

EU-Kommission: Veröffentlichung eines Richtlinienvorschlags zur Bekämpfung von Briefkastenfirmen (ATAD 3)

Die EU-Kommission hat am 22.12.2021 einen Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung der missbräuchlichen Nutzung von sog. Briefkastenfirmen („shell entities“) für Steuerzwecke veröffentlicht. Gegenstand des Vorschlags sind in der EU ansässige Unternehmen, die keine substantielle oder nur eine minimale Wirtschaftstätigkeit aufweisen. Für unter den Rechtsakt fallende Unternehmen ist ein grundsätzlich zweistufiger Substanztest vorgesehen.

Auf der **ersten Stufe** des Substanztests erfolgt die Identifikation möglicher Briefkastenfirmen mittels drei kumulativer Kriterien:

- Die Einnahmen des Unternehmens müssen in den vorangegangenen zwei Jahren zu mehr als 75 % aus „relevanten Einnahmen“ bestanden haben, also u.a. Zinsen, Lizenzeinnahmen und Dividenden, aber auch Einnahmen aus Dienstleistungen, die das Unternehmen an verbundene Unternehmen ausgelagert hat.
- Voraussetzung ist zudem eine grenzüberschreitende Tätigkeit des Unternehmens. Diese soll gegeben sein, wenn entweder die Buchwerte des im Ausland belegenen unbeweglichen und nicht betrieblichen Zwecken dienenden beweglichen Vermögens (mit Ausnahme von Barmitteln, Anteilen oder Wertpapieren) in den beiden vorangegangenen Jahren mehr als 60 % des Unternehmensvermögens ausgemacht haben oder, wenn die „relevanten Einnahmen“ des Unternehmens zu mindestens 60 % aus grenzüberschreitenden Transaktionen erzielt oder darüber ausgezahlt werden.
- Das Unternehmen muss darüber hinaus in den beiden vorangegangenen Jahren die Verwaltung des Tagesgeschäfts und die Entscheidungsfindung hinsichtlich wichtiger Funktionen ausgelagert haben.

Unternehmen, die alle drei Kriterien erfüllen, sollen aufgefordert werden, in ihren jährlichen Steuererklärungen zusätzliche Angaben zu machen. Ausnahmen sollen für börsennotierte Unternehmen und regulierte Finanzunternehmen, bestimmte Holdingunternehmen, die in demselben Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind wie ihre Muttergesellschaft, sowie Unternehmen mit mindestens fünf eigenen Mitarbeitern bestehen.

Auf dieser **zweiten Stufe** des Substanztests sind folgende Kernindikatoren nachzuweisen:

- Das Unternehmen verfügt in seinem Ansässigkeitsstaat über eigene Räumlichkeiten (durch Eigentum oder exklusives Nutzungsrecht).
- Das Unternehmen verfügt über mindestens ein Bankkonto bei einer Bank in der EU, welches aktiv genutzt wird.
- Die Geschäftsführung oder die Mitarbeiter des Unternehmens erfüllen mindestens eine in der Richtlinie genannte Voraussetzung. U.a. müssten die Geschäftsführer selbst im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (oder in räumli-

cher Nähe) ansässig sein, ausreichende Entscheidungsbefugnisse haben oder nicht zusätzlich bei einem verbundenen Unternehmen angestellt sein.

Erfüllt ein Unternehmen mindestens einen der Kernindikatoren nicht, soll widerlegbar vermutet werden, dass es sich um eine Briefkastenfirma handelt. Zur Widerlegung der Vermutung sollen die Mitgliedstaaten den Unternehmen den Nachweis ermöglichen, dass wirtschaftliche Gründe und nicht die Erlangung eines Steuervorteils für die Einschaltung des Unternehmens ursächlich sind.

Bei der Qualifikation als Briefkastenfirma ergeben sich folgende steuerliche **Konsequenzen**:

- Soweit DBA und EU-Richtlinien (bspw. die Mutter-Tochter- oder die Zins- und Lizenzrichtlinie) eine steuerliche Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat voraussetzen, werden sie nicht angewendet.
- Die Ansässigkeitsstaaten der Anteilseigner der Briefkastenfirma besteuern deren Einkommen im Einklang mit ihrem nationalen Recht so, als hätten die Anteilseigner dieses selbst erzielt. Im anderen Mitgliedstaat gezahlte Steuern können abgezogen werden. Soweit die Anteilseigner nicht in einem Mitgliedstaat ansässig sind, kommt im Mitgliedstaat der zahlenden Person (Quellenstaat des Einkommens) ungeachtet von DBA oder Richtlinien dessen lokales Quellensteuerrecht auf die Zahlung zur Anwendung.
- Der Staat, in dem sich das Vermögen der Briefkastenfirma befindet, besteuert dieses so, als würde es von den Anteilseignern direkt gehalten.
- Die Mitgliedstaaten stellen Ansässigkeitsbescheinigungen nicht mehr oder nur noch mit einem Vermerk aus. Aus dem Vermerk soll hervorgehen, dass das Unternehmen keinen Anspruch auf die Vorteile unter einem DBA oder einer Richtlinie hat.

Die durch die Richtlinie erhobenen Daten sollen Gegenstand des automatischen Informationsaustauschs zwischen den EU-Finanzbehörden werden, unabhängig davon, ob eine Klassifikation als Briefkastenfirma besteht oder nicht. Die Regelungen des Richtlinienentwurf sollen bis zum 30.06.2023 in nationales Recht umgesetzt werden und ab dem 01.01.2024 anzuwenden sein.

Da der präsentierte Richtlinienentwurf lediglich auf Fälle innerhalb der EU abstellt, hat die EU-Kommission im Zuge der Vorlage angekündigt, dass sie 2022 eine weitere Initiative vorlegen werde, um schädliche Gestaltungen in Zusammenhang mit außereuropäischen Briefkastenfirmen zu adressieren.

BMF: Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen – Allgemeine Anwendung des BFH-Urteils vom 01.08.2019 für Zeiträume bis 31.12.2019

Bestimmte lohnsteuerliche Vergünstigungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn die jeweilige Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Das gilt u.a. für die Steuerbefreiung für Job Tickets (§ 3

Nr. 15 EStG), Kindergartenzuschüsse (§ 3 Nr. 33 EStG), Gesundheitsleistungen (§ 3 Nr. 34 EStG) und die Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG.

Der BFH hatte dazu im Urteil vom 01.08.2019 ([VI R 32/18](#)) entschieden, dass der ohnehin geschuldete Arbeitslohn derjenige Lohn ist, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt und dass zusätzlicher Arbeitslohn vorliegt, wenn dieser neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn verwendungs- bzw. zweckgebunden geleistet wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Mitarbeiter auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Das Zusätzlichkeitserfordernis ist auch dann erfüllt, wenn Arbeitgeber und Mitarbeiter den Arbeitslohn arbeitsrechtlich wirksam herabsetzen und im Gegenzug die Gewährung von zusätzlichen Leistungen vereinbaren.

Die Finanzverwaltung hatte das Urteil mit einem begleitenden [BMF-Schreiben vom 05.02.2020](#) im BStBl. veröffentlicht und abweichend von dem Urteil und im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung die bisherige Verwaltungsauffassung klargestellt, nach der das Zusätzlichkeitserfordernis nur dann erfüllt ist, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Dies gilt im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist. Wenn eine steuerliche Begünstigung ein Zusätzlichkeitserfordernis enthält, sollen nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers begünstigt sein. Mit Wirkung zum 01.01.2020 wurde dies in § 8 Abs. 4 EStG gesetzlich geregelt.

Nun hat die Finanzverwaltung mit [BMF-Schreiben vom 05.01.2022](#) das Schreiben vom 05.02.2020 aufgehoben und wendet das BFH-Urteil vom 01.08.2019 bis zum Inkrafttreten des § 8 Abs. 4 EStG, d.h. bis zum 31.12.2019 allgemein an.

Damit ist das Zusätzlichkeitserfordernis auch erfüllt, wenn der verwendungsfreie Arbeitslohn zugunsten einer verwendungs- oder zweckgebundenen Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt wurde (Lohnformwechsel). Ansonsten liegt eine begünstigungsschädliche Anrechnung oder Verrechnung vor. Tarifgebundener verwendungsfreier Arbeitslohn kann aber wie bisher nicht zugunsten bestimmter anderer steuerbegünstigter verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen herabgesetzt oder zugunsten dieser umgewandelt werden, da der tarifliche Arbeitslohn nach Wegfall der steuerbegünstigten Leistungen wiederauflebt.

BFH: § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist kein eigenständiger, von Satz 4 losgelöster Ausschlussgrund

Der BFH hat mit Urteil vom 11.08.2021 ([I R 39/18](#)) entschieden, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 nur die Grundlage für die Vermutung des Satzes 4 bildet und damit kein eigenständiger Ausschlussgrund für eine Buchwertfortführung ist. Es handelt sich also um eine einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung bestehend aus den Sätzen 3 und 4.

Im Streitfall spaltete eine GmbH 1 in 2008 ihre 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (GmbH 2) mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2007 auf ihre neu gegründete Schwesterkapitalgesellschaft (GmbH 3) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ab und beantragte Buchwertfortführung. Zeitnah mit diesem Vorgang wurde die Beteiligung an der übernehmenden GmbH 3 veräußert. Die 20 %-Grenze des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG war nicht überschritten.

Nach einer Außenprüfung war das Finanzamt zum Jahr 2007 (Streitjahr) der Auffassung, dass durch die Abspaltung des Teilbetriebs GmbH 2 auf die GmbH 3 die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen worden seien. Daher greife § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006), die sog. Nachspaltungsveräußerungssperre. Die beantragte Fortführung zu Buchwerten wurde versagt und stattdessen der gemeine Wert angesetzt. Der Übertragungsgewinn sei von der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der übertragenden GmbH 1 im Streitjahr zu versteuern.

Das FG Hamburg hatte in der Vorinstanz entschieden, dass auf Grund des eigenständigen Anwendungsbereichs der in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG normierten Nachspaltungsveräußerungssperre eine steuerneutrale Spaltung unabhängig von den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (zu Beteiligungshöhe und Haltefristen) zu versagen sein könne. Zweck der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sei die Verhinderung einer missbräuchlichen Nutzung der Buchwertfortführung. Nach § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sei eine steuerneutrale Spaltung zu versagen, wenn mit ihr die Voraussetzungen einer Veräußerung geschaffen werden. Nach Auffassung des FG Hamburg erfasse die Vorschrift insbesondere solche Fallkonstellationen, in denen bereits im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Vereinbarung zwischen den späteren Vertragsparteien sichergestellt worden sei, dass die geplante Veräußerung abgewickelt werden solle. § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG beziehe sich auf die subjektive Absicht des Gesellschafters, durch die Spaltung eine Möglichkeit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile herbeizuführen. Ob darüber hinaus die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG vorlagen, war nach Auffassung des FG Hamburg nicht zu prüfen, da § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keine abschließende Aufzählung der Fallkonstellationen des Satzes 3 darstelle.

Die Revision der Klägerin war begründet. Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf und gab der Klage statt. Der BFH folgt damit der überwiegend vertretene Auffassung, wonach § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 nur die Grundlage für die Vermutung des Satzes 4 regelt und keinen eigenständigen Anwendungsbereich hat, es sich also um eine einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung bestehend aus den Sätzen 3 und 4 handelt.

BFH: Rückstellung bei Werkzeugfertigung/-nutzung

Mit Urteil vom 02.07.2021 ([XI R 21/19](#), NV) hatte der BFH zu entscheiden, ob eine Rückstellung für die Aufwendungen zur Wartung, Instandhaltung und Aufbewahrung von Werkzeugen zu bilden ist.

Im Streitfall entwickelte und produzierte ein Zulieferbetrieb (Klägerin) Teile für einen Industriezweig. Daneben fertigte sie auch die für die Produktion dieser Teile erforderlichen kundenspezifischen Spezialwerkzeuge und Vorrichtungen (Werkzeuge). Die hierzu abgeschlossenen Werkzeugverträge sahen u.a. vor, dass das Eigentum an den gefertigten Werkzeugen nach Fertigstellung und mit Bezahlung durch den Auftraggeber auf diesen übergeht und dass das Volumen der tatsächlich produzierten Teile keinen Einfluss auf den für die Werkzeuge zu zahlenden Preis habe. Ferner wurde in den Werkzeugverträgen geregelt, dass die Werkzeuge von der Klägerin gegen Feuer, Diebstahl und Wasserschaden zum Wiederbeschaffungswert zu versichern seien und die Klägerin die Kosten der laufenden Wartung, Instandhaltung sowie der Reparatur der Werkzeuge zu tragen habe. Für die Aufwendungen der Versicherungen, Wartungen etc. wurde kein gesondertes Entgelt gezahlt.

Die Klägerin bildete aufgrund der o.g. vertraglichen Pflichten eine Rückstellung für Werkzeugkosten. Nach einer Außenprüfung für die Streitjahre 2007 bis 2010 erkannte das Finanzamt die gebildeten Rückstellungen nicht an. Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren seien, dürften gemäß § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG nicht gebildet werden. Das Finanzgericht war hingegen der Auffassung, dass es sich um rückstellungsfähige Aufwendungen aufgrund eines Erfüllungsrückstands handele.

Nunmehr hat der BFH das Urteil der Vorinstanz bestätigt. Das Finanzgericht habe in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands für die "Nachbetreuungsleistungen" an den gelieferten Werkzeugen zu bilden sei.

Die zukünftig anfallenden Aufwendungen für die Versicherung der Werkzeuge, für die Lagerkosten, für Wartungs- und Pflegearbeiten und für die erfahrungsgemäß stets anfallenden und zu erwartenden verschleißbedingten Ausbesserungs-, Nachbesserungs- und Reparaturarbeiten seien vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht worden. Die der Vergangenheit zuzuordnende wirtschaftliche Verursachung ergebe sich aus dem Umstand, dass die Werkzeugverträge diese Verpflichtungen als Nebenpflicht mit dem Abschluss der Verträge über die Veräußerung der Werkzeuge vorgesehen hätten und hiervon ausgehend die Aufwendungen für diese Verpflichtungen mit dem Verkaufserlös bereits abgegolten worden seien.

Der Passivierung der Aufwendungen zur Nachbetreuung der Werkzeuge stehe auch nicht die Vorschrift des nach § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG entgegen, wonach eine Rückstellungsbildung ausscheide, wenn die Aufwendungen in zukünftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschafts-

guts zu qualifizieren seien. Die Nachbetreuungsaufwendungen hätten bei der Kalkulation keine Auswirkung auf das Entgelt für die Produktion der Teile gehabt, weshalb es sich bei ihnen gerade nicht um Kostenbestandteile handele, welche in die Ermittlung der Herstellungskosten der Teile mit einzubeziehen seien. Vielmehr seien die Aufwendungen aus den zu erwartenden Wartungsverpflichtungen in die Kalkulation des Entgelts für die Leistungen aufgrund des Werkzeugvertrags einbezogen worden.

BFH: Keine erweiterte Kürzung bei erstmaliger Grundstücksverwaltung im Laufe des Erhebungszeitraums

Im Beschluss vom 27.10.2021 ([III R 7/19](#), NV) hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob auch dann die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch genommen werden kann, wenn sich eine neu gegründete Kapitalgesellschaft erst Monate nach ihrer Eintragung in das Handelsregister mit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes befasst.

Im Streitfall wurde die Klägerin, eine GmbH, im Jahr 2014 als Vorratsgesellschaft errichtet und im Handelsregister eingetragen. Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb von Grundstücken sowie deren Verwaltung. Die Klägerin erwarb jedoch erst im weiteren Verlauf des Jahres 2014 mehrere Grundstücke; der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte noch im Jahr 2014.

In ihrer Gewerbesteuererklärung des Streitjahres (2014) beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Finanzamt berücksichtigte die Kürzung nicht, denn die Grundstücke hätten zu Beginn des Erhebungszeitraums noch nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört. Sowohl der Rechtsbehelf als auch die anschließend erhobene Klage beim Finanzgericht hatten keinen Erfolg.

Der BFH kam nunmehr zu dem Schluss, dass das Finanzgericht im Ergebnis zu Recht entschieden habe, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu versagen sei. Voraussetzung für die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei u.a., dass das Unternehmen "ausschließlich" eigenen Grundbesitz verwalte und nutze, abgesehen von den in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG zugelassenen Ausnahmen. Die in Satz 2 der Vorschrift genannte Verwaltung eigenen Kapitalvermögens sei nur dann unschädlich, wenn sie neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes stattfinde. Wenn die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens jedoch vor Beginn oder nach dem Ende einer begünstigten Grundstücksverwaltung die alleinige Tätigkeit gebildet habe, sei dies schädlich. In zeitlicher Hinsicht habe dies zur Folge, dass der Unternehmer während des gesamten Erhebungszeitraums der gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigten Tätigkeit nachgehen müsse. Dies leite sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Jahressteuer ab.

Die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Klägerin und der (abgekürzte) Erhebungszeitraum (§ 14 Satz 3 GewStG) begannen im Jahr 2014, an dem Tag der Eintragung in das Handelsregister. Danach galt die gesamte Tätigkeit der Klägerin als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Da sich die Klägerin am Tag

der Eintragung jedoch noch nicht mit der Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz befasste, sondern eine solche Tätigkeit erst im Laufe dieses Erhebungszeitraums erstmals ausgeübt worden sei, scheide eine erweiterte Kürzung aus.

BFH: Aussetzung der Vollziehung – Verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Höhe von Säumniszuschlägen

Mit Beschluss vom 26.05.2021 ([VII B 13/21](#)) hat der BFH erneut in einem AdV-Verfahren aufgrund der dabei gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage entschieden, dass gegen die Höhe der nach § 240 AO zu entrichtenden Säumniszuschläge für Jahre ab 2012 jedenfalls insoweit erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, als den Säumniszuschlägen nicht die Funktion eines Druckmittels zukommt, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin also eine zinsähnliche Funktion.

Streitgegenstand war die Aussetzung von in einem Abrechnungsbescheid aufgeführten Säumniszuschlägen zur Umsatzsteuer für August 2018 für den Zeitraum vom 11.10.2018 bis zum 10.11.2018. Über den Einspruch des Antragstellers hatte das Finanzamt bislang nicht entschieden. Den AdV-Antrag lehnte es ab. Dem folgte auch das Finanzgericht.

Der BFH verweist auf seine Beschlüsse zu verfassungsrechtlichen Zweifeln gegen die Höhe der in § 233a AO und in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO normierten Zinssätze ab dem Jahr 2012, die eine Aussetzung nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO geboten erscheinen lassen. Der beschließende Senat stellt nun zum wiederholten Mal fest, dass unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung auch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge nach § 240 Abs. 1 Satz 1 AO bestehen. Dies gelte jedenfalls insoweit, als Säumniszuschlägen nicht die Funktion eines Druckmittels zukomme, sondern die Funktion einer Gegenleistung oder eines Ausgleichs für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern, mithin also eine zinsähnliche Funktion.

Vor diesem Hintergrund war die Vollziehung des angefochtenen Abrechnungsbescheids hinsichtlich der Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer für August 2018 in der beantragten hälftigen Höhe (Zinsanteil in Höhe von 6 % p.a.) aufzuheben.

Zur Einordnung der Entscheidung sei darauf hingewiesen, dass der erst jetzt veröffentlichte BFH-Beschluss vom 26.05.2021 noch vor dem am 18.08.2021 veröffentlichten BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17) zur Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen erging.

Zu der streitgegenständlichen Rechtsfrage, inwiefern für Säumniszuschläge die in den BFH-Beschlüssen bezeichneten erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe des Zinssatzes von Nachzahlungszinsen aus § 238 Abs. 1 AO greifen, ist beim BFH unter dem Aktenzeichen VII R 55/20 ein Revisionsverfahren (Hauptsacheverfahren) anhängig. In vergleichbaren Fällen sollte also zunächst ein Abrechnungsbescheid über die Säumniszuschläge beantragt

werden. Das nachfolgende Einspruchsverfahren ruht dann bei Hinweis auf das genannte, beim BFH anhängige Verfahren kraft Gesetzes.

BFH: Keine Ablaufhemmung beim Bauleistenden in sog. Bauträgerfällen

Mit seinem Urteil vom 27.07.2021 ([V R 3/20](#)) hat der BFH die Voraussetzungen für eine Nachforderung der vom Bauleistenden geschuldeten Umsatzsteuer in den sog. Bauträgerfällen hinsichtlich der Festsetzungsverjährung präzisiert.

Bereits seit dem BFH-Urteil vom 22.08.2013 (V R 37/10, vgl. TAX WEEKLY # 31/2017) steht fest, dass Bauträger innerhalb ihres Geschäftsmodells (Errichtung schlüsselfertiger Gebäude und Verschaffung des Eigentums sowohl an Gebäude als auch an Grund und Boden) keine Bauleistungen im umsatzsteuerlichen Sinn (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG) erbringen und folglich – entgegen der damaligen Auffassung der Finanzverwaltung – auch nicht als Steuerschuldner die Umsatzsteuer für bezogene Bauleistungen an das Finanzamt abzuführen haben. Die Rückabwicklung dieser unzutreffenden Verpflichtungen, d.h. die Rückforderung der überzahlten Umsatzsteuer durch den Bauträger ist insoweit an keine besonderen Bedingungen geknüpft (vgl. TAX WEEKLY # 04/2019).

Umstritten ist hingegen, bis zu welchem Zeitpunkt die Nacherhebung der geschuldeten Umsatzsteuer beim Erbringer der Bauleistungen erfolgen kann, da dies ggf. am Eintritt der Festsetzungsverjährung scheitern könnte. Dabei ist insbesondere fraglich, welche Bedeutung in diesem Zusammenhang dem Rückzahlungsanspruch des Bauträgers bzgl. der zu Unrecht entrichteten Umsatzsteuer zukommt. Dieser Erstattungsanspruch könnte eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 14 AO für die Festsetzungsverjährung beim Erbringer der Bauleistungen bewirken.

Zwar musste sich der BFH im aktuellen Urteilsfall nicht abschließend mit dieser Fragestellung befassen. Er stellt aber in seiner Urteilsbegründung dar, unter welchen Voraussetzungen ein solcher Erstattungsanspruch für die Prüfung der Ablaufhemmung überhaupt von Relevanz sein könnte. So müsse der Erstattungsanspruch, um für die Anwendung von § 171 Abs. 14 AO überhaupt Bedeutung erlangen zu können, bereits vor Ablauf der fraglichen Festsetzungsfrist entstanden sein.

Der Bauträger schulde die Umsatzsteuer solange diese ihm gegenüber mittels Steuerbescheid festgesetzt ist – auch wenn diese materiell-rechtlich nicht geschuldet wird. Erst durch den Erlass eines Änderungsbescheids, der diese Steuerschuld aufhebt, könne der Erstattungsanspruch entstehen, da erst durch diesen formellen Akt der Rechtsgrund für die Steuerschuld gem. § 37 Abs. 2 AO entfalle. Werde jedoch der Änderungsbescheid für den Bauträger erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist auf Seiten des Bauleistenden erlassen, so komme der Erstattungsanspruch erst nach Ablauf zur Entstehung und könne folglich auf den Ablauf der Festsetzungsverjährung keinen Einfluss haben.

Bedauerlicher Weise musste sich der BFH aufgrund der verfahrensrechtlichen Umstände des Streitfalls nicht mit der Frage auseinandersetzen, ob für die An-

wendung des § 171 Abs. 14 AO auch eine personelle Identität zwischen dem Steuersubjekt, dem der Erstattungsanspruch zusteht (hier: der Bauträger) und dem, gegen den sich der festzusetzende Steueranspruch richtet (hier: der Bauleistenden), erforderlich wäre oder ob insoweit bereits ein "sachlicher Zusammenhang" genügen würde. Die Frage nach der generellen Bedeutung des Erstattungsanspruchs für die Beurteilung der Festsetzungsverjährung bleibt somit weiterhin offen. Dennoch wird durch das Urteil für die Praxis klarer, unter welchen Umständen eine Steuernachforderung zu Lasten des Bauleistenden gerade nicht mehr möglich ist.

1

14.01.2022

Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 23.12.2021

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
C-394/20	21.12.2021	Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapitalverkehr – Art. 63 und 65 AEUV – Nationale Regelung über die Erbschaftsteuer – Im Inland belegene Immobilien – Beschränkte Steuerpflicht – Unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden – Anspruch auf einen Freibetrag auf die Bemessungsgrundlage – Anteilige Kürzung im Fall der beschränkten Steuerpflicht – Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen – Kein Abzug im Fall der beschränkten Steuerpflicht

Alle am 16.12.2021, 23.12.2021, 07.01.2022 und 13.01.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
I R 39/18	11.08.2021	§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist kein eigenständiger, von Satz 4 losgelöster Ausschlussgrund
IX R 11/19	29.09.2021	Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung
VIII R 2/19	28.09.2021	Zum Verbrauch der antragsgebundenen Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG
VI R 21/19	01.09.2021	Zur Abgrenzung von Alt- und Neuzusagen bei Direktversicherungen zum Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung
II R 2/20	31.08.2021	Besteuerung eines beim Tod des Beschwerten fälligen Vermächtnisses
III R 10/20	31.08.2021	Kindergeld: Unionsrechtliche Familienbetrachtung gilt auch im Verfahrensrecht
I R 20/18	13.07.2021	Vereinbarkeit der Verwaltungspraxis nach Abschn. I Nr. 4 ATE i.V.m. § 34c Abs. 5 EStG mit dem Unionsrecht
X R 3/20	16.06.2021	Abweichung zwischen dem Vereinbarten und der tatsächlichen Durchführung bei Altanteilsverträgen
X R 30/20	16.06.2021	Generationennachfolge-Verbund bei Nacherbschaft
VIII R 7/20	19.10.2021	Zuteilung von Aktien im Rahmen eines ausländischen "Spin-Off" vor Inkrafttreten des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG - ertragsteuerliche Folgen für den inländischen Privat Anleger
V R 13/19	26.08.2021	Zur Abgrenzung von Schadensersatz und Entgelt bei Zahlungen nach Aufhebung eines Architektenvertrages
IV R 34/18	16.09.2021	Kein strukturelles Vollzugsdefizit bei bargeldintensiven Betrieben im Jahr 2015

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
V R 3/20	27.07.2021	Keine Ablaufhemmung beim Bauleistenden in sog. Bauträgerfällen
X R 31/20	16.06.2021	Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Abgrenzung zwischen Leibrenten und dauernden Lasten bei teilweisem Ausschluss der Übernahme eines pflegebedingten Mehrbedarfs

Alle am 16.12.2021, 23.12.2021, 07.01.2022 und 13.01.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III R 7/19	27.10.2021	Keine erweiterte Kürzung bei erstmaliger Grundstücksverwaltung im Laufe des Erhebungszeitraums
VII R 4/20	24.08.2021	Herstellung von Kalk nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG
VII B 13/21 (AdV)	26.05.2021	Aussetzung der Vollziehung: Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Säumniszuschlägen
II R 8/19	01.09.2021	Ausführungszeitpunkt der Schenkung von Gesellschaftsanteilen
XI B 33/21	31.08.2021	Unternehmereigenschaft einer Hundezüchterin
VII R 34/20	19.08.2021	Androhung von Zwangsgeld für den Fall der Nichtabgabe von Steuererklärungen
VII R 35/20	19.08.2021	Inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 19.08.2021 VII R 34/20 - Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld für den Fall der Nichtabgabe von Steuererklärungen
XI R 21/19	02.07.2021	Rückstellung bei Werkzeugfertigung/-nutzung
I R 52/17	09.06.2021	Gestaltungsmissbrauch anlässlich eines Verkaufs einbringungsgeborener Anteile
V R 27/20	27.07.2021	Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 27.07.2021 V R 3/20 - Keine Ablaufhemmung beim Bauleistenden nach § 171 Abs. 14 AO
V R 10/21 (V R 58/17)	22.06.2021	Änderungsbescheid während eines Vorabentscheidungsersuchens
IX B 37/21	16.11.2021	Fortbildung des Rechts; steuerrechtliche Anerkennung eines Mietvertrages zwischen einer GbR und einem ihrer Gesellschafter

1

14.01.2022

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VIII B 130/20	15.10.2021	Zur Zulässigkeit einer dritten Anschlussprüfung
VI R 31/19	14.10.2021	Steuerfreiheit der sog. Theaterbetriebszulage gemäß § 3b EStG
X S 15/21	22.09.2021	Anhörungsgründe gegen die Grundsatzentscheidung des BFH zur Verfassungsmäßigkeit der Rentenbesteuerung
X S 22/21	21.09.2021	Behandlung von Anträgen auf Berichtigung des Tatbestands von BFH-Urteilen
VI R 47/18	02.09.2021	Rechtswidrigkeit eines Lohnsteuer-Haftungsbescheids bei Unterschreitung des Auswahlermessens
V R 21/20	19.08.2021	Zu "eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen" i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL
IX R 11/20	09.07.2021	Schadenersatzzahlungen eines Bergbauunternehmens für bergbaubedingte reparable Schäden an einer zum Privatvermögen gehörenden, vermieteten Immobilie
VII R 29/19	08.07.2021	Entnahme und Untersuchung einer Stichprobe aus einer Sendung Reis
XI R 40/19	02.07.2021	Ausschluss der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen

Alle bis zum 14.01.2022 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
IV C 3 - S 2221/19/10050 :002	10.01.2022	Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen
IV C 1 - S 1980-1/19/10038 :005	07.01.2022	Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale gemäß § 18 Absatz 4 InvStG; Basiszins zum 3. Januar 2022
IV C 5 - S 2334/19/10017 :004	05.01.2022	Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen
IV C 5 - S 2341/21/10001 :004	04.01.2022	Gesamtübersicht der Kaufkraftzuschläge
III C 3 - S 7329/19/10001 :003	03.01.2022	Übersicht der Umsatzsteuer-Umrechnungskurse 2021

1

14.01.2022

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
<u>IV B 3 - S 1301-FRA/19/10018 :001</u>	28.12.2021	Zweifelsfragen bei der steuerlichen Behandlung der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, insbesondere von Grenzgängern, Künstlern und Sportlern und aus öffentlichen Kassen nach den Artikeln 13, 13 b und 14 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)-Frankreich
<u>III C 3 - S 7344/19/10002 :003</u>	23.12.2021	Muster der Umsatzsteuererklärung 2022
<u>III C 3 - S 7344/19/10001 :003</u>	23.12.2021	Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und -Vorauszahlungsverfahren 2022
<u>IV B 3 - S 1301-NDL/20/10004 :001</u>	21.12.2021	Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie
<u>IV B 3 - S 1301-BEL/20/10002 :001</u>	21.12.2021	Achte Verlängerung der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Belgien

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Christian Baumgart
Lübecker Straße 1-2
10559 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.