



10.11.2021  
Kontakt: Thomas Zimmermann

---

## **BPZ AKTUELL**    November 2021

---

Sehr geehrte Damen und Herren,

kommt nach der Corona-Krise die Ressourcen-Krise? Allenthalben lässt sich der Tagespresse entnehmen, dass es Liefer- und Leistungsschwierigkeiten gibt. Die Nachfrage nach Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen ist auf hohem Niveau vorhanden, aber das Angebot kann nicht mithalten.

Besonders beeindruckend ist die Breitenwirkung des Ressourcenproblems. Engpässe in einzelnen Branchen hat es immer gegeben, aber diesmal betrifft es unterschiedlichste Wirtschaftsbereiche. Besonders auffällig ist dies seit längerem in der Bauwirtschaft, aber auch im Automotive-Bereich fehlt es an lieferbaren Autos. Die Preise für Gebrauchtwagen gehen durch die Decke und über Fahrräder wollen wir gar nicht reden. Das durch die Corona-Krise viel geschundene Hotel- und Gaststättengewerbe hat Mühe, alle Gäste zu bedienen, und im Ferntourismus wird der totgesagte Airbus A 380 reaktiviert, um alle Passagiere aufnehmen zu können.

Es fehlt an Material, vom Fliesenkleber bis zum Chip, aber auch an menschlicher Arbeitskraft. Allerorten wird händeringend nach Personal gesucht.

Das gesamtwirtschaftliche Ergebnis des Ressourcenproblems ist ein begrenztes Wirtschaftswachstum. Die Volkswirte sind sich einig, dass das BIP in 2021 um mehr als 5 %

gestiegen wäre, wenn alle Lieferprobleme das Ausmaß der Zeit von vor 2020 nicht überschritten hätten.

Und dann wird noch alles teurer, Inflationsängste gehen um. Logisch, sagen die Volkswirte, wenn Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen stärker nachgefragt werden, als das Angebot hergibt, steigen die Preise. Das sind nun mal die Gene der Marktwirtschaft. Man kann darüber schimpfen, aber wer will es Unternehmen wie Menschen verübeln, wenn sie für ihre Angebote ihre Preise erhöhen? Das war auch schon mal anders. In Zeiten von Angebotsüberhängen musste man preiswerter sein als die Konkurrenz und kam doch nicht vom Fleck.

Das gilt natürlich auch für die menschlichen Ressourcen. Je beehrter ein Beruf bzw. eine ausgeschriebene Stelle ist, desto höher sind die Löhne. Derer bedarf es dann auch, um die steigenden Preise aufzufangen. Ist das ein Teufelskreis ohne Chance zum Entrinnen?

Wenn Marktwirtschaft funktioniert, wird sich das Ganze beruhigen. Hohe Preise und hohe Deckungsbeiträge erhöhen die Ausbringungsmengen und locken andere Anbieter an. Größere Kapazitäten und mehr Konkurrenz wirken sich preisdämpfend aus, sobald ein Gleichgewicht zwischen Angebot und Nachfrage festzustellen ist. Wer möchte jetzt nicht in der Lage sein, ganz viele Chips in ganz kurzer Zeit produzieren zu können? Ist der Handwerksberuf wirklich schlimmer als Bildschirmgucken im Homeoffice?

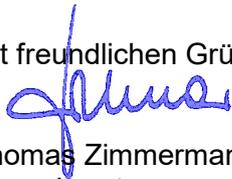
Regulatorische Eingriffe sollten jedenfalls vermieden werden, weil diese aller Erfahrung nach dem Staat und damit dem Steuerzahler nur Geld kosten. Das gilt zum Beispiel für den Wohnungsbau. Der Staat ist weder der bessere noch der kostengünstigere Bauträger von Wohnungen, schon gar nicht unter den Regeln der EU-weiten Ausschreibungszwänge. Energiepreise entlasten? Nebenkosten den Vermietern aufbürden, damit bedürftige Mieter schön mollig warm heizen können? Teure Energie aus fossilen Brennstoffen hilft der Klimawende und sollte nicht subventioniert werden, um den erneuerbaren Energien größtmöglichen Entfaltungsraum zu belassen.

Alles in allem haben sich die unternehmerischen Herausforderungen nicht gemindert. Den Ressourcenproblemen muss man mit Fantasie und Geschick begegnen. Natürlich bewahrheitet sich auch hier die Evolution: Wer sich am besten anpasst an die ständig sich ändernden

Bedingungen, der hat die besten Überlebenschancen. Gestern durfte nichts verkauft werden, heute hapert es am Einkauf.

In diesem Sinne wünschen wir Ihnen für die restlichen beiden Monate des Jahres 2021, dass Sie gut durchkommen und sich bestens für die Zukunft aufstellen.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann  
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

## Inhaltsverzeichnis

Termine Steuern/Sozialversicherung November/Dezember 2021	2	begünstigten Versicherungsvertrag mit Kapitalwahlrecht	5
Zum Sonderausgabenabzug für Kirchensteuer bei einem Rückgriffsanspruch	3	Sonderausgabenabzug von inländischen Pflichtbeiträgen zur Renten- und Arbeitslosenversicherung für in Drittstaaten erzielten, im Inland steuerfreien Arbeitslohn	6
Bildung einer Rückstellung für Steuernachforderungen im Steuerentstehungsjahr unzulässig	3	Erschließung einer öffentlichen Straße ist keine begünstigte Handwerkerleistung	6
Problemhund im Tierheim: Zweckgebundene Spende kann anzuerkennen sein	4	Entgeltliche Vermietungsleistung bei Überlassung eines Firmenfahrzeugs an Arbeitnehmer?	7
Kein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Heirat und Zusammenzug der Ehegatten im Dezember	5	Klippen beim Nießbrauch im Erbschaft- /Schenkungssteuerrecht	7
Zur Besteuerung von Rentenzahlungen aus einem vor 2005 abgeschlossenen			

## Termine Steuern/Sozialversicherung November/Dezember 2021

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart		Fälligkeit	
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag		10.11.2021 <sup>1</sup>	10.12.2021 <sup>1</sup>
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag		entfällt	10.12.2021
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag		entfällt	10.12.2021
Umsatzsteuer		10.11.2021 <sup>2</sup>	10.12.2021 <sup>3</sup>
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung <sup>4</sup>	15.11.2021	13.12.2021
	Scheck <sup>5</sup>	10.11.2021	10.12.2021
Gewerbesteuer		15.11.2021	entfällt
Grundsteuer		15.11.2021	entfällt
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung <sup>4</sup>	18.11.2021	entfällt
	Scheck <sup>5</sup>	15.11.2021	entfällt
Sozialversicherung <sup>6</sup>		26.11.2021	28.12.2021
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag		Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.	

- 1 Für den abgelaufenen Monat.
- 2 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 3 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- 4 Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- 5 Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- 6 Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.11.2021/23.12.2021, jeweils 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

## **Zum Sonderausgabenabzug für Kirchensteuer bei einem Rückgriffsanspruch**

Im Rahmen einer bei der GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH in 2014 eine bislang nicht der Lohnsteuer unterworfenen Sachzuwendung erhalten hatte. Das Finanzamt nahm daraufhin die GmbH für Lohnsteuer und Kirchensteuer in Haftung. Im Jahr 2017 erstattete der Kläger der GmbH den Haftungsbetrag zur Erfüllung eines Regressanspruchs. Er machte den in der Zahlung enthaltenen Kirchensteuerbetrag im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für 2017 als Sonderausgaben geltend. Das beklagte Finanzamt lehnte den Sonderausgabenabzug ab, weil der Geschäftsführer nicht als Steuerschuldner, sondern aufgrund eines zivilrechtlichen Anspruchs gezahlt habe.

Das Finanzgericht Münster wies die Klage ab. Als Kirchensteuern seien nur solche Leistungen abzugsfähig, die von öffentlich-rechtlich anerkannten Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern aufgrund gesetzlicher Bestimmungen erhoben werden. Daher setze der Sonderausgabenabzug voraus, dass der Steuerpflichtige die Kirchensteuer selbst schulden müsse. Der Geschäftsführer habe die Zahlung nicht aufgrund seiner Mitgliedschaft in einer Kirche geleistet, sondern aufgrund eines zivil-

rechtlichen Anspruchs seiner Arbeitgeberin. Bei der Lohnsteuer-Entrichtungsschuld habe es sich um eine fremde Steuerschuld und nicht um eine persönliche Kirchensteuerschuld des Geschäftsführers gehandelt.

## **Bildung einer Rückstellung für Steuernachforderungen im Steuerentstehungsjahr unzulässig**

Eine GmbH, die ein Taxiunternehmen betrieb, wurde nach der Betriebsprüfungsordnung bis 2012 als Kleinstbetrieb und ab 2013 als Kleinbetrieb eingestuft. In 2017 führte das Finanzamt bei der GmbH eine Lohnsteuer-Außenprüfung für 2013 und 2014 sowie eine Betriebsprüfung für 2012 bis 2014 als sog. Kombiprüfung durch. Die Betriebsprüfung wurde mit einer tatsächlichen Verständigung abgeschlossen, die zu höheren Umsätzen und Gewinnen sowie zu zusätzlichen Arbeitslöhnen führte. Das Finanzamt hatte diese Verständigung durch Erlass entsprechender Steuerbescheide und eines Lohnsteuerhaftungsbescheids umgesetzt. Die GmbH machte daraufhin geltend, dass für 2012 eine Rückstellung für zusätzlichen Steuerberatungsaufwand im Zusammenhang mit der Prüfung und für 2014 eine Rückstellung für die Lohnsteuerhaftungsbeträge zu bilden seien. Beides lehnte das beklagte Finanzamt ab.

Die hiergegen erhobene Klage hatte vor dem Finanzgericht Münster keinen Erfolg. Es hat in beiden Punkten die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten versagt. Für den zusätzlichen Beratungsaufwand habe im Zusammenhang mit der Außenprüfung im Jahr 2012 noch keine Rückstellung gebildet werden können, denn das auslösende Ereignis für die Aufwendungen sei erst deren Durchführung in 2017 gewesen. Am 31.12.2012 habe die GmbH noch nicht mit einer späteren Prüfung rechnen müssen, weil sie nicht der Anschlussprüfung unterlag, da es sich bei ihr nicht um einen Großbetrieb handelte. Des Weiteren sei auch für die Lohnsteuernachforderung erst durch den Haftungsbescheid im Jahr 2017 eine Zahlungsverpflichtung der GmbH begründet worden. Eine Rückstellung dürfe zu einem früheren Bilanzstichtag nur gebildet werden, wenn mit einer Inanspruchnahme zu rechnen gewesen sei.

## **Problemhund im Tierheim: Zweckgebundene Spende kann anzuerkennen sein**

Eine Frau hatte einen im Tierheim lebenden „Problemhund“ in ihr Herz geschlossen. Diesem kaum mehr vermittelbaren Tier wollte sie durch die dauerhafte Unterbringung in einer gewerblichen Tierpension helfen und übergab zu diesem Zweck bei einem Treffen mit einer Vertreterin eines gemeinnützigen Tierschutzvereins

und der Tierpension einen Geldbetrag i. H. von 5.000 Euro. Der Tierschutzverein stellte der Frau über diesen Betrag eine Zuwendungsbestätigung („Spendenbescheinigung“) aus. Nachfolgend lehnten das Finanzamt und das Finanzgericht Köln einen Spendenabzug jedoch ab.

Der Bundesfinanzhof hat die vorinstanzliche Entscheidung aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen, denn die Bestimmung eines konkreten Verwendungszwecks der Spende durch die Klägerin stehe dem steuerlichen Abzug nicht entgegen. Voraussetzung sei nach Auffassung des Bundesfinanzhofs jedoch, dass sich die Zweckbindung im Rahmen der vom Tierschutzverein verfolgten steuerbegünstigten Zwecke halte. Das Finanzgericht müsse prüfen, ob die Unterbringung des Hundes in einer Tierpension der Förderung des Tierwohles diene. Zwar fehle die für den Spendenabzug ebenfalls erforderliche Unentgeltlichkeit der Zuwendung, wenn eine Spende einer konkret benannten Person zugutekommen solle und hierdurch letztlich verdeckt Unterhalt geleistet oder eine Zusage erfüllt werde. Jedoch sei hiervon vorliegend nicht auszugehen, zumal der „Problemhund“ nicht der Frau gehört habe.

## **Kein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Heirat und Zusammenzug der Ehegatten im Dezember**

Wenn bisher in eigenen Haushalten lebende Steuerpflichtige mit jeweils einem eigenen Kind erst ab ihrer Heirat im Dezember des Veranlagungsjahres zusammengezogen sind und sie die Zusammenveranlagung beantragen, steht ihnen kein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zu. So entschied das Finanzgericht München.

Die Ehegatten gelten aufgrund der Zusammenveranlagung unabhängig davon, dass die Ehe erst im Dezember geschlossen wurde und die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erstmalig im Dezember erfüllt wurden, in keinem Kalendermonat dieses Veranlagungszeitraums als alleinstehend mit der Folge, dass ihnen auch kein ermäßigter Entlastungsbetrag für den Zeitraum von Januar bis November zusteht.

Unabhängig von der tatsächlichen Wahl dieser Veranlagungsart sei im Jahr der Eheschließung auch eine zeitanteilige Inanspruchnahme des Entlastungsbetrages nicht möglich. Die Voraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens seien nicht schon dann erfüllt, wenn die Möglichkeit zur Wahl dieser Veranlagungsart bestanden hätte, sondern erst, wenn der Steuerpflichtige sie tatsächlich gewählt habe.

## **Zur Besteuerung von Rentenzahlungen aus einem vor 2005 abgeschlossenen begünstigten Versicherungsvertrag mit Kapitalwahlrecht**

Rentenzahlungen, die auf einem begünstigten Versicherungsvertrag beruhen, sind insgesamt den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen und steuerfrei, soweit die Summe der ausgezahlten Rentenbeträge das in der Ansparzeit angesammelte Kapitalguthaben einschließlich der Überschussanteile nicht übersteigt. Das entschied der Bundesfinanzhof.

Bei dem vom Kläger abgeschlossenen Rentenversicherungsvertrag handele es sich um eine Versicherung „auf den Lebensfall“. Eine solche Versicherung liege vor, wenn sie für den Bezugsberechtigten eine Versicherungsleistung unter der Voraussetzung vorsehe, dass der Versicherungsnehmer einen bestimmten Zeitpunkt erlebe. Das sei bei der vom Kläger abgeschlossenen Rentenversicherung der Fall. Die Versicherungsleistung bestehe im Streitfall in der Zahlung einer lebenslangen Rente unter der Bedingung, dass der Kläger den vereinbarten Rentenzahlungsbeginn erreiche. Auch die dem Kläger mit dem Kapitalwahlrecht eingeräumte Option, die lebenslange Rentenzahlung gegen Zahlung einer einmaligen Ablaufleistung zu beenden, war von dem Erreichen des Zeitpunkts des Rentenbeginns abhängig. Der von dem Kläger abgeschlossene Ren-

tenversicherungsvertrag sei auch begünstigt. Zu den begünstigten Verträgen gehörten auch Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung, wenn das Kapitalwahlrecht nicht vor Ablauf von zwölf Jahren seit Vertragsabschluss ausgeübt werden könne. Eine solche Rentenversicherung liege im Streitfall vor.

## **Sonderausgabenabzug von inländischen Pflichtbeiträgen zur Renten- und Arbeitslosenversicherung für in Drittstaaten erzielten, im Inland steuerfreien Arbeitslohn**

Ein Arbeitnehmer war im Streitjahr 2016 bei einem deutsch-chinesischen Joint Venture tätig, wobei er insgesamt 224 Arbeitstage in China verbrachte. Er erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit sowohl in Deutschland als auch in China. Von den erklärten Einkünften entfielen 12,28 % auf im Inland steuerpflichtige Einkünfte und die restlichen 87,72 % auf nach Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit China im Inland steuerfreie Einkünfte. Außerdem wurden Beiträge zur Renten- und Arbeitslosenversicherung für das gesamte Streitjahr als Sonderausgaben erklärt. Das beklagte Finanzamt ließ die in Zusammenhang mit den steuerfreien Einkünften stehenden Vorsorgeaufwendungen unberücksichtigt.

Das Finanzgericht Hamburg entschied, dass Beiträge zur Renten- und Arbeitslo-

senversicherung, die im Zusammenhang mit den nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfreien Einnahmen aus einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen in einem Drittland stehen, nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

## **Erschließung einer öffentlichen Straße ist keine begünstigte Handwerkerleistung**

Die Eheleute wohnten in ihrem Eigenheim in einer zunächst unbefestigten Sandstraße. Nachdem die Gemeinde die Sandstraße ausbauen ließ und die Anwohner an den Erschließungskosten beteiligte, mussten die Eheleute mehr als 3.000 Euro für den Ausbau der Straße voranzahlen. In ihren Einkommensteuererklärungen machten sie je die Hälfte des Erschließungsbeitrags als geschätzten Lohnkostenanteil als Steuerermäßigung geltend. Das beklagte Finanzamt lehnte dies ab. Die Einsprüche der Eheleute blieben erfolglos und die im Anschluss erhobenen Klagen wies das Finanzgericht Berlin-Brandenburg ab.

Die Revision der Eheleute gegen das Urteil des Finanzgerichts wies der Bundesfinanzhof als unbegründet zurück. Die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund erbracht werden, können begünstigt sein. Dabei müsse es sich allerdings um Leistungen handeln, die in unmittelba-

rem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. Hiervon sei insbesondere auszugehen, wenn der Haushalt des Steuerpflichtigen an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen wird. Nach Auffassung des Gerichts sind die Arbeiten an der Straße - im Gegensatz zu solchen an einer individuellen Grundstückszufahrt ab der Abzweigung von der eigentlichen Straße - nicht grundstücks- und damit nicht haushaltsbezogen.

## **Entgeltliche Vermietungsleistung bei Überlassung eines Firmenfahrzeugs an Arbeitnehmer?**

Der Europäische Gerichtshof hatte zunächst die Vorlagefrage beantwortet und ausgeführt, dass eine Vermietung eines Beförderungsmittels voraussetze, dass der Eigentümer des Beförderungsmittels dem Mieter gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht übertrage, das Beförderungsmittel zu benutzen und andere davon auszuschließen. Was die Voraussetzung eines Mietzinses betreffe, führte der EuGH aus, dass das Fehlen einer solchen Zahlung nicht durch den Umstand aufgewogen werden könne, dass im Rahmen der Einkommensteuer die private Nutzung des dem in Rede stehenden Unternehmen zugeordneten Gegenstands als ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil und somit in gewisser Weise als ein Teil der Vergütung angesehen werde, auf die

der Begünstigte als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des fraglichen Gegenstands verzichtet habe. Er kommt schließlich zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzung einer entgeltlichen Vermietung im Fall einer kostenfreien Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, die einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sein soll.

Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze entschied das Finanzgericht Saarland, dass die Überlassung eines Dienstwagens an einen Mitarbeiter, der auch zu Privatfahrten genutzt werden darf, nur insoweit eine entgeltliche Vermietungsleistung darstellt, als der Arbeitnehmer eine Zuzahlung für die Fahrzeugüberlassung an den Arbeitgeber leistet. Die Arbeitsleistung des Mitarbeiters stellt kein Entgelt für die Fahrzeugüberlassung dar.

## **Klippen beim Nießbrauch im Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht**

Die Übertragung von Vermögenswerten, insbesondere von bebauten Grundstücken, erfolgt häufig unter Zurückbehaltung von Nießbrauchsrechten. In der Praxis wird die Schenkung von Grundstücken auch mit einem Nießbrauchsrecht an eine weitere Person (z. B. Ehegatten) verbunden. Diese Gestaltungen haben im Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht vielfältige Steuerauswirkungen zur Folge.

Wird ein Grundstück unter Nießbrauchsvorbehalt unentgeltlich übertragen, muss zunächst der Wert des Grundstücks nach den üblichen Regeln ermittelt werden. Anschließend wird der kapitalisierte Wert des Nießbrauchs als Verbindlichkeit abgezogen. Dabei wird für den Nießbrauch zunächst der Jahreswert des Nettoertrags festgestellt und dann mit der voraussichtlichen Lebensdauer des Berechtigten nach der amtlichen Sterbetafel kapitalisiert. Dieser Wert beträgt z. B. bei Übertragung an einen 60-jährigen Mann ab dem 1. Januar 2021 das 12,858-fache, bei einer Frau das 13,884-fache des Jahreswertes. Nur die Differenz zwischen Grundstückswert und Abzug des Kapitalwertes unterliegt der Schenkungsteuer. Sind mehrere Personen nacheinander Nießbrauchsberechtigte, ist das Alter des Längstlebenden für die Berechnung des Kapitalwertes anzusetzen.

Was geschieht nun im Falle des Versterbens des Nießbrauchers? Der Wegfall des Nießbrauchs ändert an der ursprünglichen Schenkungsteuerberechnung nichts. Entsteht durch den Tod des Nießbrauchers aber ein Anspruch z. B. des überlebenden Ehegatten, dann liegt ein neuer Erbfall vor, der mit dem in diesem Zeitpunkt neu zu berechnenden Kapitalwert der Erbschaftsteuer unterliegt. Bei einer dann z. B. 70-jährigen Frau beträgt der Faktor immer noch 11,171.

Welche Steuerfolge tritt jedoch ein, wenn der ursprüngliche Schenker auf seinen Nießbrauch verzichtet? In diesem Fall liegt eine weitere Schenkung des früheren Grundstückseigentümers an den Nießbrauchsverpflichteten vor. Die Bewertung dieser Schenkung erfolgt mit dem Kapitalwert im Zeitpunkt des Verzichts. Die gleiche Rechtslage wie beim Verzicht des ursprünglichen Grundstückseigentümers und Schenkers auf den Nießbrauch tritt ein, wenn z. B. der überlebende Ehegatte auf den Nießbrauch verzichtet. Dies könnte in der Praxis deshalb erfolgen, weil der/die Beschenkte das Grundstück günstig veräußern kann.

Die hier geschilderten Rechtsfolgen zeigen, dass bei der Schenkung unter Zurückbehalt des Nießbrauchs Klippen auftauchen, mit denen im Zeitpunkt des ursprünglichen Vertragsabschlusses keiner der Beteiligten gerechnet hat. Die ursprüngliche Schenkung kann längst vergessen sein, wenn u. U. nach Jahrzehnten ein steuerpflichtiger Nießbrauch für einen Ehepartner anfällt.

## Vermietung an nahe Angehörige – Vorrang des örtlichen Mietspiegels

### I. Ausgangslage

Wer eine Wohnung privat vermietet, kann die in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten grundsätzlich in voller Höhe als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Bei Vermietungen an Verwandte und nahe Angehörige prüft das Finanzamt jedoch üblicherweise, ob das Nutzungsentgelt mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Diese Aufteilungsgrenze wurde mit dem Jahressteuergesetz 2020 von 66% auf 50% der ortsüblichen Miete reduziert. Bei Mieten zwischen 50% und 65,9% der ortsüblichen Mieten ist (wieder) eine Überschussprognose vorzunehmen. Fällt diese positiv aus, ist eine Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen und der volle Werbungskostenabzug möglich. Bei negativer Prognose oder bei Mieten unter 50% wird gesetzlich unterstellt, dass die Vermietung nur teilentgeltlich erfolgt. Mit dem Ergebnis, dass die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen und der Werbungskostenabzug entsprechend zu kürzen ist (§ 21 Absatz 2 EStG).

### II. Vorrang des örtlichen Mietspiegels bei der Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete

Dreh- und Angelpunkt dieser Regelung ist demnach die Ermittlung der ortsüblichen Miete. Strittig ist in diesem Zusammenhang immer wieder die Frage, wie die ortsübliche Miete zu ermitteln ist. Der Bundesfinanzhof hat sich nun in einer aktuellen Entscheidung (BFH-Urteil vom 22. Februar 2021, IX. R 7/20) zu dieser Problematik geäußert:

Im vorliegenden Streitfall vermietete die Klägerin eine 57qm große Wohnung im ersten Obergeschoss ihres Mehrfamilienhauses für € 300,00 zzgl. einer Nebenkostenpauschale von € 70,00 an ihre Tochter. Eine nahezu identische Wohnung im zweiten Obergeschoss des Gebäudes vermietete sie an einen fremden Dritten für monatlich € 500,00 zzgl. € 78,00 pauschaler Nebenkosten. Das Finanzamt kürzte daraufhin die erklärten Werbungskosten mit der Begründung, die zwischen der Klägerin und ihrer Tochter vereinbarte Miete von € 370,00 betrage nur 64,01% und damit weniger als 66% (dem Streitjahr lag die frühere Grenze von 66 % zugrunde) der ortsüblichen Miete von € 578,00 pro Monat.

Als Maßstab für die Ortsüblichkeit zog das Finanzamt die Miete für die nach Größe und Ausstattung vergleichbare und durch die Klägerin fremdvermietete Wohnung im selben Haus heran. Die Klägerin machte im Einspruchsverfahren geltend, die verbilligte Miete betrage jedoch über 80% der Marktmiete, wenn der örtliche Mietspiegel zugrunde gelegt worden wäre. In der ersten Instanz hat das FG Thüringen dem Finanzamt zugestimmt und entschieden, es sei auf die Miete abzustellen, die der Steuerpflichtige für eine weitere, vergleichbare, im selben Haus liegende und an einen Dritten fremdvermietete Wohnung verlangt. Es bestehe kein absoluter Vorrang einer Ermittlung einer ortsüblichen Miete mit Hilfe des örtlichen Mietspiegels (FG Thüringen vom 22. Oktober 2019, Az. 3 K 316/19).

Der BFH ist nun der Argumentation der Klägerin gefolgt und hat die Revision als begründet angesehen. Maßstab für die Berechnung der Entgeltlichkeitsquote im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG sei die ortsübliche Marktmiete. Darunter sei die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) umlagefähigen Kosten zu verstehen. Die maßgebliche ortsübliche Miete ergebe sich grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel, da dieser gerade die leichte und

schnelle Ermittlung einer ortsüblichen Miete auf der Grundlage eines breiten Spektrums ermöglichen soll. Eine Miete innerhalb dieses Spektrums darauf zu prüfen, ob im Einzelfall nicht ein anderer Wert innerhalb der Spanne angemessener wäre, liefe diesem Zweck zuwider. Eine ortsübliche Marktmiete sei gerade keine punktgenaue Einzelmiete, da auch in jeder Hinsicht vergleichbare Wohnungen örtlich typischerweise einer gewissen Mietpreisspanne unterworfen seien. Demnach sei davon auszugehen, dass jeder Mietzins innerhalb dieser Spanne die ortsübliche Marktmiete im Sinne des § 21 Abs. 2 EStG darstelle.

Vom Mietspiegel kann in Ausnahmefällen nicht ausgegangen werden, sofern dieser an einem mangelhaften Erkenntniswert (fehlende, regelmäßige Anpassung an die Marktentwicklung, substantielle Defizite in der Datenerhebung, sonstige substantiierten Gründe) leide und somit im Einzelfall kein realitäts- und sachgerechtes Bild über die ortsübliche Marktmiete vergleichbarer Wohnungen widerspiegele. Entsprechendes gelte bei Sonderobjekten, die nicht unter den im Mietspiegel definierten Anwendungsbereich fielen. Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für eine bestimmte Art von Wohnungen an, darf die gesteigerte Wohnqualität des Vergleichsobjekts durch einen entsprechenden Zuschlag berücksichtigt

werden (vgl. BGH-Urteil vom 17. September 2008, VIII ZR 58/08).

Kann ein örtlicher Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist dieser nicht vorhanden, kann auf ein mit Gründen versehenes Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, die Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB oder die Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB zurückgegriffen werden. Bei letzterer Alternative müssen zumindest drei Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk benannt werden. Auch in solchen Fällen sei es nicht ausreichend, lediglich auf eine Vergleichswohnung zurückzugreifen. Jeder der vorgenannten Ermittlungswege sei grundsätzlich gleichrangig.

### III. Unser Tipp

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die Regelung des § 21 Abs. 2 EStG nicht nur bei einer Vermietung zwischen nahen Angehörigen, sondern bei jeglicher Vermietung zu Wohnzwecken gilt. Demnach laufen auch Vermieter, die z.B. aus sozialen Erwägungen auf Mietanpassungen verzichten, Gefahr, einen Teil des Werbungskostenabzugs zu verlieren. Auch wenn erst die Unterschreitung des niedrigsten Grenzwerts des Mietspiegels zur Unüblichkeit

führt, empfiehlt es sich, die Angemessenheit der Miete in regelmäßigen Abständen zu prüfen, gerade wenn sich der Mietzins am unteren Rand des Mietspiegels orientiert. Sollten die örtlichen Mieten steigen und der Mietspiegel angehoben werden, sollte parallel eine Erhöhung der vereinbarten Miete erfolgen, um die Werbungskosten weiterhin in voller Höhe abziehen zu können. Gerne sind wir Ihnen bei der Prüfung der ortsüblichen Miete behilflich.

## Quarantäne ist kein Urlaub – oder doch?!

### I. Ausgangslage

Auch nach mehr als anderthalb Jahren Pandemie schreibt das Corona-Virus weiterhin und fortlaufend Rechtsgeschichte. Im Fokus stehen dabei neben den anlassbezogenen Verordnungen und Gesetzen natürlich auch „traditionelle“ Vorschriften und Rechtsfragen. Der Pandemieverlauf ab Ende des Jahres 2020 mit hohen Fallzahlen führte zu einer noch höheren Anzahl von Personen, die sich wegen des Kontakts zu Infizierten in behördlich angeordneter Isolierung (Quarantäne) befanden. Auf die Frage, ob die Zeit in Quarantäne auf Urlaubstage angerechnet wird, die mit der Quarantänezeit zusammenfallen, geben nun erste Gerichtsentscheidungen eine Antwort.

### II. § 9 Bundesurlaubsgesetz

Der jedem Arbeitnehmer zustehende bezahlte Erholungsurlaub ist im Bundesurlaubsgesetz (BUrlG) geregelt. Nach ständiger Rechtsprechung fallen Ereignisse, die den Urlaub stören könnten, als Teil des sogenannten persönlichen Lebensrisikos grundsätzlich in den Gefahrenbereich des Arbeitnehmers. Etwas Anderes gilt nur bei

Vorliegen einer ausdrücklichen gesetzlichen oder tarifvertraglichen Regelung. Eine solche Ausnahme sieht § 9 BUrlG vor. Danach werden die Tage einer **Erkrankung (1.)**, die zu einer Arbeitsunfähigkeit führt, welche **durch ärztliches Zeugnis (2.) nachgewiesen wird**, nicht auf den Jahresurlaub des Arbeitnehmers angerechnet. Ist die Arbeitspflicht des Arbeitnehmers nämlich bereits durch die Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung des Arztes (AU) aufgehoben, kann diese Pflicht nicht parallel durch einen zweiten Grund, nämlich die Inanspruchnahme des Urlaubs, entfallen. Der Arbeitnehmer behält daher in einem solchen Fall seinen Urlaubsanspruch.

#### 1. – „Erkrankung“

Das Arbeitsgericht Halle musste die Frage entscheiden, ob § 9 BUrlG auch auf solche Tage angewendet werden kann, die aufgrund behördlicher Anordnung während eines zuvor bereits genehmigten Erholungsurlaubs in Quarantäne verbracht werden mussten (ArbG Halle, Urteil vom 23.06.2021 – 4 Ca 285/21). Der nicht erkrankte Arbeitnehmer machte geltend, die Urlaubstage, die er aufgrund der

Quarantäne nicht adäquat habe in Anspruch nehmen können, seien ihm noch zu gewähren. Sein Urlaubsanspruch sei insofern nicht erfüllt.

Zwar erkannte das Gericht an, dass die Interessenlage im Fall der angeordneten Quarantäne eine ähnliche sei wie im Fall einer durch AU nachgewiesenen Erkrankung. Jedoch stelle § 9 BUrlG – wie oben geschildert – eine Ausnahmenvorschrift dar, die nur auf den dort beschriebenen Tatbestand und gerade nicht auf die häusliche Quarantäne Anwendung finde. Bei der Quarantäne sei die betroffene Person gerade nicht selber erkrankt im Sinne des § 9 BUrlG, sondern „nur“ „Ansteckungsverdächtige/r“ im Sinne des § 2 Ziff. 7 IfSG. Für diesen Fall sehe der Gesetzgeber keine Abweichung vom oben beschriebenen Grundsatz vor, dass eben nach Urlaubsgewährung der Arbeitnehmer selber das Risiko für die Realisierung des Urlaubszwecks trage. Auch habe der Gesetzgeber im Rahmen der umfangreichen Gesetzgebungsvorhaben während der Corona-Zeit bewusst weder eine Änderung des § 9 BUrlG vorgenommen, noch habe er eine Sondervorschrift für eine Quarantäneanordnung während der Urlaubszeit geschaffen. Im Ergebnis verbrachte der Arbeitnehmer also mehrere Tage parallel im „Urlaub“ und in Quarantäne. Nach Auffassung des Arbeitsgerichts Halle hat der Arbeitgeber den Urlaubsanspruch des Arbeit-

nehmers auch im Hinblick auf die Tage erfüllt, während derer er sich in häuslicher Quarantäne befand. Eine Nachgewährung komme daher nicht in Betracht.

## 2. – „Ärztliches Zeugnis“

Selbst eine Erkrankung führt nicht automatisch dazu, dass diese auch gemäß § 9 BUrlG berücksichtigt wird. In einem zweiten Fall musste sich das Arbeitsgericht Bonn mit der Frage auseinandersetzen, wie mit einer Arbeitnehmerin zu verfahren sei, deren „Arbeitsunfähigkeit“ nicht durch eine AU, sondern allein mittels behördlicher Isolierungsanordnung dokumentiert worden war (ArbG Bonn, Urteil vom 07.07.2021, 2 Ca 504/21). Die Arbeitnehmerin hatte ebenfalls bereits Erholungsurlaub beantragt und verbrachte – ohne Krankheitssymptome aufzuweisen – aufgrund eines positiven Infektionstests mehrere Tage in häuslicher Isolation. Diese war nach dem Test behördlich angeordnet worden. Ein ärztliches Zeugnis lag dagegen nicht vor.

Auch das Arbeitsgericht Bonn stellte sich auf den Standpunkt, § 9 BUrlG sei auf diesen Fall nicht anwendbar. Voraussetzung für eine Anwendbarkeit der Vorschrift sei, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsunfähigkeit durch AU nachweise. Denn die Beurteilung, ob eine Erkrankung im Einzelfall zur Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers führe, stehe allein dem Arzt zu. Die behördlichen Verfügungen stellten zwar

fest, dass die Arbeitnehmerin an SARS-CoV-2 erkrankt sei. Eine ärztliche Beurteilung der Arbeitsfähigkeit im Sinne des § 9 BUrlG gehe damit jedoch nicht einher. Es falle besonders ins Gewicht, dass im Zeitraum der „Erkrankung“ die Ausstellung einer AU sogar per telefonischer Anamnese möglich gewesen sei. Außerdem bestehe bei einem symptomlosen Verlauf sowie bei entsprechenden Bedingungen des Arbeitsplatzes die Möglichkeit, die Arbeitsleistung von zu Hause aus zu erbringen. Sei der Arbeitnehmer in solcher Weise arbeitsfähig, könne der Zweck des BUrlG, „nämlich die Erholung des Arbeitnehmers von seiner Arbeitsleistung, mit der Urlaubsgewährung dennoch erreicht werden“ (ArbG Bonn, Urteil vom 07.07.2021, 2 Ca 504/21, Rn. 46). Dann fehle es jedoch an einer Sachlage, die – auch nach der bereits beschriebenen Risikoverteilung – eine entsprechende Anwendung des § 9 BUrlG auf den vorliegenden Fall rechtfertigen würde. Mithin wurden auch hier die Tage, die in Isolation verbracht wurden, auf den Jahresurlaub angerechnet.

### III. Unser Tipp

Weitere Entscheidungen zu diesem Fragenkomplex werden sicherlich folgen und auch eine höchstrichterliche Bewertung ist zu gegebener Zeit zu erwarten. Es bleibt abzuwarten, ob sich die bisherige Vorgehensweise der Gerichte, § 9 BUrlG konsequent eng auszulegen, fortsetzen wird. An streitigen Fällen wird es nicht mangeln. Dies gilt vor allem deshalb, weil aufgrund des Beschlusses der Gesundheitsminister des Bundes und der Länder ab dem 01.11.2021 an nicht gegen das Corona-Virus geimpfte Personen, die die Möglichkeit hatten, sich impfen zu lassen, keine Quarantäne- Entschädigung nach dem IfSG mehr gezahlt werden wird. In NRW gilt dies bereits ab dem 11.10.2021. Wir werden die Entwicklung der Rechtsprechung für Sie beobachten und helfen Ihnen gerne bei der Begutachtung der in Ihrem Unternehmen auftretenden Sachverhalte.

## Reform der Wegzugsbesteuerung – Veränderungen zur bisherigen Rechtslage, ihre Folgen und mögliche Vermeidungsstrategien

### Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Allgemeines	1
III.	Vergleich der bisherigen Regelung zur § 6 AStG n.F.	2
1.	Persönlicher Anwendungsbereich	2
2.	Wegfall der zeitlich unbegrenzten Stundungsmöglichkeit	2
3.	Erleichterung bei der „Rückkehrregelung“	3
IV.	Mögliche Vermeidungsstrategien der neuen Wegzugsbesteuerung	4
1.	Einlage der Anteile in eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft	4
2.	Formwechsel	5
3.	Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt und auflösender Bedingung	5
V.	Fazit	6

### I. Einleitung

Im Zuge der Umsetzung der europäischen Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) wurde die Vorschrift des § 6 AStG zur Wegzugsbesteuerung zum Teil drastisch verschärft. Alle Wegzüge ab dem 1. Januar 2022 (§ 21 Abs. 1 AStG n.F.) werden von der Neuregelung erfasst sein. Insbesondere internationale Unternehmerfamilien und gerade mittelständische Familienunternehmen können von den Verschärfungen betroffen sein. Im Folgenden werden die bisherige Rechtslage im Vergleich zu der neuen Fassung von § 6 AStG überblicksartig dargestellt und die sich daraus ergebenden Folgen kurz skizziert.

Mögliche Vermeidungsstrategien werden im Anschluss ansatzweise aufgezeigt.

### II. Allgemeines

Die Grundkonzeption der Wegzugsbesteuerung ist unverändert geblieben. Sinn und Zweck der Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 6 AStG ist es, die während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland in einer wesentlichen Beteiligung an einer (sowohl in- als auch ausländischen) Kapitalgesellschaft entstandenen stillen Reserven bei Wegzug ins Ausland aufzudecken und der deutschen Besteuerung zu unterwerfen. Denn es können Konstellationen auftreten, bei denen

Deutschland das Besteuerungsrecht an dem Gewinn bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung verliert. Um nun die einmalige Besteuerung in Deutschland sicherzustellen, wird in Wegzugsfällen nach § 6 AStG ein fiktiver Veräußerungsgewinn versteuert, ohne dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich Liquidität in Form eines Veräußerungspreises zufließt. Die Wegzugsbesteuerung kann daher für den Steuerpflichtigen zu erheblichen finanziellen Belastungen führen.

### III. Vergleich der bisherigen Regelung zur § 6 AStG n.F.

#### 1. Persönlicher Anwendungsbereich

Nach bisherigem Recht unterliegen Gesellschafter von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von mindestens 1 % (Anteile i.S.d. § 17 EStG) bei Wegzug aus Deutschland gem. § 6 AStG a.F. einer Wegzugsbesteuerung, wenn sie insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig waren. Die Anteile gelten dann im Wegzugszeitpunkt als zum gemeinen Wert verkauft, so dass es in der Regel zur Realisation eines steuerpflichtigen (fiktiven) Veräußerungsgewinns kommt. Dasselbe gilt insbesondere, wenn die Anteile durch Schenkung oder Todesfall auf einen im Ausland ansässigen Erwerber übergehen. Nach der Rechtsprechung des BFH sind allerdings fiktive Veräußerungsverluste bei

der Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen. Daher können die im Rahmen des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG i.V.m. § 17 EStG ermittelten, fiktiven Veräußerungsgewinne auch nicht saldierend mit fiktiven Veräußerungsverlusten verrechnet werden. Überlegenswert wäre im Fall von Wertverlusten in wesentlichen Beteiligungen, diese Anteile zu veräußern, um damit den Verlust noch vor dem Wegzug zu realisieren und mit anderen positiven Einkünften zu verrechnen.

§ 6 AStG n.F. sieht hingegen eine Verkürzung des Zeitraumes der vor dem Wegzug erforderlichen unbeschränkten Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre vor. Vorteilhafterweise bezieht sich der Betrachtungszeitraum künftig bei der Feststellung der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht nicht mehr auf die gesamte Lebenszeit, sondern nur auf die letzten zwölf Zeitjahre. Nachteilig ist die Verkürzung auf sieben Jahre andererseits für nach Deutschland neu zugezogene Steuerpflichtige. Denn sie fallen künftig bereits drei Jahre früher unter die Wegzugsbesteuerung.

#### 2. Wegfall der zeitlich unbegrenzten Stundungsmöglichkeit

Da die Wegzugsbesteuerung oftmals mit erheblichen finanziellen Härten verbunden ist, kann die nach § 6 Abs. 1 AStG zu erhebende Einkommensteuer bislang auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren gegen Sicherheitsleistung gestundet werden, § 6

Abs. 4 S. 1 AStG a.F. Diese Stundungsregelung war bisher auch bei einem Wegzug in die Schweiz zu gewähren. Ist der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staats und verzieht er in einen dieser Staaten, wird die Einkommensteuer nach bisherigem Recht zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet, sofern er im Zuzugsstaat unbeschränkt steuerpflichtig wird, § 6 Abs. 5 S. 1 AStG a.F. Die Stundung wird gewährt bis zum tatsächlichen Verkauf. Für Stundungen, die auf Wegzüge bis 31. Dezember 2021 gewährt werden, gilt das alte Recht auch ab dem 1. Januar 2022 unverändert weiter.

Diesbezüglich tritt wohl die drastischste und möglicherweise unionsrechtswidrige Veränderung ein. Nach der Neufassung des § 6 AStG wird es keine dauerhafte Stundung mehr geben. Zwischen Wegzügen von EU-/EWR-Bürgern in andere EU-/EWR-Länder einerseits und Wegzügen von Staatsangehörigen von Drittländern sowie Wegzügen in Drittländer andererseits wird nicht mehr differenziert. Die Steuer wird künftig in allen Fällen grundsätzlich sofort fällig. Auf Antrag besteht zwar die Möglichkeit, die Steuer in sieben gleich hohen Jahresraten zu zahlen. Dies geschieht im Regelfall allerdings nur gegen Sicherheitsleistung. Die Stundung ist zinsfrei.

### **3. Erleichterung bei der „Rückkehrregelung“**

Die Wegzugsbesteuerung soll nicht eingreifen, wenn der Wegzug nur vorübergehend ist oder faktisch eine Rückkehr stattfindet, ohne dass die Anteile zwischenzeitlich veräußert wurden. Endet die unbeschränkte Steuerpflicht, weil sich der Steuerpflichtige nur vorübergehend im Ausland aufhält, und wird er innerhalb von fünf Jahren nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland, entfällt der Steueranspruch unter bestimmten Voraussetzungen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. Die Frist kann bisher um höchstens fünf Jahre verlängert werden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass berufliche Gründe für die weitere Abwesenheit maßgebend sind und die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht, § 6 Abs. 3 S. 2 AStG a.F. In Fällen der vorübergehenden Abwesenheit kann die Steuer bisher nach Maßgabe der eingeräumten Frist insgesamt gestundet werden. Wird allerdings die Steuerschuld, die sich nach § 6 Abs. 1 bis 3 AStG ergibt, endgültig oder vorläufig festgesetzt, weil etwa die Rückkehrabsicht im Wegzugszeitpunkt noch nicht nachgewiesen worden ist, wäre nach Rückkehr ein endgültiger Bescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben, ein vorläufiger Bescheid nach § 165 Abs. 2 AO zu ändern. Eine bereits gezahlte Steuer wäre dementsprechend zu erstatten. Bei Wegzügen von EU-/EWR-Bürgern

innerhalb des EU-/EWR-Raums bestand die Rückkehrmöglichkeit bislang zeitlich unbegrenzt.

Auch in der Neufassung des § 6 AStG wird die Rückkehrerregelung im Grundsatz beibehalten. Zum Vorteil des Steuerpflichtigen wird die reguläre Frist von fünf auf sieben Jahre verlängert. Eine Verlängerung um weitere fünf auf insgesamt zwölf Jahre soll möglich sein, solange die Rückkehrabsicht fortbesteht. Aus Vorsichtsgründen sollte eine Rückkehrabsicht auch künftig dokumentiert werden, um von dem Wegfall der Steuer bei späterer Rückkehr profitieren zu können. Ein Vorliegen von beruflichen Gründen wird nicht mehr gefordert. Auf Antrag des Rückkehrers entfällt die Erhebung von Jahresraten. Die bislang unbefristete Rückkehrerregelung für EU-/EWR-Wegzügler soll dagegen entfallen.

Wird im Rahmen der Rückkehrerregelung zugleich eine Stundung beantragt, sind auch künftig während des gesamten Stundungszeitraums bis zur Rückkehr des Steuerpflichtigen nach Deutschland keine Raten zu zahlen. Dieser Weg ist wohl die einzige Möglichkeit, ohne aufwendige Umstrukturierungsmaßnahmen eine unmittelbare Wegzugssteuerbelastung zu vermeiden.

## IV. Mögliche Vermeidungsstrategien der neuen Wegzugsbesteuerung

Auch wenn sich in der Literatur die Stimmen mehren, die das neue Ratenzahlungskonzept ohne Stundungsregelung in EU-/EWR-Sachverhalten für unionsrechtswidrig halten, ist § 6 AStG n.F. jedenfalls geltendes Recht und daher vorerst zwingend anzuwenden. In vielen Fällen kann es daher erforderlich sein, über Gestaltungsmöglichkeiten nachzudenken, die einer Wegzugsbesteuerung zuvorkommen. Da § 6 AStG u.a. voraussetzt, dass der Steuerpflichtige gem. § 17 EStG wesentliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen hält, besteht der zentrale Ansatzpunkt zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung darin, solche Anteile vor dem Wegzug vom Privatvermögen des Steuerpflichtigen möglichst steuerneutral in ein Betriebsvermögen (des Steuerpflichtigen) zu überführen.

### 1. Einlage der Anteile in eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft

Bei der Einlage einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist darauf zu achten, dass es sich um eine gewerblich tätige Personengesellschaft handelt, bei der Anteile an der Kapitalgesellschaft dem Geschäftszweck funktional zuzurechnen sein müssen. Die Personengesellschaft vermittelt dem nunmehr nach dem Wegzug ausländi-

schen Mitunternehmer eine inländische Betriebsstätte, sodass eine Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG vermieden wird. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) reicht für die Begründung einer inländischen Betriebsstätte nicht aus, sodass es bei Wegzug dann zu einer Entstrickungsbesteuerung kommen würde. Um eine Veräußerung i.S.v. § 17 EStG und eine Aufdeckung der in den Anteilen ruhenden stillen Reserven durch die Übertragung der Anteile in eine gewerblich tätige Personengesellschaft zu vermeiden, ist die Einlage als sog. verdeckte Einlage i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG zu erbringen, d.h. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten oder sonstigen Gegenleistungen.

## **2. Formwechsel**

Eine weitere Möglichkeit zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG könnte darin liegen, die inländische Kapitalgesellschaft, an der die Anteile i.S.d. § 17 EStG bestehen, vor dem Wegzug des Steuerpflichtigen in eine Personengesellschaft umzuwandeln. Bei einem Wegzug des Steuerpflichtigen ist nunmehr die allgemeine Entstrickungsnorm für Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) zu prüfen. Die Personengesellschaft muss wie auch oben dargestellt dem Gesellschafter eine inländische Betriebsstätte vermitteln, d.h. gewerblich tätig sein. Das sollte dann kein

Problem darstellen, wenn die Kapitalgesellschaft schon vor dem Formwechsel einer originären gewerblichen Tätigkeit nachgegangen ist. Zwar kann auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein Formwechsel nach Maßgabe der § 9 i.V.m. §§ 3 ff. UmwStG grds. ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen. Ein Nachteil dieser Variante ist jedoch die Besteuerung der nach § 7 UmwStG fiktiv ausgeschütteten offenen Rücklagen der formgewechselten Kapitalgesellschaft auf Ebene des Gesellschafters.

## **3. Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt und auflösender Bedingung**

Vor dem geplanten Wegzug könnten Kapitalgesellschaftsanteile unentgeltlich auf natürliche Personen oder eine inländische Stiftung, z. B. im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge, und ggf. unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werden. Sollte ein Nießbrauchsvorbehalt vereinbart werden, wäre sicherzustellen, dass zumindest auch das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen vom Schenker (und Nießbraucher) auf den Beschenkten übergeht. Nach der Rechtsprechung des BFH bleibt nämlich der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Blicke der Schenker (und Nießbrau-

cher) wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile, dann wären die Voraussetzungen des § 17 EStG weiterhin erfüllt und § 6 AStG käme folglich noch zur Anwendung. Daher ist bei der Vereinbarung eines Nießbrauchs Vorsicht geboten und sollte im Einzelfall näher geprüft werden.

Wenn der Steuerpflichtige nach der Schenkung nunmehr im Zeitpunkt des Wegzugs weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der Kapitalgesellschaftsanteile wäre, wäre § 17 EStG nicht mehr erfüllt und die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG würde somit keine Anwendung mehr finden. Der Schenker kann sich unter Umständen auch ein Rücktrittsrecht von der Schenkung vorbehalten für den Fall, dass er nach Deutschland zurückkehrt. Mittels einer auflösenden Bedingung könnte der Wegzügler zudem sicherstellen, dass er den Kapitalgesellschaftsanteil wieder zurückerhält, falls er zu irgendeinem Zeitpunkt seinen (Haupt-)Wohnsitz wieder zurück nach Deutschland verlagern sollte. Jedenfalls müssten bei dieser Gestaltung die engen Voraussetzungen der §§ 13a, 13b ErbStG sowie die ertragsteuerlichen Konsequenzen genauestens geprüft werden.

bei EU-/EWR Sachverhalten für Anteilseigner, besonders solche aus dem Mittelstand, eine Einschränkung ihrer Mobilität und ihrer Niederlassungsfreiheit.

Je nach Bedarf sollte vor dem Wegzug über vorbereitende Gestaltungen nachgedacht werden. Die oben dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten sind keineswegs abschließend. Welche Gestaltungsvariante letztlich vorzugswürdig ist, ist nach der jeweiligen Situation und den Zielen des Betroffenen zu beurteilen.

## VI. Fazit

Die Wegzugsbesteuerung wurde zum Teil drastisch verschärft. Insbesondere der Wegfall der Stundungsregelung bedeutet