SIS Steuerberater-Brief

Nr. 2025/03 – 17. März 2025

Steuer-Informations-Service mit Checkliste und SIS-Datenbank Steuerrecht

SIS Beratungs-Know-how

Prof. Fritz Lang, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege Meißen (FH)

Anteile an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen

Übersicht

Aktueller Anlass: *Der BFH hat sich in den vergangenen Jahren häufiger mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Bedingungen Anteile an Kapitalgesellschaften zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft gehören (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 19.12.2019, IV R 53/16, BStBl 2020 II S. 534 = SIS 20 07 00; BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651 = SIS 22 02 81; indirekt BFH, Urteil vom 1.2.2024, IV R 9/20, DStR 2024 S. 744 = SIS 24 05 69). Der Beitrag stellt auf Grundlage der aktuellen Rechtsprechung des BFH die Zuordnungsbedingungen von Anteilen an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters dar.*

Handlungsbedarf: *Die Kenntnis der aktuellen Rechtslage ist für den steuerlichen Berater unabdingbare Voraussetzung der Berufsausübung sowie zur Entwicklung gestalterischer Ansätze.*

Handlungszeitraum: *Die aktuelle Rechtslage betrifft sämtliche Fälle, die sich entweder noch in der Gestaltungsphase befinden oder in der Vergangenheit offengehalten wurden.*

1. Allgemeines zur Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Um es vorweg zu sagen: Der Zuordnung zum notwendigen SoBV II kommt nach der aktuellen Rechtslage des EStG nicht mehr die Bedeutung zu wie zu früheren Zeiten. Zwar unterliegen nach der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG für den Fall der Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II sowohl die laufenden Erträge als auch Veräußerungserlöse der Besteuerung als betriebliche Erträge, daraus ergibt sich gegenüber der Zuordnung zum steuerlichen Privatvermögen spätestens nach Absenkung der Relevanzgrenze bei § 17 EStG durch das Steuersenkungsgesetz (Gesetz vom 23.10.2000, BGBl 2000 I S. 1433) auf 1 % sowie der Einführung der Abgeltungsbesteuerung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Gesetz vom 14.8.2007, BGBl 2007 I S. 1912), verbunden mit der Einführung auch von § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, kein wesentlicher Unterschied mehr hinsichtlich der grundlegenden Besteuerungsmöglichkeiten, die sowohl im steuerlichen Betriebs- als auch Privatvermögen zwischenzeitlich gegeben sind.

Der Frage nach der korrekten Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II kann aber auch nach der aktuellen Rechtslage erhebliche Bedeutung zukommen, insbesondere bei der Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten (z.B. bei § 6 Abs. 3 EStG oder §§ 20, 24 UmwStG), bei denen, ausgehend von der Eigenschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, die weitere Frage nach der Eigenschaft als ggf. funktional wesentliche – und damit (mit-)übertragungspflichtige – Betriebsgrundlage zu klären ist, wobei die beiden Begriffe nicht als deckungsgleich anzusehen sind (vgl. BFH, Urteil vom 1.2.2024, IV R 9/20, DStR 2024 S. 744, Urteilsgründe Rz. 41 = SIS 24 05 69).

2. Das Transparenzprinzip der Besteuerung bei Personengesellschaften

Nach dem deutschen Steuerrecht unterliegen Personengesellschaften der transparenten Besteuerung. Die Personengesellschaft als solche ist ein lediglich partielles Steuerrechtssubjekt. Die auf ihrer Ebene in gemeinschaftlicher Verbundenheit der Gesellschafter ausgeübte Tätigkeit entscheidet dabei über die Art und Ermittlung der verwirklichten Einkünfte. Versteuert werden können diese Einkünfte jedoch nicht auf der Ebene der Personengesellschaft, da es einer Personengesellschaft an der dazu erforderlichen persönlichen Steuerpflicht fehlt. Einerseits fallen Personengesellschaften dem Grunde nach nicht in den

Wichtige Inhalte in diesem Steuerberater-Brief:

Anteile an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen Seite 1

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft Seite 6

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, der (teilweise) mit einer atypischen Unterbeteiligung belastet ist Seite 7

Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein Seite 8

Hinzurechnung von Aufwendungen für Out-of-Home-Werbung Seite 9

Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine agB Seite 10

In unserer Datenbank:

Postbeförderungsdauer bei normaler Briefpost; anteiliger Betriebsausgabenabzug nach § 3 c Abs. 2 Satz 1 EStG für Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten einer Holding (BFH) SIS 25 01 18

Steuerfreier Sanierungsertrag nach § 3 a EStG und § 7 b GewStG, Antragstellung nach § 52 Abs. 4 a Satz 3 EStG i.d.F. des UStAusfVerm/StRÄndG und § 36 Abs. 2 c Satz 3 GewStG i.d.F. des UStAusfVerm/StRÄndG als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH) SIS 25 01 74

DBA-Schweiz 1971/2010, abkommensrechtliche Aufteilung der Einkünfte eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Piloten (BFH) SIS 25 02 17

Grundstücksübertragung im Wege der gemischten Schenkung gegen eine aufschiebend bedingte Rentenlast, keine Abzinsung der Rentenlast der Grundstücks-erwerberin für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung (FG München) SIS 25 01 08

Die SIS-Datenbank online:

Überall und mobil nutzbar:
www.sis-datenbank.de

Unser Service für Sie:

Täglich online das Neueste aus dem Steuerrecht:
www.sis-tagesaktuell.de

Wöchentlich das Wichtigste per E-Mail:
SIS SteuerMail

Monatlich zusätzlich per E-Mail:
Steuerberater-Brief und Checkliste

Formlose Anmeldung (Name, Adresse) unter **info@sis-verlag.de**

Impressum: NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstraße 22, 44629 Herne; Fon 02323.141-900; Fax 02323.141-123; service@nwb.de. SIS ist eine Marke des NWB Verlags. Redaktionsadresse SIS: Bretonischer Ring 15, 85630 Grasbrunn bei München; Fon 089.2000 557-50; Fax 089.2000 557-55; info@sis-verlag.de. Redaktion: Ass. jur. Peter Kern (v.i.S.d.P.), Sabina Schmitz. Der „Steuerberater-Brief" erscheint monatlich als Printmedium mit aktualisierter „SIS-Datenbank Steuerrecht" auf DVD oder online als E-Mail-Anhang und ist Bestandteil der SIS-Datenbank Steuerrecht online. Bezugsmöglichkeiten, Konditionen und Preise finden Sie unter www.sis-datenbank.de. Es gelten die jeweils aktuellen AGB. Alle Informationen werden mit größter Sorgfalt bearbeitet, ihre Veröffentlichung erfolgt aber ohne Gewähr. Nachdruck verboten. Alle Rechte vorbehalten, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Vervielfältigung sowie der Auswertung durch Datenbanken und ähnliche Einrichtungen. Die bestimmungsgemäße Handhabung dieses Produkts (Steuerberater-Brief und Checkliste) stellt kein Risiko für die Gesundheit oder Sicherheit im Sinne der Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (GPSR) dar. Druck: Druckerei Altermann GmbH, Glonner Straße 26, 85667 Oberpframmern. **ISSN 0179-308X**

Anwendungsbereich des § 1 KStG (Ausnahme: Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1 a KStG [eingeführt durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, KöMoG, Gesetz vom 25.6.2021, BGBl I 2021 S. 2050]), andererseits fallen sie aber auch nicht unter die persönliche Einkommensteuerpflicht nach § 1 EStG, da es sich bei ihnen nicht um natürliche Personen handelt.

Wird auf der Ebene der Personengesellschaft eine Gewinneinkunftsart verwirklicht (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 bis 3 EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 S.1 Nr. 1 EStG), liegt eine sog. Mitunternehmerschaft vor. Die auf der Ebene der Personengesellschaft erzielten Gewinneinkünfte werden über § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 1. HS EStG den hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschaftern zur Versteuerung zugewiesen. Diese Regelung gilt nicht nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, sondern über § 13 Abs. 7 EStG und § 18 Abs. 4 S. 2 EStG entsprechend auch für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Verwirklicht die Personengesellschaft auf ihrer Ebene demgegenüber eine Überschusseinkunftsart (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 5 bis 7 EStG; Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG; sonstige Einkünfte nach § 22 EStG), liegt eine vermögensverwaltende Personengesellschaft vor. Die Zuordnung der Einkünfte zum Gesellschafter folgt in diesen Fällen der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Die mittels einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte unterliegen abgabenrechtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach §§ 179, 180 AO.

3. Die Besteuerung des Mitunternehmers

Der durch den Gesellschafter einer Personengesellschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG aus einer Mitunternehmerschaft zu versteuernde Gewinn setzt sich im Rahmen der sog. additiven Gewinnermittlung aus zwei Teilbereichen zusammen. Zunächst umfasst dieser nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 1. HS EStG den zivilrechtlichen Gewinnanteil aus der Gesellschaft (= Ergebnisanteil aus dem Gesamthandsbereich der Gesellschaft), ggf. korrigiert um Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen/Ergänzungsrechnungen (= additive Gewinnermittlung auf der 1. Stufe). Eine Erweiterung erfährt der steuerliche Gewinnanteil des Mitunternehmers über § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG. Danach zählen auch Vergütungen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen an die Gesellschaft oder der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft von dieser erhält, zu seinem Gewinnanteil (= additive Gewinnermittlung auf der 2. Stufe). Diese Regelung führt dazu, dass der Mitunternehmer aus seiner Beteiligung nur eine einheitliche Einkunftsart verwirklichen kann. Insofern wird der steuerliche Mitunternehmer dem steuerlichen Einzelunternehmer gleichgestellt, der mit sich selbst keine Rechtsgeschäfte verwirklichen kann.

Daneben eröffnet § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG die Frage nach der steuerlichen Behandlung des hinter den benannten Vergütungen stehenden Vermögens. Eine ausdrückliche Regelung dazu enthält die Vorschrift nicht. Kann es aber sein, dass bspw. die Nutzungsvergütung für die Überlassung eines durch die Gesellschaft betrieblich genutzten Grundstücks durch den Gesellschafter einerseits als zu seinem steuerlichen Gewinnanteil gehörig definiert wird, das Grundstück als solches jedoch nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen zählen soll? Es eröffnet sich mithin der Bereich des steuerlichen Sonderbetriebsvermögens. Darunter werden Wirtschaftsgüter verstanden, die

zwar im Eigentum des Mitunternehmers stehen, jedoch einen Bezug zur Tätigkeit der Gesellschaft aufweisen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH werden derartige Wirtschaftsgüter in zwei Gruppen eingeteilt. Zum Sonderbetriebsvermögen I zählen dabei diejenigen Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers, die unmittelbar dem Betrieb der Gesellschaft dienen (Klassiker: Betriebsgrundstück im Eigentum eines Gesellschafters). Insofern leitet sich die Eigenschaft Sonderbetriebsvermögen aus den Regelungen in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG und den §§ 4 ff. EStG ab. Werden Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers nicht unmittelbar durch die Gesellschaft genutzt, jedoch im Interesse der Gesellschafterstellung des Mitunternehmers eingesetzt, liegt nach der Rechtsprechung des BFH in Auslegung vorstehender Vorschriften und im Rahmen richterlicher Rechtsfortbildung Sonderbetriebsvermögen II vor (s.a. BVerfG, Beschluss vom 22.12.1992, 1 BvR 1333/89, HFR 1993 S. 327 = SIS 93 08 19). Wie im steuerlichen Einzelbetriebsvermögen auch, wird innerhalb der zwei Gruppen von Sonderbetriebsvermögen wiederum zwischen notwendigem und gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen unterschieden.

4. Anteile an Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen

Nach der insoweit ebenfalls ständigen Rechtsprechung des BFH können auch Anteile an Kapitalgesellschaften zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers gehören. Fraglich in diesem Zusammenhang ist allerdings, ob Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Eigentum eines Mitunternehmers zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I zählen können, da solche Wirtschaftsgüter objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt sein müssen (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Rz. 24 – 28 = SIS 22 02 81; im Urteilsfall abgelehnt für die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH). Im Wesentlichen in Betracht kommt daher die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen II.

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist dabei anzunehmen, wenn die Beteiligung unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft eingesetzt wird. Eine Stärkung kann einerseits dadurch eintreten, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist (z.B. Anteile an einer Vertriebs- oder Produktionsgesellschaft; wirtschaftliche Verflechtung; zu einem derartigen Sachverhalt vgl. BFH, Urteil vom 19.12.2019, IV R 53/16, BStBl 2020 II S. 534 = SIS 20 07 00), andererseits aber auch dadurch, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch sie der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird (vgl. BFH, Urteil vom 19.12.2019, IV R 53/16, BStBl 2020 II S. 534, Rz. 35 = SIS 20 07 00).

Bislang wurde allgemein davon ausgegangen, dass die Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens grundsätzlich möglich ist. Die jüngere Rechtsprechung des IV. Senats des BFH lässt allerdings Zweifel daran aufkommen, dass Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Eigentum des Mitunternehmers dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II zugewiesen werden können. Noch im Urteil vom 20.9.2018, IV R 39/11, BStBl 2019 II S. 131, Rz. 29 = SIS 18 19 19, wurde dies grundsätzlich bejaht. Zweifel im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung äußert der IV. Senat dann aber in seinem Urteil vom 28.5.2020, IV R 17/17, BStBl 2023 II S. 607, Rz. 18 = SIS 20 13 09, ebenso in seinem Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Rz. 51 = SIS 22 02 81, lässt die Frage jedoch offen.

4.1 Anteile an der Komplementär-GmbH

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II wird angenommen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft/Personengesellschaft eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Rz. 30 = SIS 22 02 81). Die Möglichkeit der Stärkung kann einerseits darin bestehen, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft für das Unternehmen der Personengesellschaft vorteilhaft ist (1. Alternative), andererseits aber auch darin, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft der Mitunternehmerstellung selbst dient, weil durch sie der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft steigt bzw. gestärkt wird (2. Alternative; vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Rz. 33 = SIS 22 02 81). Maßgeblich für die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II ist der Veranlassungszusammenhang. Insbesondere für den Fall, dass sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH beteiligt, drängt sich die 2. Alternative regelrecht auf. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung des BFH bei dieser Fallgestaltung weiter danach unterscheidet, ob die Komplementär-GmbH neben ihrer Funktion in der GmbH & Co. KG noch einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält.

4.2 Komplementär-GmbH ohne eigenen Geschäftsbetrieb

Gerade unter dem Gesichtspunkt des Veranlassungszusammenhangs stellt sich die Frage, weswegen sich ein Kommanditist üblicherweise an der Komplementär-GmbH beteiligt. Warum überhaupt eine KG und die Stellung als Kommanditist? In vielen Fällen wird sich Antwort darauf aus den Regelungen des § 171 HGB, der lediglich beschränkten Haftung als Kommanditist ergeben. Wer jedoch nicht vollumfänglich haftet, für den ergeben sich aus dem gesetzlichen Regelstatut auch nur begrenzte Rechte. So schließt § 164 HGB den Kommanditisten von der Geschäftsführung aus und gewährt § 166 HGB dem Kommanditisten lediglich beschränkte Informationsrechte. Ist der vollhaftende Komplementär der KG jedoch eine Kapitalgesellschaft (im Regelfall eine GmbH), die nach § 161 Abs. 2 HGB i.V.m. § 116 HGB die Geschäftsführung der KG innehat, kann der Kommanditist seinen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG mittels einer Beteiligung an der Komplementär-GmbH verstärken, da er dadurch in der Gesellschafterversammlung der GmbH stimmberechtigt wird, die wiederum die Geschäftsführung der KG kontrolliert. Es schließt sich quasi der Kreis.

In einem solchen Fall liegt die Vermutung nahe, dass der Kommanditist die Anteile an der Komplementär-GmbH zur Stärkung seiner Gesellschafterstellung in der KG hält (= Veranlassungszusammenhang; so schon BFH, Urteil vom 15.10.1975, I R 16/73, BStBl 1976 II S. 188 unter II. 2.a) = 76 00 99 „Der Besitz der GmbH-Anteile ver-

leiht den Inhabern wegen der hierdurch eröffneten Möglichkeiten eines Zusammenwirkens von geschäftsführender GmbH und an ihr beteiligten Kommanditisten den letzteren eine verstärkte Stellung in der Gesellschafterversammlung der KG.").

Resultiert die Stärkung der Stellung als Kommanditist aus der durch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH vermittelten Stimmmacht in deren Gesellschafterversammlung, stellt sich die Frage, ob dazu jedwede Beteiligung an der Komplementär-GmbH ausreicht, genauer, ob dazu eine Mindestbeteiligungshöhe erforderlich ist. Mit dieser Frage hat sich der IV. Senat des BFH mit Urteil vom 16.4.2015, IV R 1/12, BStBl 2015 II S. 705 = SIS 15 12 92, auseinandergesetzt (zitiert in H 4.2 Abs. 2 „Anteile an Kapitalgesellschaften/Keine Stärkung der Mitunternehmerstellung" EStH). Ist der Kommanditist demnach zu weniger als 10 % an der Komplementär-GmbH beteiligt, kann er, das gesetzliche Regelstatut des § 47 GmbHG vorausgesetzt, keinen hinreichenden Einfluss in der Komplementär-GmbH ausüben, der seine Beteiligung an dieser zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen II bei der KG machen würde (vgl. BFH, Urteil vom 16.4.2015, IV R 1/12, BStBl 2015 II S. 705, Urteilsgründe Rz. 16 – 18 = SIS 15 12 92). Dies gilt auch unter den besonderen Bedingungen des Klagefalls, in dem die Komplementär-GmbH am Gewinn der KG zu 99 % beteiligt, der Kommanditist demnach über seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH mittelbar zusätzlich am Gewinn der KG beteiligt war (vgl. BFH, Urteil vom 16.4.2015, IV R 1/12, BStBl 2015 II S. 705, Urteilsgründe Rz. 20 = SIS 15 12 92).

Bei Anwendung der Entscheidung muss jedoch berücksichtigt werden, dass diese nur einen Teilaspekt der Problematik anspricht. Ausdrücklich offen lässt die Entscheidung (vgl. BFH, Urteil vom 16.4.2015, IV R 1/12, BStBl 2015 II S. 705 Urteilsgründe Rz. 19 = SIS 15 12 92), ob sich die Beurteilung aufgrund der Minderheitenrechte des GmbHG ab einer Beteiligung von mindestens 10 % ändern würde, oder ob dies erst eintritt, wenn der Kommanditist die Sperrminorität nach § 53 Abs. 2 GmbHG hält. Im Ergebnis steht die Erkenntnis, dass bei einer Beteiligung unterhalb 10 % regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II vorliegen wird, dass die Frage bei einer Beteiligung zwischen 10 % und 25 % noch nicht abschließend geklärt ist, und dass bei einer Beteiligung über 25 % vieles dafürspricht, dass notwendiges Sonderbetriebsvermögen II gegeben sein wird.

Ein Aspekt den die Entscheidung nicht aufgreift, ist dabei die Bedeutung der Kommanditisten als Personengruppe (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 15 Rz. 714). Allerdings steht diese eher vorläufige Erkenntnis auch wieder unter dem Vorbehalt, dass der Gesellschaftsvertrag der Komplementär-GmbH nicht abweichende Regelungen zur Beschlussfassung vorsieht, nach denen es auf die Stimmen der Minderheitsbeteiligung ankommt, bspw. bei einer Einstimmigkeitsabrede (vgl. BFH, Urteil vom 16.4.2015, IV R 1/12, BStBl 2015 II S. 705, Urteilsgründe Rz. 21 = SIS 15 12 92). Letztlich ist eine Einzelfallentscheidung unter Einbeziehung sämtlicher Faktoren zu treffen.

4.3 Komplementär-GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb

Wie bereits in Tz. 4.1 erwähnt, unterscheidet die Rechtsprechung hinsichtlich der Zuordnung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zwischen Fallgestaltungen, in denen sich die Tätigkeit der Komplementär-GmbH lediglich auf die ihr zugewiesenen Aufgaben als Komplementärin beschränkt und solchen Fallgestaltungen, in denen die Komplementär-GmbH daneben noch einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält.

Mit Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651 = SIS 22 02 81, hat sich der BFH zu den dann geltenden Zuordnungskriterien zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II ausführlich geäußert. Im Klagefall wurde eine GmbH & Co. KG gegründet, die aus einer natürlichen Person als einzigem Kommanditisten und einer Komplementär-GmbH bestand, an der der Kommanditist mehrheitlich beteiligt war. Gegenstand der KG war die Vermietung von Grundbesitz, den der Kommanditist im Rahmen der Gründung zur Erbringung seiner Kapitaleinlage in die KG eingebracht hatte. Die Verwaltung dieses Grundbesitzes erfolgte über die Komplementär-GmbH, die im Zeitpunkt der Gründung der KG bereits bestand, über erheblichen eigenen Grundbesitz verfügte und zudem an mehreren Immobiliengesellschaften in der Rechtsform der GbR (neben u.a. dem Kommanditisten) beteiligt war. Die Anteile an der Komplementär-GmbH waren nicht in einer Sonderbilanz des Kommanditisten ausgewiesen. Streitgegenständlich war die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an der Komplementär-GmbH auf die Kinder des Kommanditisten, die nach Auffassung der Verwaltung zu einer Entnahme der Anteile aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II und entsprechender Aufdeckung der stillen Reserven geführt haben sollte.

In seiner Entscheidung widerspricht der BFH ausdrücklich der in der Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 17.6.2014 (S 2242 – 2014/0003 – St 114, DB 2014 S. 1646 unter III. 2. = SIS 14 21 58) geäußerten Auffassung, wonach in Fällen, in denen die Komplementär-GmbH – über ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Komplementärin und ihre Geschäftsführungstätigkeit hinaus – auch wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten ist, die Anteile an der Komplementär-GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören, wenn die Geschäftsbeziehung zur Komplementär-GmbH aus Sicht der GmbH & Co. KG von nicht geringer Bedeutung ist. Im Klagefall sollte dies aus Sicht der Verwaltung deswegen erfüllt sein, weil die Komplementär-GmbH die gesamte Verwaltung des Grundbesitzes der KG übernommen hatte, die weder über eigene Geschäftsräume noch entsprechendes Personal verfügt habe.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn sie unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt wird. Die Zuordnung folgt dabei dem Veranlassungszusammenhang. Wird eine solche Beteiligung nicht ausschließlich zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der Personengesellschaft eingesetzt, kann auch eine Veranlassung außerhalb dieser Sphäre vorliegen. In einem solchen Fall erfordert die Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II einen ganz überwiegenden Veranlassungszusammenhang mit der Beteiligung an der Personengesellschaft (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Urteilsgründe Rz. 30 – 32 = SIS 22 02 8).

Unterhält die Kapitalgesellschaft neben ihren geschäftlichen Beziehungen zur KG oder neben der Geschäftsführungstätigkeit für die KG einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, ist aus Sicht des Veranlassungszusammenhangs grundsätzlich von einer Gleichrangigkeit der beiden Gesellschaften und damit

auch der Interessenbereiche der beteiligten Gesellschafter auszugehen. In der Regel wird das Halten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in dieser Situation nicht in überwiegendem Interesse der mitunternehmerischen Beteiligung erfolgen und damit nicht überwiegend durch den Betrieb der Personengesellschaft veranlasst sein (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Urteilsgründe Rz. 33, 34 = SIS 22 02 81). Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II wird in der Regel nicht vorliegen, auch wenn die weiteren Voraussetzungen für die Annahme notwendigen Sonderbetriebsvermögens II, z.B. eine ausreichende Mindestbeteiligung (vgl. Tz. 4.2) gegeben sind. Als eigener Geschäftsbetrieb anzusehen ist dabei auch die Verwaltung weiterer Beteiligungen, unabhängig davon, ob dies eine originär gewerbliche oder vermögensverwaltende Tätigkeit darstellt, da die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 2 KStG stets gewerblich ist (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Urteilsgründe Rz. 35 = SIS 22 02 81).

Unter diesen Bedingungen beurteilte der BFH die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH nicht als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Urteilsgründe Rz. 40 ff. = SIS 22 02 81). Dieser habe die Kapitalbeteiligung nicht im überwiegenden Interesse der KG gehalten. Die Komplementärin habe einen eigenen Geschäftsbetrieb von erheblichem und im Übrigen weitaus größerem Umfang als die KG unterhalten (Zahl der Arbeitnehmer, eigener Grundbesitz, eigener Umsatzerlös, eigener Beteiligungsbesitz, Bilanzsummen). Dies lässt den Schluss zu, dass der Kommanditist die Kapitalbeteiligung wegen des erheblichen Geschäftsbetriebs der Komplementär-GmbH gehalten hat (= Veranlassungszusammenhang). Diese Beurteilung ändert sich auch nicht aufgrund der intensiven Geschäftsbeziehungen (= Verwaltung des Vermögens der KG; wirtschaftliche Verflechtung) oder aufgrund des Umstands, dass es sich bei der Kapitalgesellschaft um die Komplementärin handelte.

Der diesbezüglichen Auffassung der Verwaltung (siehe vorstehend), dass trotz eigenem Geschäftsbetrieb der Komplementär-GmbH die Kapitalanteile bei zugleich bestehender wirtschaftlicher Verflechtung dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen sind, wenn die Geschäftsbeziehung aus Sicht der KG nicht von geringer Bedeutung ist, schließt sich der BFH nicht an, da es insoweit auf die Sicht des Gesellschafters, nicht der KG ankomme, da ansonsten die wirtschaftlichen Interessen des Gesellschafters in den Hintergrund gerückt würden (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Urteilsgründe Rz. 48 = SIS 22 02 81). Da die Anteile an der Komplementär-GmbH demnach kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen und auch nicht als solches ausgewiesen waren (zu den Bedenken des BFH hinsichtlich gewillkürten Sonderbetriebsvermögens II vgl. Tz. 4 dieses Beitrags a.E.), konnte ein Entnahmegewinn nicht entstehen. Der BFH wies die Revision des Finanzamts daher als unbegründet zurück und bestätigte die erstinstanzliche Entscheidung des FG Düsseldorf, Urteil vom 2.5.2019, 11 K 1232/15 F, EFG 2019 S. 1195 = SIS 19 10 65.

Der BFH geht in seiner Entscheidung ausdrücklich auf die Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 17.6.2014 (S 2242 – 2014/0003 – St 114, DB 2014 S. 1646 unter III. 2. = SIS 14 21 58) ein. Die dort geäußerte rechtliche Beurteilung findet sich mehr oder minder wortgleich aber auch in anderen Verfügungen, bspw. in der Verfügung der OFD Frankfurt vom 3.12.2015, S 2134 A – 14 – St 213 unter Tz. 1.3.2 = SIS 16 05 47. In der aktuellen Fassung dieser Verfügung vom 12.12.2022, S 2134 A – 014 – St 517, DStR 2023 S. 151 unter Tz. 1.3.2 = SIS 23 01 78, übernimmt die OFD Frankfurt nunmehr die Rechtsprechung des BFH und erklärt diese für allgemein anwendbar. Letztlich führt die Rechtsprechung des BFH zu einer einengenden Konturierung des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II. Zur Beurteilung heranzuziehen sein dürfte im Einzelfall jedoch auch die Rechtsprechung des BFH zur Zuordnung wegen wirtschaftlicher Vorteilhaftigkeit/Verflechtung (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 19.12.2019, IV R 53/16, BStBl 2020 II S. 534 = SIS 20 07 00), sofern der durch die Komplementär-GmbH unterhaltene Geschäftsbetrieb im Wesentlichen auf den Geschäftsbetrieb der Personengesellschaft ausgerichtet ist.

4.4 Zweigliedrige Personengesellschaften

Nach der Rechtsprechung des BFH kann notwendiges Sonderbetriebsvermögen II auch vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut unmittelbar zur Begründung der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft/Personengesellschaft eingesetzt wird. Die Verwaltung geht davon aus, dass dieses Kriterium jedenfalls dann erfüllt sein soll, wenn es sich bei der Personengesellschaft um eine Zweipersonengesellschaft handelt (vgl. OFD Frankfurt, Verfügung vom 12.12.2022, S 2134 A – 014 – St 517, DStR 2023 S. 151 unter Tz. 1.1.3 = SIS 23 01 78). Klassischerweise betroffen davon ist die GmbH & Co. KG, bei der neben dem alleinigen Kommanditisten nur noch die Komplementär-GmbH als zweite Gesellschafterin beteiligt ist. Die Verwaltung geht davon aus, dass die Komplementär-GmbH bei dieser Fallgestaltung zwingend erforderlich ist, die Personengesellschaft überhaupt gründen und die Stellung als Kommanditist mit der entsprechenden Haftungsbegrenzung erreichen zu können, und dies unabhängig von der Beteiligungshöhe an der Komplementärin. In dieser Situation soll nicht nur notwendiges Sonderbetriebsvermögen II vorliegen, sondern zudem die Beteiligung an der Komplementärin zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.

Die Rechtsprechung des BFH hat noch nicht abschließend geklärt, unter welchen konkreten Bedingungen die Beteiligung an der Komplementär-GmbH der Begründung der Mitunternehmerstellung dient und deswegen dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen ist. Der dafür erforderliche Rahmen dürfte nach der Rechtsprechung jedoch eng gesteckt sein. So ging es bspw. im Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651 = SIS 22 02 81 (vgl. Tz. 4.3) um eine zweigliedrige Personengesellschaft. Das Finanzamt führte hinsichtlich der Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II auch diesen Umstand als Argument an. Auf der Grundlage des Veranlassungszusammenhangs als Entscheidungskriterium lehnte der BFH diese Beurteilung jedoch ab, sofern die GmbH – wie im Urteilsfall – bereits bei Gründung der zweigliedrigen KG einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält (vgl. BFH, Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651, Urteilsgründe Rz. 36, 37, 50 = SIS 22 02 81).

Auch aus dem Urteil des BFH vom 1.2.2024, IV R 9/20, DStR 2024 S. 744, Urteilsgründe Rz. 57 = SIS 24 05 69, ergeben sich Zweifel hinsichtlich der Begründung der Zuordnung der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II mit diesem Argument. Das Urteil befasst sich zwar nicht ausdrücklich

mit der Eigenschaft des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II, sondern mit der Beurteilung der Kapitalbeteiligung als funktional wesentliche Betriebsgrundlage. Da das Vorliegen von notwendigem Sonderbetriebsvermögen II m.E. jedoch die Voraussetzung für die Folgefrage der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage ist, stellt sich die Frage, ob die Argumente des BFH in dieser Entscheidung nicht bereits für die reine Zuordnungsfrage herangezogen werden können. So gesehen würde sich die Frage nach der Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II auf Grundlage der Begründung der Mitunternehmerstellung weiter einengen auf Fälle der Ein-Personen-GmbH & Co. KG, in denen der alleinige Kommanditist auch gleichzeitig alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist. Aber auch daran hegt der BFH Zweifel, da für diesen Fall die Beteiligung an der Komplementärin in erster Linie deren Begründung und Aufrechterhaltung, nicht derjenigen der KG dient. Sind an der Komplementärin noch weitere Gesellschafter beteiligt, könnte die GmbH & Co. KG zudem auch ohne Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementärin errichtet werden.

5. Fazit

Aus der Rechtsprechung des BFH ergibt sich ein ganz typisches Szenario, in dem sich die in diesem Beitrag beschriebene steuerliche Frage häufig abspielt. Anteile an der Komplementär-GmbH wurden nicht als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen. Bei einer Betriebsprüfung vertritt die Verwaltung die gegensätzliche Auffassung, die für den Steuerpflichtigen meistens unerwünschte Folgen zeitigt. Gerade das BFH-Urteil vom 21.12.2021, IV R 15/19, BStBl 2022 II S. 651 = SIS 22 02 81, verdeutlicht diesen Umstand. Da der Steuerpflichtige die Anteile an der Komplementärin seinen Kindern unentgeltlich übertragen hatte, konnte eine Besteuerung nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass es sich bei den Anteilen um notwendiges Sonderbetriebsvermögen II gehandelt hat, da es für diesen Fall durch die Schenkung an die Kinder zu einer vorherigen Entnahme gekommen wäre. Im Anwendungsbereich des § 17 EStG stellt die Schenkung demgegenüber keinen Steuertatbestand dar. In einer solchen Situation kann die vorstehend beschriebene Rechtsprechung durchaus hilfreich sein, um Ansprüchen der Verwaltung entgegenzutreten, da allein der Umstand, dass es sich um Anteile an der Komplementär-GmbH handelt, nicht zwingend auch zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen II führen muss.

Aber auch im umgekehrten Fall, die Anteile wurden bisher als Sonderbetriebsvermögen behandelt, eröffnen sich durch die Bedenken des IV. Senats hinsichtlich der Möglichkeit zur Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens II ggf. Wege zu einer neuen Beurteilung (vgl. Tz. 4 a.E.). Erweist es sich nämlich, dass die als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesenen Anteile die Voraussetzungen für notwendiges Sonderbetriebsvermögen II nicht erfüllen, gleichzeitig die Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens aber unzulässig sein sollte, hätte dies für die Sonderbilanz welche Folge? Offen ist derzeit jedoch, ob und wann sich für die Rechtsprechung die Gelegenheit bietet, diese Idee wieder aufzugreifen und weiterzuentwickeln.

Mit der Frage nach der Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II verbunden, aber nicht als deckungsgleich zu betrachten, ist die Frage, ob einer Kapitalbeteiligung neben ihrer Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen auch die Qualität einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage zukommt. Damit setzt sich das Urteil des BFH vom 1.2.2024, IV R 9/20, DStR 2024 S. 744 = SIS 24 05 69, auseinander, und dies erkennbar entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung. Von Bedeutung ist die Fragestellung, wenn eine betriebliche Sachgesamtheit erfolgsneutral übertragen werden soll, dazu jedoch Voraussetzung ist, dass sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden müssen, bspw. im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG oder der §§ 20, 24 UmwStG. Auch hier kann es sich lohnen, die einem entgegengebrachten Verwaltungsmeinungen anhand der Rechtsprechung kritisch zu hinterfragen, was jedoch ausdrücklich nicht Thema dieses Beitrags ist, sondern einem zukünftigen Beitrag vorbehalten bleibt.

Urteilsbesprechungen

Neue Gesellschafter bei einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft

Wird eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschafterstruktur eingefügt (Verlängerung der Beteiligungskette), ohne dass sich die Gesellschafter geändert haben, ist kein neuer Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG a.F. hinzugekommen.

Urteil vom 21.8.2024 – Az. II R 16/22 = SIS 25 01 01

I. Sachverhalt

Bei der Klägerin handelte es sich um eine grundbesitzende GmbH & Co. KG. An der Klägerin war die X-KG mittelbar zu 100 % beteiligt. Gesellschafter der X-KG waren fünf natürliche Personen. Im Streitjahr gab es eine Reihe von Umstrukturierungen auf Ebene der X-KG. U.a. gründeten zwei Gesellschafter der X-KG im Streitjahr eine weitere KG (W-KG) und brachten ihre Anteile an der X-KG von jeweils 20 % in die W-KG ein. Die beiden Gesellschafter waren Kommanditisten der neu gegründeten W-KG. Das Finanzamt sah durch die im Streitjahr erfolgten Umstrukturierungen den Tatbestand des § 1 Abs. 2 a GrEStG als erfüllt an und erließ einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer. Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Die Richter des BFH hoben das FG-Urteil und den Festsetzungsbescheid zur Grunderwerbsteuer auf. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (gemäß § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG in der im Streitjahr 2015 geltenden Fassung). Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt (§ 1 Abs. 2 a Satz 2 GrEStG a.F.). Nach dem eindeutigen Wortlaut der Norm sind Personengesellschaften danach als transparent anzusehen.

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist auf allen Ebenen der beteiligten Personengesellschaften durchzuschauen und dortige Veränderungen der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse sind in die Betrachtung miteinzubeziehen (vgl. BFH, Urteil v. 24.4.2013 – II R 17/10 = SIS 13 17 45, BFHE 241, 53, BStBl 2013 II, 833, Rz 18). Wird eine an der grundbesitzenden Personengesellschaft mittelbar beteiligte Personengesellschaft in die Gesellschafterstruktur eingefügt, ohne dass sich die Rechtsträger, an denen keine gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen bestehen können, geändert haben, ist kein neuer Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft hinzugekommen. Die neu zwischengeschaltete, mittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft stellt selbst entgegen der Auffassung des FA (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 2 a GrEStG v. 10.5.2022, BStBl 2022 I, 801 = SIS 22 09 03, Beispiel unter 5.3.2) keinen „neuen Gesellschafter" im Sinne von § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG a.F. dar.

Der Übergang von 40 % der Anteile an der mittelbar zu 100 % an der Klägerin beteiligten A-KG auf die neu gegründete B-KG erfüllt nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG a.F., da die zuvor an der X-KG zu 40 % beteiligten Gesellschafter nach der Abtretung weiterhin mittelbar zu 40 % über die neu gegründete W-KG an der Klägerin beteiligt sind. Die neu gegründete W-KG ist nicht als neue Gesellschafterin der grundbesitzenden Klägerin im Sinne des § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG anzusehen.

III. Anmerkungen RiBFH Prof. Dr. Loose

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von 5 Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar in der Weise, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach alter und neuer Rechtslage als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (§ 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG). Seit dem 1.7.2021 gilt dies allerdings schon für Veränderungen im Gesellschafterbestand von mindestens 90 % innerhalb von 10 Jahren und nach § 1 Abs. 2 b GrEStG auch für Veränderungen im Gesellschafterbestand von Kapitalgesellschaften. In welchem Fall bei mehrstufigen Beteiligungen ein mittelbarer Gesellschafterwechsel anzunehmen ist, hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 2 a GrEStG und auch in § 1 Abs. 2 b GrEStG ausdrücklich geregelt und dabei zwischen (an der grundbesitzenden Gesellschaft) beteiligten Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften unterschieden.

Nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelungen sind Personengesellschaften dabei als transparent anzusehen, d.h. bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist auf allen Ebenen der beteiligten Personengesellschaften auf die dahinterstehenden Gesellschafter durchzuschauen. Bei beteiligten Kapitalgesellschaften ist hingegen auf jeder Ebene zu prüfen, ob die 95 % (90 %) Grenze erreicht ist. Der BFH hat nun klargestellt, dass dies auch dann gilt, wenn die Beteiligungskette durch Einfügen einer neuen, bislang nicht beteiligten Personengesellschaft auf der mittelbaren Ebene verlängert wird, ohne dass sich die dahinterstehenden Gesellschafter ändern. Die Finanzverwaltung hatte dies bislang anders gesehen (vgl. Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2 a GrEStG v. 10.5.2022, BStBl 2022 I, 801 = SIS 22 09 03, Beispiel unter 5.3.2).

Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, der (teilweise) mit einer atypischen Unterbeteiligung belastet ist

Veräußert der Hauptbeteiligte seinen Anteil an der Personengesellschaft (Hauptgesellschaft), unterliegt der Veräußerungsgewinn § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Dies gilt sowohl für den auf den Unterbeteiligten entfallenden Veräußerungsgewinn als auch für den Veräußerungsgewinn, der auf den „unbelasteten" Gesellschaftsanteil entfällt.

Urteil vom 21.11.2024 – Az. IV R 26/22 = SIS 25 01 76

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, bei der es aufgrund besonderer gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen üblich ist, einzelnen Familienmitgliedern, die selbst nicht Kommanditisten sind, Unterbeteiligungen an Kommanditanteilen einzuräumen. Diese sind stets so ausgestaltet, dass die Unterbeteiligten steuerlich als Mitunternehmer anzusehen sind (sog. atypische Unterbeteiligungen). Im Streitjahr 2014 veräußerte einer der Kommanditisten (W) seinen Kommanditanteil. Zu diesem Zeitpunkt war bereits ein Schiedsverfahren anhängig, in dem sich W und die Erbengemeinschaft zunächst über die Wirksamkeit einer zuvor ausgesprochenen Kündigung der Unterbeteiligung gestritten hatten. Im späteren Verlauf des Schiedsverfahrens einigten sich die Parteien über die Höhe der Abfindung der Unterbeteiligten, die aufgrund weiterer vertraglicher Regelungen auch die Höhe des Kaufpreises für den Kommanditanteil beeinflusste.

Das Finanzamt unterwarf den Veräußerungsgewinn aus dem Kommanditanteil bei der Klägerin gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewerbesteuer. Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Erhebungszeitraum 2014 nicht gegeben seien. W sei nicht zum 31.12.2014, sondern erst am 24.6.2016 aus der Klägerin ausgeschieden. Auch die Unterbeteiligungen der Mitglieder der Erbengemeinschaft seien erst zu diesem Zeitpunkt beendet worden. Die Klage hatte in erster Instanz teilweise Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Die Richter des BFH wiesen die Revision der Klägerin zurück, hoben das Urteil des FG Münster auf und gaben der Klage des FA statt, soweit das FG den auf den „unbelasteten" Kommanditanteil entfallenden Veräußerungsgewinn nicht in den Gewerbeertrag einbezogen hat.

Wird an einem Mitunternehmeranteil eine atypische Unterbeteiligung begründet, entsteht eine weitere Mitunternehmerschaft in Gestalt der Unterbeteiligungsgesellschaft und damit eine (zumindest) doppelstöckige Mitunternehmerschaft. Veräußert der Hauptbeteiligte seinen Anteil an der Personengesellschaft (Hauptgesellschaft), unterliegt der Veräußerungsgewinn § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Dies gilt sowohl für den auf den Unterbeteiligten entfallenden Veräußerungsgewinn als auch für den Veräußerungsgewinn, der auf den „unbelasteten" Gesellschaftsanteil entfällt. Der Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG steht nicht entgegen, dass es sich bei der Unterbeteiligungsgesellschaft um eine reine Innengesellschaft (ohne Gesellschaftsvermögen) handelt.

III. Anmerkungen ehem. RiBFH Bode

Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Für mittelbar beteiligte natürliche Personen ist weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Normzweck eine solche Einschränkung (Gewerbesteuerfreiheit) vorgesehen.

Im Besprechungsfall war ein mit einer Unterbeteiligung belasteter Kommanditanteil veräußert worden. Wird an einem Mitunternehmeranteil eine atypische Unterbeteiligung begründet, entsteht eine weitere Mitunternehmerschaft in Gestalt der Unterbeteiligungsgesellschaft und damit eine (zumindest) doppelstöckige Mitunternehmerschaft. Steuerrechtlich stellt die Veräußerung eines mit einer Unterbeteiligung belasteten Kommanditanteils eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG durch die Unterbeteiligungsgesellschaft dar. Insoweit entfällt der Veräußerungsgewinn nicht i.S. des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer.

Der BFH hat dabei in seiner Entscheidung herausgearbeitet, dass der Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht entgegen steht, dass es sich bei der Unterbeteiligungsgesellschaft um eine reine Innengesellschaft (ohne Gesellschaftsvermögen) handelt. Breiteren Raum widmet der BFH zudem der Frage, ob das (negative) Tatbestandsmerkmal des § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG auch erfüllt ist, soweit der Veräußerungsgewinn auf einen (mit Unterbeteiligungen) „unbelasteten" Teil des Mitunternehmeranteils entfällt. Der BFH hat die Frage bejaht. Steuerlich ist der Kommanditanteil (das alleinige) Betriebsvermögen der Unterbeteiligungsgesellschaft; der Anteil ist der Unterbeteiligungsgesellschaft (fiktiv) als eigenes Betriebsvermögen zuzurechnen. Dies betrifft den Mitunternehmeranteil in Gänze, nicht nur den Teil des Mitunternehmeranteils, der mit Unterbeteiligungen belastet ist. Dies deckt sich nach Ansicht des BFH mit dem gemeinsamen Zweck der Unterbeteiligungsgesellschaft, dem Halten der mitunternehmerischen Hauptbeteiligung; darin liege die gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen Hauptbeteiligtem und Unterbeteiligtem.

Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (Anschluss an BFH, Urteil v. 24.10.2017 – VIII R 19/16 = SIS 18 15 93, BStBl 2019 II, 34).

Urteil vom 19.11.2024 – Az. VIII R 8/22 = SIS 25 01 78

I. Sachverhalt

Streitig ist, ob der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen ist. Streitjahr ist das Jahr 2009.

II. Entscheidung des BFH

Hierzu führten die Richter des BFH weiter aus, dass der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen ist und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird (Anschluss an BFH, Urteil v. 24.10.2017 – VIII R 19/16 = SIS 18 15 93, BStBl 2019 II, 34). Die Anschaffungskosten der Darlehensforderung, auf die unter Besserungsvorbehalt verzichtet worden ist, sind nicht, auch nicht anteilig, der Besserungsanwartschaft zuzuordnen.

Bei der Prüfung, ob die im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer anzunehmende Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall widerlegt ist, ist eine Gesamtbetrachtung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung vorzunehmen (Anschluss an BFH, Urteil v. 20.6.2023 – IX R 2/22 = SIS 23 13 61, s. hierzu Deutschländer, NWB 41/2023 S. 2829). § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG ist dahin auszulegen, dass § 20 Abs. 2 EStG von § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Das setzt insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum verwirklicht werden.

III. Anmerkungen RiBFH Dr. Levedag

Der Besprechungsfall komplettiert die jüngere Rechtsprechung des IX Senats des BFH zur Behandlung des Forderungsverzichts und Forderungsausfalls eines Gesellschafterdarlehens in einem sog. Altfall. Dies sind Fallgestaltungen, in denen eine relevante Beteiligung im Sinne des § 17 EStG vor dem 1.8.2019 veräußert wird oder im Zuge einer Auflösung „untergeht" (vgl. § 17 Abs. 2, 4 EStG) und für Gesellschafterdarlehen, auf die verzichtet wird oder die ausfallen, das Wahlrecht in § 52 Abs. 25 a Satz 2 EStG, rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2 a EStG in Anspruch zu nehmen, nicht ausgeübt wird. In diesen Fallgestaltungen gilt nach dem grundlegenden BFH-Urteil v. 11.7.2017 – IX R 36/15 = SIS 17 04 10, BStBl 2019 II, 208 im Rahmen des § 17 EStG der sog. frühere normspezifische Anschaffungskostenbegriff samt der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag nach Maßgabe des früheren Zivilrechts eigenkapitalersetzend geworden ist.

Dem hat sich im Ergebnis auch die Finanzverwaltung angeschlossen (BMF, Schreiben v. 5.4.2019, BStBl 2019 I, 257 = SIS 19 03 85). Das Besprechungsurteil klärt zunächst für die Auslegung des § 20 Abs. 2 Nr. 7, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG zentrale Fragen der Tatbestandsverwirklichung, wenn auf ein Gesellschafterdarlehen gegen einen Besserungsschein verzichtet wird. Der VIII. Senat hält hierzu an seiner bisherigen Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 6.8.2019 – VIII R 18/16 = SIS 19 16 60, BStBl 2020 II, 833) fest und entwickelt sie fort. Der Forderungsverzicht führt mit dem im Verzichtszeitpunkt noch werthaltigen Teil der Forderung zu einer verdeckten Einlage (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG), aus der aber im Rahmen des § 20 EStG kein Kapitalertrag („Einlagegewinn, – verlust") entstehen kann, weil dem werthaltigen Teil die Anschaffungskosten des Gesellschafters in gleicher Höhe gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG gegenüberzustellen sind. Der

im Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil des Darlehens führt zu einem sog. Abtretungsverlust.

Hier liegt für den Realisationszeitpunkt die erste zentrale Aussage der Entscheidung. Der Verlust aus einem auflösend bedingten Forderungsverzicht (gegen Besserungsschein) ist bereits im Zeitpunkt des Verzichts zu berücksichtigen und nicht erst, wenn feststeht, dass die auflösende Bedingung nicht mehr eintreten wird. Hiermit wendet sich der VIII. Senat gegen die Auffassung des BMF (BMF, Schreiben v. 19.5.2022, BStBl 2022 I, 742 = SIS 22 08 12, Rn. 62). Der so realisierte Abtretungsverlust ist auch steuerbar, selbst wenn es sich um ein Krisendarlehen handelt. Bei der Prüfung, ob die im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer anzunehmende Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall widerlegt ist, ist eine Gesamtbetrachtung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbeteiligung vorzunehmen (insoweit Anschluss an das BFH-Urteil v. 20.6.2023 – IX R 2/22 = SIS 23 13 61, BFHE 280, 531).

Schließlich behandelt das Besprechungsurteil erstmals die Frage, wie die Subsidiaritätsregelung des § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG auszulegen ist, wenn der Abtretungsverlust aus dem Forderungsverzicht in einem früheren Veranlagungszeitraum realisiert wird als der Verlust aus der Beteiligung gemäß § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG. Jüngst hatte der IX. Senat des BFH hierzu geklärt, dass der Gesellschafter in einem solchen Altfall nicht auf die Anwendung der richterlichen Fortgeltungsanordnung des alten normspezifischen Anschaffungskostenbegriffs verzichten kann (BFH, Urteil v. 20.2.2024 – IX R 12/23 = SIS 24 12 17, BStBl 2025 II, 13). Danach hat die Einbeziehung eines Darlehensverlusts in die nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung und damit in den Gewinn/Verlust gemäß § 17 Abs. 2, 4 EStG wegen der Subsidiaritätsregelung des § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG grundsätzlich Vorrang vor einem daneben möglichen höheren oder (wegen § 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG a.F.) in weiterem Umfang steuermindernden Abzug des Verlusts gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 7, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG.

§ 20 Abs. 8 Satz 1 EStG ist, wenn beide Normen den Verlust erfassen, nach dem Besprechungsurteil aber dahin auszulegen, dass ein Verlustabzug gemäß § 20 Abs. 2 EStG von § 17 EStG nur verdrängt wird, wenn und soweit sich der Verlust im zu beurteilenden Zeitraum bei der Ermittlung der Einkünfte aus § 17 EStG auswirkt. Das setzt insbesondere voraus, dass die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG und des § 17 Abs. 4 EStG im selben Veranlagungszeitraum verwirklicht werden. Entsteht der Verlust aus § 20 Abs. 2 EStG hingegen früher, kann er abgezogen werden. Ist der Verlust später in die Anschaffungskosten der Beteiligung gemäß § 17 Abs. 2, 4 EStG einzubeziehen, bedarf es im Fall der Bestandskraft der Veranlagung für den Abzug des § 20 Abs. 2 EStG – Verlusts einer verfahrensrechtlichen Korrekturvorschrift.

Hinzurechnung von Aufwendungen für Out-of-Home-Werbung

Bei digitaler Werbung steht regelmäßig nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine mit der digitalen Fläche vom Anbieter zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund. Übernimmt der Anbieter von analogen Werbeträgern neben der Pflicht zur Anbringung der Werbemittel gewichtige auf den Werbeerfolg bezogene Pflichten, kann dies zur Einordnung des Vertrags als Werkvertrag führen.

Urteil vom 17.10.2024 – Az. III R 33/22 = SIS 25 01 03

I. Sachverhalt

Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Aufwendungen einer Spezialagentur für die Nutzung von Werbeträgern im Außenbereich („Out of Home", z.B. Großflächen, klassische Plakatwände, digitale Werbeflächen, usw.) für Zwecke des Gewerbesteuermessbetrags betreffend die Erhebungszeiträume 2010 und 2011. Das FA vertrat die Auffassung, dass die für einen bestimmten Zeitraum erfolgte Buchung von Werbeträgern als Mietverhältnis zu beurteilen sei und die gezahlte Miete der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliege. Das FG der ersten Instanz gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Es vertrat die Auffassung, dass Aufwendungen für Werbeträger im Außenbereich nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegen.

II. Entscheidung des BFH

Die Richter des BFH wiesen die hiergegen gerichtete Revision zurück. Die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG setzt subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert voraus, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition – ein Abwehrrecht – besteht (Anschluss an die Senatsurteile v. 26.4.2018 – III R 25/16 = SIS 18 12 59; v. 19.12.2019 – III R 39/17 = SIS 20 05 01 und v. 29.6.2022 – III R 2/21 = SIS 22 17 06). Kann eine mit der Mediaplanung beauftragte Spezialagentur aus ihren Verträgen mit den Werbeträgeranbietern keine Ansprüche ableiten, die über die Erfüllung der Verpflichtung zum Sichtbarmachen von Werbung hinausgehen und eine Abwehrbefugnis gegenüber Dritten beinhalten, fehlt es an einer Rechteüberlassung im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG.

Für die rechtliche Zuordnung von Verträgen, die Werbung mit digitalen oder analogen Werbeträgern zum Gegenstand haben, zum Vertragstyp Werkvertrag oder Mietvertrag, ist entscheidend, ob die Vertragsparteien als Hauptleistungspflicht ein vom Anbieter mit dem Werbeträger zu erzielendes Arbeitsergebnis oder das Zur-Verfügung-Stellen des Werbeträgers zur Nutzung durch den Kunden vereinbart haben. Bei digitaler Werbung steht regelmäßig nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine mit der digitalen Fläche vom Anbieter zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund. Übernimmt der Anbieter von analogen Werbeträgern neben der Pflicht zur Anbringung der Werbemittel gewichtige auf den Werbeerfolg bezogene Pflichten, kann dies zur Einordnung des Vertrags als Werkvertrag führen.

III. Anmerkungen RiBFH Dr. Adam

Nach dem jüngst veröffentlichten Urteil v. 16.9.2024 – III R 36/22 = SIS 24 19 80 (DStR 2024, 2890) hat der BFH ein weiteres Urteil zur Frage der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung bei einem Unternehmen der Werbebranche veröffentlicht. Wer sich bei der Überschrift an einen Kinofilm aus den 1980er Jahren erinnert („Out of Rosenheim"), liegt nur insofern nicht falsch, als auch Kinos und Filmproduzenten „Out-of-Home-Werbung" (z.B. für Filme) machen können. Behilflich

sein könnte ihnen hierbei ein Unternehmen wie das der Klägerin (GmbH), einer Spezialagentur für Werbeträgerflächen.

Wie stets im Revisionsverfahren ist es für das Verständnis zunächst wichtig, den Ausgangssachverhalt und die Vorentscheidung des FG zu erfassen. Die Klägerin beriet ihre Kunden bei der Konzeption von Außenwerbekampagnen und begleitete sie auch bei deren Umsetzung (s. Rz 2 ff. u.a. zu Mediaplanung, Kampagnenziel, Werbeträgerflächen, Premiumstandorten, Aufgabenbereich der Werbeträgeranbieter etc.). Mit dem Besprechungsurteil hat der BFH die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen und damit das stattgebende FG-Urteil bestätigt. Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG liege weder bezüglich des Buchst. f (Rz 21 ff.) noch bezüglich der Buchst. d und e (Rz 35 ff.) vor.

Die Lektüre der relativ lang gefassten Leitsätze vermittelt einen zusammenfassenden Überblick über die wesentlichen Aussagen des Revisionsurteils. Insbesondere hat der BFH entschieden, dass nach den Feststellungen des FG eine Hinzurechnung wegen Rechteüberlassung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG mangels Abwehrbefugnis gegenüber Dritten ausscheide (Rz 25 ff., z.B. Verweis auf BFH-Urteil v. 29.6.2022 – III R 2/21 = SIS 22 17 06, BFHE 277, 406, BStBl 2024 II, 477 zu Filmlizenzen). Die Verneinung der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erfolgte in drei Schritten (s. Rz 38 ff. zu digitalen Werbeträgern, Rz 41 ff. zu analogen Werbeträgern ohne die Premiumstandorte und Rz 46 ff. zu eben diesen). Bei den beiden ersten Fallgruppen bestätigte der BFH, dass im Streitfall von Werkverträgen auszugehen sei und mangels Miet- oder Pachtverträgen keine tatbestandsmäßigen Miet- und Pachtzinsen (inkl. Leasingraten) vorlägen. Diese Frage ließ der BFH bei den Aufwendungen für die Premiumstandorte offen, bestätigte aber auch insoweit das FG-Urteil (Argument hier: kein fiktives Anlagevermögen).

Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine agB

Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio erwachsen dem Steuerpflichtigen nicht zwangsläufig und sind daher nicht nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn die Teilnahme an einem dort angebotenen, ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio voraussetzt.

Urteil vom 21.11.2024 – Az. VI R 1/23 = SIS 25 01 19

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist körperlich beeinträchtigt. Zur Behandlung der zunehmend schmerzhaften Bewegungseinschränkungen sowie zur funktionellen Verbesserung und Schmerzreduktion wurde ihr im Streitjahr 2018 ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik ärztlich verordnet. Die Krankenkasse der Klägerin übernahm die Kosten hierfür. Zunächst führte die Klägerin das Training in einem sog. Kneipp Verein durch. Aufgrund der besseren Erreichbarkeit und günstigerer Trainingszeiten wechselte die Klägerin später in ein Fitnessstudio, in dem die Kurse von qualifizierten Übungsleitern mit einer gültigen Übungsleiterlizenz für den Rehabilitationssport geleitet wurden. Voraussetzung für die Teilnahme an den Kursen war allerdings, dass die Klägerin sowohl dem Kneipp Verein als auch dem Fitnessstudio als Mitglied beitrat. Zudem musste die Klägerin im Fitnessstudio ein „Grundmodul" buchen, das z.B. die Nutzung des Schwimmbads für Aqua-Fitnesskurse und des Saunabereichs eröffnete.

Die hierfür anfallenden Kosten übernahm die Krankenkasse nicht. Die Klägerin machte die Mitgliedsbeiträge, die Kosten für das Grundmodul sowie Fahrtkosten zu den Kursen als agB geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte. Die hiergegen gerichtete Klage hatte in erster Instanz teilweise Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Die Richter des BFH wiesen die weitergehende Klage auf Anerkennung der Kosten des Mitgliedsbeitrags für das Fitnessstudio und das Grundmodul als agB ab. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen (z.B. BFH, Urteil v. 29.2.2024 – VI R 2/22 = SIS 24 07 64, BStBl 2024 II, 514, Rz 12, m.w.N.).

Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Aufwendungen für die Mitgliedschaft im Fitnessstudio und das Grundmodul nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Die dahingehenden Aufwendungen sind der Klägerin nicht zwangsläufig entstanden. Es handelt sich hierbei insbesondere nicht um tatsächlich zwangsläufig entstandene Krankheitskosten, sondern um Kosten für vorbeugende oder der Gesundheit ganz allgemein dienende Maßnahmen, die nicht gezielt der Heilung oder Linderung von Krankheiten dienen. Denn das mit der Mitgliedschaft im Fitnessstudio und dem Grundmodul einhergehende Leistungsangebot wird nicht nur von kranken, sondern auch von gesunden Menschen in Anspruch genommen, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten. Es handelt sich insoweit um Aufwand, der nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG entsteht, sondern auf einer freien Willensentschließung beruht und deshalb gem. § 12 Nr. 1 EStG den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung zuzurechnen ist (vgl. z.B. BFH, Urteil v. 19.11.2015 – VI R 45/14 = SIS 16 02 52, Rz 13 und BFH, Urteil v. 3.12.1998 – III R 5/98 = SIS 99 06 03, BStBl 1999 II, 227).

Die Aufwendungen sind der Klägerin auch nicht deshalb zwangsläufig erwachsen, weil sie dem Fitnessstudio als Mitglied beitreten und das Grundmodul buchen musste, um an dem medizinisch indizierten Funktionstraining teilnehmen zu können. Denn die Entscheidung, für ein ärztlich verordnetes Funktionstraining einem Fitnessstudio beizutreten, ist in erster Linie Folge eines frei gewählten Konsumverhaltens. Daher können weder die „Verknüpfung" von Mitgliedschaft im Fitnessstudio, Zusatzmodul und Funktionstraining noch die von der Klägerin vorgebrachten Praktikabilitätserwägungen (Fahrt- und Parkkostenersparnis, Kurse auch unter der Woche, Nachholung ausgefallener Kurse), die die Klägerin bewogen haben, den Kursanbieter zu wechseln, eine steuererhebliche Zwangsläufigkeit begründen.

Zudem steht dem Abzug der Kosten für das Fitnessstudio und dem Grundmodul als agB der Umstand entgegen, dass die Klägerin hierdurch die Möglichkeit erhält, das dahingehende Leistungsangebot – jenseits des medizinisch indizierten Funktionstrainings – des Studios, wie die Nutzung der Sauna und des Schwimmbads für (andere nicht verordnete) Aqua-Fitnesskurse, zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn

die Klägerin von diesen Nutzungsmöglichkeiten keinen Gebrauch gemacht hat.

III. Anmerkungen RiBFH Dr. Geserich

Zu § 33 EStG sind u.a. zwei weitere Revisionsverfahren beim BFH von allgemeinem Interesse anhängig. In der Sache VI R 23/24 (Zulassung durch das FG, Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger) betrifft die Frage, ob ärztlich verordnete Nahrungsergänzungsmittel bei Krebserkrankungen zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG sind. Die Vorinstanz hat dies verneint und entschieden, dass Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel auch dann nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind, wenn sie dem an Krebs erkrankten Steuerpflichtigen ärztlich verordnet wurden. Aufwendungen für Lebensmittel – auch in Form von nicht in den Anwendungsbereich des § 2 AMG fallenden Nahrungsergänzungsmitteln im Sinne des § 1 NemV – seien nicht originäre Aufwendungen im Krankheitsfall, die dem Anwendungsbereich des § 33 Abs. 1 EStG zugeordnet werden könnten. Es handele sich insoweit vielmehr um Kosten der privaten Lebensführung, die dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG unterfielen (FG München, Urteil v. 25.7.2024 – 15 K 286/23 = SIS 24 14 92).

In dem Verfahren VI R 15/23 (Zulassung durch den BFH, Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger; Vorinstanz: FG München v. 27.10.2022 – 10 K 3292/18 = SIS 23 19 09) steht in Streit, ob

- Steuerpflichtigen bei der Beurteilung, ob Aufwendungen notwendig und angemessen im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG sind, ein Ermessensspielraum einzuräumen ist, sowie ob
- eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund der unentgeltlichen Überlassung eines behindertengerecht umgebauten Hauses zugleich als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 EStG beim Mehrheitsgesellschafter zu berücksichtigen ist, soweit diese einen behinderungsbedingten Mehrbedarf abdeckt.

Neu anhängige Verfahren (Auswahl)

Die vollständige Liste der neu anhängigen Verfahren finden Sie in der SIS-Datenbank Steuerrecht auf der Karteikarte „Aktuelles" bzw. unter „Weitere Praxishilfen".

Privatbereich

Aktenzeichen: VIII R 21/24 (BFH)
§§: InvStG § 2 Abs. 2 Satz 1, InvStG § 3 Abs. 3 Satz 1, EStG § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, EStG § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a, KStG § 8 b, EStG § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, InvStG § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2, EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
Schlagwörter: **Ausschüttung, Investmentfonds, Sondervermögen, Beteiligungseinkünfte, Veräußerungsgewinn**
Rechtsfrage: Erfassung von in Gewinnanteilen aus einer Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft enthaltenen Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 8 b Abs. 2 KStG: 1. Ist bei den ausschüttungsgleichen Erträgen nach § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG 2004 nicht auf die Einkunftsarten, sondern auf die Art der Erträge abzustellen? – 2. Fallen unter den Begriff der sonstigen Erträge auch Erträge aus gewerblichen Beteiligungseinkünften in Form von Gewinnanteilen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG? – 3. Sind auch Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 1 a sowie Satz 2 EStG, die im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, von § 2 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 begünstigt? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG München 15.7.2024 7 K 1922/20

Aktenzeichen: II R 35/24 (BFH)
§§: ErbStG § 1 Abs. 1 Nr. 2, ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 1, ErbStG § 15 Abs. 2 Satz 2, ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1, ErbStG § 16 Abs. 1 Nr. 4, AStG § 15 Abs. 2
Schlagwörter: **Schenkungsteuer, Familienstiftung, Vermögensausstattung, Steuerklasse, Berechtigter**
Rechtsfrage: Schenkungsteuer: Steuerklasse bei erstmaliger Vermögensausstattung von Familienstiftungen: Ist für die schenkungsteuerliche Behandlung der Zahlung des Grundstockvermögens zu einer Familienstiftung bei der Bestimmung der Steuerklasse gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG hinsichtlich des Begriffs „Berechtigter" allein auf das Verwandtschaftsverhältnis der Stifter zu dem/den Bezugsberechtigten der Stiftung abzustellen oder ist auch das Verwandtschaftsverhältnis zu etwaigen Anfallsberechtigten zu berücksichtigen? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Verwaltung
Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz 17.10.2024 4 K 1042/23

Haus- und Grundbesitz

Aktenzeichen: X R 23/24 (BFH)
§§: EStG § 10 f, AO § 45 Abs. 1 Satz 1
Schlagwörter: **Steuerbegünstigung, Rechtsnachfolge, Sonderausgabe**
Rechtsfrage: Fortführung der Steuerbegünstigung nach § 10 f EStG durch den Rechtsnachfolger des ursprünglich Begünstigten: Kann auch der Erbe des Steuerpflichtigen die jährlichen Abzugsbeträge gemäß § 10 f EStG fortsetzen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des zehnjährigen Abzugszeitraums verstirbt und der Erbe das Gebäude anschließend zu eigenen Wohnzwecken nutzt? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG des Landes Sachsen-Anhalt 24.7.2024 1 K 903/21

Aktenzeichen: II R 26/24 (BFH)
§§: GG Art. 2 Abs. 1, GG Art. 3 Abs. 1, GG Art. 14 Abs. 1, GG Art. 19 Abs. 4, GG Art. 20 Abs. 3, GrStG BW § 38 Abs. 1
Schlagwörter: **Grundsteuer, Verfassungsmäßigkeit**
Rechtsfrage: Ist das Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg verfassungsgemäß? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG Baden-Württemberg 11.6.2024 8 K 1582/23

Aktenzeichen: II R 27/24 (BFH)
§§: GG Art. 2 Abs. 1, GG Art. 3 Abs. 1, GG Art. 14 Abs. 1, GG Art. 9 Abs. 4, GG Art. 20 Abs. 3, GrStG BW § 38 Abs. 1
Schlagwörter: **Grundsteuer, Verfassungsmäßigkeit**
Rechtsfrage: Ist das Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg verfassungsgemäß? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG Baden-Württemberg 11.6.2024 8 K 2368/22

Unternehmensbereich

Gewinnermittlung

Aktenzeichen: III R 35/24 (BFH)
§§: EStG § 3 Nr. 72

Schlagwörter: **Betriebsausgabe, Steuerbefreiung, Photovoltaik, Gewinnermittlung**
Rechtsfrage: Steuerliche Berücksichtigung nachlaufender Betriebsausgaben (hier: Umsatzsteuerzahlung) bei einer ab 2022 steuerbefreiten Photovoltaikanlage: Beinhaltet § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG nur eine Befreiung von der Gewinnermittlungspflicht oder ein Gewinnermittlungsverbot? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG Nürnberg 19.9.2024 4 K 1440/23

Gesellschaften

Aktenzeichen: XI R 28/24 (BFH)
§§: EStG § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, EStG § 15 Abs. 4, GG Art. 3 Abs. 1, KStG § 8 Abs. 2
Schlagwörter: **Verlustabzugsbeschränkung, Stille Beteiligung, Beendigung, Verfassungsmäßigkeit**
Rechtsfrage: Reichweite der Abzugsbeschränkung für noch nicht verrechnete Verluste aus einer typisch stillen Beteiligung an einer Aktiengesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 4 Sätze 6 bis 8 EStG: Untergang von noch nicht verrechneten laufenden Verlusten einer Kapitalgesellschaft aus typisch stiller Gesellschaft an einer Kapitalgesellschaft im Veranlagungszeitraum der Beendigung der stillen Gesellschaft? Ist eine verfassungskonforme Auslegung von § 15 Abs. 4 Sätze 6 bis 8 EStG geboten? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Verwaltung
Vorinstanz: FG München 24.10.2024 7 K 776/21

Aktenzeichen: VIII R 28/24 (BFH)
§§: EStG § 34 a Abs. 7 Satz 2
Schlagwörter: **Nachversteuerung, Mitunternehmeranteil, Einbringung, Nicht entnommener Gewinn**
Rechtsfrage: Umfasst § 34 a Abs. 7 Satz 2 EStG a.F. auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG Münster 6.6.2024 13 K 1857/22 F

Aktenzeichen: VIII R 36/24 (BFH)
§§: EStG § 50 d Abs. 3 Satz 2 Alt. 1
Schlagwörter: **Kapitalertragsteuer, Erstattungsanspruch, Steuerentlastung, Nachweis**
Rechtsfrage: Nach welchen abstrakten Kriterien ist im Rahmen des Nachweises durch die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 50 d Abs. 3 Satz 2 Alternative 1 EStG i.d.F. des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes vom 2.6.2021 (BGBl. 2021 I S. 1259) zu bestimmen und zu gewichten, dass keiner ihrer Hauptzwecke darin liegt, eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer für Zinsen nach dem DBA Zypern zu erreichen? – Zulassung durch BFH – Rechtsmittelführer: Verwaltung
Vorinstanz: FG Köln 21.6.2023 2 K 1315/13

Körperschaftsteuer

Aktenzeichen: I R 20/24 (BFH)
§§: KStG § 7 Abs. 4 Satz 3, KStG § 8 c Abs. 1 Satz 1, KStG § 14, EStG § 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, AO § 5, EStDV § 8 b Satz 2
Schlagwörter: **Organschaft, Verlustabzug, Abweichendes Wirtschaftsjahr, Ermessen**
Rechtsfrage: Körperschaftsteuer: Ermessensreduzierung auf Null hinsichtlich der Zustimmung zur Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, auch wenn der alleinige Grund für die Umstellung die Nutzung von im Rahmen einer Organschaft entstandenen Verlusten ist? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Verwaltung
Vorinstanz: FG Münster 8.8.2024 10 K 864/21 AO

Aktenzeichen: I R 21/24 (BFH)
§§: KStG § 8 Abs. 3 Satz 2
Schlagwörter: **Verdeckte Gewinnausschüttung, Vermietung, Kostenmiete**
Rechtsfrage: Verdeckte Gewinnausschüttung unter Zugrundelegung der Kostenmiete? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: Niedersächsisches FG 15.8.2024 10 K 255/21

Umsatzsteuer

Aktenzeichen: Rs T-575/24 (EuG)
§§: RL 2006/112/EG Art. 2, RL 2006/112/EG Art. 9, RL 2006/112/EG Art. 13, RL 2006/112/EG Art. 132
Schlagwörter: **EG, EU, Umsatzsteuer, Mehrwertsteuer, Dienstleistung, Verwaltung**
Rechtsfrage: Liegt ein Verstoß gegen die Art. 2, 9 und 13 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und gegen den Grundsatz der Neutralität vor, sofern diese Bestimmungen dahin ausgelegt werden, dass Mitglieder, die eine Übertragung der Verwaltung vorgenommen haben, infolge ihres Beitritts zu einer beauftragten Vereinigung keine Umsatzsteuer schulden, wenn sie Dienstleistungen der beauftragten Vereinigung in Anspruch nehmen, da diese im Rahmen der Übertragung der Verwaltung anstelle ihrer Mitglieder tätig wird, so dass Leistungen, die sie zugunsten ihrer Mitglieder erbringt, als Leistungen an sie selbst gelten und es sich mithin nicht um eine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr/an steuerbaren Umsätzen handelt? Ist im Licht der genannten Bestimmungen insoweit zwischen Mitgliedern der beauftragten Vereinigung im Sinne von Art. 13 der Richtlinie 2006/112/EG und Mitgliedern im Sinne der Art. 9 und 132 dieser Richtlinie zu unterscheiden?
Vorinstanz: Hof van beroep te Antwerpen (Belgien), ABl EU C/2025/397

Aktenzeichen: Rs T-643/24 (EuG)
§§: RL 2006/112/EG Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, RL 2006/112/EG Art. 24 Abs. 1, RL 2006/112/EG Art. 25 Buchst. a
Schlagwörter: **EG, EU, Umsatzsteuer, Mehrwertsteuer, Schutzrecht, Dienstleistung, Lizenz, Vergütung, Entgelt**
Rechtsfrage: 1. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1 und Art. 25 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass Inhaber verwandter Schutzrechte eine Dienstleistung gegen Entgelt erbringen, wenn ein Nutzer ein geschütztes Werk ohne entsprechende Lizenz öffentlich wiedergibt? – 2. Hängt die Beantwortung der ersten Frage ab von dem Umstand, dass der Inhaber eines solchen verwandten Schutzrechts nach nationalem Recht keine Möglichkeit hat, der Nutzung zu widersprechen, sondern nur ein Recht auf eine einzige angemessene Vergütung, oder von der zur Bestimmung der geschuldeten Beträge angewandten Berechnungsmethode?
Vorinstanz: Curtea de Apel Bucuresti (Rumänien), ABl EU C/2025/742

Aktenzeichen: V R 3/25 (BFH)
§§: UStG § 6 a Abs. 4, UStG § 4 Nr. 1 Buchst. b, UStDV § 17 a Abs. 2
Schlagwörter: **Innergemeinschaftliche Lieferung, Umsatzsteuerbefreiung, Vertrauensschutz, Gelangensbestätigung**
Rechtsfrage: Vertrauensschutz bei fehlender Gelangensbestätigung: 1. Ist der maßgebende Zeitpunkt für die Bildung des Vertrauensschutzes nach § 6 a Abs. 4 UStG beim Lieferanten im Abholfall einer Ware der Zeitpunkt der Lieferung der Ware (Entstehung der Steuerschuld)? – 2. Kann auch dann, wenn alle Tatbestandsmerkmale des § 6 a Abs. 4 UStG erfüllt sind, dem Lieferanten der Vertrauensschutz versagt werden, wenn ihm der Abnehmer im Abholfall keine Gelangensbestätigung zurückschickt? – Zulassung durch BFH – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: Hessisches FG 1.7.2024 1 K 1247/21

Sonstiges

Aktenzeichen: VI R 29/24 (BFH)
§§: EStG § 15 Abs. 4
Schlagwörter: **Verlust, Beschränkung, Tierhaltung, Tierzucht**
Rechtsfrage: Unter welchen Voraussetzungen sind Verluste aus einem aufgegebenen gewerblichen Tierhaltungsbetrieb dergestalt endgültig („final", „definitiv"), dass sie aus verfassungsrechtlichen Gründen trotz der einfachrechtlichen Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: Niedersächsisches FG 23.10.2024 4 K 15/24

Lohnsteuer für Arbeitnehmer
Aktenzeichen: VI R 30/24 (BFH)
§§: EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 a, EStG § 9 Abs. 5, EStG § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7
Schlagwörter: **Dienstreise, Fahrtkosten, Angemessenheit**
Rechtsfrage: Begehren auf Berücksichtigung von Fahrtkosten für Dienstreisen, die mit einem privaten PKW durchgeführt wurden, basierend auf den tatsächlichen Kosten pro Kilometer. Dabei führte die insgesamt äußerst geringe Nutzung zu einem überdurchschnittlich hohen Kostenansatz pro Kilometer (im Streitfall: 2,28 Euro). Wie hat die Prüfung der Angemessenheit nach § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG im konkreten Einzelfall zu erfolgen? Welche Bedeutung ist hierbei dem Umstand beizumessen, dass das vom Arbeitgeber dem Kläger für berufliche als auch private Fahrten zur Verfügung gestellte Dienstfahrzeug zu 100% als Familienfahrzeug von der Ehefrau des Klägers genutzt wurde und nicht für die hier streitigen Dienstreisen? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Verwaltung
Vorinstanz: Niedersächsisches FG 18.9.2024 9 K 183/23

Aktenzeichen: VI R 12/23 (BFH)
§§: EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, FGO § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1
Schlagwörter: **Doppelte Haushaltsführung, Eigener Hausstand, Wohnungsüberlassung**
Rechtsfrage: Erfordert das Innehaben einer Wohnung i.S. des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG ein eigenes Recht im Sinne eines entgeltlichen Nutzungsrechts des Steuerpflichtigen, das ihm wie bei Eigentum oder einem Mietverhältnis ein zur Ausschließung berechtigendes Hausrecht gewährt, oder ist es ausreichend, dass dem Steuerpflichtigen ein (räumlich) abgrenzbarer Teil eines Wohnhauses unentgeltlich, unter Vereinbarung eines Ausschlusses der Nutzung der Überlassenden, zur Nutzung überlassen wird? – Zulassung durch BFH – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG München 1.3.2023 1 K 2311/20

Verschiedenes

Aktenzeichen: X R 27/24 (BFH)
§§: EStG § 15 Abs. 1 Nr. 1, AO § 162, FGO § 81
Schlagwörter: **Schätzung, Richtsatzsammlung, Sachverständigengutachten**
Rechtsfrage: Ist bei bestehenden Zweifeln im Hinblick auf den Programmierzustand und das Vorhandensein von Manipulationsspuren an der Registrierkasse vom FG ein Sachverständigengutachten einzuholen? Rechtfertigen fehlende Programmierprotokolle für die verwendete Kasse eine Schätzung dem Grunde nach? Ergibt sich aus einer angeblichen Abweichung von der Richtsatzsammlung eine Schätzungsbefugnis? – Zulassung durch BFH – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: Schleswig-Holsteinisches FG 28.8.2023 3 K 25/22

Aktenzeichen: XI R 27/24 (BFH)
§§: AO § 163, AO § 227, UStG § 13 b Abs. 5, GmbHG § 60, BGB § 195
Schlagwörter: **Direktanspruch, Erlass, Verjährung, Löschung**
Rechtsfrage: Direktanspruch in der Umsatzsteuer bei verjährtem Rückforderungsanspruch und nach Löschung des Leistenden (einer GmbH) wegen Vermögenslosigkeit? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Verwaltung
Vorinstanz: Niedersächsisches FG 15.8.2024 5 K 40/22

Aktenzeichen: X R 13/24 (BFH)
§§: AO § 218 Abs. 2, AO § 47, AO § 228, AO § 229 Abs. 1 Satz 3
Schlagwörter: **Zahlungsverjährung, Festsetzungsverjährung, Säumniszuschlag, Abrechnungsbescheid**
Rechtsfrage: Kann vor dem Eintritt der Festsetzungsverjährung die Zahlungsverjährung eintreten? Wirkt der mit dem JStG 2022 eingeführte § 229 Abs. 1 Satz 3 AO vor den in Art. 97 § 14 Abs. 6 EGAO festgelegten Zeitpunkt -21.12.2022- zurück? Unterbricht der Abrechnungsteil eines Einkommensteuerbescheids, in dem auch Säumniszuschläge festgestellt werden, deren Zahlungsverjährung? – Zulassung durch FG – Rechtsmittelführer: Steuerpflichtiger
Vorinstanz: FG Köln 2.5.2024 15 K 761/22

Aktenzeichen: Rs T-69/25 (EuG)
§§: KN Unterpos. 2843 9010, KN Unterpos. 3006 4000, KN Allgemeine Vorschrift Buchst. b
Schlagwörter: **EG, EU, Zoll, Tarifierung, Einreihung, Zolltarif, Warenzusammenstellung, Kapselsysteme**
Rechtsfrage: Erfasst der Begriff der Warenzusammenstellung im Sinne von Anmerkung 3 zu Abschnitt VI der Kombinierten Nomenklatur Kapselsysteme, in denen sich zwei Komponenten – Legierungspulver und flüssiges Quecksilber – zur Mischung von Silberamalgamzahnfüllungen in getrennten, nicht zerstörungsfrei trennbaren Kammern befinden?
Vorinstanz: 12.11.2024 VII R 27/22

Service-Hinweise

Personalrecht 2025 (261 Seiten, 39,99 Euro, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Munzinger Str. 9, 79111 Freiburg; Tel. 0761/898-0, Fax 0761/898-3990; buchhandel@haufe-lexware.com)

Das „Personalrecht 2025" verschafft Ihnen einen fundierten Überblick über die wichtigsten Gesetzesänderungen und Entscheidungen sowie alle relevanten Daten, die Sie 2025 kennen sollten. Dabei erleichtern viele praktische Arbeitshilfen zu den „Klassikern der Personalarbeit" Ihren Arbeitsalltag. Aktuelle Schwerpunkte:

- Bürokratieentlastungsgesetz IV
- Selbstbestimmungsgesetz
- Aktuelle BAG-Rechtsprechung
- Jahressteuergesetz 2024
- Steuerfortentwicklungsgesetz
- Wachstumschancengesetz
- Lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Jahreswerte 2025
- Sozialversicherungsrechtliche Rechengrößen
- Wegfall der Rechtskreistrennung (Ost/West)
- Erweiterte Abrufmöglichkeiten eAU

Schäfer, Muster für Arbeitsverträge (99 Seiten, 14,00 Euro, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstr. 2, 70563 Stuttgart; Tel. 0711/7385-0, Fax 0711/7385-100; bestellung@boorberg.de)

Der Band zeigt praxisbezogen auf, woran bei der Abfassung eines Arbeitsvertrages gedacht werden muss und wie ein solcher Arbeitsvertrag sowohl zweckmäßig als auch rechtlich zutreffend formuliert werden kann. Den Schwerpunkt des Buchs bilden Muster für Verträge mit Beschäftigten sowohl tarifgebundener als auch nicht tarifgebundener Unternehmen.

Verschiedene Fassungen von Standard-Arbeitsverträgen sind ebenso enthalten wie jeweils ein Muster-Arbeitsvertrag für außertarifliche und leitende Angestellte. Die Vertragsmuster sind erläutert und mit weiterführenden Hinweisen versehen. Ein Muster für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot rundet den Band ab. Damit stehen allen, die insbesondere in kleinen und mittleren Unternehmen als Nichtjuristen für das Thema Arbeitsverträge zuständig sind, komprimierte, praxisorientierte und rechtssichere Informationen zur Verfügung.

Niermann/Dorn/Günsel, Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung (474 Seiten, 79,00 Euro, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne; Tel. 02323/141-900, Fax 02323/141-123; service@nwb.de)

Auch die 6. überarbeitete und erweiterte Neuauflage behandelt Steuerfragen rund um den internationalen Mitarbeitereinsatz. Hierbei finden u.a. aktuelle BMF-Schreiben aus 2023 und 2024 besondere Berücksichtigung, sodass dem Anwender die aktuelle Rechtslage kompakt dargestellt wird.

Verrechnungspreise mit entsprechenden Dokumentationspflichten in Bezug auf Arbeitnehmerentsendungen sowie das grenzüberschreitende Remote Working werden in eigenen Kapiteln ausführlich analysiert. Das (inter-)nationale Sozialversicherungsrecht und dessen steuerrechtliche Wechselwirkung ist ebenfalls erstmals in dem Werk enthalten.

Hamann, Teilzeitansprüche (310 Seiten, 29,80 Euro, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstr. 2, 70563 Stuttgart; Tel. 0711/7385-0, Fax 0711/7385-100; bestellung@boorberg.de)

Besondere Lebenssituationen oder allgemeines soziales Engagement können mit einer vollberuflichen Beschäftigung kollidieren. Eine Möglichkeit zur Lösung solcher Interessenkonflikte bietet die Teilzeitarbeit.

Die unterschiedlichen Teilzeitansprüche sind in verschiedenen Gesetzen und auch in einigen Tarifverträgen geregelt. Auch kann die Verringerung der Arbeitszeit von Vornherein zeitlich befristet werden (Brückenteilzeit). Außerdem haben Teilzeitbeschäftigte unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf Verlängerung ihrer Arbeitszeit. Der Autor behandelt diese Themen ausführlich und leicht verständlich. Zahlreiche Beispiele und Übersichten veranschaulichen die Darstellung. Kurzinformationen und praktische Tipps helfen den Beteiligten, konkrete Fragestellungen besser einzuordnen und sich in der individuellen Situation zurechtzufinden.

Weuster/Scheer, Arbeitszeugnisse in Textbausteinen (494 Seiten, 29,80 Euro, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstr. 2, 70563 Stuttgart; Tel. 0711/7385-0, Fax 0711/7385-100; bestellung@boorberg.de)

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von etwa 3000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich schnell und effizient Aussagen und Wertungen für rechtssichere Zeugnisse zusammenstellen. Personalverantwortliche können im Rahmen des Bewerbungsverfahrens Zeugnisse leichter analysieren und so Fehlentscheidungen vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern helfen die Textbausteine, Aussagen in ihrem Zeugnissen zu prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge zu machen, teilweise auch in geschlechtersensitiver Sprache.

Die detaillierte Einführung erläutert die Systematik von Zeugnisformulierungen und -analyse. Beurteilungsbögen runden das Werk ab. Ergänzend zu diesem Buch bietet der „Zeugnis Manager" die professionelle Zeugniserstellung am PC. Näheres hierzu findet sich unter www.zeugnis-manager.de

Rotsch/Wagner/Wittig, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des GmbH-Geschäftsführers (658 Seiten, 84,00 Euro, C.F. Müller Verlag, Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH, Im Weiher 10, 69121 Heidelberg; Tel. 06221/489-0, Fax 06221/489-279; info@hjr-verlag.de)

Die GmbH ist die in Deutschland mit Abstand bedeutsamste Gesellschaftsform. Die Vielzahl der für den GmbH-Geschäftsführer zu beachtenden komplexen Rechtsvorschriften ist selbst für fachlich spezialisierte Juristen kaum noch zu überblicken. Gerade im Strafrecht, wo der Geschäftsführer meist im Zentrum der Ermittlungen steht, ist dieser auf kompetente Rechtsberatung angewiesen. Das vorliegende Buch behandelt die insoweit bedeutsamsten Vorschriften und bietet einen gleichermaßen fundierten wie kompakten Überblick.

Mit der Aufnahme des Buches in die Reihe „Praxis der Strafverteidigung" wurde das in der Erstauflage von Günther Kohlmann verfasste Werk von einem erfahrenen Autorenteam völlig neu bearbeitet. Das ebenso wissenschaftlich fundierte wie praxisorientierte Handbuch bietet Unternehmensjuristen, GmbH-Geschäftsführern und der Verteidi-

gung in Wirtschaftsstrafsachen eine unverzichtbare Arbeitshilfe. Themen-Highlights in der 2. Auflage sind u.a.:
– Verantwortungsverteilung im Unternehmen
– Untreue bei Risikogeschäften
– Korruptionsdelikte
– Geldwäsche
– Datenschutzstrafrecht
– Strafvorschriften des Geschäftsgeheimnisgesetzes
– Strafbarkeitsrisiken bei der Beschäftigung von Scheinselbständigen
– Strafrechtliche Risiken in der Insolvenz der Gesellschaft

Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht – Heidelberger Kommentar (1.230 Seiten, 159,00 Euro, C.F. Müller Verlag, Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm GmbH, Im Weiher 10, 69121 Heidelberg; Tel. 06221/489-0, Fax 06221/489-279; info@hjr-verlag.de)

Die vollständig aktualisierte und neu bearbeitete dritte Auflage des „Heidelberger Kommentars zum Steuerstrafrecht" verfolgt das für die Einführung des Werkes gesetzte Ziel konsequent weiter: Sie bietet eine übersichtliche und prägnante Darstellung des gesamten materiellen und formellen Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts. Die neuen Impulse und Denkanstöße der Kommentierungen in den Vorauflagen werden weiterverfolgt; Diskussionen zu zuvor noch nicht aufgegriffenen Problemkreisen werden unter Reflexion der Aufnahme durch Praxis und Wissenschaft weitergeführt und vertieft.

Festgehalten wird an der bewährten strikten Praxisorientierung und dem hohen wissenschaftlichen Anspruch – sie stellen keine Gegensätze dar, sondern haben sich vielmehr als Bereicherung erwiesen. Dazu trägt besonders der berufliche Hintergrund des Autor:innenteams bei, es besteht aus Wissenschaftler:innen und insbesondere Rechtsanwält:innen mit einer Spezialisierung im Steuerstrafrecht. Sämtliche Autor:innen sind durch einschlägige Veröffentlichungen sowie Vorträge auf zahlreichen Fachtagungen ausgewiesen. Damit bietet auch die dritte Auflage erneut
– eine strikt praxisorientierte und aktuelle Kommentierung des gesamten Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts
– mit wissenschaftlichem Anspruch
– von einem kompetenten und renommierten Team.

Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerrecht (2.619 Seiten, 249,00 Euro, Verlag C.H. Beck oHG, Postfach 40 03 40, 80703 München; Tel. 089/38189-0, Fax 089/38189-398; kundenservice@beck-shop.de)

Dieses Handbuch behandelt umfassend alle tatsächlichen und rechtlichen Aspekte der Wirtschaftskriminalität. In anschaulicher Weise werden die typischen Betätigungsfelder, Organisationsformen, Vorgehensweisen und Zielrichtungen auf dem Gebiet des Wirtschaftsstrafrechts dargestellt. Die Neuauflage enthält außerdem ein Kapitel zu Blockchain und Kryptowerten im Strafrecht sowie ein Kapitel zu Sanktionen bei Embargoverstößen. Ihre Vorteile auf einen Blick:
– Standardwerk zum Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
– Umfassende Erläuterungen zur Strafbarkeit unternehmerischen Handelns
– Ausgeprägter Praxisbezug

Coenenberg/Fischer/Günther/Brühl, Kostenrechnung und Kostenanalyse (915 Seiten, 44,99 Euro, Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft • Steuern • Recht GmbH, Reinsburgstraße 27, 70178 Stuttgart; Tel. 0711/2194-0, Fax 0711/2194-119; service@schaeffer-poeschel.de)

Dieses Lehrbuch ist zur grundlegenden Einarbeitung in die Gebiete der Kostenrechnung und ihrer Anwendungen, insbesondere für das operative Controlling konzipiert. Die Gliederung folgt einer Dreiteilung in:
– Systeme der Kostenrechnung,
– Kostenanalyse,
– Kosteninformationen zur Unternehmenssteuerung.

Unter Beibehaltung der bewährten Konzeption wurde das Werk in der 10. Auflage überarbeitet und aktualisiert. Dabei wurden zahlreiche aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis berücksichtigt. Dazu gehören z.B. digitale Produkte, Business Analytics, Shared Services, Nachhaltigkeit, das Kostenmanagement in globalen Lieferketten, Life Cycle Assessment, das Process Mining, die treiberbasierte Planung sowie das Konzept der „Objectives an Key Results (OKR)". Auch die zahlreichen Beispiele und Übungsaufgaben, die zentrale Elemente der Didaktik sind, wurden überarbeitet und aktualisiert.

Drüen, Allgemeines Steuerrecht (296 Seiten, 34,00 Euro, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstr. 2, 70563 Stuttgart; Tel. 0711/7385-0, Fax 0711/7385-100; bestellung@boorberg.de)

Das Lehrbuch enthält über 90 Kurzfälle, anhand derer die abstrakte Materie anschaulich erläutert wird, sowie 14 Prüfungsschemata/Übersichten zum Lernen und Wiederholen. Aus dem Inhalt:
– Grundlagen
– Steuerrechtsverhältnis
– Besteuerungsverfahren
– Außenprüfung und Steuerfahndung
– Korrektur von Verwaltungsakten
– Steuererhebung und Vollstreckung
– Das Einspruchsverfahren

Das Lehrbuch behandelt zunächst die Grundlagen und Prinzipien des Steuerrechts, insbesondere die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Steuerhoheit(en), die Rechtsanwendung im Steuerrecht, die Steuerpflicht und den Steuertatbestand. Nach dem Steuerrechtsverhältnis (Steuerschuldrecht) wird das steuerliche Verfahrensrecht ausführlich dargestellt und dabei auf die verschiedenen Stufen des Besteuerungsverfahrens (Ermittlungsverfahren, Festsetzungsverfahren, Erhebungsverfahren und Vollstreckungsverfahren), auf Besonderheiten der Außenprüfung, Korrekturvorschriften sowie abschließend auf das Einspruchsverfahren eingegangen.

Veranstaltungen

Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung

Ziel

Die Auslandsentsendung von Mitarbeitern rückt zunehmend in den der steuerlichen Beratung und Prüfung durch die Finanzverwaltung. Das gilt auch für mittelständische Unternehmen. Bei der Vorbereitung und Abwicklung der Entsendung treten oftmals steuerliche Besonderheiten auf. Hinzu kommen nationale lohnsteuerliche Änderungen, die Auswirkungen auf grenzüberschreitende Arbeitsverhältnisse haben. Das Seminar vermittelt Ihnen vor dem Hintergrund aktueller Urteile, Gesetzesänderungen und Verlautbarungen der Finanzverwaltung kompakt und systematisch die steuerrechtlichen

Kenntnisse für eine erfolgreiche Auslandsentsendung. Dargestellt werden Grundsätze und Zweifelsfragen zum BMF-Schreiben vom 12.12.2023 sowie Gesetzesänderungen wie z.B. die grenzüberschreitende Besteuerung von Homeoffice-Tätigkeiten.

Inhalte
Besteuerung des Arbeitslohns im Ausland – Allgemeines

Steuerpflicht und Steuerabzug
- Freistellung von der Steuerpflicht durch Doppelbesteuerungsabkommen – DBA
  - Zuweisung des Besteuerungsrechts
  - Betriebsstättenvorbehalt
  - Aufteilung des Arbeitlohns
  - Abfindungsbesteuerung und Geschäftsführerregelungen in den DBA
  - Steueraugleich und Steuerschutz
  - Zweifelsfragen zum Progressionsvorbehalt
  - Abweichende Regelungen bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit
  - Nettolohnvereinbarungen bei Auslandseinsatz
  - Geldwerte Vorteile aus Beratungsleistungen des Arbeitgebers
  - Grenzüberschreitende Fahrtätigkeit
- Freistellung von der Steuerpflicht durch Auslandstätigkeitserlass
- Besonderheiten rund um die beschränkte Steuerpflicht
  - Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag
  - Geplante Änderungen bei der Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer
  - Wechsel der Steuerpflicht während des Kalenderjahres
- Auslandsreisekosten (die neuen Reisekostensätze ab 2025)
- Aktuelle Zweifelsfragen, u. a.
  - DBA-rechtliche Erstattung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer
  - Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen
  - Besteuerungsrecht bei Abfindungen
  - Übernahme von Aufwendungen des Arbeitnehmers im Tätigkeitsstaat
  - Steuerliche Behandlung des Signing-Bonus
  - Tätigkeiten im Homeoffice „über die Grenze"
  - Homeoffice als lohnsteuerliche Betriebsstätte?
  - Aufteilung des Arbeitslohns im Lohnsteuerabzugsverfahren ab 2025

Nutzen
- Mitarbeiterentsendungen steuerlich sicher vorbereiten und abwickeln
- Sichere Anwendung des sog. 183-Tage-Schreibens
- Zahlreiche Praxisbeispiele

Termine und Orte
Termin: 28.4.2025 Online | Zeit: 09:15 – 17:15
Dauer: 6,5 Zeitstunden | Ort: An Ihrem PC

Teilnahmegebühr: 695,00 Euro p.P. zzgl. gesetzl. USt
Buchungscode: 3552
Informationen: http://www.nwb-akademie.de/

Die GmbH & Co. KG

Ziel
Die GmbH & Co. KG ist eine beliebte Rechtsform im Mittelstand, da sie zahlreiche steuer- und gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten und Vorteile bietet. Gleichzeitig kommt es durch Finanzamt oder Betriebsprüfung aber immer wieder zu Beanstandungen im Zusammenhang mit der Besteuerung der GmbH & Co. KG. Auf diese steuer- und gesellschaftsrechtlichen Fallstricke müssen Sie als Steuerpraktiker vorbereitet sein. Das Seminar verschafft Ihnen einen Überblick über die wichtigsten Brennpunkte im Bereich der GmbH & Co. KG bei der laufenden Besteuerung und zeigt Ihnen praxisnah mögliche Gestaltungsalternativen auf.

Inhalte
- Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG
  - Abgrenzung zum „privaten" Gesamthandsvermögen
  - Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter
  - Einzelheiten zu den Anteilen an der Komplementär-GmbH
  - Ergänzungsbilanz
- Beschränkte Verlustverrechnung nach § 15a EStG
- Probleme bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils
  - Veräußerung des Mitunternehmeranteils
  - Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils
  - Probleme mit dem Sonderbetriebsvermögen bei disquotaler Übertragung
  - Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens
  - Erleichterung bei der Generationennachfolge durch IV. Senat des BFH
  - Realteilung
- Auflösung einer GmbH & Co. KG
- Gestaltungsfehler bei der Betriebsaufspaltung
- Umsatzbesteuerung von Gesellschafterleistungen
- Die GmbH & Co. KG im Umwandlungssteuerrecht
- Gesellschaftsrechtliche Fragestellungen
  - Vertragstypen der GmbH & Co. KG
  - Gründung der GmbH & Co. KG und Gestaltung des Gesellschaftsvertrags
  - Gestaltung der Kapitalkonten
  - Die GmbH & Co. KG in der Krise
  - Vermögensverwaltende GmbH & Co. KG
  - Vererbung von Mitunternehmeranteilen im Gesellschafts- und Steuerrecht
  - Umstrukturierungen, Anwachsungsmodelle
  - Formwechsel GmbH in GmbH & Co. KG
  - Besonderheiten der Anerkennung einer Familien-GmbH & Co. KG
  - Gesellschaftsverträge der wichtigsten Gestaltungsformen

Nutzen
- Sie erlangen Sicherheit in der steuerlichen Beratung der GmbH & Co. KG
- Sie lernen praxisnahe Gestaltungsalternativen kennen und anwenden
- Sie können auf typische Vertragsmuster zurückgreifen und sparen so Zeit bei eigenen Sachverhalten

Termine und Orte
Termin: 7.4.2025 Online | Zeit: 09:15 – 17:15
Dauer: 6,5 Zeitstunden | Ort: An Ihrem PC

Teilnahmegebühr: 695,00 Euro p.P. zzgl. gesetzl. USt
Buchungscode: 3501
Informationen: http://www.nwb-akademie.de/