

# moneo

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter [interrevision@erichschmidt.de](mailto:interrevision@erichschmidt.de). Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: [ESV@ESVmedien.de](mailto:ESV@ESVmedien.de)



RSM INFORMIERT

3. AUSGABE 2021

**SCHWERPUNKTTHEMA**  
Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes: Verschärfungen bei Anteilsübertragungen

**ALLE STEUERZAHLER**  
Aktuelle Steueränderungen

**UMSATZSTEUER**  
Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

## LEITGEDANKEN



**Tomislav Talic**

Wirtschaftsprüfer | Steuerberater  
Partner  
tomislav.talic@rsm.de



**Bernhard Kuhlmann**

Wirtschaftsprüfer | Steuerberater  
Director  
bernhard.kuhlmann@rsm.de

Liebe Leserinnen und Leser,

glücklicherweise sinken die COVID-19-Inzidenzwerte inzwischen bundesweit deutlich, was Hoffnung auf einen etwas unbeschwerteren Sommer macht. Dennoch werden verschiedene Einschränkungen unseres öffentlichen Lebens weiter bestehen, die wirtschaftlichen Folgen werden in vielen Bereichen noch lange spürbar bleiben. Sie finden daher auch künftig zeitnah und umfangreich Informationen in unserem „Corona Resource Center“ im Internet unter [www.rsm.de](http://www.rsm.de).

Steuerpflichtige – und auch ihre Steuerberater – befinden sich pandemiebedingt oftmals weiterhin in einer angespannten Lage. Vor diesem Hintergrund erwägt die Bundesregierung, dass nicht beratene Steuerpflichtige ihre Steuererklärungen für 2020 nicht bereits bis zum 31.07.2021, sondern erst drei Monate später, also bis zum 31.10.2021, abgeben müssen. Wer einen Steuerberater einschaltet, soll demnach ebenfalls drei Monate mehr Zeit erhalten, in diesem Fall bis zum 31.05.2022.

Dieser Vorstoß ist begrüßenswert. Eine solche Regelung würde zur dringend benötigten Entspannung beitragen, zumal die Abgabefrist für die Steuererklärungen 2019, für die Steuerberater beauftragt sind, bereits bis zum 31.08.2021 verlängert wurde. Es dürfte also anderenfalls in den meisten Fällen schlicht unmöglich sein, die Steuererklärungen 2020 fristgemäß fertigzustellen.

Mit moneo bieten wir Ihnen praxisrelevante Hinweise und Anregungen, die Ihnen nicht nur für Ihre tägliche Arbeit, sondern auch privat nützlich sind. Wir hoffen, mit der Themenauswahl und der auf den Punkt gebrachten Darstellungsweise Ihrem Informationsbedürfnis gerecht zu werden und freuen uns auf Ihr Feedback. Bitte wenden Sie sich mit Wünschen gern an uns. Sollten Sie den Versand der moneo nicht mehr benötigen, so genügt eine kurze Nachricht an die auf der letzten Seite genannte E-Mail-Adresse.

Gerne stehen wir Ihnen bei Fragen zu den Inhalten von moneo, aber selbstverständlich auch zu allen anderen steuerlichen und rechtlichen Themen, beratend zur Seite. Mit Hilfe unseres weltweiten Netzwerks finden wir in jedem Fall eine maßgeschneiderte Lösung.

Wir wünschen Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre!

Bleiben Sie gesund!

Ihr RSM-Redaktionsteam

# INHALT

## Schwerpunktthema

Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes: Verschärfungen bei Anteilsübertragungen	4
---	---

## Alle Steuerzahler

Aktuelle Steueränderungen	6
Photovoltaik-Anlagen auf Privatdächern	6
Negative Einlagezinsen	7
Home-Office: Auswirkung auf Fahrtkosten und ÖPNV-Zeitfahrkarten	7

## Unternehmensbesteuerung

Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland	8
Unterjährige Veräußerung von Mitunternehmeranteilen	9
Bundesverfassungsgericht entscheidet zur Einkünftekorrektur bei unbesichertem Konzerndarlehen	10

## Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden	10
Umsatzsteuerliche Organschaft	11

### Hinweis in eigener Sache

Wir sind weiterhin für Sie da, auch wenn sich derzeit viele unserer Mitarbeiter aus Sicherheitsgründen im Home-Office befinden. Sie erreichen Ihre Ansprechpartner unter den gewohnten Kontaktdaten.



## SCHWERPUNKTTHEMA

### Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes: Verschärfungen bei Anteilsübertragungen

Der Gesetzgeber hat das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes verabschiedet, das bereits zum 01.07.2021 in Kraft tritt. Ziel der Gesetzesreform ist insbesondere die Eindämmung von gestalterischen Maßnahmen im Rahmen der Übertragung von Anteilen an (grundbesitzenden) Gesellschaften zwecks Vermeidung der Grunderwerbsteuer. Zwar sind steuerliche Gestaltungen auch zukünftig noch möglich, dies jedoch nur unter deutlich erschwerten Bedingungen.

#### Neuregelungen beim Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften

Nach bisheriger Rechtslage konnte ein Anfall von Grunderwerbsteuer beim Erwerb von grundbesitzenden Personengesellschaften dadurch vermieden bzw. minimiert werden, dass der Investor weniger als 95 % der Anteile (z. B. 94,9 %) an der Personengesellschaft erwarb, sofern die restlichen

Minderheitsgesellschafter schon seit mindestens fünf Jahren beteiligt waren und nach dem Erwerb noch weitere fünf Jahre beteiligt blieben. Nach Ablauf der Fünfjahresfrist konnte dann eine Aufstockung der Beteiligung auf 100 % erfolgen, wobei in diesem Fall lediglich Grunderwerbsteuer auf den hinzuerworbenen Anteil anfiel.

Zukünftig wird der Schwellenwert, ab dem Grunderwerbsteuer beim Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften ausgelöst wird (sog. Rechtsträgerwechsel), von 95 % auf 90 % gesenkt.

Zudem werden die Vor- und Nachbehaltensfristen für die restlichen Gesellschafter von 5 auf 10 Jahre verlängert. Gleiches gilt für die Haltefristen vor und nach steuerbegünstigten Übertragungen von einem Gesellschafter auf seine Personengesellschaft oder umgekehrt oder zwischen zwei Perso-

nengesellschaften mit identischen Gesellschaftern.

Für zeitlich gestreckte Erwerbe von Personengesellschaftsanteilen, die so ausgestaltet sind, dass zunächst ein Anteil unterhalb der schädlichen Beteiligungsschwelle von 95 % (ab 01.07.2021: 90 %) innerhalb von 5 Jahren (ab 01.07.2021: 10 Jahren) durch neue Gesellschafter gekauft wird, und der Erwerb des restlichen Anteils nach Ablauf der Haltefrist von fünf Jahren (ab 01.07. 2021: 10 Jahren) erfolgt, wird die Vorbehaltensfrist sogar auf 15 Jahre verlängert.

#### Neuregelungen beim Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften

Bislang konnte ein Anfall von Grunderwerbsteuer beim Erwerb von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften dadurch vermieden werden, dass der Investor weniger als 95 % der Anteile (z. B. 94,9 %) an der Kapitalgesellschaft gekauft hat, während die restlichen Anteile von einem unabhängigen Co-Investor (sog. „RETT-Blocker“) erworben wurden.

Zukünftig wird auch hier die relevante Beteiligungsschwelle, ab der Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, von 95 % auf 90 % gesenkt.

Darüber hinaus wird mit § 1 Abs. 2b GrEStG ein neuer Ergänzungstatbestand eingeführt, nach dem – wie bei Personengesellschaften – die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren auf neue Anteilseigner ebenso Grunderwerbsteuer auslöst. Es kommt also nicht mehr darauf an, dass die Anteilsübertragung zu einer direkten oder indirekten Vereinigung von 95 % oder mehr der Anteile in der Hand eines Erwerbers führt.

Die in der Vergangenheit durchaus vorkommende Vermeidung von Grunderwerbsteuer durch einen Erwerb von





Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Hilfe eines Co-Investors ist somit nicht mehr möglich. In diesem Fall wird die jeweilige Kapitalgesellschaft zudem zum Steuerschuldner und Anzeigepflichtigen. Bisher war Steuerschuldner und Anzeigepflichtiger insoweit der erwerbende Gesellschafter.

## Hinweis

Zukünftig sind sind sog. „RETT-Blocker“-Strukturen, d.h. ein Anteilserwerb mit Hilfe eines (Minderheits-)Co-Investors, zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer somit nicht mehr möglich, sofern insgesamt mindestens 90% der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft innerhalb von 10 Jahren übertragen werden.

### **Befreiung für börsennotierte Kapitalgesellschaften (Schaffung einer Börsenklausel):**

Im Gegenzug zur Senkung der relevanten Beteiligungsschwellen und zur Verlängerung der Haltefristen wird für börsennotierte Unternehmen eine sogenannte „Börsenklausel“ eingeführt (§ 1 Abs. 2c GrEStG): Übertragungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die an einer EU-/EWR-Börse oder an einen Drittlandshandelsplatz, der von der EU-Kommission als gleichwertig anerkannt wurde, erfolgt sind, werden demnach nicht als „Zählerwerb“ für die Erreichung der 90 %-Beteiligungsschwelle gem. § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG berücksichtigt.

### **Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen**

Im Rahmen von Umwandlungsvorgän-

gen konnte die Grunderwerbsteuerbelastung bislang dadurch minimiert werden, dass die Gesellschaftsgrundstücke im ertragsteuerlichen Rückwirkungszeitraum vom übertragenden auf den aufnehmenden Rechtsträger zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis veräußert wurden. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer war in diesen Fall der „niedrige“ Grundstückskaufpreis. Ertragsteuerliche Implikationen entstanden insoweit verschmelzungsbedingt nicht.

Zukünftig erfolgt in solchen Fällen indes eine Grunderwerbsbesteuerung nach der Grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage (Grundbesitzwert) nach § 8 Abs. 2 GrEStG (und nicht gemäß dem vereinbarten Kaufpreis).

# ALLE STEUERZAHLER

## Aktuelle Steueränderungen

Der Gesetzgeber hat eine Reihe von Steueränderungen mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz beschlossen. Wesentliche Neuerungen werden nachfolgend dargestellt.

Die Zahlungsfrist für die Steuerbefreiung von Corona-Sonderzahlungen (§ 3 Nr. 11a EStG) wird (nochmals) auf nunmehr bis zum 31.03.2022 verlängert. Die Fristverlängerung ändert nichts daran, dass der steuerfreie Betrag auf insgesamt 1.500 € beschränkt ist. Lediglich der Zeitraum für die Gewährung des Betrages wird gestreckt. Möglich ist auch eine Zahlung in mehreren Teilraten bis zu insgesamt 1.500 €.

Die Umsatzgrenze zur Festlegung der Buchführungspflicht (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) wird ab 2021 an die Grenze zur Zulässigkeit für die Ist-Besteue-

rung bei der Umsatzsteuer in Höhe von 600.000 € angepasst (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Das Finanzamt kann bei verspäteter Abgabe der Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung einen Verspätungszuschlag festsetzen (§ 152 AO).

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG, die missbräuchlichen Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Entlastung von Kapitalertragsteuer und dem Steuerabzug nach § 50a EStG vorbeugen soll, wurde an die europäische Rechtsprechung angepasst. Künftig ist eine eher subjektive Einzelfallbeurteilung geboten.

Das Verfahren zur Entlastung beschränkter Steuerpflichtiger von der Kapitalertragsteuer und von der Abzugsteuer nach § 50a EStG wird neu

gestaltet (§ 50c EStG). Das bisherige Kontrollmeldeverfahren entfällt. Die Freistellung im Steuerabzugsverfahren aufgrund einer Freistellungsbescheinigung bleibt bestehen, und zwar (wie bislang und entgegen der Absicht im ursprünglichen Gesetzentwurf) ab dem Tag des Eingangs des Freistellungsantrags beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Beschränkt Steuerpflichtige haben (weiterhin) die Möglichkeit, über ein Erstattungsverfahren beim BZSt eine Entlastung von Kapitalertragsteuer und Abzugsteuer auf Basis von Doppelbesteuerungsabkommen und unionsrechtlicher Vorgaben zu erreichen. Die Frist für einen Erstattungsantrag beträgt (weiterhin) vier Jahre. Ab dem Jahr 2023 soll zudem eine vollständig digitalisierte Antragsbearbeitung beim BZSt erfolgen. Vorgeschrieben wird die elektronische Antragstellung und der elektronische Bescheidabruf.

## Photovoltaik-Anlagen auf Privatdächern

Die Finanzverwaltung bestimmt in einem aktuellen Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF), dass Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW, die auf zu eigenen Wohnzwecken genutzt oder unentgeltlich überlassenen Ein- oder Zweifamilienhausgrundstücken einschließlich Außenanlagen (z. B. Garagen) installiert sind, als einkommensteuerliche Liebhaberei betrachtet werden können. Das betrifft auch vergleichbare Blockheizkraftwerke mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW. Die Anlagen müssen nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen worden sein.

Bei der Prüfung, ob es sich um ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Ein- und Zweifamilienhaus handelt, ist ein eventuell vorhandenes häusliches Arbeitszimmer unbeachtlich. Gleiches

gilt für Räume (z. B. Gästezimmer), die nur gelegentlich entgeltlich vermietet werden, wenn die Einnahmen hieraus 520 € jährlich nicht überschreiten.

Eine Behandlung als sog. Liebhaberei bedeutet, dass die Ergebnisse, die bisher im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit in der Einkommensteuererklärung anzugeben waren, künftig einkommensteuerlich unbeachtlich sind. Dies ist durch den Steuerpflichtigen beim Finanzamt zu beantragen und vom Finanzamt ohne weitere Prüfung anzuerkennen. Liegen schon Einkommensteuerbescheide vor, auch wenn sie verfahrensrechtlich noch änderbar sind, ist eine solche Behandlung nicht für die Vergangenheit möglich. Der Antrag gilt jedoch auch für die Folgejahre.

Für Steuerpflichtige, die von dieser Erleichterung nicht Gebrauch machen wollen, gelten die bisherigen Grundsätze weiter. Dies kommt insbesondere in Betracht, wenn Steuerpflichtige in den Anfangsjahren steuerliche Verluste aus der Investition geltend machen möchten. In diesen Fällen ist eine Gewinnerzielungsabsicht (z. B. durch eine prognostizierende Wirtschaftlichkeitsrechnung) nachzuweisen und sind die späteren Gewinne auch zu versteuern (BMF-Schreiben v. 02.06.2021).

## Hinweis

Die dargestellten Grundsätze gelten nicht für die Umsatzsteuer. Hier ist eine Einnahmeerzielung ausreichend. Es kommt die Anwendung der Kleinunternehmerregelung in Betracht (§ 19 UStG).

## Negative Einlagezinsen

Banken berechnen zunehmend bei größeren Einlagebeständen negative Einlagezinsen. Die Finanzverwaltung hat sich jüngst hierzu in steuerlicher Hinsicht geäußert. Demnach stellen negative Einlagezinsen keine (negativen) Zinsen bei den Kapitaleinkünften dar. Wirtschaftlich betrachtet soll es sich vielmehr um eine Art Verwah- und Einlagegebühr handeln, also

Werbungskosten. Diese sind in pauschaler Weise bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vom Sparer-Pauschbetrag erfasst. Ein Abzug von Werbungskosten scheidet ansonsten bei Kapitaleinkünften, die der Abgeltungssteuer unterliegen, aus.

Bei Anlageprodukten mit gestaffelten Zinskomponenten (Staffelzinsen) ist

die Gesamtverzinsung im Zeitpunkt des Zuflusses zu betrachten. Ist die Gesamtverzinsung aus Sicht des Kapitalanlegers positiv, so handelt es sich insgesamt um steuerpflichtige Kapitaleinkünfte. Eine negative Gesamtverzinsung ist insgesamt als steuerlich unbeachtliche Verwah- oder Einlagegebühr zu behandeln.

## Home-Office: Auswirkung auf Fahrtkosten und ÖPNV-Zeitfahrkarten

Aufgrund der Corona-Pandemie befinden sich derzeit immer noch sehr viele Arbeitnehmer im Home-Office. Um dies zumindest teilweise steuerlich berücksichtigen zu können, wurde die Home-Office-Pauschale eingeführt. Die Pauschale ist vorerst auf die Jahre 2020 und 2021 begrenzt und beträgt 5 € pro Tag, jedoch maximal 600 € pro Kalenderjahr. Sie kann für jeden Tag abgezogen werden, an dem der Steuerpflichtige ausschließlich von daheim aus arbeitet.

Dabei ist zu beachten, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohnehin der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 € zur Anwendung kommt. Die Home-Office-Pauschale wirkt sich demnach nur dann steuermindernd aus, wenn sie zusammen mit anderen nachweisbaren Werbungskosten, wie etwa EDV-Ausstattung, Fachliteratur oder Büromaterial, diesen Pauschbetrag übersteigt. Die Pauschale für das Home-Office muss im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Es kann sich daher in

bestimmten Fällen ergeben, dass sich bloß aus diesem Grund die Vorteilhaftigkeit ergibt, eine Einkommensteuer-Erklärung abzugeben.

Da an den Home-Office-Tagen keine Tätigkeit außerhalb der Wohnung erfolgt, können keine Fahrtkosten – weder die Entfernungspauschale für Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte noch Reisekosten – in Abzug gebracht werden. Die Berücksichtigung der Home-Office-Pauschale und der Ansatz von Fahrtkosten schließen sich also gegenseitig aus. Bei Nutzung einer Zeitkarte für den öffentlichen Personennahverkehr für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte fallen allerdings trotz Home-Office Kosten an. Hier muss keine zeitanteilige Aufteilung zwischen den im Home-Office und den an der ersten Tätigkeitsstätte verbrachten Tagen vorgenommen werden. Die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers können als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn sie die fürs gesamte Kalenderjahr ermit-

telte Entfernungspauschale (an den tatsächlichen Arbeitstagen) übersteigen.

### Hinweis

Als Nachweis gegenüber dem Finanzamt sollte eine formlose Aufstellung der Home-Office-Tage erstellt werden.

Die dargestellte Behandlung betrifft nur Kosten für Zeitfahrkarten, die der Arbeitnehmer trägt. Eine vom Arbeitgeber gestellte Zeitkarte kann entweder vom Arbeitgeber pauschal mit 25 % besteuert werden oder ist steuerfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Zu beachten ist, dass die steuerfreien Leistungen auf die Entfernungspauschale des Arbeitnehmers angerechnet werden. Bei der Pauschalbesteuerung unterbleibt dagegen eine mindernde Anrechnung auf die Entfernungspauschale.



# UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

## Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland

Im Zuge der Globalisierung und Digitalisierung weiten Unternehmen nicht nur Geschäftsbereiche wie Produktion, Vertrieb oder Forschung und Entwicklung weltweit aus. Auch steuerrelevante Prozesse wie die Buchführung werden zunehmend losgelöst von Ländergrenzen bzw. zentral im Ausland angesiedelt, um diese effizienter und konzerneinheitlich auszugestalten.

Der Gesetzgeber hat dieser Entwicklung bereits im Jahr 2008 Rechnung getragen. Demnach ist es unter bestimmten Voraussetzungen möglich, elektronische Bücher und sonstige für die Buchführung erforderliche elektronische Aufzeichnungen im Ausland zu führen. Die Verlagerung musste jedoch vorab auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen von den örtlich zuständigen Finanzbehörden bewilligt werden (§ 146 Abs. 2a AO).

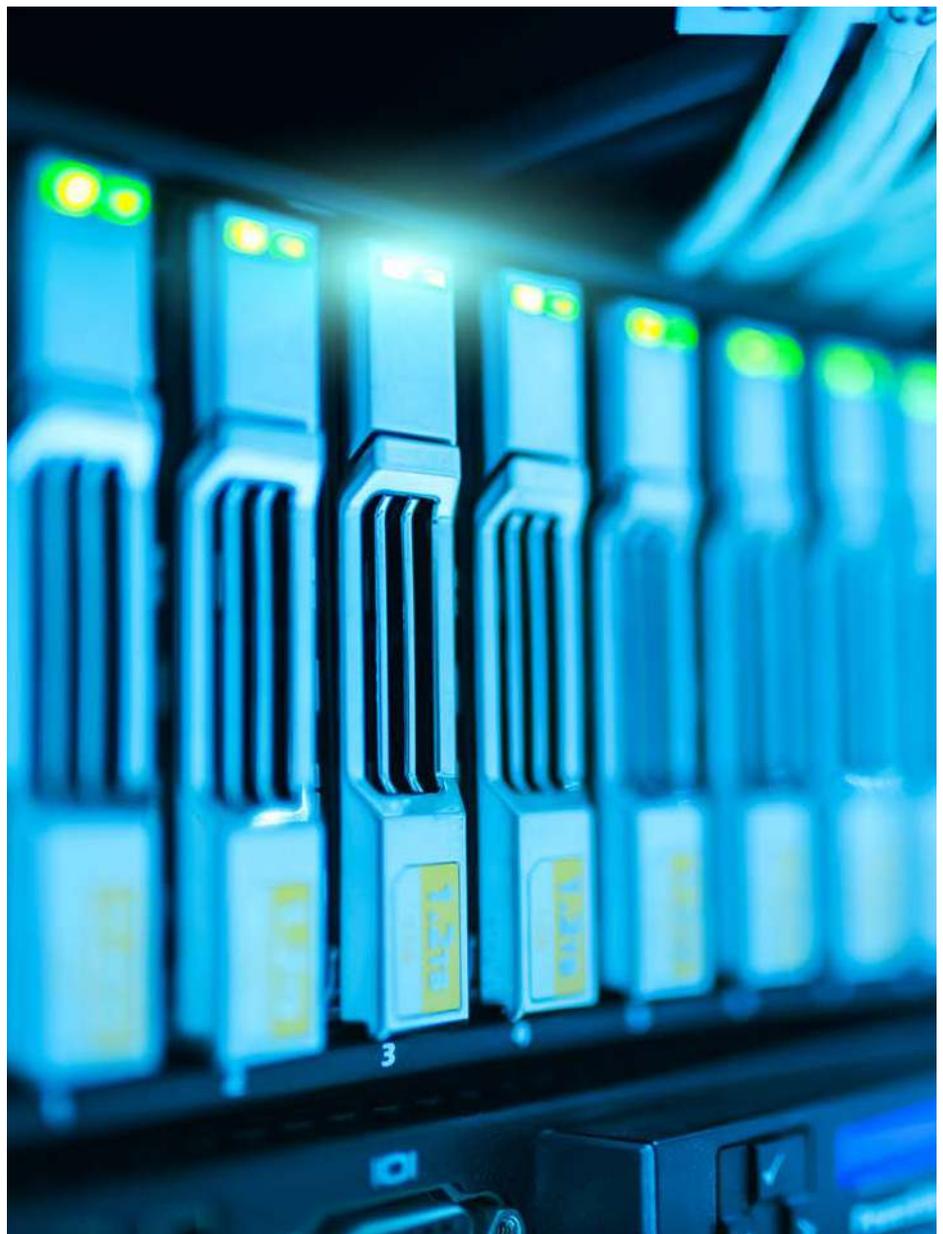
Seit Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2020 zum 29.12.2020 ist hierbei folgende Unterscheidung nötig: Eine Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat der EU ist nunmehr ohne expliziten Antrag möglich. Dabei ist sicherzustellen, dass der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung (§ 193 ff. AO), einer Kasernen-Nachschauf (§ 146b AO) oder einer Umsatzsteuer-Nachschauf (§ 27b Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG) weiterhin in vollem Umfang möglich bleibt. Somit erkennt der Gesetzgeber innerhalb der EU die Entwicklung hin zu grenzüberschreitenden Cloudmodellen und Datenspeichern an. Eine einheitliche Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenaustausch wurde nicht eingeführt.

Für eine Verlagerung in einen Drittstaat ist weiterhin die Bewilligung eines schriftlichen Antrags nötig, der eine detaillierte Beschreibung der für die Verlagerung vorgesehenen elektronischen Bücher und Aufzeichnungen sowie des geplanten Verfahrens enthält (§ 146 Abs. 2a AO). Für Konzerne gilt, dass jede Gesellschaft einen gesonderten Antrag zu stellen hat.

Die Verlagerung darf nur bewilligt werden, wenn in der Vergangenheit die steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt wurden und dies durch die Verlagerung auch zukünftig nicht beeinträchtigt wird. Zu den steuerlichen Pflichten gehören die allgemeinen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren, die einschlägigen Ordnungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sowie die Auskunftspflichten und Vorlagepflichten einschließlich der Gewährung des Datenzugriffs. Die Besteuerung ist dann nicht beeinträchtigt, wenn eine lückenlose Prüfung der

Gewinnermittlung bei verlagerter Buchführung in gleicher Art und Weise möglich ist wie bei Steuerpflichtigen mit IT-gestützter Buchführung im Inland.

Liegen die Voraussetzungen für eine Bewilligung nicht mehr vor, wird die Bewilligung widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung verlangt. Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung nicht fristgerecht nach, kann ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden (§ 146 Abs. 2c AO).



## Unterjährige Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

Die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) wird einkommensteuerlich als transparent angesehen. Die Gesellschafter und nicht die Personengesellschaft sind Schuldner der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer, falls Kapitalgesellschaften Gesellschafter der Personengesellschaft sind. Gleichzeitig ist die Personengesellschaft ihrerseits aber Schuldner der Gewerbesteuer, die wiederum auf die Einkommensteuer der Gesellschafter anrechenbar ist. Aus diesem Wirkungszusammenhang ergeben sich vielfache, mitunter unerwartete, steuerliche Auswirkungen, insbesondere bei der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften.

Eine Besonderheit der Personengesellschaft ist, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Anteile nicht etwa beim veräußernden Gesellschafter, sondern bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterworfen wird. Der Käufer eines solchen Anteils erwirbt mithin einen Anteil an der Personengesellschaft, der mit der Gewerbesteuer aus dem Verkaufsvorgang belastet ist. Dieser Umstand ist bei der Kaufpreisfindung zu berücksichtigen.

Werden Anteile an Personengesellschaften veräußert, so tritt immer wieder die Frage auf, inwieweit eine Rückbeziehung der Ergebnisbeteiligung abweichend von der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen steuerlich Anerkennung findet. Relevant ist diese Konstellation bspw. bei der unterjährigen Übertragung der Anteile und bei der zwischen den Parteien beabsichtigten Gewinnberechtigung des Erwerbers ab dem 1.1. Eine Rückbeziehung der Anteilsübertragung mit steuerlicher Wirkung ist nicht möglich. Dem Gesellschafter sind solange die Einkünfte zuzurechnen, bis er aus der Personengesellschaft als Mitunternehmer ausscheidet. Abweichende zivilrechtlich mögliche Vereinbarungen werden steuerlich nicht anerkannt, sondern regelmäßig als Kaufpreisbestandteil der Anteile gesehen. Eine Ausnahme davon gibt es nur bei kurzfristiger Rückbeziehung bis zu drei Monaten



aus Gründen der technischen Vereinfachung der Besteuerung.

Bei der unterjährigen Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften besteht regelmäßig die Gefahr von sog. gewerbesteuerlichen Anrechnungsüberhängen. Unterjährig ausscheidende Gesellschaften erhalten kein gewerbesteuerliches Anrechnungspotential mehr zugewiesen. Ein ausscheidender Gesellschafter bekommt demnach zwar noch einen Anteil am laufenden Ergebnis, aber sein daraus resultierendes Anrechnungsvolumen geht (schon) vollständig auf den Erwerber über, der dieses ggf. nicht nutzen kann. Diese Gefahr steigt, je näher der Übertragungszeitpunkt am Ende des Wirtschaftsjahres liegt. Der Effekt folgt daraus, dass nach einheitlicher Auffassung von Rechtsprechung und Verwaltung der Anteil eines Gesellschafters am Gewerbesteuerermessbetrag auf Grundlage des allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels zum Schluss des Erhebungszeitraums (zum 31.12. des Kalen-

derjahres) zu ermitteln ist. Ein während des Kalenderjahres veräußernder Gesellschafter erhält keine Anrechnung, obwohl ihm noch ertragsteuerlich Gewinnanteile zugerechnet werden.

Auch wenn die Personengesellschaft Schuldner der Gewerbesteuer ist, so hängen etwaige Verlustvorträge der Gesellschaft von der fortbestehenden Gesellschaftereigenschaft der Mitunternehmer ab. Durch diese Regelung, der sog. Unternehmeridentität, soll der Mitunternehmer, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben. Beim Ausscheiden eines Mitunternehmers geht daher der gewerbesteuerliche Verlustvortrag anteilig unter. Bei der Veräußerung eines Teilanteils bleibt die Unternehmeridentität grundsätzlich erhalten, da der Veräußerer weiterhin Mitunternehmer ist. Allerdings kommt es zu einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags. Eine Verrechnung in den späteren Verlustvortragsjahren erfolgt auf Grundlage des reduzierten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels.

## Bundesverfassungsgericht entscheidet zur Einkünftekorrektur bei unbesichertem Konzerndarlehen

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in einem aktuellen Beschluss einer Verfassungsbeschwerde gegen ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 2019 stattgegeben. Mit dem BFH-Urteil wurde eine Rechtsprechungsänderung eingeläutet und eine Einkünftekorrektur bei einer Teilwertabschreibung eines ausgefallenen unbesicherten Konzerndarlehens nach § 1 Abs. 1 AStG ermöglicht. Das BVerfG moniert das BFH-Urteil aus mehreren (methodischen) Gründen und geht insbesondere davon aus, dass der BFH verpflichtet war, eine Vorabentscheidung

des Europäischen Gerichtshofs einzuholen (BVerfG v. 04.03.2021, 2 BvR 1161/19). Es ist zu erwarten, dass der BFH nunmehr seine Rechtsauffassung zur steuerlichen Anerkennung unbesicherter grenzüberschreitender Konzerndarlehen anpassen wird.

### Hinweis

Entsprechende Fälle sollten daher zunächst verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Zu beachten ist aber auch die Vorschrift des KStG, wonach Gewinnminderungen aus (in- oder ausländischen) Darlehensgewährungen durch einen wesentlich (zu mehr als 25 %) beteiligten Gesellschafter bei diesem steuerlich nicht abziehbar sind. Eine steuerliche Berücksichtigung von Gewinnminderungen beim Gesellschafter kommt nur in Betracht, wenn auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt hätte (§ 8b Abs. 3 KStG). Auch hierbei kann die Gestellung von Sicherheiten im Fremdvergleich eine Rolle spielen.

## UMSATZSTEUER

### Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden



Wird ein Gebäude errichtet, welches zumindest teilweise unternehmerisch genutzt werden soll, so hat der Eigentümer grundsätzlich ein Interesse, die Vorsteuer aus den Baukosten zu ziehen. Voraussetzung hierfür ist, dass das Gebäude ganz oder zumindest teilweise dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird. Diese Zuordnungsentscheidung muss bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung getroffen werden.

In einem Streitfall baute der Steuerpflichtige (Kläger) ein Gebäude, welches er in seiner Steuererklärung für 2007 zu 1/3 dem unternehmerischen Bereich zuordnete und dementsprechend den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vornahm. Diesen Vorsteuerschlüssel wendete der Kläger auch in den Erklärungen der Jahre 2008–2011 an. In seiner Steuererklärung für 2012 machte der Kläger einen Vorsteuerabzug von

ca. 50 % geltend, weil er einen weiteren Gebäudeteil unternehmerisch nutzen wollte. Der Kläger beantragte zudem die Änderung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007–2011 unter Berücksichtigung einer nunmehr 50%igen unternehmerischen Nutzung. Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied, dass die rückwirkend geänderte Verwendungszweck für den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht relevant sei. Eine spätere Absichtsänderung wirke nicht zurück und führe deswegen auch nicht dazu, dass Vorsteuerbeträge nachträglich abziehbar seien. Ob hier eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG erfolgen kann, wurde vom BFH nicht erörtert (BFH v. 10.02.2021, XI B 24/20).

### Hinweis

Die Entscheidung zeigt, wie wichtig die Zuordnungsentscheidung bei Anschaffung bzw. Herstellung einer Immobilie ist. Hinzuweisen ist insbesondere darauf, dass diese Zuordnung spätestens bis zum 31. Juli des Folgejahres erfolgen muss.

## Umsatzsteuerliche Organschaft

Bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft werden selbstständige Unternehmen umsatzsteuerlich als ein Unternehmen behandelt. Hierfür ist die wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung eines Unternehmens (Organgesellschaft) in ein anderes Unternehmen (Organträger) Voraussetzung. Bei einer Kapitalgesellschaft ist die finanzielle Eingliederung grundsätzlich erfüllt, wenn der Organträger die Mehrheit der Anteile an der Organgesellschaft hält.

Eine Personengesellschaft ist nach Auffassung der Finanzverwaltung aber nur dann in ein anderes Unter-

nehmen (finanziell) eingegliedert, wenn neben dem Organträger alle weiteren Gesellschafter der Personengesellschaft auch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung verhindern Minderheitsgesellschafter bei einer Personengesellschaft damit in der Regel das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Denn wenn ein Minderheitsgesellschafter an einer Personengesellschaft beteiligt ist, wobei der „Organträger“ an diesem Minderheitsgesellschafter nicht (auch) die Mehrheit der Anteile hält, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Organschaft vor.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) ist dagegen der Meinung, dass diese restriktive Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung gegen EU-Recht verstößt. Nach Ansicht des EuGH sei es nicht erforderlich, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind (EuGH-Urteil v. 15.04.2021, C-868/19). Es bleibt abzuwarten, wie sich die deutsche Finanzverwaltung hierzu positioniert – bis dahin können Steuerpflichtige sich nur entweder unmittelbar auf Unionsrecht berufen oder die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung anwenden.



# WIR ÜBER UNS

## Neues aus der Bremer Niederlassung

### Dr. Worgulla im DIHK-Finanz- und Steuerausschuss



Die Deutsche Industrie- und Handelskammer (DIHK) in Berlin hat unseren Bremer Partner Dr. Niels Worgulla für die nächsten vier Jahre zum Mitglied des DIHK-Finanz- und Steuerausschusses berufen. Die DIHK-Ausschüsse sind für die Arbeit des DIHK eine zentrale Informationsquelle und stellen ein wichtiges Element der Meinungsbildung dar.

Die Ausschussmitglieder tragen dabei die Interessen der Wirtschaft über Branchengrenzen und Größenklassen hinweg in den DIHK und sorgen dafür, dass die Bedürfnisse gehört werden. Der Finanz- und Steuerausschuss, der zweimal jährlich in Berlin tagt, beschäftigt sich mit den Plänen der Bundesregierung und der Parteien bei der Unternehmensbesteuerung.

### Neue Steuerberaterin



Frau StBin Verena Leisner verstärkt unsere Niederlassung in Bremen seit April dieses Jahres. Sie hat zuvor mehr als 8 Jahre Berufserfahrung in einer großen und in einer mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gesammelt.

Frau Leisner stärkt das Bremer Team von Dr. Worgulla. Ihre künftigen Schwerpunkte liegen in der steuerlichen Beratung größerer Unternehmen, dem internationalen Steuerrecht, dem Umwandlungssteuerrecht, der Tax Compliance und der steuerlichen Due Diligence-Prüfung.

### RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Bamberg	+49 951980980	bamberg@rsm.de
Berlin	+49 30 2549010	berlin@rsm.de
Bremen	+49 421 23880	bremen@rsm.de
Chemnitz	+49 371 383810	chemnitz@rsm.de
Dresden	+49 351 8118030	dresden@rsm.de
Düsseldorf	+49 211 60055400	duesseldorf@rsm.de
Frankfurt	+49 69 1700000	frankfurt@rsm.de
Hannover	+49 511 64217412	hannover@rsm.de
Koblenz	+49 261 304280	koblenz@rsm.de

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Köln	+49 221 207000	koeln@rsm.de
Krefeld	+49 2151 5090	krefeld@rsm.de
Landshut	+49 871 922980	landshut@rsm.de
Mannheim	+49 621 40549900	mannheim@rsm.de
München	+49 89 290640	muenchen@rsm.de
Nürnberg	+49 911 926680	nuernberg@rsm.de
Stuttgart	+49 711 5053690	stuttgart@rsm.de
Zell (Mosel)	+49 6542 963000	zell@rsm.de

### RSM legal GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Berlin	+49 30 2549010	info@rsm-legal.de
Bremen	+49 421 23880	info@rsm-legal.de
Koblenz	+49 261 304280	info@rsm-legal.de
Krefeld	+49 2151 5090	info@rsm-legal.de

### RSM DE Technology & Management Consulting GmbH

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Bremen	+49 421 98966900	info-tmc@rsm.de



Die RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM-Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 50 Cannon Street, London EC 4N 6JJ.

Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.  
© RSM International Association, 2021

Möchten Sie die Zeitschrift nicht weiter beziehen, senden Sie bitte eine E-Mail an berlin@rsm.de

**THE POWER OF BEING UNDERSTOOD**  
AUDIT | TAX | CONSULTING

#### Impressum

##### Herausgeber

RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 6 00 55-400

##### V.i.S.d.P.

Dr. André Briese  
c/o RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Markgrafenstraße 32  
10117 Berlin

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Bildnachweise: stock.adobe.com, unsplash.com, pexels.com und pixabay.com