

16. März 2018

Mandanten-Rundschreiben 2/2018

Kindergeld: Ende der Berufsausbildung • Doppelte Haushaltsführung • Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins • Steuererklärung 2017: Wegfall der Belegvorlagepflicht

Sehr geehrte Damen und Herren,

nun stehen die Zeichen auf eine weitere große Koalition aus CDU/CSU und SPD, so dass der politische Stillstand hoffentlich bald ein Ende hat. Aus steuerlicher Sicht sind derzeit von politischer Seite keine großen Reformen zu erwarten. Der Solidaritätszuschlag soll sukzessive wegfallen – in dieser Wahlperiode mit einem „deutlichen ersten Schritt“, der rund 90 % der Zahler voll entlastet. Zudem ist ein „Baukindergeld“ von 1 200 € pro Kind und Jahr über zehn Jahre und eine Erhöhung von Kindergeld/Kinderfreibetrag vorgesehen. Ferner soll die Abgeltungsteuer auf Zinserträge abgeschafft werden. Weiterhin will sich die Regierung für einen gemeinsamen Rahmen für Unternehmenssteuern in Europa einsetzen. Sie unterstützt daher die deutsch-französische Initiative für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage und Mindeststeuersätze bei der Körperschaftsteuer.

Wesentliche Entwicklungen sind in den kommenden Jahren allerdings im Bereich der Umsatzsteuer zu erwarten. Treiber ist insofern die EU, welche bereits konkrete Vorschläge gemacht hat, um das bestehende Umsatzsteuersystem betrugssicher zu machen.

<u>FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN</u>	3
Kindergeld: Ende der Berufsausbildung, wenn die Ausbildungszeit durch Rechtsvorschrift festgelegt ist	3
Wegfall der Belegvorlagepflicht für die Steuererklärung des Jahres 2017	3
Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben	4
Spendenrechtliche Beurteilung von „Crowdfunding“	5
Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbständiger Haupttätigkeit	6
Anbringung von Außenputz und Neuerrichtung von Außenanlagen sind keine begünstigte Handwerkerleistung	6
Erbschaftsteuer: Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit	7
Erbschaftsteuer: Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Todesjahr des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten	7
<u>FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</u>	8
Doppelte Haushaltsführung – Hauptwohnung am Beschäftigungsort	8
Zeitpunkt der lohnsteuerlichen Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung	8
Lohnsteuerliche Behandlung der Beschaffung einer BahnCard durch den Arbeitgeber	9
Unfallbedingte Entschädigungsleistungen nur zu versteuern, wenn Ersatz für entgangenes Gehalt vorliegt	10
<u>FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</u>	11
Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage kann gewillkürtes Betriebsvermögen sein	11
E-Rechnung wird Pflicht bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen	12
<u>FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</u>	13
Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar	13
<u>FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNF TEN</u>	13
Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen ab 1.1.2018	13
Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins	14
<u>FÜR HAUSEIGENTÜMER</u>	15
Vermeidung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	15
Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Schenkungsteuer	15
Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten	17
Bundesverfassungsgericht stellt Einheitswerte für Grundsteuer infrage	18
<u>FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</u>	19
Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person	19
Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer	20
Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Rangrücktritt (§ 17 EStG)	21
Veräußerung von GmbH-Anteilen – Nachträgliche Anschaffungskosten bei nicht krisenbestimmten Gesellschafterdarlehen	22
Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung	23
Anerkennung einer Organschaft – Finanzielle Eingliederung bei Stimmbindungsvertrag	23

Für alle Steuerpflichtigen

Kindergeld: Ende der Berufsausbildung, wenn die Ausbildungszeit durch Rechtsvorschrift festgelegt ist

Für ein volljähriges Kind, das noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, wird Kindergeld gewährt. Im Gesetz ist nicht festgelegt, zu welchem Zeitpunkt eine Berufsausbildung beendet ist. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24.5.2000 (Aktenzeichen VI R 143/99) endet eine Berufsausbildung spätestens mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, wenn die Ausbildung mit einer Prüfung abschließt. Nun hat der Bundesfinanzhof aber mit Urteil vom 14.9.2017 (Aktenzeichen III R 19/16) konkretisierend entschieden, dass eine Berufsausbildung nicht bereits mit der Bekanntgabe des Ergebnisses der Abschlussprüfung endet, sondern erst mit Ablauf der Ausbildungszeit, wenn diese durch Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Im Urteilsfall bezog der Stpfl. Kindergeld für seine im Jahr 1994 geborene Tochter S, die sich in einer Ausbildung zur staatlich anerkannten Heilerziehungspflegerin befand. Der Ausbildungsvertrag hatte eine Laufzeit vom 1.9.2012 bis zum 31.8.2015. S bestand die staatliche Abschlussprüfung im Juli 2015. Noch im Juli 2015 wurden ihr die Prüfungsnoten mitgeteilt. Für den Monat August 2015, in dem S ebenso wie in den Vormonaten ihren Dienst nach Dienstplan zu verrichten hatte, erhielt sie noch die Ausbildungsvergütung. Ab September 2015 war sie berechtigt, die Bezeichnung „Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin“ zu führen. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergelds ab August 2015 auf und forderte das für diesen Monat gezahlte Kindergeld zurück. Der Bundesfinanzhof gab dagegen dem Stpfl. Recht, wonach diesem auch für August 2015 noch Kindergeld zustand. Im Streitfall wurde S im August 2015, dem letzten Monat der Ausbildungszeit, noch ausgebildet. Die Fachausbildung dauerte nach der einschlägigen landesrechtlichen Vorschrift drei Jahre, so dass die Berufsausbildung erst mit dem Ablauf der durch Rechtsvorschrift festgelegten Ausbildungszeit ende. Dementsprechend war sie erst ab September 2015 berechtigt, die Berufsbezeichnung „Staatlich anerkannte Heilerziehungspflegerin“ zu führen.

Handlungsempfehlung:

Generell ist also zu prüfen, ob das Ende der Ausbildung gesetzlich oder in einer Berufsausbildungsverordnung festgelegt ist.

Wegfall der Belegvorlagepflicht für die Steuererklärung des Jahres 2017

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2017 die bislang geltende Belegvorlagepflicht bis auf wenige Ausnahmen in eine **Belegvorhaltepflicht** geändert. Dies bedeutet, dass Steuerzahler mit der Steuererklärung für 2017 dem Finanzamt grundsätzlich nur noch dann Belege vorlegen müssen, wenn das Finanzamt dazu auffordert. Gemeint sind hiermit Belege, die bisher zwingend im Original vorgelegt werden mussten (Spendenbescheinigung, Kapitalertragsteuerbescheinigung, Nachweis über den Grad der Behinderung), und auch sonstige einzureichende Unterlagen, Aufstellungen und Erläuterungen, die für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung sind, für die es aber keine gesetzliche Vorlagepflicht gab. Ziel dieser Neuregelung ist die Erleichterung der elektronischen Abgabe der Steuererklärung.

Zu beachten sind aber die Aufbewahrungsfristen für Belege:

- Für die meisten Steuerbürger gilt, dass sie Belege grundsätzlich bis zum Ablauf der Einspruchsfrist (einen Monat ab Erhalt des Steuerbescheids) und nach Einlegung eines Einspruchs oder einer Klage bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens aufbewahren sollten. Belege, die für mehrere Jahre von Bedeutung sind (z.B. ärztliche Atteste), sollten entsprechend länger aufbewahrt werden. Sollte der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig sein, sollten die Belege ebenfalls aufbewahrt werden.
- Eine besondere Regelung gilt für Bescheinigungen für Spenden und Mitgliedsbeiträge an als gemeinnützig anerkannte Vereine und Einrichtungen: Diese müssen bis zu einem Jahr nach Bekanntgabe des Steuerbescheids aufbewahrt werden, wenn sie nicht zuvor vom Finanzamt angefordert wurden.

- Für Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, sind Rechnungen für die Dauer von zwei Jahren aufzubewahren. Das können z.B. Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen sein. Die Frist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.
- Soweit eine gewerbliche Tätigkeit betrieben wird, wie z.B. aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, gilt für die Unterlagen eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren.
- Haben Steuerbürger Überschusseinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus nicht der Abgeltungsteuer unterliegendem Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte), die in der Summe höher als 500 000 € pro Jahr sind, müssen Belege und Aufzeichnungen in diesem Zusammenhang grundsätzlich sechs Jahre aufbewahrt werden. Das Gleiche gilt ab VZ 2018 auch für Stpfl., die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können.

Hinweis:

Abzuwarten bleiben die Reaktionen der jeweiligen Finanzämter. Möglicherweise kann durch die Übersendung der Belege unmittelbar mit der Steuererklärung die Bearbeitung der Erklärung beschleunigt werden, da dann einer Anforderung durch das Finanzamt zuvorgekommen wird.

Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben

Dass ein Erbfall steuerliche Risiken in verschiedenen Bereichen mit sich bringen kann, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.8.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/15). Im Streitfall war die Stpfl. gemeinsam mit ihrer Schwester Erbin ihrer verstorbenen Mutter. Die Erblasserin hatte in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte. Seit 1995 war sie auf Grund einer Demenzerkrankung nicht mehr in der Lage, wirksame Einkommensteuererklärungen abzugeben. Die Steuererklärungen der Erblasserin waren unter Beteiligung der Schwester der Stpfl. (Miterbin) erstellt worden. Dieser war spätestens ab Eintritt des Erbfalls bekannt, dass die Mutter (Erblasserin) ihre Kapitaleinkünfte in den Einkommensteuererklärungen zu niedrig angegeben hatte. Das Finanzamt erließ gegenüber der Stpfl. als Gesamtrechtsnachfolgerin der Erblasserin geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die Steuer für nicht erklärte Zinsen für die letzten zehn Jahre nachforderte. Das Finanzamt berief sich hierbei auf die verlängerten Festsetzungsfristen auf Grund von Steuerhinterziehung.

Diese Vorgehensweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Festsetzungsfrist auf Grund einer Steuerhinterziehung verlängert sich bei einem Erbfall auch dann, wenn der demenzerkrankte Erblasser ausländische Kapitaleinkünfte nicht erklärt, jedoch ein Miterbe von der Verkürzung der Einkommensteuer wusste und damit selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre wirkt dabei auch zu Lasten des Miterben, der von der Steuerhinterziehung keine Kenntnis hat.

War der Erblasser zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer Demenzerkrankung geschäftsunfähig, ist seine Steuererklärung zwar unwirksam. Dies hat auf die Höhe der gesetzlich entstandenen Steuer jedoch keine Auswirkung. Erfährt ein Erbe vor oder nach dem Erbfall, dass die Steuern des Erblassers zu niedrig festgesetzt wurden, ist er auch in diesem Fall verpflichtet, die (unwirksame) Einkommensteuererklärung des Erblassers zu berichtigen. Diese Berichtigungspflicht wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist. Unterlässt er dies, begeht er eine Steuerhinterziehung. Diese Steuerhinterziehung führt dazu, dass sich bei allen Miterben die Festsetzungsfrist für die verkürzte Steuer auf zehn Jahre verlängert. Wie das Gericht hervorhebt, trifft dies auch den Miterben, der weder selbst eine Steuerhinterziehung begangen hat noch von dieser wusste.

Hinweis:

Dies zeigt, dass im Erbfall eine sorgfältige Analyse der steuerlichen Situation des Erblassers erfolgen muss. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der vom Erblasser abgegebenen Erklärungen, so trifft die Erben eine Berichtigungspflicht gegenüber dem Finanzamt. Wird dies unterlassen, so kann dies als vorsätzliche Steuerhinterziehung eingestuft werden.

Spendenrechtliche Beurteilung von „Crowdfunding“

Crowdfunding bezeichnet eine Form der Mittelakquise unter Nutzung internetbasierter Strukturen, die die Beteiligung einer Vielzahl von Personen (der „Crowd“) ermöglicht. Dabei werden die einzelnen durch einen Dritten („Projektveranstalter“) durchzuführenden Projekte oder zu entwickelnden Produkte auf einer Internetplattform (sog. „Crowdfunding-Portal“) vorgestellt und Gelder zur Erreichung eines häufig festen Finanzierungsziels eingeworben. Organisation und Abwicklung der einzelnen Akquisemethoden können dabei sehr unterschiedlich ausgestaltet sein.

Insbesondere zu der Frage eines steuerlichen Spendenabzugs bei solchen Modellen hat nun das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 15.12.2017 (Aktenzeichen IV C 4 – 2223/17/10001, DOK 2017/1028173) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- **Klassisches Crowdfunding:** Klassisches Crowdfunding ist eine Finanzierungsform von Start-up-Unternehmen zur Sicherung der Anlauffinanzierung. Die Unterstützer erhalten für ihren Beitrag zur Erreichung des Finanzierungsziels regelmäßig eine Gegenleistung in Form der Überlassung einer Ausfertigung des jeweiligen Projektergebnisses nach Beendigung der Projektphase (z.B. in Form eines technischen Wirtschaftsguts). Zahlungen im Rahmen eines „klassischen Crowdfunding“ sind nicht als steuerliche Spende abziehbar. Eine Spende muss ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils an einen begünstigten Zuwendungsempfänger gegeben werden und die Spendenmotivation im Vordergrund stehen. Die Unentgeltlichkeit ist für die Spende und damit für den Spendenabzug konstitutives Merkmal. Die steuerliche Entlastung der Spende ist nur gerechtfertigt, wenn sie ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls, verwendet wird. Eine Aufteilung der Zahlung in ein angemessenes Entgelt für die versprochene Gegenleistung und eine den Nutzen übersteigende „unentgeltliche“ Leistung scheidet bei einer einheitlichen Gegenleistung aus. Ein Spendenabzug scheitert beim „klassischen Crowdfunding“ regelmäßig auch deswegen, weil der Zuwendungsempfänger nicht steuerbegünstigt ist.
- **Spenden Crowdfunding:** Als sog. „Spenden Crowdfunding“ werden anlassbezogene Spendensammlungen organisiert, die i.d.R. ein festes Sammlungsziel haben. Nur bei Erreichen des Sammlungsziels in der vorgegebenen Höhe und Zeit leitet das Crowdfunding-Portal die eingesammelten Mittel an die jeweiligen Projektveranstalter weiter. Weder die einzelnen Zuwendenden noch das Crowdfunding-Portal erhalten für diese Zuwendung eine Gegenleistung. Wird das Sammlungsziel nicht erreicht, dann erhalten die zuwendenden Personen in einigen Fällen ihre Einzahlung ohne Abzüge zurück (sog. „Alles-oder-Nichts-Prinzip“). Wenn der Empfänger der Finanzierungsmittel aus dem Crowdfunding eine steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts ist, dann ist diese nach den allgemeinen gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen Regelungen berechtigt, für die erhaltenen Mittel Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Die Zulässigkeit eines steuerlichen Spendenabzugs hängt dabei von den Eigenschaften der Beteiligten und den zwischen ihnen bestehenden rechtlichen Verbindungen ab.
- **Crowdinvesting, -lending:** Bei dem Modell des sog. „Crowdinvesting“ werden die Mitglieder der Crowd finanziell an dem Projekterfolg beteiligt, indem ihre Investitionen eigenkapitalähnlichen Charakter besitzen. Beim sog. „Crowdlending“ vergibt die Crowd als Alternative zu einem klassischen Bankkredit über eine feste Laufzeit ein Darlehen zu einem vereinbarten Zins mit dem jeweiligen Projektveranstalter als Darlehensnehmer. Soweit die Projektunterstützer ihr Vermögen in der vorgenannten Weise lediglich umschichten, scheidet ein Spendenabzug aus.

Denn eine steuerliche Spende setzt die endgültige wirtschaftliche Belastung des jeweiligen Geldgebers voraus.

Hinweis:

Eine Spende im steuerlichen Sinne liegt also nur beim Spenden Crowdfunding vor. Ob die Spendenbestätigung vom Projektveranstalter oder vom Crowdfunding-Portal selbst ausgestellt wird, hängt davon ab, wer als steuerbegünstigter Zuwendungsempfänger anzusehen ist. Oftmals tritt das Crowdfunding-Portal als Treuhänder für den Projektverantwortlichen auf und leitet die vereinnahmten Zuwendungsmittel an diesen weiter. Dann ist – unter den allgemeinen Bedingungen – der Projektveranstalter zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt.

Keine Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit bei schädlichem Zusammenhang mit nichtselbständiger Haupttätigkeit

Gesetzlich ist für bestimmte ehrenamtlich ausgeübte nebenberufliche Tätigkeiten eine Steuerbefreiung für Einnahmen bis zu 2 400 € im Jahr vorgesehen. Die sog. Übungsleiterpauschale gilt für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, sofern die Tätigkeit für einen begünstigten Auftraggeber erbracht wird.

Bei der Übungsleiterpauschale ist – neben weiteren Aspekten – Voraussetzung, dass die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

Diese Aspekte hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 11.12.2017 (Aktenzeichen VI B 75/17) nun nochmals bestätigt. Im Urteilsfall waren die Mitarbeiter des Stpfl. in ihrem Hauptberuf in Vollzeit angestellt. Einige von ihnen leisteten zusätzliche ehrenamtliche Schichten. Hierfür erhielten die Mitarbeiter eine pauschale Aufwandsentschädigung, die der Arbeitgeber nicht der Lohnsteuer unterwarf. Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber, dass insoweit die Ehrenamtspauschale nicht zur Anwendung kommt, da wegen des unmittelbaren Zusammenhangs beider Tätigkeiten die weitere Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen sei. Eine nebenberufliche Tätigkeit liegt somit nicht vor.

Hinweis:

In der Praxis teilweise durchgeführte Gestaltungen zur Nutzung der Ehrenamtspauschale sind regelmäßig nicht zielführend. Die Anwendung der Pauschale von 2 400 € pro Jahr erfordert vielmehr eine Nebentätigkeit, die nicht in Verknüpfung zur Haupttätigkeit stehen darf.

Anbringung von Außenputz und Neuerrichtung von Außenanlagen sind keine begünstigte Handwerkerleistung

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 7.11.2017 (Aktenzeichen 6 K 6199/17) stellt die Anbringung des Fassadenaußenputzes an einem Neubau auch dann keine begünstigte Handwerkerleistung dar, wenn diese nach dem Einzug in das Haus erfolgt. Auch die erstmalige Erstellung von Außenanlagen in zeitlichem Zusammenhang mit der Neuerrichtung eines Einfamilienhauses stellt keine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Das Gericht bestätigt zunächst, dass Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts“, also einen Neubau, betreffen, keine Steuerermäßigung erfahren können. Weiterhin wird ausgeführt, dass allein die Tatsache, dass die Stpfl. nach der Teilabnahme und vor Anbringung des Außenputzes in das Einfamilienhaus eingezogen sind, nicht dazu führt, dass es sich um eine begünstigte Handwerkerleistung handelt.

Vielmehr ist in wertender Betrachtung zu prüfen, ob die jeweilige Maßnahme noch in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Neuerrichtung des Gebäudes steht oder nicht. Die Putzarbeiten gehörten noch zur Neubaumaßnahme; denn bei Anbringung eines Außenputzes handelte es sich um eine Teilleistung des Werkvertrags zur Errichtung des Einfamilienhauses.

Die erstmalige Errichtung der Außenanlagen (Pflasterarbeiten, Grundstückseinfriedung, Verlegung von Rollrasen) ist nicht begünstigt, da kein vorheriger Zustand verändert wurde. Insofern könne keine Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahme vorliegen.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen VI R 53/17), so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Erbschaftsteuer: Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden – kein Abzug der Reparaturaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit

Gehen auf den Erben vom Erblasser begründete Verpflichtungen über, so mindern diese als Nachlassverbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Allerdings gilt dies auf Grund des Stichtagsprinzips bei der Erbschaftsteuer nur für solche Verbindlichkeiten, die bereits zu Lebzeiten des Erblassers begründet wurden. Daher ist sorgfältig zu differenzieren, wie der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.7.2017 (Aktenzeichen II R 33/15) herausstellt.

Es ging um folgenden Sachverhalt: Zum Nachlass des im April 2006 verstorbenen O gehörte ein Zweifamilienhaus, in dem der Erblasser eine Wohnung selbst bewohnt und die andere vermietet hatte. Im Oktober 2006 stellte sich heraus, dass O noch vor seinem Tod Heizöl für die Ölheizung seines Hauses bezogen hatte, das eine veränderte Qualität aufwies. Auf Grund dieser veränderten Heizölqualität war ein Großteil des Heizöls ohne Störmeldung aus einem Tank der Heizanlage ausgetreten und hatte sich im Ölauffangraum gesammelt. Eine von der Mieterin beauftragte Firma beseitigte das ausgetretene Öl, so dass die Heizung weiter genutzt werden konnte. Zu einem späteren Zeitpunkt ersetzte eine Firma die alten Tanks der Anlage und reinigte den Öllagerraum. Das Finanzamt setzte gegen den Erben Erbschaftsteuer fest, ohne die vom Erben geltend gemachten, anteiligen Reparaturaufwendungen für die Heizungsanlage zum Abzug zuzulassen.

Diese Sichtweise bestätigte der Bundesfinanzhof. Das Gericht entschied, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hatte bereits mit früheren Urteilen entschieden, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln und Schäden an geerbten Grundstücken oder Gebäuden – etwa unter dem Gesichtspunkt eines aufgestauten Reparaturbedarfs – grundsätzlich keine Erblässerschulden darstellen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn schon zu Lebzeiten des Erblassers eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Verpflichtung (etwa gegenüber einem Mieter) zur Mängel- oder Schadensbeseitigung bestand.

Hinweis:

In der Praxis ist also sorgfältig zu prüfen, ob bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls eine Verpflichtung bestanden hat. Insoweit ist eine streng stichtagsbezogene Prüfung vorzunehmen. Eine durch aufgestauten Reparaturaufwand resultierende Wertminderung eines Gebäudes kann jedoch ggf. bei der für erbschaftsteuerliche Zwecke vorzunehmenden Grundstücksbewertung Berücksichtigung finden.

Erbschaftsteuer: Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Todesjahr des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gehören zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Stpfl. durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig ist demnach die Einkommensteuer-Abschlusszahlung.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 31.8.2017 (Aktenzeichen 3 K 1641/17 Erb) ausdrücklich entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass dies auch für Vorauszahlungen zur Einkommensteuer gilt. Damit seien Einkommensteuer-Vorauszahlungen, die für ein erst nach dem Tod des Erblassers beginnendes Kalendervierteljahr festgesetzt werden, beim Erben als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Im Urteilsfall war der Abzug der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das III. und IV. Quartal 2014 als Schulden des Erblassers bei den Nachlassverbindlichkeiten strittig. Der Todeszeitpunkt lag im dritten Quartal 2014. Das Finanzamt wollte die Vorauszahlung für das IV. Quartal nicht berücksichtigen. Dem widersprach das Finanzgericht. Es führte aus, dass für nach dem Todeszeitpunkt entstandene Vorauszahlungen nichts anderes gelten könne als für die Einkommensteuer-Abschlusszahlung, da die Schuld jeweils vom Erblasser herrühre. Auch würde die Abschlusszahlung höher ausfallen, wenn die Vorauszahlung nicht geleistet worden wäre und diese Abschlusszahlung dann aber in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig sei.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist die Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof anhängig (Aktenzeichen II B 105/17), so dass das Urteil des Finanzgerichts noch nicht rechtskräftig ist. In einschlägigen Fällen sollte ein Ansatz der Nachlassverbindlichkeiten entsprechend der Sichtweise des Finanzgerichts begehrt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Doppelte Haushaltsführung – Hauptwohnung am Beschäftigungsort

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 16.11.2017 (Aktenzeichen VI R 31/16) nicht vor, wenn die Hauptwohnung, d.h. der „eigene Hausstand“, ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist. Denn in dieser Konstellation fallen der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort nicht auseinander. Die Hauptwohnung ist am Beschäftigungsort belegen, wenn der Stpfl. von dieser seine Arbeitsstätte in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Dabei bestätigt der Bundesfinanzhof die frühere Rechtsprechung, wonach der Begriff des Beschäftigungsorts weit auszulegen ist und darunter insbesondere nicht nur die nämliche politische Gemeinde, in der die erste Tätigkeitsstätte liegt, zu verstehen ist. Dementsprechend haben auch die Finanzgerichte, die Finanzverwaltung sowie die Kommentarliteratur eine Wohnung am Beschäftigungsort bejaht, wenn der Arbeitnehmer von dort üblicherweise täglich zu seiner Arbeitsstätte fahren kann.

Denn eine Mindestentfernung zwischen Haupt- und beruflicher Zweitwohnung bestimmt das Einkommensteuergesetz nicht. Sie können sich deshalb in Ausnahmefällen sogar in derselben politischen Gemeinde befinden, wenn ausnahmsweise ein tägliches Fahren nicht zumutbar erscheint. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dient eine Wohnung dem Wohnen am Beschäftigungsort, wenn sie dem Arbeitnehmer ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen ermöglicht, seine Arbeitsstätte täglich aufzusuchen und dies bei Wegezeiten von etwa einer Stunde.

Hinweis:

Wird eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht, so ist stets der Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln und zu dokumentieren.

Zeitpunkt der lohnsteuerlichen Erfassung von Arbeitslohn aus Beiträgen zur Direktversicherung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.8.2017 (Aktenzeichen VI R 58/15) klargestellt, dass Beiträge des Arbeitgebers zu einer Direktversicherung des Arbeitnehmers für eine betriebliche Altersversorgung kein laufend gezahlter Arbeitslohn, sondern ein sonstiger Bezug sind, der in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Dieser Zufluss ist nicht schon mit Erteilung der Einzugsermächtigung durch den Arbeitgeber zugunsten des Versicherungsnehmers erfolgt, sondern erst, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsbeitrag tatsächlich leistet (Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers).

Die Stpfl., eine GmbH, hatte zugunsten ihres Geschäftsführers G bei der L-AG eine betriebliche Direktversicherung (Rentenversicherung) zur Altersversorgung abgeschlossen. Die Ansprüche aus der Direktversicherung standen unmittelbar dem Geschäftsführer zu. Die Direktversicherung beruhte auf einer Entgeltumwandlung. Zusammen mit dem Versicherungsantrag von Dezember 2010 erteilte die GmbH der L-AG eine Einzugsermächtigung für den jährlichen Versicherungsbeitrag von 4 440 € und behielt den Beitrag für den Zeitraum 1.12.2010 bis 30.11.2011 vom Dezemberlohn des G ein. Die L-AG zog den Beitrag erst im Folgejahr, am 5.1.2011, vom Geschäftskonto der Stpfl. ein. Die Belastung des Kontos erfolgte am 7.1.2011. Für den Folgezeitraum erfolgte die Abbuchung des Beitrags im Dezember 2011.

Die Stpfl. berücksichtigte die Versicherungsbeiträge in ihren Lohnsteueranmeldungen 2010 und 2011 jeweils als steuerfreien Arbeitslohn. Das Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass dem G im Jahr 2011 Beiträge in Höhe von insgesamt 8 880 € als Arbeitslohn zugeflossen waren. Da jährlich nach den gesetzlichen Vorgaben lediglich ein Betrag von 4 440 € steuerfrei sei, sei der Restbetrag in derselben Höhe steuerpflichtig.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Sonstige Bezüge und nicht laufender Arbeitslohn sind auch solche Bezüge, die im Kalenderjahr nur einmal gezahlt werden, auch wenn sie sich in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholen. Bei Beiträgen des Arbeitgebers an eine Direktversicherung zur betrieblichen Altersversorgung des Arbeitnehmers erfüllt der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers in dem Zeitpunkt, in dem er den fraglichen Versicherungsbeitrag an die Versicherung leistet. Vorliegend erfolgte die Zahlung jeweils mit der Belastung des Bankkontos des Arbeitgebers, also am 7.1.2011 und im Dezember 2011. Somit war dem Geschäftsführer in 2011 Arbeitslohn für eine Direktversicherung in Höhe von 8 880 € zugeflossen, wonach aber nur 4 440 € (gesetzlicher Jahreshöchstbetrag) steuerfrei sind.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei solchen Einmalzahlungen ist auf den Zahlungszeitpunkt zu achten. Im Zweifel sollte der Betrag per Überweisung geleistet werden, um Sicherheit beim Zahlungszeitpunkt zu erlangen.

Lohnsteuerliche Behandlung der Beschaffung einer BahnCard durch den Arbeitgeber

Mit einer BahnCard der Deutschen Bahn AG können 12 Monate lang ermäßigte Fahrausweise erworben werden. Zu der Frage, wie die Überlassung einer BahnCard durch den Arbeitgeber steuerlich zu beurteilen ist, wenn diese zur dienstlichen sowie auch zur privaten Nutzung an den Arbeitnehmer weitergegeben wird, sind nach der bundeseinheitlich abgestimmten Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. v. 31.7.2017 (Aktenzeichen S 2334 A – 80 – St 222) für die BahnCard 100 und die BahnCard 50 zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

1. **Prognose einer Vollamortisation:** Unabhängig von der privaten Nutzungsmöglichkeit kann aus Vereinfachungsgründen ein **überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers** an der Überlassung angenommen werden, wenn nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, die Kosten der BahnCard erreichen oder übersteigen (prognostizierte Vollamortisation). In diesem Fall stellt die Überlassung der BahnCard an den Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn dar. Tritt die prognostizierte Vollamortisation aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit) nicht ein, ist keine Nachversteuerung vorzunehmen; das überwiegend eigenbetriebliche Interesse bei Hingabe der BahnCard wird hierdurch nicht berührt.

Beispiel:

Der Außendienstmitarbeiter A erhält von seinem Arbeitgeber im Januar 2018 eine BahnCard 100 (2. Klasse, Wert: 4 270 €), die von ihm auch privat genutzt wird. Nach der Prognose des Arbeitgebers würden Einzelfahrscheine für die beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten des A im Jahre 2018 insgesamt ca. 4 500 € kosten.

Die Überlassung der BahnCard an Arbeitnehmer A stellt keinen Arbeitslohn dar, da nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine die Kosten der BahnCard übersteigen.

- 2. Prognose einer Teilamortisation:** Erreichen die durch die Nutzung der überlassenen BahnCard ersparten Fahrtkosten, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard deren Kosten voraussichtlich nicht vollständig (Prognose der Teilamortisation), liegt die Überlassung der BahnCard nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Der Wert der BahnCard ist als **geldwerter Vorteil** zu erfassen. Die Überlassung der BahnCard stellt in diesem Fall zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die während der Gültigkeitsdauer der BahnCard durch deren Nutzung für dienstliche Fahrten ersparten Fahrtkosten können dann ggf. monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraums als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern (als Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers mit der zunächst steuerpflichtigen Vorauszahlung auf mögliche Reisekosten in Form der BahnCard). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen – anstelle einer quotalen Aufteilung (Nutzung zu dienstlichen Zwecken im Verhältnis zur Gesamtnutzung) – auch die ersparten Reisekosten für Einzelfahrscheine, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der BahnCard, zu Grunde gelegt werden.

Handlungsanweisung:

Im Zeitpunkt der Ausgabe der BahnCard ist also eine Prognose der für den Arbeitgeber ersparten Reisekosten aufzustellen. Diese ist zur Dokumentation zum Lohnkonto zu nehmen.

Hinweis:

Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich für private Zwecke, liegt in vollem Umfang steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, ist die Erstattung des Arbeitgebers steuerpflichtiger Arbeitslohn, der pauschal mit 15 % versteuert werden kann.

Unfallbedingte Entschädigungsleistungen nur zu versteuern, wenn Ersatz für entgangenes Gehalt vorliegt

Streitig war die tarifermäßigte Besteuerung von unfallbedingten Zahlungen einer Versicherung. Der Stpfl. wurde im Jahr 1993 als Fahrradfahrer bei einem Verkehrsunfall schwer verletzt und ist seitdem schwerbehindert. In einem Rechtsstreit vertrat das Oberlandesgericht die Auffassung, der Stpfl. wäre ohne den Unfall als Gymnasiallehrer verbeamtet worden. Im Jahr 2006 und zu Beginn des Jahres 2012 wurden durch die Versicherung des Schädigers diverse Zahlungen als Vorschuss auf den Schadenersatz an den Stpfl. geleistet.

Im Jahr 2012 schlossen der Stpfl. und die Versicherung einen Vergleich, wonach die Versicherung an den Stpfl. ab dem 1.9.2008 regelmäßige monatliche Zahlungen auf den Erwerbs- und Fortkommenschaden zu leisten habe. Die in 2006 geleisteten Zahlungen wurden hierauf angerechnet. Im Rahmen der Abwicklung des Vergleichs für die Vergangenheit und die Zukunft ermittelte die Versicherung den laufenden Verdienstaufschlag für Dezember 2012. Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2012 keine Tarifermäßigung für die Entschädigungszahlungen.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 11/17) entschieden, dass eine **tarifbegünstigt zu versteuernde Entschädigung** vorlag. In diesem Zusammenhang sind folgende Aspekte entscheidend:

- Bei Entschädigungen wegen Körperverletzung ist zu unterscheiden zwischen Beträgen, die den Verdienstaufschlag ersetzen und solchen, die als Ersatz für Arzt- und Heilungskosten und die Mehraufwendungen während der Krankheit sowie als Ausgleich für immaterielle Einbußen in Form eines Schmerzensgeldes gewährt werden. Nur so weit entgangene oder entgehende Einnahmen auf Grund der verminderten Erwerbsfähigkeit ersetzt werden, ist eine steuerpflichtige Entschädigung gegeben.

- Tarifbegünstigt werden solche Entschädigungen, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Stpfl. im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen.
- Dementsprechend sind solche Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte zu behandeln, deren zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des jeweiligen Stpfl. führt. Zwar liegt sie typischerweise nicht vor, wenn eine einheitliche Entschädigungsleistung in mehreren Veranlagungszeiträumen zufließt; es ist indes insgesamt nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen, wenn zwei Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, gezahlt wurden.
- Im Streitfall liegt darüber hinaus hinsichtlich der Entschädigungszahlungen im Jahr 2006 einerseits und den Entschädigungszahlungen im Streitjahr andererseits keine einheitliche Gesamtentschädigung vor, deren ratenweise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen einer tarifbegünstigten Besteuerung entgegenstünde. Die im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen standen nicht mit der auf der Grundlage des Vergleichs vom 9.7.2012 geleisteten Entschädigung im Zusammenhang. Es handelt sich vielmehr um zwei selbständig zu beurteilende Entschädigungen, die dem Stpfl. jeweils in einem Veranlagungszeitraum, 2006 und 2012, zusammengeballt zugeflossen sind. Im Übrigen fehlt bei einem zeitlichen Abstand zweier selbständiger Entschädigungszahlungen von sechs Jahren – wie im Streitfall – auch der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang.

Hinweis:

Deutlich wird, dass im jeweiligen Einzelfall anhand der getroffenen Vereinbarungen oder der gerichtlichen Entscheidung sorgfältig zu analysieren ist, aus welchem Grund Zahlungen fließen. Nur so weit diese entgangene Einnahmen ausgleichen, welche steuerpflichtig gewesen wären, liegen steuerpflichtige Entschädigungen vor.

Die Frage des zusammengeballten Zuflusses ist in dem jeweiligen Einzelfall zudem sorgfältig zu prüfen.

Für Unternehmer und Freiberufler

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage kann gewillkürtes Betriebsvermögen sein

Strittig war, ob eine Hälfte einer Doppelgarage des Wohnhauses, in der ein Betriebsfahrzeug abgestellt wurde, als Betriebsvermögen eingestuft werden kann. Im Streitfall ging es letztlich um einen möglichen Entnahmegewinn betreffend der für das betriebliche Fahrzeug genutzten Hälfte der Doppelgarage. Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 1/16), dass nach den Grundsätzen, die für die bilanzsteuerrechtliche Aufteilung von Gebäuden mit unterschiedlichen Nutzungen gelten, die Doppelgarage im Streitfall nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Stpfl. gehört hat. Die Realisierung eines Entnahmegewinns würde daher voraussetzen, dass die Doppelgarage Teil des gewillkürten Betriebsvermögens des Stpfl. war, wozu das Finanzgericht bisher jedoch keine ausreichenden Feststellungen getroffen hat.

Insoweit sind folgende Aspekte entscheidend:

- Wird ein – zivilrechtlich einheitliches – Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils durch Vermietung zu fremden Wohnzwecken oder teils zu eigenen Wohnzwecken genutzt, bilden die einzelnen, in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehenden Gebäudeteile bilanzsteuerrechtlich selbständige Wirtschaftsgüter. Eine Zuordnung muss entsprechend zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen oder zum notwendigen Privatvermögen erfolgen.
- Wird ein einzelner Raum eines Gebäudes für mehrere Zwecke genutzt, ist keine weitere Aufteilung vorzunehmen; vielmehr ist ein solcher Raum als Ganzes zu beurteilen. Ein Raum eines Gebäudes ist also quasi die kleinstmögliche Beurteilungseinheit.

- Vorliegend kann der Doppelgarage die Funktion als notwendiges Betriebsvermögen nicht zukommen. Höchstens die Hälfte dieser Doppelgarage ist durch das Unterstellen der jeweiligen Betriebs-Pkw betrieblich genutzt worden. In mindestens gleichem Ausmaß ist die Doppelgarage privat genutzt worden. Eine endgültige Funktionszuweisung der Doppelgarage zum (notwendigen) Betriebsvermögen ist in einem solchen Fall nicht möglich. Erforderlich wäre eine mehr als 50 %ige betriebliche Nutzung.
- Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist aber nicht ausgeschlossen. Allerdings setzt die Widmung einen klar nach außen in Erscheinung tretenden Willensentschluss des Stpfl. voraus. Eine von einem Betriebsprüfer vorgenommene Zuordnung zum Betriebsvermögen führt nach der Rechtsprechung selbst dann nicht zu einer solchen Widmung, wenn der Stpfl. die Auffassung des Prüfers nur deshalb übernommen haben sollte, weil er glaubte, ihr nicht mit Erfolg entgegenzutreten zu können.

Hinweis:

Wirtschaftsgüter, die zu mindestens 10 %, aber nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, können vom Stpfl. als gewillkürtes Betriebsvermögen eingestuft werden. Dies erfordert einen ausdrücklichen Widmungsakt des Stpfl. Wegen der weitreichenden Folgen sollte dieser Schritt sorgfältig geprüft werden, wozu im Zweifelsfall steuerlicher Rat einzuholen ist.

E-Rechnung wird Pflicht bei der Abrechnung von öffentlichen Aufträgen

Die Bundesregierung stellt mit der E-Rechnungsverordnung vom 13.10.2017 die Weichen zur elektronischen Rechnungsstellung gegenüber öffentlichen Auftraggebern. Umgesetzt werden damit EU-Vorgaben.

Für die Abrechnung öffentlicher Aufträge wird die Papierrechnung durch die elektronische Rechnung ersetzt. Für die Ausstellung von elektronischen Rechnungen haben Rechnungssteller und Rechnungssender grundsätzlich den Datenaustauschstandard XRechnung zu verwenden. Hierzu wurde ein entsprechender Standard veröffentlicht, der den Anforderungen der vom Europäischen Komitee für Normung veröffentlichten Norm EN 16931 „Elektronische Rechnungsstellung“ entspricht. Neben der XRechnung sind auch andere Formate zulässig, welche die Norm EN 16931 erfüllen. Reine Bild-PDF Formate, die keine strukturierten Daten bereitstellen, stellen allerdings keine elektronischen Rechnungen im Sinne des neuen Standards EN 16931 mehr dar. Das derzeit in Entwicklung befindliche ZUGFeRD 2.0 Format soll aber der neuen Norm entsprechen.

Die E-Rechnungsverordnung verpflichtet ab 27.11.2018 Bundesministerien und Verfassungsorgane sowie ab 27.11.2019 alle übrigen Bundesstellen, die Möglichkeiten zur Annahme elektronischer Rechnungen zu schaffen.

Für die Übermittlung von elektronischen Rechnungen wird ein Verwaltungsportal des Bundes bereitgestellt. Nach der Registrierung im Verwaltungsportal können Unternehmer elektronische Rechnungen mittels Web-Formular, Upload von Files, Senden von E-Mails und Web-Services (Maschine zu Maschine) übertragen.

Eine Pflicht zur Erstellung und Übertragung elektronischer Rechnungen für die leistenden Unternehmer besteht jedoch erst ab 27.11.2020.

Handlungsempfehlung:

Unternehmen sollten sich rechtzeitig auf die neuen Anforderungen bei der Rechnungsstellung einstellen.

Für Personengesellschaften

Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar

Der Bundesfinanzhof stellt mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen IV R 37/14) klar, dass die Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb originär gewerbliche Einkünfte darstellen. Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung erfolgt.

Im Urteilsfall ging es um eine ehemals als Bauträgerin und Grundstückshändlerin tätige Kommanditgesellschaft (KG). Einziger Komplementär der GmbH & Co. KG war zunächst eine GmbH. Nach einigen Gesellschafterwechseln waren nur noch natürliche Personen beteiligt. Strittig war, welche Einkünfte diese Gesellschaft erzielte. Für das Streitjahr 2003 reichte die KG zunächst eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung und eine Gewerbesteuererklärung bei dem Finanzamt ein, in denen sie, wie in den Vorjahren, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte. Mit einem Schreiben aus August 2005 machte die KG dagegen geltend, seit dem 1.1.2003 die Verwaltung fremden Vermögens eingestellt zu haben und ab dem Jahr 2004 ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt zu haben. Nach der daraufhin erfolgten Außenprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Rechtsauffassung, die KG habe zum 31.12.2003 eine Betriebsaufgabe erklärt und insoweit einen Betriebsaufgabegewinn zu versteuern.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs waren die Einkünfte im Streitjahr mangels einer wirksam gegenüber dem Finanzamt erklärten Aufgabe der originär gewerblichen Grundstückshändlerstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, da der Gewerbebetrieb der KG im Streitjahr lediglich unterbrochen war und ruhte. Die KG war jederzeit in der Lage, den Betrieb als Grundstückshändlerin wieder aufzunehmen.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass eine Betriebsaufgabe vorliege, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit auf Grund eines Entschlusses des Stpfl., den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt werde und alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhöre. Stelle ein Unternehmen seine werbende Tätigkeit dagegen ein, liege darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Vielmehr könne die Einstellung der werbenden Tätigkeit auch als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lasse. Eine Betriebsunterbrechung kann auch darin bestehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen anderen Unternehmer verpachtet werden. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so ist von der Absicht auszugehen, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht, dass eine Betriebsaufgabe in der Regel einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung des Stpfl. bedarf. Ansonsten liegt bei der Aufgabe der Tätigkeit zunächst ein ruhender Gewerbebetrieb vor. Insoweit sollte der Stpfl. sorgfältig prüfen, welche Situation günstiger ist. Eine Betriebsaufgabe ist jedenfalls regelmäßig mit einem Betriebsaufgabegewinn verbunden, da alle vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen ab 1.1.2018

Mit Wirkung ab dem 1.1.2018 ist die Besteuerung von Investmentfonds grundlegend neu geregelt. Im Grundsatz erfolgt eine Besteuerung auf Ebene des Fonds und diese wird beim Anleger durch eine Teilfreistellung der Erträge berücksichtigt. Die Höhe der Teilfreistellung hängt von der Anlageform des Investmentfonds ab. Dies wirkt sich auch auf fondsgebundene Lebensversicherungen aus.

Nach den nun geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen sind bei fondsgebundenen Lebensversicherungen 15 % des Unterschiedsbetrags, also der Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und den geleisteten Beitragszahlungen einschließlich darin enthaltener Kosten steuerfrei oder dürfen nicht bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit der Unterschiedsbetrag aus Investmenterträgen stammt. Die Steuerfreistellung wird gewährt, um die steuerliche Vorbelastung von Investmentfonds zu berücksichtigen. Die Steuerfreistellung greift nur, soweit Erträge aus Investmentfonds Bestandteil des Unterschiedsbetrags sind. Erträge aus konventionellen Anlagen oder aus Spezial-Investmentfonds fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 29.9.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/15/10008 :011) zu der Frage Stellung genommen, wie insoweit mit bestehenden Verträgen umzugehen ist. Bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31.12.2004 und vor dem 1.1.2018 abgeschlossen wurden (Bestandsverträge), umfasst die Steuerfreistellung nur die Investmenterträge, die auf den Zeitraum nach dem 31.12.2017 entfallen. Die bis zum 31.12.2017 entstandenen Investmenterträge werden von der pauschalen Freistellung nicht erfasst und müssen abgegrenzt werden.

Hinweis:

Auszahlungen aus vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Verträgen sind in der Regel insgesamt steuerfrei.

Bei ab dem Jahr 2018 erfolgenden Auszahlungen aus fondsgebundenen Lebensversicherungen ist zu differenzieren zwischen

- nicht begünstigten Erträgen vor dem 1.1.2018 und nach dem 31.12.2017,
- ab dem 1.1.2018 von begünstigten fondsbedingten Erträgen und Erträgen aus anderen Anlagen und
- der Zuordnung der Einzahlungen (Sparanteile und Kostenanteile) in den Investmentfonds zu begünstigten und nicht begünstigten Erträgen.

Die Finanzverwaltung verlangt grundsätzlich eine exakte Wertermittlung auf Grundlage der tatsächlich erzielten Erträge und Aufwendungen aus der Anlage im Investmentfonds. Aus Vereinfachungsgründen kann aber auch eine pauschale Wertermittlung erfolgen, wenn die auf Investmentfonds ab 1.1.2018 entfallenden Erträge sachgerecht abgegrenzt werden. Für diese pauschale Vorgehensweise gibt die Finanzverwaltung detaillierte Verfahrensanweisungen vor.

Hinweis:

Die Berechnungen müssen von der Versicherung vorgenommen und bescheinigt werden.

Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins

Der Handel mit der Kryptowährung Bitcoin erreicht auch Privatpersonen. Insofern stellt sich auch die Frage, ob die Realisierung von Gewinnen oder Verlusten steuerliche Folgen nach sich zieht. Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat virtuelle Währungen wie Bitcoins in der Tatbestandsalternative der Rechnungseinheiten gemäß § 1 Abs. 11 Satz 1 Kreditwesengesetz rechtlich verbindlich **als Finanzinstrumente qualifiziert**. Rechnungseinheiten sind mit Devisen vergleichbar, lauten aber nicht auf gesetzliche Zahlungsmittel. Vor diesem Hintergrund ist der Erlass vom 11.12.2017 (Aktenzeichen S 2256-2017/003-52) des Finanzministeriums Hamburg zu sehen. Folgendes ist zu beachten:

- Erwerb und Veräußerung von Bitcoins im Privatvermögen: Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Bitcoins führt **zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften**, sofern Erwerb und Veräußerung der Bitcoins innerhalb eines Jahres stattfindet. Voraussetzung ist weiterhin, dass die Bitcoins nicht selbst generiert wurden, weil es dann am „Erwerb“ fehlt. Umgekehrt bedeutet dies, dass wenn die Bitcoins vor mehr als einem Jahr erworben wurden, diese ohne steuerliche Folgen veräußert werden können.

- Hingabe von Bitcoins als Zahlungsmittel: Sofern erworbene Bitcoins als Zahlungsmittel eingesetzt werden, gilt dieses als Veräußerung der Bitcoins und führt ebenfalls zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Der Wert der im Gegenzug erhaltenen Ware oder Dienstleistung ist als Veräußerungspreis anzusetzen. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Anschaffungskosten von dem Veräußerungspreis abzuziehen.

Hinweis:

Widmet sich der Stpfl. der Erzeugung von Bitcoins bzw. Bitcoin Cash, so ist diese Tätigkeit unter den Voraussetzungen insbesondere einer vorhandenen Einkünfteerzielungsabsicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.

Für Hauseigentümer

Vermeidung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung einer Immobilie durch Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Steuerlich werden Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken erfasst, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Gebäude, 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.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 27.6.2017 (Aktenzeichen IX R 37/16) klargestellt, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch bei Zweit- und Ferienwohnungen gegeben sein kann. Ein Gebäude wird vielmehr auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Stpfl. nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Daher werden insoweit auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, erfasst. Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ in diesem Sinne setzt also weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden.

Hinweis:

Eine Selbstnutzung des Stpfl. in diesem Sinne liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. die Immobilie gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen nicht vor, wenn der Stpfl. die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Unschädlich ist dagegen die unentgeltliche Überlassung an ein Kind, für das der Stpfl. Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat.

Darüber hinaus verdeutlicht der Bundesfinanzhof, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken „im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren“ dann vorliegt, wenn das Gebäude in einem zusammenhängenden Zeitraum genutzt wird, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahrs – voll auszufüllen. Im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung muss die Nutzung also nicht ganzjährig erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall können sich bei dieser Frage sehr große materielle Auswirkungen ergeben. Steht eine Immobilie, bei der die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen ist, zum Verkauf an, so ist dringend eine individuelle steuerliche Prüfung angezeigt.

Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Schenkungsteuer

Für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern oder Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

- Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.
- Zum anderen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über die Bewertung einer im Wege der Schenkung übertragenen Immobilie zu entscheiden. Es handelte sich um ein ca. im Jahr 1900 erbautes Miethaus mit insgesamt 23 vermieteten Wohneinheiten und einer leerstehenden Wohnung. Eine durchgreifende Sanierung oder Modernisierung hatte seit der Errichtung des Gebäudes nicht stattgefunden. Der Stpf. reichte beim Finanzamt eine Bedarfswerterklärung nebst Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen ein. In diesem Gutachten ermittelte der Sachverständige einen Ertragswert von 800 000 €, von dem er pauschale Kosten für die Beseitigung eines Reparaturstaus von 170 000 € abzog und so einen bereinigten Ertragswert/Verkehrswert von 630 000 € berechnete. Nach Angaben des Sachverständigen konnte er bei einer Ortsbesichtigung das Objekt im Außen- und exemplarisch im Innenbereich besichtigen. Das Gebäude habe insgesamt einen verbrauchten baulichen Zustand aufgewiesen. Aus Angaben des Stpf. schloss der Sachverständige, dass sich die Ausstattung von 16 der 24 Wohneinheiten größtenteils noch im Zustand nach Erstellung des Gebäudes befunden habe. Für die Gebäudehülle und die 16 Wohnungen sei nach überschlägiger Schätzung von einem Investitionsbedarf von mindestens 170 000 € auszugehen. Auf die 16 Wohnungen entfalle ein Anteil von ca. 116 000 €.

Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht verwarf das vorgelegte Gutachten, weil es hinsichtlich der pauschal geschätzten Reparatur- und Instandsetzungskosten nicht plausibel sei. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2017 (Aktenzeichen II R 40/15). Das Gericht hebt folgende Aspekte hervor:

- Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.
- Ist im Ertragswertverfahren dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei Erträgen, Bewirtschaftungskosten und Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten durch Abschläge zu berücksichtigen sein. Aus dem Gutachten muss sich jedoch ergeben, wie sich die Mängel und Schäden auf den Verkehrswert auswirken.
- Ein Sachverständigengutachten ist zudem nur ordnungsgemäß, wenn die tatsächlichen Grundlagen der Wertermittlung schlüssig nachvollziehbar sind. Dazu gehört eine hinreichende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.

Der Gutachter muss aus den festgestellten Fakten seine Schlussfolgerungen ziehen und diese zusammen mit den von ihm für richtig erkannten Annahmen im Gutachten dokumentieren. Allgemeine Verweise, wie z.B. auf eine sachverständige Feststellung oder auf eine jahrelange Erfahrung, sind nicht ausreichend. Sind dem Sachverständigen die für die Beurteilung maßgeblichen Umstände nicht bekannt, muss er sie ermitteln oder beim Auftraggeber erfragen. Bleibt dies erfolglos, so darf der Sachverständige zwar sein Gutachten auf Unterstellungen aufbauen; er muss dies jedoch in dem Gutachten kenntlich machen. Der Sachverständige darf daher von einer bestimmten Voraussetzung nur ausgehen, wenn er diese durch festgestellte Tatsachen belegen kann. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.

Hinweis:

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann in nicht wenigen Fällen sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur dann anerkannt, wenn dies ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität überprüfbar sein und nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein. Entspricht das Gutachten jedoch nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen, sondern lediglich zu punktuellen Abweichungen.

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

Grundsätzlich ist der Gewinn aus der Veräußerung von Immobilien, die länger als zehn Jahre gehalten wurden, nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Bei geerbten oder geschenkten Immobilien tritt hinsichtlich der Berechnung der Zehnjahresgrenze der Stpfl. in die Rechtsstellung des Erwerbers ein, d.h. die Vorbesitzzeit wird insoweit berücksichtigt. Eine steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns erfolgt allerdings dann, wenn ein die private Vermögensverwaltung überschreitender gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Die Abgrenzung ist im Einzelfall schwierig. Wichtigstes Abgrenzungskriterium ist die sog. **Drei-Objekt-Grenze**. Wer innerhalb von etwa fünf Jahren mehr als drei Objekte anschafft, erschließt oder herstellt und sodann verkauft, erfüllt damit die objektiven Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels.

Mit Urteil vom 23.8.2017 (Aktenzeichen X R 7/15) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Drei-Objekt-Grenze im Zusammenhang mit geschenkten Grundstücken. Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist dann im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. erhebliche Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet hat.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. 1992 den hälftigen Miteigentumsanteil an dem mit einem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstück von seiner Tante zum Kaufpreis von 225 000 DM erworben. Im Jahr 2000 erhielt er von seiner Mutter den anderen Miteigentumsanteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Der Stpfl. begann im Jahr 2001 mit einer Generalsanierung des Gebäudes, die im Wesentlichen Anfang 2004 abgeschlossen war. Im Jahr 2003 hatte er das Gebäude in fünf Eigentumswohnungen aufgeteilt.

Zunächst bemühte sich eine von ihm beauftragte Immobilienfirma um die Vermietung der Wohnungen. Nachdem ihre Bemühungen erfolglos blieben, erteilte der Stpfl. den Auftrag zum Nachweis bzw. zur Vermittlung von Interessenten zum Verkauf des Objekts. Im Internet bot die Immobilienfirma in der Folgezeit vier hochwertig sanierte Wohnungen an. Der Stpfl. veräußerte in dem Zeitraum von August 2004 bis November 2004 drei Eigentumswohnungen und schenkte der Ehegattin im Januar 2005 die nicht veräußerte vierte Eigentumswohnung im Erdgeschoss. Die fünfte Eigentumswohnung im Dachgeschoss wurde und wird teilweise vom Stpfl. selbst genutzt.

Die ebenfalls klagende Ehegattin beauftragte Anfang 2005 ihrerseits einen Makler zunächst mit der – erfolglosen – Suche nach einem Mieter. Im August 2005 veräußerte sie diese für 370 000 €.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die von der Ehefrau veräußerte Eigentumswohnung als Zählobjekt in den gewerblichen Grundstückshandel des Stpfl. einzubeziehen sei, da dieser bereits mit Erteilung des Verkaufsauftrags die unteren vier Eigentumswohnungen zum Verkauf angeboten habe. Dementsprechend wurden für 2004 Einkünfte des Stpfl. aus Gewerbebetrieb i.H.v. 448 843 € sowie für 2005 Einkünfte der Ehefrau aus Gewerbebetrieb i.H.v. 135 245 € der Besteuerung zu Grunde gelegt. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels sei richtig, obwohl der Stpfl. den hälftigen Grundstücksanteil von seiner Mutter unentgeltlich erworben, seinerseits nur drei Objekte veräußert und ein viertes Objekt verschenkt hat. Im Wesentlichen sind folgende Argumente entscheidend:

- Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist nämlich zumindest dann als gewerblich anzusehen und damit als Zählobjekt zu beachten, wenn erhebliche weitere Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet wurden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Der Stpfl. hat das Gebäude, das er zur Hälfte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erlangt hatte, von 2001 bis Anfang 2004 umfangreich saniert und insofern erst die Voraussetzung für den Verkauf geschaffen.
- Im Streitfall sei die Schenkung des vierten Grundstücks an die Ehefrau ausnahmsweise als Zählobjekt bei dem gewerblichen Grundstückshandel des Stpfl. einzubeziehen. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung sind zwar vom Stpfl. verschenkte Objekte bzw. solche, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, grundsätzlich nicht mit einzubeziehen.

- Von diesem Grundsatz hat die Rechtsprechung allerdings Ausnahmen gemacht. So kann in der Einschaltung naher Angehöriger in „eigene“ Grundstücksgeschäfte des Stpfl. ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liegen. Ebenso kann die Weiterveräußerung geschenkter Objekte dem Schenker zugeordnet werden, wenn dieser nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das „Geschehen beherrscht hat“ und ihm selbst der Erlös aus den Weiterveräußerungen zugeflossen ist.
- Hiervon unabhängig kommt nach der Rechtsprechung eine Einbeziehung der an Angehörige schenkweise übertragenen Objekte hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze zudem dann in Betracht, wenn der übertragende Stpfl. – bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen – die (zumindest bedingte) Absicht besessen hatte, auch diese Objekte am Markt zu verwerten. Dies lag im Streitfall vor.

Hinweis:

Die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, kann nur für den Einzelfall unter Würdigung aller Umstände entschieden werden. Im Einzelfall ist diese Beurteilung äußerst komplex. In Fällen, bei denen ein gewerblicher Grundstückshandel nicht auszuschließen ist, sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Bundesverfassungsgericht stellt Einheitswerte für Grundsteuer infrage

Eine nicht unwesentliche Einnahmequelle der Kommunen ist die Grundsteuer. Auf der anderen Seite ist diese eine steuerliche Belastung für die Grundstückseigentümer. Bei vermieteten Immobilien darf und wird diese regelmäßig den Mietern als Nebenkosten weiterbelastet und trägt so zu den in Deutschland vielfach als hoch empfundenen Mieten bei. Deren Höhe ergibt sich im Wesentlichen aus dem Hebesatz – den die Kommunen festlegen – und der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, welche – im Grundsatz – die einmalig festgestellten Einheitswerte (aus dem Jahre 1964 in den westlichen und 1935 in den neuen Bundesländern) abbildet. Eine Aktualisierung dieser Werte erfolgt lediglich bei gravierenden Veränderungen an der Immobilie.

Vor dem Bundesverfassungsgericht steht die Berechnungsgrundlage dieser für die Kommunen wichtigen Steuerquelle auf dem Prüfstand. Im Mittelpunkt einer mündlichen Verhandlung vom 16.1.2017 in Karlsruhe stand die Frage, ob die einmal festgestellten Einheitswerte heute noch eine gerechte Steuererhebung zulassen. Nach Überzeugung des Bundesfinanzhofs, der die entsprechenden Verfahren dem Bundesverfassungsgericht vorlegte, verstoßen die Einheitswerte für die mehr als 35 Mio. Grundstücke und Immobilien in Deutschland gegen den Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Der Ausgang der Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht ist noch offen. Allerdings gehen informierte Kreise davon aus, dass das Gericht eine Reform der Grundsteuer für erforderlich halten wird.

Der Vorsitzende des Ersten Senats, Ferdinand Kirchhof, wies im Übrigen zu Beginn der Verhandlung darauf hin, dass das Gericht, sollte es einen Verstoß gegen das Grundgesetz feststellen, entscheiden müsse, wie einerseits mit der Zeit bis zu einer Neuregelung und andererseits mit bereits erlassenen Steuerbescheiden umgegangen werden solle. Gesetzgebungsverfahren und Neubewertung der Grundstücke und Immobilien würde mehrere Jahre dauern. Insoweit ergeben sich v.a. für die Kommunen erhebliche Einnahmerisiken. Ein auch nur zeitweiser Ausfall der Grundsteuer wäre für Städte und Gemeinden kaum tragbar, weil die Grundsteuer mehr als 10 % ihrer Steuereinnahmen ausmacht.

Anfang 2017 wurde vom Bundesrat ein Gesetzentwurf zur Reform der Grundstücksbewertung in den Bundestag eingebracht. Danach soll das bisherige Bewertungsziel „gemeiner Wert“ durch den „Kostenwert“ abgelöst werden, der den Investitionsaufwand für die Immobilie abbildet. Damit würde man von der Ermittlung von Verkehrswerten abrücken. Dieser Kostenwert soll den Investitionsaufwand für die Immobilie abbilden. Im Gesetzentwurf ist eine erstmalige Feststellung der Grundstückswerte nach den neuen Regeln zum 1.1.2022 vorgesehen. Das neue Bewertungsverfahren soll danach weitgehend automatisiert durchgeführt werden können. Das Gesetzgebungsverfahren ruht jedoch derzeit.

Hinweis:

Teilweise wird die Empfehlung ausgesprochen, gegen entsprechende Bescheide sowohl bei der Kommune Widerspruch als auch beim Finanzamt Einspruch einzulegen bzw. eine Neufestsetzung des Grundsteuermessbetrags zu beantragen.

Insoweit ist allerdings Vorsicht geboten, da die derzeit angewandten Bemessungsgrundlagen häufig auch zu niedrig ansetzen. Derzeit ist nicht absehbar, welche Grundstückseigentümer bei dieser möglichen Reform besser gestellt werden und welche nicht. Auch müssen verfahrensrechtliche Aspekte beachtet werden. Im Übrigen ist es so, dass seit Oktober 2014 die Einheitswerte und damit auch die Grundsteuerermess- und Grundsteuerbescheide ohnehin vorläufig erlassen werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person

Mit drei Grundsatzurteilen vom 13.9.2017 (Aktenzeichen II R 54/15, II R 42/16 und II R 32/16, www.stotax-first.de) hat der BFH gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass überhöhte vertragliche Entgelte, die eine GmbH einer einem Gesellschafter nahestehenden Person gewährt und die deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, keine Schenkungen der GmbH i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind, wenn der Gesellschafter, dem die bevorteilte Person nahesteht, an der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In derartigen Fällen kann nach den Ausführungen des BFH vielmehr eine Schenkung des Gesellschafters an die ihm (z.B. als Ehegatte) nahestehende Person gegeben sein.

In den Streitfällen mit den Aktenzeichen II R 54/15 und II R 32/16 hatten die Stpfl. Grundstücke an eine GmbH vermietet; sie waren jeweils die Ehegatten der GmbH-Gesellschafter. Die Gesellschafter hatten die Verträge mitunterschieden oder als Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen. Im Streitfall II R 42/16 veräußerte der Stpfl. Aktien an eine GmbH; er war der Bruder des Gesellschafters, der den Kaufpreis bestimmt hatte. Im Zuge von steuerlichen Außenprüfungen hatte sich jeweils ergeben, dass Mietzins bzw. Kaufpreis überhöht waren und insoweit ertragsteuerrechtlich verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbHs an ihre Gesellschafter vorlagen. Die Finanzämter sahen die überhöhten Zahlungen zudem schenkungsteuerrechtlich als gemischte freigebige Zuwendungen der GmbHs an die nahestehenden Personen an und setzten Schenkungssteuer fest.

Dieser Beurteilung ist der BFH in Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung nicht gefolgt: Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist danach keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat.

Die Mitwirkung des Gesellschafters kann darin bestehen, dass er den Vertrag zwischen der GmbH und der nahestehenden Person als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

Grund für die Zahlung des überhöhten Mietzinses oder Kaufpreises durch die GmbH an die nahestehende Person (in den Streitfällen an den Ehegatten bzw. Bruder) ist in einem solchen Fall das bestehende Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter. Dies gilt auch, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind und zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat. Denn die GmbH kommt mit dem Vertragsabschluss und der Zahlung der überhöhten Entgelte an die dem Gesellschafter nahestehende Person dem Begehren des Gesellschafters nach und erfüllt dessen Rechte aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Vorabauschüttung oder Entnahme. Die GmbH erbringt insoweit neben dem vertraglichen Entgelt an die nahestehende Person zugleich – im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs – eine Leistung an den Gesellschafter.

Diese Rechtsgrundsätze sollen i.Ü. entsprechend gelten, wenn ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt ist und er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.

Über die sich anschließende Frage, ob eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vorgelegen hat, hatte der BFH in den Streitfällen nicht abschließend zu entscheiden.

Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw nach diesen Urteilen ihre abweichende Auffassung aufgeben, zugleich aber auch die Frage aufgreifen wird, inwieweit nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls eine Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person anzunehmen und steuerlich zu erfassen ist. Dies wird nach expliziter Feststellung des BFH von der Ausgestaltung der zwischen diesen bestehenden Rechtsbeziehungen abhängen, bei der verschiedene Gestaltungen denkbar seien, z.B. Schenkungsabrede, Darlehen, Kaufvertrag.

Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften vererbt oder verschenkt, so müssen diese Anteile für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer bewertet werden. Das aktuelle Bewertungsgesetz sieht dazu für nicht börsennotierte Anteile in § 11 Abs. 2 BewG die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor, das frühere sog. Stuttgarter Verfahren kommt grds. nicht mehr zur Anwendung. Hinsichtlich des aktuell anzuwendenden Bewertungsverfahrens ist eine Prüfreihefolge vorgesehen: So wird zunächst geprüft, ob der Wert aus vorangegangenen Veräußerungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag abgeleitet werden kann. Ist dies nicht der Fall, dann ist der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu ermitteln, insbesondere also nach dem Ertragswertverfahren (IDW S 1), dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 199 BewG oder falls branchenüblich doch nach einem Mittelwertverfahren oder dem Stuttgarter Verfahren. Im Ergebnis ist für die Praxis festzustellen, dass dem Stpfl. ein Methodenwahlrecht zusteht, wobei der Liquidationswert stets den Mindestwert darstellt.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des FG München vom 20.11.2017 (Aktenzeichen 7 K 555/16, EFG 2018, 274) zu sehen, in dem sich das FG mit der Anwendung des Stuttgarter Verfahrens auf eine Holding-GmbH im Streitjahr 2008, also noch unter Anwendung alter Rechtslage, befasst hat. Nach dem sog. Stuttgarter Verfahren war zunächst der Vermögenswert zu ermitteln, der sodann auf Grund der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft korrigiert wurde, sofern diese nach oben oder unten von einer Normalverzinsung des Kapitals, das den Unternehmenswert verkörpert, abwichen. Gegen dieses Urteil wurde das Rechtsmittel der Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

Im Streitfall war in 2008 ein Stpfl. verstorben, der zu 99,61 % an einer Holding-GmbH beteiligt war, die überwiegend Beteiligungen an KG und zudem diverse Anteile an anderen GmbHs hielt.

Die FinVerw bewertete die Anteile nach den Sonderregeln für Holdinggesellschaften ohne Berücksichtigung der Ertragsaussichten, da die GmbH neben der Verwaltung eigener Beteiligungen keine eigene Produktions-, Handels- oder Dienstleistungstätigkeit ausübte. Dagegen wandten sich die Stpfl. mit dem Ziel, zusätzlich einen Abschlag wegen geringer Erträge zu berücksichtigen.

Das FG hat der Klage stattgegeben und im Rahmen seiner Begründung festgestellt:

- Der Wert ist unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.
- Das Stuttgarter Verfahren ist als geeignetes Schätzungsverfahren anerkannt.
- Bei der Bewertung der Anteile an einer GmbH, die ihrerseits eine Beteiligung an einer Unter-Kapitalgesellschaft halte, könne durch die mehrfache Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Untergesellschaft ein sog. Kaskadeneffekt eintreten, weil deren Erträge sowohl beim Vermögenswert der Mutter als auch beim Ertragswert der Tochter berücksichtigt werden.
- Daher seien Anteile an reinen Holding-Gesellschaften, die neben der Verwaltung ihrer Beteiligungen oder der Koordinierung der Beteiligungsgesellschaften keinen selbständigen operativen Bereich haben, nur mit ihrem ungekürzten Vermögenswert zu bewerten.

- Dies betreffe aber (anders als im Streitfall) nur solche Holdinggesellschaften, die ausschließlich Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

Auflösung einer Kapitalgesellschaft – Nachträgliche Anschaffungskosten bei Rangrücktritt (§ 17 EStG)

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG sind dabei auch sog. nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Nach bisheriger Rechtsprechung zählten auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

Zu dieser Problematik hat der BFH seine Rechtsprechung mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 1032) entscheidend geändert. Zugleich hat der BFH mit diesem Urteil (unter Formulierung eines Bestandsschutzes für „Altfälle“) entschieden, dass die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen nur noch dann angewandt werden können, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils vom 11.7.2017 (d.h. bis zum 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund ist nun das – nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehene – Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen IX R 51/15, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem der BFH seine jüngste Rechtsprechung zur Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Auflösungsgewinns nach § 17 EStG unter besonderer Berücksichtigung sog. nachträglicher Anschaffungskosten bestätigt und fortgeführt hat.

Dieses Urteil betrifft das Streitjahr 2009; konkret war umstritten, ob im Zuge der Auflösung einer GmbH Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen waren, die vom Alleingesellschafter bereits im Jahr der Gründung der GmbH (1988) gewährt worden waren. Im November 2000 hatte der Alleingesellschafter gegenüber der GmbH den Rangrücktritt mit seinen Forderungen erklärt. In 2009 beschloss der Alleingesellschafter die Auflösung der (nachfolgend im Jahr 2011 gelöschten) GmbH und machte in seiner Einkommensteuererklärung 2009 einen Verlust geltend, der neben dem Stammkapital auch den gesamten Darlehensausfall berücksichtigte. Demgegenüber berücksichtigte die FinVerw nur die nach der Rangrücktrittserklärung in 2000 gewährten Darlehen. Diese Auffassung bestätigte auch das FG.

Der BFH hat die Revision des Stpfl. als unbegründet zurückgewiesen und dabei ausgeführt, dass

- im vorliegenden Streitfall „Vertrauensschutz“ zu gewähren ist und daher die bislang geltenden Rechtsgrundsätze anzuwenden sind,
- Darlehen mit eigenkapitalersetzendem Charakter (Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, die der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt) zum sog. funktionellen Eigenkapital zählen,
- sich im vorliegenden Streitfall die GmbH (nach der Gesamtwürdigung des FG, an die der BFH gebunden ist) aber bis zur Rangrücktrittserklärung nicht in der Krise befunden habe,
- der Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals insoweit auch nur ein Indiz für eine Krise der GmbH ist und
- die GmbH im Streitfall bis zum Jahr 2000 nicht in einer Krise war, weil z.B. der Verlust des Stammkapitals nur vorübergehend war und die GmbH stets positive Jahresergebnisse erzielt hatte.

Hinweis:

Das vorliegende Urteil bestätigt, dass sich der BFH an den von ihm selbst formulierten Bestandsschutz hält. Stpfl. sollten daher in einschlägigen Altfällen (weiterhin) die steuermindernde Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten begehren. Im Einzelfall ist sorgfältig zu dokumentieren, zu welchem Zeitpunkt die GmbH in eine Krise geraten ist.

Veräußerung von GmbH-Anteilen – Nachträgliche Anschaffungskosten bei nicht krisenbestimmten Gesellschafterdarlehen

Nach der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung können im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG bislang auch die durch Gesellschafter geleisteten eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten steuermindernd berücksichtigt werden, wenn der Gesellschafter die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Vor diesem Hintergrund hat sich das FG Rheinland-Pfalz mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 18.7.2017 (Aktenzeichen 5 K 1003/16, www.stotax-first.de) mit der – die Ermittlung der Höhe eines Auflösungsgewinns i.S.d. § 17 EStG betreffenden – Frage befasst, mit welchem Wert in der Krise der GmbH stehen gelassene Gesellschafterdarlehen, die zunächst nicht krisenbestimmt gewesen waren, anzusetzen sind.

Verkürzt dargestellt wendet das FG Rheinland-Pfalz vorliegend die vom BFH aufgestellten Regeln zum Bestandsschutz (mit Urteil vom 11.7.2017, Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 1032) an und kommt zu dem Ergebnis, dass – nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung – nur dann mit dem Nennwert anzusetzende nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen können, wenn die Gesellschafterdarlehen von vornherein krisenbestimmt oder in einen Finanzplan eingebunden gewesen sind. Sollte es sich hingegen um in der Krise der GmbH stehen gelassene Gesellschafterdarlehen handeln, so seien diese mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Krise, regelmäßig also mit 0 €, anzusetzen.

Im Streitfall hatte der Stpfl. für das Jahr 2012 einen Verlust nach § 17 EStG aus der Auflösung einer GmbH steuerlich geltend gemacht und bei dessen Ermittlung sowohl die Kapitalanteile als auch den Wert von im Jahr 2009 gewährten unverzinslichen Darlehen berücksichtigt. Das FG lehnte die Berücksichtigung der der GmbH gewährten Darlehen ab:

- Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind.

Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft übernimmt, eine Sicherheit bestellt oder eine andere Rechtshandlung i.S.d. § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. unternimmt und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat.

- Ist ein Darlehen von vornherein krisenbestimmt gewesen oder aber im Rahmen eines erkennbaren Finanzplans vom Stpfl. übernommen worden, so ist der Nennwert der wertlos gewordenen Rückgriffsforderung anzusetzen.
- Nicht mit den Nennwerten, sondern mit den gemeinen Werten zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten sind demgegenüber solche Darlehen anzusetzen, die in der Krise stehen gelassen wurden. Gerade dieser Sachverhalt lag im Streitfall nach Auffassung des FG vor, da die GmbH bereits zum 31.12.2010 überschuldet gewesen und ihr Stammkapital zu diesem Zeitpunkt bereits vollständig aufgebraucht war („sie war im Grunde insolvent“). Gleichwohl habe der Gesellschafter die im Jahr 2009 gewährten Darlehen stehen gelassen.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist sorgfältig zu beobachten, da die Revision beim BFH anhängig ist.

Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Die steuerliche Anerkennung setzt die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags voraus; wirksam wird dieser erst mit Eintragung in das Handelsregister bei dem für die Organgesellschaft zuständigen Amtsgericht. Daher muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das die Folgen der Organschaft eintreten sollen, in das Handelsregister eingetragen sein.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 80/15, www.stotax-first.de) zu sehen, mit dem sich der BFH mit dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags bei verspäteter Eintragung ins Handelsregister befasst hat. Im Ergebnis hat der BFH entschieden, dass keine sachliche Unbilligkeit i.S.d. § 163 AO vorliegt, wenn eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam wird. Das gilt auch, wenn die verzögerte Eintragung auf einem Fehlverhalten einer anderen Behörde – im Streitfall des Registergerichts – beruhen sollte.

Im Streitfall hatte eine GmbH mit ihrer Alleingeschafterin im März 2006 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der mit der Eintragung in das Handelsregister wirksam sein und rückwirkend ab dem 1.1.2006 gelten sollte. Der protokollierende Notar meldete diesen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit notariell beglaubigter Registeranmeldung vom 18.9.2006 zur Eintragung in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht an, dort wurde der Vertrag aber erst am 27.1.2007 eingetragen. Die GmbH führte gleichwohl den Gewinn 2006 an die Alleingeschafterin ab. Diese Gewinnabführung behandelte das FA als verdeckte Gewinnausschüttung, da der Ergebnisabführungsvertrag auf Grund fehlender Handelsregistereintragung in 2006 nicht wirksam geworden sei. In der Folge hatte die GmbH u.a. den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerfestsetzung wegen Unbilligkeit aufzuheben, was das FA ablehnte.

Der BFH bestätigte die Sichtweise der FinVerw. Das Gesetz stelle ausdrücklich auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags ab und diese war im Jahr 2006 noch nicht gegeben.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Auffassung, die auch schon von einigen FG vertreten wurde, wonach Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht kommen. Letztendlich wird daher in jedem Einzelfall vor der erstmaligen Gewinnabführung zu prüfen sein, ob die Handelsregistereintragung bereits fristgerecht erfolgt ist.

Anerkennung einer Organschaft – Finanzielle Eingliederung bei Stimmbindungsvertrag

Die körperschaftsteuerliche Organschaft setzt für ihre Anerkennung nicht nur den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, sondern zudem auch die sog. finanzielle Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Bremen vom 14.12.2017 (Aktenzeichen 3 K 12/17 (1), EFG 2018, 228) zu sehen, mit dem sich das FG Bremen mit der Tatbestandsvoraussetzung der finanziellen Eingliederung befasst hat. Das FG Bremen hat dazu festgestellt, dass die schuldrechtliche Übertragung der Stimmrechte eines Mitgeschafterers aus dessen Anteilen an der Organgesellschaft auf den Organträger durch einen Stimmbindungsvertrag für sich genommen nicht geeignet ist, eine finanzielle Eingliederung zu begründen.

In seiner Begründung stellt das FG auf den Gesetzeswortlaut und insbesondere darauf ab, dass dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zustehen muss und dass die Stimmrechte dem Organträger als aus seinem (bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentum an dem Anteil an der Organgesellschaft fließend zuzurechnen sein müssen. Bloß schuldrechtlich vereinbarte Ausweitungen bzw. Einschränkungen hinsichtlich der Stimmrechtsausübung, z.B. eine Stimmrechtsvollmacht, eine Stimmrechtsvereinbarung, ein Stimmrechtsverzicht, eine Stimmrechtsleihe oder eine Stimmrechtsbindungsverpflichtung, seien für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG unmaßgeblich. Da die Stimmrechte dem Organträger aus eigenem Recht zustehen müssen, könnten i.Ü. auch die Beteiligungen und Stimmrechte von Angehörigen i.S.d. § 15 AO nicht zusammengerechnet werden.

Hinweis:

Diese Auffassung, wonach die Stimmrechte dem Organträger aus eigenem Recht zustehen müssen (und Stimmrechtsvollmachten ebenso wenig ausreichen wie Stimmbindungs- bzw. Poolverträge), wird auch im Fachschrifttum und von anderen FG vertreten. Da das FG zur Fortbildung des Rechts die Revision zugelassen hat, ist die weitere Entwicklung aber sorgfältig zu beobachten.

Bitte sprechen Sie mich an, wenn Sie zu dem Themenkomplex Fragen haben.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Dieter Höhne