

SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

November 2021

Inhaltsübersicht

1. Kindergeld: Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung des Hochschulstudiums; Übergangszeit	1
2. Überbrückungshilfe III Plus ist bis zum 31.12.2021 verlängert worden	1
3. Überbrückungshilfe I, II, III und III Plus: Schlussabrechnung muss bis zum 30.6.2022 vorgelegt werden	2
4. Vorsteuerabzug – Angabe des Leistungszeitpunkts bzw. -zeitraums in der Rechnung	3
5. Betriebsaufspaltung: Erforderlich ist eine beherrschende Stellung sowohl in der Besitzgesellschaft als auch in dem Betriebsunternehmen.....	3
6. Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft kann durch rechtzeitige Schenkung auf die Kinder verlagert werden	4

1. Kindergeld: Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung des Hochschulstudiums; Übergangszeit

Nach den gesetzlichen Vorgaben besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, u.a. dann, wenn es entweder

- » für einen Beruf ausgebildet wird oder
- » sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten liegt.

Das Kindergeld wird vom Beginn des Monats gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen. Im Hinblick auf ein Hochschulstudium stellt der BFH insoweit mit Urteil v. 7.7.2021 (Az. III R 40/19) folgende Grundsätze klar:

- » Eine Berufsausbildung in Form eines Hochschulstudiums beginnt nicht schon mit der Bewerbung für dieses Studium, wenn zu diesem Zeitpunkt noch keine Ausbildungsmaßnahmen durchgeführt werden.
- » Die Beendigung eines Hochschulstudiums setzt grundsätzlich voraus, dass das Kind die letzte nach der einschlägigen Prüfungsordnung erforderliche Prüfungsleistung erfolgreich erbracht hat und dass dem Kind sämtliche Prüfungsergebnisse bekannt gegeben worden sind.
- » Die Bekanntgabe erfordert regelmäßig, dass das Kind entweder eine schriftliche Bestätigung über den erfolgreichen Abschluss und die erzielten Abschlussnoten erhalten hat oder jedenfalls objektiv in der Lage war, eine solche schriftliche Bestätigung über ein Online-Portal der Hochschule erstellen zu können. Entscheidend ist, welches Ereignis früher eingetreten ist.

Damit wird deutlich, dass das Ende des – insoweit einen Kindergeldanspruch begründenden – Hochschulstudiums nicht durch das Fortbestehen der for-

mellen Immatrikulation an einer Hochschule bestimmt wird, weil etwa das Kind seinem gewählten Ausbildungsgang nicht ernsthaft und hinreichend nachgeht und nur „pro-forma“ immatrikuliert ist. Gleichermaßen gilt, soweit ein Kind trotz erfolgter Immatrikulation noch einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgeht, aber noch nicht mit Ausbildungsmaßnahmen begonnen hat. Entsprechend beginnt ein Hochschulstudium noch nicht bereits mit der Bewerbung für dieses Studium. Bei erfolgreicher Bewerbung wird dann aber die Zeit bis zum Semesterbeginn und damit dem Beginn der eigentlichen Ausbildung als Wartezeit auf eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes eingestuft, in der Kindergeld gewährt wird.

Im Urteilsfall endete der Masterstudiengang „Management“ im Oktober 2016. Anschließend studierte das Kind ab April 2017 in einem Bachelorstudiengang Politikwissenschaften. Die Zwischenzeit von November 2016 bis März 2017 umfasste fünf Kalendermonate und überschritt damit die Höchstgrenze von vier Monaten für eine anzuerkennende unschädliche Übergangszeit, in der das Kindergeld weitergewährt wird.

► Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten die maßgeblichen Zeitpunkte sorgfältig dokumentiert werden. Dies gilt insbesondere für die Beendigung des Studiums.

2. Überbrückungshilfe III Plus ist bis zum 31.12.2021 verlängert worden

Die Überbrückungshilfe III Plus gewährte nach bisherigem Stand Unterstützung bei Corona-bedingten Einschränkungen bis zum 30.9.2021. Diese Hilfen wurden nun – hinsichtlich der Förderbedingungen weitgehend unverändert – bis zum 31.12.2021 verlängert. Ebenfalls verlängert wird die Neustarthilfe Plus, mit der Soloselbständige unterstützt werden, die von Corona-bedingten Umsatzeinbrüchen betroffen sind. Im Einzelnen ist zu beachten:

- » Antragsberechtigt sind nach wie vor Unternehmen mit einem Corona-bedingten **Umsatzrückgang**

von mindestens 30 %. Insoweit ist auch für den verlängerten Zeitraum Oktober bis Dezember 2021 eine Prüfung für jeden einzelnen Monat vorzunehmen, um festzustellen, für welchen Monat eine Förderberechtigung besteht.

- » Die sogenannte **Restart-Prämie**, die innerhalb der Überbrückungshilfe III Plus für die Monate Juli, August, September 2021 galt und mit der der Übergang vom Lockdown hin zur Wiederöffnung erleichtert werden sollte, läuft plangemäß im September aus.
- » Der **Eigenkapitalzuschuss** zur Substanzstärkung besonders stark und andauernd betroffener Unternehmen wird auch über den September hinaus bis Dezember 2021 zur Verfügung stehen.
- » Verlängert wird auch die Neustarthilfe Plus für Soloselbständige. Für den Zeitraum Oktober bis Dezember können Soloselbständige, deren Umsatz durch Corona weiter eingeschränkt ist, damit zusätzlich bis zu 4 500 € Unterstützung erhalten.

» **Handlungsempfehlung:**

Auch für die Fördermonate Oktober bis Dezember 2021 erfolgt die Antragstellung durch einen „prüfenden Dritten“, also Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt. Betroffene Unternehmen sollten rechtzeitig die erforderlichen Daten zusammenstellen, um eine Förderung prüfen und beantragen zu können. Insoweit sollte rechtzeitig Kontakt mit dem prüfenden Dritten aufgenommen werden, der bei der Antragstellung unterstützt und diesen Prozess dann durchführt.

Weiterhin gelten nun Besonderheiten für von **Hochwassereignissen im Juli 2021** betroffene Unternehmen. Die Überbrückungshilfe III Plus leistet als Corona-Hilfsprogramm keine Hilfe zur Beseitigung Hochwasser-bedingter Nachteile. Die Corona-bedingten Umsatzausfälle berechtigen nun aber nach Maßgabe der folgenden Bedingungen weiterhin zur Antragstellung auf Überbrückungshilfe III Plus. Weiterhin antragsberechtigt sind Unternehmen, die für die Überbrückungshilfe III antragsberechtigt waren und vom Juli-Hochwasser betroffen sind, soweit im Monat Juni 2021 und im jeweiligen Fördermonat ein Umsatzeinbruch von mind. 30 % gegenüber dem Vergleichszeitraum vorliegt. Die Förderhöhe bemisst sich nach dem Niedrigeren von

- » Umsatzeinbruch im Juni 2021 (also nicht des Fördermonats) im Verhältnis zu den jeweiligen Vergleichsmonaten im Jahr 2019 und
- » tatsächlicher Umsatzeinbruch im Fördermonat im Verhältnis zu dem jeweiligen Vergleichsmonat im Jahr 2019. Es sind in der Antragstellung die entsprechend relevanten Umsätze anzugeben.

① **Hinweis:**

Soweit Unternehmen sowohl die Überbrückungshilfe III Plus als auch Hilfen aus dem Aufbauhilfefonds in Anspruch nehmen wollen, darf keine Übercompensation von Schäden erfolgen. Kosten dürfen nur einmal erstattet werden. Soweit eine Anrechnung erforderlich ist, erfolgt diese im Rahmen der Aufbauhilfe.

» **Handlungsempfehlung:**

Diese erweiterten Hilfsmöglichkeiten sind für den Einzelfall sehr wichtig, machen allerdings die Antragstellung noch komplexer. Sorgfältig müssen gemeinsam mit dem prüfenden Dritten, der die Antragstellung vornimmt, die Antragsberechtigung und die ansetzbaren Kosten nach den verschiedenen Förderprogrammen geprüft werden.

3. Überbrückungshilfe I, II, III und III Plus: Schlussabrechnung muss bis zum 30.6.2022 vorgelegt werden

Spätestens **bis zum 30.6.2022** hat der prüfende Dritte die Schlussabrechnung für die Überbrückungshilfe I, II, III und III Plus vorzulegen. Erfolgt keine Schlussabrechnung, ist die jeweilige Corona-Überbrückungshilfe **in gesamter Höhe zurückzuzahlen**. Die Schlussabrechnung kann nach dem Ablauf des Förderzeitraums digital über die Antragsplattform der Überbrückungshilfe eingereicht werden.

Im Einzelnen weist das BMWi zur Schlussabrechnung der Überbrückungshilfe I auf Folgendes hin:

- » **Umsatzeinbruch:** Im Rahmen der Schlussabrechnung sind die endgültigen Umsatzzahlen über den **tatsächlich entstandenen Umsatzeinbruch im April und Mai 2020** zu übermitteln. Ergibt sich daraus, dass der durchschnittliche Umsatzeinbruch von 60 % entgegen der Prognose nicht erreicht wurde, also die grundsätzliche Förderberechtigung nicht vorgelegen hat, sind alle bereits ausgezahlten Zuschüsse zurückzuzahlen. Bei der Bestätigung der endgültigen Umsatzzahlen sind die Umsatzsteuervoranmeldungen des antragstellenden Unternehmens zu Grunde zu legen.
- » **Betriebliche Fixkosten:** Der prüfende Dritte übermittelt zudem die endgültige **Fixkostenabrechnung** an die Bewilligungsstellen der Länder. Ergeben sich daraus Abweichungen von der Kostenprognose (Höhe der Gesamtkosten), sind ggf. bereits ausgezahlte Zuschüsse für den betroffenen Fördermonat zurückzuzahlen. Nachzahlungen sind ausgeschlossen.
- » **Rückzahlungen** bereits ausgezahlter Zuschüsse sind bis zur Schlussabrechnung grundsätzlich nicht zu verzinsen. Eine **Verzinsung** könnte eintreten, wenn nach der Rückforderung die dort gesetzten Zahlungsziele nicht eingehalten werden oder Subventionsbetrug begangen wurde.
- » Eine Nachzahlung im Zuge der Schlussabrechnung wird grundsätzlich nicht möglich sein. Abweichend hiervon ist eine **Nachzahlung** jedoch für den Fall möglich, dass beim Antrag auf Überbrückungshilfe die ursprünglich erhaltene Soforthilfe anteilig angerechnet, die angerechnete Soforthilfe aber zwischenzeitlich zurückgezahlt wurde. Die Rückzahlung der Soforthilfe muss hierfür spätestens bis zur Einreichung der Schlussabrechnung nachweislich erfolgt sein.

4. Vorsteuerabzug – Angabe des Leistungszeitpunkts bzw. -zeitraums in der Rechnung

Die FinVerw stellt mit Schreiben v. 9.9.2021 (Az. III C 2 – S 7280-a/19/10004 :001) heraus, dass Rechnungen, die nicht den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten (ausreichend ist die Angabe des Kalendermonats), nicht ordnungsgemäß ausgestellt sind und damit grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Ein **Vorsteuerabzug** aus solchen Rechnungen ist nur ausnahmsweise möglich, und zwar dann, wenn die FinVerw über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen. Der BFH hatte entschieden, dass sich im Einzelfall aus dem Rechnungsdatum das Leistungsdatum ergeben kann. Umgekehrt kann dies nicht gelten, wenn nicht feststeht, dass die Daten zusammenfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine unmittelbar mit der Leistung zusammenfallende Rechnungsstellung nicht branchenüblich ist, vom betroffenen Rechnungsaussteller nicht immer durchgeführt wird oder bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel an einem Zusammenfallen der Daten bestehen. Bestehen Zweifel, obliegt deren Ausräumung dem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht.

» Handlungsempfehlung:

In umsatzsteuerlichen Rechnungen sollte grundsätzlich der Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum (ausreichend als Kalendermonat) angegeben werden. Bei Kleinbetragsrechnungen (Gesamtbetrag max. 250 €) ist die Angabe des Leistungszeitpunktes nicht erforderlich.

5. Betriebsaufspaltung: Erforderlich ist eine beherrschende Stellung sowohl in der Besitzgesellschaft als auch in dem Betriebsunternehmen

Wird Anlagevermögen – meist in Form von Grundstücken –, das eine operativ tätige Gesellschaft für ihre gewerbliche Tätigkeit nutzt, nicht von dieser Gesellschaft selbst, sondern von einer separaten Vermögensverwaltungsgesellschaft gehalten, so handelt es sich insoweit im Grundsatz bei der Überlassung des Anlagevermögens um eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit, die z.B. nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Die Überlassung des Anlagevermögens an die operativ tätige Gesellschaft wird aber dann als gewerbliche Tätigkeit eingestuft, wenn unter folgenden Bedingungen eine sog. steuerliche Betriebsaufspaltung vorliegt:

- » **sachliche Verflechtung:** Es muss mindestens eine für den Betrieb der operativ tätigen Gesellschaft (sog. Betriebsgesellschaft) wesentliche Betriebsgrundlage überlassen werden. Dies ist regelmäßig bei der Überlassung von Immobilien gegeben.
- » **personelle Verflechtung:** Daneben muss eine personelle Verflechtung zwischen der Betriebsgesellschaft und dem verpachtenden Unternehmen (sog. Besitzgesellschaft) vorliegen. Dies ist dann

gegeben, wenn ein Gesellschafter oder ggf. auch eine Personengruppe in beiden Unternehmen ihren Willen durchsetzen können.

Rechtsfolge bei Bestehen einer solchen steuerlichen Betriebsaufspaltung ist, dass das Besitzunternehmen auch gewerbliche Einkünfte erzielt, also der Gewerbesteuer unterliegt und etwaige Wertsteigerungen in den überlassenen Wirtschaftsgütern steuerlich erfasst werden. **Problematisch** ist insbesondere die **Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung** durch Wegfall entweder der sachlichen oder der personellen Verflechtung, weil darin eine Betriebsaufgabe gesehen wird – mit der Folge der Versteuerung der stillen Reserven im Vermögen des Besitzunternehmens und der Anteile der Betriebsgesellschaft.

Der BFH hat nun mit Urteil v. 14.4.2021 (Az. X R 5/19) klargestellt:

- » Die personelle Verflechtung verlangt – abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung –, dass der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter auch in der Betriebskapitalgesellschaft die Stimmenmehrheit innehat und dort in der Lage ist, **seinen Willen durchzusetzen**; eine Beteiligung von exakt 50 % der Stimmen reicht nicht aus.
- » Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, sind die Stimmen des Kindes jedenfalls dann nicht dem Elternteil zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Im Urteilsfall drohte unbeabsichtigt eine Betriebsaufspaltung vorzuliegen. Der Fall stellt sich wie folgt dar:

- » Ursprünglich lag offensichtlich eine Gestaltung entsprechend dem **Wiesbadener Modell** vor: V war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer im Baugewerbe tätigen GmbH und seine Ehefrau (Stpfl.) war Alleineigentümerin des mit einer Lagerhalle inkl. Büro- und Sozialtrakt sowie Garagen bebauten Grundstücks, welches an die GmbH verpachtet war. In einer solchen Konstellation wird keine steuerliche Betriebsaufspaltung gesehen.
- » In 2010 verstarb V. Erben des V waren zu ½ seine Ehefrau und zu ¼ die beiden Söhne. Einer von ihnen war im Streitjahr noch minderjährig. Die Erbgemeinschaft blieb im Streitjahr ungeteilt. Mit Beschluss vom 7.6.2010 ordnete das Familiengericht eine **Ergänzungspflegschaft** für den noch minderjährigen Sohn an. Sie umfasste die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte und -pflichten des Sohnes in der GmbH.
- » Am 17.6.2010 fasste die Gesellschaftsversammlung der GmbH den Beschluss, die Stpfl. zur **einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin** der GmbH zu bestellen. Diesen Beschluss unterschrieb die Ergänzungspflegerin für den minderjährigen Sohn.
- » Die am 13.7.2010 beim Handelsregister eingegangene Gesellschafterliste führte die Erbgemein-

schaft als Gesellschafterin der GmbH auf. Die Stpf. wurde am 14.7.2010 als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH in das Handelsregister, allerdings ohne Befreiung von den Beschränkungen nach § 181 BGB, eingetragen.

» Das Finanzamt sah nun eine Betriebsaufspaltung. Dieses war der Ansicht, dass mit der Bestellung der Stpf. zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin neben der bereits bestehenden sachlichen Verflechtung auch eine personelle Verflechtung mit der GmbH eingetreten sei. Gegen ihren Willen habe sie als Geschäftsführerin nicht abberufen werden können.

Der BFH bestätigt dagegen, dass vorliegend keine personelle Verflechtung gegeben war. Die Stpf. war zwar Alleineigentümerin des überlassenen Grundstücks, nicht aber in der Lage, auch in der GmbH ihren Willen durchzusetzen. Damit ein Gesellschafter eine GmbH beherrscht, ist es gesellschaftsrechtlich ausreichend – aber auch notwendig –, dass er über die Stimmrechtsmehrheit verfügt, die der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafterbeschlüsse vorschreibt. Dies gilt selbst dann, wenn der Gesellschafter ansonsten die laufende Geschäftsführung innehat (sog. Geschäfte des täglichen Lebens). Exakt 50 % der Stimmen reichen deshalb noch nicht aus.

Eine Beherrschung der GmbH ergab sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Stpf. zugleich Geschäftsführerin der GmbH wurde und so die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft bestimmen konnte. Es fehlte die weiterhin notwendige Mehrheitsbeteiligung der Stpf. an der GmbH.

Weiterhin stellt der BFH heraus, dass eine über ihren Stimmenanteil von 50 % hinausgehende Zurechnung der Stimmen des minderjährigen Kindes an die Stpf. für ertragsteuerrechtliche Zwecke mangels gleichgeglicher wirtschaftlicher Interessen nicht vorgenommen werden konnte. Dem stand insbesondere entgegen, dass das Kind hinsichtlich der GmbH-Anteile durch die Ergänzungspflegerin vertreten wurde. Damit waren die Stimmrechte des Kindes im Verhältnis zur GmbH nicht mehr Teil der Vermögenssorge der Stpf. Eine Vermutung gleichgerichteter Interessen bestand damit nicht.

► Handlungsempfehlung:

Liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor, so kann dies weitreichende Folgen nach sich ziehen. Dabei sind bei der Prüfung des Vorliegens der personellen Verflechtung stets die zivilrechtlichen Verhältnisse des Einzelfalles sehr genau zu beachten. In solchen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

6. Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft kann durch rechtzeitige Schenkung auf die Kinder verlagert werden

Vorliegend ging es um ein privates Veräußerungsgeschäft, da ein Grundstück nach nur etwa einem Jahr

Halbedauer weiterveräußert wurde. Strittig war aber, ob der Gewinn aus diesem privaten Veräußerungsgeschäft bei der Mutter als ursprünglichem Eigentümer des Grundstücks zu versteuern war oder bei den Kindern, denen das Grundstück kurz vor Veräußerung geschenkt wurde. Die Mutter erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag im Jahr 2011 das Grundstück und übertrug dieses in 2012 unentgeltlich jeweils zu hälftigem Miteigentum auf ihren volljährigen Sohn und ihre volljährige Tochter. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom selben Tag verkauften die Tochter und der Sohn das Grundstück an Z. Der Kaufpreis wurde je zur Hälfte an die Tochter und den Sohn ausgezahlt. Die Verkaufsverhandlungen mit Z waren allein von der Mutter geführt worden. Strittig war nun, ob bei der Mutter ein privates Veräußerungsgeschäft anzusetzen sei oder aber bei den Kindern (was vorliegend steuerlich günstiger war und daher angestrebt wurde).

Der BFH bestätigt mit Urteil v. 23.4.2021 (Az. IX R 8/20) die vorgenommene Gestaltung und das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei den Kindern. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber ausdrücklich (als Reaktion auf frühere Rechtsprechung) geregelt hat, dass bei einem unentgeltlichen Erwerb der Erwerber in die Rechtsstellung des Überträgers eintritt und mithin ein steuerlich zu erfassendes privates Veräußerungsgeschäft realisiert, wenn innerhalb der durch den Rechtsvorgänger in Gang gesetzten „Spekulationsfrist“ von zehn Jahren das Grundstück veräußert wird. Der Gesetzgeber hat damit zu erkennen gegeben, dass durch die unentgeltliche Übertragung die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nicht umgangen werden soll, indem vor einer Veräußerung das betroffene Wirtschaftsgut z.B. auf eine nahestehende Person übertragen wird, die dann den Veräußerungsvorgang verwirklicht.

Auch ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, der zu einer steuerlichen Erfassung des privaten Veräußerungsgeschäfts bei der Mutter geführt hätte, wurde nicht verwirklicht. Es lagen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die vertraglichen Regelungen zur Schenkung des Grundstücks an die Kinder sowie die Veräußerung des Grundstücks an Z unangemessene Vereinbarungen enthielten. Die Kinder konnten über das geschenkte Grundstück nach der Übertragung frei verfügen. Sie waren insbesondere nicht vertraglich gebunden, an die Erwerber zu veräußern, mit denen ausschließlich die Mutter zuvor Verkaufsverhandlungen geführt hatte. Die Kinder waren auch nicht verpflichtet, den Veräußerungserlös an die Stpf. abzuführen. Zudem war in der Folge der Übertragung an beide Kinder das Entstehen eines steuerbaren Veräußerungsgewinns nicht vermieden und ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil nicht erzielt worden. Vielmehr ist der Veräußerungsgewinn bei den Kindern entstanden und auch dort zu erfassen.

❶ Hinweis:

Dies zeigt, dass in der Praxis Steuersatzeffekte genutzt werden können. Schenkungsteuerliche Aspekte sind jedoch zu beachten.