

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

# Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

1 · 2016 [www.aktstr.de](http://www.aktstr.de)

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

**AktStR 1/2016**

**Vorbemerkungen**

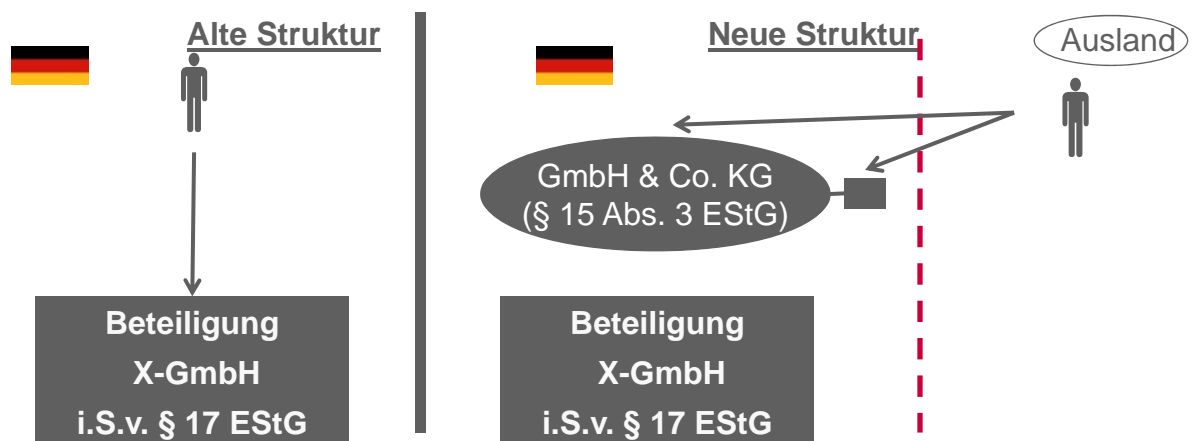
### Zinssatz beim vereinfachten Ertragswertverfahren

Jahr	Zinssatz	Multiplikator
2007	4,02%	11,7370
2008	4,58%	11,0132
2009	3,61%	12,3304
2010	3,98%	11,7924
2011	3,43%	12,6103
2012	2,44%	14,4092
2013	2,04%	15,2905
2014	2,59%	14,1043
2015	0,99%	18,2149
2016	1,10%	17,8571

**Beachte:**

- ◆ Nachrangig zu zeitnahen Verkäufen
- ◆ Bewertungsgutachten prüfen
- ◆ Kosten vs. Nutzen
- ◆ ErbSt-Reform

### Ausgangspunkt § 50i EStG



### Gesetzliche Regelung

- ◆ § 50i Abs. 1 EStG: Umfassende Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in Deutschland (**nicht** begrenzt auf die stillen Reserven bis zum Zeitpunkt des Wegzugs)
- ◆ § 50i Abs. 2 EStG: Umfassende Veränderungssperre für die Fälle, in denen in eine gewerblich geprägte Gesellschaft Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i.S.v. § 17 EStG eingelegt wurden
  - ➔ Umfassende Versagung von Übertragungen zum Buchwert
  - ➔ Regelung geht eindeutig viel zu weit!
- ◆ „Lösung“ durch BMF-Schreiben vom 21.12.2015: Beschränkung des Anwendungsbereichs auf das Inland, allerdings nur auf Antrag!

### Anforderungen an das Arbeitszimmer (vom 27.7.2015, GrS 1/14)

- ◆ Ausgangspunkt: Abzugsverbot für privat veranlasste Aufwendungen in § 12 Nr. 1 EStG
- ◆ Neuere Entwicklung: Aufgabe des Aufteilungs- und Abzugsverbots durch den Großen Senat mit Beschluss vom 21.9.2009, BStBl II 2010, 672
- ◆ Folgefrage: Konsequenzen für ein häusliches Arbeitszimmer?
- ◆ GrS: Keine, „Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird.“

### **Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus**

- ◆ Beschluss des Bundeskabinetts vom 3.2.2016 → **ENTWURF!**
- ◆ Ziel: Verbesserung des Angebots an preiswerten Mietwohnungen  
→ Keine Förderung von betrieblich genutzten Flächen
- ◆ § 7b EStG-E: Einführung einer Sonderabschreibung von 10, 10 und 9%, die zusammen mit der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG in den drei Jahren eine Abschreibung von insgesamt bis zu 35 % der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermöglicht.
- ◆ Bemessungsgrundlage: max. 2.000,- €/m<sup>2</sup>; Beschränkung auf neue Gebäude mit abschreibungsfähigen Herstellungskosten von bis zu 3.000 €/ m<sup>2</sup> Wohnfläche; Keine Berücksichtigung von Grundstücken und Außenanlagen

### **Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus**

- ◆ Räumliche Begrenzung auf Gegenden, in denen die Mietstufen IV bis VI nach Wohngeldverordnung gelten oder die von den Landesregierungen per Rechtsverordnung festgelegt werden
- ◆ Vermietung zu Wohnzwecken für mind. 10 Jahre nach Fertigstellung
- ◆ Zeitlich: Bauantrag bzw. Bauanzeige nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2019 → letzte Förderung: VZ 2022
- ◆ Ende des Gesetzgebungsverfahrens: voraussichtlich Mitte Mai 2016, Abstimmung mit den Ländern wohl schon weitgehend erfolgt; aber: beihilferechtliche Genehmigung der EU-Kommission erforderlich

### **BMF-Schreiben zur Abgeltungsteuer vom 18.1.2016**

- ◆ Neufassung des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer
- ◆ Rückerstattete Kreditbearbeitungsgebühren führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen (wie BMF v. 27.5.2015)
- ◆ Sog. Goldzertifikate führen nicht zu Einkünften aus § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, sondern zu solchen aus § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Aufgabe Verw.-Auffassung entsprechend BFH-Rspr.)
- ◆ Verschärfung: Forderungsausfälle im Rahmen einer Insolvenz sollen nicht zu steuerlich beachtlichen Verlusten führen (Rz. 60a)
- ◆ Vorschusszinsen führen zu Veräußerungskosten → Abzug nach § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns

- ◆ Negative Einlagezinsen sollen nicht zu negativen Einnahmen aus KapVerm. führen (wie BMF v. 27.5.2015)
- ◆ Nahestehende Person i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. b Satz 2 EStG: nur bei Beherrschungsverhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer, dieses kann auch finanzieller Natur sein (Umsetzung BFH-Rspr.)
- ◆ Antrag auf Günstigerprüfung nur bis Bestandskraft des Steuerbescheids
- ◆ Neu: Anwendung der Optionsmöglichkeit nach § 32d Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b) EStG auch wenn kein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäftsführung besteht (Umsetzung BFH-Rspr.)

### **Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG**

- ◆ Problem: Regelung durfte bisher nicht angewendet werden, weil diese von der EU-Kommission als (nicht genehmigungsfähige) Beihilfe qualifiziert wurde
- ◆ Europäisches Gericht vom 4.2.2016 (T-287/11 und T-620/11):  
Abweisung einer Musterklage gegen die Entscheidung der Kommission. Das Europäische Gericht hat die beiden Musterklagen gegen die Entscheidung der Kommission zur Sanierungsklausel als unbegründet abgewiesen. Bei der Sanierungsklausel handele es sich um eine selektive staatliche Maßnahme, die nicht gerechtfertigt sei.
- ◆ Ergebnis: keine Sanierungsklausel  
→ Politische Diskussion um „Sanierungssteuerrecht“?

## **AktStR 1/2016 – Thema 01**

### **Praxisrelevante Änderungen durch das StÄndG 2015**

## Ertragsteuerliche Aspekte

### Inlandsbegriff

- ◆ Erneute Anpassung: Erfasst werden künftig nicht nur die Ausbeutung von Rohstoffen und die Energieerzeugung, sondern auch andere wirtschaftliche Tätigkeiten
- ◆ Ziel: Wettbewerbsgleichheit mit inländischen Unternehmen durch Entstehen einer (beschränkten) Steuerpflicht im Inland
- ◆ Bedeutung für das EStG, KStG und GewStG

## Unionskonformität des § 6b EStG

- ◆ EuGH v. 16.4.2014: Begrenzung der Reinvestitionsmöglichkeiten auf das Inland unionsrechtswidrig
- ◆ Antragsgebundenes Wahlrecht beim Erwerb von Ersatz-WG, die einer EU- oder EWR-Betriebsstätte zuzuordnen sind.
- ◆ Wird ein o.g. Ersatz-WG erworben, erfolgt eine Verteilung des Veräußerungserlöses auf das Jahr des Verkaufs und die vier folgenden Jahre.
- ◆ Beachte: Vor dem Hintergrund des EuGH-Urt. v. 16.4.2014 ist diese Vorgehensweise als unionsrechtskonform anzusehen.
- ◆ Inlandsfall unverändert und keine Auswirkungen auf Drittstaatenfälle

### Beispiel - § 6b EStG

Verkauf eines inländischen Grundstücks

→ Rücklage nach § 6b EStG i.H.v. 100.000 EUR grds. möglich

#### Ersatz-WG:

- a) Ersatz-WG in inländischer Betriebsstätte:  
Verringerung der AK um den Rücklagenbetrag  
→ Auflösung über Abschreibungen oder bei Verkauf
- b) Ersatz-WG in EU-/EWR-Betriebsstätte:  
Auf Antrag: Verteilung der Steuer auf die 100.000 EUR auf das Jahr der Veräußerung und die folgenden vier Jahre

### Pkw-Kosten bei Elektro- und Hybridautos

- ◆ Ausschließlich Bedeutung bei Anwendung der **Fahrtenbuchmethode**
- ◆ Klarstellung der Gesetzeslage:  
Abzug der Kosten für das Batteriesystem (Listenpreis) von den Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug
- ◆ Anschließende Bestimmung des Werts der Entnahme
- ◆ **Beachte:**  
Die Vorschrift ergänzt die übrigen Regelungen zum Abzug dieser Beträge und verdrängt diese nicht.



### Beispiel - Elektro- und Hybridautos

	<u>Beträge jeweils ohne USt</u>
2016 Kauf eines Elektroautos	120.000 EUR
Listenpreis des Batteriesystems	20.000 EUR

#### **Abzug:**

Max. 10.000 EUR, aber: Kürzung je Jahr seit 2013: hier 1.000 EUR

→ Abzug von 9.000 EUR

Bemessungsgrundlage für die Fahrtenbuchmethode: 111.000 EUR

#### **Beachte:**

Ggf. weitere Begrenzung auf Grund der kWh-bezogenen Grenze, die unverändert gilt.

### Investitionsabzugsbetrag

- ◆ Wegfall der Benennung der Investitionsabsicht und der Funktion des künftig zu beschaffenden WG  
→ pauschale Bildung möglich!
- ◆ **Beachte:**  
Alle übrigen Voraussetzungen bleiben unverändert, insb. die Größenmerkmale
- ◆ Meldung der gebildeten, aufzulösenden oder hinzuzurechnenden Beträge auf elektronischem Wege an das FA

## Realsplitting

- ◆ Angabe der Steueridentifikationsnummer des Unterhaltsempfängers als Voraussetzung für den SA-Abzug beim Zahlenden!
- ◆ Ähnlich wie bereits bei Unterhaltszahlungen nach § 33a Abs. 1 EStG
- ◆ Rechtzeitige Beschaffung der Daten erforderlich!
- ◆ In Übrigen: unverändert
- ◆ Beachtung ab VZ 2016

## Neufassung Konzernklausel (§ 8c KStG)

### Grundtatbestand:

Zusammenrechnung innerhalb von 5 Jahren bei der Person des Erwerbers

### Erwerbsquoten:

0 bis 25%	> 25 bis 50%	> 50%
Keine Auswirkungen	Untergang i.H.d. Quote	Vollständiger Untergang der Verluste

### Ausnahmeklausel:

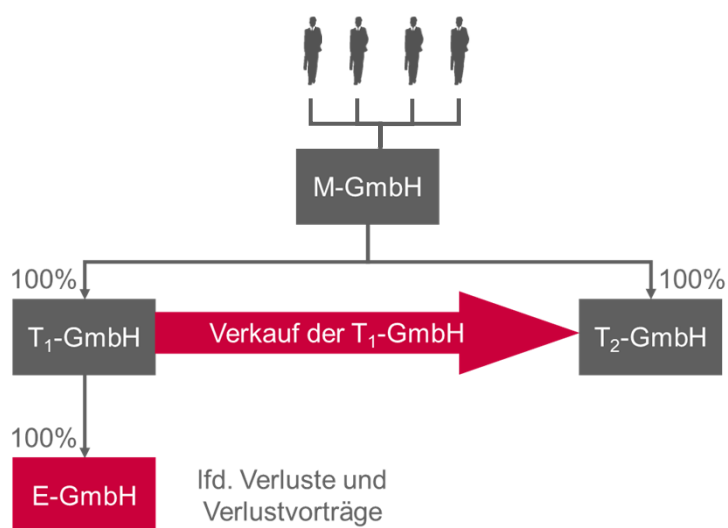
- ◆ Konzernklausel (Satz 5)
- ◆ Stille-Reserven-Klausel (Sätze 6 - 9)
- ◆ Ggf. Sanierungsklausel (Abs. 1a) – Beihilfe?

## Konzernklausel

### Kein schädlicher Beteiligungserwerb, wenn

1. an dem übertragenden Rechtsträger der **Erwerber** zu 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der **Veräußerer** zu 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe **Personenhandelsgesellschaft** zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist

## Beispiel – Beteiligungsrichtung: Erwerber und Veräußerer (Nr. 1 und 2)



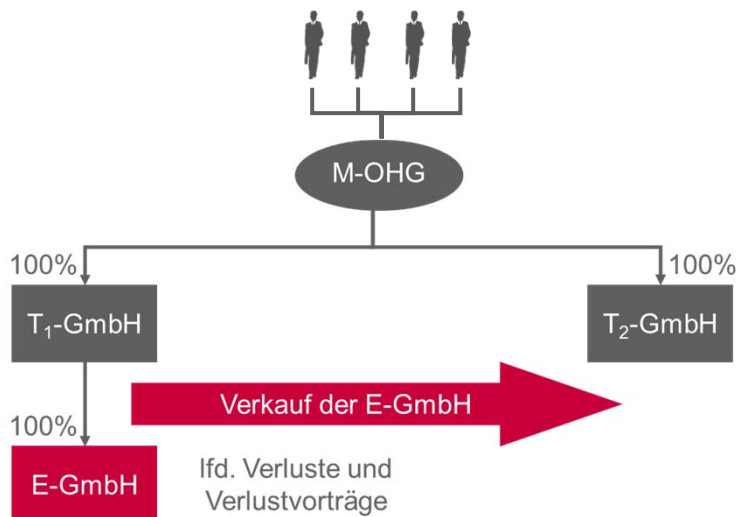
### Altes Recht:

Keine Begünstigung, weil an der M-GmbH als verkaufende Gesellschaft nicht ein Gesellschafter beteiligt ist.

### Neues Recht:

Begünstigung, weil auch die Beteiligung der T<sub>1</sub>-GmbH und der T<sub>2</sub>-GmbH an der M-GmbH ausreichend ist.

### Beispiel - Personenhandelsgesellschaft: PersG als Spitzeneinheit (Nr. 3)



#### Altes Recht:

Keine Begünstigung, weil nicht auf die M-OHG abgestellt wird, sondern auf die an ihr beteiligten Gesellschafter

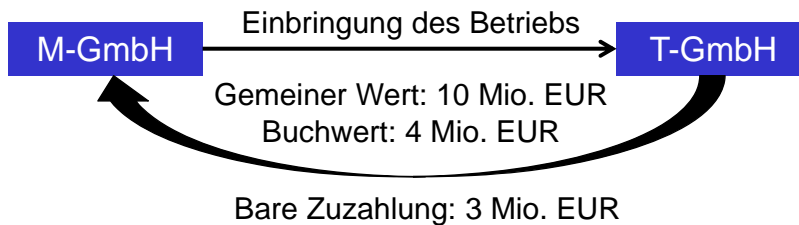
#### Neues Recht:

Begünstigung, weil auch PersG als eine Person für Zwecke des § 8c KStG angesehen werden

### Änderungen im Umwandlungssteuerrecht

- ◆ BFH: finanzielle Gegenleistungen sind bei Einbringungsvorgängen bis zur Höhe des BW des eingebrachten Vermögens unschädlich für die BW-Fortführung
- ◆ Abweichung zu Verschmelzungsfällen
- ◆ Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen auf:
  - 25 % des BW des eingebrachten BV oder
  - 500.000 EUR, höchstens jedoch den BW des eingebrachten BV
- ◆ Bei Überschreiten: **Anteilige** Versagung der BW-Fortführung

## Anwendungsbeispiel



### Lösung:

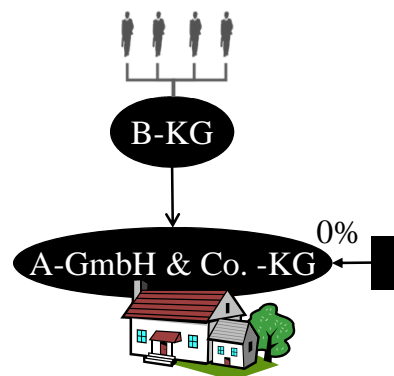
$20\% \text{ von } 10 \text{ Mio.} + 80\% \text{ von } 4 \text{ Mio.} = 5,2 \text{ Mio. EUR}$

Anwendung auch beim Anteilstausch nach § 21 UmwStG und einer Einbringung nach § 24 UmwStG

## Änderungen im Gesellschafterbestand

- ◆ Ersatztatbestände, bei denen der Gesellschafterwechsel eine Belastung mit GrESt auslöst.

- ◆ **Ausgangsproblem:**



Kann ein Wechsel im Bestand der Gesellschafter der B-KG den Tatbestand des § 1 Abs. 2a auslösen?

**BFH:** Nein, es ist auf die B-KG als Gesellschafter der A-GmbH & Co.KG abzustellen

**BMF:** Nichtanwendungserlass  
Nunmehr gesetzliche Regelung

**Beachte:** Ungleichbehandlung in Abhängigkeit von der Rechtsform! Anders, wenn B eine KapG wäre.

### Ersatzbemessungsgrundlagen

- ◆ BVerfG v. 23.6.2015: Unzulässigkeit der sog. Bedarfswerte, weil damit eine viel zu niedrige und ungleiche Besteuerung erfolgt
- ◆ Anwendungsbereich: Ersatztatbestände des GrEStG, also die Fälle, in denen kein tatsächlicher Veräußerungspreis vorliegt
- ◆ Nunmehr: Anwendung der für die ErbSt relevanten Werte nach §§ 157 ff BewG
  - i.d.R. Ansatz des gemeinen Werts
- ◆ Auswirkung: Deutlich höhere Belastung mit GrESt
- ◆ Anwendungsbereich: Sofern noch nicht bestandskräftig, rückwirkend auf alle Übertragungen ab dem **1.1.2009**

### Unternehmereigenschaft öffentlicher Unternehmen

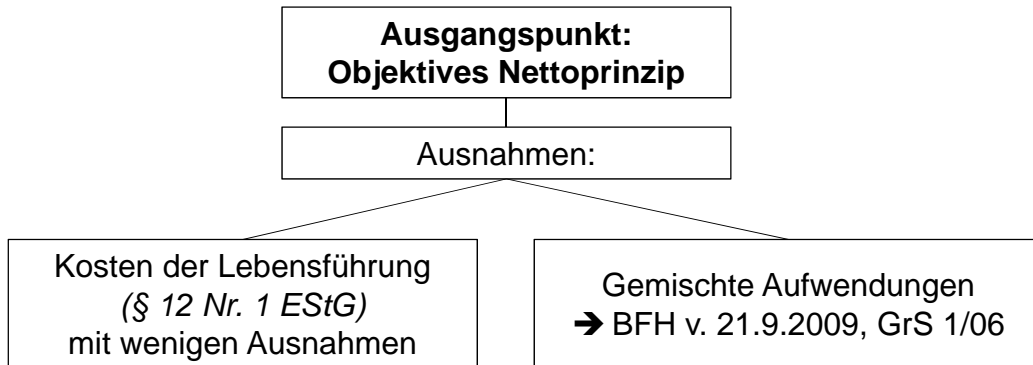
- ◆ Bisher: § 2 Abs. 3 UStG
  - Betriebe gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe
- ◆ Nunmehr: § 2b UStG
  - Keine Unternehmereigenschaft, soweit Tätigkeiten i.R.d. öffentlichen Gewalt
- ◆ Wettbewerbsverzerrungen mit Negativkatalog als Ausnahme:
  - Jahresumsatz < 17.500 EUR
  - USt-Freiheit vergleichbarer Leistungen privater Anbieter
  - Leistungen können nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden oder die Zusammenarbeit wird durch „gemeinsame spezifische öffentliche Interessen“ bestimmt

## Reverse-Charge-Verfahren bei Betriebsvorrichtungen

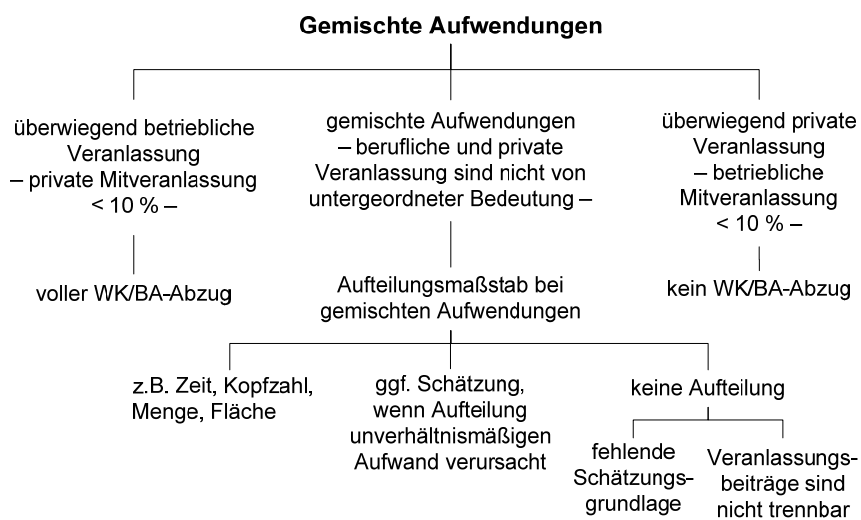
- ◆ BFH v. 28.8.2014: Betriebsvorrichtungen sind keine Bauleistungen und führen deshalb nicht zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens
- ◆ BMF v. 28.7.2015: Nichtanwendungserlass
- ◆ Nunmehr gesetzliche Neuregelung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 S. 2 UStG: Grundstücksbegriff umfasst u.a. auch „*Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern*“.
- ◆ Inkrafttreten des Gesetzes, aber nach Auffassung des BMF ohnehin „nur“ klarstellend.

## AktStR 1/2016 – Thema 02

### Werbungskostenabzug bei beruflicher und privater Feier



**Verwaltungsauffassung (BMF v. 6.7.2010)**





## Bewirtungskosten

- ◆ Anwendung der allgemeinen Grundsätze
- ◆ Aber: WK-Abzug für Abschiedsfeier eines Offiziers aus dem aktiven Beruf (BFH v. 11.1.2007)
- ◆ Bisher von der Rspr. anerkannt:
  - Entlassung aus dem Dienstverhältnis,
  - Jubiläumsfeiern mit Mitarbeitern,
  - Weihnachtsfeiern,
  - Jahresabschlussfeiern und
  - Versetzungsfeiern

## Zu entscheidende Rechtsfrage

Nach welchen Kriterien kann der als WK abziehbare Betrag von Aufwendungen eines ArbN abgegrenzt werden, der zu einer Feier sowohl aus beruflichem als auch privatem Anlass einlädt?

**BFH-Urteil vom 8.7.2015 – VI R 46/14, BStBl II 2015, 1013**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Stpfl. (natürliche Person)
2009	Einladung zu einer Feier (gemietete Halle) aus Anlass des bestandenen StB-Examens und seines 30. Geburtstags. Gäste: 46 Arbeitskollegen, 32 Verwandte und Bekannte, 21-köpfiger Posaunenchor; GF des ArbG hielt Rede über den beruflichen Werdegang
2010	Zunächst keine Berücksichtigung der Aufwendungen; im Einspruchsverfahren: Ansatz von 46/99 der Kosten als WK
FA	Keine Anerkennung wg. ausschließlich privater Veranlassung; der Stpfl. und nicht sein ArbG hat die Gäste ausgewählt
FG	Kein Abzug der Aufwendungen, weil private und berufliche Anlässe so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist

**Entscheidung und Begründung**

- ◆ Beurteilung primär nach **Anlass der Feier**
- ◆ Werden **Arbeitskollegen** wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten betrieblichen Einheit oder nach ihrer im Betrieb ausgeübten Funktion eingeladen, spricht dies für eine berufliche Veranlassung. Dem stehen freundschaftliche Kontakte zu einzelnen Kollegen nicht entgegen.
- ◆ Sind Aufwendungen für eine Feier **gemischt veranlasst**, weil daran Gäste aus dem privaten und dem beruflichen Umfeld teilnahmen, sind die Gesamtkosten **anteilig** nach Gästen **aufzuteilen**. Die auf jeden einzelnen Gast entfallenden Kosten sind entweder vollständig der beruflichen oder der privaten Sphäre zuzurechnen.

### Maßgebliche Abgrenzungskriterien

- ◆ wer als **Gastgeber** auftritt
- ◆ wer die **Gästeliste** bestimmt
- ◆ ob es sich bei den **Gästen** um
  - Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter (des Stpfl. oder des ArbG)
  - Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, Verbandsvertreter oder um
  - private Bekannte oder Angehörige des Stpfl. handelt
- ◆ **Ort** der Veranstaltung
- ◆ **finanzieller Aufwand**, der sich i.R. vergleichbarer betrieblicher Veranstaltungen bewegen muss und
- ◆ **Charakter** einer privaten Feier oder nicht

### Berufliche Veranlassung

- ◆ Schon bisher entschieden: Abschied aus dem aktiven Dienst führt zu WK
- ◆ Was ist mit einer Feier, die aus Anlass eines bestandenen Berufsexamens und damit als Voraussetzung für die künftige Tätigkeit durchgeführt wird?
  - FG: überwiegend private Veranlassung → Kein Abzug als WK
  - BFH: Berufliche Veranlassung und damit grds. abzugsfähig

### Auswahl der Gäste

- ◆ Bisher: Eindeutige berufliche Veranlassung oder Mitveranlassung ausreichend
- ◆ Nunmehr: Nur noch Indiz, für eine berufliche Veranlassung
- ◆ Zu prüfen ist, ob sich der Stpfl. bei der Einladung von abstrakten berufsbezogenen Kriterien leiten ließ (z.B. sämtliche StB, alle Mitarbeiter einer Niederlassung oder einer Abteilung)

### Weitere Sonderaspekte

Behandlung von Kosten für Geschenke bei den Gästen  
(§ 4 Abs. 5 Nr. 1  
i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG)

Behandlung der Geschenke  
beim Einladenden als  
Einnahme

**Beachte:** Anders bei den aus privaten Gründen eingeladenen Gästen

## AktStR 1/2016 – Thema 03

### Fahrten Wohnung/Betrieb – Dreiecksfahrten

41

#### Vorbemerkungen

- ◆ Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte als starke Pauschalierung
- ◆ Gewinnkorrektur i.H.d. Differenz zwischen der Entfernungspauschale und
  - Fahrtenbuchmethode
  - 0,03%-Methode
- ◆ Erste Betriebsstätte
  - Verhältnis zu § 12 AO
  - Bestimmung ausschließlich nach quantitativer Betrachtung, keine Zuordnungsentscheidung wie bei ArbN durch den ArbG

42

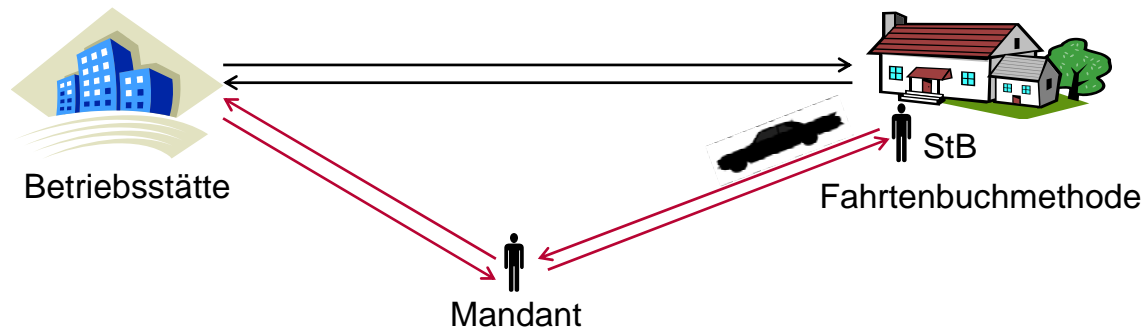
**Zu beantwortende Rechtsfragen**

Sind Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, denen am selben Tag ein Mandantenbesuch vor- oder nachgeschaltet wurde (sog. **Dreiecksfahrten**), mit den tatsächlichen Kosten laut Fahrtenbuch oder nur begrenzt mit der hälftigen Entfernungspauschale zu berücksichtigen?

**BFH-Urteil vom 19.5.2015 – VIII R 12/13, StuB 2015, 938**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Selbstständiger Steuerberater
2008	Betrieblicher Pkw, ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, teilweise Umwegfahrten (Mandantenbesuche) auf dem Weg zw. Wohnung/Betrieb bzw. umgekehrt
FA	Umwegfahrt führt zu vollen BA, einfache unmittelbare Fahrt führt zur Abzugsbegrenzung i.H.d. hälftigen Entfernungspauschale
FG	Klage teilweise erfolgreich, Umwegfahrt führt zu vollen BA, unmittelbare Fahrten zur Abzugsbegrenzung i.H.d. vollen Entfernungspauschale



FA:  $\frac{1}{2}$  Entfernungspauschale, wenn auf Hin- oder Rückweg Mandantentermin Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen

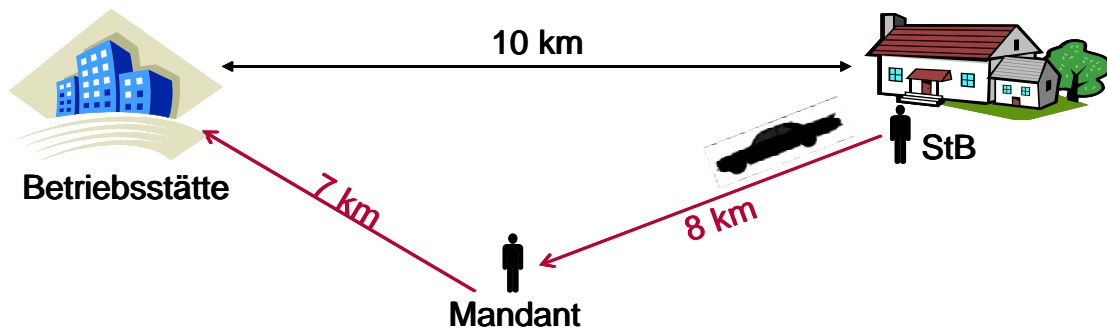
### Entscheidung und Begründung

- ◆ Durch die Entfernungspauschale sind sämtliche Aufwendungen für den Weg zwischen Wohnung und Betriebsstätte abgegolten. Das gilt auch bei Mehrfach-, Umweg-, Dreiecks- und Abholfahrten.
- ◆ Steht als Ziel und Zweck der Fahrt das Erreichen der Wohnung bzw. Betriebsstätte im Vordergrund, handelt es sich auch bei Umwegfahrten um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.
- ◆ Nur die bei einer betrieblich veranlassten Dreiecksfahrt entstandenen Mehrkosten, die für über die einfache Entfernung hinausgehende Strecken anfallen, können vollständig als BA abgesetzt werden.
- ◆ Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG ist verfassungsgemäß.

## Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuch

Differenzierung zwischen materieller Richtigkeit und formeller Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs

### Beispiel:



## Merkmal „im Vordergrund stehen“

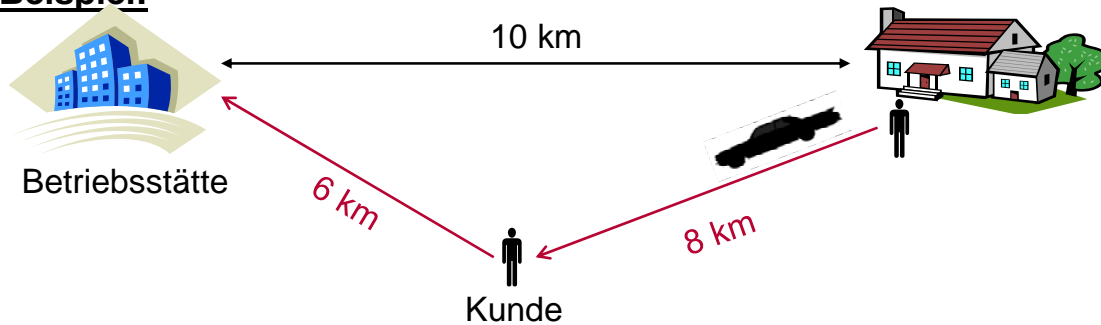
- ◆ Der BFH lässt dieses Merkmal unbestimmt
- ◆ Mögliche Anknüpfungspunkte:
  - Zeitliche Kriterien?
  - Qualitative Kriterien?
- ◆ Weitere Klärung durch die Rspr. erforderlich
- ◆ Dokumentationsnotwendigkeit, wenn etwa eine Geschäftsreise vom Büro aus begonnen wird



## „0,03%-Regelung“

Keine Verringerung der 0,03%-Regelung durch Umwegfahrten

### Beispiel:



Kürzung des BA-Abzugs:  $0,03\% \times 50.000 \times 10 \text{ km} \times 12 \text{ Monate} = 1.800 \text{ EUR}$

Pauschaler BA-Abzug:  $0,30 \text{ EUR} \times 10 \text{ km} \times 240 \text{ Tage} = 720 \text{ EUR}$

## Auswirkungen auf Pkw-Überlassung an ArbN

- ◆ Auswirkungen auf die Pkw-Überlassung an ArbN, wenn eine Nutzung auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erfolgt und der geldwerte Vorteil durch ein **Fahrtenbuch** (§ 8 Abs. 2 S. 4 EStG) ermittelt wird
- ◆ Auch „mittelbare“ **Fahrten** zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. umgekehrt führen zu einem geldwerten Vorteil, wenn das Aufsuchen der ersten Tätigkeitsstätte bzw. der Wohnung im Vordergrund steht
- ◆ Haftungsrisiko für den ArbG und Vervielfältigungseffekt bei mehreren ArbN: hohes Risiko → **Überprüfung notwendig!**

## AktStR 1/2016 – Thema 04

### Berücksichtigung von Kindern – Mehraktige Ausbildung

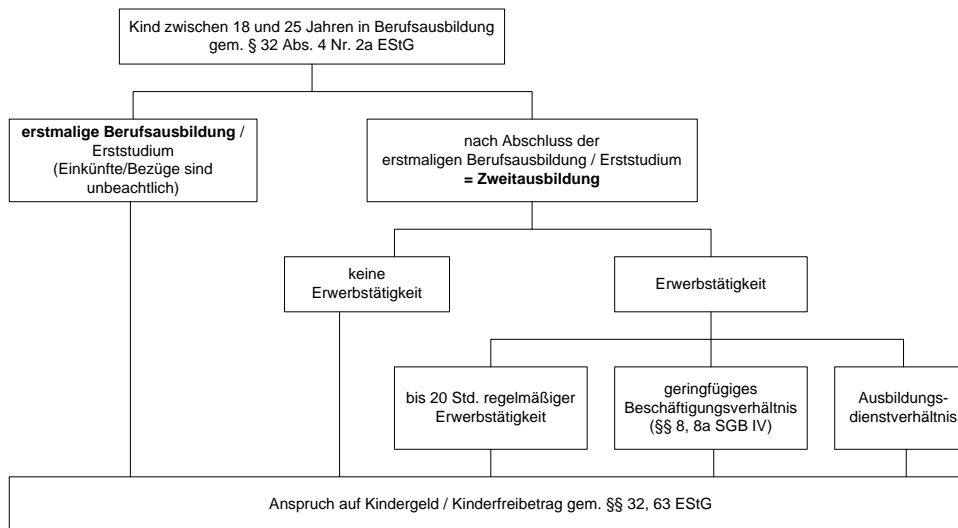
51

#### Ausgangspunkt

- ◆ Bedeutung des Kinderbegriffs
- ◆ Begriff:
  - § 32 Abs. 1 EStG als Grundfall
  - Ergänzung u.a. in Abs. 4: „Nach **Abschluss** einer **erstmaligen Berufsausbildung oder** eines **Erststudiums** wird ein Kind in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 **nur** berücksichtigt, **wenn** das Kind **keiner Erwerbstätigkeit** nachgeht. Eine Erwerbstätigkeit mit **bis zu 20 Stunden** regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S.d. §§ 8 und 8a des IV. SGB sind **unschädlich.**“

52

## Berücksichtigung von Kindern – Mehraktige Ausbildung



Aktuelles Steuerrecht 1/2016, 40

53

## Berücksichtigung von Kindern – Mehraktige Ausbildung

### BMF vom 7.12.2011, BStBl I 2011, 1243

Berufsausbildung	Erstudium
wenn das Kind durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird (Rz. 3)	wenn es sich um ein Studium an einer Hochschule i.S.d. § 1 Hochschulrahmengesetz handelt (Rz. 8) Kein Erststudium, wenn bereits ein berufsqualifizierender Abschluss erzielt wurde (z.B. Bachelor) oder eine andere nichtakademische Berufsausbildung vorangegangen ist

Aktuelles Steuerrecht 1/2016, 40

54

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist ein Masterstudium, das auf einem vorherigen Bachelorstudiengang aufbaut, Teil eines (mehraktigen) Erststudiums oder ein Zweitstudium, das nur zum Kindergeldbezug berechtigt, wenn das Kind keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht?

### BFH-Urteil vom 3.9.2015 – VI R 9/15, BFH/NV 2016, 113

<b>Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form</b>	
Kl.	Mutter eines im August 1988 geborenen Sohnes
2013	Sohn erlangt Bachelor-Abschluss im April 2013 und war bereits seit dem Wintersemester 2012/13 für ein konsekutives Masterstudium in der gleichen Fachrichtung eingeschrieben
Familienkasse	Aufhebung Kindergeldfestsetzung für Mai bis August 2013 wegen schädlicher Erwerbstätigkeit (> 20 Std./Woche)
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Das Kind war zu berücksichtigen, da es für einen Beruf ausgebildet wurde. Dem steht die Erwerbstätigkeit nicht entgegen, weil die erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen wurde.
- ◆ „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ erst, wenn das Kind befähigt ist, einen von ihm angestrebten Beruf auszuüben. Dann tritt der Verbrauch der Erstausbildung ein.
- ◆ Eine einheitliche Berufsausbildung liegt vor, wenn sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Dies setzt eine enge zeitliche und inhaltliche Abstimmung (dieselbe Berufssparte und derselbe fachliche Bereich) der mehraktigen Ausbildungsmaßnahmen voraus.

### Subjektiver Ausbildungsbegriff

- ◆ Entscheidend ist nicht der erste, objektiv berufsqualifizierende Abschluss, sondern der Abschluss der **angestrebten** Ausbildung
- ◆ Keine Beendigung der Ausbildung, wenn diese mangels Ausbildungs- bzw. Studienplatz nicht fortgesetzt werden kann
- ◆ Entscheidend:
  - Ernsthaftes und aktives Bemühen um einen Ausbildungsplatz
  - Ausbildungswilligkeit

**Weitere Bereiche**

**entschieden**

- Duale Ausbildung
- Nichtakademische Ausbildung mit anschließendem Studium
- Bachelor mit konsekutivem Master

**offen**

- Meisterprüfung nach Ausbildung im Handwerk
- Bilanzbuchhalter/ StB nach Ausbildung zum Fachangestellten
- Promotion

**Verfahrensrechtlich Hinweise**

**Kinderfreibeträge**

Wenn bestandskräftig und kein Vorbehalt der Nachprüfung: keine nachträgliche Änderung

**Kindergeld**

Verjährungsfrist: 4 Jahre  
Erneute Beantragung unter Berücksichtigung der Festsetzungsfrist

## Werbungskosten (seit VZ 2015) nach § 9 Abs. 6 S. 2 ff EStG

- ◆ Objektiver Ausbildungsbegriff:
  - Geordnete Ausbildung mit Mindestdauer von 12 Monaten bei Vollzeit und Abschlussprüfung
  - Vorgaben eines Bildungsträgers
  - Abschluss, auch wenn eine Abschlussprüfung bestanden wurde, ohne eine entsprechende Ausbildung zu durchlaufen.
- ◆ **Beachte:** Unterschiedliche Anwendung
  - § 32 Abs. 4 S. 2 EStG: subjektiver Ausbildungsbegriff
  - § 9 Abs. 6 S. 2 ff EStG: objektiver Ausbildungsbegriff

# AktStR 1/2016 – Thema 05

## Neues zum Kindergeldanspruch

## Ausgangsüberlegung

- ◆ Voraussetzung für Kindergeldanspruch ist ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt:
  - im Inland
  - im EU- oder EWR-Ausland
  - Sonderregelung für Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 EStG
- ◆ Wohnsitzbegriff richtet sich nach § 8 AO

## Wohnsitzbegriff nach § 8 AO

*„Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine **Wohnung** unter Umständen **innehat**, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung **beibehalten und benutzen** wird.“*

### Weitere Aspekte:

- ◆ Anspruch auf Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG
- ◆ Mögliche Konsequenzen des Wegzugs:
  - Entfall der unbeschränkten Steuerpflicht?
  - Steuerpflicht im Ausland?
  - Konsequenzen aus dem Wegzug?



**Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen**

- ◆ Behält ein Kind (dt. Staatsangehöriger) seinen inländischen Wohnsitz, wenn es voraussichtlich vier Jahre im Herkunftsland studiert und sich lediglich einmal jährlich während der ausbildungsfreien Zeit für sechs bis sieben Wochen in der elterlichen Wohnung im Inland aufhält?
- ◆ Können fehlende finanzielle Mittel für Heimreisen des Kindes fehlende Inlandsaufenthalte in den ausbildungsfreien Zeiten kompensieren?
- ◆ Führen die Unterbringung in einem ausländischen Studentenwohnheim, fehlende Verwandte, bei denen das Kind wohnen könnte, sowie der Absicht, nach Beendigung des Studiums nach Deutschland zurückzukehren, zur Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes, wenn das Kind die ausbildungsfreie Zeit nicht überwiegend in der elterlichen Wohnung im Inland verbringt?

**BFH-Urteil vom 23.6.2015 – III R 38/13, BFH/NV 2015, 1736**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Deutscher Staatsbürger mit chinesischer Herkunft und inländischem Wohnsitz
9/2012 - 7/2013	Sohn: Sprachkurs in China und anschließende unmittelbare Rückkehr in die Bundesrepublik Deutschland
9/2013 ff	Studium für voraussichtlich vier Jahre in China, Unterbringung in einem Studentenwohnheim, Inlandsaufenthalte in der elterlichen Wohnung 15.7.2013 – 30.8.2013 10.7.2014 – 28.8.2014
Familienkasse	Aufhebung Kindergeldfestsetzung ab September 2013 mangels inländischem Wohnsitz
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt.

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Frage des Wohnsitzes ist nach den **objektiven Umständen des Einzelfalls** zu entscheiden. Generelle Regeln lassen sich nicht aufstellen. Jedoch hat die Rspr. **konkrete objektive Anhaltspunkte** für die Beibehaltung oder Aufgabe eines inländischen Wohnsitzes entwickelt.
- ◆ Ein nur vorübergehender, **weniger als einjähriger Auslandsaufenthalt** führt auch ohne zwischenzeitliche Inlandsaufenthalte i.d.R. **noch nicht zu einer Aufgabe des inländischen Wohnsitzes**.

- ◆ Eine Mindestdauer der Inlandsaufenthalte während eines längerfristigen Auslandsaufenthalts kann nicht verlangt werden, da auf die spezifische Ausgestaltung der Ausbildung – insb. der Anwesenheitsobliegenheiten – abzustellen ist. Erforderlich ist jedoch i.d.R., dass zumindest mehr als 50 % der ausbildungsfreien Zeiten im Inland verbracht werden.
- ◆ Die Inlandsaufenthalte müssen außerdem Rückschlüsse auf ein zwischenzeitliches Wohnen zulassen. Dabei sind die persönlichen Beziehungen am Wohnort der Eltern – nicht nur zu den Eltern selbst, sondern im Urteilsfall auch zum Bruder – im Verhältnis zu den persönlichen Beziehungen am ausländischen Studienort, zu würdigen.



### Keine entscheidenden Faktoren

- ◆ Die **subjektiven Vorstellungen** des Kindes und/oder seiner Eltern
- ◆ Das Vorliegen eines Wohnsitzes setzt **nicht** voraus, dass die Wohnung den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** bildet.
- ◆ Die **Staatsangehörigkeit** von Eltern und/oder Kind
- ◆ Die **Herkunft** von Eltern und/oder Kind
- ◆ Fehlende Inlandsaufenthalte können nicht mit **finanziellen Beweggründen** gerechtfertigt werden, etwa i.H.v. möglichen Reisekosten oder den beschränkten finanziellen Mitteln.
- ◆ **Persönliche Beweggründe**, wie etwa die Absicht, das Gastland auch während der ausbildungsfreien Zeit kennenlernen zu wollen

## AktStR 1/2016 – Thema 06

# Übertragungskosten für einen Mitunternehmeranteil als Betriebsausgabe

71

### Ausgangsüberlegungen

- ◆ Unentgeltliche Übertragung von BV → § 6 Abs. 3 EStG
- ◆ Behandlung von damit im Zusammenhang stehendem Aufwand:
  - Sofort abzugsfähige BA?
  - Nachträgliche AK?
  - Keine Berücksichtigung?
- ◆ BMF vom 13.1.1992: Differenzierung zwischen unentgeltlichem und entgeltlichem Erwerb
- ◆ Abweichung infolge von BFH v. 9.7.2013? Danach führen Aufwendungen einer unentgeltlichen Erbauseinandersetzung zu Anschaffungsnebenkosten

72

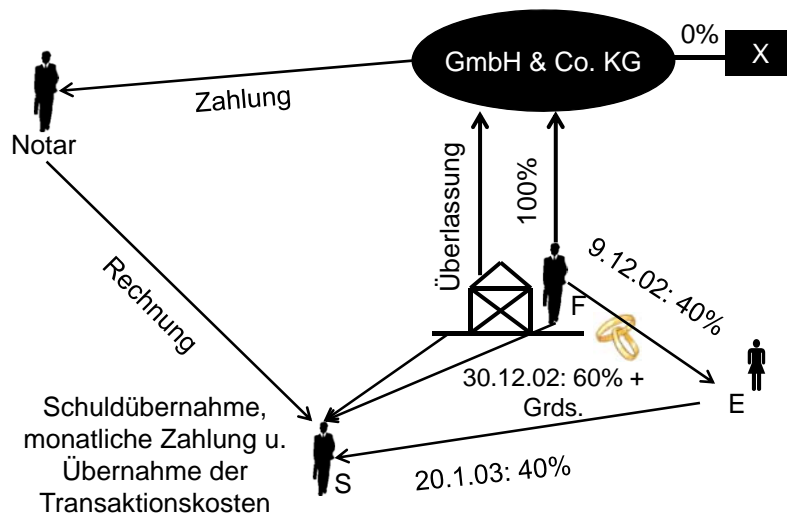
### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung eines MU-Anteils angefallene Notarkosten betrieblich (mit-)veranlasst und daher vor dem Hintergrund des Nettoprinzips als BA abzugsfähig?

### BFH v. 16.4.2015 – IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	gewerblich tätige GmbH & Co. KG
9.12.2002	unentgeltliche Übertragung von 40 % des MU-Anteils von F auf die Ehefrau E
30.12.2002	Übertragung von 60 % des MU-Anteils sowie eines im SBV befindlichen Grundstücks von F auf S gegen Schuldübernahme, monatliche Zahlung und Übernahme der Transaktionskosten
20.01.2003	Übertragung der Anteile von E auf S
2003	Berücksichtigung der Notarkosten auf Ebene der GmbH & Co. KG
FA	Notarkosten der Übertragung sind weder auf Gesellschafts- noch Gesellschafterebene betrieblich veranlasst
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.



### Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Auswechslung der Gesellschafter aufgrund einer Anteilsübertragung betrifft grds. nur das Gesellschaftsverhältnis.
- ◆ Die Klin. hat kein betriebliches Interesse an der Beteiligung des S (insb. keine besondere berufliche Qualifikation) nachgewiesen.
- ◆ Auf der **Ebene der Gesellschaft** waren die Notarkosten als **gewinnerhöhende Entnahme** gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG anzusetzen.
- ◆ Über die Frage der Berücksichtigung der **Notarkosten als Sonder-BA bei der Ermittlung des Sondergewinns für S** war nicht zu entscheiden.

### Verfahrensrechtliche Aspekte

- ◆ Klägerin war die **GmbH & Co. KG**, nicht der S  
→ Die Frage des Abzugs als Sonder-BA kann i.R.d. Verfahrens nicht beantwortet werden, weil die PersG insoweit **nicht beschwert** ist.
- ◆ **Beachte:** Um dies zu verhindern, müssen die MU bereits im Einspruchsverfahren beteiligt werden!

### Rückwirkungen auf die ErbSt

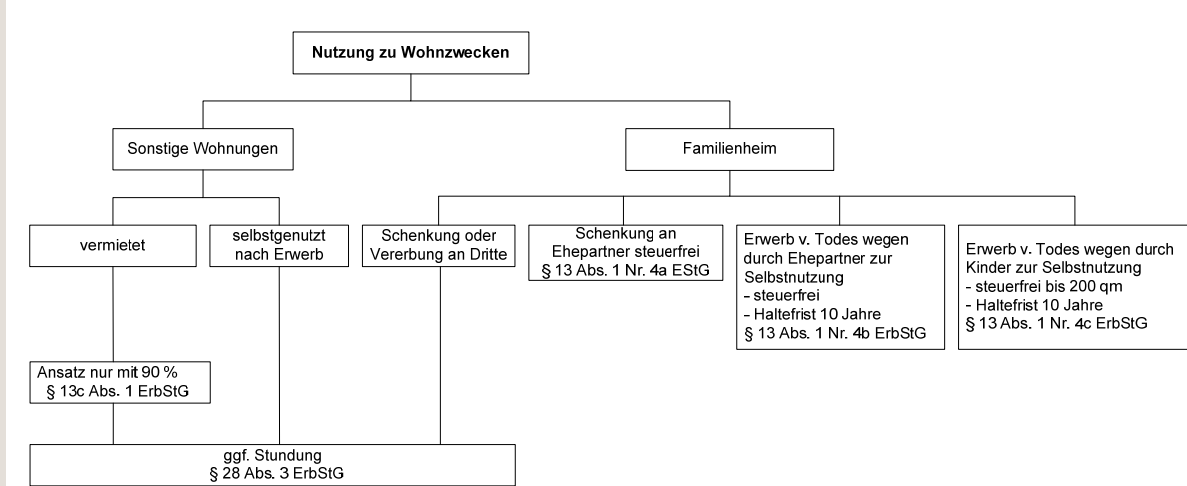
- ◆ **Ausgangspunkt:** Notwendigkeit zur Bewertung von Anteilen an KapG und Bestimmung des Werts des Anteils am BV für Zwecke der ErbSt. Die Gesellschaft beauftragt die Bewertung und übernimmt die Kosten. BA oder Entnahme bzw. vGA?
- ◆ **Parallele:** Erklärungen zur **Feststellung eines Grundbesitzwertes** nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG
- ◆ **Mitunternehmerschaften** (§ 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BewG): fehlendes betriebliches Interesse an der Bewertung.  
→ Aufwendungen sind **keine BA** i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG!

- ◆ **KapG:** § 153 Abs. 3 BewG: „In den Fällen des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 kann das FA nur von der KapG die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen.“
  - Aufwendungen sind **nicht als vGA** zu qualifizieren.
- ◆ Bundeseinheitlich abgestimmte Verwaltungsauffassung siehe LfSt Rheinland-Pfalz v. 24.2.2015
- ◆ Anwendung auf **alle noch offenen Fälle**.

## AktStR 1/2016 – Thema 07

# Familienheim und Erbschaftsteuer





### Bisherige restriktive Rechtsprechung

- ◆ Zweit- oder Ferienwohnungen keine Familienheime
- ◆ Keine Begünstigung, wenn keine Wohnung, sondern lediglich ein lebenslanges Wohnungsrecht übertragen wird.

**Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage**

- ◆ Gewährung der Steuerbefreiung, wenn eine Selbstnutzung aus zwingenden Gründen von vornherein objektiv unmöglich ist?
- ◆ Welche zeitlichen Anforderungen sind an den Beginn der Selbstnutzung zu stellen?

**BFH-Urteil vom 23.6.2015 – II R 13/13, BFH/NV 2015, 1644 (Fall I)**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Professor mit Residenzpflicht in Stadt X und Alleinerbe seines Vaters
2009	Tod des Vaters, Renovierung und anschließende Vermietung des Hauses in H durch den Kl.
	Antrag auf Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, weil infolge der Residenzpflicht im rd. 500 km entfernten X eine Selbstnutzung des EFH objektiv unmöglich sei.
FA	Keine Begünstigung
FG	Keine Begünstigung

**Entscheidung und Begründung (Fall I)**

- ◆ Bloße Widmung zur Selbstnutzung nicht ausreichend.
- ◆ Keine Steuerbefreiung, wenn der Erwerber von vornherein gehindert ist, die Wohnung für eigene Wohnzwecke zu nutzen und auch nicht einzieht.
- ◆ Unerheblich ist, welche Gründe der Aufnahme einer Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke entgegenstehen. Dies gilt auch für zwingende Gründe.
- ◆ Unschädlichkeit der Verletzung der Behaltensfrist von 10 Jahren nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 5 ErbStG führt nicht dazu, dass die Steuerbefreiung ohne jede Selbstnutzung zu Wohnzwecken zu gewähren ist.

**BFH-Urteil vom 23.6.2015 – II R 39/13, BFH/NV 2015, 1511 (Fall II)**

<b>Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form</b>	
Kl.	Hälftiger Miterbe
2010	Tod des Vaters (V), Kl. und seine Schwester (S) erben, u.a. ein Grundstück mit aufstehendem ZFH
	Die bisher von V und S gemeinsam genutzte Wohnung wird künftig von S alleine genutzt.
Ende 2011	Kl. zieht mit seiner EF in diese Wohnung, andere Wohnung war fremdvermietet.
23.3.2012	Aufhebung der Erbengemeinschaft durch S und Kl. Kl. erhält das Zweifamilienhaus, S die restlichen Grundstücke jeweils als Alleineigentümer.
FA	Gewährung der Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c und § 13c ErbStG nur auf den hälftigen Wert
FG	Volle Begünstigung, nicht nur i.H.d. Erbquote

### Entscheidung und Begründung (Fall II)

- ◆ Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kann der Kl. über seine Erbquote hinaus beanspruchen, wenn er das Alleineigentum an dem Familienheim erhalten hat.
- ◆ Die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 4 ErbStG ermöglicht einen Begünstigungstransfer.
- ◆ Nutzt der erwerbende Miterbe die vormals vom Erblasser genutzte Wohnung innerhalb angemessener Zeit für eigene Wohnzwecke, ist der Begünstigungstransfer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 4 ErbStG unabhängig davon zu gewähren, ob die Erbauseinandersetzung zeitnah zum Erbfall erfolgt.

### Selbstnutzung

- ◆ Bei einer bereits **aufgenommenen Selbstnutzung** kann eine vorzeitige Aufgabe vor Ablauf der 10-jährigen Behaltensfrist unschädlich sein, wenn zwingende Gründe i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 5 ErbStG vorliegen.
- ◆ Bei **Fehlen jeglicher Selbstnutzung von Anfang** an ist die Steuerbefreiung in keinem Fall zu gewähren. Unerheblich sind die Gründe, weshalb eine Selbstnutzung nicht aufgenommen wird. Selbst bei zwingenden Gründen liegen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht vor.

### Zeitliche Anforderungen an die Selbstnutzung

- ◆ Erfolgt die Selbstnutzung in einem Zeitraum von **bis zu sechs Monaten** nach dem Erbfall, kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass eine unverzügliche Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung als Familienheim vorliegt.
- ◆ Erfolgt die Selbstnutzung erst **nach Ablauf von sechs Monaten**, kann eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke **entschlossen** hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung **nicht früher möglich war** und warum er diese Gründe (z.B. bei einer Erbaus-einandersetzung unter Miterben) **nicht zu vertreten** hat.

### Voraussetzungen für den Begünstigungstransfer

- ◆ I.R.d. Nachlassteilung muss von einem oder mehreren Erben das begünstigte Familienheim auf einen Dritten, der auch Miterbe sein kann, übertragen werden.
- ◆ Der Dritte (Miterbe) muss dem übertragenden (Mit-)Erben nicht begünstigtes, jedoch vom Erblasser erworbenes Vermögen übertragen.
- ◆ Der Erwerb muss eine Wohnung betreffen, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt ist und tatsächlich genutzt wird.

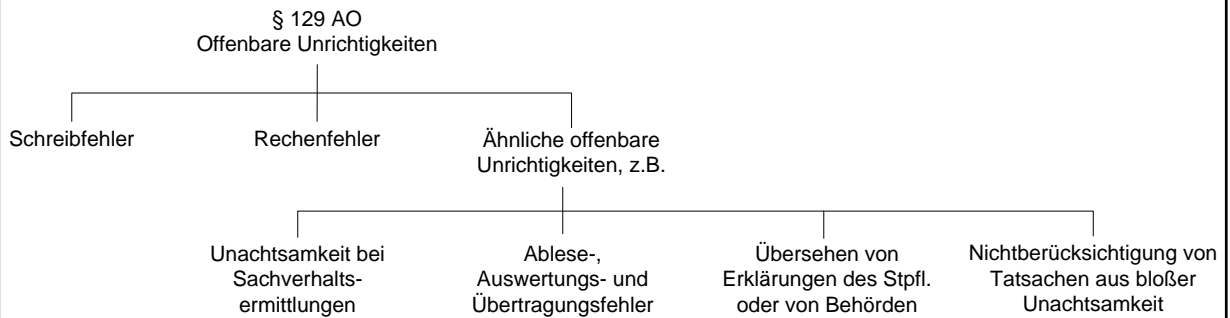
**Beachte:** Voraussetzung ist der Austausch von Wirtschaftsgütern, die zum Nachlass gehören

## Verfassungsmäßigkeit

- ◆ Ausgangspunkt: Verfassungsrechtliche Bedenken zu § 13 Abs. 1 Nr. **4a** ErbStG
- ◆ Erneute verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich § 13 Abs. 1 Nr. **4c** ErbStG
- ◆ Kein Normenkontrollverfahren, weil das BVerfG trotz der Verfassungswidrigkeit die Fortgeltung des ErbStG **bis zum 30.6.2015** angeordnet hat.
- ◆ Nach Fristablauf ist eine Vorlage sehr wahrscheinlich. Daher sollte die Zeit bis dahin genutzt werden, ggf. in Kombination mit einem Rückforderungsrecht für den Fall des Vorversterbens.

## AktStR 1/2016 – Thema 8

### Auslegungsfehler und offenbare Unrichtigkeit



### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ermöglicht § 129 AO Fehler des Stpfl. zu berichtigen, die auf einer unzutreffenden Rechtsauffassung beruhen, wenn sie aus der Sicht der den Fehler übernehmen Finanzbehörde als offenbare Unrichtigkeit erscheinen?

**BFH-Urteil vom 16.9.2015 – IX R 37/14, BStBl. II 2015, 1040**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Natürliche Person
2005	Erzielung von Einkünften aus Stillhaltergeschäften
2007	StB des Kl. erklärt diese als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG), sodass eine Verrechnung mit entsprechenden Verlustvorträgen erfolgen konnte, und nicht als sonstige Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG), die keine Verlustverrechnung ermöglicht hätten; Prüfung durch FA ohne Beanstandung → Bescheid wird später bestandskräftig
2011	FA: Änderung nach § 129 AO
FG	Änderung zulässig. § 129 AO ist auch anwendbar, wenn das FA fehlerhafte Angaben des Stpfl. übernimmt

**Entscheidung und Begründung**

- ◆ § 129 AO gilt nicht für Versehen des Stpfl. oder eines anderen Beteiligten, es sei denn, ein solches Versehen wird von der Finanzbehörde als eigenes in den VA übernommen.
- ◆ Da dem Kl. vorliegend kein Fehler i.S.d. § 129 AO unterlaufen war, fehlt es an offenbar fehlerhaften Angaben des Stpfl., die das FA als eigene (mechanische) Fehler hätte übernehmen können.
- ◆ Ein mechanisches Versehen auf Seiten der Sachbearbeiterin des FA ist ebenso wenig erkennbar. Die vorgenommene Saldierung zeige, dass von gleichen Sachverhalten auszugehen sei.



### Zeitliche Aspekte

- ◆ Berichtigung spätestens bis zur Ablaufhemmung
- ◆ Besondere Ablaufhemmung: Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres **nach Bekanntgabe** des Steuerbescheids.

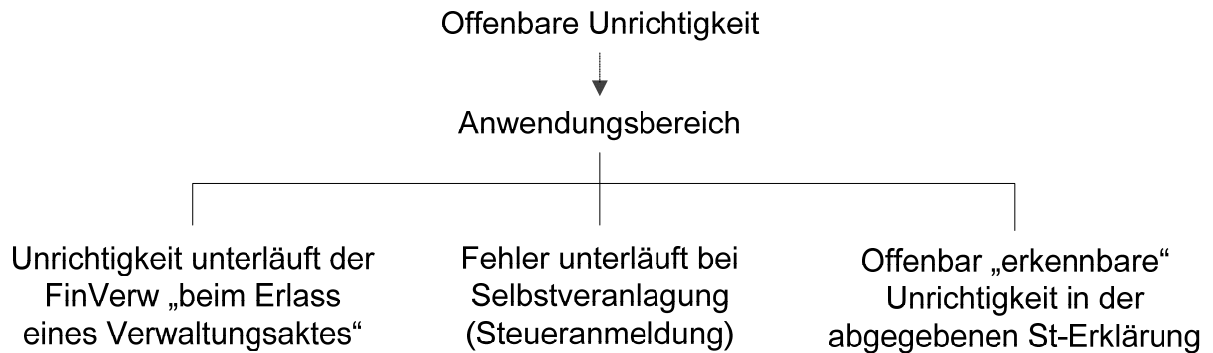
- ◆ **Beispiel:**

Abgabe der ESt-Erklärung für 2008:	20.9.2011
Bekanntgabe des offenbar unrichtigen Steuerbescheids:	2.4.2015
Ende reguläre Festsetzungsfrist:	31.12.2015
Soweit offenbar unrichtig:	<b>2.4.2016</b>

### Ermessen

- ◆ Gesetzeswortlaut: „kann“ → Ermessen, aber grds. auf Null reduziert
- ◆ Begründungspflicht
- ◆ Ausnahmen:
  - Treu und Glauben
  - Verwirkung
- ◆ Beachte: Berichtigungsanspruch des Stpfl., wenn berechtigtes Interesse

## „Sphärentheorie“



## Weitere Aspekte

- ◆ Bereits die Erfassung von „Übernahmefehlern“ geht über den Wortlaut des § 129 AO hinaus.
- ◆ Im Streitfall: keine offenbar fehlerhaften Angaben, weil die steuerliche Behandlung solcher Geschäfte damals hoch umstritten und höchststrichterlich noch nicht entschieden war.
- ◆ Beachte: Regelmäßig Einsichtnahme in die Akten erforderlich  
→ FA muss Akteneinsicht gewähren

## AktStR 1/2016 – Thema 09

# Auskunftsersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen

101

### § 93 Abs. 1 AO –

#### **Auskunftspflicht** der Beteiligten und **anderer Personen**

„<sup>1</sup>Die Beteiligten und andere Personen haben der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für nicht rechtsfähige Vereinigungen, Vermögensmassen, Behörden und Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts. <sup>3</sup>**Anderer Personen als die Beteiligten sollen erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.**“

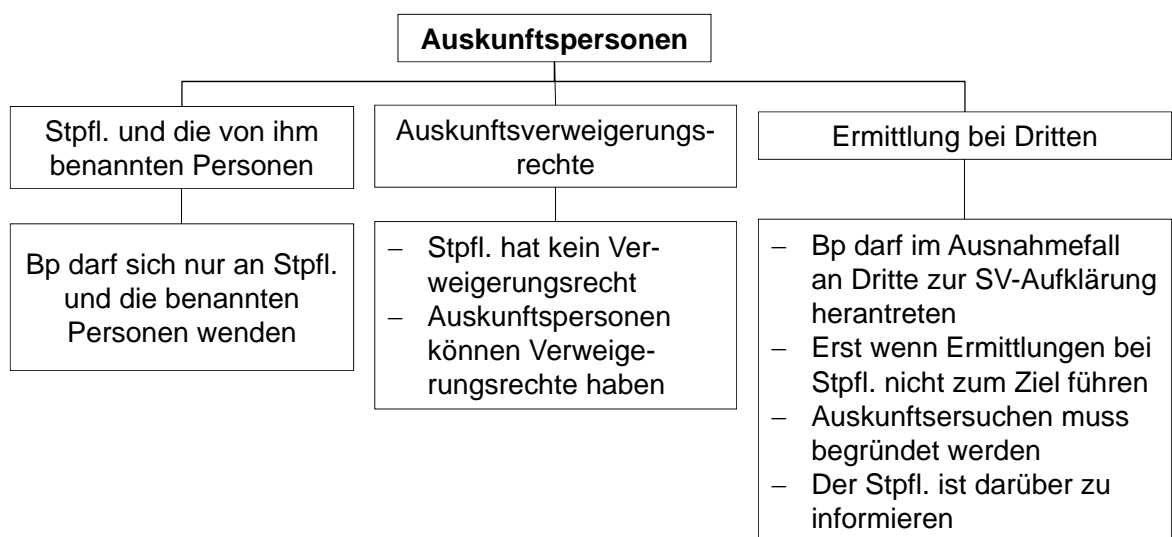
(Hervorhebungen des Verfassers)

102

## Vorbemerkung



## Auskunftspersonen i.R.d. Außenprüfung



### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

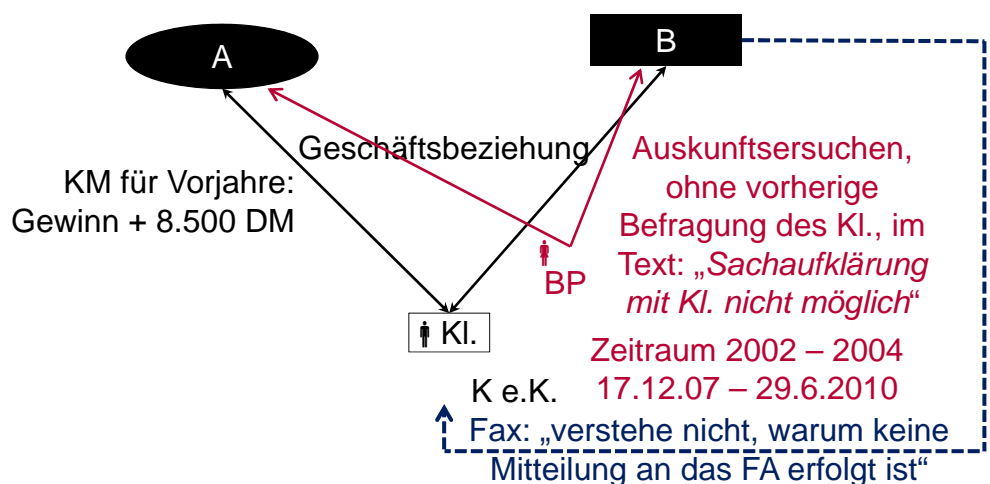
Darf das FA ein Auskunftsersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Stpfl. richten?

### BFH-Urteil vom 29.7.2015 – X R 4/14, DStR 2015, 2846

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	EU mit gewerblichen Einkünften
17.12.2007 - 29.6.2010	Ap für den PZ 2002 - 2004 In VorBp war es durch KM betr. „Ausgleichs- und Bonuszahlungen“ eines Geschäftspartners zu einer Erhöhung der Erlöse gekommen.
16.10.2008	Bp richtet Auskunftsersuchen betr. Provisionszahlungen an A
21.10.2008	Antwort der A an FA: Es wurden 2003 und 2004 drei „Ausgleichszahlungen“ geleistet.
22.10.2008	Auskunftsersuchen des FA an B (weitere Geschäftspartnerin) ohne vorher den Kl. zum Sachverhalt befragt und ohne den Kl. auf das Auskunftsersuchen hingewiesen zu haben.

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

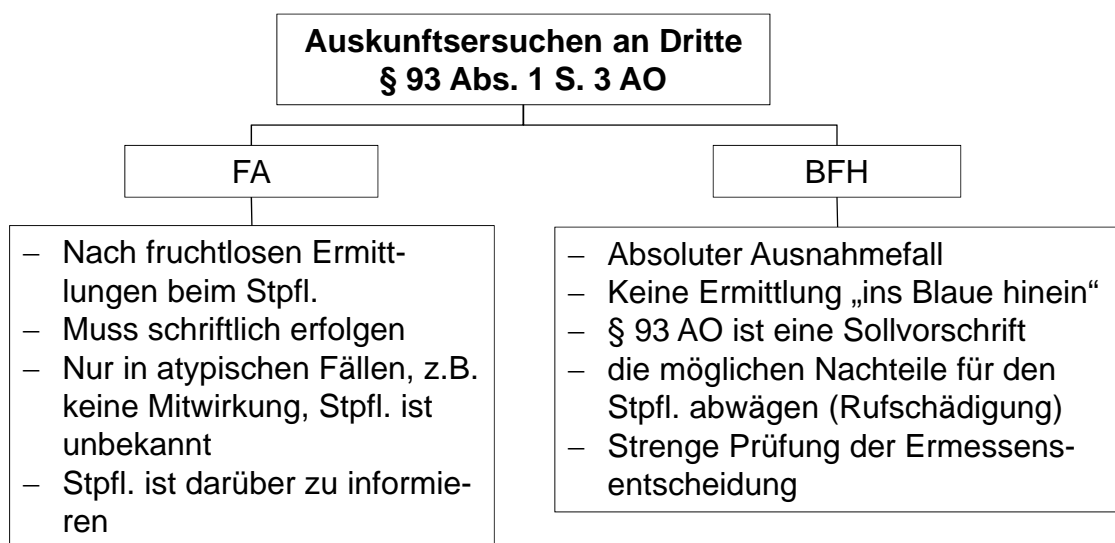
24.10.2008	B erklärt dem FA, sie habe keine Zahlungen außerhalb der reinen Handelsgeschäfte geleistet
24.10.2008	B schreibt den Kl. an und bringt ihre Verwunderung über das Auskunftsersuchen des FA zum Ausdruck
27.10.2008	Einspruch gegen das an B gerichtete Auskunftsersuchen
25.11.2008	FA stellt ggü. B den Sachverhalt klar
23.12.2008	FA verwirft den Einspruch als unzulässig
FG	Gibt Klage statt, da das Auskunftsersuchen ermessensfehlerhaft war. Es hat gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen.



### Entscheidung und Begründung

- ◆ Das Auskunftsersuchen des FA ist rechtswidrig gewesen.
- ◆ Andere Personen als die Beteiligten sollen erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.
- ◆ Nur in atypischen Fällen, die am Zweck der Vorschrift zu messen sind, darf die Finanzbehörde hiervon abweichen.
- ◆ Die Finanzbehörde muss i.R.d. vorweggenommenen Beweiswürdigung aufgrund konkreter Tatsachen es als zwingend ansehen, dass die Mitwirkung des Beteiligten erfolglos bleiben wird.

### Praxiskonsequenzen

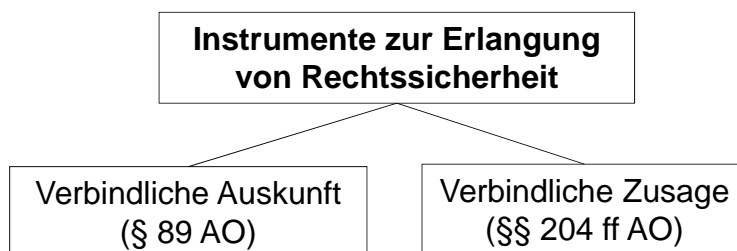


## AktStR 1/2016 – Thema 10

# Gerichtliche Kontrolle einer verbindlichen Auskunft

111

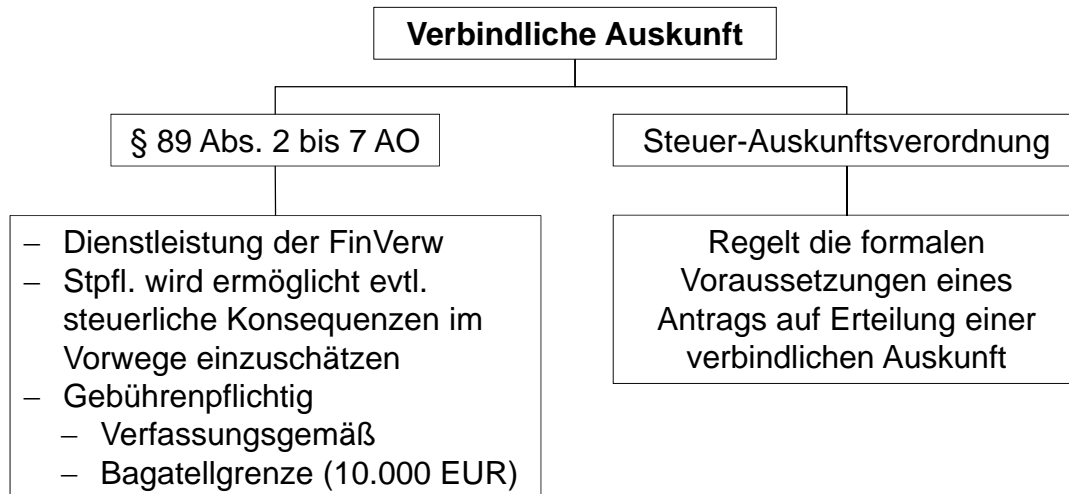
### Vorbemerkung



112



## Charakteristika der verbindlichen Auskunft



## Voraussetzungen einer verbindlichen Auskunft

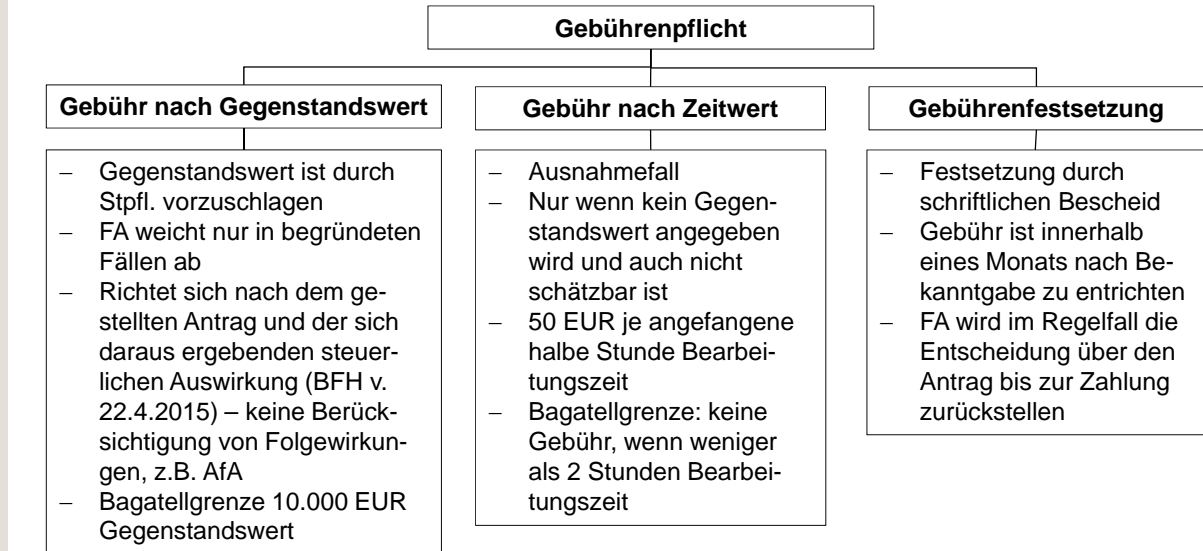
- ◆ Antrag nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO
- ◆ Bezeichnung des Antragstellers
- ◆ Darstellung des noch nicht verwirklichten Sachverhalts
- ◆ Darlegung des besonderen steuerlichen Interesses
- ◆ Darstellung des Rechtsproblems mit Begründung der eigenen Auffassung
- ◆ Formulierung konkreter Rechtsfragen
- ◆ Erklärung, dass zu diesem Sachverhalt bei keiner anderen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft beantragt wurde
- ◆ Versicherung über Vollständigkeit und Wahrheit

### **Inhalt einer verbindlichen Auskunft**

- ◆ Schriftform
- ◆ zugrunde gelegter Sachverhalt (Bezugnahme auf den Antrag möglich)
- ◆ Entscheidung über den Antrag
- ◆ zugrunde gelegten Rechtsvorschriften und maßgebliche Gründe (Bezugnahme auf den Antrag möglich)
- ◆ Betroffene Steuern und Zeitraum und
- ◆ Rechtsbehelfsbelehrung

### **Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft**

- ◆ Bindet die Finanzbehörde
- ◆ Keine Pflicht zur Verwirklichung des Sachverhalts
- ◆ Bindung nur für den Antragsteller, nicht aber für vergleichbare Fälle, auch wenn diese ähnlich sind
- ◆ Tatsächlicher Sachverhalt darf nicht wesentlich von dem Sachverhalt abweichen, der der verbindlichen Auskunft zugrunde liegt



### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

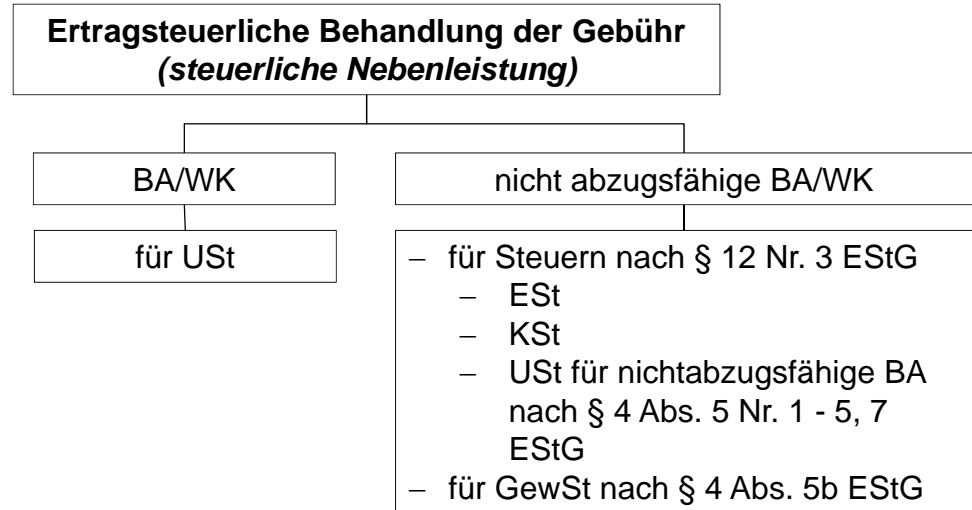
Kann das FA zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit einer bestimmten erwünschten rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts verpflichtet werden?

## BFH-Urteil vom 14.7.2015 – VII R 72/13, Juris

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Investment-AG gegründet 2007 als Publikumsfonds
6.10.2009	Antrag auf verbindliche Auskunft wg. Auslegung von § 18 Abs. 2a InvStG
Inhalt vA	Ist die Abgeltungsteuer auf VÄG von Anteilen am Investmentvermögen anzuwenden? Dies erfordert besondere Sachkunde des Anlegers (§ 18 Abs. 2a InvStG), die nach Auffassung der Klin. nicht angenommen werden kann.
FA	Nach BMF-Schr. aus 2008 ist besondere Sachkunde bei jedem Anleger, der mind. 100.000 EUR angelegt hat, zu unterstellen.
8.12.2009	vA, dass die Anteile der Gesellschafter, die zu mehr als 100.000 EUR beteiligt waren, im vollen Umfang der Regelung des § 18 Abs. 2a InvStG unterliegen. Veräußerung dieser Anteile führe zur Abgeltungsteuerpflicht des VÄG.
Sprungklage	Kl. begehrt eine vA, dass der VÄG nicht der Abgeltungsteuer unterliegen würde, da die Regelung im BMF-Schr. insoweit nicht schlüssig sei.
FG	Klage wird als unbegründet zurückgewiesen

## Entscheidung und Begründung

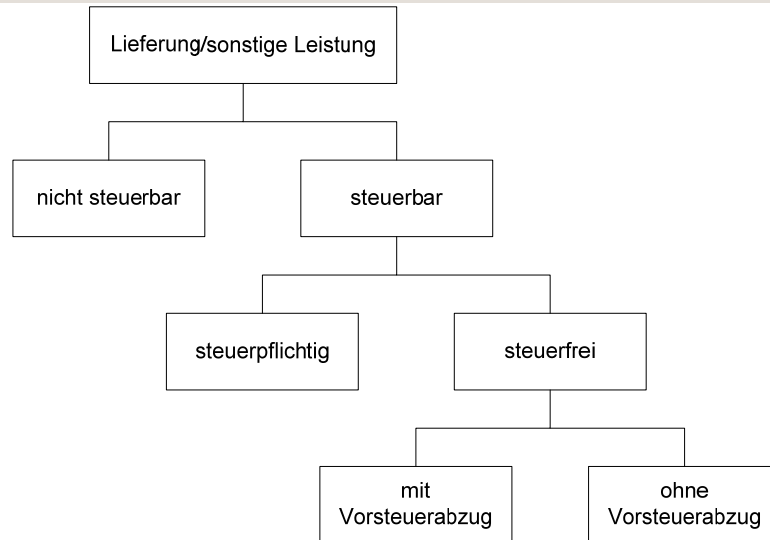
- ◆ Die verbindliche Auskunft regelt, wie die Finanzbehörde eine ihr zur Prüfung gestellte hypothetische Gestaltung gegenwärtig beurteilt. Sie trifft keine endgültige Aussage zur materiellen Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung.
- ◆ Die Finanzbehörde darf keine Auskunft erteilen, deren Beständigkeit im Festsetzungsverfahren von vornherein in Frage steht.
- ◆ Die rechtliche Einordnung des zu beurteilenden Sachverhalts muss in sich schlüssig sein und darf nicht evident rechtsfehlerhaft sein.
- ◆ Die materielle Richtigkeit der Auskunft wird im Besteuerungsverfahren ggf. i.R.d. Anfechtung des Steuerbescheids vom FG umfassend geprüft.



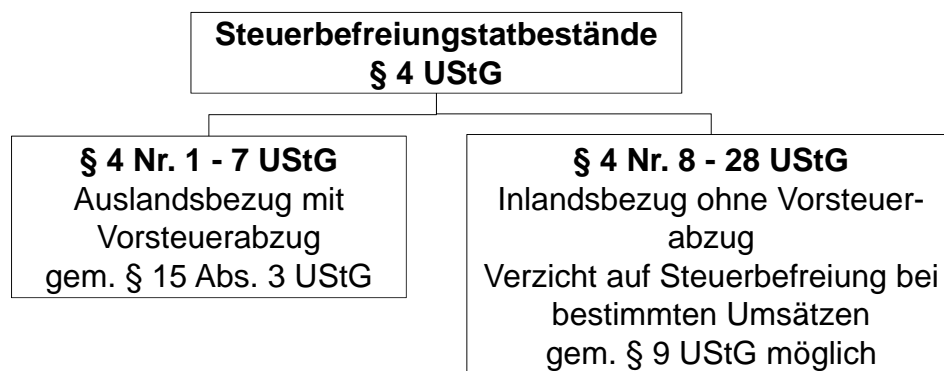
## AktStR 1/2016 – Thema 11

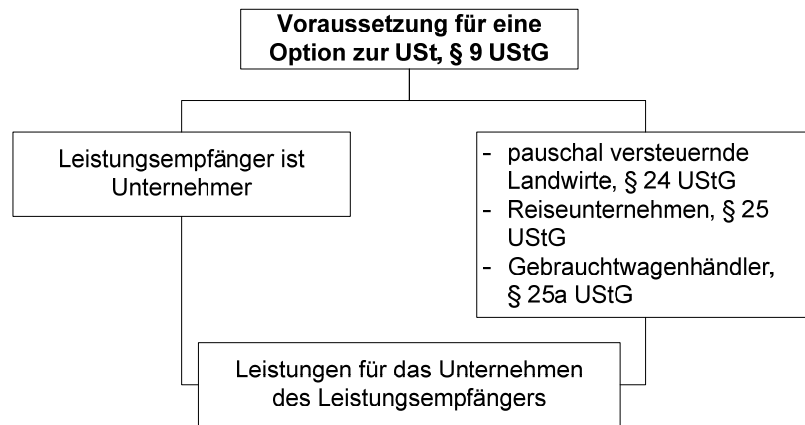
# Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung einer Grundstückslieferung

## Steuerbarkeit



## USt-Befreiungen





### § 9 Abs. 3 UStG

„(3) Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Abs. 1 ist bei Lieferungen von Grundstücken (§ 4 Nr. 9 Buchst. a) im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig. **Bei anderen Umsätzen i.S.v. § 4 Nr. 9 Buchst. a kann der Verzicht auf Steuerbefreiung nach Abs. 1 nur in dem gem. § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden.**“

**Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage**

Kann für den Fall, dass eine Erklärung über den Verzicht auf die USt-Befreiung im notariellen Grundstückskaufvertrag nicht erfolgt ist, diese später noch nachgeholt werden? Ist es hierfür ggf. entscheidend, dass dies in notarieller Form erfolgt?

**BFH-Urteil vom 21.10.2015 – XI R 40/13, BFH/NV 2016, 353**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

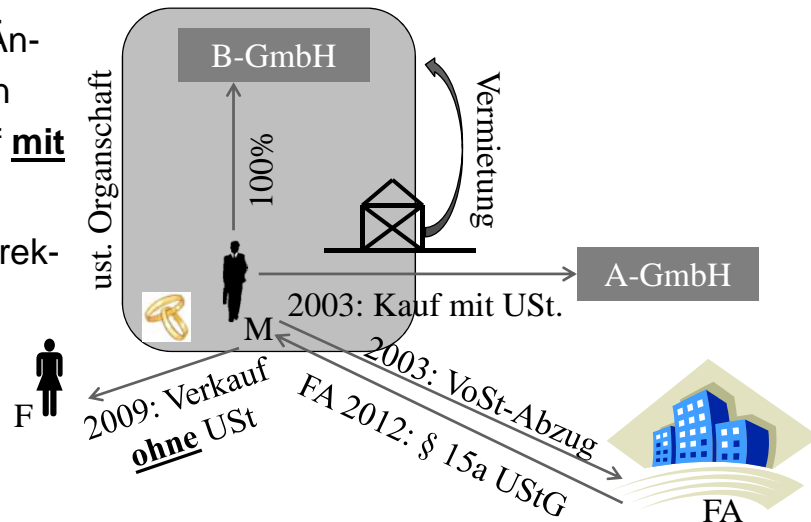
Kl.	Erwirbt 2003 ein Grundstück und verpachtet dieses ust-pfl. an seine Organgesellschaft (B-GmbH), die es zur Ausführung stpfl. Umsätze verwendet
2009	Veräußerung des Grundstücks an EF; keine Option im notariellen Grundstückskaufvertrag
FA 2012	§ 15a UStG: Kl. hat Grundstück vor Ablauf des Berichtigungszeitraums stpfl. veräußert → Vorsteuerberichtigung
Klageverfahren	„Neufassung“ des notariellen Kaufvertrags mit Option zur USt-Pflicht im Jahr 2013
Nds. FG	Gibt der Klage mit der Begründung statt, dass ein Verzicht auf die Steuerbefreiung auch noch in einer späteren notariellen Ergänzung ausgeübt werden kann.



## Sachverhalt BFH v. 21.10.2015 – XI R 40/13, BFH/NV 2016, ???

2013: Nachträgliche Änderung des notariellen Kaufvertrags: Verkauf mit USt.

Verhinderung der Korrektur nach § 15a UStG?



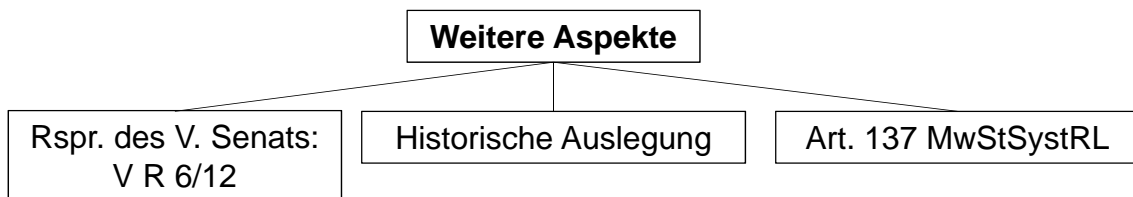
## Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Option zur Steuerpflicht wurde nicht im notariellen Grundstückskaufvertrag ausgeübt.
- ◆ Die „Neufassung“ aus dem Jahr 2013 kann diesen Mangel nicht „heilen“. § 9 Abs. 3 S. 2 UStG schließt eine Ergänzung des Grundstückskaufvertrags selbst bei notarieller Beurkundung aus.
- ◆ Diese Rechtsfolge ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang und aus der Gesetzesbegründung.
- ◆ Die Rechtsauffassung des FG birgt die Gefahr von Steuerausfällen in sich, wenn die Steuerfestsetzung des Leistungsempfängers aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr abänderbar ist.

### Abweichung zur Auffassung der Finanzverwaltung

- ◆ Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE
- ◆ BMF-Schr. v. 31.3.2004 - IV D 1 – S 7279 – 107/04, BStBI I 2004, 453 Rz 4

### Weitere Aspekte

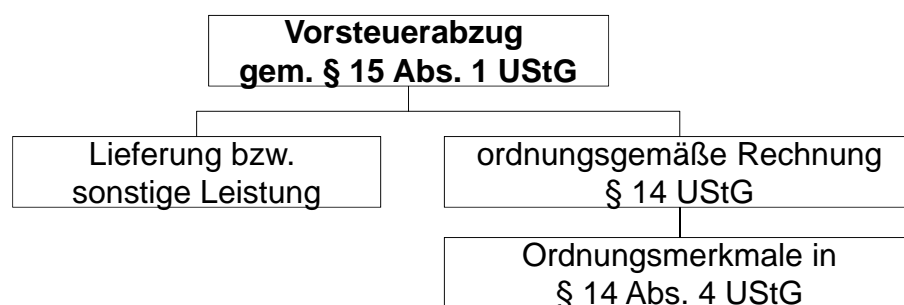


**Praxiskonsequenz:** Rechtzeitige Ausübung der Option

## AktStR 1/2016 – Thema 12

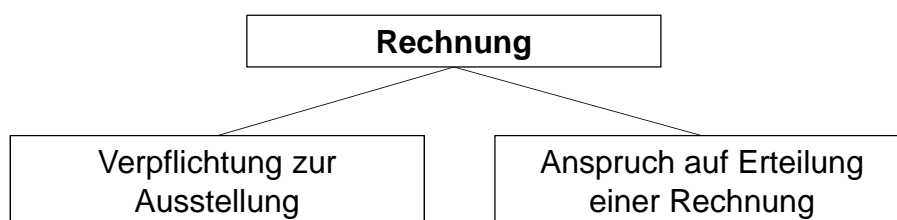
# Rechnungspflichtangaben und unrichtiger oder unberechtigter Umsatzsteuerausweis

### Ausgangspunkt



### Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG

1. Vollständiger Name und Anschrift
2. Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
3. Ausstellungsdatum
4. Rechnungsnummer
5. Menge und Art der Lieferung oder der sonstigen Leistung
6. Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung
7. Nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelte und evtl. Minderungen
8. Steuersatz, Steuerbetrag ggf. Steuerbefreiung
9. Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht
10. ggfs. Hinweis auf Gutschrift



**Zu entscheidende Rechtsfrage**

**BFH-Entscheidungen**

- ◆ Welche Bedeutung kommt dem Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG zu?
- ◆ Welche Anforderungen muss eine Rechnung für den unberechtigten USt-Ausweis gem. § 14c UStG erfüllen?

**BMF-Schreiben**

Ist es beim unrichtigen Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG) für die Berichtigung erforderlich, dass der Mehrbetrag an den Leistungsempfänger zurückgezahlt wird?

**BFH-Urteil vom 22.7.2015 – V R 23/14, BStBl II 2015, 914 (Fall 1)**

<b>Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form</b>	
Klin.	Beansprucht Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Lieferungen von Fahrzeugen nach Spanien (2007: 86.000 EUR; 2008: 311.000 EUR)
FA	Die Lieferungen werden als stpfl. behandelt.
Steuerfahndung	Fahrzeuge waren nicht nach Spanien verbracht, sondern im Inland vermarktet worden.
FA	Vorsteuer nicht abziehbar, weil es sich bei der Rechnungsausstellerin um eine „Scheinfirma“ handelt (keine wirtschaftlichen Aktivitäten am postalischen Sitz).
FG Düsseldorf	Klageabweisung

### Entscheidung und Begründung (Fall 1)

- ◆ „Vollständige Anschrift“ (§ 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG) verlangt, dass der Unternehmer an dem Ort seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet
- ◆ Rspr. aus 2007, dass ein „Briefkastensitz“ ausreicht, wird aufgegeben
- ◆ Prüfung anhand von Art. 12 GG kommt nicht in Betracht
- ◆ Die Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers ist im Festsetzungsverfahren nicht geschützt. Diese Frage ist ggfs. in einem Billigkeitsverfahren (§ 163 AO) zu prüfen.

### Praxiskonsequenz

- ◆ Anpassung bei Mandaten bzw. Prüfung i.R.d. Buchführung: Rechnungen mit einer ausschließlichen Postfachanschrift sollten nicht akzeptiert werden und schon deren Bezahlung unterbunden werden. Der Leistende muss seine tatsächliche Anschrift, unter der er seine Tätigkeit ausübt, angeben.
- ◆ Beachte: Nach Bezahlung der Rechnung wird es möglicherweise schwieriger, eine korrigierte Rechnung zu bekommen.

**BFH-Urteil vom 19.11.2014 – V R 29/14, BFH/NV 2015, 706 (Fall 2)****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Im Schrotthandelsgewerbe als „Schreiber“ tätig. Er adressiert eine Rechnung v. 24.6.2009 an die ABC-GmbH mit USt-Ausweis.
FA/Steuerfahndung	Kl. ist Nichtunternehmer. Er schuldet die USt nach § 14c Abs. 2 UStG
Kl.	Legt erfolglos Einspruch ein und erhebt Klage.
Nds. FG	Stattgabe der Klage. Rechnung v. 24.6.2009 erfüllt nicht die Rechnungsvoraussetzungen des § 14c UStG, weil Leistungsbeschreibung nicht ausreichend ist

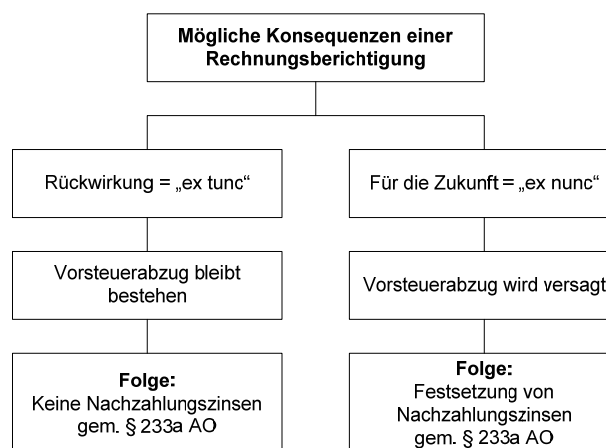
**Entscheidung und Begründung (Fall 2)**

- ◆ Ein „unberechtigter Steuerausweis“ i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG liegt vor, wenn die Rechnung den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene USt ausweist.
- ◆ Für die Leistungsbeschreibung reicht es aus, wenn auf die in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen verwiesen wird und diese Unterlagen für Zwecke der Identifizierung eindeutig bezeichnet sind.
- ◆ Sie müssen der Rechnung nicht beigelegt sein.
- ◆ Eine physische Verbindung mit der Rechnung als Urkunde ist nicht erforderlich, sie muss lediglich „vorhanden“ sein.

### Voraussetzungen Berichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG

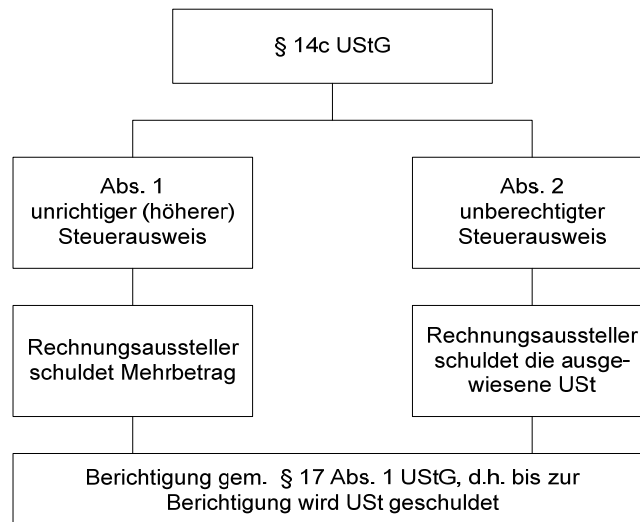
- ◆ Vereinnahmung des zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags
- ◆ Rückforderungsanspruch des Leistungsempfängers aus §§ 812 ff BGB
- ◆ Rückzahlung des Mehrbetrags an den Leistungsempfänger
- ◆ Das gilt nur, wenn sich der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung verändert. Bleibt der Betrag unverändert, ist die Rechnungsberichtigung auch ohne Rückgewähr des Entgelts anzuerkennen
- ◆ Dies gilt nicht für den unberechtigten Ausweis nach § 14c Abs. 2 UStG:
  - Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens
  - Keine Geltendmachung des Vorsteuerabzugs oder
  - Rückzahlung des geltend gemachten Vorsteuerabzugs

### Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung





## Briefkastensitz oder Postfach



## Rückzahlung zu hoch ausgewiesener USt

- ◆ Rechnungsberichtigung bei unrichtigem USt-Ausweis
- ◆ Vereinnahmung des zu hoch ausgewiesenen USt-Betrages
- ◆ Rückforderungsanspruch aus § 812 BGB
- ◆ Rückzahlung des geschuldeten Mehrbetrages an den Leistungsempfänger