

## MSH Steuerberatungsgesellschaft mbH

Küstermeyerstraße 18  
49393 Lohne

Tel.: 04442 / 80 827-0

Fax: 04442 / 80 827-99

E-Mail: [info@msh-lohne.de](mailto:info@msh-lohne.de)

Web: [www.msh-lohne.de](http://www.msh-lohne.de)

# Mandanteninformation

aus Steuern und Wirtschaft

Ausgabe März 2021



## Ihre Mandanteninformationen

### März 2021

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

### Inhalt

#### Arbeitsrecht

1. Anordnung von Corona-Schnelltests: Darf der Arbeitgeber das?
2. Benachteiligung von Frauen: Wann ein Sozialplan unwirksam ist

#### GmbH-Gesellschafter/-GF

1. Ungleichbehandlung von Anteilseignern einer EU-Kapitalgesellschaft?
2. Zwangsgemeinschaft mit typisch stillem Gesellschafter und Betriebsausgabenabzug

#### Private Immobilienbesitzer

1. Gemischt genutzte Gebäude: Vermieter muss steuerliche Besonderheiten beachten
2. Geplanter Abriss ist allein kein Kündigungsgrund
3. Mietpreisbremse: Was genau bedeutet "umfassende Modernisierung"?

#### Sonstige Steuern

1. Grundbesitz: Wie kann ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen werden?

2. Grunderwerbsteuer: Wie wirkt sich eine Schenkungsaufgabe aus?
3. Zur Instandhaltungsrückstellung bei der Grunderwerbsteuer

### **Steuerrecht Arbeitnehmer**

1. Wertguthabenvereinbarung bei Ehegatten: Wie wird die Fremdüblichkeit geprüft?

### **Steuerrecht Unternehmer**

1. Einheitsbewertung: Wie eine Überschwemmungsgefahr für ein Grundstück berücksichtigt werden kann
2. Gewerbesteuer bei Erträgen aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes
3. Rücklagen zur Ersatzbeschaffung: Reinvestitionsfristen werden verlängert
4. Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine KG-Beteiligung: Verfahrensrechtliche Fragen
5. Verpachtung eines Hallenbads durch eine Gemeinde: Wann liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor?
6. Wie sich Leasingsonderzahlungen auf die Gesamtkosten des Pkw auswirken

### **Vereine**

1. Versagung der formellen Satzungsmaßigkeit: Rechtsschutzmöglichkeiten?
2. Warum eine allgemeine politische Betätigung nicht gemeinnützig ist

## **Arbeitsrecht**

### **1. Anordnung von Corona-Schnelltests: Darf der Arbeitgeber das?**

**Um Beschäftigte vor einer Infektion zu schützen, darf der Arbeitgeber Corona-Schnelltests anordnen. Dies ist von seiner Pflicht zu Schutzmaßnahmen im Betrieb umfasst.**

#### **Hintergrund**

Ein Baustoffunternehmen hatte vor Weihnachten mit dem Betriebsrat verpflichtende und kostenlose Corona-Schnelltests (PCR-Test) für alle Mitarbeiter festgelegt, die nach den Weihnachtsferien an ihren Arbeitsplatz zurückkehrten. Nachdem sich mehrere Arbeitnehmer nach Ferienende geweigert hatten, den Test durchzuführen, verweigerte der Arbeitgeber den Zutritt zum Werksgelände.

Einer der Arbeitnehmer klagte daraufhin im Eilverfahren vor dem Arbeitsgericht und verlangte die Fortsetzung seiner Arbeitstätigkeit, ohne den entsprechenden Test durchführen zu müssen. Insbesondere hielt er den PCR-Test für unverhältnismäßig, weil er einen invasiven Eingriff in die körperliche Unversehrtheit darstellt.

### **Entscheidung**

Das Eilverfahren hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führten die Richter aus: Arbeitgeber haben während der Coronapandemie die Pflicht zu Schutzmaßnahmen im Betrieb, um Beschäftigte vor einer Infektion zu schützen. Um die Gesundheit ihrer Beschäftigten zu schützen, müssen Arbeitgeber aktuell vor allem einen effektiven Infektionsschutz vor dem Coronavirus im Betrieb gewährleisten.

In Betracht kommen insbesondere Hygienemaßnahmen, Abstand, Maskenpflicht oder die Anordnung von Coronatests. Welche Schutzmaßnahmen der Arbeitgeber im Einzelnen ergreifen darf, richtet sich nach der aktuellen Gefährdungslage vor Ort.

Die Richter des Arbeitsgerichts wiesen den Antrag jedoch schon deshalb zurück, weil der Arbeitnehmer die Eilbedürftigkeit einer sofortigen Entscheidung nicht belegt hatte. Ein besonderes, eiliges Beschäftigungsinteresse war nicht erkennbar. Die Entscheidung in der Hauptsache steht noch aus.

## **2. Benachteiligung von Frauen: Wann ein Sozialplan unwirksam ist**

**Zahlt der Arbeitgeber aufgrund eines Sozialplans auf eine Abfindung einen Kinderzuschlag, darf dieser nicht ausschließlich vom steuerlichen Kinderfreibetrag und Eintragungen bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen abhängig gemacht werden. Da Lohnsteuerklasse V noch immer überwiegend von Frauen gewählt wird, deren Ehepartner einen höheren Arbeitsverdienst erzielen, diskriminiert eine solche Regelung Frauen mittelbar.**

### **Hintergrund**

In einem Sozialplan gab es die Regelung, dass Beschäftigte pro Kind eine um 5.000 EUR höhere Abfindung erhalten, wenn dieses "auf der Lohnsteuerkarte eingetragen" ist. Damit sollte eine Unterhaltspflicht nachgewiesen werden. Eine Arbeitnehmerin wehrte sich dagegen, dass sie keine Kinderzuschläge zur Abfindung erhalten sollte. Sie war Mutter von 2 unterhaltsberechtigten Kindern. Sie hatte jedoch die Lohnsteuerklasse V gewählt, sodass kein Kinderfreibetrag bei ihr berücksichtigt bzw. eingetragen wurde.

### **Entscheidung**

Das Landesarbeitsgericht gab der Arbeitnehmerin Recht und entschied, dass der Arbeitgeber ihr als Mutter von 2 kleinen Kindern die Kinderzuschläge zur Abfindung zahlen muss.

Zunächst stellte das Gericht fest, dass die Formulierung so zu verstehen ist, dass bei den Eltern ein Kinderfreibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal (ELStAM) gespeichert sein muss – denn die Lohnsteuerkarte gibt es schon seit 2014 nicht mehr. Bei allen Arbeitnehmern, die Lohnsteuerklasse V gewählt haben, kann ein Kinderfreibetrag nach dem Einkommenssteuergesetz als Lohnsteuerabzugsmerkmal nicht berücksichtigt werden.

Nach der Regelung des Sozialplans sollte jedoch ausschließlich über den Freibetrag nachgewiesen werden können, dass eine Unterhaltspflicht für ein Kind bestand. Damit waren Eltern mit der Lohnsteuerklasse V von einem Abfindungszuschlag generell ausgeschlossen.

Diese Sozialplanregelung diskriminiert Frauen mittelbar und war deshalb unwirksam. Denn die Lohnsteuerklasse V wird noch immer überwiegend von Frauen gewählt, deren Ehepartner einen höheren Arbeitsverdienst erzielen.

Die Arbeitnehmerin hatte also wegen der mittelbaren Benachteiligung durch den Sozialplan denselben Anspruch wie die übrigen Beschäftigten mit unterhaltsberechtigten Kindern.

### **3. Gleiche Tätigkeit, schlechtere Bezahlung für Frauen: Arbeitgeber muss Diskriminierung widerlegen**

**Wird eine Frau im Unternehmen für die gleiche Tätigkeit schlechter bezahlt als ihre männlichen Kollegen, wird eine Diskriminierung vermutet. Der Arbeitgeber muss deshalb nachweisen, dass keine Geschlechterdiskriminierung vorliegt, sondern es einen anderen Grund für die unterschiedliche Bezahlung gibt.**

#### **Hintergrund**

Die Arbeitnehmerin, die als Abteilungsleiterin außertariflich vergütet wird, verlangte nach dem Entgelttransparenzgesetz Auskunft über das Gehalt ihrer männlichen Kollegen. Der Arbeitgeber teilte ihr daraufhin das Vergleichsentgelt der im Unternehmen beschäftigten männlichen Abteilungsleiter mit. Diese Auskunft wurde entsprechend der gesetzlichen Vorgaben als "auf Vollzeitäquivalente hochgerechneter statistischer Median" des durchschnittlichen monatlichen übertariflichen Grundentgelts sowie der übertariflichen Zulage als sog. Median-Entgelte angegeben.

Im Ergebnis lag das angegebene Vergleichsentgelt der Männer über dem Entgelt der Abteilungsleiterin. Das Durchschnittsgehalt vergleichbar beschäftigter männlicher Abteilungsleiter war um 8 % höher als das der Abteilungsleiterinnen. Die Arbeitnehmerin klagte deshalb auf Zahlung der Differenz zwischen dem ihr gezahlten Grundentgelt, der ihr gezahlten Zulage und den ihr mitgeteilten höheren Median-Entgelten.

#### **Entscheidung**

Das Bundesarbeitsgericht folgte den Argumenten der Arbeitnehmerin und stellte klar, dass der Umstand, dass das Entgelt der Abteilungsleiterin geringer ausfällt als das vom Arbeitgeber mitgeteilte Vergleichsentgelt (Median-Entgelt) der männlichen Vergleichsperson, die Vermutung begründet, dass die Benachteiligung beim Entgelt wegen des Geschlechts erfolgt ist. Die Auskunft durch den Arbeitgeber mit der Angabe des Vergleichsentgelts als Median-Entgelt genügte als Indiz für eine geschlechtsbezogene Diskriminierung.

Nach den Vorgaben des Entgelttransparenzgesetzes liegt in der Angabe des Vergleichsentgelts als Median-Entgelt durch einen Arbeitgeber immer zugleich die Mitteilung der maßgeblichen Vergleichsperson. Schließlich erhalte immer entweder ein konkreter oder ein hypothetischer Beschäftigter des anderen Geschlechts dieses Entgelt für gleiche bzw. gleichwertige Tätigkeit. Die Abteilungsleiterin hatte somit eine unmittelbare Benachteiligung im Sinne des Entgelttransparenzgesetzes erfahren, da ihr Entgelt geringer war als das einer maßgeblichen männlichen Vergleichsperson.

Folglich musste der Arbeitgeber beweisen, dass die Entgeltbenachteiligung nicht wegen des Geschlechts erfolgte.

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Ungleichbehandlung von Anteilseignern einer EU-Kapitalgesellschaft?

**Inländische Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft können im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens den Nachweis führen, dass ein bestimmter Bezug als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist. Ausschüttungen an inländische Gesellschafter einer EU-Kapitalgesellschaft gelten jedoch stets als Gewinnausschüttung, wenn die EU-Kapitalgesellschaft kein Feststellungsverfahren gem. § 27 Abs. 8 KStG betreibt. Der Bundesfinanzhof hat diesbezüglich keine verfassungsrechtlichen Bedenken.**

#### Hintergrund

Kann eine steuerfreie Einlagenrückgewähr von einer EU-Auslandskapitalgesellschaft nur über einen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) geltend gemacht oder kann der Nachweis wie im Fall von Drittstaatengesellschaften - auch vom Anteilseigner selbst bei der Einkommensteuer-Veranlagung erbracht werden? Strittig war auch, ob die vom Anteilseigner X im Jahr 2011 aus einer österreichischen AG bezogene Ausschüttung aufgrund einer Einlagenrückgewähr einen steuerbaren Kapitalertrag darstellt.

Das Finanzamt jedenfalls ging von der Steuerpflicht aus. Die AG hatte trotz Aufforderung durch X beim BZSt keinen Antrag auf Feststellung gestellt, dass es sich um eine Einlagenrückgewähr handelte.

X war der Ansicht, dass er schlechter gestellt wird als der Anteilseigner einer Drittstaatengesellschaft, der den Nachweis ohne ein gesondertes Feststellungsverfahren erbringen kann. Wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren nicht betreibt, müsste der Anteilseigner den Nachweis der Einlagenrückgewähr persönlich führen können.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof folgte den Argumenten des X nicht und wies die Revision zurück. Nach Ansicht der Richter lag keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Anteilseignern einer EU-Kapitalgesellschaft gegenüber Anteilseignern einer Drittstaatenkapitalgesellschaft vor. Die Kapitalverkehrsfreiheit war ebenfalls nicht verletzt.

Die unterschiedlichen Möglichkeiten der Anteilseigner von Drittstaatenkapitalgesellschaften und EU-Kapitalgesellschaften, eine Einlagenrückgewähr individuell im Veranlagungsverfahren nachweisen zu können, sind sachlich gerechtfertigt, da sich beide Anteilseignergruppen in einer verfahrensrechtlich nicht vergleichbaren Ausgangslage befinden. Es lag im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, den Nachweis einer Einlagenrückgewähr bei EU-Kapitalgesellschaften - wie bei Inlandskapitalgesellschaften - einem von der Kapitalgesellschaft zu betreibenden Feststellungsverfahren zuzuweisen. Hätte der Gesetzgeber wie bei Drittstaatengesellschaften nur für Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft ein vom Feststellungsverfahren losgelöstes zusätzliches Nachweisverfahren im Steuerfestsetzungsverfahren anerkannt, hätte dies gegenüber dem Anteilseigner einer Inlandskapitalgesellschaft, dem ein solcher Nachweis verwehrt ist, eine Ungleichbehandlung begründet, für die keine Rechtfertigung ersichtlich ist.

Ob aufgrund der fehlenden individuellen Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften ein Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen könnte, sah der Bundesfinanzhof nicht als entscheidungserheblich an. Selbst wenn man X diese Möglichkeit zubilligen würde, waren keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Ausschüttung der AG als Einlagenrückgewähr zu beurteilen sein konnte. Damit kommt es auch auf die Frage nicht an, ob X nach den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit der Nachweis einer Einlagenrückgewähr im Steuerfestsetzungsverfahren einzuräumen ist. X leitete allein aus der gewählten Behandlung der Ausschüttung als Einlagenrückgewähr nach österreichischem Recht ab, dass diese Behandlung für die Besteuerung in Deutschland zu übernehmen war. Die Beurteilung als Einlagenrückgewähr nach ausländischem Recht zwingt jedoch nach den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit nicht dazu, diese Beurteilung für die inländische Besteuerung zu übernehmen.

## **2. Zwangsgemeinschaft mit typisch stillem Gesellschafter und Betriebsausgabenabzug**

**Der Betriebsausgabenabzug einer Gesellschaft darf nicht gekürzt werden, wenn sie sich in einer "Zwangsgemeinschaft" mit einem typisch stillen Gesellschafter befindet und sich aktiv und erkennbar aus dieser Verbindung lösen will. Ein Fremdvergleich darf in diesem Fall nicht angestellt werden.**

### **Hintergrund**

Ein Sohn des Firmeninhabers einer KG war in die Leitung des Unternehmens eingebunden. Ein anderer Sohn hielt seit dem Jahr 1967 eine stille Beteiligung an der Gesellschaft. Im Jahr 1978 setzte der Firmeninhaber ein Testament mit einem Vermächtnis auf, nach dem der bereits still beteiligte Sohn typisch stiller Gesellschafter der Gesellschaft werden sollte. Nach dem Tod des Firmeninhabers schloss die KG mit dem Sohn (Vermächtnisnehmer) einen Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft, um dessen erbrechtlichen Anspruch entsprechend umzusetzen. Sein Gewinnanteil betrug "ungedeckelt" 20 % des Gewinns der Geschäftsinhaberin.

In den Jahren 2006 bis 2009 wurden ihm daraufhin Gewinnanteile ausgezahlt, die sich auf Beträge zwischen 52,23 % bis 105,53 % der Einlage beliefen. Die Gesellschaft versuchte daraufhin, die stille Beteiligung gegen Abfindungszahlung aufzulösen. Dies gelang jedoch erst, als die Verjährung des erbrechtlichen Anspruchs drohte.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass der Vertrag über die stille Beteiligung ein nicht fremdüblicher Vertrag zwischen nahen Angehörigen war und die Regelung über das Gewinnbezugsrecht dem Fremdvergleich nicht standhielt. Denn es war kein Recht auf ordentliche Kündigung der Beteiligung und keine Obergrenze für den Gewinnanteil vereinbart worden. Das Finanzamt deckelte deshalb den Betriebsausgabenabzug der Gesellschaft auf eine Obergrenze von 35 % des Einlagekontos.

### **Entscheidung**

Nach Ansicht des Finanzgerichts durfte im vorliegenden Fall kein Fremdvergleich vorgenommen werden. Denn der Gesellschaft war die stille Beteiligung durch den Vertrag über die Beteiligung zur Regelung des Nachlasses des Firmeninhabers quasi aufgedrängt worden. Zwar hatte der Firmeninhaber die Beteiligung aufgrund eines familiären Näheverhältnisses zu seinem Sohn eingeräumt – für die Frage des unbegrenzten steuerlichen Abzugs der Zahlungen an den stillen Gesellschafter ist aber das Verhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Sohn maßgeblich. Zwischen diesen Parteien bestand ein Interessensgegensatz, insbesondere dadurch, dass sich die Gesellschaft aus der Beteiligung lösen wollte und ihr dies dann schließlich auch gelang.

Das Finanzgericht entschied folglich, dass die vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben rechtswidrig war.

## Private Immobilienbesitzer

### 1. Gemischt genutzte Gebäude: Vermieter muss steuerliche Besonderheiten beachten

**Wenn ein Vermieter sowohl eigene als auch fremde Mittel zur Finanzierung eines gemischt genutzten Mehrfamilienhauses nutzt und diese vor der Kaufpreiszahlung auf einem Girokonto zusammenführt, kann er die Schuldzinsen nur anteilig geltend machen.**

#### Hintergrund

Ein privater Vermieter erwarb im Jahr 2006 ein Haus mit 4 Wohn- bzw. Gewerbeeinheiten. Von diesen vermietete er 3 und nutzte eine selbst. Im Kaufvertrag der Immobilie war für jede Einheit ein separater Kaufpreis ausgewiesen. Zur Finanzierung hatte der Vermieter für jede vermietete Einheit ein separates Darlehen abgeschlossen; die selbstgenutzte Wohnung wollte er komplett durch Eigenmittel finanzieren.

Darlehens- und Eigenmittel wurden zunächst auf dem Girokonto des Vermieters zusammengeführt und von dort dann mit 4 Einzelüberweisungen an die Hausverkäuferin gezahlt. In seiner Einkommensteuererklärung wollte der Vermieter die Schuldzinsen aus den Darlehen komplett dem Vermietungsbereich zugeordnet wissen. Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass die Vermischung von Darlehens- und Eigenmitteln auf dem Girokonto dazu geführt hat, dass die Schuldzinsen nur anteilig abziehbar sind. Denn jede einzelne Einheit wurde letztlich gemischt mit Eigen- und Fremdmitteln finanziert.

#### Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzamt hatte nach Ansicht des Finanzgericht die Schuldzinsen zu Recht nur anteilig als Werbungskosten im Vermietungsbereich anerkannt.

Zwar kann ein Vermieter ein Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung gezielt einem bestimmten, der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudeteil zuordnen. Dazu muss er aber die Anschaffungskosten, die einem vermieteten Teil gesondert zugeordnet werden sollen, auch gesondert mit Geldbeträgen aus dem dafür aufgenommenen Darlehen bezahlen. An dieser Voraussetzung fehlte es im vorliegenden Fall. Denn die Darlehensmittel wurden vor der Kaufpreiszahlung auf dem Girokonto mit Eigenmitteln vermischt. Der Zuordnungszusammenhang ist unterbrochen, wenn eine Zahlung von einem Konto bewirkt wird, auf dem Eigen- und Fremdmittel zuvor zusammengeführt worden sind. Dies gilt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch dann, wenn von diesem Bankkonto separate Überweisungen getrennt nach Eigen- und Fremdmitteln abgehen.



## 2. Geplanter Abriss ist allein kein Kündigungsgrund

**Auch wenn ein Gebäude ersatzlos abgerissen werden soll, rechtfertigt dies nicht die Kündigung eines Mietverhältnisses. Zwar kann in diesem Fall ein berechtigtes Interesse des Vermieters bestehen, die Anforderungen daran sind jedoch hoch.**

### Hintergrund

Die Mieter hatten ein ehemaliges Landarbeiterhaus für 60 EUR monatlich gemietet. Das Badezimmer befand sich in einem ansonsten ungenutzten Seitenflügel. Das Mietverhältnis bestand seit mehreren Jahrzehnten. Ein schriftlicher Mietvertrag existierte nicht. Im Juni 2017 erklärte der Vermieter, der das Haus geerbt hatte, die ordentliche Kündigung des Mietverhältnisses. Er begründete die Kündigung damit, dass der Seitenflügel aus wirtschaftlichen und statischen Gründen abgerissen werden müsste. Der Bereich mit dem Badezimmer war sehr baufällig und nur mit erheblichen Gefahren begehbar.

Da die Mieter die Kündigung nicht akzeptierten, erhob der Vermieter Räumungsklage.

### Entscheidung

Mit seiner Räumungsklage hatte der Vermieter vor dem Bundesgerichtshof keinen Erfolg. Dieser entschied, dass die Kündigung weder unter dem Gesichtspunkt einer angemessenen wirtschaftlichen Verwertung des Grundstücks noch aufgrund eines sonstigen Interesses des Vermieters gerechtfertigt war.

Die Voraussetzungen einer Verwertungskündigung sind nicht erfüllt. Danach hat der Vermieter ein berechtigtes Interesse an der Beendigung des Mietverhältnisses, wenn er durch dessen Fortsetzung an einer angemessenen wirtschaftlichen Verwertung des Grundstücks gehindert wäre und dadurch erhebliche Nachteile erleiden würde.

Durch den ersatzlosen Abriss eines Gebäudes oder Gebäudeteils kann ein Vermieter zwar Kosten vermeiden. Ein Abriss stellt jedoch keine Realisierung des dem Grundstück innewohnenden materiellen Werts und damit keine wirtschaftliche Verwertung dar.

Und auch sonst hatte der Vermieter kein berechtigtes Interesse an einer Kündigung. Insbesondere hat der Vermieter nicht dargelegt, dass ihm durch die Fortdauer des Mietverhältnisses erhebliche wirtschaftliche Nachteile entstehen. Bei der gebotenen Gesamtabwägung kann es zwar zu berücksichtigen sein, dass auch künftig nur eine geringe Miete zu erwarten ist. Aber auch wenn sich die Kosten für ein neues Bad nicht über die Miete amortisiere, so müsste der Vermieter lediglich einmalig einen Betrag in überschaubarer Höhe aufbringen. Zudem würde der Anbau eines Bades den Wert des Grundstücks erhöhen.

## 3. Mietpreisbremse: Was genau bedeutet "umfassende Modernisierung"?

**Die Mietpreisbremse greift nicht bei der ersten Vermietung der Wohnung nach umfassender Modernisierung. Eine solche erfordert einen Bauaufwand von einem Drittel der Neubaukosten, zudem muss die Wohnung in wesentlichen Bereichen qualitativ einem Neubau entsprechen. Kosten für Erhaltungsmaßnahmen bleiben unberücksichtigt.**

## Hintergrund

Die Mieter einer Berliner Wohnung verlangen von der Vermieterin die Rückzahlung von Miete, da die vereinbarte Miethöhe gegen die Mietpreisbremse verstößt.

Nach dem Ende des vorangegangenen Mietverhältnisses ließ die Vermieterin zahlreiche Arbeiten an der Wohnung durchführen, insbesondere wurde die Elektrik erneuert, die über dem Putz gelegenen Heizungsrohre in den Fußboden verlegt sowie in Küche und Bad Fliesen und in den übrigen Räumen Parkett verlegt. Weiterhin wurden die sanitären Anlagen im Bad erneuert und erstmals eine Küche eingebaut.

Das Mietverhältnis besteht seit 2016. Die Wohnung ist 86 qm groß, die Nettokaltmiete beträgt 1.199 EUR, was 13,99 EUR je qm entspricht.

Im Mai 2016 rügten die Mieter einen Verstoß gegen die Mietpreisbremse. Ihrer Ansicht nach war lediglich eine Miete von 823,44 EUR zulässig, was 9,61 EUR je qm entspricht. Sie verlangten deshalb die Rückzahlung der diesen Betrag übersteigenden Miete für die Monate Juni bis November 2016 und Feststellung, dass sie keine höhere Miete schulden.

Die Vermieterin meint jedoch, dass die Mietpreisbremse nicht anwendbar ist, da vor der Vermietung eine umfassende Modernisierung stattgefunden hatte.

Das Landgericht folgte der Auffassung der Vermieterin und stellte wesentlich darauf ab, dass die für die Wohnung aufgewandten Gesamtkosten von 58.500 EUR ein Drittel der Neubaukosten erreichten.

## Entscheidung

Die Mietpreisbremse greift nicht bei der ersten Vermietung einer Wohnung nach umfassender Modernisierung. Eine Modernisierung ist umfassend, wenn sie einen Umfang aufweist, der eine Gleichstellung mit Neubauten gerechtfertigt erscheinen lässt. Eine solche Gleichstellung ist anzunehmen, wenn die Modernisierung im Hinblick auf die hierfür angefallenen Kosten einen wesentlichen Bauaufwand erfordert und zu einem Zustand der Wohnung führt, der demjenigen eines Neubaus in wesentlichen Teilen entspricht. Dabei haben beide Aspekte das gleiche Gewicht.

Ein Bauaufwand ist finanziell dann als wesentlich anzusehen, wenn er mindestens ein Drittel des für eine vergleichbare Neubauwohnung erforderlichen Aufwands (ohne Grundstücksanteil) erreicht.

In den Kostenvergleich sind allerdings nur solche Kosten aufzunehmen, die auf im Katalog des § 555b BGB genannten Modernisierungsmaßnahmen beruhen. Hingegen sind Kosten, die keinen Bezug zu einer solchen Modernisierungsmaßnahme aufweisen, sondern allein auf Erhaltungsmaßnahmen entfallen, nicht zu berücksichtigen.

Das gilt ebenfalls, soweit ältere Bauteile und Einrichtungen modernisiert werden, unabhängig davon, ob diese mangelhaft sind oder zwar abgenutzt, aber noch funktionsfähig. Auch insoweit ist ein Teil der Kosten nicht der Modernisierung, sondern der bloßen Instandhaltung zuzuordnen und deshalb beim Kostenvergleich nicht zu berücksichtigen.

Darüber hinaus erfordert eine umfassende Modernisierung, dass die Wohnung durch die Modernisierungsmaßnahmen in mehreren wesentlichen Bereichen (insbesondere Heizung, Sanitär, Fenster, Fußböden, Elektroinstallationen bzw. energetische Eigenschaften) qualitativ so verbessert wurde, dass die Gleichstellung mit einem Neubau gerechtfertigt ist.

In die diesbezügliche Beurteilung sind wiederum nur die Maßnahmen einzubeziehen, die als Modernisierung zu qualifizieren sind, und auch diese nur unter der Voraussetzung, dass es sich bei dem aktuellen Mietverhältnis um die erste Neuvermietung nach Ausführung der Maßnahmen handelt. Maßnahmen, die noch während des vorigen Mietverhältnisses durchgeführt wurden, bleiben außer Betracht.

Ob im vorliegenden Fall die Mietpreisbremse greift, konnte der Bundesgerichtshof nicht entscheiden, da Feststellungen zu den o. g. Maßstäben fehlten. Der Bundesgerichtshof hob deshalb das Urteil des Landgerichts auf und verwies den Rechtsstreit dorthin zurück.

## Sonstige Steuern

### 1. Grundbesitz: Wie kann ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen werden?

**Der Bundesfinanzhof vertrat zur Erbringung des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Wertes nach § 198 BewG eine andere Meinung als die Finanzverwaltung. Diese will das Urteil deshalb über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwenden.**

#### Hintergrund

Mit Urteil v. 5.12.2019, II R 9/18, entschied der Bundesfinanzhof, dass der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes nach § 198 BewG nur durch ein Gutachten erbracht werden kann, das der örtlich zuständige Gutachterausschuss oder ein öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von Grundstücken erstellt hat.

#### Erlass der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat auf diese Rechtsprechung reagiert. Sie stellt klar, dass sie weiterhin an ihrer Auffassung festhält, dass der Steuerpflichtige den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts regelmäßig durch ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen, der über besondere Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Bewertung von Grundstücken verfügt, erbringen kann. Dies sind Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind. Die Finanzverwaltung verfügte infolgedessen, dass das Urteil des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist.

### 2. Grunderwerbsteuer: Wie wirkt sich eine Schenkungsaufgabe aus?

**Wird ein Grundstück mit der Auflage verschenkt, dieses an einen Dritten zu übertragen, müssen beide Rechtsgeschäfte im Rahmen der Schenkungsteuer für sich betrachtet werden.**

#### Hintergrund

Im Eigentum der F-KG standen Grundstücke. An der KG waren die Eheleute B und C als alleinige Kommanditisten beteiligt. Im Jahr 2008 schenkten B und C ihre Anteile an der F-KG und an der Komplementär-GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Söhnen D und E. Die beiden verpflichteten sich wechselseitig und gegenüber ihren Eltern, sich zeitnah nach der Schenkung

auseinanderzusetzen. Dabei sollten 5 Grundstücke der F-KG in die D-KG eingebracht werden, deren alleiniger Kommanditist D sein sollte. Die übrigen Grundstücke gingen an die E-KG, deren alleiniger Kommanditist E sein sollte.

Die Auseinandersetzung erfolgte im Jahr 2012. D und E brachten jeweils ihren Anteil an der F-KG in die 2011 neu gegründeten D-KG und E-KG ein. An der F-KG waren danach die D-KG mit 56,6 % und die E-KG mit 43,4 % beteiligt. Anschließend beendeten die D-KG und die E-KG die F-KG im Wege der Realteilung. Die im Gesellschaftsvermögen der F-KG befindlichen Grundstücke wurden entsprechend den Beteiligungsverhältnissen auf die D-KG und die E-KG übertragen.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Übertragung der Anteile an der F-KG auf D und E im Jahr als Schenkung im Rahmen der Grunderwerbsteuer steuerfrei war. Die Übertragung der Anteile an der F-KG im Jahr 2012 auf die neu gegründeten KGs war ebenfalls steuerfrei. Jedoch war die anschließende Übertragung der Grundstücke auf die KGs nur in Höhe ihrer Beteiligung an der F-KG steuerbefreit. Dementsprechend setzte das Finanzamt gegen die E-KG die Grunderwerbsteuer mit 56,4% fest.

Das Finanzgericht gab der Klage statt und entschied, dass es sich insgesamt um eine steuerfreie Schenkung handelte.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof entschied jedoch, dass die Übertragung der Grundstücke im Wege der Auseinandersetzung von der F-KG auf die E-KG im Jahr 2012 steuerbar war. Steuerfrei war die Übertragung nur hinsichtlich des Anteils von 43,4 %. Für den verbleibenden Anteil von 56,6 % ist der Vorgang steuerpflichtig, für den kein Befreiungstatbestand eingreift.

Die Befreiung setzt voraus, dass sich der Grundstückserwerb zwischen Schenker und Beschenktem vollzieht. Das ist bei der Vollziehung einer Schenkungsaufgabe grunderwerbsteuerrechtlich nicht der Fall. Denn der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerb vollzieht sich zwischen dem Erstbeschenkten und dem Zweitbeschenkten, also dem durch die Auflage Begünstigten. Die Schenkung vollzieht sich dagegen zwischen dem ursprünglichen Schenker und dem Zweitbeschenkten. Der Erstbeschenkte und der ursprüngliche Schenker sind nicht identisch.

Die Zusammenschau (Interpolation) kommt in Betracht, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb als abgekürzter Leistungsweg darstellt und die unterbliebenen Zwischenerwerbe, wenn sie durchgeführt worden wären, ebenfalls steuerfrei wären. Die tatsächliche Ausführung der Leistung kürzt dann lediglich den mehraktigen Leistungsweg ab, der den schuldrechtlichen Grundverhältnissen entspräche. Die Schenkung unter Auflage zugunsten eines Dritten enthält hinsichtlich der Auflage einen abgekürzten Leistungsweg. Ist diese ein grunderwerbsteuerbares Rechtsgeschäft, kann eine solche Schenkung die Zusammenschau von grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschriften eröffnen.

Ein solcher abgekürzter Leistungsweg liegt jedoch nicht vor, wenn der Gegenstand einer Schenkungsaufgabe bereits ganz oder teilweise Gegenstand der Zuwendung des ursprünglichen Schenkers an den Erstbeschenkten war. In diesem Fall hätte der Schenker den Gegenstand der Auflage auch unmittelbar dem Zweitbeschenkten zuwenden können. Es stellt keine Abkürzung, sondern eine Verlängerung des Leistungswegs dar, wenn der Schenker dasjenige, was er im Ergebnis dem Zweitbeschenkten zuwenden will, dem Erstbeschenkten mit der Auflage zuwendet, es an den Zweitbeschenkten weiterzureichen, statt eine unmittelbare Zuwendung an den Zweitbeschenkten zu bewirken. Für die Leistungsbeziehungen stellt sich eine solche Gestaltung gerade gegenteilig zu der Rechtsfigur des abgekürzten Leistungswegs dar.

### 3. Zur Instandhaltungsrückstellung bei der Grunderwerbsteuer

**Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der vereinbarte Kaufpreis. Dieser vermindert sich nicht um eine zu zahlende Instandhaltungsrückstellung.**

#### Hintergrund

Der Kläger erwarb im Jahr 2016 verschiedene Teileigentumsrechte verbunden mit dem Sondereigentum an 4 Gewerbeeinheiten und 9 Tiefgaragenstellplätzen. Der Anteil des Verkäufers an den gemeinschaftlichen Geldern, dazu gehörten z. B. Vorschüsse und Instandhaltungsrücklage, sollte auf den Kläger übergehen. Der vertraglich vereinbarte Kaufpreis betrug 40.000 EUR. Diesen setzte das Finanzamt als Bemessungsgrundlage an und ermittelte die Grunderwerbsteuer daraus mit 6,5 %, also 2.600 EUR.

Der Kläger war der Ansicht, dass die Bemessungsgrundlage um die Instandhaltungsrücklage, die rund 15.000 EUR betrug, gemindert werden müsste.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, da hinsichtlich der Instandhaltungsrückstellung kein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hatte.

#### Entscheidung

Die Revision hatte keinen Erfolg. Wie das Finanzamt und das Finanzgericht kam auch der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass der Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern war.

Die Gegenleistung ist nur dann nach dem Wertverhältnis aufzuteilen, wenn der Kaufpreis neben einem steuerpflichtigen Erwerb auch Gegenstände umfasst, deren Erwerb nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Leistungen des Erwerbers, die für eine andere Leistung als die Übertragung des Grundstücks aufgewendet werden, scheiden dagegen aus der Gegenleistung aus.

Im Fall der Instandhaltungsrückstellung kam eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises nicht in Betracht. Denn die anteilige Instandhaltungsrückstellung ist Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergeinschaft und damit nicht Vermögen des Wohnungseigentümers. Sie bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft. Ein Rechtsträgerwechsel liegt nicht vor. Die anteilige Instandhaltungsrückstellung kann also beim Eigentumserwerb nicht auf den Erwerber übergehen. Das gilt auch dann, wenn der Übergang – wie im vorliegenden Fall – ausdrücklich rechtsgeschäftlich vereinbart wurde.

Wegen des fehlenden Rechtsträgerwechsels kann es sich bei dem Entgelt für die Instandhaltungsrückstellung nicht um Aufwand für die Übertragung einer nicht unter das Grunderwerbsteuer fallenden Rechtsposition handeln.

## Steuerrecht Arbeitnehmer

### 1. Wertguthabenvereinbarung bei Ehegatten: Wie wird die Fremdüblichkeit geprüft?

**Kann der Arbeitnehmer-Ehegatte unbegrenzt Wertguthaben ansparen sowie Dauer, Zeitpunkt und Häufigkeit der Freistellungsphasen nahezu beliebig wählen, liegt eine fremdunübliche einseitige Verteilung zu Lasten des Arbeitgeber-Ehegatten vor.**

### Hintergrund

Die Ehefrau F arbeitete im Betrieb ihres Ehemanns M halbtags als Bürofachkraft. Zusätzlich zum Arbeitsvertrag vereinbarten sie ein Zeitwertguthabenmodell, nach dem vom Bruttoarbeitslohn i. H. v. 1.410 EUR monatlich 1.000 EUR zuzüglich Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung in ein Wertguthabenkonto (Treuhandkonto) einbezahlt werden.

M aktivierte das Treuhandkonto und führte die Einzahlungen einer Rückstellung zu. Das Finanzamt erkannte die Rückstellung nicht an.

Das Finanzgericht entschied, dass die Wertguthabenvereinbarung einem Fremdvergleich standhält, da es F freistand, einen Großteil ihres Gehalts einzubezahlen.

### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Denn er bezweifelte die Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Das Finanzgericht muss deshalb erneut die Fremdüblichkeit der Wertguthabenvereinbarung nachprüfen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung dahingehend zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen. Dabei ist wesentlich, ob die Vertragschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind. Bei Arbeitsverhältnissen ist mitentscheidend, ob der Arbeitgeber dieselbe Regelung auch bei fremden Arbeitnehmern verwendet.

Im vorliegenden Fall war das Arbeitsverhältnis als solches dem Grunde nach als fremdüblich anzuerkennen. Der Bundesfinanzhof beanstandete jedoch, dass das Finanzgericht die Wertguthabenvereinbarung nicht gesondert auf die Fremdüblichkeit geprüft hat. Diese gesonderte Prüfung ist erforderlich. Denn es handelt sich um eine zusätzlich im Rahmen des Arbeitsverhältnisses vereinbarte Leistung.

Die Wertguthabenvereinbarung enthält einseitig Regelungen zu Lasten des M. Denn F kann nahezu unbegrenzt Vergütungen ansparen und das Guthaben quasi unbeschränkt wieder abbauen. Sie kann ständig wiederkehrend Freistellungen in Anspruch nehmen. M hat dagegen lediglich eine Ankündigungsfrist von 3 Monaten bzw. das einmalige Ablehnungsrecht einer Freistellungsphase aus dringenden betrieblichen Gründen.

Diese einseitig zu Lasten des M gehende Risikoverteilung ist ein starkes Indiz dafür, dass die Wertguthabenvereinbarung dem zwischen Fremden Üblichen widerspricht.

Die den anderen Arbeitnehmern angebotenen Altersvorsorge-Modelle sind mit dem Zeitwertguthabenmodell nicht vergleichbar. Die Wertguthabenvereinbarung ermöglicht der F äußerst flexibel ständig wiederkehrende Freistellungen mit Auszahlungen. Die Altersvorsorge greift dagegen erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Es ist auch nicht erkennbar, weshalb es ausreichend gewesen sein soll, allein der F die Wertguthabenvereinbarung anzubieten.

## Steuerrecht Unternehmer

### 1. Einheitsbewertung: Wie eine Überschwemmungsgefahr für ein Grundstück berücksichtigt werden kann

**Bei der Ermittlung des Einheitswerts für ein Grundstück ist eine bestehende Hochwassergefahr zu berücksichtigen. Wie hoch dieser Abschlag ist, ist im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen.**

#### Hintergrund

Ein Grundstück war durch Überschwemmungen am Oberlauf eines Flusses wie auch durch Oberflächenwasser angesichts der Tallage mit beidseitigen Berghängen gekennzeichnet. Das Finanzamt berücksichtigte deshalb bei der Feststellung des Einheitswerts einen Abschlag i. H. v. 36 %. Der Grundstückseigentümer und Kläger sah dagegen einen Abschlag i. H. v. 60 % als gerechtfertigt an.

#### Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht wies die Klage ab und entschied, dass der Einheitswert für das im Beitrittsgebiet gelegene Grundstück nach dem Sachwertverfahren mit einer Wertrückrechnung auf den 1.1.1935 zu ermitteln war. Bei sog. Schadensgefahren (z. B. Berg-, Wasser- und Erschütterungsschäden) kann eine Ermäßigung von bis zu 60 % des Gebäudenormalherstellungswerts in Betracht kommen. Bei einer Hochwassergefahr, die deutlich über ein sog. Jahrhunderthochwasserereignis hinausgeht, werden durch einen Abschlag die zeitweise nicht mögliche Nutzung des Gebäudes ebenso mit eingerechnet wie die nur eingeschränkte Nutzung von wasserempfindlichem Inventar von gewisser Wertigkeit.

Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass ein Abschlag von insgesamt 36 % zutreffend war. Dieser setzt sich zusammen aus 25 % wegen Schadensgefahren und 11 % wegen durch Hochwasser bedingter behebbarer Bauschäden. Ein weitergehender Abschlag wäre nur möglich gewesen für Umstände, die das Gebäude nahezu unbenutzbar machen würden. Diese lagen hier jedoch nicht vor.

### 2. Gewerbesteuer bei Erträgen aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes

**Wird fremder Grundbesitz an- und weitervermietet, während auch eigener Grundbesitz überlassen wird, verstößt dies nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Voraussetzung ist, dass die An- und Weitervermietung zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes ist und nur einen geringfügigen Umfang hat.**

## Hintergrund

Zum Vermögen der X-KG gehörten verschiedene Grundstücke, die an Dritte vermietet wurden, und zwar ein eigenes Grundstück (Flurstück 1) und ein Teil des Nachbargrundstücks (Flurstück 2). Die Grundstücke waren mit Erbbaurechten zugunsten der X und diese mit Untererbbaurechten belastet.

Untererbbauberechtigte des Flurstücks 1 war die X-KG, des Flurstücks 2 die H-KG.

Hinsichtlich einer Teilfläche des Flurstücks 2 bestand eine Grunddienstbarkeit über ein Geh- und Fahrrecht zugunsten des Untererbbauberechtigten des Flurstücks 1 (X-KG). Daneben bestand eine schuldrechtliche Abrede, nach der bei Nutzung der auf der Teilfläche errichteten Halle zur Warenannahme (sog. Lieferschlauch) ein Entgelt geschuldet wurde.

Die X-KG vermietete beide Flurstücke in einem einheitlichen Mietvertrag an die S-GmbH und zahlte ein Nutzungsentgelt an die H-KG.

Das Finanzamt versagte wegen der Mitvermietung des nicht im Eigentum der X-KG stehenden Lieferschlauchs die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, da die Überlassung des Lieferschlauchs zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung war.

## Entscheidung

Der Bundesfinanzhof folgte der Entscheidung des Finanzgerichts. Die an die Stelle der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tretende sog. erweiterte Kürzung nach Satz 2 hat den Zweck, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, freizustellen.

Die geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss. Nebentätigkeiten sind jedoch ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes führt demnach, wenn der Umfang dieser Tätigkeit gering ist, nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung.

Ein Erbbaurecht einschließlich des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes ist eigener Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Erbbaurecht ist als dingliches Recht bürgerlich-rechtlich dem Grundstück gleichgestellt. Mit seiner Bestellung scheidet das Grundstück aus dem Grundbesitz des Eigentümers aus und ist künftig dem Grundbesitz des Erbbauberechtigten zuzurechnen. Ist an dem Erbbaurecht ein Untererbbaurecht bestellt, ist das Grundstück dementsprechend ab Bestellung des Untererbbaurechts dem eigenen Grundbesitz des Untererbbauberechtigten zuzurechnen. Ist eine Dienstbarkeit für ein Erbbaurecht bestellt, gehört sie zum Grundbesitz des Erbbauberechtigten.

Die Untervermietung des über dem Fahrweg errichteten nicht im Eigentum der X-KG stehenden Hallengebäudes war zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Nutzung des Geh- und Fahrrechts. Die zum eigenen Grundbesitz der X-KG gehörende Dienstbarkeit (Geh- und Fahrrecht) konnte wirtschaftlich sinnvoll nur durch Mitvermietung des auf dem dienenden Grundstücksteil befindlichen Teils des Hallengebäudes genutzt werden.



### 3. Rücklagen zur Ersatzbeschaffung: Reinvestitionsfristen werden verlängert

**Die Reinvestitionsfristen zu einer Rücklage für Ersatzbeschaffung werden vorübergehend verlängert, und zwar um 1 Jahr. Dies hat das BMF jetzt verfügt.**

#### Hintergrund

Kommt es z.B. durch höhere Gewalt oder um einen behördlichen Eingriff zu vermeiden zu einer Realisierung von stillen Reserven, lässt die Finanzverwaltung zu, dass die aufgedeckten stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter als Ersatzbeschaffung übertragen werden. Diese Ersatzbeschaffung muss allerdings innerhalb einer sog. Reinvestitionsfrist erfolgen. Die Frist beträgt grundsätzlich 1 Jahr (bis zum Ende des darauffolgenden Bilanzstichtags). Wenn die Ersatzbeschaffung ernstlich geplant oder bestellt ist, sind bis zu 4 Jahre Reinvestitionsfrist möglich. Bei Grund und Boden, Aufwuchs, Gebäude oder Binnenschiffen beträgt die Frist grundsätzlich 4 Jahre, bei neu hergestellten Gebäuden bis zu 6 Jahre.

Erst wenn danach noch keine Reinvestition erfolgt ist, muss die Rücklage Gewinn erhöhend aufgelöst werden.

#### BMF-Schreiben

Alle Reinvestitionsfristen, die regulär in einem nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahr ablaufen würden, werden verlängert. Diese vorübergehende Verlängerung erfolgt um 1 Jahr. Diese Fristverlängerung erfolgt angesichts der vielfältigen Probleme durch "Corona".

### 4. Übertragung einer § 6b-Rücklage auf eine KG-Beteiligung: Verfahrensrechtliche Fragen

**Wie ist die Übertragung eines Veräußerungsgewinns nach § 6b EStG auf anteilige Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Personengesellschaft, an der der Veräußerer mitunternehmerisch beteiligt ist, vorzunehmen? Zu dieser Frage soll das BMF Stellung nehmen.**

#### Hintergrund

X übertrug eine in seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach Veräußerung einer Fläche gebildete Rücklage auf eine Beteiligung an einer KG. Er ging davon aus, dass er die Rücklage i. H. v. 400.000 EUR auf seine anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Mitunternehmer der S-KG übertragen konnte. Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß, lehnte jedoch später nach einer Außenprüfung die Übertragung ab. Das Finanzamt war der Ansicht, dass wegen der Veräußerung zwischen 1.1.1999 bis 31.12.2001 eine Übertragung ausschied, da nach damaliger Rechtslage für diesen Zeitraum keine rechtsträgerübergreifende, sondern nur eine rechtsträgerbezogene Übertragung möglich war.

X erhob Klage dagegen, die vom Finanzgericht jedoch abgewiesen wurde.

#### Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gibt dem BMF Gelegenheit, sich an dem Verfahren zu beteiligen und führt dazu aus: Für Gewinne aus Veräußerungen bis zum 31.12.1998 und ab dem 1.1.2002 ist die Übertragung der

Rücklage nicht auf Reinvestitionsgüter beschränkt, die im Alleineigentum des Veräußerers stehen und dem Veräußerungsbetrieb zuzuordnen sind. Die Übertragung kann u.a. auf Reinvestitionsgüter erfolgen, die zum Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft gehören, an der der Veräußerer als Mitunternehmer beteiligt ist, soweit diese Wirtschaftsgüter ihm anteilig zuzurechnen sind.

Das Wahlrecht, eine Reinvestitionsrücklage zu bilden, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in der Steuerbilanz des veräußernden Betriebs auszuüben. Bildung und Auflösung der Rücklage müssen in dessen Buchführung verfolgbar sein. Im vorliegenden Fall ist entscheidend, in welchem Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren darüber zu befinden ist, ob und ggf. in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage erfüllt sind, und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter einer Mitunternehmerschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist, der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden kann.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs gibt es diese Lösungsmöglichkeiten:

Zum einen kann die bindende Entscheidung sowohl über die Berechtigung zur Rücklagenbildung als auch zur Übertragung in den Veranlagungsverfahren für den veräußernden Betrieb zu treffen sein. Denn das Wahlrecht zur Rücklagenbildung ist in diesem Betrieb auszuüben und nicht übertragene Gewinne sind Bestandteil des Gewinns dieses Betriebs. Soll der Gewinn auf Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft übertragen werden, wären die Einkommensteuer-Bescheide bzw. Gewinnfeststellungsbescheide im Jahr der Rücklagenbildung und im Jahr der Auflösung der Rücklage Grundlagenbescheide für Feststellungsbescheide über den Gewinn der Gesellschaft. Rechtsschutz besteht ausschließlich gegen die Grundlagenbescheide.

Zum anderen könnte über die Berechtigung zur Rücklagenbildung und Auflösung in Bescheiden betreffend den Veräußerungsbetrieb und über die Übertragung in Bescheiden für den Reinvestitionsbetrieb zu entscheiden sein. Die Bescheide könnten dann wechselbezüglich jeweils Grundlagen- und Folgebescheid sein. Rechtsschutz wäre jeweils dort zu gewähren, wo die Wirkung eines Grundlagenbescheids eintritt.

Weiterhin wäre es möglich, dass über die Bildung der Rücklage und deren Übertragung sowohl in Verfahren betreffend den Veräußerungsbetrieb als auch in Verfahren betreffend den Reinvestitionsbetrieb eigenständig zu entscheiden ist. Die Bescheide ständen dann nicht im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid und könnten sich materiell widersprechen. Rechtsschutz könnte gegen jeden dieser Bescheide umfassend begehrt werden.

## **5. Verpachtung eines Hallenbads durch eine Gemeinde: Wann liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor?**

**Eine "Verpachtung" i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG setzt voraus, dass eine entgeltliche Überlassung vorliegt. Eine solche Entgeltlichkeit liegt jedoch nicht vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses tragen muss.**

### **Hintergrund**

Die Stadt verpachtete ab 2007 ihr Hallenbad an eine GmbH. An dieser war sie selbst nicht beteiligt. Die GmbH verpflichtete sich, das Bad für öffentliche Zwecke zu betreiben. Sie zahlte eine Jahrespacht von 5.000 EUR sowie für Reparaturen bis zu 12.000 EUR jährlich. Die Stadt als Verpächterin verpflichtete sich, der GmbH in monatlichen Raten einen fortlaufenden Betriebskostenzuschuss von rund 250.000 EUR jährlich zu leisten. Dieser sollte auch die Pacht sowie die Aufwendungen für Reparaturen abdecken.

Für 2008 erklärte die Stadt einen Verlust von 400.000 EUR aus einem Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art. Das Finanzamt lehnte eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2012 ab, da

seiner Ansicht nach kein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art vorlag. Insbesondere war das Bad wegen des geringen Pachtentgelts bei gleichzeitigen hohen Betriebskostenzuschüssen unentgeltlich überlassen worden.

Das Finanzgericht gab der Klage statt und entschied, dass trotz des jährlichen Betriebskostenzuschusses eine entgeltliche Überlassung und damit ein zur Körperschaftsteuer zu veranlagender Betrieb gewerblicher Art vorlag.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab. Der Bundesfinanzhof entschied, dass es sich bei der Verpachtung des Hallenbads nicht um einen der Körperschaftsteuer unterliegenden Betrieb gewerblicher Art der Stadt handelte.

Das Bad wurde nicht unmittelbar von der Stadt, sondern von der GmbH als Pächterin betrieben. Nach der Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG gilt allerdings die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art selbst als solcher der verpachtenden Körperschaft. Ein Betrieb gewerblicher Art kann demnach Gegenstand eines Pachtvertrags sein (Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art). Das gilt allerdings nur dann, wenn es sich bei dem Betrieb, falls er unmittelbar von der verpachtenden Körperschaft betrieben würde, um einen Betrieb gewerblicher Art i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG handeln würde. Diese Voraussetzungen sind bei dem Badbetrieb dem Grunde nach erfüllt. Es handelt sich um eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, die sich von der Gesamtbetätigung der Stadt wirtschaftlich abhebt. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Die Fiktion eines Betriebs gewerblicher Art hat letztlich zur Folge, dass die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art in der Person der Stadt und insbesondere das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr zu prüfen sind.

Voraussetzung der gesetzlichen Fiktion ist jedoch, dass der Verpächter die Einrichtung entgeltlich überlässt. Der Begriff der Verpachtung setzt voraus, dass ein vereinbartes Entgelt entrichtet wird. Daran fehlt es hier. Die Pachtzahlungen müssen bei der Bemessung des Betriebskostenzuschusses berücksichtigt werden, da es sich um Aufwand in Zusammenhang mit dem übernommenen Bäderbetrieb handelt. Denn die Pachtzahlungen gehören vereinbarungsgemäß zu den vom Betriebskostenzuschuss zu deckenden Kosten. Bei wirtschaftlicher Betrachtung orientiert sich der Betriebskostenzuschuss am Aufwand des Badbetriebs und damit im Ergebnis auch an den geleisteten Pachtzahlungen. Damit hat nicht die GmbH als Pächterin, sondern die Stadt als Verpächterin die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu zahlen.

## **6. Wie sich Leasingsonderzahlungen auf die Gesamtkosten des Pkw auswirken**

**Einnahmenüberschussrechner müssen einmalige Leasingsonderzahlungen für einen Firmenwagen über die Leasingdauer verteilen. Damit fließen diese periodengerecht in die Gesamtkosten des Fahrzeugs für die Kostendeckelung ein.**

### **Hintergrund**

Der Kläger ermittelte seinen freiberuflichen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung. Er schloss im Jahr 2011 einen Leasingvertrag über einen betrieblichen Pkw mit einer Laufzeit von 3 Jahren ab. Außerdem leistete er vorab eine Leasingsonderzahlung von 40 % des Kaufpreises i. H. v. 21.888 EUR. Den privaten Nutzungsanteil des Pkw ermittelte der Kläger mit der 1 %-Methode. Für die Jahre 2012 bis 2014 wollte er den Wert der Privatnutzung durch die Regelung zur Kostendeckelung begrenzen.

Nach dieser Regelung dürfen der anzusetzende pauschale Nutzungswert und die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten auf die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs begrenzt werden.

Der Kläger war der Ansicht, dass in die Gesamtkosten eines Fahrzeugs nur die tatsächlich abgeflossenen Aufwendungen eines Jahres einzubeziehen sind, sodass die Leasingsonderzahlung aus 2011 in den Folgejahren außer Betracht bleiben muss. Das Finanzamt setzte die im Jahr 2011 geleistete Leasingsonderzahlung dagegen anteilig auch in den Jahren 2012 bis 2014 bei den Gesamtkosten des Fahrzeugs an und ließ die Kostendeckelung nicht zu. Dadurch blieb es beim Ansatz der 1 %-Regelung. Der Kläger stellte daraufhin einen Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen hat. Die Leasingsonderzahlung aus dem Jahr 2011 konnte bei der Feststellung der Gesamtkosten periodengerecht auf 3 Jahre verteilt werden. Zwar wird der Begriff der tatsächlich entstandenen Aufwendungen (Gesamtkosten des Fahrzeugs) in der Verwaltungsanweisung zur Kostendeckelung nicht näher konkretisiert. Nach Ansicht des Gerichts sind aber die Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne zugrunde zu legen, sodass auch Leasingsonderzahlungen einzubeziehen sind.

Dabei können auch außerhalb des Veranlagungszeitraums liegende Kosten einbezogen werden. Die Auslegung des Gesamtkostenbegriffs durch den Kläger würde den gesetzlich vorgesehenen Rahmen verlassen, denn gegenüber bilanzierenden Unternehmen würde sich für Einnahmenüberschussrechner ein Steuersparmodell eröffnen, weil letztere nahezu keinen privaten Nutzungsanteil versteuern müssten, wenn sie einen Leasingvertrag mit einer sehr hohen Leasingsonderzahlung abschließen und nahezu keine monatlichen Leasingraten leisten. Der Bilanzierende dagegen müsste die Leasingsonderzahlung als Vorauszahlung abgrenzen und über die Nutzungsdauer verteilen.

## Vereine

### **1. Versagung der formellen Satzungsmäßigkeit: Rechtsschutzmöglichkeiten?**

**Wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft die Feststellung der Satzungsmäßigkeit beantragt, damit sie Zuwendungsbestätigungen ausstellen kann, ist einstweiliger Rechtsschutz nur durch eine einstweilige Anordnung möglich. Eine Aussetzung der Vollziehung kommt nicht in Betracht.**

#### **Hintergrund**

Der Verein beantragte nach einer Änderung der Satzung aus dem Jahr 2019 die gesonderte Feststellung, ob der eingetragene Verein mit dem Zweck der Erforschung von Staat und Politik die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt. Gegen die Ablehnung dieses Antrags legte der Verein Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab.

Der beim Finanzgericht gestellte Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hatte dagegen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Ablehnungsbescheid ein der Aussetzung der Vollziehung zugänglicher vollziehbarer Verwaltungsakt war. Bei summarischer Betrachtung war die formelle Satzungsmäßigkeit (Gemeinnützigkeit) erfüllt.

Gegen diesen Beschluss legte das Finanzamt die Beschwerde zum Bundesfinanzhof ein.

### **Entscheidung**

Die Beschwerde hatte Erfolg, der Bundesfinanzhof lehnte den Antrag des Vereins auf Aussetzung der Vollziehung ab. Nach Ansicht der Richter war einstweiliger Rechtsschutz nicht durch Aussetzung der Vollziehung, sondern durch einstweilige Anordnung zu gewähren.

Die Abgrenzung der beiden Rechtsschutzarten richtet sich danach, welche Klage in einem Hauptsacheverfahren zu erheben wäre. Im Verfahren der Anfechtungsklage ist vorläufiger Rechtsschutz durch Aussetzung der Vollziehung zu gewähren. Bei einer Verpflichtungsklage ist dagegen eine einstweilige Anordnung zu erlassen. Die Anfechtungsklage dient der Abwehr hoheitlicher Eingriffe, während die Verpflichtungsklage auf Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakts gerichtet ist.

Dementsprechend ist im vorliegenden Fall eine einstweilige Anordnung geboten. Denn mit dem Antrag auf Feststellung der Satzungsmäßigkeit zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen erstrebt die Körperschaft – wie in der Situation einer Verpflichtungsklage – eine ihr bislang nicht zustehende Begünstigung.

Im Streitfall verfolgte der Verein das Ziel, einstweiligen Rechtsschutz zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen zu erlangen. Er begehrt somit hilfsweise eine Erweiterung seines Rechtskreises und macht ein Verpflichtungsbegehren geltend. Vorläufiger Rechtsschutz ist daher durch einstweilige Anordnung zu gewähren. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung war demnach unzulässig. Allerdings ist über den hilfsweise gestellten Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung noch nicht entschieden. Dies erfordert tatsächliche Feststellungen zu den Voraussetzungen. Diese Feststellungen nachzuholen ist Aufgabe des Finanzgerichts. Der Bundesfinanzhof verwies daher die Sache an das Finanzgericht zurück.

## **2. Warum eine allgemeine politische Betätigung nicht gemeinnützig ist**

**Ein eigenständiger gemeinnütziger Zweck liegt nicht vor, wenn auf politische Willensbildung und öffentliche Meinung Einfluss genommen werden soll.**

### **Hintergrund**

Der Attac-Trägerverein verfolgt nach seiner Satzung u.a. diese Ziele: Förderung von Bildung, Wissenschaft, Forschung, des Schutzes der Umwelt, des Gemeinwesens, der Demokratie und der Solidarität (unter besonderer Berücksichtigung der ökonomischen und gesellschaftlichen Auswirkungen der Globalisierung) sowie der Völkerverständigung und des Friedens. Der Verein ist nach seiner Satzung zudem "in Trägerschaft des Netzwerks" Attac tätig.

Das Finanzamt sah den Verein nicht als gemeinnützig an. Im ersten Rechtsgang hatte das Finanzgericht die Gemeinnützigkeit im Hinblick auf die Volksbildung (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO) und die Förderung des demokratischen Staatswesens (Nr. 24) noch bejaht. Nachdem der Bundesfinanzhof dieses Urteil aufgehoben hatte, wies das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang wies die Klage ab, da die Aktivitäten des Attac-Netzwerks dem Trägerverein zuzurechnen sind.

### **Entscheidung**

Die Revision hatte keinen Erfolg. Der Bundesfinanzhof entschied, dass die allgemeine politische Betätigung nicht gemeinnützig ist.

Die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die Gestaltung der öffentlichen Meinung kann nur dann begünstigt sein, wenn diese Tätigkeit konkret der Verfolgung eines der in § 52 Abs. 2 AO ausdrücklich

genannten Zwecke dient. Eine derart dienende Einwirkung muss gegenüber der unmittelbaren Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in den Hintergrund treten. Die Tagespolitik darf nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft stehen. Die Beschäftigung mit politischen Vorgängen muss im Rahmen dessen liegen, was das Eintreten für die steuerbegünstigten Ziele und deren Verwirklichung erfordert. Die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung darf gegenüber dem begünstigten Zweck nur dienenden Charakter haben.

Eine Erweiterung des sich aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Nr. 24 AO ergebenden Begriffs der politischen Bildung dahingehend, dass die Einflussnahme auf die politische Willensbildung in frei gewählten Politikfeldern eigenständig begünstigt ist, ist ausgeschlossen. Andernfalls würde § 52 Abs. 2 AO faktisch um den dort nicht angeführten Zweck der Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung ergänzt.