



# DStZ.1–2

## Deutsche Steuer-Zeitung

IN ZUSAMMENARBEIT MIT: ARBEITSGEMEINSCHAFT DER FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT E.V.  
SCHRIFTLEITUNG: PROF. DR. JOACHIM SCHIFFERS, PROF. DR. THOMAS KÖSTER

### AUS DEM INHALT

- Prof. Dr. Marion Titgemeyer | Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich: Kritische Würdigung der Pläne im Rahmen des Wachstumschancengesetzes
- Dr. Felix Haug | Entwurf eines Anwendungserlasses zum AStG – Abgrenzung AStG und InvStG
- Michael Seifert | Häusliches Arbeitszimmer – Häusliches Arbeiten
- Prof. Dr. Walter Frenz | EU-Eigentumseingriff durch Steuern
- Dr. Hellmut Götz | Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder

## Zu diesem Heft

In der Rubrik DStZ-Aktuell geben wir zunächst wieder einen aktuellen Überblick über die Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen. Herauszustellen sind die beiden Verfahren des FG Rheinland-Pfalz. Der 4. Senat des FG Rheinland-Pfalz hat in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts nach dem Bundesmodell entschieden, dass die Vollziehung der dort angegriffenen Grundsteuerwertbescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit auszusetzen ist. Nach summarischer Prüfung bestünden ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der einzelnen Bescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Bewertungsregeln. Die einfachrechtlichen Zweifel des FG betrafen v.a. Zweifel daran, dass die entscheidend in die Bewertung eingeflossenen Bodenrichtwerte rechtmäßig zustande gekommen seien. Das FG hat insbesondere wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen die Beschwerde zum BFH zugelassen. Abzuwarten bleibt daneben, ob und wie diese Rechtsfragen im Hauptsacheverfahren geklärt werden.

In dem ersten Themenbeitrag ab Seite 15 stellt *Titgemeyer* die Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich vor. Umgesetzt werden sollen die im Zuge der ViDA-Initiative (VAT in the Digital Age) von Seiten der EU angestoßenen Initiativen zur Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung. Ab 2028 soll ein EU-weites Meldesystem eingeführt werden. Basis hierfür ist die verpflichtende Anwendung von E-Rechnungen. Die nun vorgesehene zeitnahe nationale Einführung der E-Rechnung soll zu einer zeitlichen Entzerrung für die betroffenen Unternehmen führen. Durch eine Trennung des Starts der verpflichtenden E-Rechnung von dem des EU-Meldesystems lässt sich der Aufwand für die Umstellung organisato-

risch, zeitlich, finanziell und personell verteilen. Die Einführungsphase der obligatorischen E-Rechnung soll am 1.1.2025 beginnen. Bis Ende 2027 ist eine Übergangsregelung vorgesehen.

In dem zweiten Themenbeitrag ab Seite 22 bespricht *Haug* den Entwurf des Anwendungsschreibens zum AStG. Dabei wird auf die Abgrenzung zwischen AStG und InvStG eingegangen. Zwischen Investment- und Außensteuerrecht bestehen auf Grund konkurrierender Regelungsziele häufig Überschneidungen. Sowohl die sachgerechte Abgrenzung als auch die Entlastung von einer etwaigen Doppelbesteuerung nach beiden Regelungen werfen eine Vielzahl von Fragen auf. Die hierzu von der FinVerw. vorgesehenen Äußerungen im Anwendungsschreiben zum AStG werden analysiert.

*Seifert* widmet sich in dem Themenbeitrag ab Seite 32 den ab 2022 neu geregelten äußerst praxisrelevanten Bereichen häusliches Arbeitszimmer und häusliches Arbeiten. Insbesondere das hierzu ergangene BMF-Schreiben v. 15.8.2023 wird aufgegriffen.

In dem Themenbeitrag ab Seite 45 geht *Frenz* den Auswirkungen der auf EU-Ebene geschaffenen Steuern – konkret in Gestalt der EU-Plastiksteuer – und dem insoweit bestehenden Schutz durch den EU-Eigentumsbegriff nach. Im Ergebnis wird eine in weitem Umfang bestehende Zulässigkeit zu Klimaschutzzwecken gesehen.

In dem abschließenden Beitrag ab Seite 48 greift *Götz* Fragen des Zuwendungsnießbrauchs an minderjährige Kinder auf. Der BFH hat in einer jüngst veröffentlichten Entscheidung vom 20.6.2023 bestätigt, dass ein „Familienplitting“ mittels Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder möglich und steuerlich zulässig ist; ein Gestaltungsmissbrauch wurde verneint

Prof. Dr. Joachim Schiffers

## DStZ-Aktuell

### Unternehmer und Freiberufler

#### Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

BFH	12.10.2023	III R 39/21	Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen bei Imbissbetrieben im Reisegewerbe . . . . .	1
FG Düsseldorf	7.11.2023	13 K 570/22 E	Corona-Überbrückungshilfe für Angehörige der Freien Berufe (sog. „NRW Überbrückungshilfe Plus“) als Betriebseinnahmen . . . . .	2
BMF	30.11.2023	III C 2 – S 7220/ 22/10002: 013	Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen . . . . .	3

#### Kapitalgesellschaften

BFH	11.7.2023	I R 21/20, I R 36/20, I R 40/20, I R 45/20	„Finanzielle Eingliederung“ bei unterjährigem qualifizierten Anteilstausch sowie bei unterjähriger Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft bzw. eine Personengesellschaft . . . . .	3
BFH	5.9.2023	VIII R 2/20	Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	6
BFH	29.8.2023	VII R 47/20	Voraussetzungen der Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Biersteuer . . . . .	7
FG Köln	15.6.2023	10 K 1196/17	Körperschaft- und gewerbesteuerliche Erfassung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung . . . . .	8

### Gemeinnützige Körperschaften, BgA, Stiftungen

FG Düsseldorf	23.6.2020	6 K 2049/17 KE	BgA: Verwendungsfiktion nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG .	9
---------------	-----------	----------------	--	---

### Natürliche Personen

#### Besteuerung natürlicher Personen im Allgemeinen

BMF	1.12.2023	IV D 4 – S 3104/ 19/10001 :009	Berechnung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung: Vervielfältiger für Bewertungstichtage ab 1.1.2024	10
BFH	17.8.2023	III R 31/21	Bestimmung des vorrangig Kindergeldberechtigten . . . . .	10
FG Hamburg	15.6.2023	3 K 156/21	Keine Ausnahme vom Abflussprinzip für Kirchensteuern, die auf Grund einer rückwirkenden Besteuerung nach § 22 Abs. 2 UmwStG gezahlt werden . . . . .	10

#### Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit

BMF	7.11.2023	IV C 5 – S 2342/ 19/10007 :009.	Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG: Nutzungsmöglichkeit von IC/ICE-Verbindungen bei Nahverkehrstickets . . . . .	11
BMF	21.11.2023	IV C 5 – S 2353/ 19/10010 :005	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen ab 1.1.2024 . . . . .	11
FG Köln	14.12.2022	9 K 2814/20	Zahlung von 1,3 Mio. € kann kein steuerfreies Trinkgeld sein . . . . .	11

#### Einkünfte aus Kapitalvermögen

BFH	26.9.2023	VIII R 10/21	Antrag auf Günstigerprüfung als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO . . . . .	12
-----	-----------	--------------	--	----

**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

BFH	20.6.2023	IX R 17/21	Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche.....	12
-----	-----------	------------	---	----

**Grundsteuer**

FG Rheinland-Pfalz	23.11.2023	4 V 1295/23, 4 V 1429/23	AdV gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich.....	13
--------------------	------------	-----------------------------	---	----

**DStZ-Themen**

<b>Prof. Dr. Marion Titgemeyer</b>	Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich: Kritische Würdigung der Pläne im Rahmen des Wachstumschancengesetzes.....	15
<b>Dr. Felix Haug</b>	Entwurf eines Anwendungserlasses zum AStG – Abgrenzung AStG und InvStG.....	22
<b>Michael Seifert</b>	Häusliches Arbeitszimmer – Häusliches Arbeiten.....	32
<b>Prof. Dr. Walter Frenz</b>	EU-Eigentumseingriff durch Steuern .....	45
<b>Dr. Hellmut Götz</b>	Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder.....	48

# Deutsche Steuer-Zeitung

Herausgeber: Professor Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D.;  
Professor Dr. Carl Otto Lenz, Generalanwalt beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften a.D.;  
Professor Dr. Christian Flämig, Universität Marburg;  
Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut, München;  
Professor Dr. Franz-Christoph Zeitler, Vizepräsident der Deutschen Bundesbank i.R.;  
Dr. h.c. Wolfgang Spindler, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Nr. 1–2 / 15. Januar 2024

112. Jahrgang

Seite 1

## DStZ-Aktuell

Bearbeiter: Professor Dr. Thomas Köster, WP, StB, Aachen [TK];  
Professor Dr. Joachim Schiffers, WP, StB, Ratingen [JS].

### Unternehmer und Freiberufler

#### Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

#### **Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen bei Imbissbetrieben im Reisegewerbe**

BFH v. 12.10.2023, III R 39/21.

#### **GewStG § 8 Nr. 1 Buchst. e; HGB § 255 Abs. 2.**

In Bezug auf die gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Standflächen bei Imbissbetrieben im Reisegewerbe stellt der BFH fest, dass

- eine Hinzurechnung von Mieten für Standflächen eines im Reisegewerbe tätigen Imbissbetriebs nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG wegen der Voraussetzungslosigkeit der Eigentumsfiktion unabhängig davon möglich ist, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die mit in ihrem Eigentum stehenden Verkaufsflächen arbeiten.
- Auch eine regelmäßig nur für kurze Zeit erfolgende Anmietung von unterschiedlichen Standflächen bewirkt deren Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen, wenn sich die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen als Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen darstellt.
- Eine Umqualifizierung von Mieten für Standflächen in Herstellungskosten der angebotenen Produkte scheidet aus, wenn die Aufwendungen bei einer Gesamtbetrachtung unter das Einbeziehungsverbot für Vertriebskosten fallen (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).

Im Urteilsfall war die GmbH gewerblich tätig, indem sie mit Verkaufsständen an ständig wechselnden Orten gastronomische Leistungen in Form von zubereiteten Speisen erbringt. Für die Verkaufsstände mietet sie kurzzeitig – jeweils für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen – Standplätze auf Märkten, Festivals und anderen Veranstaltungen an. Die zu verkaufenden Speisen bereitet die Klägerin in den Ständen zu. Hierfür erforderliche Betriebsmittel wie Wasser und Strom stellen die Vermieter zur Verfügung. Nach Ansicht des FA waren die Standmieten nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen. Dies wurde auch durch das FG bestätigt (FG Sachsen v. 16.11.2021, 1 K 854/21, EFG 2022, 1125), wobei lediglich die in den Standmieten nicht offen ausgewiesenen, aber tatsächlich angefallenen und im Schätzungswege zu ermittelnden Betriebskosten herauszurechnen waren.

Der BFH bestätigt, dass die Mieten für die Standplätze als Hinzurechnung zu berücksichtigen sind. Die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, ist anhand des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin zu beantworten. Insoweit kommt es nicht darauf an, ob es im Reisegewerbe Vergleichsbetriebe gibt, die insoweit mit Eigenkapital, also mit in ihrem Eigentum stehenden Standplätzen, arbeiten, und ob die Klägerin eine Wahlmöglichkeit zwischen einer Anmietung und einem Erwerb der Standplätze hat (BFH v. 8.12.2016, IV R 24/11, BStBl II 2022, 276, Rz. 16).

Im Streitfall dienen die Standflächen dazu, die mobilen Verkaufsstände der Klägerin aufzustellen und in diesen die Speisen zuzubereiten, den Besuchern der Veranstaltung oder des Marktes anzubieten und zu verkaufen. Die Klägerin ist danach auf die ständige

Verfügbarkeit solcher Standflächen angewiesen, da es ihr sonst nicht möglich wäre, ihre Produkte an die Kunden zu verkaufen.

Der Annahme von Anlagevermögen steht nicht entgegen, dass die Standplätze regelmäßig nur für kurze Zeit (für die Dauer von einzelnen Tagen bis hin zu mehreren Wochen) angemietet wurden. Insoweit stellt sich die wiederholte kurzfristige Anmietung ähnlicher Standflächen als Surrogat einer langfristigen Nutzung solcher Standflächen dar. Als Reisegewerbetreibende orientiert sich die Klägerin daran, dass sie ihre Verkaufsstände möglichst häufig auf umsatzstarken Standplätzen aufstellen kann. Insofern ist die Klägerin anders als z.B. ein Produktionsbetrieb, der seine Produkte nur für insg. wenige Tage im Erhebungszeitraum auf den dafür vorgesehenen Fachmessen präsentieren will (vgl. hierzu BFH v. 20.10.2022, III R 35/21, BFH/NV 2023, 714) nicht auf einen ganz bestimmten Standort angewiesen, sondern kann vergleichbare Standplätze an verschiedenen Orten gegeneinander austauschen.

Auch gehören die Mietzinsen nicht zu den Herstellungskosten der von der Klägerin vertriebenen Produkte und sind deshalb auch aus diesem Grund nicht von der Hinzurechnung ausgeschlossen. Insoweit ist maßgebend, ob die Mietaufwendungen in die Herstellungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB der verkauften Produkte eingehen oder nicht. Vorliegend sind die Mietaufwendungen für die Standflächen nicht als Teil der Herstellungskosten der verkauften Waren, also von Umlaufvermögen, zu qualifizieren, weil sie jedenfalls weit überwiegend den unter das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB fallenden Vertriebskosten zuzuordnen und von zweifelhafter Werthaltigkeit sind. Soweit die Klägerin die Stände nutzt, um potenzielle Kunden anzusprechen, die Produkte zu präsentieren, Bestellungen entgegenzunehmen und den Verkaufsprozess abzuwickeln, betrifft dies die Vermarktung und nicht die Herstellung des Produkts (vgl. BFH 29.3.1976, III R 171/72, BStBl II 1976, 409, unter 2., wonach schon rein äußerlich zum Verkauf gehörende Vorgänge keinen Teil des Fertigungsprozesses darstellen). Ebenso wenig stellt die Lagerung von Vorprodukten in den Ständen einen Teil des Herstellungsprozesses dar. Aber auch die Zubereitung der Speisen selbst dient nicht nur deren technischer Herstellung, sondern zugleich der Präsentation der frischen Zubereitung gegenüber dem Publikum und damit der Kundengewinnung. [JS]

### **Corona-Überbrückungshilfe für Angehörige der Freien Berufe (sog. „NRW Überbrückungshilfe Plus“) als Betriebseinnahmen**

FG Düsseldorf v. 7.11.2023, 13 K 570/22 E.

**EStG § 2 Abs. 1, § 3 Nr. 2 Buchst. d, § 3 Nr. 11.**

Streitig war, ob eine Billigkeitsleistung des Landes Nordrhein-Westfalen (NRW) in Form einer Corona-Überbrückungshilfe u.a. für Angehörige der Freien Berufe, die infolge der Corona-Krise erhebliche Umsatzauffälle erlitten haben, i.H.v. 3000 € als steuerpflichtige Betriebseinnahme zu erfassen ist. Der Stpfl. sah insoweit keine Betriebseinnahmen bei seinen Ein-

künften aus selbständiger Arbeit, da die Hilfe auf die private Lebensführung entfalle.

Das FG bestätigt aber die Auffassung der FinVerw., wonach es sich insoweit um stpfl. Betriebseinnahmen handelt. Zwischen den Leistungen und dem Betrieb des Klägers bestand ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Die hier in Rede stehende Unterstützung gem. Nr. 5 Abs. 8 der Überbrückungshilfe NRW wurde nur an Freiberufler und Unternehmer gezahlt, die ihre Tätigkeit während des Förderzeitraums im Haupterwerb von einer in NRW befindlichen Betriebsstätte oder einem in NRW befindlichen Sitz der Geschäftsführung aus führten (Nr. 3 Abs. 1 Buchst. a der Überbrückungshilfe NRW). Die Zahlung der NRW-Überbrückungshilfe Plus hing zudem von der Höhe des Umsatzes im Förderzeitraum im Vergleich zum Umsatz des Vergleichsmonats ab. Die Zuwendungen wurden vom Land NRW geleistet, um dem Empfänger die Möglichkeit zu geben, sich weiter der betrieblichen oder freiberuflichen Tätigkeit zu widmen. Diese betriebliche Veranlassung der Zahlungen der NRW Überbrückungshilfe Plus wird nicht dadurch aufgehoben, dass die gewährten Mittel zur Deckung von Privataufwendungen verwendet werden durften, denn die spätere Verwendung von zugeflossenem Geld hat keinen (rückwirkenden) Einfluss auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Geldzahlung und Betrieb.

Auch ergebe sich keine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 2 Buchst. d EStG. Nach § 3 Nr. 2 Buchst. d EStG sind Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem SGB II steuerfrei. Damit war im Streitjahr das sog. Arbeitslosengeld II (§§ 19 ff. SGB II) gemeint, das als „Grundsicherung für Arbeitsuchende“ eingeführt worden war. Eine entsprechende Anwendung der Steuerbefreiung von Leistungen des Arbeitslosengeldes II auf Bezüge aus öffentlichen Mitteln für Personen, die – wie der Kläger – nicht arbeitsuchend sind, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, komme nicht in Betracht.

Auch komme eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG nicht in Betracht. Gemäß § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG sind u.a. Bezüge steuerfrei, die aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit bewilligt werden. Zwar wurden die Leistungen aus öffentlichen Mitteln, gewährt, der Stpfl. war aber nicht hilfsbedürftig im Sinne dieser Vorschrift. Die dem Kläger gewährte pauschale „Corona-Überbrückungshilfe“ orientierte sich nicht, wie z.B. die Zahlung von (Krankheits-)Beihilfen, an der wegen des anlassbezogenen tatsächlichen Aufwands typisierend vermuteten Hilfsbedürftigkeit des Empfängers, sondern an der Höhe des Umsatzrückgangs (mindestens 40 %) gegenüber dem Vergleichsmonat (Nr. 5 Abs. 8 Überbrückungshilfe NRW) sowie der haupterwerblichen Ausübung einer selbständigen Tätigkeit von einer in NRW befindlichen Betriebsstätte oder einem in NRW befindlichen Sitz der Geschäftsführung (Nr. 3 Abs. 1 Buchst. a Überbrückungshilfe-NRW).

**Hinweis:** Das FG hat die Revision zugelassen.

[JS]

## Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen

BMF v. 30.11.2023, III C 2 – S 7220/22/10002 : 013.

### UStG § 12 Abs. 3.

Zur Anwendung des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes nach § 12 Abs. 3 UStG bei der Lieferung/Installation bestimmter Photovoltaikanlagen hatte das BMF mit Schreiben v. 27.2.2023, III C 2 – S 7220/22/10002 :010, BStBl I 2023, 351, Stellung genommen. Nun sind diese Ausführungen ergänzt worden.

Zunächst erfolgen Ausführungen zur Entnahme einer PV-Anlage unter Anwendung der Vereinfachungsregelung nach Rz. 5 des genannten BMF-Schreibens:

- Die Entnahme einer Photovoltaikanlage unter Anwendung der Vereinfachungsregelung stellt ein Wahlrecht des Unternehmers dar. Die Ausübung dieses Wahlrechts ist vom Unternehmer zu dokumentieren. Dies kann z.B. durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem FA erfolgen.
- Die Entnahme einer Photovoltaikanlage kann grds. nur zum aktuellen Zeitpunkt (nicht rückwirkend) erfolgen. Im Hinblick auf bislang ungeklärte Rechtsfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen kann eine bis zum 11.1.2024 gegenüber dem FA erklärte Entnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG jedoch ausnahmsweise auch rückwirkend zum 1.1.2023 erfolgen.

Weiterhin führt die FinVerw. insb. aus:

- Bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag liegt eine Sachgesamtheit i.S.v. Abschnitt 3.1 Absatz 1 UStAE vor. Die Gesamtanlage stellt das Zuordnungsobjekt i.S.v. Abschnitt 15.2c UStAE dar. Sofern die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind, ist für die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden.
- Ein Stpfl., der vor dem 1.1.2023 eine Photovoltaikanlage angeschafft und wirksam zur Regelbesteuerung optiert hat, unterliegt auch dann weiterhin der fünfjährigen Bindungsfrist des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG, wenn er die Photovoltaikanlage aus dem Unternehmen entnommen hat. Ein vorzeitiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung ist nicht möglich. Die Einsparvergütung unterliegt weiterhin der Umsatzsteuer.

**Hinweis:** Im Detail ist die Anwendung des Nullsteuersatzes auf Grund der Vielzahl an möglichen Fallgestaltungen in der Praxis komplex.

[JS]

## Kapitalgesellschaften

### „Finanzielle Eingliederung“ bei unterjährigem qualifizierten Anteilstausch sowie bei unterjähriger Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft bzw. eine Personengesellschaft

BFH v. 11.7.2023, I R 21/20; BFH v. 11.7.2023, I R 36/20; BFH v. 11.7.2023, I R 40/20; BFH v. 11.7.2023, I R 45/20.

### KStG § 14 Abs. 1, Abs. 5.

Mit vier teilweise inhaltsgleichen Urteilen v. 11.7.2023 (die sämtlich zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen sind) hat sich der BFH mit dem in § 14 KStG geforderten Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung bei der Organschaft befasst und dabei seine Rechtsprechung bestätigt und fortentwickelt (sog. Fußstapfentheorie).

In dem Verfahren unter dem Az. I R 21/20 (Verschmelzung Kapital- auf Personengesellschaft) hat der BFH ausgeführt,

- dass im Fall der Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wj. der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG (so z.B. BFH v. 28.7.2010, I R 89/09, BStBl II 2011, 528, BFH v.28.7.2010, I R 111/09, BFH/NV 2011, 67).
- Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und „damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“. Dies umfasse auch die Statusfrage (Bestehen/Nichtbestehen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft).
- Der Gewerbesteuermessbescheid ist im Verhältnis zum Feststellungsbescheid des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG kein Folgebescheid.

In dem Verfahren unter dem Az. I R 36/20 (Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften) hat der BFH ausgeführt,

- dass im Fall der Verschmelzung von zwei KapGes der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wj. der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG (Fußstapfentheorie).
- Wenn der Gewinnabführungsvertrag vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG) durch sog. Konfusion (hier: Verschmelzung der Organgesellschaft mit dem Organträger) erlischt, sei dies ein „wichtiger Grund“, so dass die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit die steuerrechtliche Anerkennung nicht hindere.
- Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und

„damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“. Dies umfasse auch die Höhe der Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit (§ 14 Abs. 4 KStG) sowie die Statusfrage (Bestehen/Nichtbestehen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft).

- Der Gewerbesteuermessbescheid ist im Verhältnis zum Feststellungsbescheid des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG kein Folgebeseid.

In dem Verfahren unter dem Az. I R 40/20 (qualifizierter Anteilstausch) hat der BFH ausgeführt,

- dass, wenn bei einem qualifizierten Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 der übernehmende Rechtsträger (Organträger) den Antrag stelle, die Anteile unter dem gemeinen Wert anzusetzen, er hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 23 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt. Dass der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag im Fall des Anteilstauschs nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen werden könne, sei insoweit unerheblich.
- Die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge in die finanzielle Eingliederung setze nicht voraus, dass beim übertragenden Rechtsträger sämtliche Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft erfüllt waren.

In dem Verfahren unter dem Az. I R 45/20 (Verschmelzung Kapital- auf Personengesellschaft) hat der BFH ausgeführt,

- dass im Fall der Verschmelzung zweier KapGes der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wj. der Organgesellschaft zurückbezogen wird (Fußstapfentheorie).

In dem Streitfall unter dem Az. I R 21/20 war umstritten, ob im Streitjahr 2015 die Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin und Revisionsbeklagten als Organgesellschaft und der A-GmbH & Co. OHG als Organträgerin erfüllt waren; die B-GmbH als ursprüngliche Organträgerin war mit steuerlicher Rückwirkung zum 1.4.2015 auf die OHG verschmolzen worden. Dazu hatte schon die Vorinstanz entschieden, dass zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und der OHG als Organträgerin im Streitjahr dem Grunde nach eine Organschaft bestanden hat. Insbesondere habe die finanzielle Eingliederung bereits ab dem Beginn des Wj. 2015 vorgelegen, auch wenn die Verschmelzung der B-GmbH auf die OHG nur mit steuerlicher Rückwirkung zum 1.4.2015 erfolgt sei. Durch die Verschmelzung der B-GmbH auf die OHG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sei das Halten der Beteiligung durch die erste Organträgerin (B-GmbH) der zweiten Organträgerin (OHG) zuzurechnen. Dies stehe im Einklang mit der bisherigen höchstrichterlichen

Rechtsprechung, in der von einem umfassenden Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ausgegangen worden sei (sog. Fußstapfentheorie).

Der BFH hat die Sache als nicht spruchreif an das FG mit dem Hinweis zurückverwiesen, dass das FG zu Recht entschieden habe, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auch die Statusfrage des Bestehens oder Nichtbestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 KStG erfasst und im Streitfall die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG vorgelegen habe.

Aus den umwandlungsrechtlichen Regelungen folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sog. Fußstapfentheorie), was auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen gelte.

Vorliegend falle zwar der Beginn des Wj. der Organgesellschaft zum 1. Januar nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag 1. April zusammen, der übernehmende Rechtsträger trete aber hinsichtlich der finanziellen Eingliederung gleichwohl auch dann nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wj. der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Denn die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stünden gleichberechtigt nebeneinander; sie können den gleichen Zeitraum betreffen, müssen es aber nicht (so i.Ü. auch die ganz überwiegende Auffassung in der Literatur). Und aus Sicht der Organgesellschaft ändere die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der „Eingliederung“ in ein anderes Unternehmen.

**Hinweis:** Der BFH hat diese Sache an das FG zurückverwiesen, weil das FG keine tatsächlichen Feststellungen zur Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers getroffen hatte.

In dem Streitfall unter dem Az. I R 36/20 war umstritten, ob im Streitjahr 2015 eine körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft zwischen der B-GmbH als Organgesellschaft und der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer AG, als Organträgerin anzuerkennen war. Verkürzt dargestellt hatte die A-GmbH in 2015 die B-GmbH gegründet und mit dieser einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) abgeschlossen. In 2015 wurde die A-GmbH auf die AG und im Jahr 2017 auch die B-GmbH auf die AG verschmolzen. Die FinVerw. erkannte die von der B-GmbH erklärte Organschaft nicht an, die dagegen gerichtete Klage hatte hingegen teilweise Erfolg.

Der BFH hat die Sache als nicht spruchreif an das FG mit dem Hinweis zurückverwiesen, dass das FG zu Recht entschieden habe, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auch die Statusfrage des Bestehens oder Nichtbestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft

nach § 14 KStG erfasst und im Streitfall die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG vorgelegen habe. Im Rahmen seiner weiteren Begründung trifft der BFH Feststellungen z.B. zur Fußstapfentheorie, die weitgehend denjenigen aus der Begründung zu I R 21/20 entsprechen (s. dort).

Für den Streitfall spezifisch führt der BFH zudem noch aus, dass auf Grund der Verschmelzung der Organgesellschaft (B-GmbH) auf die neue Organträgerin (AG) im Jahr 2017 während der Mindestvertragslaufzeit des EAV eine sog. Konfusion eingetreten ist, durch die der EAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erloschen ist. Das FG sei aber zutreffend davon ausgegangen, dass dies in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG unschädlich war, da die Konfusion einen wichtigen Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit darstelle.

**Hinweis:** Der BFH hat auch diese Sache an das FG zurückverwiesen, weil das FG keine tatsächlichen Feststellungen getroffen hatte, ob die A-GmbH und die AG nur inländische oder auch ausländische Betriebsstätten hatten und welcher Betriebsstätte die Beteiligung an der B-GmbH im Streitjahr zuzuordnen war.

In dem Streitfall unter dem Az. I R 40/20 war umstritten, ob im Streitjahr 2010 die Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin und Revisionsbeklagten als Organgesellschaft und der B-GmbH als Organträgerin erfüllt waren. Die Klägerin, eine im Jahr 2008 gegründete GmbH, war zunächst zu jeweils 30 % an der D-KG als Kommanditistin und an deren Komplementär-GmbH als Gesellschafterin beteiligt. Alleingesellschafter der Klägerin war C, der auch die übrigen 70 % an der D-KG und deren Komplementär-GmbH als Kommanditist bzw. Gesellschafter hielt. Im Januar 2010 brachte C seine Kommanditbeteiligung an der D-KG und seine Anteile an der Komplementär-GmbH rückwirkend zum 1.1.2010 (00:00 Uhr) zu Buchwerten in die Klägerin ein. Ebenfalls Januar 2010 gründete er als Alleingesellschafter die B-GmbH und erbrachte die Stammeinlage durch Einbringung seiner Beteiligung an der Klägerin mit wirtschaftlicher Wirkung zum 15.1.2010. Darüber hinaus schloss die B-GmbH Januar 2010 mit der Klägerin einen „Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag“ (EAV), der im Februar 2010 in das Handelsregister eingetragen wurde. Die FinVerw. erkannte die von der Klägerin erklärte Organschaft nicht an, die dagegen gerichtete Klage hatte hingegen Erfolg.

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen und sich in seiner weiteren Begründung insb. auf die Fußstapfentheorie bezogen; dies entspricht weitgehend der Begründung zu I R 21/20 (s. dort). Die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG sei schon vom Beginn des Wj. der Klägerin an erfüllt.

Für den Streitfall spezifisch führt der BFH zudem noch aus, dass die Fußstapfentheorie auf den Streitfall übertragbar ist, obwohl ein Fall des Anteilstauschs nach

§ 21 UmwStG vorliege, bei dem wegen des fehlenden Verweises auf § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG eine umwandlungssteuerliche Rückwirkung nicht möglich gewesen wäre. Der übernehmende Rechtsträger trete hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wj. der Organgesellschaft zurückbezogen wird oder werden kann. Der Anwendung der Fußstapfentheorie stehe auch nicht entgegen, dass es im Streitfall nicht um die Fortführung einer bereits beim übertragenden Rechtsträger bestehenden Organschaft geht, sondern die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft zwischen der B-GmbH und der Klägerin neu begründet wurde. Maßgebend sei allein die Stellung des übertragenden Rechtsträgers, in die der übernehmende Rechtsträger zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge eintritt.

In dem Streitfall unter dem Az. I R 45/20 war umstritten, ob im Streitjahr 2011 die Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin und Revisionsbeklagten (eine GmbH) als Organgesellschaft und der A-GmbH alt als Organträgerin erfüllt waren. Alleingesellschafterin der Klägerin war die A-GmbH alt, mit der die Klägerin im November 2008 einen „Gewinnabführungs- und Verlustübernahmevertrag“ (EAV) geschlossen hatte. In 2012 wurde die A-GmbH alt auf die zuvor gegründete B-GmbH verschmolzen, die noch am gleichen Tag in A-GmbH neu umfirmierte. Steuerlicher Übertragungstichtag der Verschmelzung war der 30.12.2011. Die A-GmbH neu hatte ein vom Kj. abweichendes Wj. vom 1.12. bis zum 30.11. und bildete für das Jahr 2012 ein Rumpfwj. vom 30.12.2011 bis zum 30.11.2012.

Das FA erkannte die Organschaft mit der Begründung nicht an, dass die Klägerin vom 1.1.2011 bis zum 30.12.2011 in die A-GmbH alt und erst anschließend in die A-GmbH neu finanziell eingegliedert gewesen sei; die dagegen gerichtete Klage hatte hingegen Erfolg.

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen und sich auch in diesem Verfahren in seiner weiteren Begründung auf die Fußstapfentheorie bezogen („die übernehmende Körperschaft [trete] umfassend und vorbehaltslos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft [ein]“; s. auch vorstehend die Begründung zum Verfahren I R 21/20). Die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG sei schon vom Beginn des Wj. der Klägerin an erfüllt. Daher sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wj. der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe.

**Hinweis:** Der BFH hat es im zuletzt besprochenen Streitfall u.a. als unerheblich qualifiziert, dass der Beginn des Wj. der Organgesellschaft (1.1.2011) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (30.12.2011) zusammengefallen ist, weil nach seiner Auffassung der übernehmende Rechtsträger hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt, wenn der umwand-

lungssteuerliche Übertragungsstichtag nicht auf den Beginn des Wj. der Organgesellschaft zurückbezogen wird.

In der Gesamtschau hat der BFH mit den vorgenannten vier Urteilen also die zwischen dem Fachschrifttum und der FinVerw. umstrittene Frage der Anwendung der Fußstapfentheorie gegen die Auffassung der FinVerw. in verschiedenen Konstellationen erstmalig höchstrichterlich entschieden: Die übernehmende Körperschaft tritt „umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft“ ein, es reiche aus, wenn die finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe.

[TK]

### Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung

BFH v. 5.9.2023, VIII R 2/20.

#### KStG § 8 Abs. 3 Satz 2.

Mit nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenem Beschluss v. 5.9.2023 hat der BFH in Bestätigung seiner Rechtsprechung ausgeführt,

- dass eine vGA auch ohne Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter den Vorteil mittelbar in der Weise zuwendet, dass eine dem Gesellschafter nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (vgl. BFH v. 30.11.2010, VIII R 19/07, HFR 2011, 550).
- Daran fehle es, wenn die KapGes für den der nahestehenden Person gewährten Vermögensvorteil eine angemessene Gegenleistung erhält.

Im konkreten Streitfall war – sehr verkürzt dargestellt – umstritten, wie die Entschädigungszahlung wegen der Aufhebung eines Nutzungsvertrags steuerlich zu würdigen war; die FinVerw. ging vom Vorliegen einer vGA aus, das Schleswig-Holsteinische FG hingegen vom Vorliegen sonstiger Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG. Geklagt hatte der Landwirt L, der sich zu 10 % an der E-GmbH beteiligte, bei der er alleiniger Geschäftsführer war und deren Unternehmensgegenstand in der Errichtung und dem Betrieb von Windkraftanlagen im Ort bestand. L schloss in 1992 mit der E-GmbH einen Nutzungsvertrag (mit einer Vertragslaufzeit von 25 Jahren), in welchem er als Grundstückseigentümer der GmbH die Errichtung und den Betrieb von vier Windkraftanlagen mit einer Nennleistung bis maximal 450 kW pro Anlage, die Verlegung der erforderlichen Anschlussleitung und die Errichtung der erforderlichen Schalt-, Mess-, und Transformatorenstationen und das Anlegen notwendiger Zuwegungen usw. gestattete. Am 24.11.1993 schlossen die E-GmbH und die S-AG einen Einspeisevertrag (über die Lieferung und Abnahme der erzeugten elektrischen Energie).

In 1999 wurde die M-KG gegründet, an der L als Kommanditist (mit 22,72 %) beteiligt war. Die M-KG beabsichtigte die Errichtung und den Betrieb weiterer Windkraftanlagen im Ort X. Voraussetzung hierfür

war nach den örtlichen Gegebenheiten, dass die E-GmbH die von ihr betriebenen Windkraftanlagen stilllegte und abbaute. Die E-GmbH bot der M-KG am 21.7.2005 unwiderruflich an, die von ihr betriebenen Windkraftanlagen einschließlich der Nebenanlagen sowie sämtlicher dazugehöriger Rechte an die M-KG oder an eine noch zu gründende Gesellschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises von 1 341 000 € zu veräußern. Ebenfalls am 21.7.2005 bot L der M-KG unwiderruflich an, den mit der E-GmbH in 1992 geschlossenen Nutzungsvertrag vorzeitig aufzuheben und auf eine Übertragung der Rechte aus der Vereinbarung zwischen der E-GmbH und der S-AG v. 24.11.1993, darunter auch die Einspeiserechte, zu verzichten. Mit Vertrag v. 17.2.2006 wurde die N-KG gegründet, an der L ebenfalls als Kommanditist (mit 23,30 %) beteiligt war. Die N-KG und die M-KG vereinbarten am 14.7.2006, dass die N-KG zur Inanspruchnahme der Rechte der M-KG aus den Angeboten des L und der E-GmbH v. 21.7.2005 berechtigt sein solle; N zahlte daher 500 000 € zzgl. Umsatzsteuer an L für dessen Verzicht auf die Übernahme der Einspeiserechte und 60 000 € für die Aufhebung des Nutzungsvertrags mit der E-GmbH.

Die FinVerw. erfasste die Zahlung der N-KG an L i.H.v. 500 000 € für den Übergang der Einspeiserechte als vGA der E-GmbH an L in dessen Einkommensteuerbescheid. Demgegenüber beurteilte das Schleswig-Holsteinische FG diese Zahlung nicht als vGA der E-GmbH, sondern als sonstige Leistung gem. § 22 Nr. 3 EStG. Der BFH hat die dagegen erhobene Revision als unbegründet abgelehnt und im Rahmen seiner Begründung folgende Aspekte herausgestellt:

- Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch vGA. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegt eine vGA im Sinne dieser Vorschrift vor, wenn die KapGes ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat.
- In der Zahlung des Betrags über 500 000 € könne bereits deshalb keine vGA der E-GmbH an L gesehen werden, weil diese Zahlung nicht von der E-GmbH, sondern vielmehr von der N-KG an L geleistet wurde. Dabei könne die N-KG auch nicht als bloße Leistungsmittlerin im Rahmen einer Vorteils-gewährung der E-GmbH an L angesehen werden.
- Eine vGA könne auch nicht mit der Begründung angenommen werden, die E-GmbH habe das Recht auf Einspeisung des Stroms in das Netz des Netzbetreibers auf L übertragen und ihm hierdurch einen Vermögensvorteil eingeräumt, da L zu keinem Zeitpunkt Inhaber der Einspeiserechte geworden sei.
- Weiterhin könne eine vGA zwar auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden, wenn ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Dies gelte unabhängig davon, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse

an dieser Zuwendung hat (so z.B. BFH v. 21.10.2014, VIII R 22/11, BStBl II 2015, 687).

- Allerdings fehle es im Streitfall hinsichtlich des Übergangs der Einspeiserechte an der für die Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensverlagerung zwischen der E-GmbH einerseits und der N-KG als L auf Grund seiner Beteiligung nahestehenden Person andererseits. Schlussendlich fehle es aber auch schon am Vorliegen einer Vermögensminderung bei der E-GmbH, da der Kaufpreis zwischen ihr und der N-KG auch für den „Übergang“ der Einspeiserechte vereinbart worden war.
- Im Ergebnis sei daher die Zahlung der 500 000 € bei L als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen. Dafür genüge – unabhängig von der tatsächlichen Leistungserbringung – das Versprechen bzw. Inaussichtstellen einer Leistung derart, dass dafür ein Entgelt gezahlt wird, weil der Zahlende mit einer Leistung rechnet.

**Hinweis:** Mit diesem Beschluss, der auf der Linie der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt, hat der BFH das Ergebnis der Vorinstanz bestätigt. Die Besonderheit des Streitfalls lag u.a. in der rechtlichen Ausgestaltung des Stromeinspeisegesetzes (StrEG) und des nachfolgenden Gesetzes für den Vorrang erneuerbarer Energien (EEG). Weder StrEG noch EEG konstituierten für den Eigentümer eines Grundstücks das Recht auf Einspeisung des Stroms in das Netz, vielmehr steht das Recht zur Einspeisung den Betreibern unabhängiger Stromerzeugungsanlagen zu, ist also an die Person des Anlagenbetreibers gekoppelt. Das Einspeiserecht besitzt also keine eigenständige Marktfähigkeit – daher hat L nie das Einspeiserecht zugestanden.

[TK]

### Voraussetzungen der Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Biersteuer

BFH v. 29.8.2023, VII R 47/20.

#### AO § 34 Abs. 1, § 69, § 191 Abs. 1.

Mit seinem zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Urteil v. 29.8.2023 hat der BFH zur Haftung für Biersteuer entschieden,

- dass die Entnahme von Bier aus einem Steuerlager mit der Folge der Entstehung der Biersteuer nach § 14 Abs. 1 i.V.m. § 14 Abs. 2 Nr. 1 des Biersteuergesetzes für sich betrachtet noch keine objektive Pflichtverletzung darstellt, auf die eine Haftungsanspruchnahme des Geschäftsführers einer (Bier-Produktions-) GmbH nach § 69 Satz 1 AO gestützt werden kann.
- Der Geschäftsführer habe dafür zu sorgen, dass die Biersteuer bei Fälligkeit aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet wird, wobei ihm auf Grund des auf Abwälzung ausgerichteten Verbrauchsteuersystems die Möglichkeit eingeräumt wird, das Bier in Ausübung seiner unternehmerischen Freiheit zu verkaufen und damit Einnahmen zu erzielen.
- Sofern jedoch bereits bei der Entnahme des Biers aus dem Steuerlager für den Geschäftsführer klar

erkennbar sei, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Biersteuer keine Mittel für deren Begleichung vorhanden sein werden, liege in der Entnahme ein Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht vor.

Im konkreten Streitfall wandte sich der Geschäftsführer einer Bier-Produktions-GmbH gegen einen Haftungsbescheid über Biersteuer (für November 2014). Der Kläger ist seit dem 25.7.2019 Liquidator der Produktions-GmbH, deren Alleingesellschafterin die X-GmbH ist, mit der ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag bestand. Zur X-Gruppe gehörte außerdem die X-Verwaltungs GmbH. Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer aller drei Gesellschaften war der Kläger. Die Produktions-GmbH verfügte über eine Erlaubnis als Steuerlagerinhaberin für Bier. Sie braute mit neun Mitarbeitern verschiedene Biersorten und erwarb die dafür erforderlichen Rohstoffe von der herrschenden GmbH, an die sie das hergestellte Bier verkaufte. Auf Grund der von der Produktions-GmbH abgegebenen Steuererklärungen setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt) u.a. für die Monate September bis Dezember 2014 Biersteuer fest, deren Stundung bis zum 15.12. die Produktions-GmbH noch im Dezember 2014 (betreffend die für September zu leistende Steuer) beantragte. Nachfolgend bat die GmbH um Stundung der Biersteuer für Oktober bis 22.12. In der Folge blieb die Steuer für November und Dezember unbezahlt. Am 30.12.2014 beantragte die Produktions-GmbH auf Grund von Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Mit Bescheid v. März 2016 nahm das Hauptzollamt den Kläger wegen der Steuerforderung für den Monat November 2014 gem. § 191 i.V.m. § 69 AO in Haftung.

Dazu urteilte das FG, dass der Haftungsbescheid rechtswidrig sei, so dass der Kläger nicht für die entsprechende Biersteuer zu haften habe. Der Kläger habe zwar die Pflicht zur Entrichtung der Biersteuer bei Fälligkeit objektiv verletzt, was ihm aber nicht vorzuwerfen sei, weil zu diesem Zeitpunkt keine ausreichenden Mittel mehr vorhanden gewesen seien. Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass ab dem Fälligkeitszeitpunkt am 20.12.2014 überhaupt noch Zahlungen erfolgt seien. Somit sei nicht zu klären, ob der Grundsatz der anteiligen Tilgung zur Anwendung komme. Eine Pflicht, von der Entnahme des Biers aus dem Steuerlager abzusehen, weil die dadurch entstehende Biersteuer voraussichtlich nicht habe entrichtet werden können, habe nicht bestanden.

Der BFH hat die Revision des Hauptzollamts als unbegründet zurückgewiesen:

- Grundsätzlich könne, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Geschäftsführer einer GmbH (§ 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) gehörten unstreitig zu dem von der Haftungsnorm des § 69 AO erfassten Personenkreis.
- Ein gesetzlicher Vertreter könne sich auch schon vor Fälligkeit einer Steuer der Verletzung seiner Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln schuldig machen, weil von ihm zu verlangen ist, dass er vorausschauend plant und insb. in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält (sog. Mittelvorsorgepflicht). So verletze der Ge-

schäftsführer einer GmbH seine ihm gegenüber dem Steuergläubiger obliegenden Pflichten z.B. dann, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außerstande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen.

- Für den Streitfall kann der BFH aber keine Pflichtverletzung erkennen, u.a. weil es der unternehmerischen Freiheit des Klägers widersprochen hätte, wenn er wegen der – bereits im November 2014 – bestehenden finanziellen Schwierigkeiten gezwungen gewesen wäre, von der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager abzusehen, um die Steuerentstehung gem. § 14 Abs. 1 BierStG zu verhindern.
- Solange noch ungewiss sei, ob bei Fälligkeit der Steuer Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen werden, etwa weil noch Verkäufe durchgeführt werden oder Verhandlungen mit einer kreditgebenden Bank laufen, könne eine Pflichtverletzung nicht schon bei Entnahme von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager angenommen werden.

**Hinweis:** Diese Entscheidung ist insb. für GmbH-Geschäftsführer von besonderer Relevanz, da der BFH sowohl die Mittelvorsorgepflicht als auch die Mittelverwendungspflicht thematisiert hat. Danach hat der Geschäftsführer insb. in der Krise zum einen finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereitzuhalten. Zum anderen hat der Schuldner, wenn er nicht alle Schulden tilgen kann, nach ständiger Rechtsprechung zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen. Der Steuergläubiger ist dabei im Vergleich zu anderen Gläubigern dann nicht benachteiligt, wenn – wie im Streitfall – überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet wurden bzw. werden.

[TK]

### **Körperschaft- und gewerbsteuerliche Erfassung von Ausschüttungen in der Organshaft bei wechselseitiger Beteiligung**

FG Köln v. 15.6.2023, 10 K 1196/17.

#### **KStG § 8, § 14.**

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil v. 15.6.2023 hat das FG Köln entschieden, dass im Fall einer Organshaft mit Rückbeteiligung der Organgesellschaft an der Organträgerkapitalgesellschaft die auf der Ebene der Tochter steuerlich erfasste Gewinnausschüttung durch die Organträgerkapitalgesellschaft bei der Organträgerkapitalgesellschaft letztlich einer weiteren Besteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterliegt, wenn diese erhaltene Gewinnausschüttung auf der Ebene der Organgesellschaft nach § 8b KStG stpfl. ist, weil die gesetzliche Mindestbeteiligungsquote von 10 % (KStG) bzw. 15 % (GewStG) nicht erreicht ist.

Im konkreten Streitfall hatte eine geschäftsleitende Holding in der Rechtsform einer KapGes (betr. die Streitjahre 2014 und 2015) geklagt, die über mehrere Tochtergesellschaften weltweit Dienstleistungen anbietet. Eine ihrer 100-prozentigen Tochtergesellschaf-

ten ist die Z & Partners GmbH (nachfolgend Organgesellschaft – OG). Zwischen den beiden Gesellschaften besteht ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag und eine Organshaft i.S.v. § 14 KStG bzw. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG. Die OG erwarb in der Vergangenheit bei außerplanmäßigem Ausscheiden von Gesellschaftern der Klägerin die Gesellschaftsanteile der ausscheidenden Gesellschafter an der Klägerin mit dem Ziel, die Geschäftsanteile später wieder an neu eintretende Gesellschafter der Klägerin zu veräußern. Das hierdurch begründete (wechselseitige) Beteiligungsverhältnis bestand auch im Zeitpunkt der jeweiligen Beschlüsse über die Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 2013 in 2014 bzw. für das Geschäftsjahr 2014 in 2015. Zu diesen Zeitpunkten war die OG zu 0,713 % bzw. 3,5 % an der Klägerin beteiligt.

In den Streitjahren 2014 und 2015 wurden von der Klägerin an die OG Gewinnausschüttungen vorgenommen. Vom FA wurde der in diesen Jahren auf Grund des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags abgeführte Gewinn der OG (und zwar inkl. der Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an der Klägerin) bei der Klägerin der Besteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterworfen. Unter anderem führt das FA aus, dass die Gewinnausschüttungen der Klägerin an die OG nach § 8b Abs. 4 KStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 8 Nr. 5 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG stpfl. seien, da die gesetzlichen Mindestbeteiligungsquoten von 10 % (KStG) bzw. 15 % (GewStG) nicht erreicht seien. Eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO komme nicht in Betracht da kein Fall der sachlichen Unbilligkeit vorliege, weil die doppelte Steuerbelastung nicht auf einer Entscheidung des Gesetzgebers beruhe. Vielmehr habe der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Tatbestands des § 8b Abs. 4 KStG die Möglichkeit einer Mehrfachbesteuerung bewusst in Kauf genommen.

Dagegen wendet sich die Klägerin u.a. mit der Begründung, dass nach dieser Auffassung der entsprechende Gewinn – bei dem gleichen Steuersubjekt – sowohl im Jahr der Gewinnerzielung als auch im Jahr der Gewinnverwendung der Besteuerung unterworfen werden würde und sich insoweit eine Doppel- oder Mehrfachbelastung ergäbe. Es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bei der tatbestandlichen Ausgestaltung der sog. Streubesitzregelungen den atypischen Fall wechselseitiger Beteiligungen in einer Organshaft nicht im Blick gehabt habe.

Das FG Köln hat die Klage als unbegründet abgelehnt und in seiner Begründung folgende Aspekte herausgestellt:

- Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 Hs. 1 KStG sind Bezüge i.S.d. Abs. 1 der Vorschrift abweichend von Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kj. unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat.
- Bei Organschaften sind insoweit Besonderheiten zu beachten: Abweichend von den allgemeinen Vorschriften sind z.B. nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht anzuwenden. Vielmehr ist der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmä-

lert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG zu ermitteln und sodann dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnen (sog. Bruttozurechnung).

- Sodann ist der brutto zugerechnete Gewinn beim Organträger den zuvor ausgeschlossenen allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen. Sind in dem dem Organträger nach § 14 KStG zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 3 KStG enthalten, ist § 8b KStG nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG werden Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet.
- Die auf den Ausschüttungen der Klägerin an die OG beruhenden Beteiligungserträge seien unstrittig Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG und waren gem. § 8b Abs. 4 KStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung auch bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin in voller Höhe zu berücksichtigen und der Klägerin nach §§ 14, 15 Satz 1 Nr. 2 KStG zuzurechnen, da die OG zu Beginn des jeweiligen Streitjahres zu weniger als 10 % an der Klägerin beteiligt war. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 8b Abs. 4 KStG bestehen nach Auffassung des FG nicht.
- Eine Verpflichtung zur Freistellung solcher Erträge ergebe sich bei einer wechselseitigen Beteiligung der Organgesellschaften weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung des BFH zur Einmalbesteuerung im Organkreis.
- Die Regelung des § 8b Abs. 4 KStG sei – ebenso wie die Grundentscheidung des § 8b Abs. 1 KStG – in verfassungsrechtlich zulässiger Weise typisierend angelegt, nach dem Wortlaut unterschiedslos auf alle Streubesitzverhältnisse anzuwenden und daher für organschaftlich verbundene Unternehmen eine Ausnahme von der Einmalbesteuerung.
- Bei einer typisierend angelegten Vorschrift wie der des § 8b Abs. 4 KStG sei es hinzunehmen, dass es im Einzelfall zu überschießenden Wirkungen kommen könne.
- Gewerbesteuerlich seien die Dividendeneinnahmen der OG im Gewinn aus Gewerbebetrieb der OG i.S.d. § 7 GewStG enthalten und müssten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der OG vollumfänglich gekürzt werden, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt sind. Da die Beteiligung weniger als 15 % beträgt, komme eine Kürzung um die Beteiligungserträge der OG jedoch nicht in Betracht.
- Eine Vermeidung der gewerbesteuerlichen Doppelbelastung sei vom Gesetzgeber „ganz bewusst“ nur dann vorgesehen, wenn die Beteiligungen mindestens 15 % betragen, und zwar „unabhängig von deren Unternehmensstruktur“.

**Hinweis:** Da das FG Köln die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (im Hinblick auf die Klärung der Anwendbarkeit von § 8b Abs. 4 KStG auf wechselseitig verbundene Organkreise) zugelassen hat,

ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen. Die Streitfrage ist – soweit ersichtlich – noch nicht höchstrichterlich entschieden worden. Inhaltlich sprechen gute Gründe – wie von der Klägerin vorgetragen – gegen eine Mehrfachbelastung (die ja vorliegend z.B. dadurch entsteht, dass die OG ihren Gewinn wegen des Gewinnabführungsvertrags abführt, einen Teil davon (nach Besteuerung durch den Organträger) als Gewinnausschüttung zurückerhält mit der Folge, diesen Teil erneut an den Organträger abführen zu müssen (wo eine neuerliche Besteuerung erfolgt)).

[TK]

## Gemeinnützige Körperschaften, BgA, Stiftungen

### BgA: Verwendungsfiktion nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG

FG Düsseldorf v. 23.6.2020, 6 K 2049/17 KE, EFG 2020, 1340, rkr. nach Rücknahme der Revision.

#### KStG § 27 Abs. 3, Abs. 5 Satz 2.

Das FG Düsseldorf hatte entschieden, dass auch bei Regiebetrieben Voraussetzung für die Kapitalertragsteuerfreiheit von (fiktiven) Gewinnausschüttungen unter Verwendung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG ist, dass eine Steuerbescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG erteilt wurde. Im Fall einer fehlenden Bescheinigung gilt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG das Einlagekonto als nicht verwendet. Damit hatte das FG die Ansicht der FinVerw. bestätigt (BMF v. 10.10.2013, IV C 2 – S 2836/13/10001 an den Deutschen Städtetag und so auch OFD Karlsruhe v. 20.12.2013, S 83.6/3/5; OFD Karlsruhe v. 11.6.2019, BeckVerw 453281 unter 4.3.3.).

Nun wurde die unter dem Az. VIII R 22/20 anhängig gewesene Revision zurückgenommen. Das Urteil des FG Düsseldorf ist mithin rkr. geworden und eine höchstrichterliche Klärung dieser Frage erfolgt kurzfristig nicht.

**Hinweis:** Zwar sprechen m.E. durchaus gute Gründe dafür, dass die Anwendung der Verwendungsfiktion bei der nachträglichen Aufdeckung einer vGA eines strukturell dauerdefizitären BgA in Form eines Regiebetriebs abzulehnen ist (hierzu Bott in Bott/Walter, § 4 KStG, Rz. 459.9.0; Schiffers, DStZ 2021, 28, 30), jedoch müssen in der Praxis nach aktuellem Stand Dauerverlust-vGA erklärt und die Verwendung des Einlagekontos entsprechend bescheinigt werden. Dies erfordert ggf. auch die Erklärung etwaiger vGA – so insb. bei nicht durch § 8 Abs. 7 geschützten Dauerverlusten, wie etwa im Bereich Wirtschaftsförderung, Stadthallen, Tourismusförderung oder Stadt-Marketing (hierzu Schiffers, DStZ 2021, 28, 30). Gegebenenfalls kann dann mittels Einspruch gegen die vGA vorgegangen werden

und im Fall eines Obsiegens die dann zu hoch erteilte Bescheinigung über die Verwendung des Einlagekontos korrigiert werden, was § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG – anders als bei einer fehlenden oder zu niedrigen Bescheinigung – zulässt. Alternativ kann ggf. auch die KapESt durch Wechsel zur Einnahmen-Überschussrechnung vermieden werden, wenn die Umsatz-Gewinnsgrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht überschritten wird. Zu diesem Themenbereich auch Kahsnitz, kösdi 2022, 22645.

[JS]

## Natürliche Personen

### Besteuerung natürlicher Personen im Allgemeinen

#### **Berechnung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung: Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1.1.2024**

BMF v. 1.12.2023, IV D 4 – S 3104/19/10001 :009.

#### **BeWg § 14 Abs. 1 Satz 4.**

Mit Schreiben v. 1.12.2023 wurden die Vervielfältiger zur Berechnung des Kapitalwerts lebenslänglicher Nutzungen oder Leistungen bekannt, 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.

**Hinweis:** In der Praxis ist dies insb. auch zur Bewertung von Rentenverpflichtungen zu beachten. Die neu berücksichtigten Sterbetafeln führen insoweit gegenüber den bisherigen Stichtagen zu Abweichungen nach oben oder auch unten.

[JS]

#### **Bestimmung des vorrangig Kindergeldberechtigten**

BFH v. 17.8.2023, III R 31/21.

#### **EStG § 64 Abs. 2 Satz 2.**

Mit nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenem Urteil v. 17.8.2023 hat der BFH gegen die Auffassung der Vorinstanz festgestellt, dass

- die Bestimmung des vorrangig Kindergeldberechtigten gem. § 64 Abs. 2 Satz 2 StG nur einvernehmlich erfolgen kann und deshalb eine Einigung der Eltern voraussetzt,
- es sich bei der Berechtigtenbestimmung, ihrer Änderung und ihrem Widerruf jeweils um empfangsbedürftige Willenserklärungen handelt, die nach Zugang bei den zuständigen Familienkassen rechtsgestaltend den Kindergeldanspruch einer bestimmten natürlichen Person begründen oder beenden,
- auch für solche gegenüber einer Behörde abzugebende Willenserklärungen die Vorschriften des § 130 Abs. 1 und 2 BGB gelten, und

- ein Widerruf der Bestimmung des nach § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG vorrangig Kindergeldberechtigten für die Zukunft erst wirksam wird, wenn der Widerruf allen Beteiligten, also insb. auch der für den bisher vorrangig Kindergeldberechtigten zuständigen Familienkasse, bekannt geworden ist.

Im konkreten Streitfall hatten beide Elternteile gegenüber den für sie zuständigen Familienkassen Kindergeld für das gemeinsame Kind mit der Besonderheit beantragt, dass jedes Elternteil zum Antrag des anderen Elternteils erklärt hatten, er/sie sei mit der entsprechenden Kindergeldgewährung einverstanden. In der Folge wurde die zu Gunsten des Vaters erfolgte Kindergeldfestsetzung aufgehoben und das geleistete Kindergeld zurückgefordert.

Der BFH hat die Sache wie folgt an das FG zurückverwiesen:

- Kindergeld werde für jedes Kind nur an einen Kindergeldberechtigten gezahlt. Lebe das Kind im gemeinsamen Haushalt der Eltern, so bestimmen diese untereinander den Berechtigten.
- Diese Berechtigtenbestimmung gem. § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG könne nur einvernehmlich erfolgen. Diese gelte dann so lange, bis sie von den Eltern einvernehmlich geändert oder von einem Elternteil einseitig widerrufen werde.
- Im Widerrufsfall müsse das Familiengericht gem. § 64 Abs. 2 Satz 3 EStG den Berechtigten bestimmen, wenn der andere Elternteil das Einvernehmen nicht durch seine Zustimmung zum Wechsel der Berechtigung wieder herstelle.

**Hinweis:** Im Streitfall hatten die Eltern also durch ihre wechselseitigen Erklärungen gerade keine Einigung darüber herbeigeführt, welchem Elternteil das Kindergeld zustehen sollte. Das FG wird im nächsten Schritt ausreichende Feststellungen dazu zu treffen haben, welche einvernehmliche Vereinbarung die Eltern bzgl. des Kindergeldberechtigten und der Einreichung des Kindergeldantrags getroffen hatten.

Im Übrigen hat der BFH – soweit ersichtlich erstmalig – entschieden, dass er der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts folgt, nach der ein Widerruf der Berechtigtenbestimmung für die Zukunft erst dann wirksam wird, wenn der Widerruf allen Beteiligten (also auch dem leistungspflichtigen Träger) bekannt geworden ist.

[TK]

#### **Keine Ausnahme vom Abflussprinzip für Kirchensteuern, die auf Grund einer rückwirkenden Besteuerung nach § 22 Abs. 2 UmwStG gezahlt werden**

FG Hamburg v. 15.6.2023, 3 K 156/21, rkr.

#### **EStG § 10 Abs. 1 Nr. 4, § 11 Abs. 2; UmwStG § 22 Abs. 2.**

Kirchensteuern sind als Sonderausgaben im Jahr der Zahlung und nicht im Jahr der Steuerentstehung abzugsfähig. Das gilt auch für Fälle außerordentlicher Einkünfte wie Veräußerungsgewinnen (Anschluss an die BFH-Rspr.). Nach der Entscheidung des

FG Hamburg gilt dies auch für die rückwirkende Besteuerung von Einbringungsgewinnen gem. § 22 Abs. 2 UmwStG. Diese Fallkonstellation unterscheidet sich nicht wesentlich von den bereits entschiedenen Fällen. [JS]

## **Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit**

### **Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG: Nutzungsmöglichkeit von IC/ICE-Verbindungen bei Nahverkehrstickets**

BMF v. 7.11.2023, IV C 5 – S 2342/19/10007 :009.

#### **EStG § 3 Nr. 15.**

Randziffer 8 des BMF-Schreibens v. 15.8.2019, IV C 5 – S 2342/19/10007 :001 –, 2019/0678827, BStBl I 2019, 875, betreffend die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG (Arbeitgeberzuschüsse zu z.B. Jobticket oder ein Deutschlandticket) wird wie folgt ergänzt: „Wird eine Fahrberechtigung für den öffentlichen Personennahverkehr auch für die Nutzung bestimmter Fernzüge freigegeben, liegt weiterhin eine Fahrt im öffentlichen Personennahverkehr im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG vor. Hierunter fällt insbesondere die Freigabe des Deutschlandtickets für bestimmte IC/ICE-Verbindungen.“ [JS]

### **Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen ab 1.1.2024**

BMF v. 21.11.2023, IV C 5 – S 2353/19/10010 :005.

#### **EStG § 9 Abs. 4a.**

Mit Schreiben v. 21.11.2023 hat die FinVerw. die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen ab 1.1.2024 bekannt gegeben.

**Hinweis:** Für etliche Länder ergeben sich Anpassungen, so dass steuerfreie Reisekostenerstattungen ab 1.1.2024 anzupassen sind.

[JS]

### **Zahlung von 1,3 Mio. € kann kein steuerfreies Trinkgeld sein**

FG Köln v. 14.12.2022, 9 K 2814/20, rkr.

#### **EStG § 3 Nr. 41.**

Das FG Köln stellt klar, dass eine Zahlung i.H.v. 1,3 Mio. € schon der Höhe nach kein steuerfreies Trinkgeld sein kann.

Im Streitfall war der Kläger als Prokurist der Y-GmbH tätig. Geschäftsführer der Y-GmbH war seit 2016 Herr Z, der über die Z-Verwaltungs-GmbH (Stufe 1) und die Y-Holding GmbH (Stufe 2) auch mittelbar an

der Y-GmbH (Stufe 3) beteiligt war. In den Jahren 2016 bis 2018 kam es im Unternehmensgeflecht zu Anteilsveräußerungen und Verschmelzungen, die letztlich die Veräußerung sämtlicher Anteile der Z-Verwaltungs-GmbH an der Y-GmbH zur Folge hatte.

Nach der Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der Y-GmbH zahlte die Z-Verwaltungs-GmbH in 2018 rund 1,3 Mio. € an den Kläger. Bereits im Jahr 2016 erhielt der Kläger 100 000 € von der Z-Verwaltungs-GmbH. Beide Zahlungen wurden jeweils mit einem Schreiben angekündigt, womit sich Herr Z als Geschäftsführer der Z-Verwaltungs-GmbH auch aus Sicht des (ehemaligen) Gesellschafters mit der Zahlung für die gemeinsame erfolgreiche Zeit bedanken wollte. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Kläger und seiner Arbeitgeberin, der Y-GmbH, über die Zahlung der Beträge bestand nicht. Neben dem Kläger erhielt auch ein weiterer Prokurist eine unter entsprechenden Umständen und sich lediglich der Höhe nach unterscheidende Zahlung (vgl. FG Köln v. 14.12.2022, 9 K 2507/20). Der Kläger wollte diese erhaltenen Zahlungen als nach § 3 Nr. 51 EStG steuerfreies Trinkgeld eingestuft haben.

Das FG bestätigt dagegen die Ansicht des FA, dass die geleistete Zahlung i.H.v. rund 1,3 Mio. € als stpfl. Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht als steuerfreies Trinkgeld i.S.v. § 3 Nr. 51 EStG zu behandeln ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkenne Senats anschließt, ist ein Trinkgeld i.S.d. § 3 Nr. 51 EStG eine dem dienstleistenden Arbeitnehmer vom Kunden oder Gast gewährte zusätzliche Vergütung, die eine gewisse persönliche Beziehung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Dritten voraussetzt (vgl. ausführlich BFH v. 18.12.2008, VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382). Ein Trinkgeld ist eine freiwillige und typischerweise persönliche Zuwendung an den Bedachten als eine Art honorierende Anerkennung seiner dem Leistenden gegenüber erwiesenen Mühewaltung in Form eines kleineren Geldgeschenks (vgl. BFH v. 19.7.1963, VI 73/62 U, BStBl III 1963, 479; v. 3.5.2007, VI R 37/05, BStBl II 2007, 712). Dieser Trinkgeldbegriff gilt auch nach der Neuregelung des § 3 Nr. 51 EStG durch das Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern. Nach der Gesetzesbegründung hatte der Gesetzgeber auf der Empfängerseite auch nach der gesetzlichen Neufassung Beschäftigte des Niedriglohnssektors im Sinn, deren Einkommen in nicht unerheblichem Maße durch Trinkgelder ergänzt werden.

Auch wenn der Gesetzgeber im Jahr 2002 die damals noch enthaltene Freibetragsgrenze i.H.v. 1 224 € abschaffte, sollte nach Überzeugung des FG damit nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass dem Begriff des Trinkgeldes keinerlei Begrenzung zu entnehmen wäre.

Auch bezog sich der (besondere) Einsatz des Klägers jedenfalls nicht auf die Zufriedenheit des von ihm persönlich betreuten „Kunden“, sondern vorrangig auf die Erfüllung seiner arbeitsvertraglichen Pflichten gegenüber seiner Arbeitgeberin, deren Geschäftsführer zugleich auch der Geschäftsführer der Z-Verwaltungs-GmbH war. [JS]

## Einkünfte aus Kapitalvermögen

### **Antrag auf Günstigerprüfung als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO**

BFH v. 26.9.2023, VIII R 10/21.

#### **EStG § 32d Abs. 6; AO § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.**

Im Urteilsfall gaben die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr Kapitalerträge des Klägers i.H.v. 9292 € an. Sie stellten in der Einkommensteuererklärung keinen Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG. In dem darauf basierenden Einkommensteuerbescheid wurden die Kapitalerträge unter Berücksichtigung des gesonderten Tarifs gem. § 32d Abs. 1 EStG berücksichtigt. Die tarifliche Steuer auf die weiteren Einkünfte betrug 0 €. Der Einkommensteuerbescheid wurde bestandskräftig.

Das FA erließ in der Folgezeit für das Streitjahr mehrere gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderte Bescheide. Dabei wurden Mitteilungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für gewerbliche Beteiligungen des Klägers umgesetzt. Die Höhe der im Erstbescheid v. 18.3.2014 festgesetzten Einkommensteuer blieb in den Änderungsbescheiden jeweils gleich. Die festgesetzte Einkommensteuer i.H.v. 1771 € entfiel weiterhin vollumfänglich auf die nach dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG) besteuerten Kapitaleinkünfte des Klägers.

Für das Streitjahr erging unter dem 22.5.2014 ein erster Änderungsbescheid, bereits am 23.5.2014 ein zweiter Änderungsbescheid. Die Kläger erhoben Einspruch, den sie auf die nunmehr beantragte Günstigerprüfung stützten.

Der BFH bestätigt nun, dass zu Recht die Anträge auf Anwendung der Günstigerprüfung abgelehnt wurden weil die Steuer vor Erlass des angefochtenen Änderungsbescheids zu Lasten der Kläger bestandskräftig festgesetzt worden war und die Kläger sich für eine Änderung dieses Bescheids zu ihren Gunsten nicht auf eine die Bestandskraft durchbrechende Korrekturvorschrift stützen konnten.

Der Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG kann zeitlich unbefristet bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden. Die Möglichkeit, auf Grund der Antragstellung eine Herabsetzung der festzusetzenden Einkommensteuer zu erreichen, wird aber durch das allgemeine verfahrensrechtliche Institut der Bestandskraft und die Regelung des § 351 Abs. 1 AO begrenzt (vgl. BFH v. 14.7.2020, VIII R 6/17, BStBl II 2021, 92, Rz. 19; v. 12.5.2015, VIII R 14/13, BStBl II 2015, 806, Rz. 10, 11).

Wird wie im Streitfall ein Antrag auf Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG vom Stpfl. nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund eines Änderungsbescheids gestellt und lässt sich hierdurch eine Steuerminderung erzielen, kann diese gem. § 351 Abs. 1 Hs. 2 AO nur berücksichtigt werden, soweit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund einer Änderungsvorschrift (etwa §§ 172 ff. AO) zu Gunsten des Antragstellers durchbrochen werden kann (vgl.

BFH v. 14.7.2020, VIII R 6/17, BStBl II 2021, 92, Rz. 19; v. 12.5.2015, VIII R 14/13, BStBl II 2015, 806, Rz. 11). § 32d Abs. 6 EStG enthält selbst keine Rechtsgrundlage für eine solche Änderung (vgl. BFH v. 14.7.2020, VIII R 6/17, BStBl II 2021, 92, Rz. 19; v. 12.5.2015, VIII R 14/13, BStBl II 2015, 806, Rz. 12).

Insbesondere ist der Erlass eines Änderungsbescheids mit einer geänderten Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wenn die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Ausübung des Wahlrechts nach § 32d Abs. 6 EStG bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vorlagen und nicht erstmals auf Grund des Änderungsbescheids entstehen.

**Hinweis:** Der BFH bestätigt damit (so bereits BFH v. 14.7.2020, VIII R 6/17, BStBl II 2021, 92), dass ein Antrag auf Günstigerprüfung ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt, wenn durch einen Änderungsbescheid erstmals die tatbestandlichen Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag i.S.d. § 32d Abs. 6 EStG geschaffen werden.

Andererseits ist dies eben auch dann nicht gegeben, wenn die Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung bereits im Erstbescheid oder einem vorangegangenen Änderungsbescheid vorgelegen haben und die Antragstellung auf Grund eingetretener Bestandskraft nicht mehr möglich ist. In der Praxis muss daher der Antrag auf Günstigerprüfung möglichst bereits in der Steuererklärung gestellt werden, wenn absehbar ist, dass dieser später sinnvoll werden kann. Insoweit ist eine vorausschauende Planung insb. dann notwendig, wenn Einkünfte erst später im Wege der Berücksichtigung von (geänderten) Feststellungsbescheiden in die Veranlagung einbezogen werden.

[JS]

## Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

### **Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche**

BFH v. 20.6.2023, IX R 17/21.

#### **EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 21 Abs. 2.**

Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grds. und typisierend davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH v. 6.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386, unter II.2.b aa; v. 16.9.2015, IX R 31/14, HFR 2016, 211, Rz. 9 und v. 17.4.2018, IX R 9/17, BStBl II 2019, 219, Rz. 14). Diese Aussage bezieht sich auf Wohnungen, die üblicherweise vermietet werden. Der Gebrauchswert solcher Wohnungen spiegelt sich in der ortsüblichen Marktmiete wider (BFH v. 6.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386, unter II.2.b aa).

Insoweit stellt der BFH aber klar:

- dass bei der Vermietung eines Objekts mit einer Wohnfläche von mehr als 250 qm eine Ausnahme von der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit besteht, die Anlass zu deren Überprüfung mittels einer Totalüberschussprognose gibt.
- An den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und den diesbzgl. Ausnahmen, insb. bei der Vermietung eines Objekts mit mehr als 250 qm Wohnfläche, hält der Senat auch nach der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 fest.

Hintergrund ist, dass wenn die Marktmiete keine angemessene Gegenleistung für den besonderen Gebrauchswert der Wohnung ist, die Grundlage für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht fehlt. Dann liegt ein Ausnahmefall vor, der für eine private Veranlassung und indiziell gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht spricht (BFH v. 6.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386, unter II.2.b aa). Ob eine aufwendig gestaltete oder ausgestattete Wohnung gegeben ist, bemisst sich nach den Kriterien, die der Senat in der Vergangenheit zum Ansatz der Kostenmiete bei eigengenutztem Wohnraum entwickelt hat (BFH v. 6.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386, unter II.2.b bb, m.w.N.). Danach ist eine aufwendig gestaltete oder ausgestattete Wohnung unter anderem anzunehmen, wenn das Objekt eine Wohnfläche von mehr als 250 qm aufweist (BFH v. 6.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386, unter II.2.b cc, m.w.N.).

Insoweit hat der BFH auch keine verfassungsrechtlichen Zweifel vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), denn bei Fragen der Einkünfteerzielungsabsicht nach der Art des vermieteten Objekts zu unterscheiden, stelle einen tauglichen Unterscheidungsgrund dar.

Auch § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG schließt die Durchführung einer Totalüberschussprognose zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer Vermietung zu mehr als 66 % der ortsüblichen Miete nicht aus. Der Regelungsbereich betrifft ausweislich des eindeutigen Wortlauts nur den Umfang der objektiven Entgeltlichkeit der Vermietungstätigkeit. [JS]

## Grundsteuer

### **AdV gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich**

FG Rheinland-Pfalz v. 23.11.2023, 4 V 1295/23; FG Rheinland-Pfalz v. 23.11.2023, 4 V 1429/23.

#### **GG Art. 3.**

Der 4. Senat des FG Rheinland-Pfalz hat in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu den Bewer-

tungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts nach dem Bundesmodell entschieden, dass die Vollziehung der dort angegriffenen Grundsteuerwertbescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit auszusetzen ist. Die Streitfälle lagen wie folgt:

- Dem ersten Streitfall lag eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 72 qm zu Grunde. Nach dem Vortrag der Antragstellerin sei das Haus im Jahr 1880 errichtet, seit Jahrzehnten unrenoviert und noch mit einer Einfachverglasung der Fenster versehen. Daher sei der gesetzlich normierte Mietwert pro Quadratmeter überhöht. Der Bodenrichtwert für das 351 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 125 €/qm ermittelt worden. Das FA wandte dennoch den gesetzlich normierten Mietwert an.
- Der zweite Streitfall betraf eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 178 qm, das im Jahr 1977 bezugsfertig errichtet wurde. Der Bodenrichtwert für das 1 053 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 300 €/qm ermittelt worden. Nach dem Vortrag der Antragsteller könne dieser Bodenwert jedoch nur mit einem Abschlag von 30 % angewandt werden, weil ihr Grundstück auf Grund einer Bebauung in zweiter Reihe, der Grundstückerschließung nur durch einen Privatweg und wegen einer besonderen Hanglage nur eingeschränkt nutzbar sei. Das FA berücksichtigte den Bodenrichtwert gleichwohl ohne Abschlag.

Das FG setzte mit den beiden Eilbeschlüssen v. 23.11.2023 die Vollziehung des gegenüber den Antragstellern ergangenen jeweiligen Grundsteuerwertbescheids aus, weil nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der einzelnen Bescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zugrundeliegenden Bewertungsregeln bestünden. Die einfachrechtlichen Zweifel des FG betrafen v.a. Zweifel daran, dass die entscheidend in die Bewertung eingeflossenen Bodenrichtwerte rechtmäßig zustande gekommen seien. Hierbei hat der Senat zum einen ernstliche Bedenken bzgl. der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit der rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse geäußert, weil nach der rheinland-pfälzischen Gutachterausschussverordnung Einflussnahmemöglichkeiten nicht ausgeschlossen werden könnten.

**Hinweis:** Das FG hat insb. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen die Beschwerde zum BFH zugelassen. Abzuwarten bleibt daneben, ob und wie diese Rechtsfragen im jeweiligen Hauptsacheverfahren geklärt werden.

[JS]

## DStZ-Themen

### Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich: Kritische Würdigung der Pläne im Rahmen des Wachstumschancengesetzes

Prof. Dr. Marion T i t g e m e y e r , Hochschule Osnabrück<sup>\*)</sup>

*Die Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung (E-Rechnung) soll durch das sich aktuell im Gesetzgebungsverfahren befindliche Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)<sup>1)</sup> im Umsatzsteuergesetz kodifiziert werden. Geplant ist, die E-Rechnung für inländische B2B-Umsätze in naher Zukunft verpflichtend zu machen. So sollen Umsatzsteuerhinterziehung und -betrug bekämpft und ein Beitrag zur Digitalisierung geleistet werden. Die Pläne stehen in Zusammenhang mit der ViDA-Initiative der EU-Kommission, im Zuge derer eine E-Rechnungspflicht für innergemeinschaftliche Umsätze ab 2028 angestrebt wird. Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit den Plänen auf nationaler und europäischer Ebene, gibt einen Überblick über den Diskussionsstand in Wirtschaft, Politik sowie Wissenschaft und nimmt eine kritische Einordnung vor.*

Inhalt	Seite
I. E-Rechnung im Rahmen der ViDA-Initiative auf EU-Ebene .....	15
II. E-Rechnung im Rahmen des Wachstumschancengesetzes.....	16
III. Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich: Geplante Regelungen .....	16
1. Verpflichtung zur E-Rechnung .....	16
2. Übergangsregelung zur Einführung der elektronischen Rechnung bis Ende 2027 .....	17
3. Anforderungen an die obligatorische E-Rechnung .....	18
IV. Kritische Würdigung der geplanten obligatorischen E-Rechnung im Rahmen des Wachstumschancengesetzes.....	18
V. Schlussbemerkungen und Ausblick.....	21

**Literatur:** *Eggers/Schachtsieck*, Die ViDA-Vorschläge der Europäischen Kommission – Digitale Meldepflichten auf Basis elektronischer Rechnungen als wirksames Instrument für die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, *MwStR* 2023, 493; *Harksen/Radtke*, Einführung der E-Rechnung in Deutschland und anderen EU-Staaten (Teil I), *USt direkt digital* 2023, 17; *Harksen/Radtke*, Einführung der E-Rechnung in Deutschland und anderen EU-Staaten (Teil II), *USt direkt digital* 2023, Nr. 19, 15; *Ismer/Artinger/Jackl*, Digitalisierung der Umsatzsteuer – italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild!, *MwStR* 2021, 370; *Langer/Artinger*, Nationale E-Rechnungssysteme in der EU – Herausforderung für die unternehmerische Praxis, *DStR* 2022, 2300; *Langer/Artinger*, Nationale E-Rechnungssysteme in der EU: Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission für eine digitale Meldepflicht auf Transaktionsebene, *DStR* 2023, 253; *Langer/Artinger/Michalik*, Nationale E-Rechnungssysteme in der EU: Polen, *DStR* 2022, 2588; *Schwab*, Wachstumschancen für die Wirtschaft? – Ein erster Schritt, *NWB* 2023, 2001.

Business-to-Business-Lieferungen besteht bereits seit der Einführung des derzeit geltenden Mehrwertsteuersystems, also seit 1993. Die Europäische Kommission versuchte schon in der Vergangenheit, die Problematik anzugehen und sie zu bekämpfen – leider fehlte es an durchschlagendem Erfolg. Verschiedene Mitgliedstaaten (z.B. Polen, Spanien, Italien, Ungarn, Rumänien) sind daher in den letzten Jahren über die Sonderermächtigung in Art. 395 *MwStSystRL* selbst aktiv geworden, um Einhalt durch nationale Maßnahmen zu gebieten. Digitale Meldepflichten stehen dabei im Fokus. Nationale Alleingänge mit individuellen Regelungen und unterschiedliche Meldesysteme in den einzelnen Ländern führen allerdings zu einer „Fragmentierung des europäischen Mehrwertsteuersystems“,<sup>3)</sup> die den Harmonisierungsauftrag des Art. 113 *AEUV* konterkariert, den internationalen Warenaustausch erschwert, die Compliance-Kosten der Stpfl. erhöht und einem gemeinsamen EU-Binnenmarkt entgegensteht.<sup>4)</sup>

#### I. E-Rechnung im Rahmen der ViDA-Initiative auf EU-Ebene

Ein wesentliches Problem des EU-weit harmonisierten Mehrwertsteuersystems sind Umsatzsteuerhinterziehung und -betrug. In der Folge entstehen erhebliche Steuermindereinnahmen.<sup>2)</sup> Das Problem des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrugs hinsichtlich

<sup>\*)</sup> Prof. Dr. Marion Titgemeyer ist Professorin für Betriebswirtschaftslehre, insb.e Unternehmensrechnung, Prüfungs- und Steuerwesen, an der Fakultät Management, Kultur und Technik der Hochschule Osnabrück.

1) Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023.

2) Vgl. (auch zu Details) *Harksen/Radtke*, *USt direkt digital* 2023, 17.

3) *Eggers/Schachtsieck*, *MwStR* 2023, 493.

4) Vgl. *Eggers/Schachtsieck*, *MwStR* 2023, 493.

In diesem Zusammenhang entstand die ViDA-Initiative (VAT in the Digital Age)<sup>5)</sup> der EU-Kommission zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) und der Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung (MwStDVO) vom Dezember 2022.<sup>6)</sup> Sie soll das in die Jahre gekommene und den heutigen Stand der Digitalisierung nicht berücksichtigende Umsatzsteuersystem modernisieren und Mehrwertsteuerbetrug wirksam verhindern. Dazu sind verschiedene Maßnahmen vorgesehen. Wichtige Bausteine stellen das neu einzuführende grenzüberschreitende elektronische Meldesystem und die in einem standardisierten Datensatz strukturierte elektronische Rechnung dar. Ab 1.1.2028 müssen Rechnungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige grenzüberschreitende Umsätze im Bereich Business-to-Business (B2B) innerhalb von zwei Werktagen ab Leistungserbringung ausgestellt und eine elektronische Meldung an die FinVerw. übermittelt werden. Rechnungen im PDF-Format o.ä. sind dann nicht mehr zulässig. Die Zustimmung des Rechnungsempfängers wird nicht mehr erforderlich sein. Unternehmen müssen also zukünftig alle Rechnungen in einem strukturierten elektronischen Format ausstellen, übermitteln und empfangen können.<sup>7)</sup>

Zur umfangreichen Betrachtung und Diskussion der ViDA-Vorschläge und der Situation auf EU-Ebene sei auf das entsprechende Schrifttum verwiesen.<sup>8)</sup>

## II. E-Rechnung im Rahmen des Wachstumschancengesetzes

Am 30.8.2023 hat das Bundeskabinett den Entwurf des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness<sup>9)</sup> beschlossen. Die deutsche Wirtschaft und die öffentlichen Haushalte stehen momentan auf Grund der vergangenen und aktuellen Krisen sowie durch demographischen Wandel und Dekarbonisierung vor großen Herausforderungen. In Anbetracht dessen werden durch das Wachstumschancengesetz folgende Ziele verfolgt:<sup>10)</sup>

- Schaffung der steuerlichen Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Innovationen und Investitionen in neue Technologien,
- Verbesserung der Liquiditätssituation der Unternehmen,
- Vereinfachung ausgewählter steuerlicher Regelungen,
- Unterbindung unerwünschter Steuergestaltungen,
- Modernisierung des Steuerrechts.

Das Wachstumschancengesetz befindet sich zurzeit noch im Gesetzgebungsverfahren. Nach dem BMF-Referentenentwurf v. 17.7.2023,<sup>11)</sup> dem Regierungsentwurf v. 30.8.2023,<sup>12)</sup> dem Beschluss des Bundeskabinetts v. 30.8.2023 und der Verabschiedung im Bundestag am 17.11.2023 hat am 24.11.2023 der Bundesrat dem Gesetz nicht zugestimmt, sondern den Vermittlungsausschuss angerufen. Der weitere Fortgang ist offen.



Abb. 1: Wachstumschancengesetz: Gesetzgebungsverfahren im Zeitablauf

Der sehr umfangreiche Gesetzesentwurf sieht für verschiedene Bereiche Neuregelungen vor. Eine wichtige geplante Änderung im Bereich der Umsatzsteuer betrifft die Einführung der verpflichtenden E-Rechnung für inländische B2B-Umsätze nach § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2 und 3 UStG-E, § 27 Abs. 39 UStG-E und §§ 33, 34 UStDV-E. Auf sie wird im Folgenden ausführlich eingegangen werden.

## III. Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich: Geplante Regelungen

### 1. Verpflichtung zur E-Rechnung

Nach der bisherigen Regelung auf Basis der aktuellen Fassung der MwStSystRL wird durch § 14 UStG der Papierrechnung Vorrang vor der elektronischen Rechnung gegeben. Wenn eine E-Rechnung ausgestellt bzw. empfangen werden soll, ist dies nur zulässig, sofern der Empfänger zustimmt.<sup>13)</sup>

Die Einführung einer obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich ist u.a. mit Blick auf das im Zuge der ViDA-Initiative der EU ab 2028 umzusetzende transaktionsbezogene elektronische Meldesystem von B2B-Umsätzen von Unternehmen an ein bundeseinheitliches elektronisches System der Verwaltung geplant (siehe obige Ausführungen). Die verpflichtende Verwendung einer E-Rechnung ist hierzu Vorausset-

5) Vgl. Europäische Kommission: VAT in the Digital Age, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age\\_de](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_de), [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-Mehrwertsteuer-im-digitalen-Zeitalter\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-Mehrwertsteuer-im-digitalen-Zeitalter_de) und [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda\\_22\\_7518](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_22_7518) (Abruf: 6.12.2023).

6) Eggers/Schachtsieck, MwStR 2023, 493.

7) Vgl. Europäische Kommission: VAT in the Digital Age, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age\\_de](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_de) und [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda\\_22\\_7518](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/qanda_22_7518) (Abruf: 6.12.2023).

8) Z.B. Langer/Artinger, DStR 2023, 253; Langer/Artinger/Michalik, DStR 2022, 2588; Langer/Artinger, DStR 2022, 2300; Ismer/Artinger/Jackl, MwStR 2021, 370; Eggers/Schachtsieck, MwStR 2023, 493.

9) Vgl. Entwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 1.

10) Vgl. Entwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 1.

11) Vgl. Referentenentwurf Wachstumschancengesetz v. 17.7.2023.

12) Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 30.8.2023.

13) Vgl. Gesetzentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 204.

zung. Die nun vorgesehene zeitnahe nationale Einführung der E-Rechnung soll zu einer zeitlichen Entzerrung für die betroffenen Unternehmen führen. Durch eine Trennung des Starts der verpflichtenden E-Rechnung von dem des EU-Meldesystems lässt sich der Aufwand für die Umstellung organisatorisch, zeitlich, finanziell und personell verteilen. Extreme Arbeitsspitzen in Wirtschaft und Verwaltung können so vermieden werden.<sup>14)</sup>

Im Ergebnis soll durch die verpflichtende E-Rechnung eine Vereinfachung der internen Prozesse in Unternehmen bei der Rechnungsverarbeitung und damit ein Bürokratieabbau erreicht werden. Werden Rechnungsdaten medienbruchfrei übertragen, verringert dies die Gefahr von Fehlern, welche bei einer manuellen Erfassung beim Rechnungsempfänger entstehen können. Durch die Umsetzung der obligatorischen Rechnung als Vorgriff auf die EU-Meldesystem-Einführung soll es Unternehmern – laut Bundestag – bereits in naher Zukunft möglich werden, die Vorteile der E-Rechnung für sich zu nutzen.<sup>15)</sup>

Damit die Bundesrepublik Deutschland den Einsatz von E-Rechnungen unabhängig von einer Zustimmung des im deutschen Hoheitsgebiet ansässigen Rechnungsempfängers gestalten kann, war eine Ermächtigung des EU-Rates erforderlich. Voraussetzung für diese Entkoppelung ist, dass der Aussteller im deutschen Hoheitsgebiet ansässig ist. Dies stellt eine von Art. 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG<sup>16)</sup> abweichende Sondermaßnahme dar. Diese Artikel besagen nämlich, dass die Mitgliedstaaten als Rechnung alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen anerkennen, die bestimmte Anforderungen erfüllen,<sup>17)</sup> sowie die Rechnungen auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers elektronisch übermittelt oder bereitgestellt werden dürfen.<sup>18)</sup> Im Ergebnis wird so die Implementierung einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung für alle Umsätze möglich, welche zwischen im deutschen Hoheitsgebiet ansässigen Stpfl. anfallen.<sup>19)</sup> Unter die Pflicht zur obligatorischen E-Rechnung fallen die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze von im Inland ansässigen Unternehmern, sofern sie an einen anderen in Deutschland ansässigen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Es geht also um den B2B-Bereich. Wichtig: Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher werden von der Regelung nicht erfasst.<sup>20)</sup>

Die Einführungsphase der obligatorischen E-Rechnung soll am 1.1.2025 beginnen. Bis Ende 2027 ist eine Übergangsregelung vorgesehen, welche den Unternehmen angemessene Zeit zur Umstellung gewähren soll. Während der Übergangsfrist sind Papierrechnungen unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin zulässig (siehe unten).<sup>21)</sup>

## 2. Übergangsregelung zur Einführung der elektronischen Rechnung bis Ende 2027

Der Gesetzesentwurf sieht neue Begriffsdefinitionen im Bereich der Rechnungen vor. So soll zukünftig zwischen E-Rechnung und „sonstiger Rechnung“ unterschieden werden. Im Gesetzesentwurf wird hierzu in

§ 14 Abs. 1 Satz 3 UStG-E klargestellt, dass eine E-Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden muss. Eine Verarbeitung auf elektronischem Wege muss dabei möglich sein. Ebenso sind die Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU v. 16.4.2014<sup>22)</sup> einzuhalten (CEN-Format EN 16931). So sind die europäische Norm und die Liste der entsprechenden Syntaxen zu beachten.<sup>23)</sup> Alternativ kann das strukturierte elektronische Format einer E-Rechnung zwischen Rechnungsaussteller und -empfänger vereinbart werden. Hierbei muss eine richtige und vollständige Extraktion der erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format möglich sein, welches den oben genannten Vorgaben entspricht oder mit diesen interoperabel ist.<sup>24)</sup>

**Praxishinweis:**<sup>25)</sup> Diese Anforderungen liegen beispielsweise bei XRechnung oder beim ZUGFeRD-Format<sup>26)</sup> (hybrid, bestehend aus PDF-Dokument und XML-Datei) vor. Das BMF weist darauf hin, dass auch andere Formate die Vorgaben erfüllen können.<sup>27)</sup>

E-Rechnungen in einem abweichenden Format oder Papierrechnungen fallen unter den Begriff „sonstige Rechnung“.<sup>28)</sup> In diesem Zusammenhang gilt nach § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG-E folgende zeitlich gestaffelte Regelung:<sup>29)</sup>

- Umsätze werden **bis zum 31.12.2026** ausgeführt: Statt einer E-Rechnung darf auch eine „sonstige Rechnung“ auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden, wenn der Empfänger seine Zustimmung erteilt.
- Umsätze werden **bis zum 31.12.2027** ausgeführt: Kleinere Unternehmer: Statt einer E-Rechnung darf auch eine „sonstige Rechnung“ auf Papier

14) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 204.

15) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 204.

16) Vgl. Europäischer Rat: Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

17) Vgl. Art. 218 der Richtlinie 2006/112/EG.

18) Vgl. Art. 232 der Richtlinie 2006/112/EG.

19) Vgl. Europäische Union: ABl.EU Nr. L 188 v. 27.7.2023, 42; Bundestag: Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 2.10.2023, BT-Drucks. 20/8628, 204.

20) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 204 f.

21) Vgl. § 27 Abs. 39 UStG-E.

22) Vgl. ABl.EU Nr. L 133 v. 6.5.2014, 1.

23) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 205.

24) Vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung Drucks. 20/8628, 20/9006, 20/9243 Nr. 1.8 v. 15.11.2023, Drucks. 20/9341, 129 f.

25) Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V.: Mitteilung v. 9.10.2023, 1.

26) Ab Version 2.0.1.

27) Vgl. BMF v. 2.10.2023, III C 2 – S 7287-a/23/10001 :007, 1.

28) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 205.

29) Vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung Drucks. 20/8628, 20/9006, 20/9243 Nr. 1.8 v. 15.11.2023, Drucks. 20/9341, 133.

oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden, wenn der Empfänger seine Zustimmung hierzu gibt und der Aussteller der Rechnung einen Vorjahresumsatz von maximal 800 000 € hat.

- Statt einer E-Rechnung darf auch eine Rechnung in einem anderen elektronischen Format (Achtung: keine Papierrechnung mehr) ausgestellt werden, wenn der Empfänger zustimmt und die Übermittlung mittels EDI-Verfahren (EDI = elektronischer Datenaustausch) erfolgt.
- Umsätze werden **ab 1.1.2028** ausgeführt: E-Rechnung ist verpflichtend (siehe auch ViDA-Initiative).

Die nachfolgende Abbildung 2 fasst die Übergangsregelung in komprimierter Form zusammen:

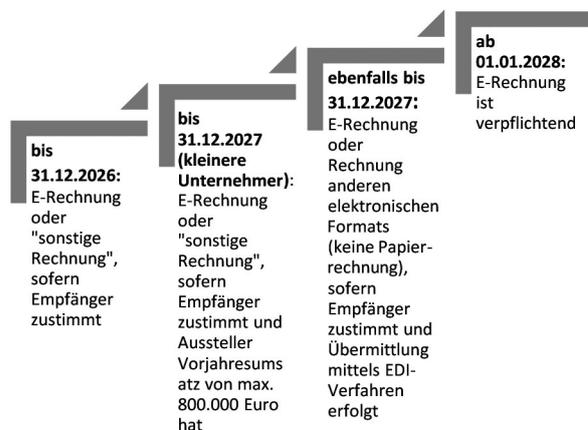


Abb. 2: Übergangsregelung zur Einführung der obligatorischen E-Rechnung

Im Ergebnis wird so eine Einführungsphase geschaffen, welche einer Bitte von Wirtschaftsvertretern nachkommt und speziell kleinere Unternehmen entlasten soll. Leistende Unternehmer können also in den kommenden Jahren noch auf andere Rechnungsformen als die E-Rechnung zurückgreifen. Leistungsempfänger erhalten dagegen keinen zeitlichen Aufschub. Bei ihnen bleibt es bei der Verpflichtung, auch eine elektronische Rechnung annehmen zu müssen.<sup>30)</sup> Dies führt schlussendlich dazu, dass die Neuregelungen für alle Unternehmer schon ab 1.1.2025 gelten.<sup>31)</sup>

Bezüglich des Einsatzes des EDI-Verfahrens wird momentan eine Lösung erarbeitet, die eine zukünftige Weiternutzung gewährleisten soll. Unternehmen müssen sich aber darauf einstellen, dass u.U. technische Anpassungen erforderlich werden – auch wenn sich diese auf das Notwendige beschränken sollen.<sup>32)</sup>

**Hinweis:** Für Kleinbetragsrechnungen unter 250 € i.S.d. § 33 UStDV-E dürfen zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens weiterhin alle Rechnungsarten genutzt werden.<sup>33)</sup> Nach § 34 UStDV-E kann bei Fahrausweisen ebenfalls eine „sonstige Rechnung“ ausgestellt werden.

### 3. Anforderungen an die obligatorische E-Rechnung

Die aktuell in § 14 Abs. 1 und 3 UStG kodifizierten Vorschriften zur Echtheit der Herkunft, zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit einer Rechnung sollen laut Gesetzesentwurf zukünftig in § 14 Abs. 3 UStG-E zu finden sein:

- Echtheit der Herkunft: Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers,
- Unversehrtheit ihres Inhalts: gesetzlich notwendige Anforderungen wurden nicht geändert,
- Lesbarkeit.

Den Unternehmen steht frei, wie sie dies sicherstellen. Es bieten sich hierbei laut Gesetzesentwurf innerbetriebliche Kontrollverfahren mit verlässlichem Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung an. Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gelten auf jeden Fall als sichergestellt, wenn eine elektronische Signatur verwendet wird oder die Übermittlung mittels EDI-Verfahren erfolgt.<sup>34)</sup>

### IV. Kritische Würdigung der geplanten obligatorischen E-Rechnung im Rahmen des Wachstumschancengesetzes

Seit Veröffentlichung des Referentenentwurfs des BMF haben sich zahlreiche Experten aus v.a. Wirtschaft, Wissenschaft sowie Verbänden mit lobenden Worten, kritischen Anmerkungen und Verbesserungsvorschlägen zu den geplanten Neuregelungen geäußert. Grundsätzlich wird die Einführung der obligatorischen E-Rechnung im Zuge des Wachstumschancengesetzes im Sinne eines Beitrags zu mehr Digitalisierung und Entbürokratisierung in Wirtschaft und Verwaltung als positiv beurteilt. Sie stellt einen bedeutsamen Zwischenschritt zu einem System zur Sicherung des Steueraufkommens dar. Die elektronische Rechnung ist für die Steuerverwaltung die Basis für die Implementierung eines digitalen Meldesystems, das Umsatzsteuerbetrug wirksamer verhindern soll.<sup>35)</sup> Bei erfolgreicher Implementierung kann sie einen „Meilenstein der Digitalisierung in Deutschland“<sup>36)</sup> darstellen.<sup>37)</sup>

30) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 205 f. Vgl. auch BMF v. 2.10.2023, III C 2 – S 7287-a/23/10001 :007.

31) Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drucks. 433/1/23, 77.

32) Vgl. BMF v. 2.10.2023, III C 2 – S 7287-a/23/10001 :007.

33) Vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drucks. 20/8628 v. 2.10.2023, 206.

34) Vgl. § 14 Abs. 3 UStG-E.

35) Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zum Wachstumschancengesetz, BR-Drucks. 433/1/23, 76 f.

36) Bundessteuerberaterkammer (2023): Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), 15.

37) Vgl. Bundessteuerberaterkammer (2023): Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), 15.

In diesem Zusammenhang wird aber auch darauf hingewiesen, dass es sich um keine echte Innovation handelt.<sup>38)</sup> So müssen Rechnungsersteller in Deutschland bereits seit dem 27.11.2020 bei Lieferungen und Leistungen an öffentliche Einrichtungen des Bundes (B2G), bei welchen dieser Auftraggeber ist, eine E-Rechnung ausstellen.<sup>39)</sup>

Seitens der Steuerberatungspraxis wird das Potenzial gesehen, die Digitalisierung und Automatisierung der Rechnungsstellungs- und Buchhaltungsprozesse fortzuentwickeln. Dabei wird gefordert, KMU mit niederschweligen und kostengünstigen IT-Angeboten zu unterstützen und technische Rahmenbedingungen aufzuzeigen.<sup>40)</sup> Ein kostenfreies durch den Staat zur Verfügung gestelltes Tool könne – so die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft – besonders diejenigen Unternehmen unterstützen, die sich bisher nicht mit elektronischen Rechnungen beschäftigt haben und den organisatorischen, zeitlichen, finanziellen und personellen Aufwand für die Umstellung selbst unter größten Anstrengungen kaum leisten können. Förderprogramme des Bundes und der Länder zur Digitalisierung würden hierbei Erleichterung verschaffen. Als Rahmen sind die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Verhältnismäßigkeit einzuhalten.<sup>41)</sup>

Auch der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) unterstützt die im Zuge des Wachstumschancengesetzes geplante vorgelagerte Einführung von E-Rechnungen, bevor ein europäisches transaktionsbezogenes Meldesystem implementiert wird. Die entzerrte Umstellungsphase wird als ein Grund genannt und darauf hingewiesen, dass Steuerberater zwingend und unmittelbar in den Datenstrom zwischen Stpfl. und dann vorgesehenen E-Rechnungsplattformen einzubeziehen seien. Ohne dies werde es nicht möglich sein, den Beratungspflichten ausreichend nachzukommen.<sup>42)</sup>

Weiter begrüßt der DStV die vorgesehenen zulässigen Datenformate für die E-Rechnung, die auch XRechnung und ZUGFeRD als in Deutschland etablierte Formate zum Datenaustausch umfassen.<sup>43)</sup> Die Spitzenverbänden gehen davon aus, dass für eine erfolgreiche Umsetzung der Neuregelung mindestens ein Jahr Vorlaufzeit benötigt wird. Dieser Zeitraum kann aus ihrer Sicht erst starten, wenn der Anwendungserlass sowie das technische Rahmenwerk zum Rechnungsaustausch und für das Meldesystem bekannt sind. IT-Unternehmen könnten nämlich erst zu diesem Zeitpunkt mit ihrer Entwicklungsarbeit und der Umstellung existierender Buchhaltungs- und Abrechnungssysteme beginnen. Auch für ggf. erforderliche Zertifizierungsverfahren sei genügend Zeit einzuplanen. Eine Pilot- oder Testphase von 12 Monaten wird als angemessen angesehen. Erst anschließend solle eine zeitlich gestufte Implementierung starten. Daneben müsse eine stabile Breitbandversorgung für alle Betroffenen gewährleistet sein. Die aktuelle Internet-Infrastruktur sei noch nicht ausreichend und führe momentan dazu, dass Unternehmen gesetzliche Vorgaben nicht erfüllen können. Gerade die Gewährung eines zeitlichen Vorlaufs und die Funktionsfähigkeit der technischen Infrastruktur würden die Akzeptanz der Neuregelung durch die Betroffenen beeinflussen.<sup>44)</sup>

Als grundsätzlich positiv wird die stufenweise Einführung der Verpflichtung zur E-Rechnung angesehen, die allerdings nur für die leistenden Unternehmer zeitliche Entlastung bringt. Empfänger der Leistung kommen nicht in den Genuss einer entsprechenden Vorschrift. Letztendlich gelten die Regelungen damit für alle Unternehmer schon ab 1.1.2025.<sup>45)</sup>

Wesentliche Kritikpunkte an der geplanten Einführung und Umsetzung der E-Rechnung i.R.d. Wachstumschancengesetzes betreffen den Zeitplan zu ihrer Einführung. Dieser wird als „sehr ambitioniert und damit kritisch“<sup>46)</sup> eingestuft und dabei infrage gestellt, ob die benötigten technischen und organisatorischen Maßnahmen auf Ebene der betroffenen Unternehmen rechtzeitig erfolgen werden können.<sup>47)</sup> Auch die Kapazitäten der IT-Dienstleister seien begrenzt. Durch die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft wird speziell für alle bisher noch nicht mit der E-Rechnung befassten Unternehmen (oftmals KMU oder Kleinstunternehmen) eine fristgerechte Umsetzung als nicht realistisch bewertet. Unternehmen im IT-Bereich seien momentan bereits durch verschiedene andere Umsetzungsvorgaben stark belastet (z.B. VAIT, § 147b AO, Energiepreisbremse, Lieferketten-sorgfaltspflichten).<sup>48)</sup>

Es wird empfohlen, einen Dialogprozess zur Digitalisierung in der Umsatzbesteuerung anzustoßen. Zu diesem sollten staatliche Bundes- und Länderfinanzverwaltung, Vertreter der deutschen Wirtschaft, aus Verbänden und Unternehmen (auch aus IT-Dienstleistern) eingeladen werden, damit einvernehmliche und praxistaugliche Lösungen erarbeitet werden können.<sup>49)</sup>

Zur Klärung von Anwendungsfragen und zur Berücksichtigung von speziellen Anforderungen in bestimm-

38) Vgl. Harksen/Radtke, USt direkt digital 2023, Nr. 19, 15 f.

39) Vgl. Europäische Union: ABlEU Nr. L 133 v. 6.5.2014, 1; Harksen/Radtke, USt direkt digital 2023, Nr. 19, 15 f.

40) Vgl. Schwab, NWB 2023, 2001.

41) Vgl. Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (2023): Stellungnahme zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze v. 22.5.2023, S. 2, 4.

42) Vgl. DStV: Stellungnahme v. 24.7.2023 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung u. Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), 23.

43) Vgl. DStV: Stellungnahme v. 24.7.2023 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung u. Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), 23 f.

44) Vgl. Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (2023): Stellungnahme zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze v. 22.5.2023, S. 3 f.

45) Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zum Wachstumschancengesetz, BR-Drucks. 433/1/23, 77.

46) Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zum Wachstumschancengesetz, BR-Drucks. 433/1/23, 77.

47) Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zum Wachstumschancengesetz, BR-Drucks. 433/1/23, 77.

48) Vgl. Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (2023): Stellungnahme zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze v. 22.5.2023, S. 2 ff.

49) Vgl. Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (2023): Stellungnahme zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze v. 22.5.2023, S. 4.

ten Branchen bzgl. der Ausgestaltung des strukturierten elektronischen Formats schlagen die Ausschüsse des Bundestags eine Verschiebung der Einführung der elektronischen Rechnung um zwei Jahre vor. Dies würde den Unternehmen Raum zur Umgestaltung ihrer Geschäftsprozesse und IT-Systeme geben und alle Beteiligten entlasten.<sup>50)</sup> Auch wird auf die erforderliche Überarbeitung der CEN Norm EN 16931 für den B2B-Bereich hingewiesen, die sich zurzeit erst in der Anfangsphase befindet und ggf. erst Ende 2024 oder später beendet werden kann. Die Parameter auf EU-Ebene (ViDA-Initiative), die für die nationale Ausgestaltung entscheidend sind, stehen momentan noch nicht endgültig fest und können folglich nicht in die geplante Regelung i.R.d. Wachstumschancengesetzes einfließen. Dies könnte ggf. bedeuten, dass die Unternehmen die deutsche Regelung zum 1.1.2025 umsetzen und nach Feststehen der EU-Vorgaben erneut Anpassungen vornehmen müssen. Akzeptanzverluste bei den Unternehmen wären die Folge.<sup>51)</sup>

Auch die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft merken den Aspekt der mangelnden endgültigen Sicherheit bzgl. der Ausgestaltung der Vorgaben kritisch an. Trotz dieser Ungewissheit erkennen sie an, dass das Konzept der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Regelungen zur E-Rechnung eine enge Orientierung an die geplanten EU-Meldesysteme (soweit bereits bekannt) aufweist. Eine Administration zweier unterschiedlicher Systeme würde eine große zusätzliche Belastung für die Betroffenen darstellen<sup>52)</sup> und wäre abzulehnen.

Der DStV hat sich in einer weiteren Stellungnahme zur Frist bzgl. der Rechnungsausstellung und Meldedatenübermittlung geäußert und darauf hingewiesen, dass die sehr kurze Frist besonders für KMU und Kleinstunternehmen eine unverhältnismäßige Härte bedeuten könne. Dies träfe z.B. Inhaber von Kleinstunternehmen, die weit entfernt vom Unternehmensstandort eine Leistung erbringen und einen langen Rückreiseweg zu absolvieren haben, oder die im inner-europäischen Ausland für verschiedene Kunden tätig

werden und nicht zeitnah zum Unternehmensstandort zurückkehren können.<sup>53)</sup>

#### V. Schlussbemerkungen und Ausblick

Die geplante Einführung der obligatorischen E-Rechnung im B2B-Bereich kann grds. als wertvoller Beitrag zur Unterstützung der Digitalisierung und zur Modernisierung der umsatzsteuerlichen Regelungen bewertet werden. Durch die Neuregelung werden Umsatzsteuerhinterziehung und -betrug eingedämmt. Selbiges gilt für i.R.d. EU-ViDA-Initiative vorgesehenen Maßnahmen zur verpflichtenden elektronischen Rechnung.

Für die betroffenen Stpfl., ihre steuerlichen Berater sowie die FinVerw. wird v.a. der strenge Zeitplan – sowohl bei den nationalen als auch bei den EU-weiten Bestrebungen – eine große Herausforderung darstellen. Gerade bei KMU und Kleinstunternehmen kann die fristgerechte Umstellung der Systeme organisatorisch, zeitlich, finanziell und personell ein Problem sein. Daher sind Unternehmen bereits jetzt gut beraten, sich auf die bald erforderlich werdende Anpassung ihrer Geschäftsprozesse und IT-Systeme einzustellen und die hierfür erforderlichen Ressourcen einzuplanen. Ein gelungenes Projektmanagement ist hier unerlässlich. Selbiges gilt in Bezug auf die Vorhaben der EU i.R.d. ViDA-Initiative, aus deren Perspektive Deutschland vorprescht. Auch auf diese EU-Anforderungen sollten sich die betroffenen Stpfl. frühzeitig und aktiv vorbereiten, damit alle Fristen eingehalten werden können. Hierzu müssen allerdings zunächst die endgültigen nationalen und europäischen Vorgaben feststehen.

50) Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zum Wachstumschancengesetz, BR-Drucks. 433/1/23, 76.

51) Vgl. Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse zum Wachstumschancengesetz, BR-Drucks. 433/1/23, 78.

52) Vgl. Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft (2023): Stellungnahme zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze v. 22.5.2023, S. 2.

53) Vgl. DStV-Stellungnahme v. 8.5.2023 zum BMF-Diskussionsvorschlag: Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze, 12.

## Entwurf eines Anwendungserlasses zum ASTG – Abgrenzung ASTG und InvStG

Dr. Felix Haug, LL.M. (London), Frankfurt a.M.<sup>\*)</sup>

Zwischen Investment- und Außensteuerrecht bestehen auf Grund konkurrierender Regelungsziele häufig Überschneidungen. Sowohl die sachgerechte Abgrenzung als auch die Entlastung von einer etwaigen Doppelbesteuerung nach beiden Regelungen werfen eine Vielzahl von Fragen auf. Hierzu hat die FinVerw. im Entwurf eines Bund-Länder-Erlasses „Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes“ erstmalig Stellung genommen. Der nachfolgende Betrag stellt die einschlägigen Äußerungen der FinVerw. zum InvStG vor und nimmt hierzu Stellung.

Inhalt	Seite
I. Problemstellung .....	22
II. Qualifikation eines ausländischen Steuersubjektivs als Zwischengesellschaft i.S.v. § 7 ASTG .....	23
1. Ausgangspunkt .....	23
2. Ausländische Gesellschaft .....	24
3. Beherrschung der ausländischen Gesellschaft (§ 7 Abs. 2 ASTG).....	24
a) Bestimmung des der Verteilung der Hinzurechnungsbeträge zu Grunde zu legenden „Schlüssels“ .....	25
b) Bestimmung der für die Hinzurechnung der ausländischen Gesellschaft Höhe der maßgeblichen Beteiligungsquoten .....	25
c) Beherrschung der ausländischen Gesellschaften durch nahestehende Personen, § 7 Abs. 2 ASTG ..	25
aa) Nahestehende Personen i.S.v. § 7 Abs. 3 i.V.m. § 1 Abs. 2 ASTG .....	26
bb) Nahestehende Personen i.S.v. § 7 Abs. 4 ASTG.....	26
(1) Abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 ASTG.....	26
(2) Abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 2 ASTG.....	27
III. Ausnahme und Rückausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 5 ASTG) .....	27
1. Vorrang der Investmentbesteuerung (Satz 1).....	27
2. Rückausnahme vom Vorrang des InvStG (Satz 2).....	28
a) Relevante Geschäftsbeziehungen .....	28
b) Art der Geschäfte .....	28
c) Bestimmung des Drittels .....	29
IV. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 ASTG) .....	29
V. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach ASTG und InvStG .....	31
1. Thesaurierungsfall (§ 10 Abs. 6 ASTG) .....	31
2. Ausschüttungsfall (§ 11 ASTG).....	31
VI. Fazit.....	32

**Literatur:** Berg, Die Sperrwirkung des InvStG gegenüber dem ASTG unter Berücksichtigung aktueller Gesetzesentwürfe, DB 2023, 1952; Bindl/Leidel/Bücheler, Hinzurechnungsbesteuerung bei Investmentstrukturen – Ausgewählte Zweifelsfragen zum neuen Beherrschungsbegriff, IStR 2022, 790; Grabbe, Schnittstelle von Hinzurechnungs- und Investmentbesteuerung: Einfacher als gedacht!, DB 2022, 223; Haug, Abgrenzung zwischen Außen- und Investmentsteuerrecht nach dem ATADUmsG, DStZ, 2021, 612; Herring/Link, Gesetzliche Neuregelung der Widerrufsbelehrung bei Finanzdienstleistungen in Bezug auf Investmentfonds, RdF 2021, 266; Rechid/Schäfer, ATAD-Umsetzungsgesetz: Reform der Hinzurechnungsbesteuerung – Mögliche Konsequenzen in der Praxis von deutschen Kreditinstituten – Teil I, BB 2020, 2071; Stadler/Ludwig/Peters, Steuerliche Auswirkungen des Entwurfs des ASTG-Erlasses auf Fondsstrukturen, BB 2023, 2071; Stadler/Sotta, Investmentfonds und Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATAD-UmsG – eine kritische Analyse des Referentenentwurfs vom 24.3.2020, BB 2020, 1943.

InvStG und der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–14 ASTG) kann es häufig zu Überschneidungen kommen. Grund hierfür ist, dass die jeweilige Besteuerung entsprechend den Normzielen beider Regelungen oftmals dieselben Sachverhalte erfasst.

So bezweckt das InvStG den Fondsanleger gleich einem Direktanleger zu besteuern. Auch wenn das InvStG 2018 dieses Prinzip für nach dem Trennungsprinzip zu steuernde Investmentfonds i.S.d. Kapitel 2 InvStG nicht mehr konsequent durchhält, ist es nach wie vor zentraler Leitgedanke der Investmentbesteuerung. Dementsprechend zielen die investmentsteuerlichen Regelungen darauf ab, die über einen (Spezial-)Investmentfonds erzielten Einkünfte dem Anleger direkt zuzurechnen bzw. ihn zumindest nicht mehr zu belasten, als ob er direkt in die vom Fonds gehaltenen Vermögensgegenstände investiert hätte.<sup>1)</sup>

Demgegenüber ist es Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung, neben der Vermeidung der nicht notwendigerweise missbräuchlichen Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland, eine an-

### I. Problemstellung

Zwischen der Besteuerung grenzüberschreitender, investmentfondsbasierter Kapitalanlagen nach dem

<sup>\*)</sup> Der Beitrag ist in nichtdienstlicher Eigenschaft verfasst. Er gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Verfassers wieder.

1) BT-Drucks. 18/8045, 88; BT-Drucks. 18/8739, 121 f.

gemessene Vorbelastung der Gewinne auf Ebene der ausländischen Körperschaft sicherzustellen. Außerdem soll die Thesaurierung nur niedrig besteuert Gewinne im Ausland verhindert werden.<sup>2)</sup>

Investieren daher im Inland ansässige Anleger in dem InvStG unterfallende auslandsansässige Anlageorganismen kann es zu Überschneidungen kommen.<sup>3)</sup> Dies gilt insb. deshalb, da ausländische Rechtsordnungen ebenfalls häufig Direkt- und Fondsanleger gleichstellen wollen.<sup>4)</sup> Die Fondsvehikel werden daher oftmals nicht oder nur geringfügig besteuert. Lediglich die Anleger unterliegen mit den Einkünften aus der Fondsanlage der Besteuerung. Außerdem sind die Anlagevehikel auf Grund ihrer vorwiegend vermögensverwaltenden Tätigkeit häufig in passive Vermögensgegenstände investiert. In entsprechenden Konstellationen ist daher eine Doppelbesteuerung nach den investment- und außensteuerlichen Vorschriften denkbar. Dies gilt auch für den Bereich der verschärften, allerdings vorrangig anzuwendenden Hinzurechnungsbesteuerung durch das Steueroasen-Abwehrgesetz<sup>5)</sup> (§ 9 Abs. 2 StAbwG).

Wie bereits im bis Ende 2021 geltenden AStG hat der Gesetzgeber die Überschneidung von InvStG und AStG bei Einführung des ATAD-UmsG<sup>6)</sup> jedoch erkannt. In Fortsetzung der vorherigen Rechtslage räumt er dem InvStG grds. weiterhin den Vorrang ein.<sup>7)</sup>

Dennoch hat die Abgrenzung von InvStG und AStG durch das novellierte Außensteuerrecht in der Vergangenheit eine Reihe von teils unterschiedlich beantworteten Fragen aufgeworfen.<sup>8)</sup> Im nun vorliegenden Entwurf des Bund-Länder-Erlasses „Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes“ (nachfolgend „Entwurf“) nimmt die FinVerw. hierzu erstmals Stellung.<sup>9)</sup> Dies ist Anlass, die in Bezug auf die Investmentbesteuerung einschlägigen Verwaltungsaussagen in den jeweiligen Regelungskontext einzuordnen und zu würdigen.

## II. Qualifikation eines ausländischen Steuersubjekts als Zwischengesellschaft i.S.v. § 7 AStG

### 1. Ausgangspunkt

Die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung setzt im ersten Schritt voraus, dass ein Anleger eine **ausländische Gesellschaft** auf Grund seiner Mehrheit an den Stimmrechten oder dem Nennkapital oder eines mehrheitlichen Anspruchs auf den Gewinn oder den Liquidationserlös beherrscht. Des Weiteren müsste die **ausländische Gesellschaft** sog. Zwischeneinkünfte erzielen. Hier handelt es sich um passive Einkünfte, welche mit weniger als 25 % besteuert werden (§ 8 Abs. 5 AStG)<sup>10)</sup> und nicht aus dem Katalog der Aktivitätsbestände in § 8 Abs. 1 AStG stammen.<sup>11)</sup> Dabei können auch der beschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Einkünfte erfasst sein.<sup>12)</sup> Im EU-/EWR-Raum dürfte der (Spezial-)Investmentfonds als **ausländische Gesellschaft** oder eine ihm nachgeschaltete **ausländische Gesellschaft** zudem im Ansässigkeitsstaat nicht wesentlich wirtschaftlich tätig sein und der Ansässigkeitsstaat müsste i.R.d. zwischenstaatlichen Informationsaustauschs kooperieren (§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG).

Liegen die Voraussetzungen vor, gilt die **ausländische Gesellschaft als Zwischengesellschaft**. Der Anleger hat die von der **Zwischengesellschaft** erzielten Einkünfte entsprechend der im Einzelfall nach § 7 Abs. 1 AStG maßgeblichen Beteiligungsquote zu besteuern.

Hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs kommt eine Hinzurechnungsbesteuerung sowohl bei unbeschränkter (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG) als auch bei beschränkter Steuerpflicht in Betracht (§ 7 Abs. 1 Satz 4 AStG). Letzteres erfordert aber die Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen, i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG originär gewerblich tätigen Betriebsstätte.

In Bezug auf die Investmentanlage sind jetzt insb. Konstellationen relevant, in denen ein inländischer Anleger in einen als **Zwischengesellschaft** qualifizierenden ausländischen (Spezial-)Investmentfonds investiert. Inländischer Anleger kann dabei auch ein inländischer Dach-(Spezial-)Investmentfonds sein. In diesem Fall stellt sich insb. die Frage nach einer Rückausnahme vom Vorrang der Investmentbesteuerung (§ 7 Abs. 5 Satz 1 und 2 AStG). Des Weiteren kommt eine Hinzurechnungsbesteuerung in Betracht, wenn der inländische Anleger die einem (Spezial-)Investmentfonds nachgeschaltete(n) **Zwischengesellschaft(en)** beherrscht. Dabei kann sich die Beherrschung auch aus einer Gesamtschau von weiteren unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen des Anlegers ergeben.<sup>13)</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass diese Konstellation bei in- und ausländischen (Spezial-)Investmentfonds gleichermaßen vorliegen kann.

Praktisch relevant wird die Hinzurechnungsbesteuerung daher häufig für institutionelle Anleger (z.B. Versorgungswerke Pensionskassen, Lebensversicherungen). In diesen Fällen sind oftmals nur wenige Anleger an dem in Frage stehenden Fonds beteiligt, so dass eine Beherrschung gegeben sein kann.<sup>14)</sup> Weiterer Anwendungsfall sind Private-Equity-Strukturen, in denen die Anleger infolge eines personengesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses einem Fonds nachgeschaltete Zwischengesellschaft beherrschen.<sup>15)</sup>

2) BT-Drucks. 19/28652, 50.

3) BT-Drucks. 15/1518, 16.

4) Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Arten und Besteuerung von Investmentfonds in Luxemburg, Frankreich und Irland (Ausarbeitung), WD 4–3000–058/22, S. 14 f.

5) Steueroasen-Abwehrgesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2056, zuletzt geändert durch Art. 8 Abs. 2 des Gesetzes v. 20.12.2022, BGBl. I 2022, 2730.

6) Außensteuergesetz v. 8.9.1972, BGBl. I 1972, 1713, geändert durch das Gesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050.

7) Hierzu Rechid/Schäfer, BB 2020, 2071, 2074 f.

8) Berg, DB 2023, 1952, 1952.

9) BMF, Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des AStG, im Folgenden „Entwurf“.

10) Der Regierungsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinien-UmsG v. 11.8.2023 sieht allerdings eine Absenkung auf 15 % vor, BR-Drucks. 365/23, 92.

11) Der Begriff Zwischeneinkünfte ist gesetzlich nicht definiert. Zum hier wiedergegebenen Verständnis der FinVerw. vgl. Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 226.

12) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 211.

13) Zum Gesamten auch Berg, DB 2023, 1952, 1952.

14) Zu den Anforderungen an eine Beherrschung i.S.d. AStG vgl. Abschnitt III.2.

15) Hierzu Herr/Link, RdF 2021, 269, 269.

Demgegenüber spielt die Hinzurechnungsbesteuerung bei Publikumsinvestmentfonds mit einer Vielzahl von Anlegern regelmäßig keine Rolle.<sup>16)</sup>

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dürfte die Hinzurechnungsbesteuerung aber die Ausnahme sein. Denn für sämtliche der genannten Konstellationen müssten die Fondsbeteiligungen einer inländischen, gewerblich tätigen Betriebsstätte zuzuordnen sein.

Auf die nunmehr vorliegenden Aussagen der FinVerw. zu den vorgenannten Konstellationen ist im Folgenden näher einzugehen.

## 2. Ausländische Gesellschaft

Als **ausländische Gesellschaften** kommen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S.d. Körperschaftsteuergesetzes in Betracht, vorausgesetzt sie haben weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland und sind nicht gem. § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG). Diese Voraussetzungen erfüllen auch auslandsansässige (Spezial-)Investmentfonds, wenn sie einer der vorgenannten Rechtsformen zuzuordnen sind.

Nach dem Entwurf erfolgt die Zuordnung zu den genannten Rechtsformen grds. im Wege des allgemeinen Rechtstypenvergleichs.<sup>17)</sup> Für auslandsansässige Fondsvehikel müssen nach der FinVerw. die Voraussetzungen eines ausländischen (Spezial-)Investmentfonds erfüllt sein. Hierfür kommt es einerseits darauf an, dass das Vehikel als Investmentfonds im Sinne eines Investmentvermögens nach § 1 Abs. 2 Satz 1 InvStG i.V.m. § 1 Abs. 1 KAGB einzuordnen ist.<sup>18)</sup> Andererseits müssen sich die Ausgestaltung und die Anlagebedingungen des (Spezial-)Investmentfonds nach ausländischem Privatrecht richten.<sup>19)</sup> Liegen die Voraussetzungen vor, ist der Verwaltung zu Folge der ausländische (Spezial-)Investmentfonds auf Grund der Fiktion in § 6 Abs. 1 Satz 2 InvStG als Vermögensmasse i.S.v. § 7 Abs. 1 Satz 1, 3. Alt. AStG einzuordnen.<sup>20)</sup>

Mit der Anknüpfung an die Fiktion sind folglich auch auslandsansässige und als Investmentfonds qualifizierende Körperschaften (z.B. luxemburgische SICAV) außensteuerlich als Vermögensmasse zu behandeln. Die Einordnung von ausländischen körperschaftlich strukturierten Investmentfonds als Vermögensmasse i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 2 InvStG ist zwar umstritten.<sup>21)</sup> Für die vorliegend in Frage stehende Qualifikation als ausländische Gesellschaft i.S.d. AStG kann der Streit jedoch dahinstehen. Denn § 7 Abs. 1 AStG erfasst auslandsansässige Körperschaften und Vermögensmassen gleichermaßen als **ausländische Gesellschaft**.

Ferner kommt es aus Verwaltungssicht nicht darauf an, ob das ausländische Vehikel die Transparenzoption ausgeübt hat (§ 30 Abs. 1 InvStG).<sup>22)</sup> Damit ist irrelevant, ob die Steuerpflicht für inländische, dem Steuerabzug unterliegende Beteiligungseinnahmen auf die Anlegerebene verlagert worden ist.<sup>23)</sup> Haftungs- und vermögensrechtlich voneinander getrennte Teile eines ausländischen (Spezial-)Investmentfonds, die nach § 1

Abs. 4 InvStG für Zwecke des InvStG als eigenständige Investmentfonds gelten, sind auch nach den außensteuerlichen Vorschriften gesondert zu betrachten.<sup>24)</sup> Dies ist sachgerecht, da kein Grund für eine vom InvStG abweichende Betrachtung ersichtlich ist. Bei Beteiligung an ausländischen Umbrella-Strukturen wäre daher zu prüfen, ob für jedes einzelne der Segmente die Voraussetzungen einer **ausländischen Gesellschaft** vorliegen. Andererseits führt eine auf einen Teilfront beschränkte Hinzurechnungsbesteuerung nicht dazu, dass der Gesamtfonds als **ausländische Gesellschaft** einzuordnen ist.

Für einem (Spezial-)Investmentfonds nachgeschaltete Vehikel ist ebenfalls einzeln zu prüfen, ob sie nach dem Rechtstypenvergleich den von § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG genannten Steuersubjekten vergleichbar sind. Als ausländische Gesellschaften kommen daher alle der in Satz 1 genannten Steuersubjekte in Betracht. Damit sind auch nachgeschaltete (Spezial-)Investmentfonds erfasst.

## 3. Beherrschung der ausländischen Gesellschaft (§ 7 Abs. 2 AStG)

Nach dem Gesetzeswortlaut liegt eine Beherrschung i.S.d. § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG vor, wenn nach Absatz 2 dem unbeschränkt Stpfl. allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wj. der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wj.), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. In diesem Fall sind bei dem unbeschränkt Stpfl. die Einkünfte entsprechend seiner „Hinzurechnungsquote“, d.h. entsprechend seiner unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Nennkapital oder subsidiär nach dem für die Gewinnverteilung maßgeblichen Maßstab steuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Satz 1, Hs. 2 und Satz 3 AStG).

16) Zum Gesamten auch Stellungnahme des BVI v. 4.9.2023 zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des Außensteuergesetzes (2023/063405656), nachfolgend „BVI-Stellungnahme“.

17) Der Entwurf BMF-Schreiben zum AStG verweist in Rz. 309 und 221 insoweit auf das allgemein im Steuerrecht für die Vergleichbarkeitsprüfung ausländischer Rechtsformen mit inländischen Steuersubjekten ergangene BMF v. 19.3.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl I 2004, 411 und die in Bezug auf den Rechtstypenvergleich ergangene höchstrichterliche Rspr.

18) Hierfür muss es sich um einen Organismus für gemeinsame Anlagen handeln, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gem. einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist.

19) BMF v. 21.5.2019, IV C 1 – S 1980-1/19/10008 :028 BStBl I 2019, 527, zuletzt geändert durch BMF v. 5.9.2023, IV C 1 – S 1980-1/19/10008 :028; nachfolgend „Anwendungserlass InvStG 2018“, Rz. 2.2.

20) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 223, 309.

21) Anwendungserlass InvStG 2018 Rz. 6.3, Mann in Frankfurter Kommentar zum Kapitalanlagerecht, Band 2 InvStG, § 6 Rz. 83.

22) Anwendungserlass InvStG 2018, Rz. 223, 309.

23) Ditz/Hörnigke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht Komm., § 7 AStG Rz. 288 (Stand: 8/2023).

24) Anwendungserlass InvStG 2018, Rz. 223.

a) *Bestimmung des der Verteilung der Hinzurechnungsbeträge zu Grunde zu legenden „Schlüssels“*

Hinsichtlich der Hinzurechnungsquote enthält der Entwurf keine die Investmentbesteuerung betreffenden Kriterien. Mangels Nennkapital ist bei (Spezial-) Investmentfonds in Vertragsform aber üblicherweise die auf dem Anteilsbesitz basierende Gewinnverteilung maßgeblich. Diese bestimmt sich regelmäßig auf Grundlage der Anlagebedingungen nach dem Anteilsbesitz und dem ausländischen Aufsichtsrecht.<sup>25)</sup> Die Maßgeblichkeit der Gewinnverteilung ergibt sich für (Spezial-)Investmentfonds in Vertragsform (z.B. FCP) daher aus § 7 Abs. 1 Satz 3, 2. Alt. AStG.

Bei (Spezial-)Investmentfonds in Gesellschaftsform ist jedoch eine Nennkapitalbeteiligung verbunden mit der Ausgabe von Unternehmensaktien möglich.<sup>26)</sup> Daneben werden i.d.R. Anlageaktien ausgegeben, welche den Anspruch auf den Gewinn beinhalten. Folglich kann sich in diesen Konstellationen sowohl eine Hinzurechnung auf Grund einer Mehrheit am Nennkapital ergeben als auch infolge des Anspruchs auf die Mehrheit der Gewinne. Nach § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG wäre aber für die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags allein die Gewinnbeteiligung, vorliegend also der mehrheitliche Besitz der Unternehmensaktien maßgeblich. Damit wird vermieden, dass es zu einer Hinzurechnung von über 100 % kommt.<sup>27)</sup> Zu berücksichtigen wäre die Höhe der Nennkapitalbeteiligung jedoch, wenn es sich um inländischen KapGes vergleichbare Vehikel ohne variables Kapital handelt, vorausgesetzt es bestehen keine anderen Regelungen für die Gewinnverteilung. Dies würde z.B. einer inländischen GmbH vergleichbare ausländische Rechtsformen betreffen (z.B. Ltd., S.a.r.l. etc.).<sup>28)</sup>

Sofern einem in- oder ausländischen (Spezial-)Investmentfonds eine **ausländische Gesellschaft** nachgeschaltet ist, kommt es auf die konkrete Ausgestaltung an. Folglich wäre bei dem InvStG unterfallenden Vehikeln im Regelfall auf den die Gewinnbeteiligung vermittelnden Anteilsbesitz abzustellen. Anderenfalls kann die Höhe der Nennkapitalbeteiligung i.S.v. § 7 Abs. 1 AStG maßgeblich sein.

b) *Bestimmung der Höhe der für die Hinzurechnung der ausländischen Gesellschaft maßgeblichen Beteiligungquoten*

Für die Frage der Höhe der Beteiligungsquote ist in Fällen unmittelbarer Beteiligung auf den durch die Investmentanteile vermittelten Gewinnanspruch oder, wohl eher im Ausnahmefall auf die Nennkapitalbeteiligung abzustellen. Für mittelbare Beteiligungen wäre auf Grundlage des Erlasses im Bereich der Investmentanlage eine mittelbare Beteiligung am Vermögen (oder einer vergleichbaren Bezugsgröße) des als **ausländische Gesellschaft** qualifizierenden Vehikels gegeben, wenn der Anleger die Anteile über einen oder mehrere vermittelnde(n) Rechtsträger in Form einer nicht nach § 3 Abs. 1 KStG steuerbefreiten in- oder ausländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer in- oder ausländischen PersGes oder Mitunternehmerschaft hält. Dabei

bestimmt sich die Höhe der mittelbaren Beteiligung mittels Durchrechnung in Form einer Multiplikation der einzelnen Beteiligungsquoten eines Beteiligungsstranges. Dies gilt für Zwecke der Ermittlung der Hinzurechnungsquote nach § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG auch bei Vermittlung der Beteiligung durch eine dem Anleger nahestehende Person i.S.d. § 7 Abs. 3 oder 4 AStG.<sup>29)</sup> Zwar äußert sich der Erlass nur für den Fall, dass die Nennkapitalbeteiligung für die Gewinnverteilung maßgeblich ist. Meines Erachtens muss dies aber auch bei Rückgriff auf die Gewinnverteilung gelten. Anderenfalls könnte durch auf die Gewinnverteilung abstellende Abreden für mittelbare Beteiligungen die Hinzurechnungsbesteuerung ausgeschlossen werden.

Maßgeblicher Zeitpunkt ist das Ende des Geschäftsjahres des ausländischen Investmentfonds.<sup>30)</sup> In anderen Fällen ist auf das Wj. abzustellen. Zudem muss der Anleger wirtschaftlicher Eigentümer i.S.v. §§ 39 ff. AO der Investmentanteile sein.<sup>31)</sup>

c) *Beherrschung der ausländischen Gesellschaften durch nahestehende Personen, § 7 Abs. 2 AStG*

Wie bereits dargelegt kommt es für die Beherrschung darauf an, dass dem Anleger allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wj. der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wj.), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf **mehr als die Hälfte** des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht (§ 7 Abs. 2 AStG). Fehlt es auf Grund der Hinzurechnungsquote (hierzu im vorangegangenen Abschnitt) an einer alleinigen unmittelbaren oder mittelbaren Beherrschung des als **ausländische Gesellschaft** einzuordnenden (Spezial-)Investmentfonds oder einer diesem nachgeschalteten **ausländischen Gesellschaft** durch den Anleger, ist zu prüfen, ob eine durch eine **nahestehende Person** vermittelte Beherrschung vorliegt.<sup>32)</sup> Ein solches Näheverhältnis bestimmt sich nach § 7 Abs. 3 (i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG) und § 7 Abs. 4 AStG. Insoweit ist eine gestufte Prüfung vorzunehmen. In einem ersten Schritt sind die Voraussetzungen von § 7 Abs. 3 InvStG zu prüfen. Liegen diese nicht vor, kommt ein Näheverhältnis immer noch nach § 7 Abs. 4 InvStG in Betracht.<sup>33)</sup>

25) Allgemein hierzu Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 248.

26) Dies gilt z.B. für eine schweizerische SICAV nach dem schweizerischen Kollektivanlagengesetz (KAG).

27) Vgl. BT-Drucks. 19/28652, 52 mit Beispiel.

28) Zur Vergleichbarkeit ausländischer Vehikel mit inländischen KapGes vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300–111/99, Anhang 2, BStBl I 1999, 1076.

29) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 230.

30) Der Entwurf des BMF-Schreibens zum AStG stellt entsprechend dem Gesetzeswortlaut zwar auf das Wj. ab. Bezogen auf die Investmentanlage dürfte aber das Geschäftsjahr maßgeblich sein.

31) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 231.

32) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 265.

33) Dies folgt aus dem Wortlaut von § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG, der auf ein Näheverhältnis „unbeschadet“ des (Nicht-)Vorliegens der Voraussetzungen von § 7 Abs. 3 AStG abstellt. Rz. 389 des Entwurfs bestätigt diese Systematik.

aa) Nahestehende Personen i.S.v. § 7 Abs. 3 i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG

§ 7 Abs. 3 AStG **Satz 1** legt fest, dass für ein Näheverhältnis auf die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG abzustellen ist. Nahestehende Personen des Stpfl. sind demnach insb. in- oder ausländische Personen, an denen der Stpfl. zu mindestens 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder die an dem Stpfl. Zu mindestens 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Auch PersGes können nahestehende Personen sein. Dies gilt insb. in Fällen, in denen der Stpfl. an ihnen zu mindestens 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (§ 7 Abs. 3, Satz 1 und 2 AStG i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AStG).<sup>34)</sup> Für die Einzelheiten zum Konzept der nahestehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG verweist der Entwurf auf das BMF-Schreiben v. 6.6.2023.<sup>35)</sup>

Zudem stellt die Verwaltung klar, dass auch in- und ausländische (Spezial-)Investmentfonds sowie haftungs- und vermögensrechtlich voneinander getrennte Teile eines (Spezial-)Investmentfonds i.S.v. § 1 Abs. 4 InvStG **nahestehende Person** sein können.<sup>36)</sup> Liegt ein Näheverhältnis vor, wird dem Stpfl. die Beteiligung der nahestehenden Person voll zugerechnet. Folglich kann eine Beherrschung auch bei mittelbarer und unmittelbarer Minderheitsbeteiligung des Stpfl. vorliegen, allerdings nur insoweit, wie sie nicht der eigenen un- bzw. mittelbaren Beteiligung an der **ausländischen Gesellschaft** entspricht.<sup>37)</sup>

Insgesamt erhöht sich damit der Kontrollaufwand auf Anlegerebene.<sup>38)</sup> Dies bedeutet insb. auch, dass Anleger prüfen müssen, ob sie ungeachtet der Sperrwirkung von § 7 Abs. 5 Satz 1 AStG die dem Fonds nachgeschalteten Gesellschaften mittelbar beherrschen. Vermeiden lässt sich die Beherrschung jedoch, wenn der Anleger weniger als 25 % der Fondsanteile hält oder der (Spezial-)Investmentfonds seinerseits höchstens mit 50 % an der Zwischengesellschaft beteiligt ist.<sup>39)</sup> Liegt eine Beherrschung vor, richtet sich die Höhe des Hinzurechnungsbetrags wiederum nach der Beteiligung am Gewinn oder ggf. Nennkapital der **ausländischen Gesellschaft**.

bb) Nahestehende Personen i.S.v. § 7 Abs. 4 AStG

Liegen die Voraussetzungen von § 7 Abs. 3 AStG nicht vor, fingiert der in einem zweiten Schritt zu prüfende § 7 Abs. 4 AStG ein Näheverhältnis, wenn die Stpfl. durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Bei unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer PersGes bzw. Mitunternehmerschaft, welche ihrerseits an einer ausländischen Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist, wird ein abgestimmtes Verhalten unterstellt.<sup>40)</sup> Damit fingiert der Gesetzgeber ein Näheverhältnis über die Fälle von § 7 Abs. 2 AStG hinaus.

Maßgebliches Kriterium für ein abgestimmtes Verhalten ist die Verfolgung gleichgerichteter Interessen.<sup>41)</sup>

#### (1) Abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG

Ein abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG muss sich nicht ausschließlich auf die Zwischengesellschaft beziehen. Zudem reichen konkludente Handlungen. Auf eine ausdrückliche Bezug-

nahme auf die Zwischengesellschaft kommt es nicht an. Beispiele sind die gemeinsame Abstimmung in Bezug auf Anteilsübertragungen, die Stimmrechtsausübung sowie die Finanzierung der Zwischengesellschaft. Eine rechtliche Grundlage ist nicht erforderlich. Die Familienzugehörigkeit kann als Indiz für abgestimmtes Verhalten gewertet werden.<sup>42)</sup>

Ob für Fondsanleger nach diesen Kriterien ein abgestimmtes Verhalten anzunehmen ist, hängt vom Einzelfall ab. So sollte bei einer größeren, nicht gesellschaftsrechtlich verbundenen Anlegerzahl regelmäßig nicht von einem abgestimmten Verhalten auszugehen sein. Die Beziehung der Anleger zum Fonds beschränkt sich in diesen Fällen i.d.R. auf die Eigenkapitalüberlassung, ohne dass eine Abstimmung mit anderen Anlegern über die Beteiligungsmodalitäten vorliegt.<sup>43)</sup> Zudem verfügen die Anleger von (Spezial-)Investmentfonds in Vertragsform oder von KapGes mit variablem Kapital regelmäßig über keine Stimmrechte. Folglich scheidet auch eine gemeinsame Stimmrechtsausübung aus.<sup>44)</sup> Schließlich fehlt es auf Grund des Fremdverwaltungsgrundsatzes<sup>45)</sup> und im Fall der Fondsverwaltung durch eine externe KVG bzw. den Fondsmanager mit ausreichender Selbstständigkeit auch an einem abgestimmten Verhalten der Anleger bzgl. der Anlagen des Fonds.

Denkbar ist ein abgestimmtes Verhalten jedoch bei Fondsstrukturen von nur wenigen Anlegern, wie z.B. bei Fondsbeteiligungen konzernverbundener Unternehmen,<sup>46)</sup> von Family Offices oder im Bereich des Private-Equity. Insoweit ist durchaus denkbar, dass die jeweilige Beteiligungshöhe der Anleger abgesprochen ist und die Anlagepolitik des Fonds z.B. auf Grundlage entsprechender Vereinbarungen durch einen Anlegerausschuss zumindest beratend beeinflusst wird.<sup>47)</sup>

Die Beweislast richtet sich mangels gesonderter Regelungen nach der allgemeinen Beweislastverteilung (§§ 88 ff. AO). Zugleich trifft die Anleger hinsichtlich der auslandsansässigen Zwischengesellschaften die

34) Hierzu auch Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2072.

35) BMF v. 6.6.2023, IV B 5 – S 1341/19/10017 :003, BStBl I 2023, 1093, Rz. 1.9–1.15.

36) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 289.

37) Vgl. Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 265 und das dortige Beispiel. Aus der Literatur Bindl/Leidel/Bücheler, ISTR 2022, 790 791; Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2072.

38) Hierzu Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2073.

39) Hierzu Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2073.

40) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 288.

41) BT-Drucks. 19/28652, 53 f.

42) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 301. Unter Bezugnahme auf die ihres Erachtens engere Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 19/28652, 53 f. kritisch hierzu Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2074. Meines Erachtens weicht der Entwurf BMF-Schreiben zum AStG insoweit nicht wesentlich von der Gesetzesbegründung ab. Vielmehr sollen entsprechend der Gesetzesbegründung die Voraussetzungen für ein abgestimmtes Verhalten veranschaulicht werden.

43) Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2074 f.

44) A.A. Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2075.

45) ESMA/2013/611, Leitlinien zu Schlüsselbegriffen der Richtlinie über die Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFMD) v. 13.8.2013, Rz. 12(c); BT-Drucks. 18/8045, 66.

46) So wohl auch Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2075.

47) Zu Private-Equity-Strukturen vgl. Herr/Link, RdF 2021, 269, 273.

für Auslandssachverhalte geltenden erhöhten Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO).<sup>48)</sup>

## (2) Abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG

Bei unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenschluss der Stpfl. in einer mittelbar oder unmittelbar an der Zwischengesellschaft beteiligten PersGes bzw. Mitunternehmerschaft wird das Zusammenwirken widerlegbar unterstellt. Bereits der Gesetzeswortlaut verdeutlicht, dass es auf eine Durchschau durch sämtliche Beteiligungsstränge ober- und unterhalb der PersGes ankommt.<sup>49)</sup> Auf Grund des unterstellten Zusammenwirkens tragen abweichend von § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG die Anleger die Beweislast.<sup>50)</sup>

Dahinter steht der Gedanke, dass die (gesellschafts-)rechtliche Struktur der PersGes oder Mitunternehmerschaft regelmäßig die Pflicht zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks verbunden mit der daraus hervorgehenden gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht begründen.<sup>51)</sup> Folgerichtig liegt nach der Verwaltung daher kein abgestimmtes Zusammenwirken vor, wenn

- die gemeinsame Zweckverfolgung unmöglich geworden ist oder
- es sich um einen sog. Blindpool handelt, d.h. der gemeinsame Zweck erschöpft sich in einer Vermögensanlage, das Anlageobjekt ist zunächst nicht konkret bestimmt, die Anleger kennen sich nicht und diesen stehen ausschließlich Informationsrechte zu, oder
- der Stpfl. ernstliche Meinungsverschiedenheiten zwischen sich und den anderen Gesellschaftern oder Mitunternehmer nachweist.

Meines Erachtens ist die Aufzählung beispielhaft. Es sind auch andere Konstellationen denkbar, in denen die gemeinsame Förderung des Gesellschaftszwecks nicht im Vordergrund steht und die Bindung durch die Treuepflicht nur schwach ausgeprägt ist.<sup>52)</sup> Ob aber bereits eine de-minimis-Beteiligung bei alleiniger Beherrschung allein auf Grund des personengesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses<sup>53)</sup> oder die Fremdverwaltung der PersGes (z.B. bei einem AIF in Personengesellschaftsform) genügt, um eine Beherrschung auszuschließen,<sup>54)</sup> ist angesichts der von der FinVerw. genannten Beispiele fraglich. Anderenfalls dürften m.E. entsprechende Konstellationen im Entwurf berücksichtigt worden sein. Durch die Bezugnahme auf die gesellschaftsrechtliche Struktur für die Vermutung des Zusammenwirkens erscheint außerdem zweifelhaft, ob das bloße Beteiligtsein an einer PersGes als Gegenbeweis ausreicht.<sup>55)</sup>

Insgesamt ist die Anknüpfung an eine personengesellschaftsrechtliche bzw. mitunternehmerische Struktur aber sachgerecht. Hierfür sprechen das gesellschaftsrechtliche Leitbild, gemeinsame Interessen zu verfolgen und, nicht zuletzt auf Grund der fehlenden Steuerpflicht auf Personengesellschaftsebene, die häufige Verwendung dieses Gesellschaftstyps für gebündelte Investitionen der Beteiligten gerade auch in ausländische Anlagevehikel.<sup>56)</sup>

In Bezug auf die Investmentanlage dürfte eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen sein. Vorausgesetzt die für die Beherrschung relevanten Beteiligungsschwellen werden überschritten, ist dabei zu berücksichtigen,

dass ein personengesellschaftlicher Zusammenschluss entweder oberhalb der Zwischengesellschaft in Betracht kommt. Das heißt insb. durch Beteiligung an einer PersGes, welche in einen an einer Zwischengesellschaft beteiligten (Spezial-)Investmentfonds investiert ist, wie z.B. bei Private-Equity-Strukturen.<sup>57)</sup> Andererseits ist denkbar, dass ein beherrschter (Spezial-)Investmentfonds sich seinerseits über PersGes Anteile an einer Zwischengesellschaft hält. In diesem Fall läge eine mittelbare Beteiligung an der nachgeschalteten PersGes vor. Um außensteuerliche Risiken prüfen zu können, sind in diesen Fällen die Anleger auf die Informationen des Fonds zu seinen Anlagestrukturen und -gegenständen angewiesen. Demgegenüber in bestimmten Konstellationen grundsätzlich vollständig auf einen Nachweis zu verzichten (z.B. bei AIF i.S.v. § 1 Abs. 8 und 9 KAGB) wäre nicht sachgerecht.<sup>58)</sup> Denn der FinVerw. wäre daher mangels der erforderlichen Informationen von vorneherein die Möglichkeit genommen, eine schädliche Beherrschung zu prüfen.

## III. Ausnahme und Rückausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 5 AStG)

### 1. Vorrang der Investmentbesteuerung (Satz 1)

Wie eingangs dargelegt, entschied der Gesetzgeber sich im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens, am Vorrang des InvStG festzuhalten. Demnach sind die beschriebenen Absätze 1 bis 4 von § 7 AStG nicht anzuwenden, wenn auf die Einkünfte, für die die **ausländische Gesellschaft** Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des InvStG anzuwenden sind.<sup>59)</sup> Dabei erfasst der Ausschluss auch inländische Einkünfte, welche der ausländische (Spezial-)Investmentfonds aus inländischen Quellen erzielt und welche ebenfalls der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können. Allerdings bleibt die eigene Körperschaftsteuerpflicht des (Spezial-)Investmentfonds insoweit unberührt.<sup>60)</sup>

Der Ausschluss der Hinzurechnungsbesteuerung ist sachgerecht, weil das InvStG auch nach der Reform ungeachtet des für Investmentfonds i.S.d. Kapitels 2 geltenden Trennungsprinzips grds. weiterhin an der Gleichstellung von Direkt- und Investmentanlage festhält. Demnach ist eine Besteuerung der Anleger mit

48) BFH v. 5.11.1970, V R 71/67, BStBl II 1971, 220; BFH v. 15.2.1989, X R 16/86, BStBl II 1989, 462; Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 215–217.

49) Auf Grundlage Rz. 298 des Erlasses kommen auch Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2075 zu diesem Ergebnis.

50) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 217.

51) Hierzu auch BT-Drucks. 19/28652, 54.

52) Im Ergebnis ebenso Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2075.

53) Die Frage stellt sich auch, wenn die Beherrschung nur über eine nahestehende Person ohne eigene unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft besteht (hierzu Bindl/Leidel/Bücheler, IStR 2022, 790, 792).

54) Hierzu Bindl/Leidel/Bücheler, IStR 2022, 790, 795; BVI-Stellungnahme, 7 (Fn. 17).

55) So Herr/Link, RdF 2021, 266, 273.

56) Kritisch hierzu Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2076.

57) Hierzu auch Herr/Link, RdF 2021, 269, 269f.

58) So aber die BVI-Stellungnahme, 7.

59) Vgl. Abschnitt I. und die dortigen Nachweise.

60) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Beispiel 1 in Rz. 309 a.E. unter Verweis auf Rz. 7-3.2.

den potenziell einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Erträgen sichergestellt. Auch der Entwurf geht insoweit von einer ausreichenden Sicherung des inländischen Steuersubstrats durch die Regeln des InvStG aus. Dies zeigt die Erläuterung der Anlegerbesteuerung von (Spezial-) Investmentfonds nach dem InvStG in zwei gesonderten Randziffern.<sup>61)</sup> Etwaige Verwerfungen, welche sich in der Vergangenheit insb. auf Grund der verschwindend geringen Vorabpauschale ergaben, wären vielmehr im Bereich des InvStG zu lösen.<sup>62)</sup>

Anzuwenden ist die Hinzurechnungsbesteuerung jedoch, wenn eine Zwischengesellschaft (Spezial-)Investmenterträge aus einem ausländischen (Spezial-) Investmentfonds erzielt.<sup>63)</sup> Dies ist auch folgerichtig, da diese Einkünfte auf Anlegerebene nicht nach den investimentsteuerlichen Regeln der Besteuerung unterliegen. Wie bereits deutlich wurde, ist die Hinzurechnungsbesteuerung außerdem anzuwenden, wenn der Anleger eine dem in- oder ausländischen (Spezial-) Investmentfonds nachgeschaltete Zwischengesellschaft mittelbar beherrscht. Die Abschirmwirkung von § 7 Abs. 5 Satz 1 ASTG ist insoweit irrelevant.

## 2. Rückausnahme vom Vorrang des InvStG (Satz 2)

Des Weiteren hebt der auf Grundlage der ATAD-Richtlinie<sup>64)</sup> eingeführte Satz 2 den Vorrang der Investmentbesteuerung auf, wenn die zu Grunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Stpfl. oder ihm nahestehender Personen geschlossen werden. Hinzurechnungs- und Investmentbesteuerung kommen in dieser Konstellation parallel zur Anwendung.<sup>65)</sup> Einzelne Tatbestandsmerkmale der Rückausnahme warfen in der Vergangenheit eine Reihe von Fragen auf. Diese werden durch die FinVerw. nun teilweise beantwortet.

### a) Relevante Geschäftsbeziehungen

Als Geschäftsbeziehung kommen einerseits direkte Geschäfte des Anlegers mit dem (Spezial-) Investmentfonds in Betracht. Allerdings dürfte das die Ausnahme sein, da Fonds i.d.R. keine Einnahmen aus Geschäften mit den Anlegern erzielen.<sup>66)</sup> Andererseits sind auch die mit den Anlegern nahestehenden Personen (§ 7 Abs. 3 [i.V.m § 1 Abs. 2] und Abs. 4 ASTG) abgeschlossenen Geschäfte erfasst. Relevant dürften insoweit insb. Konstellationen sein, in denen der Anleger mittelbar über den (Spezial-) Investmentfonds mindestens 25 % der Anteile an einem dem Fonds nachgeschalteten Rechtsträger hält. Letzterer wäre in diesem Fall eine dem Anleger nahestehende Person (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) oder b), jeweils 2. Alt. ASTG). Ein für die Fondsanlage typisches Beispiel wäre, dass ein beherrschter (Spezial-) Investmentfonds 100 % der Anteile an einer niedrigbesteuerten KapGes hält und diesem im Wege eines Gesellschafterdarlehens Kapital zur Verfügung stellt. Nicht erfasst sind jedoch direkte Geschäfte des Anlegers mit dem nachgeschalteten Rechtsträger. Insoweit handelt es sich nicht um Einkünfte des Fonds.

### b) Art der Geschäfte

Während das Gesetz und die zugehörige Begründung die Art der Geschäfte nicht näher erläutern, kommen

nach dem Entwurf jedwede synallagmatischen Rechtsgeschäfte in Betracht. Insbesondere nimmt der Entwurf Finanzierungsbeziehungen in den Blick. Letzterem ist vor dem Hintergrund der Begründung der § 7 Abs. 5 Satz 2 ASTG zu Grunde liegenden ATAD-Richtlinie zuzustimmen. Diese stellt u.a. ebenfalls auf Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen, Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum, Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen sowie aus Finanzierungsleasing<sup>67)</sup> ab.<sup>68)</sup> Es handelt sich damit um Fälle, in denen durch Überlassung von Kapital im weiteren Sinn (Eigen- und Fremdkapital, know how und Wirtschaftsgüter) bestimmte Unternehmungen finanziert werden.

Offen bleibt jedoch, welche weiteren Geschäftsarten von Satz 2 erfasst sein können. Als Richtschnur dürften insoweit die von der ATAD-Richtlinie genannten Geschäfte, also insb. die auch von der FinVerw. aufgegriffenen Finanzierungsbeziehungen betroffen sein. Diese stellen zwar nur den von den Mitgliedstaaten umzusetzenden Mindeststandard der Regelungen dar. Auf Grund des offenen Wortlauts von § 7 Abs. 5 Satz 2 ASTG können daher auch weitere Geschäfte in Betracht kommen.<sup>69)</sup> Allerdings dürften im Bereich der Investmentanlage in der Praxis gerade Finanzierungsbeziehungen vorherrschend sein. Es bietet sich aber im Zweifelsfall an, die jeweilige Geschäftsbeziehung mit der FinVerw. etwa im Wege einer verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) abzustimmen.

Fraglich ist außerdem, ob auch die Überlassung von Eigenkapital als schädliche Rechtsbeziehung einzuordnen ist. Denkbar sind Konstellationen, in denen der Anleger i.R.d. Anlage Kapital überlässt oder in der ein vom Anleger beherrschter Fonds einer ihm nachgeschalteten Zwischengesellschaft Kapital überlässt. In diesem Fall wäre dem Anleger die Eigenkapitalbeteiligung des Fonds als nahestehende Person zu zurechnen. Auf Grundlage der Bezugnahme des Erlasses auf synallagmatische Rechtsbeziehungen

61) Entwurf BMF-Schreiben zum ASTG, Rz. 304 f.

62) Ausführlich hierzu Haug, DStZ 2021, 612, 615 und 620 f.

63) Entwurf, Rz. 310 und Beispiel 2.

64) Die ATAD-RL erlaubt den Mitgliedstaaten Finanzunternehmen nicht als beherrschte ausländische Unternehmen zu behandeln, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte des Unternehmens aus den Kategorien unter Absatz 2 Buchst. a aus Transaktionen mit dem Stpfl. oder mit ihm verbundenen Unternehmen stammt.

65) Entwurf BMF-Schreiben zum ASTG, Rz. 312. Die Doppelbesteuerung ist in diesem Fall nach § 10 Abs. 6 bzw. § 11 ASTG zu beseitigen.

66) So auch Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2078.

67) In dieser Konstellation müssten der Zwischengesellschaften Vermögensgegenstände zur Nutzung und zum späteren Erwerb überlassen werden. Beispiele wären als Zwischengesellschaften einzuordnende Grundstücks- oder Projektgesellschaften.

68) Vgl. Art. 7 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) ATAD-Richtlinie. Weitere dort genannte Tätigkeiten betreffen die i.R.d. Investmentanlage einiger relevanten Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten, von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.

69) Der deutsche Gesetzgeber hat durch den Verzicht einer der ATAD-Richtlinie entsprechenden Aufzählung in Satz 2 eine gegenüber der Richtlinie verschärfte Regelung gewählt.

sowie des im Gesetzeswortlaut genannten Begriffs „Geschäft“ wird dies teilweise verneint.<sup>70)</sup> Denn gesellschaftsvertragliche Rechtsbeziehungen würden auf Grund fortwährender Pflicht zur Leistungserbringung keine synallagmatische Rechtsbeziehung begründen.<sup>71)</sup>

Ein entsprechendes Verständnis ist m.E. jedoch nicht abschließend gesichert. Die ATAD-Richtlinie stellt ausdrücklich auf Dividenden und damit auf eine gesellschaftsrechtliche Rechtsbeziehung ab. Die offene Formulierung von Satz 2 lässt ebenfalls die Erfassung zu. Ob die FinVerw. hiervon abweichen wollte und eine synallagmatische Rechtsbeziehung nur beispielhaft genannt ist, ist daher nicht eindeutig. Dies gilt auch deshalb, da eine entsprechende Abweichung vom Wortlaut des Satz 2 auf Grund des Gesetzesvorbehalts grds. eine gesetzliche Regelung erforderlich machen würde.<sup>72)</sup>

### c) Bestimmung des Drittels

Um zu bestimmen, ob ein Drittel der Geschäfte mit dem Stpfl. oder ihm nahestehender Personen abgeschlossen wurde, sind aus Sicht der Verwaltung die Zwischeneinkünfte maßgeblich.<sup>73)</sup> Damit sind die einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG unterliegenden und nicht aus den in § 8 Abs. 1 AStG aufgezählten Aktivatbeständen stammenden Einkünfte des (Spezial-)Investmentfonds im „Nenner“ zu Grunde zu legen. Stammen mindestens ein Drittel dieser Einkünfte aus Rechtsgeschäften des (Spezial-)Investmentfonds mit dem Anleger oder einer ihm nahestehenden Person, sind auf den (Spezial-)Investmentfonds die § 7 Abs. 1 bis 4 AStG anzuwenden. Kommt es infolgedessen zu einer parallelen Besteuerung nach AStG und InvStG, ist der Anleger nach § 10 Abs. 6 und § 11 InvStG zu entlasten.<sup>74)</sup>

Der Entwurf stellt daher in Übereinstimmung mit dem Gesetzeswortlaut darauf ab, dass es nur auf die passiven Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ankommt. Nicht zu berücksichtigen sind daher aktive Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 AStG oder Einkünfte die keiner niedrigen Besteuerung i.S.v. § 8 Abs. 5 AStG unterliegen. Die Grenze von einem Drittel wird damit früher erreicht, als wenn sämtliche Einkünfte zu berücksichtigen wären. Maßgeblich ist die Summe aller Einkünfte des Stpfl. oder ihm nahestehender Personen mit dem (Spezial-)Investmentfonds.<sup>75)</sup> Auf Grundlage des Wortlauts bislang vertretene andere Ansichten erscheinen daher fraglich.<sup>76)</sup>

Außerdem ist eine „Nettobetrachtung“ erforderlich. Denn der Begriff der Einkünfte bezieht sich auf die dem Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden Einkünfte. Diese sind nach § 10 Abs. 4 AStG unter Abzug der Kosten zu bestimmen.<sup>77)</sup> Anderenfalls hätte der Gesetzgeber den Begriff Einnahmen verwenden müssen, was aber mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar wäre.

## IV. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 AStG)

Auch in Bezug auf die verschärfte Hinzurechnung nach § 13 InvStG enthält der Entwurf eine Reihe hilfreicher Klarstellungen.

Im Ausgangspunkt unterwirft die Norm Kapitaleinkünfte mit Kapitalanlagecharakter der Hinzurechnungsbesteuerung. Das sind passive Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinne, die aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen.<sup>78)</sup> Die Vorschrift wäre daher für die Investmentanlage von großer Relevanz.<sup>79)</sup> Insbesondere wären in Streubesitz bzw. in Fremdkapitalbeteiligungen investierte Wertpapierfonds betroffen. Da es außerdem nicht auf eine Beherrschungssituation ankommt,<sup>80)</sup> würde sich die Zahl der betroffenen Fonds merklich erweitern.<sup>81)</sup>

Allerdings ist nach § 13 Abs. 5 Satz 1 InvStG die Investmentbesteuerung vorrangig. Dementsprechend ist für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, für die der ausländische (Spezial-)Investmentfonds zugleich Zwischengesellschaft ist, eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 13 AStG ausgeschlossen. Gleiches gilt nach § 13 Abs. 5 Satz 2 AStG für mittelbare Beteiligungen, wenn der Fonds seinerseits an einer Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielenden Gesellschaft beteiligt ist.

Dem schließt sich auch die FinVerw. an. Allerdings stellt der Entwurf klar, dass im Beherrschungsfall ausschließlich § 7 Abs. 5 AStG anzuwenden ist. Werden daher i.R.v. § 7 AStG Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt und liegt eine Beherrschungssituation vor, wäre die Hinzurechnungsbesteuerung (nur) unter den Voraussetzungen von § 7 Abs. 5 Satz 1 AStG ausgeschlossen. Dem ist zuzustimmen, da anderenfalls § 7 Abs. 5 AStG für passive Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter umgangen werden könnte.<sup>82)</sup>

70) Bindl/Leidel/Bücheler, IStR 2022, 790, 798.

71) Staats in: Mann/Staats, BeckOK, AStG, § 7, Rz. 288 (Stand: 6/2023); Berg, DB 2023, 1952, 1953; Stadler/Sotta, BB 2020, 1943, 1946; Stadler/Ludwig/Peters, BB 2023, 2071, 2078.

72) BFH v. 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232.

73) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 313.

74) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 312.

75) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 313 unter Bezugnahme auf BT-Drucks. 19/28652, 54.

76) So etwa Stadler/Sotta, BB 2020, 1943, 1946; Bindl/Leidel/Bücheler, IStR 2022, 790, 798.

77) Die Einkünfteermittlung erfolgt im Wege eines durch die Vorschriften des AStG modifizierten Betriebsvermögensvergleichs (Vgl. § 10 Abs. 3 bis 5 AStG und Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 313).

78) Vgl. die Legaldefinition in § 13 Abs. 2 InvStG.

79) Ausführlich hierzu Haug, DStZ, 2021, 612, 618.

80) Ausnahmen gelten jedoch, nach § 13 Abs. 1 Satz 3 ff. AStG, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht mehr als 10 % der gesamten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, betragen und die bei einer Zwischengesellschaft oder bei einem Stpfl. hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insg. 80 000 € nicht übersteigen. Dies gilt bei einer Beteiligung von weniger als 1 % nur, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens oder an einer in einem anderen Staat nach § 193 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 des KAG von der BAFin zugelassenen Börse stattfindet.

81) Hierzu Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 763.

82) Im Ergebnis so auch Berg, DB 2023, 1952, 1953 und unter Bezugnahme auf die Subsidiarität von § 13 Abs. 5 AStG gegenüber § 7 Abs. 5 AStG Herr/Link, RdF 2021, 269, 271.

Zum anderen lehnt die FinVerw. es ab, den vollumfänglichen Ausschluss nach § 13 Abs. 5 AStG i.R.v. § 7 Abs. 5 AStG anzuwenden. Dies ist folgerichtig. Eine analoge Anwendung kommt mangels Regelungslücke nicht in Betracht. Denn damit würde von dem vom Gesetzgeber zu beachtenden Vorgaben der ATAD-Richtlinie abgewichen. Mangels entsprechender europarechtlicher Vorgaben i.R.v. § 13 AStG ist daher nur dort ein kategorischer Ausschluss möglich. In Bezug auf § 7 Abs. 5 AStG fehlt es hingegen an einer Regelungslücke.

## V. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach AStG und InvStG

Auch in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach InvStG und AStG enthält der Entwurf eine Reihe hilfreicher Klarstellungen. Dabei ist zu unterscheiden, ob die infrage stehenden Erträge auf Ebene des als **Zwischengesellschaft** einzuordnenden ausländischen (Spezial-)Investmentfonds thesauriert oder an die Anleger ausgeschüttet werden. Zudem ist nach der FinVerw. zu beachten, dass bei einem als **Zwischengesellschaft** einzuordnenden ausländischen (Spezial-)Investmentfonds die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG keine Anwendung findet. Ausnahmen bestehen nur, wenn die ausländische Zwischengesellschaft eine inländische Betriebsstätte begründet.<sup>83)</sup> Dies ist auch zutreffend, da § 10 Abs. 3 AStG insoweit der investimentsteuerlichen Einkünftermittlung in § 6 InvStG vorgeht. Dies kann dazu führen, dass ein ausländischer Spezial-Investmentfonds mit den Einkünftermittlungen nach § 29 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 7 und § 15 InvStG, nach § 10 Abs. 3 AStG sowie mit der Ermittlung der den Anlegern zuzurechnenden Besteuerungsgrundlagen nach den § 37 ff. InvStG für Besteuerungszwecke bis zu vier unterschiedliche Ermittlungen durchführen muss.

### 1. Thesaurierungsfall (§ 10 Abs. 6 AStG)

§ 10 Abs. 6 AStG regelt den Fall, dass die auf Anlegerebene zu versteuernden Hinzurechnungsbeträge zumindest teilweise auf Ebene der ausländischen, als (Spezial-)Investmentfonds einzuordnenden **Zwischengesellschaft** thesauriert werden. In diesem Fall wäre der Anleger sowohl mit den Hinzurechnungsbeträgen (§ 10 Abs. 1 AStG) als auch mit der Vorabpauschale (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 InvStG) bzw. den ausschüttungsgleichen Erträgen (§ 34 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. 36 InvStG) steuerpflichtig. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sind daher nach § 10 Abs. 6 AStG die Hinzurechnungsbeträge um die nach dem InvStG zu verteuern Erträge zu kürzen.

Der Entwurf konkretisiert den Gesetzeswortlaut dahingehend, dass bei Beteiligung an einem **Investmentfonds i.S.d. Kapitel 2** der Hinzurechnungsbetrag um die Vorabpauschale (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG) zu mindern ist. Die Minderung erfolgt unabhängig von einer nach den §§ 20 bis 22 InvStG auf Anlegerebene anzuwendenden Teilfreistellung.<sup>84)</sup> Dies ist für den Anleger günstig, da die Hinzurechnungsbeträge um einen höheren Betrag gekürzt werden.

Begrenzt ist die Minderung jedoch auf den tatsächlich der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Er-

trag. Abhängig von der jeweiligen Höhe der vom Anleger investment- und außensteuerlich zu versteuern den Beträge wird der Anleger damit mindestens i.H.d. Hinzurechnungsbeträge besteuert. Erzielt der Investmentfonds gemischte Einkünfte, welche nur teilweise der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, sind nur die Hinzurechnungsbeträge zu kürzen. Für die Aufteilung der gemischten Einkünfte lässt der Entwurf hilfsweise eine Schätzung zu. Allerdings ist die Kürzung auf den passiven und als Vorabpauschale besteuerten Betrag zu beschränken.<sup>85)</sup>

Gleiches gilt für **Spezial-Investmentfonds i.S.d. Kap. 3 InvStG**. In diesem Fall sind die Hinzurechnungsbeträge um die auf die passiven Einkünfte entfallenden ausschüttungsgleichen Erträge (§ 34 Abs. 1 Nr. 2, § 36 Abs. 1 InvStG) zu mindern. Zu Gunsten des Anlegers bleiben die ggf. auf Anlegerebene noch zu berücksichtigenden Steuerbefreiungen in §§ 42 bis 44 InvStG unberücksichtigt. Bei gemischten Einkünften des Spezial-Investmentfonds ist die Kürzung ebenfalls auf die – ggf. geschätzten – Hinzurechnungsbeträge zu begrenzen.<sup>86)</sup>

Die Kürzung nur um den Teil der passiven Einkünfte der Vorabpauschale bzw. der ausschüttungsgleichen Erträge wird auf Grund der insoweit fehlenden Kenntnis der Anleger teilweise kritisiert. Bei Spezial-Investmentfonds sprächen hiergegen auch die außen- und investimentsteuerlich unterschiedlichen Einkünftermittlungen sowie die Verrechnung passiver Einkünfte auf Fondsebene. Indes fehlten praktikable Kriterien für eine Schätzung. Sofern letztere nicht konkretisiert würde, sei daher von der Aufteilung abzusehen.<sup>87)</sup>

Meines Erachtens wäre dies systematisch und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar.<sup>88)</sup> Nur insoweit tatsächlich der Vorabpauschale bzw. den ausschüttungsgleichen Erträgen schädliche Einkünfte zu Grunde liegen, kann eine Kürzung vorgenommen werden. Denn nur insoweit liegt eine Doppelbesteuerung vor. Die Stpfl. sind daher auf entsprechende Angaben der KVG angewiesen, welche auch etwaige Unterschiede auf Grund der auseinanderlaufenden Einkünftermittlung berücksichtigt.

### 2. Ausschüttungsfall (§ 11 AStG)

Für die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Ausschüttungen eines (Spezial-)Investmentfonds wählt das Gesetz und dem folgend der Entwurf den umgekehrten Weg. Soweit diese bereits auf Anlegerebene als Hinzurechnungsbeträge erfasst worden sind, sind die Ausschüttungen zu kürzen. Aus Sicht der FinVerw.

83) § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG; Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 570; a.A. Grabbe, DB 2022, 223.

84) Abhängig davon, ob der Anleger die Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen hält oder er als Körperschaft qualifiziert und abhängig davon, ob es sich bei dem Investmentfonds um einen Aktien-, Misch- oder in- oder ausländischen Immobilienfonds handelt, wird auf Anlegerebene ein bestimmter Prozentsatz der Investorserträge nach den §§ 20 bis 22 InvStG von der Besteuerung freigestellt.

85) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 597.

86) Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 599.

87) So die BVI-Stellungnahme, 10f.

88) So die BVI-Stellungnahme, 10f.

ist dafür i.R.d. Ermittlung der zu versteuernden Einkünfte die Summe der Einkünfte (R 2 Abs. 1 EStR 2012 zwischen Zeile 1 und 2) bzw. des Gewinns (R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 31 KStR 2022, Abzug i.R.d. Nr. 30) daher ein sog. Kürzungsbetrag nach § 11 AStG in Abzug zu bringen. Ein etwaiger Überhang ist gesondert festzustellen und in das nächste Jahr vorzutragen. Eine teilweise Steuerfreistellung der Erträge auf Anlegerebene (§§ 20 ff. bzw. § 34 ff. InvStG) ist i.R.d. Kürzung zu berücksichtigen.<sup>89)</sup> Auch dies wirkt sich für den Anleger günstig aus. Denn der Hinzurechnungsbetrag wird nicht für nicht stpfl. Erträge verbraucht und steht daher für künftige Verrechnungen zur Verfügung.

### VI. Fazit

Das nunmehr im Entwurf vorliegende Anwendungsschreiben zum AStG ist hinsichtlich des Bereichs der investmentfonds-basierten Kapitalanlage positiv zu beurteilen. Insbesondere hinsichtlich der außensteuerlichen Einordnung von (Spezial-)Investmentfonds in das Konzept der Hinzurechnungsbesteuerung, der hiervon nach § 7 Abs. 5 AStG bestehenden Ausnah-

men und Rückausnahmen sowie bzgl. der Vermeidung der Doppelbesteuerung nach InvStG und AStG sind die klarstellenden Erläuterungen der FinVerw. zu begrüßen. Verbleibende offene Punkte, wie etwa die Anforderungen an ein über PersGes vermitteltes abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 Satz 2 AStG) oder die Schädlichkeit von Eigenkapitalfinanzierungen für den Ausschluss der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 5 Satz 2 AStG) werden verwaltungsseitig sicherlich auf Grundlage der Ergebnisse der zu dem Bericht ergangenen Konsultationen sachgerecht gelöst werden. Zugleich aber wird einmal mehr die gerade im Bereich der internationalen Investmentanlage bestehende Komplexität der außensteuerlichen Regeln deutlich. Dies gilt insb. hinsichtlich der Prüfung einer Beherrschungssituation und die Zusammensetzung der auf Fondsebene erzielten Erträge. Die Anleger sind hierfür wesentlich auf die Informationen der den jeweiligen Fonds verwaltenden Akteure, wie etwa die Kapitalverwaltungsgesellschaften oder AIFM-Manager angewiesen.

<sup>89)</sup> Entwurf BMF-Schreiben zum AStG, Rz. 626, 659.

## Häusliches Arbeitszimmer – Häusliches Arbeiten

Michael Seifert, StB, Dipl.-Finanzw., Troisdorf

*Das JStG 2022 enthält u.a. Änderungen zur steuerlichen Abziehbarkeit während der häuslichen Arbeit – sowohl innerhalb als auch außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers. Diese Änderungen kommen ab dem VZ 2023 zur Anwendung und sind daher mit der Est-Erklärung 2023 erstmalig in der Praxis umzusetzen.*

Inhalt	Seite
I. Änderungen durch das JStG 2022 ab dem VZ 2023 .....	33
1. Änderungen im Überblick .....	33
2. Blick in den Erklärungsvordruck .....	33
3. Kosten für das häusliche Arbeiten und Arbeitsmittelkosten .....	33
4. Abgrenzung „häusliches Arbeitszimmer“ oder „betriebliche Räume“ bzw. betriebsstättenähnliche Einrichtungen .....	34
5. „Häusliches“ oder „außerhäusliches“ Arbeitszimmer .....	35
II. Häusliches Arbeitszimmer und Kostenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG .....	35
1. Grundsätzliches .....	35
2. Prüfungsreihenfolge .....	35
3. Begriff „häusliches Arbeitszimmer“ bleibt unverändert .....	35
4. Gesamttätigkeitsmittelpunkt muss vorliegen .....	36
5. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Personen .....	36
6. Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers .....	36
a) Kostenaufteilung .....	36
b) Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG .....	39
7. Jahrespauschale .....	39
III. Ansatz der Tagespauschale .....	40
1. Grundsätzliches .....	40
2. 1 250 €-Fälle werden durch die Tagespauschale ersetzt .....	41
3. Überwiegende Tätigkeit in der häuslichen Wohnung .....	43
4. Doppelte Haushaltsführung .....	44

**Literatur:** Seifert, Häusliches Arbeiten: Änderungen durch das JStG 2022, Stbg 2023, 91; Seifert, Aktuelle

Entwicklungen beim häuslichen Arbeitszimmer und bei der Homeoffice-Pauschale, Stbg 2022, 1.

**I. Änderungen durch das JStG 2022 ab dem VZ 2023**

**1. Änderungen im Überblick**

Das JStG 2022<sup>1)</sup> enthält gravierende Änderungen zur steuerlichen Abziehbarkeit während der häuslichen Arbeit – sowohl innerhalb als auch außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers.

In § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG wird nunmehr die steuerliche Abziehbarkeit des häuslichen Arbeitens geregelt.

**Übersicht**

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG	<b>Häusliches Arbeitszimmer</b> Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind nur dann ansetzbar, wenn dort der Tätigkeitsmittelpunkt liegt.
§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG	<b>Häusliches Arbeiten</b> Abzug einer Tagespauschale, und zwar unabhängig davon, ob die Arbeit in einem häuslichen Arbeitszimmer erbracht wird oder nicht.

**Hinweis:** Die FinVerw. hat mit Schr. v. 15.8.2023<sup>2)</sup> zu Einzelfragen im Zusammenhang mit der ab 2023 geltenden Rechtslage Stellung bezogen.

Die gesetzlichen Neuregelungen wirken sich über den Betriebsausgabenabzug hinaus auch aus auf

- den **WK-Abzug** bei den Überschusseinkünften (insb. bei der Ermittlung der Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung)<sup>3)</sup> sowie
- den **Sonderausgabenabzug** von Aufwendungen für eine Erstausbildung.<sup>4)</sup>

Die Neuregelungen sind erstmals für nach dem 31.12.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden.<sup>5)</sup> Ist bei Gewinneinkünften das Wj. mit dem Kj. identisch, gilt die Neuregelung erstmals für das Wj. 2023.

**Hinweis:** Weicht das Wj. vom Kj. ab (z.B. 1.7.2022 bis 30.6.2023), gelten die Neuregelungen nur für den Teil des Wj., der in 2023 liegt.

Auf einen möglichen **Vorsteuerabzug** wirken sich die neuen Regelungen nicht unmittelbar aus, da § 15 Abs. 1a UStG Vorsteuerabzugseinschränkungen für die Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG weiterhin nicht vorsieht.<sup>6)</sup>

**2. Blick in den Erklärungsvordruck**

Anlage EÜR<sup>7)</sup>

Beschränkt abziehbare Betriebsausgaben	nicht abziehbar			abziehbar		
	EUR	Ct		EUR	Ct	
80 Geschenke	164		174			
81 Bewirtungsaufwendungen	165		175			
82 Verpflegungsmehraufwendungen			171			
83 Aufwendungen für die Tätigkeit in der häuslichen Wohnung (siehe Anleitung)	162		172			
84 Sonstige beschränkt abziehbare Betriebsausgaben	168		177			

**Hinweis:** Aus der Eintragung in der Anlage EÜR ergibt sich hingegen nicht, wie der BA-Abzug im Detail ermittelt wurde. Rückfragen der FinVerw. zur Darlegung der Ermittlungshöhe sind nicht ausgeschlossen.

Anlage N

<b>Häusliches Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet</b>	
– tatsächliche Aufwendungen oder	
– Jahrespauschale i. H. v. 1.260 € (bei nicht ganzjährig vorliegenden Voraussetzungen zeitanteilig)	325
Tagespauschale (bei beruflicher Tätigkeit im Homeoffice)	
– Diese wird von Ihrem Finanzamt anhand Ihrer Angaben zur Anzahl der Tage berechnet. –	
Für die berufliche Tätigkeit steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung:	
Anzahl der Kalendertage, an denen die berufliche Tätigkeit ganz oder überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wurde	335
– Diese Kalendertage dürfen nicht in Zeile 82 enthalten sein. –	
Für die berufliche Tätigkeit steht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung:	
Anzahl der Kalendertage, an denen die berufliche Tätigkeit (auch) in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurde	336
– Diese Kalendertage dürfen nicht in Zeile 81 enthalten sein. –	

**Hinweis:** Liegt in dem häuslichen Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, kann die Jahrespauschale statt der tatsächlichen Aufwendungen in Ansatz gebracht werden. Aus den betragsmäßigen Eintragungen im Erklärungsvordruck ist nicht erkennbar, ob die tatsächlichen Kosten oder die Jahrespauschale geltend gemacht werden.

Anlage Sonderausgaben

<b>Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung</b>	
13 Steuerpflichtige Person / Ehepartner / Person A	200
– Bezeichnung der Ausbildung, Art der Aufwendungen	
14 Ehefrau / Person B	201
– Bezeichnung der Ausbildung, Art der Aufwendungen	

**3. Kosten für das häusliche Arbeiten und Arbeitsmittelkosten**

Die neuen gesetzlichen Abzugsregelungen gelten für das Arbeiten im häuslichen Arbeitszimmer (Tätigkeitsmittelpunkt-Fälle<sup>8)</sup> und für das häusliche Arbeiten (Tagespauschalen-Fälle<sup>9)</sup>). Die Kosten für Arbeitsmittel und/oder Telefon-/Internetkosten werden von diesen Regelungen nicht erfasst. Sind solche Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst, sind diese neben den Arbeitszimmeraufwendungen, der Jahrespauschale bzw. der Tagespauschale absetzbar.

Zusammenfassend lässt sich also feststellen, dass Kosten für Arbeitsmittel

- neben den tatsächlich absetzbaren Kosten für das häusliche Arbeitszimmer abgesetzt werden können. Dies gilt selbst dann, wenn die Jahrespauschale in Ansatz gebracht wird.<sup>10)</sup>

1) JStG 2022 v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2294.  
 2) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551.  
 3) § 9 Abs. 5 EStG.  
 4) § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG.  
 5) § 52 Abs. 6 Satz 12 EStG.  
 6) Weitergehend Grune, AktStR 2022, 619.  
 7) BMF v. 31.8.2023, IV C 6 – S 2142/22/10002 :010, BStBl I 2023, 1603.  
 8) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.  
 9) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG.  
 10) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 11.

- auch neben der Tagespauschale abgesetzt werden können.<sup>11)</sup>

**Hinweis:** Die Rechtsauslegung bis 2022 hat durch die ab 2023 eingetretene Neuregelung keine Änderung erfahren. Das heißt, die betrieblich oder beruflich veranlassten Kosten für einen Schreibtisch, einen Bürostuhl oder ein Bücherregal sowie betrieblich oder beruflich veranlasste Kosten für die Telefon- oder Internetnutzung sind weiterhin zusätzlich berücksichtigungsfähig.

Es stellt sich die Frage, ob auch Umzugskosten von der Tagespauschale abgegolten werden. Meines Erachtens ist dies nicht der Fall, so dass die betrieblich oder beruflich veranlassten Umzugskosten neben der Tagespauschale abziehbar sind.

#### 4. Abgrenzung „häusliches Arbeitszimmer“ oder „betriebliche Räume“ bzw. betriebsstättenähnliche Einrichtungen

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann vollumfänglich abziehbar, wenn sich dort der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung befindet.

Nur wenn ein häusliches Arbeitszimmer genutzt wird, ist die Voraussetzung „Tätigkeitsmittelpunkt“ zu prüfen. Der Abgrenzung zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer und anderen betrieblichen Räumen kommt daher eine hohe Bedeutung zu.

Kein häusliches Arbeitszimmer sind Räume, die nach ihrer Ausstattung und Funktion nicht einem Büro entsprechen.<sup>12)</sup> Dies gilt selbst dann, wenn diese ihrer Lage nach mit dem Wohnraum verbunden und in die häusliche Sphäre eingebunden sind.<sup>13)</sup>

##### Beispiele:

- Betriebsräume,
- Lagerräume,
- Ausstellungsräume.

Von einem häuslichen Arbeitszimmer ist ebenso nicht zu sprechen, wenn es sich um einen betriebsstättenähnlichen Raum handelt. Solche Räume schließen bereits wegen ihrer Ausstattung und/oder ihrer Zugänglichkeit eine private Mitnutzung aus.<sup>14)</sup> Allein der Umstand, dass der betriebsstättenähnliche Raum nur über den Privatbereich erreichbar ist, schließt die vollumfängliche Aufwandsabzugsfähigkeit nicht aus.<sup>15)</sup>

##### Beispiele:

- Werkstatt,
- Tonstudio,
- Arzt- oder Anwaltspraxis, die sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung befindet und für den dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet ist.

Beachtenswert bei der Abgrenzung ist eine Entscheidung des BFH v. 29.1.2020,<sup>16)</sup> die für die ab 2023 geltende Rechtslage weiterhin bedeutsam ist. Der BFH hatte zur Anwendung der vor 2023 geltenden Rechtslage über folgende Frage zu entscheiden:

*Stellt ein im Keller des privaten Wohnhauses einer Ärztin eingerichteter Notbehandlungsraum einen betriebsstättenähnlichen Raum (Notfallpraxis) dar, wenn er nur über den Eingangsbereich des Hauses und einen Teil des Flures im Erdgeschoss zu erreichen ist, oder handelt es sich in diesem Fall um ein häusliches Arbeitszimmer?*

##### Sachverhalt:

- Die Klägerin war Augenärztin und betrieb zusammen mit weiteren Ärzten eine Gemeinschaftspraxis in Form einer GbR. In dem Wohnhaus der Klägerin befand sich im Keller ein für die Behandlung von Patienten in Notfällen eingerichteter Raum, der in den Streitjahren ausschließlich zur Behandlung von Notfallpatienten genutzt wurde.
- Das Wohnhaus verfügte über einen (einzigen) Hauszugang im Erdgeschoss. Um in den Notbehandlungsraum zu gelangen, mussten die Patienten den Flur im Erdgeschoss, an den mehrere privat genutzte Räume grenzten, betreten und über eine Treppe in das Kellergeschoss gehen, wo sich neben dem Notbehandlungsraum weitere privat genutzte Räume befanden.
- Die Aufwendungen für den im Wohnhaus genutzten Notbehandlungsraum wurden als Sonderbetriebsausgaben der Klägerin angesetzt. Das FA und nachfolgend auch das FG Münster<sup>17)</sup> versagten den Abzug. Auch ein Abzug von max. 1 250 € schied aus, da in der Arztpraxis der Klägerin ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand.

Der BFH schloss sich der Entscheidung der Vorinstanz nicht an. Die Rev. der Klägerin hat der BFH als begründet angesehen:

- Für den in dem privaten Wohnhaus gelegenen Behandlungsraum kommt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG a.F. nicht zur Anwendung, wenn es sich um einen betriebsstättenähnlichen Raum handelt.
- Auf Grund seiner Ausstattung (u.a. Klappliege, Spaltlampe, Sehtafel etc.) und Nutzung war die Notfallpraxis als betriebsstättenähnlicher Raum zu qualifizieren. Eine private (Mit-)Benutzung konnte der BFH praktisch ausschließen.
- Da die private (Mit-)Benutzung ausgeschlossen werden konnte, ändert sich an der Zuordnung zum betriebsstättenähnlichen Raum nichts, obwohl er mittels Durchqueren der Flure im Privatgebäude zu erreichen war.
- Ob ein betriebsstättenähnlicher Raum oder ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, muss im jeweiligen Einzelfall festgestellt werden.

Folgewirkung für die Rechtslage ab 2023: Die Unterscheidung zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer

11) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 28.

12) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 6.

13) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 6.

14) BFH v. 29.1.2020, VIII R 11/17, BStBl II 2020, 445.

15) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 6.

16) BFH v. 29.1.2020, VIII R 11/17, BStBl II 2020, 445.

17) FG Münster v. 14.7.2017, 6 K 2606/15 F, EFG 2017, 1730.

und einem betrieblich genutzten Raum bzw. einer betriebsstättenähnlichen Räumlichkeit spielt auch für die Anwendung der Rechtslage ab 2023 eine bedeutsame Rolle. Liegt ein betrieblich genutzter Raum oder eine betriebsstättenähnliche Räumlichkeit vor,<sup>18)</sup> kann der volle Kostenabzug selbst bei Fehlen des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung geltend gemacht werden.

### 5. „Häusliches“ oder „außerhäusliches“ Arbeitszimmer<sup>19)</sup>

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann vollumfänglich abziehbar, wenn sich dort der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung befindet.

Für ein außerhäusliches Arbeitszimmer kann der volle Kostenabzug geltend gemacht werden, selbst wenn sich dort nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung befindet.

Die Abgrenzung richtet sich nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls. Ein häusliches Arbeitszimmer liegt vor, wenn es in die häusliche Sphäre eingebunden ist. An einer Einbindung in die häusliche Sphäre fehlt es nach Auffassung des BFH i.d.R., wenn in einem Mehrfamilienhaus – zusätzlich zur privaten Wohnung – eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer genutzt wird.<sup>20)</sup> Allerdings ist dieser BFH-Beschl. bislang nicht amtlich veröffentlicht. Es hat auch keinen Eingang in das BMF-Schr. v. 15.8.2023<sup>21)</sup> gefunden. Dort wird vielmehr davon ausgegangen, dass ein häusliches Arbeitszimmer bei unmittelbarer Nähe zu den privaten Wohnräumen anzunehmen ist.<sup>22)</sup> Neue Rechtsstreitigkeiten sind vorprogrammiert.

## II. Häusliches Arbeitszimmer und Kostenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

### 1. Grundsätzliches

Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind in tatsächlicher Höhe weiterhin ansetzbar, sofern sich dort der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung befindet (**Gesamt-tätigkeitsmittelpunkt**). Neu ist, dass statt der tatsächlichen Aufwendungen eine Jahrespauschale von 1 260 € angesetzt werden kann.

**Hinweis:** Zunächst war vorgesehen,<sup>23)</sup> dass trotz Gesamt-tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer ein Abzug nur dann zulässig sein sollte, wenn außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dieses Ansinnen hat sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2022 nicht durchgesetzt. Bedeutsam ist dies in Homeoffice-Fällen. Geht z.B. der ArbN seiner beruflichen Tätigkeit überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer nach (z.B. bei einer Fünftagewoche arbeitet er drei Tage im häuslichen Arbeitszimmer und zwei Tage im Betrieb), kann er die Arbeitszimmeraufwendungen in voller Höhe oder in Höhe der Jahrespauschale (ohne Nachweis der häuslichen Tätigkeitstage) absetzen.

### Beispiel:

Ein ArbN ist im VZ 2022 bzw. im VZ 2023 an drei Tagen in der Woche in seinem häuslichen Arbeitszimmer und an zwei Tagen in der Firma tätig. Weitere Einkünfte erzielt der Arbeitnehmer nicht. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer betragen 2 000 €.

### Lösung:

#### Bisherige Rechtslage (bis VZ 2022):

Ein unbeschränkter Kostenabzug wird gewährt, weil sich in dem häuslichen Arbeitszimmer durch die zeitlich überwiegende Tätigkeit zu Hause der Tätigkeitsmittelpunkt befindet. Die Unterhaltung eines anderen Arbeitsplatzes am Firmensitz ist unerheblich.

#### Neue Rechtslage (ab VZ 2023):

Ein unbeschränkter Kostenabzug ist auch ab 2023 weiterhin zulässig. Statt der tatsächlichen Aufwendungen könnte die Jahrespauschale von 1 260 € – auf Antrag – angesetzt werden.

## 2. Prüfungsreihenfolge

Es ergeben sich also folgende Prüfschritte:

- **Prüfung 1:** Zunächst ist zu prüfen, ob sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer befindet.
- **Prüfung 2:** In einem zweiten Schritt sind die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen zu ermitteln.
- **Prüfung 3:** In einem dritten Schritt ist zu prüfen, ob statt der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen die Jahrespauschale angesetzt wird.

## 3. Begriff „häusliches Arbeitszimmer“ bleibt unverändert

Der Begriff „häusliches Arbeitszimmer“ definiert sich weiterhin nach der bisherigen Rechtsauslegung. Eine Rechtsauslegungsänderung ist ab 2023 nicht eingetreten.

Ein „häusliches Arbeitszimmer“ ist danach ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird; eine untergeordnete private Mitbenutzung (< 10 %) ist unschädlich.<sup>24)</sup>

18) Siehe zur Abgrenzung weitergehend Seifert, AkStR 2020, 479.

19) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 3 bis 6.

20) BFH v. 8.10.2020, VIII B 59/20 (AdV), BFH/NV 2021, 181.

21) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551.

22) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 3.

23) Siehe Regierungsentwurf zum JStG 2022: BR-Drucks. 457/22 v. 16.9.2022.

24) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 3.

#### 4. Gesamttätigkeitsmittelpunkt muss vorliegen

In dem häuslichen Arbeitszimmer muss der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung liegen. Nur der Tätigkeitsmittelpunkt für eine Betätigung reicht für den vollumfänglichen Kostenabzug nicht aus.

Die Definition „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung“ orientiert sich an der bisherigen Rechtsauslegung. Auf die umfangreichen Ausführungen im BMF-Schr. v. 15.8.2023 wird verwiesen.<sup>25)</sup>

**Hinweis:** Liegt der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kann allenfalls ein Abzug der Tagespauschale in Frage kommen. Dies betrifft die bisherigen Fälle, bei denen bis zum VZ 2022 die Arbeitszimmeraufwendungen bis max. 1250 € geltend gemacht werden konnten. Hierfür muss aber keine Tätigkeit in einem häuslichen Arbeitszimmer erfolgen; auch bedarf es in diesen Fällen keiner Ermittlung der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer mehr. Eine wahre Steuervereinfachung.

Liegt in dem häuslichen Arbeitszimmer ein Gesamttätigkeitsmittelpunkt und nutzt der Mandant das häusliche Arbeitszimmer zur Erzielung von unterschiedlichen Einkünften, hat eine Kostenaufteilung nach dem jeweiligen Nutzungsumfang zu erfolgen. Die FinVerw. beanstandet es aber nicht, auf eine Aufteilung zu verzichten und diese Kosten insg. einer Tätigkeit zuzuordnen.<sup>26)</sup> In der Praxis muss geprüft werden, wo sich der Ansatz steuerlich am günstigsten darstellt.

**Hinweis:** Sofern die Arbeitszimmernutzung im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften steht (z.B. gem. § 3 Nr. 26 EStG oder § 3 Nr. 72 EStG), ist dieser Aufwand nach Maßgabe von § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar. Durch eine gezielte Wahlrechtsausübung können die Aufwendungen dort geltend gemacht werden, wo keine Abzugseinschränkungen bestehen.<sup>27)</sup>

##### Beispiel:

A nutzt das häusliche Arbeitszimmer zu 60 % für eine nichtselbständige Tätigkeit und zu 40 % für eine gewerbliche Nebentätigkeit. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung liegt im häuslichen Arbeitszimmer. Die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer betragen 2000 €. Die Abzugsvoraussetzungen liegen für das ganze KJ. vor.

##### Lösung:

Die tatsächlichen Arbeitszimmerkosten sind grds. nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen.

Auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallen 60 % von 2000 € = 1200 €, die als WK abgezogen werden können.

Auf die gewerbliche Nebentätigkeit entfallen 40 % von 2000 € = 800 €, die als BA abgezogen werden können.

Aus Vereinfachungsgründen kann A die Jahrespauschale auch insg. bei der nichtselbständigen Tätigkeit oder der gewerblichen Nebentätigkeit abziehen.

**Hinweis:** Diese Aufteilungsvereinfachung gilt auch, wenn statt der tatsächlichen Aufwendungen die Jahrespauschale angesetzt wird.

#### 5. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Personen

Wird das häusliche Arbeitszimmer gemeinsam von mehreren Personen genutzt (z.B. Ehegatten), ist für **jeden Nutzenden** zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfüllt sind.<sup>28)</sup>

Liegen die Voraussetzungen jeweils vor, kann jeder Nutzende die von ihm gezahlten Aufwendungen bzw. die ihm im Wege des abgekürzten Zahlungswegs zuzurechnenden Aufwendungen als BA oder WK abziehen.

##### Beispiel:

A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer jeweils zu 50 % (zeitlicher Nutzungsanteil).

Nur für A bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Die Gesamtaufwendungen betragen 4000 € und werden entsprechend dem Nutzungsanteil getragen.

##### Lösung:

A kann die tatsächlichen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer i.H.v. 2000 € abziehen.

B kann für die im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG kann B die Tagespauschale von 6 € pro Tag geltend machen.

#### 6. Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers<sup>29)</sup>

##### a) Kostenaufteilung

Kommt ein Abzug der tatsächlichen Aufwendungen in Betracht, da sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer befindet, sind insb. folgende auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen zu berücksichtigen:

- (Kalt-)Miete,
- AfA für die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes, wenn es Eigentum des Mandanten darstellt (Aufwendungen für den Grund und Boden sind nicht einzubeziehen); berücksichtigt werden auch AfA-Beträge gem. § 7a EStG,
- Schuldzinsen (Kredite, die im Zusammenhang mit dem Gebäude/der Wohnung stehen),
- Wasser- und Energiekosten,
- tatsächliche Reinigungskosten (keine Pauschalen),

25) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 12 bis 16.

26) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 17.

27) Seifert, Stbg 2023, 91, 93.

28) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 20.

29) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 7–11.

- Grundsteuer, Müllabfuhr, Schornsteinfeger, Hausrat- und Gebäudeversicherungen, Heizungswartung etc.,
- (ggf. anteilige) Renovierungskosten,<sup>30)</sup>
- Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers (z.B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen).

**Hinweis:** Kosten, die **ausschließlich** auf das häusliche **Arbeitszimmer** entfallen, sind in voller Höhe zu berücksichtigen (z.B. Tapezierkosten im häuslichen Arbeitszimmer). Kosten, die **ausschließlich** oder mehr als nur untergeordnet **privat** genutzte **Räume** betreffen (z.B. Flur oder Bad), sind bei der Kostenermittlung nicht zu berücksichtigen. **Nicht direkt zuzuordnende Kosten**, die nicht ausschließlich die privaten Räume betreffen, sind anteilig zu erfassen (z.B. Reparatur des Dachs, Hausnebenkosten).

Im Rahmen der ESt-Veranlagung sind die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden **nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen** (Gesamtaufwendungen) des Gebäudes/der Wohnung zu ermitteln und anteilig für das häusliche Arbeitszimmer zu berücksichtigen.

Zu beachten ist das BFH-Urteil v. 14.5.2019.<sup>31)</sup> Danach sind Renovierungs- und Umbaukosten, die auf einen Raum entfallen, welcher ausschließlich oder mehr als nur in untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient, nicht bei den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu berücksichtigen.

Diese Kosten sind auch nicht als allgemeine Grundstückskosten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers erfassen.<sup>32)</sup> Im Entscheidungsfall begehrte der Kläger erfolglos die anteilige Berücksichtigung der Kosten für die Badrenovierung.

**Hinweis:** Für solche Kosten kann aber eine Steuerermäßigung nach §§ 35a oder 35c EStG in Ansatz gebracht werden. Werden Kosten hingegen anteilig bei den Arbeitszimmeraufwendungen berücksichtigt, scheidet insoweit eine Steuerermäßigung nach §§ 35a oder 35c EStG aus. Meines Erachtens unterbleibt diese Kostenaufteilung bei Ehegatten bzw. Lebenspartnern bzw. nichtehelichen Lebensgemeinschaften.

Bei Ehegatten ist hinsichtlich der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zwischen

- grundstücksorientierten und
- nutzungsorientierten Aufwendungen zu unterscheiden.<sup>33)</sup>

Maßgebend für den Abzug **grundstücksorientierter Aufwendungen** ist zum einen, wer die Aufwendungen schuldet und zum anderen, von wessen Konto sie beglichen werden. Grundstücksorientierte Kosten sind u.a. AfA sowie Schuldzinsen bzw. auf ein Ar-

beitszimmer innerhalb einer selbstgenutzten Wohnung entfallende Mietaufwendungen, Grundsteuern, Versicherungsprämien und allgemeine Reparaturkosten.

Für den Abzug grundstücksorientierter Aufwendungen gilt nach der Verwaltungsauffassung bei Ehegatten Folgendes:<sup>34)</sup>

Der nutzende Ehegatte ist <u>alleiniger</u> Eigentümer/Mieter		
Zahlung vom Konto des nutzenden Ehegatten	Zahlung vom gemeinsamen Konto der Ehegatten	Zahlung vom Konto des anderen Ehegatten
Es liegt abziehbarer Eigenaufwand vor.	Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind in voller Höhe abziehbarer Eigenaufwand des nutzenden Ehegatten.	Es liegt ein Fall des abgekürzten Zahlungsweges vor. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind in voller Höhe abziehbarer Eigenaufwand des nutzenden Ehegatten (vgl. H 4.7 „Drittaufwand“ – 2. Anstrich EStH).

Der nutzende und der andere Ehegatte sind <u>gemeinsame</u> Eigentümer/Mieter		
Zahlung vom Konto des nutzenden Ehegatten	Zahlung vom gemeinsamen Konto der Ehegatten <sup>35)</sup>	Zahlung vom Konto des anderen Ehegatten
Es liegt abziehbarer Eigenaufwand vor.	100 % der Aufwendungen sind abziehbar, begrenzt auf den Miteigentumsanteil bzw. auf 50 % der Mietaufwendungen. <sup>36)</sup>	Es liegt ein Fall des abgekürzten Zahlungsweges vor. 100 % der Aufwendungen sind abziehbar, begrenzt auf den Miteigentumsanteil bzw. auf 50 % der Mietaufwendungen (vgl. H 4.7 „Drittaufwand“ – 2. Anstrich EStH).

30) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 8.

31) BFH v. 14.5.2019, VIII R 16/15, BStBl II 2019, 510.

32) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 8 und zur Flächenberechnung siehe Rz. 9.

33) BFH v. 6.12.2017, VI R 41/15, BStBl II 2018, 355.

34) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 19.

35) FG Düsseldorf v. 9.9.2022, 3 K 2483/20 E, EFG 2022, 1825, Rev., Az. des BFH: VI R 17/22: Das FG lässt einen Kostenabzug im Falle einer Kostentragung selbst dann zu, wenn die Zahlungsvorgänge nicht über ein gemeinsames Konto abgewickelt werden.

36) Offen ist, ob diese Begrenzung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung standhalten wird. FG Düsseldorf v. 9.9.2022, 3 K 2483/20 E, EFG 2022, 1825, Rev., Az. des BFH: VI R 17/22.

Der andere Ehegatte ist <u>alleiniger</u> Eigentümer/Mieter		
Zahlung vom Konto des nutzenden Ehegatten	Zahlung vom gemeinsamen Konto der Ehegatten	Zahlung vom Konto des anderen Ehegatten
Es liegt abziehbarer Eigenaufwand vor, vorausgesetzt, der Kostenbeitrag entspricht/übersteigt die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen. <sup>37)</sup>	Beim nutzenden Ehegatten liegt nicht abziehbarer Drittaufwand vor. <sup>38)</sup>	Beim nutzenden Ehegatten liegt nicht abziehbarer Drittaufwand vor.

**Beispiel:**

Eheleute A und B mieten gemeinsam eine Wohnung mit 100 qm an. Die grundstücksorientierten Kosten für die Wohnung, welche vom gemeinsamen Konto beglichen werden, betragen monatlich 1 000 €.

A, die als angestellte Dolmetscherin überwiegend im Homeoffice beruflich tätig ist, nutzt dafür einen 15 qm großen Raum als Arbeitszimmer.

**Lösung:**

Sie kann für die 15 qm, anteilig entsprechend der Nutzfläche, die grundstücksbezogenen Aufwendungen i.H.v. 150 € monatlich (z.B. Miete und Versicherungsprämien) in voller Höhe als WK geltend machen, da unterstellt wird, dass sie bei der Begleichung der Aufwendungen zunächst „ihr“ Arbeitszimmer finanziert hat.

**Abwandlung:**

Die Fläche des Arbeitszimmers beträgt 60 qm. Die auf das Arbeitszimmer entfallenden grundstücksorientierten Kosten betragen 600 €.

Davon kann A nach der umstrittenen Verwaltungsauffassung nur 500 € (Anteil der A an den Gesamtaufwendungen) als WK geltend machen.<sup>39)</sup>

Ob dieser einschränkenden Verwaltungsauffassung vom BFH gefolgt wird, ist offen. Bedeutsam ist eine aktuelle Entscheidung des FG Düsseldorf.<sup>40)</sup>

Der nicht verheiratete Kläger war im Streitjahr 2018 als Vertriebsleiter nichtselbständig tätig. Zum 1.1.2018 mietete er zusammen mit der Lebensgefährtin B ein EFH zu eigenen Wohnzwecken an. Das Objekt hat eine Wohnfläche von 150 qm. Darin befinden sich u.a. zwei 15 qm große Zimmer, von denen das eine der Kläger und das andere seine Lebensgefährtin als Arbeitszimmer genutzt hatten.

In seiner ESt-Erklärung 2018 machte der Kläger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i.H.v. 2 662 € als WK geltend. Es handelt sich hierbei um 10 % (15 qm von 150 qm) der auf das Haus entfallenden – unstrittigen – Kosten.

Das FA akzeptierte nur einen Kostenabzug von (50 % v. 2 662 €) 1 331 €. Dies wurde damit begründet, dass der Kläger nur die Hälfte der Kosten trage.

Dem widersprach das FG Düsseldorf und ließ einen Kostenabzug von 2 662 € zu, weil sich der Kläger mit mehr als 2 662 € an den Kosten der gemeinsamen Wohnung beteilige.

**Hinweis:** Der Kläger konnte i.R.d. mündlichen Verhandlung nachweisen, dass er und seine Lebensgefährtin die Miete und die anderen Wohnungskosten zu gleichen Teilen getragen hatten. Grundsätzlich vertritt diese Auffassung auch die FinVerw., sofern die Zahlungen über ein gemeinsames Konto abgewickelt werden.<sup>41)</sup> Die Entscheidung des FG Düsseldorf geht darüber hinaus und lässt einen Kostenabzug im Falle der Kostentragung selbst dann zu, wenn die Zahlungsvorgänge nicht über ein gemeinsames Konto abgewickelt werden.

Die Frage der Höhe des WK-Abzugs von Aufwendungen für das ausschließlich von einem Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft genutzte Arbeitszimmer in einer gemeinsam angemieteten Wohnung ist bislang höchstrichterlich nicht entschieden. Der BFH wird in dem anhängigen Revisionsverfahren diese Grundsatzfrage zu entscheiden haben.<sup>42)</sup> Diese Entscheidung ist auch für die Rechtslage 2023 für die Gesamttätigkeitsmittelpunktfälle bedeutsam.

**Nutzungsorientierte Aufwendungen** (z.B. Energie- und Wasserkosten, nur das Arbeitszimmer betreffende Reparatur- bzw. Renovierungskosten, Reinigungskosten) sind – soweit sie auf das häusliche Arbeitszimmer entfallen – steuerlich demjenigen zuzurechnen, der sie finanziell getragen hat. Auch wenn diese Aufwendungen von einem gemeinsamen Konto gezahlt werden, ist der auf das Arbeitszimmer entfallende Betrag in voller Höhe abziehbar.<sup>43)</sup>

**Beispiel:<sup>44)</sup>**

A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer jeweils zu 50 % (zeitlicher Nutzungsanteil) in der von B gemieteten Wohnung.

Nur für A bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung.

Die Gesamtaufwendungen betragen 3 000 € für die Miete und 1 000 € für die nutzungsorientierten Aufwendungen. Sie werden vom gemeinsamen Konto bezahlt.

37) BFH v. 23.8.1999, GrS 1/97, BStBl II 1999, 778.

38) BFH-v. 23.8.1999, GrS 1/97, BStBl II 1999, 778.

39) Offen ist, ob diese Begrenzung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung standhalten wird: FG Düsseldorf v. 9.9.2022, 3 K 2483/20 E, EFG 2022, 1825, Rev., Az. des BFH: VI R 17/22.

40) FG Düsseldorf v. 9.9.2022, 3 K 2483/20 E, EFG 2022, 1825, Rev., Az. des BFH: VI R 17/22.

41) Siehe Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen v. 22.2.2022, 900 S 2145-1/2014-1/2016-1586061/2021, DStR 2022, 840.

42) Az. des BFH: VI R 17/22.

43) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 19.

44) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 19.

**Lösung:**

A kann nur 500 € (die Hälfte der nutzungsorientierten Aufwendungen) oder die Jahrespauschale abziehen.

B sind die Mietaufwendungen als grundstücksorientierte Aufwendungen zuzurechnen, da B die Miete vertraglich schuldet. Für die im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit kann B keine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG kann B die Tagespauschale von 6 € pro Tag abziehen.

**Abwandlung:<sup>45)</sup>**

Die Miete wird vom Konto des A beglichen. Weil A die Miete selbst getragen hat, sind auch die grundstücksorientierten Aufwendungen von 1 500 €, bezogen auf seinen Nutzungsanteil von 50 %, abziehbar.

**b) Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG**

Nach Maßgabe von § 4 Abs. 7 EStG sind Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, nicht aber nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG, einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Dies gilt weiterhin, sofern tatsächliche „Aufwendungen“ für ein häusliches Arbeitszimmer geltend gemacht werden; wird aber die Jahrespauschale oder eine Tagespauschale als Betriebsausgaben geltend gemacht, gilt § 4 Abs. 7 EStG nicht.

**7. Jahrespauschale**

Liegen die Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer vor und bildet dies den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, kann ab 2023 statt der tatsächlichen Aufwendungen ein Betrag von 1 260 € (**Jahrespauschale**) für das Wj. oder Kj. abgezogen werden.

Bei Ansatz der Jahrespauschale ist Folgendes zu beachten:

- Wird die Jahrespauschale angesetzt, **entfällt die Ermittlung** der tatsächlichen **Arbeitszimmeraufwendungen**.
- Es kommt nicht darauf an, aus welchem **Grund** die Jahrespauschale angesetzt wird. **Unerheblich** ist, ob die tatsächlichen Kosten unter 1 260 € liegen oder ob der Mandant nicht gewillt ist, die tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen zu ermitteln.
- Werden die tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen angesetzt, sind die Aufwendungen nach **§ 4 Abs. 7 EStG** einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Die Jahrespauschale ist unabhängig von den Aufwendungen; der besonderen Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG **bedarf es nicht**.<sup>46)</sup>
- Die Jahrespauschale wird **personenbezogen** gewährt. Nutzen mehrere Personen (z.B. Ehegatten) gemeinsam dasselbe häusliche Arbeitszimmer, kann jeder die Jahrespauschale in Ansatz bringen.<sup>47)</sup>
- Die personenbezogene Jahrespauschale **vervielfältigt sich nicht** mit der Anzahl der vorhandenen Arbeitszimmer. Auch wird sie nicht mit der Anzahl der ausgeübten Tätigkeiten vervielfältigt.<sup>48)</sup> Wer-

den in dem häuslichen Arbeitszimmer, das den Gesamttätigkeitsmittelpunkt darstellt, Tätigkeiten für mehrere Einkunftsarten durchgeführt, muss eine Aufteilung der Jahrespauschale erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen lässt es die FinVerw. zu, dass die Jahrespauschale nur einer Einkunftsquelle zugeordnet wird.

- Das Gesetz bestimmt keine **Frist zur Wahl der Jahrespauschale**. Sie dürfte bis zur Unanfechtbarkeit frei wählbar oder auch abwählbar sein.<sup>49)</sup> Wird z.B. ein Kostenaufwand wegen Nichteinhaltung der besonderen Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 EStG abgelehnt, kann zumindest der Abzug der Jahrespauschale beantragt werden. Entsprechendes gilt, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Arbeitszimmeraufwendungen niedriger als die Jahrespauschale sind. Bei Wahlrechtsausübung sollte der Verbrauch des ArbN-Pauschbetrags oder der Betriebsausgabenpauschalen bedacht werden.
- Die Jahrespauschale wird nur **zeitanteilig** gewährt. Sie ermäßigt sich um 1/12 für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für den Abzug der tatsächlichen Arbeitszimmeraufwendungen nicht vorliegen.<sup>50)</sup>
- Ein Abzug der **Tagespauschale** für **denselben Zeitraum** ist weder neben dem Abzug der tatsächlichen Aufwendungen noch neben der Jahrespauschale zulässig.<sup>51)</sup>

**Beispiel:<sup>52)</sup>**

A und B nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer, das für beide während des gesamten Kj. den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

**Lösung:**

Sie verzichten auf die Ermittlung der dafür angefallenen Aufwendungen und können jeweils die Jahrespauschale von 1 260 € als BA oder WK abziehen.

**Beispiel:<sup>53)</sup>**

A hat ab dem 15.6. den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer. Die tatsächlichen Gesamtaufwendungen ermittelt A nicht. Stattdessen macht A die Jahrespauschale geltend.

45) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 19.

46) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 26.

47) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 20.

48) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 1, 20.

49) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 1; siehe auch BFH v. 20.4.2023, III R 25/22, BStBl II 2023, 823 und *Krohn*, AktStR 2023, 429.

50) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 21.

51) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 21 und Rz. 39.

52) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 20.

53) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 21.

**Lösung:**

A kann für sieben Monate (Juni bis Dezember) die zeitanteilige Jahrespauschale abziehen, d.h. sieben Zwölftel von 1 260 € = 735 €. Für den Zeitraum bis zum 31.5. kann A die Tagespauschale abziehen, wenn die Abzugsvoraussetzungen dafür vorliegen.

**Beispiel:<sup>54)</sup>**

A nutzt das häusliche Arbeitszimmer zu 60 % für eine nichtselbständige Tätigkeit und zu 40 % für eine gewerbliche Nebentätigkeit. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung liegt im häuslichen Arbeitszimmer.

A verzichtet auf die Ermittlung der tatsächlichen Gesamtaufwendungen und zieht stattdessen die Jahrespauschale ab. Die Abzugsvoraussetzungen liegen für das ganze Kalenderjahr vor.

**Lösung:**

Die Jahrespauschale von 1 260 € ist nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen.

Auf die nichtselbständige Tätigkeit entfallen 60 % von 1 260 € = 756 €, die als WK abgezogen werden können.

Auf die gewerbliche Nebentätigkeit entfallen 40 % von 1 260 € = 504 €, die als BA abgezogen werden können.

Aus Vereinfachungsgründen kann A die Jahrespauschale auch insg. bei der nichtselbständigen Tätigkeit oder der gewerblichen Nebentätigkeit abziehen.

Statt der tatsächlichen Aufwendungen kann die Jahrespauschale nach Auffassung der FinVerw.<sup>55)</sup> auch in **Zeiten der Nichtbeschäftigung** (z.B. Erwerbslosigkeit, Mutterschutz, Elternzeit) nach den Regeln zu vorweggenommenen BA bzw. WK abgezogen werden, wenn und soweit der Abzug auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zustehen würde.

**III. Ansatz der Tagespauschale**

**1. Grundsätzliches**

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG kann eine Tagespauschale für das häusliche Arbeiten geltend gemacht werden.

**Hinweis:** Die Tagespauschale „kann“ abgezogen werden. Die Wahlrechtsausübung dürfte in offenen Fällen nachträglich – z.B. im Rahmen einer Ap. – zulässig sein; i.d.R. dürfte das Wahlrecht über die ESt-Erklärung bereits ausgeübt werden.

Für den Ansatz der Tagespauschale i.H.v. 6 € täglich (max. 1 260 € im Jahr) muss kein häusliches Arbeitszimmer existieren. Die abzugsauslösende Tätigkeit kann in dem Arbeitszimmer oder in anderen auch privat genutzten Räumen (z.B. Arbeitsecke oder am Esszimmertisch) ausgeübt werden. Entscheidend ist die Anzahl der zu berücksichtigenden häuslichen Arbeitstage.

Mit der Tagespauschale sind sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung entstehen, abgegolten. Aufwendungen für Arbeitsmittel können jedoch zusätzlich zur Tagespauschale berücksichtigt werden.<sup>56)</sup>

Sollte die Regelung zur Tagespauschale in Ausnahmefällen günstiger sein als der Kostenabzug für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, lässt es die FinVerw. zu, die Tagespauschale in Ansatz zu bringen.

**Beispiel:**

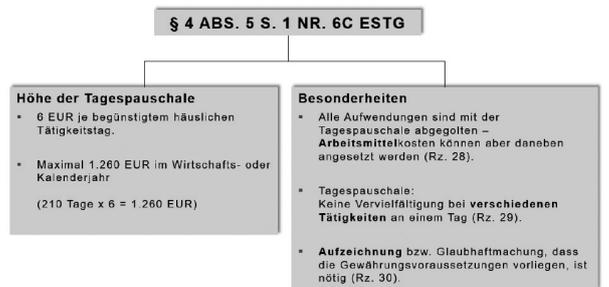
Der A unterhält von Januar bis März 2023 seinen Gesamttätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer. Die Arbeitszimmeraufwendungen hat er nicht ermittelt. Im Zeitraum Januar bis März 2023 war A insgesamt 75 Tage ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer tätig.

**Lösung:**

Zeitanteilige Jahrespauschale  
 (1 260 € x 3/12) = 315 €  
 Tagespauschale (6 € x 75 Tage) 450 €

**Hinweis:** Die Tagespauschale i.H.v. 6 € (max. 1 260 € im Wj. oder Kj.) bezieht sich auf den jeweiligen **Kalendertag** und erhöht sich auch nicht, selbst wenn an einem Kalendertag verschiedene (begünstigte) betriebliche oder berufliche Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden. Vielmehr ist die Tagespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten **aufzuteilen**. Die FinVerw. lässt es aus **Vereinfachungsgründen** zu, wenn die Tagespauschale **einer Tätigkeit zugeordnet** wird.<sup>57)</sup>

Die entsprechenden Kalendertage sind aufzuzeichnen oder in geeigneter Form (z.B. durch Vorlage einer Arbeitgeberbescheinigung, der Zeiterfassungsprotokolle oder auch durch Aufzeichnungen des Mandanten auch mit der jeweiligen Datumsangabe) glaubhaft zu machen.<sup>58)</sup>



Auch im neuen Recht muss weiterhin unterschieden werden, ob für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht<sup>59)</sup> oder nicht.<sup>60)</sup>

54) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz 18.  
 55) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 23.  
 56) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 28.  
 57) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 29.  
 58) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 30.  
 59) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 27–30.  
 60) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 31–37.

## 2. 1 250 €-Fälle werden durch die Tagespauschale ersetzt

Ein auf 1 250 € beschränkter Kostenabzug für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers wird bis zum VZ 2022 zugelassen, sofern sich in dem häuslichen Arbeitszimmer zwar nicht der Tätigkeitsmittelpunkt befindet, für die jeweilige Tätigkeit aber ansonsten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Eine solche Abziehbarkeit sieht § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG n.F. nicht vor.

Nunmehr kann allenfalls eine Tagespauschale nach Maßgabe von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG in Ansatz gebracht werden.

**Hinweis:** Im Ergebnis führt dies zu erheblichen Steuervereinfachungen, weil das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers nicht mehr zu prüfen und nachzuweisen ist. Auch entfällt die tatsächliche Kostenermittlung zu Gunsten des Ansatzes einer Tagespauschale.

### Beispiel:

A ist als Rechtsanwalt in München als Arbeitnehmer beschäftigt. A unterhält daneben in seiner angemieteten Wohnung ein häusliches Arbeitszimmer für seine nebenberuflich ausgeübte freiberufliche Anwaltstätigkeit.

Die anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten betragen 2 500 € im VZ.

### Lösung (VZ 2022):

Ein vollständiger Betriebsausgabenabzug der Arbeitszimmeraufwendungen scheidet aus, weil dort kein Tätigkeitsmittelpunkt für sämtliche betrieblichen und beruflichen Betätigungen vorliegt.<sup>61)</sup>

Ein Kostenabzug von max. 1 250 € ist zulässig, weil für die freiberufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ob der Abzugshöchstbetrag von 1 250 € unter Berücksichtigung der Mietkostensteigerungen der letzten Jahre und der erhöhten Energiekosten noch verfassungsgemäß ist, bleibt der Beurteilung der Rechtsprechung vorbehalten.<sup>62)</sup>

### Lösung (VZ 2023):

Ein Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer scheidet aus, weil dort kein Tätigkeitsmittelpunkt für sämtliche betrieblichen und beruflichen Betätigungen liegt. Nunmehr kann allenfalls die Tagespauschale von 6 € nach Maßgabe von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG in Ansatz gebracht werden.<sup>63)</sup>

Dies setzt u.a. voraus, dass die betriebliche Tätigkeit an diesen Tagen in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Ein zeitlich überwiegendes häusliches Arbeiten ist in den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG nicht erforderlich.<sup>64)</sup>

**Hinweis:** Wird – anders als im vorherigen Beispiel – die betriebliche Tätigkeit in einem Eigenheim ausgeübt, wird das Arbeitszimmer regelmäßig zu notwendigem Betriebsvermögen.

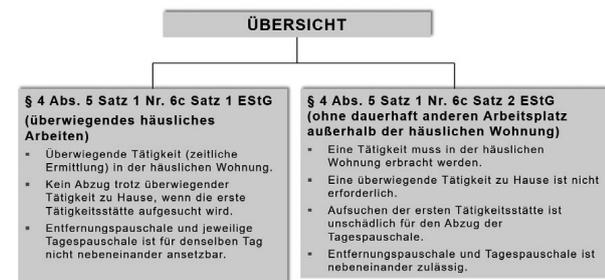
Begründet ein häusliches Arbeitszimmer bis 2022 insb. wegen des Überschreitens der Grenze von 20 500 €<sup>65)</sup> Betriebsvermögen und ist ab 2023 lediglich eine Tagespauschale statt eines Kostenaufwands von max. 1 250 € abziehbar, löst der Systemwechsel keine

(Zwangs-)Entnahme eines weiterhin existenten häuslichen Arbeitszimmers aus.<sup>66)</sup> Wird allerdings das bisherige häusliche Arbeitszimmer umgewidmet (z.B. Kinderzimmer oder gemischt genutztes Zimmer), führt dies zu einer Entnahmehandlung. Dies ist in der Anlage EÜR gesondert anzuzeigen. Für die Beratungspraxis bedeutet dies, dass trotz Ansatzes der Tagespauschale das Unterhalten des häuslichen Arbeitszimmers weiterhin zu prüfen ist.

Blick in die Anlage EÜR

		2023											
Name des Steuerpflichtigen bzw. der Gesellschaft/Gemeinschaft/Körperschaft													
Anlage EÜR Bitte für jeden Betrieb eine gesonderte Anlage EÜR übermitteln!													
Vorname													
(Betriebs-)Steuernummer													
Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG													
Kalenderjahr 2023													
davon abweichender Beginn 131 T T M M 2023 davon abweichendes Ende 132 T T M M J J J J J J													
Art des Betriebs 100													
Rechtsform des Betriebs													
Einkunftsart 103													
Betriebsinhaber 104													
Wurde im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr der Betrieb beendet? 111													
Wurden im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr Grundstücke/grundstücksgleiche Rechte entnommen oder veräußert? 120													

### Übersicht



Für die (jeweilige) betriebliche oder berufliche Betätigung steht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung

Steht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige Tätigkeit zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag ebenfalls an der ersten Tätigkeitsstätte bzw. (ersten) Betriebsstätte ausgeübt wird.<sup>67)</sup>

**Hinweis:** In den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG kann die Tagespauschale zusätzlich zu den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. (erster) Betriebsstätte berücksichtigt werden. Dies ist in den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG nicht der Fall. Ein zeitlich überwiegendes Tätigwerden in der häuslichen Wohnung ist in den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG zudem nicht erforderlich.

61) BFH v. 13.6.2020, VIII B 166/19, BFH/NV 2020, 1255.

62) Bedenken hiergegen Seifert, Stbg 2022, 1.

63) Weitergehend: siehe die nachfolgenden Ausführungen.

64) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 31.

65) § 8 EStDV.

66) Seifert, Stbg 2023, 91.

67) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG.

Ob ein anderer Arbeitsplatz vorliegt, ist nach den bereits bislang bekannten Kriterien zu prüfen. Ein anderer Arbeitsplatz ist danach jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist und den der Mandant in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Ein anderer Arbeitsplatz steht auch dann zur Verfügung, wenn dieser außerhalb der üblichen Arbeitszeiten (z.B. Wochenende) nicht zur Verfügung steht. Allgemeine Umstände, z.B. Lärmbelästigung, Publikumsverkehr, Großraumbüro sind unbeachtlich, solange der Arbeitsplatz für die Erledigung der Arbeiten genutzt werden kann und der Mandant somit auf das häusliche Arbeitszimmer nicht zwingend angewiesen ist.

Ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen.<sup>68)</sup> Der vorhandene Arbeitsplatz außerhalb des häuslichen Bereichs muss aber auch für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit nutzbar sein.

**Hinweis:** Ob ein anderer Arbeitsplatz vorliegt, wird auf die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit geprüft, die in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Die Betrachtung erfolgt „tätigkeitsbezogen“. Ein Abzug der Tagespauschale ist auch im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung denkbar. Hierfür steht i.d.R. kein anderer Arbeitsplatz dauerhaft zur Verfügung, so dass je Arbeitstag – unabhängig von der Tätigkeitsdauer – zu Hause ein Abzug der Tagespauschale möglich ist. Wird z.B. dokumentiert, dass Kontoauszüge, die im Zusammenhang mit Vermietungseinkünften stehen, an 210 Tagen in der häuslichen Wohnung abgelegt werden, dürfte dies für die Inanspruchnahme der Tagespauschale ausreichend sein.

#### Beispiele (ohne anderen Arbeitsplatz)<sup>69)</sup>

Ein Lehrer hat für die Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch. Das jeweilige Klassen- oder Lehrerzimmer stellt keinen anderen Arbeitsplatz dar.

Ein angestellter oder selbständiger Orchestermusiker hat im Konzertsaal keine Möglichkeit zu üben. Hierfür wird die häusliche Wohnung genutzt.

Kein anderer Arbeitsplatz steht zur Verfügung, wenn der dem Stpfl. Zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz wegen Gesundheitsgefahr nicht nutzbar ist.<sup>70)</sup>

#### Beispiel:<sup>71)</sup>

A ist **Lehrer**. Der Mittelpunkt der Tätigkeit liegt in der Schule (erste Tätigkeitsstätte). Die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erledigt A im häuslichen Arbeitszimmer, weil A für diese Tätigkeiten in der Schule dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

#### Lösung:

Die Aufwendungen für die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer kann A nur über die Tagespauschale geltend machen. Die Tagespauschale kann neben der Entfernungspauschale für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte nach Auffassung der FinVerw. selbst für die Tage angesetzt werden, an denen er zuvor oder danach in der Schule als seiner ersten Tätigkeitsstätte gearbeitet hat.<sup>72)</sup>

**Hinweis:** Der Abzug selbst an den Tagen, an denen der Lehrer in der Schule tätig war, ist zulässig. Wird zu Hause einer beruflichen Tätigkeit nachgegangen, ohne dass an diesem Tag eine Tätigkeit in der Schule erfolgte, ist der Abzug der Tagespauschale ebenso möglich. Diese ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht. In § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG wird nur eine berufliche Tätigkeit zu Hause verlangt und bestimmt, dass im Fall des Aufsuchens der ersten Tätigkeitsstätte die Tagespauschale neben der Entfernungspauschale angesetzt werden kann.

#### Beispiel:<sup>73)</sup>

A ist Lehrer und unterrichtet täglich von 8 Uhr bis 13 Uhr an der Schule und erledigt nachmittags von 15 Uhr bis 18 Uhr in der häuslichen Wohnung die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts und korrigiert Klassenarbeiten.

Für die Unterrichtsvor- und -nachbereitung steht A in der Schule kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung.

#### Lösung:

A kann **neben der Entfernungspauschale** für die Fahrten zur Schule (erste Tätigkeitsstätte) **auch die Tagespauschale** für die berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung abziehen.

Beispiele (mit anderem Arbeitsplatz; der nicht nutzbar ist für die zu Hause erbrachte Tätigkeit):

- Ein EDV-Berater übt außerhalb der regulären Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung Bereitschaftsdienst aus und kann dafür den Arbeitsplatz beim Arbeitgeber tatsächlich nicht nutzen.<sup>74)</sup>
- Einem Grundschulleiter, der zu 50 % von der Unterrichtsverpflichtung freigestellt ist, steht für die Verwaltungstätigkeit ein Dienstzimmer von 11 qm zur Verfügung. Das Dienstzimmer bietet keinen ausreichenden Platz zur Unterbringung der für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erforderlichen Gegenstände.<sup>75)</sup>
- Selbständiger Logopäde mit eigener Praxis und Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer.<sup>76)</sup>
- Ärzte, die vom Homeoffice aus für eine Hotline tätig sind.<sup>77)</sup>

**Hinweis:** Beachtenswert ist eine aktuelle Rechtsprechung des FG Berlin-Brandenburg.<sup>78)</sup> Ein anderer Arbeitsplatz steht danach nur dann „zur Verfügung“, wenn die arbeitstägliche Nutzung dieses Arbeitsplatzes auch zugemutet werden kann. Von

68) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 32 und 33.

69) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 34.

70) BFH v. 26.2.2014, VI R 11/12, BStBl II 2014, 674.

71) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 35.

72) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 35.

73) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Beispiel zu Rz. 31.

74) BFH v. 7.8.2003, VI R 41/98, BStBl II 2004, 80.

75) BFH v. 7.8.2003, VI R 16/01, BStBl II 2004, 77.

76) BFH-Urt. v. 22.2.2017, III R 9/16, BStBl II 2017, 698.

77) Siehe LSG Nds-Bremen v. 20.3.2023 – L 2/12 BA 17/20.

78) FG Berlin-Brandenburg v. 29.9.2022, 5 K 5138/21, EFG 2023, 491, rkr.

einer Zumutbarkeit ist nicht auszugehen, wenn wegen einer schweren Erbkrankheit die Ausübung der Tätigkeit im Homeoffice an einem Tag in der Woche ärztlich empfohlen wird. Die Entscheidung ist über den Einzelfall hinaus auch für die Rechtslage ab 2023 bedeutsam.

Hinsichtlich des Kriteriums „dauerhaft“ ist die voraussichtliche Dauer der jeweiligen Tätigkeit anhand einer Prognose zu beurteilen, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.<sup>79)</sup> Dabei sind die Umstände des Einzelfalls (z.B. Sachverhalt, dienst- oder arbeitsrechtliche Vereinbarungen sowie Weisungen und Absprachen) zu berücksichtigen.<sup>80)</sup>

Die Tagespauschale kann auch bei mehreren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung je Kalendertag nur einmal abgezogen werden.<sup>81)</sup>

#### Beispiel:<sup>82)</sup>

Z ist Busfahrer. Neben der nichtselbständigen Tätigkeit ist Z freiberuflich als Schriftsteller tätig; zudem erzielt Z Einkünfte aus VuV.

#### Lösung:

Z nutzt für seine selbständige Tätigkeit und die Vermietungstätigkeit die häusliche Wohnung; ein anderer Arbeitsplatz steht Z dafür dauerhaft nicht zur Verfügung.

Daher kann Z für jeden Tag, an dem Z die schriftstellerische Tätigkeit und/oder die durch die Vermietung verursachten Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung ausübt, eine Tagespauschale von 6 €, insg. höchstens 1 260 € im Kalenderjahr abziehen.

Dass Z am selben Tag auch der nichtselbständigen Tätigkeit nachgeht, ist für den Abzug der Tagespauschale für die weiteren Tätigkeiten unschädlich.

Z kann die Tagespauschale anteilig den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und den Einkünften aus VuV oder einer dieser beiden Einkunftsarten i. % zuordnen.

### 3. Überwiegende Tätigkeit in der häuslichen Wohnung

Steht ein anderer Arbeitsplatz dauerhaft zur Verfügung, kann für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **überwiegend** in der häuslichen Wohnung ausgeübt **und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird**, für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung ein Betrag von 6 € (Tagespauschale), höchstens 1 260 € im Wj. oder Kj., abgezogen werden.

Als häusliche Wohnung kann nicht nur die Wohnung am Lebensmittelpunkt, sondern auch eine gelegentlich genutzte Ferienwohnung in Frage kommen.

In der Fallvariante § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG kommt es nicht darauf an, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Erforderlich ist bei Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG nunmehr das überwiegende häusliche Arbeiten. Das Tatbestandsmerkmal „überwiegend“ ist zeitlich zu definieren. Heranzuziehen sein dürfte die an einem Tag tatsächlich geleistete Arbeitszeit unter Berücksichtigung von tatsächlich geleisteten

Überstunden, die von der vereinbarten Regelarbeitszeit abweichen kann. Bei der bisherigen Homeoffice-Pauschale wurde eine „ausschließliche“ Tätigkeit zu Hause verlangt. Dies hat sich ab 2023 geändert.

**Hinweis:** Die bis Ende 2022 geltende Homeoffice-Pauschale betrug 5 €, max. 600 € im Jahr. Damit wirkten sich steuerlich bislang max. 120 Arbeitstage aus. Nunmehr erhöht sich die Anzahl der steuerwirksamen Arbeitstage auf 210.

Gleichwohl tritt eine steuerliche Auswirkung bei ArbN-Einkünften nur dann ein, wenn die Summe der tatsächlichen Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag i.H.v. 1230 € im VZ übersteigt. Kommt der maximale Abzugsbetrag von 1 260 € zur Anwendung und liegen keine weiteren Werbungskosten vor, wirkt sich die gedeckelte Tagespauschale nur geringfügig bei den WK aus.

Trotz überwiegender häuslicher Tätigkeit scheidet nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG die Tagespauschale aus, sofern eine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (**Negativabgrenzung**).

**Hinweis:** Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG darf keine Tagespauschale abgezogen werden, wenn eine „außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird“. Der Gesetzeswortlaut irritiert, weil nach der Verwaltungsauffassung in der häuslichen Wohnung ohnehin keine erste Tätigkeitsstätte unterhalten werden kann.<sup>83)</sup> Im Ergebnis will der Gesetzgeber hier ein Nebeneinander zwischen der Tagespauschale und der Entfernungspauschale verhindern.

Liegt am Betriebssitz zwar keine erste Tätigkeitsstätte, aber ein Sammelpunkt,<sup>84)</sup> und befindet sich dort ein dauerhafter Arbeitsplatz, dürfte die Entfernungspauschale neben der Tagespauschale in Ansatz zu bringen sein. Es handelt sich bei der Fahrt zum Sammelpunkt um eine Fahrt i.R.d. Reisekostenrechts, für die lediglich die Entfernungspauschale in Ansatz zu bringen ist. Entsprechendes gilt bei einer Fahrt zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet. Der Gesetzgeber hatte diese Fallvarianten offensichtlich nicht im Blick. Die FinVerw. nimmt zu dieser Problematik in den vorliegenden BMF-Schr. keine Stellung.

#### Beispiel:

Der angestellte Bauingenieur B fährt an einem Tag erst zur Baustelle (Auswärtstätigkeit). Anschließend erledigt B die Büroarbeiten nicht am Arbeitsplatz des Arbeitgebers (erste Tätigkeitsstätte), sondern in der häuslichen Wohnung.

79) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 35.

80) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 37.

81) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 36.

82) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 36.

83) BMF v. 25.11.2020 – BStBl I 2020, 1224 Rz. 4.

84) § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG.

**Lösung:**

B kann für diesen Tag sowohl Reisekosten für die Fahrt zur Baustelle als auch die Tagespauschale abziehen, wenn die Arbeit zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird, d.h. die Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit des Tages beträgt.

**Beispiel:**

V ist angestellter Versicherungsmakler. An einem Tag fährt V zunächst zu einem Kunden (eine Stunde Fahrtzeit) und berät diesen in dessen Wohnung (Dauer: zwei Stunden).

Anschließend fährt V wieder nach Hause (eine Stunde Fahrtzeit). Von dort aus übt V an seinem Küchentisch weitere berufliche Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung aus (drei Stunden).

V steht im Büro seines Arbeitgebers (erste Tätigkeitsstätte) ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. V wird nicht überwiegend in seiner häuslichen Wohnung tätig.

**Lösung:**

Die Fahrtzeiten (Hin- und Rückweg insgesamt zwei Stunden) und die Beratung beim Kunden (zwei Stunden) übersteigen zusammen die Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung (drei Stunden). V hat keinen Anspruch auf die Tagespauschale.

**Hinweis:** Auswärtstätigkeitszeiten werden offensichtlich nach der tatsächlichen Zeit (inklusive Fahrtzeit) und nicht nach den arbeitsrechtlichen Bestimmungen berücksichtigt.

Künftig müssen gegenüber der FinVerw. die berücksichtigungsfähigen häuslichen Arbeitstage und eventuell die überwiegende häusliche Arbeit dokumentiert oder glaubhaft gemacht werden. Aufzeichnungen dürften sich anbieten, alternativ ist i.R.d. sachgerechten Schätzung eine Glaubhaftmachung durch schlüssige Angaben ausreichend. Die FinVerw. hat bei bestimmten Berufsgruppen nicht 210 Arbeitstage als häusliches Arbeiten im Erlasswege unterstellt. Weitere Entwicklungen bleiben abzuwarten. Durch einen derartigen Billigkeitserlass könnte zumindest eine Schlechterstellung im Vergleich zum bisherigen max. Ansatz von 1 250 € verhindert werden.

**Beispiel:**

B ist Betriebsprüfer. Im FA (erste Tätigkeitsstätte) steht B an einem Tag in der Woche ein Arbeitsplatz in einem Gemeinschaftsbüro (Desk-Sharing) zur Verfügung. B arbeitet entweder im Außendienst, in der häuslichen Wohnung oder an der ersten Tätigkeitsstätte. B steht nicht dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz für seine berufliche Tätigkeit zur Verfügung.

**Lösung:**

B kann die Tagespauschale für Kalendertage abziehen, an denen B überwiegend in der häuslichen Wohnung gearbeitet und die erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht hat. Ein Nebeneinander zwischen Tagespauschale und Entfernungspauschale scheidet hier aus.

**Hinweis:** Steht aber für einen Zeitraum von mindestens einem Monat kein anderer Arbeitsplatz zur

Verfügung, wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn für diesen Zeitraum davon ausgegangen wird, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG zur Anwendung kommt.<sup>85)</sup> Liegt in dem vorgenannten Fall eine Unterbrechungszeit von mindestens einem Monat vor, kann der Betriebsprüfer neben der Tagespauschale auch die Entfernungspauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG ansetzen. Ein überwiegendes häusliches Arbeiten wird dann nicht verlangt.

Zusammenfassende Übersicht



**4. Doppelte Haushaltsführung**

Das BMF geht auch auf die Frage näher ein, ob neben den Unterkunfts-kosten für eine im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung unterhaltenen Zweitwohnung die ab 2023 geltende Tagespauschale<sup>86)</sup> von 6 € angesetzt werden kann.

Der Gesetzgeber bestimmt hierzu, dass der Abzug der Tagespauschale unzulässig ist, soweit für die Wohnung Unterkunfts-kosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung<sup>87)</sup> abgezogen werden können.<sup>88)</sup> Dies wurde bei Anwendung der Homeoffice-Pauschale anders gesehen.<sup>89)</sup>

**Hinweis:** Die Abzugseinschränkung gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Ort des eigenen Hausstandes ausgeübt wird. Dann ist eine Tagespauschale nach den allgemeinen Grundsätzen absetzbar.

**Beispiel:**

H unterhält ganzjährig eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. H kann die notwendigen Aufwendungen für die Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abziehen. H unterhält am Tätigkeitsort einen festen Arbeitsplatz. H arbeitet an 40 Tagen ausschließlich im Homeoffice in seiner Zweitwohnung und an 60 Tagen ausschließlich am Ort des eigenen Hausstandes, dem Familienwohnsitz. Die Unterkunfts-kosten der Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte (Inland) betragen monatlich

- a) 750 € und b) 1 015 €.

85) BMF v. 15.8.2023, IV C 6 – S 2145/19/10006 :027, BStBl I 2023, 1551, Rz. 35.

86) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

87) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG.

88) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG.

89) LfSt Rheinland-Pfalz v. 10.8.2021 – S 2353 A-St 31 6.

**Lösung:**

Im Fall a) kann H die Tagespauschale nur für die 60 Tage abziehen, an denen H in der Wohnung des Familienwohnsitzes überwiegend gearbeitet hat. Hierfür besteht keine Abzugseinschränkung.

Für die 40 Tage, an denen H die Tätigkeit im Homeoffice seines Hausstandes am Ort der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt hat, darf keine Tagespauschale abgezogen werden, weil die monatlichen Unterkunftskosten von 750 € bereits in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden können.<sup>90)</sup>

Im Fall b) kann H zusätzlich für 40 Tage die Tagespauschale für die Homeofficetätigkeit in der Zweitwohnung abziehen, da nach Abzug der Unterkunftskosten für die doppelte Haushaltsführung ein nicht abziehbarer Aufwand verbleibt. Eine Deckelung auf die tatsächlichen nicht abziehbaren Unterkunftskosten ist nicht vorzunehmen.

**Hinweis:** Wird in der Zweitwohnung ein häusliches Arbeitszimmer unterhalten, konnte bislang ein Abzug von bis zu 1 250 € in Frage kommen, wenn für

die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Ab dem VZ 2023 kommt nur noch die Tagespauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG zum Ansatz. Gleichwohl stellt sich die Frage, ob bei der Ermittlung der als doppelte Haushaltsführung abziehbaren Unterkunftskosten die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer trotz Ansatzes der Tagespauschale weiterhin auszuscheiden sind. Die FinVerw. nimmt hierzu keine Stellung.

Die FinVerw. geht nicht darauf ein, wie eine berufliche Tätigkeit in einer am Ort der Auswärtstätigkeit unterhaltenen Wohnung hinsichtlich der Tagespauschale zu würdigen ist. Die einschränkende Regelung zur doppelten Haushaltsführung, die auch die Höhe der Unterkunftskosten in die Abzugsbeurteilung einbezieht, dürfte hier nicht gelten. Das heißt, der Abzug kommt nach den allgemeinen Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Sätze 1 und 2 EStG in Frage.

<sup>90)</sup> § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG.

## EU-Eigentumseingriff durch Steuern

Prof. Dr. Walter Frenz, Maître en Droit Public, RWTH Aachen University

*Mit der Plastiksteuer wurden auch auf EU-Ebene Steuern festgelegt. Im nachfolgenden Beitrag wird erörtert, welchen Schutz das Eigentumsgrundrecht nach Art. 17 EGRC dagegen bietet.*

Inhalt	Seite
I. Aktuelle Problematik .....	45
II. Kein Ausschluss durch das Urteil Zuckerfabrik Süderdithmarschen.....	46
III. Schlussfolgerungen aus der EMRK und Rechtsprechung des EGMR.....	46
IV. Verhältnismäßigkeit im Zeichen des Klimaschutzes .....	47
V. Fazit .....	48

### I. Aktuelle Problematik

Mittlerweile sind unionsrechtliche Vorgaben vorhanden, welche den Einstieg in umweltbezogene Steuern bedeuten. Musterbeispiel ist die schon im Zuge des Corona-Gipfels vom 17. bis 21.7.2020 in Brüssel als EU-Ökosteuern auf den Weg gebrachte EU-Plastiksteuer.<sup>1)</sup> Diese ist von den Mitgliedstaaten zu erheben – trotz ihres Umweltbezugs. Es geht um eine Steuer i.H.v. 80 ct/kg, die auf nicht recycelte Kunststoffverpackungsabfälle erhoben wird. Die Deutsche Umwelthilfe spricht von einer „revolutionären Entscheidung“, sieht aber die Höhe der Steuer als zu niedrig an und erachtet es als effektiver, neu produziertes Primärplastik in Verpackungen schon dann zu besteuern, wenn diese in Umlauf gebracht werden.<sup>2)</sup>

Die Reduktion von Primärplastik in Verpackungen wird aber auch durch eine Kostenerhöhung auf der Entsorgungsseite erreicht, die dann auf die Preise für die Verpackungen durchschlägt, so dass auf die Produktgestaltung mittelbar eingewirkt wird, auch wenn die Steuer nicht wie die vom BVerwG<sup>3)</sup> gebilligte Tübinger Verpackungssteuer beim Inverkehrbringen der Primärplastikverpackungen erhoben wird. Bei welcher Stufe angesetzt wird, entscheidet der Normgeber. Der Anreiz

muss nur stark genug sein, um das Verhalten zu ändern. Dies ist ein tragender Grundsatz des Verursacherprinzips, welches die wahren Preise abbilden will und zugleich Verhaltensänderungen bewirken soll.<sup>4)</sup>

Das Ob der Plastiksteuer ist damit unionsrechtlich vorgegeben. Dementsprechend ist dieses an den EU-Grundrechten zu messen. Soweit nationale Spielräume ausgefüllt werden, greifen die nationalen Grundrechte ein. Aber auch insoweit ist darauf zu achten, dass der Gesamtrahmen mit Unionsrecht und damit auch den EU-Grundrechten übereinstimmt.<sup>5)</sup>

1) Dazu im Gesamtkontext von Frenz, DStZ 2020, 659.  
 2) Deutsche Umwelthilfe, Pressemitteilung v. 21.7.2020: EU-Staaten einigen sich auf Plastiksteuer – Deutsche Umwelthilfe begrüßt Entscheidung, fordert aber Nachbesserungen (2020) <https://www.duh.de/presse/pressemitteilungen/pressemitteilung/eu-staaten-einigen-sich-auf-plastiksteuer-deutsche-umwelthilfe-begruesst-entscheidung-fordert-aber/> (letzter Zugriff: 15.7.2023).  
 3) BVerwG v. 24.5.2023, 9 CN 1.22, ECLI:DE:BVerwG:2023:240523U9CN1.22.0.  
 4) Allgemein etwa Nettesheim in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU, Art. 191 AEUV Rz. 107 (Stand: 1/2023); Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 191 AEUV Rz. 39; Frenz, Das Verursacherprinzip im Öffentlichen Recht, 1997, S. 32.  
 5) EuGH v. 15.7.2021, C-709/20, EuZW 2021, 801.

## II. Kein Ausschluss durch das Urteil Zuckerfabrik Süderdithmarschen

Steuern werden regelmäßig aus dem vorhandenen Geld und damit aus dem Vermögen bezahlt. Damit ist entscheidend, ob auch das Vermögen in seiner Gesamtheit zum Schutzbereich des EU-Eigentumsrechts nach Art. 17 EGRC gehört. Dies wird sehr unterschiedlich beurteilt.<sup>6)</sup> Die Rechtslage wird teilweise als offen bezeichnet,<sup>7)</sup> teilweise wird der Schutz des Vermögens unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH ausgeschlossen.<sup>8)</sup> Nach letzterer Auffassung würden hoheitlich auferlegte Geldleistungspflichten nicht am Eigentumsrecht gemessen werden, wie es auch überwiegend für das deutsche Recht vertreten wird.<sup>9)</sup> Eine weitere Ansicht verneint zwar einen allgemeinen eigentumsrechtlichen Vermögensschutz, misst aber gleichwohl Geldleistungspflichten am Eigentumsrecht,<sup>10)</sup> wobei hier teilweise auch gefordert wird, dass die Abgabenregelung an die Verwendung des Eigentums anzuknüpfen hat.<sup>11)</sup>

Nach der EuGH-Entscheidung Süderdithmarschen kann „die Verpflichtung, eine Abgabe zu zahlen, nicht als Verstoß gegen das Eigentumsrecht angesehen werden“. „Somit ist festzustellen, dass die besondere Tilgungsabgabe das Eigentum der Zuckerhersteller nicht verletzt.“<sup>12)</sup> Entgegen einiger Stimmen in der Literatur<sup>13)</sup> muss aus einem hier fehlenden Verstoß nicht auch der Ausschluss des Vermögens aus dem Schutzbereich abgeleitet werden,<sup>14)</sup> denn der EuGH hat nur kurz vor der vorstehend zitierten Einlassung noch ausgeführt, „dass die Ausübung des Eigentumsrechts und die freie Berufsausübung namentlich im Rahmen einer gemeinsamen Marktorganisation Beschränkungen unterworfen werden können.“<sup>15)</sup> Deren Vorliegen wurde also trotz Antastung nur des Vermögens, wenn auch durch eine Abgabe, nicht ausgeschlossen.

Dafür, dass auch Geldleistungspflichten am Eigentumsrecht zu messen sind, spricht die Entscheidung des EuGH in der Sache Faroe Seafood.<sup>16)</sup> Hier thematisiert der EuGH „die sich aus dem Eigentumsrecht und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen einer Nacherhebung von Eingangsabgaben“.<sup>17)</sup>

## III. Schlussfolgerungen aus der EMRK und Rechtsprechung des EGMR

Auch die Rechtsprechung des EGMR wird gem. Art. 52 Abs. 3 i.V.m. Abs. 7 EGMR als Beleg dafür angesehen, die „Abgabenerhebung generell dem Eigentumschutz zuzuordnen:<sup>18)</sup> „since it deprives the person concerned of a possession, namely the amount of money which must be paid“.<sup>19)</sup> Ansatz ist also der Abfluss von Eigentum durch die Zahlung von Steuern.

Dass die Zahlung von Steuern oder sonstigen Abgaben als Recht der Staaten gem. Art. 1 Abs. 2 des ZPs zur EMRK vom Eigentumsrecht unberührt bleibt, lässt darauf schließen, dass das Vermögen grds. zum Schutzbereich des Eigentumsrechts nach Art. 1 Abs. 1 des ZPs zur EMRK zählt<sup>20)</sup> und damit auch zum Gewährleistungsbereich von Art. 17 EGRC. Teilweise wird zwar das Argument aus Art. 1 Abs. 2 des ZPs zur EMRK anerkannt, gleichwohl nicht die entsprechende

Konsequenz für Art. 17 EGRC gezogen.<sup>21)</sup> Jedoch bestimmt die EMRK gem. Art. 52 Abs. 3 EGRC den Bedeutungsumfang der EGRC und setzt den Mindeststandard. Wenn hiergegen vorgebracht wurde, dass es für eine vergleichbare Schutzintensität ausreichend sei, dass der EuGH Abgabepflichten am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit messe,<sup>22)</sup> so ist dies vor dem Hintergrund der damals noch fehlenden Verbindlichkeit der EGRC zu sehen.

In der Entscheidung Darby/Schweden hat der EGMR ausdrücklich festgestellt, dass „der zweite Absatz von

- 6) Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 4: Europäische Grundrechte, 2009, Rz. 2856 ff.
- 7) Rengeling/Szczekalla, Grundrechte in der Europäischen Union. Charta der Grundrechte und Allgemeine Rechtsgrundsätze, 2004, Rz. 810.
- 8) Streinz in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 17 GR-Charta Rz. 6; Müller-Michaels, Grundrechtlicher Eigentumschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 42; jeweils mit Hinweis auf EuGH v. 21.2.1991, C-143/88 u. 92/89, Rz. 74 – Süderdithmarschen.
- 9) BVerfG v. 20.7.1954, 1 BvR 459/52 u.a., BVerfGE 4, 7, 17; v. 12.10.1994, 1 BvL 19/90, BVerfGE 91, 207, 220 f.; v. 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300; anders BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 112 – Halbtteilungsgrundsatz; diese Entscheidung abl. Wernsmann, NJW 2006, 1169, 1171; aus der Lit. ebenso Papier/Shirvani, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 14 Rz. 278, 291 (Stand: 1/2023); Wieland, in: Dreier, GG-Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 14 Rz. 57 f.; anders Frenz, Öffentliches Recht, 9. Aufl. 2022, Rz. 547.
- 10) Vosgerau in Stern/Sachs, GRCh-Komm., 2016, Art. 17 Rz. 38.
- 11) Heselhaus in Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 36 Rz. 51; Wollenschläger in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 17 GR-Charta Rz. 13.
- 12) EuGH v. 21.2.1991, C-143/88 u. 92/89, ECLI:EU:C:1991:65, Rz. 74 – Süderdithmarschen.
- 13) Wollenschläger in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 17 GR-Charta Rz. 13; Streinz in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 17 GR-Charta Rz. 6; Müller-Michaels, Grundrechtlicher Eigentumschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 42; v. Danwitz in v. Danwitz/Depenheuer/Engel, Bericht zur Lage des Eigentums, 2002, S. 215, 268).
- 14) Rengeling/Szczekalla, Grundrechte in der Europäischen Union. Charta der Grundrechte und Allgemeine Rechtsgrundsätze, 2004, Rz. 810 mit Fn. 114; Heselhaus in Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 36 Rz. 50.
- 15) EuGH v. 21.2.1991, C-143/88 u. 92/89, ECLI:EU:C:1991:65, Rz. 73 – Süderdithmarschen; so auch schon v. 11.7.1989, C-265/87, ECLI:EU:C:1989:303, Rz. 15 – Schröder.
- 16) Heselhaus in Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 36 Rz. 50.
- 17) EuGH v. 14.5.1996, C-153 u. 204/94, ECLI:EU:C:1996:198, Rz. 116 – Faroe Seafood.
- 18) Wollenschläger in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 17 GR-Charta Rz. 13.
- 19) EGMR v. 24.9.2008, Nr. 13378/05 (Rz. 59) – Burden/Vereinigtes Königreich; vgl. ferner EGMR v. 20.9.2011, Nr. 14902/04 (Rz. 552 ff.) – OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Russland.
- 20) Frowein/Peukert, EMRK-Komm., 3. Aufl. 2009, Art. 1 des 1. ZP Rz. 74; Müller-Michaels, Grundrechtlicher Eigentumschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 69 (anders noch zum Vermögensschutz für das europarechtliche Eigentumsrecht, S. 42); Moshnyagul, Zum Eigentumschutz i.S.d. EMRK im ukrainischen und russischen Recht, 2007, S. 44; a.A. Jarass, NVwZ 2006, 1089, 1090, der argumentiert, dass es bei Art. 1 Abs. 1 des ZPs zur EMRK um Regelungen des Eigentums „zur Sicherung der Zahlung von Steuern“ und nicht um die Auferlegung von Steuerpflichten geht, ohne dabei zu präzisieren, was sich hinter diesem Verständnis von Art. 1 Abs. 2 des ZPs zur EMRK in der Sache verbergen soll.
- 21) Vosgerau in Stern/Sachs, GRCh-Komm., 2016, Art. 17 Rz. 38, 52.
- 22) Heselhaus in Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 36 Rz. 51.

Art. 1 ZP bestimmt, dass die Pflicht zur Zahlung von Steuern in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.<sup>23)</sup> Zudem hat der EGMR in seiner Entscheidung Fredin/Schweden den Terminus der „economic interests“ geprägt, welche ebenfalls vom Eigentumsschutz erfasst sein sollen.<sup>24)</sup> Da wirtschaftliche Interessen ein ebenso abstrakter Oberbegriff geldwerter Rechtspositionen ist wie der Vermögensbegriff, spricht auch dieses Urteil des EGMR für die Einbeziehung des Vermögens in den Schutzbereich des europäischen Eigentumsrechts.<sup>25)</sup> Allerdings verlangt der EGMR eine hinreichende Grundlage im staatlichen Recht, die etwa in Deutschland für entgangenen Gewinn fehlt.<sup>26)</sup> Insoweit handelt es sich aber um eine „feine Linie“, die sich nach nationalem Recht richtet und an der „grobe Linie“ der grds. Einbeziehung des Vermögens nichts ändert. Es sind nämlich die „großen Bahnen“ des Eigentums originär europarechtlich und ausschließlich nach hergebrachten Gemeinschaftsgrundsätzen gezogen worden.<sup>27)</sup>

Möglicherweise abweichend ist hingegen ein früheres Urteil des EGMR in der Sache van der Musselle zu beurteilen. Hier hat der EGMR für die Verpflichtung eines Rechtsbeistands zur Übernahme von Gerichtskosten seines mittelbaren Mandanten das Eigentumsrecht für nicht anwendbar erachtet.<sup>28)</sup> Ferner hat der EGMR in der Sache Langborger die Unvereinbarkeit einer Zahlungspflicht mit dem Eigentumsrecht auf Grund der Geringfügigkeit der Summe begründet.<sup>29)</sup> Dabei handelt es sich aber um besondere Konstellationen.

#### IV. Verhältnismäßigkeit im Zeichen des Klimaschutzes

Jedenfalls der Hauptanwendungsfall der Diskussion um den Eigentumsschutz des Vermögens, die Abgabepflicht, ist in den Schutzbereich des Art. 17 EGRC einzu beziehen. Auch wenn die Betroffenen die Steuer- oder Abgabepflicht zunächst abstrakt im Vermögen trifft, ohne dass sie selbst den konkret abzuführenden Vermögensgegenstand bestimmen, so wirkt sie sich dennoch konkret aus, wenn die Bürgerin und der Bürger diese Pflichtwahl trifft. Die Erfüllung der Steuer- oder Abgabepflicht erfolgt damit im Ergebnis durch Abführung einer konkreten Eigentumsposition. Hierin liegt der Zugriff auf das Eigentum.<sup>30)</sup> Dementsprechend sind Steuern und Abgaben an Art. 17 EGRC zu messen.

Gerade im Bereich des Umwelt- und Klimaschutzes sind aber die möglichen Lenkungsziele für Abgabepflichten weit gestreut und mittlerweile fest anerkannt. Dafür steht die eingangs erwähnte EU-Plastiksteuer. Zudem ist die Belastung durch solche Abgaben nicht sehr hoch, so dass die Abwägung regelmäßig für den Umwelt- und Klimaschutz ausfallen dürfte, wenn eine positive Wirkung für diese Zielsetzung dargelegt werden kann. In der Entscheidung Bosphorus anerkennt der EuGH zudem die besondere Relation zwischen dem Gemeinwohlziel und der fraglichen Maßnahme und stellt diese in der konkreten Fallbeziehung einander gegenüber.<sup>31)</sup> Damit wendet der EuGH jedenfalls in der Sache den Angemessenheitsmaßstab an.<sup>32)</sup> Dieser wurde in der jüngeren Rechtsprechung deutlich verfeinert.<sup>33)</sup> Für den EuGH sehr bedeutsam ist die Vollendung des Binnenmarktes.<sup>34)</sup> Für diese ist angesichts des unabdingbaren klimafreundlichen Wirtschaftswachstums<sup>35)</sup> der Klimaschutz unverzichtbar, der über die Nachhaltigkeit

schon als Teil der ökonomischen Komponente<sup>36)</sup> Teil einer nachhaltigen Union ist (Art. 3 EUV). Damit wird sich die regelmäßige Rechtmäßigkeit von Klimaschutzmaßnahmen ergeben, die nicht allzu stark in ein Grundrecht eingreifen, was bei Steuerpflichten zumeist nicht der Fall sein wird.

Infolge der erforderlichen CO<sub>2</sub>-Einsparungen zur Erreichung der EU-Klimaziele nach dem „EU-Klimagesetz“<sup>37)</sup> bedarf es gerade in diesem Feld zahlreicher Maßnahmen, wie das EU-Klimapaket „Fit for 55“<sup>38)</sup> belegt. Steuern sind bislang nicht zentral. Dabei wäre eine umfassende CO<sub>2</sub>-Steuer ein Ansatz für eine langfristige Verhaltenslenkung.

Bisher liegt der Fokus auf Zertifikatpflichten, die nunmehr auf den Verkehr- und Gebäudesektor ausgedehnt werden. Diese Gelder sollen dann in großem Umfang auch der Abfederung sozialer Härten durch diese Zertifikatbelastung zugutekommen.<sup>39)</sup> Daran zeigt sich die

23) EGMR v. 23.10.1990, Nr. 11581/85 (Rz. 30), NJW 1991, 1404, 1404 – Darby/Schweden; vgl. ferner EGMR v. 16.4.2002, Nr. 36677/97 (Rz. 44, 48), EuGRZ 2007, 671, 674 f. – S.A. Dangeville/Frankreich.

24) EGMR v. 18.2.1991, Nr. 12033/86 (Rz. 40), ÖJZ 1991, 514, 514 – Fredin/Schweden (Nr. 1). Allerdings gründet die Terminologie des EGMR und seine Subsumtion unter das Eigentumsrecht möglicherweise darauf, dass die EMRK kein Grundrecht der Berufsfreiheit kennt; vgl. dazu Müller-Michaels, Grundrechtlicher Eigentumsschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 67 mit Hinweis auf EGMR v. 26.6.1986, Nr. 8543/79 (Rz. 41), EuGRZ 1988, 35, 38 – van Marle u.a./Niederlande.

25) Müller-Michaels, Grundrechtlicher Eigentumsschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 69; Moshnyagul, Zum Eigentumsschutz i.S.d. EMRK im ukrainischen und russischen Recht, 2007, S. 44.

26) EGMR v. 19.1.2017, Nr. 32377/12 (Rz. 39), NVwZ 2017, 1273 – Werra Naturstein/Deutschland.

27) Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 4: Europäische Grundrechte, 2009, Rz. 2788; Heselhaus in Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 32 Rz. 15.

28) EGMR v. 23.11.1983, Nr. 8919/80 (Rz. 49), EuGRZ 1985, 477 (484) – van der Musselle/Belgien.

29) EGMR v. 22.6.1989, Nr. 11179/84 (Rz. 40), Ser. A 155 – Langborger/Schweden.

30) Vosgerau in Stern/Sachs, GRCh – Kommentar, 2016, Art. 17 Rz. 52; s. auch BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 – Halbteilungsgrundsatz; insoweit zust. Frenz, GewArch. 2006, 282, 284 ff.

31) EuGH, Rs. C-84/95, Bosphorus, ECLI:EU:C:1996:312, Rz. 26.

32) Jarass/Kment, EU-Grundrechte, 2. Aufl. 2019, § 22 Rz. 32.

33) Kingreen in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 52 EGRC Rz. 70 f.

34) EuGH v. 10.7.2003, Rs. C-20 u. 64/00, Booker Aquaculture, ECLI:EU:C:2003:397, Rz. 72; v. 17.10.2013, Rs. C-101/12, Schaible, ECLI:EU:C:2013:661, Rz. 35.

35) Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen v. 14.7.2021, „Fit für 55“: auf dem Weg zur Klimaneutralität – Umsetzung des EU-Klimaziels für 2030, COM(2021) 550 final.

36) Frenz in Frenz (Hrsg.), Gesamtkommentar Klimaschutzrecht, 2. Aufl. 2022, Einf. A. Rz. 60 ff.

37) VO (EU) 2021/1119 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 30.6.2021 zur Schaffung des Rahmens für die Verwirklichung der Klimaneutralität und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 401/2009 und (EU) 2018/1999 („Europäisches Klimagesetz“), ABl.EU 2021 Nr. L 243, 1.

38) Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen v. 14.7.2021, „Fit für 55“: auf dem Weg zur Klimaneutralität – Umsetzung des EU-Klimaziels für 2030, COM(2021) 550 final.

39) Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen v. 14.7.2021, „Fit für 55“: auf dem Weg zur Klimaneutralität – Umsetzung des EU-Klimaziels für 2030, COM(2021) 550 final, S. 5.

umverteilende Wirkung auch der Zertifikateinnahmen über einen Klimasozialfonds auf EU-Ebene<sup>40)</sup> und nationale Ergänzungsinstrumente, in die 50 % der Zertifikaterlöse fließen sollen.<sup>41)</sup> Zugleich ergibt sich daraus die immer bedeutsamer werdende soziale Komponente des Klimaschutzes, ohne die sich dieser kaum wird realisieren lassen, wie auch die Reaktionen auf das deutsche „Heizungsgesetz“ zeigen.

Angesichts dieser Umverteilung über Zertifikate hätte aber auch gleich eine Steuer mit entsprechenden sozialen Abfederungen erhoben werden können. Die Kommission zielt in ihrem Klimapakete auf ein umfassendes Besteuerungssystem für Energieerzeugnisse.<sup>42)</sup>

Bei unionsrechtlichen Vorgaben bleiben infolge des Vorrangs des Unionsrechts die nationalverfassungsrechtlichen Grenzen von Umweltsteuern außer Betracht.<sup>43)</sup> Es wird sich zeigen, ob im Zuge des weiteren Klimaschutzes doch noch CO<sub>2</sub>-Steuern kommen, um das Verbraucherverhalten umfassend zu lenken und am Preis für CO<sub>2</sub> auszurichten. So führt die Verwendung von Primärrohstoffen angesichts der dann notwendigen Gewinnung und Verarbeitung zu wesentlich höheren CO<sub>2</sub>-Belastungen als der Einsatz von Sekundärrohstoffen.<sup>44)</sup> So könnte ggf. auch der Einsatz von Plastik aus Primärrohstoffen deutlich zurückgedrängt und damit die EU-Plastiksteuer auf nicht recycelte Kunststoffabfälle entbehrlich werden: Solche sollten dann kaum noch anfallen. Wenn doch, kann die

EU-Plastiksteuer mit ihrer spezifischen Zielrichtung gleichwohl beibehalten werden.

**V. Fazit**

Auf Unionsebene festgelegte Steuern sind zwar am Eigentumsgrundrecht des Art. 17 EGRC zu messen. Gleichwohl sind sie jedenfalls zu Klimaschutzzwecken in weitem Umfang zulässig. Durch eine umfassende CO<sub>2</sub>-Steuer könnte die EU-Plastiksteuer auf nicht recycelte Kunststoffabfälle langfristig entfallen.

40) VO (EU) 2023/955 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 10.5.2023 zur Einrichtung eines Klima-Sozialfonds und zur Änderung der Verordnung (EU) 2021/1060, ABl.EU 2023 Nr. L 130, 1.  
 41) Frenz in Frenz, Gesamtkommentar Klimaschutzrecht, 2. Aufl. 2022, Einf. A Rz. 88 ff.  
 42) Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen v. 14.7.2021, „Fit für 55“: auf dem Weg zur Klimaneutralität – Umsetzung des EU-Klimaziels für 2030, COM(2021) 550 final, S. 12.  
 43) Frenz, ZNER, 2021, 237 und Grundzüge des Klimaschutzrechts, 3. Aufl. 2023, Rz. 551 ff.  
 44) BMUV, Pressemitteilung v. 20.4.2023, Lemke: „Zirkuläres Wirtschaften muss Treiber für Umwelt- und Klimaschutz werden“, abrufbar unter <https://www.bmu.de/pressemitteilung/lemke-zirkulaeres-wirtschaften-muss-treiber-fuer-umwelt-und-klimaschutz-werden> (letzter Abruf: 21.8.2023).

**Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder**

Dr. Hellmut Götz, Freiburg i.Br.<sup>\*)</sup>

*Wenden Eltern ihren minderjährigen oder in Ausbildung befindlichen Kindern im Rahmen einer steuerlich wirksamen Gestaltung – ggf. zeitlich befristet – Einkünfte zu, reduziert sich so die eigene Steuerlast und das Kind erzielt in der Regel keine steuerpflichtigen oder nur niedrig besteuerte Einkünfte. Durch diese „Verteilung“ der Einkünfte auf mehrere Familienmitglieder unter Ausnutzung der Progressionsvorteile lässt sich eine geringere Gesamtsteuerbelastung in der Familie erreichen (sog. Familiensplitting). Der BFH<sup>1)</sup> hat in einer jüngst veröffentlichten Entscheidung bestätigt, dass ein „Familiensplitting“ mittels Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder möglich und steuerlich zulässig ist; ein Gestaltungsmissbrauch wurde verneint.<sup>2)</sup>*

Inhalt	Seite
I. Zuwendungsnießbrauch.....	48
1. Definition .....	48
2. Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs bei Grundvermögen .....	49
3. Besonderheiten bei einer Zuwendung an minderjährige Kinder .....	49
4. Tatsächliche Ausübung.....	49
5. Gestaltungsmissbrauch.....	50
6. Dauer des Nießbrauchs – steuerliche Anerkennung.....	51
7. Zuwendungsnießbrauch, wenn das Grundstück an eine von den Eltern beherrschte GmbH überlassen wird .....	51
II. Fazit.....	51

**I. Zuwendungsnießbrauch**

**1. Definition**

Von einem Zuwendungsnießbrauch wird gesprochen, wenn das Nießbrauchrecht vom Eigentümer (Rechtshaber) zu Gunsten eines Dritten bestellt wird. Während der Eigentümer beim Vorbehaltsnießbrauch das

\*) Dipl. Finanzwirt (FH) Dr. Hellmut Götz, RA, StB, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner bei BENDER HARRER KREVET, Rechtsanwälte, Partnerschaft mbB, in Freiburg.  
 1) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22.  
 2) Zu den schenkungsteuerlichen Folgen der Zuwendung eines Nießbrauchs an Grundvermögen wird auf die einschlägige Literatur verwiesen. Vgl. etwa Götz in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 1621 ff.

Wirtschaftsgut auf einen Dritten überträgt und sich den Nießbrauch vor-/zurückbehält, wendet er beim Zuwendungsnießbrauch einem Dritten (nur) das Nießbrauchrecht an dem ihm unverändert gehörenden Wirtschaftsgut zu. Im Ergebnis verliert der Eigentümer durch die Bestellung des Nutzungsrechts zu Gunsten eines Dritten „nur“ das Nutzungsrecht am Vermögensgegenstand, nicht aber das Eigentum. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt worden ist; die Verwendung des Begriffsmerkmals „Zuwendung“ ist also nicht identisch mit dem entsprechenden Tatbestandsmerkmal des § 12 Nr. 2 EStG oder des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.<sup>3)</sup>

Die Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs dient regelmäßig der Versorgung einer bestimmten, dem Zuwendenden aus familiären oder sonstigen Gründen nahestehenden Person, etwa dem Ehegatten oder einem Kind in der Ausbildung. Verstirbt der Zuwendende vor dem für die Beendigung des Nießbrauchs vereinbarten Termin, fällt der mit dem Nießbrauch belastete Vermögensgegenstand in seinen eigenen Nachlass (§ 1922 BGB) und geht mit dieser Belastung auf den oder die Erben über.<sup>4)</sup> Die Versorgung des Familienangehörigen wird z.B. bei einer vermieteten Immobilie dadurch erreicht, dass dem Nießbraucher auf Grund des Nießbrauchrechts die Mietzinsen aus dem Objekt zustehen.<sup>5)</sup>

## 2. Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs bei Grundvermögen

Die notarielle Beurkundung der Zuwendung eines Zuwendungsnießbrauchs an einem verpachteten Grundstück und die Eintragung desselben im Grundbuch ist ertragsteuerlich nicht zwingend erforderlich.<sup>6)</sup> Die Fin-Verw. und Literatur ist hier großzügig(er) und lässt einen schuldrechtlich bestellten Zuwendungsnießbrauch (auch ohne Eintragung im Grundbuch) genügen.<sup>7)</sup> Allerdings verlangt die Finanzverwaltung bei einem Zuwendungsnießbrauch bzgl. eines vermieteten Grundstücks eine „rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme“.<sup>8)</sup>

## 3. Besonderheiten bei einer Zuwendung an minderjährige Kinder

Eltern müssen für ihre Kinder, die noch nicht das siebte Lebensjahr vollendet haben, einen Ergänzungspfleger bestellen lassen, wenn sie zu Gunsten dieser Kinder einen Nießbrauch begründen wollen. Bei Kindern, die das siebte Lebensjahr noch nicht vollendet haben, muss der Ergänzungspfleger die zur Vereinbarung des Nießbrauchs zwischen diesen Kindern und ihren Eltern erforderlichen Willenserklärungen selbst abgeben. Kinder, die das siebte, aber nicht das achtzehnte Lebensjahr vollendet haben, können diese Willenserklärungen selbst abgeben. In diesem Fall muss aber der Ergänzungspfleger seine Einwilligung erteilen, damit der Nießbrauch wirksam begründet wird.<sup>9)</sup>

Die Eltern bedürfen zudem gem. §§ 1643 Abs. 1 BGB, 1854 Nr. 8 BGB für ihre minderjährigen Kinder der Genehmigung des Familiengerichts (§§ 151 ff. FamG).<sup>10)</sup>

Der tatsächliche Vollzug des zu Gunsten eines Minderjährigen vereinbarten Grundstücksnießbrauchs setzt aber nicht voraus, dass ein Dauerergänzungspfleger bestellt worden ist.<sup>11)</sup> Die notwendigen Verwaltungshandlungen kann der gesetzliche Vertreter vornehmen, so dass eine Ergänzungspflegschaft nach § 1909 BGB nicht erforderlich ist.<sup>12)</sup>

## 4. Tatsächliche Ausübung

Der Nießbraucher kann aus dem Nießbrauch nur steuerlich relevante Einkünfte erzielen, wenn er den Nießbrauch tatsächlich entsprechend den vertraglichen Abmachungen oder gesetzlichen Regelungen ausübt (§ 41 Abs. 2 AO).<sup>13)</sup> Die tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs als Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften hat insb. bei Vereinbarung eines Nießbrauchs zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen oder anderen nahen Angehörigen große praktische Bedeutung.<sup>14)</sup> Die Zurechnung von Einkünften aus einem bürgerlich-rechtlich wirksam bestellten Nießbrauch beim Nießbraucher setzt nach der Rspr. voraus, dass der Nießbraucher die Nutzungen tatsächlich zieht und den mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand in Besitz nimmt und verwaltet.<sup>15)</sup> Dies bedeutet, dass der Nießbraucher rechtlich oder tatsächlich in der Lage sein muss, Verwaltungshandlungen vorzunehmen, die über die bloße Einziehung von Miet- oder Pachtforderungen hinausgehen.<sup>16)</sup> Für die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des Nießbrauchs kann jedoch nicht zwingende Voraussetzung sein, dass der Miet- oder Pachtvertrag kurzfristig kündbar ist; diese Auffassung teilt offenbar auch der BFH,<sup>17)</sup> denn die Verwaltungstätigkeit kann sich nur in dem vorgegebenen rechtlichen Rahmen ent-

3) Götz in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 633.

4) Vgl. zu möglichen Ansprüchen aus § 2287 BGB eines Vertragserben bei Einräumung eines Nießbrauchs zu Gunsten der zweiten Ehefrau des Erblasser: OLG Celle v. 15.6.2006, 6 U 99/06, RNotZ 2006, 477.

5) Hülsmann in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 7.

6) BMF v. 30.9.2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl I 2013, 1184, Nießbraucherlass, Rz. 6.

7) BMF v. 30.9.2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl I 2013, 1184, Nießbraucherlass, Rz. 7; Kulosa in Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 21 EStG Rz. 77.

8) BMF v. 30.9.2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl I 2013, 1184, Nießbraucherlass, Rz. 36.

9) Hülsmann in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 449.

10) OLG Celle v. 28.9.2011, 17 UF 154/11, FamRZ 2012, 1066; Hülsmann in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 452.

11) BFH v. 13.5.1980, VIII R 63/79, BStBl II 1981, 295.

12) Etwas anderes kann auch nicht aus dem Urteil des FG Niedersachsen v. 27.11.1978, IX L 325/77, EFG 1979, 286, rkr., entnommen werden, weil danach die Bestellung eines Dauerergänzungspflegers keine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung des Nießbrauchs ist.

13) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 15; Götz in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 756.

14) Siehe BMF v. 30.9.2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl I 2013, 1184, Nießbraucherlass, Rz. 2 ff.

15) BFH v. 6.7.1966, VI 124/65, BStBl III 1966, 584; v. 11.3.1976, VIII R 225/71, BStBl II 1976, 613; v. 24.9.1985, IX R 62/83, BStBl II 1986, 12; v. 18.3.1986, VIII R 316/84, BStBl II 1986, 713; FG Baden-Württemberg v. 28.2.2002, EFG 2002, 827, rkr.

16) BFH v. 11.3.1976, IV R 119/72, BStBl II 1976, 421.

17) BFH v. 11.3.1976, IV R 119/72, BStBl II 1976, 421.

fallen. Ist z.B. die ordentliche Kündigung des Mietvertrags für die Laufzeit des Nießbrauchs ausgeschlossen, konnte der Nießbraucher also nicht aktiv eine anderweitige Vermietung ins Werk setzen, spricht dies nach Ansicht des BFH nicht gegen die steuerliche Anerkennung des Nießbrauchs, sondern gehört zu den rechtlichen Gegebenheiten. Denn der Nießbraucher tritt in das bestehende Mietverhältnis ein und ist daran gebunden. Mehr ist ihm nicht zugewandt worden.<sup>18)</sup>

Tritt der mit einem zeitlich auf zehn Jahre befristeten Zuwendungsnießbrauch bedachte Minderjährige z.B. in einen 25 Jahre laufenden Pachtvertrag über ein unbebautes, an einen Dritten verpachtetes Grundstück ein und läuft der Pachtvertrag nach Ende des Zuwendungsnießbrauchs noch weitere fünf Jahre, so ist derzeit ungeklärt, ob eine Benachrichtigung des Pächters genügt, oder ob eine „rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme“<sup>19)</sup> für die Dauer des zeitlich befristeten Nießbrauchs erforderlich ist. Ebenfalls unklar ist, wenn z.B. die Pacht während der Dauer des Pachtvertrags angepasst werden soll, ob die Eltern wegen § 1853 Satz 1 Nr. 1 BGB an der Vertretung der minderjährigen Nießbraucher gehindert sind und hierfür – weil es sich der Sache nach um eine Vertragsanpassung handelt – eine familiengerichtliche Genehmigung einholen müssen.

**Empfehlung:** Zwecks Vermeidung einer Versagung der Anerkennung sollte vorsorglich eine Genehmigung eingeholt werden, bis die Rechtslage dahingeklärt ist, dass eine Genehmigung nicht erforderlich ist.

Ist der Nießbrauch zu Gunsten minderjähriger Kinder bestellt worden, so kann eine tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs durch die Kinder nur angenommen werden, wenn die Erträge eindeutig in das Vermögen der Kinder gelangt sind.<sup>20)</sup> Besteht der Nießbrauch an einem den Eltern gehörenden Grundstück, das an Dritte vermietet ist, so ist die tatsächliche Ausübung durch das minderjährige Kind auch dann gegeben, wenn die Eltern nicht auf ihr Verwaltungsrecht verzichtet haben und kein Ergänzungspfleger bestellt worden, aber das Kindesvermögen von dem Vermögen der Eltern eindeutig getrennt ist.<sup>21)</sup>

Die tatsächliche Durchführung des Nießbrauchs im vorstehenden Sinne hängt nicht davon ab, wie der Nießbrauchsberechtigte die Reinerträge aus dem Nießbrauch verwendet. Insbesondere spielt es grds. steuerlich keine Rolle, ob der Nießbraucher – z.B. das Kind des Nießbrauchsbestellers – die Reinerträge zur Bestreitung des eigenen Unterhalts verwendet.<sup>22)</sup>

### 5. Gestaltungsmissbrauch

Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand der Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen

nach jener Vorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO). Anderenfalls entsteht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs i.S.d. § 42 Abs. 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.<sup>23)</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt ein Missbrauch nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO).<sup>24)</sup>

Bestellen Eltern (zivilrechtlich wirksam) ihrem (minderjährigen) Kind unentgeltlich einen zeitlich befristeten Nießbrauch an einem Grundstück, welches das Kind anschließend an die Eltern zurückvermietet, stellt eine solche Gestaltung regelmäßig einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO dar. Die Unangemessenheit ergibt sich zwar nicht schon aus dem Motiv, Steuern sparen zu wollen. Wer aber ein Gebäude für eigene Zwecke benötigt, bestellt nicht einem anderen ein unentgeltliches Nutzungsrecht daran, um es anschließend entgeltlich zurück zu mieten. Im dort zu Grunde liegenden Fall hatte der Vater das Alleineigentum an der als Familienwohnung und Praxis genutzten Immobilie zunächst unentgeltlich auf seine Frau übertragen. Beide Eltern räumten in derselben Urkunde dem Sohn einen zeitlich befristeten Nießbrauch an dem Grundstück ein, und der Vater mietete das Haus von dem Sohn zurück. Dadurch wollte er den Abzug der Praxismiete als Werbungskosten erreichen; außerdem sollte die Nutzungswertbesteuerung der Wohnung entfallen.<sup>25)</sup>

Ein Gestaltungsmissbrauch liegt dagegen nicht vor, wenn das minderjährige Kind als Nießbraucher die ihm zur Nutzung überlassene Immobilie an fremde Dritte vermietet. Dann sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Kind zuzurechnen. Es handelt sich nicht um einen Fall des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.<sup>26)</sup> Nach Ansicht des BFH ist die auch nur befristete Übertragung der Einkunftsquelle nicht missbräuchlich, wenn sie beim Übertragenden nicht (zugleich) dazu dient, nicht abziehbare Unterhaltsleistungen in den Einkünftebereich zu verlagern. Unschädlich ist, wenn die Übertragung zugleich der Erfüllung einer Unterhaltspflicht dient. Die Entscheidung der Eltern, ob

18) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 31.

19) BMF v. 30.9.2013, IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl I 2013, 1184, Nießbraucherlass, Rz. 36.

20) BFH v. 13.5.1980, VIII R 75/79, BStBl II 1981, 297.

21) Götz in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 761.

22) Dem stehen die im BFH v. 30.1.1980, I R 194/77, BStBl II 1980, 449, entwickelten Grundsätze nicht entgegen.

23) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 23.

24) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 24.

25) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 25.

26) BFH v. 25.4.1995, IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122, unter 1.c.

sie ihren Kindern Barunterhalt leisten oder ihnen (vorübergehend) eine Einkunftsquelle zuwenden, ist steuerlich grundsätzlich zu beachten.<sup>27)</sup> Gleiches gilt, wenn Eltern ihren Kindern einen Vorteil zuwenden wollen, ohne zum Unterhalt in Geld verpflichtet zu sein.<sup>28)</sup>

Die Begründung des Nießbrauchs bewirke, so der BFH, lediglich eine Übertragung der Einkunftsquelle. Die Vermietungseinkünfte würden nicht mehr vom Eigentümer (den Eltern), sondern von den Nießbrauchern, den Kindern, erzielt. Ergebe sich daraus bei einer Gesamtbetrachtung ein steuerlicher Vorteil, so sei dies die Folge des steuerlich anzuerkennenden Sachverhalts und insofern gesetzlich „vorgesehen“.<sup>29)</sup> Ein weiterer steuerlicher Vorteil entstehe nicht. Insbesondere würden nicht steuerlich unbeachtliche Unterhaltsaufwendungen in den Einkünftebereich verlagert. Durch die Zuwendung der Einkunftsquelle erwachse den Eltern, von der Verlagerung der Einkünfte abgesehen, gegenüber der Zuwendung von versteuertem Einkommen an die Kinder kein steuerlicher Vorteil.<sup>30)</sup>

## 6. Dauer des Nießbrauchs – steuerliche Anerkennung

Es fragt sich, ob aus der Vereinbarung einer kurzen Dauer des Nießbrauchsrechts geschlossen werden kann, dass der Nießbraucher keine Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG erzielt. Der BFH<sup>31)</sup> hatte früher entschieden, dass, wenn eine Mutter ihrem Sohn an einer Darlehensforderung für zwei Jahre einen Nießbrauch einräumt, die Zinsen aus der Forderung einkommensteuerlich der Mutter als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen seien, weil die Bestellung eines auf zwei Jahre beschränkten Nießbrauchs an einer verzinslichen Forderung zu dem Zweck, damit die Unterhaltspflicht gegenüber dem Sohn zu erfüllen, wirtschaftlich nicht anders als die Überlassung der Zinsen beurteilt werden könne.

Die FinVerw. geht davon aus, dass eine kurze Nießbrauchsdauer grds. nicht zur steuerlichen Nichtberücksichtigung des Nießbrauchs führt.<sup>32)</sup> Bestätigt wird dies auch durch die Regelung in dem Nießbraucherlass v. 30.9.2013 in Rz. 7, wonach eine Mindestzeitdauer nicht mehr gefordert wird. Dem folgte jüngst auch das FG Baden-Württemberg,<sup>33)</sup> wonach „auch ein aufgrund der Bestellung eines unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauchs an einem Grundstück nur befristet Nutzungsberechtigter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen“ kann. Eltern stünde es frei, zu entscheiden, ob sie ihrem Kind zum Zwecke der Gewährung von Unterhalt Barmittel überlassen oder ob sie ihm – auch befristet – die Einkunftsquelle selbst übertragen. Entscheiden sie sich aus steuerlichen Gründen dafür, einen befristeten, unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch an einem vermieteten Grundstück zu bestellen, führe allein dies nicht dazu, dass die zugrundeliegende rechtliche Gestaltung als unangemessen i.S.d. § 42 AO anzusehen wäre. Im Urteilsfall wurde ein Zuwendungsnießbrauch, der auf fünf Jahre befristet war, anerkannt.

## 7. Zuwendungsnießbrauch, wenn das Grundstück an eine von den Eltern beherrschte GmbH überlassen wird

Der BFH geht davon aus, dass es für die Anerkennung eines Zuwendungsnießbrauchs unerheblich ist, ob das zugrundeliegende Mietverhältnis ursprünglich zwischen den Eltern und der von ihnen beherrschten GmbH bestand. Ob zwischen den Eltern als Vermieter und der jeweils nur von einem Elternteil beherrschten GmbH überhaupt ein persönliches Näheverhältnis zu bejahen wäre, könne dahinstehen. Für die Zeit nach Begründung des Nießbrauchs und Übergang der Vermieterstellung auf die Kinder gelte nichts anderes. Es bestehe zwischen den Kindern und der von einem Elternteil allein beherrschten GmbH vordergründig kein persönliches Näheverhältnis mehr.<sup>34)</sup> Der BFH lehnte es folgerichtig ab, sich vertieft mit der Frage zu befassen, ob die GmbH im Verhältnis zu den Kindern oder den Eltern eine fremde Dritte war.<sup>35)</sup> Im Ergebnis bestanden nach Ansicht des BFH gegen die steuerliche Anerkennung des Mietvertrags auch unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs keine durchgreifenden Bedenken.<sup>36)</sup>

## II. Fazit

Die Zuwendung eines Nießbrauchsrechts von den Eltern an ihre Kinder führt bei einem vermieteten Grundstück zu einer niedrigeren Gesamtsteuerbelastung. Dadurch lässt sich das sog. Familiensplitting auf einem Umweg realisieren.

Eltern steht es frei, zu entscheiden, ob sie ihrem Kind zum Zwecke der Gewährung von Unterhalt Barmittel überlassen oder ob sie ihm – auch befristet – die Einkunftsquelle selbst übertragen. Entscheiden sie sich aus steuerlichen Gründen dafür, einen befristeten, unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch an einem vermieteten Grundstück zu bestellen, führt allein dies nicht dazu, dass die zugrundeliegende rechtliche Gestaltung als unangemessen i.S.d. § 42 AO anzusehen wäre.<sup>37)</sup>

Vorteilhaft ist ein Zuwendungsnießbrauch, weil die Eltern nicht mehr aus versteuertem Einkommen den Unterhalt eines Kindes finanzieren müssen.

Der Vorteil aus der Verteilung der Einkünfte auf mehrere Familienmitglieder unter Ausnutzung der Progressionsvorteile kann bei einem bebauten Grundstück niedriger ausfallen als bei einem unbebauten Grundstück. Denn die Kinder können bei einem noch

27) FG Baden-Württemberg v. 13.12.2016, 11 K 2951/15, EFG 2017, 965.

28) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 26.

29) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 28.

30) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 29.

31) BFH v. 24.11.1967, VI R 274/66, BStBl II 1968, 260.

32) BFH v. 18.10.1990, IV R 36/90, BStBl II 1991, 205; Bordewin, DStR 1981, 520; Stuhmann, DStR 1984, 742.

33) FG Baden-Württemberg v. 13.12.2016, 11 K 2951/15, rkr., EFG 2017, 965.

34) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 20 und Rz. 21.

35) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 30.

36) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 19; Carlé, NWB 2023, 2721.

37) BFH v. 20.6.2023, IX R 8/22, Rz. 26; FG Baden-Württemberg v. 13.12.2016, 11 K 2951/15, EFG 2017, 965, Rz. 25.

nicht vollständig abbeschriebenen Vermietungsobjekt als Zuwendungsnießbraucher die Gebäude-AfA nicht geltend machen.<sup>38)</sup>

Der Zuwendungsnießbrauch zu Gunsten der Kinder kann auf wenige Jahre befristet werden. Denn auch der nur befristet Nutzungsberechtigte kann nach der Rechtsprechung des BFH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.<sup>39)</sup> Das FG Baden-Württemberg hält eine Dauer von fünf Jahren für ausreichend.<sup>40)</sup>

Für die Anerkennung eines Zuwendungsnießbrauch zu Gunsten der Kinder ist es unerheblich, ob die Mieterin eine von den Eltern (Nießbrauchsbesteller)

beherrschte GmbH ist und die Kinder in die Vermieterstellung kraft Gesetzes einrücken.

38) Götz in Götz/Hülsmann, Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2023, Rz. 907.

39) Vgl. BFH v. 25.4.1995, IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122 m.w.N. (einschränkend BFH v. 19.11.2003, IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079: Befristung ist (nur) dann von Bedeutung, wenn diese als Eingriff in die Dispositionsbefugnis des begünstigten Nutzungsberechtigten anzusehen ist), FG Baden-Württemberg v. 13.12.2016, 11 K 2951/15, EFG 2017, 965, Rz. 23.

40) FG Baden-Württemberg v. 13.12.2016, 11 K 2951/15, EFG 2017, 965, Rz. 23.

---

## Deutsche Steuer-Zeitung

**Verlag:** Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

**Schriftleitung:** Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffers@JSchiffers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

**Manuskripte:** Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückportos zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden. Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Data Mining im Sinne von § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): halbjährlich 274,50 €, Preis der Einzelnummer: 41,30 €; jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung 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.

**Anzeigen:** sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 43. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.