

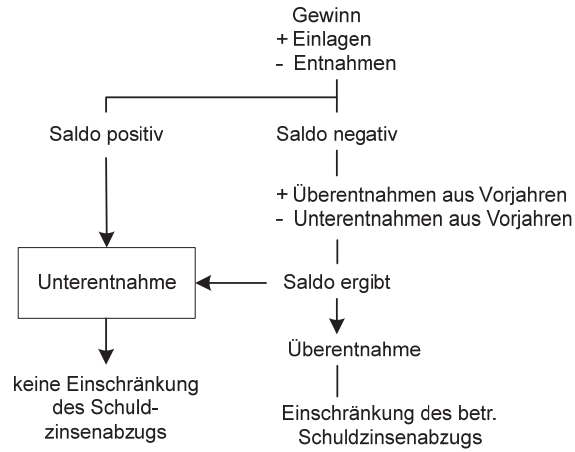
Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

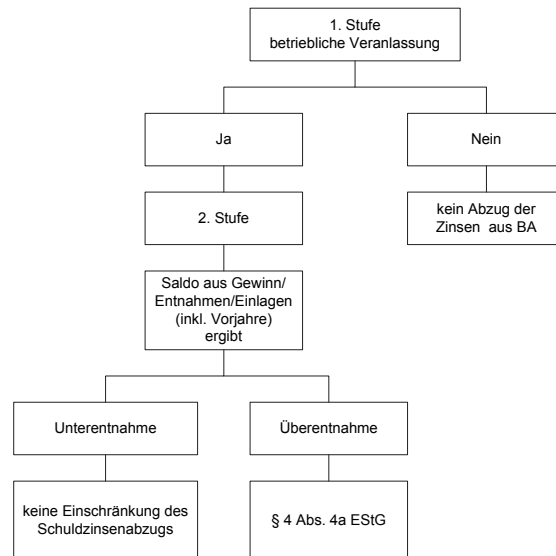
1 · 2013 www.aktuelles-steuerrecht.info

AktStR 1/2013 – Thema 01

Kurzfristige Geldeinzahlungen zur
Vermeidung von Überentnahmen



BA-Abzug von Zinsen – 2-stufige Prüfung



Missbrauchsregelung in § 4 Abs. 4a S. 3 EStG a.F.

„Entnahmen und Einlagen, die in den letzten drei Monaten eines Wirtschaftsjahres getätigt werden, sind nicht zu berücksichtigen, soweit sie in der Summe in den nächsten drei Monaten des Folgejahres wieder rückgängig gemacht werden.“

BFH-Urt. v. 21.8.2012 – VIII R 32/09, BFH/NV 2013, 133

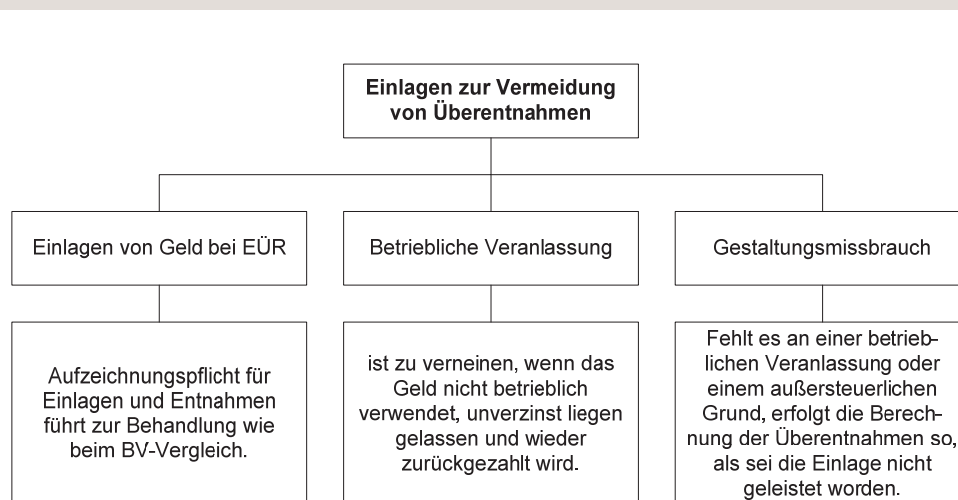
Sachverhalt in tabellarischer Form

Kl.	Facharzt mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG
2001	Bau eines selbstgenutzten EFH, Finanzierung durch Entnahme der BE der Arztpraxis (2-Konten-Modell)
2001 – 2003	zur Vermeidung von Überentnahmen wurden jeweils für 4-6 Tage folgende Geldbeträge auf das betriebliche Konto eingezahlt und am 2.1. des Folgejahrs wieder entnommen: 28.12.2001: 271.217 EUR 30.12.2002: 300.000 EUR 30.12.2003: 300.000 EUR
FA	Ein- und Auszahlungen bleiben bei Ermittlung der Überentnahmen wg. Gestaltungsmissbrauch unberücksichtigt

Entscheidungsgründe

- ◆ Die Einzahlungen der Gelder auf das betriebliche Girokonto erfüllen den Tatbestand der Einlage bei Ermittlung der Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG. Der Einlagebegriff in § 4 Abs. 3 EStG entspricht dem der Gewinnermittlung in § 4 Abs. 1 EStG.
- ◆ Im Streitfall sind die Einlagen bei Anwendung jedoch nicht zu beachten, weil sie einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellen.
- ◆ Die Einzahlungen dienten keinem wirtschaftlichen Zweck. Sie wurden nicht zur Begleichung einer betrieblichen Schuld verwendet, sondern ihr alleiniger Zweck war es, die Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG zu vermeiden.

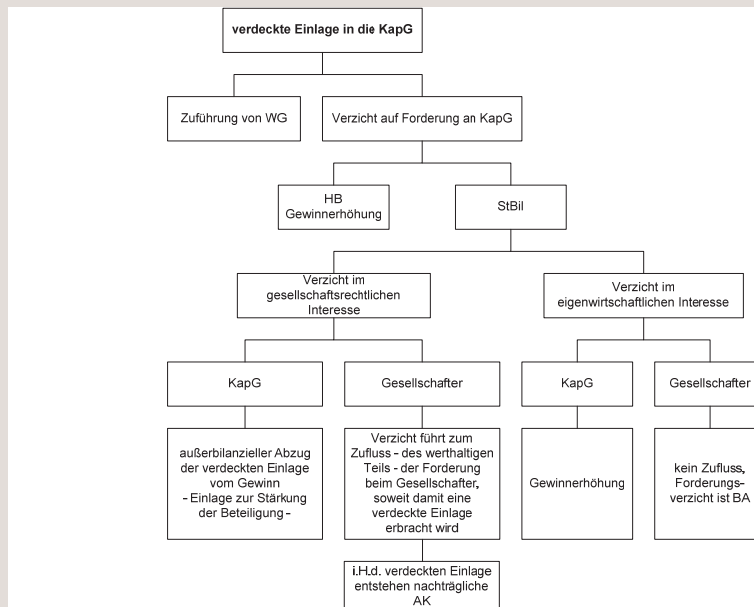
Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Facharzt mit Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG
2001	Bau eines selbstgenutzten EFH, Finanzierung durch Entnahme der BE der Arztpraxis (2-Konten-Modell)
2001 – 2003	zur Vermeidung von Überentnahmen wurden jeweils für 4-6 Tage folgende Geldbeträge auf das betriebliche Konto eingezahlt und am 2.1. des Folgejahrs wieder entnommen: 28.12.2001: 271.217 EUR 30.12.2002: 300.000 EUR 30.12.2003: 300.000 EUR
FA	Ein- und Auszahlungen bleiben bei Ermittlung der Überentnahmen wg. Gestaltungsmissbrauch unberücksichtigt



AktStR 1/2013 – Thema 02

Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft

Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft



Abhängigkeit der Rechtsfolgen bei Forderungsverzicht

- ◆ handelt es sich um einen beherrschenden oder nicht beherrschenden Gesellschafter
- ◆ beruht die Forderung auf einer Vergütung der KapG oder wurde sie vom Gesellschafter zugeführt
- ◆ gehört die Forderung zum BV oder PV
- ◆ ist die Forderung werthaltig
- ◆ ist der Verzicht auf die Forderung gesellschaftsrechtlich oder eigenwirtschaftlich motiviert

Beispiel 1 – Gesellschafterdarlehen

A	Alleingesellschafter der A-GmbH
A-GmbH	Darlehensverbindlichkeit gegenüber A 100.000 EUR
Darlehens- verzicht	A verzichtet im Vorfeld eines Kreditantrags auf das Darlehen
HB	Der Ertrag wird in der HB in Gewinnrücklagen eingestellt

Lösung zu Beispiel 1

Darlehens- verzicht	Es handelt sich um eine verdeckte Einlage, weil gesellschaftsrechtliche Veranlassung
A-GmbH	Der Gewinn in der HB ist steuerrechtlich außerbilanziell durch den Abzug einer verdeckten Einlage zu neutralisieren
A	A hat i.H.d. verdeckten Einlage nachträgliche AK auf seine Beteiligung

Abwandlung 1.1

Da die Gesellschaft überschuldet ist und das Darlehen ohnehin nicht zurückgezahlt werden kann, verzichtet der Gesellschafter auf das Darlehen.

Lösung

Der dadurch entstehende Gewinn in der HB ist steuerrechtlich im Grundsatz durch den außerbilanziellen Abzug einer verdeckten Einlage zu neutralisieren. Da die Forderung jedoch wertlos ist, ist die verdeckte Einlage – ebenso wie die nachträglichen AK – mit 0 EUR zu bewerten.

Beispiel 2 – Verzicht auf Gehaltsforderung

A	Beherrschender Gesellschafter der A-GmbH mit GF-Gehalt von monatlich 6.000 EUR
A-GmbH	Wegen Liquiditätsschwierigkeiten wird das auf dem Verrechnungskto. gutgeschriebene Gehalt im November und Dezember 2012 nicht ausgezahlt
31.12.2012	Auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten verzichtet A auf das Gehalt

Lösung zu Beispiel 2

A	Mit Gutschrift auf dem Verrechnungskto. ist A das Gehalt zugeflossen, die LSt ist abzuführen
A-GmbH	Der Gehaltsverzicht führt zu einer verdeckten Einlage in die GmbH, die bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung – bei fehlender Werthaltigkeit – mit 0 EUR abzusetzen ist
AK	Der Verzicht auf die Gehaltsforderung führt zu nachträglichen AK, die – bei unterstellter fehlender Werthaltigkeit – mit 0 EUR zu bewerten ist

Abwandlung 2.1

Sachverhalt wie vorstehend, jedoch verzichtet der nicht beherrschende Ges.-GF B auf das Gehalt.

Lösung

B	Im Zweifel kann aus der Gutschrift auf dem Gehaltsverrechnungskonto geschlossen werden, dass das Gehalt dem GF zur Verfügung steht und damit zugeflossen ist. Das gilt in jedem Fall bei einem beherrschenden Ges.-GF.
AK	Soweit der Gehaltsverzicht zur Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters ausgesprochen wird, führt der Verzicht auch zum Zufluss beim nicht beherrschenden Gesellschafter

Abwandlung 2.2

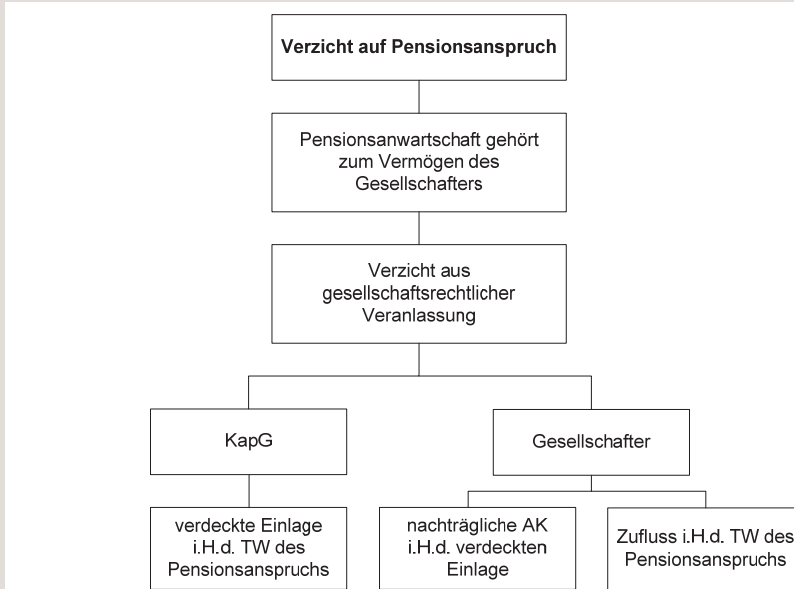
A-GmbH	A und seine Ehefrau sind mit jeweils 50 % Gesellschafter der A-GmbH
A	A hat Anspruch auf ein monatliches Gehalt i.H.v. 6.000 EUR sowie auf ein Weihnachtsgeld i.H. eines Monatsgehalts
Verzicht auf Weihnachtsgeld	Obwohl sich die GmbH nicht in Zahlungsschwierigkeiten befindet, wird das vereinbarte Weihnachtsgeld über die Gehaltsabrechnung nicht abgerechnet und nicht ausgezahlt. Nachträge zum GF-Anstellungsvertrag wurden nicht vorgenommen

Beispiel 3 – Verzicht auf Miete

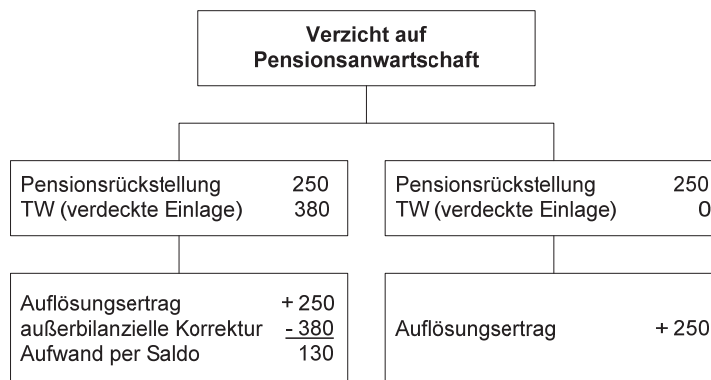
A	A ist Gesellschafter der A-GmbH und hat dieser ein Grundstück mit Betriebsgebäuden überlassen (Betriebsaufspaltung)
Miete	Der vereinbarte Mietzins beträgt 10.000 EUR/Monat
A-GmbH	Die A-GmbH befindet sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Im 2. Halbjahr 2012 wird die Miete nicht mehr gezahlt
Mietforderung	A schreibt die Forderung im Einzel-Verpacht-Unternehmen i.H.v. 30.000 EUR (50 % der ausstehenden Mietforderung) ab

Lösung zu Beispiel 3

FinVerw	Die Abschreibung der Forderung kann A nur i.H.v. 60 % als BA abziehen (§ 3 Abs. 2 EStG)
BFH	Nach BFH-Urt. v. 18.4.2012 findet das Teilabzugsverbot keine Anwendung, weil die Teilwertabschreibung der Forderung in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 40 EStG genannten Einnahmen steht
A-GmbH	Da der Forderungsverzicht im eigenwirtschaftlichen Interesse von A liegt (Fortführung des Mietverhältnisses nach Gesundung der GmbH), liegt keine verdeckte Einlage vor. Die Verbindlichkeit ist gewinnerhöhend auszubuchen



Beispiel (Auswirkung auf das Einkommen der KapG)



Beispiel 4 – Verzicht auf unverfallbare Pensionszusage

A-GmbH	Pensionszusage an Ges.-GF ab 65. Lj 2.500 EUR/Monat
31.12.2012	Ges.-GF hat das 63. Lj vollendet / Verzicht auf werthaltigen Pensionsanspruch
StBil	Pensionsrückstellung gem. § 6a EStG: 460.000 EUR
TW	Einmalzahlung in Pensionsfonds zum Erwerb eines Pensionsanspruchs i.H.v. 2.500 EUR/Monat: 670.000 EUR

Lösung zu Beispiel 4

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei A:	670.000 EUR
Verdeckte Einlage in die KapG:	670.000 EUR
Auflösung Pensionsrückstellung in StBil:	+ 460.000 EUR
Aufwandsüberhang in der KapG nach außerbilanzieller Korrektur:	./. 270.000 EUR
Nachträgliche AK:	670.000 EUR

Beispiel 5 - Verzicht auf verfallbare Pensionszusage

A-GmbH	Ges.-GF sind A, B, C und D
Pensionszusage	Die A-GmbH hat allen GF eine Pensionszusage nach Vollendung des 65. Lj erteilt
28.8.2002	Die Gesellschafter veräußern ihre Anteile und verzichten auf ihre – noch nicht unverfallbaren – Pensionsansprüche
31.12.2002	Die A-GmbH bucht die Pensionsrückstellungen erfolgsneutral auf das Rücklagenkto., weil sie von der Werthaltigkeit der Pensionsrückstellung ausgeht
FA	Die Pensionsrückstellungen sind gewinnerhöhend aufzulösen. Die verdeckte Einlage ist mit 0 EUR zu bewerten, weil die Pensionsanwartschaften noch nicht unverfallbar sind

Lösung zu Beispiel 5

A-GmbH	Die Pensionsrückstellungen sind in der StBil gewinnerhöhend aufzulösen
Verdeckte Einlage	Es liegt eine verdeckte Einlage vor, die aber mit 0 EUR zu bewerten ist, weil die Versorgungsanwartschaften noch nicht unverfallbar sind. Mit Aufhebung der Anstellungsverträge sind bei noch verfallbaren Zusagen die Versorgungsansprüche entfallen.

**Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsanwartschaften,
sog. Future-Service**

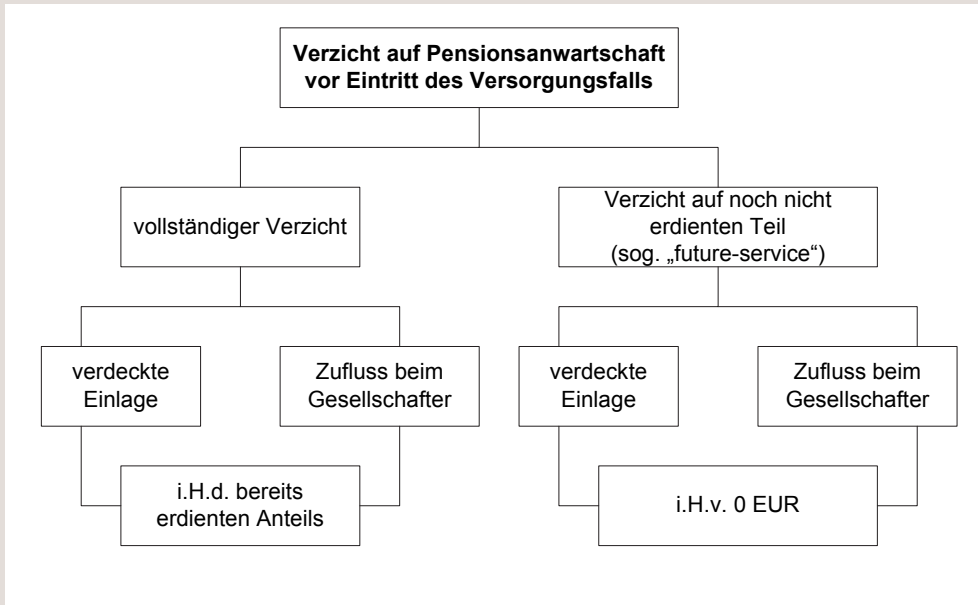
Bewertung

BMF:	Verzicht des Ges.-GF auf eine Pensionsanwartschaft ist eine verdeckte Einlage, die mit dem TW der Pensionsanwartschaft zu bewerten ist.
Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten	Der Betrag, der aufgewendet werden muss, um eine gleichhohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben.

**Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsanwartschaften,
sog. Future-Service**

Verdeckte Einlage

Bei einem vollständigen Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft vor Eintritt des Versorgungsfalls liegt eine verdeckte Einlage nur i.H.d. bis zum Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Anteils des Versorgungsanspruchs vor.



Zeitanteilige Aufteilung

Beispiel

- ◆ Beherrschender Ges.-GF, geb. 1.1.1960
- ◆ Dienst Eintritt in die GmbH: 1.1.1986
- ◆ Zusage: 1.1.1996 Altersrente i.H.v. 3.000 EUR/Monat
- ◆ Pensionseintritt mit Vollendung des 66. Lj
- ◆ Herabsetzung der Versorgungsanwartschaft am 1.1.2011 auf 1.500 EUR/Monat (50 % der ursprünglichen Zusage)

Lösung

Dienstjahre ab Zusageerteilung bis 1.1.2011	15 Jahre
Dienstjahre ab Zusageerteilung bis Rentenbeginn	30 Jahre
Erdiente Anteile am 1.1.2011 ($15/30 = 50\%$)	1.500 EUR/Monat

Pensionsrückstellung gem. § 6a EStG

TW am 31.12.2010	139.956 EUR
TW nach Verzicht am 31.12.2011	<u>- 75.622 EUR</u>
Gewinnerhöhende Auflösung in StBil	<u>64.334 EUR</u>
Steuerbelastung der GmbH (30 %)	19.300 EUR

Verzicht auf nicht erdienten Pensionsanspruch

- ◆ Nur der bereits erdiente Anspruch führt zu einer verdeckten Einlage und damit zu einem Zufluss beim Ges.-GF.
- ◆ Der noch nicht erdiente Anteil führt zwar auch zu einer verdeckten Einlage, die aber mit 0 EUR zu bewerten ist.
- ◆ Die mit dem Wegfall des nicht erdienten Anteils verbundene Rückstellungsauflösung führt zu einem Ertrag in der StBil.

Verzicht auf verfallbaren Pensionsanspruch

Dieselben Rechtsfolgen treten bei **Verzicht auf einen noch nicht unverfallbaren Pensionsanspruch** ein, wenn der Verzicht im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses **eines nicht beherrschenden Ges.-GF** steht.

Abfindung einer Pensionszusage

Gefahr der verdeckten Gewinnausschüttung

- ◆ Grundsatz: Der **Verzicht** des Ges.-GF auf eine **unverfallbare Pensionszusage gegen eine angemessene Abfindung führt nicht zu einer vGA**, wenn die Möglichkeit der Kapitalabfindung bereits im Altersversorgungsvertrag vereinbart ist.
- ◆ Fehlt es an einer solchen Vereinbarung sehen FinVerw und Rspr. – sei es insgesamt oder partiell – in dem Verzicht gegen Abfindung eine vGA, weil ein Fremd-GF auf den Pensionsanspruch nicht verzichten würde.
- ◆ Die Abfindung darf höchstens i.H.d. ratierlichen Barwerts nach § 2 BetrAVG erfolgen.

Unverfallbarer Pensionsanspruch

Beispiel

A	A war bis 1986 Alleingesellschafter, danach mit 49 % beteiligt
GmbH	Die GmbH hat A – auch dem ab Januar 1986 mit 51 % beteiligten B – im Januar 1986 Pensionszusagen erteilt. Dabei wurde auf das BetrAVG Bezug genommen.
Dezember 1986	Wegen der geplanten Veräußerung der GmbH-Anteile verzichten A (und auch B) auf die Pensionszusagen. Im Gegenzug werden ihnen die hierfür abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungen übertragen.
FA	In Höhe der übertragenen Rückdeckungsversicherungen liegt eine vGA vor.

Lösung

Abfindungsverbot	Durch den Bezug auf das BetrAVG ist diese Vorschrift Vertragsbestandteil geworden. Damit greift grds. das Abfindungsverbot des § 3 Abs. 1 BetrAVG
Gesellschaftsrechtliche Veranlassung	Der Verstoß gegen das Abfindungsverbot rechtfertigt die Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung
vGA	Die Hingabe der Rückdeckungsversicherung ist eine Vermögensminderung, die zu einer vGA führt. Der Verzicht auf die Pensionszusage führt zu einer verdeckten Einlage, d.h. zum Zufluss beim Gesellschafter. Eine Neutralisierung beider Vorgänge scheidet angesichts der wechselseitigen gesellschaftsrechtlichen Veranlassung aus

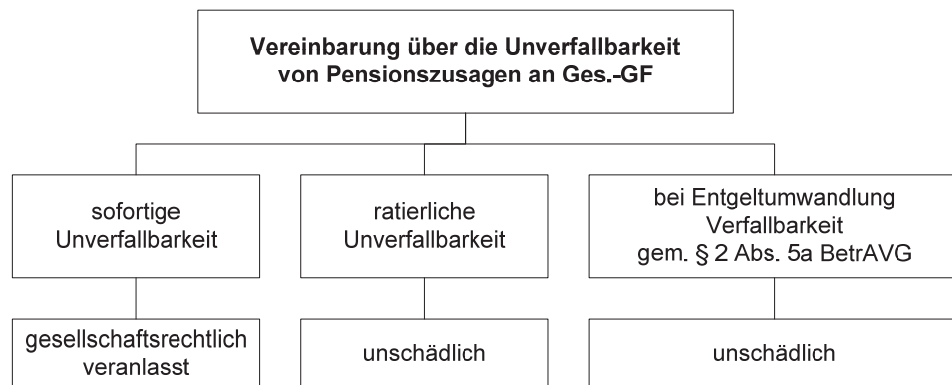
Hinweis

Die **Abfindung einer verfallbaren Versorgungszusage** wäre von vornherein gesellschaftsrechtlich veranlasst.

Rechtsfolgen: vGA i.H.d. Abfindung

Verdeckte Einlage, die mit 0 EUR zu bewerten ist

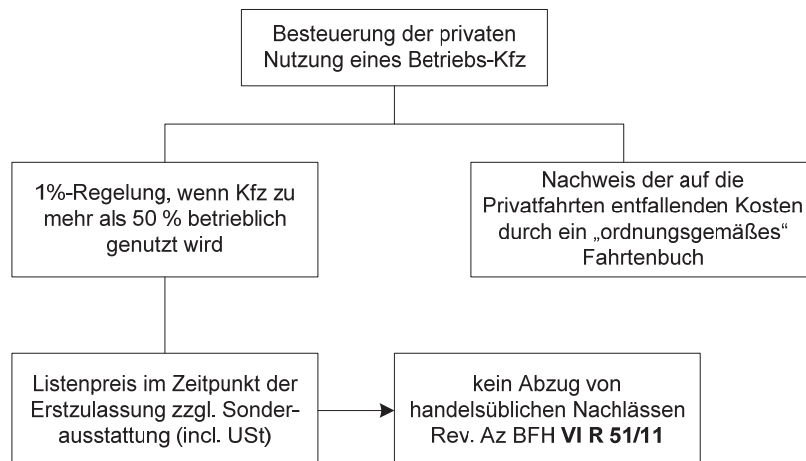
Auflösung der Pensionsrückstellung in der StBil



AktStR 1/2013 – Thema 03

Anscheinsbeweis für die private Kfz-Nutzung und Kostendeckelung bei Vermietung an Personengesellschaft

Anscheinsbeweis für die private Kfz-Nutzung und Kostendeckelung bei Vermietung an Personengesellschaft



Kostendeckelung

Beispiel

Die Gesamtkosten für ein zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke genutztes Kfz (Bruttolistenpreis 35.600 EUR) belaufen sich im Wj auf 7.400 EUR. Das Kfz wurde an 200 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Entfernung 27 km) genutzt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Die Kosten ermitteln sich wie folgt:

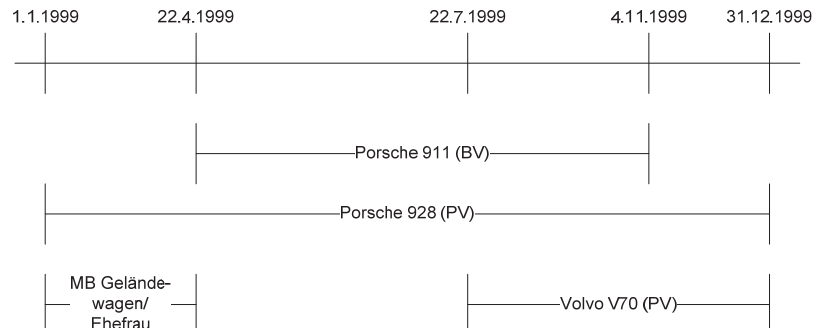
1.	Pauschaler Wertansatz nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG $35.600 \text{ EUR} \times 0,03 \% \times 27 \text{ km} \times 12 \text{ Monate} =$	3.460,32 EUR
2.	Privater Nutzungsanteil gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG $35.600 \text{ EUR} \times 1 \% \times 12 \text{ Monate} =$	4.272,00 EUR
	Gesamt	7.732,32 EUR
3.	Höchstbetrag der pauschalen Wertansätze (Kostendeckelung)	7.400,00 EUR

BFH-Urt. v. 4.12.2012 – VIII R 42/09, juris

(Fall I: Erschütterung des Anscheinsbeweises der privaten Kfz-Nutzung)

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	RA-GbR mit einem Porsche 911 im BV
1999	FA setzt im Gewinnfeststellungsbescheid einen privaten Nutzungsanteil für den Porsche i.H.v. 21.166 DM fest
FG-Feststellung	1. Der Porsche 911 war gem. Kfz-Steuerbescheid nur v. 22.4.-4.11.1999 auf den Gesellschafter X zugelassen
	2. Im Gesamtjahr 1999 befand sich im PV des X ein Porsche 928 und v. 22.7.-30.12.1999 ein Volvo V 70
	3. Die Ehefrau des X hatte von Januar bis April 1999 einen Mercedes-Geländewagen im PV
	4. Die 5 Kinder des X waren sämtlich minderjährig

Im Streitjahr vorhandene Kfz (BV/PV)

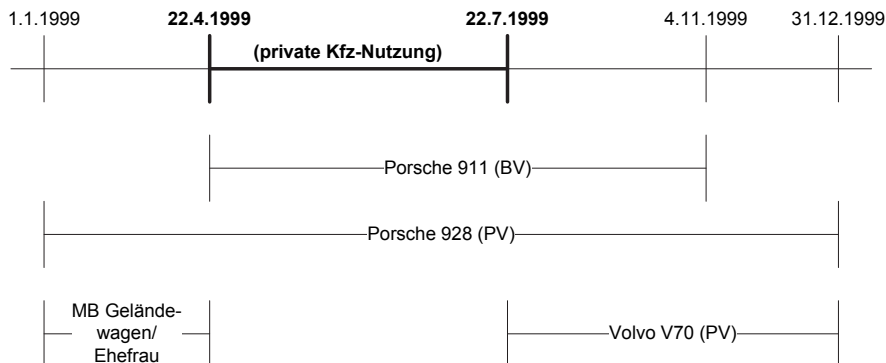


Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	RA-GbR mit einem Porsche 911 im BV
1999	FA setzt im Gewinnfeststellungsbescheid einen privaten Nutzungsanteil für den Porsche i.H.v. 21.166 DM fest
FG-Feststellung	1. Der Porsche 911 war gem. Kfz-Steuerbescheid nur v. 22.4.-4.11.1999 auf den Gesellschafter X zugelassen
	2. Im Gesamtjahr 1999 befand sich im PV des X ein Porsche 928 und v. 22.7.-30.12.1999 ein Volvo V 70
	3. Die Ehefrau des X hatte von Januar bis April 1999 einen Mercedes-Geländewagen im PV
	4. Die 5 Kinder des X waren sämtlich minderjährig

Entscheidung des FG

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	RA-GBR mit einem Porsche 911 im BV
1999	FA setzt im Gewinnfeststellungsbescheid einen privaten Nutzungsanteil für den Porsche i.H.v. 21.166 DM fest
FG-Feststellung	1. Der Porsche 911 war gem. Kfz-Steuerbescheid nur v. 22.4.-4.11.1999 auf den Gesellschafter X zugelassen 2. Im Gesamtjahr 1999 befand sich im PV des X ein Porsche 928 und v. 22.7.-30.12.1999 ein Volvo V 70 3. Die Ehefrau des X hatte von Januar bis April 1999 einen Mercedes-Geländewagen im PV 4. Die 5 Kinder des X waren sämtlich minderjährig

Im Streitjahr vorhandene Kfz (BV/PV)



Entscheidung und Begründung

- ◆ Für die private Nutzung von Kfz, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, kommt grds. die 1%-Regelung zum Tragen. Das gilt nur, wenn auch eine private Nutzung stattgefunden hat.
- ◆ Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	RA-GBR mit einem Porsche 911 im BV
1999	FA setzt im Gewinnfeststellungsbescheid einen privaten Nutzungsanteil für den Porsche i.H.v. 21.166 DM fest
FG-Feststellung	1. Der Porsche 911 war gem. Kfz-Steuerbescheid nur v. 22.4.-4.11.1999 auf den Gesellschafter X zugelassen 2. Im Gesamtjahr 1999 befand sich im PV des X ein Porsche 928 und v. 22.7.-30.12.1999 ein Volvo V 70 3. Die Ehefrau des X hatte von Januar bis April 1999 einen Mercedes-Geländewagen im PV 4. Die 5 Kinder des X waren sämtlich minderjährig

- ◆ Der Beweis des ersten Anscheins kann durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden.

Ausreichend dafür ist es, einen Sachverhalt darzulegen, aus dem sich die ernsthafte Möglichkeit ergibt, dass das Kfz nicht privat genutzt wird; der Vollbeweis des Gegenteils ist nicht erforderlich.

- ◆ Nicht zu beanstanden ist die Würdigung des FG, dass eine Privatnutzung für den Zeitraum, in dem der Porsche 911 nicht auf X zugelassen war, nicht in Betracht kommt.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	RA-GBR mit einem Porsche 911 im BV
1999	FA setzt im Gewinnfeststellungsbescheid einen privaten Nutzungsanteil für den Porsche i.H.v. 21.166 DM fest
FG-Feststellung	1. Der Porsche 911 war gem. Kfz-Steuerbescheid nur v. 22.4.-4.11.1999 auf den Gesellschafter X zugelassen 2. Im Gesamtjahr 1999 befand sich im PV des X ein Porsche 928 und v. 22.7.-30.12.1999 ein Volvo V 70 3. Die Ehefrau des X hatte von Januar bis April 1999 einen Mercedes-Geländewagen im PV 4. Die 5 Kinder des X waren sämtlich minderjährig

- ◆ Gegen eine private Nutzung des Porsche 911 nach dem 21.7.1999 sprechen auch die familiären Verhältnisse: X und seine Frau hatten 5 minderjährige Kinder (4 - 11 Jahre alt). Nach allgemeiner Lebenserfahrung müssen Eltern kleinerer Kinder oftmals Transportaufgaben oder größere Einkäufe erledigen. Für derartige Aufgaben wird i.d.R. eher ein Auto mit größerem Platzangebot und großem Kofferraum gewählt als ein Sportwagen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	RA-GBR mit einem Porsche 911 im BV
1999	FA setzt im Gewinnfeststellungsbescheid einen privaten Nutzungsanteil für den Porsche i.H.v. 21.166 DM fest
FG-Feststellung	1. Der Porsche 911 war gem. Kfz-Steuerbescheid nur v. 22.4.-4.11.1999 auf den Gesellschafter X zugelassen 2. Im Gesamtjahr 1999 befand sich im PV des X ein Porsche 928 und v. 22.7.-30.12.1999 ein Volvo V 70 3. Die Ehefrau des X hatte von Januar bis April 1999 einen Mercedes-Geländewagen im PV 4. Die 5 Kinder des X waren sämtlich minderjährig

BFH-Urt. v. 18.9.2012 – VIII R 28/10, DB 2012, 2844

(Fall II: Kostendeckelung)

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	StB-Sozietät, die vom zu 60 % beteiligten Gesellschafter G einen Porsche 911 gemietet hat (Miete mtl. 2.454 EUR = 29.450 EUR p.a.)
Kfz-Kosten	Von G getragen: 3.380 EUR in 2003 und 4.710 EUR in 2004
EÜR	GbR: Miete = BA G: Miete = Sonder-BE Kfz-Kosten = Sonder-BA Kfz-Nutzung = i.H.d. tatsächlichen Kosten aufgrund der Kostendeckelung
FA	Nutzungsentnahme in der GbR entsprechend der 1%-Regelung i.H.v. 12.480 EUR p.a. und Zuschlagsbesteuerung für Fahrten/Wohnung und Betriebsstätte

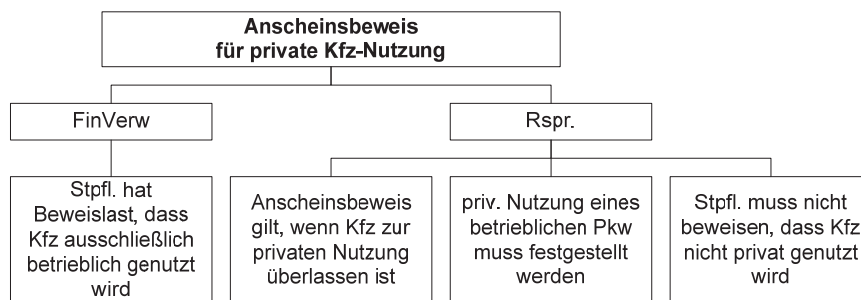
Entscheidung und Begründung

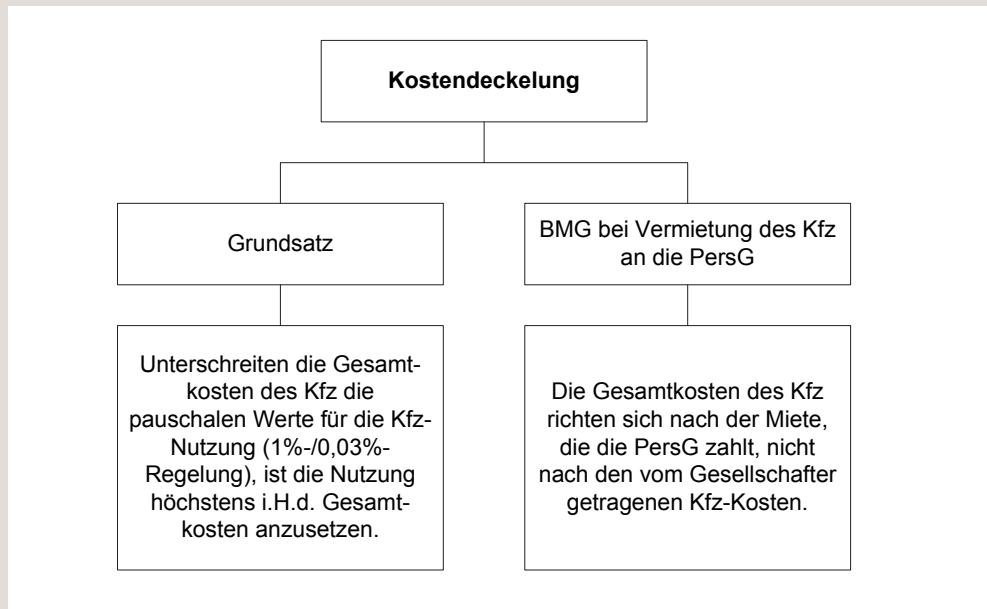
- ◆ Die Regelung zur sog. Kostendeckelung kommt nicht zum Tragen. Der in Anwendung der 1%-Regelung zu bemessende Wert der Nutzungsentnahme von 12.490,28 EUR überschreitet den „Betrag der Gesamtkosten des Kfz“ nicht.
- ◆ Die Entnahme (der Nutzung des Pkw) und ihr Wert betrifft die Gewinnermittlung der Sozietät (und nicht die Sondergewinnermittlung des Gesellschafters G). Deshalb können die den Wertansatz begrenzenden „Gesamtkosten“ i.S.d. Deckungsregelung nur die Kfz-bezogenen Aufwendungen der Sozietät sein, d.h. deren Mietaufwendungen i.H.v. 29.450,40 EUR.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	SIB-Sozietät, die vom zu 60 % beteiligten Gesellschafter G einen Porsche 911 gemietet hat (Miete mtl. 2.454 EUR = 29.450 EUR p.a.)
Kfz-Kosten	Von G getragen: 3.380 EUR in 2003 und 4.710 EUR in 2004
EÜR	GbR: Miete = BA G: Miete = Sonder-BE Kfz-Kosten = Sonder-BA Kfz-Nutzung = i.H.d. tatsächlichen Kosten aufgrund der Kostendeckelung
FA	Nutzungsentnahme in der GbR entsprechend der 1%-Regelung i.H.v. 12.480 EUR p.a. und Zuschlagsbesteuerung für Fahrten/Wohnung und Betriebsstätte

- ◆ Die mit Anwendung der 1%-Regelung verbundene und als unbillig empfundene Härte hätte durch Führung eines Fahrtenbuchs vermieden werden können.

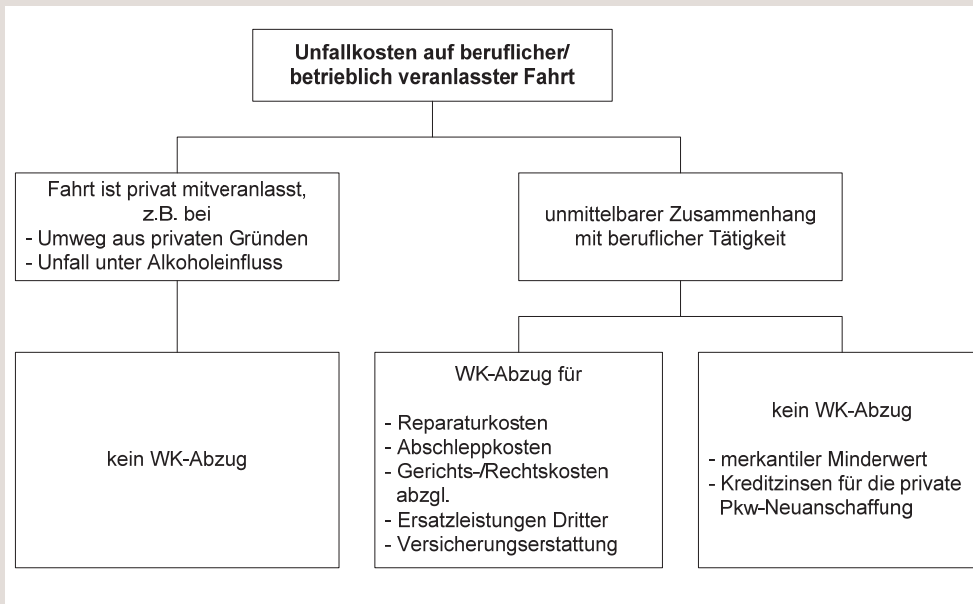
Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	SIB-Sozialist, die vom zu 60 % beteiligten Gesellschafter G einen Porsche 911 gemietet hat (Miete mitl. 2.454 EUR = 29.450 EUR p.a.)
Kfz-Kosten EUR	Von G getragen: 3.380 EUR in 2003 und 4.710 EUR in 2004
	Gbr: Miete = BA G: Miete = Sonder-BE Kfz-Kosten = Sonder-BA Kfz-Nutzung = i.H.d. tatsächlichen Kosten aufgrund der Kostendeckelung
	Nützungsentnahme in der GbR entsprechend der 1%-Regelung i.H.v. 12.480 EUR p.a. und Zuschlagsbesteuerung für Fahrten/Werbung und Betriebsstätte





AktStR 1/2013 – Thema 04

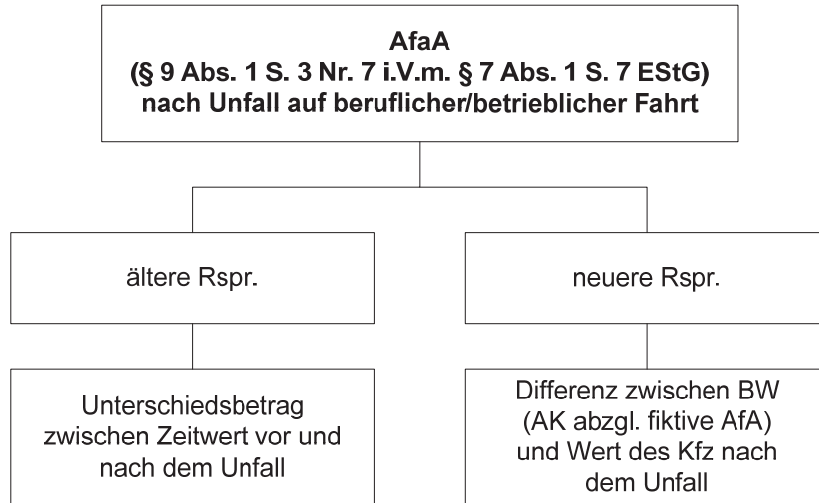
Unfallkosten anlässlich beruflich
veranlasster Fahrt



Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung (AfaA) bei unterlassener Reparatur

§ 7 Abs. 1 EStG (früher: Satz 6 der Vorschrift):

„⁷Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig; soweit der Grund hierfür in späteren Wirtschaftsjahren entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen.“



BFH-Urt. v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BFH/NV 2013, 114

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Richter) und selbständiger Arbeit (Dozent/Autor)
25.10.1999	Verkehrsunfall auf Rückfahrt vom Gericht (Schaden 10.000 DM)
27.10.1999	Anfrage bei Sachbearbeiterin des FA zum WK-Abzug: Differenz zw. Zeitwert vor und nach dem Unfall
29.10.1999	Verkauf des unreparierten Kfz zum Preis von 3.500 DM
03.11.1999	Mitteilung des FA: Ohne Reparatur können WK nur i.R.e. AfaA anerkannt werden, sofern die gewöhnliche Nd des Kfz noch nicht abgelaufen ist
ESt-Erklärung 1999	FA erkennt WK i.H.v. DM 8.000 (Zeitwert 11.500 - Erlös 3.500) nicht an

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Kosten eines Unfalls mit dem privaten Pkw auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können grds. als WK abgezogen werden.
- ◆ Wird das Fahrzeug nach dem Unfall unrepariert veräußert, kommt – entgegen der früheren Rspr. – ein WK-Abzug i.H.d. Differenz zwischen den Wiederbeschaffungswerten für den PKW vor und nach dem Unfall nicht in Betracht. Als WK abziehbar ist eine AfaA i.H.d. Differenz zwischen dem rechnerischen Buchwert vor dem Unfall (AK abzgl. fiktiver Afa) und dem Veräußerungserlös.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Richter) und selbständiger Arbeit (Dozent/Autor)
25.10.1999	Verkehrsunfall auf Rückfahrt vom Gericht (Schaden 10.000 DM)
27.10.1999	Anfrage bei Sachbearbeiterin des FA zum WK-Abzug: Differenz zw. Zeitwert vor und nach dem Unfall
29.10.1999	Verkauf des unreparierten Kfz zum Preis von 3.500 DM
03.11.1999	Mitteilung des FA: Ohne Reparatur können WK nur i.R.d. AfaA anerkannt werden, sofern die gewöhnliche Nid des Kfz noch nicht abgelaufen ist
Est-Erklärung 1999	FA erkennt WK i.H.v. DM 8.000 (Zeitwert 11.500 - Erlös 3.500) nicht an

- ◆ Für ein bereits nach § 7 Abs. 1 S. 1 EStG abgeschriebenenes Kfz kommt danach eine AfaA nicht mehr in Betracht.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Richter) und selbständiger Arbeit (Dozent/Autor)
25.10.1999	Verkehrsunfall auf Rückfahrt vom Gericht (Schaden 10.000 DM)
27.10.1999	Anfrage bei Sachbearbeiterin des FA zum WK-Abzug: Differenz zw. Zeitwert vor und nach dem Unfall
29.10.1999	Verkauf des unreparierten Kfz zum Preis von 3.500 DM
03.11.1999	Mitteilung des FA: Ohne Reparatur können WK nur i.R.d. AfaA anerkannt werden, sofern die gewöhnliche Nid des Kfz noch nicht abgelaufen ist
Est-Erklärung 1999	FA erkennt WK i.H.v. DM 8.000 (Zeitwert 11.500 - Erlös 3.500) nicht an

WK-Abzug nach früherer Rechtsprechung

	DM
Wert des Kfz vor dem Unfall	11.500
Wert des Kfz nach dem Unfall	- 3.500
Wertverlust = WK nach früherer Rspr.	8.000

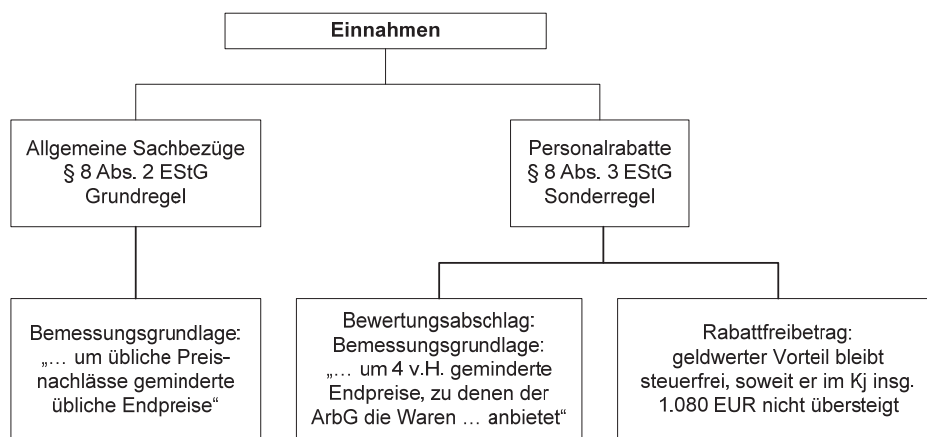
Veräußerungserlös übersteigt Rest-BW

	DM
AK Januar 1992	35.362,00
Nd 8 Jahre	
lineare AfA p.a. (35.362 : 8)	4.420,00
lineare AfA pro Monat	368,36
AfA bis 30.9.1999 (7 x 4.420 + 9 x 368)	34.252,00
Restbuchwert am 30.9.1999 (Rest-Nd 3 Monate)	1.105,00
Veräußerungserlös	3.500,00

AktStR 1/2013 – Thema 05

Bewertung des geldwerten Vorteils bei Personalrabatten

Sachbezüge und Personalrabatt als geldwerter Vorteil



BFH-Urt. v. 26.7.2012 – VI R 27/11, BFH/NV 2012, 2050

(Fall I: Vorteilsbewertung)

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilherstellers
2000-2005	Beim Erwerb von Neufahrzeugen gewährt der ArbG Mitarbeiterrabatte i.H.v. 21,5 %, im Durchschnitt Rabatte i.H.v. 11.600 EUR.
LSt-Abzug	Geldwerte Vorteile von durchschnittlich 7.237 EUR nach Abzug des halben durchschnittlichen Händlerrabatts (6,72 %), abzgl. Bewertungsabschlag von 4 % und Rabattdreibeträge i.H.v. 1.080 EUR.
FG-Klage	Auf Grund von Zeitungsartikeln und Anzeigen wurden Endverbrauchern Rabatte von 17,5 % – 20 % angeboten. Daraus ergäbe sich allenfalls ein geldwerter Vorteil von 2 %.
FG-Urteil	Abzug des durchschnittlichen Händlerrabatts von 6,72 %, aber Kürzung dieses Nachlasses um 3 % auf 3,72 %, weil dies ein Ergebnis individueller Preisverhandlungen sei.

Entscheidung und Begründung

Keine Berücksichtigung von Preisnachlässen zwischen 17,5 % bis 20 %.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilherstellers
2000-2005	Beim Erwerb von Neufahrzeugen gewährt der ArbG Mitarbeiterrabatte i.H.v. 21,5 %, im Durchschnitt Rabatte i.H.v. 11.600 EUR.
LSt-Abzug	Geldwerte Vorteile von durchschnittlich 7.237 EUR nach Abzug des halben durchschnittlichen Händlerrabatts (6,72 %), abzgl. Bewertungsabschlag von 4 % und Rabattdreibeträge i.H.v. 1.080 EUR.
FG-Klage	Auf Grund von Zeitungsartikeln und Anzeigen wurden Endverbrauchern Rabatte von 17,5 % – 20 % angeboten. Daraus ergäbe sich allenfalls ein geldwerter Vorteil von 2 %.
FG-Urteil	Abzug des durchschnittlichen Händlerrabatts von 6,72 %, aber Kürzung dieses Nachlasses um 3 % auf 3,72 %, weil dies ein Ergebnis individueller Preisverhandlungen sei.

- ◆ Der Kl. hat nicht substantiiert vorgetragen, welches Fahrzeug er zu welchem konkreten Preis bei welchem Händler zu den von ihm nur pauschal angegebenen Preisnachlässen hätte erwerben können.
- ◆ Der pauschale Hinweis auf Zeitungsartikel und Zeitungsanzeigen ist nicht ausreichend.

Entscheidung und Begründung

Berücksichtigung der fremdüblichen Rabatte

- ◆ Nach § 8 Abs. 2 EStG liegt ein geldwerter Vorteil nur vor, wenn der Preis unterschritten wird, der für das gleiche Produkt am Markt von fremden Dritten zu entrichten ist. Vergleichspreis ist dabei grds. der günstigste Preis am Markt.
- ◆ Abweichend davon ist § 8 Abs. 3 EStG Spezialnorm und hat tendenziell begünstigenden Charakter, weil noch ein Bewertungsabschlag von 4 % und ein Rabattpfreibetrag abgezogen wird.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilhändlers
2000-2005	Beim Erwerb von Neufahrzeugen gewährt der ArbG Mitarbeiterrabatte i.H.v. 21,5 %, im Durchschnitt Rabatte i.H.v. 11.600 EUR.
LSI-Abzug	Geldwerte Vorteile von durchschnittlich 7.237 EUR nach Abzug des halben durchschnittlichen Händlerrabatts (6,72 %), abzgl. Bewertungsabschlag von 4 % und Rabattpfreibeträge i.H.v. 1.090 EUR.
FG-Klage	Auf Grund von Zeitungsartikeln und Anzeigen wurden Endverbraucher Rabatte von 17,5 % - 20 % angeboten. Daraus ergäbe sich allenfalls ein geldwerter Vorteil von 2 %.
FG-Urteil	Abzug des durchschnittlichen Händlerrabatts von 6,72 %, aber Kürzung dieses Nachlasses um 3 % auf 3,72 %, weil dies ein Ergebnis individueller Preisverhandlungen sei.

- ◆ Dieser Vorteil wird aber verfehlt, wenn der vom ArbG angebotene Endpreis und der günstigste Preis am Markt stark voneinander abweichen.
- ◆ Der ArbN hat daher – jedenfalls i.R. seiner Est-Veranlagung – das Wahlrecht, die Höhe des geldwerten Vorteils entweder nach der Regelung des § 8 Abs. 2 EStG (ohne Bewertungsabschlag und ohne Rabattpfreibetrag) oder mit diesen Abschlägen auf Grundlage des Endpreises des ArbG nach § 8 Abs. 3 EStG bewerten zu lassen. Dieser Endpreis umfasst auch Rabattgewährungen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilhändlers
2000-2005	Beim Erwerb von Neufahrzeugen gewährt der ArbG Mitarbeiterrabatte i.H.v. 21,5 %, im Durchschnitt Rabatte i.H.v. 11.600 EUR.
LSI-Abzug	Geldwerte Vorteile von durchschnittlich 7.237 EUR nach Abzug des halben durchschnittlichen Händlerrabatts (6,72 %), abzgl. Bewertungsabschlag von 4 % und Rabattpfreibeträge i.H.v. 1.090 EUR.
FG-Klage	Auf Grund von Zeitungsartikeln und Anzeigen wurden Endverbraucher Rabatte von 17,5 % - 20 % angeboten. Daraus ergäbe sich allenfalls ein geldwerter Vorteil von 2 %.
FG-Urteil	Abzug des durchschnittlichen Händlerrabatts von 6,72 %, aber Kürzung dieses Nachlasses um 3 % auf 3,72 %, weil dies ein Ergebnis individueller Preisverhandlungen sei.

BFH-Urt. v. 26.7.2012 – VI R 30/09, BFH/NV 2012, 2047

(Fall II: „Angebotspreis“)

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilherstellers
ArbG	LSt-Abzug für geldwerte Vorteile aus Jahreswagenrabatten gem. BMF-Schr. v. 30.1.1996 auf Grundlage eines Endpreises i.S.d. § 8 Abs. 3 EStG (Abzug der Hälfte des auf den Bruttolistenpreis gewährten durchschnittlichen Preisnachlasses).
Einspruch	Arbeitslohn liegt nur vor, soweit der ArbG-Rabatt über den vollen durchschnittlich fremden Dritten gewährten Preisnachlass hinausgeht.

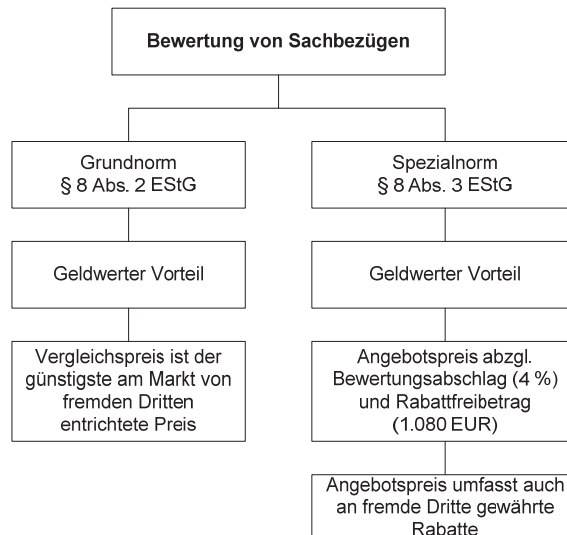
Entscheidung und Begründung

- ◆ Ob ein durch einen Personalrabatt veranlasster geldwerter Vorteil vorliegt, bestimmt sich nach dem Endpreis, zu dem der ArbG die entsprechenden Waren fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Das ist der **Angebotspreis**.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilherstellers
ArbG	LSt-Abzug für geldwerte Vorteile aus Jahreswagenrabatten gem. BMF-Schr. v. 30.1.1996 auf Grundlage eines Endpreises i.S.d. § 8 Abs. 3 EStG (Abzug der Hälfte des auf den Bruttolistenpreis gewährten durchschnittlichen Preisnachlasses).
Einspruch	Arbeitslohn liegt nur vor, soweit der ArbG-Rabatt über den vollen durchschnittlich fremden Dritten gewährten Preisnachlass hinausgeht.

- ◆ An der bisherigen Rspr., dass Rabatte beim Angebotspreis nicht zu berücksichtigen sind, hält der VI. Senat nicht länger fest. Der angebotene Endpreis i.S.d. § 8 Abs. 3 EStG ist vielmehr derjenige, der am Ende von Verkaufsverhandlungen als letztes Angebot des Händlers steht. Er umfasst daher auch gewährte Rabatte. Dies verhindert Scheinlohnbesteuerungen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	ArbN eines Automobilherstellers
ArbG	LSt-Abzug für geldwerte Vorteile aus Jahreswagenrabatten gem. BMF-Schr. v. 30.1.1996 auf Grundlage eines Endpreises i.S.d. § 8 Abs. 3 EStG (Abzug der Hälfte des auf den Bruttolistenpreis gewährten durchschnittlichen Preisnachlasses).
Einspruch	Arbeitslohn liegt nur vor, soweit der ArbG-Rabatt über den vollen durchschnittlich fremden Dritten gewährten Preisnachlass hinausgeht.



Unterschiede: Marktpreis/Angebotspreis**Beispiel**

Automobilhersteller B bietet sein Modell XR 1000 in Deutschland mit einem Rabatt von 6 % auf den Listenpreis von 60.000 EUR an. Der bei ihm tätige ArbN A erwirbt das Fahrzeug mit einem Rabatt von 20 %.

Lösung nach § 8 Abs. 3 EStG

Bruttolistenpreis des ArbG	60.000 EUR
Letztverbrauchern gewährter Rabatt von 6 %	./. 3.600 EUR
Angebotspreis	56.400 EUR
abzgl. Bewertungsabschlag 4 %	./. 2.256 EUR
Summe	54.144 EUR
vom ArbN gezahlter Endpreis (= Vergleichspreis)	48.000 EUR
geldwerter Vorteil	6.144 EUR
abzgl. Rabatffreibetrag	./. 1.080 EUR
zu versteuernder geldwerter Vorteil	5.064 EUR

Berechnung des Vorteils nach dem Marktpreis (§ 8 Abs. 2 EStG)

üblicher Endpreis am Abgabeort	56.400 EUR
vom ArbN gezahlter Endpreis (= Vergleichspreis)	48.000 EUR
zu versteuernder geldwerter Vorteil	8.400 EUR

Abwandlung

A beruft sich darauf, dass er das erworbene Modell von anderen Automobilhändlern mit 12 % Rabatt hätte erwerben können. Insoweit liege allenfalls ein Lohnvorteil von 4.800 EUR vor (52.800 EUR \cdot 12 % = 6.336 EUR \cdot 0,8 = 5.064 EUR).

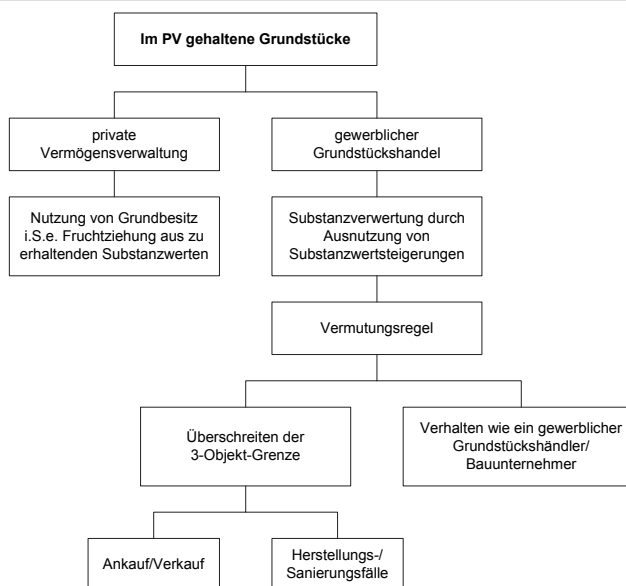
Lösung

Üblicher Endpreis am Abgabeort	52.800 EUR
vom ArbN gezahlter Endpreis (= Vergleichspreis)	48.000 EUR
geldwerter Vorteil nach § 8 Abs. 2 EStG	4.800 EUR
geldwerter Vorteil nach § 8 Abs. 3 EStG	5.064 EUR

AktStR 1/2013 – Thema 06

Zurechnung der Grundstücksverkäufe von Personengesellschaften beim gewerblichen Grundstückshandel

Zurechnung der Grundstücksverkäufe von Personengesellschaften beim gewerblichen Grundstückshandel



Unbedingte Veräußerungsabsicht

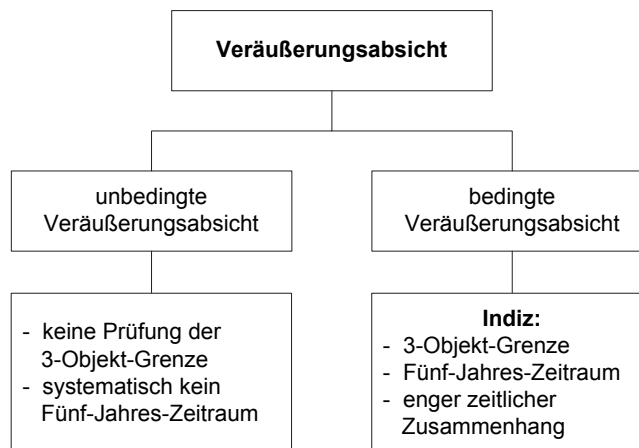
Beispiel

- ◆ Das Grundstück (erworben oder geschenkt) wird schon vor der Bebauung veräußert
- ◆ Das Grundstück wird von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers bebaut
- ◆ Kurz nach Erwerb wird das Grundstück marktgängig gemacht
- ◆ Das dem Stpfl. gehörende Bauunternehmen erbringt erhebliche Leistungen, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden

Für unbedingte Veräußerungsabsicht spricht:

- ◆ Die Errichtung von Gebäuden auf fremden Grundstücken
- ◆ Das Bauvorhaben wird nur kurzfristig finanziert
- ◆ Der Stpfl. hat bereits während der Bauzeit eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts beauftragt
- ◆ Der Stpfl. hat Veräußerungsannoncen geschaltet
- ◆ Vor Fertigstellung des Bauwerks wird ein Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber geschlossen
- ◆ Der Stpfl. hat Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus übernommen
- ◆ Aufteilung des Grundstücks in ETW bereits in der Phase der Errichtung des Gebäudes

- ◆ Veräußerung unmittelbar nach Fertigstellung oder in der Bauphase auch bei Verkauf von weniger als vier Objekten
- ◆ Veräußerung vor der Schlussabnahme des Gebäudes
- ◆ Neben der Veräußerung werden umfangreiche Verwaltungsaufgaben übernommen
- ◆ Der Stpfl. hat ggü. dem FA seine Veräußerungsabsicht bekundet



Beginn der gewerblichen Tätigkeit

- ◆ **Errichtung und Veräußerung:** Stellung des Bauantrags, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben Einreichung der Bauunterlagen oder Beginn der Herstellung
- ◆ **Erwerb und Veräußerung:** Zeitpunkt des Grundstückserwerbs
- ◆ **Modernisierung bzw. Sanierung und Veräußerung:** Beginn der Modernisierungs- bzw. Sanierungsmaßnahmen

Zählobjekte i.S.d. 3-Objekt-Grenze

- ◆ Jedes einzelne Immobilienobjekt, das selbständig veräußert und genutzt werden kann (**eigenes Grundbuchblatt**)
- ◆ **Keine Zählobjekte sind:**
 - Einzelne Garagen, selbst wenn sie an andere veräußert werden
 - Selbstgenutzte Wohnungen
 - Objekte, die länger als zehn Jahre der Erzielung von Einkünften aus VuV dienen
 - Objekte, für die keine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht bestand; dabei ist ein Mietvertrag mit einer Laufzeit bis zu fünf Jahren als langfristig einzustufen.
 - Veräußerung ohne Gewinnabsicht bzw. Schenkung

Zusammenrechnung von Grundstücksveräußerungen

Grundstücksveräußerung		Grundstücksveräußerung
durch den Stpfl.	↔	vermögensverwaltender (n) PersG
durch den Stpfl.	↔	Mitunternehmerschaft mit gewerblichem Grundstückshandel
einer vermögensverwaltenden PersG	↔	andere vermögensverwaltende PersG
eines Anteils an gewerblich geprägter PersG	↔	Anteile an anderen gewerblich geprägten PersG

BFH-Urt. v. 22.8.2012 – X R 24/11, BStBl II 2012, 865

Sachverhalt in tabellarischer Form

Klin.	Klin. und X sind je zu 50 % Gesellschafter einer OHG, die einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt
1991-1995	Veräußerung von 14 Objekten der OHG
Privatvermögen	Klin. und X sind zu Bruchteilen von je 50 % an 6 weiteren Objekten beteiligt.
Ende 1990	Erwerb eines Objekts in R
1991-1992	Neu- und Umbau dieses Objekts in ein Gewerbeobjekt mit Arztpraxen, Büroräumen und Ladenlokalen
April 1995	Veräußerung des Gewerbeobjekts
FA	Die Grundstücksgemeinschaft hat hinsichtlich des Objektes in R einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben

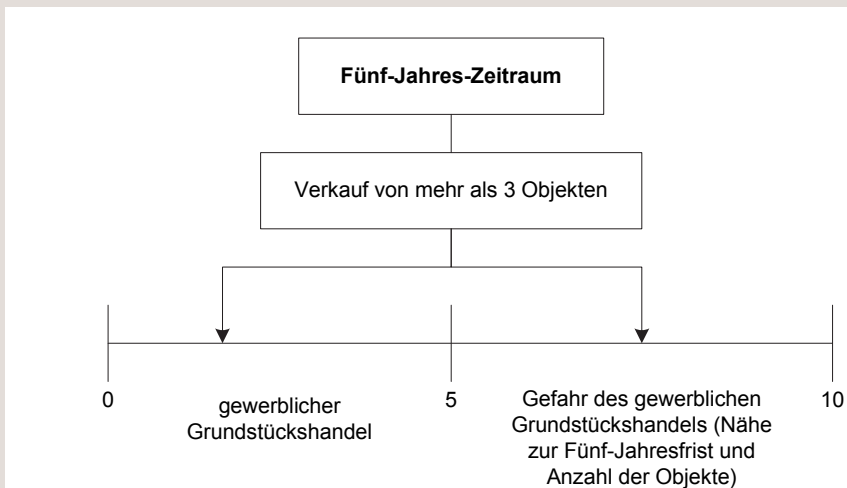
Entscheidung und Begründung

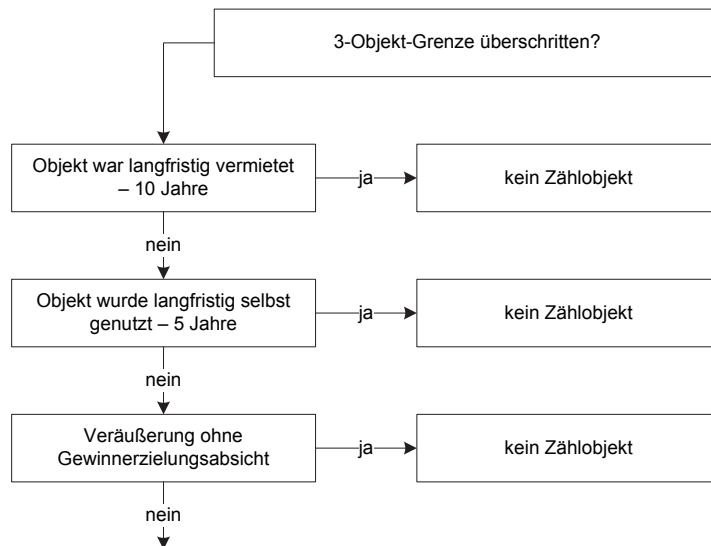
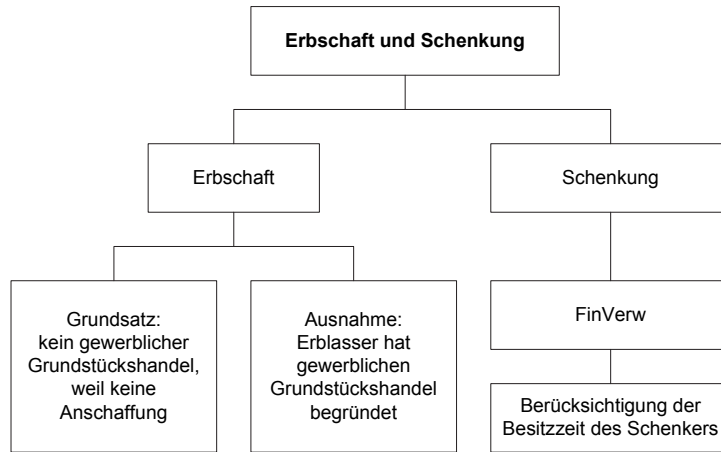
- ◆ Nach ständiger Rspr. sind dem Gesellschafter zuzurechnende Tätigkeiten auf dem Gebiet des Grundstücks-handels in einer Gesamtwürdigung zusammenzufassen.
- ◆ Die Tätigkeiten i.R.e. vermögensverwaltenden Gesellschaft/Gemeinschaft sind den eigenen Tätigkeiten gleichgestellt. Deshalb sind die Aktivitäten der Mitunternehmerschaft und der Grundstücksgemeinschaft zusammenzurechnen

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	Klin. und X sind je zu 50 % Gesellschafter einer OHG, die einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt.
1991-1995	Veräußerung von 14 Objekten der OHG
Privatvermögen	Klin. und X sind zu Bruchteilen von je 50 % an 6 weiteren Objekten beteiligt.
Ende 1990	Erwerb eines Objekts in R
1991-1992	Neu- und Umbau dieses Objekts in ein Gewerbeobjekt mit Arztpraxen, Büroräumen und Ladenlokalen
April 1995	Veräußerung des Gewerbeobjekts
FA	Die Grundstücksgemeinschaft hat hinsichtlich des Objekts in R einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.

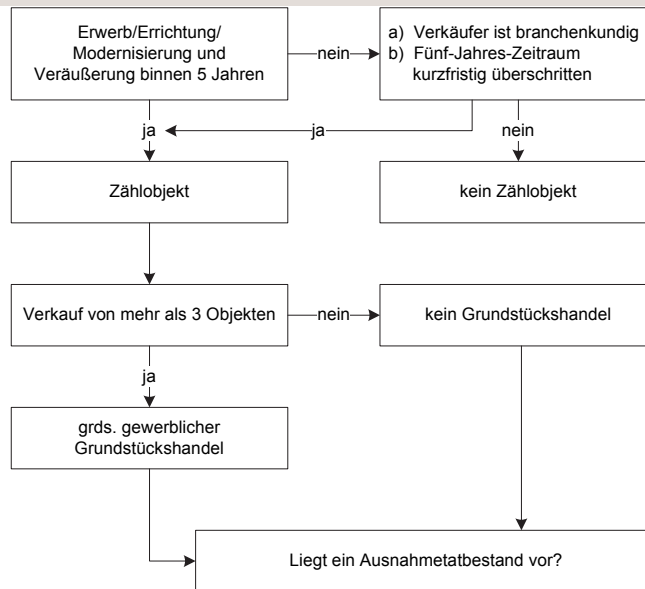
- ◆ Das gilt auch, wenn der Betreffende in eigener Person kein einziges Objekt veräußert hat, sondern Grundstücksgeschäfte ausschließlich über eine den Grundstückshandel betreibende Mitunternehmerschaft einerseits und eine als vermögensverwaltend tätige Grundstücksgemeinschaft andererseits getätigt werden.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	Klin. und X sind je zu 50 % Gesellschafter einer OHG, die einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt.
1991-1995	Veräußerung von 14 Objekten der OHG
Privatvermögen	Klin. und X sind zu Bruchteilen von je 50 % an 6 weiteren Objekten beteiligt.
Ende 1990	Erwerb eines Objekts in R
1991-1992	Neu- und Umbau dieses Objekts in ein Gewerbeobjekt mit Arztpraxen, Büroräumen und Ladenlokalen
April 1995	Veräußerung des Gewerbeobjekts
FA	Die Grundstücksgemeinschaft hat hinsichtlich des Objekts in R einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.





Zurechnung der Grundstücksverkäufe von Personengesellschaften beim gewerblichen Grundstückshandel



Zurechnung der Grundstücksverkäufe von Personengesellschaften beim gewerblichen Grundstückshandel

Rechtsfolgen eines gewerblichen Grundstückshandels

- ◆ Gewinnermittlung i.R.d. BV-Vergleichs (Ausnahme: § 141 AO)
- ◆ Grundstücke sind UV (keine AfA)
- ◆ Auch die ersten drei Objekte gehören zum gewerblichen Grundstückshandel (Änderung der Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO)

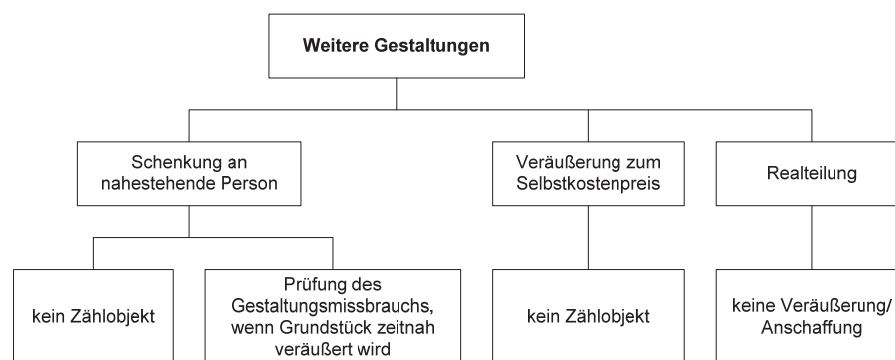
Zwischenschaltung von Gesellschaften

- ◆ In der Zwischenschaltung einer ausschließlich aus nahestehenden Personen gebildeten PersG (GmbH & Co. KG) kann ein Scheingeschäft i.S.d. § 41 AO oder ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten liegen.
- ◆ Gleiches kann gelten, wenn nicht zusammenhängende Grundstücke in einem Rechtsgeschäft oder an einen einzigen bestimmten Käufer veräußert werden.

Indizien für zwischengeschaltete Strohmann-Gesellschaft

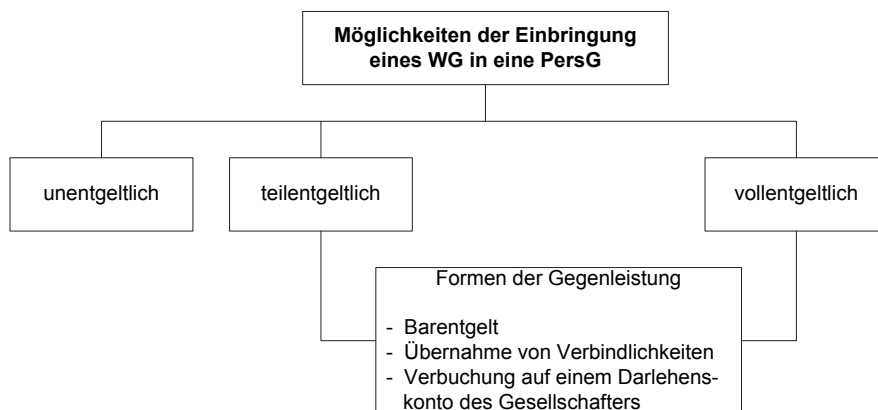
- ◆ Veräußerungsbemühungen vor der Übertragung der Grundstücke auf die Gesellschaft
- ◆ Zeitnah zur Übertragung der Grundstücke beginnt die Gesellschaft mit dem Verkauf der Objekte
- ◆ Die von der zwischengeschalteten Gesellschaft aufgewendeten Mittel stammen ganz oder zu einem erheblichen Teil vom Stpfl.
- ◆ Der Kaufpreis wird im Wesentlichen erst aus dem Verkaufserlös für den Verkauf der Wohnungen oder Gebäude aufgebracht

- ◆ Die in den Vertrieb der Grundstücke eingeschaltete Gesellschaft ist im Wesentlichen nur zum Zweck des Kaufs und Weiterverkaufs der Grundstücke gegründet worden
- ◆ Der Veräußerungserlös fließt dem Stpfl. zu oder dessen Verwendung wird durch ihn bestimmt



AktStR 1/2013 – Thema 07

Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen



Beispiel 1

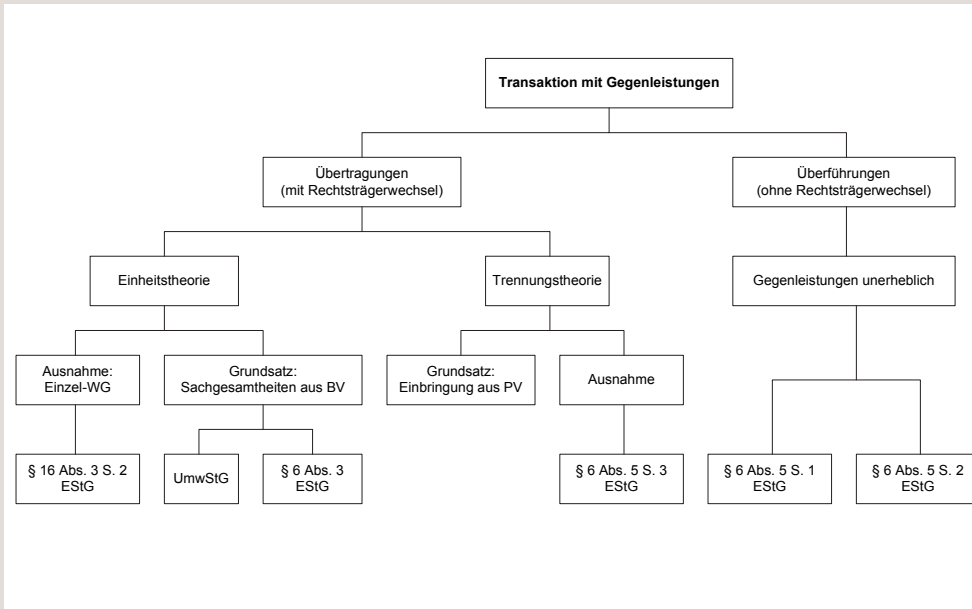
A	Alleiniger Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG
SBV	Maschine (BW 60.000 EUR, Verkehrswert 100.000 EUR) vermietet an A-GmbH & Co. KG
Übertragung der Maschine	Die Maschine wird gegen Übernahme der darauf lastenden Verbindlichkeiten i.H.v. 50.000 EUR in das Gesamthandsvermögen übertragen

Lösung zu Beispiel 1

FinVerw: Teilentgeltliche Übertragung

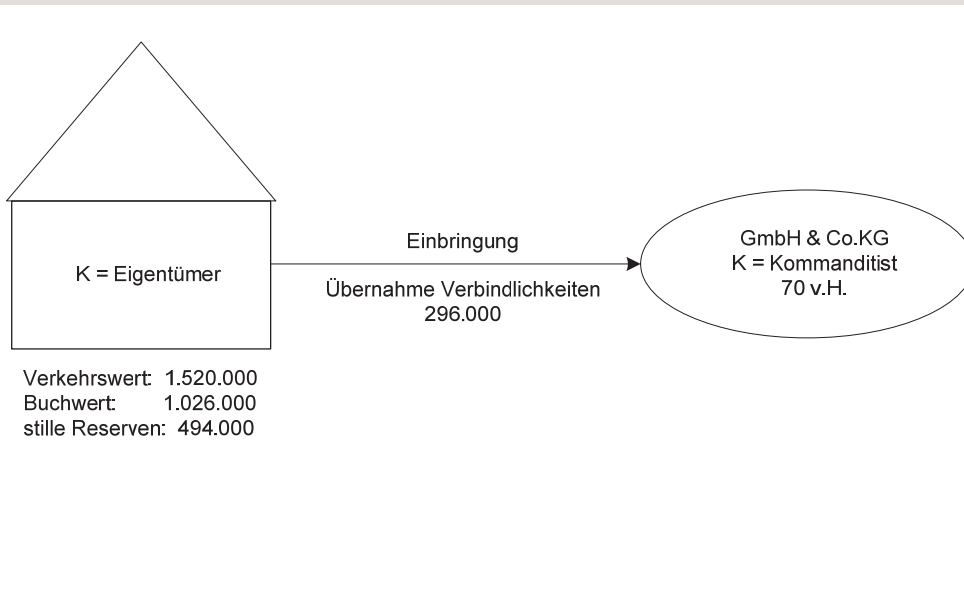
Verkehrswert	100.000	100 %
Buchwert	60.000	
Verbindlichkeiten	50.000	50 %
Entgeltlicher Teil	50.000	50 %
Unentgeltlicher Teil	50.000	50 %
Realisierung stiller Reserven	20.000	50.000 (Schuldbefreiung) ./ 30.000 (50 % des BW)
Aktivierung bei A GmbH & Co.KG	80.000	30.000 (50 % des BW) + 50.000 (fiktive AK durch Darlehensübernahme)
Verbindlichkeiten der A-GmbH & Co.KG	50.000	

Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens
in das Gesamthandsvermögen

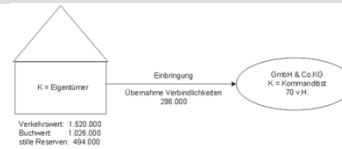


Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens
in das Gesamthandsvermögen

BFH-Urt. v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880



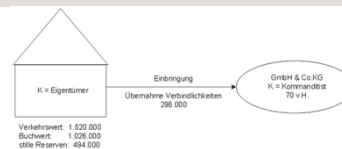
Finanzamt



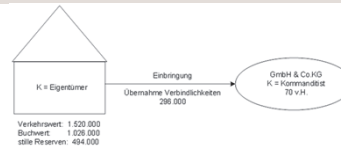
Verkehrswert des Grundstücks	1.520.000	= 100 % Verbindlichkeiten 296.000 = 19,5%
BW	<u>1.026.000</u>	
stille Reserven	494.000	davon 19,5% = 96.300 aufzudeckende stille Reserven

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Übertragung eines Grundstücks aus dem SBV in das Gesamthandsvermögen gegen Übernahme von Verbindlichkeiten, die den BW nicht übersteigen, führt nicht zu einer anteiligen Gewinnrealisierung.
- ◆ Die Übernahme der Verbindlichkeiten i.H.v. 296.000 EUR ist zwar ein Entgelt; daraus ergibt sich aber kein Gewinn im SBV, weil der BW mit 1.026.000 EUR über diesem Entgelt liegt.



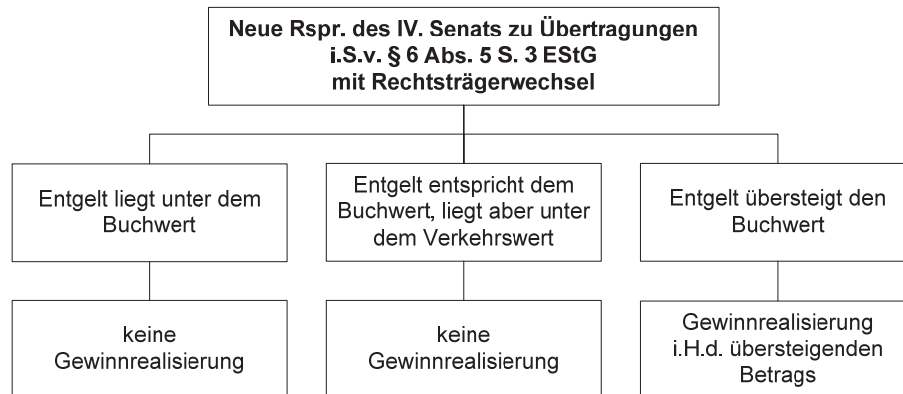
- ◆ Soweit das Entgelt unter dem Verkehrswert des Grundstücks liegt, ist die Übertragung unentgeltlich und führt nicht zu einer Gewinnrealisierung.



Lösung nach IV R 11/12

(Übertragung einer Maschine aus dem SBV in das Gesamthandsvermögen)

Verkehrswert	100.000	100 %
Buchwert	60.000	
Verbindlichkeiten	50.000	50 %
Realisierung stiller Reserven	0	
Aktivierung bei A-GmbH & Co.KG	60.000	BW-Fortführung § 6 Abs. 5 S. 3 EStG
Verbindlichkeiten der A-GmbH & Co.KG	50.000	



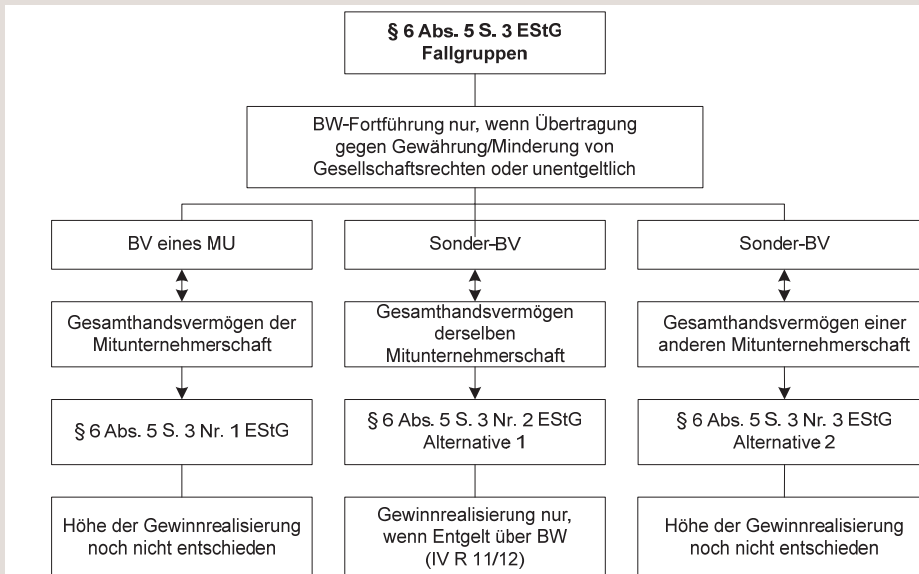
Abwandlung des Falles

Die Maschine hat (unverändert) einen BW von 60.000 EUR und einen Verkehrswert von 100.000 EUR. Das von der GmbH & Co. KG übernommene Darlehen valutiert aber mit 70.000 EUR, liegt also über dem BW.

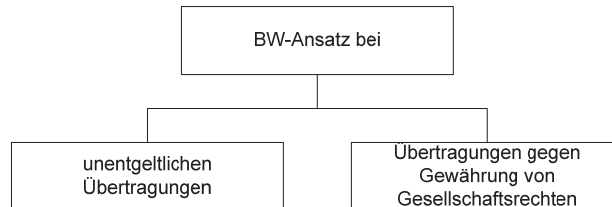
Lösung

Unter Aufgabe der Trennungstheorie ergibt sich u.E.
folgende Lösung

Verkehrswert	100.000	100 %
Buchwert	60.000	
Verbindlichkeiten	70.000	
Realisierung stiller Reserven	10.000	70.000 (Schuldbefreiung) ./. 60.000 (100 % des BW)
Aktivierung bei A-GmbH & Co.KG	70.000	
Verbindlichkeiten der A-GmbH & Co.KG	70.000	



§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG



Einbringung gegen Mischentgelt: Trennungs- oder Einheitstheorie?

Abwandlung 2 (Mischentgelt)

(Übertragung einer Maschine aus dem SBV in das Gesamthandsvermögen)

Verkehrswert der Maschine	100.000
Buchwert	60.000
Verbindlichkeiten	50.000
Gutschrift auf dem Festkapitalkonto	50.000

Lösung (Trennungstheorie)

Verkehrswert	100.000	100 %
Buchwert	60.000	
Verbindlichkeiten	50.000	50 %
Gesellschaftsrechte	50.000	50 %
Entgeltlicher Teil	50.000	50 %
Realisierung stiller Reserven	20.000	50.000 (Schuldbefreiung) ./. 30.000 (50 % des BW)
Aktivierung bei A-GmbH & Co.KG	80.000	30.000 (50 % des BW = Übertragung gegen GesR) + 50.000 (fiktive AK)
Verbindlichkeiten der A-GmbH & Co.KG	50.000	

Abwandlung 3

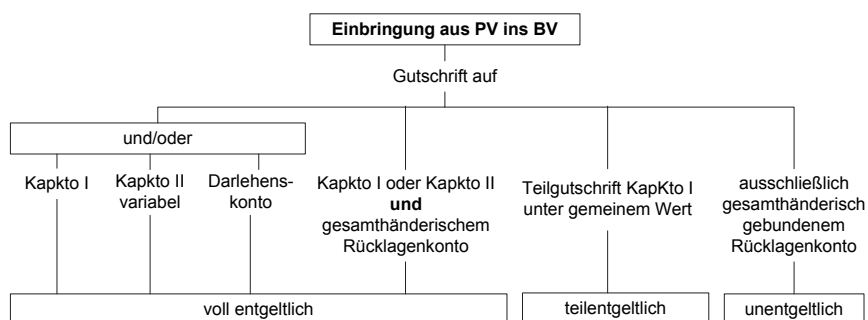
(Gesellschaftsrechte und Entgelt liegen unter Verkehrswert)

Verkehrswert der Maschine	100.000
Buchwert	60.000
Verbindlichkeiten	50.000
Gutschrift auf dem Festkapitalkonto	20.000

Lösung

Verkehrswert	100.000	100 %
Buchwert	60.000	
Verbindlichkeiten	50.000	50 %
Gesellschaftsrechte	20.000	33,3 % d. BW
Entgeltlicher Teil	50.000	66,7 % d. BW
Realisierung stiller Reserven	10.000	50.000 (Schuldbefreiung) .../. 40.000 (66,7 % des BW)
Aktivierung bei A-GmbH & Co.KG	70.000	20.000 (BW für GesR) + 50.000 (fiktive AK)
Verbindlichkeiten der A- GmbH & Co.KG	50.000	

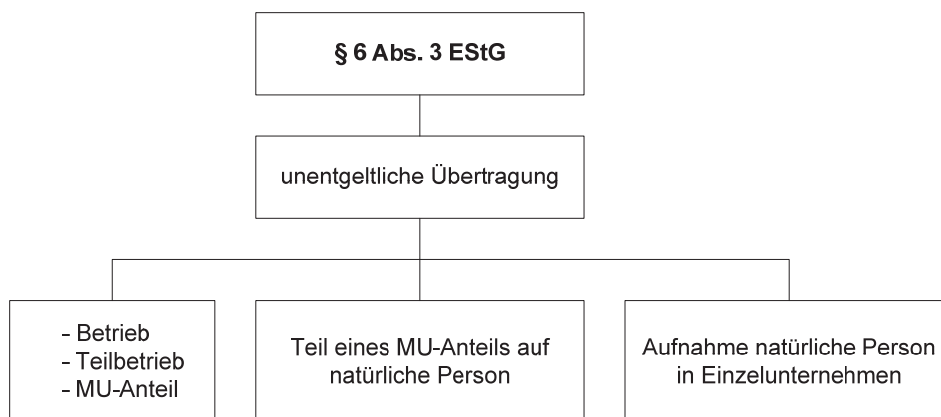
Kapitalkonten



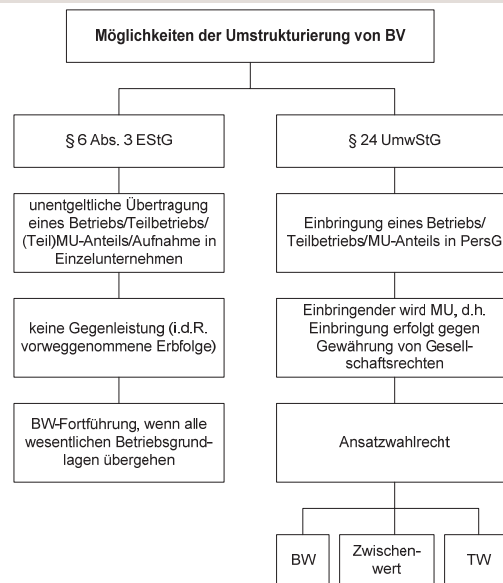
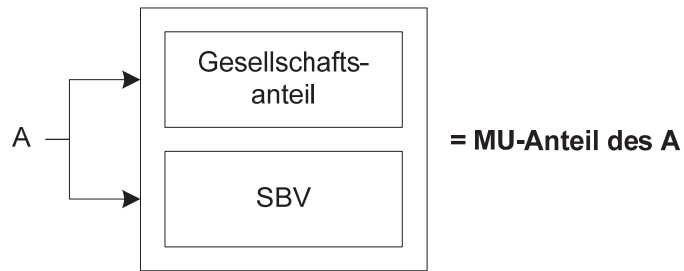
AktStR 1/2013 – Thema 08

Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils

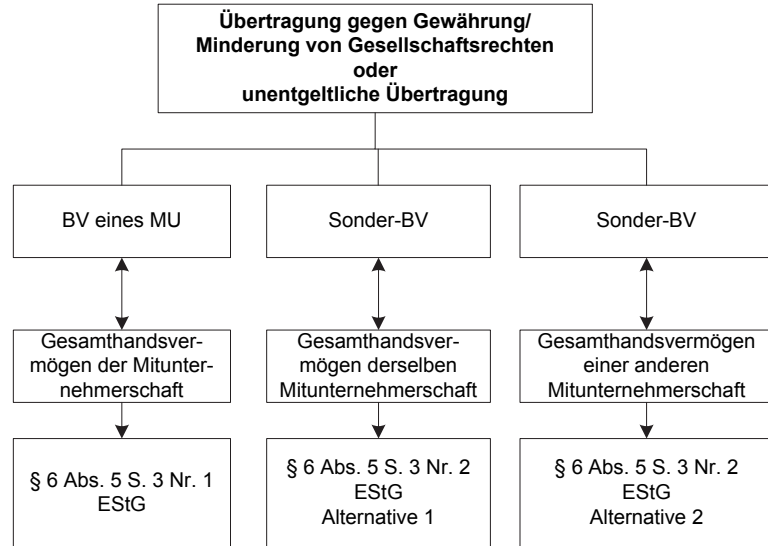
Übertragung betrieblicher Einheiten



Gesellschaftsanteil und SBV des MU

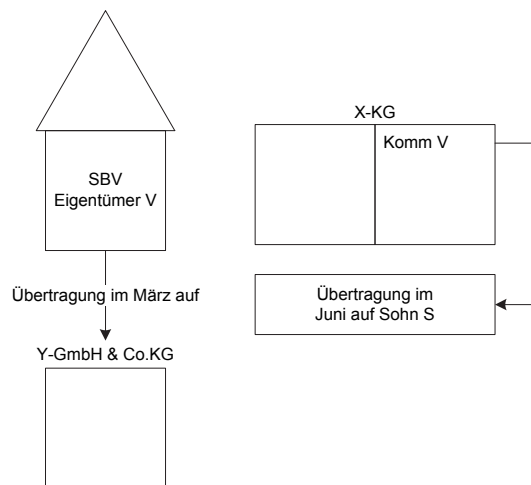


Buchwertprivileg bei der Übertragung von Einzel-WG



Übertragung von Einzel-WG im zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung des MU-Anteils

Beispiel nach Rz 7



Lösung

FinVerw	Anwendung der Gesamtplan-Rspr.
Rechtsfolge	1. Keine BW-Übertragung des KG-Anteils, weil wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mit KG-Anteil mitübertragen
	2. Kein unschädliches Zurückbehalten einer wesentlichen Betriebsgrundlage (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG), weil Grundstück nicht mehr SBV der X-KG

BFH-Urteil v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053**Sachverhalt in tabellarischer Form**

Klin.	<ul style="list-style-type: none"> – GmbH & Co.KG, die ein Transportunternehmen betreibt – Alleiniger Kommanditist ist F
SBV	Von F an die KG verpachtetes Betriebsgrundstück
1.10.2002	Übertragung i.R. vorweggenommener Erbfolge des Kommanditanteils auf die Tochter Z, die zunächst 20 % des Anteils treuhänderisch für F hält
19.12.2002	Beendigung des Treuhandverhältnisses und Übertragung des Betriebsgrundstücks auf neu gegründete I-KG (alleiniger Kommanditist ist F)
FA	Keine Übertragung des KG-Anteils auf Z zum BW, weil wesentliche Betriebsgrundlage nicht mitübertragen

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die zeitlich gestaffelten Übertragungsvorgänge sind zu unterteilen in
 1. Übertragung eines Teil-MU-Anteils i.H.v. 80 % und
 2. Übertragung der verbliebenen Kommanditanteile von 20 % durch Aufhebung der Treuhandvereinbarung bei zeitgleicher Übertragung des im SBV befindlichen Grundstücks auf die I-KG.
- ◆ Die erste Schenkung ist als Übertragung eines Teils eines MU-Anteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 2 Alt. 2 EStG zu beurteilen (BW-Übertragung).

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	- GmbH & Co.KG, die ein Transportunternehmen betreibt - Alleiner Kommanditist ist F
SBV	Von F an die KG verpachtetes Betriebsgrundstück
1.10.2002	Übertragung i.R. vorweggenommener Erbfolge des Kommanditanteils auf die Tochter Z, die zunächst 20 % des Anteils treuhänderisch für F hält
19.12.2002	Beendigung des Treuhandverhältnisses und Übertragung des Betriebsgrundstücks auf neu gegründete I-KG (alleiner Kommanditist ist F)
FA	Keine Übertragung des KG-Anteils auf Z zum BW, weil wesentliche Betriebsgrundlage nicht mitübertragen

- ◆ Die spätere Übertragung des wirtschaftlich bei F verbliebenen Gesellschaftsanteils von 20 % erfüllt die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG und führt ebenfalls nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.
- ◆ Die taggleiche Ausgliederung funktional wesentlichen SBV zum BW nach § 6 Abs. 5 EStG steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	- GmbH & Co.KG, die ein Transportunternehmen betreibt - Alleiner Kommanditist ist F
SBV	Von F an die KG verpachtetes Betriebsgrundstück
1.10.2002	Übertragung i.R. vorweggenommener Erbfolge des Kommanditanteils auf die Tochter Z, die zunächst 20 % des Anteils treuhänderisch für F hält
19.12.2002	Beendigung des Treuhandverhältnisses und Übertragung des Betriebsgrundstücks auf neu gegründete I-KG (alleiner Kommanditist ist F)
FA	Keine Übertragung des KG-Anteils auf Z zum BW, weil wesentliche Betriebsgrundlage nicht mitübertragen

- ◆ Die BW-Privilegierungen nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG stehen nach dem Gesetzeswortlaut gleichberechtigt nebeneinander. Soweit die FinVerw der Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG Vorrang einräumt mit der Folge, dass dann die unentgeltliche Übertragung des reduzierten MU-Anteils zur vollen Aufdeckung der darin liegenden stillen Reserven führt, gibt es dafür keine Rechtsgrundlage.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	- GmbH & Co KG, die ein Transportunternehmen betreibt - Alleiner Kommanditist ist F
SBV	Von F an die KG verpachtetes Betriebsgrundstück
1.10.2002	Übertragung i.R. vorweggenommener Erbfolge des Kommanditanteils auf die Tochter Z, die zunächst 20 % des Anteils treuhänderisch für F hält
19.12.2002	Beendigung des Treuhandverhältnisses und Übertragung des Betriebsgrundstücks auf neu gegründete H-KG (alleiner Kommanditist ist F)
FA	Keine Übertragung des KG-Anteils auf Z zum BW, weil wesentliche Betriebsgrundlage nicht mitübertragen

Rechtsfolgen der BFH-Entscheidung

- ◆ Einzelne WG können vor oder zeitgleich mit der Übertragung einer unternehmerischen Einheit (§ 6 Abs. 3 EStG) zum BW in ein anderes BV übertragen werden (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG)
- ◆ § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG stehen gleichberechtigt nebeneinander (kein Vorrang – wie von der FinVerw vertreten – von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG)
- ◆ Kein Gestaltungsmissbrauch, weil die Sperrfrist in § 6 Abs. 5 EStG missbräuchliche Gestaltungen sanktioniert.

- ◆ Nur bei einer Betriebszerschlagung können zuvor ausgegliederte funktional wesentliche Einzel-WG nicht zum BW fortgeführt werden.

FinVerw zur überquotalen Übertragung von SBV

- ◆ Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG für den quotalen Teil des SBV (BW-Fortführung)
- ◆ Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des SBV (TW-Ansatz)

Beispiel

vor Übertragung	Wertansätze nach Übertragung							
Schenker	Schenker	Beschenkter						
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Gesellschaftsanteil 100 %</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">SBV 100 %</div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">Gesellschaftsanteil 40 %</div>	<table border="1" style="margin: 0 auto;"> <tr> <td style="padding: 2px;">Gesellschafts- anteil 60 %</td> <td style="padding: 2px;">BW § 6 Abs. 3 EStG</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">SBV 60 %</td> <td style="padding: 2px;">BW § 6 Abs. 3 EStG</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">SBV 40 %</td> <td style="padding: 2px;">TW § 6 Abs. 5 EStG</td> </tr> </table>	Gesellschafts- anteil 60 %	BW § 6 Abs. 3 EStG	SBV 60 %	BW § 6 Abs. 3 EStG	SBV 40 %	TW § 6 Abs. 5 EStG
Gesellschafts- anteil 60 %	BW § 6 Abs. 3 EStG							
SBV 60 %	BW § 6 Abs. 3 EStG							
SBV 40 %	TW § 6 Abs. 5 EStG							

BFH (IV R 41/11)

Bei überquotaler Mitübertragung von SBV BW-Fortführung nach § 6 Abs. 3 EStG, weil Vorgang im Zusammenhang mit der Übertragung eines MU-Anteils steht (§ 6 Abs. 5 EStG regelt die Übertragung einzelner WG).

Folge

Keine Sperrfrist; Gegenleistungen bis zur Summe der BW des übertragenen MU-Anteils und des übertragenen SBV sind kein Veräußerungsvorgang des Übergebers, keine AK beim Übernehmer.

AktStR 1/2013 – Thema 09

Vorlage an den GrS zum Investitionsabzugsbetrag bei Einbringungen

Vollständige oder teilweise Rückgängigmachung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags

- ◆ geplante Investition wurde nicht **innerhalb des 3-jährigen Investitionszeitraums** vorgenommen
- ◆ Investition ist geringer ausgefallen als bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags geplant
- ◆ Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen werden nicht eingehalten

BFH-Beschl. v. 22.8.2012 – X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060

Sachverhalt in tabellarischer Form

Kl.	Im HR eingetragenes Bauunternehmen
30.3.2004	Notariell beurkundete Einbringung in neu gegründete GmbH zu BW zum 1.1.2004
21.6.2004	Eintragung der GmbH ins HR
10.6.2004	Einreichung der EÜR 2003 zum Zweck der Anpassung der Vz durch das FA; BA-Abzug für eine Ansparabschreibung i.H.v. 200.000 EUR
6.8.2004	Eingang der ESt-Erklärung 2003 beim FA
FA	Nach einer Ap erkennt das FA die Ansparabschreibung nicht an

Entscheidung und Begründung

Der X. BFH-Senat hat den GrS des BFH mit folgender Frage angerufen:

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Im HR eingetragenes Bauunternehmen
30.3.2004	Notariell beurkundete Einbringung in neu gegründete GmbH zu BW zum 1.1.2004
21.6.2004	Eintragung der GmbH ins HR
10.6.2004	Einreichung der EÜR 2003 zum Zweck der Anpassung der Vz durch das FA; BA-Abzug für eine Ansparabschreibung i.H.v. 200.000 EUR
6.8.2004	Eingang der ESt-Erklärung 2003 beim FA
FA	Nach einer Ap erkennt das FA die Ansparabschreibung nicht an

„Darf eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. auch dann vorgenommen werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim FA bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine KapG eingebracht wird?“

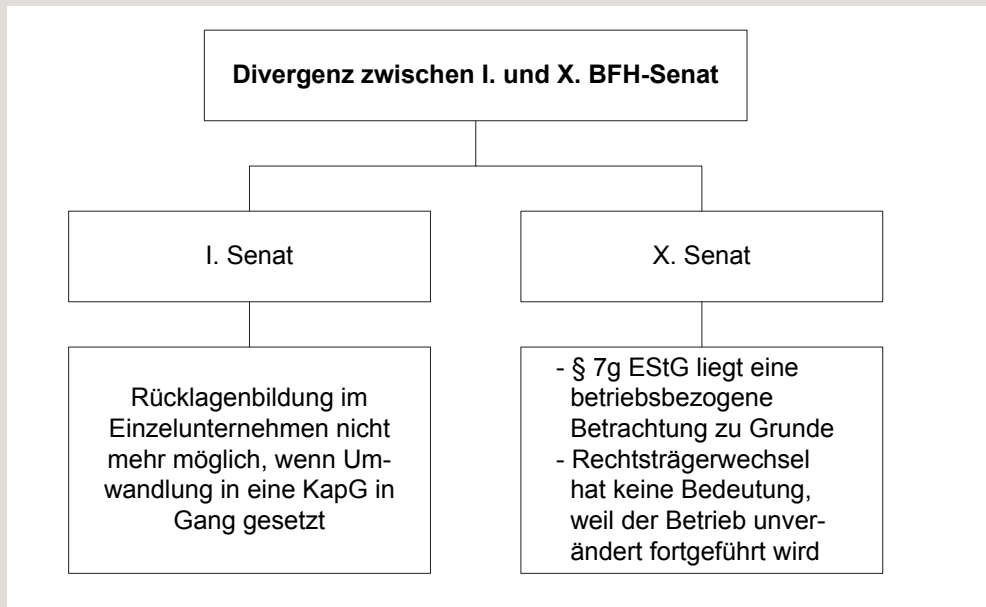
Erwägungen des X. Senats

- ◆ Bei der Einbringung zum BW handelt es sich um ein tauschähnliches, entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem der Betrieb durch die KapG aber „unverändert fortgeführt“ wird.
- ◆ Erfolgt eine Einbringung nicht zum BW, sondern zum TW, steht dies einer Rücklagenbildung bzw. der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags entgegen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Im HR eingetragenes Bauunternehmen
30.3.2004	Notariell beurkundete Einbringung in neu gegründete GmbH zu BW zum 1.1.2004
21.6.2004	Eintragung der GmbH ins HR
10.6.2004	Einreichung der EÜR 2003 zum Zweck der Anpassung der Vz durch das FA; BA-Abzug für eine Ansparabschreibung i.H.v. 200.000 EUR
6.8.2004	Eingang der ESt-Erklärung 2003 beim FA
FA	Nach einer Ap erkennt das FA die Ansparabschreibung nicht an

- ◆ Bei Einbringungen zu Zwischenwerten ist eine Rücklagenbildung in dem Umfang zulässig, in dem der Aufstockungsbetrag hinter dem TW zurückbleibt.
- ◆ Die Vorlagefrage ist in gleicher Weise für § 7g EStG n.F. (Investitionsabzugsbetrag) zu entscheiden.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	Im HR eingetragenes Bauunternehmen
30.3.2004	Notariell beurkundete Einbringung in neu gegründete GmbH zu BW zum 1.1.2004
21.6.2004	Eintragung der GmbH ins HR
10.6.2004	Einreichung der EÜR 2003 zum Zweck der Anpassung der Vz durch das FA; BA-Abzug für eine Ansparabschreibung i.H.v. 200.000 EUR
6.8.2004	Eingang der ESt-Erklärung 2003 beim FA
FA	Nach einer Ap erkennt das FA die Ansparabschreibung nicht an

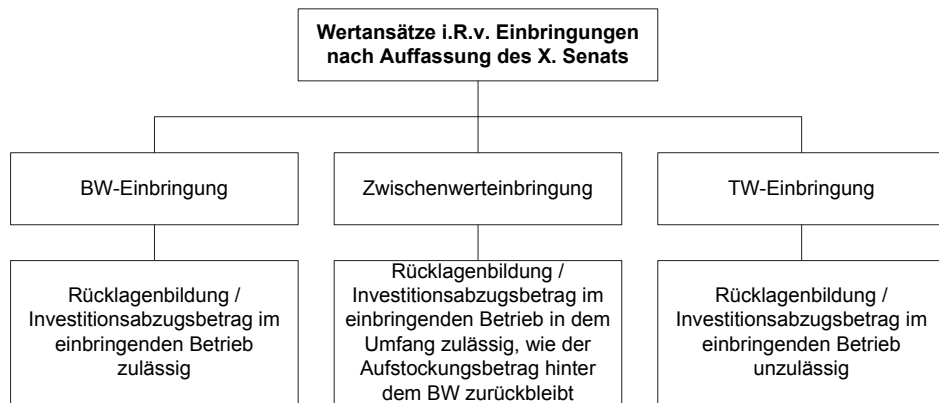


Auffassung der FinVerw

Bisher keine Stellungnahme zur Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung bzw. eines Investitionsabzugsbetrags im zeitlichen Zusammenhang mit einer BW-Einbringung in eine KapG oder PersG.

Erlass zum UmwStG:

Steuerfreie Rücklagen können bei BW-Ansatz von der KapG unverändert fortgeführt werden.



Geplante Änderung des § 7g EStG durch das JStG 2013

Ergänzung von § 7g Abs. 3 EStG um einen Satz 4:

„§ 233a Abs. 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.“

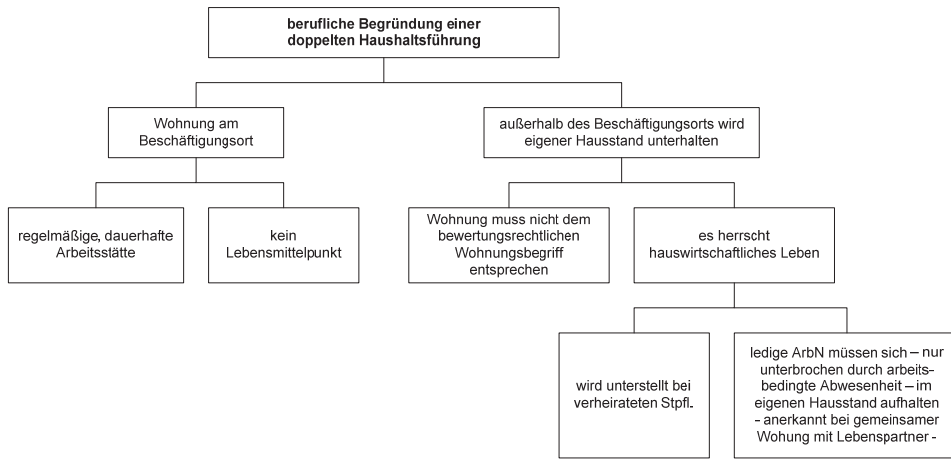
Hintergrund der geplanten Gesetzesänderung

- ◆ Wurde der Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wj des Abzugs folgenden Wj hinzugerechnet, ist er im Jahr des Abzugs rückgängig zu machen
- ◆ BMF-Schr. v. 8.5.2009: Verzinsung gem. § 233 Abs. 2 AO i.H.v. 6 %, beginnend 15 Monate nach Ablauf des Kj, in dem der Abzugsbetrag geltend gemacht wurde
- ◆ Nds. FG v. 5.5.2011: Aufgabe der Investitionsabsicht ist ein rückwirkendes Ereignis; Zinslauf beginnt gem. § 233 Abs. 2a AO 15 Monate nach Eintritt des rückwirkenden Ereignisses

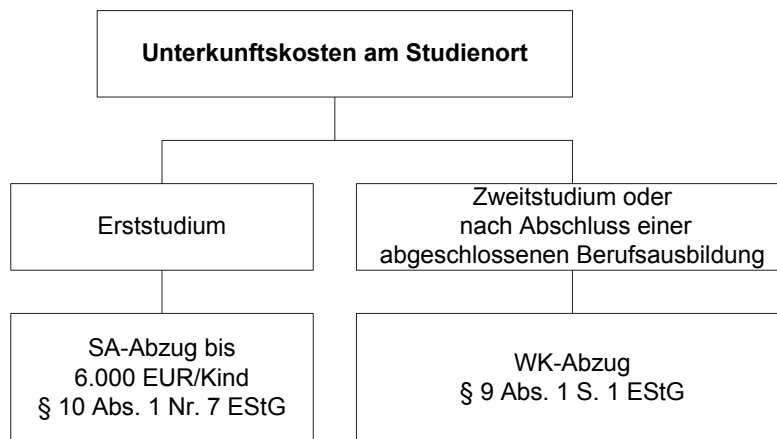
AktStR 1/2013 – Thema 10

Neue Rechtsprechung zur doppelten
Haushaltsführung und zu
Unterkunftskosten eines Studierenden

Neue Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung und zu Unterkunftskosten eines Studierenden



Neue Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung und zu Unterkunftskosten eines Studierenden



BFH-Urteil v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BFH/NV 2013, 112

(Fall I: Mehrgenerationenhaushalt)

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	behält nach Studienabschluss (2004) seine Studentenwohnung in L.
eigener Hausstand	Während des Studiums und danach behält er den Wohnsitz in A im Haus seiner Eltern im Keller (mit separatem Eingang) bei.
Ausstattung	2 Räume, 1 Bad (darin Waschmaschine der Eltern), gemeinsame Nutzung mit Eltern: Küche und Telefonanschluss
finanzielle Beteiligung	keine Mietzahlung, Kostenübernahme: Gebäudeversicherung, Grundsteuer, Reparaturen, Erledigung von Einkäufen und schwerer Gartenarbeit
18.10.2005	Vater überträgt dem Kl. seinen hälftigen Grundstücksanteil
WK-Abzug	Ab 18.10.2005 Wohnungskosten in L und Familienheimfahrten.

Entscheidung und Begründung

- ◆ Ob ein eigener Hausstand vorliegt, hängt von der Einrichtung, der Ausstattung und der Größe der Wohnung ab. Eine in sich abgeschlossene Wohnung, die nach Größe und Ausstattung ein eigenständiges Wohnen und Wirtschaften gestattet, erfüllt diese Voraussetzungen.
- ◆ Die Räumlichkeiten müssen nicht den bewertungsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Ein eigener Hausstand kann auch dann vorliegen, wenn der Erst- oder Haupthausstand i.R.e. Wohngemeinschaft (z.B. mit den Eltern) geführt wird.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	behält nach Studienabschluss (2004) seine Studentenwohnung in L.
eigener Hausstand	Während des Studiums und danach behält er den Wohnsitz in A im Haus seiner Eltern im Keller (mit separatem Eingang) bei.
Ausstattung	2 Räume, 1 Bad (darin Waschmaschine der Eltern), gemeinsame Nutzung mit Eltern: Küche und Telefonanschluss
finanzielle Beteiligung	keine Mietzahlung, Kostenübernahme: Gebäudeversicherung, Grundsteuer, Reparaturen, Erledigung von Einkäufen und schwerer Gartenarbeit
18.10.2005	Vater überträgt dem Kl. seinen hälftigen Grundstücksanteil
WK-Abzug	Ab 18.10.2005 Wohnungskosten in L und Familienheimfahrten.

- ◆ Zu berücksichtigen sind darüber hinaus auch die persönlichen Lebensumstände, Alter und Personenstand des Stpfl.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	behält nach Studienabschluss (2004) seine Studentenwohnung in L.
eigener Hausstand	Während des Studiums und danach behält er den Wohnsitz in A im Haus seiner Eltern im Keller (mit separatem Eingang) bei.
Ausstattung	2 Räume, 1 Bad (darin Waschmaschine der Eltern), gemeinsame Nutzung mit Eltern: Küche und Telefonanschluss.
finanzielle Beteiligung	keine Mietzahlung, Kostenübernahme, Gebäudeversicherung, Grundsteuer, Reparaturen, Erledigung von Einkäufen und schwerer Gartenarbeit.
18.10.2005 WK-Abzug	Vater überlässt dem Kl. seinen hälftigen Grundstücksanteil. Ab 18.10.2005 Wohnungskosten in L und Familienheimfahrten.

BFH-Urt. v. 18.9.2012 – VI R 78/10, BFH/NV 2013, 123
(Fall II: Unterkunftskosten eines Studierenden)

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	2004/2005 Studiumaufnahme in Z nach abgeschlossener Berufsausbildung und Anmietung einer Wohnung.
WK-Abzug	davon doppelte Haushaltsführung 2004: 5.499 EUR 1.357 EUR 2005: 12.482 EUR 6.439 EUR
FA	Abzug als Berufsausbildungskosten i.H.v. 4.000 EUR
FG Baden-Württemberg	Klageabweisung im 1. und nach Zurückverweisung durch den BFH auch im 2. Rechtsgang

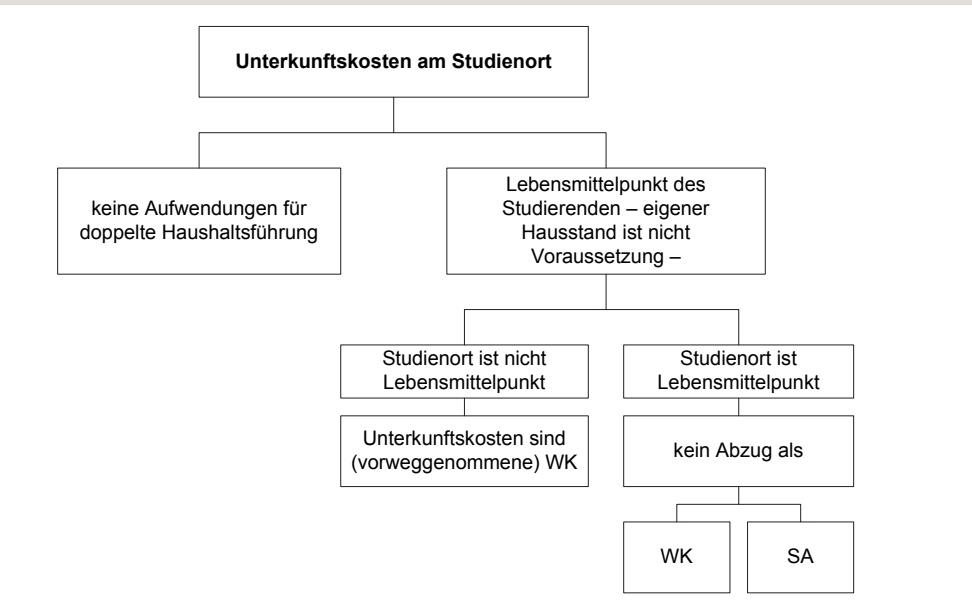
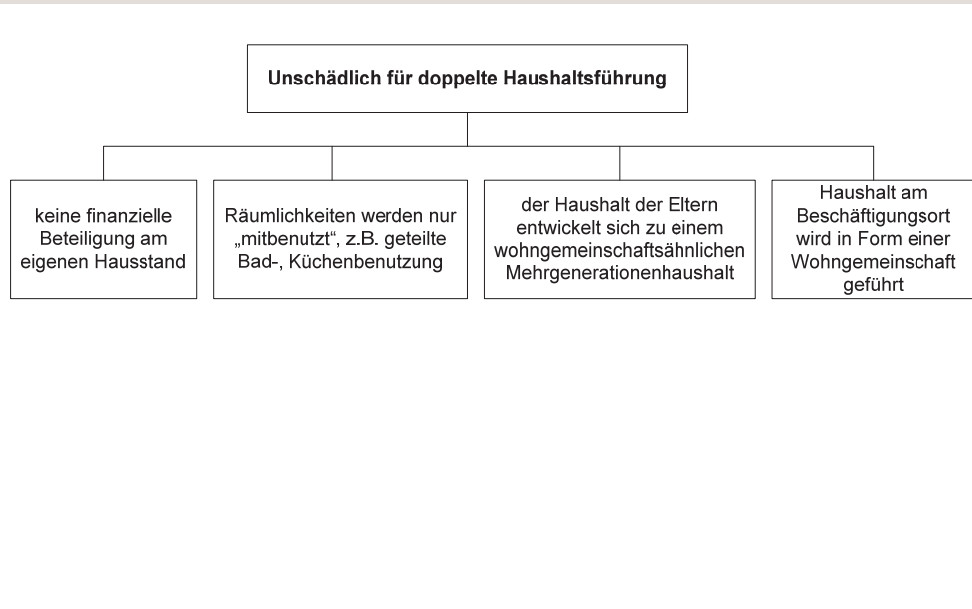
Entscheidung und Begründung

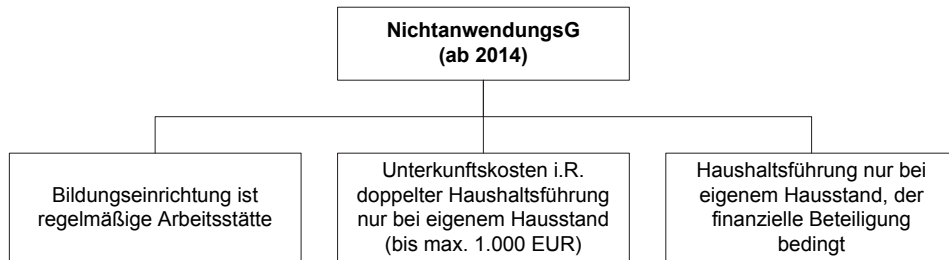
- ◆ Die Unterkunftskosten sind nicht i.R.e. doppelten Haushaltsführung abzugsfähig. Denn dies setzt voraus, dass der ArbN am Beschäftigungsort wohnt. Dies ist der Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte. Eine arbeitgeberfremde Bildungseinrichtung, wie etwa eine Universität, ist keine regelmäßige Arbeitsstätte.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	2004/2005 Studiaufnahme in Z nach abgeschlossener Berufsausbildung und Anmietung einer Wohnung.
WK-Abzug	davon doppelte Haushaltsführung 2004: 5.499 EUR 1.357 EUR 2005: 12.482 EUR 6.439 EUR
FA	Abzug als Berufsausbildungskosten i.H.v. 4.000 EUR
FG Baden-Württemberg	Klageabweisung im 1. und nach Zurückverweisung durch den BFH auch im 2. Rechtsgang

- ◆ Unterkunftskosten sind aber nur dann durch die Bildungsmaßnahme beruflich veranlasst, wenn es sich dabei um notwendige Mehraufwendungen handelt. Das ist nur dann der Fall, wenn der Ort der Bildungsmaßnahme, hier der Studienort, nicht der Lebensmittelpunkt des Stpfl. ist.

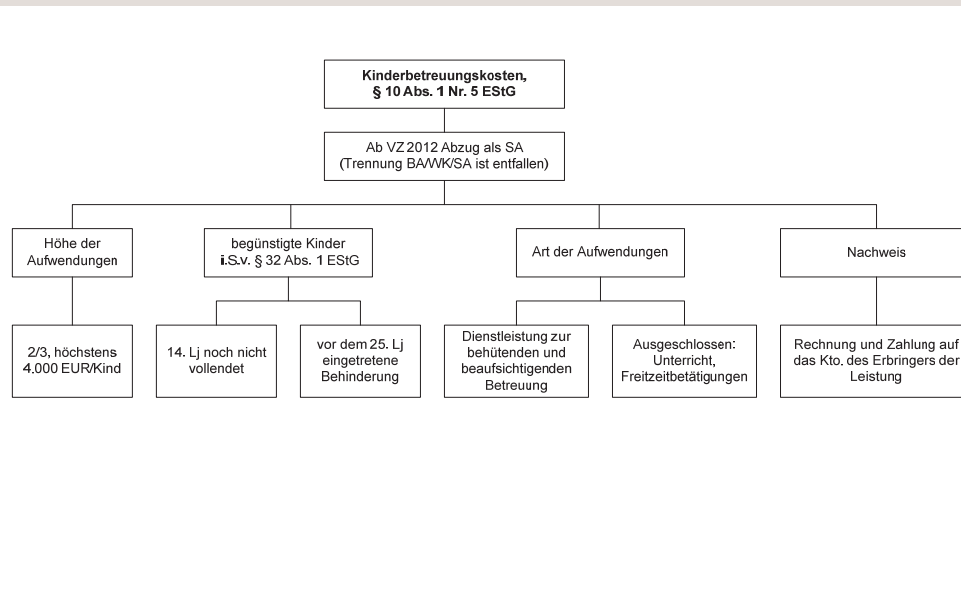
Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl.	2004/2005 Studiaufnahme in Z nach abgeschlossener Berufsausbildung und Anmietung einer Wohnung.
WK-Abzug	davon doppelte Haushaltsführung 2004: 5.499 EUR 1.357 EUR 2005: 12.482 EUR 6.439 EUR
FA	Abzug als Berufsausbildungskosten i.H.v. 4.000 EUR
FG Baden-Württemberg	Klageabweisung im 1. und nach Zurückverweisung durch den BFH auch im 2. Rechtsgang





AktStR 1/2013 – Thema 11

Verfassungsmäßigkeit des
beschränkten Abzugs von
Kinderbetreuungskosten



BFH-Urteil v. 5.7.2012 – III R 80/09, BStBI II 2012, 816

Sachverhalt in tabellarischer Form

Kl./Klin.	Kl. RA / Klin. Ausbildung zur Erzieherin, 2 leibliche Kinder, geb. 2004 und 2006
2006	Klin. unterbricht wegen Geburt des zweiten Kindes ihre Ausbildung
Steuererklärung 2006	Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine außerhalb des eigenen Haushalts tätige Tagesmutter i.H.v. 2.063 EUR

Entscheidung und Begründung

- ◆ Ein Abzug nach § 4f EStG a.F. ist nicht möglich, weil die zusammenlebenden Kl. nicht beiderseits erwerbstätig waren.
- ◆ Ein SA-Abzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. scheidet aus, weil die Kinder der Kl. im Streitjahr nicht zwischen drei und sechs Jahre alt waren.
- ◆ Der Abzug als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG a.F. ist nicht möglich, weil die dort genannten Voraussetzungen (in Ausbildung befindlich, Behinderung, Krankheit) nicht auf beide Elternteile zutrafen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl./Klin.	Kl. RA / Klin. Ausbildung zur Erzieherin, 2 leibliche Kinder, geb. 2004 und 2006
2006	Klin. unterbricht wegen Geburt des zweiten Kindes ihre Ausbildung
Steuererklärung 2006	Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine außerhalb des eigenen Haushalts tätige Tagesmutter i.H.v. 2.063 EUR

- ◆ Eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG scheidet aus, weil die Dienstleistungen der Tagesmutter nicht im Haushalt der Kl. erbracht wurden.
- ◆ Der Gesetzgeber hat dem Betreuungsbedarf von Eltern durch den Kinderfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung gem. § 32 Abs. 6 EStG in verfassungsmäßig nicht zu beanstandender Weise Rechnung getragen.

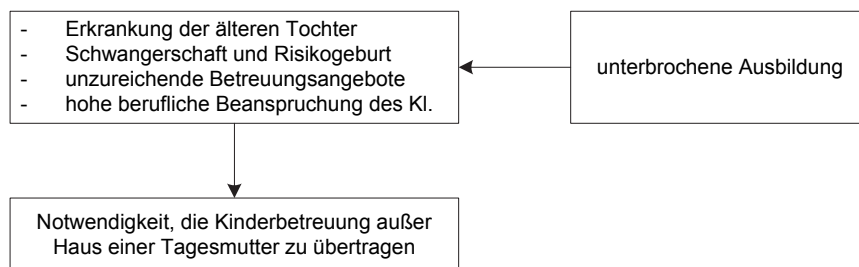
Sachverhalt in tabellarischer Form	
Kl./Klin.	Kl. RA / Klin. Ausbildung zur Erzieherin, 2 leibliche Kinder, geb. 2004 und 2006
2006	Klin. unterbricht wegen Geburt des zweiten Kindes ihre Ausbildung
Steuererklärung 2006	Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine außerhalb des eigenen Haushalts tätige Tagesmutter i.H.v. 2.063 EUR

Verfassungsrechtlicher Hintergrund

BVerfG

2005	<ul style="list-style-type: none">– Gesetzgeber kann erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten den WK, BA oder außergewöhnlichen Belastungen zuordnen– Sachgerechte Pauschalierung der Obergrenze ist möglich
2010	Berücksichtigung erwerbsbedingter Betreuungsaufwendungen ist bis einschl. 2005 verfassungsgemäß
1998	<ul style="list-style-type: none">– Die Höhe des Kinderfreibetrags muss realitätsgerecht sein (Ausrichtung am Existenzminimum)– Damit wird auch der Betreuungsbedarf der Eltern (pauschaliert) abgegolten

Besonderheiten des Streitfalls



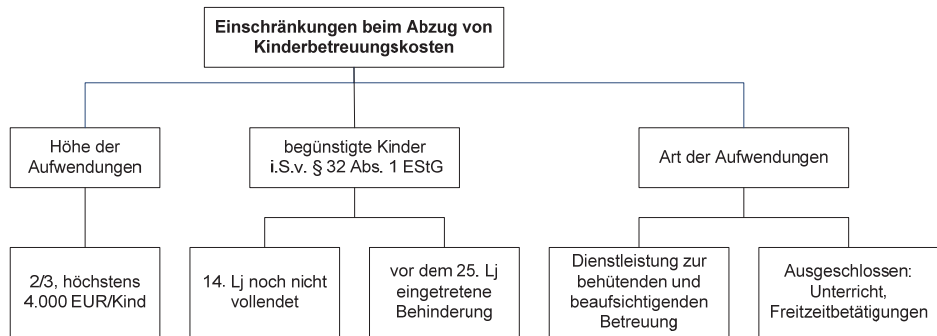
Möglicher Abzug von Kinderbetreuungskosten in 2006:

- ◆ § 4f EStG
(Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten)
- ◆ § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG
(Kinder zwischen 3 und 6 Jahre)
- ◆ § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG
(Kinder bis 14. Lj, beide Eltern in Ausbildung, behindert oder krank)
- ◆ § 35a EStG
(Kinderbetreuung im eigenen Haushalt)

Gegenwärtige Rechtslage (ab VZ 2011)

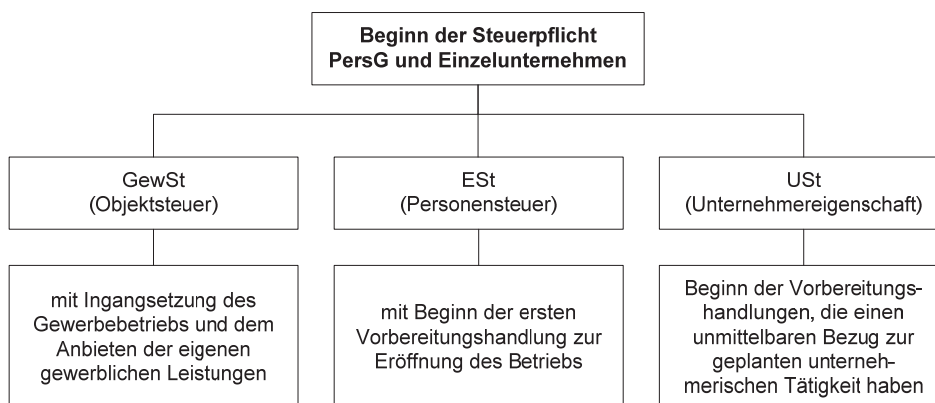
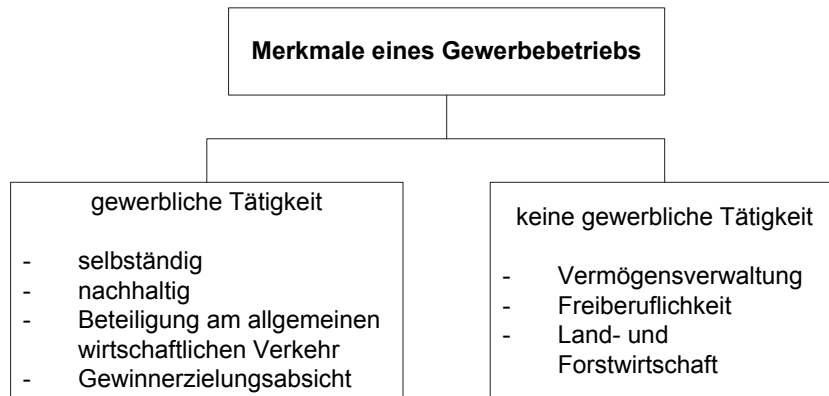
§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG

- ◆ Keine Unterscheidung zwischen erwerbsbedingtem und sonstigem Betreuungsaufwand
- ◆ Keine Voraussetzung der Zwangsläufigkeit (Krankheit, Behinderung, Ausbildung)

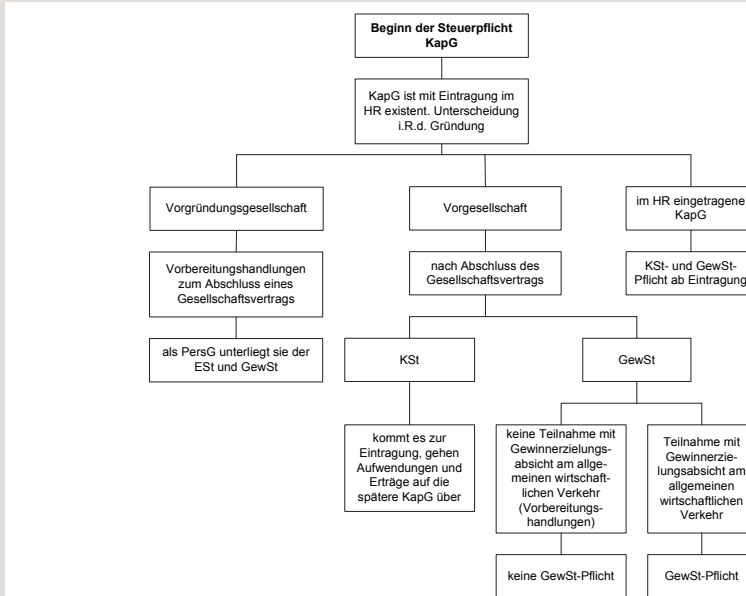


AktStR 1/2013 – Thema 12

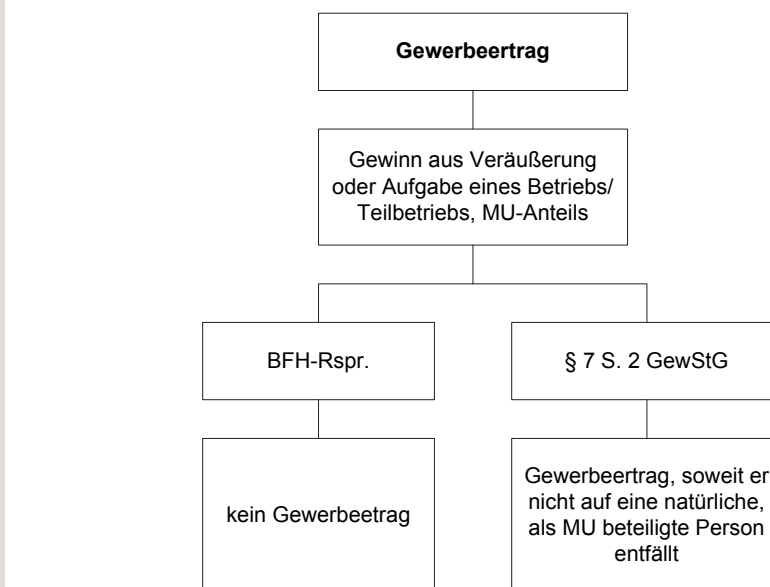
Beginn der Gewerbesteuerpflicht



Beginn der Gewerbesteuerpflicht



Beginn der Gewerbesteuerpflicht



BFH-Urt. v. 30.8.2012 – IV R 54/10, BStBI II 2012, 927

Sachverhalt in tabellarischer Form	
16.6.2003	Abschluss Gesellschaftsvertrag
8.8.2003	Eintragung HR
12.9.2003	Anmeldung beim FA m.W. ab 1.1.2004
15.10.2003	Abschluss Mietvertrag Geschäftslokal
15.10.2003	Gewerbeanmeldung – „Beginn der Tätigkeit: 1.9.2003“
20.10.2003	Einstellung eines Betriebsleiters
Februar 2004	Eröffnung des Geschäftslokals

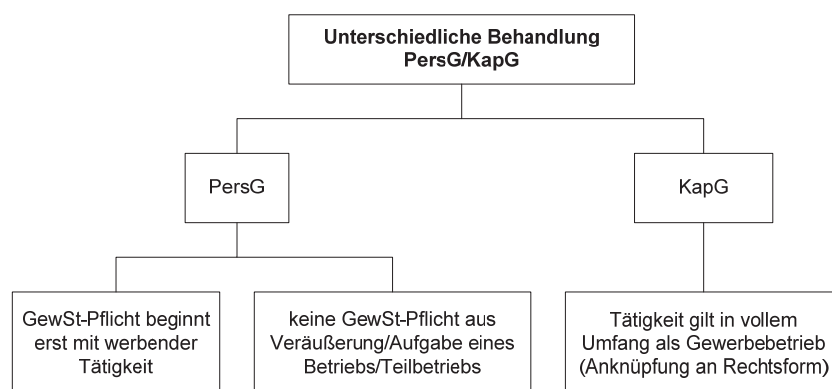
Entscheidung und Begründung

- ◆ Die GewSt-Pflicht beginnt mit der werbenden Tätigkeit. Dies bedingt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.
- ◆ Vorbereitungshandlungen – z.B. Anmietung eines Geschäftslokals – sind gewerbesteuerlich unbeachtlich. Dies gilt für Einzelunternehmen und PersG gleichermaßen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
16.6.2003	Abschluss Gesellschaftsvertrag
8.8.2003	Eintragung HR
12.9.2003	Anmeldung beim FA m.W. ab 1.1.2004
15.10.2003	Abschluss Mietvertrag Geschäftslokal
15.10.2003	Gewerbeanmeldung – „Beginn der Tätigkeit: 1.9.2003“
20.10.2003	Einstellung eines Betriebsleiters
Februar 2004	Eröffnung des Geschäftslokals

- ◆ § 7 S. 2 GewStG umschreibt nur die Voraussetzungen, unter denen Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei Mitunternehmenschaften in den Gewerbeertrag einzubeziehen sind. Die Vorschrift enthält keine Aussage über den Beginn der sachlichen GewSt-Pflicht.
- ◆ Der an die Rechtsform anknüpfende Beginn der GewSt-Pflicht stellt keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung dar.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
16.6.2003	Abschluss Gesellschaftsvertrag
8.8.2003	Eintragung HR
12.9.2003	Anmeldung beim FA m.W. ab 1.1.2004
15.10.2003	Abschluss Mietvertrag Geschäftslokal
15.10.2003	Gewerbeanmeldung – „Beginn der Tätigkeit“
20.10.2003	Einstellung eines Betriebsleiters
Februar 2004	Eröffnung des Geschäftlokals



Kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Folgerichtigkeit

- ◆ KapG sind anders als Mitunternehmerschaften mit einem bestimmten Mindestkapital ausgestattet
- ◆ KapG sind als juristische Personen in ihrem Bestand von der Art und Zahl ihrer Mitglieder abhängig
- ◆ KapG sind Gebilde mit eigener wirtschaftlicher Kraft

AktStR 1/2013 – Thema 13

Grundsätze der Vorsteueraufteilung

Rechtsentwicklung zur Vorsteueraufteilung

bis 1989	Umsatzschlüssel, § 15 Abs. 3 UStG 1967
ab 1990	Wirtschaftliche Zurechnung der Eingangs- zu den Ausgangsumsätzen, § 15 Abs. 4 UStG
BFH-Urt. v. 12.3.1992	Flächenschlüssel ist sachgerechter Aufteilungsmaßstab
BFH-Urt. v. 17.8.2001	Umsatzschlüssel ist sachgerechter Aufteilungsmaßstab
FinVerw	Nichtanwendungserlass v. 19.11.2002
ab 1.1.2004	§ 15 Abs. 4 UStG: Umsatzschlüssel ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist

Beispiel

Vorsteuerbeträge für ein vom Unternehmer U errichtetes Wohn- und Geschäftshaus: 150.000 EUR

Stockwerk	Nutzung	Fläche in qm		Mieten o. USt	
EG	Restaurant	300	33,3%	3.000	50%
1. und 2. OG	Wohnungen	<u>600</u>	<u>66,6%</u>	<u>3.000</u>	<u>50%</u>
		900	100,0%	6.000	100%

Lösung

Vorsteueraufteilung nach Flächenschlüssel:
50.000 EUR Vorsteuer abzugsfähig

Vorsteueraufteilung nach Umsatzschlüssel:
75.000 EUR Vorsteuer abzugsfähig

Sachverhalt in tabellarischer Form

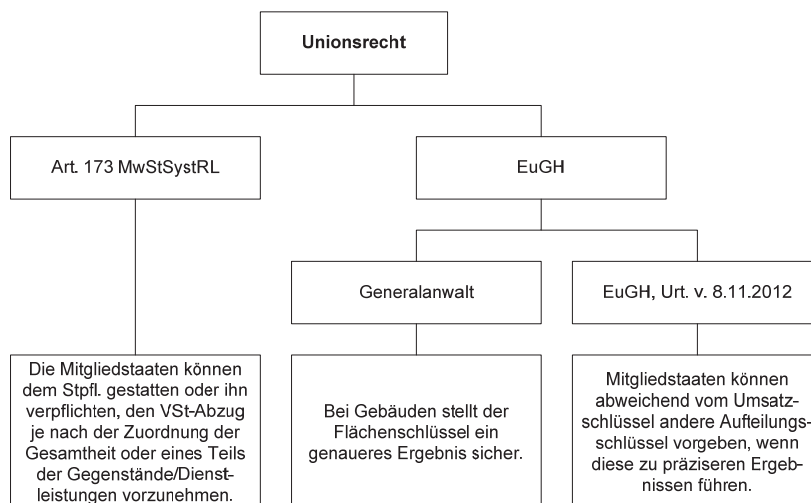
Klin.	BLC Baumarkt GmbH & Co. KG errichtet ein Wohn- und Geschäftshaus
Nutzung	Geschäftsräume: Fläche = 34,4 % / Mietanteil = 54,07 %
	Wohnungen: Fläche = 65,6 % / Mietanteil = 45,93 %
USt-Sonderprüfung	Vorsteuerabzug nur i.H.v. 34,4%

Nds. FG	§ 15 Abs. 4 S. 3 UStG verstößt gegen Unionsrecht, weil Umsatzschlüssel Regelaufteilungsmaßstab ist
BFH	Vorlage an den EuGH, ob Einschränkung des Umsatzschlüssels unionsrechtlich zulässig ist

Entscheidung und Begründung

- ◆ Unionsrecht schreibt im Grundsatz eine Vorsteueraufteilung nach Umsätzen vor.
- ◆ Allerdings sind die Mitgliedstaaten berechtigt, abweichende Methoden zu definieren. Dabei sind aber die übergeordneten Grundsätze der Neutralität und Verhältnismäßigkeit einzuhalten.
- ◆ Eine allgemeine Abweichung vom Regelaufteilungsmaßstab (Umsatzschlüssel) ist aber unionsrechtswidrig.
- ◆ Den Mitgliedstaaten ist es jedoch gestattet, bestimmte (andere) Methoden vorzugeben, falls diese im Einzelfall zu einer präziseren Ermittlung des Vorsteuerabzugs führen.

Sachverhalt in tabellarischer Form	
Klin.	BLC Baumarkt GmbH & Co. KG errichtet ein Wohn- und Geschäftshaus
Nutzung	Geschäftsräume: Fläche = 34,4 % / Mietanteil = 54,07 %
	Wohnungen: Fläche = 65,6 % / Mietanteil = 45,93 %
USt-Sonderprüfung	Vorsteuerabzug nur i.H.v. 34,4%



Zuordnungswahlrecht bei unternehmerischer und privater Verwendung

Bei der Verwendung eines Grundstücks sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke ist der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen, soweit das Grundstück für nichtunternehmerische Zwecke verwendet wird.

Wahlrecht	Ganz oder teilweise Zuordnung zum unternehmerischen Bereich
Aufteilungsmaßstab	§ 15 Abs. 4 UStG
Änderung der Verhältnisse	§ 15a UStG

Beispiel (Verwendung unternehmerisch/privat)

A	Errichtung eines EFH mit HK von 300.000 EUR zzgl. 57.000 EUR USt
Nutzung	80 % privat, 20 % unternehmerisch
Zuordnung	100 % zum unternehmerischen Bereich

Lösung

Vorsteuerabzug	20 % = 11.400 EUR
private Nutzung	keine unentgeltliche Wertabgabe

Verwendungsänderung

A erweitert seine unternehmerische Nutzung ab dem 1.1.2013 auf 50 %.

Er kann für das Jahr 2013 den Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 6a UStG pro-rata-temporis berichtigen.