

In dieser Ausgabe:

1. Teilwertzuschreibungen für Betriebsschulden in Schweizer Franken
2. Keine Bp.-Rückstellungen mangels Anschlussprüfung
3. Wechsel in das Körperschaftsteuerregime als maßgeblicher Belastungsgrund
4. Schadensersatzzahlung wegen Prospekthaftung als Sonderbetriebseinnahme bei einer gewerblichen Fonds-KG
5. Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen
6. Umsatzsteuerbefreiung von Unterrichtsleistungen

1 Teilwertzuschreibungen für Betriebsschulden in Schweizer Franken

Urteile des BFH v. 10.6.2021, IV R 18/18, DStR 2021, 2518 = HFR 2021, 1144 (Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Freiburg, v. 16.5.2018, 2 K 3880/16, EFG 2018, 1982 mit Anm. Oellerich); v. 2.7.2021, XI R 29/18, DStR 2021, 2513 = HFR 2021, 1140 (Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 23.7.2018, 6 K 884/15 K, G, F, EFG 2018, 1531 mit Anm. Zimmermann).

● Die Entscheidungen

Die Urte. des IV. Senats und des XI. Senats des BFH zur Teilwertzuschreibung für betriebliche Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken sind **zeitgleich veröffentlicht** worden. In beiden Fällen gelangten die Senate mit grundsätzlich übereinstimmenden Begründungen zu dem Ergebnis, es sei eine nachhaltige fundamentale Erhöhung des Werts der Schweizer Währung im Verhältnis zum EURO eingetreten, die – auch bei längeren Laufzeiten – voraussichtlich dauerhaft ist und deshalb eine Teilwertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermöglicht. Der IV. Senat hat allerdings entschieden, die Voraussetzungen für die Teilwertzuschreibung seien bereits zum Bilanzstichtag 31.12.2010 erfüllt, während der XI. Senat die Zuschreibung erst zum 31.12.2011 anerkannte.

(a) **Das Urte. IV R 18/18:** Die Klägerin hatte ursprünglich am 21.12.1999 bei einer Bank ein **Fremdwährungsdarlehen** im Wert von 1 Mio. DM (511.291,88 €) aufgenommen, das einem **Auszahlungskurs** von 821.249 CHF entsprach und am 29.8.2006 mit einem Rückzahlungsbetrag von 520.140 € **umgeschuldet** wurde.

Es bestand zunächst eine Zinsbindung bis zum 28.8.2007; danach sollte bei Fehlen einer speziellen Abrede zur Zinsbindung für jeweils drei Monate ein Zinssatz in Abhängigkeit vom Drei-Monats-Libor gelten. Eine Kündigung war für beide Seiten mit einer Frist von sieben Bankarbeitstagen zum Ende einer vereinbarten Zinsbindung oder bei Verzinsung nach dem Drei-Monats-Libor zum Ende jeder Zinsperiode zulässig. Am 29.8.2008 wurde der **Zinssatz für fünf Jahre** bis zum 30.8.2013 auf 4,8 % **festgeschrieben**; eine **Tilgung** war erst zum **Ende der Laufzeit** vorgesehen. Am **31.12.2010** betrug der **CHF-Kurs** für 1 € **1,24645 CHF**. Das veranlasste die Klägerin, in ihrer Handelsbilanz zu einer Erhöhung des Verbindlichkeitsausweises auf 658.893 € vorzunehmen. In der Erklärung zur steuerlichen Gewinnfeststellung für das Jahr 2010 ging sie von einem Wert der Verbindlichkeit von 639.033 € aus, weil sich der **Umrechnungskurs bis zum Tag der Erstellung der Handelsbilanz** geringfügig verringerte, was sie als wert-erhellenden Umstand einstufte. Das FA erkannte die Teilwertzuschreibung nach einer Ap. nicht an, abgesehen davon, dass es im Einspruchsverfahren den Wertansatz von 511.281,88 € auf 520.140 € an hob, was dem Währungskurs im Zeitpunkt der Umschuldung entspricht. Das **FG** gab der Klage statt, weil es bei Fremdwährungsdarlehen typisierend eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung unterstellt, wenn – wie im Streitfall – die Kursschwankung eine Grenze von **20 %** für den einzelnen Bilanzstichtag bzw. von **10 %** für zwei aufeinander folgende Bilanzstichtage überschreite. Dieser typisierenden Beurteilung ist der **BFH** zwar nicht gefolgt, er hat aber dennoch die Teilwertzuschreibung nach Maßgabe des Wechselkurses am Bilanzstichtag anerkannt. Die für die Teilwertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und Nr. 3 EStG erforderliche voraussichtlich dauerhafte Wertminderung hat der Senat – an die tatsächlichen Feststellungen des FG anknüpfend – in der fundamentalen Änderung der wirtschaftlichen und währungspolitischen Situation zum Bilanzstichtag gesehen. Diese bestand in den vor dem Bilanzstichtag getroffenen umfangreichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten der EURO-Gruppe wie auch der EU-Organen. Die Außerordentlichkeit der ergriffenen Maßnahmen zur Eindämmung der Schuldenkrise sei im Übrigen daran erkennbar, dass gerade diese außergewöhnlichen Umstände als Begründung für die Einführung des Europäischen Stabilisierungsmechanismus angeführt wurden. Auch das BVerfG habe im Streitjahr die Begründung der Bundesregierung für die Teilnahme der Bundesrepublik Deutschland an Stützungsmaßnahmen, dass ohne die entsprechenden Hilfsmaßnahmen die Stabilität der gesamten Europäischen Währungsunion gefährdet werde, ausdrücklich nicht beanstandet (vgl. BVerfG-Beschl. v. 9.6.2010, 2 BvR 1099/10, BVerfGE 126, 158, Rz. 33).

(b) **Das Urte. XI R 29/18:** Die Klägerin (eine GmbH) nahm am 7.10.2008 bei einer Bank ein (zunächst tilgungsfreies) **Darlehen** über 3.480.000 CHF mit dem **Rückzahlungszeitpunkt 30.9.2023** auf. Die vollständige oder teilweise Rückzahlung sollte

aus einem (anzusparenden) Wertpapierdepot erfolgen. Die Klägerin passivierte die Verbindlichkeit zunächst auf der Basis eines **Wechselkurses von 1,555 CHF** pro € mit 2.237.942,12 €. Nachdem der Wechselkurs des CHF in der Folgezeit stark anstieg, nahm die Klägerin zum 31.12.2010 in der Steuerbilanz eine gewinnmindernde Teilwertzuschreibung auf 2.779.893,60 € (Basis: Wechselkurs 1,25185 CHF pro €) vor. In einem **Communiqué der Schweizer Nationalbank v. 6.9.2011** verlautbarte diese, sie toleriere zum Schutz der schweizerischen Wirtschaft ab sofort keinen €-CHF-Kurs unter dem Mindestkurs von 1,20 CHF pro € und werde durch gezielte Maßnahmen Einfluss nehmen, was die EZB lt. Pressemitteilung v. 6.9.2011 zur Kenntnis nahm. Das veranlasste die Klägerin, in der Bilanz zum 31.12.2011 eine weitere gewinnmindernde Teilwertzuschreibung (Basis: Wechselkurs 1,2171 CHF pro €) von 79.412 € vorzunehmen. Nach einer Ap. vertrat das FA die Auffassung, weil das Darlehen v. 31.12.2011 noch eine **Restlaufzeit von mehr als 11 Jahren** habe, sei nicht ausgeschlossen, dass sich während dieses langen Zeitraums der Wechselkurs wieder zurückentwickelte. Es fehle deshalb an einer voraussichtlich dauerhaften Werterhöhung. Das FA erhöhte den steuerlichen Gewinn für 2010 um 541.951 € und für 2011 um 79.412 €. Das **FG** folgte dem FA, davon ausgehend, dass bei einer Restlaufzeit von mehr als zehn Jahren anzunehmen sei, dass sich Währungsschwankungen grundsätzlich ausgleichen. Ohne Bedeutung für die Beurteilung sei die vorzeitige Rückzahlungsmöglichkeit ohne Vorfälligkeitsentschädigung, weil keine vorzeitige Rückzahlungspflicht bestand und an den Bewertungsstichtagen keine Rückzahlungsabsicht erkennbar sei. Der **BFH** hielt die Revision zum Streitjahr **2011 für begründet, zum Streitjahr 2010 nicht**. Der Senat folgt der h.A., der zufolge bei Darlehenslaufzeiten von mindestens **zehn Jahren vermutet** werden kann, dass sich Währungsschwankungen ausgleichen, sieht diese Vermutung jedoch im Einzelfall bei fundamentalen Änderungen der Verhältnisse als widerlegt. Der nachhaltige Anstieg des Wechselkurses allein reiche für eine Teilwertabschreibung (bei Verbindlichkeiten: -zuschreibung) nicht aus. Es müssen Ereignisse hinzutreten, die eine Perpetuierung der geänderten Wechselkursverhältnisse überwiegend wahrscheinlich machen. Diese besonderen Verhältnisse hat der Senat jedoch in dem Communiqué der **Schweizer Nationalbank** aus dem Jahr **2011** gesehen (nicht schon in der Entwicklung der Verhältnisse im Jahr 2010), das erkennen ließ, dass sie ein Absinken des Wechselkurses unter 1,20 CHF pro € mit allen Mitteln verhindern will. Am 31.12.2011 konnte deshalb von einer voraussichtlich dauerhaften Teilwerterhöhung der Verbindlichkeit ausgegangen werden. Weil die Maßnahme der Nationalbank erst im Jahr 2011 stattgefunden hat (und nicht lediglich wertaufhellender Natur war), wirkt sie nicht auf die steuerliche Gewinnermittlung für 2010 zurück. Der BFH hat die Sache zurückverwiesen; das FG muss die zutreffende Höhe der Teilwertzuschreibung prüfen; die Klägerin kann ihren Klageantrag an die Rechtskraft des Urts. für 2010 anpassen (die gesamte, bisher für die Jahre 2010 und 2011 geltend gemachte Gewinnminderung konzentriert sich auf das Jahr 2011).

● Bedeutung für die Praxis

(a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu bewerten. Die Entscheidungen des IV. und XI. Senats bewegen sich auf dem Boden der **gefestigten Rspr.**, der zufolge die Zugangsbewertung von Fremdwährungsdarlehen grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag erfolgt, der sich aus dem Wechselkurs der Fremdwährung – dem Preis einer Einheit der betreffenden ausländischen Währung in € – im Zeitpunkt der Aufnahme des betreffenden

Darlehens ergibt. Nichts Neues ergibt sich aus den Urteilen außerdem, soweit sie davon ausgehen, dass sich durch **Erhöhung des Wechselkurses** für die Fremdwährung ein entsprechend höherer Teilwert ergibt, der nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG der Bewertung der Verbindlichkeit jedoch nur zugrunde gelegt werden darf, wenn es sich um eine **voraussichtlich dauernde Werterhöhung** handelt. Dazu hatte der BFH bereits entschieden – woran er festhält –, entsprechend einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Aktivvermögens sei eine voraussichtlich dauerhafte Werterhöhung von Verbindlichkeiten dann anzunehmen, wenn deren Teilwert nachhaltig über den Buchwert gestiegen ist, was der Fall ist, wenn aus der Sicht des Bilanzstichtages mehr Gründe für ein Andauern der Werterhöhung bis zum voraussichtlichen Zeitpunkt der Tilgung der Verbindlichkeit oder dagegen bestehen. Der BFH bleibt dabei, dass bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten die Dauerhaftigkeit der Erhöhung des Devisenkurses weniger wahrscheinlich ist, und hat außerdem eine mindestens zehnjährige Laufzeit als Gesichtspunkt gegen die Dauerhaftigkeit der Wertminderung bestätigt.

(b) Die Entscheidungen des BFH haben jedoch die **Bedeutung der Laufzeit relativiert** (vgl. auch *Kanzler*, NWB 2021, 3236). Ein am Bewertungsstichtag höherer Devisenkurs wird auch bei langer Laufzeit als voraussichtlich dauerhaft eingeschätzt, wenn sich wirtschaftliche und finanzielle Daten im **Verhältnis des EURO zu einem anderen Währungsraum in fundamentaler Weise verändert haben**. Dies ist im Fall des Wechselkurses für den **Schweizer Franken** so offenkundig der Fall, dass (im Urteilsfall XI R 29/18) die in den Jahren 2010 und 2011 eingetretenen deutlichen Kursveränderungen selbst bei einem noch mehr als 11 Jahre laufenden Darlehen als voraussichtlich dauerhaft eingeschätzt worden sind. Allerdings sah der XI. Senat des BFH die Schwelle der Dauerhaftigkeit erst im Jahr 2011 überschritten, nachdem die Schweizer Nationalbank in einem Communiqué dokumentiert hatte, sie gehe davon aus, dass ohne ihr Eingreifen eine weitere Aufwertung des CHF gegenüber dem EURO eintrete, was sie über die Grenze von 1,20 CHF pro € hinaus jedoch verhindern wolle. Zum **31.12.2010** wählte der XI. Senat – gestützt auf die tatsächlichen Feststellungen des FG – die Schwelle noch nicht überschritten, anders als der IV. Senat. Dieser berief sich ebenfalls auf die Feststellungen der Tatsacheninstanz, die Entwicklung der währungspolitischen Situation im EURO-Raum im Jahr 2010 habe sich durch umfangreiche Maßnahmen der Mitgliedstaaten der EURO-Gruppe wie auch der EU-Organe so verfestigt, dass schon am 31.12.2010 von einer voraussichtlich dauerhaften Änderung des Devisenkurses auszugehen sei. Es ist also das Phänomen entstanden, dass zwei Senate des BFH **trotz grundsätzlich übereinstimmender Rechtsauffassung zu abweichenden Entscheidungen** gelangten, weil sich beide an die unterschiedlichen Sachverhaltsermittlungen der Tatsacheninstanz gebunden sahen, der XI. Senat jedoch nur in Bezug auf die tatsächlichen Feststellungen zu den Verhältnissen am 31.12.2011.

(c) Für die Praxis sind außerdem folgende **Aussagen des BFH** von Interesse:

► Die **typisierende Anerkennung** einer Kurserhöhung der ausländischen Währung gegenüber dem EURO als voraussichtlich dauerhaft für den Fall, dass eine Kurserhöhung von 20 % an einem Bilanzstichtag oder jeweils 10 % für zwei aufeinander folgende Stichtage eintritt, wird von der Rspr. abgelehnt (Urteil IV R 18/18, Rz. 29).

► Wird der Teilwert auf der Grundlage eines Kurswerts am Bilanzstichtag ermittelt, stellen eingetretene **Kursschwankungen nach dem Bilanzstichtag** (etwa bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstel-

lung) wertbegründende, nicht lediglich wertaufhellende Umstände dar, bleiben also außer Betracht. Soweit Entscheidungen wirtschaftlicher oder währungspolitischer Art für die Prognose zukünftiger Kursentwicklungen von Bedeutung sind, stellen auch sie wertbegründende Ereignisse dar, die nur bilanzrelevant sind, soweit sie bis zum maßgeblichen Bilanzstichtag eingetreten sind (Urt. IV R 18/18, Rz. 25).

► Die **Anforderungen** an die Feststellungslast des Stpfl. für die Dauerhaftigkeit der Wertveränderungen dürfen **nicht überspannt** werden, weil Fehlprognosen zu jedem nachfolgenden Bilanzstichtag über das Wertaufholungsgebot korrigiert werden können und der Stpfl. zu jedem Folgestichtag die Feststellungslast für ein Andauern der Wertänderung und ihrer weiteren Dauerhaftigkeit trägt (Urt. XI R 29/18, Rz. 23).

● **Beratungserwägungen**

(a) Nach diesen Urt. sind Anträge auf Teilwertzuschreibungen für Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken, wenn diese in der Zeit vor 2010 aufgenommen wurden, als für 1 € noch 1,50 CHF und mehr zu haben waren, **erfolversprechend**. Das gilt auch für Darlehen mit langen Laufzeiten. Es liegt (entgegen der von einer unentdeckt gebliebenen unzulänglichen Sachverhaltsfeststellung beeinflussten Entscheidung XI R 29/18) bereits zum 31.12.2010 eine voraussichtlich dauerhafte Wertveränderung vor. Das ist für noch offene Streitfälle von Bedeutung.

(b) Es spricht sehr viel dafür, dass seit dem **Jahr 2015** weitere dauerhafte Erhöhungen des Teilwerts von CHF-Darlehensverbindlichkeiten eingetreten sind, nachdem die Schweizer Nationalbank in einem Communiqué v. 15.1.2015 mitgeteilt hat, dass sie den Mindestkurs des EURO nicht mehr stützt. Das hat dazu geführt, dass der Wechselkurs seither ständig den Kurs von 1,20 CHF pro € unterschritten hat und sich inzwischen dem Verhältnis 1:1 nähert (aktuell unter ca. 1,05 €). M.E. ist dieses markante Ereignis für Bilanzstichtage danach ein ausreichender Grund für die Prognose, dass sich der Kurs des CHF gegenüber dem EURO eher weiter erhöht als vermindert. Der nachhaltig weiter angestiegene Kurswert rechtfertigt (ggf. zusätzliche) Teilwertzuschreibungen unter Zugrundelegung des aktuellen Kurses; denn es spricht derzeit mehr dagegen als dafür, dass der Schweizer Franken billiger wird.

(c) Weil für Teilwertabschreibungen bzw. – bei Verbindlichkeiten – Teilwertzuschreibungen nach gefestigter Meinung in der Steuerbilanz ein **Wahlrecht** besteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 3: „... kann dieser angesetzt werden ...“), dürfen diese grundsätzlich jederzeit ganz oder teilweise **nachgeholt** werden, im Fall bereits vorliegender noch änderbarer Steuer- oder Feststellungsbescheide indes nur mit den Einschränkungen nach § 4 Abs. 2 EStG, vgl. z.B. *Korn/Strahl*, in: Korn, § 6 EStG Rz. 194 (Dezember 2016) m.w.N. Ob eine bereits erfolgte Teilwertzuschreibung gewinnerhöhend – ohne dass tatsächlich eine Wertaufholung eingetreten ist – rückgängig gemacht werden kann (z.B. in einer Verlustsituation, etwa in der Corona-Krise), ist unklar. M.E. spricht weder ein Willkürverbot noch das Stetigkeitsgebot gegen die freie Ausübung steuerlicher Wahlrechte, vgl. *Korn/Strahl*, in: Korn, § 6 EStG Rz. 194 (Dezember 2016).

(d) Wenn die Verhältnisse bei Währungsverbindlichkeiten weniger prägnant sind als bei der Entwicklung des Schweizer Franken, ist die Geltendmachung einer Teilwertzuschreibung wegen des veränderten Devisenkurses am Bilanzstichtag nur erfolversprechend, soweit es hinreichend deutliche Anhaltspunkte dafür gibt, dass es bis zum voraussichtlichen Rückzahlungszeitpunkt nicht

zu einem Kursrückgang kommt. Wie sich dem Urt. IV R 18/18 entnehmen lässt, kann die Schuldenkrise im Jahr 2010 ein gewichtiges Indiz dafür sein (das nicht nur Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken betrifft). Ist eine **Verlustrealisation** wünschenswert und kann nicht steuerrechtssicher dargetan werden, ob die zum Bilanzstichtag eingetretene Teilwerterhöhung voraussichtlich dauerhaft ist, kann im Einzelfall in Betracht kommen, die Schuld zu **tilgen und danach neu aufzunehmen**. Es tritt dadurch eine steuerliche Verlustrealisation ein, und es entsteht eine neue, mit dem Tagesdevisenkurs zu bewertende Verbindlichkeit. Sollte der künftige Devisenkurs sinken, kommt es außerdem nicht zur gewinnerhöhenden Zuschreibung.

Klaus Korn, Steuerberater, Köln

2 **Keine Bp.-Rückstellungen mangels Anschlussprüfung**

FG Münster v. 24.6.2021, 10 K 2084/18 K, G, EFG 2021, 1744 mit Anm. Kruse (Rev. unter Az. XI R 19/21 anhängig).

● **Die Entscheidung**

(a) In abstrahierender Hinsicht sind Gegenstand der Entscheidung des FG Münster Fragen zur Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung hinsichtlich zweier **praxistypischer Sachverhaltskonstellationen**: Einerseits betrifft dies die Kosten der Steuerberatung, die im Zusammenhang mit **zukünftigen Bp.** entstehen, und andererseits den Aufwand aus **Steuernachforderungen**, die im Rahmen einer Bp. ermittelt und in der Folge auch festgesetzt worden sind.

(b) Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, die in C ein Taxiunternehmen betreibt. Bis einschließlich 2012 handelte es sich bei dem Betrieb der Klägerin um einen **Kleinstbetrieb** i.S. der Betriebsprüfungsordnung 2000 (BpO 2000), für die Jahre 2013 bis 2015 lag ein sog. **Kleinbetrieb** i.S. der BpO 2000 vor (zu den Größenklassen vgl. § 3 BpO 2000). Ihren Gewinn ermittelte die Klägerin in den Streitjahren durch Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG. Im Februar 2017 ordnete der Beklagte bei der Klägerin sowohl eine **LSt-Ap.** für den Zeitraum vom 1.1.2013 bis zum 31.12.2014 als auch eine **Betriebsprüfung** (Bp.) für die Jahre 2012 bis 2014 (KSt., GewSt. und USt.) an. Ab April 2017 führte der Beklagte beide Prüfungen im Rahmen einer sog. **Kombiprüfung** bei der Klägerin durch. Dabei wurde festgestellt, dass Privatfahrten des Geschäftsführers mit einem betrieblichen Fahrzeug der Klägerin bisher noch nicht versteuert worden waren. Ferner ermittelten die Prüfer **Mehrerlöse** aus der betrieblichen Tätigkeit der Klägerin. Bereits im Bp.-Bericht wurden auch mit diesen Mehrerlösen im Zusammenhang stehende zusätzliche Lohnaufwände berücksichtigt. Nach Auswertung des Bp.-Berichts erließ der Beklagte einen **Lohnsteuer-Haftungsbescheid** gem. § 42d EStG datiert auf den 19.7.2017 gegenüber der Klägerin. Zudem erließ er auf Grundlage von § 164 Abs. 2 AO **geänderte Körperschaftsteuerbescheide** für 2012 bis 2014 vom 25.8.2017 sowie **geänderte Gewerbesteuerermessbetragsbescheide** für 2012 bis 2014 datiert auf den 15.9.2017.

(c) Gegen die geänderten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbetragsbescheide 2012 und 2014 legte die Klägerin Einspruch ein und machte geltend, dass auf Grund der bei ihr durchgeführten Bp. erhebliche **Mehrkosten für Steuerberatungstätigkeiten** entstanden seien, so dass hierfür im Streitjahr 2012 eine **Rückstellung** gewinnmindernd zu berücksichtigen sei. Für

das Streitjahr 2014 seien die vom Beklagten **nachgeforderten Beträge** aus dem Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 19.7.2017 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Klägerin hat danach bereits im Einspruchsverfahren die Ansicht vertreten, dass der **Steuerberatungsaufwand** aus einer laufenden Bp. stets in Form einer Rückstellung im **letzten Jahr** vor den Prüfungsjahren berücksichtigt werden müsse. Ferner wurde von der Klägerin die Ansicht vertreten, dass für die aus den Feststellungen der Bp. resultierenden **Steuerforderungen** wohl eine Verbindlichkeit (bzw. Rückstellung) gewinnmindernd im **letzten Prüfungsjahr** einzubuchen sei. Der Einspruch wurde von dem Beklagten als unbegründet zurückgewiesen. Hinsichtlich des als Rückstellung gewinnmindernd von der Klägerin im letzten Jahr vor den Prüfungsjahren geltend gemachten Steuerberatungsaufwandes führt der Beklagte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass eine **Rückstellungseinbuchung** nur bei Betrieben möglich ist, die nach der BpO 2000 als **Großbetriebe** einzustufen seien. Ebenso lehnte der Beklagte eine gewinnmindernde Berücksichtigung der aus den Feststellungen der Bp. resultierenden Steuerforderungen ab. Grundsätzlich lägen zwar diesbezüglich dem Grunde nach **unbewusste Verbindlichkeiten** vor, die aber erst dann gewinnmindernd zu berücksichtigen seien, wenn der Schuldner – hier die Klägerin – mit einer **Inanspruchnahme ernsthaft** zu rechnen habe. Dies sei vorliegend erst im KJ. 2017 der Fall gewesen, da erst in diesem Jahr die **Prüfungsanordnung** ergangen und mit der Prüfung begonnen worden sei.

(d) Mit der vor dem FG Münster eingereichten Klage verfolgte die Klägerin weiterhin ihr Begehren aus dem Einspruchsverfahren. Hinsichtlich der geltend gemachten Rückstellungseinbuchung für die Steuerberatungskosten differenziert der Senat wie folgt: Zunächst wird geprüft, ob eine gewinnmindernde Berücksichtigung in Form einer Rückstellung für die **Steuerberatungskosten** unter dem Gesichtspunkt der im Jahr 2017 erfolgten **Prüfungsanordnung** zulässig sei. Dies verneint das FG Münster, da zum Bilanzstichtag 31.12.2012 eine **Prüfungsanordnung** nicht vorlag und infolgedessen auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht davon ausgegangen werden konnte, dass entsprechende Steuerberatungskosten für eine Bp. anfallen würden. Sodann prüft das FG Münster weiter, ob zum Bilanzstichtag 31.12.2012 eine Rückstellung für die Steuerberatungskosten gewinnmindernd gebildet werden kann, weil grundsätzlich auch ohne eine konkrete bereits erlassene Prüfungsanordnung in den Folgejahren **mit einer Bp.** und somit auch mit dem Anfall von Steuerberatungskosten **gerechnet** werden müsse. In Abgrenzung zum Entscheidungssachverhalt der BFH-Entscheidung v. 6.6.2012, I R 99/10, BFHE 237, 335 = BStBl II 2013, 196, lehnt der Senat des FG Münster eine Berücksichtigung auch unter diesem Gesichtspunkt ab. In dieser Entscheidung hatte der BFH festgestellt, dass für einen Großbetrieb i.S. des § 3 BpO 2000 auch dann eine Rückstellung für die Kosten einer zu erwartenden Bp. einzubuchen ist, wenn zum Bilanzstichtag noch keine Prüfungsanordnung vorliegt. Der BFH begründet dies damit, dass Großbetriebe nach § 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 BpO 2000 der sog. **Anschlussprüfung** unterliegen. Auf Grundlage dieser Norm ergibt sich eine **hinreichende Wahrscheinlichkeit** dafür, dass es zu einer Bp. kommt und somit auch die entsprechenden Steuerberatungskosten entstehen werden.

(e) Der Passivierung einer Verbindlichkeit für den Aufwand aus den **Steuernachforderungen**, die im Rahmen der Bp. ermittelt und in der Folge auch festgesetzt worden sind, steht nach Ansicht des FG Münster bereits der Umstand entgegen, dass zum Bilanzstichtag des 31.12.2014 noch **keine rechtlich wirksame und verbindliche Zahlungsverpflichtung** der Klägerin gegenüber der FinVerw. bestand. Denn der Haftungsbescheid ist erst mit

Bekanntgabe im Jahr 2017 wirksam und damit verbindlich geworden. Sodann lehnt der Senat auch eine Rückstellungsbildung diesbezüglich mit Blick auf die ständige BFH-Rspr. zu den Rückstellungsbildungszulässigkeiten bei **hinterzogenen Steuern** ab, vgl. BFH-Urt. v. 22.8.2012, X R 23/10, BFHE 238, 173 = BStBl II 2013, 76. Selbst dann, wenn der Stpfl. (= Bilanzierungsverantwortlicher) **Kenntnis von einer Steuerhinterziehung** hat, kommt eine Rückstellungsbildung nur dann in Betracht, wenn der Stpfl. auf Grund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen müsse. Dies ist frühestens dann der Fall, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, was in der Rspr. mit dem Begriff der **„aufdeckungsorientierten Maßnahme“** bezeichnet wird, vgl. BFH-Urt. v. 27.11.200, VIII R 36/0, BFHE 197, 394 = BStBl II 2002, 731, Rz. 17 m.w.N. Im Entscheidungssachverhalt des FG Münster waren diese Voraussetzungen erst im Jahr 2017 innerhalb der in diesem Jahr stattgefundenen Bp. erfüllt. Danach wurde die Klage vollumfänglich vom FG Münster als unbegründet abgewiesen. Der Senat hat lediglich die Revision mit Blick auf die nicht **abschließend geklärte Frage** zugelassen, ob eine Rückstellung für die Nachforderung nicht hinterzogener Steuerbeträge auf Grund einer Bp. im Jahr der wirtschaftlichen Veranlassung oder in dem Jahr zu bilden ist, in dem der Sachverhalt von der Bp. aufgegriffen wird. Hierzu weist der Senat zutreffend darauf hin, dass zu dieser Fragestellung **unterschiedliche Ansichten** vom I. (BFH-Beschl. v. 16.12.2009, I R 43/08, BFHE 227, 469 = BStBl II 2012, 688) und vom 3. (BFH-Urt. v. 15.3.2012, III R 96/07, BFHE 237, 407 = BStBl II 2012, 719) Senat des BFH vertreten werden.

● Bedeutung für die Praxis

(a) Der Entscheidung des FG Münster lässt sich für zwei häufig in der Praxis vorkommende potenzielle Rückstellungssachverhalte eine Entscheidungskasuistik entnehmen. Die Revision beim BFH ist zwar noch anhängig, aber es kann angenommen werden, dass mit Blick auf die durchaus **überzeugend stringente Begründung** des FG Münster diese keinen Erfolg haben wird. Lediglich die Frage, ob eine Rückstellung für die Nachforderung nicht hinterzogener Steuerbeträge auf Grund einer Bp. im Jahr der **wirtschaftlichen Veranlassung** oder in dem Jahr zu bilden ist, in dem der Sachverhalt von der Bp. aufgegriffen wird, könnte der BFH etwaig abweichend beurteilen, wobei auch diesbezüglich zu beachten ist, dass die vom FG Münster vorgenommene **Parallelbetrachtung** mit der BFH-Rspr. den Rückstellungsbildungsmöglichkeiten bei hinterzogenen Steuern grundsätzlich schlüssig ist. Mit Blick auf die vom I. Senat vertretene Ansicht stellt sich insbesondere die Frage, wie eine **überwiegende Wahrscheinlichkeit** für eine Inanspruchnahme für Steuerforderungen begründet werden kann, die sowohl der Stpfl. selber wie auch ein Prüfer noch überhaupt nicht kennt bzw. ermittelt hat. Im konkreten Einzelfall kann nicht ausgeschlossen werden, dass zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages eine Steuerfestsetzung vom **Zufall** abhängt.

(b) Die Entscheidung des FG Münster mahnt die Praxis an, stets im Einzelfall die **Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung** dezidiert zu prüfen. Dabei sind folgende **Kernprüfungspunkte** zu beachten: Es handelt sich (1) um eine **„Außenverpflichtung“**, die (2) **hinreichend konkretisiert** ist. (3) Am Bilanzstichtag ist (a) weder das Bestehen der Verbindlichkeit noch deren künftige Entstehung **sicher, zumindest eins von beiden aber (überwiegend) wahrscheinlich** oder (b) das Bestehen der Verbindlichkeit bzw. ihre künftige Entstehung zwar sicher, aber **ihre Höhe ungewiss**. (4) Die Verbindlichkeit ist **wirtschaftlich** in der Vergangenheit (= bis zum Ablauf des Bilanzstichtags) verursacht. (5) Nach

den Verhältnissen des Bilanzstichtags ist zu **erwarten (= wahrscheinlich)**, dass der Kaufmann aus der Verbindlichkeit in Anspruch genommen werden wird, vgl. *Krumm*, in: Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rz. 791 (Oktober 2021). Insbesondere die **Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme** zum Bilanzstichtag bereitet nicht selten Subsumtionsschwierigkeit. Nach § 4 Abs. 2 BpO 2000 soll bei Großbetrieben eine Anschlussprüfung stattfinden. Aus dieser **Sollvorschrift**, die nach der öffentlich-rechtlichen Normsystematik näher an der **Mussvorschrift** verordnet ist, schlussfolgert der BFH eine **überwiegende Wahrscheinlichkeit** für eine Anschlussprüfung und damit auch für die Entstehung von **Steuerberatungskosten**. Angemerkt werden muss allerdings, dass im konkreten Einzelfall eine Wahrscheinlichkeit für eine Inanspruchnahme zum Bilanzstichtag auch aus **anderen Umständen** hergeleitet werden kann. Bspw. könnte ein Finanzbeamter bereits innerhalb einer Bp. eine Anschlussprüfung ungeachtet der Voraussetzungen der BpO 2000 oder einer bereits erlassenen Prüfungsanordnung angekündigt haben.

● **Beratungserwägungen**

(a) Erfahrungsgemäß wird der **Rückstellungsspiegel** innerhalb einer **Bp.** stets vertieft geprüft, da aus Sicht der Prüfer dort „Gewinnerhöhungspotenzial schlummert“. In der Beratungspraxis sollte daher darauf geachtet werden, dass die tatsächlichen Umstände für eine erfolgte Rückstellungseinbuchung **ausreichend dokumentiert** werden.

(b) Mit Blick auf die anhängige Revision beim BFH ist es angeraten, die Fälle offenzuhalten, bei denen es nach Abschluss einer Bp. zu **Steuernachforderungen** gekommen ist. Entweder liegen die Voraussetzungen einer Rücklagenbildung **im Jahr der wirtschaftlichen Veranlassung oder im „Aufgriffsjahr“** vor. Sollte bspw. das Jahr der **wirtschaftlichen Veranlassung** bestandskräftig sein, käme bereits eine gewinnmindernde Berücksichtigung in Form einer Rückstellung – falls die anhängige Revision Erfolg haben sollte – nicht in Betracht. Letztlich sind in diesem Zusammenhang auch die Steuern vom **Ansatz als Betriebsausgabe ausschließenden** Normen zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 5b EStG, § 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG).

Dr. Martin Kahsnitz, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln

3 Wechsel in das Körperschaftsteuerregime als maßgeblicher Belastungsgrund

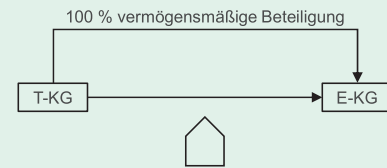
Urteil des BFH v. 15.7.2021, IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588 (Vorinstanz: Niedersächsisches FG v. 26.10.2018, 3 K 173/16, EFG 2019, 421 mit Anm. Ossinger).

● **Die Entscheidung**

(a) Der IV. Senat des BFH hatte sich mit einem recht komplexen Sachverhalt auseinanderzusetzen, zu dessen rechtlicher Beurteilung es im Kern um die Frage ging, ob der **Formwechsel** einer Obergesellschaft in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nach dem Transfer eines Grundstücks von der Tochtergesellschaft auf die Enkelgesellschaft zu einem **Sperrfristverstoß** i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führt.

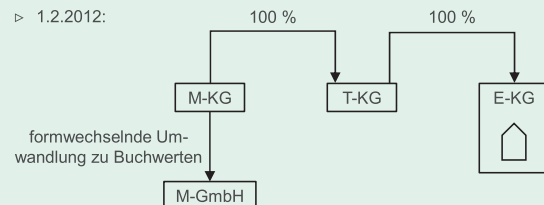
(b) In **zeitlicher Abfolge** stellten sich die Geschehnisse wie folgt dar:

▷ 2010:



Übertragung eines Grundstücks gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten

▷ 1.2.2012:



formwechselnde Umwandlung zu Buchwerten

Am Folgetag – dem 2.2.2012 – wurde sodann auch die T-KG formwechselnd in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt.

(c) Von maßgeblicher Bedeutung ist, dass an der **M-KG** eine **B-GmbH** im Umfang von 11 % beteiligt war. Die übrigen Beteiligten waren **natürliche Personen**.

(d) Zwar akzeptierte das FA, die Einbringung des Grundstücks durch die T-KG in die E-KG sei zutreffend entsprechend § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert erfolgt. Durch den Formwechsel der T-KG in die T-GmbH sei es jedoch zu einem Sperrfristverstoß i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG gekommen, so dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung des Betriebsgrundstücks der **Teilwert zu 100 %** anzusetzen sei.

(e) In Bestätigung der erstinstanzlichen Entscheidung des Niedersächsischen FG v. 26.10.2018, 3 K 173/16, EFG 2019, 421 mit Anm. Ossinger entschied der BFH, es liege tatsächlich eine Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vor – indes bereits durch die formwechselnde Umwandlung der **M-KG** in die **M-GmbH**, welche einen Tag zuvor vollzogen wurde. Die Sache wurde aber zurückverwiesen, u.a. da das FG unzutreffend davon ausgegangen war, dass der Teilwert des Betriebsgrundstücks rückwirkend in voller Höhe anzusetzen sei. Dies liegt darin begründet, dass an der M-KG von Beginn an die B-GmbH zu 11 % beteiligt war, so dass es insoweit **nicht zu einem Statuswechsel** der mit dem Grundstück verbundenen stillen Reserven in das **Körperschaftsteuerregime** gekommen ist.

● **Bedeutung für die Praxis**

(a) Wird ein Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen – etwa unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (so lagen die Dinge im streitigen Sachverhalt) – so löst dies **Sperrfristen** nach § 6 Abs. 5 Satz 4 und Satz 6 EStG aus. Dient die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, welche als Rechtsfolge den Teilwertansatz bei einer Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb von drei Jahren nach der Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr der Übertragung vorgibt, der Verhinderung der Vorbereitung und steuerlichen günstigen Gestaltung einer Veräußerung, vgl. *Brandenberg*, DStZ 2002, 551, 555, so knüpft die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG am Tatbestand von Satz 5 der Norm an. Danach ist der **Teilwert** anzusetzen, soweit durch den Übertragungsvorgang ein Anteil einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut begründet wird oder sich erhöht. Dies gilt nach

Satz 6 (Sperrfrist) auch, soweit der Anteil der Körperschaft innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung begründet wird oder sich erhöht. Zweck dieser Regelungen ist die Verhinderung der Übertragung stiller Reserven auf Körperschaften, die anschließend von diesen nach § 8b KStG steuerfrei realisiert und darauf nach § 3 Nr. 40 EStG nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens an die Gesellschafter ausgeschüttet werden können („**Körperschaftsteuerregime**“), vgl. *Kulosa*, in: L. Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 6 EStG Rz. 835 m.w.N.

(b) Die Besprechungsentscheidung des BFH bestätigt die von der FinVerw. vertretene Auffassung, dass auch ein **Formwechsel** zu einem Sperrfristverstoß i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führen kann, vgl. dazu auch BMF-Schr. v. 8.12.2021, IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl I 2021, 1279, Rdnr. 34. Dies gilt auch, wenn eine nur **mittelbar beteiligte Gesellschaft** formwechselnd die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft erlangt.

(c) Voraussetzung für den Teilwertansatz auf Grund des Sperrfristverstoßes ist indes, dass es durch letzteren tatsächlich zu einem **Statuswechsel** der mit dem übertragenen Wirtschaftsgut verbundenen stillen Reserven in das **Körperschaftsteuerregime** kommt. Dies war im vorliegenden Streitfall im Umfang von 11 % nicht gegeben, weil insofern bereits im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks von der T-KG auf die E-KG mittelbar eine Kapitalgesellschaft beteiligt war. Deswegen war das Grundstück zu 11 % bereits vor der Übertragung im Körperschaftsteuerregime verhaftet, so dass es durch die nachfolgende formwechselnde Umwandlung nicht zu einer Besserstellung gekommen ist, vgl. dazu auch ausführlich *Strahl*, NWB 2021, 3234.

● **Beratungserwägungen**

(a) Das Urte. des BFH v. 15.7.2021 verdeutlicht zunächst, wie eminent bedeutsam es ist, vor jedem **Einbringungs-** oder **Umwandlungsvorgang** zu prüfen, ob innerhalb einer noch laufenden Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 oder Satz 6 EStG Buchwertübertragungen stattgefunden haben. Dabei reicht es nicht aus, lediglich die umzuwandelnde Personengesellschaft zu fokussieren. Der Blick muss vielmehr auf **Beteiligungsgesellschaften** ausgeweitet werden.

Hinweis: Anders als mit Bezug auf § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG lässt sich die Rechtsfolge des rückwirkenden Teilwertansatzes mit Bezug auf § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nach h.M. nicht durch Zuordnung der stillen Reserven in einer **Ergänzungsbilanz** für die beteiligten natürlichen Personen abwenden, vgl. *Niehus/Wittke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 1671 (Stand: August 2021); *Kulosa*, in: L. Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 6 EStG Rz. 838; *Meurer*, in: Lademann, § 6 Rz. EStG 1373 (Stand: August 2020); *Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anhang 5 Rz. 109; BMF-Schr. v. 8.12.2021, IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl I 2021, 1279, Rdnr. 28 Satz 2 (zur vergleichbaren Rechtslage bei § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG).

(b) Aus der Entscheidung ist ableitbar, dass in der **Gestaltungspraxis** auf die **zutreffende Reihenfolge** der Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge zu achten ist. Wechselt nämlich etwa ein Grundstück, welches selbst nicht sperrfristbehaftet ist – nebst den übrigen Wirtschaftsgütern – durch die **formwechselnde Umwandlung** einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft in das Körperschaftsteuerregime, stellt die nachfolgende Übertragung des Grundstücks nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf eine Tochter-Personengesellschaft keinen Sperrfristverstoß dar. Es kommt dann zu keinem Wechsel des Besteuerungsregimes, da bereits durch den vorausgegangenen Formwechsel

das gesamte Vermögen in das Körperschaftsteuerregime überführt wurde. Es bleibt insofern beim Ansatz des Buchwertes, vgl. auch BMF-Schr. v. 8.12.2021, IV C 6 – S 2241/10/10002 BStBl I 2021, 1279, Rdnr. 29. – Mithin gilt:

► **Vor dem Wechsel** in das Körperschaftsteuerregime durch einen Formwechsel, eine andere Umwandlung oder Einbringung ist zu prüfen, ob es dadurch zu einem Sperrfristverstoß kommt.

► Durchführung des **Formwechsels**, der anderen Umwandlung oder Einbringung.

► Einbringung des **Grundstücks** nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer Tochter-Personengesellschaft – kein Sperrfristverstoß (im Streitfall hätte also zuerst die Umwandlung der M-KG in eine GmbH und sodann die Ausgliederung des Grundstücks auf die E-KG erfolgen müssen – ertragsteuerlich wäre es nicht zur Realisation stiller Reserven gekommen).

Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln

4 **Schadensersatzzahlung wegen Prospekthaftung als Sonderbetriebseinnahme bei einer gewerblichen Fonds-KG**

Urteil des BFH v. 17.3.2021, IV R 20/18, BFHE 272, 440 = BStBl II 2021, 904 = HFR 2021, 1151 (Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg v. 5.6.2018, 5 K 5280/16, EFG 2018, 1879 mit Anm. Neu)

● **Die Entscheidung**

(a) Das **Besprechungsurteil** betrifft die Frage, ob eine Schadensersatzleistung wegen Prospekthaftung bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Fonds-KG als Einkünfte des Geschädigten aus Gewerbebetrieb, ggf. als begünstigte Einkünfte i.S. der §§ 16, 34 EStG, der ESt. unterliegt. Mit dieser Thematik hat sich der IV. BFH-Senat auch in den **Parallelentscheidungen** IV R 21/18, BFH/NV 2021, 1465; IV R 22/18, BFH/NV 2021, 1469; IV R 23/18, BFH/NV 2021, 1473 und IV R 24/18, BFH/NV 2021, 1477, jeweils v. 17.3.2021 befasst.

(b) Der Besprechungsentscheidung lag folgender **Sachverhalt** zugrunde: Der Kläger hatte sich als Kommanditist an einer gewerblichen GmbH & Co. KG beteiligt. Diese Beteiligung war ihm von einer AG unter Verwendung eines Fondsprospekts vermittelt worden, den eine GmbH erstellt hatte. Aufgrund von fehlerhaften Angaben in dem verwendeten Prospekt erstritt der Kläger auf dem Zivilrechtswege eine **Schadensersatzzahlung nebst Zinsen** i.H.v. 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz gegen die GmbH, Zug um Zug „**gegen Abtretung sämtlicher Ansprüche aus der Beteiligung**“ an der GmbH & Co. KG. Auf Grund dessen fertigte der Kläger eine Abtretungsanzeige hinsichtlich seiner Anteile an der GmbH & Co. KG und sandte diese im Streitjahr 2010 an die GmbH.

(c) Das **FA** erfasste die Zahlungen im streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid als **laufende Sonderbetriebseinnahmen** des Klägers bei der Fonds-GmbH & Co. KG i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

(d) Der **Kläger** machte hiergegen zunächst geltend, die Schadensersatzleistung abzgl. des an die GmbH ausgekehrten Liquidationserlöses stelle einen **tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn** nach §§ 16, 34 EStG dar. Zudem seien die von ihm erstrittenen **Prozesszinsen** nicht Teil der mitunternehmerischen Einkünfte

aus Gewerbebetrieb, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** zuzurechnen. Im Klageverfahren berief der Kläger sich dann auf das zu Ersatzleistungen bei sog. Schrottimmobilien ergangene BFH-Urt. v. 6.9.2016, IX R 44/14, BFHE 255, 148 = BStBl II 2018, 323, und machte geltend, der erhaltene **Schadensersatz nebst Zinsen unterliege nicht der ESt**. Der BFH hatte in diesem Urt. mit Bezug auf eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft entschieden, der Verzicht auf einen Schadensersatzanspruch erfülle nicht den Tatbestand des § 23 EStG und sei damit nicht einkommensteuerbar.

(e) Das **FG Berlin-Brandenburg** gab der gegen die ab- lehrende Einspruchsentscheidung erhobenen Klage mit Urt. v. 5.6.2018, 5 K 5280/16, EFG 2018, 1879 mit Anm. Neu, u.a. mit der Begründung statt, die Schadensersatzleistung inkl. Zinsen sei auf Grundlage einer Schädigung vor der Begründung der Mitunternehmerstellung des Klägers erfolgt und falle daher nicht unter den Einkommensteuertatbestand.

(f) Der **BFH** folgte dem in der Besprechungsentscheidung nicht und hob das erstinstanzliche Urt. auf. Die Sache wurde zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung **an das FG zurückverwiesen**, weil die von diesem getroffenen Feststellungen keine abschließende Beurteilung der Frage zuließen, ob dem Kläger ein laufender **Sonderbetriebsgewinn** aus der Schadensersatzleistung einschl. der Zinsen **oder** stattdessen – insoweit wäre der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid dann fehlerhaft – ein **Veräußerungsgewinn** entstanden ist. Für den Fall, dass von einer Veräußerung auszugehen ist, gab der BFH dem FG die Klärung auf, ob der Kläger – wovon das FG ausgegangen war – seinen KG-Anteil tatsächlich bereits im Jahr 2010 vollständig auf die GmbH übertragen hatte und damit die **Veräußerung im Streitjahr** erfolgt sei. Denn für eine wirksame Abtretung des Kommanditanteils nach §§ 413, 389 ff. BGB bedürfe es grundsätzlich der Zustimmung der anderen Gesellschafter bzw. der durch den Gesellschaftsvertrag für einen solchen Vorgang bestimmten Personen, sofern die Übertragung nicht bereits im Gesellschaftsvertrag zugelassen sei.

● **Bedeutung für die Praxis**

(a) Wenngleich der IV. BFH-Senat in der Sache selbst nicht entscheiden konnte, hat er in den Entscheidungsgründen doch **wichtige Leitplanken** zur Einordnung von Schadensersatzleistungen wegen Prospekthaftung bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Fonds-KG aufgezeigt.

(b) Hiernach ist der **Schadensersatzanspruch** des Mitunternehmers einer gewerblich tätigen Fonds-KG wegen Prospekthaftung **nicht von der Einkommenbesteuerung ausgenommen**. Die vom IX. BFH-Senat u.a. in der vom Kläger angeführten Entscheidung IX R 44/14 aufgestellten Grundsätze für Schadensersatzleistungen bei Beteiligung an einer grundbesitzenden und rein **vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft** sind auf Entschädigungsleistungen aus Prospekthaftung für die Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft **nicht anwendbar**. Denn anders als bei mitunternehmerischen Beteiligungen werden bei Gesellschaftern vermögensverwaltender Personengesellschaften Vermögenszuwächse und -minderungen nicht umfassend ertragsteuerlich erfasst, so dass sich aus o.g. Urt. und den Parallelentscheidungen IX R 45/14 (BFHE 255, 162 = BStBl II 2018, 329) und IX R 27/15 (BFHE 255, 176 = BStBl II 2018, 335) ebenfalls v. 6.9.2016 **keine Erkenntnisse** für die Beurteilung des vorliegenden Streitfalles ergeben haben.

(c) Weiterhin sind Schadensersatzleistungen, die ein Mitunternehmer aus Prospekthaftung erhält, **betrieblich veranlasst**, weil das

schadensstiftende Ereignis, die unzureichende oder fehlerhafte Informationen über eine eingegangene KG-Beteiligung, mit der **Stellung als Mitunternehmer** i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG sachlich und wirtschaftlich zusammenhängt. Entgegen der Ansicht des FG steht dem nicht entgegen, dass das schadenstiftende Ereignis **vor dem Erwerb der Beteiligung** eingetreten ist, weil auch Vorbereitungshandlungen für die Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit in einem ausreichend engen Zusammenhang mit der betrieblichen Einkunftserzielung stehen, so auch BFH-Urt. v. 7.2.2018, X R 10/16, BFHE 260, 490 = BStBl II 2018, 630, Rz. 49 f.

(d) In Abhängigkeit von den vom FG im zweiten Rechtsgang zu treffenden Feststellungen zur Rechtsqualität der durch das zivilrechtliche Urteil angeordneten **„Abtretung sämtlicher Ansprüche aus der Beteiligung“** gibt der IV. BFH-Senat dann für die weitere Qualifikation der Ersatzleistungen folgende **Regelanweisungen** (vgl. Rz. 35 ff. der Urteilsgründe):

(e) Führt die Sachverhaltsaufklärung zu dem Ergebnis, dass die Verpflichtung zur Leistung von Schadensersatz Zug um Zug gegen **Übertragung der KG-Beteiligung** bestand, entsteht mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der KG-Beteiligung ein **Veräußerungsgewinn** nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine solche Veräußerung des Mitunternehmeranteils erfordere aber die **Übertragung von Mitunternehmerisiko und -initiative** auf den Erwerber, vgl. BFH-Urt. v. 22.6.2017, IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265. Hierzu hat der BFH dem FG aufgetragen, die Feststellung nachzuholen, ob es sich bei den vom Kläger abgetretenen „Ansprüchen aus der Beteiligung“ lediglich um isoliert übertragbare Ansprüche auf **Gewinn- und Vermögensbeteiligung** oder einen Liquidationserlös i.S. des § 717 Satz 2 BGB gehandelt hat, oder ob die Abtretung auch die Verwaltungsrechte aus der Inhaberschaft des Kommanditanteils selbst umfasste, also die **Mitwirkungs- und Kontrollrechte** i.S. des § 161 Abs. 2, §§ 119, 164 und 166 HGB, die nur zusammen mit der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung übertragen werden können. Nur wenn auch letzteres **im Streitjahr** gegeben war, kann ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der KG-Beteiligung erfolgt sein. Aufzuklären hat das FG dann aber noch, ob auch die für eine wirksame Abtretung des KG-Anteils nach den §§ 413, 389 BGB erforderliche **Zustimmung** vorgelegen hat oder die Anteilsübertragung bereits im Gesellschaftsvertrag zugelassen war. Sind alle diese Voraussetzungen erfüllt, kann abschließend entschieden werden, ob der Kläger einen **begünstigt zu versteuernden Anteilsveräußerungsgewinn** i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 4 i.V.m. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG erzielt hat.

(f) Führt die Sachverhaltsaufklärung zu dem Ergebnis, dass die Verpflichtung Zug um Zug gegen **Abtretung sonstiger Ansprüche** bestand, die nicht der Übertragung der Beteiligung selbst entsprechen, führt die Abtretung zu einem laufenden **Sonderbetriebsgewinn** nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

(g) Schließlich stellt der BFH heraus, dass **Verzugs- und Rechtsabhängigkeitszinsen** im Zusammenhang mit einem Schadensersatzanspruch aus Prospekthaftung das Schicksal der Entschädigungsleistung teilen und sie damit **Bestandteil** derjenigen betrieblichen Einkünfte sind, die aus dem Schadensersatz selbst erzielt werden. Ertragsteuerrechtlich gehören die Zinsen nach § 20 Abs. 8 EStG vorrangig zu der Einkunftsart, zu der die verzinsliche Forderung gehört. Ist die Hauptforderung Bestandteil des Betriebsvermögens, rechnet auch der Zinsanspruch aus dieser Forderung zum Betriebsvermögen.

● Beratungserwägungen

(a) Für die Beratungspraxis ist zunächst festzuhalten, dass der BFH – nicht zuletzt „dank“ der unzureichenden Feststellungen des FG – die **Gelegenheit** genutzt hat, umfassend zur einkommensteuerlichen Behandlung von Schadensersatzzahlungen aus Prospekthaftung bei Beteiligung an einer gewerblichen Fonds-KG Stellung zu nehmen. Dabei ist dem Grunde nach zunächst bedeutsam, dass derartige **Entschädigungsleistungen einkommensteuerpflichtig** sind, so dass – wie auch in anderem Schadensersatzkontext – die entstehende Steuerbelastung bei der Bemessung der **Höhe des zivilrechtlichen Ersatzanspruchs** zu berücksichtigen ist.

(b) **Diskussionswürdig** bleibt aber, ob die neben dem Schadensersatz gezahlten **Zinsen** im Fall der Anteilsveräußerung tatsächlich das Schicksal der Schadensersatzleistung teilen und damit einen **Bestandteil des begünstigten Anteilsveräußerungsgewinns** i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG darstellen können, so *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 48/2021 Anm. 2. Konform mit der vom Kläger im Einspruchsverfahren vorgetragenen Ansicht lässt sich hierzu nämlich auch vertreten, dass insoweit ein **Nutzungsentgelt für die (hier: erzwungene) Kapitalüberlassung** gegeben ist, bei der die weitere einkommensteuerrechtliche Einordnung der Zinsen von der Frage abhängt, ob die Kapitalforderung (Schadensersatzforderung) im Zeitpunkt ihrer Realisation zwangsweise in das **Privatvermögen** des Veräußerers übergeht (so die „Zwangsentnahme- oder Zwangsprivatisierungsthese“, hierzu *Schallmoser*, in: Brandis/Heuermann, § 16 EStG Rz. 597 m.w.N.), so dass die Zinsen als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. von **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG** zu erfassen sind. Alternativ kann vertreten werden, dass die Kapital- bzw. Schadensersatzforderung bis zu einer entsprechenden Entnahmehandlung des Veräußerers **Restbetriebsvermögen** bleibt (so die These vom Wahlrestbetriebsvermögen; hierzu bspw. *Kobor*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz. 405 m.w.N.), so dass die Zinsen nachträgliche, nicht nach den §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigte Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG** darstellen, die auch bei einem zusammengeballten Zufluss keiner ermäßigten Besteuerung nach Maßgabe des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zugänglich sind (hierzu bspw. *Horn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 24 EStG Rz. 44, Stichwort „Verzugszinsen“, m.w.N.).

(c) **Zum Abschluss** sei an dieser Stelle auch noch auf das Urt. des Hessischen FG v. 7.6.2021, 11 K 1725/16, EFG 2021, 1987 mit Anm. Hennigfeld (vorl. nrkr.) zur **Einkommensteuerpflicht von Entschädigungen bei Kapitalanlagen** i.S. des § 20 EStG auf Grund fehlerhafter Anlageberatung verwiesen. Erhalten hiernach Anleger Entschädigungszahlungen für Verluste, die auf Grund von Beratungsfehlern im Zusammenhang mit einer Kapitalanlage geleistet werden, sind diese Zahlungen besondere **Entgelte und Vorteile i.S. des § 20 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 oder 2 EStG**, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion besteht, bei der ein konkreter Verlust entstanden ist oder ein steuerpflichtiger Gewinn vermindert wird. Dies gilt auch dann, wenn die Zahlung ohne eine rechtliche Verpflichtung erfolgt und im Übrigen auch bei Entschädigungszahlungen für künftig zu erwartende Schäden, so auch BMF-Schr. v. 17.1.2019, IV C 1 – S 2252/08/10004 :023, BStBl I 2019, 51, Rz. 83.

Dr. Guido Bodden,
Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

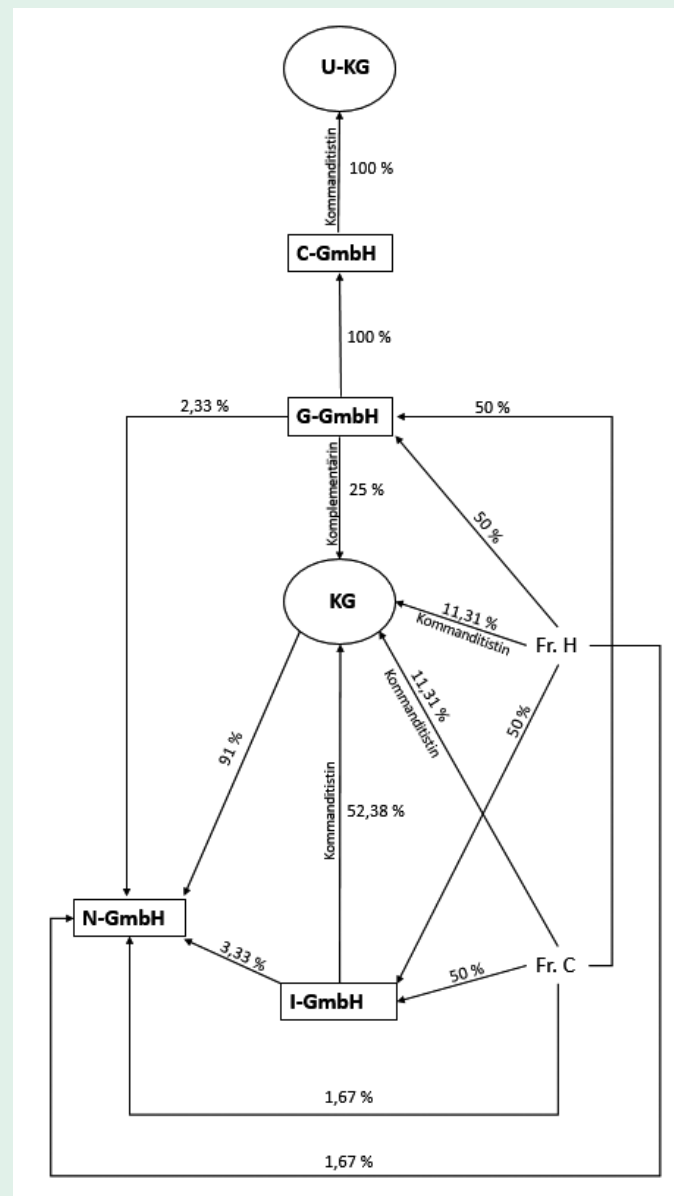
5 Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Urt. FG Münster v. 30.6.2021, 13 K 272/19 G, F, EFG 2021, 1615 mit Anm. Schmitz-Herscheidt (rkr.).

● Die Entscheidung

(a) In seiner Entscheidung hatte sich das FG Münster mit der Zurechnung von Einkünften aufgrund einer **disquotalen Ausschüttung** zu beschäftigen.

(b) Dem Urt. lagen – zunächst grafisch dargestellt – folgende **Beteiligungsverhältnisse** zugrunde:



Die **Klägerin** war eine GmbH & Co KG (im Folgenden: die „KG“). Ihre **Komplementärin** war die G-GmbH, die am Festkapital der Klägerin zu 25 % beteiligt war. **Kommanditistinnen** waren in den Streitjahren Frau H und Frau C mit einer Beteiligung von je 11,31 % sowie die I-GmbH mit einer Beteiligung von 52,38 %. Frau H und Frau C sind Schwestern und zu je 50 % unmittelbar an der G-GmbH und an der I-GmbH beteiligt. Frau H war alleinige Geschäftsführerin der G-GmbH bzw. I-GmbH.

Die Klägerin hielt im Streitzeitraum 91 % der Anteile an der **N-GmbH**. Die übrigen Anteile an der N-GmbH wurden von der G-GmbH zu 2,33 %, der I-GmbH zu 3,33 % sowie von Frau H und Frau C zu je 1,67 % gehalten. Der von der G-GmbH gehaltene Anteil an der N-GmbH war unstreitig nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zugeordnet.

Die **G-GmbH** hielt mittelbar sämtliche Anteile an der U-GmbH & Co. Investments KG (im Folgenden: die „U-KG“). Alleinige unmittelbare Kommanditistin der U-KG war die C-GmbH. Diese Gesellschaft war eine Organgesellschaft der G-GmbH.

(c) Die Klägerin und ihre Tochtergesellschaften waren in einen **Konzernabschluss** einbezogen. Die G-GmbH sowie deren Tochtergesellschaften, auch die U-KG, nahmen an der Konzernrechnungslegung der Klägerin nicht teil.

(d) Im Dezember 2013 wurde in einer **Gesellschafterversammlung** der N-GmbH u.a. der Beschluss gefasst, dass aus dem Bilanzgewinn der N-GmbH ein Betrag i.H.v. 9.741.115,13 € an die G-GmbH ausgeschüttet werden soll. Als Tag der Auszahlung wurde der 24.12.2014 bestimmt. Dieser **Beschluss** war **aufschiebend bedingt** auf die Eintragung der Änderung des Gesellschaftsvertrags der N-GmbH dahingehend, es werde geregelt, dass die Gesellschafter alljährlich auch über die **Verteilung des Gewinns** abweichend von der gesetzlichen Regelung aus § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG beschließen können. Gleichzeitig wurden dezidierte Regelungen zum Ausgleich der inkongruenten Ausschüttung gegenüber den „restlichen Gesellschaftern“ beschlossen, welche keine Ausschüttung erhalten haben. Entsprechend dem Gesellschafterbeschluss wurde der Gesellschaftsvertrag im März 2014 geändert und ins Handelsregister eingetragen.

(e) Die G-GmbH hat anschließend ihren **Anspruch** gegenüber der N-GmbH aus dem vorbenannten Gesellschafterbeschluss **an die KG abgetreten**. Entsprechend der Vorgehensweise in der Vergangenheit sollten zum Ausschüttungsstichtag am 24.12.2014 die Verbindlichkeiten der N-GmbH aus den vorgenannten Ausschüttungen mit bestehenden Ausleihungen der N-GmbH gegenüber der KG **aufgerechnet** werden.

(f) Die G-GmbH wies in ihrem auf den 31.12.2013 aufgestellten Jahresabschluss **Erträge** aus Beteiligungen i.H.v. 9.741.115,13 € und außerordentliche **Aufwendungen** i.H.v. 8.244.879,76 € aus. Die Aufwendungen resultierten aus einer **Forderungsabschreibung** gegenüber der U-KG. Der Jahresabschluss der KG führte zu einem **Jahresüberschuss** von 582.461,59 €. Die U-KG hatte bereits zum 31.12.2012 in ihrem Jahresabschluss einen nicht durch Vermögenseinlage gedeckten Verlustanteil von Kommanditisten in Höhe von 11.499.311,53 € ausgewiesen.

(g) Die Klägerin gab für das Streitjahr eine **Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung** von Besteuerungsgrundlagen ab und erklärte laufende Einkünfte i.H.v. ./. 380.411,25 €. Ausweislich einer der Feststellungserklärung beigefügten **Kapitalkontenentwicklung** zum 31.12.2013 waren für die G-GmbH Einlagen i.H.v. 9.741.115,13 € ausgewiesen. Weiterhin waren der Feststellungserklärung **Sonderbilanzen** für die I-GmbH, Frau H und Frau C beigefügt. In einer Übersicht „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2013“ waren „Sonderbetriebseinnahmen GA N.“ sowie „nabz. Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG GA N.“ mit jeweils 0 € verzeichnet. Der Beklagte veranlagte die Klägerin mit **Feststellungsbescheid** und **Gewerbesteuermessbescheid** v. 20.11.2014 erklärungsgemäß.

(h) Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Bp. führten die Prüfer in ihrem Prüfungsbericht aus, die steuerlichen Folgen der beschlossenen inkongruenten Gewinnausschüttung

der N-GmbH an die G-GmbH seien nicht anzuerkennen, weil ein **Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten** gemäß § 42 AO vorliege. Dabei verwiesen sie auf den Prüfungsbericht über eine zuvor bei der N-GmbH durchgeführte Bp., wonach, die gewählte Gestaltung als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des 42 AO zu qualifizieren sei, weil sie unangemessen erscheine. Die **Verbesserung der Kreditwürdigkeit** der nicht konsolidierten G-GmbH sei auch durch den Regelfall einer kongruenten Gewinnausschüttung und Einlage in diese Gesellschaft zu erreichen gewesen. Die gewählte Gestaltung erscheine überflüssig, sei ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden und sei daher **rein steuerlich motiviert** gewesen. Sie führe im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil, der gesetzlich nicht vorgesehen sei. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die beiden Gesellschafterinnen H und C Schwestern seien.

Weiter führten die Prüfer aus, als Konsequenz entstehe der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehe, d.h. bei einer **kongruenten Ausschüttung** an die Gesellschafterinnen. In dem Prüfungsbericht der Klägerin erklärten die Prüfer, die **Gewinnausschüttung** i.H.v. 9.741.115,13 € sei in der Bilanz der G-GmbH zu **eliminieren** unter Hinzurechnung von 487.055,76 € KSt. (5 %-iges Betriebsausgabenabzugsverbot). Stattdessen sei die **Ausschüttung** den Gesellschafterinnen der N-GmbH **entsprechend ihrer Beteiligung zuzurechnen** und im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zu erfassen. Soweit die Ausschüttung der Klägerin zuzurechnen sei (91 %), sei dieser Betrag im Gesamthandsvermögen der Klägerin vereinnahmt und den Gesellschafterinnen entsprechend ihrer Beteiligung zuzuordnen.

In derselben Weise berechneten die Prüfer ausweislich des Prüfungsberichts der Klägerin den **gewerbesteuerlichen Gewinn**.

● **Bedeutung für die Praxis**

(a) Nach Ansicht des FG Münster floss die Ausschüttung allein der G-GmbH als **disquotale Ausschüttung** zu, da die Ausschüttung in der Weise erfolgte, dass die G-GmbH ihren Anspruch gegenüber der N-GmbH an die Klägerin abtrat und die N-GmbH ihre Verbindlichkeit mit bestehenden Ansprüchen der Klägerin aufrechnete. Auf Grund der Regelung im Gesellschafterbeschluss stellen die **Abtretung und Aufrechnung lediglich eine Zahlungsmodalität** dar, welche die Ausschüttung dem Grunde nach unberührt lassen. Die übrigen Gesellschafter der N-GmbH haben hingegen keine Ausschüttung erhalten.

(b) Auch vermag das Gericht in der an die G-GmbH bewirkten disquotalen Gewinnausschüttung der N-GmbH **keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** zu erkennen, da die N-GmbH mit Gesellschafterbeschluss aus März 2014 eine Öffnungsklausel ihren Gesellschaftsvertrag eingefügt und Abweichungen von § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG explizit zugelassen hat.

Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt gem. § 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 gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Unangemessen ist nach ständiger Rspr. im allgemeinen eine rechtliche Gestaltung, die verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts, insbesondere des erstrebten wirtschaftlichen Ziels, als unpassend nicht wählen würden, vgl. BFH-Urt. v. 19.8.1999, I R 77/96, BFHE 189, 342 = BStBl II 2001, 43. Da es im Bestreben der Rechtsordnung liegt, für alle wirtschaftlichen Vorgänge möglichst einfache Rechtsgestaltungen zur Verfügung zu stellen, **ist in der Regel der einfachste rechtliche Weg der angemessene**. Unangemessene Rechtsgestaltungen sind hingegen umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt u.ä. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt jedoch stets nur dann vor, wenn die gewählte Gestaltung nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweils maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zugrunde liegen, der Steuerumgehung dienen soll, ansonsten aber nicht, vgl. BFH-Urt. v. 18.12.2013, I R 25/12, BFH/NV 2014, 904; Winkler, BeSt 2021, 1 f.; Strahl, BeSt 2014, 17 f.

(c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze liegt im Streitfall keine unangemessene Gestaltung vor. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Beklagte der Klägerin, der I-GmbH sowie Frau H und Frau C im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung **Einkünfte zugerechnet** hat, **obwohl sie keine Zahlungen oder Ansprüche erhalten haben**. Die Wirkungen von § 42 Abs. 1 Satz 1 AO werden nach der Rspr. des BFH indes überdehnt, wenn die fraglichen Beträge bei einem anderen Anteilseigner fiktiv als zugeflossen behandelt werden, vgl. BFH-Urt. v. 19.8.1999, I R 77/96, BFHE 189, 342 = BStBl II 2001, 43.

(d) Nach Ansicht des Gerichts **widerspricht** dies im Streitfall auch den **erkennbaren Absichten** der ausschüttenden Gesellschaft, wie sie sich im Gesellschafterbeschluss aus Dezember 2013 niederschlagen. Dieser enthielt dezidierte Regelungen zum Ausgleich der inkongruenten Ausschüttung gegenüber den „restlichen Gesellschaftern“, welche keine Ausschüttung erhalten haben. Die Rechtsfolge eines Gestaltungsmissbrauchs, der eine fiktive kongruente Ausschüttung herstellen würde, würde zu einer **Überkompensation** der inkongruenten Gewinnausschüttung führen, wenn im Nachgang einer fiktiv kongruenten Ausschüttung noch Ausgleichsansprüche der „restlichen Gesellschafter“ bestünden. Diese Situation, die eine notwendige Folge der von der Beklagten vertretenen Rechtsauffassung ist, **könnte nur dadurch abgewendet werden**, dass die im Gesellschafterbeschluss aus Dezember 2013 niedergelegten Ausgleichsansprüche als nichtig oder nachträglich unwirksam angesehen würden. Nach Ansicht des Gerichts fehlt es insoweit allerdings schon an einer Argumentation der Beklagten, die widerlegt, dass solche Ansprüche in Zukunft noch entstehen und dann auch finanziert werden können. Allein die Möglichkeit, dass solche Ansprüche in der Zukunft entstehen, führt jedoch bereits zu einer möglichen Überkompensation. Es ist auch nicht ersichtlich, dass bzw. wie eine solche Überkompensation auf der Grundlage der zwischen den Gesellschaftern bestehenden vertraglichen Regelungen beseitigt werden könnte.

(e) Mit der vom FA vertretenen Rechtsauffassung würde demnach nicht das Ergebnis einer angemessenen Gestaltung hergestellt, sondern ein „überschießendes“ Ergebnis. Vor diesem Hintergrund hat die Rspr. bereits erklärt, **§ 42 AO lasse lediglich zu, den missbräuchlichen Vorgang zu neutralisieren**, nicht aber, Ersatzsachverhalte zu fingieren, vgl. BFH-Urt. v. 19.8.1999, I R 77/96, BFHE 189, 342 = BStBl II 2001, 43.

(f) Darüber hinaus liegt im Streitfall ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO auch deshalb nicht vor, weil kein Rechtssatz existiert, wonach **inkongruente Gewinnausschüttungen** grundsätzlich einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellen.

Der BFH hat dies explizit für den Fall des sog. **Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren** entschieden, welches nach der ständigen Rspr. grundsätzlich keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellt, und zwar auch nicht im Fall einer inkongruenten Gewinnausschüttung. Der BFH begründet dies damit, dass **inkongruente Gewinnausschüttungen gesellschaftsrechtlich zulässig** seien, da diese Möglichkeit gesetzlich vorgesehen ist, vgl. § 29 Abs. 3 GmbHG. Grundsätzlich bestünden keine Bedenken, dem auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu folgen; denn nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolge (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), stelle zugleich eine inkongruente dar. Es gebe keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen, die mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stünden, steuerlich hiervon abweichend zu behandeln. Der BFH hat dieselben Grundsätze zudem etwa in den Konstellationen des sog. **Leg-ein-Hol-zurück-Verfahrens**, vgl. BFH-Urt. v. 8.8.2001, I R 25/00, BFHE 196, 485 = BStBl II 2003, 923, und des sog. **Rücklagenmanagements** zur „Mobilisierung“ von Körperschaftsteuerguthaben zugrunde gelegt, vgl. BFH-Urt. v. 28.6.2006, I R 97/05, BFH/NV 2006, 2207.

(g) Auch in der Rspr. der FG und im Schrifttum bestehen keine Bedenken, eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung gleichfalls steuerlich als zulässig anzuerkennen, selbst im Fall einer anschließenden **inkongruenten Wiedereinlage**, vgl. zuletzt Urt. FG Münster v. 6.5.2020, 9 K 3359/18 E, EFG 2020, 1603 mit Anm. Oellerich (vgl. zu dieser Entscheidung auch Durst, BeSt 2021, 7), Rev. eingelegt, Az. BFH: VIII R 20/20; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rz. 80 (Juli 2016). Das gilt jedenfalls dann uneingeschränkt, wenn im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt ist oder eine Öffnungsklausel besteht. Ob eine andere rechtliche Beurteilung geboten wäre, wenn eine solche Klausel im Gesellschaftsvertrag der ausschüttenden Gesellschaft nicht enthalten gewesen wäre, hat das FG Münster an dieser Stelle ausdrücklich offengelassen.

(h) Die in der **GuV der G-GmbH** ausgewiesenen außerordentlichen Aufwendungen i.H.v. 8.244.879,76 € sind daher nachvollziehbar. Hätte die G-GmbH in demselben Jahr nicht Erträge aus Beteiligungen i.H.v. 9.741.115,13 € erzielt, so hätte sie nicht einen Jahresüberschuss von 582.461,59 € ausweisen können, sondern einen Jahresfehlbetrag von 9.158.653,54 € ausweisen müssen. Diese **erkennbare Notwendigkeit**, Kapital zuzuführen, ist als **außersteuerlicher Grund** für die disquotale Ausschüttung anzuerkennen. Entgegen der Auffassung des Beklagten besteht **keine Verpflichtung**, die Kapitalzuführung auf eine bestimmte Weise durchzuführen, die höhere Steuern auslöst (**quotale Ausschüttung mit anschließender Einlage**).

● Beratungserwägungen

(a) Das Urt. des FG Münster bestätigt in begrüßenswerter Klarheit die langjährige Rspr. des BFH, dass inkongruente Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich steuerlich anzuerkennen sind. **Entscheidungserheblich** war, dass den Mitgesellschaftern als Ausgleich für den Nachteil ein entsprechender **Liquidationsvorab** eingeräumt wurde und die inkongruente Ausschüttung bei der Empfängerin **dazu diente, hohe Verluste** wirtschaftlich abzudecken. Dabei dürfte das Urteil auch im Hinblick auf das BMF-Schr. v. 17.12.2013, IV C 2 – S 2750, BStBl I 2014, 63, von Bedeutung sein, wonach für die steuerliche Anerkennung beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachzuweisen seien.

(b) Aus Beratersicht ist dabei insbesondere zu beachten, dass das FG Münster **ausdrücklich offengelassen** hat, ob eine inkongruente Gewinnausschüttung auch **ohne Satzungsregel**, d.h. ohne eine Öffnungsklausel oder eine Regelung im Gesellschaftsvertrag nach § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbH, **steuerlich anzuerkennen** ist. Unter Ablehnung der Grundsätze aus dem BMF-Schr. v. 17.12.2013 hat das FG dies in einer anderen Sache bejaht und allein auf die zivilrechtlich wirksame Gewinnausschüttung abgestellt, vgl. Urt. FG Münster v. 6.5.2020, 9 K 3359/18 E, AO, DStRE 2021, 274. Unter Az. VIII R 20/20 ist hierzu die Revision beim BFH anhängig.

Demnach empfiehlt es sich (vorerst) grundsätzlich auf das Vorhandensein einer entsprechenden Regelung zu achten.

Claas Winkler, Rechtsanwalt, Köln

6 Umsatzsteuerbefreiung von Unterrichtsleistungen

EuGH-Urt. v. 21.10.2021, C-373/19 (Dubrovin & Tröger), DStR 2021, 2524 = HFR 2021, 1227 (Vorabentscheidungsersuchen des: BFH v. 27.3.2019, V R 32/18, BFHE 264, 95 = BStBl II 2019, 457 = HFR 2019, 602).

● Die Entscheidung

(a) Beim Besprechungsurteil handelt es sich um ein EuGH-Urteil zur **Umsatzsteuerfreiheit von Schwimmunterricht**. Das zugrundeliegende Vorabentscheidungsersuchen erfolgte durch den BFH. Das Urteil bringt **weitere Unruhe** in die Frage der Umsatzsteuerfreiheit von Bildungs- und Unterrichtsveranstaltungen, es erweckt den Eindruck eines stetigen „Auf und Ab“ der unterschiedlichen Ansichten.

(b) Klägerin und Revisionsbeklagte (Klin.) im Revisionsverfahren beim BFH ist die in der **Rechtsform einer GbR** geführte **Schwimmschule** Dubrovin & Tröger. Im Rahmen ihrer Tätigkeit führt sie im Wesentlichen für Kinder Kurse auf verschiedenen Niveaus durch, in denen die Grundlagen und Techniken des Schwimmens vermittelt werden. Sie ist der Ansicht, dass diese Leistungen von der MwSt. zu befreien sind.

(c) Das FA ging nach einer **Steuerprüfung** die Jahre 2007 bis 2011 betreffend davon aus, dass die Leistungen nicht unter die Umsatzsteuerbefreiungen nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG fielen, und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide für diese Jahre. Nach erfolglosem Einspruch legte die Klin. hiergegen erfolgreich Klage ein. Hiergegen wandte sich das FA mit der Revision an den BFH.

(d) Der V. Senat des BFH setzte das Revisionsverfahren mit Beschl. v. 27.3.2019, V R 32/18, BStBl II 2019, 427 aus und rief im Wege eines **Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH** an. Dieser beantwortet die Vorlagefragen zusammengefasst dahingehend, dass der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL verwandte Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ dahin auszulegen sei, dass er nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht erfasse. Hinweis: Die Revision wird nach der EuGH-Entscheidung nunmehr unter dem neuen Az. V R 31/21 geführt und wieder aufgenommen (vgl. Anmerkung zu EuGH v. 21.10.2021, C-373/19 (Dubrovin & Tröger), HFR 2021, 1227).

● Bedeutung für die Praxis

(a) Dem Besprechungsurteil kommt eine **hohe Praxisrelevanz** zu, weil es sich einmal mehr mit der grundsätzlichen Frage befasst,

welche Fortbildungs- und Unterrichtsveranstaltungen nach der MwStSystRL von der USt. befreit sind. Hieraus ergeben sich **unmittelbare Konsequenzen** für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiungstatbestände der §§ 4 Nr. 21, 22 UStG.

(b) Der EuGH stellt zunächst fest, dass Art. 132 MwStSystRL in jenem Kapitel der MwStSystRL verortet ist, das mit „Förderung bestimmter, **dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten**“ überschrieben ist. Allerdings sind nicht sämtliche dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten befreit, sondern nur die in der Vorschrift einzeln aufgeführten und genau beschriebenen Tätigkeiten. Nach der ständigen Rspr. des Europäischen Gerichtshofes stellen die Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe dar, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelungen verhindern sollen.

(c) Die **Begriffe**, mit denen die Steuerbefreiungen des Art. 132 MwStSystRL umschrieben werden, seien **eng auszulegen**, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Leistung, die ein Stpfl. gegen Entgelt erbringt, der MwSt. unterliege. Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ wird in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL nicht definiert. Es könne aber festgestellt werden, dass die **Vermittlung von Kenntnissen** und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an die Studierenden ein **besonderer Bestandteil der Unterrechtstätigkeit** sei.

(d) Zum anderen sei bereits geklärt, dass sich der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ i.S. der MwStSystRL nicht auf Unterricht beschränke, der **zu einer Abschlussprüfung** zur Erlangung einer Qualifikation führe oder eine Ausbildung im Hinblick auf die **Ausübung einer Berufstätigkeit** vermittele, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließe, mit denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt werde, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den **Charakter bloßer Freizeitveranstaltungen** haben.

(e) Der Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ umfasse mithin Tätigkeiten, die sowohl durch **ihre spezifische Art** als auch **aufgrund des Rahmens**, in dem sie ausgeübt werden, gekennzeichnet seien. Der Begriff verweise allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen **dieses System bildenden Stufen**.

(f) Der BFH weist als vorlegendes Gericht darauf hin, dass ein **ausgeprägtes Gemeininteresse** am Schwimmunterricht bestehe und dass dieser Umstand es für die Zwecke der in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiung erlaube, diesen Unterricht von anderen Lernangeboten zu unterscheiden. Es sei aber festzustellen, dass der Schwimmunterricht in einer Schwimmschule gleichwohl ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht bleibe. Er komme für sich allein aber nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf **ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen** gleich. Auch wenn sich im Übrigen die Bedeutung der im Rahmen von **Fahrunterricht und Segelunterricht** vermittelten Kenntnisse nicht leugnen lasse, insbesondere für die Bewältigung von Notsituationen und ganz allgemein für die Gewährleistung der Sicherheit und körperlichen Unversehrtheit von Personen, habe der Gerichtshof dennoch entschieden, dass diese Unterrichtsangebote **nicht unter den Begriff der „Schul- und Hochschulaus-**

bildung“ i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL fallen, vgl. Urt. C-449/17 (A&G Fahrschul-Akademie) und Beschl. C-47/19 (FA HH-Barmbek-Uhlenhorst).

(g) Nach alledem ist der Begriff des **„Schul- und Hochschulunterrichts“** i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL dahin auszulegen, dass er **nicht** den von einer Schwimmschule erteilten **Schwimmunterricht** erfasse.

(h) **Für die Praxis** bedeutet das Urt. nichts Gutes. Zum einen scheint der EuGH von seinem früheren weitgefassten Verständnis des Schul- und Hochschulunterrichts abzuweichen. Zum anderen zeigt auch das Besprechungsurteil wiederum **keine klaren Abgrenzungskriterien** auf, was als Schul- und Hochschulunterricht unter die Umsatzsteuerbefreiung fällt.

● **Beratungserwägungen**

(a) Für den **steuerlichen Berater** stellt sich ebenso wie für den Steuerpflichtigen die Frage, welche **Konsequenzen** sich **aus dem Besprechungsurteil** ergeben. Zunächst einmal wird man konstatieren müssen, dass die zeitweise zu spürende „Euphorie“ beendet sein dürfte, möglicherweise könnten weitaus mehr Bildungsveranstaltungen umsatzsteuerbefreit angeboten werden, als man bis dato dachte. Seinen Grund hatte dieser Glaube in der **Entwicklung der EuGH-Rspr.** und ihr folgend der BFH-Rspr.

(b) In den Urt. v. 14.6.2007, C-445/05 (Haderer), UR 2007, 592, und v. 28.1.2010, C-473/08 (Eulitz), UR 2010, 17, schien der EuGH den Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL **noch weitaus großzügiger** auslegen zu wollen, als es seine gegenwärtige Rechtsprechung zeigt. Gestützt auf diese Rspr. **ergingen zahlreiche Urt.** zu den unterschiedlichsten Unterrichtsleistungen. Vom Durchführen eines **Fahrsicherheitstrainings** (BFH-Beschl. v. 10.7.2012, V B 33/12, DStR 2012, 1856) über das Erteilen von **Schwimmunterricht** (BFH-Urt. v. 5.6.2014, V R 19/1, BFH/NV 2014, 1687), **Kurse an Kampfsportschulen** (BFH-Urt. v. 28.8.2013, XI R 35/11, BFHE 242, 250 = BStBl II 2013, 879) bis hin zu Kursen eines **Ballettstudios** (Niedersächsisches FG v. 29.10.2015, 5 K 316/14, EFG 2016, 149) wurden beinahe sämtliche unterrichtenden Tätigkeiten als umsatzsteuerfrei behandelt, solange sie keine bloßen Freizeitveranstaltungen darstellten. All das wird nach den nunmehr geltenden engen Maßstäben des EuGH künftig wohl **nicht mehr aufrechterhalten werden können**.

(c) Nach den Ausführungen im Besprechungsurteil muss ein „Schul- und Hochschulunterricht“ i.S. der Mehrwertsteuerbefreiungsno-

men eine „Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf **ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen**“ gewährleisten. Hinsichtlich des Schwimmunterrichts verneint der EuGH dies, wenngleich er die Wichtigkeit desselben ebenso bejaht wie die Verfolgung eines im Allgemeininteresse liegenden Zieles anerkennt. Zur **Begründung der Versagung** stützt er sich darauf, dass der Schwimmunterricht „für sich allein“ einen spezialisierten, punktuell erteilten Unterricht darstelle, der den vorgenannten Anforderungen der Vermittlung eines „breiten und vielfältigen Spektrums von Stoffen“ nicht entspreche.

(d) **Für die Praxis** ist mit dieser (neuen) Herangehensweise des EuGH **wenig gewonnen**: Betrachtet man eine Unterrichtsleistung stets „für sich allein“, so wird diese sich niemals als Vermittlung eines „breiten und vielfältigen Spektrums von Stoffen“ darstellen. Auch der Schwimmunterricht ordnet sich ein in ein solches Spektrum; es stellt sich nur die Frage, wie man dieses definiert. So ließe sich der Schwimmunterricht als Teil der Vermittlung **„grundlegender körperlicher Ertüchtigung“** oder von **sportlichen Grundfähigkeiten** betrachten. Dem folgt der EuGH jedoch nicht. In welchen Fällen eine Zuordnung der einzelnen Unterrichtsleistung in den Kontext eines „breiten und vielfältigen Spektrums von Stoffen“ hingegen gewünscht bzw. gewollt ist bzw. richtig erscheint, beantwortet der EuGH nicht. Hierdurch wird der Praxis die **Möglichkeit einer verlässlichen Einordnung** der jeweiligen **Unterrichtsleistung genommen**, um zu beantworten, ob es sich um eine steuerbefreite oder um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung handelt.

(e) Es wird dem Stpfl. aber wohl (zunächst) nichts anderes übrigbleiben, als die **weitere (neuere) Entwicklung der Rspr. des EuGH abzuwarten**. Es steht zu befürchten, dass sich einmal mehr eine **umfängliche Kasuistik** von umsatzsteuerbefreiten Unterrichtsleistungen ergeben wird, die dem Berater und dem Stpfl. bekannt sein müssen, will er Fehler im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Behandlung vermeiden. Zugleich bleibt zu hoffen, dass sich weitere allgemeingültige Kriterien aus der Rspr. herauskristallisieren, die es dem Rechtsanwender ermöglichen, eine eigenständige Zuordnung der erbrachten Leistungen als steuerbefreit oder steuerpflichtig vorzunehmen. Letztlich bleibt hinsichtlich der aktuellen Rechtsprechungsentwicklung nur festzustellen, dass diese für die Praxis mehr **Steine als Brot** bedeuten, vgl. auch *Grambeck*, MwStR 2021, 891.

Dr. Mirko Wolfgang Brill,
Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Köln