ausklammerung des beigestellten Materials zu bewerten. (d) Der Einbezug von Plankosten ist am ehesten geeignet, der bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen anzuwendenden sog. ex-ante-Betrachtung Rechnung zu tragen. (e) Zur Berücksichtigung von Standortvorteilen ist zunächst deren Umfang zu bestimmen und anhand der jeweiligen

Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen eine Aufteilung vorzunehmen. (f) Eine Funktionsverlagerung hat der BFH im Streitfall nicht angenommen, davon ausgehend, dass § 1 Abs. 1 Satz 2 der Funktionsverlagerungsverordnung voraussetzt, dass die Funktion ein organischer Teil eines Unternehmens ist, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerrechtlichen Sinne vorliegen muss. Sie setzt aber voraus, dass die Produktion für einen Kunden als eigenständige Produktion im Unternehmen und damit als organischer Teil des Unternehmens angesehen werden kann.

*Anm.:* Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen, das unter Berücksichtigung der vom BFH dargelegten Rechtsgrundsätze weitere Ermittlungen durchführen muss. Insbesondere geht es bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode um die Höhe des anzuerkennenden Gewinnaufschlagsatzes. [kk]

**[25] Rückwirkung der Korrektur der Wegzugsbesteuerung nach Veräußerung der wertgeminderten Anteile:** Die in Deutschland wohnenden Eheleute waren zu je 50 % an einer deutschen GmbH beteiligt und verzogen im Jahr 2012 **nach Österreich**. Das FA besteuerte einen fiktiven Veräußerungsgewinn von 672.961,73 €, stundete die Steuer nach § 6 Abs. 5 AStG jedoch zinslos ohne Sicherheitsleistung. Am 18.7.2016 veräußerten die Eheleute ihre Anteile für 185.000 € an einen Dritten gegen Ratenzahlung. Den gesetzlichen Vorschriften entsprechend widerrief das FA die Stundung. Die Eheleute machten mit Erfolg geltend, bei der Steuerfestsetzung ohne Stundung sei von dem durch die Veräußerung zutage getretenen geringeren Anteilswert auszugehen, weil diese Wertminderung **bei der österreichischen Besteuerung unberücksichtigt geblieben** ist. Der BFH hat der Klage mit dem NV-Urt. I R 39/20 v. 26.7.2023, DStR 2023, 2840, stattgegeben: Eine Korrektur der Veranlagung für das Wegzugsjahr (unter Neuberechnung des fikti-



ven Veräußerungsgewinns im Wegzugszeitpunkt) deshalb, weil die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung der Anteile „bei der Einkommensbesteuerung durch den Zugugsstaat nicht berücksichtigt“ wurde, setzt nicht voraus, dass der dort nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtete Stpfl. die Berücksichtigung der Wertminderung im Zugugsstaat erfolglos beantragt hat. Der Stpfl. trägt nicht die Feststellungslast für die Nichtberücksichtigung der Wertminderung im Zugugsstaat. [kk]

## VII. Umsatzsteuer

[26] Als Konsequenz zum EuGH-Urt. C-90/20 v. 20.1.2022 (Apcoa Parking), DStR 2022, 307, hat das BMF mit Schr. III C 2 – S 7100/19/10004 :005 v. 15.12.2023 Abschn. 1.3 UStAE um einen neuen Abs. 16b ergänzt. **Kontrollgebühren**, die ein mit dem **Betrieb privater Parkplätze betrauter Unternehmer** von den Nutzern der Parkplätze für die Nichtbeachtung der Allgemeinen Nutzungsbedingungen dieser Parkplätze erhebt, stellen danach Entgelte für eine steuerpflichtige Leistung des Dienstleisters dar. Für bis zum 15.12.2023 eingegangene Zahlungen beanstandet die FinVerw. es jedoch nicht, wenn darin echter Schadensersatz gesehen wird. [kk]

[27] Die sog. **Schutzmaskenpauschale** nach § 5 Abs. 1 der Coronavirus-Schutzmaskenverordnung idF v. 14.12.2020, die **Apotheken** für die Abgabe bzw. die Bereitschaft zur Abgabe von Schutzmasken nach § 4 Abs. 1 der Verordnung an die anspruchsberechtigten Personen in der sog. Phase 1 nach § 2 Abs. 1 der Verordnung erhalten haben, war nach den Urt. des Niedersächsischen FG 5 K 136/22 v. 3.8.2023, EFG 2023, 1816 (rkr.) und 5 K 45/22 v. 12.10.2023, EFG 2023, 1812 (Rev. unter Az. V R 24/23 anhängig) umsatzsteuerpflichtig. Das FG hat

die Rev. zugelassen, weil „zur Frage der Steuerbarkeit der Schutzmaskenpauschale im gesamten Bundesgebiet zahlreiche Einspruchsverfahren bei den Finanzämtern anhängig sind“. [kk]

[28] Bereits im zweiten Rechtsgang hat das FG Münster über die Besteuerung der **Vermittlung von Freizeiterlebnissen** entschieden, die der Kläger **über ein Internetportal und auf seiner Homepage** im Namen der Freizeitveranstalter präsentierte und den Interessenten dafür Gutscheine ausstellte. Mit Urt. 5 K 1404/18 U v. 28.9.2023, EFG 2023, 1727 (Rev. unter Az. V R 21/23 anhängig), entschied das FG: (a) Soweit der Kläger sog. **Erlebnisgutscheine** (Gutscheine für ein konkret ausgewähltes Erlebnis) verkauft und ausgibt, erzielt er bereits zum Ausgabezeitpunkt ein Entgelt für eine von ihm erbrachte Leistung, und zwar in Höhe der jeweiligen Vermittlungsprovision. Verfallen die Gutscheine und muss der Kläger die von den Kunden vereinnahmten Preise dafür nicht zurückzahlen, erhöht sich sein steuerpflichtiger Umsatz nachträglich. (b) Soweit der Stpfl. **Wertgutscheine** ausgegeben hat (Gutscheine über einen bestimmten Geldbetrag mit der Möglichkeit, das konkrete Erlebnis später auszuwählen), erzielt er zunächst keinen Umsatz. Dieser entsteht erst dann, wenn der Wertgutschein für ein bestimmtes Erlebnis eingelöst wird. Verfällt der Gutschein und muss der Gutscheinausgeber den erhaltenen Preis nicht zurückzahlen, entsteht dadurch kein Umsatz. In diesem Fall muss die Vorsteuer aus den Leistungsbezügen anteilig gekürzt werden. [kk]

[29] Eine GmbH errichtete und **betrieb eine Biogasanlage mit angeschlossenem Blockheizkraftwerk**. Den damit erzeugten Strom veräußerte sie an den zuständigen Energieversorger. Die durch den Betrieb der Anlage entstandene **Abwärme** nutzte die GmbH in einer Trocknungsanlage zur Trocknung von Holzhackschnitzeln für eine OHG. Für



die Trocknungsleistung berechnete die GmbH **kein Entgelt**. Hintergrund für die Trocknungsleistungen ohne Entgelt war, dass die GmbH damit einen erhöhten KWK-Bonus erzielte, der über die Kosten für den Betrieb der Trocknungsanlage hinausging. Die grds. unter § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG fallenden Trocknungsleistungen unterlagen nach dem Gerichtsbescheid des FG Mecklenburg-Vorpommern 2 K 352/20 v. 27.2.2023, EFG 2023, 1799 (Rev. unter Az. XI R 4/23 anhängig), nicht der USt., weil sie nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens erbracht worden sind, sondern im Interesse einer höheren Vergütung für die Stromlieferungen. [kk]

[30] Zur **Einheitlichkeit der Leistung** im Hinblick auf die **Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG** für ein Museum hat der BFH zum vorläufigen Rechtsschutz mit Beschl. XI B 41/23 (AdV) v. 18.10.2023, UR 2024, 8, entschieden (vgl. dazu Strahl, NWB 2023, 3406): (a) Es ist ernstlich zweifelhaft, ob Umsätze aus dem Betrieb einer **WC-Anlage**, die an zahlende Besucher eines Museums ausgeführt werden, umsatzsteuerpflichtig oder als Nebenleistung zum steuerfreien Museumsumsatz steuerfrei sind. (b) Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass Umsätze aus dem Betrieb eines **Parkplatzes** keine Nebenleistungen zum steuerfreien Museumsumsatz sind. [kk]

[31] Das BMF hatte bereits mit Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 I, 351, unter Änderung und Ergänzung des UStAE zur **Einführung des Nullsteuersatzes für Photovoltaikanlagen** durch § 12 Abs. 3 UStG idF des JStG 2022 v. 16.12.2022, BGBl. 2022 I, 2294 = BStBl. 2023 I, 7 (s. zum JStG 2022 den Überblick von Strahl, kösdi 2023, 23129, 23132) Stellung genommen, s. kösdi 2023, 23175 und 23127 (Report Nr. 181 und 136). Ergänzend dazu hat sich die **FinVerw.** im BMF-Schr. v. 30.11.2023, DStR 2023, 2730, – unter abermaliger Änderung des UStAE – zu **zahlreichen**

**Einzelfragen** geäußert. Geändert bzw. ergänzt wurden insbes. Abschn. 3.1 Abs. 1, Abschn. 12.18 Abs. 1, 7, 8, 9, 10 und Abschn. 14.5 Abs. 8 UStAE. Das BMF-Schr. gibt Hinweise für eine etwaige Entnahme vor dem 1.1.2023 angeschaffter, weitgehend nichtunternehmerisch genutzter Anlagen **aus dem Unternehmensvermögen** zur Vermeidung der künftigen Wertabgabesteuerung, und zwar bei deren Vollzug bis zum 11.1.2024 rückwirkend ab 1.1.2013, s. dazu Korn, kösdi 2024, 23577 (in diesem Heft). Hervorzuheben ist:

- ▷ In Abschn. 3.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE wird klargestellt, dass die gleichzeitige Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines **Stromspeichers** in einem einheitlichen (Werk-) Vertrag eine **Sachgesamtheit** ist.
- ▷ Die nicht enumerative Aufzählung der **Nebenleistungen**, die zur umsatzsteuerfreien Lieferung der Photovoltaikanlage gehören, in Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 4 und 5 UStAE ist mit der Klarstellung erweitert worden, dass dazu zB nicht die Vorbereitung von asbesthaltigen Dachdeckungen für das Aufbringen einer Photovoltaikanlage und die Anpassung von Blitzschutzanlagen gehört.
- ▷ Nach Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 5 UStAE in der bisherigen Fassung sind **stationäre Solarmodule**, die neben der Stromerzeugung weitere unbedeutende Nebenzwecke erfüllen (zB Solartische), ebenfalls begünstigt. Dazu ergänzt das neue BMF-Schr., dass dazu zwar nicht sog. Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen gehören, in diesen Fällen die Photovoltaikanlage jedoch ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt und die Lieferung der Solarpaneele mit Zubehör sowie Nebenleistungen (ohne Unterkonstruktion) bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG deshalb ebenfalls dem Nullsteuersatz unterliegt.
- ▷ Gemäß Abschn. 13.18 Abs. 7 Satz 7 UStG unterliegen **Batterien und Speicher** dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern. Nach Abschn. 13.18 Abs. 7 Satz 10 bis 12 UStAE in der neuen Fassung „ist davon auszugehen“, dass Speicher mit einer nutzbaren Kapazität von mindestens 5 kWh dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern. Einbezogen werden unter bestimmten Voraussetzungen Ener-



giespeichersysteme, die den mit einer Photovoltaikanlage erzeugten überschüssigen Strom vollständig oder teilweise chemisch in Wasserstoff speichern.

- ▷ Nach Abschn. 13.18 Abs. 8 Satz 5 UStAE nF ist die isolierte Erweiterung bzw. Erneuerung eines **Zählerschranks** im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage iS des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG begünstigt. Die FinVerw. beanstandet es aber nicht, wenn die Beteiligten für vor dem 1.1.2024 ausgeführte Leistungen die bisherigen Verwaltungsanweisungen anwenden (den Nullsteuersatz also nicht anwenden, Rn. 10 des BMF-Schr. v. 30.11.2023). [kk]

[32] **Zahlungen einer Gebietskörperschaft an einen Schäfer** für die Beweidung von gepachteten Flächen in einem Naturschutzgebiet nach Vorgabe der unteren Naturschutzbehörde zur Erhaltung und Pflege des Naturschutzgebiets sind umsatzsteuerbar, Urt. Niedersächsisches FG 5 K 75/21 v. 20.7.2023, EFG 2023, 1803 (rkr.). [kk]

[33] Das FA widerrief die **Genehmigung zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten** gem. § 20 UStG, nachdem durch eine Außenprüfung festgestellt worden war, dass der Unternehmer Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hatte, die von den Rechnungsempfängern **jahrelang nicht bezahlt** worden sind. Das führte dazu, dass im Rahmen der Ist-Besteuerung noch keine USt. anfiel, die Rechnungsempfänger (Leistungsempfänger) jedoch bereits den Vorsteuerabzug geltend machten. Der BFH entschied mit Urt. XI R 5/21 v. 12.7.2023, DStR 2023, 2724, diese systemwidrige „**Steuerpause**“ beruhe auf dem bisherigen grds. Verständnis des deutschen UStG. Diese Wirkung sei deshalb keine Rechtsgrundlage für den Widerruf der Genehmigung der Ist-Besteuerung; es liege keine missbräuchliche Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Stpfl., sondern möglicherweise eine unzutreffende Umsetzung der Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland vor.

*Anm.:* Der EuGH hatte allerdings **Bedenken gegen den Vorsteuerabzug** aus Rechnungen geäußert, die wegen der Ist-Besteuerung des Leistenden **noch nicht zu einer Umsatzsteuerschuld geführt** haben, Urt. C-9/20 v. 10.2.2022, HFR 2022, 387. Der BFH ließ die Konsequenzen aus der Entscheidung des EuGH für die deutsche Umsatzbesteuerung **offen**, hat jedoch darauf hingewiesen, dass entgegen dem bisherigen deutschen Verständnis die USt. iS von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erst dann „geschuldet“ sein könnte, wenn der Leistende sie tatsächlich schuldet. Dann könnte der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung eines Ist-Versteuerers erst vorgenommen werden, wenn dieser das Entgelt vereinnahmt hat. Sollte es danach zu einer für die Praxis einschneidenden Veränderung beim Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Ist-Versteuerern kommen, wird es sicherlich zu einer vertrauensschützenden Übergangsregelung kommen müssen. [kk]

[34] Auf den **Verkauf von Sport-, Renn- und Turnierpferden** findet die **Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG** keine Anwendung, BFH-Urt. XI R 37/22 v. 13.9.2023.

*Anm.:* Der Kläger betrieb eine Pferdezucht und einen Pferdehandel und erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Gewerbebetrieb. Er erwarb mehrere junge Reitpferde, versorgte sie, bildete sie weiter aus und verkaufte sie weiter. Für die Tiere war eine ausreichende eigene Futtermittelgrundlage vorhanden. Die Vieheinheitengrenze des § 51 BewG war nicht überschritten. [kk]

[35] Eine Landwirtschaft betreibende GbR besteuerte ihre Umsätze nach **Durchschnittssätzen gem. § 24 UStG**. Sie unterlag jedoch nach Einführung einer Jahresumsatzgrenze von 600.000 € durch das JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBI. 2020 I, 3096 = BStBl 2021 I, 6 **ab 1.1.2022 der Regelbesteuerung**. Im letzten Jahr der Durchschnittssatzbesteuerung (2021) bezog sie Leistungen iS des § 15 UStG, die bei der Besteuerung nach § 24 UStG nicht zum **Vorsteuerabzug** berechtigten. Die Besonderheit bestand jedoch darin, dass die **Leistungsbezüge im Zusammenhang mit bereits der Regelbesteuerung unterliegenden Umsätzen** im Folgejahr entstanden. Der BFH hat gleichwohl den Vorsteuerabzug (im Jahr



2021) nicht anerkannt, Urt. XI R 14/22 v. 12.7.2023, DStR 2023, 2853. Entschieden hat der Senat außerdem, der Vorsteuerabzug sei unter den Voraussetzungen des § 15a Abs. 4 UStG, Art. 192 MwStSystRL zu berichtigen, wenn der Stpfl. zwischen Leistungsbezug und Verwendungsumsatz freiwillig oder kraft Gesetzes von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung wechselt. [kk]

[36] Erst durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. 2019 I, 2451 = BStBl 2020 I, 17, ist durch § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG der **ermäßigte Umsatzsteuersatz, der für Druckerzeugnisse** gilt, auf die **Überlassung in elektronischer Form** ausgedehnt worden. Für die Zeit vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung ab 18.12.2019 können sich die Unternehmer für die Steuerermäßigung auch nicht auf die MwStSystRL berufen. In einem Fall, auf den noch altes Recht anwendbar war, hat das FG des Saarlandes mit Gerichtsbescheid 1 K 1270/21 v. 22.8.2023, EFG 2023, 1663 (Rev. unter Az. XI R 29/23 anhängig), über den Sachverhalt entschieden, dass den Abonnenten von Zeitschriften in Printform ein jahrelang kostenloser Zugang zu einem neu eingeführten inhaltsgleichen E-Paper eingeräumt wurde. Das E-Paper konnte zu einem günstigeren Abopreis auch ohne die Printversion bezogen werden. In späteren Jahren mussten die Bezieher der Printversion für die Zugriffsmöglichkeiten auf E-Paper einen geringen Aufpreis bezahlen. Das FG entschied, (auch) für die Zeit der unentgeltlichen Einräumung des Zugriffs zum E-Paper sei das Entgelt in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil aufzuspalten. Es handele sich um zwei selbständige Leistungen. Die Überlassung des Zugangs zum E-Paper sei keine unselbständige Nebenleistung zum Abo für die Printversion. [kk]

[37] **Widerspruch gegen rechnungsersetzende Gutschriften nach Ausgliederung der betroffenen Geschäftstätigkeit** auf einen anderen Rechtsträger: Eine GmbH betrieb neben der Verwaltung eigener Immobilien aktiv Goldhandel. Die Gesellschaft machte aus empfangenen **Goldlieferungen den Vorsteuerabzug** geltend, den sie in rechnungsersetzenden Gutschriften an den Lieferanten auswies. Zeitlich danach **gliederte** die GmbH mit Eintragung im Handelsregister ab 13.8.2010 den Geschäftsbereich „Edelmetalle“ sowie einen weiteren Geschäftsbereich **nach den Vorschriften des UmwG** in die zuvor gegründete GmbH (X GmbH) **aus**; sämtliche, diesem Geschäftsbereich zuzuordnenden Vermögensgegenstände und Schulden sowie alle sonstigen Rechte und Pflichten und Rechtsbeziehungen sollten unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft Gegenstand der Ausgliederung sein (§§ 123 Abs. 3 Nr. 1, 125, 46 ff., 60 ff., 138 ff., 141 ff. UmwG). Dazu gehörten nach den vertraglichen Vereinbarungen insbes. auch die Liefer- und Einkaufsverträge. Zeitlich danach widersprach der Goldlieferant den früheren rechnungsersetzenden Gutschriften der Klägerin mit der Begründung, die Goldlieferungen seien nach § 25c UStG steuerfrei gewesen; deshalb wurde der Klägerin der Vorsteuerabzug versagt. Der BFH entschied mit Urt. XI R 41/20 v. 12.7.2023, DStR 2023, 2719, der Widerruf gegen die Gutschriften sei wirkungslos, denn ab Eintragung einer Ausgliederung im Handelsregister müsse der Widerspruch gegen eine Gutschrift, die auf einem von der Ausgliederung umfassenden Vertrag beruht, dem übernehmenden Rechtsträger gegenüber erklärt werden. Habe ein Unternehmen auf die Steuerfreiheit eines Umsatzes dadurch verzichtet, dass er dem Leistungsempfänger den Umsatz unter gesondertem Ausweis der USt. in Rechnung gestellt hat, könne er außerdem den darin liegenden Verzicht nur dadurch rückgängig ma-



chen, dass er dem übernehmenden Rechtsträger als Leistungsempfänger eine berichtigte Rechnung ohne USt. erteilt.

*Anm.:* Die Klägerin obsiegte im vorliegenden Streitfall. Wegen des erteilten Widerspruchs gegen die Gutschrift aus den Goldeinkäufen wollte das FA den Vorsteuerabzug versagen. Dies hat der BFH nicht gebilligt, weil nach der Ausgliederung des Edelmetallgeschäfts nur die aufnehmende Gesellschaft der Gutschrift steuerwirksam widersprechen bzw. berichtigte Rechnungen ausstellen konnte. [kk]

[38] Der **Verzicht eines Landwirts auf ein vertragliches Lieferrecht** (durch Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung eines Vertrags über die Lieferung von Lebensmitteln) gegen „Abstandszahlung“ ist umsatzsteuerbar und fällt nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, BFH-Urt. XI R 27/21 v. 23.8.2023. [kk]

## VIII. Bewertungsgesetz, Erbschaftsteuer

[39] Mit Schr. v. 1.12.2023, BStBl. 2023 I, 2044, hat das BMF gem. § 14 Abs. 1 Satz 4 BewG die **Vervielfältiger zur Berechnung des Kapitalwerts lebenslanger Nutzungen oder Leistungen** bekanntgegeben, die nach der am 25.7.2023 veröffentlichten Sterbetafel 2020/2022 des Statistischen Bundesamtes ermittelt wurden und für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2024 anzuwenden sind. [kk]

[40] Die FinVerw. hatte bisher gem. H E 7.1 (1) ErbStH 2019 keine Bedenken dagegen, wenn erbrachte **Pflegeleistungen als Gegenleistungen für Schenkungen** pauschal mit 11 € je Stunde bewertet werden. Ein Ländererlass v. 23.10.2023, BStBl. 2023 I, 1870, hat diese Regelung fortgeschrieben: In allen noch offenen Fällen ist stattdessen das Mindestentgelt für Pflegehilfskräfte nach der jeweils gültigen Fassung der Pflegearbeitsbedingungenverordnung pauschal ansetzbar. Das gilt auch für die Ermittlung der Höhe des Freibetrags für Pflegeleistungen nach

§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (H E 13.5 (2) ErbStH 2019). Aus Vereinfachungsgründen ist in den vorgenannten Fällen der am Tag der Steuerentstehung maßgebende Stundensatz für den gesamten Zeitraum der erbrachten Pflegeleistungen zugrunde zu legen. Die Mindestentgelte für Pflegehilfskräfte betragen ab 1.5.2022 12,55 € brutto je Stunde, ab 1.9.2022 13,70 €, ab 1.5.2023 13,90 € und ab 1.12.2023 14,15 €. [kk]

[41] **Bedeutsame Klarstellung zum steuerschädlichen Verwaltungsvermögen:** Der BFH legt mit Urt. II R 49/21 v. 13.9.2023, DStR 2023, 2788, § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG dahingehend aus, dass bei „Handelsunternehmen“, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln iS von § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG besteht und nach seinem Hauptzweck einer Tätigkeit iS des § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG dient, für den dort verankerten sog. **90 %-Einstiegstest** die betrieblich veranlassenen Schulden mit den Finanzmitteln zu verrechnen sind.

*Anm.:* Die Brisanz des 90 %-Einstiegstests verringert sich durch diese Gesetzesauslegung deutlich. Irritierend ist allerdings, dass der BFH seine verfassungskonforme Gesetzesauslegung ausdrücklich für „Handelsunternehmen“ ausgesprochen hat, ohne zu definieren, was darunter zu verstehen ist. Sinn macht die Entscheidung (nur), wenn dieser Begriff als Synonym für sämtliche aktive betriebliche Betätigungen verstanden wird und der BFH mit seiner Verwendung gegenüber passiven (zB vermögensverwaltenden) Wirtschaftseinheiten abgrenzen will. Die intendierte verfassungskonforme Gesetzesauslegung würde schwerlich erreicht, wenn die Einbeziehung der im Gesetz nicht genannten Betriebsschulden in den 90 %-Einstiegstest Betrieben vorbehalten wäre, die ausschließlich Waren ein- und verkaufen (also im engen Sinne „Handel“ betreiben), während sie für betriebliche Einheiten versagt würde, die Erzeugnisse produzieren oder betriebliche Werk- bzw. Dienstleistungen erbringen oder gemischte Tätigkeiten ausüben. Das würde die ungerechtfertigte Ungleichbehandlung, die der BFH durch die Gesetzesauslegung überwinden will, wiederum herbeiführen, vgl. Demuth, NWB 2023, 3490. Immerhin betrieb im Streitfall die Klägerin, wie



sich aus der Sachverhaltsschilderung zum erstinstanzlichen Urt. FG München 3 K 2174/19 Erb v. 24.11.2021, EFG 2022, 343, ergibt, neben dem Vertrieb von Originalarzneimitteln und pharmazeutischen Generika eine Vielzahl weiterer Aktivitäten (zB die Forschung, das Erwirken von Arzneimittelzulassungen, die Lizenznahme und -vergabe, die Vertriebsberatung, der Eigenbetrieb pharmazeutischer Produkte und die Herstellung der Produkte sowie die Entwicklung von pharmazeutischen Wirkstoffen). Dieses Tätigkeitsfeld hat der BFH nicht einmal erwähnt. Unseres Erachtens ist das Urt. so zu verstehen, dass es auf **sämtliche betriebliche Einheiten** anzuwenden ist, „die nach ihrer Hauptzweckbetätigung gewerblich oder aufgrund ihrer Gesellschafter freiberuflich tätig sind und durch diese Tätigkeit einen hohen Bedarf an Finanzmitteln und produktive Schulden haben“, so RiBFH (Mitglied des II. Senats des BFH) Kugelmüller-Pugh, DStR 2023, 2793. [kk]

## IX. Steuerverfahrensrecht

[42] Im Fall der **Erteilung von acht inhaltsgleichen verbindlichen Auskünften** wegen einer mehrstufigen Umstrukturierungsmaßnahme liegt nur eine einheitliche Auskunftserteilung vor, für die ein gemeinsamer Gebührenbescheid zu erlassen ist (das FA hatte acht Gebührenbescheide erteilt), FG Münster, Urt. 6 K 1330/20 AO v. 8.2.2023, EFG 2023, 665 (Rev. unter Az. IV R 6/23 anhängig). [kk]

[43] Eine GmbH hatte in ihrer Steuererklärung das **steuerliche Einlagekonto** iS von § 27 Abs. 2 KStG mit 0 € angegeben, jedoch war aus den eingereichten Unterlagen offenkundig, dass sich die Kapitalrücklage erhöht hat und dies zu einer Erhöhung des Einlagekontos hätte führen müssen. Aus diesem Grund hat das FG Düsseldorf mit Urt. 7 K 677/22 F v. 7.9.2023, EFG 2023, 1603 (vorl. nrkr.), eine nach § 129 AO änderungsfähige **offenbare Unrichtigkeit** anerkannt. [kk]

## Scheinselbständigkeit – Empfehlungen für Betriebsprüfung und Compliance

Rechtsanwältinnen Yvonne Gallus und Ulrike Hannig, Bonn und Köln

*Literatur:* Gehm, Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Säumniszuschlägen, DStRK 2022, 54; Kreßel, Compliance und Personalarbeit, NZG 2018, 841; Macher, GmbH-Geschäftsführer – nicht zwingend Arbeitnehmer (Änderung der Rechtsprechung), NZA 2005, 1344; Mengel, Compliance und Arbeitsrecht, 2. Aufl. 2023; Zieglmeier, Die sozialversicherungsrechtliche Statusbeurteilung – ein unterschätztes Compliance-Risiko, NJW 2015, 1914; Zieglmeier, Befristete Rentnerbeschäftigung, arbeitsrechtliche Gestaltung und sozialversicherungsrechtliche Folgen, NZA 2023, 1078.

Inhaltsübersicht	Tz.
<b>I. Einleitung</b>	<b>1–2</b>
<b>II. Problemdarstellung in den relevanten Rechtsgebieten</b>	<b>3–26</b>
Arbeitsrecht	3–4
Sozialversicherungsrecht	5–11
Steuerrecht	12–18
Strafrecht	19–24
Regress gegenüber dem Scheinselbständigen	25–27
<b>III. Betriebsprüfung</b>	<b>28–45</b>
Abhängige Beschäftigung/Arbeitsverhältnis	29
Prüfung der Bemessungsgrundlage	
Arbeitsentgelt	30–32
Prüfung der richtigen Verbeitragung/Steuerklasse	33–36
Formalia des Bescheids	37
Bemessungszeitraum	38
Säumniszuschläge – Vorsatz	39–45
<b>IV. Compliance</b>	<b>46–56</b>
<b>V. Fazit</b>	<b>57–58</b>



## I. Einleitung

[1] Die richtige Abgrenzung von **freien Dienstverhältnissen** zu **Arbeits- bzw. Beschäftigungsverhältnissen** sowohl in steuer- als auch sozialversicherungs- und arbeitsrechtlicher Hinsicht ist oftmals komplex und risikobehaftet. Denn die falsche Beurteilung eines Arbeits- bzw. Beschäftigungsverhältnisses als das eines freien Dienstverhältnisses zieht erhebliche steuer-, arbeits-, aber vor allem sozialversicherungs- und sogar strafrechtliche Folgen nach sich. Zudem besteht ein erhöhtes Aufdeckungsrisiko, da solche Verträge oftmals Gegenstand der alle vier Jahre stattfindenden sozialversicherungsrechtlichen Betriebsprüfung sind.

[2] Dieser Beitrag soll neben der Problemdarstellung Handlungsempfehlungen für den Fall der Aufdeckung einer Scheinselbständigkeit in der **Betriebsprüfung**, die Abwehr von Säumniszuschlägen aber auch für entsprechende **Compliance-Maßnahmen** geben. Berater sollten stets auch das hohe Regressrisiko im Blick behalten.

## II. Problemdarstellung in den relevanten Rechtsgebieten

### Arbeitsrecht

[3] Durch die Einführung des § 611a BGB im Jahr 2017 wurde der Begriff des Arbeitsvertrags erstmals legal definiert als Vertrag, durch den der Arbeitnehmer in den Diensten eines anderen zur Leistung weisungsgebundener, fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet wird. Das Weisungsrecht kann Inhalt, Durchführung, Zeit und Ort der Tätigkeit betreffen. Die **Weisungsgebundenheit** wird abgegrenzt von der freien Möglichkeit zur Gestaltung der Tätigkeit und Bestimmung der Arbeitszeit. Der Grad der erforderlichen Weisungsgebundenheit hängt von der Art der Tätigkeit ab.

Es ist eine **Gesamtbetrachtung** aller Umstände vorzunehmen. Weichen vertragliche Vereinbarung und die tatsächliche Durchführung der Tätigkeit voneinander ab, ist die tatsächliche Durchführung maßgeblich, vgl. Mengel, in: Mengel, Compliance und Arbeitsrecht, 2. Aufl. 2023, § 8 Rz. 7 ff.

[4] Wird nachträglich festgestellt, dass ein „freier Mitarbeiter“ tatsächlich als Arbeitnehmer tätig war, so kann dies einerseits zu **Lohnnachforderungen** des Arbeitnehmers führen, bspw. aus ihm nur als Arbeitnehmer zustehenden tarifvertraglichen Sonderleistungen. Andererseits ist zu beachten, dass für den Mitarbeiter nun sämtliche Schutzvorschriften gelten wie das KSchG, BUrlG, EFZG, MiLoG und das MuSchG.

### Sozialversicherungsrecht

[5] Im Sozialversicherungsrecht knüpfen die einzelnen Versicherungszweige die Versicherungspflicht an die **abhängige Beschäftigung**, die im allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts, dem SGB IV, legal definiert worden ist als nichtselbständige Arbeit, **insbes. in einem Arbeitsverhältnis**. Anhaltspunkte für eine abhängige Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisung und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers, **§ 7 Abs. 1 SGB IV**.

*Anm.:* Mangels ausreichenden Raumes kann hier nicht auf jedes Detail zur Abgrenzung von der selbständigen Tätigkeit eingegangen werden. Zu verweisen ist hierzu auf die einschlägige Rspr. und Literatur sowie das Rundschreiben der Spitzenorganisationen der Sozialversicherungsträger v. 1.4.2022 „Statusfeststellung von Erwerbstätigen“, online abrufbar in Deck/Geiermann/Imping/Voss, ABC des Lohnbüros 2023 unter „SV-Dokumente“, dort unter SV-Rundschreiben 2022). Besonders häufig kommt es zu Abgrenzungsfragen bei Gesellschafter-Geschäftsführern, mitarbeitenden Gesellschaftern und Familienangehörigen, aber auch bei besonderen Berufsgruppen wie Musiklehrern; IT-Administratoren, Honorarärzten oder Pflegern.



[6] Das „**Zwischenschalten**“ einer **Kapitalgesellschaft**, etwa in der Rechtsform einer UG oder einer GmbH – häufig mit nur einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer, der die Dienstleistung ausschließlich selbst erbringt bzw. sich selbst verleiht –, **schließt Sozialversicherungspflicht nicht unbedingt aus**. Das BSG hat neuerdings entschieden, dass allein der Umstand, dass die Dienstleistungsverträge nur zwischen dem Auftraggeber und der Kapitalgesellschaft geschlossen wurden, einer Beitragspflicht nicht entgegensteht. In zwei der entschiedenen Fälle ging es um **Pflegedienstleister**, in einem Fall um Berater, vgl. BSG-Urt. B 12 BA 1/23 R, B 12 R 15/21 und B 12 BA 4/22 R v. 20.7.2023. Nachteilig wirkt sich aus, wenn die Dienstleister **ohne eigene Infrastruktur** und **ohne eigene berufsspezifische Arbeitsmittel** auskommen. Für den Zusammenschluss mehrerer Berater in einer verleihenden Kapitalgesellschaft wurde dies schon früher entschieden, vgl. BSG-Urt. B 12 KR 16/13 R v. 18.11.2015, BSGE 120, 99.

*Anm.:* Werden Dienstleistungen in Personalvermittlung mit mehr als zwei Beteiligten geschaffen, sind die Einschränkungen bzw. Sanktionen im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung nach dem AÜG zu beachten.

[7] Liegt ein Beschäftigungsverhältnis vor, sind auf das Arbeitsentgelt Sozialversicherungsbeiträge abzuführen. Dabei ist gem. § 28e SGB IV der Arbeitgeber der Schuldner des **Gesamtsozialversicherungsbeitrags**. Den Arbeitnehmeranteil darf er durch Einbehalt vom Bruttolohn beim Arbeitnehmer abziehen, er hat jedoch keinen Zahlungsanspruch gegen den Arbeitnehmer. Zudem ist der **Beitragsabzug nach § 28g SGB IV** auf die Gehaltsabrechnungen der nächsten drei Monate beschränkt, wobei auch die Pfändungsgrenzen zu berücksichtigen sind. In der finalen Tragung des Arbeitnehmerbeitrags durch den Arbeitgeber im Falle der nachträglichen Beitragserhebung liegt bereits

ein erheblicher Schaden, der die **Lohnnebenkosten** in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge in etwa **verdoppelt**.

*Anm.:* Nach § 14 Abs. 2 SGB IV gilt: Ist ein Nettoarbeitsentgelt vereinbart, gelten als Entgelt die Einnahmen des Beschäftigten zzgl. der Steuern und seinem gesetzlichen Anteil am Beitrag zur Sozialversicherung und Arbeitsförderung. Im Rahmen der nachträglichen Verbeitragung wird entsprechend hochgerechnet.

[8] Zudem liegt dem Sozialversicherungsrecht das **Entstehungsprinzip** nach § 22 Abs. 1 SGB IV zugrunde – anders als beim Steuerrecht, wo grundsätzlich das Zuflussprinzip gem. § 11 EStG gilt. Das bedeutet, dass Entgeltansprüche, die unter Annahme eines Beschäftigungsverhältnisses entstanden sind, zu verbeitragen sind, **unabhängig** von der Frage, **ob sie wirklich ausgezahlt wurden**. Es ist sogar unerheblich, ob die Ansprüche des Arbeitnehmers zwischenzeitlich verfallen, verjährt oder aus einem anderen Grunde nicht mehr durchsetzbar sind.

*Hinweis:* Zu berücksichtigen ist auch die Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV). So sind nach § 1 SvEV gewisse Entgeltbestandteile beitragsfrei und damit nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Auch besteht die Gefahr, dass durch die so erfolgte Herausnahme von Lohnbestandteilen der gesetzliche Mindestlohn unterschritten wird. Sofern dies der Fall ist, ist nach dem Entstehungsprinzip auch in Höhe dieser Differenz ein Entgeltanspruch entstanden, der zu verbeitragen ist.

*Anm.:* War der Mitarbeiter bisher privat krankenversichert und wird er als Arbeitnehmer in der gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert, besteht in der privaten Krankenversicherung ein Sonderkündigungsrecht nach § 205 Abs. 2 VVG, jedoch kein Anspruch auf Erstattung der geleisteten Beiträge.

[9] Der Gesamtsozialversicherungsbeitrag ist zudem für einen Zeitraum von mindestens **vier Jahren** nachzuzahlen, denn grds. **verjähren** Ansprüche auf Beiträge nach § 25 SGB IV vier Jahre nach Ablauf des KJ., in dem sie fällig geworden sind. An-



sprüche auf vorsätzlich vorenthaltene Beiträge verjähren erst **30 Jahre** nach Ablauf des KJ., in dem sie entstanden sind, vgl. § 25 Abs. 1 Satz 2 SGB IV. Bei der Frage des Vorsatzes liegt also bereits bei der **Bemessung des Zeitraums**, für den die Beiträge nachzuentrichten sind, ein erhebliches wirtschaftliches Risiko. Die mit Vorsatz einhergehende Verlängerung des Nachzahlungszeitraums um 26 Jahre kann durchaus das Maß einer vom Arbeitgeber noch leistbaren Nachzahlung übersteigen und damit die Notwendigkeit eines Insolvenzantrags nach sich ziehen.

[10] Neben der Beitragszahlung werden dem Arbeitgeber auch **Säumniszuschläge** für die nicht entrichteten Beiträge beschieden werden – nach § 24 SGB IV für jeden Monat der Säumnis ein Zuschlag von 1 % der rückständigen Beiträge (auf 50 € nach unten abgerundeter Betrag).

*Anm.:* In der Unfallversicherung besteht die Besonderheit des Unfallversicherungsregresses nach § 110 Abs. 1a SGB VII. Verunfallt ein nicht versicherter Arbeitnehmer, so tritt die Unfallversicherung zwar für die Leistungen ein, nimmt aber nach § 110 Abs. 1a SGB VII Regress beim Arbeitgeber.

[11] Wird umgekehrt ein Mitarbeiter fälschlicherweise als abhängig Beschäftigter angemeldet, der jedoch selbständig ist, richtet sich die Beitragserstattung nach § 26 SGB IV. Insbesondere findet eine Erstattung nicht statt, wenn bereits Leistungen erbracht wurden. Fälschlich gezahlte Pflichtbeiträge gelten nach Ablauf der vierjährigen Verjährungsfrist als zu Recht entrichtete Pflichtbeiträge, §§ 26 Abs. 1 Satz 3, 27 Abs. 2 SGB IV.

## Steuerrecht

[12] Der steuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff deckt sich – trotz Wortgleichheit – nicht mit dem der anderen Rechtsgebiete. Die finanzgerichtliche Rspr. kennt **keine Bindungswirkung** einer im Arbeits-

oder Sozialversicherungsrecht ergangenen **Statusentscheidung** (etwa im Rahmen einer Arbeitnehmerstatusklage vor dem Arbeitsgericht oder einer Statusfeststellungsklage gegen die Deutsche Rentenversicherung), allenfalls eine Indizwirkung, vgl. BFH-Urt. VI B 150/03 v. 9.11.2004, BFH/NV 2005, 347.

*Anm.:* Grundsätzlich ist die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen für USt., ESt. einschließlich LSt. und GewSt. einheitlich zu beurteilen. Nach dem BFH besteht jedoch auch für die USt. keine Bindung an die ertragsteuerliche Behandlung, vgl. BFH-Urt. V R 29/03 v. 10.3.2005, BStBl. 2005 II, 730; vgl. hierzu Macher, NZA 2005, 1344.

[13] **Selbständigkeit** wird im Steuerrecht durch eine Negativabgrenzung definiert, § 1 Abs. 3 LStDV, wonach kein Arbeitnehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausführt.

[14] **Arbeitnehmer** sind hingegen gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis **Arbeitslohn** beziehen.

[15] Für die steuerrechtliche Bejahung einer Arbeitnehmereigenschaft reicht idR ein Anstellungsvertrag mit einer **Aufgabenbeschreibung** und eine hierauf entsprechend erbrachte und entlohnte Dienstleistung, die im **Interesse des Auftraggebers** erfolgt, vgl. BFH-Urt. VI R 150-152/82 v. 14.6.1985, BStBl. 1985 II, 661; X R 18/12 v. 13.12.2016, BStBl. 2017 II, 450.

*Hinweis:* Die Statusprüfung hat aber auch hier im Rahmen einer Gesamtschau der Verhältnisse zu erfolgen.

[16] Wird von der Deutschen Rentenversicherung eine Beitragsnacherhebung vorgenommen, führt die Nachzahlung von **Arbeitnehmeranteilen** zum



Zufluss eines geldwerten Vorteils, der wiederum dem **Lohnsteuerabzug** unterliegt.

*Hinweis:* Eine Ausnahme bildet der Summenbeitragsbescheid, § 28f Abs. 2 SGB IV. Hier ist wegen der (pauschalen) Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge anhand von Lohnsummen keine individuelle Zuordnung der beitragspflichtigen Arbeitsentgelte auf die einzelnen Arbeitnehmer möglich – es fließt kein Arbeitslohn, vgl. BFH-Urt. VI R 27/20 v. 15.6.2023, DStR 2023, 1994, Vorinstanz: FG Köln 1 K 1041/17 v. 24.1.2020, EFG 2020, 728.

[17] Wurde durch den vermeintlich Selbständigen auf seinen Dienstleisterrechnungen **USt.** erhoben und stellt sich im Nachhinein heraus, dass Scheinselbständigkeit vorlag, sollte auch die umsatzsteuerliche Rückabwicklung geprüft werden.

[18] Nach § 69 AO **haftet der gesetzliche Vertreter** des Steuerschuldners wie der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gem. § 34 AO, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch grob fahrlässige oder vorsätzliche Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Diese Haftung ist persönlich, unbeschränkt und erstreckt sich auf alle Ansprüche, die im Zeitpunkt der Pflichtverletzung entstanden sind, § 36 AO.

## Strafrecht

[19] Der Verstoß gegen steuerliche Pflichten, gegen sozialversicherungsrechtliche Melde- und Beitrags- und Aufzeichnungspflichten und weitere behördliche Meldepflichten kann zur Annahme von **illegaler Beschäftigung** führen, vgl. § 1 SchwarzArbG. Durch das **Vorenthalten des Arbeitnehmeranteils** kann der Arbeitgeber, regelmäßig also der **Geschäftsführer**, den Straftatbestand des **§ 266a StGB** erfüllen. Im Rahmen illegaler Beschäftigung wurden mit dem Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch v. 11.7.2019,

BGBI. 2019 I, 1066 (vgl. auch BT-Drucks. 19/8691 v. 25.3.2019) neue Ordnungswidrigkeitentatbestände im SchwarzArbG geschaffen.

[20] Das Vorenthalten von Beiträgen durch den Arbeitgeber ist danach schon bußgeldbewehrt, wenn der Arbeitgeber eine in § 266a Abs. 2 Nr. 1 und 2 StGB bezeichnete Handlung „leichtfertig“ handelt und dadurch Beiträge zur Sozialversicherung „leichtfertig“ vorenthält, vgl. § 8 Abs. 3 SchwarzArbG. Der Begriff der **Leichtfertigkeit** ist § 378 AO entnommen, so dass hierfür bereits eine **fahrlässige Begehung ausreicht**. Leichtfertige Beitragsverkürzung verfolgt bzw. ahndet die Zollverwaltung, § 14 SchwarzArbG.

*Hinweis:* Steht eine Strafbarkeit nach § 266a StGB im Raum, ist grds. eine Selbstanzeige möglich, vgl. im Einzelnen § 266a Abs. 6 StGB. Da diese aber nur bis zur Beitragsfälligkeit – also am drittletzten Bankarbeitstag des Monats – zulässig ist, scheidet eine Selbstanzeige regelmäßig schon aus zeitlichen Gründen.

[21] Um dem strafrechtlichen Vorwurf der Steuerhinterziehung zu entgehen, wenn LSt. verspätet gemeldet und abgeführt wird, § 41a EStG, kann sich der Arbeitgeber des Mittels der **Anrufungsauskunft**, § 42e EStG, bedienen.

[22] Nicht unberücksichtigt bleiben darf die Möglichkeit einer **persönlichen Haftung des Verantwortlichen** für die Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen nach § 266a StGB und § 8 Abs. 3 SchwarzArbG als Verletzung eines **Schutzgesetzes** iS des § 823 Abs. 2 BGB, vgl. Zieglmeier, NJW 2015, 1917.

[23] Auch der **Inhaber** des Betriebs oder Unternehmens, der vorsätzlich oder fahrlässig **Bestellungs-, Aufsichts-, und Überwachungsmaßnahmen unterlässt**, haftet **persönlich**, § 130 OWiG. Die Ordnungswidrigkeit kann gem. § 130 Abs. 3 OWiG mit einer Geldbuße bis zu 1 Mio. € geahndet werden.



[24] Es besteht ergänzend das Risiko der **Innenhaftung**. Die **verantwortlichen Organe** unterliegen der Pflicht zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung nach §§ 43 GmbHG, 91, 93 AktG, 34 GenG. Aber auch Angestellte könnten nach den Grundregeln des Arbeitnehmerregresses haftbar gemacht werden. Auch hier ist die Einrichtung und Überwachung eines guten Compliance-Management-Systems von Bedeutung, vgl. Ziegemeier, NJW 2015, 1919. Die Frage, ob ein solches besteht, ob und inwieweit es befolgt wurde, kann in erster Linie Schäden verhindern, aber in zweiter Linie auch maßgeblich sein für die Verschuldensprüfung, vertiefend vgl. Kreßel, NZG 2018, 842.

*Hinweis:* Hier ist zu prüfen, ob eine D&O-Versicherung („Directors and Officers“) abgeschlossen werden kann, die dieses Risiko der persönlichen Haftung der Entscheidungsträger, sowohl im Innenverhältnis gegenüber der eigenen Gesellschaft als auch im Außenverhältnis gegenüber Dritten, auffängt, wobei genau auf den Umfang des Versicherungsschutzes zu achten und zu prüfen ist, inwieweit die Versicherung bei Vorsatz oder Fahrlässigkeit greift, vgl. Ziegemeier, NJW 2015, 1919, zumal eine D&O-Versicherung mit hohen Beiträgen verbunden sein kann.

## Regress gegenüber dem Scheinselbstständigen

[25] Will der Arbeitgeber anlässlich nacherhobener Beiträge beim **Arbeitnehmer Regress** nehmen, steht ihm in gewissen Fällen eine **negative Statusklage vor dem Arbeitsgericht** offen. Grundsätzlich sind zwar Klagen auf Rückzahlung von Honorar für erbrachte Dienste aus Gründen des Vertrauensschutzes ausgeschlossen. Darauf kann sich aber der vermeintlich freie Mitarbeiter nicht berufen, der selbst eine Statusklage beim Arbeitsgericht erhoben hat oder ein sozialversicherungsrechtliches Statusprüfverfahren – gerichtet auf Feststellung seiner Arbeitnehmereigenschaft – eingeleitet hat, vgl. LAG Schleswig-Holstein-Urt. 5 Sa 150/19

v. 16.1.2020, NZA-RR 2020, 296; 1 Sa 115/19 v. 21.1.2020, RDG 2020, 315. Gibt ein Auftragnehmer zu erkennen, dass er sich an die mit dem Auftraggeber vereinbarte **freie Dienstleistung nicht mehr gebunden fühlt**, kann er sich nach Treu und Glauben auch nicht mehr auf Vertrauensschutz berufen, so dass ihm gegenüber dann eine (teilweise) Rückabwicklung hinsichtlich der gezahlten Honorare in Betracht kommt.

[26] Der Arbeitgeber kann vom Arbeitnehmer **Erstattung überzahlter Vergütung** (im Vergleich zu dem Arbeitslohn zzgl. Arbeitgeberanteil) verlangen, §§ 812 ff. BGB, wenn der Arbeitgeber nachweisen kann, dass bei ihm unterschiedliche Vergütungsordnungen für Arbeitnehmer und für freie Dienstverpflichtete bestehen und auf Grund dessen eine Überzahlung stattgefunden hat. Der Arbeitgeber kann jedoch nur die **Differenz zwischen Honorarsanspruch und Arbeitsentgelt** zzgl. der hierauf abgeführten Beiträge verlangen, vgl. BAG-Urt. 5 AZR 178/18 v. 26.6.2019, NZA 2019, 1558. Dem können wiederum entsprechende Einwendungen des Arbeitnehmers entgegenstehen, wie etwa nach § 814 BGB der Ausschluss der Rückforderung im Falle der Leistung in Kenntnis der Nichtschuld oder die Entreicherung, § 818 Abs. 3 BGB, vgl. BAG-Urt. 5 AZR 175/04 v. 9.2.2005, NZA 2005, 814.

*Hinweis:* Mit (vermeintlich) freien Mitarbeitern vereinbarte Honorare decken üblicherweise neben der Dienstleistung zugleich Risiken eines Selbständigen ab, die dieser selbst trägt. Neben der gesetzlichen Sozialversicherung werden auch Risiken wie der Verlust des Vergütungsanspruchs bei Arbeitsausfällen (Urlaub/Krankheit/Feiertage), fehlender Kündigungsschutz oder fehlende beschränkte Arbeitnehmerhaftung abgedeckt.

*Anm.:* Ein Anspruch auf Entgelt Differenz kann und sollte erst nach Rechtskraft der Feststellung über das Fehlen der Voraussetzungen der Selbständigkeit geltend gemacht werden.



[27] Auch der **Lohnsteuerregress** gem. §§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG, 426 Abs. 1 Satz 1 BGB kommt nach tatsächlicher Erfüllung der nachgeforderten Lohnsteuer und SolZ durch den Arbeitgeber in Betracht, vgl. LAG Rheinland-Pfalz-Urt. 3 Sa 338/19 v. 16.12.2019.

*Anm.:* Im vorliegenden Fall hatte der Arbeitgeber eines Bühnenmeisters rund 100.000 € für den Zeitraum 2011 bis 2018 an das FA nachgezahlt, nachdem die Sozialgerichtsbarkeit eine abhängige Beschäftigung festgestellt hatte. Anschließend hatten die Parteien vor dem Arbeitsgericht über den Lohnsteuerregress gestritten.

### III. Betriebsprüfung

[28] Wird die falsche Behandlung eines Beschäftigungsverhältnisses in einer Betriebsprüfung aufgedeckt, so ist neben der Frage, ob wirklich ein Arbeits- bzw. Beschäftigungsverhältnis vorliegt, entscheidend, den möglichen Schaden gering zu halten. Das hohe wirtschaftliche Risiko liegt neben der **Nachzahlung der LSt. und Sozialversicherungsbeiträge** zusätzlich in der Erhöhung um den **Arbeitnehmerbeitrag** bei stark eingeschränktem Recht zum Beitragsabzug, § 28g SGB IV, sowie der Zahlung von **Säumniszuschlägen**, § 24 SGB IV. Hier gilt es, neben dem grds. Angriff der Einordnung des Vertragsverhältnisses als Arbeits- oder Beschäftigungsverhältnis, die Zahllast in jeglicher Hinsicht zu minimieren. Dazu gehört es insbes., die vorsatzabhängigen Multiplikatoren zu eliminieren, wie die Säumniszuschläge gem. § 24 SGB IV oder die Verlängerung des Verjährungszeitraums nach § 25 SGB IV (s. zum **Vorsatz** insbes. unten Tz. 39 f.).

#### Abhängige Beschäftigung/Arbeitsverhältnis

[29] Bei Beanstandungen der Einordnung von selbständig Tätigen ist primär stets die Diskussion über das „Ob“ der etwaigen abhängigen Beschäfti-

gung zu führen, denn dieses bildet die Grundlage für die daraus resultierenden Zahlungsverpflichtungen und sonstigen Folgen. Im Rahmen der sozialversicherungsrechtlichen Betriebsprüfung ist dabei der **sozialversicherungsrechtliche Beschäftigungsbegriff** zugrunde zu legen. Die Einordnung als Arbeitnehmer oder Selbständiger im **Arbeitsrecht oder Steuerrecht kann allenfalls Indizwirkung** haben. Es herrscht kein zwingender Gleichlauf. Auch wenn die Definitionen in diesen Rechtsgebieten unterschiedlich sind, kommt es in den meisten Fällen zu den gleichen Ergebnissen, so dass neben den Sozialversicherungsbeiträgen regelmäßig auch die entsprechende LSt. abzuführen sein wird.

#### Prüfung der Bemessungsgrundlage Arbeitsentgelt

[30] Weiter muss genau geprüft werden, welches Arbeitsentgelt der Berechnung einer etwaigen Nachforderung zugrunde zu legen ist. Als Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge und die LSt. hat die Höhe des **Arbeitsentgelts** entscheidende Bedeutung. Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV gilt bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen, für die keine Steuern und Beiträge abgeführt wurden, ein **Nettolohn** als vereinbart. Es ist also zunächst davon auszugehen, dass die tatsächlich gezahlte Vergütung den vereinbarten Nettoarbeitslohn darstellt, auf den die **Sozialversicherungsbeiträge** berechnet werden.

[31] Zudem sind nach dem sozialversicherungsrechtlichen **Entstehungsprinzip** sämtliche Entgeltbestandteile, die nicht ausgezahlt wurden, auf die der Beschäftigte aber einen Anspruch hatte, einzu beziehen („Phantomlohn“).

*Hinweis:* Dabei ist jedoch nicht notwendigerweise aus dem für die selbständige Tätigkeit gezahlten Entgelt auf den Lohnanspruch zu schließen. Gibt es in dem Betrieb eine feste Vergütungsstruktur, nach der Arbeitnehmer und Selbständi-



ge unterschiedlich vergütet werden und ihre vergleichbare Tätigkeit auch klar abgrenzbar ist, kann der Einwand versucht werden, dass für die abhängige Beschäftigung eine geringere Vergütung gezahlt worden wäre als für die Selbstständigkeit, wenn man hiervon Kenntnis gehabt hätte. Auch sind etwaige Ansätze der Betriebsprüfung zum entstandenen Lohnanspruch genau nachzuprüfen, bspw. bei der Berechnung des Entgelts anhand von Tarifverträgen, die in dem Prüfungsbetrieb nicht angewendet werden und nicht allgemein verbindlich sind.

[32] Umgekehrt ist auf Grund des Entstehungsprinzips der sog. **Phantomlohn** als erhöhender Faktor zu berücksichtigen. Dies kann Ansprüche auf Überstundenausgleich, Sonderzahlungen etwa nach Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung oder einen Anspruch auf Grund des Mindestlohngesetzes (MiLoG) umfassen.

## Prüfung der richtigen Verbeitragung/Steuerklasse

[33] Weiter sollte genau untersucht werden, ob die Betriebsprüfung die richtigen Bemessungsmaßstäbe ansetzt. Im Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung kann es bspw. zu einer Versicherungs- und damit Beitragsfreiheit auf Grund der Befreiungstatbestände des § 6 SGB V kommen, etwa wenn der Beschäftigte auf Grund der **Überschreitung der Entgeltgrenze** nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 SGB V versicherungsfrei in der gesetzlichen Krankenversicherung ist.

*Hinweis:* Insbesondere bei älteren Arbeitnehmern kann aus Altersgründen und mangels Vorversicherungszeiten Versicherungsfreiheit bestehen, zB nach § 6 Abs. 3a SGB V.

[34] In der gesetzlichen Rentenversicherung sind die **versicherungsfreien Personen in § 5 SGB VI** geregelt. Ein Beitragsschaden kann außerdem bei einer Befreiung von der **Rentenversicherungspflicht nach § 6 SGB VI** entfallen, etwa wenn der Beschäftigte in einem **berufsständischen Versorgungswerk** versichert ist und die bereits als Selbst-

ständiger abgeführten Beiträge als Beiträge für die abhängige Beschäftigung anerkannt werden. Auch Personen, die nach Ablauf des Monats, in dem die Regelaltersgrenze erreicht wurde, eine **Vollrente wegen Alters** beziehen, sind nach § 5 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 SGB VI versicherungsfrei in der gesetzlichen Rentenversicherung. Gleichwohl ist für Vollrentner der hälftige Beitrag zur Rentenversicherung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 SGB VI zu zahlen, vgl. Zieglmeier, NZA 2023, 1082.

[35] Weiter ist umgekehrt zu prüfen, ob die **Rentenversicherungspflicht der Selbständigen** nach § 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI vorliegt.

*Anm.:* Auch wegen einer geringfügigen oder studentischen Beschäftigung kann Beitragsfreiheit vorliegen bzw. nur ein Pauschalbeitrag zu leisten sein, vgl. Zieglmeier, NZA 2023, 1082.

*Hinweis:* Bei Fällen mit Auslandsbezug sollte untersucht werden, ob ein Entsendetatbestand vorliegt und eine Versicherungspflicht im Ausland besteht, welche mit der entsprechenden A1-Bescheinigung (Art. 19 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit) belegt ist.

[36] In steuerlicher Hinsicht sollte stets geprüft werden, ob das FA die richtige Steuerklasse berücksichtigt hat und ob Kirchensteuerpflicht besteht oder nicht. Gemäß § 39c Abs. 2 EStG setzt das FA zunächst die Lohnsteuerklasse VI an, vgl. Zieglmeier, NJW 2015, 1916.

## Formalia des Bescheids

[37] Zum Handwerkszeug in der Betriebsprüfung gehört auch die Prüfung der Formalia des Bescheids wie des richtigen Arbeitgebers als **Adressaten** oder die Einhaltung des **Bestimmtheitsgrundsatzes**, etwa hinsichtlich der betroffenen Arbeitnehmer, ihrer Tätigkeit und des Prüfungszeitraums.



## Bemessungszeitraum

[38] Die **rückwirkende Verbeitragung von vier Jahren** ist nach § 25 Abs. 1 SGB IV mindestens zu erwarten. Es sollte jedoch in jeder Betriebsprüfung versucht werden, den Vorwurf der vorsätzlichen Nichtabführung der Sozialversicherungsbeiträge zu widerlegen. Denn diese führt zu einer Verlängerung der Verjährung und damit des **Bemessungszeitraums auf 30 Jahre** (vgl. hierzu bereits Tz. 9).

*Anm.:* Liegen die Voraussetzungen für den Erlass eines Summenbeitragsbescheides vor, so sollte die vom Rentenversicherungsträger angesetzte Schätzungsgrundlage nach § 28f Abs. 2 SGB IV darauf geprüft werden, ob Grundlage der Schätzung sachlich nachvollziehbare Erwägungen sind, etwa durch Bezugnahme auf tarifvertragliche Regelungen, ortsübliche Löhne oder auch die Umsätze des Arbeitgebers, vgl. Roßbach, in: Knickrehm/Roßbach/Waltermann, SGB IV, 8. Aufl. 2023, § 28f Rz. 12.

## Säumniszuschläge – Vorsatz

[39] Hinsichtlich der Säumniszuschläge sollte geprüft werden, ob von deren Erhebung abgesehen werden kann, § 24 Abs. 2 SGB IV. Von der Erhebung von Säumniszuschlägen ist danach abzusehen, wenn der Beitragsschuldner glaubhaft macht, dass er **unverschuldet keine Kenntnis von der Beitragspflicht** hatte.

[40] Säumniszuschläge werden häufig zu Unrecht standardmäßig auf nachzuentrichtende Beiträge erhoben. Das BSG hat hierzu klargestellt, dass die Erhebung von Säumniszuschlägen nur noch dann zulässig ist, wenn **Vorsatz** vorliegt. Der Vorsatz setzt hinreichende Kenntnis des Auftraggebers davon voraus, dass er (i) Arbeitgeber ist und (ii) Beiträge leisten muss. Kenntnis ist das **sichere Wissen** darum, rechtlich und tatsächlich zur Beitragszahlung verpflichtet zu sein. Das Wissen um die (bloße) Möglichkeit der Beitragserhebung steht dem sicheren Wissen um die Verpflichtung nicht gleich, vgl.

BSG-Urt. B 12 R 15/18 R v. 12.12.2018, DStR 2019, 1165.

*Hinweis:* Die Frage, ob Vorsatz vorliegt, ist ein Multiplikator für verschiedene Aspekte, insbes. die Strafbarkeit, die Ausweitung des Prüfzeitraums der Sozialversicherungsträger, die Verjährung von Beitragsnachforderungen sowie die Erhebung von Säumniszuschlägen.

[41] Ob eine **fehlende Kenntnis verschuldet** ist oder nicht, bestimmt sich nach einem eigenständigen Verschuldensmaßstab, der sich nicht aus § 276 BGB ergibt, sondern aus § 24 Abs. 2 SGB IV. Diese Norm erfordert wenigstens **bedingten Vorsatz**.

*Hinweis:* Bedingter Vorsatz kann daraus hergeleitet werden, dass der Arbeitgeber die Beitragspflicht zumindest für möglich hält und mit der Einstellung „und wenn schon“ (st. Rspr. des BGH in Strafsachen, vgl. zB BGH-Urt. 1 StR 38/11 v. 8.9.2011, NSTZ 2012, 160) eine Klärung unterlässt und keine Beiträge abführt.

*Anm.:* Beispielhaft hat der BGH im Beschl. 1 StR 346/18 v. 24.9.2019, NJW 2019, 3532 folgende Fälle für bedingten Vorsatz des Arbeitgebers gesehen:

- ▷ Ein Kaufmann informiert sich nicht über die in seinem Gewerbe bestehenden steuerrechtlichen Pflichten.
- ▷ Ein Stpfl. unterlässt es, in Zweifelsfällen Rechtsrat einzuholen.
- ▷ Ein nicht steuerlich sachkundiger Stpfl. will eine von ihm für möglich gehaltene Steuerpflicht dadurch vermeiden, dass er von der üblichen Geschäftsabwicklung abweichende Vertragskonstruktionen oder Geschäftsabläufe wählt. Dies kann für die Inkaufnahme einer Steuerverkürzung sprechen, wenn er keinen zuverlässigen Rechtsrat einholt, sondern allein von seinem laienhaften Rechtsverständnis ausgeht.

[42] Ausgehend von der Entscheidung einer BGH-Strafkammer wurden die Voraussetzungen einer strafbaren Beitragshinterziehung novelliert. Nach der neuen Rspr. sind Fehlvorstellungen über die Arbeitgeberereignis und die daraus resultierende Abführungspflicht als sog. **Tatbestandsirrtum** zu qualifizieren, was Vorsatz ausschließt, vgl.



BGH-Urt. 1 StR 331/17 v. 24.1.2018, DStR 2018, 1623; 1 StR 346/18 v. 24.9.2019, NJW 2019, 3532; 1 StR 5/20 v. 1.4.2020, HFR 2021, 721. Für Auftraggeber bewirkt dies eine gewisse Erleichterung, weil die **Rspr.-Änderung** sich neben der Steuerhinterziehung auch auf die weiteren vorsatzabhängigen Aspekte auswirkt.

*Anm.:* Davon nicht betroffen ist das seit 18.7.2019 geltende leichtfertige Nichtabführen von Beiträgen gem. § 8 Abs. 3 SchwarzArbG, s. hierzu Tz. 20.

[43] Umstände, anhand derer sich eine Bösgläubigkeit des Arbeitgebers ergibt und anhand derer sich der subjektive Tatbestand eines Vorenthaltens von Sozialversicherungsbeiträgen ergeben muss, **hat der Versicherungsträger nachzuweisen**. Der innere Tatbestand darf regelmäßig nicht pauschal aufgrund allgemeiner Erwägungen unterstellt werden, sondern ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls und bezogen auf den betreffenden Beitragsschuldner durch Sachverhaltsaufklärung individuell zu ermitteln, vgl. BSG-Urt. B 12 R 7/14 R v. 18.11.2015. An einer entsprechenden personen- und zeitraumbezogenen Feststellung der Ermittlungsbehörde dürfte es vielen Beitragsbescheiden mangeln.

[44] Gegen die **Verfassungsmäßigkeit** der **Höhe von Säumniszuschlägen** werden immer wieder Bedenken geäußert. Der BFH hat dies zu § 240 AO aufgegriffen und ausgeführt, dass Säumniszuschläge nicht die Funktion eines Druckmittels haben dürfen, vielmehr sei nur eine zinsähnliche Funktion gerechtfertigt, vgl. BFH-Beschl. VII B 13/21 (AdV) v. 26.5.2021, ZfZ 2022, 74.

*Anm.:* Da die BFH-Entscheidung vor dem Beschluss des BVerfG 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 v. 8.7.2021, HFR 2021, 922 zur Rechtmäßigkeit der Zinshöhe im Hinblick auf § 233a AO ergangen ist, könnte die Argumentation des BFH ins Leere laufen, vgl. Gehm, DStRK 2022, 54.

[45] Sobald ein **Nachforderungsbescheid** ergangen ist, ist die Nachforderung der Einzugsstelle **sofort vollziehbar**, § 86a Abs. 2 SGG. Widerspruch und Klage haben keine aufschiebende Wirkung. Es muss ein Antrag auf Anordnung der aufschiebenden Wirkung, § 86b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGG gestellt werden, was mit hohem Aufwand und Kosten verbunden ist.

*Hinweis:* Vor diesem Hintergrund ist eine freiwillige Zahlung der Beiträge unter Vorbehalt an die Einzugsstelle zu erwägen. Bei mangelnder Liquidität ergibt sich ein Insolvenzrisiko. Mit den Sozialversicherungsträgern sollten Stundungs- und Ratenzahlungspläne erörtert werden, um zu vermeiden, dass der Beitragsgläubiger einen Insolvenzantrag als Druckmittel gegen den säumigen Beitragsschuldner stellt.

## IV. Compliance

[46] Gute Compliance kann Haftung vermeiden. Zumindest kann auf ihrer Basis Vorsatz widerlegt werden. Sie umfasst die Dimensionen: Prävention und Repression, Aufklärung, Qualifikation und Kommunikation, Organisation und Prozess sowie Kultur und muss ständig durch Risikobewertungen aktualisiert werden, vgl. Kreßel, NZG 2018, 844. Bei Verstoß gegen Compliance-Pflichten droht dessen Ahndung als Ordnungswidrigkeit nach **§ 130 OWiG**, s. Tz. 23.

[47] Zu einer guten Compliance gehört es auch, die **Risikogruppen** im Betrieb zu ermitteln. Dies kann etwa anhand der Rundschreiben der Sozialversicherungsträger erfolgen, denen die kritischen Berufsgruppen entnommen werden können, vor allem empfiehlt sich die Verfolgung der aktuellen Rspr.

[48] Insbesondere sollten risikoarme – das heißt angepasste – Arbeitsverträge vorgegeben und ein System etabliert werden, wonach eine **regelmäßige Kontrolle** stattfindet, ob die tatsächliche **Vertrags-**



**durchführung** auch den vertraglichen Vereinbarungen entspricht, da nach der Rspr. in allen maßgeblichen Rechtsgebieten bei Abweichungen der tatsächlichen Vertragsdurchführung von dem Vertragsinhalt stets maßgeblich ist, wie das **Vertragsverhältnis tatsächlich gelebt** wird. Dies sollte auch **dokumentiert** werden, vgl. Zieglmeier, NJW 2015, 1918. Es sollten eigene Compliance-Vorschriften für das Unternehmen erstellt werden, welche nach Kreßel auch ein Sanktionssystem enthalten sollten, vgl. Kreßel, NZG 2018, 842.

[49] Bei einem **Nebeneinander von abhängig Beschäftigten und Selbständigen** in vergleichbaren Tätigkeitsbereichen sollte ein **klares System** bestehen, welches die unterschiedliche Behandlung der beiden Personengruppen schlüssig begründet, vgl. Zieglmeier, NJW 2015, 1918.

[50] Zudem sollten kritische Fälle stets durch ein **Statusfeststellungsverfahren** nach § 7a SGB IV geklärt werden. Ein solcher Antrag ist seit 2022 auch bei Dreiecksverhältnissen möglich. Dabei sollte auf eine Antragstellung innerhalb der Maßgaben des § 7a Abs. 5 SGB IV vorgenommen werden. Wird der Antrag innerhalb der Monatsfrist nach Aufnahme der Tätigkeit gestellt, tritt die Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge einer etwaig festgestellten abhängigen Beschäftigung erst mit Bekanntgabe der Entscheidung ein und nicht rückwirkend ab Aufnahme der Beschäftigung. Dabei ist neben der einzuhaltenden **Monatsfrist** auch auf die **Zustimmung** des Beschäftigten zu achten und seine **Ab-sicherung** gegen Krankheit und zur Altersvorsorge nach § 7a Abs. 5 Satz 1 SGB IV.

[51] Daneben besteht die Möglichkeit einer (isolierten) Klärung der Beitragspflicht im **Einzugsstellenverfahren** nach § 28h Abs. 2 SGB IV, das gesondert beantragt werden muss. Auch auf die-

se Verfahren sollten die zuständigen Mitarbeiter ausdrücklich hingewiesen werden, vgl. Zieglmeier, NJW 2015, 1918.

[52] Mittels der **Anrufungsauskunft**, § 42e EStG, kann eine Lohnsteuerverkürzung vermieden werden.

[53] Im Rahmen von Betriebsprüfungen sollte darauf geachtet werden, dass Feststellungen zu geprüften Vertragsverhältnissen möglichst konkret in den **Betriebsprüfungsbericht aufgenommen** werden. In der Vergangenheit trug der Arbeitgeber stets das Risiko, trotz beanstandungsloser Betriebsprüfung auch für zurückliegende Prüffahre nachträglich in Anspruch genommen zu werden, weil die Betriebsprüfung keinen **Vertrauensschutz** vermittelte. Mittlerweile ist in der Rspr. der Anspruch auf einen solchen Bescheid anerkannt, sogar, wenn die Prüfung beanstandungsfrei geblieben ist. Vertrauensschutz setzt aber voraus, dass die Betriebsprüfung sich zwingend auf im Betrieb tätige Ehegatten, Lebenspartner, Abkömmlinge des Arbeitgebers und Gesellschafter-Geschäftsführer oä. erstreckt, sofern noch kein sonstiger Bescheid über die Versicherungspflicht vorliegt, vgl. BSG-Urt. B 12 R 25/18 R v. 19.9.2019, NZS 2020, 183.

*Hinweis:* Ein bloßer Hinweis in der Prüfungsanordnung dürfte allerdings nicht ausreichen, so dass ausdrücklich auf konkrete Feststellungen im Abschlussbericht bestanden werden sollte.

[54] Werden Fehler in der Versteuerung bzw. der Verbeitragung aufgedeckt, kommt eine strafbefreiende **Selbstanzeige** und die **Beitragsnachrichtung** in Betracht, §§ 266a Abs. 6 StGB, 371 AO, s. hierzu oben Tz. 20.

[55] Aus Gründen der Risikominimierung kommt eine freiwillige Zahlung auf strittige Sozialversicherungsbeiträge in Betracht. Grundsätzlich ist bei etwaig **überzahlten Beiträgen** zu beachten, dass



nach vier Jahren eine **Verjährung der Rückforderung** eintritt, §§ 26, 27 SGB IV.

[56] Wesentliche Voraussetzung für eine erfolgreiche Risikominimierung ist eine **regelmäßige Schulung** der verantwortlichen Mitarbeiter, die Verfolgung der aktuellen Gesetzes- und Rspr.-Änderungen und eine geordnete Dokumentation der Compliance-Maßnahmen, vgl. Mengel, in: Mengel, Compliance und Arbeitsrecht, 2. Aufl. 2023, § 8 Rz. 13.

## V. Fazit

[57] Eine sozialversicherungsrechtliche Compliance ist von erheblicher Bedeutung für die Verringerung der Risiken einer Beanstandung der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung von Dienstverhältnissen. Ein gutes Compliance-Management-System kann dazu führen, dass der Vorwurf des Vorsatzes widerlegt und damit die an den Vorsatz knüpfenden Risiken der Verlängerung der Verjährungsfrist, der Säumniszuschläge und auch der etwaigen Strafbarkeit verringert werden kann. Insbesondere ist den Unternehmen dringend anzuraten, in Zweifelsfällen ein Statusfeststellungsverfahren durchzuführen.

[58] In der Betriebsprüfung gilt es neben dem Versuch, die abhängige Beschäftigung an sich zu widerlegen, den drohenden Schaden möglichst gering zu halten. Außerdem sollte stets darauf hingewirkt werden, dass in den Betriebsprüfungsberichten ausdrücklich festgehalten wird, welche Dienst- und Arbeitsverhältnisse geprüft und nicht beanstandet wurden, um hier Rechtssicherheit und Vertrauensschutz zu schaffen.

## Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung – Teil I

Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Guido Bodden, Köln

*Literatur:* Altendorf, Erbschaftsteuerliche Behandlung von Grundstücken in Fällen der Betriebsaufspaltung – Korrespondiert das Erbschaft- mit dem Ertragsteuerrecht?, GmbH-StB 2021, 19; Bodden, Betriebsaufspaltung und Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, kösdi 2023, 23437; Brüggemann, ErbBStg 2019, 183; Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der jährlichen Lohnsummen, ErbBStg, 2019, 183; Eisele, Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019: Aktualisierung und Konkretisierung der Verwaltungsauffassung – Teil 1: Ausgewählte Einzelfragen aus dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, NWB 2020, 544; Geck, Grundstücke und erbschaftsteuerliches Verwaltungsvermögen – Geklärte und offene Fragen kösdi 2020, 21612; Korezkij, Neue Erkenntnisse zur Unternehmensnachfolge aus dem Leitfaden für Feststellungsverfahren („Leit-Fest“) v. 8.12.2022, DStR 2023, 1243; Korezkij, ErbStR-E 2019: Änderung bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2019, 137; Korezkij/Stalleiken, Neues zur Betriebsvermögensnachfolge durch die ErbStR und ErbStH 2019, WPg 2020, 408; Kramer, Erbschaftsteuerliche Behandlung vermieteter Grundstücke bei Betriebsaufspaltung und Konzernsachverhalten, DStR 2011, 1113; Mertes/Frank, Erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Besitzunternehmen in Betriebsaufspaltungsfällen – Notwendigkeit einer Verbundvermögensaufstellung hinsichtlich der Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft, DStR 2020, 2111; Stalleiken, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht – BMF veröffentlicht Entwurf der ErbStR 2019 –, DB 2019, 87; Stein/Walter, Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung: Aktuelle Aspekte der steuerlichen Begünstigung, ZEV 2023, 423; Stein/Walter, Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung: Die Personengruppe zur Gestaltung erweiterter steuerlicher Begünstigungen, ZEV 2023, 580; Stoklassa/Hassa, Betriebsaufspaltungen in der steueroptimierten Vermögensnachfolgeplanung, ErbStB 2022, 237; Wachter, Unternehmensnachfolge bei Betriebsaufspaltung bzw. -verpachtung, DB 2021, 2173.

*Verwaltungsanweisungen:* VfG. Bayerisches Landesamt für Steuern S 3102.1.1-19/22 St34 v. 8.12.2022, UVR 2023, 109



(sog. bundeseinheitlich abgestimmter Leitfaden für Feststellungen nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 BewG sowie nach § 13a Abs. 4, § 13a Abs. 9a und § 13b Abs. 10 ErbStG [Leit-Fest]); gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.10.2022, BStBl. 2022 I, 1494 – Anwendungsfragen zum KöMoG – Auswirkungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilsbewertung.

Inhaltsübersicht	Tz.
Teil I:	
<b>A. Einleitung</b>	<b>1</b>
<b>B. Allgemeine Grundsätze</b>	<b>2–16</b>
<b>I. Besitz- und Betriebsunternehmen als begünstigungsfähige Betriebsvermögen</b>	<b>2–5</b>
<b>II. Begünstigungsfähige Übertragungsgegenstände iS des § 13b Abs. 1 ErbStG</b>	<b>6–11</b>
<b>III. Besitz- und Betriebsunternehmen als begünstigte Betriebsvermögen</b>	<b>12–16</b>
<b>C. Begünstigtes Betriebsvermögen des Besitzunternehmens</b>	<b>17–20</b>
<b>I. Grundsatz: Überlassener Grundbesitz ist Verwaltungsvermögen</b>	<b>17–18</b>
<b>II. Ausnahme: Begünstigung bei erbschaftsteuerlicher Betriebsaufspaltung</b>	<b>19–20</b>
<b>D. Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung</b>	<b>21–38</b>
<b>I. Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung auf Seiten des Zuwendenden</b>	<b>21–36</b>
Sachliche Verflechtung: Überlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage	22–24
Einschränkung: Keine Weiterüberlassung an einen Dritten	25–28
Personelle Verflechtung: Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille	29–32
Einschränkung: Unmittelbare Durchsetzung erforderlich?	33–35
Betriebsaufspaltung unter Schwester-Kapitalgesellschaften	36

<b>II. Übergang der Betriebsaufspaltung auf den Erwerber</b>	<b>37–38</b>
<b>E. Rückausnahme für Konzernsachverhalte</b>	<b>39–44</b>
<b>I. Voraussetzungen</b>	<b>39–42</b>
<b>II. Nutzungsüberlassung im Konzern</b>	<b>43–44</b>

Teil II (folgt in kösdi 2/2024):

<b>F. Formen erbschaftsteuerlich begünstigter Grundbesitzüberlassung</b>	<b>45–51</b>
<b>I. Klassische Betriebsaufspaltung</b>	<b>45</b>
<b>II. Klassische Einheits-Betriebsaufspaltung</b>	<b>46</b>
<b>III. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung</b>	<b>47–48</b>
<b>IV. Umgekehrte Betriebsaufspaltung</b>	<b>49</b>
<b>V. Kapitalistische Betriebsaufspaltung</b>	<b>50</b>
<b>VI. Betriebsaufspaltung unter Schwester-Kapitalgesellschaften</b>	<b>51</b>
<b>G. Prüfung im gesonderten Feststellungsverfahren nach § 13b Abs. 10 ErbStG</b>	<b>52</b>
<b>H. Bewertung des Grundbesitzes</b>	<b>53–54</b>
<b>I. Überlassenes sonstiges Vermögen</b>	<b>55</b>
<b>J. Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft</b>	<b>56–58</b>
<b>I. Anteile als begünstigtes Vermögen</b>	<b>56–57</b>
<b>II. Anteile als Verwaltungsvermögen</b>	<b>58</b>
<b>K. Übriges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens</b>	<b>59–60</b>
<b>L. Begünstigtes Betriebsvermögen des Betriebsunternehmens</b>	<b>61–62</b>
<b>M. Verlust der Vergünstigungen</b>	<b>63–67</b>
<b>I. Lohnsummenprüfung</b>	<b>63–64</b>
<b>II. Haltefristen</b>	<b>65–67</b>

## A. Einleitung

[1] Während die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung zum Tagesgeschäft von Finanz-Rspr. und



Steuerberatung rechnet, kommt der in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG geregelten erb-schaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung soweit er-sichtlich (**noch**) **keine zentrale Bedeutung** zu. Die-ser Befund soll hier zum Anlass genommen werden, die Behandlung des Besitz- sowie des Betriebsun-ternehmens einer Betriebsaufspaltung im Bereich der ErbSt. und SchenkSt. auszuleuchten.

## B. Allgemeine Grundsätze

### I. Besitz- und Betriebsunternehmen als begünstigungsfähige Betriebsvermögen

[2] Gemäß **§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG** gehört zum begünstigungsfähigen Vermögen ua. inländi-sches Betriebsvermögen in Form von gewerblichen Einzelunternehmen und Anteilen an Personen-gesellschaften (Mitunternehmenschaften). Auch Anteile an Personengesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben, rechnen zum begünstigungsfähigen Vermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG iVm. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG.

▷ Zur Behandlung der **Optiongesellschaft iS des § 1a KStG** im Rahmen des ErbStG vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder S 3700 v. 5.10.2022, BStBl. 2022 I, 1494. Zu weiteren Einzelheiten im Kontext der Betriebsaufspaltung s. Tz. 5 hierzu auch Bodden, kösdi 2023, 23438, Tz. 41.

[3] Anteile an Kapitalgesellschaften sind gem. **§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG** begünstigungsfähig, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war (Mindestbeteiligung) oder sich bei ge-ringerer Beteiligung mit weiteren Gesellschaftern dazu verpflichtet hat, über die – die Mindestbeteili-gungsschwelle zusammen erfüllenden – Anteile nur

einheitlich zu verfügen oder diese ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern ein-heitlich auszuüben (Poolvereinbarung).

[4] Da die **Betriebsaufspaltung als solche keine Betriebsvermögensform** iS des § 13b Abs. 1 ErbStG darstellt, gelten diese allgemeinen Grundsätze auch bei Vorliegen einer ertragsteuerlichen Betriebsauf-spaltung, und zwar sowohl für das Besitzunterneh-men als auch für die Betriebsgesellschaft.

[5] Hervorzuheben ist (nochmals), dass eine sog. **optierte Personengesellschaft iS des § 1a KStG**, also eine solche, die ertragsteuerlich zur Körper-schaftsbesteuerung optiert hat, für Zwecke des ErbStG nicht als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, sondern als Personengesellschaft. Anteile an einer optierten Gesellschaft rechnen damit betei-ligungsunabhängig zum begünstigungsfähigen Ver-mögen iS des **§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG**. Dies gilt es auch im Zuge der Option im Rahmen einer beste-henden Betriebsaufspaltung zu beachten.

▷ **Optiert** damit zB die **Besitz-Personengesellschaft** im Rah-men einer klassischen bzw. Einheits-Betriebsaufspaltung zu einer Betriebs-Kapitalgesellschaft zur Körperschafts-besteuerung, so entsteht hierdurch keine kapitalistische Betriebsaufspaltung zwischen zwei Kapitalgesellschaften, vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder S 3700 v. 5.10.2022, BStBl. 2022 I, 1494, Tz. 10. Es bleibt für Erbschaftsteuerzwecke also bei einer klassi-schen bzw. Einheits-Betriebsaufspaltung.

▷ **Optiert** eine **Betriebs-Personengesellschaft** im Rahmen einer mitunternehmerischen oder umgekehrten Betriebs-aufspaltung im Verhältnis zu einer Besitz-Personenge-sellschaft oder -Kapitalgesellschaft zur Körperschaftsbe-steuerung nach § 1a KStG, bleiben diese Verhältnisse für Erbschaftsteuerzwecke ebenfalls unberührt, vgl. gleich-lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder S 3700 v. 5.10.2022, BStBl. 2022 I, 1494, Tz. 10.



## II. Begünstigungsfähige Übertragungsgegenstände iS des § 13b Abs. 1 ErbStG

[6] Ertragsteuerliche Betriebsaufspaltungen mit erbschaft- bzw. schenkungsteuerlicher Relevanz bestehen stets aus **zwei Unternehmen**, einem Besitzunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, einer Personengesellschaft oder Rechtsgemeinschaft oder einer Kapitalgesellschaft, sowie einem Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. Zur Optionsgesellschaft iS des § 1a KStG s. oben Tz. 5.

[7] Wird sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen – also die „Betriebsaufspaltung als Ganzes“ – von Todes wegen oder durch Schenkung auf einen Erwerber übertragen, ist für Zwecke des § 13b Abs. 1 ErbStG zunächst zu prüfen, ob **ein oder zwei begünstigungsfähige Übertragungsgegenstände** vorliegen. Da sich diese Frage über die Verweisung auf §§ 95 bis 97 Abs. 1 Satz 1 BewG nach den **ertragsteuerlichen Grundsätzen** richtet, bestimmt sich der Umfang eines Übertragungsgegenstandes nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nach den Betriebsvermögensgrundsätzen des § 15 EStG inklusive der Grundsätze des Sonderbetriebsvermögens. Bei ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltungen ist damit nach der Art der Betriebsaufspaltung zu differenzieren.

[8] Bei der **klassischen (Einheits-)Betriebsaufspaltung** rechnen die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens bzw. zum Gesellschafts- oder Sonderbetriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft oder Besitzgemeinschaft (zB Erbengemeinschaft oder eheliche Gütergemeinschaft). Es ist dann **nur ein begünstigungsfähiger Übertragungsgegenstand** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2

ErbStG (Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteil an der Besitz-Personengesellschaft/-gemeinschaft) gegeben, so auch Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2023, Rz. 1780.

[9] Bei der **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** werden die Anteile an der Besitz-Personengesellschaft bzw. die Beteiligungen an der Besitzgemeinschaft sowie die Anteile an der Betriebs-Personengesellschaft nebeneinander gehalten (Schwestergesellschaften). Es ist dann also von **zwei begünstigungsfähigen Übertragungsgegenständen** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Mitunternehmeranteile an der Besitz-Personengesellschaft/-gemeinschaft sowie an der Betriebs-Personengesellschaft) auszugehen.

▷ Im Sonderfall der **mittelbaren mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** zu einer Betriebs-Personengesellschaft über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft oder Optionsgesellschaft iS des § 1a KStG rechnen deren Anteile regelmäßig zum notwendigen (Sonder-) Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Zu diesem bislang wenig diskutierten Fall vgl. auch Bodden, in: Korn, EStG, § 15 Rz. 1280 ff., Rz. 1301 (Juni 2023), Wacker, in: Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2013, § 15 Rz. 835 (Bsp. 2) und Rz. 859 (zu 2 b).

▷ Es liegt dann **nur ein begünstigungsfähiger Übertragungsgegenstand** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteil an der Besitz-Personengesellschaft/-gemeinschaft) vor.

[10] Bei der **umgekehrten Betriebsaufspaltung** rechnen die Anteile an der Besitz-Kapitalgesellschaft zum Gesellschafts- oder Sonderbetriebsvermögen der Betriebs-Personengesellschaft. Folglich ist in diesem Fall **nur ein begünstigungsfähiger Übertragungsgegenstand** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (Mitunternehmeranteil an der Betriebs-Personengesellschaft) gegeben.

[11] Bei der kapitalistischen Betriebsaufspaltung rechnen die Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen der Besitz-Kapital-



gesellschaft. Mithin ist auch in diesem Fall **nur ein Übertragungsgegenstand** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (Anteil an der Besitz-Kapitalgesellschaft) gegeben, der bei Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote oder Einbindung in eine Poolvereinbarung begünstigungsfähig ist.

▷ Anerkennt man für Erbschaftsteuerzwecke auch die Betriebsaufspaltung zwischen zwei **Schwester-Kapitalgesellschaften** (s. dazu Tz. 51), sind insoweit **zwei begünstigungsfähige Übertragungsgegenstände** iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG anzunehmen.

### III. Besitz- und Betriebsunternehmen als begünstigte Betriebsvermögen

[12] Ob der begünstigungsfähige Übertragungsgegenstand iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ErbStG tatsächlich begünstigt ist, richtet sich nach den „**Weichenstellungen**“ des § 13b Abs. 2 ErbStG.

[13] Der Übertragungsgegenstand iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ErbStG ist dem Grunde nach tatsächlich begünstigt, wenn das Betriebsvermögen den sog. **90 %-Test des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG** besteht. Hiernach ist der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens vollständig nicht begünstigt, wenn das **Verwaltungsvermögen** nach § 13b Abs. 4 ErbStG – (i) vor der Anwendung des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG, soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus durch Treuhandverhältnisse abgesicherten Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus diesen Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist, sowie (ii) vor der Schuldenverrechnung und (iii) des Freibetrags nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sowie (iv) der Regelungen in § 13b Abs. 6 und Abs. 7 ErbStG – mindestens 90 % des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

▷ Zur Frage, ob die Regelung auch für **operativ gewerblich tätige Unternehmen** gilt, vgl. BFH-Urt. II R 49/21 v. 13.9.2023.

[14] Ist das maßgebliche Betriebsvermögen iS des § 13b Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ErbStG nicht bereits gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vollumfänglich von den Begünstigungen ausgeschlossen, richtet sich die tatsächliche Begünstigung maßgeblich danach, in welchem Umfang der **begünstigungsfähige Übertragungsgegenstand** (Betriebsvermögen des Einzelunternehmens oder Mitunternehmeranteil an der Besitz-Personengesellschaft bzw. Besitzgemeinschaft oder an der Betriebs-Personengesellschaft oder Anteil an der Besitz- oder Betriebs-Kapitalgesellschaft) als **Verwaltungsvermögen** iS des § 13b Abs. 4 ErbStG einzuordnende Vermögensgegenstände enthält. Zu diesem nicht begünstigten Vermögen rechnen – mit besonderer Relevanz in Fällen der Betriebsaufspaltung – insbesondere an Dritte überlassener Grundbesitz (Nr. 1 Satz 1), sofern nicht eine Rückausnahme nach Nr. 1 Satz 2 eingreift, sowie nicht begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften (Nr. 2), also solche iS des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unterhalb der Mindestbeteiligungsgrenze ohne Poolvereinbarung.

▷ Zur Geltung auch im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung** vgl. R E 13b.20 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019.

[15] Der Wert dieses Verwaltungsvermögens unterliegt nach weiterer Maßgabe der Einzelregelungen in § 13b Abs. 4 ff. ErbStG (zu beachten ist ua. der Finanzmittelfreibetrag iHv. 15 % nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG sowie der allgemein unschädliche Verwaltungsvermögensbetrag iHv. 10 % nach § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG) und §§ 14 ff. ErbStG der **tariflichen Besteuerung** des § 19 ErbStG, ggf. unter Berücksichtigung der Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG.



[16] Der Wert des verbleibenden begünstigten Betriebsvermögens unterliegt, ggf. vermindert um den Abschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG, der **Regelverschonung** des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG (Freistellung iHv. 85 %) bzw. bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG auf Antrag der **Vollverschonung** (Freistellung iHv. 100 %). Nach Maßgabe des § 28 ErbStG kann die anfallende Steuer auf Antrag bis zu sieben Jahre gestundet werden. Eine gewährte Verschonung des begünstigten Vermögens bleibt erhalten, sofern der Erwerber die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG einhält und keinen Verstoß gegen die Behaltefristen des § 13a Abs. 6 ErbStG begeht (s. dazu im Einzelnen Tz. 65 f.).

## C. Begünstigtes Betriebsvermögen des Besitzunternehmens

### I. Grundsatz: Überlassener Grundbesitz ist Verwaltungsvermögen

[17] Zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen gehören gem. **§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG** Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Mit dieser Zuordnung zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen möchte der Gesetzgeber verhindern, dass aus seiner Sicht nicht förderungswürdiges „unproduktives Vermögen“ in die Begünstigung nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG fällt. Der Rechtsgrund und die Konditionen der Nutzungsüberlassung sind dabei unerheblich, so dass dieser ein entgeltlicher Miet- oder Pachtvertrag oder auch ein unentgeltlicher Leihvertrag zugrunde liegen kann.

▷ **Ausgenommen** von der Zuordnung zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen sind nur Nutzungsüberlassungen, die **notwendiger Teil** einer einheitlichen gewerblichen Leistung sind, vgl. hierzu Urte. FG Münster

3 K 1429/17 F v. 3.12.2020, EFG 2021, 1671 (nachgehend bestätigt durch BFH-Urt. II R 21/21 v. 10.5.2023, v. 10.5.2023, DStR 2023, 2331; hierzu Tz. 25 und 27); Urte. FG Köln 7 K 2718/20 v. 10.6.2021, EFG 2021, 1831 (Rev. BFH II R 27/21); Vfg. Bayerisches Landesamt für Steuern S 3102.1.1-19/22 St34 v. 8.12.2022, Tz. 2.3.1.1 (bundeseinheitlich abgestimmter Leitfaden für Feststellungen nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 BewG sowie nach § 13a Abs. 4, § 13a Abs. 9a und § 13b Abs. 10 ErbStG ([Leit-Fest]); R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019; vgl. hierzu auch Bodden, kösdi 2023, 23438, Tz. 7b.

[18] Zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens rechnet stets die an das Betriebsunternehmen überlassene **wesentliche Betriebsgrundlage**. Handelt es sich bei dieser um **Grundbesitz**, ist gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG also grds. nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen gegeben. Als solches ist dem Grunde nach auch sonstiger überlassener (**unwesentlicher**) **Grundbesitz** einzuordnen, der nur anlässlich einer anderweitig begründeten sachlichen Verflechtung durch Grundbesitz oder andere Vermögensgegenstände überlassen wird (s. dazu auch Tz. 23).

### II. Ausnahme: Begünstigung bei erb-schaftsteuerlicher Betriebsaufspaltung

[19] Für Fälle der Betriebsaufspaltung enthält **§ 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG** eine erbschaftsteuerspezifische Ausnahme. Hier-nach ist eine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung von Grundbesitz an Dritte (sachliche Verflechtung) nicht anzunehmen, wenn die Überlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfolgt. Das **Gesetz fordert** hierfür,

▷ dass der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenen Betrieb (Besitzunternehmen) als auch im nutzenden Betrieb (Betriebsunternehmen) allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen



Betätigungswillen durchsetzen konnte (personelle Verflechtung),

- ▷ dass diese Rechtsstellung (also der Tatbestand der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung in der Person des Erblassers oder Schenkers) im Erb- oder Schenkungswege auf den Erwerber übergeht, und
- ▷ dass keine Nutzungsüberlassung des Grundbesitzes durch das Betriebsunternehmen an einen weiteren Dritten erfolgt (Einschränkung der sachlichen Verflechtung).

[20] Der Gesetzgeber hat in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG einen **eigenen erbschaftsteuerlichen Begriff** der Betriebsaufspaltung geschaffen. Dieser deckt sich nicht mit dem Tatbestand der ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung. **Abweichungen** sind insbesondere wie folgt gegeben:

- ▷ So ist im Bereich der sachlichen Verflechtung zwar der dem Betriebsunternehmen als wesentliche Betriebsgrundlage überlassene Grundbesitz erfasst, aber auch sonstiger überlassener (unwesentlicher) Grundbesitz, der nur anlässlich einer anderweitig begründeten sachlichen Verflechtung durch Grundbesitz oder andere Vermögensgegenstände überlassen wird (s. dazu Tz. 23).
- ▷ Zudem ist gem. dem letzten Halbsatz der Norm keine Weiterüberlassung des Grundbesitzes an Dritte zulässig (s. dazu Tz. 25 ff.).
- ▷ Im Bereich der personellen Verflechtung soll nach Verwaltungsauffassung keine mittelbare Ausübung des geschäftlichen Betätigungswillens ausreichen, so dass Fälle der ertragsteuerlichen Einheits-Betriebsaufspaltung und der kapitalistischen Betriebsaufspaltung im Mutter-Tochter-Verhältnis keine erbschaftsteuerlich begünstigte Betriebsaufspaltung darstellen sollen (s. dazu Tz. 33 f.).
- ▷ Übertragungsspezifisch fordert das Gesetz zudem den Übergang der personellen Verflechtung, dass also die in der Person des Erblassers oder Schenkers personell begründete Rechtsstellung im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung auf den Erwerber übergeht (s. dazu Tz. 37 f.).
- ▷ Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht soll erbschaftsteuerlich eine kapitalistische Betriebsaufspaltung im Schwester-

Kapitalgesellschaftsverhältnis begünstigt sein (s. dazu Tz. 51).

## D. Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung

### I. Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung auf Seiten des Zuwendenden

[21] § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG erfordert zunächst, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im grundstücksüberlassenden Betrieb (Besitzunternehmen) als auch im nutzenden Betrieb (Betriebsunternehmen) allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Damit muss der Tatbestand der Betriebsaufspaltung **im maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt des § 9 ErbStG** in der Person des Erblassers oder Schenkers gegeben sein, s. hierzu auch Geck, kösdi 2020, 21614.

- ▷ Die Betriebsaufspaltung darf also nicht erst durch den Erbfall oder die Schenkung entstehen. Wird die Betriebsaufspaltung erst durch die Übertragung des Betriebs an den Erwerber in dessen Person begründet, handelt es sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, vgl. auch R E 13b.9 Abs. 1 Satz 9 ErbStR 2019; Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2023, Rz. 1778.
- ▷ Nicht ausreichend ist auch, wenn die Betriebsaufspaltung ursprünglich nur in der Person des Erwerbers – nicht aber in der Person des übertragenden Erblassers bzw. Schenkers – bestand, vgl. BFH-Urt. II R 3/19 v. 16.3.2021, BStBl. 2022 II, 706; II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72.

### Sachliche Verflechtung: Überlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage

[22] Der Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG enthält **keine speziellen Anforderungen** an das die Betriebsaufspaltung be-



gründende sachliche Element. Die hierzu erforderliche Überlassung von zumindest einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen ist aber grds. vorauszusetzen, weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt, so auch R E 13b.14 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2019; zur Thematik auch Stein/Walter, ZEV 2023, 424; Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1765; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 97 (August 2022); Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 7. Aufl. 2023, § 13b Rz. 233, Kirnberger, in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13b ErbStG Rz. 67 ff. (November 2022); offengelassen im BFH-Urt. II R 22/18 v. 2.12.2020, BStBl. 2022 II, 66 (Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig unter 1 BvR 1493/21). Die Anforderungen an die sachliche Verflechtung richten sich dann nach den **ertragsteuerlichen Grundsätzen**, so auch H E 13b.14 ErbStH 2019.

[23] Bei der überlassenen funktional wesentlichen Betriebsgrundlage handelt es sich zwar regelmäßig um Grundbesitz. Dies ist jedoch **keine Tatbestandsanforderung** des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG, so dass die Betriebsaufspaltung auch durch die Überlassung einer anderen funktional wesentlichen Betriebsgrundlage (zB ein bewegliches Anlagegut oder einen immateriellen Vermögensgegenstand) begründet werden kann. Wird in diesem Zuge **auch funktional unwesentliches Grundvermögen** überlassen, kann auch dieses nach Maßgabe des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG als begünstigtes Vermögen qualifiziert werden.

▷ **GIA** Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1765; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 97 (August 2022); Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 265 (Februar 2022); Hannes/Holtz, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 13b Rz. 51; Kirnberger, in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/

GrEStG, § 13b ErbStG Rz. 67 (November 2022), Wachter, DB 2021, 2177 f.; Geck, kösdi 2020, 21614.

[24] § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG erfasst auch die **grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung**, da die Norm keine Beschränkung nach der Lage des Grundstücks sowie dem Sitz oder der Geschäftsleitung des Betriebsunternehmens im In- wie auch im Ausland enthält

▷ **Vgl. auch** Dehmer, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 13 Rz. 29; Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1777; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 266 (Februar 2022); Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 7. Aufl. 2023, § 13b Rz. 231.

### Einschränkung: Keine Weiterüberlassung an einen Dritten

[25] Gemäß letztem Satzteil in § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchst. a ErbStG darf keine Nutzungsüberlassung des Grundstücks an einen weiteren Dritten erfolgen, vgl. auch R E 13b.14 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019. Damit greift die Ausnahmeregelung nur bei **unmittelbarer Eigennutzung des Grundbesitzes durch die Betriebsgesellschaft**. Überlässt das Betriebsunternehmen den ihr überlassenen Grundbesitz an einen Dritten, was ertragsteuerlich zu einer Betriebsaufspaltung führt, vgl. hierzu BFH-Urt. IV R 11/13 v. 18.6.2015, BFH/NV 2015, 1398; IV R 12/13 v. 18.6.2015, BFH/NV 2015, 1401, ist die Rückausnahme der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung nicht erfüllt und es bleibt bei der Einordnung des drittüberlassenen Grundbesitzes als Verwaltungsvermögen gem. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, vgl. BFH-Urt. II R 21/21 v. 10.5.2023, DStR 2023, 2331; Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1775.

▷ Damit sollen vom Gesetzgeber als unerwünscht empfundene **Gestaltungen unterbunden** werden, bei denen die Betriebs-Kapitalgesellschaft kein eigenes Unternehmen betreibt, sondern das Grundstück „nur“ an einen Dritten



weitervermietet, vgl. Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1776.

[26] Wird nur ein **Teil des Grundstücks** an einen fremden Dritten weitervermietet, ist nur dieser Grundstücksteil als Verwaltungsvermögen anzusehen; die Aufteilung erfolgt im Regelfall nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander, vgl. Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 105 (August 2022); Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 7. Aufl. 2023, § 13b Rz. 235.

[27] Weiterer **Dritter** ist jeder, der weder am Besitz- noch am Betriebsunternehmen beteiligt ist, vgl. hierzu auch Stein/Walter, ZEV 2023, 425. Dies gilt ungeachtet der Nutzung durch diesen, so dass eine **weitere Sachherrschaft** über die Immobilie zB auf der Grundlage eines Lagerbewirtschaftungsvertrags die schädliche Weiterüberlassung nicht ausschließt, vgl. BFH-Urt. II R 21/21 v. 10.5.2023, BFH/NV 2023, 1455. Dritte sind auch Arbeitnehmer des Betriebsunternehmens, so dass zB eine Nutzungsüberlassung als **Hausmeisterwohnung** schädlich sein kann, aA Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 105 (August 2022) wegen Nutzung im Interesse des Vermieters; ebenso Altendorf, GmbH-StB 2021, 21.

[28] Überlässt die Betriebsgesellschaft das Grundstück einem Dritten zur Nutzung, sollte die **Weiterüberlassung unschädlich** sein, wenn für diese Nutzungsüberlassung eine andere Ausnahme greift, zB die für eine Vermietung an ein konzernverbundenes Unternehmen iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG oder eine hotelähnliche Vermietung iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Satz 2 Alt. 2 ErbStG, vgl. Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b Rz. 116a und 122; Hannes/Holtz, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 13b Rz. 52; ggf. auch Urt. FG Münster 3 K 1429/17 F v. 3.12.2020, EFG 2021, 1671 (nachgehend BFH-Urt. II R 21/21 v. 10.5.2023,

BFH/NV 2023, 1455; hierzu Tz. 25 und 27); zweifelnd Stein/Walter, ZEV 2023, 425.

## Personelle Verflechtung: Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille

[29] In personeller Hinsicht fordert § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im grundstücksüberlassenden Betrieb (Besitzunternehmen) als auch im nutzenden Betrieb (Betriebsunternehmen) allein (Beteiligungsidentität) oder zusammen mit anderen Gesellschaftern (Beherrschungsidentität) einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann, vgl. auch R E 13b.14 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2019. Der Maßstab für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens richtet sich nach den **ertragsteuerlichen Grundsätzen**, vgl. Urt. FG Münster 3 K 1429/17 F v. 3.12.2020, EFG 2021, 1671 (nachgehend bestätigt durch BFH-Urt. II R 21/21 v. 10.5.2023, BFH/NV 2023, 1455; hierzu Tz. 25 und 27); so auch R E 13b.14 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019, H E 13b.14 ErbStH 2019 iVm. H 15.7 (6) EStH 2021. Damit ist insbesondere auch die sog. **„Personengruppentheorie“** anwendbar, vgl. Urt. FG Münster 3 K 1429/17 F v. 3.12.2020, EFG 2021, 1671 (nachgehend bestätigt durch BFH-Urt. II R 21/21 v. 10.5.2023, BFH/NV 2023, 1455; hierzu Tz. 25 und 27). Deshalb ist eine erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung auch dann gegeben, wenn sowohl am Besitz- als auch am Betriebsunternehmen mehrere Personen beteiligt sind, die zusammen beide Unternehmen beherrschen. Die Beherrschungsidentität ergibt sich dann aus der Stimmrechtsmehrheit der Personengruppe bei beiden Unternehmen, vgl. Stein/Walter, ZEV 2023, 581; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 264 (Februar 2022).

[30] Die Durchsetzung des geschäftlichen Betätigungswillens muss mit **gesellschaftsrechtlichen**



**Mitteln** erfolgen. Eine faktische Beherrschung muss die Möglichkeit der Erlangung einer Stimmenmehrheit ermöglichen; dazu muss der Erblasser oder Schenker auf die zur Erlangung der Stimmenmehrheit benötigten Gesellschafter wirtschaftlich oder anderweitig derart Einfluss ausüben können, dass jene sich unterordnen, etwa durch die jederzeit widerrufliche Überlassung unverzichtbarer Betriebsgrundlagen. Ein Einfluss nur auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung über Prokura oder Generalvollmacht reicht nicht aus, vgl. BFH-Urt. II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72.

[31] Aus der gesetzlichen Anforderung, dass der Erblasser oder Schenker zusammen mit anderen Gesellschaftern sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann (Beherrschungsidentität), folgt das Erfordernis der **Zugehörigkeit zur beherrschenden Gruppe**. Der Erblasser oder Schenker muss also der herrschenden Personengruppe angehören, vgl. Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1766, 1772.

[32] Aus diesem Erfordernis der Zugehörigkeit zur beherrschenden Gruppe folgt, dass der **Nur-Besitzgesellschafter** seine Anteile an der Besitzgesellschaft zwar nach den Grundsätzen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt übertragen kann, der ihm anteilig zuzurechnende Grundbesitz aber **stets Verwaltungsvermögen** iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist; die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG ist nicht anwendbar, glA Stoklassa/Hassa, ErbStB 2022, 239; Altendorf, GmbH-StB 2021, 20.

### Einschränkung: Unmittelbare Durchsetzung erforderlich?

[33] Der **Gesetzeswortlaut** in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG enthält keine wei-

teren Anforderungen an die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Besitz- und in der Betriebsgesellschaft, so dass dieser sowohl durch unmittelbare als auch mittelbare Beteiligungen gewährleistet werden kann. Einschränkend hierzu verlangt die **FinVerw.** jedoch, dass der einheitliche geschäftliche Betätigungswille in Besitz- und Betriebsgesellschaft **unmittelbar** durchgesetzt werden muss, vgl. Vfg. Bayerisches Landesamt für Steuern S 3102.1.1-19/22 St34 v. 8.12.2022, Tz. 2.3.1.2 (sog. bundeseinheitlich abgestimmter Leitfaden für Feststellungen nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 BewG sowie nach § 13a Abs. 4, § 13a Abs. 9a und § 13b Abs. 10 ErbStG [Leit-Fest]; R E 13b.14 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019; hierzu auch Stein/Walter, ZEV 2023, 425; Korezkij, DStR 2023, 1244). Damit soll die Einordnung überlassenen Grundbesitzes als begünstigtes Vermögen bei nur **mittelbaren Beherrschungen** bzw. Betriebsaufspaltungen auf nachgelagerten Stufen einer Unternehmensgruppe nicht über die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG erreicht werden können, vgl. R E 13b.14 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019.

[34] **Ausgeschlossen** ist hiernach auch die Grundstücksüberlassung im Fall der klassischen Einheits-Betriebsaufspaltung, vgl. Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 97 (August 2022), sowie der kapitalistischen Betriebsaufspaltung (Mutter-Tochter-Verhältnis), so R E 13b.14 Abs. 1 Satz 7 ErbStR 2019. In diesen Fällen soll eine Begünstigung nur über die **Konzernausnahme** des § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchst. c ErbStG erfolgen können (s. dazu Tz. 59 ff.).

▷ Der **BFH** hat offengelassen, ob der FinVerw. insoweit zu folgen ist, vgl. BFH-Urt. II R 3/19 v. 16.3.2021, BStBl. 2022 II, 706; II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72; II R 22/18 v. 2.12.2020, BStBl. 2022 II, 66.

[35] Die Ansicht der FinVerw. findet **im Gesetz keine Stütze**, da § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG



keinen „unmittelbaren“ Betätigungswillen fordert, sondern einen „einheitlichen“ Betätigungswillen. Aus dem letzten Halbsatz der Norm, wonach eine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten nicht vorliegen darf, folgt nichts anderes, da die zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens rechnende Betriebs-Kapitalgesellschaft kein Dritter idS ist. Überdies erkennt die FinVerw. in R E 13b.14 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2019, H E 13b.14 ErbStH 2019 iVm. H 15.7 (6) EStH 2021 selbst an, dass sich der **Maßstab** für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens nach den **ertragsteuerlichen Grundsätzen** richtet und damit auch die „Personengruppentheorie“ umschließt, gemäß der – nach der Abkehr des BFH vom sog. Durchgriffsverbot auch auf Seiten des Besitzunternehmens, vgl. hierzu BFH-Urt. IV R 7/18 v. 16.9.2021, BStBl. 2022 II, 767 – eine personelle Verflechtung **auch durch mittelbare Beteiligungen** begründet werden kann. Damit kann die für eine erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung erforderliche Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Besitz- und in der Betriebsgesellschaft auch über eine mittelbare Beteiligung erreicht werden. Eine Subsumtion unter die Konzernausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG ist damit nicht erforderlich.

- ▷ **GIA** Dehmer, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 13 Rz. 23; Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1771, 1788, vgl. auch Rz. 1756.1; Stoklassa/Hassa, ErbStB 2022, 242; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 264 f. (Februar 2022); Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b Rz. 115; Hannes/Holtz, in: Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 13b Rz. 51; Altendorf, GmbH-StB 2021, 22.

## Betriebsaufspaltung unter Schwester-Kapitalgesellschaften

[36] Überlässt eine Kapitalgesellschaft einer Schwester-Kapitalgesellschaft eine wesentliche

Betriebsgrundlage, ist **ertragsteuerlich keine Betriebsaufspaltung** gegeben, vgl. BFH-Urt. III R 86/83 v. 20.5.1988, BStBl. 1988 II, 739. Diese ertragsteuerlichen Grundsätze gelten jedoch nicht für die erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung, da der hier gesetzlich geforderte einheitliche geschäftliche Betätigungswille auch bei Nutzungsüberlassungen zwischen Schwestergesellschaften gegeben ist, vgl. grundlegend Kramer, DStR 2011, 1116. Erbschaftsteuerlich greift damit die Rückausnahmeregelung des § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG, so dass der überlassene Grundbesitz **begünstigtes Betriebsvermögen** darstellt, vgl. Dehmer, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl. 2023, § 13 Rz. 28; Söffing, in: Söffing/Micker, Betriebsaufspaltung, 9. Aufl. 2022, Rz. 1756; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 101 (August 2022); Altendorf, GmbH-StB 2021, 21. AA Stoklassa/Hassa, ErbStB 2022, 242; Geck, kösdi 2020, 21617; keine begünstigte Betriebsaufspaltung. Bei Beherrschung beider Kapitalgesellschaften durch eine natürliche Person ist auch die Konzernausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG erfüllt, vgl. Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b Rz. 121a.

## II. Übergang der Betriebsaufspaltung auf den Erwerber

[37] Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG erfordert eine begünstigte Grundbesitzüberlassung an Dritte, dass die beim Übertragenden gegebene „**Rechtsstellung**“, also der Tatbestand der erbschaftsteuerlichen Betriebsaufspaltung in dessen Person, beim Übertragungsvorgang **auf den Erwerber** übergeht, so auch R E 13b.14 Abs. 3 ErbStR 2019. Der Erwerber muss also ebenso wie sein Rechtsvorgänger im übernehmenden und im nutzenden Betrieb allein oder



zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können. Die Betriebsaufspaltung darf damit nicht infolge des Erbfalls oder der Schenkung enden oder erst durch die Übertragungen in der Person des Erwerbers begründet werden; ansonsten handelt es sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen, vgl. auch R E 13b.14 Abs. 1 Satz 9 und Abs. 3 ErbStR 2019. Auch genügt es nicht, wenn der Erwerber (bei Annahme einer Koppelung der Stimmrechte an die Mehrheitsverhältnisse) nur das Betriebsgrundstück oder Anteile an der Besitzgesellschaft erhält, mit dem Betriebsgrundstück oder den Besitzgesellschaftsanteilen nur eine Minorität der Anteile der Betriebsgesellschaft erhält, oder mit den Betriebsgesellschaftsanteilen nur eine Minorität der Anteile an der Besitzgesellschaft erhält; in den beiden letzten Varianten gilt dies jedoch nur, wenn der Erwerber nicht zugleich Teil einer insgesamt beherrschenden Personengruppe ist, vgl. Stein/Walter, ZEV 2023, 425.

[38] Eine exakte **Zeitgleichheit** der Betriebs- und Anteilsübertragungen am Besitz- und Betriebsunternehmen wird vom Tatbestand des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG nicht gefordert, vgl. Stein/Walter, ZEV 2023, 425; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 263 (Februar 2022).

## E. Rückausnahme für Konzernsachverhalte

### I. Voraussetzungen

[39] Sollte die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a Alt. 1 ErbStG aufgrund nur mittelbarer Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Besitz- und in der Betriebsgesellschaft in Fällen der mittelbaren

Betriebsaufspaltung, der klassischen Einheits-Betriebsaufspaltung nicht eingreifen (dazu Tz. 33 ff.), kann die Zuordnung des überlassenen Grundbesitzes zum begünstigten Vermögen ggf. als „**Retentionsanker**“ über die Konzernausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG erreicht werden, vgl. R E 13b.14 Abs. 1 Satz 6 ErbStR 2019. Erforderlich hierfür ist, dass sowohl der überlassende Betrieb (also das Besitzunternehmen) als auch der nutzende Betrieb (also das Betriebsunternehmen) zu einem **Konzern iS des § 4h EStG** gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt. Diese Rückausnahme ergibt sich aus der Überlegung, dass die Überlassung von Grundstücken im Konzern als solche nicht geeignet ist, diese Wirtschaftsgüter generell als unproduktives Verwaltungsvermögen einzustufen, vgl. Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 7. Aufl. 2023, § 13b Rz. 248.

[40] Zum **Konzernbegriff** des § 4h EStG ergeben sich folgende Rechtslagen:

(a) Nach **§ 4h Abs. 3 Sätze 5, 6 EStG aF** war ein Betrieb einem Konzern zuzurechnen, wenn er nach den maßgeblichen Rechnungslegungsstandards iS einer Konsolidierung entweder in den handelsrechtlichen Abschluss eines Konzerns tatsächlich einbezogen wird oder zumindest einbezogen werden konnte (Satz 5 aF, sog. **Unterordnungskonzern**) oder wenn die Finanz- und Geschäftspolitik zusammen mit anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (Satz 6 aF, sog. **Gleichordnungskonzern**), vgl. BFH-Urt. II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72; zum Konzernbegriff auch BMF-Schr. IV C 7 – S 2742-a/07/10001 v. 4.7.2008, BStBl. 2008 I, 718, Rz. 59 ff. Andere Definitionen des Konzerns, etwa nach Vorschriften des Handels- und Gesellschaftsrechts, waren bedeutungslos, vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 286 (Februar



2022); Wachter, DB 2021, 2179. Es reichte aus, wenn nur eine der drei genannten Voraussetzungen gegeben war. Bei Gleichordnungskonzernen iS des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG musste die Leitung durch eine natürliche Person, die die Beteiligung im Privatvermögen hält, oder eine vermögensverwaltende Gesellschaft erfolgen; eine Leitung durch eine Personengruppe, die keine Gesellschaft darstellt, reichte nicht aus, vgl. BFH-Urt. II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72. Zu weiteren Einzelheiten vgl. BMF-Schr. IV C 7 – S 2742-a/07/10001 v. 4.7.2008, BStBl. 2008 I, 718, Rz. 60; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 115.3 (August 2022). Entscheidend ist die Konzernzugehörigkeit beider Betriebe iS des § 4h EStG im **Zeitpunkt der Entstehung der Steuer**, vgl. BFH-Urt. II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72; R E 13b.16 Satz 4 ErbStR 2019; Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 115 (August 2022).

(b) Durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl. 2023 I Nr. 411 v. 29.12.2023, wurde der Konzernbegriff in **§ 4h Abs. 3 Satz 4 EStG nF** neu gefasst. Hiernach gehört ein Betrieb nur noch dann zu einem Konzern, wenn er nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird. Die bisherige Einbeziehung auch solcher Betriebe, die mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert werden könnten, entspricht nicht dem ATAD-Mindeststandard und wurde daher gestrichen. Auch die Einbeziehung eines Betriebs in den maßgeblichen Konzernbegriff bereits dann, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann, entsprach nicht dem ATAD-Mindeststandard, sodass der bisherige Satz 6 ebenfalls gestrichen wurde. Diese Änderung des § 4h EStG ist gemäß **§ 52 Abs. 8b EStG nF** erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 14.12.2023 beginnen und nicht vor dem 1.1.2024 enden.

(c) Die **Auswirkungen** dieser aktuellen Änderungen des ertragsteuerlichen Konzernbegriffs des § 4h Abs. 3 EStG **auf die erbschaftsteuerliche Konzernausnahme** des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG sind noch nicht abzusehen.

[41] Ungeachtet der Neuregelungen des § 4h Abs. 3 EStG gilt: Ergibt sich die **Gewerblichkeit eines Besitzunternehmens** nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen (Betriebsaufspaltung), soll nach Ansicht der FinVerw. **kein Konzern** iS des § 4h EStG gegeben sein, vgl. BMF-Schr. IV C 7 – S 2742-a/07/10001 v. 4.7.2008, BStBl. 2008 I, 718, Rz. 63.

[42] Die Konzernklausel ist in ihrem Anwendungsbereich **weiter als die Rückausnahme für Betriebsaufspaltungen** in § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchst. a ErbStG und verdrängt diese insoweit, vgl. Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 115.6 (August 2022); Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 287 (Februar 2022). So ist hier keine Beherrschung der vermietenden Gesellschaft durch den Erblasser bzw. Schenker erforderlich, vgl. Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 116 (August 2022). Auch muss der Erblasser bzw. Schenker nach dem Gesetzeswortlaut nicht einmal an der nutzenden Gesellschaft beteiligt sein. Darüber hinaus wird nicht vorausgesetzt, dass die Stellung des Erblassers oder Schenkers auf den Erwerber übergeht, ggf. aA Urt. Hessisches FG 9 K 1857/15 v. 25.4.2018, EFG 2018, 2047 (in der Revisionsentscheidung des BFH II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72, aber nicht angesprochen).

## II. Nutzungsüberlassung im Konzern

[43] Da der Gesetzeswortlaut lediglich die Nutzungsüberlassung zwischen Unternehmen eines



Konzerns fordert, ist ohne Bedeutung, ob die **überlassende Konzerngesellschaft Ober- oder Untergesellschaft** ist, vgl. BFH-Urt. II R 26/18 v. 23.2.2021, BStBl. 2022 II, 72. Eine begünstigte Grundbesitzüberlassung iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG ist damit auch gegeben, wenn die Tochtergesellschaft ihrer Muttergesellschaft den Grundbesitz überlässt, vgl. Geck, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13b Rz. 115.1 (August 2022).

[44] Auch in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG ist bestimmt, dass **keine Nutzungsüberlassung an einen nicht konzernangehörigen Dritten** erfolgen darf. Der überlassene Grundbesitz ist dann also Verwaltungsvermögen iS des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, vgl. R E 13b.16 Satz 2 ErbStR 2019. Innerhalb des Konzerns darf der Grundbesitz jedoch (ggf. auch mehrfach) untervermietet werden, solange alle zwischengeschalteten und auch der letzte Untermieter zum Konzern gehören. Unschädlich dürfte es auch sein, wenn der letzte Untermieter zwar nicht zum Konzern gehört, auf seine Nutzungsüberlassung aber eine andere Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG anwendbar ist, vgl. Stalleiken, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b Rz. 122.

*Hinweis: Teil II des Beitrags wird in kösdi 2/2024 veröffentlicht.*

## Vermeidbare Wertabgabesteuerung durch Entnahmen von Alt-Photovoltaikanlagen iS des § 12 Abs. 3 UStG aus dem Unternehmensvermögen

Steuerberater Klaus Korn, Köln

[1] Mit der **umsatzsteuerlichen Behandlung des Betriebs von Photovoltaikanlagen** hat sich die FinVerw. in Abschn. 2.5 Abs. 9 ff. UStAE auseinandergesetzt. Zutreffend geht sie davon aus, dass die entgeltliche Abgabe von Strom (zB an den Stromnetzbetreiber) eine umsatzsteuerbare unternehmerische Tätigkeit ist, nicht jedoch die dezentrale Verwendung, zB für den eigenen Haushalt. Im Fall der unternehmensfremden (privaten) Nutzung einer Photovoltaikanlage hat der Unternehmer, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt, das Wahlrecht, die gesamte Anlage dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen. Der Unternehmer kann dann, wenn er nicht der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG unterliegt, den **gesamten Vorsteuerabzug** für Leistungsbezüge zur Anschaffung und Installation der Anlage geltend machen, muss aber den dezentralen Stromverbrauch (zB dessen private Verwendung) der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 EStG unterwerfen, Abschn. 2.5 Abs. 13 UStAE.

[2] Der Vorsteuerabzug und damit die Wertabgabenbesteuerung **entfällt** für Photovoltaikanlagen, die **nach dem 31.12.2022 angeschafft** worden sind, für deren Beschaffung die „**Nullbesteuerung**“ nach § 12 Abs. 3 UStG idF des JStG 2022 v. 16.12.2022, BGBl. 2022 I, 2294 = BStBl. 2023 I, 7, greift und deshalb keinen Vorsteuerabzug ermöglicht, vgl. BMF-Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 I, 351, Rn. 6; v. 30.11.2023, BStBl. 2023 I, 2085; s. dazu Strahl, kösdi



2023, 23129, 23132; kösdi 2023, 23175 und 23127 (Report Nr. 181 und 136), sowie kösdi 2024, 23549, Report Nr. 31, in diesem Heft. Eine Zuordnung der nichtunternehmerisch genutzten Quote zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen ist in diesen Fällen idR sinnlos und wird von den Betroffenen deshalb nicht gewählt.

[3] Wurde die Photovoltaikanlage **bereits vor dem 1.1.2023 erworben** (so dass § 12 Abs. 3 UStG darauf nicht anwendbar war) und ist eine **Zuordnung** des nichtunternehmerisch genutzten Teils **zum Unternehmensvermögen** unter Vorsteuerabzug **erfolgt**, wird die vollzogene Zuordnung zum Unternehmensvermögen durch die Neuregelung in § 12 Abs. 3 UStG nicht berührt. Die **Wertabgabenbesteuerung** nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG setzt sich nach dem 31.12.2022 fort, BMF-Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 I, 351, Rn. 4.

[4] Für Betroffene, die **vor 2023 eine solche Photovoltaikanlage (unter Vorsteuerabzug) erworben** haben, deren Anschaffung ab 1.1.2023 unter § 12 Abs. 3 UStG fallen würde, empfiehlt sich die Prüfung, ob und ggf. wie für die Zeit ab 2023 die Wertabgabenbesteuerung ohne umsatzsteuerliche Belastung dadurch vermieden werden kann, dass in der Vergangenheit gebildetes Unternehmensvermögen belastungsfrei wieder entnommen wird. Diese Möglichkeit besteht: Die „Entnahme“ der Altanlagen aus dem Unternehmensvermögen ist nach dem 31.12.2022 **ohne Umsatzsteuerbelastung** erreichbar, wenn sie unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG erfolgt und deshalb – wie seit dem 1.1.2023 bei jeder Veräußerung an einen Anlagenbetreiber – nach dieser Vorschrift dem Nullsteuersatz unterliegt, BMF-Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 II, 351, Rn. 7; Scherf/Gerstl, NWB 2023, 3260, 3264; Arconada Valbuena/Rennar, UR 2023, 473, 475; Gromadka, LEXinform-aktuell 2023 – 0011-0005, Dok. 08823334;

Dorn/Beyer/Wenke, DStR 2023, 673; Ruiner, StuB 2023, 953, 955. Sie stellt auch keine Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug iS des § 15a UStG dar, BMF-Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 I, 351, Rn. 2; Scherf/Gerstl, aaO; Ruiner, aaO.

[5] Eine Entnahme der wahlweise dem Unternehmensvermögen zugeordneten Photovoltaikanlagen ist nach Verwaltungsauffassung jedoch nur zulässig, wenn zukünftig voraussichtlich **mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet** werden, BMF-Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 I, 351, Rn. 5. Die FinVerw. geht aus **Vereinfachungsgründen** ohne Einzelnachweis davon aus, dass die 90 %-Schwelle überschritten ist, wenn (i) „ein Teil des mit der Anlage erzeugten Stroms z.B. in einer Batterie gespeichert wird“ oder (ii) die nichtunternehmerische Verwendung des Stroms durch eine „nicht nur gelegentliche Ladung des Stroms in ein E-Fahrzeug, das nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, oder den Betrieb einer Wärmepumpe, die nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, erfüllt werden“, BMF-Schr. v. 27.2.2023, BStBl. 2023 I, 351, Rn. 3; v. 30.11.2023, BStBl. 2023 I, 2085, Rn. 3. Weil die Entnahme der Photovoltaikanlage unter Anwendung der Vereinfachungsregelung ein Wahlrecht ist, muss der Unternehmer dessen Ausübung dokumentieren, zB durch eine Erklärung gegenüber dem FA, BMF-Schr. v. 30.11.2023, BStBl. 2023 I, 2085, Rn. 2. Diese ist grds. nicht rückwirkend möglich, jedoch wegen der bisherigen Unklarheiten ausnahmsweise durch Erklärung gegenüber dem FA **bis zum 11.1.2024 rückwirkend zum 1.1.2023**; vgl. BMF-Schr. v. 30.11.2023, BStBl. 2023 I, 2085, Rn. 4.

[6] Nach der umsatzsteuerrechtlichen Entnahme einer Anlage ist ein **Vorsteuerabzug** für mit ihrem Betrieb zusammenhängende Leistungsbezüge nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung und



unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich, BMF-Schr. v. 30.11.2023, BStBl. 2023 I, 2085, Rn. 5.

[7] In einem etwaigen **Wechsel in die Kleinunternehmerregelung** sieht die FinVerw. nur dann eine Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 7 UStG gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug, wenn sich die Photovoltaikanlage noch im Unternehmen befindet. Eine Handreichung zur Steueroptimierung gibt Rn. 8 des BMF-Schr. v. 30.11.2023, BStBl. 2023 I, 2085: „Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 7 UStG liegt bereits dann nicht mehr vor, wenn die Entnahme der Anlage nur eine juristische Sekunde vor dem Wechsel in die Kleinunternehmerschaft erfolgt.“

[8] Die **ertragsteuerliche Zuordnung** zum steuerlichen Betriebsvermögen wird durch die umsatzsteuerlichen Dispositionen nicht berührt. Umsatzsteuerrechtlich entnommene Photovoltaikanlagen können einkommensteuerrechtlich weiterhin (ggf. gewillkürtes) Betriebsvermögen bleiben. Die etwaige Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen erfolgt einheitlich für die gesamte Anlage; notwendiges Betriebsvermögen entsteht vollumfänglich bei einer Nutzung zur Einkünfteerzielung über 50 %. Zu prüfen sind die Einkünfteerzielungsabsicht und die Wirkung der Einkommensteuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG, vgl. dazu Korn/Strahl, NWB 2023, 3296, 3322.

## Steuern – einfach tierisch (Steuerfindung II)

Sollten in näherer Zukunft doch noch steuerliche Fördermaßnahmen, zB durch das derzeit im Vermittlungsausschuss steckende Wachstumschancengesetz, kodifiziert werden – wie etwa die degressive AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter (womöglich mit einem auf das Doppelte der linearen AfA beschränkten Faktor und einem Höchstsatz von 20 %) –, so wirkte sich dies auch auf die kommunalen Einnahmen aus.

Da mag es den Kämmerer erfreuen, dass sich das an anderen Stellen kommunale Steuerblatt zu seinen Gunsten zu wenden scheint, wie sich aus den folgenden Entwicklungen ergibt:

- (a) Ein *Jagdgebrauchshund* ist nach dem Urteil des VG Braunschweig 8 A 205/20 v. 27.8.2023, ZKF 2023, 167, nicht von der Hundesteuer freizustellen, obzwar die einschlägige Hundesteuersatzung einer niedersächsischen Gemeinde vorsah, dass Gebrauchshunde von Forstbeamten und die erforderlichen Hunde des Kreisjägermeisters befreit werden. – Das VG sah keinen Verstoß gegen den sich aus Art. 3 GG ergebenden Gleichheitssatz, der vorliegend tatsächlich gerichtlich bemüht wurde, weil für Forstbeamte die Jagd in der Dienstzeit eine Dienstaufgabe sei und sie deshalb den Berufsjägern gleichgestellt werden. Dies gilt auch für Kreisjägermeister, obzwar diese ehrenamtlich tätig sind. Die private Jagd mit Hund (selbst bei seiner nach § 4 NJagdG gebotenen Mitführung) ist damit nicht gleichzusetzen.  
– *Erfolgte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage* –
- (b) Überwiegend findet sich in kommunalen Hundesteuersatzungen eine Befreiung für sog.



*Herdenschutzhunde* („Steuerbefreiung wird gewährt für Gebrauchshunde, die zur Bewachung von Herden notwendig sind.“). (Städtischer Rechtsdirektor a.D.) Norbert Meier, sieht mit dieser Regelung indes „erheblichen Klärungs- und Diskussionsbedarf“ verbunden, vgl. Meier, ZKF 2023, 155, 156. Wann etwa ist die „Notwendigkeit“ der Schutzfunktion gegeben (Meier: Beispielsweise dann nicht, wenn der Schutz der Herden durch Videokameras oder Bewegungsmelder gewährleistet werden könne)? Wie viele Herdenschutzhunde sind nötig, um eine Schutzfunktion auszuüben (nach Meier bedarf ein Wanderschäfer einer deutlich größeren Anzahl an Hunden als ein Schäfer an der Nordsee, der seine Schafe im umzäunten Bereich weiden lässt)? Muss das durch den Einsatz des Hundes erwirtschaftete Einkommen auf längere Sicht mindestens die Anschaffungs- und Unterhaltungskosten des Hundes decken, vgl. Beschl. VGH Bayern 4 ZB 20.1217 v. 19.1.2021, ZKF 2021, 95?

– *Potentielle Verbreiterung der Bemessungsgrundlage* –

- (c) Doch warum beim Hund haltmachen? Daniel Gerny und Erich Aschwanden berichten in der NZZ (Internationale Ausgabe) v. 13.11.2023, S. 28, vor 120 Jahren habe die Stadt Augustusburg in Sachsen eine progressiv ausgestaltete Katzensteuer eingeführt – für die erste Katze war eine Mark zu entrichten gewesen; für sechs Tiere habe sich die Abgabe bereits auf 32 Mark belaufen. Die Steuer habe den Erfolg gehabt, „dass die Zahl der Katzen bedeutend zurückgegangen und die Vogelwelt dadurch vor einem gefährlichen Feinde geschützt worden ist“, so Henrici, Bericht der Kommission zur Förderung des Vogelschutzes, in: Ornithologische Monatsschrift, 1913, 73, 78.

In Genf wollte man dem sächsischen Vorbild folgen, doch, so Gerny/Aschwanden, aaO: „Weil Schweizerinnen und Schweizer Steuern meist noch mehr verabscheuen als Singvögel jagende Katzen, ist das Projekt nie verwirklicht worden.“ Jetzt wird im Kanton Aargau jedoch (neuerlich) über die Einführung einer Katzensteuer debattiert – eine „Motion“ ist bereits in Vorbereitung. Die Steuereinnahmen sollen dabei zumindest teilweise zweckgebunden verwendet werden: „Für den Erhalt der bedrohten Biodiversität. Außerdem könnten die Gelder eingesetzt werden, um streunende Katzen einzufangen und zu kastrieren.“

– *Mithin Ausweitung des Steuerobjekts. Vorbild auch für Deutschland?* –

Eines zumindest ist klar: Die Steuerfindung ist nicht auf den Hund gekommen. [ms]



# Dick und satt ins neue Jahr?



# kösdì 1/2024

57. Jahrgang ISSN 0172-1720  
2024 / Seiten 23537 bis 23580

Scheinselbständigkeit: Beratungshinweise	23553
Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung	23564
Aus Wachstumsförderung wird Kreditmarktförderung	23539
Bedenken gegen die Grundstücksneubewertung	23539
Schuldzinsenabzugsbeschränkung bei Mehrstock-Personengesellschaften	23541
Tarifbegünstigung für mehrjährige Steuererstattungszinsen	23545
Finanzielle Eingliederung: Vertragliche Stimmrechtsregelungen	23546
Grenzen der Umsatzsteuerbefreiung für Museen	23549
Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen	23549
Umsatzsteuerlücke Ist-Besteuerung	23550
Finanzmittel als Verwaltungsvermögen: 90 % - Einstiegs Klausel	23552
Abschied vom Sweet Life	23537



## Stollfuß

Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH  
[www.stollfuss.de](http://www.stollfuss.de)