

BMF: Entwurf einer Neufassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR 2022)

Mit einem Schreiben des BMF vom 27.10.2021 wurde zahlreichen Verbänden die Gelegenheit gegeben, bis zum 24.11.2021 zu dem [Entwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 \(KStR 2022\)](#) Stellung zu nehmen. In diesem Entwurf werden die zwischenzeitlich erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere des Körperschaftsteuergesetzes, berücksichtigt sowie Anpassungen an die aktuelle Rechtsprechung vorgenommen. Ausführungen zu gesetzlichen Neuregelungen, wie z. B. der durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts eingefügten Regelung zur Option zur Körperschaftsbesteuerung, wurden nicht aufgenommen. Zu dieser neuen Option ist bereits der Entwurf eines BMF-Schreibens veröffentlicht worden.

Hervorzuheben sind insbesondere die geänderten Regelungen zur ertragsteuerlichen Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (R 4.1 bis R 4.3 KStR) und Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (R 14.8 KStR). Darüber hinaus wurden vereinzelte Anpassungen an geänderte Rechtsvorschriften oder an eine neue Rechtslage vorgenommen (R 1.1, R 4.5, R 5.11, R 5.12, R 5.15, R 5.18, R 7.1, R 8.1, R 8.9, R 22, R 25 KStR).

BMF: Vorsteuerabzug bei Bruchteilsgemeinschaften

Mit [BMF-Schreiben vom 27.10.2021](#) hat die Finanzverwaltung u.a. die Rechtsprechung des BFH zum Vorsteuerabzug bei nichtunternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaften umgesetzt.

Der BFH hatte bereits im Jahr 2014 entschieden, dass die unentgeltliche Überlassung eines in Bruchteilsgemeinschaft erworbenen Gegenstandes (Mähdrescher) an einen der Gemeinschaftler weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinschaft begründet. Für den Leistungsbezug kam der BFH zu dem Schluss, dass somit die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen sind. Sie haben ein originäres Nutzungsrecht, welches ihnen nicht erst im Rahmen eines Leistungsaustausches von der Gemeinschaft überlassen wird.

Die Finanzverwaltung übernimmt diese Aussagen in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass und regelt auch daran anknüpfende Folgefragen. So soll z.B. bei gemeinschaftlichem Leistungsbezug für Zwecke des Vorsteuerabzugs der einzelnen Gemeinschaftler eine Rechnung an die Gemeinschaft ausreichen, auch wenn in dieser Rechnung nur die Gemeinschaft als Leistungsempfänger bezeichnet ist, vgl. Abschn. 15.2a Abs. 3 Satz 8 UStAE (neue Fassung).

Diese Grundsätze sollen in allen offenen Fällen Anwendung finden. Es soll jedoch nicht beanstandet werden, wenn sich alle Gemeinschaftler einer Bruchteilsgemeinschaft einheitlich für bis zum 31.12.2021 verwirklichte Sachverhalte auf die bisherige Finanzverwaltungsauffassung – die in derartigen Fällen eine Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft bejaht hatte – berufen.

BMF: Schreiben im Zusammenhang mit CbCR – Änderungen durch das JStG 2020

Mit [BMF-Schreiben vom 25.10.2021](#) äußert sich das BMF zu der Auslegung des Begriffs „offener Fall“ in Art. 97 § 31 Satz 3 EGAO.

Basierend auf den CbCR – Fachlichen Auslegungshinweisen des BZSt, welche am 09.08.2021 auf der [Webseite des BZSt](#) veröffentlicht wurden, wird zu dem im Folgenden unter Ziffer 1 genannten Punkt im Hinblick auf „offene Fälle“ bis zum 28.12.2020 Stellung genommen:

1. Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020
2. Klarstellung zu § 138a Abs. 2 Nr. 1 lit d) und lit e)
3. Berücksichtigung von Dividenden
4. Behandlung von Personengesellschaften

Änderung durch das Jahressteuergesetz 2020

Durch das Jahressteuergesetz 2020 wurden in § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO die Worte „ausgehend vom Konzernabschluss“ gestrichen. Diese Streichung stellt klar, dass neben dem Konzernabschluss auch weitere Datenquellen, wie zum Beispiel die interne Rechnungslegung, zur Erstellung des länderbezogenen Berichts herangezogen werden dürfen. Folglich sind alle Geschäftseinheiten in den länderbezogenen Bericht mit einzubeziehen.

Die Änderungen des § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO sind für alle offenen Fälle anzuwenden. Das bedeutet konkret, dass diese Anpassung für alle länderbezogenen Berichte Anwendung findet, die ab dem 29.12.2020 eingereicht worden sind bzw. werden. Die Korrektur eines bereits eingereichten länderbezogenen Berichts führt dazu, dass der Fall wieder als offen zu betrachten ist.

Gem. BMF-Schreiben liegen „offene Fälle“ demnach nur vor, wenn bis zum 28.12.2020 (dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes) noch kein länderbezogener Bericht eingereicht wurde, der den technischen Anforderungen, die nach § 138a Abs. 6 Satz 3 AO gefordert werden, genügt. Kein „offener Fall“ liegt vor, wenn bereits ein den technischen Anforderungen entsprechender Bericht eingereicht wurde, der nun lediglich korrigiert erneut eingereicht wird.

Inwieweit dieses BMF-Schreiben auch auf die Punkte 2., 3. und 4. Anwendung findet, lässt sich aus dem aktuellen Wortlaut nicht erkennen.

EuGH: Steuerentstehung bei ratierlichen Zahlungen

Mit seinem Urteil vom 28.10.2021 ([C-324/20](#)) hat der EuGH zu den Vorlagefragen des BFH (vgl. TAX WEEKLY # 28/2020), wann und in welcher Höhe bei einmalig und somit nicht zeitraumbezogen erbrachten Dienstleistungen die Umsatzsteuer entsteht, Stellung genommen.

Streitgegenstand des Vorlageverfahrens sind im Jahr 2012 erbrachte Vermittlungsleistungen, für die eine Gegenleistung in Höhe von 1.000.000 € vereinbart

war. Das Honorar sollte in fünf gleichen, jährlich fällig werdenden Teilbeträgen – beginnend zum 30.06.2013 – gezahlt werden. Während das Finanzamt den vollen Honorarbetrag im Jahr der Leistungserbringung (2012) der Besteuerung unterwerfen wollte, bat der BFH den EuGH um Klärung, ob in diesem Falle die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung tatsächlich bereits auf die Vergütung in voller Höhe oder lediglich anteilig, und zwar erst im Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung der vereinbarten Teilbeträge in den Folgejahren entsteht. Hilfsweise wollte der BFH ferner wissen, ob bei Annahme einer sofortigen Steuerentstehung auf die volle Vergütung für die befristeten Entgelte, d.h. die noch nicht fälligen Teilbeträge von einer Uneinbringlichkeit gem. § 17 Abs. 2 UStG auszugehen sei, was eine entsprechende Minderung der Bemessungsgrundlage – mit korrespondierender Erhöhung im Zeitpunkt der späteren Vereinnahmung – rechtfertigen würde.

Der EuGH stellt in seinem Urteil klar, dass für die Steuerentstehung grundsätzlich auf den Zeitpunkt abzustellen ist, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird, vgl. Art. 63 MwStSystRL (vergleichbar mit § 13 Abs. 1 UStG). Es könne aber zu einer abweichenden Steuerentstehung kommen, wenn Dienstleistungen zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, vgl. Art. 64 MwStSystRL. Jedoch erfüllen nur solche Dienstleistungen diese Voraussetzung, die nicht einmalig, sondern wiederholt oder kontinuierlich während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden. Ausweislich des Tenors sollen hingegen einmalige Dienstleistungen, bei denen lediglich die Vergütung rätierlich erfolgt, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 64 MwStSystRL fallen. Der EuGH begründet seine Aussage damit, dass bei diesen Leistungen der Steuerentstehungszeitpunkt unzweifelhaft nach dem Grundprinzip in Art. 63 MwStSystRL auf Basis des Leistungszeitpunktes bestimmt werden könne. Ferner solle das Element der Steuerentstehung gerade nicht zur Disposition der Parteien des Leistungsaustausches stehen; gerade das wäre aber die Konsequenz, wenn man den Anwendungsbereich von Art. 64 MwStSystRL bei einmalig erbrachten Leistungen allein von der Vereinbarung einer Ratenzahlung abhängig machen würde. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige nach dieser Auffassung die Steuer auch auf die noch nicht erhaltenen Teilbeträge an den Staat entrichten muss und somit zu einer Vorfinanzierung gezwungen ist, rechtfertigt keine abweichende Beurteilung.

Letztlich verneint der EuGH auch die 2. Vorlagefrage des BFH: Bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung stellt die Nichtbezahlung der noch nicht fälligen Teilbeträge der Vergütung keine Uneinbringlichkeit dar und führt somit zu keiner Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage. Die Regelungen des Art. 90 MwStSystRL (entspricht § 17 UStG) verpflichten die Mitgliedstaaten, die Steuerbemessungsgrundlage und mithin den vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuerbetrag immer dann zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach der Bewirkung eines Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält. Diese Regelungen betreffen jedoch nur Fälle, in denen der Empfänger einer Warenlieferung oder der Dienstleistungsempfänger eine Forderung nicht oder nur teilweise erfüllt. Bei einer von den Vertragsparteien vorgesehenen Ratenzahlung kommt es aber gerade nicht zum Ausfall von Zahlungen und einer damit verbun-

denen Änderung der Bemessungsgrundlage. Ebenso könne auch die Nichtleistung von noch nicht fälligen Forderungen nicht mit der nur teilweisen Erfüllung von fälligen Forderungen gleichgesetzt werden.

Die Rs. baumgarten sports & more hatte gezeigt, dass die deutschen Regelungen zur Steuerentstehung bei zeitlich gestreckten Sachverhalten nicht uneingeschränkt unionsrechtskonform sind. Für den Steuerpflichtigen verblieb in der Folge jedoch die Ungewissheit darüber, welche Sachverhalte als sog. Dienstleistungen gelten, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben. Die nunmehr vorliegenden Aussagen des EuGH zeigen die Kriterien für die Beantwortung dieser Frage auf. Ebenso scheint damit auch geklärt zu sein, dass der Steuerpflichtige zu einer gewissen Vorfinanzierung von Steuerbeträgen verpflichtet bleiben wird, da der EuGH inzident die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zur Steuerentstehung bei Ratenzahlungen bestätigt hat.

BFH: Kriterien der vGA in Bezug auf die (überhöhte) Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens

Der BFH hat mit Urteil vom 18.05.2021 ([I R 62/17](#)) entschieden, dass der Zins eines Gesellschafterdarlehens auch dann der Höhe nach als fremdüblich gelten kann, wenn dieser einen Risikozuschlag als Ausgleich für eine fehlende Besicherung und die Nachrangigkeit des Darlehens enthält. Die gesetzlich angeordnete Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) stehe einem solchen Risikozuschlag nicht entgegen. Zudem verstoße die Annahme, dass ein fremder Dritter für ein nachrangiges und unbesichertes Darlehen denselben Zins vereinbaren würde wie für ein vorrangiges und besichertes Darlehen, gegen die allgemeinen Erfahrungssätze, sofern von der Tatsacheninstanz hiervon ohne gegenteilige Tatsachenfeststellung ausgegangen wird.

Im Streitfall erhielt die Klägerin, eine inländische GmbH, zur Finanzierung eines Anteilserwerbs ein zu 8 % p.a. verzinsliches und nicht besichertes Darlehen von ihrer Alleingesellschafterin (D-GmbH). Dieses Gesellschafterdarlehen war gegenüber allen sonstigen Verbindlichkeiten der Klägerin nachrangig. Daneben erhielt die Klägerin im Rahmen des Anteilserwerbs zwei weitere Darlehen. Zum einen ein zu durchschnittlich 4,78% p.a. verzinsliches und vollumfänglich (auch durch die D-GmbH) besichertes Bankdarlehen. Zum anderen ein zu 10 % p.a. verzinsliches und unbesichertes Verkäuferdarlehen. Das Finanzamt ging im Rahmen des Fremdvergleichs in Bezug auf das Gesellschafterdarlehen von einem fremdüblichen Zinssatz in Höhe von 5 % aus. In Höhe der Differenz zum tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 8 % nahm es folglich eine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zugunsten der D-GmbH an. Die dagegen erhobene Klage hatte in erster Instanz keinen Erfolg.

Der BFH sah nun aber die Revision der Klägerin als begründet an, hob die Vorentscheidung auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

Die Entscheidung des Finanzgerichts genüge nicht den Rechtsgrundsätzen zur Anwendung des Fremdvergleichs. Die Schlussfolgerung, dass fremde Dritte das

infrage stehende Gesellschafterdarlehen lediglich zu 5 % verzinst hätten, sei rechtsfehlerhaft zustande gekommen. Es verstoße gegen die allgemeinen Erfahrungssätze, wenn das Finanzgericht ohne gegenteilige Tatsachenfeststellung davon ausgeht, dass sich ein fremder Dritter zur Festlegung des Zinssatzes für ein nachrangiges und unbesichertes Darlehen als ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter uneingeschränkt an dem Zins für ein besichertes und vorrangiges Darlehen (4,78 % p.a.) orientieren würde.

Bei dem vorzunehmenden Fremdvergleich sei das Nahestehen „hinwegzudenken“, so dass ein Darlehensgeber dann gerade kein Gesellschafter, sondern ein fremder Dritter wäre und seine Forderung keiner gesetzlichen Rangminderung im Insolvenzfall unterliegen würde. Der Hinweis des Finanzgerichts auf die gesetzlich angeordnete Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO), die durch eine Besicherung nicht ausgehebelt werden dürfe und folglich auch keinen Risikozuschlag rechtfertigen könne, sei deshalb unbeachtlich. Der gedachte fremde Dritte würde eine solche Rangminderung freiwillig mutmaßlich nur gegen eine entsprechende finanzielle Kompensation hinnehmen. Eine Kompensation sei auch dann fremdüblich, wenn – wie im Streitfall – die Darlehensnehmerin über Substanz für eine hinreichende Sicherheit der Darlehensrückzahlung verfüge. Denn ein fremder Dritter würde bei der Bestimmung der Darlehensbedingungen neben der aktuellen Vermögenssituation auch die künftigen wirtschaftlichen Entwicklungen entsprechend mitberücksichtigen. Das hierdurch allenfalls prognostizierbare künftige Ausfallrisiko lege es daher nahe, dass ein fremder Dritter aufgrund der Nachrangigkeit und fehlenden Sicherheit des Darlehens eine entsprechende Kompensation einfordern würde.

Im zweiten Rechtsgang muss das Finanzgericht nun anhand der vom BFH dargestellten Grundsätze zunächst klären, ob das infrage stehende Darlehen dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen und mithin der vereinbarte Zins insgesamt überhaupt einkommensmindernd zu berücksichtigen sei. Dabei führe laut BFH nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Fremdüblichen zu einer steuerrechtlichen Aberkennung des Vertragsverhältnisses. Sofern das infrage stehende Darlehen dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen ist, komme nur dann der Ansatz einer vGA in Betracht, wenn das Maß des Fremdüblichen überschritten werde. Zur Schätzung des fremdüblichen Preises könne das Finanzgericht die im Einzelfall geeignetste Methode wählen. Entscheidet es sich hierbei für die (interne) Preisvergleichsmethode, seien im Wesentlichen identische Leistungsbeziehungen zugrunde zu legen. Um einen Preisvergleich zu ermöglichen, wenn spezielle Umstände bei verbundenen Unternehmen vorliegen, die unter fremden Dritten zu abweichenden Preisgestaltungen führen würden, seien entsprechende Anpassungen der zu beurteilenden Leistungsbeziehung vorzunehmen. In diesem Fall dürften dann insbesondere die Nachrangigkeit und die fehlende Besicherung als solche speziellen Umstände angesehen werden. Des Weiteren sei zur Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls auch das Verkäuferdarlehen in die Beurteilung miteinzubeziehen.

Sofern das Finanzgericht darüber hinaus einen Markt für nachrangige Kredite feststelle, gebe dieser Markt den zutreffenden Maßstab für einen etwaigen externen Preisvergleich her. Vor diesem Hintergrund erscheine es auch nicht fernlie-

gend, dass fremde Dritte auf diesem Markt bereit sind, gegen Zahlung eines höheren "Preises", also der Vereinbarung eines Zinszuschlages zur Kompensation eines höheren Ausfallrisikos, unbesicherte Nachrangdarlehen zu gewähren. Folglich wären derartige Darlehen auch im Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern anzuerkennen. Da es sich bei den fremden Dritten auf diesem Markt nicht um „klassische Banken“ handeln müsse, sei das übliche Verhalten fremder Dritter maßgeblich und nicht das von Banken.

Der BFH weist abschließend noch darauf hin, dass die Feststellungslast für die Fremdunüblichkeit des vereinbarten Zinssatzes grundsätzlich das Finanzamt trage.

BFH: Erhöhung der Verbindlichkeit aus einem Fremdwährungsdarlehen als Folge der europäischen Staatsschuldenkrise

Der BFH hatte im Urteil vom 10.06.2021 ([IV R 18/18](#) mit [Pressemitteilung](#)) darüber zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen der höhere Ansatz einer Verbindlichkeit aus einem Fremdwährungsdarlehen (sog. Teilwertzuschreibung) zulässig ist, wenn der Euro-Wert gegenüber der Fremdwährung gesunken ist.

Im Streitfall nahm die Klägerin, eine bilanzierende GmbH & Co. KG, im Jahr 2006 ein Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken (CHF) auf, welches mit dem Umrechnungskurs am Tag der Gewährung als Darlehensverbindlichkeit passiviert wurde. Eine Tilgung konnte im Jahr 2013 vorgenommen werden. Da der Kurswert des CHF gegenüber dem Euro erheblich gestiegen war, setzte die Klägerin zum 31.12.2010 die Fremdwährungsverbindlichkeit mit dem am Tag der Erstellung der Handelsbilanz (28.04.2011) geltenden Umrechnungskurs an, da von einem werterhellenden Umstand ausgegangen wurde.

Dem folgte das Finanzamt nicht. Das Fremdwährungsdarlehen sei vielmehr mit dem ursprünglichen Wert fortzuführen, weil die Voraussetzungen einer Teilwertzuschreibung für das Fremdwährungsdarlehen nicht erfüllt seien. Die Klage beim Finanzgericht hatte im Ergebnis Erfolg. Für die Teilwertzuschreibung sei jedoch der Kurswert zum Bilanzstichtag 31.12.2010 zugrunde zu legen.

Nunmehr hat der BFH entschieden, dass das Finanzgericht zu Recht die geltend gemachte Teilwertzuschreibung anerkannt habe. Nach ständiger höchstfinanzrichterlicher Rechtsprechung dürften in einer Steuerbilanz Fremdwährungsverbindlichkeiten nur dann mit einem höheren Wert als dem Wert im Zeitpunkt ihrer Begründung ausgewiesen werden, wenn die zum jeweiligen Bilanzstichtag aufgetretenen Änderungen des Wechselkurses voraussichtlich dauerhaft seien. Daran fehle es regelmäßig bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten, weil grundsätzlich angenommen werden könne, dass sich die Wertunterscheide bis zum Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung wieder ausgeglichen haben werden.

Im Streitfall könne jedoch eine voraussichtlich dauernde Wertänderung, die zur Teilwertzuschreibung einer Fremdwährungsverbindlichkeit berechtige, angenommen werden. Denn die Währungsdaten zwischen dem Euro-Währungsraum und der Fremdwährung – hier dem Schweizer Franken – hätten sich am Bilanz-

stichtag 31.12.2010 wegen der europäischen Staatsschuldenkrise fundamental geändert. Es habe nicht mehr davon ausgegangen werden können, dass sich die Währungsschwankungen innerhalb der Laufzeit der Verbindlichkeit ausgleichen würden.

Diese Betrachtungsweise gelte – so der BFH – im Übrigen für sämtliche Fremdwährungsdarlehen, d.h. unabhängig davon, ob es sich um Darlehen mit unbestimmter oder mit bestimmter Restlaufzeit handle und ob die Restlaufzeit mindestens zehn Jahre betrage oder eine kürzere Restlaufzeit vorliege. Des Weiteren sei eine typisierende Betrachtungsweise abzulehnen, wonach eine voraussichtlich dauerhafte Werterhöhung bereits dann gegeben sei, wenn die Kurschwankung eine Grenze von 20 % für den einzelnen Bilanzstichtag bzw. von jeweils 10 % für zwei aufeinanderfolgende Stichtage überschreite.

In einem zweiten Verfahren (BFH-Urteil vom 02.07.2021, [XI R 29/18](#)) zu einem ähnlichen gelagerten Streitfall ging der BFH ebenfalls von der Zulässigkeit einer Teilwertzuschreibung einer Fremdwährungsverbindlichkeit aus. Hier nahm die Klägerin, eine GmbH, im Jahr 2008 ein (zunächst tilgungsfreies) Darlehen über 3.480.000 CHF als Festdarlehen mit dem Rückzahlungszeitpunkt 30.09.2023 auf, welches sie mit einem Umrechnungskurs von 1,555 CHF pro € zum 31.12.2008 passivierte. Aufgrund des stark steigenden Wechselkurses des CHF zum € nahm die Klägerin in den Jahren 2010 und 2011 Teilwertzuschreibungen vor. Begründet wurde die dauernde Werterhöhung u.a. damit, dass in einem Communiqué der Schweizerischen Notenbank (SNB) vom 06.09.2011 verkündet wurde, den Kurs auf 1,20 CHF für 1 Euro verändern zu wollen. Dies solle durch Stützkäufe der SNB verwirklicht werden. Für den BFH sprachen am Bilanzstichtag (hier 31.12.2011) mehr Gründe für die dauernde Werterhöhung als dagegen. Da die SNB durch unbegrenzte Stützkäufe in den Kursverlauf eingreife, ergebe sich dadurch eine nachhaltige Kursveränderung.

Mit Datum vom selben Tag hatte der BFH in einem Parallelverfahren betreffend Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsverbindlichkeiten weitgehend inhaltsgleich entschieden (BFH-Urteil vom 10.06.2021, [IV R 2/19](#), NV).

BFH: Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung

Mit seinem Urteil vom 02.07.2021 ([XI R 22/19](#)) hat der BFH die rechtlichen Voraussetzungen für den Widerruf eines zunächst erklärten Verzichts auf die Steuerbefreiung für den Verkauf von Grundstücken klargestellt und zugleich einer ggf. abweichenden Auffassung der deutschen Finanzverwaltung eine Absage erteilt.

Die Klägerin erwarb mit notariell beurkundetem Grundstückskaufvertrag vom 18.05.2009 ein Grundstück mit einem Gebäude, wobei die Veräußerin im Vertrag auf die Steuerbefreiung für Grundstückslieferungen verzichtete. Im Jahr 2011 veräußerte die Klägerin mit notariellem Grundstückskaufvertrag eine Teilfläche dieses Grundstücks, ohne ihrerseits hierbei auf die Anwendung der Steuerbefreiung zu verzichten. Mit notariellem Vertrag vom 23.04.2012 vereinbarten die ursprüngliche Veräußerin und die Klägerin die Rückgängigmachung des im damaligen Grundstückskaufvertrag erklärten Verzichts auf die Steuerbefreiung. In ihrer

Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 berichtigte die Klägerin weder den Vorsteuerabzug aus dem Erwerbsvorgang im Sinne des § 15a UStG aufgrund der steuerfreien Veräußerung, noch erfolgte eine Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzung des Jahres 2009 (hier hatte die Klägerin den Grundstückserwerb nach § 13b UStG gemeldet). Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Rückgängigmachung des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks im Jahr 2009 sei nicht wirksam gewesen, denn diese könne, wie die zuvor erklärte Option zur Steuerpflicht, nur in dem der Grundstückslieferung zugrundeliegenden notariellen Vertrag erklärt werden. Das Finanzamt berichtigte daher für das Jahr 2011 anteilig den Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 2 UStG aufgrund der steuerfreien Grundstückslieferung.

Die gegen den Änderungsbescheid für das Jahr 2011 gerichtete Klage hatte in allen Instanzen Erfolg. Der BFH bestätigte, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 3 UStG wirksam widerrufen wurde.

Der BFH stellt klar, dass Unternehmer gem. § 9 Abs. 1 UStG für bestimmte Umsätze zur Steuerpflicht optieren können (Verzicht auf die Steuerbefreiung). Bei steuerfreien Grundstücksverkäufen gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, die vor dem 01.01.2004 erfolgten, musste diese Option nicht zwingend im Kaufvertrag erklärt werden. So war es beispielweise zulässig, die Option im Wege einer nachgelagerten Rechnungsstellung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis durch den Verkäufer zu erklären. Allerdings ist für Grundstücksverkäufe zu berücksichtigen, dass mit Wirkung ab dem 01.01.2004 (aufgrund des HBeglG 2004, Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076) die Option zur Steuerpflicht nur noch in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann, vgl. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG.

Hingegen könne der Widerruf der Option außerhalb dieser notariellen Urkunde erfolgen und sei solange möglich, wie die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder nach § 164 AO änderbar ist.

Hatte der BFH in der Vergangenheit und bezogen auf die Rechtslage vor dem Ergehen des HBeglG 2004 noch die Auffassung vertreten, dass die Option zur Steuerpflicht und deren Widerruf in gleicher Weise auszuüben sind, soll dies, insbesondere nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 Satz. 2 UStG, nicht fortgelten. Die Neuregelung soll den Leistungsempfänger vor einer nachträglichen Option des leistenden Unternehmers schützen und somit eine ursprünglich nicht absehbare nachträgliche Steuerschuld des Leistungsempfängers verhindern, weswegen die Ausübung der Option bereits bei Vertragsschluss ersichtlich sein sollte. Der Widerruf der Option führt dagegen zu einer Steuerbefreiung und damit nicht zu einer Belastung des Leistungsempfängers. Ferner sei zu beachten, dass wenn das Recht zum Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gleichzeitig mit dem Verzicht der Steuerbefreiung ausgeübt werden müsste, der Widerruf des Verzichts faktisch ausgeschlossen wäre.

Da im Zeitpunkt des Widerrufs der Option die Steuerfestsetzung bei der Klägerin für das Jahr 2009 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, wurde der Widerruf noch rechtzeitig ausgeübt. Da der Widerruf die Option zur Steuerpflicht

rückwirkend entfallen lässt, kann eine Berichtigung der von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Jahr 2011 nicht erfolgen, so dass dieser Änderungsbescheid rechtswidrig war.

Für die Praxis ist insbesondere die klarstellende Aussage des BFH hilfreich, dass er eine ggf. abweichende Auffassung der Finanzverwaltung zur Ausübung des Widerrufs nicht teilen würde. Denn tatsächlich erscheint der Wortlaut des Abschn. 9.2 Abs. 9 Satz 3 UStAE genau diese Auffassung darzulegen: Die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks könne danach nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrundeliegenden notariellen Kaufvertrag erklärt werden.

39

29.10.2021

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 29.10.2021

| Aktenzeichen | Entscheidungsdatum | Stichwort |
|--------------------------|--------------------|--|
| C-324/20 | 28.10.2021 | Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuer – Dienstleistung – Art. 63 – Mehrwertsteueranspruch – Art. 64 Abs. 1 – Begriff ‚Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben‘ – In Raten vergütete einmalige Leistung – Art. 90 Abs. 1 – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – Begriff ‚Nichtbezahlung des Preises‘ |

Alle am 28.10.2021 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

| Aktenzeichen | Entscheidungsdatum | Stichwort |
|---------------------------------|--------------------|--|
| V B 25/21 (AdV) | 18.08.2021 | Zur allgemeinpolitischen Betätigung im Rahmen eines steuerbegünstigten Zwecks |
| X R 30/19 | 28.07.2021 | Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG in Fällen der Betriebsaufgabe |
| IV R 36/18 | 15.07.2021 | Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten |
| XI R 29/18 | 02.07.2021 | Teilwertzuschreibung bei einer Fremdwährungsverbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von mehr als zehn Jahren aufgrund von Stützungskäufen einer Notenbank |
| XI R 22/19 | 02.07.2021 | Widerruf des Verzichts auf Steuerbefreiung |
| IV R 18/18 | 10.06.2021 | Teilwertzuschreibung von Fremdwährungsverbindlichkeiten bei fundamentaler Änderung der wirtschaftlichen oder währungspolitischen Daten |
| VI R 16/19 | 09.06.2021 | Steuerfreiheit der sog. Theaterbetriebszulage gemäß § 3b EStG |
| I R 62/17 | 18.05.2021 | Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens als vGA |
| XI R 12/19 | 21.04.2021 | Zur Kleinunternehmerregelung im Jahr der Neugründung und zur Steuerpflicht von Intensivpflegeleistungen einer GmbH |

39

29.10.2021

Alle am 28.10.2021 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

| Aktenzeichen | Entscheidungsdatum | Stichwort |
|------------------------------------|--------------------|---|
| <u>III R 21/18</u> | 07.07.2021 | Zuständigkeit von Familienkassen für das Erhebungsverfahren |
| <u>III R 24/19</u> | 07.07.2021 | Lehrgänge eines Mannschaftsdienstgrades als Ausbildung |
| <u>XI B 81/20</u> | 30.06.2021 | Fehlen von Entscheidungsgründen; angebliche Hinzuziehung des Leistungsempfängers zum Einspruchsverfahren des leistenden Unternehmers, um nur gegenüber dem Leistungsempfänger "besondere Bescheide wegen Umsatzsteuer" erlassen zu können |
| <u>IV R 2/19</u> | 10.06.2021 | Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 10.06.2021 IV R 18/18 - Maßgeblicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertbegründender Tatsachen; Teilwertzuschreibung bei Fremdwährungsverbindlichkeiten |

Alle bis zum 29.10.2021 veröffentlichten Erlasse

| Aktenzeichen | Entscheidungsdatum | Stichwort |
|--|--------------------|--|
| <u>III C 2 - S 7030/21/10008 :001</u> | 28.10.2021 | USt - Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021 |
| <u>III C 2 - S 7287-a/21/10001 :001</u> | 27.10.2021 | Qualifizierte elektronische Signatur und elektronischer Datenaustausch (EDI); Anpassung UStAE an das Vertrauensdienstegesetz (VDG) und die Aufhebung des Signaturgesetzes (SigG) |
| <u>III C 2 - S 7300/19/10002 :005</u> | 27.10.2021 | Vorsteuerabzug im Fall einer nicht unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft; Anwendung der BFH-Urteile vom 28. August 2014, V R 49/13, und vom 31. Mai 2017, XI R 40/14 |
| <u>IV B 3 - S 1301-NDL/19/10006 :004</u> | 26.10.2021 | Anwendung des Kassenstaatsprinzips auf ehemalige staatliche Pensionsfonds |
| <u>IV B 5 - S 0302/19/10003 :004</u> | 25.10.2021 | Auslegung des Begriffs „Offener Fall“ in Artikel 97 § 31 Satz 3 EGAO |
| <u>IV A 4 - S 0316/19/10006 :009</u> | 25.10.2021 | Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Absatz 1 Satz 1 AO; Nutzung von Aliasbescheinigungen nach § 5 Absatz 6 ProStSchG |
| <u>III C 5 - S 7420/20/10019 :001</u> | 21.10.2021 | Umsatzsteuer; Konsequenzen des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union in Bezug auf die Verwaltungszusammenarbeit |

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Christian Baumgart
Wilhelmstraße 43G
10117 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Eva Doyé
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Tobias Oesterreicher
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-120
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Dr. Klaus Dumser
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-101
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Ingo Soßna
Thielenplatz 5
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Ulrike Schellert
Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor (Rosenheim)

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.