

Aktuelles Ertragsteuerrecht

frs – Forumbremen

Forum für Rechnungslegung und Steuern e. V.

Bremen, den 25. Oktober 2018

Referent: Michael Daumke

Ltd. Regierungsdirektor a. D., Berlin;

Inhaltsverzeichnis

I.	Aktuelle Gesetzgebung	1
1.	Jahressteuergesetz 2018	1
2.	Jahressteuergesetz 2018: Gesetzentwurf gegen Steuerbetrug beim Online-Handel	4
3.	Gesetzgebung: Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals JStG 2018).....	13
4.	Gesetzgebung: Gesetzesentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus	14
5.	Steuerpolitik: Gesetzesinitiativen für Eltern und Vereine (FinMin)	16
6.	Stellungnahme zum Familienentlastungsgesetz (Bundesrat)	17
7.	Anfrage zur Abschaffung der Abgeltungsteuer (hib)	18
8.	Anzeigepflicht für grenzüberschreitende und nationale Steuergestaltungsmodelle: EU-Richtlinie in Kraft getreten – Finanzministerkonferenz einig über nationale Meldepflicht	19
II.	Einkommensteuer (ESt)	22
1.	BFH: Keine begünstigte Handwerkerleistung bei Baukostenzuschuss für öffentliche Mischwasserleitung	22
2.	Handwerkerleistungen und § 35a EStG: Die nachträgliche Verputzung ist ein Fall des § 35a Abs. 3 EStG	23
3.	Verfügung betr. Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG	24
4.	Keine Spekulationsteuer auf häusliches Arbeitszimmer.....	29
5.	Vermietung eines Homeoffices an Arbeitgeber	31
6.	Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlage bei Einbringung – Betriebsaufspaltung	33
7.	Kein Betrieb gewerblicher Art durch Beteiligung an gewerblich geprägter PersGes. ..	36
8.	Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten als Betriebsausgaben	39
9.	Ablehnung der BFH-Rspr. zur Abzugsfähigkeit privater Forderungsverluste.....	42
10.	Außerordentliche Einkünfte aufgrund einer Abfindungszahlung	47
11.	Kein Verlustausgleich bei echten (ungedeckten) Daytrading-Geschäften	50
12.	Keine Abfärbung bei negativen gewerblichen Einkünften	52
13.	Verlustberücksichtigung bei Aktienveräußerung	54
14.	Fehlgeschlagene Vereinbarungen geschiedener Eheleute rechtfertigen keinen Erlass von Steuern.....	56
15.	„Sofortbonus“ der Krankenkasse mindert Sonderausgabenabzug	57

16.	Bewirtung von Busfahrern als Gegenleistung (BFH)	58
17.	Sachzuwendungen nach § 37b EStG (BMF)	59
18.	Spenden an eine in der EU belegene Kirche (BFH)	60
III.	Bilanzsteuerrecht	62
1.	Buchung von EC-Karten-Umsätzen in der Kassenführung	62
2.	Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung im Fokus der Finanzverwaltung	63
3.	Hallenboden als Betriebsvorrichtung	67
4.	§ 6b-Rücklage (Reinvestitionsrücklage): Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter	70
5.	Bilanzierung von Kryptowährungen nach HGB	74
6.	Abzugsverbot für Schuldzinsen: Begrenzung auf Entnahmenüberschuss	76
7.	Wechsel der AfA-Methode bei der Gebäudeabschreibung	78
8.	Investitionsabzugsbetrag und Sonder-AfA für beim (ausländischen) Auftraggeber gelagerte Werkzeuge	80
9.	Wertpapiere als Sonderbetriebsvermögen einer gewerblich tätigen PersGes.	82
10.	Buchwertübertragung eines Mitunternehmeranteils trotz gleichzeitiger Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen	84
11.	Publizitätspflicht für Unternehmen – Aktuelle Statistiken zur Offenlegung	88
IV.	Immobiliensteuerrecht	90
1.	Ortsübliche Marktmiete bei der Überlassung möblierter Wohnungen	90
2.	Veräußerung eines wohnrechtsbelasteten Grundstücks	91
3.	Vermieter: Anschaffungsnahe Herstellungskosten bei Sanierungsbedarf nach Tod des Mieters?	93
4.	Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum stehenden Wohnung	94
5.	Vermietung eines Grundstücks an Tochtergesellschaft begründet Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft	96
6.	Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts aufgrund des Wertansatzes in der Bilanz?	99
7.	Batteriespeicher der Fotovoltaikanlage: Neues zur Vorsteuer	101
8.	Einheitliches Vertragswerk: BFH ändert Sichtweise zum Positiven	102
9.	Baukindergeld: Neue Förderung ab 18.09.2018	102
10.	Verzögerungen bei der Denkmalbehörde gehen nicht zulasten der Steuerpflichtigen	104

11.	Einkommensteuer: §§ 4, 7, 7g EStG; ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken	105
12.	Bauträgerfälle: FG Münster: Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen zulasten des Bauunternehmers änderbar	112
13.	Rückzahlungen an Bauträger sind zu verzinsen (FG)	114
14.	Rückabwicklung der Bauträger-Fälle (FG)	116
V.	Lohnsteuerrecht	118
1.	Berechnung der 44 €-Freigrenze bei Sachbezügen (BFH)	118
2.	Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt nicht zu Lohnzufluss	119
3.	Arbeitnehmerbesteuerung: Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn	120
4.	Private Pkw-Nutzung: Verteilung einer einmaligen Zuzahlung zu den Anschaffungskosten	122
5.	Bewertung einer privaten Pkw-Nutzung bei Barlohnsumwandlung	124
6.	Übernahme von Versicherungs-, Kammer- und Vereinsbeiträgen für eine angestellte Rechtsanwältin führt zu Arbeitslohn	126
7.	Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen (OFD)	129
8.	Doppelte Haushaltsführung: Kürzung bei kostenlosen Mahlzeiten	130
9.	Kosten einer Eventagentur als Arbeitslohn	132
10.	Vertrieb von Waren und Dienstleistungen iSv § 8 Abs. 3 EStG	134
11.	Steuerrechtliche Wertung von Absagen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung (FG)	137
12.	Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn	138
VI.	Kindergeldrecht	141
1.	Kindergeldanspruch eines Gewerbetreibenden bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht	141
2.	Kindergeld für ein berufsbegleitendes Masterstudium	142
3.	Zum-Zählkindervorteil in einer „Patchwork-Familie“	143
4.	Bachelorstudium „Business Administration“ als einheitliche mehraktige Berufsausbildung?	145
VII.	Investmentsteuerrecht	148
1.	Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der am 01.01.2018 geltenden Fassung	148
VIII.	Körperschaftsteuer	149
1.	Geplante Neuregelung des Verlustabzugs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG	149

2.	Kein Nachweis der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen einer GmbH notwendig.....	150
3.	Verdeckte Einlage durch Forderungsverzicht des GmbH-Gesellschafters	151
4.	Umqualifizierung einer Spende in eine vGA bei besonderem Näheverhältnis zwischen Empfänger und Gesellschafter der spendenden Gesellschaft	157
5.	Pensionstreuhand: Einkünfteerzielungsabsicht – Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG.....	158
6.	Neue biometrische Rechnungsgrundlagen: Richttafeln 2018 G	163
7.	HEUBECK – RICHTTAFELN.....	165
8.	Pensionsrückstellungen in der Niedrigzinsphase Pensionsrückstellungen	166
IX.	Gewerbsteuerrecht.....	172
1.	Gewerbsteuerliches Schachtelprivileg verstößt gegen EU-Recht	172
2.	Verfassungsmäßigkeit gewerbsteuerrechtlicher Hinzurechnungen – auch Höhe des fiktiven Zinsanteils vom BFH abgesegnet.....	173
3.	Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1d GewStG von „unterjährig“ als Herstellungskosten des Umlaufvermögens zu qualifizierenden Finanzierungsentgelten	174
4.	Einbringungsgewinn I bei teilweiser Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen unterliegt nicht der Gewerbesteuer.....	177
5.	Hinzurechnung von transaktionsbezogenen Zahlungen bei computerisierten Reiseinformations- und -vertriebssystemen	178

I. Aktuelle Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2018¹

Hintergrund:

Die Bundesregierung hat am 01.08.2018 den vom BMF vorgelegten **Geszentwurf zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** (vormals JStG 2018) beschlossen. Mit dem JStG 2018 sollen die noch in diesem Jahr fachlich gebotenen und zwingend notwendigen Rechtsänderungen im Steuerrecht erfolgen. Zudem sollen ab Januar 2019 alle Betreiber elektronischer Marktplätze dazu verpflichtet werden, bestimmte Daten der Verkäufer zu erfassen, um eine Prüfung der Steuerbehörden zu ermöglichen. Für nicht entrichtete Umsatzsteuer aus dem Handel über ihre Plattform sollen sie künftig in Haftung genommen werden.

Aktueller Stand:

- 21.09.2018: Stellungnahme Bundesrat
- 01.08.2018: Bundesregierung beschließt „JStG 2018“ (neuer Titel: Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften)
- 25.06.2018: BMF veröffentlicht Referentenentwurf des JStG 2018

Die wesentlichen Regelungen:

- Gewährleistung der **einheitlichen steuerlichen Behandlung** von im europäischen Binnenmarkt gehandelten **Gutscheinen** durch § 3 Absatz 13 bis 15 - neu - UStG
- **Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren auf Internetplattformen (Amazon, Ebay u.a. §§ 22f und 25e - neu - UStG):**

Durch § 22f UStG - neu werden Betreiber von elektronischen Marktplätzen ab 01.01.2019 verpflichtet, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze in Deutschland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, **aufzuzeichnen**.

¹ Zit. nach NWB-Datenbank, Reform Radar, 21.09.2018

Dies sind

1. der vollständige Name und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers,
2. die dem liefernden Unternehmer von dem nach § 21 der AO zuständigen Finanzamt erteilte Steuernummer und soweit vorhanden die ihm vom BZSt erteilte UStID,
3. das Beginn- und Enddatum der Gültigkeit einer **Finanzamtsbescheinigung über die steuerliche Erfassung des liefernden Unternehmers**, die auf Antrag des Unternehmers vom zuständigen Finanzamt erteilt wird und deren Ausstellung verweigert werden kann, wenn der Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist und nicht zu erwarten ist, dass er diesen künftig nachkommen wird.
4. der Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie der Bestimmungsort und
5. der Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes.

§ 25e - neu - UStG regelt die **Gefährderhaftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Umsatzsteuer** aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Danach **haftet der Betreiber nur dann nicht, wenn er eine Bescheinigung der Finanzverwaltung vorlegt**. Eine Exkulpation ist allerdings nicht möglich, wenn der Betreiber Kenntnis davon hatte oder hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt.

(**Anmerkung:** Nach dem Referentenentwurf sollte die Enthftung des Betreibers vom Nachweis abhängen, „dass er keine Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt.“).

Die Haftung greift in Bezug auf Drittlands-Anbieter ab dem 01.03.2019, für alle anderen ab dem 01.10.2019, § 27 Abs. 25 Satz 4 UStG-E.

- **Förderung der Elektromobilität** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG-E): Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugs pauschal mit 1 % des **halbierten inländischen Bruttolistenpreises** (anzuwenden auf Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die im Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden).

Der bisherige Nachteilsausgleich, der die Bemessungsgrundlage für Elektro- oder Hybridfahrzeuge mindert, fällt ab 2019 weg und greift wieder ab 2022.

- **Verfassungskonforme Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften:** Ersatzlose Aufhebung des § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG) für den vom BVerfG als verfassungswidrig erklärten Zeitraum 2008 bis 2015 (§ 34 Absatz 6 Satz 1 - neu - KStG)
- **Neufassung des § 21 KStG** zu den Beitragsrückerstattungen und den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen
- **Verhinderung von Cum/Cum-Gestaltungen** unter Zuhilfenahme steuerbegünstigter Anleger, § 44a Absatz 10 Satz 1 Nummer 3 EStG-E
- Aufnahme der Identifikationsnummer des Kindes in den Zulageantrag ab dem 1.1.2020 (§ 89 Absatz 2 Satz 1 Buchstabe d EStG-E). Bisher sind lediglich die Identifikationsnummern des Zulageberechtigten und dessen Ehegatten verpflichtend anzugeben.
- Elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige nach § 18 GrEStG
- Folgeänderungen zum Investmentsteuerreformgesetz 2018, z.B. in § 6 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe c zur Beibehaltung der bisherigen Rechtslage sowie Teilfreistellung nach InvStG und Organschaft (§ 15 KStG)
- Folgeänderungen zum Betriebsrentenstärkungsgesetz
- Folgeänderungen zu weiteren Gesetzesänderungen, z.B. zum Zweiten und Dritten Pflegestärkungsgesetz (§ 3 Nummer 36 EStG, § 3 Nummer 20 Buchstabe c GewStG)

Hinweis:

Das Gesetz bedarf noch der Zustimmung von Bundestag und Bundesrat. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende des Jahres abgeschlossen sein.

2. Jahressteuergesetz 2018: Gesetzentwurf gegen Steuerbetrug beim Online-Handel²

Vor allem in **Drittländern ansässige Unternehmen**, die in Deutschland steuerlich nicht registriert sind, verletzen auf elektronischen Marktplätzen häufig ihre hier bestehenden steuerlichen Pflichten. Insbesondere führen sie für ihre Umsätze, die sie in Deutschland aus den Verkäufen erzielen, keine Umsatzsteuer ab. Der Gesetzentwurf umfasst daher zwei, bereits ab Januar 2019 geltende Kernelemente:

- Alle Betreiber elektronischer Marktplätze sollen dazu verpflichtet werden, bestimmte **Daten von Verkäufern** zu erfassen, u.a. Name, vollständige Anschrift, Steuernummer, Versand- und Lieferadresse, Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes.
- Die Betreiber sollen für **nicht entrichtete Steuern** aus Lieferungen **haften**, die über den eigenen elektronischen Marktplatz rechtlich begründet wurden. Hier-von können sie sich befreien, wenn sie gewisse Aufzeichnungspflichten erfüllen oder steuerunehrliche Händler von ihrem Marktplatz ausschließen.

Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Ende des Jahres abgeschlossen sein, so dass die neue Regelung am 01.01.2019 in Kraft treten kann. Damit geht Deutschland entschlossen gegen den Steuerbetrug beim Online-Handel vor, noch bevor voraussichtlich im Jahr 2021 parallel erarbeitete europäische Maßnahmen wirksam werden können.

Darüber hinaus sollen mit diesem Gesetz die noch in diesem Jahr fachlich gebotenen und zwingend notwendigen **Rechtsänderungen im Steuerrecht** erfolgen. Hierzu gehören notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie die Umsetzung von Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs. Außerdem enthält das Gesetz Folgeänderungen und Anpassungen aufgrund von vorangegangenen Gesetzesänderungen und setzt weiteren kurzfristigen fachlichen und redaktionellen Änderungsbedarf um.

In der nachstehenden Tabelle werden ausgewählte für die Rechnungswesenpraxis bedeutsame geplante Neuregelungen aufgeführt.

² Nach BC-Redaktion, BC 07/2018

Gegenstand der Änderungen / Neuerungen	Rechtsgrundlagen/ Geplanter Zeitpunkt des Inkrafttretens
Einkommensteuer	
Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge: Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Privatnutzung von künftig angeschafften Firmenwagen (Besteuerung des geldwerten Vorteils) Bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen, die Arbeitnehmern zur Privatnutzung überlassen werden (Firmenwagen), ist der geldwerte Vorteil nach der 1%-Bruttolistenpreisregelung zu ermitteln. Allerdings ist der Bruttolistenpreis pauschal um die darin enthaltenen Kosten für das Batteriesystem bzw. Brennstoffzellensystem zu mindern. Wird das Batterie- bzw. Brennstoffzellensystem nicht zusammen mit dem Kraftfahrzeug angeschafft, sondern ist für dessen Überlassung ein zusätzliches Entgelt zu entrichten (z.B. in Form von Leasingraten), kommt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nicht in Betracht (vgl. <i>Plenker</i>, BC 2014, 475 ff., Heft 10). Für nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschaffte oder geleaste Firmenwagen mit dieser technischen Ausstattung wird nunmehr dieser Prozentsatz halbiert (somit von 1% auf 0,5%). ➤ Praxishinweis: Die Neuregelung ist für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind, anzuwenden, die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden. Für vor und nach diesem Zeitraum angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind, gilt der bisherige Nachteilsausgleich (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 oder Satz 3 Nr. 1 EStG – neu –) unverändert weiter.	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl. (Art. 16 Abs. 1 des Gesetzes)

Wird der geldwerte Vorteil für die private Nutzung eines Firmenwagens nach der sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt, ist die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung in pauschaler Höhe um die Kosten für das Batterie- bzw. Brennstoffzellensystem zu mindern. Wird die Batterie bzw. Brennstoffzelle nicht mit dem Fahrzeug erworben, sondern gemietet oder geleast, sind die Gesamtkosten um das hierfür zusätzlich entrichtete Entgelt zu vermindern. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Listenpreisregelung sind die hier zu berücksichtigenden Aufwendungen (Absetzung für Abnutzung) zu halbieren. Nutzt der Steuerpflichtige ein geleastes oder gemietetes Kraftfahrzeug sind entsprechend die Leasing- oder Mietkosten nur zur Hälfte zu berücksichtigen.	
Altersvorsorgebeiträge Beiträge des Arbeitnehmers und des ausgeschiedenen Arbeitnehmers, die dieser im Fall der zunächst durch Entgeltumwandlung finanzierten und steuerlich geförderten kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung nach Maßgabe des § 1a Abs. 4 Betriebsrentengesetz und § 1b Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Betriebsrentengesetz selbst erbringt, gehören zu den Altersvorsorgebeiträgen im Rahmen der sog. Riester-Rente. Nach § 22 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a BetrAVG hat der Arbeitnehmer auch bei der reinen Beitragszusage das Recht, nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses die Versorgung mit eigenen Beiträgen fortzusetzen. Eine entsprechende Ergänzung von § 82 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG stellt nunmehr sicher, dass auch diese Beiträge im Rahmen der sog. Riester-Rente gefördert werden können.	§ 82 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG Inkrafttreten rückwirkend zum 1.1.2018 (Art. 16 Abs. 2 des Gesetzes)

Übertragungen von Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung

Übertragungen von Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung, die über

- einen Pensionsfonds,
- eine Pensionskasse oder
- ein Unternehmen der Lebensversicherung (Direktversicherung)

durchgeführt werden, auf einen anderen Träger einer betrieblichen Altersversorgung in Form

- eines Pensionsfonds,
- einer Pensionskasse oder
- eines Unternehmens der Lebensversicherung (Direktversicherung),

sind steuerfrei, soweit keine Zahlungen unmittelbar an den Arbeitnehmer erfolgen.

Solche Übertragungen stellen nunmehr auch **keine schädliche Verwendung** des geförderten Vermögens dar. Ohne die Ergänzung müsste im Zeitpunkt der Übertragung eine Rückzahlung der bisher gewährten Förderung erfolgen.

§ 93 Abs. 2 Satz 2 EStG

Inkrafttreten rückwirkend zum 1.1.2018 (Art. 16 Abs. 2 des Gesetzes)

Steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung: „Verzichtserklärung des Arbeitnehmers auf die Steuerfreiheit“ nicht mehr erforderlich

Bislang mussten Arbeitnehmer bei der Direktversicherung auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG verzichten, damit der Arbeitgeber die Beiträge nach § 40b EStG a.F. pauschal besteuern kann.

Die Voraussetzung „Verzichtserklärung des Arbeitnehmers auf die Steuerfreiheit“ wird aufgehoben. Einer entsprechenden Verzichtserklärung bedarf es künftig nicht mehr, auch nicht vor dem Hintergrund des ursprünglichen Gesetzesziels, dem Arbeitgeber Planungssicherheit im Hinblick auf die steuerlichen

§ 52 Abs. 4 S. 12 f. EStG und § 52 Abs. 40 Satz 2 EStG

Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl. (Art. 16 Abs. 1 des Gesetzes)

Rahmenbedingungen der von ihm angebotenen betrieblichen Altersversorgung zu geben.	
Körperschaftsteuer	
Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften: Verfassungskonforme Regelung Findet bei Kapitalgesellschaften ein Gesellschafterwechsel statt, können Verluste aus der bisherigen Tätigkeit der Gesellschaft (anteilig) dann verlorengehen, wenn mehr als 25% der Anteile übertragen werden. In der Folge ist eine Verrechnung dieser Verluste mit späteren Gewinnen der Gesellschaft nicht (!) mehr möglich. Verhindert werden soll hierdurch eine missbräuchliche Steuergestaltung. Diese Regelung in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG hat das Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt (Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11; BGBl. I 2017, 1289). Das Bundesverfassungsgericht hat sich allerdings nur mit dem anteiligen Verlustuntergang bei der Übertragung von mehr als 25% bis 50% der Anteile innerhalb von fünf Jahren befasst. Zur Umsetzung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts wird daher § 8c Satz 1 KStG a.F. (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) für den vom Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig erklärten Zeitraum 2008 bis 2015 ersatzlos aufgehoben. Durch die neue Anwendungsregelung ist § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG praktisch erst auf schädliche Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 stattgefunden haben. Dies gilt für sämtliche schädliche Beteiligungserwerbe, unabhängig davon, welche Beteiligungsform zugrunde lag und ob der schädliche Beteiligungserwerb sich als unmittelbar (mehr als 50% der Anteile) oder mittelbar (25% bis zu 50% der Anteile) darstellt.	§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gemäß § 34 Abs. 6 KStG Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl. (Art. 16 Abs. 1 des Gesetzes)

Beteiligungserwerbe, die vor dem 1.1.2016 erfolgt sind, können gleichwohl Zählerwerbe für Zwecke des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sein.	
Rückwirkende Anwendung der Sanierungsklausel Laut dem EuGH-Urteil vom 28.6.2017, Rs. C-203/16 P, ist die Sanierungsklausel beim Beteiligungserwerb ist keine (verbotene) Beihilfe. Daher soll nach dem rechtskräftigen Abschluss des Gerichtsverfahrens durch die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs die Regelung des § 8c Abs. 1a KStG wieder zur Anwendung gelangen. Es wird nunmehr die rückwirkende Anwendung der Sanierungsklausel angeordnet. Durch die Wiederanwendung der Sanierungsklausel liegt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8c Abs. 1a KStG kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1a KStG vor.	§ 8c Abs. 1a KStG i.V.m. § 34 Abs. 6 Sätze 2 und 3 KStG Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung im BGBl. (Art. 16 Abs. 1 des Gesetzes)
Umsatzsteuer	
Im europäischen Binnenmarkt gehandelte Gutscheine: Einteilung in Einweggutscheine und Mehrweggutscheine Die bislang im Umsatzsteuerrecht getroffene Unterscheidung zwischen Wertgutscheinen und Warengutscheinen soll abgeschafft werden: • Wertgutscheine können über einen bestimmten Nennbetrag bei dem ausstellenden Händler gegen eine beliebige Ware oder Dienstleistung eingetauscht werden. Die Ausgabe eines Wertgutscheins wurde bislang lediglich als Tausch von Zahlungsmitteln behandelt und stellte selbst keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Die Umsatzsteuer entstand erst im Fall der Einlösung des Wertgutscheins und damit bei Ausführung des konkreten Umsatzes. • Waren- oder Sachgutscheine beziehen sich demge-	§ 3 Abs. 13 bis 15 UStG Inkrafttreten am 1.1.2019 (Art. 16 Abs. 3 des Gesetzes)

genüber auf eine konkret bezeichnete Ware oder Dienstleistung. Daher stellte der bei Erwerb eines Warengutscheins gezahlte Betrag eine Anzahlung auf die bezeichnete Leistung dar, die der Anzahlungsbesteuerung (nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG) unterlag.

Künftig handelt es sich dann um einen **Gutschein**, wenn der Inhaber berechtigt ist, diesen an Zahlungs Statt zur Einlösung gegen Gegenstände oder Dienstleistungen zu verwenden. Die Regelung gilt ausdrücklich nicht für Instrumente, die den Erwerber zu einem Preisnachlass berechtigen, ihm aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten.

Unterschieden wird künftig zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen; zudem wird der Zeitpunkt der Steuerentstehung bestimmt.

- Ein **Einzweck-Gutschein** ist ein Gutschein, bei dem bereits bei dessen Ausstellung alle Informationen vorliegen, die benötigt werden, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrunde liegenden Umsätze mit Sicherheit zu bestimmen. Die **Besteuerung** soll demzufolge bereits im **Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung des Gutscheins** erfolgen.
- Alle anderen Gutscheine, bei denen im Zeitpunkt der Ausstellung nicht alle Informationen für die zuverlässige Bestimmung der Umsatzsteuer vorliegen, sind **Mehrzweck-Gutscheine**. Bei dieser Art von Gutscheinen unterliegt erst die tatsächliche Lieferung bzw. die tatsächliche Ausführung der sonstigen Leistung der Umsatzsteuer, die **Besteuerung** wird also **erst bei Einlösung des Gutscheins**, nicht schon bei dessen Ausgabe durchgeführt.

Elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer: Ein-

§ 3a Abs. 5 Sätze 3

Führung eines Schwellenwerts von 10.000 € Werden Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Wege sonstige Leistungen an Nichtunternehmer erbracht, sind diese seit 1.1.2015 (gemäß § 3a Abs. 5 UStG) vom leistenden Unternehmer dort zu versteuern, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Diese Regelung soll künftig nur noch gelten, wenn ein Schwellenwert von 10.000 € (netto) überschritten wird. ➤ Praxishinweise: - Durch die Einführung eines unionsweit geltenden Schwellenwerts von 10.000 € sollen Kleinstunternehmen mit Sitz in nur einem EU-Mitgliedstaat von der Erfüllung mehrwertsteuerlicher Pflichten entlastet werden, indem sie eine Umsatzbesteuerung im Inland durchführen können. - Der leistende Unternehmer kann jedoch auch auf die Anwendung dieser Umsatzschwelle verzichten. In diesem Fall befindet sich dann der Leistungsort der bezeichneten Leistungen (weiterhin) stets an dem Ort, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Die Verzichtserklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.	bis 5 UStG Inkrafttreten am 1.1.2019 (Art. 16 Abs. 3 des Gesetzes)
Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren auf elektronischen Marktplätzen im Internet Seit geraumer Zeit liegen vermehrt Anhaltspunkte dafür vor, dass es beim Handel mit Waren über das Internet unter Nutzung von elektronischen Marktplätzen verstärkt zu Umsatzsteuerhinterziehungen kommt, insbesondere beim Handel mit Waren aus Drittländern. Die vorliegenden Regelungen sollen zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Zusammenhang mit dem Handel von Waren im Internet eingeführt werden: Betreiber von elektronischen Marktplätzen werden verpflichtet, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze in	§ 22f UStG und § 25e UStG Inkrafttreten am 1.1.2019 (Art. 16 Abs. 3 des Gesetzes)

Deutschland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, **aufzuzeichnen** (u.a. Name, vollständige Anschrift, Steuernummer, Versand- und Lieferadresse, Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes). Hiermit kann die Finanzverwaltung prüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt bzw. nachgekommen ist.

- Geregelt wird zudem die **Haftung des Betreibers** eines elektronischen Marktplatzes für die für die entstandene und nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Die trifft insbesondere auf Fälle zu, wenn sie Unternehmer, die im Inland steuerpflichtige Umsätze erzielen und hier steuerlich nicht registriert sind, auf ihrem Marktplatz Waren anbieten lassen.

➤ **Praxishinweis:**

Ziel der Gefährdungshaftung ist es, Betreiber von elektronischen Marktplätzen, die damit ein modernes Medium anbieten, über das Unternehmer, die im Inland, in der EU oder im Drittland ansässig sind, Waren anbieten und Kaufverträge tätigen, neben ihren eigenen wirtschaftlichen Interessen unter bestimmten Voraussetzungen auch für die aus diesen Aktivitäten entstandene und nicht an den Fiskus abgeführte Umsatzsteuer in Verantwortung zu nehmen. Der Betreiber kann diese Haftung jedoch vermeiden, wenn er seine Sorgfaltspflichten erfüllt.

3. Gesetzgebung: Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals JStG 2018)³

Das Bundeskabinett hatte am 01.08.2018 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beschlossen. Der Bundesrat hat am 21.09.2018 zu diesem Regierungsentwurf Stellung genommen.

Dieser Stellungnahme lassen sich insbesondere die folgenden Punkte bzw. Forderungen entnehmen:

- § 3a EStG und § 7b GewStG - Unmittelbare Inkraftsetzung der Neuregelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen und Prüfung der Möglichkeit einer Rechtsgrundlage für Besteuerungsfälle von Sanierungserträgen, in denen der Schuldenerlass bis zum 08.02.2017 ausgesprochen oder in denen bis zu diesem Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, nachdem der Große Senat des BFH den Sanierungserlass mangels einer Rechtsgrundlage verworfen hatte.
- § 6 Abs. 2 und 2a EStG - Anhebung der Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 € und Streichung der Poolabschreibung im Rahmen eines Sammelpostens für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2018 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.
- § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG - Detailänderungen an der geplanten steuerlichen Förderung von dienstlichen Elektro- und Hybridfahrzeugen.
- § 6b Abs. 2a EStG - Aufnahme einer Sanktion (Verzinsung) für die Fälle, in denen es zu keiner oder nur einer partiellen EU-Reinvestition des Veräußerungsgewinns kommt.
- § 3 Nr. 15 EStG - Einführung einer Steuerbefreiung für Arbeitgeberzuschüsse zu Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Nahverkehrsmittel.
- § 3 Nr. 26, 26a EStG - Anhebung der sog. Übungsleiterpauschale und Ehrenamts- pauschale auf 3.000 € (bisher 2.400 €) bzw. 840 € (bisher: 720 €).
- § 22 UmwStG - Einschränkung der Einbringungsgewinnbesteuerung auf aktive Handlungen des Steuerpflichtigen (Verlegung des Wohnsitzes, des gewöhnlichen Aufenthaltes, des Sitzes oder der Geschäftsleitung), um „Brexit“-Auswirkungen zu vermeiden.

³ Nach Geberth, DStR 39/2018, S. VI

- § 28a Abs. 4 S. 1 ErbStG - Aufnahme von weiteren Konstellationen, die zu einer rückwirkenden Beseitigung des Erlasses der Erbschaftsteuer im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung führen.

Keine Mehrheit fand hingegen der Vorschlag, den quotalen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG über den Gesetzentwurf der Bundesregierung hinaus auch für die Jahre 2016 bis 2018 zu suspendieren. Ebenso ohne Erfolg blieb in derselben Bundessratssitzung ein Gesetzesantrag aus Hessen zur Senkung der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen.

Die 2./3. Lesung des Gesetzentwurfs im Bundestag ist am 09.11.2018 geplant. Am 23.11.2018 soll dann die abschließende Beratung im Bundesrat erfolgen.

4. Gesetzgebung: Gesetzesentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus⁴

Die Bundesregierung hat am 19.09.2018 den Gesetzentwurf zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus beschlossen. Damit bringt die Bundesregierung - nach Jahren der Abstinenz auf diesem Feld und einem diesbezüglich gescheiterten Vorhaben in 2016 - wieder eine steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus auf den Weg.

Die geplante Sonderabschreibung bleibt im Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus gegenüber dem Referentenentwurf im Grundsatz unverändert. Der Bau neuen Wohnraums im bezahlbaren Mietsegment soll durch eine Sonderabschreibung von 20 % der Herstellungskosten für neue Mietwohngebäude in den ersten 4 Jahren gefördert werden. Neben der gesetzlichen Regel-AfA von 2 % könnten jeweils 5 % der Gebäudeherstellungskosten steuermindernd geltend gemacht werden. In gleicher Weise gefördert werden Anschaffungskosten, soweit diese auf Neugebäude (dh auf bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschaffte Gebäude) entfallen. Die Wohnungen müssen im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung sowie in den folgenden 9 Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Ansonsten sind in Anspruch genommene Sonderabschreibungen wieder rückgängig zu machen. Eine entsprechende Anlaufhemmung in Bezug auf die Festsetzungsverjährung sowie eine entsprechende Änderungsvorschrift sind vorgesehen.

⁴ Nach Geberth, DStR 39/2018, S. VI

Um der Kapitalverkehrsfreiheit Rechnung zu tragen, wird die Förderung gegenüber dem Referentenentwurf nun explizit auf Mietwohnungen in EU/EWR-Mitgliedstaaten erstreckt. Gleiches gilt für Drittstaaten, wenn diese Amtshilfe im vergleichbaren Umfang wie die EU-Staaten leisten und damit die Prüfung der Voraussetzungen der Sonderabschreibung ermöglichen.

Um der sozialpolitischen Vorgabe des Schaffens „bezahlbaren Wohnraums“ Rechnung zu tragen, erfolgt eine Förderung nur, wenn die - laut Gesetzesbegründung abschreibungsfähigen - Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 € je qm Wohnfläche nicht übersteigen. Einbezogen werden hier auch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der ersten 3 Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der neuen Wohnung. Mit dem Einziehen dieser Grenze dürfte sich in einigen Fällen die Interessenlage gegenüber dem Normalfall im Hinblick auf die günstigste Allokation der Kosten für Grund und Boden gegenüber Gebäude umkehren. Die Förderung ist aus fiskalischen Gründen zusätzlich begrenzt auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes von maximal 2.000 € je qm Wohnfläche, dh die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung ist auf diesen Betrag je qm Wohnfläche gedeckelt.

Der erforderliche Bauantrag bzw. eine Bauanzeige muss nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt bzw. getätigt werden, um in den Genuss der Förderung zu kommen. Nachdem das letzte Jahr der Förderung der Veranlagungszeitraum 2026 ist, bedarf es einer Fertigstellung bis spätestens zum 31.12.2023, um die maximale Förderung ausschöpfen zu können.

Anders als im Gesetzentwurf aus dem Jahr 2016 ist die nun angedachte Förderung nicht weiter auf bestimmte Fördergebiete beschränkt.

Die Gewährung der Sonderabschreibung ist jedoch an die Einhaltung der EU-Vorschriften für sog. De-minimis-Beihilfen geknüpft. Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 € nicht übersteigen. Bei dieser Höchstgrenze sind auch andere in diesem Zeitraum an das Unternehmen gewährte De-minimis-Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung zu berücksichtigen.

Der Regierungsentwurf eröffnet die Möglichkeit, den Rahmen von 200.000 € weiter auszulegen, indem zur Berechnung nicht mehr - wie im Referentenentwurf - auf den effektiven, unmittelbar erzielten Steuervorteil abgestellt wird. Dies soll es ermöglichen, lediglich den Zinsvorteil auf den Steuervorteil zu berücksichtigen.

Das noch im Referentenentwurf enthaltene Kumulierungsverbot mit anderen Fördermaßnahmen aus öffentlichen Haushalten wurde gestrichen.

Grundsätzlich ist die Neuregelung zu begrüßen. Allerdings ist durch die zahlreichen tatsächlichen Restriktionen keine wesentliche Auswirkung auf die wohnungspolitische Situation zu erwarten. Soweit ein Investor den Zugriff auf ein - in den A- und B-Städten

sehr rares - Grundstück hat, wird er dies ohne Rücksicht auf etwaige - ohnehin sehr überschaubare - Steuereffekte mit dem Fokus auf die Optimierung bei der Verwertung und Vermietung bebauen.

Einen weiteren Hemmschuh für die Sonderabschreibung könnte das damit einhergehende umfangreiche Überwachungsregime und hier insbesondere Frist für die Vermietung der Immobilie von 10 Jahren darstellen.

Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich erst Anfang des Jahres 2019 abgeschlossen.

5. Steuerpolitik: Gesetzesinitiativen für Eltern und Vereine (FinMin)⁵

Im Finanzausschuss des Bundesrates wurden am 06.09.2018 zwei Bremer Initiativen beschlossen.

Einstimmig haben sich die Finanzminister von Bund und Ländern für eine Erhöhung des Steuerfreibetrags für Vereine von 35.000 Euro auf 45.000 Euro ausgesprochen. Ebenfalls einstimmig wird der ELFE-Antrag (Einfach Leistungen für Eltern), der frischgebackenen Eltern Behördengänge ersparen und das Leben leichter machen soll, unterstützt.

Hierzu führte die Bremer Finanzsenatorin weiter aus:

> ELFE – Einfach Leistungen für Eltern: Mit dem ELFE-Bundesratsantrag der Länder Bremen, Hamburg, Schleswig-Holstein, Thüringen und Berlin sollen Eltern entlastet werden. Die fortschreitende Digitalisierung der Verwaltung ermöglicht vereinfachte Verfahren. Eltern sollen künftig die Geburtsurkunde automatisch zugeschickt und das Kindergeld überwiesen bekommen. Alles ohne lästige Behördengänge und der Suche nach den richtigen Unterlagen. Fast alle Informationen sind bei verschiedenen Stellen in der Verwaltung vorhanden – beim Standesamt, beim Finanzamt oder der Elterngeldstelle. Sie dürfen aber aufgrund der aktuellen Gesetzeslage nicht untereinander ausgetauscht werden. Mit der Erlaubnis der Eltern sollen diese Infos für diesen Fall ausgetauscht werden. Die Eltern müssten nur noch mitteilen, wer wie lange Elternzeit nimmt und ob und in welchem Umfang sie Teilzeit arbeiten möchten.

⁵ Quelle: Senatorin für Finanzen der freien Hansestadt Bremen, Pressemitteilung vom 06.09.2018 (Ls), zitiert nach NWB Online-Nachricht vom 14.09.2018

> Höherer Steuerfreibetrag für Vereine: Der Antrag der Länder Bremen, Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein sieht eine Erhöhung des Steuerfreibetrags von 35.000 auf 45.000 Euro vor. Die letzte Erhöhung der Freigrenze liegt mehr als zehn Jahre zurück.

Hinweis:

Wenn der Bundesrat die beiden Anträge beschließt, ist die Bundesregierung gefordert. In beiden Bundesratsinitiativen wird die Bundesregierung gebeten, entsprechende Vorschläge für die notwendigen Gesetzesänderungen auf Bundesebene vorzulegen.

Der Bundesrat wird in seiner Sitzung am 21.09.2018 über die Initiativen entscheiden.

6. Stellungnahme zum Familienentlastungsgesetz (Bundesrat)⁶

In seiner am 21.09.2018 beschlossenen Stellungnahme begrüßt der Bundesrat ausdrücklich die vorgesehene Kindergelderhöhung und die Anhebung des Kinderfreibetrags. Zugleich weist er darauf hin, dass die Länder mehr als 55 Prozent der mit dem Familienentlastungsgesetz verbundenen Leistungen tragen.

Hierzu führt der Bundesrat u.a. weiter aus:

Die Stärkung der Familien sei eine gemeinsame Verantwortung von Bund, Ländern und Kommunen, betont der Bundesrat. Länder und Kommunen hätten in den letzten Jahren enorme Anstrengungen unternommen, um insbesondere die Kita-Plätze auszubauen und die Eltern bei den Beiträgen deutlich zu entlasten. Dass nun auch der Bund beabsichtigt, mit dem geplanten Gute-Kita-Gesetz die Qualität der Kindertagesbetreuung zu verbessern und auf eine Beitragsfreiheit hinzuwirken, befürwortet der Bundesrat.

Dabei unterstreicht er, dass die Qualitätsverbesserung in der frühen Bildung, Erziehung und Betreuung eine Daueraufgabe ist. In dem Maße, wie die Länder sich mit dem Familienentlastungsgesetz dauerhaft zu Finanzierung familienpolitischer Leistung en-

⁶ Quelle: BundesratKOMPAKT vom 21.09.2018 (il), zit. nach NWB-Online-Nachricht vom 24.09.2018

gagierten, sei auch die Steigerung der Qualität der Kindertagesbetreuung eine Daueraufgabe. **Die Länder fordern deshalb, dass sich der Bund auch über das Jahr 2022 hinaus an den Kosten des Gute-Kita-Gesetzes von jährlich mindestens 2 Mrd. Euro beteiligt.**

Das geplante Familienentlastungsgesetz sieht eine **Anhebung des Kindergeldes** ab Juli 2019 um zehn Euro pro Kind und Monat vor. Für das erste und zweite Kind beträgt es dann 204 Euro, für das dritte 210 und für das vierte und jedes weitere Kind 235 Euro monatlich. Auch der steuerliche Kinderfreibetrag soll angepasst werden - er steigt 2019 und 2020 um jeweils 192 Euro.

Ebenfalls steuermindernd wird die geplante **Erhöhung des Grundfreibetrags** wirken.

Von derzeit 9000 Euro jährlich soll dieser im nächsten Jahr auf 9168 Euro steigen, 2020 dann auf 9408 Euro. Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden.

Eine weitere Maßnahme ist der **Ausgleich der kalten Progression**, also des Effektes, wonach Einkommenssteigerungen im Falle einer Inflation durch den progressiven Steuersatz mitunter aufgezehrt werden. Um diese schleichende Steuererhöhung künftig zu verhindern, sollen die Eckwerte bei der Einkommenssteuer ab Januar 2019 nun entsprechend der Inflation verschoben werden. Für 2019 setzt der Gesetzentwurf eine Inflationsrate von 1,84 Prozent, für 2020 eine von 1,95 Prozent an.

Hinweis:

Die Stellungnahme des Bundesrates wird nun der Bundesregierung zugeleitet, die eine Gegenäußerung dazu verfasst. Anschließend legt sie alle Dokumente dem Bundestag zur Entscheidung vor.

7. Anfrage zur Abschaffung der Abgeltungsteuer (hib)⁷

Um die im Koalitionsvertrag angekündigte Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zins-einkünfte geht es in einer Kleinen Anfrage der FDP-Fraktion (BT-Drucks. 19/4226). Die Bundesregierung soll angeben, welcher Zeitplan verfolgt wird und wie sie dafür sorgen will, dass es nicht zu Abgrenzungsproblemen hinsichtlich der Behandlung von Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinnen kommt.

⁷ Quelle: hib - heute im Bundestag Nr. 669 (Ls), zitiert nach NWB, Online-Nachricht - Montag, 17.09.2018

Außerdem wird gefragt, wie sich die Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Lebensversicherungen und die private Altersvorsorge auswirken würde und ob eine Erhöhung des Sparerpauschbetrags geplant ist. Die FDP-Fraktion will ferner von der Bundesregierung wissen, welche Schlussfolgerungen sie aus der Einführung der Abgeltungsteuer in Frankreich vor dem Hintergrund ihrer eigenen Pläne, diese Steuer auf Zinserträge abzuschaffen, zieht. In der Vorbemerkung zur Kleinen Anfrage heißt es, die Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinseinkünfte drohe die Kapitalertragsbesteuerung weiter zu verkomplizieren und führe bei Sparern, die künftig höher belastet würden, zu Verunsicherung.

8. Anzeigepflicht für grenzüberschreitende und nationale Steuergestaltungsmodelle: EU-Richtlinie in Kraft getreten – Finanzministerkonferenz einig über nationale Meldepflicht⁸

Am 25.05.2018 haben die Wirtschafts- und Finanzminister im ECOFIN-Rat die EU-Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen formal verabschiedet. Am 05.06.2018 wurde die Richtlinie im ABIEG veröffentlicht. Damit ist sie am 25.06.2018 (= 20 Tage nach Veröffentlichung) in Kraft getreten.

Nahezu zeitgleich hat sich am 21.06.2018 die Landesfinanzministerkonferenz mit deutlicher Mehrheit für die Einführung einer Meldepflicht von nationalen Steuergestaltungsmodellen ausgesprochen.

Nahezu zeitgleich hat sich am 21.06.2018 die Landesfinanzministerkonferenz mit deutlicher Mehrheit für die Einführung einer Meldepflicht von nationalen Steuergestaltungsmodellen ausgesprochen.

I. EU-Richtlinie zur Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Die Richtlinie regelt die obligatorische Offenlegung potenziell aggressiver Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitendem Charakter (reportable cross-border arrangement) durch „Intermediäre“ (z.B. StB oder andere Akteure, die in der Regel an der DB 26/2018 S. 1559 Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Verwaltung der Umsetzung solcher „Arrangements“ beteiligt sind) und Stpfl. Die nationalen Steuerbehörden

⁸ Nach DB 26/2018, 1558, kommentiert von Martin Bartelt / Georg Geberth

den haben diese Informationen automatisch mit den Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten auszutauschen. Sinn und Zweck ist es, Gefahren der Steuervermeidung schneller erkennen und ihnen mit entsprechenden Maßnahmen begegnen zu können.

Die Richtlinie ist bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen und erstmals ab dem 01.07.2020 anzuwenden. Die Mitgliedstaaten müssen allerdings die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Intermediäre und relevante Stpfl. zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu verpflichten, deren erster Schritt zwischen dem Datum des Inkrafttretens (25.06.2018) und dem Datum des Beginns der Anwendung dieser Richtlinie (01.07.2020) umgesetzt wurde. Die Intermediäre und die relevanten Stpfl. müssen, sofern betroffen, bis zum 31.08.2020 Informationen über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen vorlegen.

II. Finanzministerkonferenz: Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungsmodelle

Nahezu zeitgleich haben sich die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder mit deutlicher Mehrheit für die Einführung einer Meldepflicht von nationalen Steuergestaltungsmodellen ausgesprochen. Eine Arbeitsgruppe auf Ebene der Staatssekretärinnen und Staatssekretäre unter Federführung von Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz hatte im Auftrag der Finanzministerkonferenz einen entsprechenden Gesetzentwurf ausgearbeitet.

Dabei wurde hervorgehoben, dass der EU-Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU (vgl. unter I.) bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle (Änderung der EU-Amtshilfe-Richtlinie) in diesem Zusammenhang eine besondere Bedeutung zukommt und daher bei der Einführung einer weiterhin für dringend erforderlich gehaltenen Pflicht zur Anzeige auch von nationalen Steuergestaltungen zu beachten ist.

Die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder sprachen sich dafür aus, dass der von der Arbeitsgruppe vorgelegte Gesetzentwurf für eine Pflicht zur Anzeige von nationalen Steuergestaltungen in die Diskussion zur Umsetzung der EU-Richtlinie in nationales Recht aufgenommen wird und bitten den Bund, diesen Gesetzentwurf in seine Überlegungen einfließen zu lassen.

Anzeigepflichtig sind lt. Gesetzentwurf nationale Steuergestaltungen, die dazu dienen, den deutschen Steueranspruch zu verringern, die Entstehung des Steueranspruchs in andere Besteuerungszeiträume zu verschieben oder Ansprüche auf Steueranrechnung bzw. -erstattung zu begründen. In erster Linie sind die Anbieter entsprechender Steuergestaltungen (Intermediäre), nachrangig der Stpfl. selbst, anzeigepflichtig.

Um die Anzeigepflicht auf bedeutsame und haushaltsrelevante Steuergestaltungen zu beschränken, ist eine Anzeige u.a. nicht erforderlich, wenn die Steuergestaltung bereits nachweislich bekannt ist oder bei natürlichen Personen die Summe der positiven Einkünfte in mindestens zwei der vergangenen drei Jahre nicht mehr als 500.000 € betragen hat. Eine Steuergestaltung liegt zudem in der Regel u.a. dann nicht vor, wenn sie im Einzelfall zu einem Steuervorteil führt, dessen Barwert insgesamt 50.000 € nicht übersteigt, oder wenn sie ihrer Ausgestaltung nach nicht auf Großbetriebe oder Konzerne zugeschnitten ist.

Die Anzeige muss eine abstrakte Beschreibung der Gestaltung und der steuerlichen Auswirkungen enthalten; eine Namensnennung des die Gestaltung nutzenden Stpfl. ist nicht vorgesehen. Sie soll innerhalb von 30 Arbeitstagen nach Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses elektronisch an das BZAST für Steuern übermittelt werden. Im Anschluss wird entschieden, ob Gesetze im Hinblick auf möglicherweise bestehende bzw. unbeabsichtigte Lücken angepasst werden müssen. Wer die Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen verletzt, kann zur Zahlung einer Geldbuße von bis zu 100.000 € verpflichtet werden.

II. Einkommensteuer (ESt)

1. BFH: Keine begünstigte Handwerkerleistung bei Baukostenzuschuss für öffentliche Mischwasserleitung⁹

BFH-Urteil vom 21.02.2018 VI R 18/16

Steuerpflichtige sind nicht berechtigt, bei der Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Anspruch zu nehmen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 21. Februar 2018 VI R 18/16 zu § 35a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entschieden.

Im Streitfall wurden die Kläger im Jahr 2011 an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage (zentrale Kläranlage) angeschlossen. Zuvor wurde das Abwasser über eine Sickergrube auf ihrem Grundstück entsorgt. Für die Herstellung der hierfür erforderlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes erhob der Abwasserzweckverband im Streitjahr (2012) einen als Baukostenzuschuss bezeichneten Betrag in Höhe von 3.896,60 €, von dem die Kläger einen geschätzten Lohnanteil in Höhe von 2.338 € als Handwerkerleistung geltend machten. Das Finanzgericht gab diesem Begehren statt.

Dem ist der BFH entgegengetreten und hat die Klage abgewiesen. Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich nach § 35a Abs. 3 EStG um 20 % (maximal 1.200 €) der Arbeitskosten für bestimmte in Anspruch genommene Handwerkerleistungen. Dies gilt nach einer früheren Entscheidung des BFH auch für Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf öffentlichem Grund erbracht werden (Urteil vom 20. März 2014 VI R 56/12, BFHE 245, 49, BStBl II 2014, 882, für die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers). Die Handwerkerleistung muss dabei aber in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt des Steuerpflichtigen dienen.

In Abgrenzung zu seinem Urteil VI R 56/12 hat der VI. Senat des BFH nun klargestellt, dass der von § 35a Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 EStG vorausgesetzte räumlich-funktionale Zusammenhang zum Haushalt des Steuerpflichtigen nicht gegeben ist, wenn für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes ein Baukostenzuschuss erhoben wird. Denn im Unterschied zum Hausanschluss kommt der Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes nicht nur einzelnen Grundstückseigentümern, sondern vielmehr allen Nutzern des Versorgungsnetzes zugute. Er wird damit nicht „im Haushalt“ erbracht. Unerheblich ist, wenn der Bau-

⁹ BFH-PM Nr. 32 vom 13. Juni 2018

kostenzuschuss - wie im Streitfall - beim erstmaligen Grundstücksanschluss an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage erhoben wird.

Entscheidend ist somit allein, ob es sich um eine das öffentliche Sammelnetz betreffende Maßnahme handelt oder es um den eigentlichen Haus- oder Grundstücksanschluss und damit die Verbindung des öffentlichen Verteilungs- oder Sammelnetzes mit der Grundstücksanlage geht.

2. Handwerkerleistungen und § 35a EStG: Die nachträgliche Verputzung ist ein Fall des § 35a Abs. 3 EStG¹⁰

Aufwendungen für Handwerkerleistungen mindern Ihre Steuerlast, wenn diese für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen anfallen (§ 35a Abs. 3 EStG). Der BFH hat jetzt klargestellt, dass auch Aufwendungen als Renovierungsmaßnahmen begünstigt sind, die schon kurz nach dem Einzug angefallen sind, z. B. das Verputzen. Er hat damit eine anderslautende Entscheidung des FG Berlin kassiert.

Wie der „SSP-Verbindungsmann“ beim BFH der Redaktion mitgeteilt hat, hat das Finanzamt während des Verfahrens nachgegeben und in einem geänderten Bescheid dem Klageantrag der Kläger voll entsprochen. Damit war die Sache schon vor einem Urteil erledigt (BFH, Beschluss vom 05.07.2018, Az. VI R 53/17). Weil das Finanzamt im Ergebnis „verloren“ hat, musste es die Kosten des Verfahrens tragen. Das Urteil des FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 07.11.2017, Az. 6 K 6199/16, Abruf-Nr. 199205) ist damit hinfällig.

Der SSP-Experte vermutet, dass sich der BFH auf H 7.4 EStH bezog. Demnach sind zwar handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme nicht begünstigt. Eine Neubaumaßnahme ist aber definitionsgemäß eine Maßnahme, die bei der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen (BMF, Schreiben vom 09.11.2016, Az. IV C 8 – S 2296 – b/07/10003 :008, Abruf-Nr. 190166). Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und das Gebäude bezugsfertig ist. Das ist es dann, wenn es so weit errichtet ist, dass der Bezug zumutbar ist und nur noch unerhebliche Restarbeiten verbleiben. Türen, Böden und Innenputz müssen da sein. Es ist aber möglich, ein Gebäude auch dann schon als fertiggestellt anzusehen, wenn noch Herstellungskosten anfallen. Der Verweis im BMF-Schreiben auf H 7.4 EStH führt somit also dazu, dass Arbeiten nach § 35a EStG begünstigt sind, die im Anschluss an die Fertigstellung (nach Bezugsfertigkeit) durchgeführt werden. Das gilt für den nachträglichen Außenputz, letzte Maler- und Tapezierarbeiten oder die Errichtung eines Carports.

¹⁰ Nach SSP vom 28.09.2018

3. Verfügung betr. Steuerfreiheit von Stipendien nach § 3 Nr. 44 EStG

Vom 23. Juli 2018 (DStR S. 1719) - (OFD Frankfurt S 2121 A – 013 – St 213)

1. Zuständigkeitsfragen

1.1. Stipendien inländischer Stipendienggeber

Die Prüfung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Stipendien nach § 3 Nr. 44 Satz 1 und 2 EStG vorliegen, hat das Finanzamt vorzunehmen, das für die Veranlagung des Stipendienggebers zur Körperschaftsteuer zuständig ist oder zuständig wäre, wenn der Geber steuerpflichtig wäre (R 3.44 EStR). Dieses Finanzamt hat auf Anforderung des Stipendienempfängers oder des für ihn zuständigen Finanzamtes eine Bescheinigung über die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a und b EStG zu erteilen bzw. abzulehnen. Diese Bescheinigung bindet als verwaltungsinterne Mitteilung das Finanzamt des Stipendienempfängers hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG. Eine erneute Prüfung der Tatbestandsmerkmale hat nicht zu erfolgen.

1.2. Stipendien gemeinnütziger EU-/EWR-Institutionen

Nach dem BFH-Urteil vom 15.09.2010 (BStBl. 2011 II S. 637) kann eine in der EU oder dem EWR ansässige gemeinnützige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unabhängig von einer inländischen Steuerpflicht Stipendien vergeben, die nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sind, da eine steuerliche Schlechterstellung solcher Institutionen eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen würde.

Die Grundsätze dieses Urteils sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Dabei ist zu beachten, dass bei der Prüfung der Gemeinnützigkeitsvorschriften die des betreffenden Veranlagungszeitraums zu Grunde zu legen sind. Den Nachweis, dass der ausländische Stipendienggeber die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, hat der inländische Stipendiat gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch Vorlage geeigneter Belege, insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokolle, zu erbringen (§ 90 Abs. 2 AO). Bescheinigungen über Stipendien von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.

Die Überprüfung der eingereichten Unterlagen sollte in Zusammenarbeit mit einem für die Besteuerung gemeinnütziger Institutionen zuständigen VTB (P oder K) im Wohn-

sitzfinanzamt des Stipendienempfängers erfolgen.

2. Begünstigte Höhe der Stipendien

Nach § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Stipendien u. a., dass die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen. Mit BFH-Urteil vom 24.02.2015 (BStBl. II S. 691) wurde entschieden, dass diese Voraussetzung dann erfüllt ist, wenn die Höhe des Stipendiums zuvor aus einem Beschäftigungsverhältnis bezogene Einnahmen nicht übersteigt.

3. Steuerliche Beurteilung einzelner Stipendien

3.1. Heisenberg-Programm

Die Deutsche Forschungsgemeinschaft gewährt jungen Wissenschaftlern Stipendien nach dem sog. Heisenberg- Programm. Sinn und Zweck der Stipendien ist es, besonders qualifizierte junge Wissenschaftler der Wissenschaft bzw. den deutschen Hochschulen zu erhalten. Entsprechend der Zielsetzung des Heisenberg- Programms orientiert sich das Stipendium der Höhe nach an dem mittleren Einkommen eines Hochschullehrers der Besoldungsgruppe C 2. Der Stipendiat übt eine eigenverantwortliche Tätigkeit aus, indem er eigene Forschungsvorhaben durchführt oder sich an anderen Forschungsvorhaben beteiligt. Mit dem Stipendiaten wird kein Arbeits-/Dienstverhältnis begründet; er übt keine weisungsgebundene Tätigkeit aus.

Ich bitte, die Stipendien nach dem Heisenberg-Programm steuerlich wie folgt zu behandeln:

- a) Das Stipendium ist nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei, da es einen für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag übersteigt (vgl. § 3 Nr.44 Satz 3 Buchst. a EStG).
- b) Die Einnahmen sind den Einkünften aus freiberuflicher (wissenschaftlicher) Tätigkeit zuzurechnen.

3.2. Stipendien der Max-Planck-Förderstiftung

Die Max-Planck-Förderstiftung vergibt Stipendien an hochqualifizierte Nachwuchswissenschaftlerinnen und Nachwuchswissenschaftler, die sich bereits für eine Hochschul-lehrertätigkeit habilitiert haben. Die Stipendiendauer beträgt maximal 5 Jahre. Die Vergaberichtlinien, die in Anlehnung an die Regelungen der Heisenberg-Stipendien der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) gestaltet sind, legen fest, dass die Stipendiaten eine eigenverantwortliche, nicht weisungsgebundene Tätigkeit ausüben, indem

sie zu ihrer weiteren Qualifizierung eigene Forschungsvorhaben durchführen oder sich an Forschungsvorhaben anderer Wissenschaftler beteiligen.

Da die Butenandt-Stipendien den Heisenberg-Stipendien inhaltlich entsprechen, ist eine Besteuerung in gleicher Weise durchzuführen.

3.3. Förderprogramm „Junges Kolleg“ der Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften

Nach diesem Programm werden bis zu 30 herausragende junge Wissenschaftler/innen aller Fachrichtungen als Kolligiaten auf jeweils vier Jahre berufen und mit jährlich 10.000 € zzgl. eines evtl. einmalig gewährten Zuschusses in Höhe von 12.000 € unterstützt. Diese Stipendien sind steuerfrei nach § 3 Nr. 44 EStG.

Die Stipendien werden durch die Nordrhein -Westfälische Akademie der Wissenschaften vergeben und auch von dieser unmittelbar gezahlt. Unerheblich ist hierbei, dass die seitens der Akademie gewährten Zahlungen durch Mittel der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Mercator Stiftung finanziert werden. Die Voraussetzung der Unmittelbarkeit der Zahlungen aus öffentlichen Mitteln ist dadurch gegeben, dass es sich bei der Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften um eine durch Landesgesetz errichtete Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, über deren Mittel nur nach Maßgabe haushaltsrechtlicher Vorschriften des öffentlichen Rechts verfügt werden kann und deren Verwendung gesetzlich geregelten Kontrollen unterliegt.

Die weiteren wesentlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a und b EStG sind ebenfalls erfüllt. Weder überschreiten die Zuwendungen die zulässigen Höchstbeträge, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts oder die Erfüllung der Forschungsaufgabe als angemessen angesehen werden können, noch stellen die Zuwendungen Entgelt für Gegenleistungen dar, die der Stipendiat zu erbringen hat. Die Verpflichtung zur aktiven Mitarbeit in ein- bis zweimal jährlich stattfindenden Forschungsforen sowie in kollegialen Arbeitskreisen ist nicht als Gegenleistung i. S. d. § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG anzusehen.

3.4. EXIST-Gründerstipendien

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWi) unterstützt unter Beteiligung des Europäischen Sozialfonds (ESF) anspruchsvolle innovative Gründungsvorhaben aus Hochschulen und Forschungseinrichtungen. Antragsberechtigt sind Hochschulen und Forschungseinrichtungen in Deutschland, die in ein gründungsunterstützendes Netzwerk eingebunden sein müssen. Mit der Abwicklung der Fördermaßnahme hat das BMWi seinen Projektträger Forschungszentrum Jülich GmbH in Berlin beauftragt. Die von dort den Hochschulen oder Forschungseinrichtungen gewährte Zuwendung wird von diesen an die Stipendiaten weitergeleitet.

Hinsichtlich der Steuerfreiheit bitte ich folgende Auffassung zu vertreten:

§ 3 Nr. 44 EStG stellt Stipendien steuerfrei, soweit sie zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Andere Ziele werden von § 3 Nr. 44 EStG nicht erfasst. Die EXIST-Gründerstipendien dienen – wie ihre Bezeichnung schon andeutet – in erster Linie dazu, Existenzgründungsvorhaben auf dem Weg in die Selbständigkeit zu unterstützen. Das Gründungsklima an Hochschulen und Forschungseinrichtungen soll verbessert werden. Die Gründerstipendien bezwecken also gerade nicht, Forschung oder wissenschaftliche Ausbildung zu fördern. Vielmehr sind sie darauf gerichtet, den Übergang von der wissenschaftlichen Ausbildung in den Markt zu ermöglichen. Eine Anwendung des § 3 Nr. 44 EStG kommt daher nicht in Betracht.

Die aus den EXIST-Gründerstipendien erzielten Einnahmen sind auch nicht als Existenzgründerzuschuss nach § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG i. V. m. R 3.2 Abs. 4 LStR steuerfrei.

Die in vollem Umfang steuerpflichtigen Einnahmen sind der Einkunftsart zuzuordnen, die bei Übergang in die Selbständigkeit erzielt wird.

Im Falle der EXIST-Gründerstipendien ist Stipendienggeber die jeweilige Universität, Hochschule oder Forschungseinrichtung. Anträge auf Erteilung einer Bescheinigung über die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG sind daher bei den für deren Besteuerung zuständigen Körperschaftsteuerhauptfinanzämtern zu stellen bzw. dorthin weiterzuleiten, sofern sie in dem für die Besteuerung des Stipendiaten zuständigen VTB G oder AN eingereicht werden. Die Ausstellung einer Bescheinigung ist allerdings entsprechend der vorstehenden Ausführungen abzulehnen.

3.5. Arbeits- und Aufenthaltsstipendien der Kulturstiftung des Freistaates Sachsen

Ob ein solches Stipendium zur Förderung der künstlerischen Fortbildung i. S. d. § 3 Nr. 44 EStG gewährt wird und damit nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt, kann nur einzelfallbezogen entschieden werden.

3.6. Thüringen-Stipendium für Assistenzärzte

Die Stiftung zur Förderung der ambulanten ärztlichen Versorgung im Freistaat Thüringen dient der Förderung der ambulanten ärztlichen Versorgung in Thüringen. Assistenzärzte, die sich verpflichten, eine Weiterbildung zum Facharzt mit Teilnahme an der entsprechenden Facharztprüfung zu absolvieren und unmittelbar danach für mindestens 4 Jahre an der vertragsärztlichen Versorgung in Thüringen teilzunehmen, können für die Dauer von maximal 60 Monaten mit mtl. bis zu 250 €, alternativ mit einem Einmalbetrag von maximal 15:000 € gefördert werden.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG kann hierfür nicht gewährt werden, da die Verpflichtung zu einer Arbeitnehmertätigkeit dem entgegensteht.

Die Zahlungen aufgrund des Stipendiums können jedoch noch keiner bestimmten Berufstätigkeit zugeordnet werden, so dass es sich je nach Zahlungsmodalität bei monatlicher Auszahlung um wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG handelt, bei Einmalzahlung um sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG.

3.7. Studienbeihilfen für Medizinstudenten

Stipendien oder Studienbeihilfen an Medizinstudenten führen nicht zu sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1 EStG, auch wenn sie sich zu einer bestimmten Tätigkeit (freiberufliche Tätigkeit oder Arbeitnehmertätigkeit in ärztlich unterversorgten Gebieten) nach Abschluss ihres Studiums verpflichten. Diese Einkünfte sind damit nicht steuerbar und die Prüfung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 EStG erübrigt sich.

3.8. Stipendien der Carl-Zeiss-Stiftung

Bei der Carl-Zeiss -Stiftung handelt es sich um eine nicht gemeinnützige Stiftung, deren Zahlungen nicht durch § 3 Nr. 44 EStG begünstigt werden.

Die Stiftung vertritt jedoch die Auffassung, ihre Förderprogramme würden sich nicht an einzelne Personen, sondern an Hochschulen/Universitäten richten, deren Zahlungen als öffentliche Mittel steuerfrei nach § 3 Nr. 44 EStG wären. Dieser Auffassung kann jedoch nicht gefolgt werden.

Die Förderzusage wird von der Geschäftsführung der Carl-Zeiss-Stiftung erteilt. Sie gewährt das Stipendium unter der Voraussetzung, dass die Bewilligungsbedingungen eingehalten werden, nach denen die Hochschule/Universität lediglich eine Zahlstellen- und Betreuungsfunktion (insbesondere in fachlichen Fragen) wahrnimmt. Der Stipendiat hat der Carl-Zeiss-Stiftung halbjährlich einen Zwischenbericht zum Stand des geförderten Vorhabens abzugeben. Ferner muss der Stipendiat zustimmen, dass er der Carl-Zeiss-Stiftung geeignetes Text- und Bildmaterial zur Berichterstattung und Veröffentlichung über ihre Fördertätigkeit zur Verfügung stellt. Im Vorspann der Dissertation und in wissenschaftlichen Veröffentlichungen über das geförderte Vorhaben muss der Stipendiat in geeigneter Weise auf die Förderung durch die Carl-Zeiss-Stiftung hinweisen. Letztendlich behält sich die Carl-Zeiss-Stiftung abschließend die Beendigung der Förderung vor, z. B. dann, wenn Auflagen der Stiftung nicht oder nicht innerhalb einer von der Carl-Zeiss-Stiftung gesetzten Frist erfüllt werden.

Soweit geltend gemacht wird, diese Auffassung stehe in Widerspruch zu der unter Tz. 3.3 dieser Rundverfügung vertretenen Meinung, ist dies nicht zutreffend, da es sich dort um einen anderen Sachverhalt handelt. Einerseits werden bei dem Förderprogramm „Junges Kolleg“ der Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften

die Stipendien direkt von der Universität vergeben und die Mercator Stiftung finanziert diese lediglich, andererseits ist die Mercator Stiftung selbst gemeinnützig und könnte daher auch selbst steuerfreie Stipendien ausreichen.

4. Keine Spekulationsteuer auf häusliches Arbeitszimmer¹¹

Der Gewinn aus der Veräußerung von selbstgenutztem Wohneigentum innerhalb der Spekulationsfrist ist in vollem Umfang steuerfrei, selbst wenn zuvor Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer abgesetzt wurden.

FG Köln, Urteil vom 20.03.2018 – 8 K 1160/15

Streitjahr 2012

I. Sachverhalt

Die Kläger hatten im Jahr 2003 eine Eigentumswohnung erworben, die sie in der Folgezeit selbst zu Wohnzwecken nutzten. In den Folgejahren machten sie Werbungskosten für ein beruflich genutztes Arbeitszimmer in der Wohnung (Anteil des Arbeitszimmers an der Gesamtwohnung: 19,23%) jew. i.H.v. 1.250 € geltend. Im Jahr 2012 veräußerten die Kläger die Wohnung wieder. Das FA vertrat die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn zu 19,23% steuerpflichtig sei. Ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer Immobilie innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist sei nur dann steuerfrei, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei. Im Streitfall habe der Kläger das Arbeitszimmer jedoch beruflich genutzt.

II. Entscheidung

Das FG hat der Klage stattgegeben. Gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG seien innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist Gewinne aus privaten Grundstücksgeschäften dann nicht zu versteuern, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei. Wie in diesem Kontext das Arbeitszimmer zu behandeln sei, sei streitig. Die Finanzverwaltung und weite Teile der Literatur verträten die Auffassung, dass der auf das Arbeitszimmer entfallende Gewinn gem. § 23 Abs. 1 EStG zu besteuern sei. Systematisch werde das keinen Wohnzwecken dienende häusliche Arbeitszimmer selbst bei Ausschluss des Werbungskostenabzugs auch im Bereich der Überschusseinkünfte wie ein eigenständiges Wirtschaftsgut behandelt. Das Gericht folgte dieser Auffassung jedoch nicht. Zwar diene ein häusliches Arbeitszimmer nicht eigenen Wohnzwecken. Ein häusliches Arbeitszimmer stelle jedoch kein eigenes Wirtschaftsgut

¹¹ Nach Hennigfeld, in Der Betrieb - DB1272976 - vom 20.06.2018

dar, weil es nicht unabhängig von anderen Teilen der Wohnung veräußerbar sei. Auch aus dem Gesetz folge nicht, dass für die Steuerfreiheit die Voraussetzung bestünde, dass sämtliche Teile der Gesamtwohnung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden müssten. I.Ü. würde eine andere Auffassung zu nicht zu rechtfertigenden Ergebnissen führen. In einem Fall, in dem ein Stpfl. kein Arbeitszimmer habe, sondern berufliche Tätigkeiten in einer Arbeitsecke erledige (für die ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht komme), müsste ansonsten angenommen werden, dass insoweit keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gegeben sei und eine entsprechend anteilige Besteuerung des Veräußerungsgewinns vorzunehmen sei.

III. Auswirkungen für die Praxis

Das FG hat die Revision zugelassen. Das Verfahren wird unter IX R 11/18 geführt.

Der Gesetzgeber hat angeordnet, dass ein Veräußerungsgewinn bei Verkauf einer Immobilie innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren dann steuerfrei ist, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Ein selbstgenutztes Arbeitszimmer dient nach der Rspr. des BFH nicht zu Wohnzwecken (BFH vom 30.06.1995 – VI R 39/94, BStBl. II 1995 S. 598). Die Verwaltung vertritt die Auffassung, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines selbstgenutzten Grundstücks insoweit zu besteuern sei, als dieser auf ein Arbeitszimmer entfällt (BMF vom 05.10.2000 – IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl. I 2000 S. 1383). Das FG Münster hatte sich dieser Auffassung angeschlossen (FG Münster vom 28.08.2003 – 11 K 6243/01 E, EFG 2004 S. 45). Dem ist das FG im Streitfall nunmehr entgegengetreten. Systematisch stützt sich das Gericht dabei im Wesentlichen auf das Argument, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht als selbstständiges Wirtschaftsgut angesehen werden könne und vom Gesetzgeber entsprechend seiner Grundentscheidung in § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG der privaten Sphäre zuzuordnen sei. Ob der BFH dem folgt, bleibt abzuwarten. Dem Argument, dass eine berufliche Nutzung nicht abgeschlossener Teile der Wohnung (z.B. Arbeitsecke im Wohnzimmer) bei einer anderen Auffassung dazu führen würde, dass die Nutzung des entsprechenden Raumes zu Wohnzwecken zu verneinen wäre, ist entgegenzuhalten, dass eine hieraus folgende Besteuerung folgerichtig wäre. Insoweit wäre der Gesetzgeber aufgerufen, die Steuerfreiheit für ein solches – in der Tat sehr unbefriedigendes – Ergebnis zu regeln. In der Praxis dürfte es allerdings kaum Fälle geben, in denen es zum Streit kommt, da der Große Senat des BFH im Jahr 2015 der steuerlichen Berücksichtigung einer Arbeitsecke eine Absage erteilt hat (BFH vom 27.07.2015 – GrS 1/14, BStBl. II 2016 S. 265 = RS1190445) und insoweit die berufliche Nutzung nicht abgeschlossener Wohnungsteile steuerlich im Rahmen von Werbungskosten auch nicht mehr erklärt werden dürften.

5. Vermietung eines Homeoffices an Arbeitgeber¹²

Vermietet der Arbeitnehmer in seinem Wohnhaus gelegene Räumlichkeiten an seinen Arbeitgeber für dessen betriebliche Zwecke, handelt es sich um eine gewerbliche Vermietung, bei der die Einkünfteerzielungsabsicht objektbezogen festzustellen ist (entgegen BMF-Schreiben vom 13.12.2005, BStBl. I 2006 S. 4 = DB 2005 S. 2780).

BFH, Urteil vom 17.04.2018 – IX R 9/17

Streitjahr 2012

I. Sachverhalt

Die Kläger sind Eigentümer eines Gebäudes, das sie im Obergeschoss selbst bewohnen. Sie vermieteten an den Arbeitgeber des Klägers eine in diesem Gebäude gelegene Einliegerwohnung als Homeoffice für 476 € monatlich. Der Mietvertrag war zeitlich an den Arbeitsvertrag und an die Weisung des Arbeitgebers gebunden, die Tätigkeit in diesen Büroräumen zu betreiben. Der Kläger verfügt über keinen weiteren Arbeitsplatz in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers. Die Kläger erklärten in der ESt-Erklärung Einkünfte aus der „gewerblichen“ Vermietung der Einliegerwohnung und machten einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 29.900 € geltend. Darin enthalten waren Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau des Badezimmers mit Dusche und Badewanne. Das FA lehnte die Berücksichtigung dieser Aufwendungen ab. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt. Der BFH hat der Revision der Kläger stattgegeben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

II. Entscheidung

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Anmietung des Homeoffices in der Wohnung des Klägers erfolgte aus betrieblichem Interesse des Arbeitgebers. Der Kläger verfügt über keinen weiteren Arbeitsplatz in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers. Die Vermietung stellt zudem keine der nichtselbstständigen Arbeit zuzuordnende Nebentätigkeit dar. Danach handelt es sich bei den Mietzahlungen des Arbeitgebers um Gegenleistungen für die Nutzung der überlassenen Wohnung als Homeoffice, sodass diese als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und nicht als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zu qualifizieren sind.

¹² Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1280608 - vom 28.09.2018, Heft 39, Seite 2334 - 2335

2. Vermietung zu gewerblichen Zwecken

Nach Auffassung des BFH handelt es sich um eine Vermietung zu gewerblichen Zwecken. Gewerbeimmobilien sind alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen. Zu diesen Immobilien zählen auch Räumlichkeiten des Arbeitnehmers, die dieser dem Arbeitgeber zur ausschließlichen Erfüllung von dessen betrieblichen Zwecken vermietet. Dabei ist es unerheblich, ob diese Räume in oder außerhalb der Privatwohnung des Arbeitnehmers belegen sind. Entscheidend ist die im Mietvertrag vereinbarte und damit verbindlich festgelegte Art der Nutzung. Als entscheidend für die Qualifizierung als Gewerbeimmobilie hat es der BFH im vorliegenden Fall angesehen, dass der Mietvertrag zeitlich an den Arbeitsvertrag und an die Weisung des Arbeitgebers gebunden war. Werden ursprünglich für Wohnzwecke vorgesehene Wohnräume zu gewerblichen Zwecken vermietet, tritt mit dem Abschluss des Mietvertrags die Zweckänderung ein.

3. Objektbezogene Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

Anders als bei der Vermietung von Wohnräumen ist bei der Vermietung einer Gewerbeimmobilie die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine objektbezogene Überschussprognose zu überprüfen. Dies gilt nach Auffassung des BFH entgegen dem BMF-Schreiben vom 13.12.2005 (IV C 3-S 2253-112/05, BStBl. I 2006 S. 4) auch bei der Vermietung eines im Haus oder der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenen Büros an den Arbeitgeber. Danach ist die Einkünfteerzielungsabsicht – ohne typisierende Vermutung – anhand einer Überschussprognose konkret festzustellen. Soweit der VI. Senat des BFH bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von Büroräumen an den Arbeitgeber grds. und typisierend davon ausging, dass der Stpfl. beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften (BFH vom 20.03.2003 – VI R 147/00, BStBl. II 2003 S. 519 und VI R 25/02, BStBl. II 2006 S. 10), hält er daran nicht mehr fest.

4. Einbeziehung der Renovierungsaufwendungen in die Überschussprognose

In dem Zurückverweisungsbeschluss hat der BFH darauf hingewiesen, dass auch die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau des Bades in die Überschussprognoserechnung mit einzubeziehen sind. Ausweislich des Mietvertrags und den Vorgaben des Arbeitgebers, nach denen die für den Kundenverkehr erforderlichen sanitären Anlagen zur Verfügung zu stellen waren, war auch das Badezimmer Gegenstand des Mietvertrags. Da in diesem während der Vermietungszeit Renovierungs- oder Instandsetzungsarbeiten ausgeführt worden sind, ist davon auszugehen, dass sie der Einkünfteerzielung dienten und die dadurch entstandenen Aufwendungen grds. als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

III. Praxishinweis

Im vorliegenden Fall ist man fast geneigt zu sagen, dass der BFH den Klägern mit seiner Entscheidung „Steine statt Brot“ gegeben hat. Zwar ist er – entgegen dem FG – der Auffassung, dass die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau des in dem Homeoffice gelegenen Bades grds. als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind, da auch die Anmietung der umgebauten sanitären Anlagen im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers lag. Jedoch geht der BFH bei der Vermietung des Homeoffices im Wohnhaus des Arbeitnehmers von einer gewerblichen Nutzung aus, so dass – entgegen der insoweit günstigeren Auffassung der Finanzverwaltung – nicht typisierend vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden kann. Es ist vielmehr objektbezogen zu prüfen, ob bei der voraussichtlichen Dauer der gewerblichen Nutzung ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird. Ob ein Totalüberschuss erzielt wird, hängt von einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermietung, die in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielbaren steuerpflichtigen Erträge und anfallenden Werbungskosten ab. In diesem Zusammenhang erweist sich die steuerliche Berücksichtigung der Umbaukosten für das Bad als nachteilig, da diese als Werbungskosten bei der Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht mit zu berücksichtigen sind.

6. Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlage bei Einbringung – Betriebsaufspaltung¹³

Eine nach § 20 UmwStG 2002 begünstigte Buchwerteinbringung setzt voraus, dass auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören.

BFH, Urteil vom 29.11.2017 – I R 7/16

Streitjahr 2006

I. Sachverhalt

Die Kläger, zusammen veranlagte Eheleute, vermieteten den gewerblichen Teil des in ihrem Miteigentum stehenden Grundstücks X-Straße in L seit 1996 an den Kläger, der dort ein Einzelunternehmen (Maschinenbau) betrieb. Nach Gründung einer GmbH, deren Gesellschafter die Kläger zunächst zu je 50% waren, vermietete der Kläger ab dem

¹³ Nach Moritz, in: Der Betrieb - DB1275780 – vom 20.07.2018

01.01.1999 Maschinen und Kundenstamm seines Einzelunternehmens an die GmbH; außerdem vermieteten die Eheleute den vorgenannten Grundstücksanteil an die GmbH. Nachdem das FA den Klägern mitgeteilt hatte, es gehe von einer Betriebsaufspaltung zwischen den Klägern und der GmbH aus, übertrug die Klägerin im Februar 1999 ihren GmbH-Anteil dem Kläger, der damit Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH wurde.

Im Oktober 2001 erwarb der Kläger das unbebaute Grundstück Z-Straße in L, das er mit Gewerberäumen bebaute. Im Dezember 2002 übertrug der Kläger unentgeltlich seinen hälftigen Miteigentumsanteil an dem Grundstück in der Z-Straße auf die Klägerin. Anschließend vermietete die Grundstücksgemeinschaft das Grundstück an die GmbH, die ihren Unternehmenssitz dorthin verlegte.

Mit notariellem Vertrag über die „Ausgliederung zur Aufnahme“ von August 2006 übertrug der Kläger sein Besitzeinzelunternehmen zum 01.01.2006 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der GmbH; seinen Anteil am Grundstück Z-Straße behielt er zurück. In ihrer ESt-Erklärung 2006 (Streitjahr) deklarierten die Kläger insoweit keinen Aufgabegewinn, sondern gingen von einer steuerneutralen Einbringung nach § 20 UmwStG 2002 aus.

Im Rahmen einer bei den Klägern durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, die Voraussetzungen des § 20 UmwStG 2002 hätten nicht vorgelegen, weil das Grundstück Z-Straße nicht mit in die GmbH eingebracht worden sei. Demgemäß änderte das FA die Veranlagung für das Streitjahr und setzte nach § 16 EStG einen steuerbaren Veräußerungsgewinn an. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Der BFH wies die Revision der Kläger als unbegründet ab.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Der BFH geht zunächst davon aus, dass der Kläger eine Betriebsaufspaltung mit der GmbH als Betriebsunternehmen begründet habe. Wegen des Rückhalts des Grundstücksanteils Z-Straße erfülle die Einbringung der weiteren Wirtschaftsgüter des Besitzeinzelunternehmens in die GmbH aber nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 UmwStG 2002. Zudem habe der Rückhalt zu einem Betriebsaufgabegewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 EStG geführt.

1. Betriebsaufspaltung

Mit der Überlassung der Maschinen seines bisherigen Einzelunternehmens an die GmbH begründete der Kläger eine Betriebsaufspaltung mit der GmbH als Betriebsunternehmen. Der Kläger konnte im Besitz- wie im Betriebsunternehmen seinen Willen durchsetzen und überließ der GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen. Zum Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens gehörten neben den Maschinen auch die Be-

teilung an der GmbH sowie der Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück Z-Straße. Letzteres ist nicht Betriebsvermögen der Grundstücksgemeinschaft geworden, weil durch dessen Vermietung an die GmbH eine weitere Betriebsaufspaltung nicht begründet worden ist. Der Kläger beherrschte die Grundstücksgemeinschaft nicht, da er an ihr nur zu 50% beteiligt war.

2. Tatbestand des § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 nicht erfüllt

Der BFH stellt darauf ab, dass der durch die Betriebsaufspaltung in Form des Besitzunternehmens entstandene Betrieb Gegenstand einer Einbringung i.S.d. UmwStG sein kann (vgl. BFH vom 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001 S. 321; vom 01.04.2010 – IV B 84/09, RS0765152 = BFH/NV 2010 S. 1450). Die Einbringung eines solchen Betriebs ist dann nach § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 begünstigt, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf die übernehmende KapGes. übertragen werden (BFH vom 16.02.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996 S. 342; vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010 S. 471). Ob das zu bejahen ist, ist eine Frage der Würdigung der Umstände des Einzelfalls, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegt.

3. Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück Z-Straße notwendiges Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens

Zutreffend hat das FG das Grundstück Z-Straße als wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzeinzelunternehmens des Klägers gewertet. Ein Grundstück ist für den Betrieb wesentlich, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben. Daher ist grds. jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb. Dafür gebe es hier keine Anhaltspunkte, der BFH fühlt sich insoweit an die Feststellungen des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

4. Keine Einbringung eines Teilbetriebs „Maschinenvermietung“

Der BFH hebt hervor, dass die Einbringung eines Teilbetriebs nicht in Betracht komme, weil dieser einen Hauptbetrieb (sog. Gesamtbetrieb) voraussetze, der ohne den Teilbetrieb als Betrieb weiterexistiere. Im Streitfall gebe es indes nach der Übertragung eines etwaigen Teilbetriebs „Maschinenvermietung“ keinen Hauptbetrieb mehr, weil die verbleibende „Grundstücksvermietung“ nicht mehr als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren sei. Da ein einzelnes zurückbehaltenes Grundstück keinen Teilbetrieb „Grundstücksverwaltung“ begründen könne, kann die Vermietung der Maschinen kein zweiter Teilbetrieb innerhalb des Gesamtbetriebs sein.

III. Folgerungen für die Praxis

Die Revisionsentscheidung bekräftigt die bisherige Rspr. zur Betriebsaufspaltung und zur Einbringung nach § 20 UmwStG 2002. Der I. Senat hält daran fest, dass eine nach § 20 UmwStG 2002 begünstigte privilegierte Buchwerteinbringung voraussetzt, dass auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Handlungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören. Dass grds. alle vom Betrieb genutzten Grundstücke funktional wesentliche Betriebsgrundlage sind, steht nach st. Rspr. außer Frage. Die Zuordnung eines Grundstücks zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen scheitert auch nicht daran, dass das Wirtschaftsunternehmen am Markt für seine Belange gleichwertige Objekte kaufen oder mieten könnte.

Werden nicht alle Wirtschaftsgüter übertragen, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, sind die Voraussetzungen des § 20 UmwStG 2002 nicht erfüllt. Das ist auch der Fall, wenn einzelne Wirtschaftsgüter nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger an diesen Wirtschaftsgütern (nur) ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält. Dass der I. Senat daran festhält, dass der durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung in Form des Besitzunternehmens entstandene Betrieb Gegenstand einer Einbringung sein kann, war zu erwarten. Das gilt auch für die Aussage, dass der Miteigentumsanteil an vermieteten Wirtschaftsgütern notwendiges Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmers sein kann, wenn eine Eigentümergemeinschaft, an der der Besitzeinzelunternehmer beteiligt ist, die Wirtschaftsgüter an die Betriebs-GmbH vermietet.

Im Wesentlichen bestätigt das Besprechungsurteil daher die bisherige Rspr. zur Betriebsaufspaltung und zur Einbringung. Die Ausführungen des BFH zum Rückbehalt funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen bei Einbringung sollten im Wesentlichen auch auf Buchwertfortführungen nach § 24 UmwStG 2006, § 6 Abs. 3 und Abs. 4 EStG sowie auch Veräußerungen nach § 16 Abs. 1 EStG übertragbar sein¹⁴.

7. Kein Betrieb gewerblicher Art durch Beteiligung an gewerblich geprägter PersGes.¹⁵

Die Beteiligung einer Stadt an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden PersGes. ist nicht per se ein Betrieb gewerblicher Art.

BFH, Urteil vom 29.11.2017 – I R 83/15

¹⁴ vgl. *Märtens*, jurisPR-steuerR 27/2018, Anm. 5

¹⁵ Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1275117 – vom 12.07.2018

Streitjahr 2008

I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine kommunale Gebietskörperschaft, war im Streitjahr (2008) alleinige Kommanditistin der A-KG. Deren Komplementärin war die nicht am Kapital beteiligte A-AG. Die A-KG hielt im Streitjahr Beteiligungen an drei kommunalen Gesellschaften der Klägerin in der Rechtsform der GmbH, deren Gesellschaftszweck in der Versorgung der Stadt mit Strom, Wärme und Wasser bestand (Stadtwerke, Hallenbad und Nahverkehr). Für diese bestand ein Gewinnabführungsvertrag. Die Verluste erwirtschaftende städtische Hallenbad wurde von der Klägerin in eigener Trägerschaft betrieben und als BgA behandelt. Die Klägerin erfasste die Kommanditbeteiligung an der A-KG als gewillkürtes Betriebsvermögen des BgA Hallenbad und saldierte die Verluste aus diesem BgA mit den Erträgen aus der Beteiligung an der A-KG. Das FA behandelte die Beteiligungsgesellschaften als Organgesellschaften der A-KG und erließ entsprechende Feststellungsbescheide. Nach einer Außenprüfung gelangte es zu der Auffassung, dass die Beteiligung der Klägerin an der A-KG als eigenständiger BgA zu erfassen und besteuern sei. Es erließ einen KSt-Bescheid betreffend den BgA „Halten einer Kommanditbeteiligung an der (A-KG)“, in dem die Verluste aus dem Betrieb des Hallenbads nicht gewinnmindernd zum Ansatz kamen. Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Der BFH hat auf die Revision der Klägerin das Urteil aufgehoben und den Rechtsstreit an das FG zurückverwiesen.

II. Entscheidung

1. Abgrenzung gewerblich tätiger PersGes. zu gewerblich geprägter PersGes.

Der BFH hat in seiner Entscheidung zunächst darauf hingewiesen, dass die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen PersGes. einen Betrieb gewerblicher Art begründet. Grund hierfür ist, dass die aus der Beteiligung bezogenen Gewinnanteile gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb sind. Dadurch werden die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG erfüllt und der Rahmen einer Vermögensverwaltung ist überschritten. Dagegen führt die Beteiligung an einer gewerblich geprägten PersGes. i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht per se zum Vorliegen eines BgA. Die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG, nach der eine PersGes., die keine originär gewerbliche Betätigung ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere KapGes. persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind, in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, ist im Rahmen des § 4 KStG nicht anwendbar. Denn § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG enthält eine eigenständige, von den einkommensteuerrechtlichen Begriffen des Gewerbebetriebs unabhängige, ausschließlich tätigkeitsbezogene Definition des Betriebs gewerblicher Art. Eine wettbewerbliche Relevanz der Vermögensverwaltung hat

der BFH verneint. Es ist danach auf die tatsächliche wirtschaftliche Betätigung der gewerblich geprägten PersGes. abzustellen.

2. Holding versus geschäftsleitende Holding

Zur Betätigung der A-KG hatte das FG lediglich festgestellt, dass sie im Streitjahr Gesellschafterin der kommunalen GmbH-Gesellschaften gewesen sei. Das Halten von KapGes.-Anteilen ist jedoch grds. keine wirtschaftliche Betätigung, sondern dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Eine andere Beurteilung kommt allerdings in Betracht, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt (sog. geschäftsleitende Holding) oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KapGes. ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Ob dies vorliegend der Fall war, lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen, und ebenso wenig, ob die A-KG noch andere – eigenbetriebliche – Aktivitäten entfaltet hat, die als gewerblich einzustufen sind. Der BFH hat aus diesem Grund den Rechtsstreit an die Vorinstanz zurückzuverweisen, damit das FG im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zu Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der A-KG treffen kann.

3. Keine wirtschaftliche Betätigung aufgrund des Gewinnabführungsvertrags

Eine wirtschaftliche Betätigung der A-KG ergibt sich auch nicht daraus, dass diese mit den drei gewerblich tätigen Beteiligungsgesellschaften Gewinnabführungsverträge geschlossen hat, um im Rahmen von körperschaftsteuerrechtlichen Organschaften gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG die Zurechnung der Einkommen zu erreichen. Das ergibt sich schon daraus, dass ein Organschaftsverhältnis mit einer PersGes. als Organträgerin gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG voraussetzt, dass die PersGes. ihrerseits eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG ausübt, d.h. originär gewerblich tätig ist. Fehlt es an dieser Voraussetzung, treten die Rechtsfolgen einer Organschaft nicht ein.

4. Gewinnfeststellungsbescheid ist für die Qualifizierung als BgA nicht bindend

Schließlich ist die Beteiligung der Klägerin an der A-KG auch nicht deshalb als BgA zu beurteilen, weil das für die A-KG zuständige FA durch Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr die Erzielung gewerblicher Einkünfte festgestellt und diese der Klägerin als Kommanditistin zugerechnet hat. Im Feststellungsverfahren einer PersGes., an der eine juristische Person des öffentlichen Rechts beteiligt ist, wird nicht darüber entschieden, inwiefern die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Beteiligung einen BgA unterhält.

III. Praxishinweis

Der BFH hat mit seiner Entscheidung klargestellt, dass allein die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gewerblich geprägten PersGes. nicht dazu führt, dass die Beteiligung als BgA zu qualifizieren ist. Die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG ist im Rahmen des § 4 KStG nicht anwendbar. Es kommt daher darauf an, ob sich die gewerblich geprägte PersGes. selbst wirtschaftlich i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG betätigt. Dies ist z.B. der Fall, wenn sie entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung ihrer Beteiligungsgesellschaften nimmt. Nur wenn das Handeln der gewerblich geprägten PersGes. den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet, handelt es sich bei der Beteiligung an dieser um einen BgA. Andernfalls besteht auch aus wettbewerbsrechtlichen Gründen keine Notwendigkeit der Besteuerung der öffentlichen Hand.

8. Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten als Betriebsausgaben¹⁶

Fondsetablierungskosten sind seit dem Inkrafttreten des § 15b EStG im Jahr 2005 als Betriebsausgaben abziehbar. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 2 EStG vorliegt. Die auf § 42 AO gestützte Rspr. zur Berücksichtigung von Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten findet ab diesem Zeitpunkt keine Anwendung mehr.

BFH, Urteil vom 26.04.2018 – IV R 33/15

Streitjahr 2007

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, die als geschlossener Fonds in bestehende Beteiligungen an Schiffsgesellschaften (Zielfonds) investierte. Im Rahmen der Ausarbeitung und Umsetzung des Fondskonzepts schloss sie mehrere Verträge ab. Zur Gewinnung von Anlegern legte sie zudem einen Verkaufsprospekt auf. Als Investitionskonzept wurde der Erwerb von Beteiligungen an mittleren und großen Containerschiffen über den sog. Zweitmarkt ausgewiesen. Der Fonds wurde im Jahr 2007 mit einem platzierten Eigenkapitalvolumen von 29,5 Mio. € geschlossen. Insgesamt konnten ca. 600 Anleger geworben werden, die sich als Treugeber mittelbar über eine Treuhand-GmbH an der Klägerin beteiligten. Während der Investitionsphase, die bis November 2010 dauerte, erwarb die Klägerin insgesamt 418 Beteiligungen an 207 verschiedenen Schiffsgesellschaften. Die ihr im Streitjahr entstandenen Aufwendungen für die Fonds-

¹⁶ Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1280576 – vom 07.09.2018

etablierung (u.a. Provision für Eigenkapitalvermittlung, Fondskonzeption, Bewertung und Analyse des Zielfonds, Prospektgutachten, Rechtsberatung, Einrichtung Portfolioverwaltung, Einrichtung Treuhandverwaltung, Erstellung Emissionsunterlagen) und die laufende Verwaltung (u.a. Haftungsvergütung, Jahresabschlusskosten, Nebenkosten des Geldverkehrs) machte sie in der Feststellungserklärung als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben geltend. Das FA versagte den geltend gemachten Betriebsausgabenabzug für die Fondsetablierung, da es diese als Anschaffungskosten der erworbenen Zielfonds-Beteiligungen ansah. Die Kosten für die laufende Verwaltung bewertete es als vorweggenommene Sonderbetriebsausgaben der Klägerin bei Gesellschaften, die ihren Gewinn gem. § 5a EStG nach der Tonnage ermitteln, sodass diese pauschal mit der Tonnagebesteuerung abgegolten seien und nicht gesondert als Betriebsausgaben abgezogen werden dürften. Das FG gab der hiergegen erhobenen Klage nur insoweit statt, als die Klägerin Aufwendungen für die laufende Verwaltung als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemacht hatte. Der BFH hat aufgrund der Revision der Klägerin das FG-Urteil aufgehoben und der Klage stattgegeben.

II. Entscheidung

1. Aufwendungen für die Fondsetablierung sind Betriebsausgaben

Der BFH hat in dem Besprechungsurteil seine Rspr. dahingehend geändert, dass es sich bei Aufwendungen für die Fondsetablierung seit der Einführung des § 15b EStG im Jahr 2005 nicht um Anschaffungskosten der Zielfonds-Beteiligungen, sondern um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben des Fonds handelt. Grund hierfür ist, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 15b EStG eine eigene Regelung für missbrauchsverdächtige Gestaltungen getroffen hat. Der Gestaltungsmissbrauch wird darin gesehen, dass statt der wirtschaftlich veranlassten Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises für das anzuschaffende Wirtschaftsgut gesonderte Verträge über Dienstleistungen mit entsprechenden Honoraren vereinbart werden. Dadurch sollen sofort abzugsfähige Ausgaben geschaffen werden, die zu einer erheblichen Senkung der Steuerlast der Anleger führen. Eine Anwendung des § 42 AO, auf dem die alte Rspr. des BFH hinsichtlich der Qualifizierung dieser Aufwendungen als Anschaffungskosten beruht, ist durch die Regelung des § 15b EStG jedoch als *lex specialis* ausgeschlossen. Dies gilt unabhängig davon, ob im Einzelfall die Voraussetzungen des § 15b Abs. 2 EStG tatsächlich vorliegen oder eine Feststellung nach § 15b Abs. 4 EStG verfahrensrechtlich überhaupt noch getroffen werden kann.

2. Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15b Abs. 1 EStG

Zu den Fonds, die der Gesetzgeber als Steuerstundungsmodelle mit der Regelung des § 15b EStG erfassen wollte, gehört nach Auffassung des BFH auch der vorliegende geschlossene Schiffsfonds. Die Aufwendungen für die Fondsetablierung fallen danach grds. unter die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b Abs. 1 EStG. Danach dür-

fen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern lediglich die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt.

3. Keine Abgeltungswirkung der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG

Hinsichtlich der laufenden Aufwendungen des Fonds besteht keine abgeltende Wirkung der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG. Da die Klägerin im Streitjahr 2007 noch nicht Mitunternehmerin einer Gesellschaft war, die ihren Gewinn nach § 5a EStG ermittelt hat, kann der sofortigen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen die Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG nicht entgegenstehen.

III. Praxishinweis

Der BFH hat mit dem vorliegenden Urteil seine Rspr. dahingehend geändert, dass Kosten bei der Auflegung eines geschlossenen Fonds mit gewerblichen Einkünften sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Grund hierfür ist, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 15b EStG eine spezielle Missbrauchsnorm geschaffen hat, sodass die Umqualifizierung der Betriebsausgaben in Anschaffungskosten nach § 42 AO nicht mehr gerechtfertigt ist. Bemerkenswert ist, dass dies nach Auffassung des BFH seit dem Inkrafttreten des § 15b EStG im Jahr 2005 auch dann gelten soll, wenn die Voraussetzungen des § 15b EStG im Einzelfall überhaupt nicht erfüllt sind. Liegt jedoch ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15 EStG vor, greift die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 1 EStG, sodass die Aufwendungen nur mit Erträgen des Fonds verrechnet werden können. Voraussetzung hierfür ist jedoch die gesonderte Feststellung nach § 15b Abs. 4 Satz 1 EStG, dass der Fonds als Steuerstundungsmodell i.S.v. § 15b Abs. 2 EStG zu qualifizieren ist, über die Höhe des nicht ausgleichsfähigen Verlustes des Verlustentstehungsjahres und den zum Ende eines Vz. ermittelten verrechenbaren Verlust. Auch die laufenden Aufwendungen des Fonds sind solange unbeschränkt abziehbar, wie der Fonds keine Mitunternehmerstellung an einer Gesellschaft begründet hat, die ihren Gewinn nach § 5a EStG ermittelt..

9. Ablehnung der BFH-Rspr. zur Abzugsfähigkeit privater Forderungsverluste¹⁷

Ein – hier mit rund 5% beteiligter – Aktionär, bei dem der Ausfall eines der AG gewährten verzinslichen Gesellschafterdarlehens nicht Teil des Veräußerungsverlustes i.S.d. § 17 EStG ist, kann den Forderungsausfall auch nicht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG abziehen (entgegen BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, DB 2017 S. 3035). Für vor dem 01.01.2009 entstandene Forderungen folgt die Nichtabzugsfähigkeit auch aus der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 1 EStG.

FG Hessen, Urteil vom 12.04.2018 – 9 K 1053/15

Streitjahr 2011

I. Hintergrund und Sachverhalt

Der VIII. BFH-Senat hat mit Urteil vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) entschieden, dass insolvenzbedingte Forderungsausfälle nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG abzugsfähig sind. Er sah in der ab 01.01.2009 geltenden Ausweitung der Besteuerung der nunmehr von § 20 Abs. 2 EStG erfassten Veräußerungsgeschäfte einen Paradigmenwechsel und berief sich für die damit seiner Ansicht nach einhergehende Berücksichtigung der Verluste von Kapitalforderungen u.a. auf § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 3 EStG. Denn dort sei für § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG niedergelegt, dass diese Vorschrift auch gelte, wenn eine Trennung von Ertrags- und Vermögensebene möglich erscheint. Die FG sind von der damit verbundenen Aufgabe der jahrzehntelangen Trennung zwischen der steuerlich relevanten Ertragssphäre (früher in § 20 EStG a.F.) und der nach § 23 EStG a.F. nur unter engen Voraussetzungen steuerlich relevanten Vermögenssphäre noch nicht durchweg überzeugt, wie die vorliegende Entscheidung des FG Hessen zeigt.

Der Kläger war mit ca. 5% an einer AG beteiligt. Die Anschaffungskosten der Aktien betrugen ca. 231.500 €. Im Jahr 2011 veräußerte der Kläger die Aktien und erzielte daraus einen Erlös i.H.v. lediglich 1 €. Das FA erkannte den sich daraus i.H.v. ca. 231.500 € ergebenden Veräußerungsverlust gem. § 3 Nr. 40 EStG zu 60% als Verlust aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 17 EStG an. Der Kläger hatte der AG im November 2008 auch ein mit 10% p.a. verzinsliches und vereinbarungsgemäß zum 31.12.2009 rückzahlbares Darlehen gegeben. Die Rückzahlung war jedoch bis zum Streitjahr (2011) nicht erfolgt. Die zusammen veranlagten Kläger machten gegenüber dem FA geltend, dass die Forderung einschließlich Zinsen ausgefallen sei und der Verlust i.H.v. insgesamt 203.000 € steuerlich abzugsfähig sei. Das FA lehnte die einkommensteuerliche Berücksichtigung des (wohl unstreitigen) Forderungsausfalls ab. Dagegen erhoben die Kläger nach erfolglosem Einspruch Klage und begründeten diese damit, dass die Dar-

¹⁷ Amann, nach DB vom 05.10.2018, Heft 40, Seite 2404 - 2406, DB1280134

lehen die Anschaffungskosten der Aktien und somit auch den Verlust aus der Veräußerung der Aktien erhöht hätten. Hilfsweise sei ein Abzug nach § 20 EStG zu erwägen.

II. Entscheidung des FG

Das FG wies die Klage ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

1. Keine Berücksichtigung des Forderungsausfalls als Teil des Beteiligungsverlustes

Der Ausfall des Darlehens habe die Anschaffungskosten der Aktien nicht erhöht. Zwar gelte nach dem BFH-Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15¹⁸ die Rspr. zur steuerlichen Berücksichtigung sog. eigenkapitalersetzender Darlehen trotz der mit dem MoMiG erfolgten Abschaffung des alten Eigenkapitalersatzrechtes noch bis zum 27.09.2017. Das frühere Eigenkapitalersatzrecht habe jedoch nur für Aktionäre mit einer Beteiligung von mehr als 25% gegolten. Es lägen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die geringere Beteiligung des Klägers durch besondere Umstände, die einen Einfluss auf die Unternehmensleitung verliehen, ausgeglichen werde. Da es auch an einer Vereinbarung, wonach das Darlehen im Insolvenzfall wie Eigenkapital zu behandeln sei, fehle, komme keine Berücksichtigung des Forderungsausfalls als Teil des Beteiligungsverlustes i.S.d. § 17 EStG in Betracht.

2. Keine Berücksichtigung als Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Die Kläger könnten den Forderungsausfall des Klägers auch nicht als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend machen. Denn der Forderungsverlust falle nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, weil diese Vorschrift nur für Erträge aus Kapitalforderungen, nicht jedoch für die Kapitalforderung selbst gelte. Der Forderungsverlust sei auch nicht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG abzugsfähig. Dies scheitere schon daran, dass nach der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 1 EStG der zum 01.01.2009 eingeführte § 20 Abs. 2 Nr. 1 Nr. 7 EStG für vor dem 01.01.2009 erworbene Forderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nur gelte, wenn es sich zugleich – was vorliegend nicht der Fall war – um eine Forderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, also um eine Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter bzw. aus partiarischem Darlehen handele.

3. Keine Anwendung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG auf den Forderungsverlust

Das FG ist ferner der Ansicht, dass § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG – entgegen dem BFH-Urteil vom 24.10.2017 – VIII R 13/15 – ohnehin nicht auf den Forderungsverlust

¹⁸ DB 2017 S. 2330 (mit Anm. *Werth*, StR kompakt, DB1251869)

anzuwenden sei. Denn der Wortlaut erfasse den Forderungsausfall nicht. Für eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung fehle es an einer planwidrigen und auslegungsbedürftigen Regelungslücke. Dem Gesetzgeber sei – wie die Regelung des § 20 Abs. 4 Satz 1 Hs. 2 EStG zeige – das Problem der Wertveränderungen bewusst gewesen. Es scheide damit eine verfassungskonforme Auslegung aus. Denn es fehle an Anhaltspunkten dafür, dass der Gesetzgeber die Vermögenssphäre umfassend berücksichtigen wollte. Vielmehr sollte die Verlustberücksichtigung nur auf die im Gesetz ausdrücklich genannten Tatbestände beschränkt sein, zumal der Werbungskostenabzug gem. § 20 Abs. 9 EStG beschränkt und daher auch eine Berücksichtigung des Forderungsausfalls als Werbungskosten nicht möglich sei.

Das FG ließ die Revision zu, die aber wohl nicht eingelegt wurde.

III. Auswirkungen für die Praxis

Das Urteil hat hinsichtlich der grundsätzlichen Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Forderungsausfällen keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Praxis, weil die ablehnende Haltung „nur“ ein Zwischenschritt zu einer weiteren BFH-Entscheidung gewesen wäre und jeder Stpfl. weiter versuchen kann, sich hinsichtlich des Forderungsausfalls auf die im Grundsatz günstigere BFH-Rspr. zu berufen, welche aber von der Finanzverwaltung bisher nicht durch Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) im BStBl. II anerkannt wurde. Gleichwohl gibt die Entscheidung des FG Anlass, auf mehrere interessante Aspekte hinzuweisen:

- Für das Revisionsverfahren wäre der IX. BFH-Senat zuständig gewesen, wenn die Kläger die Abzugsfähigkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG auch im Revisionsverfahren nur hilfsweise geltend gemacht und vorrangig die in die Zuständigkeit des IX. BFH-Senats fallende Berücksichtigung im Rahmen des § 17 EStG begehrt hätten. Denn die Zuständigkeitsreihenfolge im Geschäftsverteilungsplan des BFH für 2018 sieht einen Zuständigkeitsvorrang des Streits über die Einkünfte aus § 17 EStG (IX. BFH-Senat) gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen (VIII. BFH-Senat) vor (vgl. insoweit das beim BFH anhängige Verfahren IX R 9/18). Mithin hätte es zu dem Fall kommen können, dass der zuständige IX. BFH-Senat der Ansicht des VIII. BFH-Senats nicht folgt und ggf. den Großen Senat anruft.
- Allerdings wären im vorliegenden Fall für die Anrufung des Großen Senats mehrere Hürden zu überwinden gewesen. Dies gilt allerdings nicht für die Anwendung des § 17 EStG. Denn ausweislich der Entscheidungsgründe erscheint klar, dass kein eigenkapitalersetzendes Darlehen vorlag und deshalb eine Berücksichtigung nach § 17 EStG ausgeschlossen war. Deshalb wäre m.E. auch die vom FG ausdrücklich offengelassene Anwendung der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG keine Hürde gewesen, denn ohne Berücksichtigung des

Forderungsausfalls gem. § 17 EStG ist gerade die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG eröffnet, sofern dessen Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen. Gegen die Abzugsfähigkeit der Forderungsverluste spricht i.Ü. auch nicht § 20 Abs. 9 EStG, da das dort enthaltene Werbungskostenabzugsverbot für den Abzug der Anschaffungskosten bei den von § 20 Abs. 2 KStG erfassten Veräußerungsgeschäften und somit für die Vermögensebene gerade nicht gilt (vgl. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG).

- Hingegen hat das FG mit der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 1 EStG einen Gesichtspunkt beleuchtet, der vom BFH im Urteil vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) wegen der dort erst nach dem 01.01.2009 erfolgten Darlehensvergabe nicht angesprochen wurde. § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 1 EStG lautet wie folgt: *„Für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung, aber nicht Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 nicht anzuwenden.“* Daraus zieht das FG den wohl zutreffenden Schluss, dass unabhängig vom Vorzeichen (Gewinn oder Verlust) die Veräußerung von vor dem 01.01.2009 erworbenen „normalen“ Kapitalforderungen (insb. festverzinsliche Darlehen) zeitlich nicht unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG fallen.
- Die Übergangsvorschrift wirft allerdings die Frage auf, wie mit Veränderungen von derartigen Altforderungen ab dem 01.01.2009 umzugehen ist. Schließlich könnte man in einer Darlehensverlängerung – zumindest bei Zahlungsfähigkeit und -willigkeit des Schuldners – eine Neuvergabe sehen. Da sich aus dem Urteilssachverhalt aber ergibt, dass die Rückzahlung zum 31.12.2009 vereinbart war und dies – vermutlich wegen Zahlungsschwierigkeiten – offenbar bis zum Streitjahr (2011) nicht geändert worden war, dürfte sich dort die ursprüngliche streitgegenständliche Darlehensforderung nicht in eine Neuforderung gewandelt haben. Aus dem Sachverhalt des FG-Urteils ergibt sich aber auch, dass der Forderungsausfall auch Zinsforderungen umfasste. Die Versagung wegen der Übergangsvorschrift wirft insoweit die Frage auf, was mit dem Ausfall von Zinsansprüchen ist, die im vorliegenden Sachverhalt angesichts der Darlehensvergabe im November 2008 vermutlich überwiegend ab dem 01.01.2009 entstanden sind. Insoweit wäre m.E. zu unterscheiden zwischen Zinsansprüchen, die dem Darlehen zugeschlagen und somit selbst zu verzinslichen (neuen) Forderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG werden und damit ab 01.01.2009 als Neuforderungen nicht unter die Versagung aufgrund der Übergangsvorschrift fallen würden. Für nicht dem Darlehen hinzugeschlagene Zinsansprüche wäre hingegen wegen des zivilrechtlichen Zinseszinsverbots (§§ 248 Abs. 1, 289 BGB) zu prüfen, ob damit hinsichtlich des ausgefallenen Zinsanspruchs keine (weiteren) Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG beabsichtigt waren und

mangels Einkünfteerzielungsabsicht somit der Ausfall der selbst unverzinslichen Zinsansprüche – wie das FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 18.04.2018 – 3 K 3138/15; anhängig beim BFH unter: IX R 13/18) für unverzinsliche Forderungen meint – auch bei Anwendung des BFH-Urteils vom 24.10.2017 (VIII R 13/15, DB 2017 S. 3035) nicht gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG abgezogen werden könnte.

- Schließlich wäre in einem Revisionsverfahren zu prüfen gewesen, ob § 20 Abs. 6 EStG dem Abzug des Verlustes entgegenstünde. Relevant wäre dies nur, wenn (was zwar aus dem vom FG in Bezug genommenen ESt-Bescheid hervorgehen dürfte, nicht aber aus dem veröffentlichten Urteilstext) die anderen Einkünfte aus Kapitalvermögen niedriger waren als der Forderungsausfall. Denn in diesem Fall könnte der Verlust nur mit zukünftigen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden, sofern keine Ausnahme von § 20 Abs. 6 EStG greift. Insoweit kommt die Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 EStG gem. § 32d Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG in Betracht. Es läge hier zwar kein Fall des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG vor, weil danach nur für Kapitalforderungen gegenüber einer KapGes., an der der Forderungsinhaber mindestens zu 10% beteiligt ist, eine (zwingende) Ausnahme von der Abgeltungsteuer und von § 20 Abs. 6 EStG vorgesehen ist. Allerdings gelten nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG die Abgeltungsteuer und nach Satz 2 auch § 20 Abs. 6 EStG u.a. auch nicht für Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, wenn Gläubiger und Schuldner nahestehende Personen sind, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Abs. 9 Satz 1 Hs. 2 EStG keine Anwendung findet. Insoweit dürfte wegen der verwaltungsseitigen Übernahme der strengen – auf ein Beherrschungsverhältnis abstellenden – BFH-Rspr. (BFH vom 29.04.2014 – VIII R 9/13, BStBl. II 2014 S. 986; VIII R 35/13, BStBl. II 2014 S. 990; VIII R 44/13, BStBl. II 2014 S. 992; VIII R 31/11, BStBl. II 2014 S. 995; Anschluss durch BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016 S. 85) und wegen der vorliegenden Ablehnung einer eigenkapitaleretzenden Forderung bereits die Frage, ob der Kläger und die AG aufgrund der Aktionärsstellung nahestehende Personen waren, zu verneinen sein.
- Es wäre jedoch auch die weitere Voraussetzung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG – abzugsfähige Aufwendungen bei der nahestehenden Person (hier die AG) – nicht erfüllt. Dies wirft allerdings die Frage auf, ob sich daraus, dass § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG implizit von Zahlungen der nahestehenden Person an den Forderungsinhaber ausgeht, nicht doch – abweichend von dem BFH-Urteil vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) – ergibt, dass § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG aus Sicht des Gesetzgebers den Forderungsausfall nicht erfasst. Die Begründung des vollumfänglichen Paradigmenwechsels durch den

BFH u.a. mit der Übergangsvorschrift in § 52 Abs. 28 Satz 16 Hs. 3 EStG lässt daher außer Betracht, dass es im zum 01.01.2009 eingeführten neuen ESt-Recht für Kapitalvermögen auch Vorschriften gibt, die im Wortlaut gegen die Erstreckung der Abzugsfähigkeit auf alle Vermögensverluste sprechen. Da aber der Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalforderungen seit dem 01.01.2009 unzweifelhaft der Besteuerung unterliegt und mit Gewinnen in den anderen Veräußerungstatbeständen (wie insb. für Aktien, vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) jew. auch der Veräußerungsverlust (als bei höheren Anschaffungskosten negativer Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 4 EStG) gemeint ist, spricht für die Rspr. des VIII. BFH-Senats, dass durch die Annahme des einfachgesetzlichen Paradigmenwechsels die verfassungsrechtlichen Zweifel, die sich aus der asymmetrischen Besteuerung der positiven Gewinne i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG bei gleichzeitiger Nichtabzugsfähigkeit der Forderungsausfälle ergeben würden, nicht weiter relevant sind sowie dass die Rspr. des VIII. BFH-Senats – wenn auch „nur“ im Ergebnis – einer verfassungskonformen Auslegung gleichkommt und eine Vorlage an das BVerfG vermeidet.

- Diejenigen Stpfl., die wie die Kläger vorrangig einen Abzug nach § 17 EStG begehren und (möglicherweise) nicht unter § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG (als Ausnahme von § 20 Abs. 6 EStG) fallen und deren Forderungsausfall höher als die übrigen in die Veranlagung einzubeziehenden Einkünfte aus Kapitalvermögen ist, sollten wegen der Verlustausgleichsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG darauf achten, dass ihnen verfahrensrechtlich der hilfsweise zu begehrende Abzug nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zumindest in Form der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Verlustes aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 6, 10d Abs. 4 EStG) zugutekommen kann. Hilfsweise sollten sie z.B. die gesonderte Feststellung beantragen und gegen dessen Ablehnung ebenfalls Rechtsbehelfe (ggf. ruhender Einspruch) einlegen.

10. Außerordentliche Einkünfte aufgrund einer Abfindungszahlung¹⁹

Bei der Zahlung einer Abfindung ist die Feststellung, dass der Arbeitnehmer bei der Auflösung des Arbeitsverhältnisses unter Druck stand, für die Qualifizierung der Entschädigungszahlung als außerordentliche Einkünfte in der Regel nicht erforderlich.

BFH, Urteil vom 13.03.2018 – IX R 16/17

¹⁹ Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1277882 – vom 20.08.2018

Streitjahr 2013

I. Sachverhalt

Das Arbeitsverhältnis des Klägers wurde zum 31.03.2013 aufgrund eines Auflösungsvertrags im gegenseitigen Einvernehmen und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist beendet. Der Kläger erhielt zum Zeitpunkt des Ausscheidens eine Abfindung i.H.v. 36.250 €. Nach dem Auflösungsvertrag waren danach alle gegenseitigen Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis erloschen. Der Kläger verzichtete in dem Vertrag auch auf weitere rechtliche Schritte im Hinblick auf eine etwaige Höhergruppierung. Der Arbeitgeber zahlte die vereinbarte Abfindung mit der Gehaltsabrechnung für März 2013 aus. In der ESt-Erklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger, den Abfindungsbetrag dem ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 1 und 2 EStG zu unterwerfen. Das FA folgte dem nicht. Das FG gab der hiergegen erhobenen Klage statt. Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen.

II. Entscheidung

1. Voraussetzungen für eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG

Entscheidend für die ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG ist, dass es sich um tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte handelt. Hierzu zählen nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen. Die Entschädigung muss unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt sowie dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen und auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen. Der Stpfl. darf das schadenstiftende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben, sondern muss bei einer Zustimmung zum Ausfall der Einnahmen unter rechtlchem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck gestanden haben.

2. Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FG zutreffend entschieden, dass die dem Kläger gezahlte Abfindung i.H.v. 36.250 € eine Entschädigung für entgehende Einnahmen i.S.v. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG war, die als außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Unerheblich ist, ob der Kläger bereits von Beginn an unmittelbar von den geplanten Personalmaßnahmen der Stadt A betroffen war. Es reicht aus, dass er zu dem Kreis der von den Einsparungsmaßnahmen potenziell betroffenen Arbeitnehmer gehörte. Er musste sich daher mit einer möglichen Beendigung seines Dienstverhältnisses auseinandersetzen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass zwischen dem Kläger und seinem Arbeitgeber bereits seit mehreren Jahren ein Konflikt über die tarifliche Eingruppierung bestand. Der Umstand, dass der Arbeitgeber bereit war, eine Abfindung zu zahlen, spricht dafür, dass er kein Interesse an einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses

mehr hatte. Dass der Arbeitnehmer unter solchen Umständen bei Abschluss des Vertrags über die Auflösung seines Arbeitsverhältnisses unter einem nicht unerheblichen tatsächlichen Druck stand, bedarf auch dann keiner weiteren tatsächlichen Feststellungen, wenn er selbst auf den Arbeitgeber zugeht, um ein Angebot auf Abschluss eines Auflösungsvertrags zu erhalten.

3. Ermäßigte Besteuerung aufgrund der Zusammenballung der Einkünfte

Weitere Voraussetzung für die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG ist, dass durch die Zusammenballung der Einkünfte eine erhöhte steuerliche Belastung entsteht. Dies ist vorliegend der Fall. Der Kläger hat im Streitjahr einschließlich der Abfindung insgesamt mehr erhalten, als er bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses erhalten hätte. Bei der Vergleichsberechnung sind auch die Rentenzahlungen zu berücksichtigen, soweit diese eine progressionssteigernde Wirkung haben und nicht steuerfrei sind. Die Abfindung ist danach ermäßigt zu besteuern.

III. Praxishinweis

Der BFH hat mit der vorliegenden Entscheidung die strengen Voraussetzungen für eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG bei Abfindungen aufgrund der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses abgemildert. Zwar hat er offengelassen, ob er bei der Qualifizierung der Abfindung als Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG an dem Erfordernis der Druck-/Zwangssituation bei Zahlung einer Abfindung im Rahmen eines Über-/Unterordnungsverhältnisses festhält. Als Indiz für eine Zwangssituation lässt er es jedoch ausreichen, wenn der Arbeitgeber eine Abfindung zahlt. In diesem Fall kann ohne Weiteres angenommen werden, dass der Arbeitgeber zumindest auch ein erhebliches eigenes Interesse an der Auflösung des Arbeitsverhältnisses hatte und der Arbeitnehmer bei Abschluss des Vertrags über die Auflösung seines Arbeitsverhältnisses unter einem nicht unerheblichen tatsächlichen Druck stand. Dies gilt auch dann, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer arbeitsrechtliche Streitigkeiten anhängig sind. Nicht entscheidend ist, ob die Auflösung des Arbeitsverhältnisses auf einer Initiative des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers beruht. Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Zuge der (einvernehmlichen) Auflösung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung, ist jedenfalls in der Regel davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer die Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht allein aus eigenem Antrieb herbeigeführt hat.

11. Kein Verlustausgleich bei echten (ungedeckten) Daytrading-Geschäften²⁰

Verluste aus sog. echten (ungedeckten) Daytrading-Geschäften fallen unter die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG und führen nicht zur Verminderung der körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage.

BFH, Urteil vom 21.02.2018 – I R 60/16

Streitjahr 2007

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, die ein Konto bei der A-Bank unterhielt, um sog. Daytrading-Geschäfte mit Devisen (Währungstermingeschäfte) auszuführen. Die Transaktionen führten im Streitjahr 2007 und in den nachfolgenden Jahren zu Verlusten. Das FA vertrat die Auffassung, dass die Verluste aus Termingeschäften unter die Verlustabzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) fallen, sodass diese nicht bei der KSt-Festsetzung des Streitjahres zu berücksichtigen seien. Es stellte dem entsprechend einen nicht abzugsfähigen Verlust nach § 15 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG zum 31.12.2007 fest. Das FG hat der hiergegen erhobenen Klage stattgegeben. Die Revision des FA führte zur Aufhebung des Urteils und zur Abweisung der Klage.

II. Entscheidung

1. Termingeschäft nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG

Die Klägerin hat i.S.v. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG Termingeschäfte getätigt. Der Begriff des Termingeschäfts wird im EStG nicht definiert. Es gelten nach der Rspr. des BFH die wertpapier- bzw. bankrechtlichen Maßgaben, wobei aufsichtsrechtliche Gesichtspunkte außer Betracht bleiben. Danach sind Termingeschäfte Verträge über Wertpapiere, vertretbare Waren oder Devisen, die von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen sind (zeitliches Auseinanderfallen von Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft) und die eine Beziehung zu einem Terminmarkt haben, der es ermöglicht, jederzeit ein Gegengeschäft abzuschließen. Vorliegend waren die Voraussetzungen für ein Termingeschäft erfüllt. Die Geschäfte wurden von der Klägerin mit Stop-Loss-Order sowie mit Take-Profit-Order abgeschlossen und entsprechend der vertraglichen Vereinbarung mit der Bank (zwingend) am selben Tag durch deckungsgleiche Gegengeschäfte „glatgestellt“. Die Devisenkäufe und -verkäufe wurden dabei nicht effektiv durchgeführt. Dies war der Klägerin weder mit eigenen Mitteln mög-

²⁰ Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1276839 – vom 14.08.2018

lich noch Gegenstand der Geschäftsvereinbarungen mit der Bank.

2. Abgrenzung des Daytrading-Modells vom Kassageschäft

Das Termingeschäft ist negativ vom Kassageschäft abzugrenzen, bei dem der Leistungsaustausch sofort oder innerhalb der für diese Geschäfte üblichen Frist von zwei (Bankarbeits- oder Börsen-)Tagen zu vollziehen ist. Bei dem vorliegenden Daytrading-Modell in der Variante des sog. echten ungedeckten Daytrading handelt es sich entgegen der Auffassung des FG nicht um ein solches Kassageschäft. Gegenstand des Geschäfts waren nur die auf einen Geschäftstag bezogenen Forderungsrechte und Zahlungspflichten in Abhängigkeit von der Kursentwicklung. Der sich durch die Glattstellung ergebende Differenzbetrag war der Gewinn bzw. Verlust des Geschäfts. Es handelt sich danach um ein sog. Scheinkassageschäft und damit um ein Termingeschäft. Dies zeichnet sich dadurch aus, dass die Parteien durch (Neben-)Abreden oder die tatsächliche Art der Vertragsdurchführung den sofortigen Leistungsaustausch als das Charakteristische des Kassageschäfts ausschließen und stattdessen allein Spekulationsgewinne durch Gutschriften aus gleichartigen Geschäften erzielen wollen.

3. Beschränkte Verrechenbarkeit der Verluste

Die Verluste aus den Termingeschäften dürfen nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG nach Maßgabe des § 10d EStG nur mit Gewinnen, die in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus Termingeschäften erzielt wurden, und nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden. Die sektorale Ausnahme des § 15 Abs. 4 Satz 5 EStG für bestimmte Finanzunternehmen und die funktionale Ausnahme für Risikokompensationsgeschäfte fanden im vorliegenden Fall keine Anwendung, da deren Voraussetzungen nicht erfüllt waren.

III. Praxishinweis

Der BFH grenzt in dem vorliegenden Urteil bei sog. Day-Trading-Geschäften das Kassageschäft vom Termingeschäft ab. Die Auswirkungen sind erheblich. Handelt es sich um ein Termingeschäft, können Verluste aufgrund der Abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nur mit Gewinnen aus Termingeschäften verrechnet werden. Handelt es sich dagegen um ein Kassageschäft, besteht keine Verlustabzugsbeschränkung. Abzustellen ist bei der Qualifizierung auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Ein Scheinkassageschäft und damit ein Termingeschäft liegt vor, wenn die Parteien durch Abreden oder die tatsächliche Art der Vertragsdurchführung den sofortigen Leistungsaustausch als das Charakteristische des Kassageschäfts ausschließen und stattdessen allein Spekulationsgewinne durch Gutschriften aus gleichartigen Geschäften erzielen wollen. Dies ist u.a. der Fall, wenn bereits im Zeitpunkt des Abschlusses eines Eröffnungsgeschäfts feststeht, dass noch am selben Tag ein darauf

abgestimmtes Gegengeschäft mit demselben Gegenstand abgeschlossen wird. Die einzelnen Umsatzgeschäfte sind dann nur das technische Mittel zur Erzielung der zu Spekulationszwecken angestrebten Differenz.

12. Keine Abfärbung bei negativen gewerblichen Einkünften²¹

Die Abfärbewirkung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG greift nicht, wenn nur negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, sodass eine Umqualifizierung vermögensverwaltender Einkünfte nicht möglich ist.

BFH, Urteil vom 12.04.2018 – IV R 5/15

Streitjahre 2003-2006

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GbR. An ihr waren in den Streitjahren zu jew. 50% B und S beteiligt, die zu jew. 50% auch an der IM-GbR sowie an der B&S-GmbH beteiligt waren. Die Tätigkeit der Klägerin beschränkte sich auf die Überlassung von Wohn- und Geschäftsräumen. Der Geschäftszweck der IM-GbR bestand im Knüpfen von Geschäftskontakten und dem Verwalten von Häusern. Gegenstand der B&S-GmbH war der gewerbliche An- und Verkauf von bebauten Grundstücken. Für die Überlassung von Räumlichkeiten an die B&S-GmbH und die IM-GbR erhielt die Klägerin kein Entgelt. Es entstanden ihr diesbezüglich Aufwendungen, sodass sie aus dieser Überlassung negative Vermietungseinkünfte erzielte. In ihrer Feststellungserklärung gab die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 6.406 € (2003), -14.932 € (2004), -21.153 € (2005) und -25.996 € (2006) an. Das FA stellte die Einkünfte zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß fest. Nach einer Außenprüfung ging es davon aus, dass die Klägerin aufgrund einer Betriebsaufspaltung mit der B&S-GmbH Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, die auf die Vermietungseinkünfte der Klägerin abfärbten. Einspruch und Klage gegen die geänderten Feststellungsbescheide hatten keinen Erfolg. Das FG ging davon aus, dass zwischen der Klägerin und der IM-GbR sowie der B&S-GmbH jew. eine Betriebsaufspaltung bestanden habe. Die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin habe sich aus den zu erwartenden Ausschüttungen ergeben, da die Anteile an der B&S-GmbH im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zu bilanzieren gewesen seien. Die gewerblichen Einkünfte färbten auf die gesamte Tätigkeit der Klägerin ab. Der BFH hat der Revision der Klägerin stattgegeben und die Änderungsbescheide aufgehoben.

²¹ Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1276261 – vom 09.08.2018

II. Entscheidung

1. Zulässigkeit der Revision

Die Revision ist zulässig, obgleich die Klägerin die Feststellung höherer Einkünfte beantragt hat. Ihre Beschwer i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO ergibt sich daraus, dass sie eine andere Qualifizierung der Einkünfte, nämlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung statt Einkünften aus Gewerbebetrieb, begehrt.

2. Keine Betriebsaufspaltung mit der IM-GbR

Die Klägerin erzielt keine Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aufgrund einer Betriebsaufspaltung mit der IM-GbR, weil es ihr an der dafür erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Das Besitzunternehmen hat grds. keine Gewinnerzielungsabsicht, wenn es der tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlässt. Ist Betriebsgesellschaft – wie die IM-GbR – eine PersGes., kann ein höherer Gewinn der Betriebsgesellschaft nicht auf die Besitzgesellschaft durchschlagen. Grund hierfür ist, dass den Gesellschaftern die Einkünfte aus der Betriebspersonengesellschaft unmittelbar gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als gewerbliche Beteiligungseinkünfte zugerechnet werden, auch wenn diese zugleich an der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind. Die Besitzgesellschaft kann daher durch die unentgeltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen keine höheren Beteiligungseinkünfte erzielen.

3. Keine Abfärbewirkung aufgrund negativer gewerblicher Einkünfte

Der BFH konnte offenlassen, ob eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der B&S-GmbH vorlag. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, war eine Umqualifizierung der Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung in solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 1 EStG nicht möglich, da die Klägerin keine positiven Einkünfte aus dieser Betriebsaufspaltung erzielte. Aufgrund der restriktiven Rspr. des BFH zur Abfärbewirkung, die bei besonders geringfügiger gewerblicher Betätigung nicht eintreten soll, können nur positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung auf ansonsten vermögensverwaltende Einkünfte einer GbR führen. Denn Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist es, durch die Fiktion nur einer Einkunftsart die Ermittlung der Einkünfte auch gewerblich tätiger PersGes. zu vereinfachen und das GewSt-Aufkommen zu schützen. Werden keine positiven Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit erzielt, wird dieser Gesetzeszweck nicht erfüllt. Bei verfassungskonformer Auslegung ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf derartige Fallgestaltungen nicht anzuwenden.

4. Kein Gestaltungsmissbrauch

Dem steht nicht entgegen, dass der Bezug der Einkünfte der Besitzgesellschaft der Gestaltung zugänglich ist. Werden keine positive Einkünfte erzielt, weil die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft nicht zu Einnahmen führt, kann das GewSt-Aufkommen nicht gefährdet sein, weil zugleich auch keine den Gewbeertrag mindernden Ausgaben berücksichtigt werden. Auch der Umstand, dass die Ausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft an die Besitzgesellschaft gesellschaftsrechtlich gesteuert und somit die Abfärbewirkung gestaltet werden kann, führt nicht zu einer missbräuchlichen Gestaltung. Denn gerade die Möglichkeit zur alternativen, aber legalen Gestaltung trägt wesentlich dazu bei, dass die Abfärberegulation nicht wegen einer übermäßigen Belastung verfassungswidrig ist.

III. Praxishinweis

Der BFH hat mit der Entscheidung erstmals klargestellt, dass negative gewerbliche Einkünfte nicht zu einer Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG führen. Er hat explizit darauf hingewiesen, dass er es nicht als missbräuchlich ansieht, wenn das Überschreiten der vom BFH aufgestellten Bagatellgrenze von 3% der Nettoerlöse durch das Ausschüttungsverhalten der Besitzgesellschaft und die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern vermieden wird. Offengelassen hat er die Frage, ob die für freiberufliche Einkünfte entwickelte Bagatellgrenze von 3% der Nettoerlöse auf vermögensverwaltende Einkünfte übertragen werden kann oder ob bei diesen das Überschreiten der Bagatellgrenze erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zur Abfärbung führt.

13. Verlustberücksichtigung bei Aktienveräußerung²²

BFH-Urteil vom 12.06.2018 VIII R 32/16

Die steuerliche Berücksichtigung eines Verlusts aus der Veräußerung von Aktien hängt nicht von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten ab. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Juni 2018 - VIII R 32/16 - gilt dies unabhängig von der Höhe der Gegenleistung und der anfallenden Veräußerungskosten. Damit wendet sich der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Januar 2016 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2016, 85).

²² BFH-PM Nr. 49 vom 19. September 2018

Im Streitfall hatte der Kläger in den Jahren 2009 und 2010 Aktien zum Preis von 5.759,78 € erworben und diese im Jahr 2013 zu einem Gesamtverkaufspreis von 14 € an eine Sparkasse wieder veräußert, die Transaktionskosten in dieser Höhe einbehält. In seiner Einkommensteuererklärung 2013 machte der Kläger den Verlust in Höhe von 5.759,78 € bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend und stellte u.a. den Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts gemäß § 32d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das Finanzamt berücksichtigte die Verluste nicht. Den Einspruch des Klägers wies es als unbegründet zurück. Der dagegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht statt.

Dem folgte der BFH. Er entschied, dass jede entgeltliche Übertragung des - zumindest wirtschaftlichen - Eigentums auf einen Dritten eine Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellt. Weitere Tatbestandsmerkmale nennt das Gesetz nicht. Die Erfüllung des Tatbestands der Veräußerung ist entgegen der Sichtweise der Finanzverwaltung weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig.

Auch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 der Abgabenordnung verneinte der BFH. Der Kläger hat nicht gegen eine vom Gesetzgeber vorgegebene Wertung verstoßen, sondern lediglich von einer ihm durch das Gesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht. Es steht grundsätzlich im Belieben des Steuerpflichtigen, ob, wann und mit welchem erzielbaren Ertrag er Wertpapiere erwirbt und wieder veräußert.

Dass der Kläger keine Steuerbescheinigung der Sparkasse über den entstandenen Verlust vorlegen konnte (vgl. § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG), stand der Verlustverrechnung nach der bereits gefestigten Rechtsprechung des Senats nicht entgegen. Die Bescheinigung ist entbehrlich, wenn - wie vorliegend - keine Gefahr der Doppelberücksichtigung des Verlusts besteht.

Der BFH hat damit weitere Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge geklärt. Wie die bloße Ausbuchung von wertlos gewordenen Aktien aus dem Wertpapierdepot des Steuerpflichtigen steuerrechtlich zu beurteilen ist, hat der BFH mangels Entscheidungserheblichkeit im vorliegenden Urteil dagegen (noch) offengelassen.

14. Fehlgeschlagene Vereinbarungen geschiedener Eheleute rechtfertigen keinen Erlass von Steuern²³

Der 4. Senat des **Finanzgerichts Baden-Württemberg** entschied mit **Urteil vom 26. April 2017** (Az. 4 K 202/16): Vereinbaren geschiedene Eheleute, dass der Unterhaltleistende seine Zahlungen als Sonderausgaben abziehen kann, die Empfängerin diese versteuert und ihr die hierauf entfallende Steuer vom Leistenden erstattet wird, ist die Steuer nicht zu erlassen, wenn der Unterhaltleistende Steuern nicht erstattet.

Die Klägerin stimmte für 2010 dem Antrag ihres geschiedenen Ehemanns auf Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben zu. Mit ihrer Unterschrift auf der Anlage U bestätigte sie ihre Kenntnis darüber, die Zustimmung gelte auch für alle folgenden Kalenderjahre, sofern diese nicht vor Beginn eines Kalenderjahres widerrufen werde.

Das Finanzamt besteuerte die der Klägerin zugeflossenen Unterhaltsleistungen 2011 und 2012 als sonstige Einkünfte. Deren geschiedener Ehemann verpflichtete sich in einem vor dem Amtsgericht – Familiengericht - im März 2015 geschlossenen Vergleich, die auf die Unterhaltsleistungen entfallende Steuer zu bezahlen. Hierzu kam es nicht. Über das Vermögen des Ehemanns wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Klägerin stellte dann beim Finanzamt einen Antrag auf Erlass der Steuer. Sie habe dem Ehemann vertraut, die für 2010 erteilte Zustimmung gelte nur für ein Jahr und er werde die Steuer erstatten. Zivilrechtlich habe sie ihre Zustimmung davon abhängig gemacht, dass steuerliche Nachteile ersetzt werden. Geschehe dies nicht, liege eine sachliche Unbilligkeit vor. Persönliche Billigkeitsgründe lägen auch vor: Ihr Arbeitseinkommen sei gering. Sie unterhalte ein minderjähriges Kind und erhalte keinen Unterhalt mehr. Das Finanzamt lehnte einen Erlass ab.

Der 4. Senat entschied, die Versteuerung der Unterhaltsleistungen sei nicht sachlich unbillig. Diese beruhe auf der Zustimmung der Klägerin. Diese habe einen zivilrechtlichen Anspruch auf Ausgleich der durch eine Besteuerung bedingten Nachteile und trage das Risiko einer Erstattung. Diese Risikoverlagerung sei dem Gesetzgeber unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung bewusst gewesen. Die Besteuerung sei trotz eines nicht durchsetzbaren Ausgleichsanspruchs nicht unbillig, da die Unterhaltsleistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Klägerin erhöht hätten. Dem stehe nicht entgegen, dass diese aus zivilrechtlichen Gründen zugestimmt habe. Sie habe die Wertentscheidungen des Zivil- und Insolvenzrechts hinzunehmen. Diese rechtfertigten keinen Billigkeitserlass zum Nachteil der Allgemeinheit. Im Übrigen wäre die Klägerin ggf. nicht mit ihrer Forderung ausgefallen, wenn sie zeitnah eine Erstattung verlangt hätte. Vertrauen enttäuscht habe ihr Ehemann und nicht der Fiskus. Ein Erlass aus persönlichen Gründen scheide aus, da dieser nicht der Klägerin zugutekäme. Die wirtschaftliche Notlage sei vor allem durch Ansprüche Dritter verursacht.

²³ Pressemitteilung Nr. 9/2017 vom 1. Juni 2017

15. „Sofortbonus“ der Krankenkasse mindert Sonderausgabenabzug²⁴

Erhalten Sie von Ihrer Krankenversicherung Bonuszahlungen, mindern diese den Sonderausgabenabzug nicht, wenn der „Bonus“ als Erstattung gesundheitsbezogener Aufwendungen ausgestaltet ist. Anders sieht es bei einem „Sofortbonus“ oder „Vorsorgebonus“ aus, dem keine entsprechenden Aufwendungen gegenüberstehen. Dieser mindert den Abzug als Sonderausgaben. Diese Auffassung vertritt zumindest das FG Münster.

Das FG bezieht sich auf das maßgebliche BMF-Schreiben (vom 06.12.2016, Az. IV C 3 – S 2221/12/10008 :008). Dort steht u. a.: „Werden von der gesetzlichen Krankenversicherung im Rahmen eines Bonusprogramms zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens (nach § 65a SGB V) Kosten für Gesundheitsmaßnahmen erstattet, die nicht im regulären Versicherungsumfang enthalten und damit von den Versicherten vorab privat finanziert worden sind, handelt es sich bei dieser Kostenerstattung um eine Leistung der Krankenkasse und nicht um eine Beitragsrückerstattung. Die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge sind daher nicht um den Betrag der Kostenerstattung zu mindern“. Alle anderen Bonuszahlungen mindern im Jahr der Zahlung den Sonderausgabenabzug (FG Münster, Urteil vom 13.06.2018, Az. 7 K 1392/17 E).

PRAXISTIPP:

Die Finanzämter werten die Mitteilungen der Versicherungsunternehmen aus. Sie kürzen den Sonderausgabenabzug, wenn kein Bezug zu § 65a SGB V hergestellt werden kann. Legen Sie Einspruch gegen nachteilige Steuerbescheide ein, wenn Sie nachweisen können, dass die Bonuszahlung die Voraussetzungen des § 65a SGB V erfüllt, und weisen Sie dem Finanzamt das nach.

²⁴ Nach SSP Ausgabe 09 / 2018, Seite 4 vom 22.08.2018

16. Bewirtung von Busfahrern als Gegenleistung (BFH)²⁵

Der BFH hat zur Frage der Anwendung des Abzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. bei Aufwendungen eines Raststättenbetreibers für die Bewirtung von Busfahrern als Gegenleistung für das Zuführen von potentiellen Kunden geurteilt (BFH, Urteil vom 26.04.2018 - X R 24/17; veröffentlicht am 19.09.2018).

Hintergrund:

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. (i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG) sind Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nicht abzugsfähig, soweit sie 80 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.

Sachverhalt:

Der Kläger betreibt diverse Autobahnraststätten. Busfahrer, die diese Raststätten mit potentiellen Kunden ansteuern, werden dort vom Kläger kostenlos bewirtet. Das FA vertrat die Auffassung, dass die Aufwendungen als Bewirtungskosten i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 a.F. EStG zu qualifizieren und deshalb um 20 % zu kürzen seien.

Hierzu führten die Richter des BFH weiter aus:

- ◆ Die Aufwendungen für die Bewirtung der Busfahrer sind weder nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. um 20 % zu kürzen noch nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 i.V.m. § 299 StGB a.F. vom Abzug ausgeschlossen.
- ◆ Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. gilt nicht, wenn und soweit die Bewirtung **Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches** ist (BFH, Urteil vom 17.07.2013 - X R 37/10).
- ◆ Das Vorliegen eines Leistungsaustausches setzt nicht voraus, dass das Entgelt für die Bewirtung in Geld entrichtet wird. Die **Gegenleistung kann u.a. auch in Form einer Werk-, Dienst-, oder Vermittlungsleistung erbracht** werden.
- ◆ Im Streitfall sind die Bewirtungsaufwendungen für die Busfahrer Gegenstand eines Leistungsaustausches: Die Busfahrer haben die Speisen und Getränke als Gegenleistung dafür erhalten, dass sie die Raststätten des Klägers mit ihrem Bus angefahren und dem Kläger damit eine Vielzahl von potentiellen Kunden zugeführt haben.

²⁵ Quelle: BFH, Urteil vom 26.04.2018 - X R 24/17; NWB Datenbank vom 19.09.2018

- ◆ Unschädlich ist, dass manche Busreisenden möglicherweise die Raststätten des Klägers nicht betreten oder keine Speisen und Getränke konsumiert haben. Der Kläger hat die Busfahrer für die konkrete Leistung entlohnt, dass dieser die Busreisenden zu den Raststätten des Klägers gebracht und damit die Rahmenbedingungen dafür geschaffen hat, dass viele der Reisenden Mahlzeiten in der Raststätte des Klägers zu sich nehmen.
- ◆ Ebenfalls steht es dem Leistungsaustausch nicht entgegen, dass die Busfahrer nicht verpflichtet waren, die Raststätte des Klägers anzufahren. In dem Zeitpunkt, in dem die Busfahrer sich bewirten haben lassen, nachdem sie mit ihrem Reisebus vor einer der Raststätten des Klägers geparkt haben, hatten sie ihre Leistung erbracht, so dass diese konkrete Bewirtung jedenfalls Gegenstand eines Leistungsaustausches war.
- ◆ Eine Minderung der Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG a.F. i.V.m. § 299 StGB a.F. scheidet aus, da die Zuwendungen an die Busfahrer nicht nach § 299 Abs. 2 StGB a.F. strafbar waren.

17. Sachzuwendungen nach § 37b EStG (BMF)²⁶

Das BMF hat sein Schreiben zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG geändert (BMF, Schreiben v. 28.06.2018 - IV C 6 - S 2297-b/14/10001).

Die Rdnrn. 9c, 9e und 38 des BMF-Schreibens v. 19.05.2015 (BStBl I S. 468) wurden geändert und sind in folgender Fassung anzuwenden:

- ◆ **Rdnr. 9c:** Bei Zuwendungen an Dritte handelt es sich regelmäßig um Geschenke i. S. d. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG und R 4.10 Absatz 4 Satz 1 bis 5 EStR oder Incentives (z. B. Reise oder Sachpreise aufgrund eines ausgeschriebenen Verkaufs- oder Außendienstwettbewerbs). Geschenke in diesem Sinne sind auch Nutzungsüberlassungen. Zuzahlungen des Zuwendungsempfängers ändern nicht den Charakter als Zuwendung; sie mindern lediglich die Bemessungsgrundlage. Zuzahlungen Dritter (z. B. Beteiligung eines anderen Unternehmers an der Durchführung einer Incentive-Reise) mindern die Bemessungsgrundlage hingegen nicht. Aufmerksamkeiten i. S. d. R 19.6 Absatz 1 LStR, die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, führen nicht zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage.

²⁶ Quelle: BMF online (Ls), zit. nach NWB-Datenbank

- ◆ **Rdnr. 9e:** Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen sowie Prämien aus (Neu)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuausschlüssen führen beim Empfänger regelmäßig nicht zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen und fallen dann nicht in den Anwendungsbereich des § 37b Absatz 1 EStG.
- ◆ **Rdnr. 38:** Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 29.04.2008. Die Grundsätze dieses Schreibens sind **in allen noch offenen Fällen anzuwenden**. Soweit die Änderungen von Rdnr. 9e durch das BMF-Schreiben v. 28.06.2018 dazu führen, dass auch Sachzuwendungen pauschal nach § 37b EStG besteuert werden können, die zuvor nach Rdnr. 9e des BMF-Schreibens vom 19.05.2015 nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen wären, kann der Steuerpflichtige entscheiden, ob er die geänderte Fassung auch für vor dem 01.07.2018 verwirklichte Sachverhalte anwenden will.

18. Spenden an eine in der EU belegene Kirche (BFH)²⁷

Das Ansehen Deutschlands kann gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG gefördert werden, wenn im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist (BFH, Urteil vom 22.03.2018 - X R 5/16; veröffentlicht am 04.07.2018).

Sachverhalt:

Die Beteiligten streiten um den Sonderausgabenabzug gemäß § 10b EStG für Spenden in Höhe von 15.000 EUR, die die Klägerin im Jahr 2010 an eine griechisch-katholische Pfarrgemeinde (P) in Rumänien geleistet hatte. Das FA ließ den Spendenabzug nicht zu, da der gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG erforderliche strukturelle Inlandsbezug fehle und die vorgelegten Zuwendungsbestätigungen nicht ordnungsgemäß seien.

Hierzu führten die Richter des BFH weiter aus:

- Da P in Rumänien ansässig und auch nur dort tätig ist, kann der Spendenabzug gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn entweder natürliche inländische Personen gefördert werden (erste Alternative) oder die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der

²⁷ Quelle: BFH, Urteil vom 22.03.2018 - X R 5/16, zitiert nach NWB-Datenbank, Online-Nachricht - Mittwoch, 04.07.2018

steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann (zweite Alternative).

- Nach Ansicht des erkennenden Senats wären die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG im Streitfall erfüllt.
- Das Ansehen Deutschlands kann gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG gefördert werden, wenn im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist.
- Vorliegend kann sich die mögliche Ansehenssteigerung Deutschlands daraus ergeben, dass die Klägerin in den Gottesdiensten der P regelmäßig in die Fürbitten einbezogen wird und durch die Gravur ihres Namens in den Fuß des Altars ihre Zuwendungen dokumentiert werden. Hierdurch wird für die Gemeindeglieder und die Gottesdienstbesucher der ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist und damit auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann.
- Eine Spende, die ein inländischer Steuerpflichtiger unmittelbar einer im EU-/EWR-Ausland belegenen Einrichtung zuwendet, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt oder bei der es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, darf nicht anders behandelt werden als eine Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die ihre Mittel einer im Ausland ansässigen Einrichtung zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt.
- Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend. Allerdings entfällt die Bindungswirkung, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen auf einem nur cursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen. In diesem Fall liegt ein materieller Mangel der Vorentscheidung vor (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung, z.B. Urteil vom 13.06.2013 - III R 63/11, BStBl II 2014, 711).

Hinweis:

Bei der Entscheidung handelt es sich um das erste Urteil zum sog. strukturellen Inlandsbezug nach § 10b Abs. 1 S. 6 EStG bzw. zum wortlautgleichen § 51 Abs. 2 AO. Der BFH hat die Sache an das FG zurückverwiesen, damit es die versäumten Feststellungen zu der Frage nachholt, ob es sich bei der Spendenempfängerin um eine juristische Person des öffentlichen Rechts gem. § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG handelt.

III. Bilanzsteuerrecht

1. Buchung von EC-Karten-Umsätzen in der Kassenführung²⁸

In diversen Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder wurde die Erfassung von bargeldlosen Girocard- bzw. Kreditkartenumsätzen angesprochen und darauf hingewiesen, dass bei Berücksichtigung der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu EC-Karten-Umsätzen für Steuerpflichtige Zusatzerfassungen durchzuführen wären.

Gebeten wurde daher um eine praxistaugliche Lösung bezüglich des BMF-Schreibens vom 16.08.2017 (IV A 4 – S 0316/13/10003-09, DOK 2017/0507957, BeckVerw 349859). Da sich die Anfrage auf ein Schreiben des BMF bezieht, haben die obersten Finanzbehörden der Länder das BMF um eine abgestimmte Beantwortung gebeten.

Bedauerlicherweise hat die Formulierung in dem BMF-Schreiben vom 16.8.2017 zu Missverständnissen geführt. Die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch stellt, wie im oben genannten Schreiben vom 16.8.2017 ausgeführt, sowohl in der Vergangenheit als auch in der Zukunft einen formellen Mangel dar, da im Kassenbuch lediglich Barbewegungen zu erfassen sind. Sinn und Zweck eines Kassenbuchs ist die Dokumentation des jeweils aktuellen Barbestands der Kasse.

Das Kassenbuch soll einen Überblick über den Bargeldbestand des Steuerpflichtigen ermöglichen. Hierfür soll es so beschaffen sein, dass der Sollbestand jederzeit mit dem Istbestand verglichen werden kann, um so eine jederzeitige Kassensturzfähigkeit herzustellen.

Wie bereits in dem oben genannten Schreiben vom 16.08.2017 ausgeführt, ist die steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts in der Folge vom Einzelfall abhängig. Werden die ursprünglich im Kassenbuch erfassten EC-Karten-Umsätze z.B., wie vorgetragen, in einem weiteren Schritt gesondert kenntlich gemacht oder sogar wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen, so ist – obwohl die zunächst fälschlich in das Kassenbuch aufgenommenen EC-Karten-Umsätze weiterhin einen formellen Mangel darstellen – weiterhin die Kassensturzfähigkeit der Kasse gegeben.

Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist ein formeller Mangel, der bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung nach § 158 AO regelmäßig außer Betracht bleibt. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht.

²⁸ Nach Verlag C.H.BECK oHG 2018, BC 10/2018

Hinweis:

In der Regel sind bare und unbare Geschäftsvorfälle getrennt zu verbuchen (vgl. Tz. 55 des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl. I 2014, 1450, zu den GoBD). Das gilt gleichermaßen für nicht steuerbare, steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze, die getrennt aufzuzeichnen sind und die ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung verstoßen.

Die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle im Kassenbuch stellt einen formellen Mangel dar, wie im obigen BMF-Schreiben dargelegt – ist aber „heilbar“ und bleibt dann ohne Konsequenzen.

2. Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung im Fokus der Finanzverwaltung²⁹

OFD Karlsruhe, Verfügung vom 26.07.2018, S 0315-St 42

Die Erfüllung der Aufbewahrungspflichten hinsichtlich digitaler Unterlagen ist häufig mit Fehlerquellen verbunden, die es zu vermeiden gilt; ein neues Merkblatt der Finanzverwaltung soll helfen, den Überblick zu bewahren.

Unternehmen mit **Bargeldeinnahmen** nutzen in der Regel der Buchführung vorgelagerte Systeme, wie z.B. Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, PC-Kassensysteme und Taxameter. Diese Systeme unterliegen denselben **Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten** wie die eigentlichen Buchführungssysteme. Der Einsatz dieser Technik hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden: Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der AO (insbesondere § 145 bis § 147 AO i.d.F. vom 29.12.2016). Außerdem gibt es mehrere einschlägige Verwaltungsvorschriften. Zu diesen zählen insbesondere ein BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (IV A 4 – S 0316/08/10004-07, BStBl. I 2010, 1342) sowie ein BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450 [GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff]).

²⁹ Nach Hillmer, in: BC 10/2018

Für mit der Erfüllung dieser Pflichten befasste Buchführungsexperten ist insbesondere die **Beachtung neuer gesetzlicher Anforderungen** wichtig, die sich aus dem am 29.12.2016 veröffentlichten „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ (BStBl. I 2017, 21) ergeben (zur zeitlichen Einordnung siehe Tabelle). Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, wird durch die sog. Kassensicherungsverordnung (KassenSichV – BStBl. I 2017, 1310) geregelt.

Anwendung neuer gesetzlicher Anforderungen gemäß OFD-Merkblatt vom 26.7.2018		
Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahmen
§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO: Einzelaufzeichnungspflicht	29.12.2016	Verkauf von Waren/Erbringen von Dienstleistungen an eine Vielzahl nicht bekannter Personen
§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO: Tägliche Aufzeichnungen	29.12.2016	
§ 146a Abs. 1 AO: Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Registrierkassen	01.01.2020 bzw. 01.01.2023	Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden <u>und</u> nicht aufrüstbar sind, dürfen bis 31.12.2022 genutzt werden. Voraussetzung: Die Kasse muss dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 entsprechen.
§ 146a Abs. 2 AO: Belegausgabepflicht	01.01.2020	Auf Antrag (§ 148 AO) Befreiung möglich

Anwendung neuer gesetzlicher Anforderungen gemäß OFD-Merkblatt vom 26.7.2018		
Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahmen
§ 146a Abs. 4 AO: Mitteilungspflicht	01.01.2020	Datenübermittlung über einheitliche digitale Schnittstelle erst ab 01.01.2020 Datenzugriff ab 01.01.2018 möglich
§ 146b AO: Kassennachschau	01.01.2018	
§ 379 AO: Sanktionen bei Verstößen	01.01.2020	

Lösung

Die OFD Karlsruhe versteht ihre Verfügung als ein Merkblatt; es soll einen Überblick verschaffen, um häufige Fehlerquellen in der Kassensbuchführung zu erkennen und zu vermeiden. Erläutert werden zunächst der **Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht** (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO) sowie aus Zumutbarkeitsgründen gewährte Ausnahmen davon (§ 146 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO).

Hinsichtlich des **Einsatzes von offenen Ladenkassen** wird einfühend darauf hingewiesen, dass es eine „Registrierkassenpflicht“ nicht gibt, es also weiter zulässig ist, eine offene Ladenkasse zu führen. Bei der offenen Ladenkasse sind jedoch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassensführung mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäfts mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles grundsätzlich erforderlich. Ist die Einzelaufzeichnung nicht zumutbar, müssen die Bareinnahmen anhand eines sog. Kassensberichts nachgewiesen werden. Auch bei einem **Kassensbericht** müssen die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein (BFH-Beschluss vom 13.03.2013, X B 16/12). Für die Anfertigung eines Kassensberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z.B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wech-

selgeld, Portokasse etc.) – täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, sodass sich im Ergebnis die Tageseinnahmen ergeben (retrograde Ermittlung). Bei mehreren Kassen müssen die Kassenberichte einzeln und der Bargeldbestand der jeweiligen Kasse zuordenbar sein.

Seit dem 01.01.2017 (BMF-Schreiben vom 26.11.2010, IV A 4 – S 0316/08/10004-07, BStBl. I 2010, 1342) dürfen nur noch solche **elektronischen Registrierkassen** verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen (BFH-Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13, BStBl. II 2015, 519). Gerade mit Blick auf dieses BMF-Schreiben ist darauf zu achten, dass die oben genannten Informationen des Kassensystems vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden. Bei Umstellung auf ein neues System wird im Merkblatt empfohlen, die „Alt-Kasse“ weiterhin aufzubewahren.

Der Finanzverwaltung steht nach § 147 Abs. 6 AO bezüglich der digitalen, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung das **Recht auf Datenzugriff** zu. Hier kann im Rahmen des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs Einsicht am Kassensystem vorgenommen oder eine Datenträgerüberlassung verlangt werden. Im letzteren Fall sind alle erforderlichen Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (z.B. CD, DVD, USB-Stick) zur Verfügung zu stellen.

Praxishinweise:

- Mit **Standardsoftware** (z.B. Office-Programmen) erstellte Tabellen entsprechen gemäß ausdrücklichem Hinweis im Merkblatt nicht dem Grundsatz der **Unveränderbarkeit**. Am Markt erhältliche Software wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn eine nachträgliche Änderung nicht möglich ist oder mit einem entsprechenden Vermerk gekennzeichnet wird.
- Bei **elektronischer Kassenführung** muss das Unternehmen selbst dafür sorgen, dass die Einzeldaten mit allen Strukturinformationen in der Kasse nicht nur gespeichert, sondern auch exportiert und in einem für das Finanzamt lesbaren Format zur Verfügung gestellt werden können. Dies gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden (z.B. Rechenzentrum, Cloud).
- Es ist daher **nicht empfehlenswert, den Versuch zu unternehmen, Datensätze etwa bei Cloud-Nutzungen hinter Wolkenbergen verstecken zu wollen**. Insbesondere ist dies vor dem Hintergrund zu sehen, dass an die Stelle gewohnter Stichprobenanalysen im Zuge der Digitalisierung und von Big Data

zunehmend Volldatenanalysen treten werden. Was im Marketing Begeisterung hervorrufen mag, sollte auf der Stirn von Buchführungsverantwortlichen eher Sorgenfalten hervorrufen; denn die **neuen Analysetools** stehen selbstverständlich auch aufseiten der Betriebsprüfer zur Verfügung. Und das Risiko ist hoch, denn wenn die Kassenführung auch nur ausschnittsweise als nicht ordnungsgemäß erkannt wird, hat dies den **Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung** zur Folge.

3. Hallenboden als Betriebsvorrichtung³⁰

FG Düsseldorf, Urteil vom 29.08.2018, 7 K 641/18 GE (Revision zugelassen)

„Der Boden entkompliziert, so wie er das Wasser reinigt.“ Hätte Robert Musil sich eingehender mit dem deutschen Steuerrecht befasst, so hätte er die Verwendung des Wortes „entkompliziert“ wohl noch einmal überdacht. Ob ein Hallenboden als Gebäudeteil oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, hängt nämlich von den Umständen des Einzelfalls ab, wie ein Urteil des FG Düsseldorf zeigt.

Problemstellung

Die Klägerin erwarb ein Grundstück mit der Verpflichtung, darauf ein Logistikzentrum zu errichten. Der Kaufpreis war u.a. abhängig von den Baukosten des Logistikzentrums. Aufgrund der besonderen Anforderungen an die Statik des Hallenbodens ging die Klägerin davon aus, dass der Hallenboden als Betriebsvorrichtung und nicht als Teil des Gebäudes anzusehen sei. Die Einteilung hat im Ausgangsfall zur Folge, dass die auf den Hallenboden entfallenden Kosten nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Das **Finanzamt** vertrat dagegen die Auffassung, der Hallenboden sei ein sog. „doppelfunktionales Bauteil“, welches immer dem Gebäude zuzurechnen sei.

³⁰ Nach Thurow, in: Verlag C.H.BECK oHG 2018, BC 10/2018

Lösung

Das FG Düsseldorf folgt der Auffassung des Finanzamts. Die Doppelfunktionalität des Bodens ergibt sich dadurch, dass er das Gebäude **nach unten vor Witterungseinflüssen abschließt**. Somit ist der Hallenboden dem Gebäude zuzurechnen.

Etwas anderes würde sich ergeben, wenn auf einem vorgegebenen Fundament ein **Spezialfußboden** verlegt wird, der ausschließlich der betrieblichen Nutzung dient. Ein Beispiel hierfür wäre der Spezialbodenbelag einer Tennishalle. In einem solchen Fall ist das Gebäude auch ohne den Spezialbelag gegen Witterungseinflüsse geschützt, so dass **keine Doppelfunktionalität** vorliegt.

Gleiches gilt z.B. bei Fundamenten: **Einzelfundamente für bestimmte Maschinen** stellen eine Betriebsvorrichtung dar, während eine allgemeine Fundamentverstärkung dem Gebäude zugerechnet wird.

Zusätzlich ist auch der angestrebte Nutzungszweck des Gebäudes zu beachten. So stellen laut Anlage 2 des Abgrenzungserlasses vom 5.6.2013 Rasenflächen bei Schwimmbädern eine Betriebsvorrichtung dar, während sie bei anderen Betrieben als Außenanlage dem Grundvermögen zugerechnet werden. Schwimmbäder in einem Hotel sind Teil des Gebäudes; demgegenüber zählen Schwimmbecken einer Sportanlage als Betriebsvorrichtung. Von einer „Entkomplizierung“ kann man da nicht wirklich sprechen.

Bilanzierungshinweise:

Das Urteil des FG Köln strahlt auch auf die steuerbilanzielle Behandlung aus. Denn Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, sind bilanzsteuerrechtlich **selbstständige Wirtschaftsgüter**. Selbstständige Gebäudeteile in diesem Sinne sind insbesondere:

- Betriebsvorrichtungen,
- Scheinbestandteile,
- Ladeneinbauten (in eigenen Gebäuden) und
- Mietereinbauten (in fremden Gebäuden).

Betriebsvorrichtungen können hinsichtlich der handelsrechtlichen Klassifizierungen (gemäß § 266 HGB) sowohl „Technische Anlagen und Maschinen“ als auch „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ sein. Die **Abschreibung** der Betriebsvorrichtungen richtet sich somit nicht nach den Grundsätzen der Gebäude-AfA.

Beispiel zum Lastenaufzug in einem Gebäude: Dieser stellt eine Betriebsvorrichtung dar!

- Bei einem **produzierenden Unternehmen**, das „Technische Anlagen und Maschinen“ führt, existiert dann häufig ein Konto „Hebe- und Verladeeinrichtungen“. Hierunter würde dann der Lastenaufzug erfasst werden.
- Handelt es sich jedoch um **Dienstleister** oder Softwarehersteller, die keine Produktionsanlagen betreiben, werden obige Konten in der Regel nicht vorhanden sein. Dann wird der Lastenaufzug unter „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ gebucht.

Von den Betriebsvorrichtungen sind die sog. „**Scheinbestandteile**“ zu unterscheiden: Als bewegliche Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung fallen darunter Einbauten in eigene Gebäude, die nur vorübergehend vorgenommen werden, da sie einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen (z.B. Gaststätteneinbauten oder Schalterhalleneinrichtungen).

Eine **Kontierungshilfe**, aus der die wichtigsten Abgrenzungen hervorgehen und die auch die Nutzungsdauern aus der amtlichen AfA-Tabelle enthält, zeigt die – als Auszug dargestellte – Tabelle von *Jüttner*, BC 2010, 101, Heft 3.

Beispiele:

- ◆ Die **Klimaanlage** eines Lebensmittelherstellers in einer gemieteten Lagerhalle lässt sich steuerbilanziell, aber auch handelsrechtlich als eigenständige Betriebsvorrichtung definieren. Deshalb erfolgt eine **gesonderte Aktivierung mit separater planmäßiger Abschreibung** sowie – nach Verbrauch – eine Aktivierung der Neuanschaffung. Demgegenüber gehört eine lufttechnische Anlage oder auch eine Klimaanlage dann zum Gebäude, wenn damit den Mitarbeitern „im Winter angenehme Wärme und im Sommer angenehme Kühle“ bereitgestellt werden soll. Ist die Anlage jedoch erforderlich, um beispielsweise hohe Temperaturen oder Dämpfe, die beim Produktionsprozess entstehen, abzusaugen, dann ist die Anlage eine Betriebsvorrichtung.
- ◆ Ähnlich verhält es sich im Fall einer **Lagerhalle**, die vom Mieter zu einer Tennisanlage umgebaut wird: Der besondere **Bodenbelag** ist mit den Herstellungskosten zu aktivieren, ebenso der spätere Ersatz des nicht mehr bespielbaren (abgenutzten) Bodens.

- ◆ Bei **Beleuchtungskörpern** in einer Halle, die an Ketten oder Pendeln abgehängt sind, handelt es sich um Betriebsvorrichtungen (selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter). Deren Austausch führt zur **Aktivierung**. Demgegenüber sind **Einbauleuchten** in einem Bürogebäude Bestandteil des Gebäudes. Deren Austausch stellen **Instandhaltungsaufwendungen** dar.

4. § 6b-Rücklage (Reinvestitionsrücklage): Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter³¹

Finanzbehörde Hamburg, Verfügung vom 20.06.2018, O 1000-2018/001-52

Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6b Abs. 2a EStG – BMF-Schreiben vom 07.03.2018, IV C 6 – S 2139/17/10001 :001; DOK 2018/0024866, BStBl. I 2018, 309

1. Hintergrund

§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG erlaubt die Übertragung des Gewinns aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auf ein Ersatzwirtschaftsgut, jedoch nur unter der Bedingung, dass das neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer **inländischen Betriebsstätte** gehört. Der EuGH hatte in 2015 dazu entschieden, dass diese Regelung unionsrechtswidrig sei, denn die sofortige Besteuerung der Gewinne aus dem Verkauf des Wirtschaftsguts in den Fällen, in denen die Steuerpflichtigen in Ersatzwirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte investieren, löse eine Diskriminierung aus.

Der Gesetzgeber reagierte auf die EuGH-Rechtsprechung, indem er mit dem Steueränderungsgesetz 2015 den Abs. 2a in die Vorschrift des § 6b EStG einfügte.

Der Steuerpflichtige hat wie bisher das Wahlrecht, den nach § 6b EStG begünstigten Gewinn

- sofort zu versteuern,
- ihn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung auf ein begünstigtes Reinvestitionsobjekt zu übertragen
- oder eine § 6b EStG-Rücklage für eine zukünftige Investition zu bilden.

³¹ Nach Verlag C.H.BECK oHG 2018, BC 9/2018

Durch die Neuregelung des § 6b Abs. 2a EStG besteht nunmehr die **weitere Möglichkeit einer Steuerstundung**.

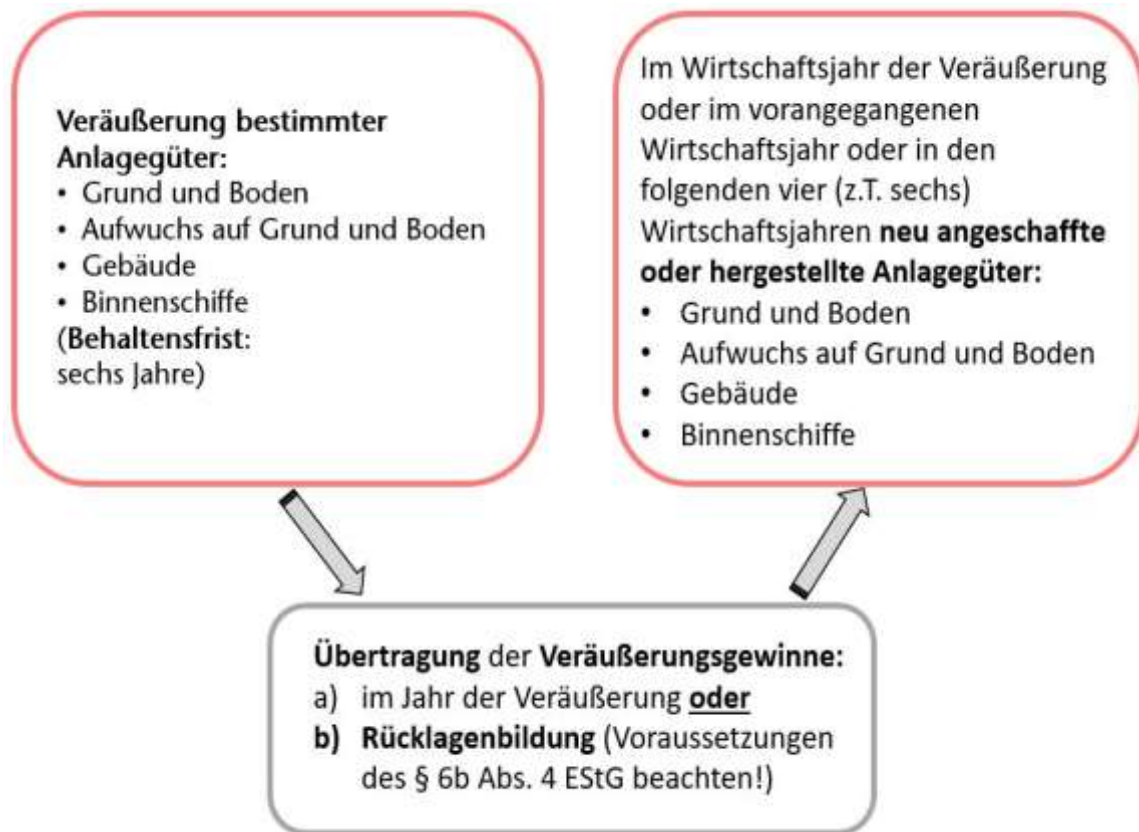


Abb.: Generelle Anwendung des § 6b EStG

2. Regelung des § 6b Abs. 2a EStG i.V.m. BMF-Schreiben vom 7.3.2018 (IV C 6 – S 2139/17/10001 :001)

§ 6b Abs. 2a EStG räumt dem Steuerpflichtigen, der ein Wirtschaftsgut im Sinne von § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG und ein **Reinvestitionswirtschaftsgut** im Sinne von § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG anschafft oder herstellt, das dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen **in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat** zuzuordnen ist, ein Wahlrecht auf **Steuerstundung** ein: Auf **Antrag** kann die auf diesen Veräußerungsgewinn angefallene und festgesetzte Steuer in fünf gleichen Raten entrichtet werden.

Der Antrag kann formlos gestellt werden. Obwohl das Gesetz vorsieht, dass der Antrag auf Steuerstundung nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung zu stellen ist, kann nach dem BMF-Schreiben vom 7.3.2018 (IV C 6 – S 2139/17/10001 :001, Rn. 2) der **Antrag** „in allen Fällen berücksichtigt werden, in denen die materielle Bestandskraft des betroffenen Steuerbescheides noch nicht eingetreten ist“. Im Falle einer Mitunternehmer-

schaft ist der Antrag auf Steuerstundung beim Wohnsitzfinanzamt des jeweiligen Antragstellers zu stellen.

Anforderungen an den Nachweis der ausländischen Reinvestitionsabsicht sieht § 6b Abs. 2a EStG nicht vor. Nach dem BMF-Schreiben vom 7.3.2018 (IV C 6 – S 2139/17/10001 :001, Rn. 10,11) genügt es, dass die Reinvestition möglich ist; es werden weder ein bereits vorhandenes Betriebsvermögen in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat noch eine konkrete Reinvestitionsabsicht gefordert. Konsequenzen bei Nichtinvestition sieht der Wortlaut des § 6b Abs. 2a EStG nicht vor.

Die Steuerstundung ist nur für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer (inklusive Annexsteuern) zu gewähren, nicht für die Gewerbesteuer.

Der Antrag nach § 6b Abs. 2a EStG kann auch im Rahmen einer Betriebsveräußerung gestellt werden. In diesen Fällen ist EStR 6b.2 Abs. 10 sinngemäß anzuwenden.

3. Berechnung des Stundungsbetrags und Stundungszeitraum (§ 6b Abs. 2a Satz 3 EStG i.V.m. § 36 Abs. 5 Sätze 2 bis 5 EStG)

Zur Berechnung der zu stundenden Steuer ist von der festgesetzten Steuer die Steuer abzuziehen, die sich ergeben würde, wenn bei der Veranlagung der begünstigte Veräußerungsgewinn unberücksichtigt bleiben würde.

Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten. Die übrigen Raten sind jeweils am 31. Mai der Folgejahre fällig. Im Fall einer Betriebsveräußerung ist eine bereits gewährte Ratenzahlung weiterzuführen (BMF-Schreiben vom 7.3.2018, IV C 6 – S 2139/17/10001 :001, Rn. 4, 5).

Ändert sich die festgesetzte Steuer, sind die Jahresraten entsprechend anzupassen (§ 36 Abs. 5 Satz 5 EStG). Eine Verlängerung oder Verkürzung des Stundungszeitraums ist nicht vorzunehmen.

4. Praktische Umsetzung der Steuerstundung

Über die Anträge auf Steuerstundung nach § 6b Abs. 2a EStG entscheiden die Veranlagungsdienststellen.

Zur Vermeidung von Nachfragen seitens des Antragstellers ist bereits im Steuerbescheid auf den noch folgenden Stundungsbescheid hinzuweisen.

Die Umsetzung des anschließenden Stundungsverfahrens erfolgt durch die Erhebungsstellen im Fachverfahren StundE. (...)

Bilanzierungshinweise:

- Bei der Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter (insbesondere Immobilien) handelt es sich um ein **eigenständiges steuerbilanzielles Wahlrecht** (§ 5 Abs. 1 EStG) ohne Umkehrmaßgeblichkeit für die Handelsbilanz. Dies führt zu einer entsprechenden Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage.
- Bei Inanspruchnahme einer § 6b-Rücklage (Reinvestitionsrücklage) oder von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG muss mit der Bilanz ein **gesondertes Verzeichnis** (gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) vorgelegt werden, in dem aufzuführen sind:
 - der Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt,
 - die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten,
 - die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und
 - die vorgenommene Abschreibung.

Dies wird erfahrungsgemäß häufig übersehen und führt dann bei steuerlichen Betriebsprüfungen zu unangenehmen Überraschungen. Eine Erstellung des gesonderten Verzeichnisses ist im Zeitpunkt der Übertragung der § 6b-Rücklage auf das neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut erforderlich.

- Rein steuerrechtlich zulässige Wertansätze in der Steuerbilanz (z.B. Reinvestitionsrücklage, Sonderabschreibungen) führen zu einer Ausdehnung des Anwendungsbereichs **latenter Steuern**, da sich handelsbilanzielle und steuerbilanzielle Wertansätze aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit nicht entsprechen. Dies kann sowohl zu aktiven als auch zu passiven latenten Steuern führen.
- Die Jahresraten sind bei der **ratierlichen Zahlung des Stundungsbetrags** nicht zu verzinsen.

5. Bilanzierung von Kryptowährungen nach HGB³²

Virtuelle Währungen, deren bekanntester Vertreter Bitcoin ist, kommen auch im Unternehmensbereich zum Einsatz. In den letzten Monaten zeigen Kryptowährungen erhebliche Volatilität in der Wertentwicklung. Damit stellt sich die Frage nach der bilanziellen Behandlung von solchen Rechnungseinheiten im Unternehmensbereich. Weder die IFRS noch das HGB enthalten konkrete Regelungen zur Bilanzierung von Kryptowährungen. Vor einiger Zeit hatte ich einen Blog zur Bilanzierung von Kryptowährungen nach IFRS verfasst. Heute befasse ich mich mit der Bilanzierung von Bitcoin und Co. nach HGB.

Kryptowährungen erfüllen die allgemeinen Ansatzvoraussetzungen für einen Vermögensgegenstand (§ 246 HGB). Danach muss ein abstrakt, also dem Grund nach, einzelverwertbarer wirtschaftlicher Vorteil vorliegen. Obwohl es sich um kein gesetzliches Zahlungsmittel handelt, dürfte das bei virtuellen Währungen gegeben sein. Das gilt zumindest, sofern sie zur Begleichung von Verpflichtungen verwendet oder beispielsweise in „richtiges“ Geld eingetauscht werden können, das Unternehmen über die Codes alleine Zugriff hat und sie in der Vergangenheit in der Blockchain dokumentiert wurden.

Auch wenn sie als „Währungen“ bezeichnet werden, sind Kryptowährungen nicht als Kassenbestand einzustufen, weil sie sich nicht in physischer Form in der Kasse befinden. Da sie auch nicht als Guthaben bei Kreditinstituten oder der Bundesbank gehalten werden, scheidet eine Zuordnung auch hierzu aus. In der Folge erscheint eine Entgeltbegleichung mittels Hingabe von Krypto-Währungseinheiten eher als Tausch als Begleichung mittels Einsatzes eines Zahlungsmittels. Sofern eine virtuelle Währung in Europa als gesetzliches Zahlungsmittel qualifiziert wird, käme wegen der Ähnlichkeit zu den anderen liquiden Mitteln unter Anpassung der Postenbezeichnung eine Zuordnung zum Posten „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ in Betracht.

Eine Zuordnung zu den Wertpapieren des Anlage- oder Umlaufvermögens dürfte daran scheitern, dass virtuelle Währungen die Verbriefung fehlt und sie auch nicht wie Effekten gehandelt werden und nicht sammelverwahrungsfähig und damit nicht wertpapierähnlich sind. Eine Qualifikation als Forderung scheidet aus, weil die virtuelle Währung keinen Anspruch auf Leistung gegen einen Schuldner verkörpert.

Wenn es sich bei virtuellen Währungen nicht um finanzielle Vermögenswerte handelt, könnte man auf den Gedanken kommen, es läge Vorratsvermögen vor. Entsprechend der IFRS sind Vorräte auch nach HGB Vermögensgegenstände, die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden, die sich in der Herstellung für einen sol-

³² Veröffentlicht am 14. September 2018 von Prof. Dr. Robin Mujkanovic in: www.nwb-experten-blog.de

chen Verkauf befinden oder die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden. In den meisten Fällen wird die Zuordnung von Kryptowährungen zu den Vorräten nicht in Betracht kommen, da sie nicht zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden, keine Kryptowährungen hergestellt werden, d.h. kein Mining erfolgt, und die gehaltenen Kryptowährungen nicht als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Herstellungsprozess zum Einsatz kommen. Geleistete Anzahlungen liegen ohnehin nicht vor.

Etwas anderes könnte im Einzelfall beispielsweise bei denjenigen Unternehmen gelten, deren Geschäftsmodell auf das Mining oder den Tausch von Kryptowährungen in „echte“ Währungen gerichtet ist. Bei Letzteren könnte eine Zuordnung zum Vorratsvermögen in Betracht kommen.

Sachanlagen liegen mangels physischer Substanz offensichtlich nicht vor. Damit bleibt, von etwaigen Ausnahmefällen der Zuordnung zum Vorratsvermögen abgesehen, die Einordnung virtueller Währungen als immaterielle Vermögensgegenstände. Darunter fallen nichtfinanzielle Vermögensgegenstände ohne bedeutende physische Substanz (DRS 24.8). Kryptowährungen haben keine physische Substanz und sind nach hier vertretener Auffassung auch kein Zahlungsmittel, also kein monetärer Vermögenswert. Je nach Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen ergibt sich danach eine Bewertung zum gemilderten oder strengen Niederstwertprinzip (§ 253, Abs. 3, 4 HGB). Da eine dauerhafte Halte- bzw. Anlageabsicht eher weniger zu erwarten ist, wird die Zuordnung regelmäßig eher zum Umlaufvermögen erfolgen (§ 247 Abs. 2 HGB). Die Zugangsbewertung erfolgt danach zu den Anschaffungskosten. Bei Rückgang des Marktwertes oder des beizulegenden Wertes ist abzuschreiben. Die Anwendung der Regelungen zur Währungsumrechnung erscheint nicht sachgerecht, weil es sich bei virtuellen Währungen gerade nicht um Fremdwährungen im Sinne des Gesetzes handelt (§ 256a HGB).

Die vorstehenden Ausführungen sind als Diskussionsgrundlage und weniger als eine abschließende Wertung zu verstehen. Kommentare sind daher wie immer willkommen. Wie die Erörterung gezeigt hat, kann sich je nach Einzelfall eine unterschiedliche Beurteilung ergeben. Daher ist es unerlässlich sich mit den konkreten Umständen des Einzelfalls beim Bilanzierenden auseinanderzusetzen.

6. Abzugsverbot für Schuldzinsen: Begrenzung auf Entnahmenüberschuss³³

BFH-Urteil vom 14.03.2018 X R 17/16

Beim Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Schuldzinsen ist die Bemessungsgrundlage auf den periodenübergreifenden Entnahmenüberschuss zu begrenzen. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 14. März 2018 X R 17/16 entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zu § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) entschieden.

Nach § 4 Abs. 4a EStG sind - unter den dort im Einzelnen bezeichneten Voraussetzungen - betrieblich veranlasste Schuldzinsen nicht abziehbar, sondern dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen und damit sog. Überentnahmen vorliegen. Die Bemessungsgrundlage für das Abzugsverbot ergibt sich aus der Summe von Über- und Unterentnahmen während einer Totalperiode beginnend mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1998 geendet hat, bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr. § 4 Abs. 4a EStG beruht auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf als er erwirtschaftet und eingelegt hat. Damit kommt es zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs für den Fall, dass der Steuerpflichtige mehr entnimmt als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen stellte bei ihrer Einführung zum Veranlagungszeitraum 1999 eine Antwort des Gesetzgebers auf Steuergestaltung durch Zwei- und Mehrkontenmodelle (Verlagerung privat veranlasster Schuldzinsen in die betriebliche Sphäre) dar. Sie ist nach einhelliger Auffassung im Wortlaut zu weit geraten, weil bei ihrer mechanischen Anwendung bereits ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen könnte.

Im Streitfall führte der Kläger einen Kraftfahrzeughandel. Er erzielte in den Jahren von 1999 bis 2008 teils Gewinne, teils Verluste, und tätigte Entnahmen und Einlagen in ebenfalls stark schwankender Höhe. Zugleich waren im Betrieb Schuldzinsen angefallen. Das Finanzamt (FA) und mit ihm das Finanzgericht (FG) versagte in den beiden Streitjahren 2007 und 2008 für einen Teil der Schuldzinsen den Betriebsausgabenabzug, weil Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG vorgelegen hätten. Die Berechnung des FA entsprach den Vorgaben des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 17. November 2005 IV B 2 -S 2144- 50/05 (BStBl I 2005, 1019). Daher kam es zu einer Verrechnung mit in den Vorjahren unberücksichtigt gebliebenen Verlusten im Wege einer formlosen Verlustfortschreibung.

³³ BFH-PM Nr. 39 vom 18. Juli 2018

Der BFH ist dem nicht gefolgt. Er begrenzt im Wege der teleologischen Reduktion die nach den Überentnahmen ermittelte Bemessungsgrundlage der nicht abziehbaren Schuldzinsen auf den von 1999 bis zum Beurteilungsjahr erzielten Entnahmenüberschuss und damit auf den Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen. So wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage für § 4 Abs. 4a EStG nicht erhöht und damit der Gefahr vorgebeugt, dass ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen kann. Zudem wird der Verlust des aktuellen Jahres nicht anders bewertet als der Verlust aus Vorjahren. Dies kann für den Steuerpflichtigen in bestimmten Jahren günstiger, in anderen Jahren aber auch nachteiliger sein als der Verrechnungsmodus des BMF. Die Entscheidung ist insbesondere für Einzelunternehmer und Personengesellschaften im Bereich des Mittelstands von großer Bedeutung. Da es gleichgültig ist, in welchem Jahr innerhalb der Totalperiode Gewinne oder Verluste erzielt sowie Entnahmen oder Einlagen getätigt wurden, ist der Steuerpflichtige zu einer vorausschauenden Planung seiner Entnahmen auch in Gewinnjahren veranlasst, damit diese sich nicht durch spätere Verluste in steuerschädliche Überentnahmen verwandeln.

Im Streitfall hat der BFH der Klage des Steuerpflichtigen entgegen dem FG-Urteil teilweise stattgegeben. Zwar lagen kumulierte Überentnahmen im Zeitraum zwischen 1999 und dem Streitjahr 2007 in Höhe von 696.931 € (zwischen 1999 und dem Streitjahr 2008 in Höhe von 630.908 €) vor. Der Kläger hatte in diesem Zeitraum aber nur insgesamt 391.467 € (zwischen 1999 und dem Streitjahr 2008: 419.913 €) mehr entnommen als eingelegt. Da dieser Entnahmenüberschuss die kumulierten Überentnahmen unterschreitet, bildet er die Bemessungsgrundlage für die nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Schuldzinsen. Die beim Steuerpflichtigen entstandenen Verluste führen somit nicht zu Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen beliefen sich damit im Streitjahr 2007 auf 23.488,02 € (6 % von 391.467 €) und im Streitjahr 2008 auf 25.194,78 € (6 % von 419.913 €).

7. Wechsel der AfA-Methode bei der Gebäudeabschreibung³⁴

Ein Wechsel von der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 5 EStG zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist nicht möglich.

BFH, Urteil vom 29.05.2018 – IX R 33/16

Streitjahr 2009

I. Sachverhalt

Die Klägerin vermietete ein im Jahr 1994 bebautes Grundstück an ihren Ehemann zum Betrieb eines Autohauses. Diesbezüglich machte sie bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 7 Abs. 5 EStG die degressive AfA auf die Gebäudeherstellungskosten geltend. Im Jahr 2009 errichtete sie auf dem Grundstück einen Anbau. In der ESt-Erklärung für das Streitjahr 2009 legte sie der Berechnung der AfA den um die Herstellungskosten für den Anbau erhöhten Gebäuderestwert zugrunde. Sie machte zudem geltend, dass sich die Nutzungsdauer des Gebäudes von 50 Jahren auf 25 Jahre verkürzt habe und begehrte eine AfA entsprechend der tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Das FA berücksichtigte demgegenüber nur die degressive AfA i.H.v. 1,25% der um die nachträglichen Herstellungskosten erhöhten ursprünglichen Bemessungsgrundlage, da eine kürzere als die bislang angenommene voraussichtliche Nutzungsdauer nicht dargelegt worden sei. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.

II. Entscheidung

1. Abschreibungsmethoden

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften dienen und die nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes weniger als 50 Jahre, können anstelle dieser Absetzungen die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechende AfA vorgenommen werden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG). Bei Gebäuden, die der Stpfl. aufgrund eines vor dem 01.01.1995 gestellten Bauantrags hergestellt hat, können abweichend von Abs. 4 degressive Abschreibungen vorgenommen werden und zwar in den ersten acht Jahren jew. 5%, in den darauf folgenden sechs Jahren jew. 2,5% und in den darauf folgenden 36 Jahren jew. 1,25% (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2

³⁴ Nach Werth, in: Der Betrieb - DB1276840 – vom 03.08.2018

EStG).

2. Kein Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Hat sich der Stpfl. für die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG entschieden, ist er an diese Wahl gebunden. Ein Wechsel zur Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist ausgeschlossen. Die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG dient der Rechtsvereinfachung, da sie die Nutzungsdauer des Gebäudes typisiert. Der Stpfl. entscheidet sich danach bei der Wahl der degressiven AfA bewusst dafür, die Herstellungskosten des Gebäudes in 50 der Höhe nach festgelegten Jahresbeträgen geltend zu machen ($8 \times 5\%$, $6 \times 2,5\%$ und $36 \times 1,25\%$). An diese Wahl ist er über die gesamte Dauer der Abschreibung gebunden, da nur so die gesetzlich vorgesehene Vereinfachung eintreten kann.

3. Berücksichtigung von nachträglichen Herstellungskosten

Nachträgliche Herstellungskosten sind bei der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 5 EStG ab dem Jahr ihres Anfalls zusammen mit den bisherigen Erstellungskosten des Gebäudes nach dem für die bisherigen Erstellungskosten geltenden Prozentsatz abzusetzen. Wie mit dem nicht abgeschrieben Restwert zu verfahren ist, der nach Ablauf der in § 7 Abs. 5 EStG auf 50 Jahre angelegten Staffel bei nachträglichen Herstellungskosten verbleibt, hat der BFH in seiner Entscheidung offengelassen.

III. Praxishinweis

Der BFH hat in seinem Urteil die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass bei der Gebäudeabschreibung der im Gesetz nicht geregelte Fall des Wechsels von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht möglich ist. Die Wahl der degressiven AfA ist über die gesamte Dauer der Abschreibung bindend. Die Finanzverwaltung lässt jedoch bei der Anwendung der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG die Inanspruchnahme von Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zu. Bereits in einer früheren Entscheidung hatte der BFH die Möglichkeit verneint, von der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG zu der normalen, linearen Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG zu wechseln. Zugelassen hat er allerdings den Wechsel von der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG zu erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG a.F.; umgekehrt ist der Wechsel jedoch nicht möglich. Zulässig ist jedoch der Wechsel von der degressiven AfA zu einer anderen degressiven AfA nach einer Nutzungsänderung. Darauf hinzuweisen ist, dass bei der degressiven AfA nachträgliche Herstellungskosten mit dem Prozentsatz abzuschreiben sind, der für die bisherigen Erstellungskosten Anwendung findet. Wie mit dem Restwert zu verfahren ist, der nach dem Ablauf des in § 7 Abs. 5 EStG auf 50 Jahre angelegten

Abschreibungszeitraums verbleibt, hat der BFH nicht entschieden. Ggf. kann der Stpfl. für den Restbetrag sein Wahlrecht bezüglich der AfA-Methode neu ausüben.

8. Investitionsabzugsbetrag und Sonder-AfA für beim (ausländischen) Auftraggeber gelagerte Werkzeuge³⁵

Der Einsatz und die zwischenzeitliche Lagerung von Werkzeugen des Anlagevermögens bei einem (ausländischen) Auftragnehmer ist bei funktionaler Betrachtung der einzigen inländischen Betriebsstätte zuzuordnen und steht daher der Gewährung des Investitionsabzugsbetrags und der Sonder-AfA nicht entgegen, wenn die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut regelmäßig innerhalb kurzer Frist wiedererlangt werden kann und damit im Einflussbereich des Betriebs verbleibt.

FG Niedersachsen, Gerichtsbescheid vom 15.05.2018 – 3 K 74/18

Streitjahre 2012, 2013

I. Problemaufriss

Nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG in der bis 2015 geltenden Fassung (jetzt insoweit wortidentisch zu § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG) ist die Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens begünstigt, wenn die Wirtschaftsgüter „in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich“ genutzt werden. In Bezug genommen ist dabei der Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört (BFH vom 06.04.2016 – X R 28/14, BStBl. II 2017 S. 302 = RS1219894). Im Besprechungsfall hatte sich das Niedersächsische FG mit der Rechtsfrage zu befassen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt sein kann, wenn die Wirtschaftsgüter beim (ausländischen) Auftraggeber eingesetzt und zwischengelagert werden.

II. Sachverhalt

Im zugrunde liegenden Streitfall hatte die Klägerin – eine KG – eine einzige inländische Betriebsstätte.

Sie benötigte für die Herstellung eines ihrer Produkte u.a. Kunststoffformteile, die im Spritzgussverfahren hergestellt werden. Sie selbst verfügt nicht über die Maschinen, um solche Spritzgussteile selbst herstellen zu können. Dazu bedient sich die Klägerin anderer Unternehmen.

³⁵ Nach Kreft, in: Der Betrieb - DB1275076 – vom 12.07.2018

Für ein neu entwickeltes Produkt benötigte die Klägerin im Jahr 2013 die entsprechenden Spritzgussformen für die verschiedenen Teile. Solche Spritzgussformen werden in der Produktion als „Werkzeuge“ in universelle Spritzgussmaschinen eingesetzt und produzieren dann die gewünschten Kunststoffformteile. Die Klägerin beauftragte im Jahr 2013 ein darauf spezialisiertes Unternehmen mit der Planung und Herstellung der entsprechenden Spritzgussformen. Die Herstellung der Werkzeuge erfolgte schließlich bei einem Subunternehmer in Italien, wo sie auch nach dem Eigentumserwerb durch die Klägerin verblieben. Zur Herstellung der Kunststoffformteile lieferte die italienische Herstellerfirma die Werkzeuge an ein anderes italienisches Unternehmen, wo sie auch anschließend für Folgeaufträge gelagert wurden. Auf Verlangen der Klägerin hätte das italienische Unternehmen die Werkzeuge auch ohne einen gerichtlichen Titel herausgeben müssen. Im Anschluss an eine Außenprüfung sah das FA die Verbleibensvoraussetzungen gem. § 7g EStG nicht als erfüllt an, da sich die Werkzeuge seit Jahren in Italien befanden. Die gegen die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags im Jahr 2012 und die Kürzung der Sonder-AfA im Jahr 2013 gerichteten Einsprüche hatten keinen Erfolg.

III. Entscheidung des Niedersächsischen FG

Das FG Niedersachsen entschied zugunsten der Klägerin. Die Verbleibensvoraussetzungen sah das FG als erfüllt an. Der Einsatz und die zwischenzeitliche Lagerung von Werkzeugen des Anlagevermögens bei einem (ausländischen) Auftragnehmer kann danach unschädlich sein, wenn diese Wirtschaftsgüter bei funktionaler Betrachtung der einzigen inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Eine solche Zuordnung ist möglich, wenn die tatsächliche Gewalt über das Wirtschaftsgut regelmäßig innerhalb kurzer Frist wiedererlangt werden kann und damit im Einflussbereich des Betriebs verbleibt. Dies war nach Ansicht des FG im Streitfall gegeben.

IV. Auswirkungen für die Praxis

Über den entschiedenen Sachverhalt hinaus dürfte das Urteil in allen Fällen relevant sein, in denen in ähnlicher Form „Werkzeuge“ für die Produktion beim Auftragnehmer im In- oder Ausland eingesetzt und für Folgeaufträge gelagert werden. Im Hinblick auf den Besprechungsfall sollte bei der Vertragsgestaltung darauf geachtet werden, dass ein jederzeitiges Zugriffsrecht und ein kurzfristiges Herausgabeverlangen gewährleistet sind. Unabhängig davon sollte die weitere Rechtsentwicklung und der Ausgang des Revisionsverfahrens sorgfältig beachtet werden. Da trotz der positiven Entscheidung des FG weiterhin mit Widerstand der FA zu rechnen ist, bleiben in Konfliktfällen nur der Einspruch und der Verweis auf das Besprechungsurteil.

9. Wertpapiere als Sonderbetriebsvermögen einer gewerblich tätigen PersGes.³⁶

Wertpapiere, die der Absicherung betrieblicher Darlehen dienen, sind nicht notwendiges (Sonder-)Betriebsvermögen. Zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen gehören sie nur, wenn der Widmungsakt eindeutig und unumkehrbar ist. Das ist bei einer jederzeit veränderbaren EDV-gestützten Buchführung nicht der Fall, wenn diese ohne Dokumentation veränderbar ist. Eine Möglichkeit einer eindeutigen Dokumentation sieht das FG in der Festschreibung der Buchung.

FG Köln, Urteil vom 26.04.2018 – 1 K 1896/17

Streitjahr 2008

I. Sachverhalt

Klägerin ist eine 2006 mit dem Ziel des gewerblichen Grundstückshandels gegründete GbR, an der u.a. Frau V beteiligt ist. Frau V kaufte im eigenen Namen ein Mehrfamilienhaus. Zur Sicherheit stellte sie der finanzierenden Bank u.a. ihr Wertpapierdepot zur Verfügung. Nach dem Verkauf des Grundstücks und der vollständigen Tilgung des Darlehens gab die Bank das Depot aus der Verpfändung frei. In der Bilanz der Klägerin zum 31.12.2006 waren Grundstück und Darlehen nicht enthalten. In der dem FA eingereichten Bilanz zum 31.12.2007 wurde das Darlehen in der Gesamthandsbilanz der Klägerin mit 0 € ausgewiesen; die Wertpapiere des verpfändeten Depots wurden in der Sonderbilanz für Frau V angesetzt. Die Wertpapiere und die laufenden Zinszahlungen für das Darlehen wurden über ein weiteres Einlagenkonto eingebucht. Zum 31.12.2008 wurden die Wertpapiere in der Sonderbilanz von Frau V nur mit einem erheblich geringeren Wert berücksichtigt, sodass diese im Sonderbereich einen Verlust i.H.v. ca. 95.000 € erzielte. Nachdem die Klägerin im Jahr 2008 ein weiteres Objekt erworben hatte, diente das Wertpapierdepot ebenfalls als Sicherheit.

Der erstmaligen Gewinnermittlung für das Jahr 2007 war nur eine Gewinnermittlung für das Gesamthandsvermögen beigelegt. In der Anlage FE 1 wurden keine Angaben zu Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben gemacht. In der Feststellungserklärung für 2008 setzte die Klägerin demgegenüber einen Verlust im Sonderbereich an.

Im Rahmen einer Bp kam der Prüfer bezüglich des Wertpapierdepots zu der Auffassung, dass dieses kein Sonderbetriebsvermögen der Frau V darstelle. Er stellte fest, dass in den Jahren 2006-2008 die elektronische Buchführung der Klägerin nicht festgeschrieben wurde. Der Beklagte folgte dieser Auffassung und erließ entsprechend geänderte Gewinnfeststellungsbescheide. Die Klägerin ist demgegenüber der Auffassung, dass das Wertpapierdepot Sonderbetriebsvermögen von Frau V darstelle. Die

³⁶ Nach Müller, in: Der Betrieb - DB1273433 – vom 25.06.2018

Primanota, aus der das Datum der Einlagebuchung ersichtlich sei, liege dem Beklagten vor. Ebenso weise das aus dem Programm Kanzlei-Rechnungswesen der DATEV erstellte Prüfjournal für den Zeitraum 01.12.2007-31.12.2007 zum Sonderbetriebsvermögen der Frau V Habenbuchungen auf dem entsprechenden Konto (Privateinlagen) aus.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Das FG hat die Klage im zweiten Rechtsgang, nachdem die zuvor unterlassene Beiladung von Frau V nachgeholt worden war, abgewiesen. Die Wertpapiere seien nicht notwendiges Sonderbetriebsvermögen geworden. Sie dienten zwar der Absicherung betrieblicher Darlehen, seien aber nicht objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen.

Die Wertpapiere seien auch nicht gewillkürtes Betriebsvermögen geworden. Wirtschaftsgüter gehörten nur dann zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen, wenn sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt seien, den Betrieb der Gesellschaft oder die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern. Die Einlage von Wirtschaftsgütern des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens müsse mit der gleichen Eindeutigkeit geschehen wie die Einlage eines Wirtschaftsgutes des gewillkürten Betriebsvermögens in ein Einzelunternehmen. Der Widmungsakt müsse klar und eindeutig sein. Einnahmen und Aufwendungen eines Wertpapierbestands, der als Sonderbetriebsvermögen behandelt werden solle, müssten zeitgerecht und fortlaufend in der Buchführung der Gesellschaft festgehalten werden.

Im Streitfall fehle es bereits an der Klarheit und Eindeutigkeit des Widmungsakts. Da Wertpapiere ständigen Kursschwankungen unterlägen und Verluste aus Wertpapiergeschäften im Betriebsvermögen im Gegensatz zum Privatvermögen grds. ohne Einschränkungen steuerlich genutzt werden könnten, seien strenge Anforderungen an den Akt der Widmung von Wertpapieren als gewillkürtes Betriebsvermögen zu stellen. Zu fordern sei ein eindeutig nach außen verbindlich manifestierter, d.h. unmissverständlich, zeitnah und unumkehrbar dokumentierter Widmungsakt. Dies gelte insb. für die EDV-gestützte Buchführung, da dort im Gegensatz z.B. zu einem Journal im Rahmen der manuellen Buchführung Buchungen zunächst grds. ohne deren Dokumentation veränderbar seien. Hinzu komme, dass der Zeitpunkt der Buchung zumindest bei dem von der Klägerin genutzten Programm nicht erfasst werde. Die von der Klägerin als Einlagehandlung betrachtete Einbuchung in das Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Abschlussbuchungen für das Jahr 2007 sei bis zur Übermittlung der Bilanzen an den Beklagten im Jahr 2009 gerade nicht unumkehrbar, sondern jederzeit veränderbar gewesen. Eine Festschreibung der Buchungen, die deren Unumkehrbarkeit dokumentiert hätte, sei nach dem Vortrag der Klägerin bei der eingesetzten Buchungssoftware gar nicht möglich gewesen. Die Klägerin, die von der Veränderlichkeit der Buchungen in der von ihr eingesetzten Software und der fehlenden unumkehrbaren Festschreibungsmöglichkeit gewusst habe, habe es unterlassen, die Einlage zeitnah und damit

insb. vor Eintritt der Verluste des Jahres 2008 dem Beklagten anzuzeigen. Schließlich sei der Widmungsakt auch nicht dadurch klar und eindeutig dokumentiert worden, dass die Klägerin der damaligen finanzierenden Bank „Bilanz und GuV und Kontennachweise Sonderbetriebsvermögen 2007“ zugesandt habe. Die Bank sei kein geeigneter Adressat für die Kundgabe des Widmungsakts.

III. Bedeutung für die Praxis

Die Besprechungsentscheidung ist von großer Bedeutung für die Praxis. Sie zeigt eindringlich, wie streng die Rspr. bei der Einbuchung von Wertpapieren als gewillkürtes Betriebsvermögen ist. An den Nachweis des Widmungsakts werden strengste Anforderungen gestellt. Insb. muss dieser nach außen (d.h. gegenüber der Finanzverwaltung) dokumentiert werden und unumkehrbar sein. Das verlangt nach Auffassung des FG, dass die Einbuchung in das (Sonder)Betriebsvermögen festgeschrieben oder dass jede Veränderung dokumentiert wird. Hierauf müssen die Stpfl. bzw. deren steuerliche Berater bei elektronisch geführten Buchführungen achten. Eine Software, die den Zeitpunkt der Einlagebuchung nicht dokumentiert und die auch nicht festgeschrieben werden kann, entspricht nicht dem heutigen Stand der Technik. Der Einsatz einer solchen Software kann zu einem Haftpflichtfall werden.

10. Buchwertübertragung eines Mitunternehmeranteils trotz gleichzeitiger Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen³⁷

Der Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG steht es nicht entgegen, wenn taggleich mit der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Besitzgesellschaft ein zum Sonderbetriebsvermögen gehörender Geschäftsanteil an der Betriebsgesellschaft veräußert wird.

FG Düsseldorf, Urteil vom 19.04.2018 – 15 K 1187/17 F

I. Sachverhalt

Im Streitfall bestand eine sog. Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin als Besitzgesellschaft und der A GmbH als Betriebsgesellschaft. An beiden Gesellschaften waren C mit 75% und A mit rund 25% beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 17.12.2013 übertrug C ihren Miteigentumsanteil an dem der Betriebsgesellschaft überlassenen Grund-

³⁷ Nach Graw, in: Der Betrieb - DB1272323 – vom 15.06.2018

stück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihren Sohn F; zugleich trat sie einen Teil ihres Geschäftsanteils an der A GmbH i.H.v. 30% an F ab. Mit weiterem notariellen Vertrag vom 17.12.2013 verkaufte C die ihr verbliebenen Geschäftsanteile an der A GmbH an ihren Mitgesellschafter D (23%) und dessen Bruder G (22%). In beide Verträge wurden wechselseitige Bedingungen aufgenommen.

Das beklagte FA behandelte den Vorgang als Aufgabe des Mitunternehmeranteils der C und unterwarf die Veräußerung der Anteile an D und G ebenso wie die Übertragung der GmbH-Anteile auf F sowie die Grundstücksübertragung auf F der Besteuerung. Zur Begründung machte es geltend, dass für die Übertragung des Mitunternehmeranteils aufgrund des taggleichen Verkaufs der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen der C keine Buchwertfortführung in Anspruch genommen werden könne, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich auf F übertragen worden seien.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Dem ist das FG Düsseldorf entgegengetreten. Im Streitfall sei von einer unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils auszugehen, sodass das FA die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf die unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an dem Grundstück und der GmbH-Anteile von C auf F zu Unrecht versagt habe.

1. Gleichzeitige Buchwerttransfers möglich

Nach der früher herrschenden Ansicht habe der Tatbestand des § 6 Abs. 3 EStG erfordert, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Erwerber in einem einheitlichen Vorgang übertragen werde und der Übergeber damit seine unternehmerische Betätigung aufgebe. Deshalb habe bei der unentgeltlichen Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils auch das (funktional wesentliche) Sonderbetriebsvermögen mitübertragen werden müssen. Diese Ansicht habe der BFH im Urteil vom 02.08.2012 (IV R 41/11, DB 2012 S. 2375 m. Anm. *Bode* = BFH/NV 2012 S. 2053) aber jedenfalls für die Fälle aufgegeben, in denen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens – ohne Zerschlagung der Sachgesamtheit – vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen werden. Zudem habe der BFH entschieden, dass eine Anteilsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur die Übertragung des im Zeitpunkt der Übertragung existierenden Betriebsvermögens voraussetze; zuvor entnommene oder veräußerte Wirtschaftsgüter seien hingegen nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils (BFH vom 02.08.2012, a.a.O.; vom 09.12.2014 – IV R 29/14, DB 2015 S. 222 = BFH/NV 2015 S. 415). Schließlich entfalle die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb (rückwirkend), weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut später von dem Übertragenden zum Buchwert in ein an-

deres Betriebsvermögen übertragen werde (BFH vom 12.05.2016 – IV R 12/15, DB 2016 S. 1540 = BFH/NV 2016 S. 1376).

2. Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs

Diese Rspr. sei auf den Streitfall zwar nicht unmittelbar übertragbar. In Übereinstimmung mit der herrschenden Auffassung (z.B. *Reiß*, in: Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 16 Rn. 86c, 142a, 187; a.A. etwa *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 16 Rn. 15) könne das Buchwertprivileg dennoch in Anspruch genommen werden. Wenngleich sich Wortlaut und Historie des § 6 Abs. 3 EStG als unergiebig darstellten, ergebe sich dieses Auslegungsergebnis vor allem aus der systematischen Stellung sowie Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG (im Zusammenspiel mit § 6 Abs. 5 EStG) und dem Vergleich mit den §§ 16, 34 EStG.

Die Buchwertfortführung bezwecke die Sicherung der Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs. Sie diene typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge. Dieser Zweck könne aber auch erreicht werden, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, solange die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der Sachgesamtheit nicht derart berührt werde, dass es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung und damit zu einer Betriebsaufgabe komme. Im Streitfall sei es nicht zu einer solchen Zerschlagung gekommen, da die Betriebsaufspaltung nach den Übertragungen weiter bestanden habe; bei fortbestehender sachlicher Verflechtung beherrschten nunmehr F und D als Personengruppe beide Gesellschaften.

Für eine Sicherung des Normzwecks auch im Fall der Veräußerung oder Entnahme von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen spreche zudem, dass eine Besteuerung der stillen Reserven in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgütern erfolge. Wenn sich die Buchwertübertragung einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 EStG nach der Rspr. des BFH (BFH vom 02.08.2012, a.a.O.) als unschädlich darstelle, müsse dies erst recht für Veräußerungsfälle gelten, in denen es zu einer Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven komme.

3. Keine Sperrfrist bei Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG stehe dieser Auslegung nicht entgegen (so aber *Gratz/Uhl-Ludäscher*, in: HHR, EStG, § 6 Rn. 1224). Zum einen gelte die Vorschrift nur in den Fällen, in denen der Übertragende – anders als im Streitfall – Mitunternehmer bleibe; bei der Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils existiere keine Sperrfrist. Zum anderen sehe auch die systematisch vergleichbare Regelung des § 6 Abs. 5 EStG nur in den Fällen des Satzes 3 eine Sperrfrist vor; der Gesetzgeber differenziere also auch in anderen Regelungen danach, ob eine Behaltensfrist bestehe.

Für diese Auslegung spreche schließlich, dass sich – wie zuvor dargestellt – die vorherige Veräußerung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen als unschädlich erweise (BFH vom 09.12.2014, a.a.O.); Gleiches gelte für die spätere Veräußerung eines zurückbehaltenen Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens (BFH vom 12.05.2016, a.a.O.). Vor diesem Hintergrund sei nicht erkennbar, warum es von der letztlich oft zufälligen Taggleichheit der Übertragungsvorgänge abhängen solle, ob das Buchwertprivileg greife.

III. Bedeutung für die Praxis

In den vergangenen Jahren hat der BFH in einer Reihe von Entscheidungen das Buchwertprivileg für die unentgeltliche Übertragung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen gem. § 6 Abs. 3 EStG gegen den Widerstand der Finanzverwaltung zur Anwendung gebracht (vgl. dazu *Graw*, NWB 2018 S. 1498). Diese Rspr. zur sog. gleitenden Generationennachfolge betraf vor allem die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung eines funktional wesentlichen Betriebsgrundstücks des Sonderbetriebsvermögens zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG (BFH vom 02.08.2012, a.a.O.; dazu (vorläufiger) Nichtanwendungserlass vom 12.09.2013, BStBl. I 2013 S. 1164 = DB 2013 S. 2117; BFH vom 30.06.2016 – IV B 2/16, RS1212584 = BFH/NV 2016 S. 1452), die Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen im Vorfeld der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils (BFH vom 09.12.2014, a.a.O.) sowie die Zurückbehaltung und spätere unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen durch den Übertragenden (BFH vom 12.05.2016, a.a.O.).

Noch nicht höchstrichterlich entschieden ist hingegen, ob der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG entgegensteht, wenn Sonderbetriebsvermögen *gleichzeitig* mit der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils *gewinnrealisierend* übertragen wird. Das FG Düsseldorf hat die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG unter Berufung auf die zuvor beschriebene Rechtsprechungslinie des BFH – in Übereinstimmung mit großen Teilen der Literatur – bejaht. Das letzte Wort wird der BFH in dem sich anschließenden Revisionsverfahren haben (anhängig beim BFH: IV R 12/15).

11. Publizitätspflicht für Unternehmen – Aktuelle Statistiken zur Offenlegung³⁸

Bereits seit 2016 sind durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) geänderte und zugleich strengere Offenlegungsvorschriften zu beachten. Mit Schreiben vom 11.05.2018 veröffentlichte die Bundesregierung aktuelle Zahlen und Statistiken in Bezug auf die Offenlegung (BT Drs. 19/2094)

Nach § 325 HGB sind die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften und Personhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB (insbesondere GmbH & Co. KG) dazu verpflichtet, ihre Rechnungslegungsunterlagen fristgerecht im Bundesanzeiger offenzulegen. Die **allgemeine Frist** zur Offenlegung beträgt seit 2016 (gemäß § 325 Abs. 1a HGB) **12 Monate** nach dem Abschlussstichtag des offenzulegenden Geschäftsjahres. Ab dem Geschäftsjahr 2016 sind dabei innerhalb von 12 Monaten der festgestellte Jahresabschluss sowie – in Abhängigkeit der Unternehmensgröße nach § 267 HGB – der Lagebericht und der Bestätigungs- oder Versagungsvermerk des Abschlussprüfers offenzulegen. Zuständig für die Überwachung der Offenlegung ist der Betreiber des Bundesanzeigers. Im Falle einer nicht form- und/oder fristgerechten Offenlegung kommt es zur Einleitung eines Ordnungsgeldverfahrens durch das Bundesamt für Justiz (BfJ), das dann die entsprechenden Maßnahmen und Sanktionen ergreift.

Mit **Stand vom 19.02.2018** waren in Deutschland rund 1,58 Mio. Unternehmen grundsätzlich aufgrund ihrer Rechtsform offenlegungspflichtig. Nach Inanspruchnahme aller Befreiungsmöglichkeiten in Bezug auf die Offenlegung (§ 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB) geht der Bundesanzeiger von rund 1,3 Mio. verbleibenden offenlegungspflichtigen Unternehmen aus. In Bezug auf diese Unternehmen konnte die Offenlegungsquote in den letzten Jahren deutlich gesteigert werden.

Seit der Einführung des EHUG (Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister) ab dem Jahr 2007 – und der damit verbundenen konsequenten Durchsetzung der Offenlegungspflichten durch den Bundesanzeiger – stieg die **Quote der korrekt offenlegenden Unternehmen** von rund 10% auf ca. **90% aller Unternehmen**. Für die restlichen rund 10% der Unternehmen besteht noch Nachholbedarf. In vielen Fällen kommt es daher zur (einmaligen oder wiederholten) Festsetzung von Ordnungsgeldern.

³⁸ Nach Zwirner, in: Verlag C.H.BECK oHG 2018, BC 8/2018

Praxishinweis:

Seit 2016 nicht mehr zulässig ist die von Unternehmen in der Vergangenheit gern genutzte Möglichkeit, die relevanten formalen Offenlegungserfordernisse durch das Einreichen einer sog. „**Nullbilanz**“ – einer lediglich aus Nullen bestehenden Bilanz – zu erfüllen. Diese fiel mit der Neuregelung des § 325 HGB im Rahmen des BilRUG ab 2016 weg. Dennoch wurden auch in **2017** wieder **2.136 Nullbilanzen** beim Betreiber des Bundesanzeigers eingereicht, welche nach Prüfung der Rechtsgrundlage der Publizitätspflicht jedoch „lediglich“ zu 598 Bußgeldverfahren geführt haben.

Die Unternehmenspublizität nimmt eine zentrale Rolle in den Vorschriften des HGB ein. Dasselbe gilt für etwaige Sanktionsvorschriften bei Nichtbeachtung bzw. Nichterfüllung der gesetzlichen Regelungen.

IV. Immobiliensteuerrecht

1. Ortsübliche Marktmiete bei der Überlassung möblierter Wohnungen³⁹

BFH-Urteil vom 06.02.2018 IX R 14/17

Bei der Vermietung möblierter oder teilmöblierter Wohnungen kann es zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete erforderlich sein, einen Zuschlag für die Möblierung zu berücksichtigen. Ein solcher Möblierungszuschlag ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Februar 2018 IX R 14/17 dann zu berücksichtigen, wenn er sich aus einem örtlichen Mietspiegel oder aus am Markt realisierbaren Zuschlägen ermitteln lässt. Eine Ermittlung in anderer Weise kommt nicht in Betracht.

Nach § 21 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre 2006 bis 2010 war die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 vom Hundert der ortsüblichen Marktmiete beträgt.

Im Streitfall vermieteten die Kläger ihrem Sohn eine 80 qm große Wohnung. Die Wohnung war mit einer neuen Einbauküche ausgestattet; zudem wurden eine Waschmaschine und ein Trockner zur Nutzung überlassen. Die Kläger machten in ihren Einkommensteuererklärungen Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung geltend. Sie unterließen es, für die mitvermieteten Geräte die ortsübliche Vergleichsmiete gesondert zu erhöhen, berücksichtigten die überlassenen Gegenstände jedoch nach dem Punktesystem des Mietspiegels. Das Finanzamt erkannte die Werbungskostenüberschüsse teilweise nicht an, weil es von einer verbilligten Vermietung ausging. Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte überwiegend keinen Erfolg.

Demgegenüber sah der BFH die Revision der Kläger als begründet an. Nach seinem Urteil ist für die Überlassung von möblierten oder teilmöblierten Wohnungen grundsätzlich ein Möblierungszuschlag anzusetzen, da derartige Überlassungen regelmäßig mit einem gesteigerten Nutzungswert verbunden sind, die sich häufig auch in einer höheren ortsüblichen Miete niederschlagen. Zur Ermittlung der ortsüblichen Miete ist der örtliche Mietspiegel heranzuziehen. Sieht der Mietspiegel z.B. für eine überlassene Einbauküche einen prozentualen Zuschlag oder eine Erhöhung des Ausstattungsfaktors über ein Punktesystem vor, ist diese Erhöhung als marktüblich anzusehen.

Lässt sich dem Mietspiegel hierzu nichts entnehmen, ist ein am örtlichen Mietmarkt realisierbarer Möblierungszuschlag zu berücksichtigen. Kann auch dieser nicht ermittelt werden, ist auf die ortsübliche Marktmiete ohne Möblierung abzustellen. Es kommt insbesondere nicht in Betracht, einen Möblierungszuschlag aus dem Monatsbetrag der li-

³⁹ BFH-PM Nr. 36 vom 04. Juli 2018

nearen Absetzung für Abnutzung für die überlassenen Möbel und Einrichtungsgegenstände abzuleiten. Auch der Ansatz eines prozentualen Mietrenditeaufschlags ist nicht zulässig.

Im Streitfall verwies der BFH die Sache an das FG zurück, damit es feststellt, ob die Überlassung einer Einbauküche zu den Ausstattungsmerkmalen des städtischen Mietspiegels gehört.

2. Veräußerung eines wohnrechtsbelasteten Grundstücks⁴⁰

Wird ein Grundstück unter Wohnrechtsvorbehalt übertragen und veräußert der neue Eigentümer das Grundstück innerhalb der 10-jährigen Veräußerungsfrist des § 23 EStG, entfällt die Veräußerungsgewinnbesteuerung nicht wegen vorheriger Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

Ein in 1998 entgeltlich erworbenes Grundstück wurde in 2004 unter Vorbehalt eines Wohnrechts auf die Tochter der Eigentümerin übertragen. Diese veräußerte das Grundstück in 2007 und damit innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist des § 23 EStG. Im Besteuerungsverfahren machte die Steuerpflichtige (Tochter) geltend, die Besteuerung nach § 23 EStG sei aufgrund der durchgehend vorgelegenen Selbstnutzung durch die Wohnberechtigte ausgeschlossen.

Übergang des dinglichen Wohnrechts

Das FG stellte zunächst heraus, dass die Grundstücksübertragung in 2004 nicht zu einem Anschaffungsfall i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geführt hatte, sondern ein unentgeltlicher Erwerb nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG vorlag, weil die Steuerpflichtige ihrer Mutter gegenüber keine Gegenleistung erbracht hatte. Das im Übertragungsvertrag vorbehaltene (dingliche) Wohnrecht begründete keine Gegenleistung, da das Vermögen des Rechtsvorgängers um das dingliche Wohnrecht geschmälert auf den Rechtsnachfolger übergeht. Der Übergang dinglicher Belastungen (dazu gehören auch dingliche Nutzungsrechte) stellt keine Gegenleistung des Erwerbers an den Veräußerer dar, sodass insoweit auch keine Anschaffungskosten entstehen können.

⁴⁰ Nach Günther, in: www.haufe.de, Haufe Index 11635651

Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns war auch nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn WG, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ ist bei § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG so zu verstehen wie in § 10e EStG und in § 4 EigZulG. Danach dient eine Wohnung eigenen Wohnzwecken, wenn sie **vom Steuerpflichtigen selbst tatsächlich und auf Dauer angelegt bewohnt** wird. Eigene Wohnzwecke setzen die **persönliche Nutzung als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer** voraus. Hieran fehlt es, wenn der Eigentümer seine Nutzungsbefugnis von einem anderen ableitet, wie dies etwa im Fall eines Vorbehaltsnutzungsrechts mit Überlassung der Wohnung an den Eigentümer wäre.

Auch **reicht die unentgeltliche Nutzung des Hauptgebäudes durch die Mutter** der Steuerpflichtigen als Verwandte in gerader Linie (Angehörige i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 AO) für die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG **nicht aus**. Zwar enthält die Regelung des § 4 Satz 2 EigZulG die ausdrückliche gesetzliche Regelung, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vorliegt, soweit eine Wohnung unentgeltlich an Angehörige (§ 15 AO) zu Wohnzwecken überlassen wird. Diese Regelung wurde jedoch nicht in die gesetzliche Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG übernommen, da es hier nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung nicht um eine Wohnungsbauförderung, sondern um eine Besteuerung des Wertzuwachses eines Wirtschaftsguts geht, von der lediglich das bisher vom Steuerpflichtigen selbst zu Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgut ausgenommen werden soll.

Nur teilweise Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist unschädlich

Unschädlich ist, wenn der Steuerpflichtige nur Teile des Wirtschaftsguts einem Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen hat. Allerdings müssen dann die dem Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken verbleibenden Räume noch den Wohnungsbegriff erfüllen und ihm die Führung eines eigenen selbständigen Haushalts ermöglichen. Auch diese Voraussetzung war im Streitfall nicht gegeben. Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15.02.2018, 4 K 4295/16

3. Vermieter: Anschaffungsnahe Herstellungskosten bei Sanierungsbedarf nach Tod des Mieters?⁴¹

Muss eine Mietwohnung nach dem plötzlichen Tod des langjährigen Mieters unerwartet saniert werden, um eine Neuvermietung überhaupt zu ermöglichen, stellt sich die Frage, ob diese Aufwendungen in die schädliche 15 Prozent-Grenze zur Überprüfung anschaffungsnahe Herstellungskosten einzubeziehen sind. Zumindest vom Finanzgericht (FG) Niedersachsen gab es hier zulasten des Steuerpflichtigen ein Ja.

Hintergrund

Anschaffungsnahe Herstellungskosten liegen vor, wenn innerhalb von drei Jahren nach dem Gebäudekauf Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt werden, deren Nettoaufwendungen 15 Prozent der Gebäude-Anschaffungskosten übersteigen. Gesetzlich ausgenommen sind: Aufwendungen für Erweiterungen und Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Wird der Aufwand in Herstellungskosten umqualifiziert, dann sind die Kosten nicht im Jahr der Zahlung abzugsfähig. Sie wirken sich nur über die Gebäudeabschreibung (regelmäßig 50 Jahre) als Werbungskosten aus. Demzufolge sollte die 15 Prozent-Grenze innerhalb der Drei-Jahres-Frist nach Möglichkeit nicht überschritten werden. Dies gelingt in der Regel durch zeitliche Verschiebung der Maßnahmen.

Entscheidung

Grundsätzlich werden sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes vorgenommenen Sanierung anfallen, zusammengerechnet. Eine Segmentierung der Gesamtkosten bzw. isolierte Betrachtung einzelner baulicher Maßnahmen findet nicht statt.

In einem etwas anders gelagerten Fall hatte sich der Bundesfinanzhof in 2017 noch zu einer Einschränkung des Tatbestands der anschaffungsnahe Herstellungskosten durchgerungen. Damals ging es um erst nach dem Kauf mutwillig herbeigeführte Mieterschäden. Der Bundesfinanzhof hatte die daraufhin angefallenen Sanierungskosten als sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand qualifiziert und klargestellt: Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die erst nach dem Erwerb der Immobilie entstanden sind und durch das schuldhafte Verhalten Dritter verursacht wurden, fallen nicht unter die schädliche 15 Prozent-Grenze.

⁴¹ Nach <http://Kluth-Zech.de>

Es kommt also darauf an, ob ein Schaden bereits beim Immobilienerwerb „angelegt“ war oder erst später – wie im Fall der Einwirkung durch Dritte – entstanden ist. Im Revisionsverfahren dürfte der Bundesfinanzhof die Abgrenzungsgrundsätze nun weiterentwickeln.

FG Niedersachsen, Urteil vom 26.09.2017, 12 K 113/16; Rev. BFH IX R 41/17

4. Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum stehenden Wohnung⁴²

Wird eine von Ehegatten gemeinsam angeschaffte Wohnung nur von einem der Ehegatten zu beruflichen Zwecken genutzt, kann dieser die AfA und Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil als Werbungskosten geltend machen, wenn der Erwerb der Wohnung von beiden Ehegatten gemeinsam finanziert wurde.

BFH, Urteil vom 06.12.2017 – VI R 41/15

Streitjahre 2007-2008

I. Sachverhalt

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Sie waren in den Streitjahren nicht-selbstständig tätig. Im Jahr 2007 bezogen sie eine im gemeinsamen Eigentum stehende Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Im selben Haus, jedoch auf einer anderen Etage und räumlich nicht mit der selbstgenutzten Wohnung verbunden, erwarben sie jew. im hälftigen Miteigentum eine Wohnung, die von der Klägerin ausschließlich beruflich genutzt wurde. Die Darlehen zum Erwerb dieser Wohnung nahmen die Kläger gemeinsam auf. Die Zinsen und die Tilgung sowie die laufenden Kosten beglichen sie von einem gemeinsamen Konto. Die Klägerin begehrte die Berücksichtigung der gesamten Kosten für die Arbeitswohnung als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Bei der ESt-Festsetzung berücksichtigte das FA die sog. nutzungsorientierten Aufwendungen (Energiekosten, Wasser) in voller Höhe. Die sog. grundstücksorientierten Aufwendungen (insb. AfA und Schuldzinsen) erkannte es lediglich i.H.v. 50% entsprechend dem Miteigentumsanteil der Klägerin an. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Der BFH hat die Revision der Kläger als unbegründet zurückgewiesen.

⁴² Werth, in: Der Betrieb - DB1268137 – vom 19.04.2018

II. Entscheidung

1. Außerhäusliches Arbeitszimmer

Bei der von der Klägerin beruflich genutzten Wohnung handelte es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sodass die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht greift. Entscheidend für die Qualifizierung als „außerhäusliches“ Arbeitszimmer war, dass es sich um eine von der Privatwohnung räumlich getrennte Wohneinheit handelte. Diese befand sich zwar im selben Haus, jedoch in einem anderen Stockwerk und war nur über das allgemein genutzte Treppenhaus erreichbar. Dadurch wurde der Zusammenhang zur häuslichen Sphäre gelöst.

2. Berücksichtigung von AfA und Schuldzinsen in Höhe des Miteigentumsanteils

Erwerben Eheleute eine Eigentumswohnung zu Miteigentum, ist grds. davon auszugehen, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat. Etwas anderes gilt dann, wenn ein Ehegatte sich an den Anschaffungskosten für das Miteigentum des anderen Ehegatten beteiligt, um die Wohnung teilweise zu beruflichen Zwecken nutzen zu können. Im vorliegenden Fall wurden jedoch Zins und Tilgung der gemeinschaftlich aufgenommenen Darlehen zur Finanzierung der Anschaffung der Wohnung aus gemeinsamen Mitteln der Eheleute („aus einem Topf“) bestritten, sodass davon auszugehen ist, dass der Kläger die auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Kosten aus eigenem Interesse aufgewandt hat. Danach kann die Klägerin die grundstücksorientierten Aufwendungen (AfA und Schuldzinsen) nur in Höhe ihres Miteigentumsanteils von 50% als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend machen.

3. Beschluss des großen Senats steht dem nicht entgegen

Aus dem Beschluss des großen Senats vom 23.08.1999 (GrS 5/97) folgt nichts anderes. Auch in diesem Beschluss geht der BFH davon aus, dass der Werbungskostenabzug bei Ehegatten auf die jew. selbst getragenen Aufwendungen beschränkt ist. Er geht nur davon aus, dass Miteigentümer, die innerhalb einer Wohnung jew. einen Raum allein zur Einkünfterzielung nutzen, die AfA für die gesamten auf dieses Zimmer entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen können.

4. Kein Drittaufwand

Die streitigen Aufwendungen sind auch nicht als sog. Drittaufwand bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbstständiger Arbeit als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Kläger hat der Klägerin mit der Zahlung der anteiligen Anschaffungskosten für die

Wohnung und der Schuldzinsen nichts zugewandt, sondern die Zahlung als Erwerber und Darlehensnehmer auf eigene Rechnung aufgewandt. Die bloße Nutzungsmöglichkeit der Wohnung kann weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich übertragen oder zugewendet werden.

III. Praxishinweis

Der vorliegende Fall zeigt einmal mehr die steuerlichen Fallstricke beim Erwerb einer beruflich genutzten Immobilie durch Ehegatten. Zwar ist für die Berechtigung zum Abzug der AfA nicht das Eigentum am Wirtschaftsgut entscheidend, sondern dass der Stpfl. die Aufwendungen im eigenen betrieblichen oder beruflichen Interesse getragen hat. Im vorliegenden Fall wurden die Aufwendungen jedoch nicht allein von der Klägerin getragen, sondern auch von deren Ehegatten. Entscheidend hierfür ist, dass die Ehegatten gemeinsam das Darlehen zum Erwerb der Wohnung aufgenommen hatten und dieses gemeinsam tilgten (aus einem Topf). Die Klägerin konnte die grundstücksorientierten Aufwendungen (AfA und Schuldzinsen) folglich nur in Höhe ihres Miteigentumsanteils von 50% als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend machen. Unterschreitet die beruflich genutzte Fläche den Miteigentumsanteil, ist nach der BFH-Entscheidung vom 23.08.1999 (GrS 5/97) zwar davon auszugehen, dass der Aufwand primär auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten der beruflich genutzten Räumlichkeit(en) entfällt. Dies war vorliegend jedoch nicht der Fall, sodass die Klägerin die AfA und Schuldzinsen nur in Höhe der Aufwendungen geltend machen konnte, die sie für ihren Miteigentumsanteil selbst getragen hatte. Sie konnte danach nicht die Kosten, die ihr Ehegatte für seinen Miteigentumsanteil getragen hat, als eigene Werbungskosten geltend machen. Dies hätte vermieden werden können, wenn die Klägerin die Anschaffung der beruflich genutzten Wohnung allein finanziert hätte.

5. Vermietung eines Grundstücks an Tochtergesellschaft begründet Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft⁴³

Das Halten und Verwalten von Beteiligungen an KapGes. stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Eine „reine“ Holdinggesellschaft ist deshalb keine Unternehmerin und folglich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der EuGH hat bisher schon entschieden, dass etwas anderes gilt, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Ein-

⁴³ Nach Müller, in: Der Betrieb - DB1276217 – vom 03.08.2018

griffen in die Verwaltung der Tochtergesellschaft einhergeht. Den Begriff „Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft“ konkretisiert der EuGH in der Besprechungsentscheidung dahingehend, dass er alle Umsätze umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der MwStSystRL darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden. Hierzu gehört auch die Vermietung eines Grundstücks an die Tochtergesellschaft, sofern die Vermietung nachhaltig ist, entgeltlich erbracht und besteuert wird.

EuGH, Urteil vom 05.07.2018 – C-320/17, Marle Participations SARL

Streitjahr 2009

I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Holdinggesellschaft, die u.a. auch an ihre Tochtergesellschaften ein Grundstück vermietet. Sie erwarb und veräußerte Wertpapiere. Die USt auf die verschiedenen Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wertpapiere zog sie vollständig ab. Die französische Finanzverwaltung versagte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass es sich bei den Kosten um Kapitaltransaktionen handele, die vom Anwendungsbereich des Abzugsrechts ausgeschlossen seien.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Der EuGH hält an seiner st. Rspr. fest, dass eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, nicht Unternehmerin i.S. der MwStSystRL und damit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der bloße Erwerb finanzieller Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands ist. Greift die Holdinggesellschaft jedoch unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Tochtergesellschaft ein, übt sie eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, wenn die Tätigkeiten der MwSt unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, buchführerischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik zuzuordnenden und technischen Dienstleistungen.

Im Besprechungsurteil konkretisiert der EuGH den Begriff „Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft“ dahingehend, dass dieser Begriff alle Umsätze umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der MwStSystRL darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden. Auch die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft stellt einen Eingriff in deren Verwaltung dar, der als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist und zum Abzug der MwSt auf die Kosten berechtigt, die der Gesellschaft beim Erwerb von Anteilen an der Tochtergesellschaft entstehen. Voraussetzung ist, dass die Vermietung nachhaltig

ist, entgeltlich erbracht und besteuert wird. Außerdem muss zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.

Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihrer Tochtergesellschaft getragen werden, an deren Verwaltung sie teilnimmt, sind als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen und die auf diese Kosten entrichtete MwSt ist grds. vollständig abziehbar.

Soweit die Holdinggesellschaft jedoch nur an der Verwaltung von einigen Tochtergesellschaften teilnimmt und hinsichtlich der übrigen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind die Kosten nur teilweise als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, sodass von der auf diese Kosten entrichteten USt allein der Anteil abgezogen werden kann, der nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien auf die der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten entfällt.

III. Bedeutung für die Praxis

Das Besprechungsurteil bestätigt zwar einerseits die bisherige Rspr. zur Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften. Es geht aber andererseits darüber hinaus, weil bereits die bloße Vermietung eines Grundstücks an die Tochtergesellschaft als ausreichend angesehen wird, die Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft zu begründen. Die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen werden in aller Regel erfüllt werden: Die Vermietung ist nachhaltig, wird entgeltlich erbracht und die Holdinggesellschaft hat zur USt-Pflicht optiert.

Mit der Besprechungsentscheidung wird Holdinggesellschaften in weitem Umfang ein Vorsteuerabzugsrecht eingeräumt. Es ist nämlich sinnvoll, dass die Holdinggesellschaft Eigentümerin der von den Tochtergesellschaften genutzten Grundstücke ist, da dies im Fall von Umstrukturierungen bei den Tochtergesellschaften nicht zur GrESt-Pflicht führt.

Das Urteil widerspricht nicht der in A 2.3 Abs. 3 Satz 5 Nr. 3 UStAE niedergelegten Auffassung der Finanzverwaltung. Es ergänzt sie vielmehr, indem es einen weiteren Beispielsfall benennt.

6. Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts aufgrund des Wertansatzes in der Bilanz?⁴⁴

BFH-Urteil vom 25.04.2018 II R 47/15

1. Für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines zum Vermögen einer Gesellschaft gehörenden Grundstücks reicht der Wertansatz des Grundstücks in der Bilanz der Gesellschaft nicht aus.
2. Der Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts kann regelmäßig auch nicht durch Ableitung aus dem Kaufpreis für einen Gesellschaftsanteil geführt werden.

Problemstellung

Ein **bebautes Grundstück** war in der Bilanz einer GbR zum 31.12.2010 einschließlich der Betriebsvorrichtungen mit rund 2,8 Mio. € aktiviert. Die Bilanzsumme betrug 3,3 Mio. €. Der Kläger und ein weiterer Gesellschafter waren zu je 50% an der GbR beteiligt.

Im Rahmen des Verkaufs der GbR-Anteile des Co-Gesellschafters an den Kläger wurde der **bilanzierte Buchwert** von 2,8 Mio. € als nachgewiesener niedrigerer Wert des Grundstücks herangezogen.

Demgegenüber ermittelte das **Finanzamt** den Wert des Grundstücks nach dem Ertragswertverfahren mit rund 3,5 Mio. €. Aufgrund der Neufassung des § 8 Abs. 2 GrEStG durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2015 (BGBl. I 2015, 1834) hat das Finanzamt im Nachgang demgegenüber einen Grundbesitzwert von rund 3,4 Mio. € festgestellt.

Lösung

Der **Grundbesitzwert** in Höhe von gerundet 3,4 Mio. € wurde zutreffend nach dem **Ertragswertverfahren** ermittelt. Ein niedrigerer Grundbesitzwert wurde nicht nachgewiesen.

Grundbesitzwerte, die für die **Grunderwerbsteuer** von Bedeutung sind, sind nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 BewG **gesondert festzustellen**. Ein Geschäftsgrundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 6 BewG ist (gemäß § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG) im Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188 BewG) zu bewerten.

⁴⁴ Nach Verlag C.H.BECK oHG 2018, BC 10/2018

Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 182 bis 196 BewG ermittelte Wert, so ist (gemäß § 198 Satz 1 BewG) dieser Wert anzusetzen. Der **Nachweis eines niedrigeren tatsächlichen Grundstückswerts** sollte regelmäßig durch ein Gutachten geführt werden, und zwar

- durch den örtlich zuständigen Gutachterausschuss oder
- durch einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken.

Ein Sachverständigengutachten ist regelmäßig zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks geeignet, wenn es unter **Beachtung der maßgebenden Vorschriften** (insbesondere §§ 194 ff. BauGB) ordnungsgemäß erstellt wurde.

Darüber hinaus kann ein niedrigerer gemeiner Wert auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten **Kaufpreis** für das zu bewertende Grundstück **nachgewiesen** werden.

Diesen anerkannten Mitteln zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts steht grundsätzlich weder der **Rückgriff auf Bilanzansätze** noch eine Ableitung aus dem Kaufpreis für den Anteil an einer Gesellschaft gleich, zu deren Vermögen das Grundstück gehört.

Praxishinweis:

Der **Bilanzwert** allein ist **weder Indiz noch Nachweis für den gemeinen Wert** eines Wirtschaftsguts. Bilanzwerte – gerade von Grundstücken – liegen für gewöhnlich deutlich unter dem Verkehrswert.

Zum Gesellschaftsvermögen gehört regelmäßig eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern, die nur teilweise und auch nicht zwingend mit dem gemeinen Wert bilanziert werden. Der **Kaufpreis** für einen Gesellschaftsanteil kann **positive oder negative Erwartungen** berücksichtigen, die sich (noch) nicht zu einer Bilanzierungspflicht verdichtet haben. Das ist etwa bei nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG) oder bei Risiken, die noch nicht der Rückstellung zugänglich sind, der Fall. Eine Aufteilung des Kaufpreises für den Gesellschaftsanteil auf einzelne Wirtschaftsgüter ist in der Regel nicht möglich.

7. Batteriespeicher der Fotovoltaikanlage: Neues zur Vorsteuer⁴⁵

Lässt sich ein Eigenheimbesitzer eine Fotovoltaikanlage aufs Dach installieren und erwirbt gleichzeitig einen Batteriespeicher, hängt der Vorsteuerabzug an der Frage, ob der Speicher Privat- oder Unternehmensvermögen darstellt. Eine Verfügung des Finanzministeriums (FinMin) Schleswig-Holstein eröffnet hier eine neue – abzugserleichternde – Sichtweise.

Hintergrund:

„State of the art“ war bisher die Auffassung des Bayerischen Landesamts für Steuern (BayLfSt): Wird der Batteriespeicher nachgerüstet, handelt es sich um ein eigenständiges Wirtschaftsgut, das zu 100 Prozent privat genutzt wird. Ein Vorsteuerabzug scheidet aus. Ein einheitlicher Gegenstand liegt nur vor, wenn beide Komponenten – Fotovoltaikanlage und Batteriespeicher – gleichzeitig bestellt und installiert werden. Dann ist aus beiden Kaufpreisen der Vorsteuerabzug zulässig (BayLfSt, Hilfe zu Fotovoltaikanlagen, Stand Januar 2015, Tz. 6).

PRAXISTIPP:

Das FinMin Schleswig-Holstein scheint hier großzügiger zu sein. Ob der Batteriespeicher ein eigenständiges Wirtschaftsgut ist oder ob Anlage und Speicher ein Wirtschaftsgut bilden, hängt von der Bauweise (Einbau vor oder nach dem Wechselrichter) ab (**FinMin Schleswig-Holstein, Verfügung vom 25.07.2018, Az. VI 306-S 2230-232**). Können Sie also eine Bescheinigung des Herstellers der Anlage vorlegen, dass Speicher und Anlage eine Einheit bilden, müsste der Vorsteuerabzug für den Speicher perfekt sein.

⁴⁵ Quelle: SSP Ausgabe 09 / 2018, Seite 5

8. Einheitliches Vertragswerk: BFH ändert Sichtweise zum Positiven⁴⁶

Wer eine schlüsselfertige Immobilie erwirbt und über das „ob“ und „wie“ der Bebauung kein Mitspracherecht hat, muss auch auf das noch nicht existierende Gebäude Grunderwerbsteuer zahlen. So lautet der Grundsatz zum „einheitlichen Vertragswerk“. Der BFH hat davon jetzt eine Ausnahme zugelassen.

Nach Ansicht des BFH liegt kein einheitliches Vertragswerk vor, wenn der Käufer sowohl auf der Käufer- als auch auf der Verkäuferseite tätig ist und zumindest auf der Verkäuferseite auf das „ob“ und „wie“ der Bebauung Einfluss nehmen kann. Der Käufer nimmt hier nicht die Stellung eines Erwerbers des Gebäudes ein, sondern die des Bauherrn. Folglich muss sich das Finanzamt mit der Grunderwerbsteuer für das unbebaute Grundstück begnügen (**BFH, Urteil vom 25.04.2018, Az. II R 50/15**).

PRAxisTIPP:

Das Urteil ist also vor allem für Bauunternehmer, selbstständige Bauhandwerker, Architekten und Makler interessant, die als Verkäufer das „ob“ und „wie“ der Bebauung mitbestimmen und gleichzeitig als Käufer auftreten. Die Finanzämter werden hier aber sicher genau prüfen, welche Befugnisse der Käufer auf der Verkäuferseite tatsächlich hat.

9. Baukindergeld: Neue Förderung ab 18.09.2018⁴⁷

Nun kommt es doch: das Baukindergeld für neue Eigenheime. Hier sind die Eckpunkte:

- Der Antragsteller muss ein Haus oder eine Eigentumswohnung bauen oder erwerben und selbst einziehen. Es ist unerheblich, ob er Alleineigentümer oder Miteigentümer ist. Erforderlich ist jedoch, dass das Haus bzw. die Wohnung zu mindestens 50 % dem Haushalt gehört (Antragsteller sowie Ehe- oder Lebenspartner oder Partner in eheähnlicher Lebensgemeinschaft oder Kinder). Nachzuweisen ist dies mit einem Grundbuchauszug.
- Im Haushalt des Antragstellers muss mindestens ein Kind gemeldet sein, das „zum Zeitpunkt der Antragstellung“ das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Der Antragsteller muss für das im Haushalt lebende minderjährige Kind kinder-

⁴⁶ Quelle: SSP, Ausgabe 09 / 2018, Seite 5

⁴⁷ Veröffentlicht am 18. September 2018 von Christian Herold in nwb-experten-blog

geldberechtigt sein oder mit dem Kindergeldberechtigten (Ehe- oder Lebenspartner oder Partner in eheähnlicher Gemeinschaft) in einem Haushalt leben. Ausschlaggebend für die Höhe der Förderung ist die Anzahl der Kinder unter 18 Jahren, die bei Antragstellung im Haushalt leben und für die zum Zeitpunkt der Antragstellung die Kindergeldberechtigung vorliegt. Für Kinder, die nach Antragseingang geboren werden bzw. in den Haushalt aufgenommen werden, kann kein Baukindergeld beantragt werden. Andererseits ist es für das einmal bewilligte Baukindergeld unschädlich, wenn das Kind „nach der Antragstellung“ das 18. Lebensjahr vollendet oder aus dem elterlichen Haushalt auszieht. Maßgeblich ist, dass das Kind „bei Antragstellung“ noch keine 18 Jahre alt ist und im Haushalt wohnt.

- Das Haushaltseinkommen darf nicht höher sein als 90.000 EUR bei einem Kind. Für jedes weitere Kind unter 18 Jahren erhöht sich die Grenze um 15.000 EUR. Für eine Familie mit zwei Kindern liegt die Einkommensgrenze somit bei 105.000 EUR und mit drei Kindern bei 120.000 EUR. Maßgebend ist das „zu versteuernde Einkommen“, das mittels Einkommensteuerbescheid nachzuweisen ist. Hierfür wird der Durchschnitt aus den zu versteuernden Einkommen des zweiten und dritten Jahres vor Antragseingang ermittelt (Beispiel für einen Antrag in 2018 wird der Durchschnitt der Einkommen aus 2015 und 2016 gebildet). Zum Haushaltseinkommen zählen die Einkommen des Antragstellers und des Ehe- oder Lebenspartners oder des Partners aus eheähnlicher Gemeinschaft. Geprüft wird das Einkommen nur einmal – bei Antragstellung. Auch wenn das Einkommen danach steigt, bleibt die Förderung erhalten.
- Das Baukindergeld beträgt 1.200 EUR pro Kind und Jahr und wird über einen Zeitraum von zehn Jahren gewährt. Die Zuschussraten werden einmal jährlich gezahlt. So bezuschusst der Staat das Eigenheim insgesamt mit 12.000 EUR bei einem Kind, 24.000 EUR bei zwei und 36.000 EUR bei drei Kindern. Voraussetzung ist allerdings, dass das Eigenheim ununterbrochen 10 Jahre lang selbst genutzt wird.
- Die Förderung erfolgt über die KfW – und nicht über das Finanzamt.
- Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, bleiben außer Betracht. Das gilt auch für die anderen „Positionen“ des § 2 Abs. 5a EStG.
- Beim Bau eines Hauses ist erforderlich, dass die Baugenehmigung zwischen dem 01.01.2018 und dem 31.12.2020 erteilt wird. Sofern nach jeweiligem Landesbaurecht nur eine Bauanzeige erforderlich ist, genügt es, dass die zuständige Gemeinde nach Maßgabe der jeweiligen Landesbauordnung durch die Bauanzeige Kenntnis erlangt hat und mit der Ausführung des Vorhabens frühestens zwischen dem 01.01.2018 und dem 31.12.2020 begonnen werden darf.

- Beim Kauf von Neu- oder Bestandsbauten ist erforderlich, dass der notarielle Kaufvertrag zwischen dem 01.01.2018 und dem 31.12.2020 unterzeichnet wird.

Aus meiner Sicht gilt hier, was ich schon zum geplanten neuen § 7b EStG ausgeführt habe: Man hätte einfach die Grunderwerbsteuer absenken können. Dann wäre allen Beteiligten viel Arbeit erspart geblieben. Denn mir fallen schon jetzt mindestens zehn Zweifelsfragen ein, die das Baukindergeld mit sich bringen wird und die es zu klären gilt. Aber warum einfach, wenn es auch kompliziert geht.

10. Verzögerungen bei der Denkmalbehörde gehen nicht zulasten der Steuerpflichtigen⁴⁸

Bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzungen können noch zugunsten der Steuerbürger geändert werden, wenn der Steuerpflichtige eine Bescheinigung der Denkmal-schutzbehörde nachreicht.

Sachverhalt

Die Steuerpflichtigen sind Eigentümer eines denkmalgeschützten Hauses, das sie selbst bewohnen. In den Jahren 2008 bis 2010 betrug der Erhaltungsaufwand 29.000 EUR. Diese Kosten machten die Steuerpflichtigen beim Finanzamt erst dann als Sonderausgaben für Baudenkmäler (§ 10 f EStG) steuermindernd geltend, nachdem sie in 2014 eine entsprechende Denkmalbescheinigung vom Amt für Denkmalschutz erhalten hatten.

Das beklagte Finanzamt lehnte eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzungen ab, weil diese Veranlagungen endgültig durchgeführt und nach steuerrechtlichen Vorschriften nicht mehr änderbar seien. Insbesondere stelle die Bescheinigung der Denkmalbehörde keinen vollständigen Grundlagenbescheid dar, weil sie nur einige, aber nicht alle verbindlichen Regelungen zum Erhalt der Begünstigung enthalte.

Entscheidung

Das FG gab der Klage statt. Die Bescheinigung der Denkmalbehörde stelle einen **Grundlagenbescheid** dar, auch wenn sie nicht sämtliche Voraussetzungen der Steuerbegünstigung verbindlich regele. Deshalb sei das Finanzamt nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nachträglich zur Änderung der Einkommensteuerbescheide verpflichtet. Hierfür spreche auch, dass Steuerpflichtige anderenfalls um die Steuerbegünstigung für Bau-

⁴⁸ Nach AStW 08/2016, 554

denkmäler gebracht würden. Dass die Verfahren bei den Denkmalbehörden **erfahrungsgemäß lange Zeit** in Anspruch nehmen, dürfe schließlich nicht zulasten der Steuerbürger gehe.

FG Köln, Urteil vom 26.04.2018, 6 K 726/16

11. Einkommensteuer: §§ 4, 7, 7g EStG; ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken⁴⁹

OFD Niedersachsen, Verfügung vom 15.09.2015 - S 2240-186-St 222/St 221

I. Allgemeines

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme (so genannte Kraft-Wärme-Kopplung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen eines Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwandt. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines Blockheizkraftwerkes ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Der selbst erzeugte Strom wird in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht selbst verbraucht wird. Dabei sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen.

Blockheizkraftwerke werden für unterschiedliche Einsatzgebiete mit verschiedenen Wirkungsgraden hergestellt:

Kleine Blockheizkraftwerke mit einer elektrischen Leistung bis 50 Kilowatt (kw) werden in Wohn- und Geschäftshäusern anstelle oder zusätzlich zu einer Heizungsanlage eingebaut. Der Strom wird selbst genutzt, an die Mieter weitergegeben oder in das Stromnetz eingespeist.

Mittelgroße Blockheizkraftwerke mit einer Leistung bis zu mehreren 100 kw werden z. B. von Stadtwerken zur Heizung von Wohnsiedlungen oder Hallenbädern genutzt. Dabei wird der Strom in das eigene Netz eingespeist. Hierzu gehören auch die Blockheizkraftwerke, die zusammen mit einer Biogasanlage betrieben werden.

Große Blockheizkraftwerke über 10.000 kw eignen sich für die Strom- und Wärmeversorgung von großen Wohn- und Gewerbegebieten und Fabriken.

⁴⁹ Zitiert nach NWB-Datenbank

Die steuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken, die im Zusammenhang mit einer Biogasanlage betrieben werden, ergibt sich aus der Biogasfachprüferbesprechung 2014. Diese finden Sie im Fachinformationsportal/Fachbereiche/Einkommensteuer u. LuF/LuF/EST-Luf: Biogasanlagen-Fachbesprechungen/ Biogasanlagen - Fachbesprechung 2014.

II. Abgrenzung Gebäudebestandteil – Betriebsvorrichtung

II.1 Bisherige Verwaltungsauffassung

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung waren Blockheizkraftwerke als selbständige, vom Gebäude losgelöste bewegliche Wirtschaftsgüter und damit nicht als unselbständige Gebäudebestandteile zu behandeln. Dabei war es unerheblich, ob das Blockheizkraftwerk im Zuge einer Neuerrichtung eines Gebäudes oder einer Sanierungsmaßnahme hergestellt oder angeschafft worden ist und unter Umständen die einzige im Gebäude vorhandene Heizung darstellte.

II.2 Aus der Rechtsprechung resultierende neue Verwaltungsauffassung

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte mit Urteil vom 20. Juni 2008 (15 K 370/07, DStRE 2008 S. 1437) für ein Blockheizkraftwerk keine gesonderte Absetzung für Abnutzung (AfA) für ein selbständiges Wirtschaftsgut gewährt. Im Streitfall wurde die gesamte Heizungsanlage des Gebäudes ausgetauscht und durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt. Die Klägerin hatte mithilfe dieser Anlage ihr auf Lieferung von Strom gerichtetes Gewerbe unmittelbar betrieben. Auf der anderen Seite diente das Blockheizkraftwerk als Heizungsanlage auch unmittelbar dem Zweck, das zu Wohnzwecken genutzte Gebäude nach der Entfernung der alten Heizung überhaupt nutzbar zu machen. Nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts war der Funktionszusammenhang der Heizungsanlage zum Gebäude vorrangig (kein selbständiges Wirtschaftsgut), weil die Anlage als Ersatz für eine verbrauchte Heizungsanlage installiert worden war.

Mit Urteil vom 23. September 2014 (3 K 2163/12, EFG 2015, S. 19 – anhängiges Revisionsverfahren unter IX R 36/14), vertrat auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz die Auffassung, dass das Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil anzusehen ist und damit die Anschaffungskosten als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren sind, wenn in einem Mietobjekt die verbrauchte Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt wird.

Dieser Rechtsprechung haben sich die Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder angeschlossen und entschieden, dass ein Blockheizkraftwerk nicht mehr wie ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut, sondern als wesentlicher Gebäudebestandteil zu behandeln ist.

Bei Blockheizkraftwerken, die unmittelbar dem Gewerbe dienen (Betriebsvorrichtung), ist keine Änderung der Rechtsauffassung eingetreten. Die Anschaffungs-/ Herstellungskosten eines Blockheizkraftwerks gehören je nach Nutzung zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten des von ihm mit Wärme versorgten Gebäudes oder einer (selbständigen) Betriebsvorrichtung.

II.2a Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil

Blockheizkraftwerke sind wesentliche Gebäudebestandteile, wenn sie neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und Warmwasserversorgung dieses Gebäudes dienen. Ein Gebäude ohne Heizungsanlage ist nach der Verkehrsanschauung noch nicht als fertiggestellt anzusehen. Es ist dabei unerheblich, ob es sich um ein eigengenutztes oder vermietetes Gebäude handelt. Hier ist lediglich der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude entscheidend.

II.2b Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung

Ein Blockheizkraftwerk kann auch eine Betriebsvorrichtung darstellen. Dies ist z. B. der Fall, wenn das Blockheizkraftwerk dergestalt den unmittelbaren betrieblichen Zwecken des Gewerbebetriebs der Strom- und Wärmeerzeugung dient, dass demgegenüber der allgemeine Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. September 2000, III R 48/97, BStBl. 2001 II, S. 253, und 5. September 2002, III R 8/99, BStBl. 2002 II, S. 877). Davon ist beispielsweise auszugehen, wenn ein separates Blockheizkraftwerk zur Versorgung eines Fernwärmenetzes (Betrieb durch einen Energieversorger) oder einer Reihenhaussiedlung dient. Eine Betriebsvorrichtung kann auch vorliegen, wenn der Einbau und der Betrieb des Blockheizkraftwerks von einem Dritten – also weder vom Grundstückseigentümer noch vom Mieter – vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 6. August 1998, III R 28/97, BStBl. 2000 II, S. 144).

Diese Grundsätze sind auch auf Blockheizkraftwerke anzuwenden, die zusammen mit einer Biogasanlage betrieben werden.

II.3 Übergangsregelung

Aus Vertrauensschutzgründen wird dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden. Dieses Wahlrecht ist auf alle Blockheizkraftwerke anzuwenden, die bis einschließlich 31. Dezember 2015 angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Der Steuerpflichtige hat das Wahlrecht gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder des Feststellungsverfahrens für den Veranlagungszeitraum 2015 auszuüben.

Erklärt der Steuerpflichtige bei der Veranlagung für das Jahr 2015, das Blockheizkraftwerk nunmehr als Gebäudebestandteil zu behandeln, ist

in den Fällen einer Neuerrichtung eines Blockheizkraftwerks als Ersatz für eine verbrauchte Heizungsanlage der Restbuchwert (des Blockheizkraftwerks) in voller Höhe als Erhaltungsaufwand erfolgswirksam zu berücksichtigen.

in den Fällen des Erwerbs oder der Herstellung eines Gebäudes mit Blockheizkraftwerk aus den ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten (für das Gebäude) eine „separate AfA-Bemessungsgrundlage Blockheizkraftwerk“ zu bilden und mit dem AfA-Satz für Gebäude abzuschreiben. Das AfA-Volumen ist um die bisher für ein bewegliches Wirtschaftsgut in Anspruch genommene AfA zu mindern.

Wird das Blockheizkraftwerk weiterhin als ein selbstständiges Wirtschaftsgut behandelt und bleibt die zuvor bestehende Betriebsvermögeneigenschaft erhalten, kann das Blockheizkraftwerk – wie bisher – auf die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden.

Bei Blockheizkraftwerken, die unmittelbar dem Gewerbe dienen (Betriebsvorrichtung), ist keine Änderung der Rechtsauffassung eingetreten, sodass keine Wahlmöglichkeit gegeben ist.

III. Ertragsteuerliche Behandlung

III.1 Allgemeines

Bei einem selbstgenutzten Einfamilienhaus wird der durch das Blockheizkraftwerk (Gebäudebestandteil) erzeugte Strom zumindest teilweise in das öffentliche Netz eingespeist. Die erzeugte Wärme wird in der Regel selbst verbraucht; etwaige Überschüsse an Wärme bleiben ungenutzt. Somit liegt nur hinsichtlich der Stromerzeugung ein Gewerbebetrieb vor, die mit der Wärmeerzeugung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen (§ 12 EStG).

Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist. Bei Anzeichen für eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

III.2 Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen gehören zunächst die Vergütungen für den in das Netz eingespeisten Strom. Daneben sind Vergütungen, welche die steuerpflichtige Person aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt, Zuschläge nach dem Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz (KWKG) 2002 und eventuelle Mineralölsteuererstattungen nach dem Mineralölsteuergesetz als Betriebseinnahmen anzusetzen. Ist der Betreiber des Blockheizkraftwerks als Unternehmer i. S. d. § 2 UStG anzusehen und wird er nicht als Kleinunternehmer behandelt, gehören auch die vereinnahmte Umsatzsteuer

sowie Umsatzsteuererstattungen zu den Betriebseinnahmen (ggf. anteilig), vgl. zur umsatzsteuerlichen Behandlung Abschn. 2.5 Abs. 17 ff. UStAE.

Die Höhe der Einspeisevergütung richtet sich nach der Art des betriebenen Blockheizkraftwerks. Strom aus konventionell (wie beispielsweise Heizöl, Erdgas oder Flüssiggas) betriebenen Blockheizkraftwerken wird nach § 7 KWKG vergütet. Der Betreiber eines Blockheizkraftwerkes wird im Hinblick auf die Höhe der Einspeisevergütung regelmäßig nur den überschüssigen, nicht selbst verbrauchten Strom an den Netzbetreiber veräußern.

Sofern die Anlage ausschließlich mit regenerativen Energien (wie beispielsweise Holz- bzw. Strohpellets, Pflanzenöl, Bioethanol oder Biogas) betrieben wird, erfolgt dagegen eine Vergütung nach den Bestimmungen des Erneuerbare Energien Gesetzes (EEG 2009). Im Gegensatz zu Fotovoltaikanlagen bestehen aber erheblich niedrigere Einspeisetarife (vgl. § 27 EEG 2009 und zur weiteren Absenkung der Einspeisetarife ab 2016, § 27 EEG 2014).

Hinsichtlich des Verbrauchs an Strom direkt vor Ort durch die steuerpflichtige Person liegt eine Entnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG vor, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist. Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen „Herstellungskosten“ (Vollkosten) des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 6. August 1985 (VIII R 280/81, BStBl. 1986 II, S. 17) auch entschieden, dass bei Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betrieb der Teilwert durch den Marktpreis bestimmt wird.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert auf Antrag auch aus dem Energie-/Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden. Sofern ein konkreter Energie-/Strompreis fehlt, kann dieser Schätzung auch ein durchschnittlicher Preis aus den in Betracht kommenden Tarifen des Energieversorgers zugrunde gelegt werden. Dabei ist in sinngemäßer Anwendung der retrograden Bewertungsmethode ein kalkulatorischer Gewinnaufschlag abzuziehen. Liegen insoweit keine hinreichenden Kenntnisse über den tatsächlichen Gewinnaufschlag vor bzw. wäre dieser nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand zu ermitteln, bestehen insoweit keine Bedenken, einen Gewinnaufschlag von bis zu 20 % zugrunde zu legen (Nichtbeanstandungsgrenze).

Wenn es sich dagegen bei dem Blockheizkraftwerk um eine Betriebsvorrichtung handelt, ist die Entnahme der Wärme grundsätzlich ebenfalls mit den anteiligen Herstellungskosten zu bewerten. Sie kann auch in Anlehnung an den Preis geschätzt werden, den der Steuerpflichtige Dritten in Rechnung stellt (ggf. wiederum unter Abzug eines kalkulatorischen Gewinnaufschlags).

Ich weise darauf hin, dass die im Rahmen einer Vermietung von Wohnraum an Dritte aus der Zurverfügungstellung von Wärme und Strom erzielten Einnahmen nicht als

Nebenleistung bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind, sondern aufgrund des Subsidiaritätsprinzips des § 21 Abs. 3 EStG Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebs darstellen.

III.3 Betriebsausgaben

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- ◆ Aufwendungen für den Einkauf von Brennstoff für das Betreiben des Motors (ggf. anteilig),
- ◆ Reparatur- und Wartungskosten (ggf. anteilig),
- ◆ Finanzierungskosten (ggf. anteilig),
- ◆ Vorsteuer, wenn der Betreiber Unternehmer i. S. d. UStG ist (ggf. anteilig), vgl. zur umsatzlichen Behandlung Abschn. 2.5 Abs. 17 ff. UStAE.,
- ◆ AfA (ggf. anteilig).

III.4 Besonderheiten bei der AfA

III.4.1 Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil

III.4.1.1 Selbstgenutztes Einfamilienhaus

Zunächst wird auf die Ausführungen zur Tz. III.1 (1. Absatz) verwiesen. Durch ein Blockheizkraftwerk verursachte Kosten sind im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb Stromerzeugung entfallen. Der Anteil der gewerblichen Betätigung ist im Einzelfall durch Angaben zum Umfang der Strom- und Wärmeerzeugung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Dabei könnten ggf. auch die vom Hersteller der Anlage zu bescheinigenden Stromkennzahlen (vgl. § 3 Abs. 7 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KWKG) oder die Leistungsangaben des Herstellers zum jeweiligen Anlagentyp als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden.

Die Aufwendungen für den Einbau eines Blockheizkraftwerks sind entweder als anteilige AfA mit dem AfA-Satz für Gebäude (insbesondere in Neubaufällen bzw. im Rahmen anschaffungsnaher Aufwendungen) zu berücksichtigen oder als Erhaltungsaufwendungen (bei Austausch einer schon vorhandenen Heizungsanlage) sofort abzugsfähig.

III.4.1.1.1 Alternative A: Herstellungsfall

Bei einem Neubau des Gebäudes ist das Blockheizkraftwerk ein unselbständiger Teil des Gebäudes. Die Aufwendungen für den Einbau des Blockheizkraftwerkes gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Für diese Aufwendungen ist eine „separate

AfA-Bemessungsgrundlage Blockheizkraftwerk” zu bilden, die mit dem AfA-Satz für Gebäude abzuschreiben ist. Der sich ergebende AfA-Betrag ist dann lediglich in Höhe des Anteils der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl bei vermieteten als auch bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden.

III.4.1.1.2 Alternative B: Renovierungsfall

Wird eine vorhandene Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt, so handelt es sich dabei steuerlich um Erhaltungsaufwendungen. Diese sind entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusetzen. Da die Gewinnermittlung i. d. R. nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt, sind die Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Abflusses insgesamt anteilig als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Sollte der Steuerpflichtige im Falle der Vermietung des Gebäudes von der Möglichkeit des § 82b EStDV Gebrauch machen, so gilt dies entsprechend bei der Berücksichtigung der anteiligen Betriebsausgaben.

III.4.1.2 Geschäftshaus

Wenn das Blockheizkraftwerk nicht im Zuge der Herstellung des Gebäudes (Herstellungsfall), sondern erst später als Ersatz für eine schon vorhandene Heizungsanlage (Renovierungsfall) in das Geschäftshaus eingebaut wurde, stellen die Kosten sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen dar. Die zur Inbetriebnahme erforderlichen Aufwendungen sind daher in vollem Umfang als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abziehbar, wenn von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist.

III.4.1.3 Mietwohngrundstück

Wenn in einem Mietwohngrundstück eine vorhandene Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt wird, stellen die Kosten sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen dar. Diese sind – soweit ein eigener Gewerbebetrieb Stromerzeugung und Stromverkauf bzw. Wärmeerzeugung und Wärmeverkauf vorliegt – entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abzugsfähig.

III.4.2 Blockheizkraftwerk als selbständiges Wirtschaftsgut

Sollte das Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung zu beurteilen sein, so ist seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit zehn Jahren anzusetzen (vgl. BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2000, BStBl. 2000 I, S. 1532, AfA-Tabelle AV Fundstelle 3.1.4).

III.4.3 Investitionsabzugsbetrag (IAB, § 7g EStG) Sofern das Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil behandelt wird, kommt die Anwendung des IAB nicht in Betracht, da nach § 7g Abs. 1 S. 1 EStG nur bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt sind.

Ist das Blockheizkraftwerk dagegen nach den vorgenannten Grundsätzen als selbständiges Wirtschaftsgut (Betriebsvorrichtung) zu behandeln, ist die Anwendung des § 7g EStG dem Grunde nach möglich und die Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 20. November 2013 (BStBl. 2013 I, S. 1493) ist insoweit zu beachten. Bei gleichzeitiger Strom- und Wärmeerzeugung kann die Voraussetzung einer ausschließlichen oder fast ausschließlichen Nutzung im inländischen Betrieb oder in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2b) EStG und § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG) jedoch nicht ungeprüft unterstellt werden. Dient die Anlage im Wesentlichen zur Wärmeerzeugung, ist für die Nutzungsverhältnisse im Sinne des § 7g EStG maßgeblich, ob und ggf. in welchem Umfang die mit Wärme versorgten Gebäude oder Einrichtungen zum Betriebsvermögen des den Strom erzeugenden Betriebs gehören. Werden privat oder aus der Sicht des Strom erzeugenden Betriebs für fremdbetriebliche Zwecke genutzte Gebäude oder Einrichtungen mit Wärme versorgt, liegt insoweit keine betriebliche Nutzung i. S. d. § 7g EStG vor.

OFD Niedersachsen vom 15.09.2015 - S 2240-186-St 222/St 221

12. Bauträgerfälle: FG Münster: Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen zulasten des Bauunternehmers änderbar⁵⁰

zu FG Münster , Urteil vom 15.05.2018 - 5 K 3278/15 U

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass es für die Änderung von Umsatzsteuerfestsetzungen zulasten eines Bauunternehmers in sogenannten Bauträgerfällen gemäß § 27 Abs. 19 UStG ausreicht, wenn dem Unternehmer gegen den Leistungs-

⁵⁰ Nach Redaktion beck-aktuell C.H.Beck, 19.07.2018

empfänger zum Zeitpunkt der Änderung der Festsetzung ein abtretbarer Anspruch zustand (Urteil vom 15.05.2018, Az.: 5 K 3278/15 U, BeckRS 2018, 13683).

Umsatzsteuer nachträglich gegen Bauunternehmen festgesetzt

Die Klägerin betreibt ein Bauunternehmen und erbrachte im Jahr 2012 Bauleistungen an eine Bauträgerin. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer hatte die Leistungsempfängerin nach § 13b UStG entrichtet, machte aber unter Berufung auf ein BFH-Urteil vom 22.08.2013 (DStR 2013, 2560) einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt geltend. Trotz Hinweises des Finanzamts erteilte die Klägerin zunächst keine korrigierten Rechnungen und erklärte auch nicht die Abtretung der Zahlungsansprüche gegen die Bauträgerin. Das Finanzamt änderte daraufhin die Umsatzsteuerfestsetzung für 2012 im Jahr 2015 zulasten der Klägerin. Hiergegen wandte die Klägerin ein, keinen abtretbaren Anspruch gegen ihre Leistungsempfängerin zu haben; jedenfalls sei dieser verjährt. Während des Klageverfahrens erklärte die Klägerin dennoch die Abtretung und stellte berichtigte Rechnungen aus.

Abtretbarer Anspruch auf Umsatzsteuer-Zahlung gegen Leistungsempfänger erforderlich

Die Klage hatte keinen Erfolg. Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung sei durch § 27 Abs. 19 UStG gedeckt. Gegen diese Vorschrift bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken, so das FG Münster. Sie sei im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung allerdings unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass eine Änderung dann zulässig sei, wenn dem leistenden Unternehmer ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht.

Verjährung des Anspruchs irrelevant

Ein solcher Anspruch stehe der Klägerin gegen die Bauträgerin gemäß § 313 Abs. 1 BGB zu, weil die Vertragsparteien in Übereinstimmung mit der damals geltenden Verwaltungsauffassung davon ausgegangen seien, dass die Leistungsempfängerin die Umsatzsteuer schulde. Durch die BFH-Rechtsprechung sei es zu einer schwerwiegenden Veränderung in Bezug auf die Person des Steuerschuldners als Vertragsgrundlage gekommen. Ob der Anspruch verjährt sei, sei unerheblich, da eine Verjährung lediglich eine Einrede ermögliche, an der Abtretbarkeit aber nichts ändere.

Verjährungsfrist bei Änderung des Umsatzsteuerbescheids zudem noch nicht abgelaufen

Jedenfalls sei aber die dreijährige Verjährungsfrist zum Zeitpunkt der Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2012 im Jahr 2015 noch nicht abgelaufen gewesen, fährt das FG fort. Dies gelte unabhängig davon, ob für den Beginn der Verjährung die Ausführung der Bauleistung (2012), die Kenntnis des leistenden Unternehmers vom Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers (2015), die Verkündung des BFH-Urteils vom 22.08.2013 oder die Verkündung der ersten höchstrichterlichen Entscheidung über mögliche Nachzahlungsansprüche (BFH, Urteil vom 23.02.2017, DStR 2017, 777) maßgeblich sei. Die erst im Klageverfahren erklärte Abtretung führe zu keinem anderen Ergebnis. Hierüber könne nicht im vorliegenden Verfahren, sondern im Verfahren über einen Abrechnungsbescheid, entschieden werden. Gleiches gelte für die berichtigten Rechnungen.

13. Rückzahlungen an Bauträger sind zu verzinsen (FG)⁵¹

Ändert das Finanzamt zugunsten des Steuerpflichtigen eine von Anfang an rechtswidrige Umsatzsteuerfestsetzung und führt dies zu einem Erstattungsbetrag, so sind Erstattungszinsen festzusetzen.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.01.2018 - 12 K 2324/17; Revision anhängig, BFH-Az. V R 8/18.

Sachverhalt:

Die Klägerin ist Organträgerin der X-GmbH. Diese ist überwiegend als Bauträgerin tätig. Sie errichtet Wohn- und Geschäftshäuser auf eigenem Boden zum Zwecke der (steuerfreien) Veräußerung oder Vermietung. Hierzu nimmt sie Leistungen diverser Bauhandwerker in Anspruch. Die Klägerin führte zunächst unter Berücksichtigung der Verwaltungsauffassung Umsatzsteuer nach § 13b UStG an das beklagte Finanzamt ab. 2015 beantragte sie die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung, da sie nach der Rechtsprechung des BFH als Leistungsempfängerin nicht Steuerschuldnerin sei.

Das beklagte Finanzamt änderte die Umsatzsteuerfestsetzung teilweise zugunsten der Klägerin und zwar in der Höhe, in der die leistenden Unternehmer ihre Rechnungen berichtigt, ihre zivilrechtlichen Forderungen in Höhe des Umsatzsteuerbetrags gegen die X-GmbH an das Finanzamt abgetreten haben und die Klägerin einer Verrechnung ihres Anspruchs auf Umsatzsteuererstattung mit den an das Finanzamt abgetretenen zivilrechtlichen Ansprüchen der Bauhandwerker zugestimmt hat. Das Finanzamt lehnte

⁵¹ Nach NWB-Datenbank, Online-Nachricht vom 16.02.2018

den Antrag der Klägerin auf Festsetzung von Erstattungszinsen ab.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg:

- ◆ Das Finanzamt hat eine von Anfang an rechtswidrige Steuerfestsetzung geändert.
- ◆ Die Änderung hat zu einem Unterschiedsbetrag zugunsten der Klägerin geführt.
- ◆ Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.
- ◆ Entgegen der Auffassung des Finanzamts liegt **kein rückwirkendes Ereignis mit einem späteren Beginn des Zinslaufs** vor.
- ◆ Auch kommt es mangels Rechtsgrundlage nicht auf das Wirksamwerden einer Verrechnung an.
- ◆ Etwas Anderes ergibt sich nicht aus dem Grundsatz von Treu und Glauben. Dieser verdrängt „eine gesetzlich angeordnete Rechtsfolge, Festsetzung von Zinsen, nicht.“
- ◆ Die Klägerin hat sich auch nicht treuwidrig verhalten. Wendet sie zunächst die Verwaltungsauffassung an und stellt dann unter Berücksichtigung der Rechtsprechung einen Antrag auf Änderung, schöpft sie lediglich ihre rechtlichen Möglichkeiten aus.

Hinweis:

Zum Verfahren die Erstattung der Umsatzsteuer betreffend siehe FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.01.2018 - 12 K 2323/17, BFH-Az. V R 7/18, Online-Nachricht vom 15.02.2018.

Nachricht aktualisiert am 24.07.2018: Die Revision gegen das Urteil ist beim BFH unter dem Az. V R 8/18 anhängig.

14. Rückabwicklung der Bauträger-Fälle (FG)⁵²

Schuldet eine Bauträgerin die Umsatzsteuer nach § 13b UStG nicht, so ist die Festsetzung zu ihren Gunsten zu ändern (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.01.2018 - 12 K 2323/17, Revision anhängig, BFH-Az. V R 7/18).

Sachverhalt:

Die Klägerin ist Organträgerin der X-GmbH. Diese ist überwiegend als Bauträgerin tätig. Sie errichtet Wohn- und Geschäftshäuser auf eigenem Boden zum Zwecke der (steuerfreien) Veräußerung oder Vermietung. Hierzu nimmt sie Leistungen diverser Bauhandwerker in Anspruch.

Die Klägerin führte zunächst unter Berücksichtigung der Verwaltungsauffassung Umsatzsteuer nach § 13b UStG an das beklagte Finanzamt ab. 2015 beantragte sie die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung, da sie nach der Rechtsprechung des BFH als Leistungsempfängerin nicht Steuerschuldnerin sei. Das beklagte Finanzamt änderte die Umsatzsteuerfestsetzung teilweise zugunsten der Klägerin und zwar in der Höhe, in der die leistenden Unternehmer ihre Rechnungen berichtigt, ihre zivilrechtlichen Forderungen in Höhe des Umsatzsteuerbetrags gegen die X-GmbH an das Finanzamt abgetreten haben und die Klägerin einer Verrechnung ihres Anspruchs auf Umsatzsteuererstattung mit den an das Finanzamt abgetretenen zivilrechtlichen Ansprüchen der Bauhandwerker zugestimmt hat.

Im Übrigen lehnte das Finanzamt eine Änderung und Erstattung der Umsatzsteuer ab.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg:

- Die Umsatzsteuerfestsetzung ist zugunsten der Klägerin zu ändern.
- Die Steuerfestsetzung ist von Anfang an rechtswidrig gewesen.
- Die Klägerin ist als Bauträgerin keine Steuerschuldnerin nach § 13b UStG.
- Einer Änderung der Steuerfestsetzung stehen weder die Verwaltungsauffassung, noch § 17 UStG noch der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen.
- Maßgebend ist die gesetzliche Regelung des § 13b UStG.
- § 17 UStG kommt bereits dem Wortlaut nach nicht zur Anwendung. Die Steuerfestsetzung hat sich nicht infolge nachträglich eingetretener Umstände geändert.
- § 27 Abs. 19 UStG gilt dem Wortlaut nach nur für den leistenden Unternehmer. Die Klägerin ist dagegen die Leistungsempfängerin.

⁵² FG Baden-Württemberg, Pressemitteilung v. 15.02.2018 (II), zitiert nach NWB-Datenbank, Online-Nachricht vom 15.02.2018

- Es gibt „keine Rechtsgrundlage, nach der es für eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung und/oder für die Erstattung der zu Unrecht festgesetzten Umsatzsteuer darauf ankommt, dass die Klägerin einen Betrag in Höhe der Umsatzsteuer an ihren jeweiligen Vertragspartner gezahlt hat.“
- Die Klägerin verhält sich auch nicht treuwidrig. Stellt sie unter Berücksichtigung der Rechtsprechung einen Antrag auf Änderung, der der Verwaltungsauffassung widerspricht, schöpft sie lediglich ihre rechtlichen Möglichkeiten aus.

Hinweise:

In einem vergleichbaren Fall hat das FG München ähnlich entschieden, s. hierzu Schmidt, NWB 47/2017 S. 3552 sowie die NWB-Online-Nachricht vom 26.10.2017. Dort ist die Revision unter dem Az. V R 49/17 beim BFH anhängig.

Darüber hinaus hat das FG Baden-Württemberg in einem Parallelverfahren entschieden, dass der Erstattungsbetrag zu verzinsen ist, FG Baden-Württemberg, Urteil v. 17.01.2018 -12 K 2324/17, BFH-Az. V R 8/18, siehe hierzu die NWB-Online-Nachricht vom 16.02.2018.

Weitere Argumente gegen die Auffassung der Finanzverwaltung liefern Hammerl/Fietz, Bauträger zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung, NWB 7/2018 S. 396.

Nachricht aktualisiert am 24.07.2018: Die Revision gegen das Urteil ist beim BFH unter dem Az. V R 7/18 anhängig.

V. Lohnsteuerrecht

1. Berechnung der 44 €-Freigrenze bei Sachbezügen (BFH)⁵³

Liefert der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Der Vorteil hieraus ist in die Berechnung der Freigrenze von 44 € einzubeziehen. Entsprechendes gilt, wenn der günstigste Einzelhandelspreis des Sachbezugs am Markt im Versand- oder Onlinehandel gefunden wird. Ist der Versand dort als eigenständige Leistung ausgewiesen und nicht bereits im Einzelhandelsverkaufspreis und damit im Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG enthalten, tritt der geldwerte Vorteil aus der Lieferung „nach Hause“ bei der Berechnung der Freigrenze von 44 € zum Warenwert hinzu.

BFH, Urteil vom 06.06.2018 - VI R 32/16; veröffentlicht am 22.08.2018

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, die ihren Mitarbeitern unter bestimmten Voraussetzungen Sachprämien gewährte. Jeder bezugsberechtigte Arbeitnehmer der Klägerin konnte über einen Onlinezugang monatlich aus der Angebotspalette der X-GmbH einen Sachbezug auswählen. Anschließend bestellte die Klägerin die Ware bei der X-GmbH, die der Klägerin die Sachbezüge nebst einer sog. Versand- und Handlingspauschale in Rechnung stellte. Der der Klägerin in Rechnung gestellte Bruttobetrag der Sachbezüge einschließlich Umsatzsteuer betrug regelmäßig 43,99 €. Darüber hinaus hatte die Klägerin in der Regel für jede Bestellung eine Versand- und Handlingspauschale in Höhe von 6 € einschließlich, ab dem Lohnzahlungszeitraum 2007 zuzüglich Umsatzsteuer an die X GmbH zu zahlen. Das FA vertrat die Auffassung, dass die Versand- und Handlingspauschale dem Wert der Sachzuwendung hinzuzurechnen und deshalb die 44 €-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (nunmehr § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) überschritten sei.

Hierzu führten die Richter des BFH weiter aus:

- Üblicher Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Endverbraucherpreis und damit der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlte günstigste Einzelhandelspreis am Markt (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

⁵³ Quelle: BFH, Urteil v. 06.06.2018 - VI R 32/16; NWB Datenbank v. 22.08.2018

- Fracht-, Liefer- und Versandkosten zählen nicht zum Endpreis i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Es handelt sich hierbei nicht um die Gegenleistung des Letztverbrauchers für die Ware.
- Liefert der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Die Kosten des Arbeitgebers hierfür erhöhen deshalb nicht den Warenwert des zugewendeten Wirtschaftsguts.
- Vielmehr liegt ein gesonderter Sachbezug vor, der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG gesondert zu bewerten ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es an einer Bereicherung fehlen kann, wenn der Arbeitnehmer für das Empfangene selbst nichts hätte aufwenden müssen.

Hinweis:

Der BFH hat die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Die tatsächlichen Feststellungen des FG lassen nicht erkennen, ob es die streitigen Sachbezüge mit dem Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG und damit mit dem niedrigsten Endverbraucherpreis bewertet hat.

2. Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand führt nicht zu Lohnzufluss⁵⁴

BFH-Urteil vom 22.02.2018 VI R 17/16

Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands sind kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn und deshalb erst in der Auszahlungsphase zu versteuern. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 22. Februar 2018 VI R 17/16 zudem entschieden hat, gilt dies entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung auch für Fremd-Geschäftsführer einer GmbH.

⁵⁴ BFH-PM Nr. 30 vom 04. Juni 2018

Im Streitfall war der Kläger Geschäftsführer einer GmbH, an der er nicht beteiligt war. Er schloss mit seiner Arbeitgeberin eine Wertguthabenvereinbarung. Dabei handelte es sich um eine Vereinbarung zur Finanzierung für den vorzeitigen Ruhestand des Klägers. Er verzichtete auf die Auszahlung laufender Bezüge in Höhe von monatlich 6.000 €, die ihm erst in der späteren Freistellungsphase ausgezahlt werden sollten. Die GmbH unterwarf die Zuführungen zu dem Wertguthaben des Klägers nicht dem Lohnsteuerabzug. Das Finanzamt war demgegenüber der Meinung, die Wertgutschriften führten zum Zufluss von Arbeitslohn beim Kläger und forderte die Lohnsteuer nach. Das Finanzgericht gab der Klage statt.

Der BFH hat die Vorinstanz im Ergebnis bestätigt. Nach seinem Urteil unterliegt nur zugeflossener Arbeitslohn der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug. Der Kläger habe von der GmbH in Höhe der Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto keine Auszahlungen erhalten und habe nach der mit der GmbH abgeschlossenen Wertguthabenvereinbarung über die Gutschriften im Streitjahr auch nicht verfügen können. Die Wertguthabenvereinbarung sei auch keine Vorausverfügung des Klägers über seinen Arbeitslohn, die den Zufluss im Zeitpunkt der Gutschriften bewirkt hätte. Vielmehr habe der Kläger mit der Wertguthabenvereinbarung nur auf die Auszahlung eines Teils seines Barlohns zugunsten einer Zahlung in der Freistellungsphase verzichtet.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. Juni 2009, BStBl I 2009, 1286, A.IV.2.b.) gilt dies nach dem Urteil des BFH auch für Fremd-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft wie im Streitfall. Diese seien wie alle anderen Arbeitnehmer zu behandeln. Die bloße Organstellung als Geschäftsführer sei für den Zufluss von Arbeitslohn ohne Bedeutung. Besonderheiten seien allenfalls bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft gerechtfertigt.

3. Arbeitnehmerbesteuerung: Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn⁵⁵

BFH-Urteil vom 07.06.2018 VI R 13/16 / BFH-Urteil vom 04.07.2018 VI R 16/17

Die Gewährung von Krankenversicherungsschutz ist in Höhe der Arbeitgeberbeiträge Sachlohn, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags ausschließlich Versicherungsschutz, nicht aber eine Geldzahlung verlangen kann. Demgegenüber wendet der Arbeitgeber Geld und keine Sache zu, wenn er einen Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass der Arbeitnehmer mit einem vom ihm benannten Unternehmen einen

⁵⁵ BFH-PM Nr. 47 vom 12. September 2018

Versicherungsvertrag schließt. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteilen vom 7. Juni 2018 VI R 13/16 und vom 4. Juli 2018 VI R 16/17 entschieden.

Die Frage, ob Bar- oder Sachlohn vorliegt, ist für die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erheblich. Danach sind Sachbezüge bis 44 € im Kalendermonat steuerfrei. Für die Abgrenzung von Bar- und Sachlohn ist der auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zu ermittelnde Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend.

Im Fall VI R 13/16 schloss der Arbeitgeber des Klägers als Versicherungsnehmer für die Mitarbeiter des Unternehmens bei zwei Versicherungen (Gruppen-) Zusatzkrankenversicherungen für Vorsorgeuntersuchungen, stationäre Zusatzleistungen sowie Zahnersatz ab. Die für den Versicherungsschutz des Klägers vom Arbeitgeber gezahlten monatlichen Beträge blieben unter der Freigrenze i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG. Der BFH bestätigte das Vorliegen von Sachlohn.

In der Sache VI R 16/17 informierte die Klägerin in einem „Mitarbeiteraushang“ ihre Arbeitnehmer darüber, ihnen zukünftig eine Zusatzkrankenversicherung über eine private Krankenversicherungsgesellschaft anbieten zu können. Mitarbeiter nahmen das Angebot an und schlossen unmittelbar mit der Versicherungsgesellschaft private Zusatzkrankenversicherungsverträge ab. Die Versicherungsbeiträge wurden von den Mitarbeitern direkt an die Versicherungsgesellschaft überwiesen. Hierfür erhielten sie monatliche Zuschüsse von der Klägerin auf ihr Gehaltskonto ausgezahlt, die regelmäßig unter der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG blieben. Nach dem Urteil des BFH handelt es sich um Barlohn. Ein Sachbezug liege nur vor, wenn auch ein arbeitsrechtliches Versprechen erfüllt wird, das auf Gewährung von Sachlohn gerichtet ist. Die Klägerin hatte ihren Arbeitnehmern letztlich nur den Kontakt zu dem Versicherungsunternehmen vermittelt und bei Vertragsschluss einen Geldzuschuss versprochen. Damit hatte sie ihren Arbeitnehmern --anders als im Fall VI R 13/16-- keinen Versicherungsschutz zugesagt.

Die differenzierende Betrachtung des BFH verdeutlicht die für die Arbeitgeber bestehende Gestaltungsfreiheit. Entscheidet sich der Arbeitgeber dafür, seinen Arbeitnehmern - wie im ersten Fall - unmittelbar Versicherungsschutz zu gewähren, liegt zwar einerseits begünstigter Sachlohn vor, andererseits ist das Potential für weitere Sachbezüge angesichts der monatlichen Freigrenze von höchstens 44 € erheblich eingeschränkt. Denn jegliche Überschreitung der Freigrenze führt zum vollständigen Entfallen der Steuerfreiheit. Diesem Risiko kann der Arbeitgeber dadurch begegnen, dass er seinen Arbeitnehmern - wie im zweiten Fall - lediglich einen (von vornherein steuerpflichtigen) Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass diese eine eigene private Zusatzkrankenversicherung abschließen.

4. Private Pkw-Nutzung: Verteilung einer einmaligen Zuzahlung zu den Anschaffungskosten⁵⁶

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Sätze 2 und 3 LStR) ist eine in einer Summe erfolgte Zuzahlung eines Arbeitnehmers zur Anschaffung eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz auf die Nutzungsdauer des Kfz gleichmäßig zu verteilen. Die Zuzahlung mindert den monatlichen geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung bereits auf der Einnahmenseite, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Dauer der Nutzungsüberlassung ausdrücklich vereinbart wurde.

FG Niedersachsen, Urteil vom 16.04.2018 – 9 K 162/17

Streitjahr 2013

I. Problemaufriss

Nach Auffassung der Finanzverwaltung können Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 € angerechnet werden (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 und 3 LStR). Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen soll ebenso zu verfahren sein (vgl. hierzu auch BMF vom 04.04.2018 – IV C 5-S 2334/18/10001, BStBl. I 2018 S. 59 = DB 2018 S. 924, Tz. 9). Das Niedersächsische FG hatte sich nun mit der Rechtsfrage zu befassen, ob diese Grundsätze auch dann gelten können, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer die Dauer der Nutzungsüberlassung ausdrücklich vereinbart wurde.

II. Sachverhalt

Im Streitfall erzielte der Kläger Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung. Die Lohnversteuerung erfolgte pauschal nach § 40a Abs. 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz i.H.v. 2% des Arbeitsentgelts. Das monatliche Arbeitsentgelt i.H.v. 449 € setzte sich zusammen aus einem Barlohn von 75 € und dem geldwerten Vorteil für die private Pkw-Nutzung, berechnet nach der 1%-Regelung, i.H.v. 374 € (574 € abzgl. vom Kläger gezahltem Zuschuss von 200 €). Dabei verteilte der Arbeitgeber die einmalige Zuzahlung zu den Anschaffungskosten i.H.v. 20.000 € auf die vereinbarte Nutzungszeit von 96 Monaten. Die Abschreibung nahm der Arbeitgeber von den um die Zuzahlung geminderten Anschaffungskosten vor. Im

⁵⁶ Nach Kreft, in: DB vom 24.08.2018, Heft 34, Seite 2019, DB1275655

Anschluss an eine LSt-Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass im Streitjahr eine Pauschalversteuerung des Arbeitslohns nicht mehr vorzunehmen war, weil die einmalige Zuzahlung entsprechend R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 und 3 LStR den Nutzungsvorteil in den Vorjahren bereits jew. auf 0 € gemindert habe und nunmehr aufgebraucht sei. Das FA kam so zu einem Bruttoarbeitslohn von 7.776 €. Der gegen den entsprechend geänderten ESt-Bescheid gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

III. Entscheidung des Niedersächsischen FG

Die Klage beim FG Niedersachsen hatte für den Kläger jedoch Erfolg. Das FG ging davon aus, dass eine geringfügige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV vorlag, da das Arbeitsentgelt aus der Beschäftigung des Klägers regelmäßig im Monat 450 € nicht überstieg. Nach § 40a Abs. 5 EStG i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG war danach der pauschal versteuerte Arbeitslohn wegen der Abgeltungswirkung des Pauschalsteuersatzes bei der Veranlagung zur ESt außer Ansatz zu lassen. Dabei folgte das FG dem Kläger dahingehend, dass die einmalige Zuzahlung auf die vereinbarte Nutzungsdauer zu verteilen war. Das FG stützte sich dabei auf die ältere BFH-Rspr., nach der solche Zuzahlungen grds. Werbungskosten darstellten. Die Zuzahlungen seien allerdings wie Anschaffungskosten auf ein Nutzungsrecht zu behandeln und über die voraussichtliche Gesamtdauer des Nutzungsrechts abzuschreiben (BFH vom 18.10.2007 – VI R 59/06, BStBl. II 2009 S. 200 = DB 2007 S. 2815). Nach Auffassung des 9. Senats des Niedersächsischen FG gelten diese Grundsätze bezüglich der Verteilung der Zuzahlung auch nach der neueren Rspr. des BFH (Urteile jew. vom 30.11.2016 – VI R 49/14, DB 2017 S. 345 = BFH/NV 2017 S. 516; VI R 24/14, RS1229619 = BFH/NV 2017 S. 448) fort, wonach solche Zuzahlungen keine Werbungskosten darstellen, sondern auf der Einnahmenseite mindernd zu berücksichtigen sind.

IV. Auswirkungen für die Praxis

Wie der Streitfall zeigt, wirkt sich die Problematik der Verteilung der Zuzahlungen insb. in den Fällen steuerlich aus, in denen gerade durch die gleichmäßige Verteilung über eine Nutzungszeit die Entgeltgrenze für eine geringfügige Beschäftigung unterschritten werden soll. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird der monatliche Nutzungsvorteil jew. auf 0 € gekürzt mit der Folge, dass sich die Zuzahlung schneller verbraucht und anschließend der Bruttoarbeitslohn wegen Überschreitens der Entgeltgrenze vollständig steuerpflichtig wird. Das führt über die Jahre zu erheblichen Steuermehrbelastungen.

Es wäre überraschend, wenn der BFH sich der Auffassung des FG nicht anschließt, denn in den Urteilsgründen seines Urteils vom 30.11.2016 (VI R 49/14, DB 2017 S. 345) hat er ausdrücklich ausgeführt, dass die Grundsätze des Urteils vom

18.10.2007 (VI R 59/06) nur insoweit nicht mehr gelten sollen, als danach das Nutzungsentgelt als Werbungskosten abgezogen werden sollte. Mit anderen Worten: die Verteilung über die vereinbarte Nutzungsdauer bleibt unberührt. Gleichwohl ist bis zur höchstrichterlichen Klärung mit Widerstand der FÄ zu rechnen, sodass Einspruch und ggf. Klage unter Hinweis auf das Besprechungsurteil geboten sind.

5. Bewertung einer privaten Pkw-Nutzung bei Barlohnumwandlung⁵⁷

Verzichtet ein Arbeitnehmer unter Abänderung seines Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns und gewährt der Arbeitgeber ihm stattdessen einen Sachlohn in Form der Privatnutzung eines Betriebs-Kfz, ist der verbliebene Barlohn mit dem Nennwert und der Sachlohn mit den Werten des § 8 Abs. 2 und 3 EStG anzusetzen.

FG Niedersachsen, Urteil vom 09.10.2017 – 9 K 74/17

Streitjahr 2014

I. Problemaufriss

Die Überlassung eines Firmenfahrzeugs auch zur privaten Nutzung und die Bewertung dieses Nutzungsvorteils nach der sog. 1%-Regelung sind weitestgehend steuerrechtlich unproblematisch. Das Niedersächsische FG hatte sich aktuell mit der Fallgestaltung der Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kfz im Rahmen einer sog. Barlohnumwandlung zu befassen, bei der der Arbeitnehmer auf einen Gehaltsbestandteil in Höhe der Full-Service-Leasingrate zzgl. einer Treibstoffpauschale verzichtete.

II. Sachverhalt

Im zugrunde liegenden Streitfall erhielt der Kläger von seinem Arbeitgeber im Rahmen eines Full-Service-Leasings einen Firmenwagen zur Nutzung. Die geldwerten Vorteile für die private Nutzung des Pkw hatte der Arbeitgeber mit 1% vom Bruttolistenpreis sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 0,03% vom Bruttolistenpreis der LSt unterworfen. In Höhe der Full-Service-Leasingrate des Arbeitgebers sowie eines Betrags für eine Treibstoffpauschale verzichtete der Kläger auf seinen Arbeitslohn. Diese beiden Beträge zog der Arbeitgeber direkt vom Bruttoarbeitslohn ab und unterwarf diese nicht der LSt. Kfz-Versicherung, Kfz-Steuer und GEZ-Gebühren wurden zudem vom Arbeitgeber getragen. Im Veranlagungs-, Einspruchs- und Klageverfahren rügte der Kläger die Bewertung des Nutzungsvorteils nach der 1%-Regelung. Er machte geltend, es sei bei der bisherigen Besteuerung nicht berücksich-

⁵⁷ Nach Kreft, in: DB1275656 vom 18.07.2018

tigt, dass er den Pkw nicht zusätzlich zum bisherigen Gehalt erhalten habe, sondern dass er im Vorfeld auf Teile seines Gehalts verzichtet habe und dafür den Pkw habe privat nutzen dürfen. Diese monatlichen Zuzahlungen müssten seine steuerpflichtigen Arbeitnehmereinkünfte mindern.

III. Entscheidung des Niedersächsischen FG

Auch beim FG Niedersachsen hatte der Kläger mit seinem Vorbringen keinen Erfolg. Das FG wies in den Entscheidungsgründen darauf hin, dass sich der Gehaltsverzicht bereits auf der Einnahmeseite ausgewirkt habe, indem der Arbeitgeber die Service-Leasingrate sowie die Kraftstoffpauschale vom monatlichen Bruttoarbeitslohn abgezogen habe. Ein nochmaliger steuermindernder Abzug kommt danach nicht in Betracht. Zu Recht habe zudem das FA darüber hinaus die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Kläger für dessen Privatnutzung als Lohnzufluss i.S.d. § 19 EStG beurteilt. Dieser Vorteil sei nach § 8 Abs. 2 Sätze 2-5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zutreffend nach der 1%-Regelung bewertet worden.

IV. Auswirkungen für die Praxis

Auf die Urteilsgrundsätze des Besprechungsfalls wird sich die steuerliche Praxis einstellen müssen, denn eine höchstrichterliche Überprüfung findet nicht statt. Der Gehaltsverzicht in Höhe der Full-Service-Leasingrate und der Kraftstoffpauschale wirkt sich also einmalig in Form der Minderung des Bruttoarbeitslohns aus. Die Rechtsfragen rund um die steuerliche Wirkung von Zuzahlungen zu Kraftstoffkosten bzw. Zahlungen von Nutzungsentgelten bei der Überlassung eines Dienstwagens auch zur privaten Nutzung – bei Anwendung der 1%-Regelung oder der Fahrtenbuchmethode – können davon abgesehen im Grundsatz als höchstrichterlich geklärt angesehen werden⁵⁸. Die Finanzverwaltung hat i.Ü. aktuell ihre Besteuerungsgrundsätze angepasst (BMF-Schreiben vom 04.04.2018 – IV C 5-S 2334/18/10001, BStBl. I 2018 S. 59). Offen ist allerdings weiterhin die Frage der Verteilung einer einmaligen Zuzahlung des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz im Falle einer zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber vereinbarten Nutzungsdauer des Kfz (vgl. hierzu FG Niedersachsen vom 16.04.2018 – 9 K 162/17; anhängig beim BFH: VI R 18/18).

⁵⁸ BFH vom 30.11.2016 – VI R 2/15, BStBl. II 2017 S. 101; VI R 24/14, n.v., RS1229619, und VI R 49/14, BStBl. II 2017 S. 1011

6. Übernahme von Versicherungs-, Kammer- und Vereinsbeiträgen für eine angestellte Rechtsanwältin führt zu Arbeitslohn⁵⁹

Übernimmt die Arbeitgeberin für eine angestellte Rechtsanwältin Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung, zur Rechtsanwaltskammer und zum Deutschen Anwaltsverein sowie die Umlage für das besondere elektronische Anwaltspostfach, führt dies zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, da die Übernahme nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin als Arbeitgeberin liegt.

FG Münster, Urteil vom 01.02.2018 – 1 K 2943/16 L

I. Verkürzter Sachverhalt

Die Klägerin (Streitjahre 2013-2016) ist eine Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform einer GbR. Sie übernahm für eine angestellte Rechtsanwältin Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung, zur Rechtsanwaltskammer und zum Deutschen Anwaltsverein sowie die Umlage für das besondere elektronische Anwaltspostfach, ohne diese dem LSt-Abzug zu unterwerfen. Bei der Klägerin fand am 13.04.2016 eine LSt-Außenprüfung für den Zeitraum 01.01.2013-29.02.2016 statt, bei der der Prüfer die Auffassung vertrat, dass die Übernahme der genannten Beiträge durch die Klägerin steuerpflichtigen Arbeitslohn darstelle.

Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ unter dem 25.04.2016 einen Haftungs- und Nachforderungsbescheid über LSt, SolZ, KiSt und Bergmannsprämie, durch den die Klägerin als Arbeitgeberin nach § 42d EStG für den Zeitraum 01.01.2013-29.02.2016 für LSt i.H.v. 1.824,17 €, SolZ i.H.v. 100,33 € und evangelische KiSt i.H.v. 164,16 € in Anspruch genommen wurde. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

II. Entscheidung des FG

Das FG hielt die Klage für zulässig, aber unbegründet.

Das FG führte zur Begründung aus, dass das FA die Klägerin zutreffend nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 42d EStG für die auf die von ihr für die angestellte Rechtsanwältin gezahlten Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung, zur Rechtsanwaltskammer und zum Deutschen Anwaltsverein sowie auf die gezahlte Umlage zum besonderen elektronischen Anwaltspostfach entfallende LSt als Haftende in Anspruch genommen habe.

⁵⁹ Nach Janz, in: DB1268174 vom 20.04.2018

1. Vorteile als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG hatte der Arbeitgeber für die LSt, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO abzuführen hat. Weiter führte der erkennende Senat aus, dass nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören. Dem Tatbestandsmerkmal „für“ ist nach der Rspr. des BFH zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben müsse, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. In Abgrenzung dazu seien solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen (vgl. BFH vom 12.02.2009 – VI R 32/08, BStBl. II 2009 S. 462). Vorteile besäßen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (BFH vom 10.03.2016 – VI R 58/14, BStBl. II 2016 S. 621).

2. Gesamtwürdigung bei Prüfung der Vorteilsgewährung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse

Weiter führte das FG aus, dass ein Vorteil dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt werde, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen sei, dass der jew. verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht. Die danach erforderliche Gesamtwürdigung habe insb. Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jew. verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen. Ist aber – neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers – ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so läge die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führe zur Lohnzuwendung (st. Rspr. des BFH, vgl. aktuelle Urteile vom 12.02.2009 – VI R 32/08, BStBl. II 2009 S. 462; vom 10.03.2016 – VI R 58/14, BStBl. II 2016 S. 621).

Das FG stellte fest, dass unter Berücksichtigung dieser Grundsätze die Übernahme der Beiträge zur *Berufshaftpflichtversicherung* für die angestellte Rechtsanwältin zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führe. Ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse der Klägerin an der Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung läge nicht vor. In der Erfüllung der in der eigenen Person begründeten gesetzlichen Verpflichtung (§ 51 BRAO) zum Abschluss der Berufshaftpflichtversicherung durch die angestellte Rechtsanwältin liege der entscheidende Grund für die Annahme, dass die Übernahme

der Versicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber nicht in dessen ganz überwiegendem eigenbetrieblichen Interesse steht.

Auch die Übernahme der *Beiträge zur Rechtsanwaltskammer* für die angestellte Rechtsanwältin führe zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (vgl. FG Sachsen, Urteil vom 21.02.2008 – 1 K 1262/07 = EFG 2008 S. 1551, und für die Übernahme der Beiträge zu den Berufskammern der StB und WP durch den Arbeitgeber auch BFH vom 17.01.2008 – VI R 26/06, BStBl. II 2008 S. 378). Die Übernahme der Umlage zum *besonderen elektronischen Anwaltspostfach* durch die Klägerin führe nach den dargestellten Grundsätzen ebenfalls zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Ebenso führe die Übernahme der Beiträge für die Mitgliedschaft einer angestellten Rechtsanwältin im *Deutschen Anwaltverein* zu Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse handelt (BFH vom 12.02.2009 – VI R 32/08, BStBl. II 2009 S. 462). Das FG führte zu diesem Punkt aus, dass die Vorteile der Mitgliedschaft, die insb. in der beruflichen Vernetzung, dem vergünstigten Zugang zu Fortbildungsangeboten sowie Rabatten und Sonderkonditionen bei zahlreichen Kooperationspartnern des Deutschen Anwaltvereins wie Autoherstellern oder Hotelketten bestehen, sich für die Rechtsanwältin unabhängig von ihrem Anstellungsverhältnis zur Klägerin auswirken würden.

III. Auswirkungen auf die Praxis

Mit diesem Urteil stellt sich das FG Münster für die übernommenen Beiträge durch den Arbeitgeber gegen die Entscheidung des BFH vom 10.03.2016 (VI R 58/14; vgl. dazu auch *Janz*, DB 2016 S. 1406), in der die Kostenübernahme der eigenen Berufshaftpflichtversicherung durch eine Rechtsanwalts-GbR nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn bei den dort angestellten Rechtsanwälten führte. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, um dem BFH Gelegenheit zu geben, sich mit den vorgebrachten Argumenten gegen eine LSt-Pflicht der Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung, insb. dem Sinn und Zweck des § 51 BRAO, nochmals auseinanderzusetzen. Die Übernahme von ansonsten vom Arbeitnehmer getragenen Kosten durch den Arbeitgeber bleibt somit nach wie vor ein haftungsrechtliches Problemfeld.

7. Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen (OFD)⁶⁰

Die OFD NRW hat sich ausführlich zu steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Nettolohnvereinbarungen geäußert (OFD Nordrhein-Westfalen vom 15.08.2018 - S 2367-2017/0004-St 213, S 1301-2017/0058-St, 126/St 127).

Neben allgemeinen Ausführungen geht die OFD auf folgende Themen näher ein:

1. Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber
2. Rückzahlung von Arbeitslohn während der unbeschränkten Steuerpflicht
3. Einkommensteuernachzahlung während der unbeschränkten Steuerpflicht
4. Einkommensteuererstattung nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht
5. Ermittlung des Jahresarbeitslohns bei Zufluss von sonstigen Bezügen nach Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht
6. Einkommensteuerliche Behandlung der Nachzahlungs- und Erstattungszinsen (§ 233a AO)
7. Steuerberatungskosten als Arbeitslohn
8. Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber zu Unrecht keine Lohnsteuer abgeführt hat, bei unbeschränkter Steuerpflicht
9. Behandlung von Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber zu Recht keine Lohnsteuer einbehalten hat
10. Behandlung von Arbeitslohn, für den der Arbeitgeber zu Unrecht Lohnsteuer abgeführt hat
11. Besteuerungsrecht nach dem DBA in den Fällen, in denen ins Inland entsandte Arbeitnehmer auch im Ausland tätig werden
12. HypoTax
13. Werbungskostenabzug/steuerfreie Arbeitgebererstattungen
14. Behandlung von Sozialversicherungsbeiträgen
15. Kindergeld
16. Zeitliche Anwendung

⁶⁰ NWB-Datenbank, Online-Nachricht vom 27.09.2018

Hinweis:

Den Volltext der Verfügung finden sie in der NWB Datenbank unter der NWB DokID [GAAAG-94752].

8. Doppelte Haushaltsführung: Kürzung bei kostenlosen Mahlzeiten⁶¹

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.12.2017 - 5 K 432/17

Muss der Verpflegungsmehraufwand im Rahmen der doppelten Haushaltsführung gekürzt werden, wenn der Arbeitgeber kostenlose Mahlzeiten stellt? Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat entschieden, dass eine Kürzung der abziehbaren Werbungskosten auch dann zulässig ist, wenn der Arbeitnehmer diese Möglichkeit generell nicht wahrnimmt. Im Streitfall ging es um die Gemeinschaftsverpflegung von Soldaten.

Mit Urteil vom 12.12.2017 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) entschieden, dass im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anzusetzende Verpflegungsmehraufwendungen insoweit zu kürzen sind, wenn vom Arbeitgeber Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer an einzelnen Mahlzeiten der Gemeinschaftsverpflegung generell tatsächlich nicht teilnimmt.

Im Streitfall machte ein Soldat in seiner Einkommensteuererklärung Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten bei seinen nichtselbständigen Einkünften geltend und legte im Rechtsbehelfsverfahren die Reisekostenabrechnung seines Arbeitgebers vor.

Die Bundeswehr als Arbeitgeber stellte ihm Mahlzeiten zur Verfügung, wobei er bei Inanspruchnahme eines Mittag- und Abendessens jeweils eine Zuzahlung von 3 € sowie bei Inanspruchnahme eines Frühstücks eine Zuzahlung von 1,63 € zu leisten hatte. Nahm er jedoch keine Mahlzeit ein bzw. nur ein Mittagessen, so wurde ihm hierfür 150 % des Sachbezugs als steuerpflichtiges Trennungsgeld ausbezahlt.

Obwohl der Soldat nur ein Mittagessen in Anspruch nahm, kürzte das Finanzamt den Werbungskostenabzug für die vom Arbeitgeber gestellten Mahlzeiten. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das FG die Klage als unbegründet zurück. Die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) allerdings wurde wegen der grundsätzlichen Bedeutung

⁶¹ Nach Küpper in www.deubner-steuern.de/news

der Sache zugelassen, das Verfahren ist bereits anhängig (VI R 16/18).

Verpflegungsmehraufwendungen

Grundsätzlich sind Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für die Verpflegung durch den Ansatz von Verpflegungspauschalen zu berücksichtigen. Diese betragen

- 24 € bei einer Abwesenheit von 24 Stunden,
- jeweils 12 € für den An- und Abreisetag sowie
- 12 € bei einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden.

Die Pauschalen sind jedoch dann zu kürzen, wenn dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung gestellt werden. Dies gilt auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung.

Dabei ist eine Kürzung immer dann vorzunehmen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im zeitlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit oder unmittelbar während der Arbeit eine Mahlzeit zur Verfügung stellt. Eine Zurverfügungstellung in diesem Sinne liegt jedoch nur dann vor, wenn bzw. soweit diese für den Arbeitnehmer unentgeltlich ist.

Entscheidung im Streitfall

Im Streitfall wurden dem Soldaten in der Kaserne sowohl Frühstück als auch Mittag- und Abendessen zur Verfügung gestellt, so dass eine Kürzung der Verpflegungspauschale um 20 % für Frühstück und jeweils 40 % für Abendessen und Mittagessen vorzunehmen war. Allerdings können die von ihm bezahlten Beiträge für die Einnahme des Mittagessens als Werbungskosten abgezogen werden.

Nach Ansicht des FG ist die Kürzung der Verpflegungspauschale unabhängig davon vorzunehmen, ob der Soldat die ihm zur Verfügung gestellten Mahlzeiten tatsächlich eingenommen hat, da dies ansonsten der laut FG vom Gesetzgeber beabsichtigten Vereinfachung dieser Regelung widersprechen würde.

Praxishinweis

Steuerpflichtige sollten beachten, dass die Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 16/18 anhängig ist. Bislang ist zur gesetzlichen Neuregelung des Reisekostenrechts durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 keine höchstrichterliche Rechtsprechung ergangen. Betroffene Steuerpflichtige sollten bei einem ablehnenden

Bescheid unter Hinweis auf das aktuelle Verfahren beim BFH insoweit das Ruhen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 AO beantragen.

9. Kosten einer Eventagentur als Arbeitslohn⁶²

Beauftragt ein Arbeitgeber eine Eventagentur mit der Organisation sportlicher Veranstaltungen für Mitarbeiter, führen die Kosten für die Organisationsleistungen zu Arbeitslohn.

FG Köln, Urteil vom 22.02.2018 – 1 K 3154/15

Streitjahre 2008-2010

I. Sachverhalt

Die Klägerin beauftragte in den Streitjahren zwei Eventagenturen mit der Organisation sportlicher Veranstaltungen. Eine Agentur war dafür zuständig, bei einer Sportveranstaltung, bei welcher die Klägerin als Hauptsponsor auftrat, für ausgewählte Arbeitnehmer und Kunden sog. „Business-Veranstaltungen“ zu organisieren. In diesem Zusammenhang bekamen die Arbeitnehmer und Kunden Zugang zu einer besonderen Lounge. Eine weitere Agentur war dafür zuständig, Fußballturniere für Mitarbeiter mit Rahmenprogramm zu organisieren. An diesen Turnieren nahmen zwischen 1.000 und 2.000 Mitarbeiter teil.

Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass die Agenturleistungen zu Arbeitslohn bzw. Zuwendungen geführt hätten und nahm bezüglich der „Business-Veranstaltung“ hinsichtlich der Kunden eine Nachversteuerung gem. § 37b Abs. 1 EStG und hinsichtlich der Arbeitnehmer nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG vor. Die Agenturleistungen anlässlich der Fußballturniere besteuerte das FA ebenfalls nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass die Agenturleistungen nicht in die Bemessungsgrundlage von zu versteuernden Zuwendungen bzw. Bezügen einzubeziehen seien. Der BFH habe entschieden, dass Kosten für die Beauftragung eines Eventmanagers beim Zuwendungsempfänger nicht zu einem geldwerten Vorteil i.S.v. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG führten. Unternehmen bedienten sich häufig eines solchen Managers, da sie selbst nicht in der Lage seien, eine Veranstaltung auszurichten. Die entsprechenden Aufwendungen für den Manager stellten somit direkte Kosten des Unternehmens dar und hätten für einen Zuwendungsempfänger weder einen marktgängigen Wert noch führten sie dort zu einer objektiven Bereicherung. Diese für Betriebsveranstaltungen ergangene Rspr. sei auf den Streitfall zu übertragen.

⁶² Nach Hennigfeld, in: Der Betrieb - DB1272934 – vom 18.06.2018

II. Entscheidung

Das FG hat die Klage abgewiesen. Die Agenturleistungen hätten hinsichtlich der Arbeitnehmer zu sonstigen Bezügen geführt, die gem. § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG pauschal zu versteuern seien. Die Veranstaltungen hätten nicht im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin gestanden, sondern als Veranstaltungen mit Eventcharakter der Entlohnung der Mitarbeiter gedient. Die Bewertung der Leistungen bestimme sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. In den so zu ermittelnden Arbeitslohn seien auch die Kosten für die Eventagenturen miteinzubeziehen. Zwar habe der BFH entschieden, dass in die Bemessungsgrundlage nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen seien, die beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auslösen könnten. Hierzu gehörten nicht die Kosten, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veranstaltung stünden, etwa Kosten der Buchhaltung oder die Beschäftigung eines Eventmanagers.

Das FG vertrat demgegenüber eine abweichende Auffassung. Die Bewertung von sonstigen Bezügen habe grds. nach den üblichen Endpreisen am Abgabeort zu erfolgen. Lasse sich ein üblicher Preis nicht feststellen, sei er zu schätzen, wobei die eigenen Kosten einschließlich der Fremdkosten zur Bewertung heranzuziehen seien. Weshalb die Kosten einer Eventagentur anders als beim Erwerb von sonstigen Leistungen am freien Markt nicht einbezogen werden sollten, erschließe sich dem Gericht nicht. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG verlange eine Wertermittlung nach objektiven Kriterien. Kosten, die auch ein fremder Dritter in seine Verkaufspreiskalkulation miteinbezogen hätte, könnten nicht außer Acht gelassen werden.

Aber auch unter Berücksichtigung der bisherigen Rspr. des BFH käme kein anderes Ergebnis in Betracht, denn die Klägerin habe die Agenturen eingeschaltet, um die Veranstaltungen in professioneller Art und Weise ausrichten zu lassen. Diese professionelle Ausrichtung käme bei den Arbeitnehmern an und führe zu einer höherwertigen Leistung, als wenn die Klägerin die Veranstaltungen selbst organisiert hätte. Dies unterscheide den Fall von einer Konstellation, in der ein Unternehmen eine Betriebsfeier einfach nur durch jemand anderen organisieren lasse. Nach den entsprechenden Grundsätzen seien die Agenturkosten auch in Bezug auf die Zuwendungen an die Kunden in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG miteinzubeziehen.

III. Auswirkungen für die Praxis

Das Gericht hat die Revision zugelassen. Das Verfahren wird beim BFH unter VI R 13/18 geführt. Die Entscheidung weicht hinsichtlich der Bewertung der sonstigen Bezüge von der bisherigen Rspr. des BFH ab. Nach der st. Rspr. des BFH sind in die Bewertung der Bezüge nur solche Kosten einzubeziehen, die geeignet seien, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Dies seien nur solche Leistungen, die

die Teilnehmer unmittelbar konsumieren könnten. Die Kosten für die Ausgestaltung einer Betriebsveranstaltung selbst seien nicht zu berücksichtigen. Dies gelte ausdrücklich auch für die Kosten anlässlich der Inanspruchnahme eines Eventmanagers (BFH vom 16.05.2013 – VI R 94/10, BStBl. II 2015 S. 186 = DB 2013 S. 2308, m.w.N.). Soweit das FG die Auffassung vertritt, auch unter Berücksichtigung dieser Rspr. seien die Agenturkosten bei der Bezugsbemessung zu berücksichtigen, weil gerade die professionelle Ausrichtung einen Wert an sich darstelle, der bei den Arbeitnehmern ankomme, erscheint dies wenig überzeugend. Der BFH gründet seine Argumentation gerade darauf, dass die Kosten für einen Eventmanager immer dann entstünden, wenn eine Firma eben nicht selbst in der Lage sei, eine Veranstaltung zu organisieren. Vor diesem Hintergrund kann dann nicht danach differenziert werden, ob eine Veranstaltung zwar durch ein Unternehmen grds. organisiert werden kann, eine „prunkvollere“ Ausgestaltung jedoch nur bei Einschaltung eines fremden Dritten möglich ist. Insoweit bleibt abzuwarten, ob der BFH die vorliegende Entscheidung zum Anlass nimmt, seine bisherige Rspr. zu ändern.

10. Vertrieb von Waren und Dienstleistungen iSv § 8 Abs. 3 EStG⁶³

Der Arbeitgeber vertreibt eine Ware oder Dienstleistung, wenn er sie als eigene am Markt verfügbar macht. Es ist nicht erforderlich, dass der Vertrieb gegenüber Letztverbrauchern erfolgt. Der Vertrieb nach den Vorgaben eines Auftraggebers reicht aus.

BFH, Urteil vom 26.04.2018 – VI R 39/16

Streitjahre 2006-2007

I. Sachverhalt

Streitig war, ob Arbeitnehmern der Klägerin gewährte Sachbezüge nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG als Personalrabatte steuerfrei waren. Dies hatten FA und FG verneint. Auf die Revision der Klägerin hat der BFH das FG-Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Zum Arbeitslohn gehören auch Preisnachlässe (Personalrabatte), die der Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses einzelnen oder allen Arbeitnehmern auf Waren oder Dienstleistungen einräumt.

⁶³ Nach Krüger, in: Der Betrieb, Heft 39, Seite 2333 – 2334 vom 28.09.2018

1. Leistungen Dritter nicht nach § 8 Abs. 3 EStG begünstigt

Für Vorteile von Dritten greift die Steuerbegünstigung des § 8 Abs. 3 EStG dagegen nicht ein. Das gilt auch dann, wenn die Dritten – wie etwa konzernzugehörige Unternehmen – dem Arbeitgeber nahestehen. Bei der Zuwendung des Vorteils kann sich der Arbeitgeber aber Dritter bedienen, wenn sie in seinem Auftrag und für seine Rechnung tätig werden. § 8 Abs. 3 EStG gilt nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber als eigene herstellt, vertreibt oder erbringt.

2. Arbeitgeber muss mit den zugewandten Sachbezügen selbst Marktteilnehmer sein

Aus den Begriffen „hergestellt, vertrieben oder erbracht“ in § 8 Abs. 3 EStG ergibt sich, dass der Arbeitgeber hinsichtlich der Sachbezüge, die er an seine Arbeitnehmer verbilligt oder unentgeltlich abgibt, selbst Marktteilnehmer sein muss. Nicht erforderlich ist, dass der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Die betreffende Ware oder Dienstleistung muss nur zur Produktpalette des Arbeitgebers am Markt gehören.

3. Vertrieb ist selbstständiges Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs. 3 EStG

§ 8 Abs. 3 EStG ist nicht nur anzuwenden, wenn der Arbeitgeber die Ware herstellt oder die Dienstleistung erbringt, sondern auch dann, wenn er sie (lediglich) vertreibt. Der Vertrieb der Ware oder Dienstleistung ist ein selbstständiges Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs. 3 EStG.

Hersteller einer Ware oder Erbringer einer Dienstleistung ist sowohl der Arbeitgeber, der den Gegenstand oder die Dienstleistung selbst produziert oder erbringt, als auch derjenige, der sie auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben von einem anderen produzieren oder erbringen lässt.

Der Arbeitgeber vertreibt eine Ware oder Dienstleistung, wenn er sie als eigene am Markt anbietet, er sie also am Markt als eigene verfügbar macht. Der Vertrieb betrifft die Gestaltung des Absatzes der Waren und Dienstleistungen auf dem Markt. Er umfasst insb. den Verkauf von Waren und Dienstleistungen, die Verteilung der Waren und Dienstleistungen an die (End-)Kunden, die Kundenpflege und die Neugewinnung von Kunden. Die bloße Vermittlung einer fremden Ware oder Dienstleistung, die auch unter den möglichen Wortsinn des Begriffs des „Vertreibens“ gefasst werden kann, reicht für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG demgegenüber nicht aus.

Dass der Vertrieb gegenüber Letztverbrauchern erfolgt, ist für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG ebenfalls nicht notwendig. Insoweit gilt nichts anderes als für die Herstellung einer Ware oder die Erbringung einer Dienstleistung. Daher ist auch derjenige als die Ware oder Dienstleistung vertreibender Arbeitgeber anzusehen, der sie für einen

Dritten entgeltlich auf dessen Rechnung am Markt vertreibt. Diesem ist der Vertriebsprozess ebenfalls zuzurechnen, wenn sein Beitrag am Vertrieb derart gewichtig ist, dass bei wertender Betrachtung die Annahme der Vertreibereigenschaft gerechtfertigt erscheint.

4. § 8 Abs. 3 EStG enthält keine Konzernklausel

§ 8 Abs. 3 EStG beinhaltet keine Konzernklausel. Der BFH hat es deshalb in st. Rspr. abgelehnt, den Begriff des Arbeitgebers über den Wortlaut hinaus extensiv auszulegen (grundlegend BFH vom 15.01.1993 – VI R 32/92, BStBl. I 1993 S. 356). Im Vorfeld der gesetzlichen Neuregelung war eine Konzernklausel ausdrücklich diskutiert worden (s. BT-Drucks. 11/2536 S. 16). Da sie aber nicht in das Gesetz aufgenommen wurde, kann daraus geschlossen werden, dass sich die bereits in der Begründung des Gesetzentwurfs vertretene Meinung durchgesetzt hat, nach der die Regelung des § 8 Abs. 3 EStG nicht für Waren und Dienstleistungen gelten sollte, die nicht im Unternehmen des Arbeitgebers hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Es sollten weder Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften noch ein überbetrieblicher Belegschaftshandel steuerlich begünstigt werden (s. BT-Drucks. 11/2157 S. 142).

Es bleibt daher bei dem Grundsatz, dass Arbeitgeber i.S.v. § 8 Abs. 3 EStG nur derjenige ist, zu dem eine bestimmte Person (Arbeitnehmer) in einem Arbeitsverhältnis steht.

5. Zurückverweisung der Sache an das FG

Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die fraglichen Sachbezüge den Arbeitnehmern der Klägerin nicht von dieser eingeräumt wurden. Eine (echte) Lohnzahlung Dritter lag nicht vor. Die Klägerin hatte ihren Arbeitnehmern in Aussicht gestellt, nach Ablauf der Probezeit ein kostenloses ... zu erhalten. Die Zuwendung beruhte folglich ausschließlich auf dem zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern bestehenden Innenverhältnis. Für die Arbeitnehmer erschien somit allein die Klägerin als Zuwendende. Die Klägerin bediente sich bei der Zuwendung der Vorteile lediglich der Y-KG als Leistungsmittler, die insoweit im Auftrag der Klägerin tätig wurde.

Der BFH konnte jedoch nicht beurteilen, ob die Klägerin als Hersteller oder Vertreiber des ... anzusehen war. Dies war ihm schon deshalb nicht möglich, weil das FG zur tatsächlichen Tätigkeit der Klägerin im Streitzeitraum keine Feststellungen getroffen hatte. Das FG wird die entsprechenden Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

III. Bedeutung für die Praxis

Das Besprechungsurteil ist für die Praxis unter drei Aspekten von besonderer Bedeutung:

Der BFH hat erneut bekräftigt, dass § 8 Abs. 3 EStG auf Sachbezüge beschränkt ist, die der Arbeitnehmer von seinem (zivilrechtlichen) Arbeitgeber erhält. Drittzuwendungen sind also nicht begünstigt. Das gilt auch im Konzernverbund. Der BFH erkennt zwar an, dass gegen diese Rspr. im Schrifttum beachtliche Gesichtspunkte vorgebracht werden. Aus Gründen der Kontinuität der Rspr. und angesichts des im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gekommenen gesetzgeberischen Willens hat der BFH steuerbegünstigten Rabatten im Konzern aber erneut eine Absage erteilt.

Der BFH hat auch in Bezug auf den Herstellerbegriff an seiner bisherigen Rspr. festgehalten. Die vom FG hiergegen vorgebrachten Argumente konnten den BFH nicht überzeugen. Der weite Herstellerbegriff ist angesichts der heutigen arbeitsteiligen Wertschöpfungskette vielmehr geboten. Entscheidend ist, ob der Arbeitgeber einen so gewichtigen Beitrag zur Herstellung der Ware leistet, dass bei wertender Betrachtung die Annahme der Herstellereigenschaft gerechtfertigt erscheint. Dabei muss sich die Herstellereigenschaft auf den konkreten Sachbezug erstrecken. So leistet auch ein Motorenhersteller sicher einen wesentlichen Beitrag zur Produktion eines Autos. Autohersteller i.S.v. § 8 Abs. 3 EStG wird er hierdurch aber noch nicht.

Der dritte wichtige Aspekt des Besprechungsurteils ist, dass der BFH erstmals Gelegenheit hatte, den Vertrieb einer Ware oder Dienstleistung als selbstständiges Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs. 3 EStG zu verdeutlichen. Er hat insoweit seine Rspr. zur Herstellung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung auf deren Vertrieb übertragen.

11. Steuerrechtliche Wertung von Absagen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung (FG)⁶⁴

Absagen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung (hier: Weihnachtsfeier) gehen steuerrechtlich nicht zu Lasten der tatsächlich Feiernden

FG Köln, Urteil vom 27.06.2018 - 3 K 870/17; Revision anhängig, BFH-Az. VI R 31/18).

⁶⁴ Quelle: FG Köln, Pressemitteilung vom 03.09.2018, nach NWB, Online-Nachricht

Sachverhalt:

Die Klägerin plante Ende des Jahres 2016 die Durchführung eines gemeinsamen Kochkurses als Weihnachtsfeier. Nach dem Konzept des Veranstalters durfte jeder Teilnehmer unbegrenzt Speisen und Getränke verzehren. Von den ursprünglich angemeldeten 27 Arbeitnehmern sagten zwei kurzfristig ab, ohne dass dies zu einer Reduzierung der bereits veranschlagten Kosten durch den Veranstalter führte. Die Klägerin berechnete im Rahmen der Lohnversteuerung die Zuwendung an die einzelnen Arbeitnehmer, indem sie die ursprünglich angemeldeten 27 Arbeitnehmer berücksichtigte. Demgegenüber verlangte das FA, dass auf die tatsächlich teilnehmenden 25 Arbeitnehmer abzustellen sei, so dass sich ein höherer zu versteuernder Betrag ergab.

Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg:

- Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb den Feiernden die vergeblichen Aufwendungen des Arbeitgebers für sog. „No-Shows“ zuzurechnen sind.
- Dies gilt im vorliegenden Fall gerade deshalb, weil die Feiernden keinen Vorteil durch die Absage ihrer beiden Kollegen hatten.
- Denn nach dem Veranstaltungskonzept hat jeder Teilnehmer ohnehin nach seinem Belieben unbegrenzt viele Speisen und Getränke konsumieren dürfen.

Hinweis:

Mit seinem Urteil stellt sich das FG Köln ausdrücklich gegen eine bundeseinheitliche Anweisung des Bundesfinanzministeriums an die Finanzämter (vgl. BMF, Schreiben vom 14.10.2015 - IV C 5 - S 2332/15/100001).

12. Verbilligte Überlassung von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn

BFH, Urteil vom 15.03.2018, VI R 8/16, veröffentlicht am 28.06.2018⁶⁵

Der verbilligte Erwerb einer GmbH-Beteiligung durch einen leitenden Arbeitnehmer des Arbeitgebers kann auch dann zu Arbeitslohn führen, wenn nicht der Arbeitgeber selbst, sondern ein Gesellschafter des Arbeitgebers die Beteiligung veräußert. In derartigen Fällen handelt es sich in der Regel nicht um eine Veräußerung im gewöhnlichen Ge-

⁶⁵ Zitiert nach Verlag Dr. Otto Schmidt vom 28.06.2018

schäftsverkehr, da ein Einfluss des Arbeitsverhältnisses auf die Verkaufsmodalitäten jedenfalls nahe liegt. Eine Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen kommt in diesem Fall regelmäßig nicht in Betracht. Ist der gemeine Wert einer Beteiligung unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen, ohne dass das Stuttgarter Verfahren in Betracht kommt, hat das FG regelmäßig ein Sachverständigengutachten zur Wertermittlung einzuholen, wenn der Steuerpflichtige die Anteilsbewertung durch das FA substantiiert bestreitet und es nicht ausnahmsweise selbst über die erforderliche Sachkunde verfügt.

Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige war im Streitjahr zum einen als Prokurist bei der in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen X GmbH angestellt. Zum anderen war er für eine in Österreich ansässige 100%ige Tochtergesellschaft der X GmbH als Geschäftsführer tätig.

Im Rahmen einer bei der X- GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass der Kaufpreis, den der Steuerpflichtige für eine von ihm erworbene Beteiligung an der X-GmbH gezahlt hatte (27.000 DM), nicht dem tatsächlichen Wert der Beteiligung entsprochen habe und die Differenz vor dem Hintergrund, dass der Veräußerer Hauptgesellschafter der X-GmbH war, als Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sei.

Der BFH entschied, dass auch bei der Zuwendung eines Dritten Arbeitslohn anzunehmen ist, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Im Streitfall war dem Steuerpflichtigen der Erwerb von (geringfügigen) Beteiligungen an der GmbH ermöglicht worden, um ihn zum einen zu einem weiteren Engagement für das Unternehmen zu motivieren und ihn zum anderen an dieses zu binden. Der als Arbeitslohn zu erfassende geldwerte Vorteil bestand dabei nicht in der übertragenen Beteiligung selbst, sondern in der Verbilligung, dem Preisnachlass.

Letztlich verwies er den Streitfall jedoch an die Vorinstanz zurück, da die Bewertung des geldwerten Vorteils durch das FG nicht frei von Rechtsfehlern war. Denn die seitens des Steuerpflichtigen erworbene Beteiligung an der X-GmbH, seiner Arbeitgeberin war eine Vermögensbeteiligung i.S. von § 19a Abs. 3 Nr. 8 i.V.m. Abs. 3a Satz 3 EStG. Als Wert der Vermögensbeteiligung ist daher der gemeine Wert anzusetzen (§ 19a Abs. 8 Satz 1 EStG). Vermögensbeteiligungen i.S. des § 19a Abs. 3 Nr. 8 EStG sind dabei gemäß § 19a Abs. 8 Satz 8 EStG mit dem Wert anzusetzen, der vor dem Tag der Überlassung, d.h. des Zuflusses der Vermögensbeteiligung festzustellen ist oder war.

§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG sieht vor, dass der gemeine Wert einer Beteiligung i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG, mithin u.a. einer GmbH-Beteiligung, in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten ist, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Ist dies nicht möglich, so

ist er gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen. Die Ermittlung des gemeinen Werts aufgrund von Verkäufen hat Vorrang vor der Schätzung. Der Sinn und Zweck des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG besteht darin, dieses Rangverhältnis der beiden Methoden der Ermittlung des gemeinen Werts i.S. des Vorrangs der Ableitung des gemeinen Werts aus der Wertbestätigung am Markt zu regeln.

Die Wertableitung aus Verkäufen setzt nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG jedoch voraus, dass Verkäufe vorliegen, die weniger als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag erfolgt sind. Dies war im Streitfall der 29.04.2000, da die Übertragung des Geschäftsanteils mit Ablauf des 30.04.2000 erfolgte. Vereinbarte Verfügungsbeschränkungen oder Rückübertragungsansprüche stehen dem Zufluss nicht entgegen.

Maßgebend für die Bestimmung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist der Preis, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG) tatsächlich erzielt wurde. Handelt es sich um Beteiligungsverkäufe des Arbeitgebers oder einer diesem nahestehenden Person an Arbeitnehmer, spricht jedoch schon dieser Umstand für die Vermutung, dass ein solcher Verkauf in der Regel nicht unter den Bedingungen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage unter Heranziehung objektiver Wertmaßstäbe erfolgt, sondern vielmehr (auch) wesentlich durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist. Diese Regelvermutung sah der BFH im Streitfall durch die Feststellungen des FG bestätigt.

Da sich der gemeine Wert des streitigen Geschäftsanteils damit ausnahmsweise nicht aus den zeitnahen Verkäufen ableiten ließ, war er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der X-GmbH zu schätzen. Insoweit kommt im Streitfall eine Schätzung nach dem Stuttgarter Verfahren allerdings nicht in Betracht. Vielmehr hat die Schätzung gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten und auch des Vermögens zu erfolgen; eine Schätzung, die ausschließlich am Ertrag ausgerichtet ist, scheidet mithin von vornherein als nicht mit dem Gesetz vereinbar aus.

Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang eine diesen Anforderungen entsprechende Schätzung des gemeinen Werts nachholen. Sollte ihm für eine Anteilsbewertung nach bürgerlich-rechtlichen Bewertungsgrundsätzen die erforderliche Sachkunde fehlen, wird es ein entsprechendes Sachverständigengutachten einzuholen haben.

VI. Kindergeldrecht

1. Kindergeldanspruch eines Gewerbetreibenden bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht⁶⁶

BFH-Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17

Bei Gewerbetreibenden, die ohne Wohnsitz und ohne gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nur monatsweise tätig sind und antragsgemäß als unbeschränkt einkommensteuerepflichtig behandelt werden, besteht der Anspruch auf Kindergeld für die Monate, in denen sie ihre inländische Tätigkeit ausüben. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 14. März 2018 III R 5/17 klargestellt hat, kommt es bei Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit für die gebotene monatsweise Betrachtung nicht auf den Zufluss von Einnahmen an.

Im Streitfall lebte der polnische Kläger mit seiner Familie in Polen. In Deutschland war er monatsweise selbständig im Baugewerbe tätig. Für das Jahr 2012 beanspruchte der Kläger u.a. für den Monat Mai Kindergeld. In dieser Zeit arbeitete er auf einer Baustelle und erzielte gewerbliche Einkünfte. Das Entgelt erhielt er hierfür erst im August 2012. Aus diesem Grund war die Familienkasse der Ansicht, dass das Kindergeld nur für diesen Monat zu berücksichtigen sei. Allerdings hatte die Familienkasse das Kindergeld für den August bereits aus anderen Gründen gewährt. Der Kläger wandte sich dagegen und erstritt vor dem Finanzgericht das Kindergeld auch für den Monat Mai. Die Revision der Familienkasse hatte keinen Erfolg.

Der Kindergeldanspruch setzt in Fällen dieser Art u.a. die antragsgemäße Behandlung des Ausländers als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig und den Aufenthalt der Kinder im Inland oder im EU-Ausland voraus. Auch wenn der Ausländer regelmäßig für das ganze Jahr nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird und sich aus dem entsprechenden Einkommensteuerbescheid nicht ergibt, in welcher Zeit er inländische Einkünfte erzielt hat, ist für den Kindergeldanspruch allein das in § 66 Abs. 2 EStG verankerte Monatsprinzip entscheidend.

Der BFH hatte bisher hierzu nur entschieden, dass es bei zeitweise nichtselbständig tätigen Steuerpflichtigen wie z.B. Saisonarbeitern für den Kindergeldanspruch auf den Zufluss des Lohnes ankommt.

⁶⁶ BFH-PM Nr. 29 vom 04. Juni 2018

Demgegenüber stellt der BFH in dem jetzt veröffentlichten Urteil bei einem zeitweise selbständig Tätigen auf die inländische Tätigkeit und nicht auf den Zufluss des Entgelts ab. Damit wird sichergestellt, dass der Kindergeldanspruch nicht von Zufälligkeiten oder selbst gewählten Gestaltungsformen abhängt. Ob hieraus folgt, dass an der bisherigen zuflussorientierten Beurteilung bei Saisonarbeitnehmern nicht mehr festzuhalten ist, ließ der BFH ausdrücklich offen.

2. Kindergeld für ein berufsbegleitendes Masterstudium⁶⁷

Kindergeld für ein bis 25-jähriges Kind in Berufsausbildung wird nur gewährt, wenn es nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung nicht erwerbstätig ist. Im Streitfall hatte die Tochter der Klägerin ihr Bachelorstudium im Studiengang Betriebswirtschaftslehre mit der Studienrichtung Dienstleistungsmanagement an der Dualen Hochschule am 30. September 2015 mit dem Bachelor of Arts abgeschlossen. Ihr Ausbildungsbetrieb beschäftigt sie seit 1. Oktober 2015 als Angestellte in Vollzeit. Zeitgleich begann die Tochter ein berufsbegleitendes Masterstudium im Studiengang Wirtschaftspsychologie mit geplantem Abschluss Master of Science Wirtschaft und Psychologie. Nach Auffassung der beklagten Familienkasse besteht seit Oktober 2015 kein Anspruch auf Kindergeld mehr. Das Masterstudium sei ein weiterbildender Studiengang. Dieser führe die Erstausbildung nicht fort.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg entschied zugunsten der Klägerin mit Urteil vom 16. Januar 2018 (6 K 3796/16; Revision anhängig III R 26/18). Im Streitfall habe die Tochter ihre erstmalige Berufsausbildung noch nicht mit dem Bachelorabschluss beendet. Abgeschlossen sei deren erstmalige Berufsausbildung erst mit Abschluss des Masterstudiums. Eine erstmalige Berufsausbildung müsse nicht bereits „mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss erfüllt sein“. Entscheidend seien das angestrebte Berufsziel und ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsganges darstelle. Das angestrebte Berufsziel einschließlich des damit erforderlichen Ausbildungsabschlusses müsse „spätestens zum Zeitpunkt des Abschlusses der (vorgegangenen) Ausbildungsmaßnahme feststehen und aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar sein“. Im Streitfall stünden die Ausbildungsabschnitte zueinander in einem engen sachlichen sowie zeitlichen Zusammenhang. Es bestehe eine inhaltliche Verknüpfung, da beide Studien auf typische kaufmännische Aufgaben in der Wirtschaft, insbesondere in den Bereichen Personal, Organisation und Marketing, vorbereiteten. Der Begriff Berufsausbildung enthalte kein einschränkendes Erfordernis eines zeitlichen Mindestumfangs. Erforderlich sei eine Ausbildungsmaßnahme, die als Grundlage für den angestrebten Beruf geeignet sei. Hierfür spreche auch die Zusage des Arbeitsgebers, das Masterstudium finanziell zu

⁶⁷ FG Baden Württemberg, Pressemitteilung Nr. 15/2018 vom 17. Juli 2018

fördern. An einer ernsthaften und nachhaltigen Vorbereitung auf den angestrebten Beruf fehle es nicht schon, wenn das Kind neben der Ausbildungsmaßnahme arbeite. Der stringente Verlauf des absolvierten Studiums belege die ernsthafte und nachhaltige Durchführung.

3. Zum Zählkindervorteil in einer „Patchwork-Familie“⁶⁸

BFH, Urteil vom 25.04.2018 – III R 24/17

Leitsätze

1. Leben die Eltern eines gemeinsamen Kindes in nichtehelicher Lebensgemeinschaft zusammen und sind in deren Haushalt auch zwei ältere, aus einer anderen Beziehung stammende Kinder eines Elternteils aufgenommen, erhält der andere Elternteil für das gemeinsame Kind nicht den nach § 66 Abs. 1 EStG erhöhten Kindergeldbetrag für ein drittes Kind.
2. Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass einem in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft lebenden Elternteil im Hinblick auf die in seinem Haushalt lebenden, bei ihm kindergeldrechtlich nicht zu berücksichtigenden Kinder des anderen Elternteils der Zählkindervorteil versagt wird, während einem Stiefelternteil dieser Zählkindervorteil für die Kinder seines Ehegatten gewährt wird.

Sachverhalt

Der Kläger ist Vater der im März 2016 geborenen Tochter T und lebt mit der Kindsmutter in einem gemeinsamen Haushalt, zu dem auch die beiden 2009 und 2012 geborenen ehelichen Kinder der Lebensgefährtin des Klägers gehören.

Die Familienkasse setzte auf Antrag des Klägers ab März 2016 Kindergeld für T i. H. v. 190 EUR fest. Den Einspruch des Klägers, mit dem er begehrte, das Kindergeld auf 196 EUR zu erhöhen, weil T als sein drittes Kind zu berücksichtigen sei, wies sie als unbegründet zurück.

Die dagegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg (FG Düsseldorf, Urteil vom 6.3.2017, 9 K 2057/16 Kg, Haufe-Index 10643782)

⁶⁸ Urteilscommentierung aus Finance Office Professional, zitiert nach Haufe

Entscheidung

Die Revision des Klägers wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen.

Hinweise

1. Das Kindergeldrecht unterscheidet zwischen Zählkindern und Zahlkindern. Zählkinder sind Kinder, die beim Berechtigten zu berücksichtigen sind, für die er aber das Kindergeld nicht erhält, weil es z. B. an den anderen Elternteil gezahlt wird (§ 64 Abs. 2 EStG). Zahlkinder sind die zu berücksichtigen Kinder, für die er Kindergeld erhält.
2. Das Kindergeld orientiert sich an der Anzahl und Reihenfolge der beim Kindergeldberechtigten berücksichtigungsfähigen Kinder; es beträgt derzeit für erste und zweite Kinder jeweils 194 EUR, für dritte Kinder 200 EUR sowie ab dem vierten Kind 225 EUR. Maßgeblich ist die Reihenfolge der Geburt.
3. Berücksichtigt werden die im ersten Grad mit dem Kindergeldberechtigten verwandten Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG), die vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommenen Kinder seines Ehegatten und die vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommenen Enkel. Die Kinder einer Lebensgefährtin sind weder leibliche Kinder noch Adoptivkinder und fallen damit nicht unter § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie sind auch keine Pflegekinder, wenn das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern fortbesteht. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen insoweit nicht.
4. Um das Kindergeld für die Zahlkinder zu maximieren, die im gemeinsamen Haushalt der Eltern leben, sollte daher derjenige zum Berechtigten bestimmt werden, bei dem sich der Zählkindvorteil auswirkt (§ 64 Abs. 2 Satz 2 EStG).
5. Bei Ehegatten, die mit einem gemeinsamen Kind und älteren Kindern eines Partners aus einer früheren Verbindung zusammenleben, ist es gleichgültig, wer das Kindergeld für das gemeinsame Kind erhält.
6. Sind die Eltern nicht verheiratet, können die Kinder des anderen Elternteils nicht berücksichtigt werden. Zum Berechtigten für das gemeinsame Kind sollte dann derjenige bestimmt werden, dem die anderen Kinder zuzurechnen sind.

Dabei ist unerheblich, welcher Elternteil ein höheres Einkommen versteuert. Denn der Elternteil, der das Kindergeld für das gemeinsame Kind nicht erhält, kann die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erhalten, wenn die „einfachen“ Kinderfreibeträge eine höhere Entlastung bewirken als der halbe Anspruch auf Kindergeld (sog. Günstigerrechnung, § 31 Satz 4 EStG).

4. Bachelorstudium „Business Administration“ als einheitliche mehraktige Berufsausbildung?⁶⁹

FG Münster, Urteil vom 16.08.2018, 10 K 3767/17 Kg

Das Bachelorstudium im Bereich Business Administration mit dem Schwerpunkt „Management & Finance“ bei der ADG Business School stellt eine Berufsausbildung i.S.d. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG dar. Allerdings sind beim BFH derzeit mehrere Revisionsverfahren zu der Frage anhängig, ob eine während des zweiten Ausbildungsabschnitts parallel ausgeübte Erwerbstätigkeit immer eine schädliche Zäsur bildet, die eine Erstausbildung entfallen lässt, auch wenn die Erwerbstätigkeit neben der Ausbildungsmaßnahme Voraussetzung für den angestrebten Abschluss ist.

Der Sachverhalt:

Der 1992 geborene Sohn A. des Klägers absolvierte zwischen 2010 und 2013 eine Ausbildung zum Bankkaufmann, die als schulisches Anforderungsprofil das Abitur oder die Fachhochschulreife voraussetzte. Nach der Ausbildung arbeitete der A. bei der Bank in Vollzeitätigkeit weiter, woraufhin die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung ab Februar 2013 aufhob.

Seit Mai 2013 ist der A. an der Steinbeis-Hochschule Berlin immatrikuliert und absolviert bei der dort angegliederten ADG Business School ein Bachelorstudium im Fachbereich „Business Administration“ mit dem Schwerpunkt „Management & Finance“. Hierbei handelt es sich um ein sog. Projekt-Kompetenz-Studium, einen dualen Studiengang mit praktischen Ausbildungszeiten im Betrieb. Zulassungsvoraussetzung dafür ist die allgemeine Hochschulreife - wie hier - und eine mindestens zweijährige Berufserfahrung, die durch eine Ausbildung nachgewiesen werden kann. Die Bank bestätigte, dass die Studieninhalte im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Kreditanalyst in der Bank stünden, dass es sich bei dem Bachelorstudium um eine von der Bank geförderte Weiterbildungsmaßnahme handele, und dass die erworbenen Kenntnisse für die berufliche Tätigkeit in der Bank von Nutzen seien. Im März 2018 schloss A. das Bachelorstudium erfolgreich ab.

Im Juli 2017 hatte der Kläger für seinen Sohn rückwirkend ab Februar 2013 die Bewilligung von Kindergeld beantragt, da dieser unmittelbar nach seinem Ausbildungsabschluss ein Bachelorstudium an der Steinbeis-Hochschule in Berlin begonnen habe. Die Familienkasse lehnte die Kindergeldgewährung ab dem Monat Mai 2013 ab, da A. bereits eine erste Berufsausbildung abgeschlossen habe und neben seiner weiteren Berufsausbildung eine Erwerbstätigkeit ausübe, die den Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 S. 2 u. 3 EStG ausschließe.

⁶⁹ Zitiert nach www.-otto-schmidt.de vom 24.09.2018

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Allerdings wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung sowie zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung der einheitlichen Rechtsprechung die Revision zum BFH zugelassen.

Die Gründe:

Der Kläger hat in den Monaten Mai 2013 bis Januar 2017 einen Anspruch auf Bewilligung von Kindergeld.

Der Sohn hatte in diesem Zeitraum eine Ausbildung nach § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG absolviert und noch keine erstmalige Berufsausbildung i.S.d. § 32 Abs. 4 S. 2 EStG abgeschlossen. In Berufsausbildung befindet sich, wer „sein Berufsziel“ noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Dieser Vorbereitung dienen alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden, die als Grundlagen für die Ausübung des „angestrebten“ Berufs geeignet sind. Hierbei braucht die Ausbildungsmaßnahme die Zeit und Arbeitskraft des Kindes nicht überwiegend in Anspruch zu nehmen. Insoweit wird der Tatbestand der Berufsausbildung auch nicht durch eine daneben ausgeübte Teilzeit- oder Vollzeiterwerbstätigkeit ausgeschlossen, wenn die Ausbildung ernsthaft und nachhaltig betrieben wird.

Und so war es im Streitfall. Denn das Bachelorstudium im Bereich Business Administration mit dem Schwerpunkt „Management & Finance“ bei der ADG Business School stellt eine Berufsausbildung i.S.d. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG dar. Die Erlangung des akademischen Grades „Bachelor of Arts“ ist das Ausbildungsziel. Das Studium vermittelte somit dem A. die hierzu erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten, die Grundlage des avisierten Ausbildungsziels sind. Anhaltspunkte dafür, dass der Sohn des Klägers das Bachelorstudium während des Streitzeitraums nicht ernsthaft und nachhaltig betrieben hatte, was das Vorliegen einer Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG ausschließen würde, bestanden nicht.

Beim BFH sind derzeit mehrere Revisionsverfahren zu der Frage anhängig, ob eine während des zweiten Ausbildungsabschnitts parallel ausgeübte Erwerbstätigkeit immer eine schädliche Zäsur bildet, die eine Erstausbildung entfallen lässt, auch wenn die Erwerbstätigkeit neben der Ausbildungsmaßnahme Voraussetzung für den angestrebten Abschluss ist⁷⁰. Ferner ist gegen das Urteil des FG Münster vom 11.04.2018 (Az.: 9 K 2210/17), in dem das Gericht eine streng objektive Auslegung des Begriffs „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ vorgenommen hat, unter dem Az.: III R 41/18 Revision eingelegt worden.

⁷⁰ vgl. z. B. BFH III R 19/18, BFH III R 18/18, BFH III R 12/18 und BFH III R 8/18

Literaturhinweis:

Zum Themenkomplex „Kindergeldrecht“ wird auf die 170 Seiten umfassende „Dienst-anweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) des Bundes-zentralamts für Steuern verwiesen.

VII. Investmentsteuerrecht

1. Anwendungsfragen zum Investmentsteuergesetz in der am 01.01.2018 geltenden Fassung⁷¹

BMF, Schreiben vom 28.08.2018 IV C 1 - S 1980-1/16/10010

Das BMF hat im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gegenüber dem Bundesverband Investment und Asset Management e.V. (BVI) zu den Auswirkungen der Zurechnung auf den Fonds-Aktiengewinn nach § 48 InvStG 2018 Stellung genommen.

Anmerkung:

Das BMF beantwortet in seinem Schreiben vom 28.08.2018 Fragen zur Zurechnung nach § 35 InvStG 2018, zur Ermittlung des Fonds-Aktiengewinns nach § 48 InvStG 2018, zu Spezial-Investmentfonds mit nur einem Anleger sowie zum Fonds-Abkommensgewinn und Fonds-Teilfrestellungsgewinn.

⁷¹ Zitiert nach NWB 39/2018 S. 2835

VIII. Körperschaftsteuer

1. Geplante Neuregelung des Verlustabzugs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG⁷²

Beschluss des Bundeskabinetts vom

Das Bundeskabinett hat am 01.08.2018 den „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (als Teil des Jahressteuergesetzes 2018) beschlossen. Mit diesem soll u.a. die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (§ 8c Satz 1 KStG a.F.) rückwirkend für die Jahre 2008 bis einschließlich 2015 aufgehoben werden.

Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (§ 8c Satz 1 KStG a. F.) geht der Verlustvortrag anteilig unter, wenn ein sog. **schädlicher Beteiligungserwerb** erfolgt, d.h. mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen neuen Eigentümer übertragen werden. Diese Regelung ist gemäß dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29.03.2017 (2 BvL 6/11) für den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2015 verfassungswidrig. Der Gesetzgeber war dazu aufgerufen, bis zum 31.12.2018 eine rückwirkende Neuregelung zu schaffen.

Der vorliegende Gesetzentwurf enthält eine Neuregelung. Diese ist denkbar einfach: Die verfassungswidrige Regelung wird – zeitraumbezogen – **ersatzlos gestrichen**. § 34 Abs. 6 KStG wird zu diesem Zweck entsprechend ergänzt:

„Die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) sowie des § 8c Absatz 1 Satz 1 sind auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2016, nicht anzuwenden. ...“

Wie bei rückwirkenden Gesetzesänderungen üblich, ist eine Berücksichtigung (sofern das Gesetz wie beabsichtigt in Kraft tritt) nur möglich, soweit die Festsetzungen noch geändert werden können bzw. noch keine Festsetzung erfolgt ist. Für die genannten Jahre sind in der Regel bereits Körperschaftsteuerbescheide ergangen. Da die **Körperschaftsteuerfestsetzung** aber im Normalfall **unter Vorbehalt der Nachprüfung** ergeht, können solche Bescheide noch geändert werden, soweit noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten bzw. der Vorbehalt aufgehoben wurde (z.B. nach durchgeführter Außenprüfung). Eine Änderung kann ebenfalls noch vorgenommen werden, soweit eine **vorläufige Festsetzung** aufgrund der erforderlichen Neuregelung bzw. der vorherigen Verfahren beim Bundesfinanzhof und beim Bundesverfassungsgericht er-

⁷² Lüdemann, in: Verlag C.H.BECK oHG 2018, BC 9/2018

folgt ist (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 2, 3 und 4 AO). In diesen Fällen kann die Festsetzung noch innerhalb von zwei Jahren nach Beendigung der Ungewissheit geändert werden (§ 171 Abs. 8 Satz 2 AO). Änderungen sind außerdem möglich, soweit noch entsprechende **Einspruchs- bzw. Klageverfahren** anhängig sind; auch diesbezüglich ist der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt (§ 171 Abs. 3a Satz 1 AO).

Praxisempfehlungen:

- Aufgrund des laufenden Gesetzgebungsverfahrens sollten alle einschlägigen (und nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden bzw. vorläufigen) Bescheide für die Jahre 2008 bis 2015 mittels **Einspruch** offengehalten und das **Ruhen des Verfahrens** beantragt werden.
- Die Gesetzesbegründung weist darauf hin, dass das Bundesverfassungsgericht die Entscheidung hinsichtlich § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (vollständiger Verlustuntergang bei **Beteiligung zu mehr als 50%**) ausdrücklich offengelassen hat. Ein diesbezügliches Verfahren ist beim Bundesverfassungsgericht anhängig (2 BvL 19/17). Auch in dieser Hinsicht ist unbedingt dazu zu raten, entsprechende **Bescheide offenzuhalten**, um von einer möglichen Neuregelung zu profitieren. Entsprechend der – zeitraumbezogen – ersatzlosen Aufhebung des Satzes 1 ist es möglich, dass dies für den Satz 2 des § 8c Abs. 1 KStG im Fall einer entsprechenden Entscheidung in gleicher Weise geschehen wird.

2. Kein Nachweis der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen einer GmbH notwendig

FG München v. 11.06.2018 - 7 K 634/17⁷³

FA trägt Beweislast für vGA

Leitsatz

1. Eine Kapitalgesellschaft verfügt aus körperschaftsteuerlicher Sicht über keine außerbetriebliche Sphäre so dass alle Aufwendungen der Klägerin als Betriebsausgabe und sämtliche von der Gesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu behandeln sind; ein Nachweis der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen einer GmbH ist daher nicht notwendig.

⁷³ Zit. nach NWB 39/2018, 2834, EFG 2018 S. 1388 Nr. 16

2. Lediglich bei einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Aufwendungen ist nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG eine außerbilanzielle Hinzurechnung der Aufwendungen notwendig. Dafür trägt das FA die Beweislast (objektive Feststellungslast).
3. Bestreitet die GmbH eine private Nutzung eines zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden Mercedes und steht dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer für private Fahrten ein anderes, privates Fahrzeug von Mercedes zur Verfügung, das dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist bzw. einen höheren Gebrauchswert hat, ist nach den Grundsätzen des BFH (Urteil vom 04.12.2012, VIII R 42/09) der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung des betrieblichen Pkws entkräftet. Zur Annahme einer vGA müsste das FA eine private Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs beweisen.

3. Verdeckte Einlage durch Forderungsverzicht des GmbH-Gesellschafters⁷⁴

FG München, Urteil vom 09.04.2018 - 7 K 729/17 EFG 2018 S. 1126 Nr. 13

Teilwert der Forderung entspricht ihrem Nennwert, wenn diese durch das Aktivvermögen der GmbH in voller Höhe abgedeckt ist.

Leitsatz

1. Verzichtet der Gesellschafter aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses auf eine Forderung gegen die Kapitalgesellschaft, erbringt er eine – mit dem Teilwert der Forderung zu bewertende – verdeckte Einlage, wobei der durch den Forderungsverzicht innerhalb der Bilanz der Kapitalgesellschaft entstandene Gewinn außerbilanziell in Höhe des Teilwerts der Forderung zu neutralisieren ist.
2. Für die Ermittlung des Teilwerts der vom Gesellschafter erlassenen Forderung ist auf den Wert abzustellen, den die Kapitalgesellschaft als Betriebsinhaberin für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen.
3. Der Teilwert einer Darlehensforderung ist im Wege der Schätzung aufgrund der am Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse zu ermitteln und wird durch die Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners und durch ihre Verzinslichkeit beeinflusst.
4. Ist das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft negativ, sind jedoch stille Reserven vorhanden, die die latente Überschuldung so weit beseitigen, dass die Verbind-

⁷⁴ Zit. nach NWB-Datenbank

lichkeiten der Kapitalgesellschaft durch ihr aktives Vermögen (einschließlich der stillen Reserven) gedeckt sind, und ist das auf diese Weise ermittelte Eigenkapital positiv, so ist bei der Bewertung der verdeckten Einlage die Darlehensforderung mit ihrem Nennwert anzusetzen, denn bei positivem Eigenkapital kann regelmäßig von einer „wirtschaftlich gesunden Kapitalgesellschaft“ und damit ganz allgemein von einer ausreichenden Bonität ausgegangen werden.

Tatbestand

Streitig ist, ob sich das Einkommen der Klägerin durch einen Darlehensverzicht des Gesellschafters in Höhe von 120.000 EUR erhöht.

Die Klägerin ist eine 2012 gegründete und im Handelsregister eingetragene GmbH mit Sitz in München. Gegenstand des Unternehmens ist

Die Klägerin erklärte für das Streitjahr 2013 in ihrer Körperschaftsteuererklärung, die ohne Bilanz und GuV-Rechnung eingereicht wurde, einen Jahresfehlbetrag von 46.138 EUR und ein steuerliches Einlagekonto von 0 EUR. Das beklagte Finanzamt (FA) führte die Veranlagung mit Bescheid vom 30.10.2015 erklärungsgemäß unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) durch. Aus der am 07.12.2015 eingegangenen Bilanz und GuV-Rechnung ergab sich, dass sich die Kapitalrücklage um 170.000 EUR erhöht hat. Die Klägerin teilte mit, dass dieser Betrag noch als Zugang im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen sei. Eine Rückfrage des FA ergab, dass der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto in einem Darlehensverzicht des Gesellschafters begründet sei und die Darlehensverbindlichkeit dadurch erfolgsneutral aufgelöst worden sei. Das FA war der Auffassung, dass die Darlehensverbindlichkeit nicht erfolgsneutral, sondern erfolgswirksam aufzulösen sei und der erklärte Jahresüberschuss um 170.000 EUR zu erhöhen sei. Der Darlehensverzicht führe zwar zu einer verdeckten Einlage. Da die Klägerin in ihrer Bilanz einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von 24.256,51 EUR ausweise, sei der Teilwert der Gesellschafterforderung jedoch wertlos gewesen und die verdeckte Einlage mit 0 EUR zu bewerten. Mit Datum vom 04.03.2016 erließ das FA geänderte Bescheide für 2013, in denen der erklärte Jahresüberschuss um 170.000 EUR erhöht und eine verdeckte Einlage in Höhe von 0 EUR angesetzt wurde, so dass sich ein zu versteuerndes Einkommen von 121.271 EUR ergab. Ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto wurde nicht erfasst. Die Klägerin erhob (u.a.) Einspruch gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer 2013, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2013, Gewerbesteuermessbetrag 2013, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013, gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zum 31.12.2013.

Am 15.03.2016 gingen berichtigte Steuererklärungen und ein berichtigter Jahresabschluss beim FA ein. Darin wurde nunmehr ein Jahresfehlbetrag von 18.353 EUR und

ein steuerliches Einlagekonto mit einem Schlussbestand von 170.000 EUR erklärt. Der Einspruch wurde damit begründet, dass das Unternehmen weder zum Bilanzstichtag, noch danach wirtschaftlich überschuldet gewesen sei. Seit Gründung der Gesellschaft habe diese eine positive Gewinn- und Liquiditätsprognose. Im Jahresabschluss seien Anlagegegenstände mit einem Anschaffungswert von rd. 106.000 EUR enthalten. Hierauf seien Sonderabschreibungen vorgenommen worden, die zur Bildung von stillen Reserven geführt hätten. Der Jahresabschluss zum 31.12.2014 weise einen Umsatz von 377.526 EUR und einen Jahresüberschuss von 41.000 EUR aus. In 2015 hätten sich der Umsatz in einer ähnlichen Größenordnung bewegt mit einer Verbesserung der Ertragslage. Daher bestünden an der Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung keine Zweifel.

Die Klägerin legte die Darlehensvereinbarung mit dem Gesellschafter B vom 31.10.2013 vor. Danach werden Verbindlichkeiten der Gesellschaft mit 1 % verzinst. Außerdem legt sie ein Buchhaltungskonto über das Gesellschafterdarlehen mit Darlehensauszahlungen im Jahr 2012 in Höhe von 327.500 EUR sowie das Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 31.12.2013 mit dem Verzicht des Alleingeschäfters B auf eine Forderung in Höhe von 170.000 EUR vor.

Der Einspruch hatte nur teilweise Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 14.02.2017). Zwar sei vom Vorhandensein von stillen Reserven im Zeitpunkt der Umbuchung der Gesellschafterforderung in Höhe von 20.035 EUR auszugehen, da in dieser Höhe im Jahr 2012 Sonderabschreibungen vorgenommen worden seien. Das Eigenkapital unter Berücksichtigung des geänderten Jahresabschlusses betrage jedoch –8.961 EUR (gezeichnetes Kapital: 25.000 EUR, ausstehende Einlagen: 12.500 EUR, Verlustvortrag: 3.093 EUR, Jahresfehlbetrag ohne Verzicht Gesellschafterforderung: 18.368 EUR). Verrechne man die stillen Reserven in Höhe von 20.035 EUR mit dem negativen Eigenkapital von 8.961 EUR, sei die Klägerin zwar nicht mehr überschuldet, jedoch sei sie auch nicht in der Lage, ihre Verbindlichkeiten in Höhe von 170.000 EUR zu entrichten. Dies spreche dafür, dass die Gesellschafterforderung wertgemindert gewesen sei. Auch im Gründungsjahr 2012 habe die Klägerin einen Jahresfehlbetrag von 3.093,38 EUR erzielt. Eine positive Gewinn- und Liquidationsprognose könne zur Ermittlung des Teilwerts nur dann herangezogen werden, wenn sich die Indizien für die künftige Gewinnerwartung bereits im Zeitpunkt des Forderungsverzichts abgezeichnet hätten. Solche lägen nach Aktenlage jedoch nicht vor. Das FA schätzte den Teilwert der erlassenen Forderung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Klägerin und unter dem Aspekt, dass sich das Unternehmen noch in der Anlaufphase befunden habe, auf 50.000 EUR.

Dagegen richtet sich die Klage. Sie trägt vor, dass der Teilwert der erlassenen Gesellschafterforderung 170.000 EUR betragen habe. Nach ständiger Rechtsprechung sei nur im Fall der wirtschaftlichen Überschuldung die Werthaltigkeit der Forderung nicht gegeben. Eine solche liege, wie nun auch das FA festgestellt habe, nicht vor. Zu berücksichtigen sei auch, dass sich das Unternehmen in der Anlaufphase befunden habe und das Jahr 2013 das erste volle Geschäftsjahr gewesen sei. Insofern seien im Jahresergebnis auch Anlaufverluste enthalten, die in der Form nicht fortgeschrieben werden könnten.

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über Körperschaftsteuer 2013, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2013, Gewerbesteuermessbetrag 2013, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013, gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2013 jeweils vom 04.03.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2017 dahingehend zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. der Gewerbeertrag um weitere 120.000 EUR vermindert wird, die Körperschaftsteuer bzw. der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabgesetzt wird, der festzustellende verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer bzw. der vortragsfähige Gewerbeverlust entsprechend angepasst wird und das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2013 in Höhe von 170.000 EUR festgestellt wird.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen und beruft sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung.

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 9. April 2018 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Zu Unrecht hat das FA angenommen, dass der Teilwert der erlassenen Gesellschafterforderung niedriger als ihr Nennwert ist und hat entsprechend eine zu niedrige verdeckte Einlage bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen.

1. Wie der große Senat des BFH im Beschluss vom 9. Juni 1997 GrS 1/94 (BFHE 183, 187, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1998, 307) entschieden hat, führt eine verdeckte Einlage in Form eines Verzichts auf die Forderung gegenüber der Gesellschafter durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung, die nach handelsrechtlichen Grund-

sätzen als Gewinn ausgewiesen werden kann. Dem ist steuerrechtlich jedoch durch den Abzug einer verdeckten Einlage gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG außerhalb der Bilanz zu begegnen, wenn der Gesellschafter den Erlass im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt hat. Der Verzicht des Gesellschafters kann sich auch auf eine Forderung erstrecken, die angesichts der Vermögensverhältnisse der Gesellschaft nicht als vollwertig angesehen werden kann. In diesem Fall hat die Kapitalgesellschaft als Wert der Einlage den tatsächlichen Wert der Forderung, nicht ihren Nennbetrag auch nicht den als Verbindlichkeit passivierten Betrag anzusetzen. Einlagen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) bei der Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert der zugeführten Wirtschaftsgüter anzusetzen. Für die Bewertung der Forderung ist es gleichgültig, ob der Gesellschafter eine gegen die Gesellschaft gerichtete Forderung an die Gesellschaft abtritt oder ihr die entsprechende Schuld erlässt. Beide Vorgänge können nicht unterschiedlich bewertet werden, weil die abgetretene Forderung durch die Vereinigung mit der Verbindlichkeit untergeht, das Ergebnis also demjenigen eines Forderungsverzichts entspricht. Der Wert des Vermögenszugangs ist in beiden Fällen mit dem Betrag zu bemessen, den der Betriebsinhaber für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen. Er entspricht dem noch werthaltigen Teil der Forderung.

2. Im Streitfall besteht kein Zweifel daran, dass der Verzicht des Gesellschafters der Klägerin auf die Darlehensforderung in Höhe eines Teilbetrags von 170.000 EUR eine (verdeckte) Einlage darstellt, da sie ihre Ursache im Gesellschafterverhältnis hat. Es ist nicht ersichtlich, dass und aus welchem Grund ein fremder Dritter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ersatz- und bedingungslos in derselben Höhe auf eine Darlehensforderung verzichtet hätte.
3. Der durch den Forderungsverzicht entstandene Gewinn ist außerbilanziell in voller Höhe zu neutralisieren, weil der Teilwert der Forderung, auf die der Gesellschafter verzichtet hat, ihrem Nennwert entsprach.
 - a) Die Einlage ist gemäß §§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Teilwert der Forderung, auf die verzichtet wurde, im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten. Soweit die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht (mehr) werthaltig war, bleibt es bei der durch den Wegfall der Verbindlichkeit ausgelösten Gewinnerhöhung (BFH-Beschluss vom 09.06.1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307). Diese Grundsätze gelten auch im Fall eines Darlehensverzichts mit eigenkapitalersetzendem Charakter (BFH-Urteil vom 28.11.2001 I R 30/01, BFH/NV 2002, 677; BFH-Beschluss vom 16.05.2001 I B 143/00, BFHE 195, 351, BStBl II 2002, 436).
 - b) Der Große Senat stellt für die Ermittlung des Teilwerts der erlassenen Forderung auf den Wert ab, den der Betriebsinhaber für den Erwerb der Forderung

oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen. Damit stellt der Große Senat auf den Betrag ab, den der Schuldner für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen (Groh, BB 1997, 2523/2524; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 8 KStG Rdnr. 1393). Der Teilwert einer Darlehensforderung ist im Wege der Schätzung aufgrund der am Bilanzstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse zu ermitteln und wird durch die Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners und durch ihre Verzinslichkeit beeinflusst. Maßgebend ist, ob nach der allgemeinen Lebenserfahrung aufgrund der Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners mit einem (teilweisen) Forderungsausfall zu rechnen ist (BFH-Urteil vom 20.08.2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941; FG Hamburg, Urteil vom 12.02.2014 6 K 203/11, juris).

- c) Bei Anwendung dieser Kriterien war die Forderung, auf die der Gesellschafter der Klägerin verzichtet hat, in voller Höhe werthaltig. Zwar war ihr Eigenkapital zum 31.12.2013 negativ, jedoch sind stille Reserven vorhanden, die die latente Überschuldung so weit beseitigen, dass die Verbindlichkeiten der Klägerin durch ihr Vermögen gedeckt sind. Konkret bedeutet dies, dass das negative Eigenkapital in Höhe von 8.961 EUR durch die stillen Reserven in Höhe von 20.035 EUR mehr als ausgeglichen wird. Ist das auf diese Weise ermittelte Eigenkapital positiv, ist die Darlehensforderung mit ihrem Nennwert anzusetzen, denn bei positivem Eigenkapital kann regelmäßig von einer „wirtschaftlich gesunden Kapitalgesellschaft“ und damit ganz allgemein von einer ausreichenden Bonität ausgegangen werden, da die Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch entsprechendes Vermögen gedeckt sind (Urbahns, DStZ 2005, 148/153). Im Streitfall hatte die Klägerin am Bilanzstichtag zum 31.12.2013 laut berichteter Bilanz ein Aktivvermögen in Höhe von 290.687,08 EUR und zuzüglich der stillen Reserven in Höhe von 310.722,08 EUR. Dem standen vor Erlass der Gesellschafterforderung Verbindlichkeiten und Rückstellungen in Höhe von 299.648,59 EUR gegenüber. Die Gesellschafterforderung war somit durch das Aktivvermögen in voller Höhe abgedeckt, so dass kein Grund für die Annahme eines niedrigeren Teilwerts besteht. Unter Zugrundelegung der Teilwertdefinition des BFH im Beschluss des GrS 1/94 (s.o. Ziff. 1) hätte sich die Klägerin von der Verbindlichkeit im Nennwert von 170.000 EUR durch den Einsatz von Aktivvermögen in gleicher Höhe befreien können, ohne dass sie dadurch überschuldet gewesen wäre (vgl. Groh, BB 1997, 2523/2524).

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

4. Umqualifizierung einer Spende in eine vGA bei besonderem Näheverhältnis zwischen Empfänger und Gesellschafter der spendenden Gesellschaft⁷⁵

Die Klägerin spendete in erheblichem Umfang von ihr gekaufte Kunstwerke an eine von ihren beherrschenden Gesellschaftern gegründete Stiftung. Das FG sah hierin eine vGA an die Gesellschafter und versagte den Spendenabzug bei der KapGes.

FG Köln, Urteil vom 21.03.2018 – 10 K 2146/16

Streitjahre 2011-2013

I. Sachverhalt

An der Klägerin, einer GmbH, waren die Eheleute D zu 80% beteiligt. Die Eheleute gründeten im Jahr 2009 eine Stiftung, deren Zweck die Förderung von Kunst und Kultur ist. Neben den Eheleuten spendete die KapGes. von ihr erworbene Kunstwerke im Wert von jährlich zwischen 134.000 € und 337.000 € an die Stiftung und machte für diese Aufwendungen den Betriebsausgaben- bzw. Spendenabzug geltend. Sowohl das FA als auch das FG versagten den Spendenabzug.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Das Gesetz enthalte, so die Besprechungsentscheidung, einen Anwendungsvorrang der Regelungen über die verdeckten Gewinnausschüttungen gegenüber den Regelungen zum Spendenabzug. Die Stiftung sei eine den Gesellschaftern der GmbH nahestehende Person. Eine vGA an eine nahestehende Person setze nicht voraus, dass die Zuwendung einen Vorteil für den Gesellschafter selbst zur Folge habe. Auch Zuwendungen, die ausschließlich für die nahestehende Person vorteilhaft oder gar für den Gesellschafter nachteilig seien, könnten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Für die Abgrenzung einer Spende von einer vGA sei die Motivation des Ausgebenden, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar werde, entscheidend. Eine Handhabung, die allein auf das Vorliegen einer Spendenmotivation abstelle, würde den Anwendungsvorrang der vGA weitgehend aushöhlen. Deshalb sei eine Spende jeden-

⁷⁵ Nach Müller, in: DB1281575 vom 19.09.2018

falls dann als vGA zu werten, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden KapGes. veranlasst ist. Dieses besondere Näheverhältnis sieht die Besprechungsentscheidung im Streitfall zunächst darin, dass die Gesellschafter die Stiftung als einzige Stifter gegründet haben. Weiteres Indiz für das besondere Näheverhältnis seien die Spendenaktivitäten der Eheleute zugunsten der Stiftung. Schließlich habe die Klägerin in erheblichem Umfang an die Stiftung gespendet, während Spenden an andere gemeinnützige Organisationen nur in geringem Umfang erklärt wurden. Sog. Fremdspenden seien ein geeigneter Maßstab für die Prüfung, inwieweit der Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gewährträger verursacht ist.

Auch die Voraussetzung, dass die Spende geeignet sein müsse, zu einem Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu führen, sei erfüllt. Ein solcher Bezug setze keine Leistung im unmittelbaren Verhältnis zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter voraus. Es genüge vielmehr, dass eine Leistung der Gesellschaft den Gesellschafter in die Lage versetze, ein von ihm angestrebtes Ziel ohne einen anderenfalls notwendigen eigenen Aufwand zu erreichen.

III. Bedeutung für die Praxis

Das Besprechungsurteil ist insb. deshalb von Bedeutung, weil es auch eine Stiftung als nahestehende Person ansieht. Wie das Gericht selber ausführt, könnte sich eine andere Bewertung daraus ergeben, dass es sich bei einer Stiftung um eine verselbstständigte Vermögensmasse zur Erreichung des Stiftungszwecks handelt, an der die Gesellschafter der Klägerin trotz ihrer Organstellung als Stiftungsvorstände nicht mitgliederschaftlich berechtigt waren. M.E. dürfte dieser Gesichtspunkt allerdings nicht zu einer anderen Beurteilung des Falles führen. Entscheidend ist, dass die Gesellschafter der GmbH als alleinige Stifter einen materiellen Vorteil aus den Zuwendungen der GmbH an die Stiftung dadurch erzielen, dass sie insoweit von eigenen Aufwendungen zur Erreichung des Stiftungszwecks befreit werden.

5. Pensionstreuhand: Einkünfteerzielungsabsicht – Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG⁷⁶

Ein nicht gemeinnütziger Verein ist auch dann mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig, wenn er die Kapitalerträge aus dem ihm treuhänderisch übertragenen Vermögen nach Abzug seines Verwaltungsaufwands auskehren muss. Die Nichterwähnung der Werbungskosten in § 8b Abs. 5 KStG ist eine gesetzliche Lücke, die im Wege der Ausle-

⁷⁶ Nach Graw, in: DB1276297 vom 09.08.2018

gung dadurch zu schließen ist, dass bei Einkünften aus Kapitalvermögen von den Bezügen, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, 5% als Ausgaben gelten, die nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

FG Düsseldorf, Urteil vom 15.05.2018 – 6 K 357/15 K

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten zum einen um die Steuerpflicht von Einnahmen aus Dividenden und aus sonstigen Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, speziell um die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht. Des Weiteren steht die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG im Streit.

Bei dem Kläger handelt es sich um einen nicht gemeinnützigen e. V. Satzungsmäßiger Zweck des Klägers ist es, das ihm zu treuen Händen übertragene Treuhandvermögen der X AG und ihrer Tochtergesellschaften zu halten und zu verwalten. Treuhandvermögen ist der Teil des Vermögens der Unternehmen, der jew. zur Sicherung der Pensionsverpflichtungen der Unternehmen gegenüber ihren versorgungsberechtigten Personen aus Pensionszusagen dient und dem Verein zu diesem Zweck übertragen wurde. Nach seiner Vereinssatzung verfolgt der Kläger keine Erwerbsinteressen und wird unentgeltlich tätig.

Nach dem Treuhandvertrag zwischen der X AG (Treugeberin) und dem Kläger (Treuhandhändler) kann die Treugeberin dem Treuhändler nach Wahl der Treugeberin und in dem von ihr bestimmten Umfang Vermögensgegenstände zum Zwecke der – treuhänderischen – Verwaltung und Anlage in eigenem Namen übertragen. Das Treuhandvermögen dient ausschließlich der Erfüllung von Pensionsverpflichtungen der Treugeberin und zur Sicherung der Pensionsansprüche der Versorgungsberechtigten. Die Treugeberin ist verpflichtet, dem Treuhändler alle Aufwendungen und Kosten zu erstatten, welche ihm im Zusammenhang mit der Treuhandvereinbarung entstehen. Zahlungen an Versorgungsberechtigte leistet die Treugeberin grds. direkt; die Versorgungsberechtigten haben keine direkten Leistungsansprüche gegenüber dem Treuhändler. Bei Eintritt des Sicherungsfalles (insb. Insolvenz der Treugeberin oder einer Konzerngesellschaft) können sie jedoch vom Treuhändler Erfüllung der Pensionsverpflichtungen verlangen.

In seinen KSt-Erklärungen für 2009 und 2010 erklärte der Kläger – entgegen seiner eigenen Rechtsauffassung – Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bei der Einkommensermittlung berücksichtigte er eine Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG; eine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG unterblieb. Hingegen setzte der Beklagte die KSt 2009 und 2010 unter Berücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen und eines Freibetrags fest. Gegen diese Bescheide legte der Kläger mit dem Argument Einspruch ein, er sei ausschließlich zu Selbstkosten tätig, sodass kein Totalgewinn erzielt werden könne und die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht fehle. Zudem seien § 20 Abs. 9 EStG und

§ 8b Abs. 5 KStG zu Unrecht angewandt worden. Dem folgte das beklagte FA nicht. Das FG Düsseldorf hat die Klage abgewiesen.

II. Entschiedene Rechtsfragen

1. Vorliegen von Einkünfteerzielungsabsicht

Als rechtsfähiger Verein mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland sei der Kläger gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckte sich auf das gesamte Einkommen. Was als Einkommen gelte und wie es zu ermitteln sei, bestimme sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach dem EStG und KStG. § 8 Abs. 2 KStG gelte nicht. Der Kläger könne daher auch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Zwar sei die Tätigkeit eines Treuhänders grds. als gewerblich zu qualifizieren (BFH vom 18.10.2006 – XI R 9/06, BStBl. II 2007 S. 266). Da diese Tätigkeit aber ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werde, sei sie steuerlich – auch im Hinblick auf die damit verbundenen Aufwendungen – irrelevant.

Die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen setze das Vorliegen von Einkünfteerzielungsabsicht voraus, d.h. das Streben nach einem (Total-)Überschuss der steuerpflichtigen Einnahmen über die Erwerbsaufwendungen. Nach der Rspr. des BFH bedingten die mit der Einführung der Abgeltungsteuer verbundenen Besonderheiten eine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen von Einkünfteerzielungsabsicht (BFH vom 14.03.2017 – VIII R 38/15, BStBl. II 2017 S. 1040). Im Streitfall fehlten Anhaltspunkte, um diese Vermutung zu widerlegen. Der Kläger habe in den Streitjahren erhebliche Einnahmen aus Kapitalanlagen erzielt und Finanzierungskosten seien – entgegen der Ansicht des Klägers – nicht angefallen.

Da die Verpflichtung zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen vom Kläger ohne Gegenleistung übernommen worden sei, könne in der Vereinbarung kein (verdeckter) Zinsanteil enthalten sein, der zu Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen führe. Eine Abzinsung sei nämlich nur dann erforderlich, wenn in einer Gegenleistung oder in einem Rückzahlungsbetrag ein (verdeckter) Zinsanteil enthalten sei, der wiederum ein (verdecktes) Kreditgeschäft voraussetze (BFH vom 15.07.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998 S. 728).

Der Kläger habe die Verpflichtung zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen in Höhe des realisierbaren Werts der zur Verfügung gestellten Wertpapiere zzgl. der Einnahmen aus den Wertpapieren abzüglich des Verwaltungsaufwands übernommen. Eine Gegenleistung für die Übernahme dieser Verpflichtung habe er nicht erhalten. Die Zurechtleistungstellung der Wertpapiere in Form des Verzichts auf den Rückübertragungsanspruch enthalte keinen Gegenleistungsanteil. Die Treugeberin sei verpflichtet gewesen, dem Treuhänder alle Aufwendungen und Kosten im Zusammenhang mit der Treuhandvereinbarung zu erstatten; somit habe der Kläger lediglich einen Aufwendungsersatz erhalten. Die Kostenerstattungspflicht habe grds. auch im Sicherungsfall

gegolten. Nach dem gemeinsamen Verständnis der Vertragsparteien sei der Kläger im Sicherungsfall berechtigt, sich hinsichtlich der Kosten aus dem Treuhandvermögen zu befriedigen. Auch wenn die Verpflichtung zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen und das Recht des Klägers, sich im Sicherungsfall hinsichtlich der Kosten aus dem Treuhandvermögen zu befriedigen, in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stünden, ändere dies nichts daran, dass kein verdecktes Kreditgeschäft vorliege. Dem Kläger werde keine Schuld gestundet, sondern er sei berechtigt, sich in Ergänzung zu seinem in der Insolvenz nicht mehr durchsetzbaren Aufwendungsersatzanspruch hinsichtlich seiner Kosten aus dem Treuhandvermögen zu befriedigen. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn dem Kläger aus dem Recht, sich aus dem Treuhandvermögen zu befriedigen, finanzielle Vorteile entstünden, die mit einem Kreditgeschäft vergleichbar seien. Derartige Vorteile seien jedoch nicht ersichtlich.

Die Tatsache, dass der Kläger die Einnahmen aus Kapitalvermögen abzüglich des Verwaltungsaufwands auskehren müsse, betreffe die Vermögensverwendung und nicht die Vermögensnutzung und sei daher im Rahmen der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen.

2. Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG

Des Weiteren hat das FG Düsseldorf die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG gebilligt. Denn der Kläger habe Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG erklärt, die nach dieser Vorschrift bei der Einkommensermittlung außer Ansatz geblieben seien. Es könne offenbleiben, ob dies zu Recht erfolgt sei. § 8b Abs. 1 KStG unterscheide nämlich nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben seien (BFH vom 26.04.2017 – I R 84/15, BFHE 258 S. 310). Eine Einschränkung in dem Sinne, dass sich die Steuerfreistellung aus § 8b Abs. 1 KStG ergeben müsse, habe sich nach Ansicht des BFH nicht im Wortlaut niedergeschlagen und könne nicht allein aus der systematischen Stellung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG innerhalb des § 8b KStG gerechtfertigt werden.

Soweit der Kläger darauf verweise, dass § 8b Abs. 5 KStG auf „Betriebsausgaben“ und nicht auf „Werbungskosten“ abziele, übersehe er, dass das Erzielen von Betriebsausgaben keine Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG sei, sondern Teil der Rechtsfolgenbeschreibung. § 8b Abs. 5 KStG ersetze den ansonsten einschlägigen, allgemein wirkenden Abzugsausschluss von Werbungskosten und Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG (BFH vom 26.11.2008 – I R 7/08, BFH/NV 2009 S. 849; BVerfG vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07). Die Nichterwähnung der Werbungskosten in § 8b Abs. 5 KStG sei eine gesetzliche Lücke, die im Wege der Auslegung dadurch zu schließen sei, dass bei Einkünften aus Kapitalvermögen von den Bezügen, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, 5% als Ausgaben gelten, die nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Auch durch § 20 Abs. 9

Satz 1 EStG sei die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG nicht ausgeschlossen, da die Norm nur tatsächliche und nicht fiktive Werbungskosten betreffe.

III. Bedeutung für die Praxis

Bei dem klagenden Verein handelt es sich um ein Vehikel, das dem Unternehmen (Treugeber) die Möglichkeit verschafft, die zur Deckung der Pensionsverpflichtungen vorgesehenen Vermögenswerte im Interesse der versorgungsberechtigten Mitarbeiter insolvenzfest auszulagern. Diese Konstruktion wird als Treuhand-Modell bezeichnet (zu den steuerlichen Konsequenzen eines sog. Contractual Trust Arrangements – CTA – vgl. *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2010 S. 632). In steuerrechtlicher Hinsicht stellen sich vorliegend zwei Rechtsfragen:

1. Zunächst ist streitig, ob die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Das Argument des Klägers, dass die Treuhandvereinbarung ein (verdecktes) Kreditgeschäft und damit einen (verdeckten) Zinsanteil enthalte und diese Finanzierungskosten die Einnahmen übersteigen, hat das FG Düsseldorf nicht gelten lassen. Im Hinblick auf das Fehlen einer Gegenleistung fehle es auch an einem (verdeckten) Zinsanteil. Unbeachtlich sei zudem, dass der Kläger die Einnahmen aus Kapitalvermögen nach Abzug seines Verwaltungsaufwands wieder auskehren müsse; hierbei handele es sich um die Ebene der Vermögensverwendung und nicht der Vermögensnutzung.
2. Zudem wird um die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG gestritten. Der Kläger verweist auf die Qualifikation seiner Einkünfte als solche aus Kapitalvermögen; „Betriebsausgaben“ i.S.d. Abzugsverbots fielen daher nicht an, sondern Werbungskosten. Dem ist das FG Düsseldorf ebenfalls nicht gefolgt. Der Passus „Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen“, sei keine Tatbestandsvoraussetzung, sondern Rechtsfolgenbeschreibung. Es komme demnach allein darauf an, dass Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben seien. Auch in der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass § 8b Abs. 5 KStG gleichermaßen im Bereich der Überschusseinkünfte zur Anwendung gelangt (*Gosch*, in: *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8b Rn. 281).

Das FG Düsseldorf hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob sich der Kläger im Revisionsverfahren I R 19/18 gegen die Verwaltungsauffassung durchsetzen können.

6. Neue biometrische Rechnungsgrundlagen: Richttafeln 2018 G⁷⁷

Für die aktuarielle Bewertung von Pensionszusagen in der betrieblichen Altersversorgung sind geeignete biometrische Annahmen erforderlich, die in die versicherungsmathematischen Barwertberechnungen eingehen (Anwendung der anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik, für die Steuerbilanz gemäß § 6a Abs. 3 S. 3 EStG). Zu diesen gehören u.a. die Wahrscheinlichkeiten, dass ein aktiver oder ehemaliger Arbeitnehmer in einem bestimmten Alter versterben oder invalide wird. Zur Herleitung angemessener Wahrscheinlichkeiten werden mittels statistischer Methoden aus vorliegenden Daten zur historischen Entwicklung der beobachteten Häufigkeiten geeigneter Populationen Schätzwerte zur bisherigen Entwicklung der Sterbewahrscheinlichkeiten etc. gewonnen, die anschließend mittels für plausibel gehaltener Annahmen in die Zukunft weiterentwickelt werden.

Da die tatsächliche Entwicklung der beobachteten Häufigkeiten von den in der Vergangenheit geschätzten Größen nach einiger Zeit abweicht, werden diese Rechnungsgrundlagen immer wieder aktualisiert. In Deutschland werden derzeit für Pensionsrückstellungen i.d.R. die von der Finanzverwaltung grundsätzlich anerkannten biometrischen Rechnungsgrundlagen Heubeck-Richttafeln 2005 G für alle Bilanzen verwendet, wobei insbesondere für die Handelsbilanzen größerer Unternehmen nicht selten unternehmensspezifische Modifikationen mit sehr deutlich reduzierten Invalidisierungs- und reduzierten Sterbewahrscheinlichkeiten verwendet werden. Für andere Zwecke, insbesondere in versicherungsförmigen Durchführungswegen, liegen dagegen meist andere Rechnungsgrundlagen den Bewertungen zu Grunde.

Die seit 2005 verwendeten Richttafeln 2005 G sollen nun durch die neuen **Richttafeln 2018 G** ersetzt werden, die nach Angaben der Heubeck AG auf aktualisierten statistischen Daten (insbesondere aus dem „Zensus 2011“) beruhen. Die geringere Häufigkeit von Invaliditätsfällen bei älteren Arbeitnehmern und die bei Personen mit höheren Renten festgestellte höhere Lebenserwartung seien nun durch entsprechend angepasste Wahrscheinlichkeiten berücksichtigt. Durch den Übergang von den Richttafeln 2005 G auf die Richttafeln 2018 G sei ein Anstieg der Pensionsrückstellungen – in Abhängigkeit von der Bestandszusammensetzung und den sonstigen Rechnungsannahmen – zwischen 0,8 % und 1,5 % (Steuerbilanz) bzw. zwischen 1,5 % und 2,5 % (Handelsbilanzen) als Einmaleffekt zu erwarten.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass dieser Einmaleffekt gemäß § 6a Abs. 4 S. 2 EStG steuerbilanziell „nur auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der Pensionsrückstellung zugeführt werden“ darf, während er handelsbilanziell (HGB) sofort in voller Höhe aufwandswirksam wird. Nach IFRS (IAS 19) gehört der Einmaleffekt zu

⁷⁷ Nach H²B Aktuare GmbH

den versicherungsmathematischen Gewinnen / Verlusten aus Veränderungen der demografischen Annahmen (IAS 19.76a und 19.141c), die separat ausgewiesen werden müssen, aber nicht aufwandswirksam sind.

Es ist zu erwarten, dass auch die neuen Richttafeln von der Finanzverwaltung für steuerliche Zwecke durch ein entsprechendes BMF-Schreiben noch im Jahr 2018 anerkannt werden. Das BMF-Schreiben könnte auch Übergangsregelungen etwa hinsichtlich der Berechnung und Fortschreibung des zu verteilenden Einmaleffekts vorgeben. Da biometrische Rechnungsgrundlagen nicht nur für Pensionsverpflichtungen, sondern auch für andere Verpflichtungen aus dem Arbeitsverhältnis (Jubiläumszusagen, Vorruhestands- oder Altersteilzeitverpflichtungen, Sterbegeld) verwendet werden, sind auch hier (teilweise deutliche) Auswirkungen zu erwarten.

Aktualisierung:

Die Heubeck AG teilte am 25.09.2018 mit, dass die Richttafeln 2018 G noch einer Überarbeitung bedürften, da „der Trend zur Verbesserung der Sterblichkeiten und damit zur Verlängerung der Lebenserwartung um durchschnittlich 10 % überschätzt“ worden sei. Die Folge eines verringerten Trends wird i.d.R. eine geringere Rückstellung sein als auf Basis der ursprünglich herausgegebenen Richttafeln zu erwarten war. Es ist damit zu rechnen, dass die Überarbeitung der Richttafeln etwa **Mitte Oktober 2018** abgeschlossen sein wird.

Mittlerweile liegt auch ein erster fachlicher Hinweis des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) „Zur Anwendung der neuen Heubeck-Richttafeln RT 2018 G bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen in HGB- und IFRS-Abschlüssen“ vor. Demnach sind die neuen Richttafeln für handelsbilanzielle Abschlüsse nach HGB und IFRS anzuwenden, „sobald sie allgemein anerkannt sind und bessere [...] Schätzwerte darstellen als die bislang von den Unternehmen zugrunde gelegten Tabellenwerke.“ Die allgemeine Anerkennung hänge von der „Validierung und Implementierung der neuen Richttafeln durch die Rechnungslegungspraxis, insb. die Aktuare“ sowie von der Anerkennung durch das BMF ab. Die Richttafeln 2018 G seien in diesem Fall für solche Abschlüsse grundsätzlich anzuwenden, deren Stichtag nicht vor dem Datum der Veröffentlichung eines entsprechenden (finalen) BMF-Schreibens auf der Website des BMF liegt.

7. HEUBECK – RICHTTAFELN⁷⁸

„HEUBECK stellt Anpassungsbedarf an den neuen HEUBECK - Richttafeln 2018 G fest.“

- ♣ Trend zur Verlängerung der Lebenserwartung wird leicht überschätzt
- ♣ Ursache ist Verwendung inkonsistenter Datengrundlagen
- ♣ Anpassung der Tafeln innerhalb von 14 Tagen erwartet

Am 20. Juli 2018 hat die HEUBECK-RICHTTAFELN-GMBH die Richttafeln RT 2018 G veröffentlicht. Die Aktualisierung bringt die biometrischen Rechnungsgrundlagen für alle Unternehmen mit Pensionsverpflichtungen in Deutschland auf den neuesten Stand und berücksichtigt dabei erstmals auch sozioökonomische Aspekte der Sterblichkeit. Im Rahmen interner Auswertungen hat die HEUBECK-RICHTTAFELN-GMBH Inkonsistenzen in Bezug auf die verwendeten Datengrundlagen festgestellt. Diese führen dazu, dass der Trend zur Verbesserung der Sterblichkeiten und damit zur Verlängerung der Lebenserwartung überschätzt wird. Dadurch fallen die auf der Grundlage der RT 2018 G berechneten Pensionsrückstellungen insgesamt höher aus als bei durchgängig konsistenter Ableitung des Sterblichkeitstrends. Aus Sicht der handelsrechtlichen oder internationalen Rechnungslegung könnte ein höherer Trend mit Hinweis auf sozioökonomische Aspekte durchaus begründet werden. Dennoch hat die Geschäftsführung beschlossen, die Richttafeln anzupassen und eine überarbeitete Version vorzulegen. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung sieht die Geschäftsführung damit weiterhin gegeben. „Es ist äußerst bedauerlich, dass die Inkonsistenz bislang nicht aufgefallen war“, erklärt der Geschäftsführer Dr. Richard Herrmann. „Wir hoffen, dass mit dieser schnellen Anpassung das Vertrauen in die Richttafeln auch weiterhin gewährt wird.“ „Wir setzen alles daran, die angepassten Tafeln schnellstmöglich bereit zu stellen, auch um den steuerlichen Anerkennungsprozess nicht zu verzögern“, führt Dr. Herrmann aus. Die Anpassung der Tafeln wird einige Tage in Anspruch nehmen. „Zwei Wochen werden wir realistischer Weise benötigen, um sicherzustellen, dass die Anpassungen akkurat umgesetzt werden“, so Dr. Herrmann. Die immer wieder aktualisierten „Richttafeln“ sind die allgemein anerkannten Rechnungsgrundlagen zur bilanziellen Bewertung von Pensionsverpflichtungen in Deutschland. Die neueste Ausgabe basiert auf aktuellen Statistiken der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung sowie des Statistischen Bundesamtes und spiegelt die jüngsten Entwicklungen bei Sterblichkeits-, Invalidisierungs-, Verheiratungs- und Fluktuationswahrscheinlichkeiten wider.

⁷⁸ Pressemitteilung Köln, 26.09.2018

8. Pensionsrückstellungen in der Niedrigzinsphase Pensionsrückstellungen⁷⁹

Antwort der Bundesregierung...

auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Frank Schäffler, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

– Drucksache 19/3091 –

Vorbemerkung der Fragesteller

Pensionsrückstellungen sind Rückstellungen für Verbindlichkeiten, die aufgrund der Zusage des Arbeitgebers bei Eintritt des Versorgungsfalles des Arbeitnehmers zur Verfügung stehen müssen.

Die Höhe des Rechnungszinses für Pensionsrückstellungen ist gesetzlich nicht einheitlich geregelt: Steuerrechtlich wird seit 1982 mit einem festen Zinssatz von 6 Prozent gerechnet. Der handelsrechtliche Rechnungszinssatz orientiert sich am aktuellen Zinsniveau und liegt somit derzeit deutlich unter dem steuerrechtlichen Zinssatz.

Die Folgen der beschriebenen Gesetzeslage beschreibt der Wissenschaftliche Beirat des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) wie folgt: „Die Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Diskontierungssatz führt in der jetzigen Niedrigzinsphase dazu, dass Unternehmen gegenwärtig erheblich mehr Steuern abführen, als das handelsrechtlich und damit nach dem über den Berechnungszeitraum zu ermittelnden durchschnittlichen Marktzinssatz geboten wäre. ... Die steuerliche Behandlung der Pensionsrückstellungen entspricht damit der ökonomischen Realität der anhaltenden Niedrigzinsphase immer weniger und es ergeben sich negative Effekte für die Liquidität aufgrund höherer Steuerzahlungen. (www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-06-28-gutachten-niedrigzinsphase-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=4).

1. Wie hoch war nach Kenntnis der Bundesregierung der Stand der Pensionsrückstellungen in Deutschland über die letzten zehn Jahre (bitte nach Handelsbilanz, Steuerbilanz, Jahren und Durchführungswegen aufschlüsseln)?

Der Bundesregierung liegt keine umfassende Darstellung der handels- und steuerrechtlichen Pensionsrückstellungen in Deutschland über die letzten zehn Jahre vor.

⁷⁹ BT-Drs. 19/3423 vom 17.07.2018

2. Hat die Bundesregierung Kenntnisse über die zu erwartende Entwicklung der künftigen Pensionsrückstellungen (bitte nach Handelsbilanz, Steuerbilanz, Jahren und Durchführungswegen aufschlüsseln)?

Über die Entwicklung des Volumens der Pensionsrückstellungen in der Zukunft hat die Bundesregierung keine Kenntnisse.

3. Wie haben sich nach Kenntnis der Bundesregierung die erforderlichen Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen durch die Änderung des handelsrechtlichen Rechnungszinses im Jahr 2016 verändert?
 - a) Wie hoch ist der Entlastungsbetrag beim Pensionsrückstellungsaufwand für deutsche Unternehmen jährlich ausgefallen?

Die Fragen 3 und 3a werden gemeinsam beantwortet.

Der Bundesregierung liegen dazu keine belastbaren Informationen vor.

- b) Plant die Bundesregierung, am Verbot der Ausschüttung des Entlastungsbetrags beim Pensionsrückstellungsaufwand festzuhalten?

Die Bundesregierung erwägt aktuell keine Änderung am Verbot der Ausschüttung des Entlastungsbetrages beim Pensionsrückstellungsaufwand.

4. Plant die Bundesregierung, weitere Änderungen beim handelsrechtlichen Zinssatz vorzunehmen?

Die Bundesregierung erwägt derzeit keine weiteren Änderungen beim handelsrechtlichen Zinssatz.

5. Plant die Bundesregierung, den Rechnungszinsfuß i. H. v. 6 Prozent für die steuerrechtliche Diskontierung von Pensionsverpflichtungen auf Angemessenheit zu überprüfen?

Wenn ja, wann?

Falls nicht, mit welcher Begründung?

6. Plant die Bundesregierung, den Rechnungszinsfuß i. H. v. 6 Prozent für die steuerrechtliche Diskontierung von Pensionsverpflichtungen an das derzeitige Zinsniveau anzupassen?

Wenn ja, wann?

Falls nicht, mit welcher Begründung?

Die Fragen 5 und 6 werden gemeinsam beantwortet.

Bei der bilanzsteuerlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG beträgt der steuerliche Rückstellungszins unabhängig von der jeweiligen Zinsentwicklung 6 Prozent. Ein gesetzlich eindeutig festgeschriebener Zinssatz verhindert, dass in Phasen steigender Kreditzinsen die Unternehmen steuerlich zusätzlich belastet würden. Als ertragsteuerliche Größe orientiert er sich an der Eigenkapitalverzinsung und nicht am Fremdkapitalzins. Der derzeitige Rechnungszinssatz ist insoweit nicht unrealistisch hoch. Abweichungen zwischen steuerlicher und handelsrechtlicher Rückstellung führen dazu, dass steuerliche Aufwendungen aus den Pensionsverpflichtungen vor deren Fälligkeit nur in geringerem Umfang geltend gemacht werden können als in der Handelsbilanz ausgewiesen. Wird der Pensionsanspruch fällig, ist sichergestellt, dass die Aufwendungen auch steuerlich geltend gemacht werden können. Eine Absenkung des Rechnungszinsfußes würde in einem solchen Fall zu einem Einmaleffekt führen und würde die Unternehmen nur während der Rückstellungsphase entlasten. In späteren Jahren müssten sie jedoch entsprechend mehr Steuern zahlen.

7. Wie hoch beziffert die Bundesregierung die fiskalischen Auswirkungen bei einer Senkung des Zinssatzes um einen Prozentpunkt?

Wie hoch beziffert die Bundesregierung die fiskalischen Auswirkungen bei einer Senkung des Zinssatzes um zwei bzw. drei Prozentpunkte?

Eine Absenkung des maßgeblichen Zinssatzes für Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Absatz 3 Satz 3 EStG von derzeit 6 Prozent um die genannten Prozentpunkte hätte ab dem Veranlagungszeitraum 2018 im Einführungsjahr folgende finanzielle Auswirkungen:

Senkung des Abzinsungssatzes auf	Mindereinnahmen in Mrd. €
5 %	11,4
4 %	24,6
3 %	40,0

In den Folgejahren würden durch die geringeren Zuführungen zu den Rückstellungen jährliche Mehreinnahmen im dreistelligen Millionenbereich eintreten.

8. Wie bewertet die Bundesregierung die deutlichen Unterschiede zur handelsbilanziellen Behandlung von Pensionsrückstellungen?

Teilt die Bundesregierung die Einschätzung des Wissenschaftlichen Beirats des BMF, dass die Diskrepanz zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Diskontierungssatz realitätsfremd ist und sich negative Effekte für die Liquidität ergeben?

Handels- und Steuerbilanz verfolgen grundsätzlich unterschiedliche Ziele, die die abweichenden Wertansätze rechtfertigen. Die Handelsbilanz dient vorrangig dem Gläubigerschutz und ist Bemessungsgrundlage für die Ausschüttung von Gewinnanteilen an die Gesellschafter, für das Entnahmepotenzial der Einzelunternehmer und soll Dritten eine Einschätzung der Lage des Unternehmens sichern. Im Unterschied dazu ist die Steuerbilanz das Instrument für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns. Dieser hat sich vorrangig am steuerlichen Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip zu orientieren. Die Steuerbilanz bildet den Gewinn für das abgelaufene Wirtschaftsjahr ab und ist Grundlage für die jährliche Steuerfestsetzung (sog. Abschnittbesteuerung).

Vor diesem Hintergrund muss die Auffassung des Wissenschaftlichen Beirats des BMF, dass die steuerbilanzielle Bewertung von Pensionsverpflichtungen realitätsfremd ist, differenziert betrachtet werden. Negative Effekte für die Liquidität der Unternehmen können zwar im Einzelfall nicht ausgeschlossen werden. Bei der betrieblichen Altersvorsorge ist die Direktusage – bei der diese Problematik zum Tragen kommt – aber nur einer von mehreren Durchführungswegen. Dass die unterschiedlichen Rechnungszinsfüße die Unternehmen in ihrer Liquidität beeinträchtigen, lässt sich anhand von empirischen Daten nicht belegen. Ein Rückgang der Liquidität seit dem Beginn der Niedrigzinsphase ist derzeit nicht festzustellen.

9. Welche Schlussfolgerungen zieht die Bundesregierung aus der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 12. Oktober 2017 (FG Köln, 12. Oktober 2017, 10 K 977/17, BVerfG 2 BvL 22/17), das Bundesverfassungsgericht bzgl. der Vereinbarkeit von § 6a Absatz 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes mit dem Gleichheitsgrundsatz des Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes anzurufen?

Teilt die Bundesregierung die Position des Finanzgerichts Köln, dass im heutigen Niedrigzinsumfeld sich der für Pensionsrückstellungen gesetzlich vorgeschriebene Zinsfuß so weit von der Realität entfernt, dass er zu einer Ungleichbehandlung von wesentlich gleichem, nämlich anderem Aufwand, im Bilanzsteuerrecht führe?

10. Wie wird sich die Bundesregierung in dem seit 2017 beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren positionieren?

Die Fragen 9 und 10 werden gemeinsam beantwortet.

Die Bundesregierung hält den Rechnungszinsfuß für Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Absatz 3 Satz 3 EStG für verfassungsgemäß.

11. Wie bewertet die Bundesregierung einen möglichen Wegfall des Schriftformerfordernisses beim Abschluss der Pensionszusage zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber?

Die Bundesregierung hält an dem Erfordernis der Schriftform in § 6a Absatz 1 Nr. 3 EStG fest. Zweck ist, das Besteuerungsverfahren von Beweisschwierigkeiten und Streit über den Umfang der Pensionsverpflichtung freizuhalten und die Nachprüfbarkeit der Pensionszusage, insbesondere durch die Finanzbehörden, zu erleichtern. Die Schriftform dient in erster Linie der Beweissicherung über den Umfang der Pensionszusage (Bundestagsdrucksache 7/1281, S. 38). Diese Zwecke müssen auch zukünftig gewahrt bleiben. Das Schriftformerfordernis kann daher nicht wegfallen.

12. Wie bewertet die Bundesregierung eine mögliche Abschaffung des Nachholverbots bei Pensionsrückstellungen?

Aus Sicht der Bundesregierung sind hinreichende Gründe für den Wegfall des sog. Nachholverbotes nach § 6a Absatz 4 EStG bei der gegenwärtigen steuerbilanziellen Bewertung von Pensionsrückstellungen nicht erkennbar.

13. Welche Auswirkungen ergaben sich nach Einschätzung der Bundesregierung seit Änderung der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen nach § 253 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs auf die Eigenkapitalstärke der Unternehmen (bitte wenn möglich die Ergebnisse getrennt nach Kapital- und Personengesellschaften darstellen)?

14. Liegen der Bundesregierung Erkenntnisse darüber vor, wie viele Unternehmen, alleine durch die geänderte handelsrechtliche Bewertung der Rückstellungen von Altersversorgungsverpflichtungen, als bilanziell überschuldet gelten?

Die Fragen 13 und 14 werden wegen des Sachzusammenhangs zusammen beantwortet.

Der Bundesregierung liegen keine belastbaren Informationen zu den Auswirkungen der Änderung des § 253 Absatz 2 HGB vor. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es bei Unternehmen, die von der Neuregelung des § 253 Absatz 2 HGB Gebrauch gemacht haben, zu einer Reduzierung des jährlichen Aufwands für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen gekommen sein kann. Je nach Einzelfall kann sich das bilanzielle Eigenkapital mit der Änderung ggf. erhöht haben.

15. Hat die Bundesregierung Erkenntnisse darüber, auf wie viel Prozent sich, im Verhältnis zu den gebildeten Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen, die Summe der Rückdeckungen in den Bilanzen der Unternehmen seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes beläuft, und wie dieses Verhältnis in den 5 Jahren zuvor war (bitte wenn möglich einzeln nach Jahren aufschlüsseln)?

Der Bundesregierung liegen keine entsprechenden Erkenntnisse vor.

16. In welchem Umfang wurden in den vergangenen fünf (wenn Datenmaterial vorhanden auch zehn) Jahren Lohnzuflüsse bei Pensionsberechtigten beim (teilweisen) Verzicht auf Pensionszusagen versteuert, ohne dass aufgrund des Verzichts entsprechender Lohn zugeflossen ist, und sieht die Bundesregierung Möglichkeiten sowie Notwendigkeiten, diese Rechtsfolgen gesetzlich neu zu regeln?

Zum Umfang der Lohnzuflüsse durch Verzicht auf Pensionszusagen liegen der Bundesregierung keine Angaben vor.

Eine gesetzliche Neuregelung der Rechtsfolgen ist nicht geplant.

17. Teilt die Bundesregierung die Sicht, dass die derzeitige Rechtslage die Suche von Nachfolgern (Erbe, Vorweggenommene Erbfolge, Verkauf) vor allem bei mittelständischen Kapitalgesellschaften durch die Höhe der Pensionszusagen und die Regelungen zur Besteuerung beim Pensionsberechtigten auch bei (teilweisem) Verzicht auf die Pensionszusagen erschwert?

Der Bundesregierung liegen diesbezügliche keine Erkenntnisse vor.

IX. Gewerbesteuerrecht

1. Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg verstößt gegen EU-Recht⁸⁰

Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an Unternehmen außerhalb der EU können der Gewerbesteuer unterliegen, wenn sie die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs nicht erfüllen und zum Beispiel nicht aus so genannten aktiven Einkünften stammen. Diese Regelung verstößt nach einer **aktuellen Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache EV (C-685/16) vom 20. September 2018** gegen EU-Recht.

Rechtsproblem

Die zugrundeliegende Frage des Falles war, ob die strengeren Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs für Dividenden aus Drittstaaten die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verletzt. Als problematisch erwies sich dabei, dass die ausschüttende Gesellschaft keine aktiven Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 Außensteuergesetz erzielte und nicht als „Funktionsholding“ oder „Landesholding“ qualifizierte.

Sachverhalt

Im strittigen Fall hielt die Klägerin über eine inländische Tochtergesellschaft, mit der sie im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft verbunden war, eine 100%ige Beteiligung an einer in Australien ansässigen Limited. Die von Seiten der Limited ausgeschüttete Dividende wurde bei der Klägerin gemäß § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) steuerfrei gestellt, wobei 5 % der Erträge nach § 8b Abs. 5 KStG pauschal als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dem Einkommen wieder zugerechnet wurden. Aufgrund der Qualifikation der Limited als reine Holdinggesellschaft mit passiven Einkünften wurde der zu 95 % als steuerfrei behandelte Betrag für Zwecke der Gewerbesteuer gemäß § 8 Nr. 5 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in Verbindung mit § 9 Nr. 7 GewStG der Klägerin wieder hinzugerechnet.

Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit

Der EuGH hat geurteilt, dass § 9 Nr. 7 GewStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und auch nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt wird, da die Beteiligungsgrenze von 15% nicht lediglich Beherrschungssituationen regelt. Mögliche Recht-

⁸⁰ Nach Korn, DStRK 12/2017

fertigungsgründe für diese Ungleichbehandlung waren für die Luxemburger Richter nicht ersichtlich, da der Aktivitätsvorbehalt nicht ausschließlich Missbräuche bekämpft.

Keine Ausnahme in Folge der Stillhalteklause

Die so genannte Stillhalteklause (Art. 64 AEUV) kommt ebenfalls nicht zur Anwendung. Nach dieser Bestimmung können Beschränkungen des Kapitalverkehrs beibehalten werden, wenn die Regelung bereits am 31. Dezember 1993 bestanden hat und Direktinvestitionen einschließlich der Erbringung von Finanzdienstleistungen betrifft. Da § 9 Nr. 7 GewStG seit dieser Zeit in den Tatbestandsvoraussetzungen jedoch Veränderungen unterlag und zudem durch den zwischenzeitlichen Wechsel von Anrechnungs- zum Freistellungsverfahren der gesamte Regelungszusammenhang der Vorschriften einen Systemwechsel durchlaufen habe, könne die Regelung nach Ansicht des EuGH nicht unter die Stillhalteklause fallen.

Entscheidung mit Folgen

Das Urteil in der Sache EV hat erhebliche praktische Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Dividenden aus Drittstaaten für die Zwecke der deutschen Gewerbesteuer und beweist erneut, dass eine „Aktivitätsklause“ ohne „Motivtest“ nicht mit den Grundfreiheiten vereinbar sein kann, wenn für inländische Dividenden nicht solche strengen Voraussetzungen gelten.

2. Verfassungsmäßigkeit gewerbesteuerrechtlicher Hinzurechnungen – auch Höhe des fiktiven Zinsanteils vom BFH abgesegnet⁸¹

Mit Urteil vom 14. Juni 2018 (III R 35/15) hat sich der BFH wiederholt mit der Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen befasst.

Neu ist dabei, dass der BFH sich hier auch zur Verfassungskonformität der fiktiven Finanzierungsanteile in den Miet-, Pacht- und Lizenzaufwendungen geäußert hat. Obwohl inzwischen Bewegung in die Haltung des BFH zur Höhe der abgabenrechtlichen Nachzahlungs- und Erstattungszinsen gekommen ist, verweigert sich der BFH auf Ebene der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung dieser Diskussion.

Vielmehr zwingt laut dem Urteil die Fiktion eines in Miet- oder Pachtzinsen und in Aufwendungen für Rechteüberlassung enthaltenen Finanzierungsanteils den Gesetzgeber

⁸¹ Nach Heine vom 14. September 2018, in: NWB-Expertenblog

nicht dazu, die entsprechenden Hinzurechnungstatbestände an einem typischen, realitätsgerechten Zinsniveau auszurichten.

Der Gesetzgeber war bei Neuordnung der Hinzurechnungstatbestände nicht gehalten, die verschiedenen Finanzierungsanteile bei der Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und auch bei der Rechteüberlassung so auszugestalten und aufeinander abzustimmen, dass bei einer Gegenüberstellung der einzelnen Hinzurechnungstatbestände von realitätsgerechten Zinsanteilen gesprochen werden kann. Ebenso wenig brauchte er den jeweiligen Zinsanteil nach einem marktüblichen Zins auszurichten oder gar von ihm abhängig zu machen.

Nach Auffassung des BFH bleibt das aktuelle – und künftige – Zinsniveau gänzlich unbeachtlich für die Hinzurechnungstatbestände. Es bleibt abzuwarten, ob diese Haltung auch fortgeführt werden kann, wenn sich eine Anpassung der Zinshöhe in § 238 AO ergeben sollte.

Weitere Informationen:

BFH, Urteil vom 14. Juni 2018, Az. III R 35/15

3. Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1d GewStG von „unterjährig“ als Herstellungskosten des Umlaufvermögens zu qualifizierenden Finanzierungsentgelten⁸²

Soweit Miet- und Pachtzinsen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens führen, sind sie jedenfalls in den Fällen dem Gewinn gem. § 8 Nr. 1d GewStG hinzuzurechnen, in denen die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.03.2018 – 1 K 243/15

⁸² Nach Göllner, in: DB1272986 vom 19.06.2018

Streitjahr 2008

I. Sachverhalt

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Baugesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Im Streitjahr 2008 mietete sie in großem Umfang regelmäßig Zubehör zu Baustelleneinrichtungen an. Die dafür entrichteten Miet-/Pachtzinsen, die bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, beliefen sich auf ca. 900.000 €.

Im Anschluss an eine Außenprüfung gelangte das beklagte FA zu der Auffassung, dass die darin (zu einem Fünftel) enthaltenen Finanzierungsentgelte gem. § 8 Nr. 1d GewStG dem Gewinn hinzuzurechnen seien, und erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Im Klageverfahren sah das FA von einer Hinzurechnung ab, soweit die Finanzierungsentgelte als Herstellungskosten für teulfertige Arbeit aktiviert worden waren.

Die Klägerin machte geltend, dass eine Hinzurechnung insgesamt zu unterbleiben habe. Bei den in den Miet-/Pachtzinsen enthaltenen Finanzierungsentgelten handele es sich um Baustelleneinzelkosten und damit um Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens. Ähnlich den sog. Bauzeitzinsen verlören die Aufwendungen insoweit ihren ursprünglichen Charakter. Das gelte auch, soweit sie auf unterjährig abgeschlossene Bauvorhaben entfielen. Denn unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Aktivierung verlören Miet-/Pachtzinsen ihren Aufwandscharakter in dem Zeitpunkt, in dem sie als Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Dieser ergebe sich aus § 253 HGB, wonach Vermögensgegenstände im Zeitpunkt ihres Zugangs zum Betriebsvermögen mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren seien. Dabei lägen Herstellungskosten bereits dann vor, wenn mit der Herstellung des Wirtschaftsguts begonnen werde.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Der 1. Senat des Schleswig-Holsteinischen FG ist der Sichtweise der Klägerin nicht gefolgt und hat die Klage abgewiesen. Einer Hinzurechnung der in den Miet- und Pachtzinsen enthaltenen Finanzierungsentgelte stehe nicht entgegen, dass es sich bei ihnen um Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gehandelt habe.

Das gelte auch vor dem Hintergrund der BFH-Rspr. zu Bauzeitzinsen (BFH vom 10.03.1993 – I R 59/92, BFH/NV 1993 S. 561). Insoweit stelle der BFH maßgeblich darauf ab, ob sich die entsprechenden Beträge auf die Ermittlung des Gewinns ausgewirkt hätten. Das sei nach Auffassung des BFH nicht der Fall, soweit die Zinsen in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern einbezogen worden seien und noch keine Absetzungen für Abnutzung oder Teilwertabschreibungen vorgenommen worden seien. Denn im Umfang seiner Aktivierung wirke sich der Zinsaufwand frühestens in dem Wirtschaftsjahr aus, in dem entsprechende Abschreibungen vorgenommen würden.

Selbst in diesem Zeitpunkt sei dem BFH zufolge bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aber von einer Hinzurechnung abzusehen, weil die auf die aktivierten Zinsen entfallenden Abschreibungen nach der erfolgten Aktivierung begrifflich und wirtschaftlich keine Entgelte für Dauerschulden gem. § 8 Nr. 1d GewStG (mehr) darstellten (BFH vom 30.04.2003 – I R 19/02, BStBl. II 2004 S. 192 = DB 2003 S. 1826).

Diesem Ansatz liege im Ausgangspunkt der Gedanke zugrunde, dass der in einer betreffenden Gewinnermittlungsperiode entstandene Herstellungsaufwand in dem aktivierten Vermögensgegenstand „gespeichert“ und in eine andere Periode verlagert werde. Im Wege einer Saldierung werde dabei der Aufwand mit dem Ertrag verrechnet, der durch die mit der Aktivierung einhergehende Bestandserhöhung entstehe. Für eine solche Saldierung bestehe aber nur dann Anlass, wenn es auch zu einer Aktivierung des hergestellten Umlaufvermögens komme. Das sei hinsichtlich des noch streitigen Teils der Aufwendungen aber gerade nicht der Fall gewesen, weil insoweit keine teilfertigen Arbeiten aktiviert worden seien.

Zwar sei zuzugeben, dass die Differenzierung danach, ob ein Wirtschaftsgut vor oder nach dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheide, hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Zurechnung zu zufälligen Ergebnissen führe. Sofern man darin eine – ggf. verfassungsrechtlich relevante – Ungleichbehandlung sehen wollte, soweit die unterbliebene Hinzurechnung auch in späteren Besteuerungszeiträumen nicht nachgeholt werde, wäre dem aber nicht durch eine noch weiter einschränkende Auslegung der Hinzurechnungsvorschriften Rechnung zu tragen, indem die BFH-Rspr. zu den Bauzeitzinsen auch auf Umlaufvermögen übertragen werde.

III. Bedeutung für die Praxis

Der 1. Senat des Schleswig-Holsteinischen FG ist der Sichtweise der Klägerin, die auch in der Literatur vertreten wird (vgl. etwa *Langner/Janßen*, DB 2015 S. 2841), nicht gefolgt, weil es seiner Ansicht nach für die Frage der Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1d GewStG entscheidend nicht auf die Qualifizierung der entsprechenden Aufwendungen als Herstellungskosten, sondern vielmehr darauf ankommt, ob sich die Aufwendungen im maßgeblichen Besteuerungszeitraum gewinnmindernd ausgewirkt haben.

Bemerkenswert ist, dass das FG am Ende der Entscheidung eine möglicherweise verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung für den Fall thematisiert, dass die aufgrund einer Aktivierung teilfertiger Arbeiten u.U. zu unterlassende Hinzurechnung auch in späteren Besteuerungszeiträumen nicht nachgeholt wird. Denn dieser Gedanke betrifft grds. auch die Behandlung der Bauzeitzinsen nach der derzeitigen BFH-Rspr. (vgl. zur Kritik daran auch *Köhler*, StBP 1996 S. 287, sowie ders., StBP 2004 S. 10) – freilich ohne dass für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens die vom BFH in den entsprechenden Entscheidungen ins Feld geführten Praktikabilitätsabwägungen

Bedeutung erlangten. Vertieft befassen musste das FG sich mit dieser Frage allerdings nicht, weil verfahrensgegenständlich nur die Frage der Hinzurechnung „unterjährig“ als Herstellungskosten des Umlaufvermögens zu qualifizierender Finanzierungsentgelte war.

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH das bereits unter III R 24/18 anhängige Revisionsverfahren zum Anlass nehmen wird, auch diese Frage zu erörtern.

4. Einbringungsgewinn I bei teilweiser Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen unterliegt nicht der Gewerbesteuer⁸³

Mit **Urteil vom 19.07.2018 – 6 K 2507/16** urteilte das **FG Köln**, dass der durch die teilweise Veräußerung von sperrfristbehafteten Anteilen durch eine natürliche Person nach einem Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu berücksichtigende Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Grundlage hierfür ist, dass im Rahmen des Formwechsels die Personengesellschaft den Gewerbebetrieb vollständig eingestellt hat und dies – soweit § 7 Satz 2 GewStG nicht greift – ein Umstand ist, der von der Belastung mit Gewerbesteuer auszunehmen ist. Der Einbringungsgewinn spiegelt in diesem Zusammenhang lediglich die rückwirkende teilweise Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der Einbringung der Mitunternehmeranteile der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft wider. Insofern führt die Veräußerung von einigen (nicht allen) sperrfristbehafteten Anteilen gerade nicht zur rückwirkenden abweichenden Betrachtung, dass hierdurch auch der Betrieb der Personengesellschaft im Rahmen des Formwechsels nur teilweise (und nicht vollständig) eingestellt wurde.

⁸³ Nach Feldgen, eNews Steuern

5. Hinzurechnung von transaktionsbezogenen Zahlungen bei computerisierten Reiseinformations- und -vertriebs-systemen⁸⁴

BFH, Urteil vom 26.04.2018 - III R 25/16

Leitsatz

Wird eine Zahlung an einen Plattformbetreiber nur für einen Vermittlungserfolg geschuldet, so kann diese, auch wenn der Vertrag die Begriffe „Rechteübertragung“ und „Softwarenutzung“ enthält, wie die Provision eines Handelsvertreters oder eines Handelsmaklers als Vergütung einer Dienstleistung zu würdigen sein. Derartige Entgelte eines Reiseveranstalters an den Plattformbetreiber für die Buchung von Reiseleistungen sind mithin keine Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten.

⁸⁴ Nach NWB 37/2018, 2676