

Mandanteninformation

Januar 2023



Themen dieser Ausgabe



Qualifikation von Erträgen aus
Mitarbeiterbeteiligungen



Spende an Tochtergesellschaft –
Abgrenzung zur verdeckten Einlage



EuGH zu Dreiecksgeschäften und
rückwirkender Rechnungs-
berichtigung



Grunderwerbsteuerliche
Bemessungsgrundlage bei
Grundstücksveräußerung unter
Fortbestand einer dinglichen
Belastung



Restschuldbefreiung bei
Betriebsaufgabe



Impressum



Qualifikation von Erträgen aus Mitarbeiterbeteiligungen

FG Baden-Württemberg vom 1.4.2022, 5 K 1635/20, EFG 2023, 101

Beteiligt sich ein Arbeitnehmer an seinem Arbeitgeber, sind die Erträge aus der Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Arbeitnehmer durch die Beteiligung ein Verlustrisiko trägt.

Hintergrund: Durch Mitarbeiterbeteiligungsprogramme sollen Mitarbeiter am zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens partizipieren. Dadurch wird ein Anreiz geschaffen, die Arbeitskraft bestmöglich einzusetzen. Unternehmen binden so ihre Mitarbeiter langfristig und stärken die Zufriedenheit und Motivation. Bei der Beteiligung durch den Mitarbeiter stellt sich regelmäßig die Frage nach der Einkünftequalifikation.

Sachverhalt: Der Kläger war in den Streitjahren 2013 bis 2015 leitender Angestellter der international tätigen A KG und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er schloss mit der KG einen Gesellschaftsvertrag zur Begründung einer typisch stillen Gesellschaft; für die Beteiligung wurde nachträglich ein Rangrücktritt vereinbart. Der Gesellschaftsvertrag enthielt eine Einlageverpflichtung des Klägers, die er später freiwillig erhöhte. Die Einlagen konnten durch Bareinzahlung, Stehenlassen von Tantieme- und Vergütungsansprüchen oder durch Gutschrift von künftigen Gewinnanteilen aus der stillen Gesellschaft erfolgen. Der Kläger leistete sämtliche Einlageverpflichtungen durch Stehenlassen von Gewinnanteilen. Die Einlage ging jeweils in das Vermögen der KG über und wurde auf dem festen Kapitalkonto verbucht. Der Kläger erhielt als stiller Gesellschafter im Innenverhältnis eine Ergebnisbeteiligung, die sich nach dem festgestellten Jahresergebnis der KG richtete. Er war zu keinem Zeitpunkt im Außenverhältnis für Gläubiger der KG haftbar. Hiervon unberührt blieb die Haftung im Innenverhältnis mit der geleisteten Einlage sowie der angesparten Rücklage aufgrund der Rangrücktrittsregelung. Solange die Einlage noch nicht vollständig geleistet war, waren jeweils

50 % der auf den Kläger entfallenden Gewinnanteile dem Kapitalkonto gutzuschreiben. Sofern die Ergebnisbeteiligung negativ ausfiel, wurden die auf den Kläger entfallenden Verlustanteile auf dem Verlustkonto des Klägers verbucht. Gewinnanteile aus Folgejahren dienten, sofern die Einlage bereits vollständig geleistet war, dem Ausgleich des Verlustkontos. Sofern Gewinne nicht vorrangig dem Kapitalkonto oder dem Verlustkonto gutzuschreiben waren, wurden 25 % des jeweiligen Gewinnanteils auf dem Rücklagenkonto verbucht. Das Rücklagenkonto war mit 2 % p.a. über dem Basiszins der Deutschen Bundesbank zu verzinsen. Sämtliche Gewinnanteile, die weder dem Kapitalkonto, Verlustkonto oder Rücklagenkonto zuzuführen waren, wurden dem Darlehenskonto gutgeschrieben. Das Darlehenskonto wurde ebenfalls mit 2 % p.a. über dem Basiszins der Deutschen Bundesbank verzinst, wobei für die Zinsberechnung ein Durchschnittsbetrag des Darlehenskontos zugrunde gelegt wurde. Während der Kläger Guthaben auf dem Darlehenskonto jederzeit entnehmen konnte, waren die Einlage und das Guthaben auf dem Rücklagenkonto vor Beendigung der stillen Gesellschaft nicht entnahmefähig. Der Gesellschaftsvertrag sah für den Fall der Beendigung des Anstellungsverhältnisses vor, dass die stille Gesellschaft unter Einhaltung einer Kündigungsfrist durch beide Parteien gekündigt werden konnte. Nach Beendigung des Anstellungsverhältnisses wurde die stille Gesellschaft einvernehmlich aufgehoben. Der Kläger hatte daraufhin einen Anspruch auf Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens. Dieses setzte sich aus dem Nominal- und Haftungskapital zusammen, das heißt dem Saldo aus Kapital-, Verlust-, Rücklagen- und Darlehenskonto. Einen Anspruch auf Beteiligung an den stillen Reserven der KG hatte der Kläger nicht. Er erklärte die Einkünfte aus der stillen Beteiligung im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen der Kalenderjahre 2013 bis 2016 als

MANDANTENINFORMATION

Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das Finanzamt qualifizierte sie als Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit.

Entscheidung: Das Finanzgericht gab dem Kläger Recht. Die Gewinnanteile aus der Beteiligung als typischer stiller Gesellschafter sind Einkünfte aus Kapitalvermögen. Für die Abgrenzung von Kapitaleinkünften zu Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs maßgebend, welche der Einkunftsart im Vordergrund steht und die andere damit verdrängt. Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören alle Güter, die in Geld oder Geldwerten bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Anstellungsverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner Arbeitskraft zufließen. Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger nicht auf dem Anstellungsverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Beteiligt sich ein Arbeitnehmer kapitalmäßig an seinem Arbeitgeber, kann die Beteiligung eigenständige Erwerbsgrundlage sein, so dass damit in Zusammenhang stehende Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen in keinem einkommensteuerrechtlich erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis stehen. Der Arbeitnehmer nutzt in diesem Fall sein Kapital als eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfteerzielung. Die daraus erzielten laufenden Erträge sind dann keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus Kapitalvermögen. Für den Charakter einer Beteiligung als eigenständige und vom Arbeitsverhältnis unabhängige Erwerbsgrundlage spricht es insbesondere, wenn der Arbeitsvertrag keinen Anspruch auf den Erwerb der Beteiligung und einen anteiligen Veräußerungserlös als Gegenleistung für die nichtselbständige Tätigkeit vorsieht, die Beteiligung vom Arbeitnehmer zum Marktpreis (und nicht etwa verbilligt) erworben und veräußert wird und der Arbeitnehmer das volle Verlustrisiko trägt sowie keine besonderen Umstände aus dem Arbeitsverhältnis erkennbar sind, die Einfluss auf die Veräußerbarkeit und Wertentwicklung der Beteiligung nehmen. Der Senat geht in der Gesamtschau davon aus, dass die dem Kläger aus der stillen Beteiligung zugeflossenen Erträge als

Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren und nicht durch die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit veranlasst sind. Für ein unabhängig vom Arbeitsverhältnis bestehendes Sonderrechtsverhältnis spricht besonders, dass die Ausgestaltung der stillen Beteiligung formell nach den üblichen gesetzlichen Kriterien erfolgt ist, den Kläger in Höhe der Einlage und auch der Rücklage ein Verlustrisiko traf und mit der vereinbarten Nachrangigkeit die stille Beteiligung überwiegend gesellschaftsrechtlich bzw. bilanzrechtlich motiviert war. Der Kläger hätte zudem einen möglichen Verlust aus seinem privaten und bereits versteuerten Vermögen tragen müssen. Auf den Arbeitslohn oder die variablen Vergütungsanteile hat die stille Beteiligung keinen Einfluss. Zudem erhielt der Kläger bereits eine marktübliche Vergütung aus seinem Anstellungsverhältnis. Auch das Kündigungsrecht der Beteiligung bei Beendigung des Anstellungsverhältnisses ändert an diesem Ergebnis nichts.

Hinweis: Dem Senat ist bekannt, dass das Sächsische Finanzgericht in seinen Urteilen vom 25. November 2021 (Aktenzeichen 8 K 438/21 und 8 K 849/21) über ähnlich gelagerte Fälle zu entscheiden hatte und in beiden Verfahren zu dem Ergebnis gekommen ist, die Ergebnisbeteiligungen seien in Mitarbeiterlohn umzuqualifizieren. Die Sachverhalte unterscheiden sich jedoch nach Auffassung des Senats in wesentlichen Punkten. So endet in den Verfahren des Sächsischen Finanzgerichts die Gesellschaft automatisch mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses, es wurde keine zusätzliche Rücklage aufgebaut, es bestand kein Verlustrisiko, es wurde kein Rangrücktritt vereinbart und auch die besondere Situation der Beschaffung von Eigenkapital für den Arbeitgeber scheint dort keine Rolle gespielt zu haben. Während in den Verfahren des Sächsischen Finanzgerichts Nichtzulassungsbeschwerden beim Bundesfinanzhof anhängig sind, ist das vorliegende Verfahren bereits beim Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VIII R 10/22).

Ansprechpartnerin:



Nina Schütte, LL.M.
Diplom-Wirtschaftsjuristin (FH),
Steuerberaterin, Partnerin
Nina.Schuettel@BRL.de
T 040 35006 – 116

Spende an Tochtergesellschaft – Abgrenzung zur verdeckten Einlage

BFH vom 13.7.2022, I R 52/20, DStR 2022, 2612

Eine gemeinnützige Körperschaft kann aus ihrem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine (begrenzt) abziehbare Spende an ihre ebenfalls gemeinnützige Tochtergesellschaft leisten.

Hintergrund: Bei der Zuwendung einer Gesellschaft an ihre Tochtergesellschaft kann es sich entweder um eine Spende oder um eine verdeckte Einlage handeln. Eine verdeckte Einlage ist aus gesellschaftsrechtlichen Gründen veranlasst und schließt den Spendenabzug aus. Die Einordnung erfolgt mittels Fremdvergleich.

Sachverhalt: Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Er verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke und ist wegen der Förderung von Wissenschaft und Forschung als gemeinnützig anerkannt. Er unterhält mit der Erstellung von Gutachten und Zertifizierungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der laut Satzung ausschließlich dem Zweck dient, Eigenmittel für die gemeinnützige Tätigkeit bereitzustellen. Der Kläger ist darüber hinaus zu 90 % an einer gemeinnützig anerkannten gGmbH beteiligt. Die Mittel der gGmbH dürfen nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Ihre Gesellschafter sollen keine Gewinnanteile und in dieser Eigenschaft auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft erhalten. Unternehmensgegenstand der gGmbH ist die Unterhaltung und der Betrieb eines Instituts. Auch die gGmbH betreibt darüber hinaus einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Der Kläger wandte der gGmbH Mittel aus seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu. Bei der gGmbH flossen die Mittel dem ideellen Bereich zu und wirkten sich im vorhandenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht einkünfterhöhend aus. Die gGmbH stellte Spendenbescheinigungen über die zugewendeten Beträge aus. Der Kläger wurde für die Jahre 2014 und 2016 zunächst antragsgemäß veranlagt. Da die Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Grenze von 35.000 EUR überschritten hatten, unterlag auch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der

Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Bei diesem wurden als abzugsfähige Spenden die bescheinigten Spenden an die gGmbH steuermindernd berücksichtigt. Im Rahmen einer bei dem Kläger und der gGmbH durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Zuwendungen an die gGmbH nicht als Spende, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen und somit als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) zu behandeln seien. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz sah die Zuwendungen an die gGmbH dagegen nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) an. Die Zuwendungen sollen vielmehr als Spenden einkommensmindernd in Abzug gebracht werden. Gegen das Urteil richtet sich die Revision des Finanzamts.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof wies die Revision als unbegründet ab. Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) einer Körperschaft sind nach den körperschaftsteuerlichen Vorschriften (im Rahmen der gesetzlichen Höchstbeträge begrenzt) einkommensmindernd zu berücksichtigen. Dies ist ebenfalls grundsätzlich auf (partiell) steuerbefreite gemeinnützige Körperschaften anwendbar, soweit diese aus ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eine Spende an eine andere steuerbegünstigte (Tochter-) Körperschaft leisten. Die Anerkennung von Spenden aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Organisationen an deren steuerbegünstigte Tochtergesellschaften führt nicht zu einer unzulässigen Umgehung gemeinnützigkeits- oder spendenrechtlicher Grundsätze. Der Begriff der Spende setzt nach ständiger Rechtsprechung Ausgaben voraus, die vom Steuerpflichtigen freiwillig und unentgeltlich zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet wurden. Eine Spende ist von einer verdeckten Einlage abzugrenzen, zumal beide Zuwendungen im Ergebnis unentgeltlich und freiwillig erfolgen. Ist eine verdeckte Einlage zu

MANDANTENINFORMATION

bejahen, scheidet eine Spende schon dem Grunde nach aus. Bei verdeckten Einlagen handelt es sich um Zuwendungen eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Ob und inwieweit eine derartige Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist aufgrund eines Fremdvergleichs zu beurteilen. Diesen Fremdvergleich muss im gerichtlichen Verfahren in erster Linie das Finanzgericht als Tatsachengericht anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls durchführen. Hiervon ausgehend hat das Finanzgericht ohne durchgreifenden Rechtsfehler eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit eine verdeckte Einlage verneint und eine (begrenzt) abziehbare Spende bejaht. Der Fremdvergleich verlangt nur das „Wegdenken“ der Nahestehensbeziehung; das Fortbestehen aller übrigen Beziehungen wird unterstellt. Somit ist zu berücksichtigen, dass der ordentliche und gewissenhafte Vorstand eines gemeinnützigen Vereins in erster Linie an der Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke orientiert sein muss. Unter dieser Prämisse ist das Ergebnis der vom Finanzgericht vorgenommenen Würdigung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz hat darauf abgestellt, dass das Hauptmotiv der

Zuwendungen in der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der gGmbH gelegen habe, während die finanzielle Stärkung der Tochtergesellschaft lediglich ein günstiger Nebeneffekt gewesen ist.

Hinweis: Daneben ist die Abgrenzung zwischen (begrenzt abziehbaren) Spenden und (unbeschränkt abziehbaren) allgemeinen Betriebsausgaben zu betrachten. Entscheidend ist dabei nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Motivation des Leistenden. Ist das Motiv für die Aufwendung in der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu sehen oder jedenfalls überwiegend dadurch bedingt, sind die Aufwendungen im Rahmen des Spendenabzugs zu berücksichtigen. Ein Betriebsausgabenabzug kommt dagegen nur in Betracht, wenn und soweit durch die Aufwendungen auch wirtschaftliche Vorteile - regelmäßig Werbezwecke - für das Unternehmen angestrebt werden. anzuwenden.

Ansprechpartnerin:



Nadine Wunderlich
Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Partnerin
Nadine.Wunderlich@BRL.de
T 040 35006 - 111

EuGH zu Dreiecksgeschäften und rückwirkender Rechnungsberichtigung

EuGH vom 8.12.2022, C 247/21, DStR 2022, 2675

Der Enderwerber ist im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Dreiecksgeschäfts nicht wirksam als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt worden, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthält. Das Weglassen der erforderlichen Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ neben der weiteren erforderlichen Angabe „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ auf

einer Rechnung kann nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden, dass diese Rechnung ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung übergeht.

Hintergrund: Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft stellt einen Sonderfall des umsatzsteuerlichen Reihengeschäfts dar. Durch eine Vereinfachungsregelung wird bewirkt, dass

MANDANTENINFORMATION

sich bei einem Reihengeschäft mit drei Unternehmern aus unterschiedlichen Mitgliedsstaaten der mittlere Unternehmer im Bestimmungsland nicht umsatzsteuerlich registrieren lassen muss. Stattdessen geht die Steuerschuld auf den letzten Unternehmer über und der innergemeinschaftliche Erwerb des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland gilt als besteuert. Voraussetzung für diese Vereinfachung ist jedoch unter anderem, dass der mittlere Unternehmer in seiner Rechnung auf die Anwendung des Dreiecksgeschäfts und auf den Übergang der Steuerschuld hinweist.

Sachverhalt: Die Klägerin (Luxury Trust Automobil), ein österreichischer Händler von Luxusfahrzeugen, hatte im Jahr 2014 von einem Lieferanten mit Sitz im Vereinigten Königreich Fahrzeuge erworben und diese an eine in der Tschechischen Republik ansässige Gesellschaft weiterverkauft. Alle drei beteiligten Unternehmer traten jeweils mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Sitzstaats auf. Der Transport der Fahrzeuge erfolgte direkt vom Vereinigten Königreich in die Tschechische Republik. Die Umsätze wurden von der Klägerin als Dreiecksgeschäft qualifiziert. Die entsprechenden Rechnungen enthielten die Angabe „Steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“, allerdings keinen Hinweis darauf, dass die Steuerschuld auf die tschechische Gesellschaft übergeht. Der Hinweis wurde erst zu einem späteren Zeitpunkt im Rahmen von berichtigten Rechnungen ergänzt. Aufgrund des fehlenden Hinweises auf den Übergang der Steuerschuld wurde die Anwendung des Dreiecksgeschäfts sowohl durch das Finanzamt als auch durch das österreichische Bundesfinanzgericht verneint. Die Klägerin legte hiergegen beim österreichischen Verwaltungsgerichtshof Revision ein. Der Verwaltungsgerichtshof setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage vor, ob es für die Bestimmung des letzten Abnehmers als Steuerschuldner ausreicht, auf der Rechnung einen Hinweis auf ein steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft aufzunehmen. Darüber hinaus wollte das Gericht wissen, ob die Rechnungsangabe zur Steuerschuld des Leistungsempfängers rückwirkend ergänzt werden kann und welcher Mitgliedsstaat die anzuwendenden Rechnungsvorgaben bestimmt.

Entscheidung: Auch nach Auffassung des EuGHs reicht der Hinweis auf ein steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft ohne den Verweis auf den Übergang der Steuerschuld nicht aus, um die Steuerschuld des mittleren Unternehmers wirksam auf den Enderwerber zu übertragen. Dabei verweist das Gericht auf den Sinn und Zweck der Rechnungsangaben, wonach der Rechnungsempfänger über seine steuerlichen Pflichten in Kenntnis zu setzen ist. Dieser Mangel kann nach Auffassung des EuGHs auch nicht durch eine Berichtigung der Rechnungen rückwirkend korrigiert werden. So sei eine rückwirkende Rechnungskorrektur nur bei formellen Mängeln möglich. Bei einem fehlenden Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft handele es sich hingegen um einen materiellen Mangel. Demnach sei die notwendige Tatbestandsvoraussetzung nachträglich und erstmalig erfüllt, sodass keine Korrektur gegeben sein könne. Aufgrund der Verneinung der Anwendung der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte blieb die dritte Vorlagefrage zu den anzuwendenden Rechnungsvorgaben unbeantwortet.

Hinweis: Das Urteil macht deutlich, welche Bedeutung eine ordnungsgemäße Rechnung für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts hat. Die Regelung setzt unbedingt voraus, dass der mittlere Unternehmer auf seiner Rechnung auf den Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung hinweist. Ohne Beachtung der Rechnungsvorgaben – und somit ohne Anwendung der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte – handelt es sich bei diesen Fällen „nur“ um grenzüberschreitende Reihengeschäfte, die zu einer umsatzsteuerlichen Registrierungsverpflichtung und weiteren verfahrensrechtlichen Folgen für den mittleren Unternehmer im Bestimmungsland führen. Vor diesem Hintergrund ist zu beachten, dass eine rückwirkende umsatzsteuerliche Registrierung in vielen Mitgliedsstaaten nicht ohne weiteres möglich ist. Zudem wird ein weiterer innergemeinschaftlicher Erwerb des mittleren Unternehmers in seinem Heimatstaat fingiert, wenn er (wie gewöhnlich) unter der entsprechenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt. Die Vorsteuer aus diesem fingierten innergemeinschaftlichen Erwerb ist

MANDANTENINFORMATION

vorerst nicht abziehbar. Der Erwerb gilt so lange als bewirkt, bis die Besteuerung im tatsächlichen Bestimmungsland nachgewiesen wird. Unternehmer, die Lieferungen im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ausführen, sollten daher dringend überprüfen, ob ihre Rechnungen ordnungsgemäß ausgestellt sind.

Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Grundstücksveräußerung unter Fortbestand einer dinglichen Belastung

FG Baden-Württemberg vom 8.7.2022, 5 K 2500/21, EFG 2022, 1927

Belässt der Grundstückskäufer ohne angemessene Vergütung dem Verkäufer (oder einem Dritten) Nutzungsrechte an einem Grundstück, liegt darin ein geldwerter Vorteil, den der Käufer für den Erwerb der Sache hingibt. Dies rechtfertigt die Einbeziehung der dem Verkäufer bzw. einem Dritten vorbehaltenen Nutzungen in die Gegenleistung.

Hintergrund: Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung (Regelbemessungsgrundlage). Als Gegenleistung gelten bei einem Kauf der Kaufpreis zuzüglich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Sachverhalt: Die Klägerin erwarb mit notariellem Kaufvertrag zwei Grundstücke zu einem Kaufpreis von EUR 133.000 (inklusive Inventar in Höhe von EUR 30.000). Auf einem der Grundstücke befindet sich ein Zweifamilienhaus. Die Klägerin war seit 1995 Mieterin einer Wohnung in diesem Gebäude. Das Mietverhältnis endete mit Abschluss des Kaufvertrags. Dem Bruder der Veräußerin war an dem gesamten Gebäude mit Erbauseinandersetzung- und Vermächtniserfüllungsvertrag ein lebenslangliches unentgeltliches Wohnungsrecht eingeräumt worden. Im Kaufvertrag wird das Wohnungsrecht als bestehende Belastung aufgeführt. Laut Kaufvertrag ist die Belastung bei der Kaufpreisbemessung berücksichtigt worden.

Ansprechpartner:



*Christian Handke, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Counsel
Christian.Handke@BRL.de
T 040 35006 - 111*

Der Gesamtwert des übernommenen Wohnungsrechts beträgt unstreitig EUR 146.328. Das Finanzamt erließ einen Grunderwerbsteuerbescheid. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer berücksichtigte das Finanzamt den um den Wert des Inventars gekürzten Kaufpreis in Höhe von EUR 103.000 sowie den Wert des Wohnungsrechts mit EUR 146.328. Die Klägerin war der Auffassung, das Wohnungsrecht dürfe die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht erhöhen. Der Kaufpreis entspreche dem Verkehrswert des Grundstücks. Das dingliche Wohnungsrecht diene allein dazu, das vermächtnisweise erworbene Nutzungsrecht abzusichern.

Entscheidung: Das Finanzgericht gab dem Finanzamt Recht. Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung (Regelbemessungsgrundlage). Als Gegenleistung gelten bei einem Kauf der Kaufpreis zuzüglich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Dem Grunderwerbsteuergesetz liegt somit ein eigenständiger, über das bürgerlich-rechtliche Verständnis hinausgehender Gegenleistungsbegriff zugrunde. Der Verkäufer ist grundsätzlich verpflichtet, eine Sache frei von Rechtsmängeln zu übergeben. Wird dieser Grundsatz vertraglich abbedungen, belässt der Grundstückskäufer also die Nutzungen dem

MANDANTENINFORMATION

Verkäufer (oder einem Dritten) über diesen Zeitpunkt hinaus, liegt darin ein geldwerter Vorteil, den der Käufer für den Erwerb der Sache hingibt. Dies rechtfertigt die Einbeziehung der dem Verkäufer bzw. einem Dritten vorbehaltenen Nutzungen in die Gegenleistung. Erfasst sind Nutzungen aller Art, namentlich Nießbrauchs- und Wohnungsrechte. Sie können entweder neu begründet werden oder bereits bestehen. Unerheblich ist auch, dass diese gegenüber einem Dritten eingeräumt werden. Wenn jedoch der Grundstücksverkäufer die vorbehaltenen Nutzungen angemessen vergütet, liegt in der Nutzungsüberlassung keine Gegenleistung für das Grundstück. Für die Bestimmung der Gegenleistung ist nicht maßgebend, was die Vertragschließenden als Gegenleistung für das Grundstück bezeichnen, sondern zu welchen Leistungen sie sich tatsächlich verpflichtet haben. Ob sich der Verkäufer Nutzungen ohne angemessenes Entgelt vorbehalten hat, ist durch Auslegung des Kaufvertrags zu ermitteln. Nach diesen Maßstäben sind die vorbehaltenen Nutzungen in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Es ist zwar richtig, dass das Wohnungsrecht (schuldrechtlich) nicht neu begründet wird, sondern fortbesteht. Dies ist allerdings unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, dass die Klägerin auf ihren Anspruch einer rechtmängelfreien Übertragung verzichtet und

damit einen geldwerten Vorteil leistet. Sie belässt es gerade bei der bisherigen Belastung und übernimmt diese. Daher kommt es auch nicht darauf an, ob die dingliche Belastung durch Eintragung in das Grundbuch bereits bestand oder neu begründet wurde. Unerheblich ist daher auch, ob die Eintragung des Wohnungsrechts nur zu einer dinglichen Sicherung führt. Auch der Umstand, dass das Wohnrecht möglicherweise bereits dem Grunde nach der Grunderwerbsteuer unterlegen hat, führt zu keiner anderen Beurteilung, denn übertragen wird nicht das Wohnrecht, sondern das Grundstück belastet mit dem Wohnrecht. Dementsprechend wird vorliegend nur beurteilt, ob die Belastung des Grundstücks zur Erhöhung der Gegenleistung führt.

Hinweis: Die Revision wurde zugelassen. Das Verfahren ist beim Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen II R 32/22).

Ansprechpartner:



Dr. Nicolaj Faigle, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner
Nicolaj.Faigle@BRL.de
T 040 35006 - 115

Restschuldbefreiung bei Betriebsaufgabe

BFH vom 6.4.2022, X R 28/19, NWB 2022, 3699

Die Erteilung der Restschuldbefreiung im Rahmen eines Insolvenzverfahrens stellt für die Ermittlung des Gewinns aus einer Betriebsaufgabe auch dann ein rückwirkendes Ereignis dar, wenn der Betrieb erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben worden ist. Die aus der Restschuldbefreiung resultierenden Steuern sind im Fall der Betriebsaufgabe nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Masseverbindlichkeiten, da sie Folge der Verwaltung durch den Insolvenzverwalter sind.

Hintergrund: Im Insolvenzverfahren erhalten die Insolvenzgläubiger in der Regel nur einen Teil ihrer Forderung. Den noch ausstehenden Teil können sie nach Beendigung des Insolvenzverfahrens weiterhin voll geltend machen. Hier greift das Restschuldbefreiungsverfahren ein, das den Schuldner von diesen Schulden befreien soll. Für das Restschuldbefreiungsverfahren ist ein Antrag des Schuldners erforderlich. Die Befreiung des Schuldners von seinen restlichen Insolvenzschulden erfolgt, wenn er für einen Zeitraum von drei Jahren ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens seine pfändbaren laufenden Bezüge an einen

MANDANTENINFORMATION

Treuhänder abtritt und im Insolvenzverfahren mitwirkt. Unter die Restschuldbefreiung fallen alle Insolvenzforderungen, das heißt die Vermögensansprüche, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurden. Masseverbindlichkeiten, also Forderungen, die aus der Tätigkeit des Insolvenzverwalters im eröffneten Insolvenzverfahren resultieren, werden von einer Restschuldbefreiung nicht erfasst.

Sachverhalt: Die Kläger wurden für die Streitjahre 2005 bis 2007 einzeln und für die Streitjahre 2008 bis 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betrieb ein Restaurant in Form eines Einzelunternehmens. Das Finanzamt stellte zum 31. Dezember 2004 einen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer fest. Anfang Januar 2005 beantragte der Kläger die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen. Nach Feststellungen des Finanzgerichts – die jedoch von den Klägern im Revisionsverfahren angegriffen wurden – soll der Kläger das Restaurant bis zum 27. Februar 2005 betrieben haben. Das Insolvenzverfahren wurde im März 2005 eröffnet. Für die Jahre ab 2005 erließ das Finanzamt Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer. Nach Ablauf der Wohlverhaltensperiode erteilte das Insolvenzgericht dem Kläger zum 1. März 2011 die Restschuldbefreiung und informierte das Finanzamt als Gläubiger von der Restschuldbefreiung. Obwohl die Kläger mit Schreiben vom 29. Januar 2013 erklärten, dass der festgestellte verbleibende Verlustvortrag als Folge der Restschuldbefreiung nicht weiter vorgetragen werde, erließ das Finanzamt auch für die Folgejahre 2011 und 2012 Verlustfeststellungsbescheide, die an den für das jeweilige Vorjahr festgestellten Verlustvortrag anknüpften. Erst bei der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 bemerkte das Finanzamt, dass trotz der Restschuldbefreiung weiterhin ein verbleibender Verlustvortrag festgestellt worden war und hob die Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2011 auf. Nach Urteil des Finanzgerichts (Aktenzeichen 9 K 3457/15) und Rücknahme der Revision vor dem Bundesfinanzhof (IX R 30/16) erließ das Finanzamt einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2005, in dem es die steuerlichen Auswirkungen der

Restschuldbefreiung berücksichtigte. Der geänderte Einkommensteuerbescheid sowie Verlustfeststellungsbescheid 2005 erging an den Kläger „vor Insolvenz“. Auch die Bescheide der Folgejahre wurden geändert, für die Jahre 2006 und 2007 wurden sie an den Kläger „vor Insolvenz“ adressiert, für die Jahre 2008 bis 2012 an die Kläger gemeinsam. Nach erhobener Klage vor dem Finanzgericht ging dieses davon aus, dass das Finanzamt den Buchgewinn aus der Restschuldbefreiung zu Recht im Streitjahr 2005 angesetzt hatte. Die Änderung sei aufgrund der Vorschriften der Abgabenordnung über die Korrektur von Steuerbescheiden möglich, die bereits eingetretene Festsetzungsverjährung für das Streitjahr 2005 sei aufgrund der betreffenden Korrekturvorschrift unbeachtlich. Aufgrund der Änderung der Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres 2005 sei die Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2005 zu ändern. Ein verbleibender Verlustvortrag entfalle, so dass auch die Verlustfeststellungen der Jahre 2006 bis 2011 zu ändern seien. Hiergegen legten die Kläger Revision ein.

Entscheidung: Die Revision ist insoweit begründet. Zwar hat das Finanzgericht materiellrechtlich zutreffend entschieden, dass der sich aus der Restschuldbefreiung ergebende Gewinn im Streitjahr 2005 anzusetzen ist. Auch geht das Finanzgericht zu Recht davon aus, dass eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2005 möglich war. Folglich konnten auch die gesonderten Feststellungen der verbleibenden Verlustvorträge zur Einkommensteuer sowohl zum 31. Dezember 2005 als auch für die Jahre 2006 bis 2011 geändert werden. Da das Finanzgericht allerdings zum einen rechtsfehlerhaft offengelassen hat, ob der Betrieb vor oder nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben wurde, und zum anderen nicht festgestellt hat, ob und wann das Insolvenzverfahren beendet wurde, vermag der Senat nicht zu beurteilen, ob der Einkommensteuerbescheid 2005 bei einer möglichen Betriebsaufgabe nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wirksam bekanntgegeben worden ist. Die Restschuldbefreiung betrifft die bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht erfüllten Insolvenzforderungen der Insolvenzgläubiger. Zwar wirkt die Erteilung der Restschuldbefreiung steuerrechtlich grundsätz-

MANDANTENINFORMATION

lich nicht zurück. Das gilt jedoch nicht in Bezug auf betriebliche Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe. Die Befreiung von solchen Verbindlichkeiten ist auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zurückzubeziehen, unabhängig davon, ob diese vor oder nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens lag. Entscheidend ist in diesem Fall, dass die mit der Restschuldbefreiung verbundene rechtserhebliche Sachverhaltsänderung an den einmaligen Vorgang der Betriebsaufgabe anknüpft, die nicht in einer Folgebilanz oder nach den Grundsätzen des Zuflussprinzips in einem späteren Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden kann. Mit der Betriebsaufgabe endet die Existenz des Gewerbebetriebs, so dass die einkommensteuerlichen Rechtsfolgen der Ausbuchung der von der Restschuldbefreiung betroffenen betrieblichen Verbindlichkeiten zu diesem Zeitpunkt gezogen werden müssen. Da vorliegend die Betriebsaufgabe unstreitig im Jahr 2005 liegt,

ist es in Bezug auf die Einordnung der Restschuldbefreiung als rückwirkendes Ereignis ohne Belang, wann genau in diesem Jahr der Gewerbebetrieb des Klägers aufgegeben worden ist.

Hinweis: Die Sache ist aufgrund der fehlenden Feststellungen des Finanzgerichts zu den Zeitpunkten der Betriebsaufgabe einerseits sowie der Beendigung des Insolvenzverfahrens andererseits nicht spruchreif, so dass sie zur Nachholung der erforderlichen Feststellungen an das Finanzgericht zurückverwiesen werden muss.

Ansprechpartnerin:



Melanie Strauß
Diplom-Kauffrau (FH), Steuerberaterin
Melanie.Strauss@BRL.de
T 040 35006-135

Hamburg

Jungfernstieg 30
20354 Hamburg
+49 40 35006-0

Berlin

Pariser Platz 4A
10117 Berlin
+49 30 565556-0

Hannover

Gellertstraße 6
30175 Hannover
+49 511 543688-31

Bochum

Meinolphusstraße 6-10
44789 Bochum
+49 234 610688-0

Dortmund

Lübkestraße 3
44141 Dortmund
+49 231-108771-0

München

Bavariaring 44
80336 München
+49 89 272 755-0

Bielefeld

Alfred-Bozi-Straße 12
33602 Bielefeld
+49 521-9824-10

✉ info@BRL.de

] www.BRL.de

Internationales Netzwerk

Diese von BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN herausgegebene Mandanteninformation enthält auszugsweise eine Auswahl an Gesetzesänderungen, Entscheidungen der Rechtsprechung und Auffassungen der Finanzverwaltung und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall.

Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:

*BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN
Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern mbB*