

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

2 · 2017 www.aktstr.de

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017

Vorbemerkungen

Vorbemerkung

Zweites Bürokratieentlastungsgesetz

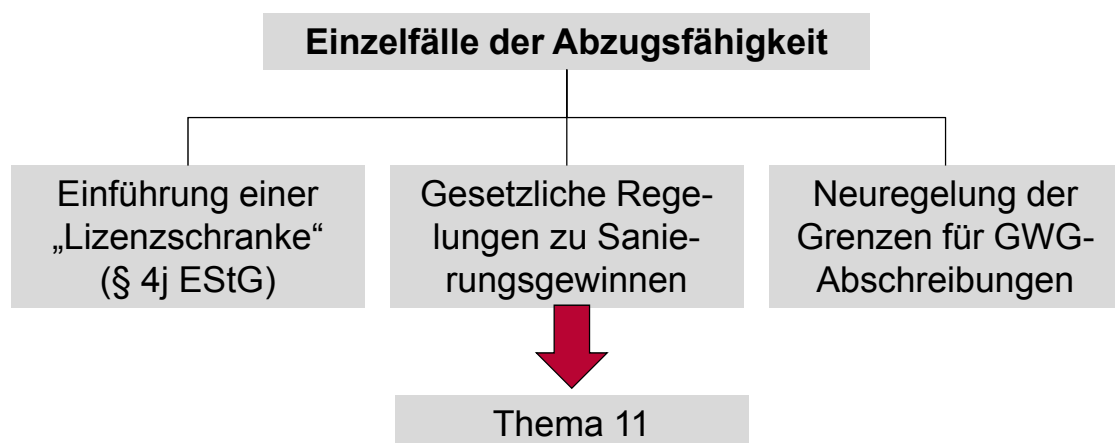
- ◆ Aufnahme von GWG in ein Anlageverzeichnis, wenn Wert 250 EUR (bisher 150 EUR) übersteigt
- ◆ Pauschalierung der LSt gem. § 40a EStG: 72 (bisher: 68) EUR/Tag
- ◆ Obergrenze für die vierteljährliche LSt-Anmeldung: im vorangegangenen Kj mehr als 1.080 EUR und weniger als 5.000 EUR (bisher: 4.000 EUR)
- ◆ Grenze für Kleinbetragsrechnungen i.S.v. § 33 UStDV: 250 EUR, statt 150 EUR
- ◆ Anwendung: ab 1.1.2017, außer GWG: Erwerb nach dem 31.12.2017
- ◆ Beachte: **Keine** Anpassung der Grenze für umsatzsteuerliche Kleinunternehmer!

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

14

Vorbemerkung

Gesetzliche Neuregelungen



Aktuelles Steuerrecht 2/2017

15

Vorbemerkung

Neuregelung der GWG-Abschreibung (1)

- ◆ Erhöhung der Grenze zur GWG-Abschreibung von bisher 410 (galt grds. seit 1965!) auf **800 EUR**
- ◆ Anwendung auf **nach** dem **31.12.2017** angeschaffte WG (unabhängig vom Lauf des Wj)
- ◆ Unverändert ist auf den **Nettowert** abzustellen (R 9b Abs. 2 S. 2 EStR). Hierfür kommt es nicht darauf an, ob die USt tatsächlich als Vorsteuer abzugsfähig ist (→ Bruttowert: 952 EUR)
- ◆ Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG bleibt erhalten. Aber: WG, deren AK/HK 250 EUR (bisher: 150 EUR) nicht übersteigen, sind nicht mehr in den Sammelposten einzubeziehen → Aufwand in voller Höhe

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

16

Vorbemerkung

Neuregelung der GWG-Abschreibung (2)

- ◆ Beachte: § 9 Abs. 1 Nr. 7 S. 2 EStG: „§ 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.“ → Keine abweichende Regelung, Konsequenz: Die Regelung gilt für den **WK-Abzug** (und damit insb. für die ArbN-Besteuerung) entsprechend.
- ◆ **Gestaltungsüberlegung:** Verschiebung von Investitionen in WG, deren AK über 410 EUR und unter 800 EUR betragen, in das nächste Jahr, um damit eine Sofortabschreibung statt einer Zuordnung zum Sammelposten zu erreichen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

17

Vorbemerkung

§ 238 AO Höhe und Berechnung der Zinsen

(1) Die Zinsen betragen **für jeden Monat einhalb Prozent**. Sie sind von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz. Erlischt der zu verzinsende Anspruch durch Aufrechnung, gilt der Tag, an dem die Schuld des Aufrechnenden fällig wird, als Tag der Zahlung.

(2) Für die Berechnung der Zinsen wird der zu verzinsende Betrag jeder Steuerart auf den nächsten durch 50 Euro teilbaren Betrag abgerundet.

(Hervorhebungen des Verfassers)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

18

Vorbemerkung

Anwendungsfragen

- ◆ Nur volle Monate des Zinslaufs, nicht Kalendermonate!
- ◆ Anwendung der §§ 187 ff BGB
- ◆ Fällt das Ende des gesetzlichen Zinslaufs auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, tritt die Fälligkeit mit dem folgenden Werktag ein (§ 108 Abs. 3 AO), jedoch sind für die Berechnung von Zinslauf und Monatsfrist diese Tage mit einzubeziehen.
- ◆ Der zu verzinsende Betrag ist auf den nächsten durch 50 EUR ohne Rest teilbaren Betrag nach unten abzurunden.
- ◆ Kleinbetragsregelung gem. § 239 AO, nach der Zinsen unter 10 EUR nicht erhoben werden, ist auf die für jede Einzelforderung berechneten Zinsen anzuwenden

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

19

Vorbemerkung

**Aktuell:
Höhe des Zinssatzes im Kontext des aktuellen Zinsniveaus**

**BFH-Urt. v. 1.7.2014 – IX R
31/13, BStBI II 2014, 925**

- ◆ Keine Vorlage an das BVerfG
- ◆ Erfasste Zeiträume: bis einschl. 2011

**FG Düsseldorf v. 10.3.2016 – 16 K
2976/14 AO, EFG 2016, 1053**

- ◆ April bis Juli 2013 noch angemessen, Az-Rev. III R 10/16
- ◆ Musterverfahren des BdSt: FG Münster 10 K 2472/16 E

FinVerw. erlässt St-Bescheide nicht vorläufig!
→ Einspruch und Ruhen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

20

Vorbemerkung

Hinweispflichten von Steuerberatern bei Insolvenznähe

- ◆ Ausgangspunkt: **Laufende** Erstellung von JA und Steuererklärungen für den Mandanten
- ◆ **Frage:** Besteht eine besondere Hinweis- oder Warnpflicht des StB, auch bei einem laufenden Mandat, wenn Hinweise auf das Vorliegen der Insolvenztatbestände vorliegen? Welche Konsequenzen sind für den Grundsatz der Anwendung des „going concern“ (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB i.V.m. § 264 HGB) zu ziehen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

21

Vorbemerkung

Bisherige Rechtsprechung

- ◆ Bei „üblicher“ **Ausgestaltung** des Mandatsverhältnisses besteht **keine** Pflicht, die Mandanten bei einer Unterdeckung in der Handelsbilanz auf die Pflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen, eine Überprüfung in Auftrag zu geben oder selbst vorzunehmen, ob Insolvenzreife besteht (BGH v. 7.3.2013 – IX ZR 64/12)
- ◆ Hinweispflichten nur bei weiteren, hinzutretenden Umständen, wie bspw. wenn der Steuerberater **ausdrücklich den Auftrag** zur Prüfung der Insolvenzreife eines Unternehmens übernimmt (BGH v. 7.3.2013 – IX ZR 64/12)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

22

Vorbemerkung

Verschärfung durch BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, Stbg 2017, 180

- ◆ Erstellungsauftrag ist Werkvertrag, dessen ordnungsgemäße Erfüllung der StB schuldet.
- ◆ StB hat die Frage, ob Fortführungswerte angesetzt werden dürfen, grds. allein auf Grundlage der ihm überlassenen Informationen zu entscheiden. Keine weitergehende Tatsachenermittlungspflicht
- ◆ Auf dieser Basis: Prüfung, ob zwingende Tatsachen oder jedenfalls konkrete tatsächliche und rechtliche Anhaltspunkte einer Fortführung entgegenstehen.
- ◆ Prüfungspflicht besteht unabhängig davon, ob sich der Auftrag auf die Erstellung eines JA ohne Beurteilung, mit Plausibilitätsbeurteilung oder auf einem JA mit umfassender Beurteilung bezieht.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

23

Vorbemerkung

Annahme einer positiven Fortführungsprognose

- ◆ Wird und kann das Unternehmen seine tatsächliche Tätigkeit für einen überschaubaren Zeitraum (= nächstes Geschäftsjahr) fortsetzen?
- ◆ Ist aus **Sicht des StB** die **Betriebsstilllegung unvermeidbar** oder ausdrücklich beabsichtigt und fällt sie voraussichtlich in den Prognosezeitraum, darf der Steuerberater nicht mehr von Fortführungswerten ausgehen. „Alarmzeichen“:
 - wiederholte Verluste steigern den Eigenkapitalfehlbetrag
 - strukturell zu niedrige Eigenkapitalausstattung
 - Liquiditätsschwierigkeiten
 - bilanzielle Überschuldung

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

24

Vorbemerkung

Praxiskonsequenzen

- ◆ **Genaue Prüfung der Fortführungsannahme:** Fällt diese negativ aus, muss zu Zerschlagungswerten bilanziert werden
- ◆ Aussagen der Geschäftsführung sind nicht ausreichend
- ◆ Bei Weisung des Unternehmens, dennoch zu Fortführungswerten zu bilanzieren, sollte das **Mandat niedergelegt** werden
- ◆ Drohende Dritthaftung (insb. Gesellschaftern und Gläubigern (insb. Banken))
- ◆ Drohende Rückforderung des Honorars durch den Insolvenzverwalter

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

26

Vorbemerkung

BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11

- ◆ § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (KSt-Verlustuntergang bei Übertragung von mehr als 25 bis zu 50% der Anteile binnen fünf Jahren) ist **verfassungswidrig** und wird weder durch die gesetzlichen Ausnahmeklauseln noch durch die fiskalischen Erwägungen geheilt, Art. 3 Abs. 1 GG.
- ◆ **Keine** Aussage zu Übertragungen von **mehr als 50%** (Satz 2) und Auswirkungen der Einführung des **§ 8d KStG** – dies lässt das BVerfG ausdrücklich offen.
- ◆ Gesetzgeber muss eine Neuregelung **bis zum 31.12.2018** schaffen, die rückwirkend für die Zeit vom **1.1.2008 bis 31.12.2015** gilt, sonst tritt die Regelung außer Kraft.
- ◆ Eingehende Behandlung in AktStR 3/2017

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

27

Vorbemerkung

Erneuerung einer Einbauküche (AktStR 2017, 31)

- ◆ Ausgangspunkt: BFH v. 3.8.2016
- ◆ BMF-Schreiben vom 16.5.2017:
 - Einbauküche = selbständiges WG mit einer ND von 10 Jahren
 - Übergangsregelung bis einschließlich VZ 2016 auf Antrag: Spüle und (wenn nach regionaler Verkehrsauffassung erforderlich) Herd gelten als wesentliche Bestandteile des Gebäudes → Erneuerung = Erhaltungsaufwand

Aktuelles Steuerrecht 2/2017

28

AktStR 2/2017 – Thema 1

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Private Nutzung eines Dienst-Kfz

◆ Folgen der Nutzung:

- Überschusseinkünfte: Einnahmen (§ 8 Abs. 2 S. 2 EStG)
- Gewinneinkünfte: gewinnerhöhende Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG)

◆ Bewertung der privaten Nutzung:

„ordnungsgemäßes“
Fahrtenbuch

1%-Regelung
ggf. zzgl. 0,03%-Zuschlag

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

BFH-Urt. v. 18.10.2007 (bisheriges Verständnis)

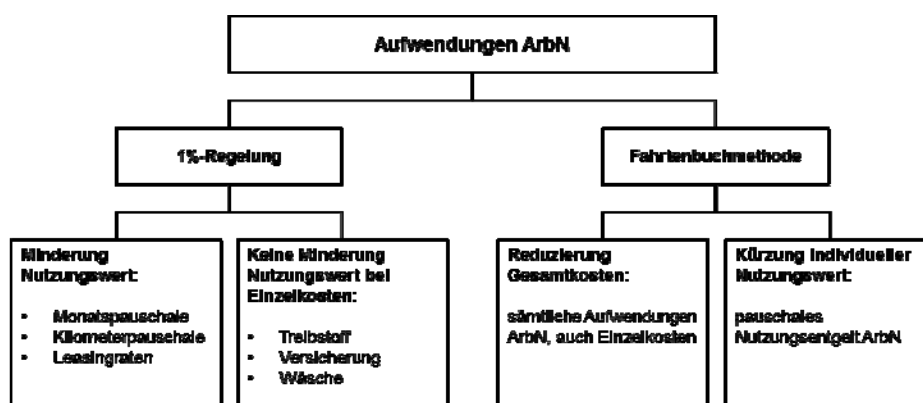
- ◆ Zuzahlungen des ArbN führen **strukturell** zu **WK**
- ◆ Fahrtenbuchmethode: Abzug bei den Einkünften aus § 19 EStG zulässig
- ◆ Bei 1%-Regelung: kein Abzug möglich, weil die Höhe des individuellen Abzugs nicht von den individuellen Kosten des ArbN abhängt
- ◆ Aber: Zuzahlungen zu den AK = AK für ein fremdes WG → wie AK eines Nutzungsrechts zu behandeln und AfA für das Nutzungsrecht „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ vornehmen

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 201

31

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

BMF-Schreiben v. 19.4.2013



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 204

32

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Mindert die Übernahme einzelner, individueller Fahrzeugkosten den Nutzungswert i.R.d. 1%-Regelung?
- ◆ Kann ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) oder WK bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit entstehen, wenn das vom ArbN zu zahlende Nutzungsentgelt den Nutzungswert übersteigt?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 205

33

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

BFH-Urteil v. 30.11.2016 – VI R 2/15, BFH/NV 2017, 519

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

2012	Streitjahr
Kl.	Erzielt als Außendienstmitarbeiter Einkünfte aus § 19 EStG. ArbG hatte ihm ein betriebliches Kfz zur betrieblichen und privaten Nutzung überlassen. Kl. musste sämtliche Kraftstoffkosten tragen, auch für berufliche Fahrten, Fahrtenbuch zur Versteuerung des geldwerten Vorteils, Abzug der Kraftstoffkosten als WK
FA	Keine Anerkennung des Fahrtenbuchs → 1%-Methode ist anzuwenden → keine Berücksichtigung der WK
FG	WK-Abzug ist zu gewähren, auch wenn die Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die 1%-Methode erfolgte

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 205

34

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Entscheidung und Begründung

- ◆ Zahlungen des ArbN mindern den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung
- ◆ Minderung erfolgt auf der Einnahmeseite (= Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens zu nicht dienstlichen Fahrten)
- ◆ Dies gilt auch, wenn der ArbN i.R.d. privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten des Pkw trägt → fehlender lohnsteuerbarer Vorteil
- ◆ Unterscheidung der FinVerw zwischen der 1.) nach der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessenen Kilometerpauschale und der Übernahme der Leasingraten durch den ArbN sowie 2.) anderen einzelnen Kfz-Kosten ist nicht begründet

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 206

35

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

BFH-Urteil v. 30.11.2016 – VI R 49/14, BFH/NV 2017, 516

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

2007	Streitjahr
Kl.	Einkünfte aus § 19 EStG und einen vom ArbG geleasteten Dienstwagen (auch für Privatfahrten und für Fahrten zw. Wohnung und Arbeitsstätte), ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. ArbG: geldwerter Vorteil nach der 1%-Regelung und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der 0,03%-Regelung (8.554,32 EUR) abzgl. des vom Kl. gezahlten Nutzungsentgelts (6.033,72 EUR) → Erhöhung Bruttoarbeitslohn um 2.520,60 EUR. Kl.: Fahrtenbuchmethode und Abzug der gezahlten Beträge (6.222,49 EUR) der Fahrten zwischen Wohnung- und Arbeitsstätte (759 EUR) als WK
FA	Kein Abzug der Zahlungen des ArbN
FG	Gezahltes Nutzungsentgelt ist von dem nach der Fahrtenbuchmethode ermittelten Nutzungsvorteil abzuziehen. Es mindert den zuzurechnenden Sachbezug bis zu einem Betrag von 0 EUR, führen aber nicht zu negativem Arbeitslohn oder WK.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 207

36

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Entscheidung und Begründung

- ◆ Der Abzug des gezahlten Nutzungsentgelts von den insg. entstehenden Aufwendungen widerspricht dem Ziel der Fahrtenbuchmethode, den Sachbezugswert anhand der tatsächlich auf die Privatnutzung entfallenden Aufwendungen des ArbG zu ermitteln.
- ◆ Das gezahlte Nutzungsentgelt mindert den Wert des geldwerten Vorteils.
- ◆ Übersteigt das Nutzungsentgelt den Wert des geldwerten Vorteils, ist der geldwerte Vorteil mit 0 EUR zu bewerten. Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) scheidet aus.
- ◆ Der übersteigende Betrag kann nicht als WK bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abgezogen werden.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 208

37

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Systematik

- ◆ Wechsel in der Auffassung des BFH
- ◆ Zuzahlungen mindern die Einnahmeseite
- ◆ Kein WK-Abzug
- ◆ Vorteil aus der Überlassung des Pkw kann maximal bis auf 0 EUR gemindert werden

Pauschales Nutzungsentgelt führt zu einer Anrechnung auf den Nutzungswert sowohl bei Anwendung der 1%-Regelung als auch der Fahrtenbuchmethode

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 209

38

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Konkrete Kostenübernahme

- ◆ Berücksichtigung auch im Rahmen der 1%-Regelung
- ◆ Aufgabe der alten Rspr. zugunsten der Stpfl.
- ◆ Abzug der vom ArbN getragenen Kosten auch bei der Fahrtenbuchmethode → Nicht nur Einzelkosten

Beachte:

- ◆ Stpfl. ist darlegungs- und beweispflichtig → objektive Feststellungslast
- ◆ Mandanten auffordern, für Nachweise zu sorgen

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 209

39

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Zuzahlungen zu den AK durch den ArbN

- ◆ BFH v. 18.10.2007: Aufwand, der wie AK eines Nutzungsrechts zu beurteilen ist → Abschreibung und insoweit AK
- ◆ Nichtanwendungserlass v. 6.2.2009
- ◆ Reduzierung des geldwerten Vorteils nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den folgenden Kj, bis der Zuzahlungsbetrag „verbraucht“ ist

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 210

40

1%-Regelung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil

Weitere Aspekte

Ausländisches Kfz ohne
inländischen Bruttolistenpreis

Zeitweise (nachgewiesene)
Fahrtuntüchtigkeit

Nds. FG v. 16.11.2016
→ Rev. III R 20/16

FG Düsseldorf v. 24.1.2017
→ rkr.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 211

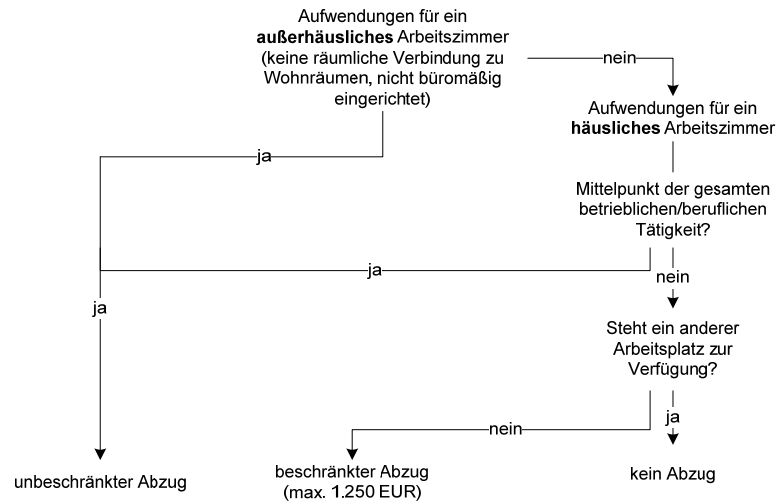
41

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017 – Thema 2

Arbeitszimmernutzung durch mehrere
Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Abziehbarkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 214

43

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Sachliche Anforderungen**Häusliches Arbeitszimmer**

- ◆ Einbindung in die häusliche Sphäre
- ◆ Vorwiegend Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten

Private Mitbenutzung

- ◆ ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung erforderlich
- ◆ Eine Aufteilung der Aufwendungen ist nicht möglich

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 215

44

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Nutzung durch mehrere Personen

- ◆ Inwieweit kommt ein Abzug der Aufwendungen für den Einzelnen nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG in Betracht?
- ◆ Ist ein Abzug i.H.v. 1.250 EUR möglich, ist diese Grenze nach **Verwaltungsauffassung objektbezogen** zu verstehen → Kann bei mehreren Stpfl. eine Berücksichtigung erfolgen, müsste eine Aufteilung vorgenommen werden.
- ◆ Aufteilung nach Maßgabe der Nutzungsanteile

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 216

45

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

- ◆ In welcher Höhe sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei (zeitanteiliger) gemeinsamer Nutzung durch Lebensgefährten (sowie Ehegatten) bei einem im hälftigen Miteigentum stehenden Haus abzugsfähig?
- ◆ Ist der **Höchstbetrag** gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 12 S. 9 EStG **personen- oder objektbezogen** anzuwenden?
- ◆ Ist der Höchstbetrag gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 EStG i.V.m. § 52 Abs. 12 S. 9 EStG bei nur zeitlich beschränkter Nutzung anteilig zu kürzen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 216

46

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

BFH-Urt. vom 15.12.2016 – VI R 53/12, BFH/NV 2017, 527

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Ehegatten, Zusammenveranlagung, beide Lehrer
2007 - 2008	Gemeinsame Nutzung eines Raumes im gemeinsamen EFH als häusliches Arbeitszimmer, Aufwendungen p.a. rd. 2.800 EUR, Berücksichtigung von jeweils (!) 1.250 EUR als WK
FA	Objektbezogene Berücksichtigung von max. 1 x 1.250 EUR, hälftige Berücksichtigung i.H.v. jeweils 625 EUR als WK
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 217

47

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Entscheidung und Begründung

Der BFH gab der Klage statt:

- ◆ Wortlaut des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG spricht dafür, dass jeder Nutzende seine Kosten einkünftermindernd geltend machen kann, wenn die Voraussetzungen für den Abzug in seiner Person vorliegen, da die Vorschrift personenbezogen auf den Gewinn des Stpfl. abstellt
- ◆ Personenbezogene Betrachtung: Steuersubjekt ist der einzelne Stpfl. Folglich kann eine betragsmäßige Abzugsbegrenzung des einen nicht zulasten des anderen wirken
- ◆ **Die Mitbenutzung eines Arbeitszimmers durch einen anderen Stpfl. stellt keine Privatnutzung des anderen dar** → keine Infragestellung der ausschließlichen/nahezu ausschließlichen betrieblichen/beruflichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 218

48

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

BFH-Urt. vom 15.12.2016 – VI R 86/13, BFH/NV 2017, 530

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Natürliche Person, ledig, Arbeitnehmer
2007	Ausübung von 5 Wochen Bereitschaftsdienst außerhalb des regulären Arbeitsplatzes, gemeinsame Nutzung eines Arbeitszimmers in der gemeinsamen Wohnung mit seiner Lebensgefährtin, Nutzungsanteil 25 %, Gesamtkosten 2.064,15 EUR, WK-Abzug pauschal 1.250 EUR
FA	Keine Berücksichtigung von WK für ein häusliches Arbeitszimmers mangels weitergehender Begründung
FG	Nach erfolglosem unbegründeten Einspruch gibt das FG der Klage teilweise statt. Berücksichtigung von max. 25 % (Nutzungsanteil) v. 1.250 EUR = 312,50 EUR, davon 10 % (Anteil Bereitschaftsdienst 5/52 Wochen p.a.) = 31,25 EUR WK-Abzug

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 218

49

Arbeitszimmernutzung durch mehrere Personen – § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Entscheidung und Begründung

Der BFH hob das erstinstanzliche Urteil auf und verwies das Verfahren zurück:

- ◆ Keine zeitanteilige Kürzung nur, wenn ein häusliches Arbeitszimmer zeitweise (z.B. krankheits-, urlaubsbedingt, mangels Aufträgen) nicht genutzt wird, obwohl es vorgehalten wird. Zeitanteilige Kürzung der Aufwendungen, wenn der Stpfl. eine Tätigkeit während des KJ aufnimmt oder beendet.
- ◆ Bei Nutzung durch mehrere Personen, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden und von ihm getragenen Aufwendungen als WK abziehen. Unerheblich ist der tatsächliche jeweilige Nutzungsumfang
- ◆ Der Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG i.H.v. 1.250 EUR (Jahresbetrag) ist nicht objektbezogen, sondern personenbezogen zu verstehen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 220

50

Anmerkungen

- ◆ Änderung der Rspr. mit Zustimmung des IV. Senats
- ◆ Nachweiserfordernisse:
 - Beweislast liegt beim Stpfl.
 - Jeder Person muss ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung stehen
 - Nachweispflicht für die individuell getragenen Kosten → Bei Ehegatten mit hälftigen Immobilieneigentum → hälftige Aufteilung
 - Fallstrick, wenn bei einem Ehegatte keine Abzugsfähigkeit? Offen, inwieweit ein Gegenbeweis möglich ist, wenn eine andere Aufteilung zwischen den Ehegatten erfolgt ist, insb. wenn eine unterschiedliche Beteiligung an der Immobilie vorliegt

Zeitanteilige Kürzung der Aufwendungen?

Nein!

- ◆ Jahresbetrag: 1.250 EUR
- ◆ Voraussetzung: ganzjährige Vorhaltung des Zimmers (unbeachtlich z.B. Urlaub, Krankheit, keine Aufträge)

Ja!

- ◆ Ausnahmefall
- ◆ Tätigkeit wird nicht ganzjährig ausgeübt (z.B. Rente, Neuanschließung) oder Zimmer wird erst eingerichtet (z.B. nach Umzug oder Umbau)

Abgrenzung der relevanten Kosten

**Arbeitszimmer (und
Kosten für dessen
Ausstattung)**

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Arbeitsmittel

→ Keine spezielle
Abzugsbeschränkung

AktStR 2/2017 – Thema 3

**Mittelbare Grundstücksschenkung:
AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung**

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Formen der mittelbaren Schenkung

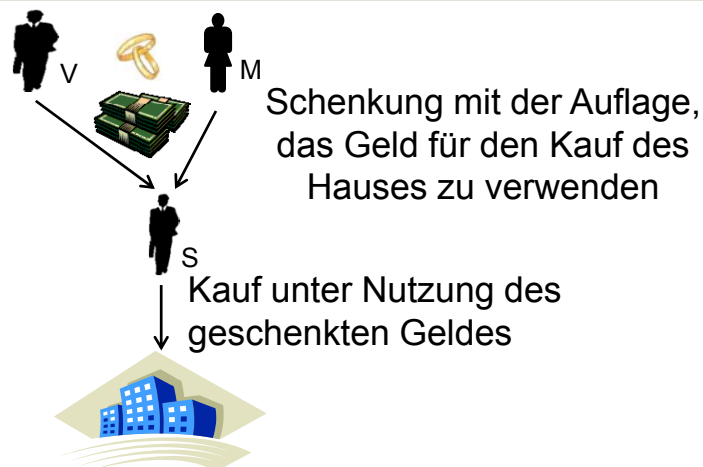
- ◆ Der Zuwendende schließt mit einem Dritten einen Vertrag darüber, dass dieser das Zuwendungsobjekt an den Zuwendungsempfänger übertragen soll, sog. Zuwendung durch Vertrag zugunsten Dritter.
- ◆ Er überlässt den Vertragsabschluss dem Zuwendungsempfänger und übernimmt den aus dem Vertrag resultierenden Kaufpreis.
- ◆ Er schließt den Vertrag gemeinsam mit dem Zuwendungsempfänger ab und stellt den erforderlichen Kaufpreis zur Verfügung.
- ◆ Er stellt dem Zuwendungsempfänger die Geldmittel zur Verfügung, damit dieser das zu erwerbende Objekt bezahlt.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 226

55

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Mittelbare Schenkung

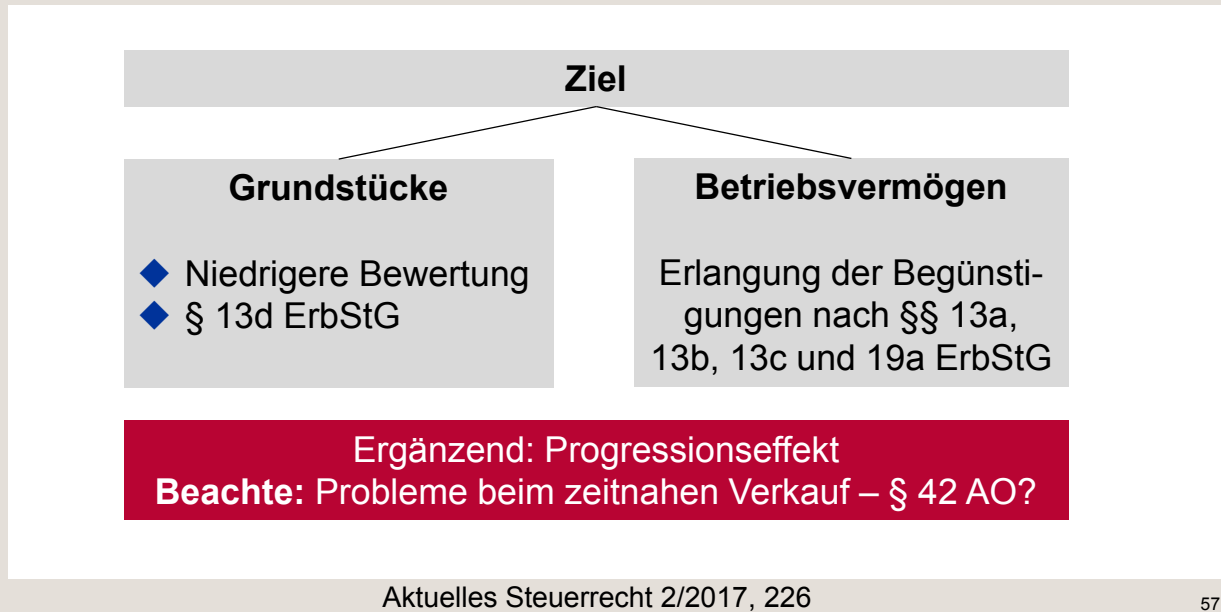


Es gilt die Immobilie als geschenkt und nicht das Bargeld.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 226

56

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung



Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Zu beachtende Aspekte

- ◆ Die Verwendung des Geldbetrags sollte schriftlich vereinbart sein.
- ◆ Das Grundstück oder die Baumaßnahme sollte möglichst genau bezeichnet sein.
- ◆ Die getroffene Vereinbarung ist tatsächlich einzuhalten und das Geld bestimmungsgemäß zu verwenden.
- ◆ Enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Geldzuwendung und dessen Verwendung für den Grundstückserwerb oder die Baumaßnahme

Beweislast liegt beim Stpfl.!
 → Beweisvorsorge & Information des Mandanten

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Bewertungsregeln

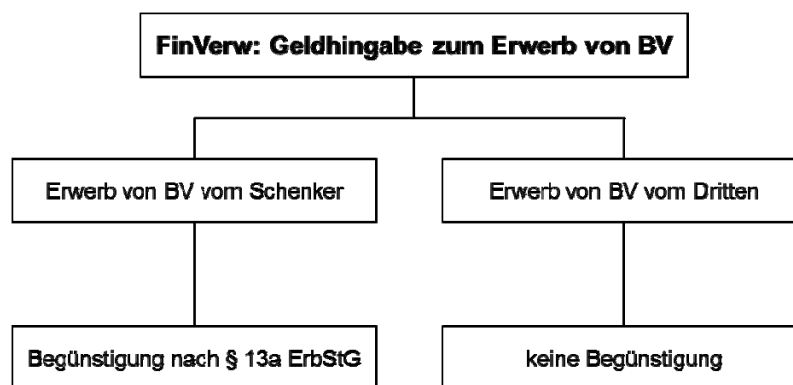
Gegenstand	Bewertungsregeln
Grundstück	Grundbesitzwert
Grundstück mit Gebäude im Zustand der Bebauung (ohne Kosten für Fertigstellung)	Grundbesitzwert für ein Grundstück im Zustand der Bebauung
Restkaufpreis für die Gebäudeherstellung	Dem Restkaufpreis entsprechender Grundstücksteil
Zuwendung von unter 10% des aufzubringenden Kaufpreises	Erwerb für Rechnung des Zuwendungsempfängers
Zuwendung für Ausbau der Immobilie unter Vorbehalt eines Dauerwohnrechts	Geldbetrag (keine mittelbare Schenkung)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 226

59

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Mittelbare Schenkungen von Betriebsvermögen



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 230

60

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Ist der Beschenkte berechtigt, AfA auf die vom Schenker getragenen AK vorzunehmen?
- ◆ Ist der Beschenkte bei der mittelbaren Schenkung von BV eines Dritten berechtigt, die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG a.F. in Anspruch zu nehmen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 230

61

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

BFH-Urt. vom 4.10.2016 – IX R 26/15, BStBl II 2017, 343 (BFH/NV 2017, 514)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

2011	Streitjahr
Klin.	Erwirbt eine ETW (incl. Tiefgaragenplatz und Inventar) und finanziert diese über Schenkungen ihrer Eltern, die unter der Auflage gewährt wurden, dass das Geld ausschließlich für den Erwerb und die Renovierung der Wohnung genutzt wird. Anschließend Vermietung und Abzug von AfA auf Immobilie und Inventar als WK unter Hinweis auf § 11 EStDV.
FA	AfA-BMG ist um den geschenkten Betrag zu kürzen
FG	AfA zulässig, § 11 EStDV auch bei mittelbaren Grundstückserwerben anwendbar
FA	Eltern hätten die notwendige Verfügungsgewalt nie erlangt, so dass sie niemals AfA hätten vornehmen können → AfA kann nach § 11 EStDV nicht übergehen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 230

62

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Bei unentgeltlich erworbenem WG des PV: AfA des Eigentümers gem. § 11d Abs. 1 EStDV nach den AK und HK des Rechtsvorgängers
- ◆ Mittelbaren Grundstücksschenkung = unentgeltlicher Erwerb; SchSt-rechtliche Grundsätze zur mittelbaren Grundstücksschenkung gelten auch für das ESt-Recht → Übertragung ist est-rechtlich zu beachten
- ◆ § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO: Gleichbehandlung mit vorherigem Erwerb und anschließender Übertragung
- ◆ Kein Widerspruch zur Rspr. des GrS zur Ablehnung einer analogen Anwendung von § 11d EStDV auf die Überlassung von WG zur Nutzung

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 231

63

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Hess. FG, Urt. vom 22.3.2016 – 1 K 2014/14, EFG 2016, 1277 (II R 18/16)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Natürliche Person, die 2006 einen Reiterhof ersteigert hat und zur Finanzierung von seinen Eltern Geld mit der Maßgabe des Erwerbs des Hofes geschenkt bekam. Berufung auf § 13a ErbStG damaliger Fassung.
FA	Keine Begünstigung, weil dies voraussetzte, dass bereits beim Schenker begünstigtes BV vorhanden war, was von diesem mit dem geschenkten Geld erworben wird.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 232

64

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Entscheidung und Begründung

- ◆ § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG gelten für inländisches BV gem. § 12 Abs. 5 ErbStG u.a. beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes.
- ◆ Gegenstand der Zuwendung = was der Beschenkte erhält (nicht auf welche Weise es ihm der Schenker verschafft) → Pflicht zur ausschließlichen Verwendung für Erwerb des Reiterhofes → Voraussetzungen einer mittelbaren Schenkung von BV liegen vor
- ◆ Kein Freibetrag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG (wie R 56 Abs. 2 ErbStR 2003), weil der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag zum Erwerb von fremden BV zuwendet.
- ◆ Zulassung der Rev.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017,233

65

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Mittelbare Grundstücksschenkung

- ◆ Grundstücksbewertung gem. §§ 176 – 198 BewG
- ◆ Aufgrund der stark gestiegenen Immobilienpreise liegt der Wert häufig über den sich nach den Bewertungsvorschriften ergebenden Werten
- ◆ Zentrale Aussage: Mittelbare Grundstücksschenkung ist auch ertragsteuerlich zu beachten.
- ◆ Arg.: § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO → Gleichbehandlung mit dem Fall, indem zunächst erworben und dann übertragen wird
- ◆ AfA kann vom Beschenkten i.H.d. gesamten AK geltend gemacht werden

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 233

66

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen

- ◆ Bisherige Rspr.: Keine Begünstigung → Arg.: Wortlaut des § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ErbStG a.F.: „unter Lebenden“
- ◆ Aber: geänderter Wortlaut seit 2001 – nunmehr: „beim Erwerb durch Schenkungen unter Lebenden“ → Neufassung, mit dem Ziel der Erweiterung → Geänderte Rechtslage?
- ◆ Vorliegende Rspr. bezieht sich auf die alte Gesetzesfassung, das anhängige Rev. betrifft die geänderte Rechtslage (2006)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 236

67

Mittelbare Grundstücksschenkung: AfA-Berechtigung und BV-Begünstigung

Verwaltungsauffassung

Begünstigt

Geldübertragung mit der Auflage sich am begünstigten Vermögen des Schenkers zu beteiligen

Nicht begünstigt

Beteiligung am Vermögen eines Dritten (Erwerb der Beteiligung erst mit dem erlangten Geld)

Neuausrichtung der Rspr.?

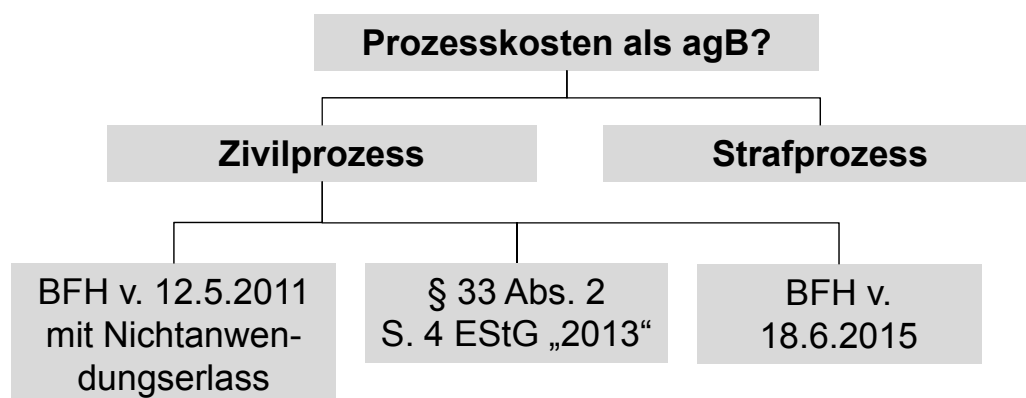
Altfälle „offen“ halten & Neufälle: direkter Erwerb des begünstigten Vermögens und anschließende Übertragung

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 237

68

AktStR 2/2017 – Thema 4

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten



Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Prozesskosten als WK/BA?

- ◆ § 12 Nr. 4 EStG → generelle Nichtabzugsfähigkeit? Nein!
- ◆ BFH-Rechtsprechung:
 - Regelfall: grds. keine WK/BA (Strafe **und** Strafverteidigungskosten)
 - Ausnahme: Strafverteidigungskosten (**nicht** die **Strafe!**) können BA/WK sein, wenn durch berufliches Verhalten veranlasst;
Arg.: § 40 AO → strenger Veranlassungszusammenhang;
ausgeschlossen, wenn private Mitveranlassung (z.B. persönliche Bereicherung oder Schädigung des Arbeitgebers)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 240

71

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann ein stellvertretender Direktor einer Schule, dem der Vorwurf der Untreue und der Urkundenfälschung gemacht wurde, seine Strafverteidigungskosten steuermindernd geltend machen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 242

72

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

BFH-Urt. vom 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

2006	Stpfl. ist als stellvertretender Direktor einer Schule tätig. Er bestellt einen Pkw unter Nutzung des „Behördenrabatts“ für die Schule, den er privat bezahlt und zunächst auf die Schule und dann auf sich zulässt. Tat wird entdeckt und von der Staatsanwaltschaft verfolgt → Anklage wegen Untreue und Urkundenfälschung; Amtsgericht lässt nur die Anklage wegen Urkundenfälschung zu.
2009	Kosten i.R.d. Disziplinar- und Strafverfahrens (Honorare und Fahrtkosten) werden als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht
FA	Keine Berücksichtigung
FG	Abzug weder als WK (fehlende berufliche Veranlassung) noch als agB (fehlende Zwangsläufigkeit der Aufwendungen) möglich

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 242

73

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Entscheidung und Begründung

Klage abgewiesen:

- ◆ WK-Abzug für Strafverteidigungskosten nur, wenn die vorgeworfenen Handlungen in Ausübung der beruflichen Tätigkeit (und nicht nur bei Gelegenheit) begangen werden → Veranlassungszusammenhang
- ◆ Dieser fehlt, wenn sich der Stpfl. durch die Tat **persönlich bereichern** will. Mangels Bezugs zum beruflichen Pflichtenkreis **keine „Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit“**
- ◆ „Behördenrabatt“ und Abwehr von Regressansprüchen sind private Beweggründe, die den beruflichen Zusammenhang überlagern.
- ◆ Kein Abzug als agB; Die Einstellung des Strafverfahrens nach § 153a StPO führt dazu, dass die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen fehlt.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 244

74

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Voraussetzungen für den WK-Abzug**Ausschließlichkeit****Unmittelbarkeit**Würdigung des Sachverhalts durch das FG als
Tatsacheninstanz!

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 245

75

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Einzelfälle der AbzugsfähigkeitBFH v.
18.10.2007BFH v.
13.12.1994BFH v.
17.7.2011

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 246

76

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Abzugsfähigkeit als agB?

Zwangsläufigkeit
(§ 33 Abs. 2 EStG)
→ nicht gegeben

Freispruch
→ Erstattung gem. § 467
Abs. 1 StPO
→ fehlende Belastung

**Gebühren oberhalb des gesetzlichen
Gebührenanspruchs:**

- ◆ Fehlende Zwangsläufigkeit, also keine agB
- ◆ Abzug als WK/BA (soweit Vorausss. vorliegen)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 247

77

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten

Einstellung nach § 153a StPO

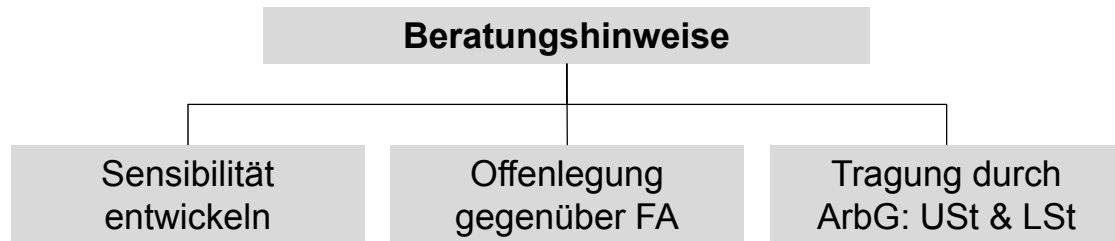
kein Eingeständnis
der Tat!

Keine Zwangsläufigkeit
→ keine agB

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 248

78

Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 251

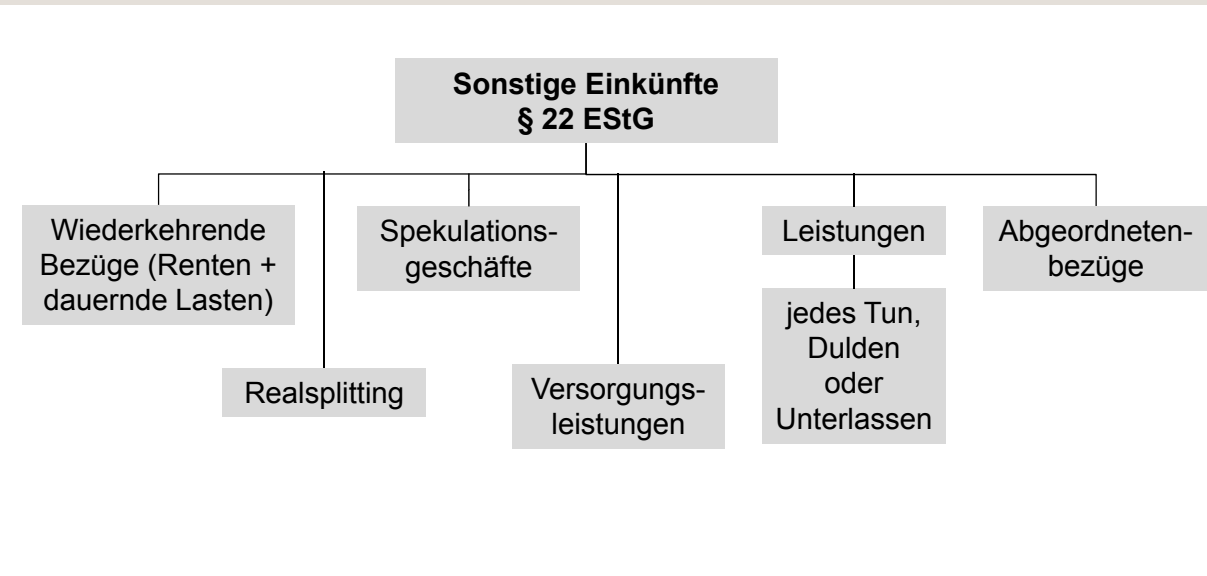
79

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017 – Thema 5

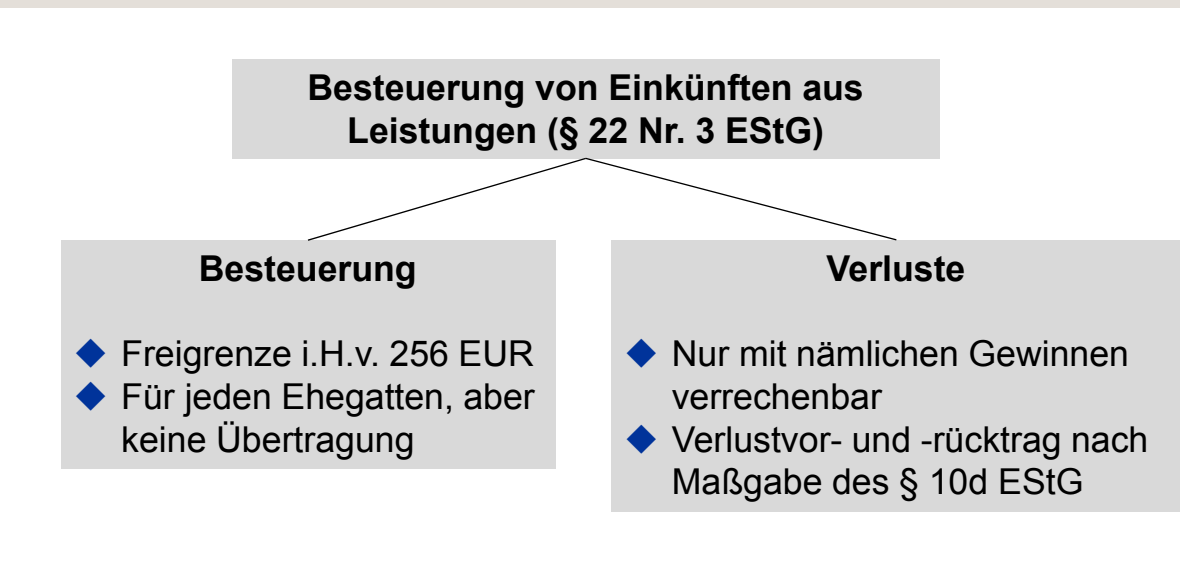
**Sterbegeld aus einem Versorgungswerk
steuerpflichtig als „andere Leistung“
gem. § 22 Nr. 1 EStG**

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“



81

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“



82

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

Beispielhaft erfasste Sachverhalte

Einkünfte aus Leistungen § 22 Nr. 3 EStG

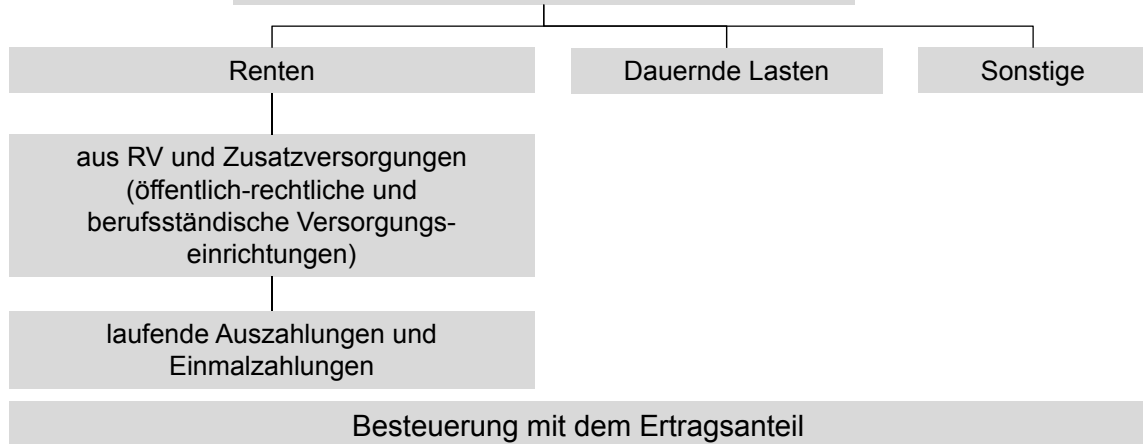
- ◆ Gelegentliche Vermittlung
- ◆ Vermietung beweglicher Gegenstände
- ◆ Schmiergelder, Bestechungsgelder
- ◆ Gewerbliche Unzucht
- ◆ Sammeln von Pfandflaschen
- ◆ Entgelt Vorkaufsrecht
- ◆ Einmalige Bürgschaftsprovisionen
- ◆ Entgelt Wettbewerbsverbote
- ◆ Preisgelder als Kandidat einer Fernsehshow
- ◆ Entgelt Mitnahme von Arbeitskollegen

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 256

83

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

Einkünfte aus wiederkehrenden Leistungen nach § 22 Nr. 1 EStG



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 258

84

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

Steuerliche Behandlung ausgezahlter Sterbegelder

nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften

- ◆ Zufluss von Arbeitslohn
→ LSt
- ◆ Beitragsfrei in der Sozialversicherung, weil kein Arbeitsentgelt

von berufsständischen Versorgungseinrichtungen

- ◆ wiederkehrende Bezügen i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG
- ◆ Ansatz mit dem Ertragsanteil

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 258

85

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Unterliegt das Sterbegeld aus einem berufsständischen Versorgungswerk mit dem Besteuerungsanteil der ESt?
- ◆ Kann ersatzweise für das Sterbegeld der ermäßigte Steuersatz für „*Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten*“ geltend gemacht werden?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 259

86

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

BFH-Urt. vom 23.11.2016 – X R 13/14, BFH/NV 2017, 445

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	EF des verstorbenen EM (Mitglied eines berufsständischen Versorgungswerks)
2008	Auszahlung einer lfd. Hinterbliebenenrente und eines Sterbegelds von 3.097,20 EUR
ESt 2008	FA erfasst das Sterbegeld mit dem Besteuerungsanteil von 56 % als sonstige Einkünfte
FG	Sterbegeld ist nicht steuerbar, da nicht vom Gesetzeszweck gedeckt.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 260

87

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

Entscheidung und Begründung

Klage abgewiesen:

- ◆ Sterbegeld aus dem berufsständischen Versorgungswerk = „andere Leistung“ (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG) → steuerbar
- ◆ Aus dem Zweck des Sterbegelds folgt nichts anderes, keine rechtliche Zweckbindung zur Verwendung
- ◆ Abzug der die Erbschaft übersteigenden Beerdigungskosten als agB trägt der Verwendung des Sterbegelds Rechnung
- ◆ Sterbegeld ist **nicht** durch § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG begünstigt

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 261

88

Sterbegeld aus einem Versorgungswerk steuerpflichtig als „andere Leistung“

Anmerkungen

- ◆ Anders als das FG, geht der BFH von steuerbaren Einkünften aus
- ◆ Für das Vorliegen von sonstigen Einkünften i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) EStG ist **nicht entscheidend**, ob diese **wiederkehrend** sind
- ◆ Zweck des Sterbegeldes (Befreiung der Angehörigen von den Beerdigungskosten) bleibt völlig unberücksichtigt
- ◆ Keine Anwendung des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG weil es an einer „Zusammenballung“ von Einkünften fehlt und der Progressionsanstieg auf Grund der Höhe regelmäßig gering sein dürfte
- ◆ Notwendigkeit die Steuerbarkeit ist bei der Höhe der Versicherungssumme zu berücksichtigen, d.h. beim Abschluss der Versicherung

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 262

89

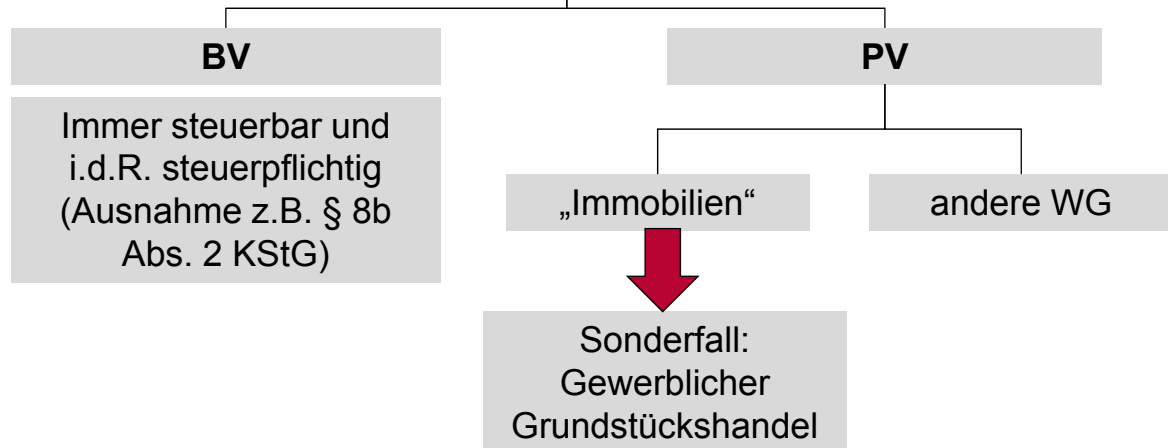
BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017 – Thema 6

**Zeitpunkt der Berücksichtigung eines
Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung
– § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG**

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Steuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften

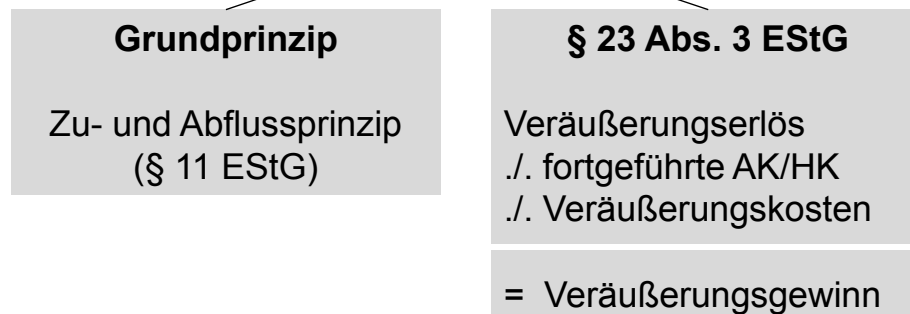


Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 266

91

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Gewinnermittlung



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 266

92

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Verlustverrechnungsbeschränkungen (§ 23 Abs. 3 S. 7 und 8 EStG)

- ◆ Keine Einbeziehung in den allgemeinen Verlustausgleich, sondern **nur** Saldierung mit **Veräußerungsgewinnen** des gleichen VZ → Saldierung mit Gewinnen i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG ist nicht (mehr) möglich!
- ◆ Saldierung von Gewinnen und Verlusten zwischen **Ehegatten** möglich
- ◆ Verlustverrechnung nach Maßgabe des § 10d EStG, aber **nur** mit Gewinnen aus § 23 EStG
- ◆ Gesonderte Feststellung entsprechend § 10d Abs. 4 EStG

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 266

93

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Gestaltungsmöglichkeit

- ◆ Ziel: Schaffung von Verlustausgleichspotential
- ◆ **Verkauf** von unter § 23 EStG fallende WG, bei denen stille Reserven vorhanden sind, um die Verluste sofort nutzen zu können → **Verlustausgleich** (ohne Grenzen des § 10d EStG)
- ◆ Rückkauf des WG → **Höhere AK**
- ◆ Sinnvoll, wenn die übertragenen WG innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 EStG veräußert werden, um den dann entstehenden Veräußerungsgewinn zu verringern
- ◆ Beachte: Nach ständiger Rspr. **kein § 42 AO**
- ◆ Aber: Umfassende Würdigung der Vorteilhaftigkeit

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 267

94

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Wann und in welcher Höhe ist ein Verlust aus einem Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG zu berücksichtigen, wenn der **Kaufpreis** vereinbarungsgemäß **über mehrere Jahre verteilt gezahlt** wird?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 267

95

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

BFH-Urt. vom 6.12.2016 – IX R 18/16, BFH/NV 2017, 668

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Grundstücksgemeinschaft
2007	Privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Vertrag v. 4.5.2007), Vereinnahmung des Kaufpreises in Teilzahlungen (2007: 50.000 EUR , 2008: 9.019,70 EUR, 2009: 65.980,30 EUR, insg. 125.000 EUR), AK abzgl. AfA zzgl. Veräußerungskosten 192.152,50 EUR, Veräußerungsverlust insg. 67.152,50 EUR, Berücksichtigung Veräußerungsverlust 2007 i.H. <u>vereinnahmter</u> Teilzahlung abzgl. gesamter AK = 50.000 EUR ./ 192.152,50 EUR = ./ 142.152,50 EUR.
FA	Keine – auch nicht teilweise – Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes 2007, der insg. in 2009 zu berücksichtigen sei
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 268

96

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Unterschiedliche Auffassungen und deren Folgen

Klin.		FinVerw	
2007:		2007:	+ 0,00 EUR
Vereinnahme	50.000,00 EUR		
./. AK Grundstücke	231.339,23 EUR	2008:	+ 0,00 EUR
+ Abschreibungen	39.347,73 EUR		
./. Veräußerungskosten	161,00 EUR	2009:	
= Veräußerungsverlust	142.152,50 EUR	Vereinnahme	125.000,00 EUR
		./. AK Grundstücke	231.339,23 EUR
2008:	+ 9.019,70 EUR	+ Abschreibungen	39.347,73 EUR
		./. Veräußerungskosten	161,00 EUR
2009:	+ 65.980,30 EUR	= Veräußerungsverlust	67.152,50 EUR

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 268

97

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Für § 23 Abs. 3 EStG ist der tatsächliche Veräußerungspreis unabhängig davon maßgeblich, wann und auf welche Weise er zu entrichten ist. Die Berücksichtigung bestimmt sich nach seinem Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG).
- ◆ Bei mehrjährigen Zahlungen entsteht ein Veräußerungsverlust **anteilig** nach dem **Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös** in den jeweiligen VZ der Zuflüsse. Damit zusammenhängende Aufwendungen (AK/HK/WK) sind anteilig zu berücksichtigen.
- ◆ Möglichkeit zum Rücktritt vom Kaufvertrag ist unerheblich
- ◆ Veräußerungsverlust 2007: 26.861 EUR
(= $50.000/125.000 \cdot 67.152,50$ EUR)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 269

98

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Veräußerungsgewinne i.S.d. § 23 EStG bei Ratenzahlung/Leibrente

- ◆ BFH v. 13.4.1962: Veräußerungsgewinn entsteht anteilig im Verhältnis der in den einzelnen VZ zugeflossenen Teilzahlungen
- ◆ Steuerpflicht erst, wenn Zufluss > AK/HK + WK
- ◆ Gründe für eine Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten nicht erkennbar → Rspr. überholt? Keine Aussage des BFH
- ◆ FinVerw: Verrechnung der zufließenden Beträge mit AK/HK und WK bis diese aufgezehrt sind, erst danach entsteht Gewinn.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 270

99

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Langfristige Ratenzahlungen/Rentenzahlungen

Ratenzahlung

Ausfall späterer Raten
→ Neuberechnung
(§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO)

Leibrentenzahlung

I.d.R. künftige Tilgungsanteile
≠
Summe der Barwerte
→ Konsequenz?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 271

100

Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

Vergleich mit der EÜR

- ◆ Aufzeichnung RBW als BA zum Zeitpunkt der Übertragung
- ◆ Veräußerungserlös ist entsprechend der Vereinnahmung BE
 - Keine periodengerechte Verteilung des Gewinns
- ◆ Aber: Billigkeitsmaßnahme gem. R 4.5 Abs. 5 EStR 2012 – anteilige Verrechnung des RBW mit den zufließenden Veräußerungserlösen
 - Auswirkungen erst im späteren VZ

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 272

101

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017 – Thema 7

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen (Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen)

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Ausgangspunkte

- ◆ GewSt: objektivierte Ertragsteuer → Objektsteuercharakter der GewSt
→ Hinzurechnungen und Kürzungen führen zu einer Abstraktion von den tatsächlichen Verhältnissen → grundlegende Neufassung durch das UntStRefG 2008
- ◆ Verfassungsmäßigkeit: BVerfG v. 15.2.2016
- ◆ Unionsrecht: EuGH v. 21.7.2011
- ◆ Voraussetzung für die Hinzurechnung: Abzug bei der Ermittlung des Gewinns

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 275

103

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Finanzierungsaufwendungen (§ 8 Nr. 1 GewStG)

§ 8 Nr. 1 GewStG: Hinzurechnung i.H.v. 25 %

- ◆ der Entgelte für Schulden
- ◆ der Renten und dauernden Lasten
- ◆ der Gewinnanteile des (typisch) stillen Gesellschafters
- ◆ von 20 % der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für bewegliche WG des AV, die im Eigentum eines anderen stehen
- ◆ von 50 %¹ der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen WG des AV, die im Eigentum eines anderen stehen
- ◆ von 25 % der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten

¹ Seit EZ 2010, vorher 65%

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 276

104

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Belastungswirkungen

Hebesatz = 400% FB überschritten	BA	Fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	Hinzu- rechnung (25%)	GewSt- Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100,00 €	100%	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100,00 €	25%	25,00 €	6,25 €	0,88 €
Mieten, Pachten & Leasingraten bei beweglichen WG	100,00 €	20%	20,00 €	5,00 €	0,70 €
Mieten, Pachten & Leasingraten bei unbeweglichen WG	100,00 €	50%	50,00 €	12,50 €	1,75 €

Quelle: Modifiziert entnommen aus Ernst & Young, Steuern Transparent: Unternehmensteuerreform 2008.
Die wesentlichen Änderungen im Überblick, Stand: 16.8.2007, S. 3

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 279

105

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

„Gemischte Verträge“Leistungskomponenten
sind separierbarLeistungskomponenten
sind **nicht** separierbarDominierende Leistung
entscheidend!

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 279

106

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Berücksichtigung des Freibetrages (§ 8 Nr. 1 letzter HS GewStG)

	Entgelte für Schulden
+	Renten und dauernde Lasten
+	Gewinnanteil des typisch stillen Gesellschafters
+	20 % der Miet- / Pacht aufwendungen für bewegliche Anlagegüter
+	50 % der Miet- / Pacht aufwendungen für unbewegliche Anlagegüter
+	25 % Aufwendungen für die Überlassung von Rechten
=	Summe
-	Freibetrag (100.000 EUR, max. vorstehende Summe)
=	verbleibender Betrag
*	25 %
=	Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 280

107

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Führen auch an eine (ausländische) **Messegesellschaft** für die Überlassung einer **Ausstellungsfläche** gezahlte Entgelte zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 281

108

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

BFH-Urteil vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFH/NV 2017, 388**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	2008
Klin.	GmbH, die im Auftrag Deutschlands und Bayerns als Mieter und Untervermieter von Messeflächen auftritt, auf denen Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen gegen eine Kostenbeteiligung präsentieren können. Ferner werden hiermit im Zusammenhang stehende Dienstleistungen erbracht. Steuererklärung: Volle Berücksichtigung der Entgelte für überlassene Messeflächen als BA (auch bei der GewSt)
FA	Hinzurechnung der Messemieten nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG i.H.v. rd. 575.000 EUR
FG	Hinzurechnung muss erfolgen, weil als Miete i.S.v. § 535 BGB zu beurteilen und diese die vertragliche Hauptleistung bilde. Kurzfristigkeit der Vermietung sei für die Hinzurechnung nicht entscheidend. Auf Grund des Unternehmensgegenstands begründe die gemietete Halle AV beim Mieter.
Kl.	Verletzung materiellen Rechts: Ersatz der gemieteten Hallen durch eigene WG sei nicht denkbar, weil es auf den jeweiligen unterschiedlichen Veranstaltungsort ankomme und keine dauerhafte Nutzung erfolge.
FA	Zurückweisung der Rev.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 282

109

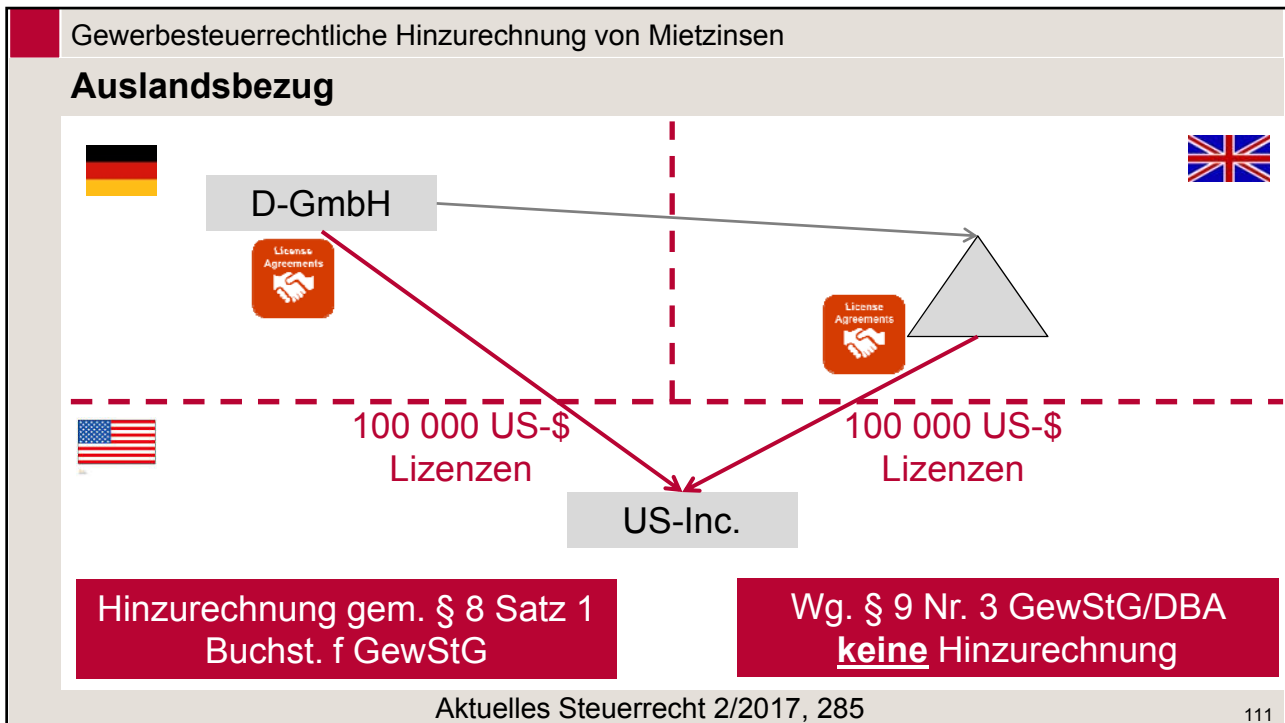
Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Entscheidung und Begründung

- ◆ § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG betrifft auch Nutzungsentgelte an **ausländische** Vermieter/Verpächter
- ◆ Vertrag = Mietvertrag (u.a. wg. der Hauptpflicht und Anknüpfen der Miete an die Größe der überlassenen Fläche)
- ◆ Für § 8 GewStG entscheidend, ob die WG AV des Mieters oder Pächters **wären**, wenn er ihr Eigentümer wäre. Arg.: Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG → Finanzierungsneutralität
- ◆ Stünden die Ausstellungsflächen im Eigentum der Klin., wären sie bei ihr **kein AV**, weil sie diese nicht ständig für den betrieblichen Gebrauch hätte vorhalten müssen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 283

110



Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

„Miete“ und „Pacht“

- ◆ Zivilrecht als Ausgangspunkt
- ◆ Mindestanforderungen:
 - **Miete:** Entgelt für die Überlassung eines WG (vertraglich eingeschränkter Gebrauch ausreichend)
 - **Pacht:** Zahlung erfolgt zusätzlich für den Genuss der Früchte, soweit sie nach den Regeln des ordnungsgemäßen Wirtschaftens als Ertrag anzusehen sind (§ 100 BGB)
 - **Rückgabeverpflichtung** (§ 546 BGB)
- ◆ Konsequenz: Mieten liegen hier vor

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 286 112

Vorliegen von Anlagevermögen

- ◆ Abgrenzung unter Rückgriff auf § 247 Abs. 2 HGB
- ◆ Entscheidend: Wenn der Mieter Eigentümer wäre, müsste er dann einen Ausweis in seinem AV vornehmen?
- ◆ Zentraler Dissens:
 - FG: ja, weil dauerhafte Nutzung → AV („objektive“ Nutzungsabsicht)
 - BFH: nein, weil nach der Nutzung eine Veräußerung erfolgen würde → UV („subjektive“ Nutzungsabsicht)

„Unbewegliche Wirtschaftsgüter“

- ◆ Wichtig: Unterschiedliche Hinzurechnungssätze!
- ◆ Materielle (= körperliche) WG, die nach § 90 BGB und §§ 1, 68 BewG keine unbeweglichen WG darstellen; kein immateriellen WG (insb. Rechte) → alle Sachen, die nicht unbebaute oder bebaute Grundstücke bzw. Grundstücksbestandteile oder Grundstücken gleichgestellt sind; Tiere (§ 90a Satz 2 BGB); Insbes.:
 - Scheinbestandteile, die gem. § 95 BGB keine Bestandteile des Grundstücks sind.
 - Schiffe und Flugzeuge
 - Betriebsvorrichtungen, selbst wenn wesentliche Bestandteile des Grundstücks oder Zubehör des Grundstücks

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Durchleitung von gemieteten Objekten

- ◆ Bestätigung der Grundsätze des Urt. v. 4.6.2014
- ◆ **Weitervermietung** an andere stehe der Qualifikation als AV beim Vermieter nicht entgegen → dauerhafte Nutzung
- ◆ **Keine teleologische Reduktion** der Hinzurechnungsvorschrift
- ◆ **Keine allgemeine Billigkeitsmaßnahmen** nach §§ 163, 227 AO, sondern nur nach Würdigung des Einzelfalls und der hierzu von der Rspr. entwickelten Grundsätze (z.B. mehrjährige Verluste, sodass die GewSt aus der Substanz des Unternehmens gezahlt werden müsse und hieraus existenzgefährdende oder existenzvernichtende Härten resultieren)

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 289

115

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Verallgemeinerung der Urteilsgrundsätze

- ◆ Entscheidung zur Durchführungsgesellschaft, gilt aber allgemein → Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Messekosten und auf andere, gleichgelagerte kurzfristige Anmietungsfälle!
- ◆ Auswirkungen auf weitere Hinzurechnungstatbestände
- ◆ Reaktion der FinVerw steht aus!

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 290

116

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

Up-date: BFH vom 8.12.2016, IV R 24/11, DStR 2017, 1112

- ◆ Vereinfachter Sachverhalt:
Konzertveranstalter mietete 13 Veranstaltungshallen 160 mal zur Durchführung von Konzerten an. I.d.R. betrug die Mietdauer nur einen Tag, in manchen Fällen auch zwei oder drei Tage. Stpfl.: Erwerb macht keinen Sinn, weil nur eine zeitweise Nutzung erfolgte
- ◆ FG: Hinzurechnung, weil bei Eigentum des Stpfl. an den Konzerthallen eine Qualifikation als AV zu erfolgen habe
- ◆ BFH: Kurzfristigkeit der Anmietung oder häufiger Wechsel angemieteter Immobilien und deren unterschiedliche Größe und Nutzbarkeit steht der Annahme fiktiven Anlagevermögens beim Mieter nicht entgegen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 290

117

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen

BFH vom 8.12.2016, IV R 55/10, DStR 2017, 1128

1. Die Hinzurechnung verausgabter Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG findet auch in Zwischenvermietungsfällen statt.
2. Der Zwischenvermieter kann die Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG nicht in Anspruch nehmen.

AktStR 2/2017 – Thema 8

Erbschaft als Betriebseinnahme

§ 8 Abs. 2 KStG: Ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb

keine außerbetriebliche
Sphäre, sondern aus-
schließlich BV
→ ggf. keine BA, sondern
vGA

gewerbliche Gewinn-
ermittlung umfasst sämt-
liche Einkünfte
→ keine Anwendung des
Dualismus der Ein-
künfteermittlung

- ◆ Anwendungsbereich: Körperschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 3 KStG
- ◆ Änderung des § 8 Abs. 2 KStG durch das SEStEG insoweit unerheblich

Erbschaft als Betriebseinnahme

Kumulative Steuerbelastungen?

- ◆ Vorteilszuwendung an eine KapG
- ◆ vGA an einen Gesellschafter
- ◆ Vorteilszuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person
- ◆ Kumulative Steuerbelastung mit Ertrag- und ErbSt?
- ◆ → AktStR 2016, 271 ff

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 295

121

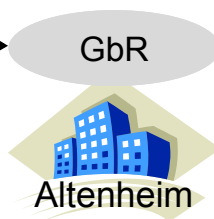
Erbschaft als Betriebseinnahme

Schenkungen als Betriebseinnahme? – BFH v. 14.3.2006

1996 †



Heimbewohnerin: Testamentarische Einsetzung als Miterbin (Verwendung zum Einbau eines Aufzugs)



GbR

Berücksichtigung als BE?

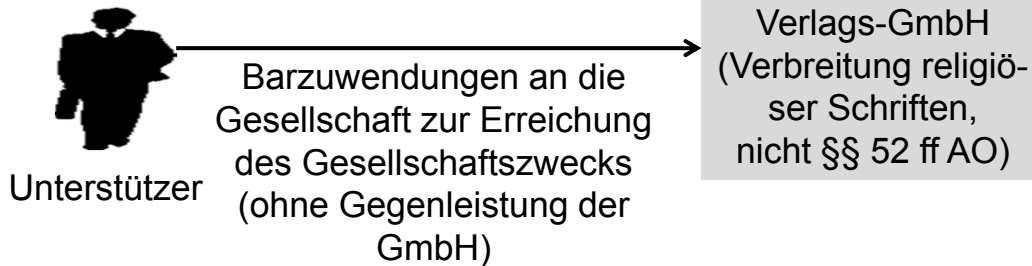
BFH: ja, weil Erbschaft für die Altenpflege verwendet werden sollte, die Gegenstand des Betriebs war, hieran würde auch eine private Mitveranlassung nichts ändern

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 295

122

Erbschaft als Betriebseinnahme

FG Nürnberg v. 29.7.2010 – 4 K 392/2009



FG Nürnberg:

1. Verfahren: BE der GmbH? ✓
2. Verfahren: Freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG? ✓

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 296

123

Erbschaft als Betriebseinnahme

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Führt die Übertragung von Vermögen eines Bewohners eines Altersheimes an das in der Rechtsform einer KapG geführte Heim zu steuerpflichtigen BE?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 296

124

Erbschaft als Betriebseinnahme

BFH-Urteil vom 6.12.2016 – I R 50/16, BStBI II 2017, 324 (BFH/NV 2017, 546)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2012
Klin.	GmbH, die ein Pflegeheim betreibt (gem. § 3 Nr. 20 GewStG von der GewSt befreit)
8.10.2008	Testament des Heimbewohners: GmbH ist Alleinerbin bei Anordnung von Testamentsvollstreckung und Verwendung des Erbvermögens zum Zweck des Heimbetriebs (insb. Instandhaltung und Modernisierung) – Ausnahme vom Annahmeverbot des § 14 HeimG lag vor.
19.11.2012	Tod des Heimbewohners
FG	ErbSt auf den Nachlasserwerb und KSt auf die Vermögensmehrung (nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten)
Nds. FG	Belastung mit KSt ist berechtigt, weil die Zuwendung ausschließlich aufgrund der gewerblichen Betätigung der GmbH erfolgt ist.

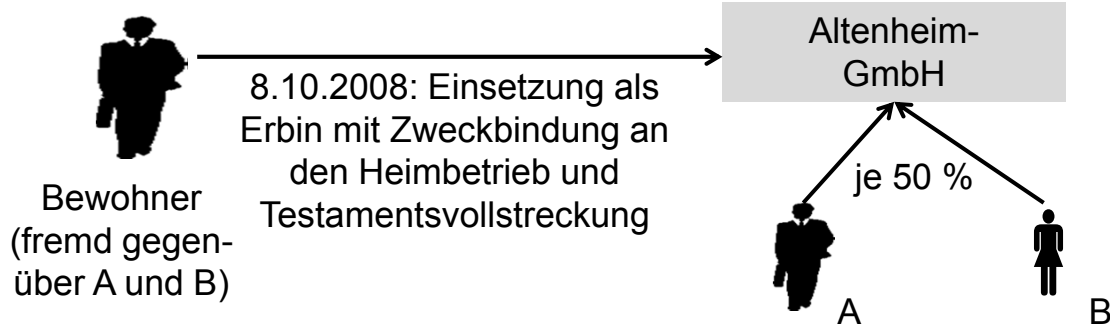
Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 297

125

Erbschaft als Betriebseinnahme

BFH-Urteil vom 6.12.2016 – I R 50/16, BStBI II 2017, 324 (BFHE 256, 122)

19.11.2012 †



FA: Festsetzung von ErbSt für den Nachlasserwerb und Erhöhung des körperschaftsteuerlichen Gewinns (§ 3 Nr. 20 GewStG)
 → Steuerbelastung: rd. 45 %

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 297

126

Entscheidung und Begründung

- ◆ Keine außerbetriebliche Sphäre → WG sind ausnahmslos BV und die gewerbliche Gewinnerzielung umfasst sämtliche Einkünfte, gleichviel welcher Form und Art (einschl. Vermögensmehrungen, die **nicht** unter § 2 Abs. 1 EStG fallen)
- ◆ Kein einheitliches Steuersystem, sondern Vielzahl von Steuern → kein Verfassungsgrundsatz, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt und eine **mehrfache Besteuerung** des gleichen Sachverhalts vermieden werden müsste.
- ◆ Das Zusammentreffen von ErbSt und KSt ist **nicht** verfassungswidrig.

Zulässigkeit der Zuwendung

§ 14 HeimG

Zuständigkeit der Länder
(nach Föderalismusreform 2006)

Beachte:

Zuwendungen sind grds. **unzulässig**, aber die Aufsichtsbehörden können Ausnahmen gestatten (insb. bei Zweckbindung)

Nebeneinander von Ertragsteuern und ErbSt

VIII. Senat:
Ertragsbesteuerung
 müsse zurücktreten
 (zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

II. Senat:
keine SchSt-Pflicht,
 wenn Einkünfte am Markt
 erzielt

Kein Hinweis auf Abweichung von der bisherigen Rspr. und
 keine Anrufung des GrS, da nur AdV (VIII. Senat)

Betriebseinnahmen ↔ § 8 Abs. 2 KStG

BFH v. 14.3.2006:
 Weites Verständnis des
 BE-Begriffs

BFH v. 6.12.2016:
 § 8 Abs. 2 KStG: Alle Erhöhungen
 des Unterschiedsbetrags i.S.v.
 § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, sofern keine
 Einlage

§ 7 Abs. 8 ErbStG (Steuerentstehung nach dem 13.12.2011)

„Als Schenkung gilt auch die **Werterhöhung von Anteilen** an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte **natürliche Person** oder Stiftung (Bedachte) durch die **Leistung einer anderen Person** (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. Freigebig sind auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit sie in der **Absicht** getätigt werden, **Gesellschafter zu bereichern** und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. Die Sätze 1 und 2 gelten außer für Kapitalgesellschaften auch für Genossenschaften.“

(Herv. des Verf.)

Anwendungskonkurrenz**Gleichlautende Länder-
erlasse v. 14.3.2012:**

§ 7 Abs. 8 ErbStG ist als *lex specialis* § 7 Abs. 1 S. 1 ErbStG vorrangig anzuwenden, aber widersprüchlich

BFH v. 6.12.2016:

Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG soll die Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG ausschließen
ABER: I. Senat (!)

Gem. Verw.-Auffassung: **keine** Anwendung der Begünstigungen für BV

Erbschaft als Betriebseinnahme

Verfassungsrechtliche Bedenken

Mangelnde Abstimmung der Regelungen des ErbStG und des KStG?

BFH: nein

Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da § 35b EStG nur für natürliche Personen gilt?

BFH: nein

Verstoß gegen die Eigentumsgarantie infolge der Höhe der Steuerbelastung (insg. rd. 45 %)?

BFH: nein

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 305

133

Erbschaft als Betriebseinnahme

Zuwendung durch einen Gesellschafter



Einlage

Bei einer vorherigen Entnahme: Entstrickung!

100 %

GmbH

unentgeltlicher Erwerb (bei überschuldetem Nachlass: vGA)

Entsprechende Anwendung bei Zuwendung durch Angehörige des Gesellschafters → abgekürzter Zahlungsweg

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 308

134

Erbschaft als Betriebseinnahme

Dreieckstheorie

Leistungsbeziehung	Steuerliche Konsequenzen
<p>..... gesellschaftsrechtliche Beziehung ——— Zuwendung eines Vermögensvorteils</p>	<p>Gewinnerhöhung bei T1 und M um die vGA Nachträgliche AK bei M (vE aktivieren) Einlage führt bei T2 zu einer (nicht steuerbaren) Erhöhung des EK</p>

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 308 135

Erbschaft als Betriebseinnahme

Andere Steuersubjekte

Betroffene	Rechtsfolgen
<ul style="list-style-type: none"> ◆ sonstige juristische Personen des privaten Rechts ◆ nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts ◆ Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts 	<p>Veranlassungszusammenhang prüfen</p> <ul style="list-style-type: none"> → Überwiegen private oder betriebliche Motive? → Feststellung durch FG

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 310 136

Erbschaft als Betriebseinnahme

Arbeitnehmer

Prüfung der Veranlassung:

- ◆ Arbeitslohn gem. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG
- ◆ Freigebige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- ◆ Erwerb von Todes wegen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Keine Doppelbelastung!

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 310 137

Erbschaft als Betriebseinnahme

Gestaltungshinweis

1. Schritt: Übertragung des Vermögens unter der Auflage der Einlage und zweckgebundenen Verwendung der Erbmasse

2. Schritt: Einlage des Vermögens

Ergebnis: Vermeidung der KSt auf Ebene der Altenheim-GmbH und damit umfangreicheres Vermögen zur Erfüllung der Vorgaben des B

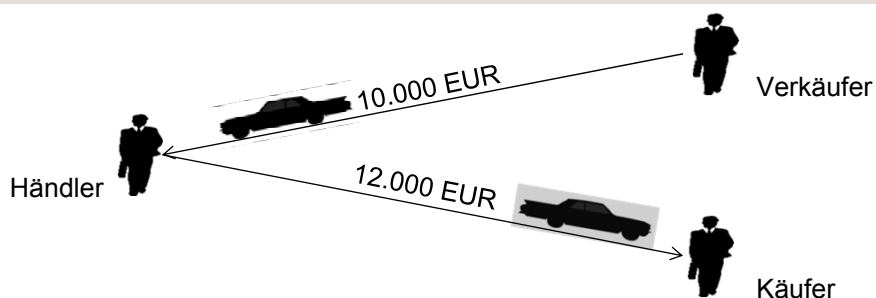
Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 311 138

AktStR 2/2017 – Thema 9

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Differenzbesteuerung

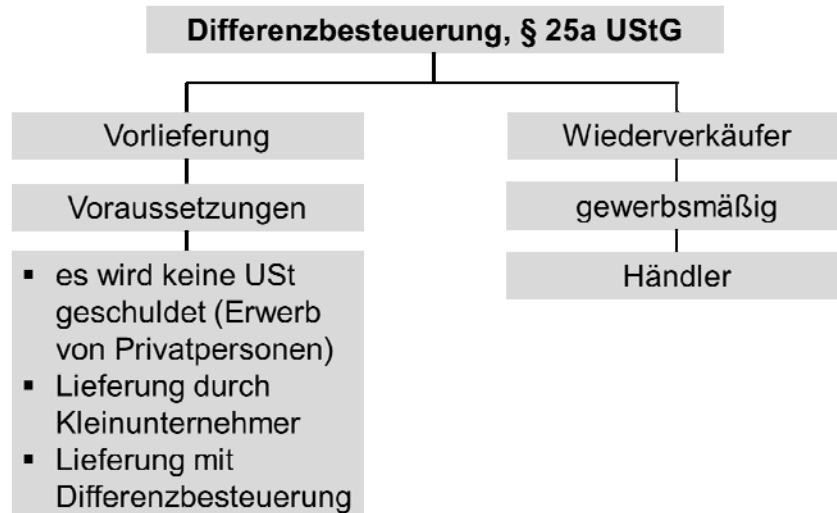


Mit Differenzbesteuerung	
Marge	2.000,00 EUR
USt	319,33 EUR
<u>verbleiben</u>	<u>1.680,67 EUR</u>

Ohne Differenzbesteuerung	
Verkaufspreis	12.000,00 EUR
USt	1.915,97 EUR

Differenz: 1.596,64 EUR

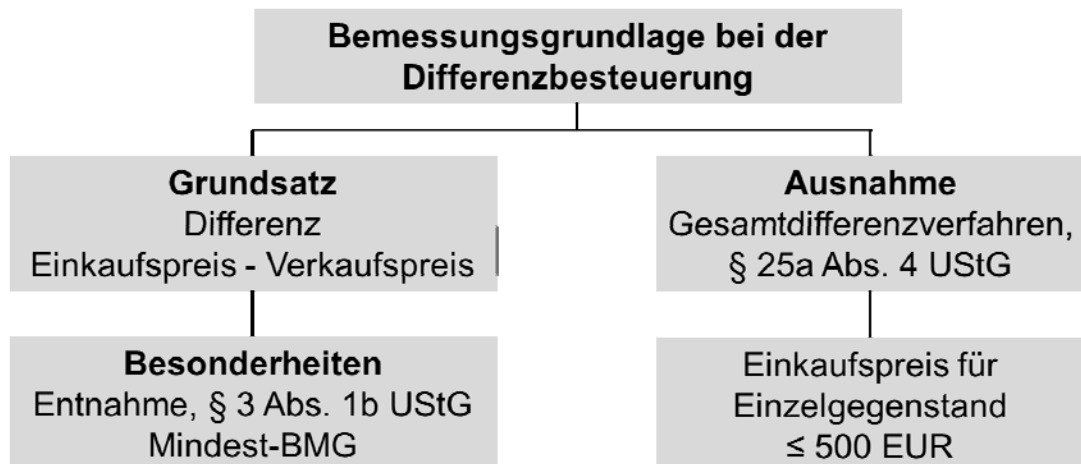
Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 316

141

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 318

142

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Aufzeichnungspflicht, § 25a Abs. 6 UStG

- Einkaufspreis
- Verkaufspreis
- Bemessungsgrundlage

getrennte Aufzeichnungen
für Differenz-/Regel-
besteuerung

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 319

143

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Vom EuGH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann ein Verwerter von privat angekauften Alt- und Schrottfahrzeugen aus-
gebaute Gebrauchtteile differenzbesteuert veräußern?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 319

144

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

EuGH-Urteil vom 18.1.2017 – C-471/15, BFH/NV 2017, 558

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Dän. Fahrzeugverwertungsunternehmen erwirbt Altfahrzeuge von Privatpersonen. Entnimmt Einzelteile und veräußert die gebrauchten Autoteile.
Finanzbehörde	Keine Differenzbesteuerung, weil die Autoteile nicht vom Begriff „Gebrauchtgegenstände“ umfasst sind.
Dänisches FG	Teilt die Auffassung der Finanzbehörde
Kl.	Legt Rechtsmittel beim Berufungsgericht ein
Dänisches Berufungsgericht	Ruft EuGH an: „Können Teile von Altfahrzeugen, die ... aus einem Altfahrzeug entnommen werden, um sie als Ersatzteile weiterzuverkaufen, als ... Gebrauchtgegenstände angesehen werden?“

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 319

145

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Entscheidung und Begründung

- ◆ „Gebrauchtgegenstände“ sind u.a. bewegliche körperliche Gegenstände, die in ihrem derzeitigen Zustand oder nach Instandsetzung erneut verwendbar sind, auch wenn sie vorher Bestandteil eines anderen Gegenstands waren. Aber: unveränderte Funktion (ggü. Neuzustand)
- ◆ Identität zw. angekauftem u. verkauftem Gegenstand ist nicht erforderlich
- ◆ Praktische Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Einkaufspreises rechtfertigen nicht die Ausnahme von bestimmte Gruppen stpfl. Wiederverkäufer
- ◆ Mitgliedstaaten können für bestimmte Umsätze die Gesamtdifferenz als Bemessungsgrundlage vorsehen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 320

146

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Deutsche Praxis: Abschn. 25a1 Abs. 4 S. 4 UStAE

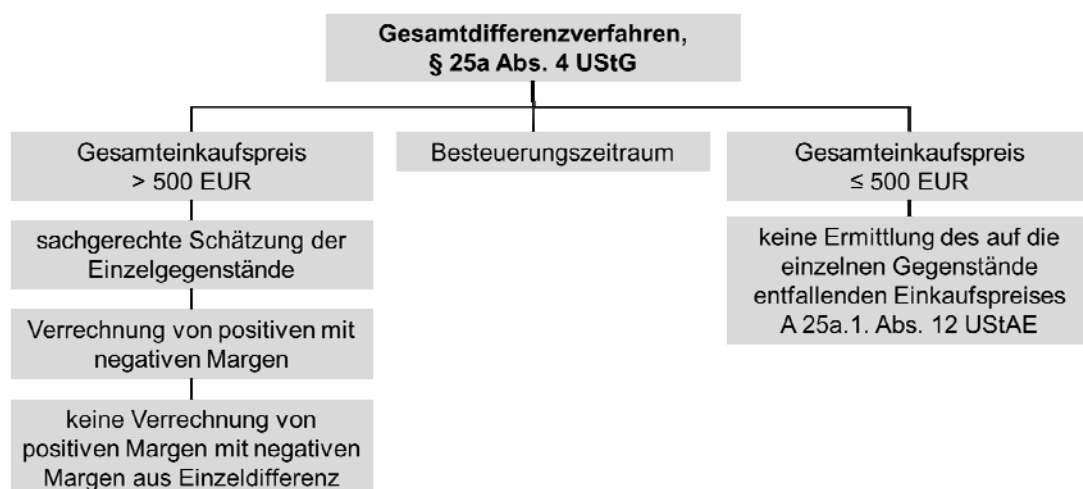
„Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses „neuen“ Gegenstands nicht der Differenzbesteuerung. **Das gilt auch, wenn von einem erworbenen Gebrauchsgut anschließend lediglich einzelne Teile geliefert werden** (z.B. beim Ausschachten eines Pkw).“

Herv. d. Verf.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 321

147

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 325

148

Differenzbesteuerung beim Verkauf von Teilen eines ursprünglich einheitlichen Wirtschaftsguts

Rechnungsausstellung

- ◆ § 14 Abs. 2 UStG: Wiederverkäufer muss auf Verlangen eine Rechnung ausstellen
- ◆ Hinweis auf Differenzbesteuerung zwingend!
- ◆ Steuerbetrag darf in der Rechnung **nicht** ausgewiesen werden!
- ◆ Erfolgt dennoch ein gesonderter USt-Ausweis, schuldet der Wiederverkäufer nach Auffassung der FinVerw die zu Unrecht ausgewiesene USt nach § 14c Abs. 2 UStG **und** zusätzlich die nach § 25a UStG geschuldete Steuer

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 325

149

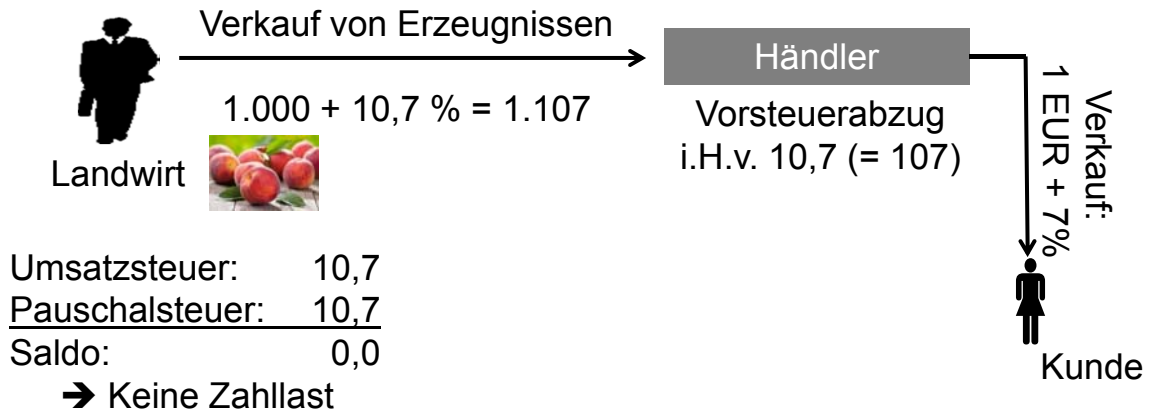
BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017 – Thema 10

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Anwendung von Durchschnittssteuersätzen (§ 24 UStG)



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 327

151

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

„Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gelten

1. die Landwirtschaft, die Forstwirtschaft, der Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau, die Baumschulen, alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, die Binnenfischerei, die Teichwirtschaft, die Fischzucht für die Binnenfischerei und Teichwirtschaft, die Imkerei, die Wanderschäfferei sowie die Saatzucht;
2. Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit ihre Tierbestände nach den §§ 51 und 51a des Bewertungsgesetzes zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören.

Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind. ...“

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 328

152

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Vorgaben zum Aufteilungsschlüssel

Art. 173 MwStSystRL:

Gesamtheit der vom Stpfl. bewirkten Umsätze

§ 15 Abs. 4 S. 2 und 3 UStG:

Umsatzschlüssel nur, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 329 153

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Vorsteueraufteilung bei Gebäuden (Aufteilungsmaßstab)

```

    graph TD
      A[Vorsteueraufteilung bei Gebäuden (Aufteilungsmaßstab)] --> B{gemischte Verwendung}
      B -- ja --> C[Anschaffung/Herstellung]
      B -- nein --> D[keine Vorsteueraufteilung]
      C --> E{Ausstattung weist erhebliche Unterschiede auf und Flächen sind deshalb nicht vergleichbar}
      E -- ja --> F[Umsatzschlüssel]
      E -- nein --> G[Flächenschlüssel]
      C --> H[Erhaltungsaufwand]
      H --> I[Vorsteuerzuordnung zu jeweiligem Gebäudeteil]
      
```

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 330 154

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs aus den AK für ein Blockheizkraftwerk nach dem Umsatzschlüssel zulässig, wenn das Blockheizkraftwerk sowohl im gewerblichen Unternehmensteil (zur Stromlieferung an die Energiewerke) als auch im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (Gärtnerei mit Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG) eingesetzt wird?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 331

155

Erbschaft als Betriebseinnahme

BFH-Urt. vom 16.11.2016 – V R 1/15, BFH/NV 2017, 413

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

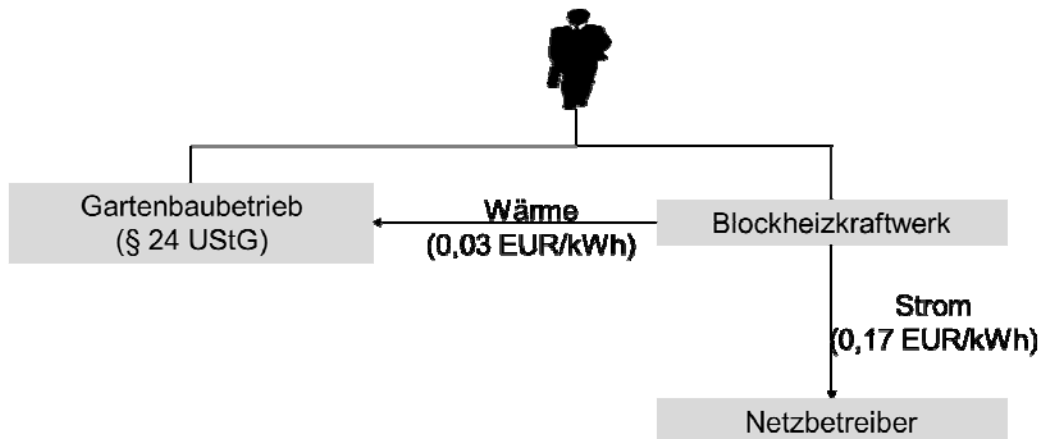
Kl.	Betreibt Gartenbaubetrieb mit Besteuerung nach Durchschnittssätzen, § 24 UStG.
2006/2007	Anschaffung Blockheizkraftwert (Vorsteuer 130.000 EUR). Einspeisung des Stroms in das öffentliche Netz (Erlös ca. 552.000 EUR). Erzeugte Wärme wird im Gartenbaubetrieb genutzt.
USt 2006/2007	Kl. zieht die Vorsteuer voll ab (130.000 EUR).
FA	Vorsteueraufteilung. Aufteilungsmaßstab kWh Strom/Wärme. Der Anteil (Wärme), der auf den Gartenbaubetrieb entfällt, ist wegen § 24 UStG nicht abzugsfähig.
FG	Vorsteueraufteilung ist grds. zutreffend. Aber Aufteilungsmaßstab des FA ist nicht sachgerecht. Aufteilung hat nach Marktpreisen für Strom (0,17 EUR/kWh) bzw. Wärme (0,03 EUR/kWh) zu erfolgen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 331

156

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Zu beurteilender Sachverhalt



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 332

157

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Entscheidung und Begründung

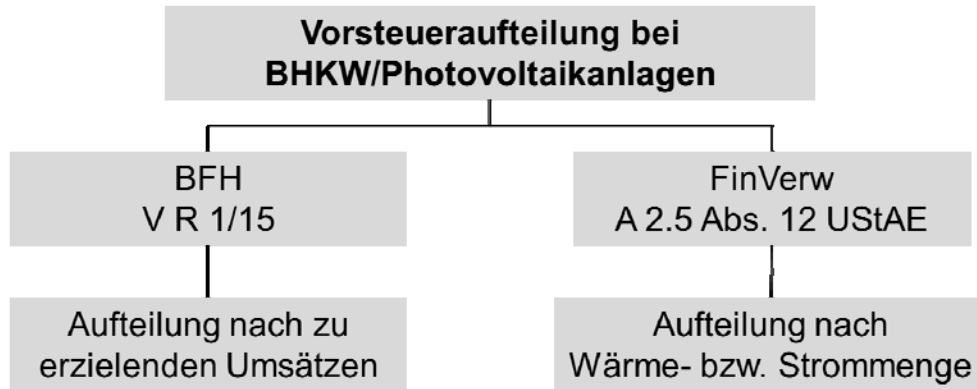
BFH hat der Klage stattgegeben:

- ◆ Verwendung zur Stromeinspeisung berechtigt zum Vorsteuerabzug. Für die Gärtnerei (§ 24 UStG) scheidet ein Vorsteuerabzug aus
- ◆ Aufteilung erforderlich → Nur ein **objektbezogener Umsatzschlüssel** führt zu einem sachgerechten Aufteilungsergebnis
- ◆ Aufteilung nach kWh (wie vom FA vorgenommen) ist nicht sachgerecht, weil keine Vergleichbarkeit: Stromproduktion ist Hauptaufgabe, Wärme nur ein Nebenprodukt
- ◆ Trotz der gleichen Bemessung in kWh werden die Produkte Strom und Wärme auf verschiedenen Märkten zu stark voneinander abweichenden Preisen angeboten.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 333

158

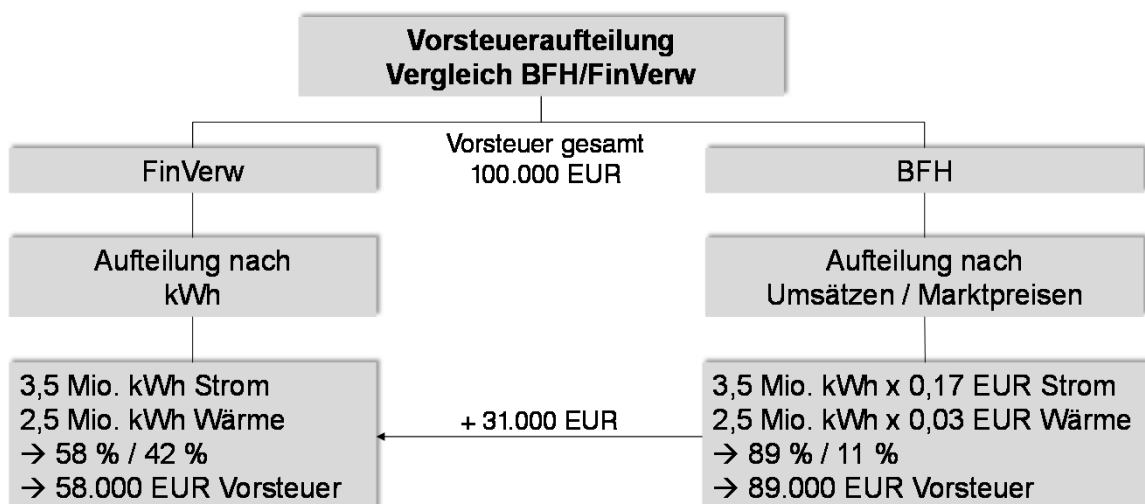
Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 336

159

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 337

160

Vorsteueraufteilung bei einem Blockheizkraftwerk

Weitere anhängige Verfahren

Aufteilungsschlüssel bei
gemischter Nutzung eines
Sportplatzes

Unternehmereigenschaft
des Betreibers eines
Blockheizkraftwerkes

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 337

161

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 2/2017 – Thema 11

**Sanierungserlass verstößt gegen den Grund-
satz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung**

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

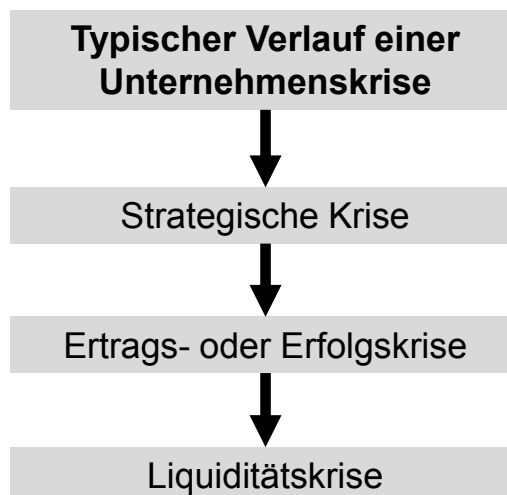
Ausgangspunkt

- ◆ Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme führt zu einem stpfl. Ertrag
- ◆ I.d.R.: Verluste und Verlustvorträge vorhanden, aber:
Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG → Steuerbelastung
- ◆ Verschlechterung der Liquidität ⇔ Zahlungsunfähigkeit als Insolvenzstatbestand, § 17 InsO
- ◆ Verzichtende Gläubiger erwarten i.d.R. eine Beteiligung der öffentlichen Hand

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 339

163

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung



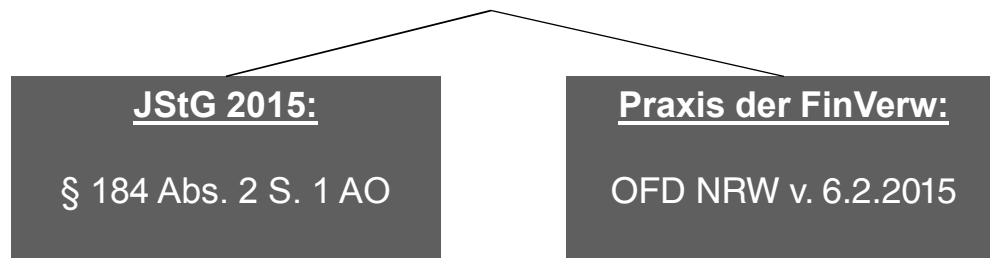
Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 340

164

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Gewerbsteuer

- ◆ Sanierungserlass: **gilt** nicht für die GewSt → Verhandlung mit jeder (!) Gemeinde, in der eine Betriebsstätte vorhanden ist



- ◆ Eigene Billigkeitsmaßnahmen der Gemeinden
- ◆ BFH v. 25.4.2012 – R 24/11, BFH/NV 2012, 1516

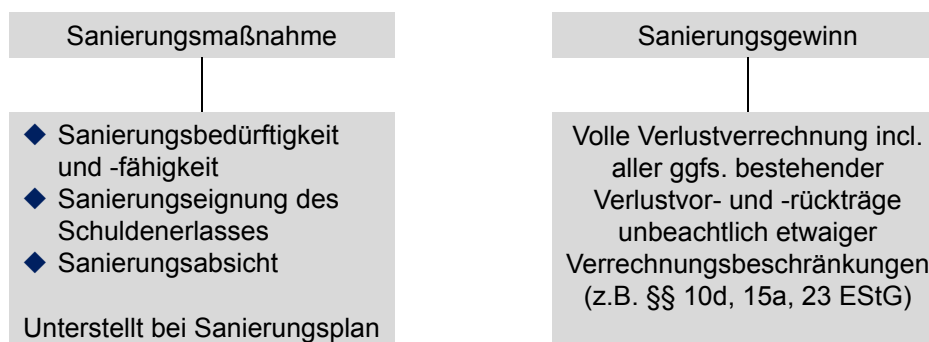
Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 340

165

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Sanierungserlass im Überblick

- ◆ Sanierung = Maßnahme, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 345

166

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Verstößt die Anwendung des Sanierungserlasses durch die FinVerw gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 345

167

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

BFH-Beschl. vom 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393 (BFH/NV 2017, 498)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Einzelunternehmer
2001 - 2006	Gewinnermittlung ergab in allen Jahren Verluste
November 2005	Vereinbarung mit Sparkasse über den Verzicht auf die „nicht bedienbaren Forderungen und Zahlung einer Vergleichssumme“
Dezember 2007	Zahlung der Vergleichssumme durch den Kläger; Mitteilung der Sparkasse an Kl. über den erklärten Verzicht auf die Restforderung
ESt 2007	FA erfasste die Erträge aus den Forderungsverzichten als stpfl. Ertrag
Kl.	Einspruch gegen die Steuerbescheide und Berufung auf den Sanierungserlass und die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne
Sept. 2009	Vorlage eines selbst erstellten Sanierungskonzeptes durch den Kl.
12.7.2010	Ablehnung des „Antrags auf Erlass der Steuer aus dem Sanierungsgewinn“ durch das FA. Es fehle an der Sanierungseignung des Forderungsverzichts
FG	Abweisung der Klage, da der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße
X. Senat	Vorlage des Verfahrens aus grundsätzlichen Erwägungen an den GrS

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 346

168

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Ausgangssachverhalt des Vorlageverfahrens (X R 23/13)

§ 4 Abs. 1 EStG:
VZ 2001 – 2006

Verluste



A

Verbindlichkeiten
≈ 1,2 Mio. EUR



Bank

Vereinbarung: Bei Zahlung von rd. 680.000 EUR verzichtet die Bank auf den Rest
Dez. 2007: Zahlung der 680.000 EUR, Bank teilt A den Verzicht auf den Restbetrag mit
→ Ertrag bei A i.H.v. rd. 580.000 EUR
Anwendbarkeit des Sanierungserlasses?

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 348

169

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Entscheidung und Begründung

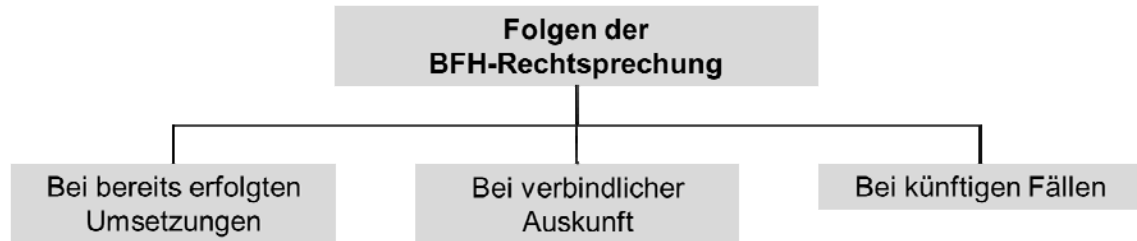
- ◆ Die generelle Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen lässt sich mit einem Billigkeitserlass nach § 163 S. 1 oder § 227 AO **nicht** erreichen.
- ◆ Anforderungen an sachliche Unbilligkeit rechtfertigen **keine** Billigkeitsmaßnahmen für die Fälle des Sanierungserlasses; im Einzelfall können Gründe eine Billigkeitsmaßnahmen rechtfertigen.
- ◆ Wiedereinführung der vom Gesetzgeber aufgehobenen Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen führt dazu, dass die FinVerw in **gesetzesvertretender Weise** tätig wird.
- ◆ BMF nimmt eine strukturelle Gesetzeskorrektur vor und **verstößt** damit gegen Art. 20 Abs. 3 GG und § 85 S. 1 AO

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 348

170

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Entstehende Zweifelsfragen

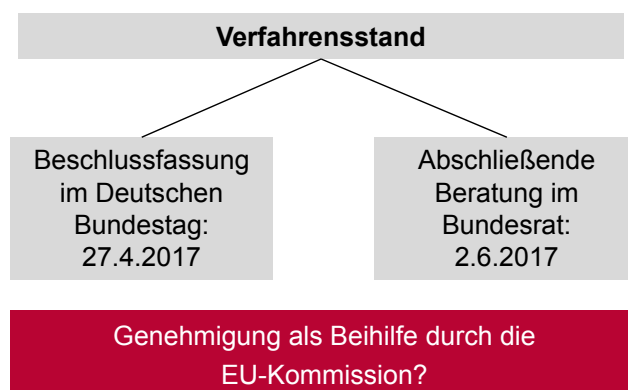


Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 349

171

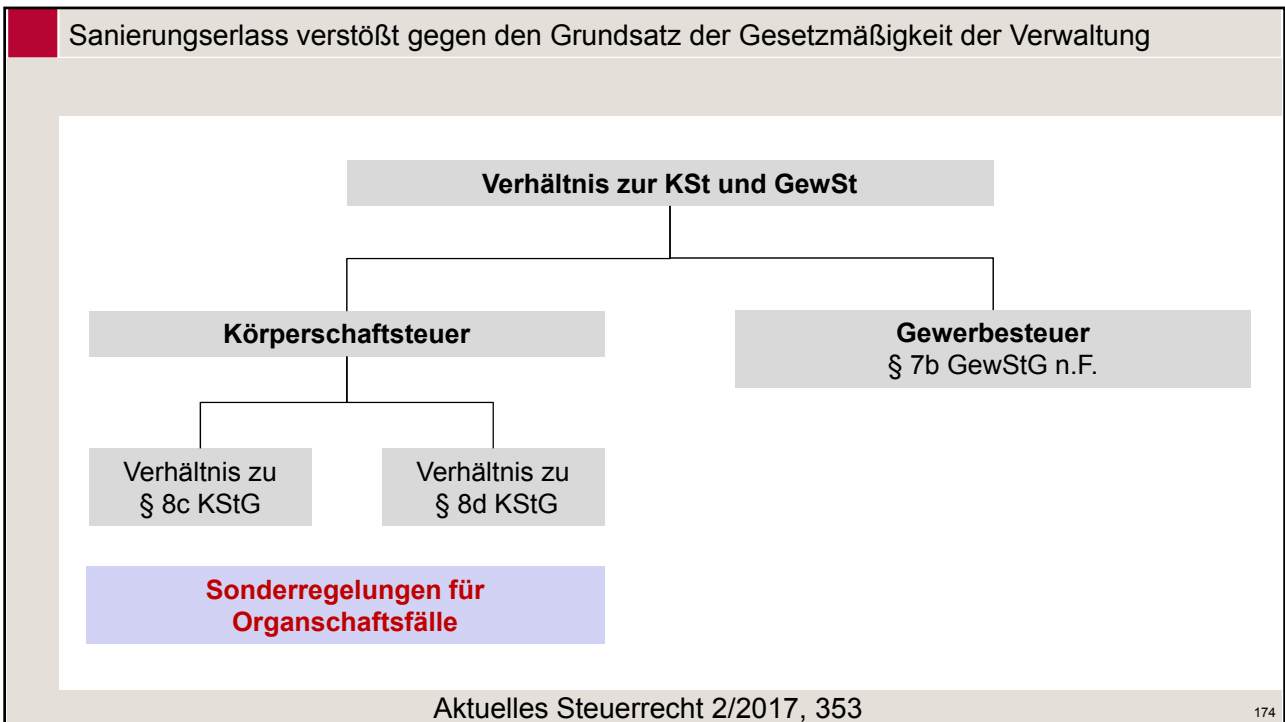
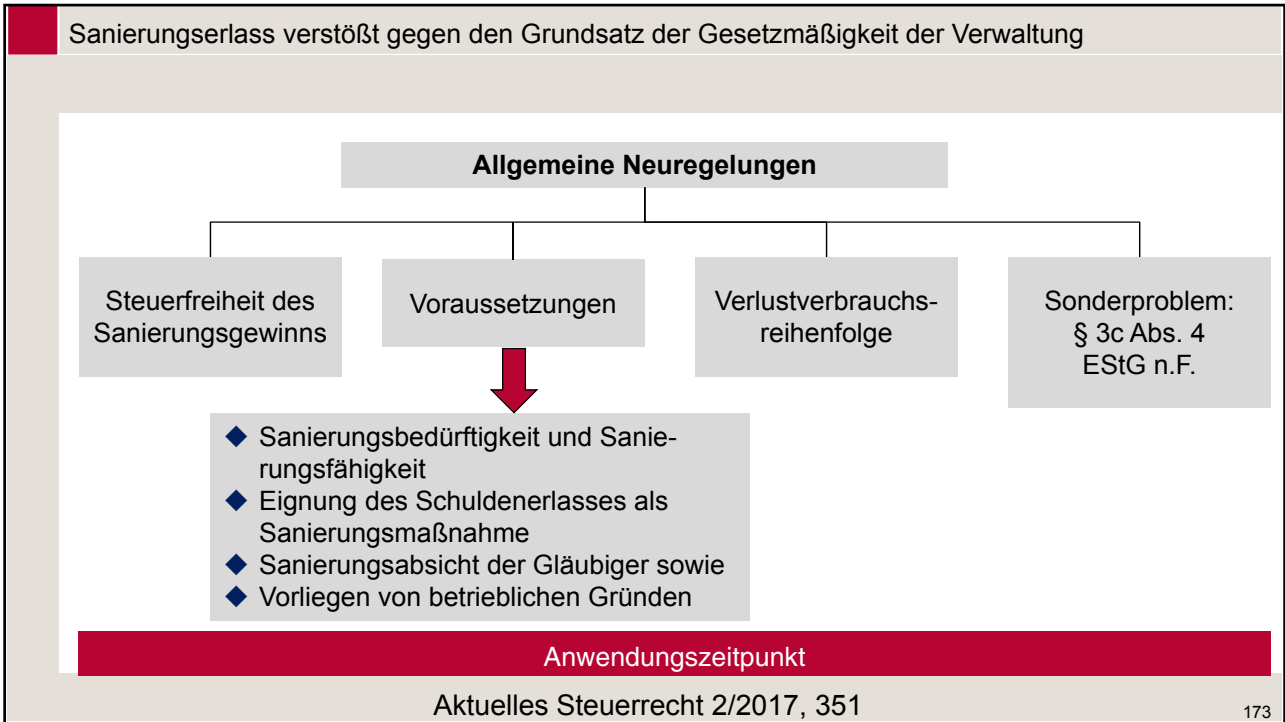
Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Reaktion des Gesetzgebers im Gesetzesverfahren: „Lizenzschranke“



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 350

172



Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

BMF-Schreiben vom 27.4.2017

Schuldenerlasse
bis zum 8.2.2017

Verbindliche
Auskunft/Zusage

„Neufälle“ (Ge-
setzesvorbehalt)

Bis zum
8.2.2017

Nach dem
8.2.2017

- ◆ Widerrufsvorbehalt
- ◆ Persönliche oder sachliche Gründe des Einzelfalls

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 354

175

Sanierungserlass verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Übertragung der Rspr.-Grundsätze auf andere Erlasse?

GrS 1/15

Gegenstand war „nur“
der Sanierungserlass
→ Beschluss äußert sich
nur hierzu

Verwaltung

Einschränkung von „über-
schießenden“ Gesetzen
im Verwaltungswege

Übertragung des Argumentationsmusters auf andere
Erlasse? → Rechtsunsicherheit zu Lasten der Stpfl.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 355

176

AktStR 2/2017 – Thema 12

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

Ausgangspunkt: Prüfung in bargeldintensiven Branchen

Vorwurf:
Nicht
ordnungsgemäße
Kassenführung



GDPdU und
andere
IT-Techniken der
FinVerw



oft hohe
Hinzuschätzun-
gen und Zinsen
als Folge

Gesetz zu steuerlichen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016
(→ AktStR 2017, 12)

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

„Zeitreihenurteil“ (BFH v. 25.3.2015 – X R 20/13, BStBI II 2015, 743)

Restaurant



Elektronische
Registrierkasse
Theke: Barkasse

Finanzamt:
Kassenführung nicht
ordnungsgemäß →
Hinzuschätzung auf
Basis des sog.
Zeitreihenvergleichs

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 358

179

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

Vorgaben des BFH zum Zeitreihenvergleich (1)

- ◆ Schätzung infolge der vorhandenen **formellen Buchführungsmängel**
- ◆ Anwendungsvoraussetzung: Verhältnis Wareneinsatz zu Erlösen muss weitgehend konstant sein
- ◆ „**Dreistufentheorie**“:
 - Zeitreihenvergleich kann formell ordnungsmäßige oder nur mit geringfügigen formellen Mängeln behaftete Buchführung nicht widerlegen
 - Bei fehlender formeller Ordnungsmäßigkeit **und Nichtnachweis** von materiellen Unrichtigkeiten: Nur anwendbar, wenn Schätzungs- methode (auf individuellen Verhältnissen) nicht einsetzbar. Bei verblei- benden Zweifeln: Abschlüge

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 359

180

Vorgaben des BFH zum Zeitreihenvergleich (2)

- Ist die Buchführung formell und materiell unrichtig und übersteigt dies eine vom Einzelfall abhängige Bagatellschwelle, können die Ergebnisse eines – technisch korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs zur Ermittlung der Höhe der Hinzuschätzung dienen, sofern sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.
- ◆ Vorliegende gravierende Mängel:
 - Tagesendsummenbons unvollständig (aber: Gegenbeweis möglich)
 - Anweisungen zur Kassenprogrammierung und Programmierprotokolle fehlen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Welche Mitwirkungspflichten hat der Stpfl. i.R.e. Ap, wenn er die Programmierunterlagen für eine elektronische Registrierkasse nicht vorlegen kann?
- ◆ Ist die „30/70-Methode“ eine geeignete Schätzungsmethode?

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

BFH-Beschluss vom 11.1.2017 – X B 104/16, BFH/NV 2017, 561

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

2006 - 2012	Stpfl. betrieb Restaurant mit elektronischer Registrierkasse; Organisationsunterlagen, Bedienungs- und Programmieranleitung konnten nicht vorgelegt werden, lediglich Tagesberichte, aber keine BWA, Ausdrücke der Trainingspeicher oder Kellnerberichte. Ein Bedienschlüssel war als sog. Trainingsbediener eingerichtet, obwohl tatsächliche Umsätze erfolgten. „Berichtigungen“, die nicht im Journaldruck erschienen. Keine Buchung von Einnahmen und Ausgaben, bare Lohnzahlungen. Bei EF Einzahlungsbelege auf private Konten (> 200.000 EUR)
FA	Buchführung nicht ordnungsgemäß → Schätzung auf Basis der „30/70-Methode“ → erhebliches Mehrergebnis
Nds. FG	Vorgehensweise nicht zu beanstanden

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 361

183

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

Entscheidung und Begründung

Klage abgewiesen.

- ◆ Kassenbuchführung war u.a. deshalb formell nicht ordnungsgemäß, weil Programmierunterlagen der Registrierkasse nicht vorlagen
- ◆ Dieser Mangel tritt zurück, wenn der Stpfl. für den konkreten Einzelfall darlegt, dass die von ihm verwendete elektronische Kasse trotz ihrer Programmierbarkeit ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffnet. Diesen Nachweis hat der Kl. nicht erbracht.
- ◆ Hinzuschätzung des FA ist berechtigt. Die Schätzung auf Grundlage einer Getränkealkulation nach der „30/70-Methode“ ist grds. eine geeignete Schätzungsmethode, die auf betriebsinternen Daten aufbaut. Zu Recht durfte daher das FG die Ausbeutekalkulation des FA als sachgerecht übernehmen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 363

184

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

Kassenunterlagen

- ◆ Ausgangspunkt: § 147 Abs. 1 Nr. 1AO („... Arbeitsanweisungen und sonstige[...] Organisationsunterlagen ...“)
- ◆ Andernfalls: drohende Hinzuschätzung
- ◆ Ausnahme: Stpfl. (!) weist nach, dass die verwendete Registrierkasse nicht manipuliert wurde
 - Beweislast beim Stpfl.
 - Spätestens im FG-Verfahren
 - Bei verbleibenden Zweifeln: Sachverständigengutachten

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 364

185

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

„30/70-Methode“

- ◆ Bisher unterschiedliche Rechtsprechung
- ◆ Verhältnis: Getränke 30% zu Speisen 70% → Konstante Beziehung im Zeitablauf
- ◆ BFH: Vorrang solcher Schätzungsmethoden, die die individuellen Verhältnisse des Stpfl. berücksichtigen (→ Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung, Aufschlags- oder Ausbeutekalkulation)
- ◆ Keine Beanstandung der FG-Entscheidung, keine Verpflichtung zur Geldverkehrsrechnung
- ◆ Schätzung auf Basis der Getränkekalkulation geeignete Schätzmethode, zumal eine genaue Kalkulation auf Grund des Wareneinsatzes häufig schwierig ist

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 364

186

Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung

Beratungshinweise

- ◆ Richtigkeitsvermutung des § 158 AO → Mandanten sollten auf die materiellen Risiken einer formell nicht ordnungsmäßigen Buchführung hingewiesen werden
- ◆ „30/70-Methode“:
 - Schätzung schwerer angreifbar
 - Kassenauslesung zu Beginn der Prüfung nicht verallgemeinerbar
 - Besonderheiten bei Außerhausverkauf

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 366

187

Referenten-Team

Dr. Norbert Bolz
Hannover



Dr. Jörg Grune
Hannover



Prof. Dr. Bert Kaminski
Hamburg

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dirk Krohn
Burg



Dr. Michael Messner
Hannover



Markus Perschon
Escheburg

Aktuelles Steuerrecht 2017

188