

## Preisgelder aus Turnierpokerspielen können Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein

Einnahmen aus reinen Glücksspielen, beispielsweise Rennwetten oder Lotteriespielen, unterliegen nicht der Einkommensteuer. Der Bundesfinanzhof sieht das Turnierpokerspiel allerdings als Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitsspiel an. Damit kann die Teilnahme an solchen Pokerspielen als Gewerbebetrieb einzustufen sein.

Im entschiedenen Fall hatte ein Pokerspieler sogar sein Arbeitsverhältnis gekündigt, um professionell und umfangreich an Pokerturnieren im In- und Ausland teilzunehmen. Daher war der Rahmen privater Vermögensverwaltung überschritten.

Ob der Pokerspieler auch mit Gewinnen aus anderen Kartenspielen der Einkommen- und Gewerbesteuer unterliegt, muss das Finanzgericht erneut prüfen. Der Spieler hatte nämlich außerhalb von Pokerturnieren in Casinos „Black Jack“ und andere „Cash Games“ gespielt. Der Bundesfinanzhof hat bereits darauf hingewiesen, dass „Black Jack“ nicht mit dem Pokerspiel vergleichbar ist.

*BFH, Urt. v. 07.11.2018, X R 34/16, BFH/NV 2019, S. 686*

## Kosten der Einrichtungsgegenstände bei einer doppelten Haushaltsführung voll abziehbar

Der Abzug von Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung im Inland ist auf höchstens 1.000 € im Monat begrenzt. Hierzu gehören alle Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zu tragen hat, um die Unterkunft zu nutzen. Die Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich der Abschreibung für Abnutzung sind nicht einzurechnen. Sie sind – soweit notwendig – unbegrenzt abzugsfähig. Die Nutzung solcher Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solche gleichzusetzen. Die Finanzverwaltung hatte bisher die

Auffassung vertreten, dass die Aufwendungen für Möblierung und Hausrat den nur beschränkt abziehbaren Unterkunftskosten zuzurechnen seien. *§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG BMF, Schr. v. 24.10.2014, IV C 5 – S 2353/14/10002, Rz. 104, BStBl 2014 I, S. 1412 BFH, Urt. v. 04.04.2019, VI R 18/17, BFH/NV 2019, S. 870*

## Schätzung beruflich veranlasster Aufwendungen einer Firmenfeier

Der Bundesfinanzhof musste sich zum wiederholten Mal mit der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für „Herrenabende“ beschäftigen:

Eine Rechtsanwaltskanzlei hatte in mehreren Jahren sog. Herrenabende im Garten des namensgebenden Partners veranstaltet, bei denen jeweils über 300 Gäste unterhalten und bewirtet wurden. Dabei entstanden Aufwendungen für Musik, Veranstaltungstechnik und Bewirtung von rund 64 € pro Teilnehmer. Streitig war die Berücksichtigung als steuermindernde Betriebsausgabe.

Der Bundesfinanzhof stellte klar: Steht fest, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber

Schwierigkeiten, ist der Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen. Dies gilt auch, wenn im Rahmen eines Kanzleifests Mandanten, potenzielle Neu-Mandanten und Geschäftsfreunde eingeladen werden und nicht mehr rekonstruierbar ist, wer tatsächlich erschienen ist. Ferner gilt dies auch, wenn aufgrund der zahlreichen persönlichen und geschäftlichen Beziehungen zu den eingeladenen Gästen nicht abschließend beurteilt werden kann, bei welchem Gast von einer überwiegend beruflich veranlassten Einladung auszugehen ist.

*BFH, Beschl. v. 21.03.2019, VIII B 129/18, BFH/NV 2019, S. 812*

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Leasingraten auch bei refinanzierten Leasinggeschäften

5 % der Leasingraten für die Benutzung beweglicher Wirtschaftsgüter sind auch bei refinanzierten Leasinggeschäften dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen. Diese grundsätzliche Aussage traf der Bundesfinanzhof. Danach sind Leasingraten nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 aus-

## THEMEN IN DIESER AUSGABE

- |  |   |
|--|---|
| <p>1   <b>Preisgelder aus Turnierpokerspielen können Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein</b></p> <p>1   <b>Kosten der Einrichtungsgegenstände bei einer doppelten Haushaltsführung voll abziehbar</b></p> <p>1   <b>Schätzung beruflich veranlasster Aufwendungen einer Firmenfeier</b></p> <p>1   <b>Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Leasingraten auch bei refinanzierten Leasinggeschäften</b></p> <p>2   <b>Doppelte Haushaltsführung: Vorfälligkeitsentschädigung bei Verkauf der Zweitwohnung</b></p> <p>2   <b>Wann liegt ein steuerlich zu berücksichtigendes Finanzplandarlehn eines GmbH-Gesellschafters vor?</b></p> <p>2   <b>Überschusserzielungsabsicht bei Vermietung einer Gewerbeimmobilie</b></p> <p>2   <b>Grunderwerbsteuer für ein Kaufrechtsvermächtnis</b></p> | <p>3   <b>Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers können geldwerten Vorteil mindern</b></p> <p>3   <b>Erste Tätigkeitsstätte nach dem Reisekostenrecht</b></p> <p>3   <b>Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen</b></p> <p>3   <b>Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte einer Personengesellschaft</b></p> <p>4   <b>Grundstückskaufvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter</b></p> <p>4   <b>Nachhaftung des Schuldners für vom Insolvenzverwalter nicht erfüllte Masseverbindlichkeiten</b></p> <p>4   <b>Gewinn- oder umsatzabhängige Veräußerungsgewinne entstehen erst bei Realisation des Veräußerungsentgelts</b></p> |
|--|---|

drücklich in die Hinzurechnungsvorschrift des Gewerbesteuergesetzes einbezogen worden. Eine gesetzeskonforme „Benutzung“ der geleasteten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens liegt auch vor, wenn die Wirtschaftsgüter zum Zweck der Erzielung von Einkünften an weitere Personen verleast oder vermietet werden.

Geklagt hatte eine als Finanzdienstleistungsinstitut nach dem Kreditwesengesetz anerkannte Leasinggesellschaft. Sie veräußerte die Leasinggüter an eine weitere Leasinggesellschaft, leaste sie von dieser Gesellschaft zurück, um sie anschließend an Endkunden weiter zu verleasen.

*BFH, Urt. v. 11.12.2018, III R 23/16,*

*BFH/NV 2019, S. 640*

*§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG, ein Viertel aus einem Fünftel (also 5 %)*

## Doppelte Haushaltsführung: Vorfälligkeitsentschädigung bei Verkauf der Zweitwohnung

Ein Ehepaar unterhielt einen gemeinsamen Hausstand. Aufgrund der beruflichen Tätigkeit des Ehemanns hatte es zudem eine Wohnung am Beschäftigungsort des Manns erworben und hierfür ein Darlehn aufgenommen. Nach Beendigung der Beschäftigung veräußerte das Ehepaar die Wohnung und zahlte das Darlehn vorzeitig zurück. Die hierbei angefallene Vorfälligkeitsentschädigung machte es in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten (Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung des Ehemanns) geltend. Das Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Sichtweise des Finanzamts. Aufwendungen wegen einer doppelten Haushaltsführung entstehen, wenn sie durch diese veranlasst sind. Hierzu zählen u. a. die tatsächlichen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort, wie z. B. der Mietzins oder die Finanzierungskosten. Letztere umfassen grundsätzlich auch eine zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehns gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung. Im entschiedenen Fall war die Vorfälligkeitsentschädigung jedoch aufgrund der Veräußerung der Wohnung am Beschäftigungsort angefallen. Damit hatte das Darlehn hinsichtlich der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit seinen Nutzen verloren. Die Mehraufwendungen waren vielmehr das Ergebnis der auf eine vorzeitige Kreditablösung gerichteten Änderung des ursprünglichen Darlehnsvertrags.

Sie waren daher dem – vorliegend – nicht steuerbaren Veräußerungsgeschäft zuzuordnen.

*BFH, Urt. v. 03.04.2019, VI R 15/17,*

*DStR 2019, S. 1133*

## Wann liegt ein steuerlich zu berücksichtigendes Finanzplandarlehn eines GmbH-Gesellschafters vor?

Hat ein wesentlich beteiligter GmbH-Gesellschafter bis zum 27. September 2017 seiner GmbH eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe in Form eines sog. Finanzplandarlehns gegeben, gehört dies zu den Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung. Fällt das Darlehn z. B. infolge einer Insolvenz der GmbH aus, kann der Verlust steuerlich zu 60 % einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Der Bundesfinanzhof hat in einer neuen Entscheidung nochmals dargestellt, wann ein Finanzplandarlehn vorliegt. Maßgebend sind die zwischen dem Gesellschafter und der GmbH getroffenen Vereinbarungen, denen zufolge die eingesetzten Mittel einlageähnlichen Charakter haben sollen, obwohl sie als Darlehn bezeichnet werden. Für ein Finanzplandarlehn sprechen etwa

- eine fehlende Kündigungsmöglichkeit des Darlehnsgebers,
- unter Fremden unübliche Konditionen der Darlehnsvergabe,
- zeitlicher Zusammenhang zwischen Gesellschaftsgründung und Darlehnsvertrag sowie
- eine langfristige, den Geldbedarf der GmbH abdeckende Darlehnsüberlassung.

**Hinweis:** Finanzplandarlehn, die nach dem 27. September 2017 gegeben wurden, sind nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen“ keine Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung mehr. Sie können zwar nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs gegebenenfalls als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden. Jedoch liegen bereits Pläne des Gesetzgebers vor, dies zu unterbinden.

*§ 17 EStG, § 3 Nr. 40 EStG*

*BFH, Beschl. v. 11.01.2019, IX B 126/17,*

*BFH/NV 2019, S. 583*

*BFH, Urt. v. 11.07.2017, IX R 36/15;*

*BFH/NV 2017, S. 1501*

*BFH, Urt. v. 24.10.2017, VIII R 13/15,*

*BFH/NV 2018, S. 280*

*BMF, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren*

*steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlichen Vorschriften, DStZ 2019, S. 401*

## Überschusserzielungsabsicht bei Vermietung einer Gewerbeimmobilie

Verluste aus einer Vermietung sind steuerlich anzuerkennen, wenn der Vermieter beabsichtigt, über die voraussichtliche Dauer der Vermietung einen Überschuss zu erzielen. Bei der Vermietung von Wohnungen wird hiervon grundsätzlich typisierend ausgegangen, wenn die Vermietung auf Dauer angelegt ist. Bei Gewerbeimmobilien gilt diese Vermutung jedoch nicht. Vielmehr muss die Überschusserzielungsabsicht stets im Einzelfall festgestellt werden. Dabei wird auf einen Zeitraum von 30 Jahren abgestellt.

Eine GbR erzielte Einkünfte aus der Verpachtung eines Hotel-Gasthofs, den sie 1993 erworben hatte. Nach Kündigung des Pachtvertrags nahm die GbR umfangreiche Umbauten und Erweiterungen vor und verpachtete den neuen Hotel- und Gaststättenkomplex an eine Betriebs-GmbH. Das Finanzamt ermittelte für einen 30-jährigen Prognosezeitraum seit Anschaffung einen Totalverlust. Es erkannte in Folge geltend gemachte Werbungskostenüberschüsse für Vorjahre nicht mehr an.

Der Bundesfinanzhof hingegen entschied, dass durch Umbau und Erweiterung ein anderes Objekt entstand. Für dieses begann ein neuer Prognosezeitraum, für den die Überschusserzielungsabsicht neu zu beurteilen ist. *BFH, Urt. v. 19.02.2019, IX R 16/18, BFH/NV 2019, S. 804*

## Grunderwerbsteuer für ein Kaufrechtsvermächtnis

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Abschluss eines Kaufvertrags über ein Grundstück, dessen Vertragsgrundlage ein Kaufrechtsvermächtnis ist, der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Ein Vater hatte seine Tochter zur Alleinerbin bestimmt. Zugunsten seines Sohns hatte er auf der Rechtsgrundlage eines Vermächtnisses verfügt, dass der Sohn ein Ankaufsrecht auf eine Eigentumswohnung hatte. Der Ankaufspreis sollte sich aus dem Verkehrswert der Wohnung zum Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechts ergeben. Nach der Aus-

übung des Ankaufsrechts setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer auf den vertraglich vereinbarten Kaufpreis fest. Es wurde keine Grunderwerbsteuerbefreiung gewährt. Der Grundstückserwerb beruhe weder auf einer Nachlassenteilung noch auf einer Grundstücksübertragung des Vaters auf den Sohn. Der Bundesfinanzhof stimmte dem zu: Alleinige Erbin nach dem Tod des Vaters wurde die Tochter; auch bezüglich der fraglichen Eigentumswohnung. Das Kaufrechtsvermächtnis für den Sohn führte nur zu einem Anspruch gegenüber seiner Schwester, der Tochter des Erblassers. Erst der auf der Grundlage des Kaufrechtsvermächtnisses abgeschlossene Kaufvertrag führte zur Grunderwerbsteuerpflicht. Da es für den Grundstückserwerb zwischen Geschwistern keinen Befreiungstatbestand gibt, war die Festsetzung der Grunderwerbsteuer rechtens.

*BFH, Urt. v. 16.01.2019, II R 7/16, BFH/NV 2019, S. 769*

## **Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers können geldwerten Vorteil mindern**

Nutzungsentgelte und andere Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs mindern den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. In Höhe der Zuzahlungen fehlt es insoweit an einer Bereicherung des Arbeitnehmers. Ob der geldwerte Vorteil nach der 1 %-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird, ist ohne Bedeutung. Voraussetzung für die Kürzung ist, dass der Arbeitnehmer die getragenen Kosten belegen kann.

Die Finanzverwaltung lässt die Kürzung der zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs gehörenden Kosten zu. Dazu gehören z. B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Fahrzeugversicherungen und Aufwendungen für die Wagenpflege. Nicht zu berücksichtigen sind u. a. Straßenbenutzungsgebühren, Parkgebühren und Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, weil sie nicht zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs gehören. Das Finanzgericht Münster lässt eine Minderung des geldwerten Vorteils nur für solche vom Arbeitnehmer getragenen Kosten zu, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig und zur Erfüllung einer arbeitsvertraglichen Regelung erforderlich sind. Freiwillig über-

nommene Kosten gehörten nicht dazu. Im Urteilsfall hatte ein Arbeitnehmer die auf eine Garage entfallenden anteiligen Kosten seines selbstbewohnten Hauses vom geldwerten Vorteil mindern wollen, obwohl die Verpflichtung fehlte, den Dienstwagen in einer Garage unterzustellen. Das Gericht versagte die Kürzung des Vorteils, weil es sich um eine freiwillige Leistung gehandelt habe.

*BMF, Schr. v. 04.04.2018, IV C 5 – S 2334/18/10001, BStBl 2018 I, S. 592  
FG Münster, Urt. v. 14.03.2019, 10 K 2990/17, (rkr.), EFG 2019, S. 1083*

## **Erste Tätigkeitsstätte nach dem Reisekostenrecht**

Nichtselbstständig Beschäftigte können beruflich veranlasste Fahrtkosten grundsätzlich in Höhe ihres tatsächlichen Aufwands oder pauschal mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer als Werbungskosten abziehen. Für den Weg zwischen Wohnung und dem Arbeits- oder Dienort („erste Tätigkeitsstätte“) besteht jedoch eine Ausnahme. Hier kann nur die Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer steuermindernd geltend gemacht werden. Seit 2014 bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte anhand der arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen Zuordnung durch den Arbeitgeber. Zuvor kam es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers an.

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen klargestellt, dass der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit keine Rolle mehr spielt. Eine erste Tätigkeitsstätte kann nach dem ab 2014 geltenden Rechtsverständnis schon vorliegen, wenn der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat. Das können etwa Schreivarbeiten oder auch Dienstantrittsbesprechungen sein. Auch kommt ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte in Betracht. Darunter können bspw. Flughäfen, Werksanlagen oder Bahnhöfe fallen.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung hat der Bundesfinanzhof nicht.

*§ 9 Abs. 4 EStG*

*BFH, Urt. v. 04.04.2019, VI R 27/17, BFH/NV 2019, S. 944; BFH/NV 2019, S. 947; Urt. v. 11.04.2019, VI R 36/16, BFH/NV 2019, S. 956; Urt. v. 11.04.2019, VI R 40/16, BFH/NV 2019, S. 959, Urt. v. 11.04.2019, VI R 12/17, BFH/NV 2019, S. 963*

## **Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen**

Ist ein Einzelgewerbetreibender an einer Kapitalgesellschaft beteiligt und dient die Beteiligung dazu, den Absatz von Dienstleistungen des Einzelgewerbetreibenden zu fördern, gehört die Beteiligung zu seinem notwendigen Betriebsvermögen. Erforderlich ist eine dauerhafte und intensive Geschäftsbeziehung zwischen Einzelunternehmen und Beteiligungsgesellschaft. Eine ausgeschüttete Dividende führt dann nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern ist den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmers zuzurechnen.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Bedeutung der Beteiligung aus Sicht des Einzelunternehmers (und nicht der Kapitalgesellschaft) zu beurteilen ist. Daher ist auch unerheblich, ob die Kapitalgesellschaft über einen eigenen, vom Einzelunternehmen unabhängigen Geschäftsbetrieb verfügt. Maßgeblich für die Bewertung der Bedeutung der Beteiligung ist nicht der Gewinn, sondern der aus der GmbH-Beteiligung resultierende Umsatz.

Im entschiedenen Fall waren ein Einzelunternehmer zu 100 % an der B-GmbH, und diese wiederum zu 100 % an der A- und C-GmbH beteiligt. 99,9 % seines Umsatzes tätigte der Einzelunternehmer mit den drei Gesellschaften, insbesondere mit der C-GmbH, für die er Werbeaufträge und Beratungsleistungen übernahm. Dass die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen überwiegend zur C-GmbH und nicht zur B-GmbH bestanden haben, ist für die Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen unerheblich, da die B-GmbH die C-GmbH beherrscht hat.

*BFH, Urt. v. 10.04.2019, X R 28/16, BFH/NV 2019, S. 950*

## **Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte einer Personengesellschaft**

Erzielt eine Personengesellschaft neben nicht gewerblichen Einkünften auch originär gewerbliche Einkünfte oder Einkünfte aus der Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft, greift die sog. Abfärbewirkung. Das heißt, ihre gesamten Einkünfte gel-

ten als solche aus Gewerbebetrieb. In dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall erzielte eine KG hauptsächlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen. Daneben erzielte sie aber auch geringfügige gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften. In dem Fall, in dem eine Personengesellschaft nur geringfügige originär gewerbliche Tätigkeiten ausführt, kommt es nicht zur Abfärbung. Die KG war der Ansicht, dass dies auch für geringfügige gewerbliche Beteiligungseinkünfte gelten müsse. Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Er entschied, dass gewerbliche Beteiligungseinkünfte unabhängig von ihrem Umfang immer zur Umqualifizierung nicht gewerblicher Einkünfte führen. Im Hinblick auf die Gewerbesteuer sei die Abfärbewirkung aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte aber nur dann verfassungsgemäß, wenn die infolge der Abfärbung gewerblichen Einkünfte nicht gewerbesteuerbar sind. Nur so werden Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern nicht schlechter gestellt.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 und 2 EStG  
BFH, Urt. v. 06.06.2019, IV R 30/16,  
BFH/NV 2019, S. 994

## Grundstückskaufvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) sollte den Bau eines Mehrfamilienhauses vorbereiten. Mehrere Gesellschafter der GbR erwarben hierfür ein unbebautes Grundstück. Im Falle eines Gesellschafterwechsels auf Käuferseite sollte der Kaufvertrag entsprechend ergänzt werden. Für diesen Erwerbsvorgang setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer fest.

K trat neben weiteren Gesellschaftern in die GbR ein. Der Kaufvertrag wurde wie vereinbart ergänzt. Die Gesellschafter schlossen mit der GbR einen Miteigentumsübereignungs- und Teilungsvertrag, in dem den Gesellschaftern Wohnungen bzw. Einheiten zugewiesen wurden. Das Finanzamt setzte daraufhin Grunderwerbsteuer gegen K fest. Zu Recht, bestätigte der Bundesfinanzhof. Zwar wird die Grunderwerbsteuer nicht erhoben, wenn ein Grundstück von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer Beteiligter übergeht, soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Das gilt aber insoweit nicht, als ein Gesamthänder inner-

halb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamtheit durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat. Das war hier der Fall. K war zum Zeitpunkt des Grundstückskaufs noch nicht Gesellschafter der GbR. Die spätere Änderung des Kaufvertrags war für die Grunderwerbsteuer nicht von Bedeutung. Auch die Steuerbefreiung für die Umwandlung gemeinschaftlichen Eigentums mehrerer Miteigentümer oder einer Gesamthand in Flächeneigentum greift nicht. Der Erwerb der Miteigentumsanteile an einem Grundstück ist damit Grunderwerbsteuerpflichtig.

BFH, Urt. v. 20.02.2019, II R 28/15,  
BFH/NV 2019, S. 1022

§ 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG

§ 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG

§ 7 Abs. 1 GrEStG

## Nachhaftung des Schuldners für vom Insolvenzverwalter nicht erfüllte Masseverbindlichkeiten

Wird die Einkommensteuer erstmals nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens festgesetzt, ist der Steuerbescheid dem vormaligen Insolvenzschuldner bekannt zu geben.

Über das Vermögen eines Grundstückseigentümers wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter setzte die Vermietung des Insolvenzschuldners zunächst fort und veräußerte später die Immobilie zugunsten der Masse. Steuererklärungen reichte der Insolvenzverwalter nicht ein. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens und Restschuldbefreiung des Insolvenzschuldners erließ das Finanzamt erstmals Einkommensteuerbescheide, mit denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst wurden. Die Bekanntgabe erfolgte an den ehemaligen Eigentümer. Dieser vertrat die Auffassung, dass mit Abschluss des Insolvenzverfahrens und der erteilten Restschuldbefreiung alle Ansprüche abgegolten seien.

Der Bundesfinanzhof argumentiert dagegen, dass die Steuerschuld nicht durch

die Restschuldbefreiung entfallen sei, diese wirke nur gegen alle Insolvenzgläubiger. Insolvenzgläubiger ist danach, wer wegen Erfüllung seiner Forderung auf die Insolvenzmasse verwiesen wird. Die Steuerforderung wurde erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet, sodass sich die dem Grundstückseigentümer erteilte Restschuldbefreiung nicht auf diese Forderung erstreckt. Die Geltendmachung bei dem ehemaligen Insolvenzschuldner ist somit rechtmäßig.

BFH, Urt. v. 02.04.2019, IX R 21/17,  
BFH/NV 2019, S. 880

## Gewinn- oder umsatzabhängige Veräußerungsgewinne entstehen erst bei Realisation des Veräußerungsentgelts

Veräußert eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft, entsteht der Veräußerungsgewinn grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung. Dies gilt unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt. Der Veräußerungsgewinn ist damit regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln. Bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen kann der Gewinn jedoch nicht auf den Veräußerungszeitpunkt ermittelt werden, da er von der zukünftigen Ertrags- bzw. Umsatzentwicklung abhängig ist. In diesem Fall ist auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen. D. h., der Veräußerungsgewinn entsteht Jahr für Jahr im Zeitpunkt des Zuflusses des entsprechenden Entgelts.

Die vorgenannten Grundsätze gelten gleichermaßen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht.

BFH, Urt. v. 19.12.2018, I R 71/16,  
BFH/NV 2019, S. 883

**Hinweis:** Die Darstellungen dienen ausschließlich Informationszwecken und ersetzen nicht die Beratung im Einzelfall.

### IMPRESSUM

#### Verantwortlich für den Inhalt:

HSMV – Hansen Schotenroehr Müller Voets  
Partnerschaftsgesellschaft mbB

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft | Steuerberatungsgesellschaft

Grafenberger Allee 337b | 40235 Düsseldorf

## HSMV-PRAXIS

### Grunderwerbsteuerreform insbesondere im Zusammenhang mit Share Deals – das Hase- und-Igel-Spiel geht in die nächste Runde

*Die deutsche Grunderwerbsteuer hat sich seit vielen Jahren zu einem immer komplexeren Rechtsgebiet entwickelt. Dies betrifft in erster Linie die sog. Ergänzungstatbestände, die über die Jahre hinweg schrittweise verengt wurden, um steuerlichem Missbrauch den Garaus zu machen. Dabei schießt der Gesetzgeber nicht selten über das eigentliche Ziel hinaus und entdeckt in der steuerlichen Bastelstube neue Möglichkeiten zur Schaffung einträglicher Finanzquellen. Dabei wird die Materie stetig mit weiterer Verwickeltheit versetzt, die selbst Experten die Grenzen ihrer geistigen Aufnahmefähigkeit erkennen lässt.*

*Mit der aktuellen Grunderwerbsteuerreform und den Wirren des Gesetzgebungsverfahrens findet dieses Unterfangen einen neuerlichen Höhepunkt. Der Gesetzgeber sah sich zwar gezwungen, die beabsichtigten Verschärfungen, die insbesondere auf Kapitalgesellschaften mit inländischem Grundbesitz abzielen (sog. Share Deals), aufgrund vehementer Kritik aus der Wirtschaft und den Fachkreisen sowie zuletzt infolge der Stellungnahme des Bundesrates in die erste Hälfte des kommenden Jahres 2020 zu verschieben, gibt aber nicht verlässlich zu erkennen, wann die Neuregelungen nun in Kraft treten. D.h., es ist nicht völlig ausgeschlossen, dass zumindest Teile der Gesetzesänderungen wie ursprünglich geplant zum 01.01.2020 Geltung entfalten sollen (zur Möglichkeit einer **steuerlichen Rückwirkung** siehe nachstehend in diesem Beitrag).*

*In entsprechenden Fällen könnte daher noch vor dem Jahresende dringender Handlungsbedarf bestehen.*

*Mit dieser Praxis-Beilage geben wir einen Überblick über den Stand der Dinge und fassen den grundsätzlichen Inhalt der zu erwartenden grunderwerbsteuerlichen Änderungen zusammen.*

### Die wesentlichen Änderungen des Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes im Überblick

Der Referentenentwurf aus dem August 2019 sieht die folgenden wesentlichen Änderungen vor:

- Die für die Ergänzungstatbestände (Anteilsvereinigung) maßgebliche Beteiligungsquote soll von 95 % auf 90 % abgesenkt werden, und zwar für sämtliche grunderwerbsteuerlichen Ersatzstatbestände (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG).
- Die bisher für Personengesellschaften geltende 5-Jahresfrist soll auf 10 Jahre verlängert werden (§ 1 Abs. 2a GrEStG).
- Nach derzeitiger Rechtslage führt ein Gesellschafterwechsel von mindestens 95 % (künftig 90%) der Anteile bei einer Personengesellschaft mit Grundbesitz innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren (künftig 10 Jahren) zur Steuerpflicht.  
Es ist geplant, eine vergleichbare Regelung für grundbesitzende Kapitalgesellschaften einzuführen, wobei jedoch die personenbezogenen Vergünstigungen wie für Personengesellschaften hier – d.h. für KapGes – nicht gelten sollen (§ 1 Abs. 2b GrEStG (neu)).
- Eine Ergänzung in § 6a GrEStG soll lt. der Gesetzesbegründung sicherstellen, dass die Steuerbefreiung der Konzernklausel grundsätzlich auch anwendbar ist, wenn die unmittlerbaren oder mittelbaren Wechsel auf neue Anteilseigner, die den neuen Erwerbstatbestand im Sinne des § 1 Abs. 2b GrEStG auslösen, ganz oder teilweise auf einer Umwandlung oder Einbringung beruhen.
- Auch wenn die Neuregelung erst Anfang 2020 in Kraft treten soll, sind umfangreiche Übergangsregelungen vorgesehen, die sich bei der Ermittlung der Betrachtungszeiträume auch in die Vergangenheit auswirken. So soll unter anderem auch abgesichert werden, dass bei vorhandenen Strukturen, bei denen ein Investor mindestens 90 %, aber weniger als 95 % der Anteile innehat, eine steuerneutrale Aufstockung der Anteilsquote nicht möglich ist.

### Übertriebene gesetzgeberische Vorsicht bei § 1 Abs. 2b GrEStG (neu)

Der Gesetzgeber begründet die beabsichtigte Neuregelung für Kapitalgesellschaften mit dem Ziel der Missbrauchsverhinderung. Besteuert werden soll danach eine Kapitalgesellschaft mit inländischem Grundbesitz, bei der sich der Kreis der Gesellschafter innerhalb eines sehr langen Zeitraums – von nämlich 10 Jahren –

wesentlich geändert hat. Der Begriff „wesentlich“ wird im Gesetzentwurf zwar nicht verwendet, ist aber angebracht, wenn – so im Entwurf – mindestens 90 % der Anteile der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter übergehen. Dabei müssen die einzelnen Gesellschafter nicht in irgendeiner Form zusammenwirken und es kommt nicht auf die individuellen Beteiligungsquoten der einzelnen Gesellschafter des neuen Gesellschafterbestandes an. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers mutiert die Kapitalgesellschaft – gleichgültig ob GmbH, AG oder als sonstiger kapitalistischer Rechtsträger – bei einer „wesentlichen“ Änderung des Gesellschafterbestands nämlich zu einer neuen Kapitalgesellschaft. Da die Gesellschaft nicht mehr dieselbe ist, muss auf sie der inländische Grundbesitz – natürlich fiktiv – übergegangen sein.

Eine so weit gefasste – um nicht zu sagen grenzenlose – Vorschrift kann nicht mehr mit dem Grund der Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt werden, denn ein konkret erkennbarer Steuerumgehungssachverhalt wird nicht anvisiert. Kurz gesagt bestehen gegen diese Regelung ganz erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken. Um die Rechtfertigung einer Missbrauchsverhinderungsnorm zu erreichen, hat der Gesetzgeber eine zielgenaue Missbrauchstypisierung zugrunde zu legen, z.B. in der Weise, dass durch eine derartige Regelung von vornherein nur solche Gesellschaften erfasst werden, deren Vermögen ganz oder überwiegend aus Immobilien besteht. Nur in diesem Zusammenhang erscheinen Maßnahmen zur Umgehung der Grunderwerbsteuer objektiv vorstellbar.

### Änderungsvorschläge des Bundesrates

Der Bundesrat hat am 20.09.2019 zu den geplanten Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes im Hinblick auf Share Deals kritisch Stellung genommen. Insbesondere schlägt der Bundesrat zur Begrenzung des geplanten § 1 Abs. 2b GrEStG (neu) auf ein einigermaßen sinnvolles Maß eine Ergänzung um eine sog. Börsenklausel vor. Danach soll die Neuregelung nicht für Kapitalgesellschaften anwendbar sein, deren Anteile überwiegend zum Handel an einer inländischen oder EU-/EWR-ausländischen Börse oder an einem von der EU als gleichwertig angesehenen Drittlandhandelsplatz zugelassen sind. Die Börsenklausel soll außerdem bei der Prüfung des Vorliegens eines neuen Gesellschafter von zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften für den Anteilseignerwechsel bei grundstücksbesitzenden Personengesellschaften gelten (Ergänzung zu dem bereits existenten § 1 Abs. 2a GrEStG).

Weitere Anregungen des Bundesrates betreffen Fragen der zeitlichen Anwendung –

insbesondere zur Absicherung des Prinzips des Vertrauensschutzes – und die Konzernklausel des § 6a GrEStG.

## Reaktion der Bundesregierung

In einer Presseerklärung teilten die finanzpolitischen Sprecher der Koalitionsfraktionen am 24.10.2019 mit, dass das Gesetzgebungsverfahren zur Eindämmung der Share Deals bei der Grunderwerbsteuer nun doch nicht kurzfristig abgeschlossen werden könne und somit nicht – wie ursprünglich vorgesehen – am 01.01.2020 in Kraft trete. Das Gesetzgebungsverfahren würde nunmehr im ersten Halbjahr 2020 zum Abschluss gebracht. Die gesetzgeberische Umsetzung brauche – wie jetzt erkannt wird – etwas mehr Zeit.

Am Folgetag (25.10.2019) erging mit der Drucksache 19/13546 eine schnelle Gegenäußerung der Bundesregierung zur der Stellungnahme des Bundesrates. Zu den Vorschlägen betreffend § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG (Börsenklausel) wird ausgeführt: „Die Bundesregierung stimmt dem mit dem Änderungsantrag verfolgten Anliegen zu. Die konkrete Ausgestaltung des Vorschlags bedarf jedoch der vertieften Prüfung.“ Die Ratschläge zur Anpassung des § 6a GrEStG (Konzernklausel) würden geprüft. Dabei sollen jedoch bevorstehende Entscheidungen des BFH zu § 6a GrEStG zunächst abgewartet werden. Zurzeit sind mehrere Verfahren mit den Az. BFH II R 15/19; BFH II R 16/19; BFH II R 17/19; BFH II R 18/19; BFH II R 19/19; BFH II R 20/19 und BFH II R 21/19 anhängig. Vor diesem Hintergrund ist es unseres Erachtens unwahrscheinlich, dass die angekündigte Prüfung der § 6a GrEStG-Anpassung noch im laufenden Gesetzgebungsverfahren vollendet werden kann.

## Börsenklausel – das Mindestmaß der Korrektur

Die Bundesregierung wird an dieser Stelle dem Rat des Bundesrates folgen müssen, denn so, wie sich der Entwurf des § 1 Abs. 2b GrEStG (neu) bislang darstellt, besteht bei börsennotierten Aktiengesellschaften (oder KGaA oder SE) eine Unmöglichkeit der Tatbestandsermittlung und die Regelung muss unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs beanstandet werden. Es wird schlicht unmöglich sein, exakt festzustellen, wie sich die Aktien/Anteile im Börsenhandel in andere Hände bewegen. Die Mitteilungspflichten des Meldepflichtigen nach § 33 Abs. 1 WpHG reichen hier jedenfalls nicht aus. Im Übrigen muss diesbezüglich nur vergewärtigt werden, dass z. B. die im DAX gelisteten Gesellschaften (der Index repräsentiert ca. 80 % der Marktkapitalisierung der in Deutschland börsennotierten KapGes) zu deutlich über 50 % im Eigentum ausländischer Investoren stehen und – vor allem – dass sich ca. 82 % der Anteile im Streubesitz befinden (lt. DAX-Analyse EY April 2018). Darüber hinaus reicht die Umschlaghäufigkeit der Anteile aus, um in geschätzten zeitlichen Abständen von drei bis vier Jahren immer wieder Grunderwerbsteuer auf die eigenen Betriebsgrundstücke auszulösen. Sofern man sich nicht mit einem Ankeraktionär schützt, werden dadurch zulasten auch der Aktionäre ständig Kapital und Börsenwerte vernichtet. BASF schätzt –

sofern die Gesetzesidee der Bundesregierung keinen Einhalt findet – einen sogar annähernd jährlichen Anfall von Grunderwerbsteuer mit einer Steuerbelastung in jeweils dreistelliger Millionenhöhe.

Darüber hinaus ist insbesondere für das Umfeld der börsennotierten Kapitalgesellschaften darauf hinzuweisen, dass die Aktionäre, die im anonymen Kapitalmarkt investieren, mit ihren Unternehmensbeteiligungen nicht auf den Erwerb von Grundbesitz, sondern auf eine Beteiligung an der Ertragskraft der Konzerne abzielen – mithin auf Gegenleistungen für die Kapitalhingabe in Form von Dividenden und/oder Kursgewinnen. Dem ist nicht mit einer verkehrsteuerlichen Fiktion zu begegnen. Tut man dies gleichwohl, befindet man sich auf dem steuersystematischen Holzweg.

## Handlungsbedarf aus grundsätzlicher Sicht – steuerliche Rückwirkung ggf. nicht ausgeschlossen

Abgesehen von den oben angerissenen potenziellen Folgen im Umfeld der gelisteten Konzerne und den damit ausgelösten kontroversen Diskussionen müssen sich insbesondere die Immobilienwirtschaft, aber auch mittelständische Unternehmensgruppen auf die zu erwartenden Neuregelungen einrichten. Dies betrifft aktuell die Frage, wann die – wohl noch zu überarbeitenden – Gesetzesänderungen in Kraft treten. Ursprünglich geplant war der 01.01.2020. Nach den Kontrapunkten des Bundesrates und in Anbetracht des Wortlauts der Pressemitteilung der Koalition aus dem Oktober scheint es so zu sein, dass die Gesetzesänderungen erst zu einem späteren Zeitpunkt im Verlauf des Jahres 2020 wirksam werden. Der bisherige Gesetzentwurf war zudem in die Zukunft gerichtet und beinhaltete keine steuerliche Rückwirkung. Eine verlässliche Grundlage für die zeitliche Einschätzung der kommenden Gesetzesimplementierung ist das allerdings nicht, zumal die bisherigen Verlautbarungen – einschließlich der erwähnten Pressemitteilung – eine Rückwirkung auf dem 01.01.2020 nicht grundsätzlich ausschließen.

Bei einem solchen Vorgehen läge ein Fall der sog. echten Rückwirkung vor, bei dem der Gesetzgeber enge verfassungsrechtliche Grenzen zu beachten hat. Eine Ausnahme vom Rückwirkungsverbot besteht allerdings dann, wenn das Vertrauen in den – wenn auch zeitlich begrenzten – Fortbestand einer steuerrechtlichen Regelung bereits zerstört ist. Ausgehend von den Entscheidungen des BVerfG, die sich allerdings noch nicht allzu häufig mit zu einem konkreten Zeitpunkt entstehenden (Verkehr-) Steuern beschäftigt haben, könnte man zugrunde legen, dass das schutzwürdige Vertrauen bereits mit der Veröffentlichung des ersten Gesetzentwurfs verwirkt ist. Ob sich der Gesetzgeber bei der aktuellen Strenge seines Vorgehens gegen – größtenteils nur vermeintlich – missbräuchliche Strategien der Vermeidung von Grunderwerbsteuer zur rückwirkenden Inkraftsetzung verleiten lassen wird, bleibt abzuwarten.

Es ist jedenfalls dringend zu empfehlen, Vorgänge, die durch die geplanten Gesetzesänderungen berührt werden, noch innerhalb des Jahres 2019 zum Abschluss zu bringen oder in das laufende Jahr vorzuziehen.

Ergänzend sei erwähnt, dass die Grunderwerbsteuerlichen Neuregelungen ebenfalls in entsprechende Tax Compliance Systeme integriert werden sollten, um durch diesbezügliche Prozesse bzw. Warnstufen unbeabsichtigt verursachte Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Dies ist vor allem bei Unternehmensgruppen mit einer komplexeren bzw. vielschichtigen Struktur ratsam.

## Resümee

Sollte eine Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit inländischem Grundbesitz beabsichtigt sein, muss den verschärfenden Neuregelungen mit der anstehenden Grunderwerbsteuerreform dringend Beachtung geschenkt werden. Diese Regelungen sind teilweise kompliziert und verengen das steuerliche Gestaltungsumfeld sehr einschneidend – teilweise zu Recht, teilweise zu Unrecht.

Die Reform wurde zwar in die zweite Hälfte des nächsten Jahres 2020 verschoben, mit Unsicherheit behaftet ist allerdings, ob nicht doch zu dem scharfen Schwert einer steuerlichen Rückwirkung auf den 01.01.2020 gegriffen wird. Ganz auszuschließen ist das jedenfalls nicht. Vorgänge, die von den Neuregelungen berührt werden, sollten gegebenenfalls noch rechtzeitig vor dem Jahresende umgesetzt werden, um sicher noch unter die derzeitigen Grunderwerblichen Vorschriften zu fallen.

Im Hinblick auf die angesprochene Nachbesserung einer Börsenklausel in § 1 Abs. 2b GrEStG (neu) ist nicht nur den Konzernen, sondern allen Anlegern, die in ihren Depots auf deutsche Aktien setzen, zu wünschen, dass die Bundesregierung mit dem frischen Schwung des neuen Jahres die steuerliche Reparaturzange zum Einsatz bringen wird.

Ihre Ansprechpartner hierfür oder für weitere Informationen zum Thema sind:

Herr WP/RA/StB  
**Christoph Bergedick LL.M.**  
Telefon 0211 / 87542-205  
christoph.bergedick@hsmv.de

Herr WP/StB/Dipl.-Kfm.  
**Ralf Corterier**  
Telefon 0211 / 87542-208  
ralf.cortier@hsmv.de

Herr WP/StB/Dipl.-Ökonom  
**Thomas Ernst Müller**  
Telefon 0211 / 87542-212  
thomas-ernst.mueller@hsmv.de

Herr StB/Dipl.-Kfm.  
**Gerd Scholten**  
Telefon 0211 / 87542-244  
gerd.scholten@hsmv.de