

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

# Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

2 · 2018 [www.aktstr.de](http://www.aktstr.de)

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## AktStR 2/2018

### Vorbemerkungen

## Vorbemerkung

**Familienentlastungsgesetz-Entwurf (Bundeskabinett 27.6.2018)**

◆ Kindergeld	<u>bis 30.6.2019</u>	<u>ab 1.7.2019</u>
1. Kind	194 EUR	204 EUR
2. Kind	194 EUR	204 EUR
3. Kind	200 EUR	210 EUR
weitere Kinder	225 EUR	235 EUR
◆ Kinderfreibetrag		
VZ 2019:	2.490 EUR/Elternteil	
VZ 2020:	2.586 EUR/Elternteil	
◆ Tarif	<u>Grundfreibetrag</u>	<u>Anpassung Tarifstufen</u>
2019	9.168 EUR	1,84%
2020	9.408 EUR	1,95%

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

14

## Vorbemerkung

**Arbeitszimmer: Allgemeinverfügung d. Länder v. 30.4.2018** (BStBl I 2018, 606)

- ◆ **Ausgangspunkt:** Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen für ein nicht ausschließlich oder nicht nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutztes **häusliches Arbeitszimmer** (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b bzw. § 9 Abs. 5 S. 1 EStG) → Vereinbarkeit mit dem GG?
- ◆ **Zurückweisung** aller am 30.4.2018 anhängigen Einsprüche gegen Festsetzungen der ESt, gegen gesonderte und einheitliche Feststellungen von Einkünften oder gegen gesonderte Gewinnfeststellungen.  
**Ein Jahr Möglichkeit zur Klage.**
- ◆ **Beachte:** Auf Grund des **Nichtannahmebeschlusses** des BVerfG v. 27.9.2017 (2 BvR 949/17) dürften die Erfolgsaussichten gering sein.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

15

## Vorbemerkung

**Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen**

- ◆ Ausgangspunkt: Beschluss des GrS 1/15 v. 28.11.2016 – **Sanierungserlass der FinVerw hat keine Rechtsgrundlage**
- ◆ **BMF-Schreiben v. 27.4.2017**: Für Schuldnerlasse (Forderungsverzicht) bis einschließlich 8.2.2017 kann aus Vertrauensschutzgründen weiterhin eine Berufung auf den Sanierungserlass erfolgen (BStBl I 2017, 741)
- ◆ **Folgerechtsprechung** (I R 52/14 und X R 38/15): Keine Rechtsgrundlage für den Sanierungserlass und dessen Weitergeltung → BMF-Schreiben v. 27.4.2017 ohne Rechtsgrundlage
- ◆ **BMF-Schreiben v. 29.3.2018 (BStBl I 2018, 588)**: Nichtanwendung der BFH-Entscheidungen → **Vertrauensschutz gilt weiter**
- ◆ Beachte: Verfassungsbeschwerde gegen I R 52/14: Az 2 BvR 2637/17

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

16

## Vorbemerkung

**Zinssatz für Nachzahlungszinsen (§§ 233a, 238 AO)**

- ◆ Ausgangspunkt: historisch niedrige Zinsen ⇔ unverändert 6 % gem. AO → Verfassungsmäßigkeit dieser Diskrepanz? § 6a EStG-Vorlage Köln
- ◆ Bisherige Rspr. sah dies als unproblematisch an, aber die Unterschiede waren in den bis dato betroffenen Jahren nicht so groß.
- ◆ BFH v. 9.11.2017 (III R 10/16) für **Zinsen auf Ertragsteuern 2013**: Verfassungsmäßigkeit gegeben, kein Verstoß gegen:
  - Gleichheitsgrundsatz
  - Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, u.a. wegen Wechselseitigkeit
  - keine Notwendigkeit zum Erlass im Billigkeitsweg
- ◆ Praxiskonsequenz: Zinsrisiko bei **AdV-Anträgen** genau abwägen

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

17

## Vorbemerkung

**Gewährung von AdV – BFH-Beschl. v. 25.4.2018 – IX B 21/18**

- ◆ Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes → Summarische Prüfung!
- ◆ Verzinsungszeitraum: 1.4.2015 bis 16.11.2017
- ◆ LS: „Bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 FGO gebotenen **summarischen Prüfung** begegnet die in § 238 Abs. 1 S. 1 AO geregelte Höhe von Nachzahlungszinsen von einhalb Prozent für jeden vollen Monat jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2015 **schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Zweifeln**.“ (Herv. d. Verf.)
- ◆ Niedriges Marktzinsniveau nicht mehr vorübergehend, sondern strukturell und nachhaltig verfestigt; Rechtfertigung kann weder über Typisierungs- oder Praktikabilitätsgedanken noch mit dem Ausgleich eines Nutzungsvorteils erfolgen

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

18

## Vorbemerkung

**Reaktion der FinVerw.: BMF-Schreiben vom 14.6.2018**

AdV nur, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte

AdV auf Antrag (für alle Steuerarten und alle den Zinsfestsetzungen zu Grunde liegenden Besteuerungszeiträume), wenn wirksam Einspruch gegen eine vollziehbare Zinsfestsetzung eingelegt wurde

1.4.2015

Zeit

- ◆ Einräumung von AdV bedeutet nicht, dass die Finanzbehörden die Verfassungsmäßigkeit anzweifeln
- ◆ Anhängige Verfahren: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

19

## Vorbemerkung

**Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung für Zwecke der GrSt**

- ◆ BVerfG v. 10.4.2018 (1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14): Die Bewertung mit den bisherigen Einheitswerten (Hauptfeststellungszeitpunkte: 1.1.1964 West und 1.1.1935 Ost) ist verfassungswidrig
- ◆ Wesentliches Argument: Festhalten des Gesetzgebers an den Hauptfeststellungszeitpunkten führt zum Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG
- ◆ Zeitliche Vorgaben an den Gesetzgeber:
  - Gesetz zur Neufassung der Bewertungsvorschriften: 31.12.2019
  - Anwendung des neuen Rechts (inkl. einer ggf. erfolgenden Anpassung von Hebesätzen und Messzahl): spätestens ab 1.1.2025
  - Bis dahin: Weitergeltung des alten Rechts

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

20

## Vorbemerkung

**Politische Vorgaben zur GrSt**

- ◆ Koalitionsvertrag der derzeitigen Bundesregierung **garantiert** den Gemeinden die GrSt als **Einnahmequelle** → Abschaffung ist nicht zu erwarten.
- ◆ Unterschiedliche Modelle:
  - Reine Bodensteuer
  - Nur Größe von Grundstück und Gebäude (Bayern, BaWü, Hessen)
  - Kostenwertmodell (Mehrheit der Länder)
- ◆ Gesetzliche Neuregelung wird zwischen den Ländern mit Hochdruck erarbeitet
- ◆ Ergebnis: **Keine Erhöhung des Steueraufkommens** insgesamt, aber erhebliche Verschiebungen zwischen einzelnen Stpfl. zu erwarten.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

21

Vorbemerkung

**„Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“ (OFD Karlsruhe v. 22.2.18)**

Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahme
Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO)	<b>29.12.2016</b>	Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen bei offener Ladenkasse
Tägliche Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 1 S. 2 AO)	<b>29.12.2016</b>	Ist Einzelaufzeichnung nicht zumutbar – Kassenbericht
Technische Sicherungseinrichtung für elektr. Registrierkassen (§ 146a Abs. 1 AO)	1.1.2020 bzw. 1.1.2023	Reg-Kassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft wurden <b>und nicht aufrüstbar</b> sind, dürfen bis 31.12.2022 genutzt werden. Voraussetzung: Die Kasse muss dem BMF-Schreiben v. 26.11.2010 entsprechen.

22

Vorbemerkung

**„Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“ (OFD Karlsruhe v. 22.2.18)**

Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahme
Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO)	1.1.2020	Auf Antrag (§ 148 AO) Befreiung möglich
Mitteilungspflicht (§ 146a Abs. 4 AO)	1.1.2020	
Kassen-Nachschau (§ 146b AO) <b>Dazu BMF v. 29.5.2018</b>	<b>1.1.2018</b>	Datenübermittlung über einheitliche digitale Schnittstelle erst ab 1.1.2020. Datenzugriff ab 1.1.2018 möglich.
Sanktionen bei Verstößen (§ 379 AO)	1.1.2020	

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

23

## AktStR 2/2018 – Thema 1

# Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch die Erzielung von Einkünften aus VuV

### **Funktion des Testamentsvollstreckers**

- ◆ Anordnung durch Testament oder Erbvertrag
- ◆ Treuhänder, keine Übernahmepflicht des Amtes (auch bei Einsetzung durch Testament)
- ◆ Unabhängigkeit ggü. den Erben
- ◆ Keine Überwachung durch das Nachlassgericht

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Grds. Formen der Testamentsvollstreckung

Auseinandersetzungsvollstreckung	Verwaltungs- oder Dauervollstreckung
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Ermittlung des Nachlasses</li> <li>◆ seine Inbesitznahme</li> <li>◆ Aufstellung des Verzeichnisses der der Verwaltung des Testamentsvollstreckers unterliegenden Aktiva und Passiva</li> <li>◆ Regelung der vom Erblasser herrührenden Schulden sowie</li> <li>◆ Erklärung und Zahlung der ErbSt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Keine zeitnahe Auseinandersetzung</li> <li>◆ Erhaltung der Substanz und des Vermögens</li> <li>◆ Erzielung von Erträgen aus dem Nachlass</li> </ul>

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 178

26

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Kosten für die Testamentsvollstreckung

#### ◆ Neue Rheinische Tabelle des Deutschen Notarvereins

Bei einem Bruttonachlass bis

- 250.000 EUR 4 %
- 500.000 EUR 3 %, mind. aber der höchste Betrag der Vorstufe
- 2,5 Mio. EUR 2,5 %, mind. aber der höchste Betrag der Vorstufe
- 5 Mio. EUR 2 %, mind. aber der höchste Betrag der Vorstufe
- ab 5 Mio. EUR 1,5 %, mind. aber der höchste Betrag der Vorstufe

#### ◆ Zuschläge bei Erschwernissen

#### ◆ Alternative: Zeithonorare, wenn

- Angemessen (für Testamentsvollstrecker und Erbe) sowie
- Anordnung vom Erblasser

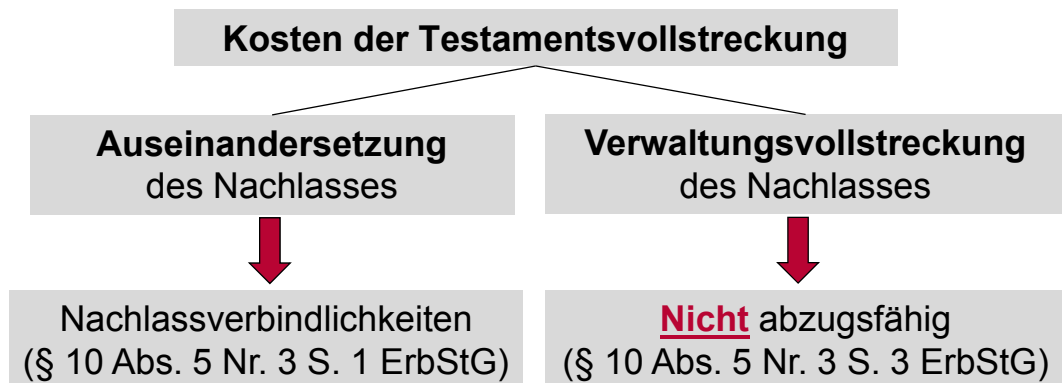
Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 179

27



Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Erbschaftsteuerliche Behandlung der Kosten

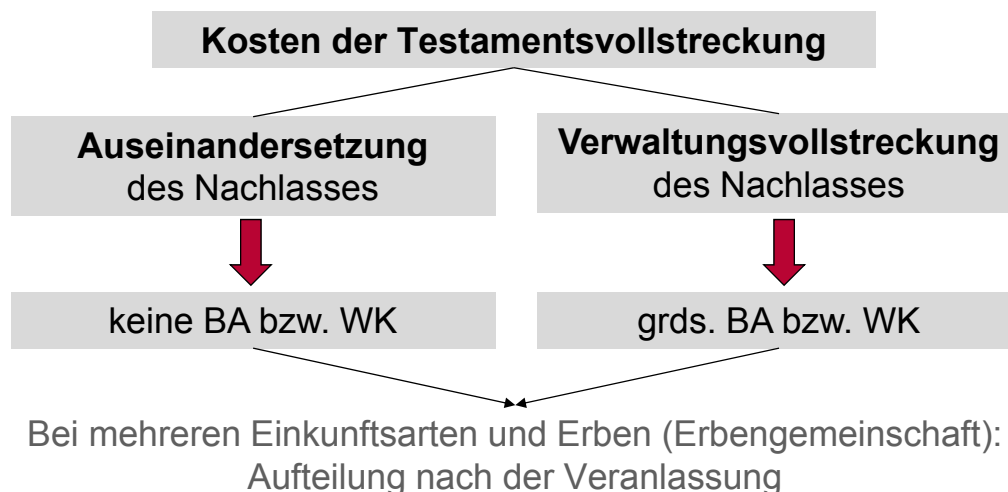


Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 180

28

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Ertragsteuerliche Behandlung der Kosten



Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 181

29

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### **Umsatzsteuer**

- ◆ Unternehmereigenschaft des Testamentsvollstreckers
- ◆ Keine Weitergabe der USt an die Erben

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 183

30

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### **Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage**

Nach welchen Kriterien sind die einheitlichen Kosten einer auf Dauer angelegten Testamentsvollstreckung auf verschiedene Einkunftsarten aufzuteilen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 183

31

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### BFH-Urteil vom 8.11.2017 – IX R 32/16, BStBl II 2018, 191

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

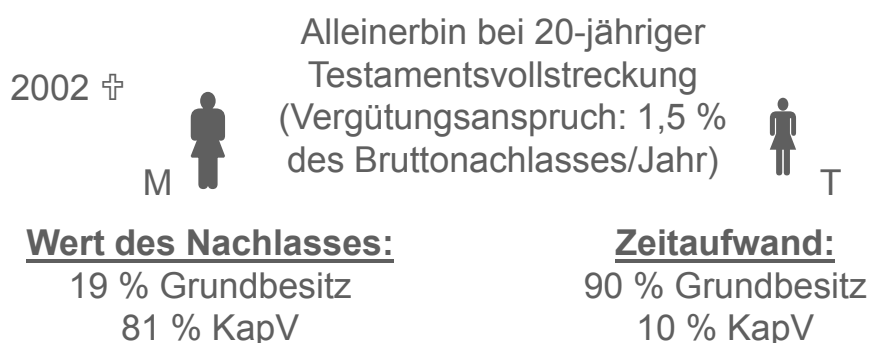
Klin.	Alleinerbin ihrer im Juni 2002 verstorbenen Mutter. Für den Nachlass war für 20 Jahre Testamentsvollstreckung angeordnet, wobei der Testamentsvollstrecker (= StB) gem. Vfg. der Erblasserin eine Vergütung i.H.v. jährlich 1,5 % des Werts des Bruttonachlasses erhalten sollte. Die Klin. teilte diese Kosten im Verhältnis des Werts des Nachlasses (rd. 19 % Grundvermögen, rd. 81 % KapV) im Zeitpunkt des Erbgangs auf.
2009	Entsprechende Anwendung des Aufteilungsschlüssels. Nach Anwendung durch das FA → Einspruch: Aufteilung nach Maßgabe der Zeit (90 % VuV, 10 % KapV); Begründung: wesentliche Veränderung der Verhältnisse und der Arbeitsbelastung
2010 + 2011	Ansatz der Kosten als WK, Aufteilung nach Maßgabe der Zeit (90 % VuV, 10 % KapV)
FA	Aufteilung nach dem ursprünglichen Schlüssel (rd. 19 % Grundvermögen, rd. 81 % KapV), für letzten Teil gilt § 20 Abs. 9 EStG → insoweit kein Abzug
FG	Abweisung der Klage, Aufteilung nach Veranlassung, also nach dem Wert des Nachlasses und den Wertverhältnissen im Zeitpunkt des Erbgangs

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 184

32

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV Nahestehende

### Veranschaulichung des Sachverhalts



**FA:** Aufteilung nach Maßgabe des Werts des Vermögens;  
für KapV: § 20 Abs. 9 EStG

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 185

33

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Veranlassungszusammenhang entscheidend
- ◆ Vergütungsanspruch des Testamentsvollstreckers knüpft an den Wert des verwalteten Vermögens an → Aufteilung nach dem Vermögenswert und nicht nach der Höhe der Erträge oder dem zeitlichen Aufwand
- ◆ Entgegen FinVerw und FG: Entscheidend ist nicht die Zusammensetzung des Vermögens zum Zeitpunkt des Erbfalls, sondern abzustellen ist auf Verkehrswerte in jedem einzelnen VZ
- ◆ Argument: Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG → kein Abzug, wenn Nachlass ausschließlich aus KapV besteht

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 186

34

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Testamentsvollstreckung als StB-Tätigkeit

- ◆ Ausgangspunkt: treuhänderische Tätigkeit (§ 57 Abs. 3 Nr. 3 Alt. 3 StBerG i.Vm. § 36 Abs. 1 Nr. 6 BStB)
- ◆ Mandatsbindung:
  - Erblasser
  - Gewinnung der Erben
- ◆ I.R.d. Beratung der Vermögensnachfolge kann durch Zeithonorare eine „Optimierung“ erfolgen, die auch steuerlich vorteilhaft ist
- ◆ Argument: Verursachungsgerechte Aufteilung, die auch Änderungen in der Zusammensetzung berücksichtigt

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 187

35

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Anmerkungen

- ◆ Bestätigung der Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erbfall und dem Übergang des Vermögens
- ◆ Verwaltungsvollstreckung: grds. WK oder BA → Berücksichtigung je nach Einkunftsart
- ◆ Bei VuV: Vergleichbarkeit mit Hausverwalter
- ◆ Bei KapV: ab 2009 ist § 20 Abs. 9 EStG zu beachten → Zwar WK, aber nicht abzugsfähig

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 187

36

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Aufteilungsmaßstab

- ◆ Keine Aufteilung nach Zeitaufwand
- ◆ Anders als FG: Keine historische Aufteilung nach Maßgabe des Werts beim Erbgang
- ◆ Entscheidend: Zusammensetzung des Nachlasses in jedem Vz.
- ◆ Offen, ob Wert am Ende oder Gewichtung von Anfangs- und Endwert → Abhängig von der Änderung
- ◆ Praxiskonsequenz: Bewertungsproblem, weil zumindest eine angepasste Bewertung in jedem VZ vorzunehmen ist

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 189

37

Testamentsvollstreckung – Veranlassung der Kosten durch Einkünfte aus VuV

### Beratungshinweis

- ◆ Spätere Änderung in der Zusammensetzung des Vermögens führt zu einer Änderung der Aufteilung
- ◆ Arg.: Ggf. später nur noch KapV im Nachlass und dennoch könnte i.H.d. Anteils zum Zeitpunkt des Erbgangs ein Abzug erfolgen → Dies soll unbedingt vermieden werden.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 190

38

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## AktStR 2/2018 – Thema 2

### Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### Begünstigung von Aufwendungen in Sanierungsgebieten und für den Denkmalschutz

§ 7h EStG  
erhöhte Absetzungen  
bei Gebäuden in  
Sanierungsgebieten

§ 7i EStG  
erhöhte  
Absetzungen bei  
Baudenkmalern

§§ 11a, 11b EStG  
Sonderbehandlung von  
Erhaltungsaufwand bei  
Gebäuden in Sanierungs-  
gebieten und Baudenkmalern

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 194

40

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### Begünstigte Aufwendungen

HK für  
Modernisierungs- und  
Instandsetzungs-  
maßnahmen an im  
Inland in einem förmlich  
festgelegten  
Sanierungsgebiet  
belegenen Gebäude

HK, die der  
Erhaltung,  
Erneuerung und  
funktionsgerechten  
Verwendung eines  
Gebäudes in einem  
Sanierungsgebiet  
dienen

HK an  
selbstständigen  
Gebäudeteilen  
oder ETW  
(Gleichstellung  
mit Gebäuden)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 195

41

## Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### Lage des Gebäudes, der Gebäudeteile und der Eigentumswohnung

**städtebauliches  
Sanierungsgebiet**

**städtebaulicher  
Entwicklungsbereich**

- ◆ fest umrissenes mit förmlicher Sanierungssatzung festgelegtes Gebiet
- ◆ umfassendes Sanierungsvorhaben
- ◆ vereinfachtes Sanierungsvorhaben

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 197

42

## Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### Umfang der Begünstigung nach § 7h EStG

im Jahr der Herstellung  
und in den folgenden  
7 Jahren jeweils 9 %  
Abschreibung

in den folgenden  
4 Jahren jeweils 7 %  
Abschreibung

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 198

43



Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG bei Vorliegen einer Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde vorzunehmen, obwohl es sich bei der Maßnahme um einen Neubau handelt?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 200

44

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### BFH-Urteil vom 10.10.2017 – X R 6/16, BStBI II 2018, 272 (BFH/NV 2018, 480)

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Eheleute
6.4.2009	Erwerb einer ETW nebst Pkw-Stellplatz. Wohnung ist Teil eines umfassenden Modernisierungs- und Neubauprojektes von insg. 91 Wohneinheiten. Die ETW befindet sich in einem schon vorhandenen Altgebäude. Die Wohnung wurde als Penthouse auf die bestehende Altbausubstanz aufgebaut.
Kaufpreis	676.200 EUR, davon entfielen 200.000 EUR auf die Sanierung und 362.200 EUR auf den Neubauanteil
29.11.2010	Bezirksamt erlässt ggü. den Kl. eine Bescheinigung gem. § 7h und § 10f EStG: Ausdrücklicher Hinweis darauf, dass die Wohnung durch Aufbau eines Penthouses entstanden ist und ein Neubau grds. nicht begünstigt sei. Begünstigte Modernisierungsmaßnahmen im Gebäude belaufen sich auf 32.366 EUR, Fertigstellung 2009

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 200

45

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

**BFH-Urteil vom 10.10.2017 – X R 6/16, BStBl II 2018, 272 (BFH/NV 2018, 480)**

29.2.2012	Bezirksamt erlässt 2. Bescheinigung: Begünstigte Aufwendungen für die anteilig durchgeführten Baumaßnahmen auf Ebene des Bauträgers werden mit 23.522 EUR bescheinigt. Fertigstellung der Maßnahme ist 2011
Einheitliche und gesonderte Feststellung 2008 bis 2011	Die begünstigten Aufwendungen nach § 7h und § 10f EStG für die Kl. werden aufgenommen
FA	FA erkennt die begünstigten Aufwendungen nicht an und ordnet sie in vollem Umfang einem nicht nach § 7h EStG begünstigten Neubau zu
FG	Abweisung der Klage

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 200

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### Veranschaulichung des Sachverhalts



#### Bescheinigungen der Gemeinde gem. § 7f und § 10f EStG:

1. Wohnung durch Aufbau des Penthouses neu entstanden
2. Aufwendungen für anteilig durchgeführte Baumaßnahmen ( 23.522 EUR)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 200

47

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### **Entscheidung und Begründung**

- ◆ Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7h EStG und Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO
- ◆ Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale
- ◆ Allein die Gemeinde prüft, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB durchgeführt wurden, und entscheidet, wie die Begriffe „Modernisierung“ und „Instandsetzung“ zu verstehen sind
- ◆ Schaffung neuen Wohnraums unschädlich, auch wenn dieser zuvor gar nicht vorhanden war

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 203

48

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### **Bindende Entscheidung der Gemeindebehörden**

- ◆ Bindungswirkung und Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO
- ◆ Bindungswirkung nur für die in § 7h Abs. 1 EStG genannten Tatbestandsmerkmale, dafür aber unabhängig von der Rechtmäßigkeit
- ◆ Ausschließliche Zuständigkeit der Gemeinde für die Feststellungen i.S.d. § 177 BauGB
- ◆ Ausstellung der Bescheinigung für jede Maßnahme, hier: die ETW

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 204

49

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnungen

### **Begünstigung auch bei der Schaffung von neuem Wohnraum**

- ◆ Unproblematisch, wenn nur gemeinschaftliche Beteiligung an dem modernisierten bzw. instandgesetzten Gebäude
- ◆ Ausreichend: Objekt im Kern bereits vorhanden
- ◆ Ergänzung um ein zusätzliches Geschoss: wesentliche Teile (Geschossdecke, Dach und tragende Wände) bereits vorhanden und damit begünstigtes Gebäude
- ◆ Regelungen gelten auch bei selbstgenutzten Wohnraum i.R.d. § 10f EStG

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 205

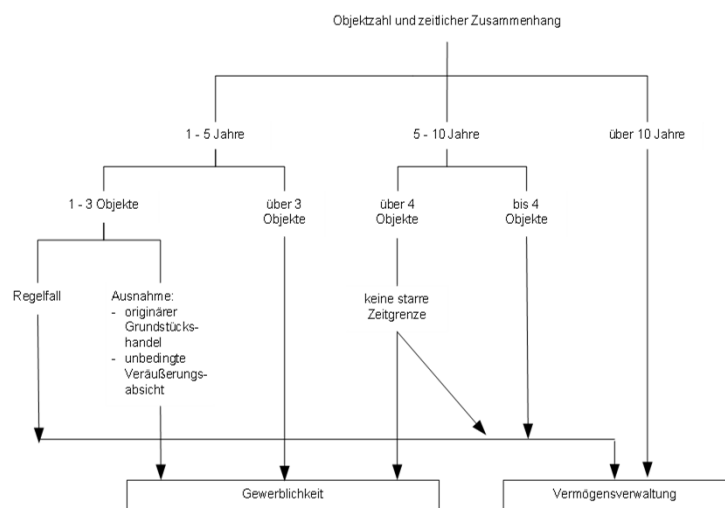
50

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## **AktStR 2/2018 – Thema 3**

### **Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten**

## Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

**Gewerblicher Grundstückshandel**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 208

52

## Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

**Beispiele für unbedingte Veräußerungsabsicht**

- ◆ Erworbenes Grundstück wird vor seiner Fertigstellung verkauft
- ◆ Grundstück wird von vornherein auf Rechnung und nach den Wünschen des Erwerbers bebaut
- ◆ Bauvorhaben wird nur kurzfristig finanziert
- ◆ Bauunternehmen erbringt für den Bauherrn erhebliche Leistungen, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden
- ◆ Makler wird mit dem Verkauf des Grundstücks beauftragt oder es werden eigene Veräußerungsanzeigen aufgegeben
- ◆ Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber
- ◆ Ungewöhnlich weitgehende Gewährleistungspflichten

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 209

53

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

## Erwerb durch vorweggenommene Erbfolge/Erbgang

### BFH

Erbschaft und unentgeltlicher Erwerb sind unberücksichtigt zu lassen, weil keine Anschaffung

### FinVerw

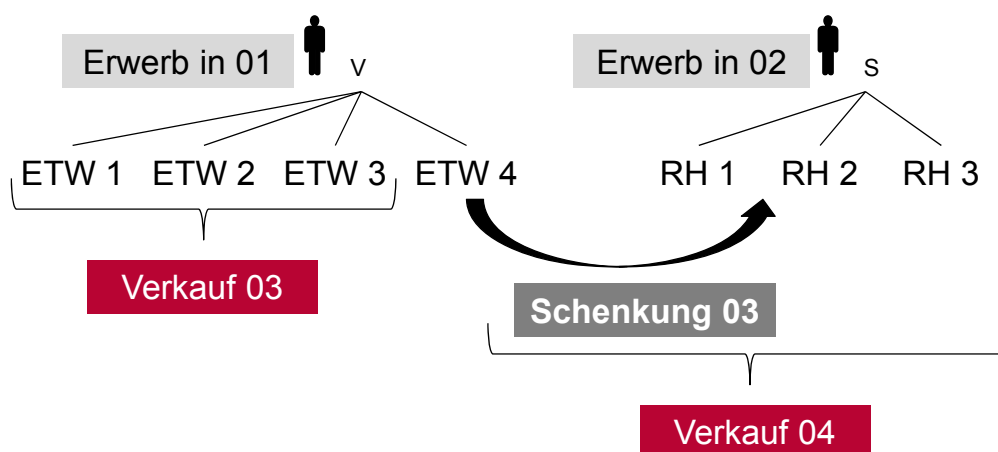
- ◆ Erwerb von **Todes** wegen: nicht zu berücksichtigen
- ◆ **Vorweggenommene Erbfolge:** Berücksichtigung als Zählerwerb beim Rechtsvorgänger **und** Rechtsnachfolger
- ◆ Doppelerfassung (!) eines Erwerbsvorgangs bei **beiden** Beteiligten!

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 210

54

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

## Konsequenzen der Verwaltungsauffassung



Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 211

55

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist die Veräußerung einer zuvor dem Ehegatten geschenkten Wohnung als Zählobjekt i.R.d. sog. Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 211

56

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

### BFH-Urteil v. 23.8.2017 – X R 7/15, BFH/NV 2018, 325

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Ehepaar, EM hat 1992 den hälftigen Miteigentumsanteil an einem MFH von seiner Tante erworben, 2000 Schenkung der anderen Hälfte von seiner Mutter; 2001-2004: Generalsanierung und Aufteilung in fünf Wohnungen
2004	Auftrag an Makler, Mieter zu finden, der erfolglos bleibt, danach Auftrag für vier Wohnungen einen Käufer zu finden (u.a. Angebot im Internet); Verkauf von drei Wohnungen
2005	Schenkung der nicht verkauften Wohnung an die EF; die einen Makler mit der Mietersuche beauftragt. Nachdem diese erfolglos bleibt, wird die Wohnung verkauft
FA	Gewerblicher Grundstückshandel, weil der Verkauf durch die EF als Zählerwerb dem EM zuzurechnen ist → Korrektur der Einkünfte, EF ist ebenfalls gewerbliche Grundstückshändlerin (Hinzurechnung der vorherigen Sanierung)
FG	„Vier-Objekt-Handel“ des EM, EF ist nicht gewerblich tätig, Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO zur Umgehung des gewerblichen Grundstückshandels durch EM

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 211

57

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Gewerblicher Grundstückshandel **des Kl.**, obwohl der hälftige Anteil von der Mutter unentgeltlich erworben, drei Objekte veräußert und ein viertes Objekt verschenkt wurde
- ◆ Grds. keine Einbeziehung des verschenkten Objektes, aber anders, wenn der übertragende Stpfl. – bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen – die (zumindest bedingte) Absicht besessen hat, auch dieses Objekt am Markt zu verwerten → Verkaufsanzeige im Internet: vier Wohnungen
- ◆ Kein gewerblicher Grundstückshandel **der Klin.**, weil keine Nachhaltigkeit der Tätigkeit → Keine Hinzurechnung der Tätigkeit des Kl.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 213

58

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

### Schenkweiser Erwerb als Zählobjekt?

- ◆ Da Erwerb der Immobilie mit bedingter Veräußerungsabsicht erfolgte, kommt es entscheidend auf die Anzahl der Zählobjekte an
- ◆ Geschenkte Objekte nach Auffassung des BFH grds. keine Zählobjekte mit Ausnahme weniger Sonderfälle
- ◆ BFH: Absicht zur Verwertung, weil vier Wohnungen am Markt zum Verkauf angeboten wurden
- ◆ Vorliegend: Schenkung führt zur Entnahme und damit zu einem Gewinnrealisationstatbestand → Mitzählung als Objekt

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 214

59



Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

### **Gewerblicher Grundstückshandel der EF**

- ◆ BFH: nein!
- ◆ Nur ein einziges Geschäft → Fehlende Nachhaltigkeit
- ◆ Keine Zurechnung der Aktivitäten des EM bei EF

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 217

60

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

### **Gestaltungsüberlegungen: Übertragung auf nahe Angehörige**

- ◆ Ziel: Einhaltung der Drei-Objekt-Grenze, indem der Verkauf durch nahe Angehörige erfolgt → Vermeidung des gewerblichen Grundstückshandels
- ◆ Anforderungen:
  - Vermeidung der bedingten Veräußerungsabsicht
  - Vermeidung der Beherrschung
  - Keine Herausgabe des Veräußerungsgewinns
- ◆ Lösungsmöglichkeit: Aufteilung der Immobilien bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs
- ◆ Dokumentation als Beweisvorsorge

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 217

61

## AktStR 2/2018 – Thema 4

### Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

#### Begriff des Betriebsvermögens

- ◆ **Vermögen:** alle WG im weitesten Sinne
- ◆ **Betrieb:** kein einheitliches, sondern normenspezifisches Verständnis des Begriffs
- ◆ **BV:** alle im Eigentum des Unternehmens stehenden WG, die in einem **tatsächlichen oder wirtschaftlichen Förderzusammenhang** zum Betrieb gestellt sind
- ◆ Erneute Prüfung an **jedem** Bilanzstichtag
- ◆ Abgrenzung zum **PV**

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

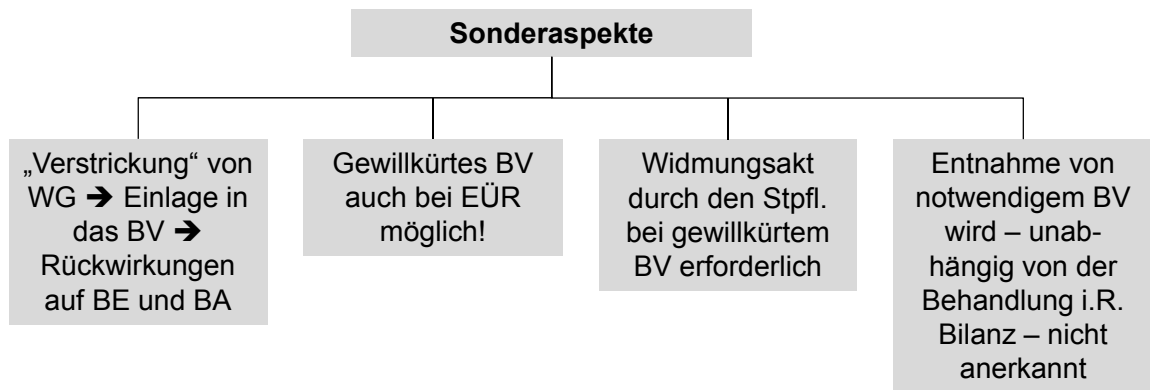
### Abgrenzung des Betriebsvermögens

WG, die ihrer Wesensart nach dem Betrieb zugehören, insb. eine wesentliche Grundlage des Betriebes bilden, eine betriebliche Funktion ausüben oder im Betrieb geschaffen werden		Notwendiges BV
WG, die grds. sowohl zum BV als auch zum PV gehören können (z. B. Wp, Pkw) und weder Grundstücke noch Grundstücksteile sind, R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR	Betrieblicher Nutzungsanteil > 50%	
	Betrieblicher Nutzungsanteil ≥ 10% und ≤ 50%	Gewillkürtes BV oder PV (Wahlrecht)
	Betrieblicher Nutzungsanteil < 10%	Notwendiges PV
WG, die ihrer objektiven Eignung und Zweckbestimmung nach im Einzelfall nicht BV sein können (z. B. Hausrat, Kleidung)		

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 220

64

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV



Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 221

65

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### Qualifikation von Gebäudeteilen

Nutzungsart	Steuerliche Qualifikation
Eigene betriebliche Nutzung (z.B. als eigengenutztes Ladenlokal)	Notwendiges BV
Fremde betriebliche Nutzung (z.B. für betriebliche Zwecke vermietete Büros)	Gewillkürtes BV oder PV
Fremde private Nutzung (z.B. eine zu privaten Wohnzwecken vermietete Wohnung)	Gewillkürtes BV oder PV
Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (z.B. das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Penthouse)	(Notwendiges) PV

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 224

66

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### Bagatellgrenze und Behandlung von Garagen

#### § 8 EStDV

- ◆ **Wahlrecht** zum Verzicht auf die Erfassung von Grundstücksteilen als BV
- ◆ Wert **nicht mehr als ein Fünftel** des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als **20 500 EUR**

#### Garagen

- ◆ Bei ausschließlich „**dienender Funktion**“ → unselbstständige Nebengebäude → Teil des Hauptgebäudes
- ◆ Unterstellung eines Betriebs-Pkw führt **nicht** dazu, dass die im PV befindliche Garage BV wird

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 225

67

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Wird eine an ein Privathaus angrenzende Garage zum notwendigen BV, wenn in dieser ein betrieblicher Pkw eines Einzelunternehmers abgestellt wird und der hierfür erforderliche Platz **weniger** als die Hälfte der Fläche umfasst?
- ◆ Kann eine **Bevollmächtigung** eines Prozessvertreters **nachträglich geheilt** werden, wenn diese zunächst nur von einem Ehepartner unterschrieben wurde und auf Aufforderung des Berichterstatters eine Bevollmächtigung durch den anderen Ehepartner vorgelegt wird?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 225

68

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### BFH-Urteil vom 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl II 2018, 181

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2009
Kl.	Stpfl., die gemeinsam zur ESt veranlagt werden. EM erzielt Einkünfte aus § 15 EStG; Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG
	Übertragung des Miteigentumsanteils an dem gemeinsamen Haus von EM auf EF, Garage war als BV aktiviert, nachdem früher dort gewerblich genutzte Lagerräume nach einem Umzug des Gewerbebetriebs nicht mehr als BV ausgewiesen waren, weil deren betriebliche Nutzung entfallen war. Aktivierung erfolgte auf Grund einer Ap im Jahre 1987 („Einlage des betriebsnotwendigen Grundstücksteils“)
FA	Übertragung auf EF führt zur Entnahme und damit zur Gewinnrealisation
Kl.	Bisherige bilanzielle Behandlung war falsch, weil Gesamtbetrachtung des Hauses → notwendiges PV und private Mitbenutzung führe dazu, dass insgesamt kein BV vorliegen könne → steuerneutrale Bilanzberichtigung erforderlich
FG	Bilanzieller Ausweis der Garage → BV → Übertragung auf EF führt zur Entnahme und damit zur Gewinnrealisation

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 226

69

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Bestätigung der bisherigen Rspr.-Grundsätze zur bilanzsteuerrechtlichen Zuordnung von Gebäuden, deren Teile in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen
- ◆ Die einem Einfamilienhaus angegliederte Doppelgarage ist **kein notwendiges BV**, wenn max. deren Hälfte durch den Betriebs-Pkw belegt und diese in mindestens gleichem Ausmaß privat genutzt wird
- ◆ Annahme von **gewillkürtem BV** hinsichtlich der Doppelgarage stehen die Grundsätze zum häuslicher Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG) nicht entgegen
- ◆ Im Rev.-Verfahren nachgereichte Vollmacht wirkt bis in das Einspruchsverfahren zurück

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 227

70

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### Bevollmächtigung

- ◆ Ausgangspunkt: § 62 Abs. 3 FGO → Vollmacht ist von **sämtlichen (!)** Klägern zu unterschreiben → Ehegatten
- ◆ Vorlage des **Originals** an das Gericht
- ◆ Versäumnis: Nachfrist → **Abweisung der Klage** → Prozessvertreter = Vertreter ohne Vertretungsmacht → **Kostentragung!**
- ◆ **Heilung** wirkt zurück, wenn:
  - über das Begehren zuvor sachlich entschieden und
  - es nicht mangels Vollmacht als unzulässig zurückgewiesen wurde
- ◆ Nachträglich Vorlage der Vollmacht auf Aufforderung durch den BFH wirkt auf das gesamte Verfahren zurück

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 228

71

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

## Garage als Gebäudeteil

### Selbstständige Gebäudeteile



Zu eigenen Wohnzwecken

-----

Zu fremden Wohnzwecken

-----

Fremdbetriebliche Nutzung

-----

Eigenbetriebliche Nutzung

→ bis zu vier unterschiedliche WG

**Raum** = kleinste Einheit, die einer gesonderten Zuordnung zugänglich ist

**keine** Aufteilung bei unterschiedlicher Nutzung

Durch Bauteile (Decken, Wände, Fenster, Türen) **um- und abgeschlossen**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 229

72

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

## Qualifikation als Betriebsvermögen

### Notwendiges BV

- ◆ **Kein** notwendiges BV
- ◆ Allenfalls **hälftige Nutzung**, weil wenigstens die andere Hälfte privat genutzt wurde

Was wäre bei alleiniger Nutzung der Garage für den Betriebs-Pkw?

Keine Aussage im Urteil, aber m.E. kein notwendiges BV, weil die Entscheidung vom 28.6.1983 weitergilt (keine Abweichung)

### Gewillkürtes BV

- ◆ Zurückverweisung zur Feststellung, ob die notwendige „**Widmung**“ erfolgt ist
- ◆ Ausweis in der **Bilanz** ist Indiz
- ◆ Aber: anders wenn durch Bp „aufgezwungen“ oder „Gegenangehen“ aussichtslos
- ◆ Wenn Widmung: nur zivilrechtliches Eigentum (Anteil)
- ◆ Erfolgswirksamkeit?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 230

73

Teilweise betrieblich genutzte Doppelgarage; Zuordnung zum gewillkürten BV

### Wirkung des Abzugsverbots

- ◆ **Argumentation des StPfl.:** Der GrS hat entschieden, dass seine Rspr. zum Aufteilungsgebot (GrS 1/06) nicht auf ein gemischt genutztes Arbeitszimmer zur Anwendung kommt (GrS 1/14) → § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 1 EStG als *lex specialis* → Private Mitnutzung der Garage schließe deren Qualifikation nach diesen Grundsätzen aus
- ◆ **BFH:** Regelungen sind nicht anwendbar, weil es sich nicht um ein Arbeitszimmer handelt → Aufteilungsgebot ist grds. anwendbar

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 232

74

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## AktStR 2/2018 – Thema 5

### Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung



§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Ausgangspunkt: § 6b EStG

- ◆ **Ziel:** Schonung der Liquidität, um ein Ersatz-WG erwerben zu können

- ◆ **Beispiel:**

AK (1950):	100.000 EUR
Verkaufspreis (s = 50%):	10.100.000 EUR
Gewinn nach Steuer:	5.100.000 EUR

→ Finanzierbarkeit des Ersatzgrundstücks?

- ◆ Förderung des Strukturwandels durch vorläufigen Verzicht auf ein Steueraufkommen, das sonst ohnehin nicht entstünde, weil die Besteuerung prohibitiv hoch wäre und deshalb ein Verkauf unterbliebe

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 233

76

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

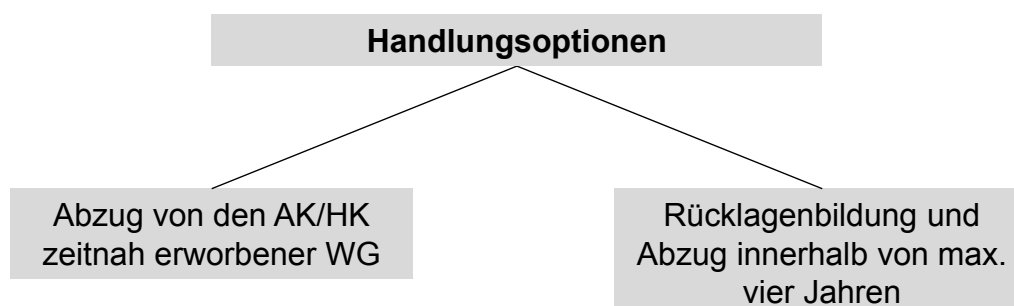
### Voraussetzungen des § 6b EStG

- ◆ Veräußerung (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) oder vergleichbarer Sachverhalt
- ◆ Unmittelbare Zugehörigkeit von mind. 6 Jahren zum AV einer inländischen Betriebsstätte
- ◆ Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (bei § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG → Anwendung von § 6c EStG)
- ◆ Nachverfolgung der Abwicklung in der Buchführung
- ◆ Gesellschafterbezogene Betrachtung

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 234

77

## § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

**Rechtsfolgen**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 236

78

## § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

**Übertragungsmöglichkeiten gem. § 6b EStG**

Veräußerte WG	Reinvestitionsgüter
Grund und Boden	Grund und Boden Aufwuchs auf Grund und Boden Gebäude
Aufwuchs auf Grund und Boden	Aufwuchs auf Grund und Boden Gebäude
Gebäude	Gebäude
<u>Nur Personenunternehmen:</u> Anteile an KapG	Anteile an KapG abnutzbare bewegliche WG Gebäude
seit 1.1.2006: Binnenschiffe	Binnenschiffe

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 238

79

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Nichtvornahme einer Ersatzinvestition

- ◆ **Gewinnzuschlag**, wenn die Rücklage in einem späteren Wj ohne Reinvestition aufgelöst wird (Abs. 7) → nachträgliche Gewinnerhöhung  
(**Bitte Fehler S. 239 korrigieren: Korrektur im Auflösungsjahr mit Gewinnzuschlag**)
- ◆ **Zuschlag** i.H.v. 6 % für jedes volle Jahr als Ausgleich für den erlangten Liquiditätsvorteil
- ◆ **Ergebnis**: Bildung ist **nachteilig**, wenn eine Ersatzinvestition nicht vorgenommen wird → **Bildung sollte unterbleiben**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 239

80

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Veräußerungsgewinn

$$\begin{array}{r}
 \text{Veräußerungspreis} \\
 \text{./. Veräußerungskosten} \\
 \text{./. Buchwert} \\
 \hline
 = \text{Veräußerungsgewinn}
 \end{array}$$

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 234

81

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Wertaufholungsgebot

- ◆ TW-Abschreibungen und außerplanmäßige Absetzung für Abnutzung
- ◆ **Pflicht** zur Wertaufholung, wenn der Stpfl. am Bilanzstichtag die Gründe für die Abschreibung nicht mehr nachweisen kann → Gewinn ist voll steuerpflichtig und wird nicht begünstigt
- ◆ Obergrenze: fortgeführte AK/HK
- ◆ Beachte: Gilt nicht für die AfA!

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 240

82

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Ist bei der Bestimmung des Veräußerungsgewinns beim Verkauf einer Beteiligung eine zwischenzeitliche Wertaufholung vorab vorzunehmen, so dass ein Wertaufholungs- und kein Veräußerungsgewinn entsteht?
- ◆ Kann die Bildung und Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG auch bei einem WG erfolgen, das eine PersG an eine andere PersG veräußert, wenn an beiden Gesellschaften derselbe MU beteiligt ist?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 240

83

## § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

**BFH-Urteil vom 9.11.2017 – IV R 19/14, BFH/NV 2018, 487**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr:	2006
Klin.	V-GmbH & Co. KG, an der eine natürliche Person (N) zu 99 % und eine GmbH mit 1 % beteiligt ist, hält Anteile an der T-GmbH
	Die V-GmbH & Co. KG kauft Anteile eines Mitgesellschafters an der T-GmbH für ein symbolisches Entgelt, fasst diese Beteiligungen zu einer zusammen und führt anschließend eine vereinfachte Kapitalherabsetzung gem. §§ 58a ff GmbH mit anschließender Kapitalerhöhung durch. Anschließend veräußert sie die GmbH-Beteiligung, auf die in der Vergangenheit eine ergebniswirksame TW-Abschreibung vorgenommen wurde, die bisher noch <b>nicht</b> durch eine Wertberichtigung ( <b>Wertaufholung</b> ) kompensiert wurde. Der Gewinn aus der Veräußerung wird in eine Rücklage gem. § 6b Abs. 10 EStG eingestellt, die anschließend bei der erwerbenden PersG (K-GmbH & Co. KG), an der die natürliche Person (N) i.E. zu 100 % beteiligt ist, von der Beteiligung abgezogen wird, ohne vorher die TW-Abschreibung rückgängig zu machen.
FA	Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 10 EStG ist nur insoweit möglich, wie der Gewinn nicht auf eine Wertaufholung entfällt. Die allgemeinen Bewertungsregelungen seien vorrangig und führten zu einem laufenden Gewinn, für den eine Rücklage nach § 6b EStG nicht gebildet werden kann → Rücklagenbildung nur in sehr geringem Umfang möglich. Kapitalherabsetzung mit anschließender Kapitalerhöhung führt nicht zu einer abweichenden Beurteilung → Gesonderte Betrachtung auf Ebene der KapG und beim Gesellschafter
FG	Wertaufholung vorrangig → Rücklagenbildung gem. § 6b EStG nur für den überschüssigen Betrag möglich

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 241

84

## § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

**Entscheidung und Begründung****Der BFH hat die Klage abgewiesen.**

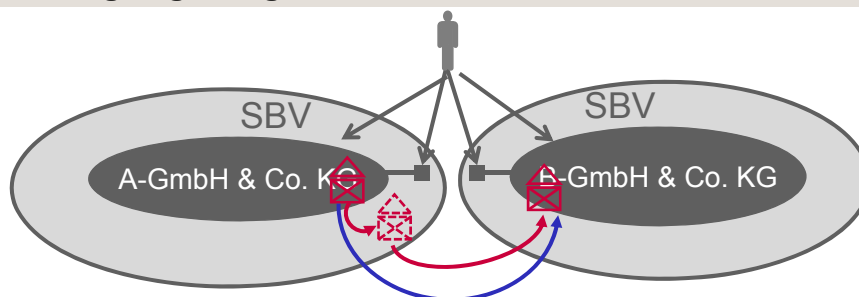
- ◆ **Grundsatz:** Beim Verkauf von WG zwischen PersG können stille Reserven i.H.d. Umfangs der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft auf das gleiche WG übertragen werden.
- ◆ Zur Ermittlung des nach § 6b EStG übertragungsfähigen Veräußerungsgewinns: **Ansatz mit dem fiktiven BW (Beachtung aller Bewertungsregelungen des § 6 EStG, inkl. Wertaufholung)**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 242

85

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Beispiel: Übertragungsmöglichkeiten bei Schwester-PersG



#### Rechtsunsicherheit infolge gegenläufiger Rspr. des BFH:

- I. Senat (v. 25.11.2009 – I R 72/08) sieht entgegen dem IV. Senat (v. 15.4.2010 – IV B 105/09) keine Möglichkeit der BW-Übertragung → Vorlage an das BVerfG (Az: 2 BvL 8/13); BMF: Nichtanwendungserlass v. 12.9.2013

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 243

86

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Vorgehensweise – Alternative 1

- ◆ Übertragung vom GHV in das SBV des MU zum BW gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG
- ◆ Übertragung vom SBV des MU in das GHV der Schwester-PersG zum BW gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG
- ◆ Beachte: TW-Ansatz gem. § 6 Abs. 5 S. 5 EStG, soweit – neben der nat. Pers. – eine KapG an dem WG beteiligt ist → die Beteiligungsquote der Komplementär-GmbH muss 0 % betragen
- ◆ Problem: § 42 AO? Gesamtplanrechtsprechung?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 243

87

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Vorgehensweise – Alternative 2

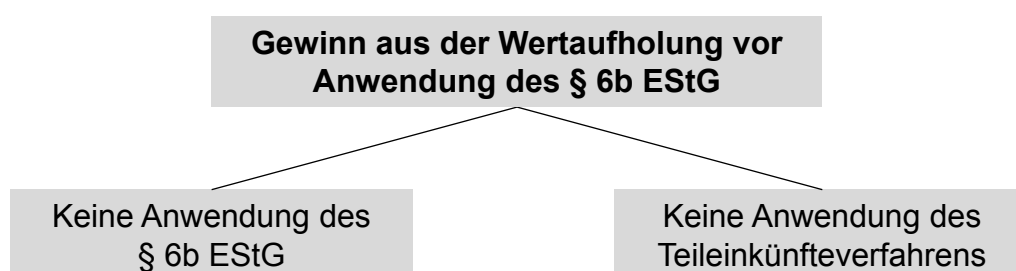
- ◆ Veräußerung des WG zum gemeinen Wert an die B-GmbH & Co. KG
- ◆ Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG bei der A-GmbH & Co. KG
- ◆ Reinvestition in das gleiche WG, das zum gemeinen Wert erworben wurde und Übertragung der stillen Reserven auf dieses WG bei der B-GmbH & Co. KG
- ◆ Ergebnis: Buchwertansatz

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 243

88

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Besteuerungsfolgen



**→ Volle Besteuerung des Gewinns aus der Wertaufholung zum regulären Steuersatz → Arg. aus § 3 Nr. 40 Buchst. a) S. 2 EStG**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 244

89

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### AK bei vereinfachter Kapitalherabsetzung mit Kapitalerhöhung

- ◆ Trennungsprinzip
- ◆ Zusammenlegung der Anteile führt **nicht** zum Untergang der Wertaufholungspflicht
- ◆ Keine Auswirkungen auf die AK der Beteiligung durch die vereinfachte Kapitalherabsetzung
- ◆ Im BV: Nachweis einer dauerhaften Wertminderung als Voraussetzung für die TW-Abschreibung, sofern nicht bereits vorherige Verluste zu einer Wertberichtigung der Beteiligung geführt haben
- ◆ Kapitalerhöhung: Nachträgliche AK auf die Beteiligung

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 245

90

§ 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft und fiktive Wertaufholung

### Verzicht auf mündliche Verhandlung

- ◆ § 90 Abs. 2 FGO: Entscheidung ohne mündliche Verhandlung möglich
- ◆ Verzicht regelmäßig **nicht** sinnvoll, weil:
  - Möglichkeit auf die Entscheidungsfindung einzuwirken und ggf. Missverständnisse zu beseitigen
  - Klärung des Sachverhalts → einzige (!) Tatsacheninstanz
  - Vortrag des Rechtsstandpunktes
  - Widerruf des Verzichts i.d.R. nicht möglich, aber späterer Verzicht
  - Keine Bindung für das Gericht → mündliche Verhandlung nicht vermeidbar (ggf. Ausschluss der Öffentlichkeit)
- ◆ Ausnahme: Nutzen unverhältnismäßig zu den Kosten und offensichtliche Fälle (Wiederholung der Aktenlage)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 246

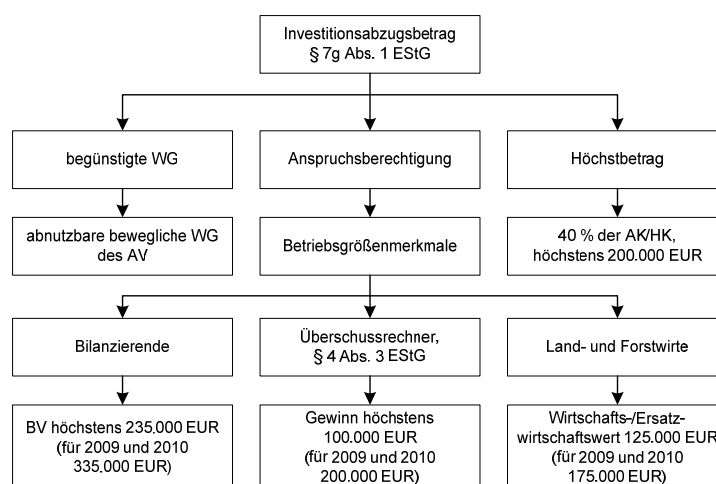
91



## AktStR 2/2018 – Thema 6

# Übertragung eines im Gesamthandsvermögen einer PersG gebildeten IAB auf Investitionen im Sonderbetriebsvermögen

## Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV



## Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

Wird ein entsprechendes WG innerhalb von drei Jahren nach der Bildung des IAB erworben?

**ja**

- ◆ Gewinnwirksame Auflösung des IAB
- ◆ Möglichkeit einer Abschreibung in gleicher Höhe
- ◆ Saldo: 0

**nein**

- ◆ Rückwirkende Auflösung im Jahr der Bildung, ggf. Änderung der Bescheide
- ◆ Nichtabzugsfähige Verzinsung nach § 233a AO
- ◆ Erhebliche Belastung

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 250

94

## Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Wesentliche BFH-Rspr. zum IAB

- ◆ Nachweis der Investitionsabsicht auch ohne Bestellung möglich
- ◆ Zulässigkeit des IAB bei Nutzung des WG in zwei Betrieben
- ◆ Möglichkeit der Aufstockung des IAB
- ◆ Keine Notwendigkeit der verbindlichen Bestellung auch bei in Gründung befindlichen Betrieben
- ◆ IAB bei unentgeltlicher Unternehmensnachfolge
- ◆ IAB im Anschluss an eine Ap

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 250

95

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### IAB bei PersG (§ 7g Abs. 7 EStG)

- ◆ Voraussetzungen:
  - Mitunternehmerstellung
  - Gewinneinkünfte, jedoch nicht bei lediglich vermögensverwaltenden PersG
- ◆ Größenmerkmale beziehen sich auf das Gesamthandsvermögen, das SBV **und** mögliche Ergänzungsbilanzen
- ◆ Bildungsmöglichkeiten:
  - PersG: Gesamthandsvermögen
  - MU: SBV
- ◆ Höchstbetrag gilt insgesamt
- ◆ FinVerw: Umsetzungsfolgen im jeweiligen Vermögen

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 251

96

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann ein IAB der zu Lasten des Gesamthandsgewinns einer PersG gebildet wurde auf Investitionen eines Gesellschafters in dessen SBV übertragen werden?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 253

97

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### BFH-Beschluss vom 15.11.2017 – VI R 44/16, BFH/NV 2018, 492

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	GbR (EM 80 % und EF 20 %) gegründet 2001 zur gemeinsamen Bewirtschaftung eines Weinguts
Wj 2007/2008	Außerbilanzieller IAB i.H.v. 44.000 EUR für Kellerausstattung (40.000 EUR) und Schraubschließer (4.000 EUR) Verteilung des IAB i.R.d. einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung im Verhältnis des Gewinnverteilungsschlüssels
Wj 2010/2011	Anschaffung der Kellerausstattung und des Schraubschließers durch EM und Ausweis in dessen Sonderbilanz, außerbilanzielle Hinzurechnung zum Sonderbetriebsgewinn i.H.v. 44.000 EUR
FA	Rückgängigmachung des IAB i.R.e. geänderten Feststellungsbescheids, da eine Anschaffung im SBV nicht begünstigt sei. Gewinnerhöhung 44.000 EUR
FG	Stattgabe der Klage

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 253

98

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Entscheidung und Begründung

- ◆ IAB im Gesamthandsvermögen als auch im SBV möglich.
- ◆ BV einer PersG umfasst Gesamthandsvermögen der PersG und das SBV der Gesellschafter → Irrelevant, ob in dem BV investiert wird, in dem der IAB abgezogen wurde
- ◆ Der Stpfl. ist nicht dazu verpflichtet, bereits bei Antragstellung festzulegen, ob die Investition von der Gesamthand oder einem Gesellschafter finanziert werden wird
- ◆ Der IAB ist nicht korrespondierend zu seiner Inanspruchnahme hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 EStG). Er ist vielmehr in dem Vermögensbereich der Gesellschaft anzusetzen, in den investiert wurde.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 255

99

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Auswirkungen

	GbR	EM (80 %)	EF (20 %)
Wj. 2007/2008 <b>IAB</b>	- 44.000	- 35.200	- 8.800
Wj. 2010/2011 Investition Hinzurechnung	+ 44.000	+ 44.000	0

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 256

100

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Handlungsmöglichkeiten

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Bildung	Gesamthandsvermögen der PersG	Gesamthandsvermögen der PersG	SBV des MU	SBV des MU
Auflösung	Gesamthandsvermögen der PersG	SBV des MU	SBV des MU	Gesamthandsvermögen der PersG

**Beachte:** Keine Übertragungen zwischen unterschiedlichen Betrieben des gleichen Stpfl. und zwar auch nicht zwischen unterschiedlichen SBV

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 256

101

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Belastungsbeispiel

Vater und Tochter sind an einer GbR wie folgt beteiligt:

Vater 99 % und

Tochter 1 %.

Die Tochter bildet in ihrem SBV in 2017 einen IAB von 200.000 EUR und die Investition erfolgt in 2018 im Gesamthandsvermögen der GbR.

	GbR	Vater (99 %)	Tochter (1 %)
2017 IAB	- 200.000	0	- 200.000
2018 Investition Hinzurechnung	+ 200.000	+ 198.000	2.000
Gewinnauswirkung gesamt	0	+198.000	-198.000

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 257

102

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Schenkungssteuerliche Aspekte

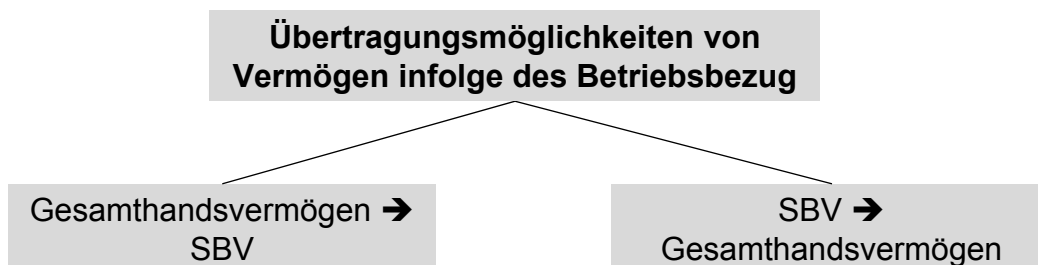
- ◆ Freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?
- ◆ Voraussetzungen:
  - Unentgeltlichkeit → Liegt nicht vor, wenn die Bereicherung beansprucht werden kann; Hier: Folge einer Gewinnverwendung und damit wohl bestehender Anspruch
  - Bereicherung
- ◆ **Beachte: Stellungnahme der FinVerw steht noch aus → Gefahr für die Praxis**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 257

103

Übertragung eines im Gesamthandsvermögen gebildeten IAB auf Investitionen im SBV

### Verbleibensregelung



**→ Übertragung zwischen unterschiedlichen inländischen Betriebsstätten eines Stpfl. unproblematisch (Wortlaut: „eine“)**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 258

104

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## AktStR 2/2018 – Thema 7

**Korrespondierende Bilanzierung i.H.d.  
Rückstellung für die Erstellung des  
Jahresabschlusses**

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Behandlung von Sondervergütungen

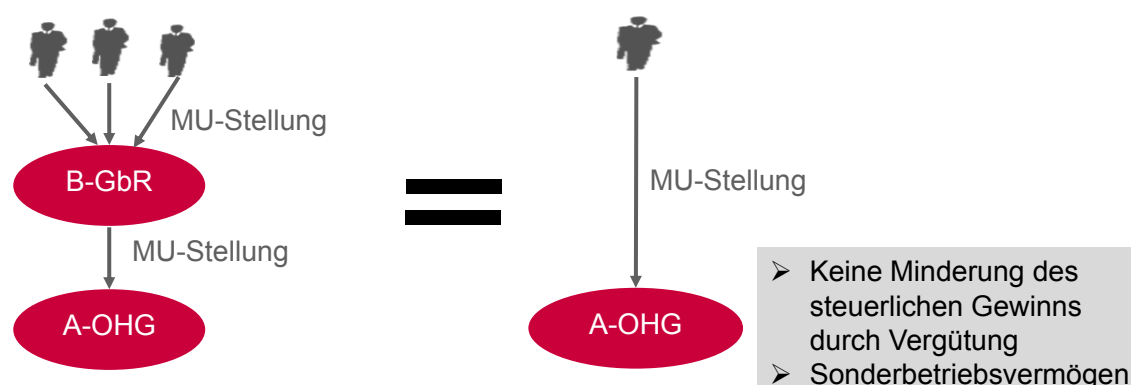
- ◆ In die Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft sind auch die (positiven und negativen) WG des SBV sowie die Sonder-BE und -BA einzu-beziehen
- ◆ Gilt für alle Mitunternehmerschaften (auch atypisch stille Gesellschaft)
- ◆ **Korrespondenzprinzip:** Sondervergütungen werden mit dem Wert er-fasst, mit dem sie als BA bei der Gesellschaft angesetzt wurden
- ◆ Verdrängung der allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätze → Berück-sichtigung auch, wenn nach den allgemeinen Grundsätzen noch **keine** Aktivposten auszuweisen wäre

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 261

106

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Mehrstufige Personengesellschaften



**St. Rspr.:** Teleologische Reduktion des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG:  
Beschränkung auf Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie SBV

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 262

107



Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Hat ein StB/WP, der mit der Erstellung des JA einer GmbH beauftragt ist, an der er sich mittelbar über eine GbR atypisch still beteiligt hat, korrespondierend zu der von der GmbH hinsichtlich der Jahresabschlusskosten gebildeten Rückstellung einen Anspruch in seiner Sonderbilanz zu aktivieren?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 263

108

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### BFH-Urteil v. 21.12.2017 – IV R 44/14, BFH/NV 2018, 407

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

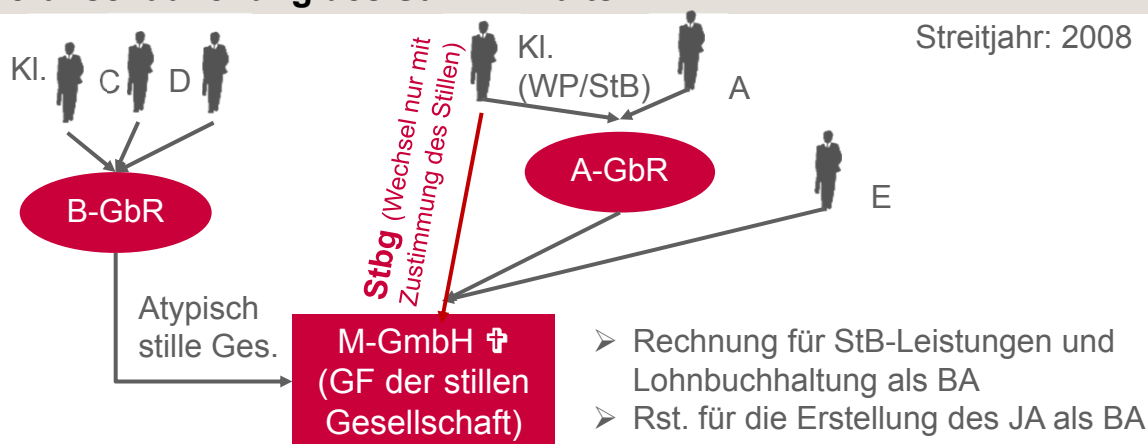
Kl.	StB/WP mit Einzelpraxis, Gesellschafter einer PersG, die sich an einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt
2008	Kl. erbringt im laufenden Jahr als WP/StB Leistungen an die GmbH und wird dafür vergütet. JA der GmbH zum 31.12.2008 enthält eine Rückstellung für die Erstellung des JA i.H.v. 12.000 EUR. Kl. erstellt aufgrund am 31.12.2008 bereits bestehender vertraglicher Grundlage JA und Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung für das Streitjahr und reicht diese als Empfangsbevollmächtigter ein
FA	Erfasst die laufenden Vergütungen des Streitjahres sowie den Aufwand aus der Bildung der Rückstellung als Sondervergütung des Kl. auf der Ebene der atypisch stillen Gesellschaft
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage teilweise statt und lässt Rev. zu, Aufwand aus der Rückstellungsbildung wird nicht als Sondervergütung erfasst. Die Rev. wird zugelassen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 264

109

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Veranschaulichung des Sachverhalts



FA: Vergütungen für den KI. sind Sondervergütungen

KI.: Keine Sondervergütungen, weil Ausfall infolge der Insolvenz und Massearmut

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 265

110

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Aufwendungen des atypisch stillen Gesellschafters sind Aufwendungen für Rechnung dieser Gesellschaft → Honorar eines StB, der zugleich MU ist: Sonder-BE
- ◆ Mittelbar über eine andere PersG beteiligter Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft ist wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter zu behandeln → Sondervergütung auf Ebene der Untergesellschaft
- ◆ Regelungszweck des § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG: irrelevant, ob Vergütung dem MU zugeflossen oder bilanzrechtlich konkretisiert ist
- ◆ Da EU keine Rückstellung für selbst zu erbringende Leistungen bilden kann, ist in der Sonderbilanz eine gleichhohe Forderung zu aktivieren, wenn die Erbringung der Leistungen durch den MU sicher ist

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 265

111

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Fortentwicklung der Gleichstellungsthese

- ◆ Korrespondenz zwischen Rückstellung und Forderung → Verstoß gegen Imparitätsprinzip, weil Leistung noch nicht erbracht
- ◆ Argument: Gleichstellungsthese verlangt Gleichstellung EU und MU
- ◆ Zwar grds. Rückstellung für JA-Prüfung, aber hier „Innenverpflichtung“, für die ein EU keine Rückstellung bilden dürfte → bei MU muss eine Neutralisierung erfolgen
- ◆ Beachte: Auf Grund des Sachverhalts stand fest, dass der MU die Leistung erbringen würde (Regelung im Gesellschaftervertrag der stillen Gesellschaft)
- ◆ Bei Gesellschafter einer PersG als Leistende: Gefahr der Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)
- ◆ Beachte: BFH v. 20.11.2014: Erwerb der WG als EU (→ AfA)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 266

112

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### Ebene der Erfassung von Sondervergütungen

- ◆ Ausgangspunkt: Gleichstellung von mittelbarem und unmittelbarem MU
- ◆ Prüfung der Erfassungsebene des SBV bei mehrstufigen Strukturen
- ◆ Erfassung von Sondervergütungen bereits auf Ebene der **Untergesellschaft**
  - Gilt auch für die Zuordnung von SBV
  - Gilt für die Zuordnung von Sondervergütungen
- ◆ Doppelte Erfassung der Vergütung, weil Einnahmen in der Einzelpraxis berücksichtigt → Wohnsitz-FA hat Änderung nach § 174 Abs. 1 AO (Widerstreitende Steuerfestsetzung) zu prüfen

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 267

113

Korrespondierende Bilanzierung i.H.d. Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses

### **Klagebefugnis und Beiladung weiterer Gesellschafter**

- ◆ Auflösung der stillen Gesellschaft wegen Insolvenzeröffnung über das Vermögen der GmbH → Vollbeendigung
- ◆ Wiederaufleben der Klageberechtigung eines jeden Gesellschafters
- ◆ Beiladung der übrigen ehemaligen Gesellschafter nicht erforderlich, wenn diese in keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sind
- ◆ Vorliegend:
  - Nur Gewinnanteil des Kl.
  - GewSt: Wegen Vollbeendigung offenbar nicht relevant

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 268

114

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## **AktStR 2/2018 – Thema 8**

**Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes**

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Kinderfreibetrag

- ◆ Jeder Elternteil erhält einen Kinderfreibetrag (VZ 2018: 2.394 EUR)
- ◆ Zusammenveranlagte Ehegatten: Doppelter Abzug
- ◆ Ggf. doppelter Abzug bei einer Person (z.B. verstorbener Elternteil)
- ◆ **Keine Zusammenveranlagung** der Eltern: Auf Antrag eines Elternteils wird der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag übertragen, wenn er seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachkommt oder der andere mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist
- ◆ Elternteil, in dessen Obhut sich das Kind befindet: Erfüllung der Unterhaltspflicht durch Pflege und Erziehung des Kindes

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 269

116

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

- ◆ Zusätzlicher Freibetrag i.H.v. 1.320 EUR → Doppelte Gewährung, bei doppeltem Kinderfreibetrag
- ◆ Bei Übertragung des Kinderfreibetrag, geht auch der BEA-Fb auf den anderen Elternteil über
- ◆ Separate Übertragung des BEA-Fb gem. § 32 Abs. 6 S. 8 EStG: Elternteil, in dessen Wohnung das Kind gemeldet ist, wird auf Antrag der BEA-Fb übertragen, wenn keine Zusammenveranlagung und der andere nicht widerspricht. Widerspruch kann erfolgen, wenn er
  - **Kinderbetreuungskosten trägt** (1. Alt.) oder
  - das Kind regelmäßig in einem **nicht unwesentlichen Umfang betreut** (2. Alt.)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 270

117

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### **Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf**

- ◆ Bei minderjährigen Kindern wird der dem Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf Antrag des anderen Elternteils auf diesen übertragen, wenn bei dem Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen.<sup>9</sup>
- ◆ Eine **Übertragung** nach Satz 8 **scheidet aus**, wenn der Übertragung **widersprochen** wird, weil der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, **Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut**.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 270

118

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### **Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage**

In welchem Umfang muss ein Elternteil Leistungen erbringen, um der Übertragung des Freibetrags für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung erfolgreich widersprechen zu können?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 272

119

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

**BFH-Urteil vom 8.11.2017 – III R 2/16, BStBI II 2018, 266 (BFH/NV 2018, 558)**

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klin.	Alleinstehende Mutter zweier minderjähriger Kinder
2013	Klin. beantragt die Übertragung der auf den Kindsvater entfallenden BEA-Fb (2 x 1.320 EUR). FA folgt dem Antrag zunächst, ändert den ESt-Bescheid nach Widerspruch des Kindsvaters gegen die Übertragung i.R. seiner ESt-Veranlagung, da dieser die Kinder in nicht unwesentlichem Umfang betreut hat.
FA	Ablehnung des Einspruchs gegen den Änderungsbescheid für VZ 2013
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab und lässt Rev. zu

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 272

120

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

**Entscheidung und Begründung**

- ◆ Regelmäßige Betreuung, wenn sich ein minderjähriges Kind tatsächlich in einem üblicherweise für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegten gleichmäßigen Betreuungsrythmus bei dem anderen Elternteil aufhält
- ◆ Nicht unwesentlicher Umfang: Umstände des Einzelfalls (Häufigkeit und Länge der Kontakte, Alter der Kinder und Distanz zwischen den Wohnorten); ist bei einem Betreuungsanteil von jährlich durchschnittlich 10 % als erfüllt anzusehen.
- ◆ Gleichbehandlung von Unterhaltsleistung durch Zahlung und persönliche Betreuung ist keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung
- ◆ Der Kindsvater war dem Verfahren nicht notwendigerweise beizuladen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 273

121

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Konsequenzen

- ◆ Erste höchstrichterliche Entscheidung zur Neuregelung ab VZ 2012
- ◆ Erfasst sind „klassische“ Trennungsfälle
- ◆ BFH widerspricht der Auffassung im Schrifttum, dass mindestens 25 % Betreuungszeit erforderlich sei → 10 % sind ausreichend
- ◆ Damit regelmäßig anteiliger Abzug für beide Elternteile
- ◆ Ausnahme: Nur unregelmäßige und anlassbezogene Betreuung (Geburtstage, Weihnachten u.ä.)
- ◆ Dann § 32 Abs. 6 S. 9 1. Alt. EStG prüfen: Kinderbetreuungskosten getragen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 274

122

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Belastungswirkungen: Beispiel

Die Eltern Hans (H) und Frieda (F) leben im VZ 2018 dauernd getrennt. Ihr gemeinsames minderjähriges Kind Kaspar (K) lebt im Haushalt von H und ist nur dort gemeldet. F erfüllt ihre Unterhaltsverpflichtung und betreut K gem. einer Betreuungsvereinbarung jedes zweite Wochenende und die Hälfte der Ferien. Das Kindergeld i.H.v.  $12 \times 194 \text{ EUR} = 2.328 \text{ EUR}$  wurde an H ausgezahlt, jedoch hälftig auf die Unterhaltsverpflichtung von F angerechnet. Der maßgebliche persönliche Steuersatz von H soll 30 %, von F 42% betragen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 275

123



Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Ohne Übertragung des BEA-Fb oder bei Widerspruch

<u>Hans</u>		<u>Frieda</u>	
Kinderfreibetrag	2.394 EUR	Kinderfreibetrag	2.394 EUR
BEA-Fb +	1.320 EUR	BEA-Fb +	1.320 EUR
Summe	3.714 EUR	Summe	3.714 EUR
x 30%	1.114 EUR	x 42%	1.559 EUR
	Entlastung		Entlastung

Da das anteilige Kindergeld (1.164 EUR) **höher** ist, erfolgt i.R.d. Steuerfestsetzung **kein Abzug der Freibeträge.**

Da das anteilige Kindergeld (1.164 EUR) **niedriger** ist, kommt es bei der Steuerfestsetzung zu einer **zusätzl. Entlastung v. 395 EUR.**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 275

124

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Mit Übertragung des BEA-Fb

<u>Hans</u>		<u>Frieda</u>	
Kinderfreibetrag	2.394 EUR	Kinderfreibetrag	2.394 EUR
BEA-Fb x 2 +	2.640 EUR	x 42%	1.005 EUR
Summe	5.034 EUR		Entlastung
x 30%	1.510 EUR		
	Entlastung		

Da das anteilige Kindergeld (1.164 EUR) **niedriger** ist, kommt es bei der Steuerfestsetzung zu einer **zusätzl. Entlastung v. 346 EUR**

Da das anteilige Kindergeld (1.164 EUR) **höher** ist, erfolgt bei der Steuerfestsetzung **kein Abzug der Freibeträge.**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 275

125

Fb für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes

### Praktische Umsetzung

- ◆ Mehrfache Änderung von Steuerbescheiden.
- ◆ Abstimmung zwischen den Elternteilen wäre sinnvoll, um die Abläufe zu vereinfachen.
- ◆ Wie BMF-Schr. v. 28.6.2013, Rz 11: Widerspruch des Elternteils gegen die Übertragung des BEA-Fb als Einspruch gegen den eigenen ESt-Bescheid vorzunehmen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 277

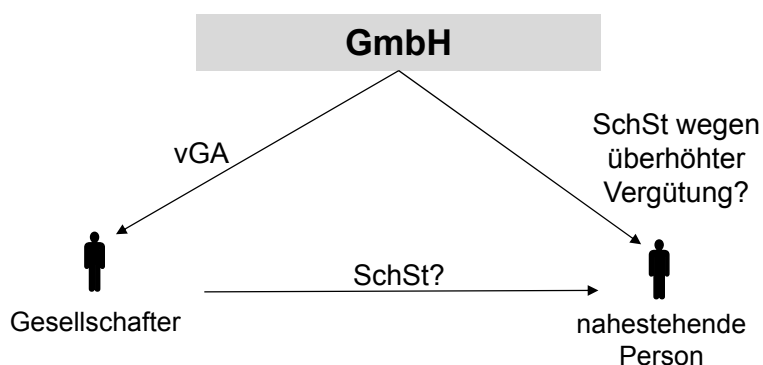
126

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## AktStR 2/2018 – Thema 9

### Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

## Schenkungssteuer bei vGA an Nahestehende

**Ausgangspunkt: Obiter dictum im BFH-Urt. v. 7.11.2007**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 279

128

## Schenkungssteuer bei vGA an Nahestehende

**Entscheidung des BFH**

- ◆ Keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die ihm nahestehende Person i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- ◆ **Obiter Dictum:** Allenfalls eine freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person des Gesellschafters
- ◆ Koordinierte Ländererlasse vom 20.10.2010 und v. 13.3.2014: vGA seien als freigebige Zuwendungen **der Gesellschaft**
  - an den begünstigten Gesellschafter oder
  - die begünstigte nahestehende Person**schenkungssteuerpflichtig**
- ◆ Gesetzgeber: § 15 Abs. 4 ErbStG nur als Steuerklassenprivileg

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 280

129

Schenkungssteuer bei vGA an Nahestehende

### Bisherige Rechtsprechung: GmbH ↔ Gesellschafter

- ◆ AdV-Beschluss v. 12.9.2011: Ertragsbesteuerung (hier: § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) ist nachrangig
- ◆ BFH v. 30.1.2013: Keine freigebige Zuwendung im Verhältnis zwischen GmbH und Gesellschafter → Nichtanwendungserlass der FinVerw.
- ◆ AdV-Beschluss v. 6.12.2013: Doppelbelastung ist ausgeschlossen, weil entweder Arbeitslohn oder Schenkung
- ◆ BFH v. 27.8.2014, 20.1.2016 und v. 6.12.2016: Gesellschaftsrechtliche Veranlassung (GmbH an Ges. und umgekehrt) und damit gerade keine freigebige Zuwendung

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 281

130

Schenkungssteuer bei vGA an Nahestehende

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Schließt eine vGA die Annahme einer freigebigen Zuwendung der KapG an eine dem **Gesellschafter nahestehende Person** aus?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 282

131

## Schenkungssteuer bei vGA an Nahestehende

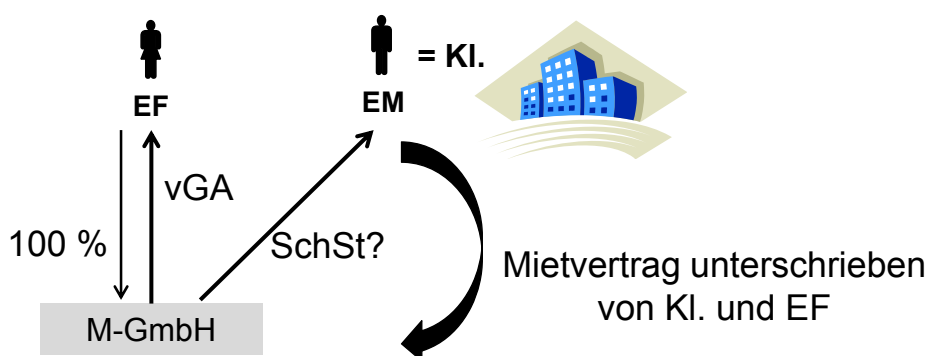
**BFH-Urteil vom 13.9.2017 – II R 54/15, BStBl II 2018, 292 (BFH/NV 2018, 383)****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

KI.	EM ist alleinvertretungsberechtigter und von § 181 BGB befreiter GF der M-GmbH, 100 % der Anteile gehören der EF
2008, 2010	Vermietung von Maschinen und bebauten Grundstücken von EM an die M-GmbH, EF hat die Verträge mituntersrieben
FA	Miete ist überhöht → vGA an EF und freigebige Zuwendung der M-GmbH an EM
FG	Keine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, weil keine Freigebigkeit vorliegt

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 283

132

## Schenkungssteuer bei vGA an Nahestehende

**Veranschaulichung des Sachverhalts**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 284

133

Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

### Entscheidung und Begründung

- ◆ Überhöhte vertragliche Entgelte der GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person sind keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person
- ◆ Mangels freigebiger Zuwendung ist die GmbH nicht Schenkerin. Sie leistet im abgekürzten Zahlungsweg an die nahestehende Person auf die gesellschaftsvertraglichen Rechte des Gesfters.
- ◆ Auch i.H.d. unangemessenen Teils keine freigebige Zuwendungen der GmbH an den Kläger
- ◆ Gesellschafter kann selbst Schenker i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein  
→ Abhängig von der Ausgestaltung der Rechtsbeziehung

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 284

134

Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

### BFH-Urteil vom 13.9.2017 – II R 32/16, BStBI II 2018, 296 (BFH/NV 2018, 386)

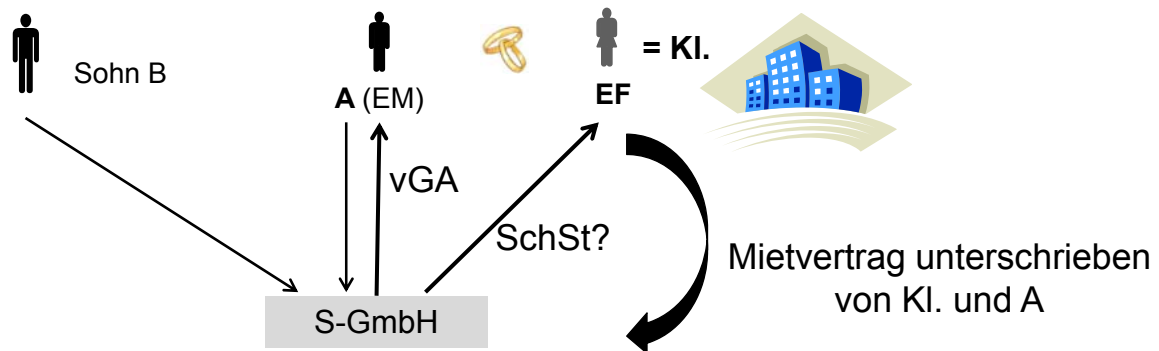
#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	EF bzw. Mutter der beiden Ges.-GF der S-GmbH (A (= EM) und B)
2007 - 2010	Vermietung eines bebauten Grundstücks der EF an die S-GmbH
FA	Mietzins ist überhöht → vGA an den A (= EM) und freigebige Zuwendung der S-GmbH an die EF
FG	Nur offene und verdeckte Ausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen zwischen GmbH und Gesellschafter, aber keine freigebige Zuwendungen i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG → Vorteil an den Gesellschafter A, den dieser dann an seine EF weitergibt

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 285

135

## Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

**Veranschaulichung des Sachverhalts**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 286

136

## Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

**Entscheidung und Begründung**

- ◆ Entscheidungsgründe entsprechen grds. denjenigen zu Fall I
- ◆ Mitwirkung des Gesellschafters an der überhöhten Zahlung: Diese kann darin bestehen, dass er
  - den Vertrag als Gesellschafter-GF abschließt,
  - als Gesellschafter mitunterzeichnet,
  - dem GF eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt oder
  - in sonstiger Weise zum Vertragsabschluss hinwirkt oder dem zustimmt
- ◆ Bei mehreren Gesellschafter der GmbH: ausreichend, wenn zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 286

137

Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

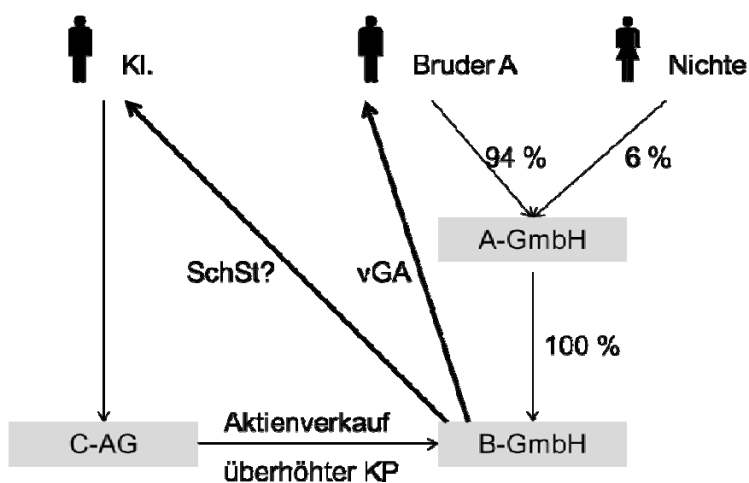
**BFH-Urteil vom 13.9.2017 – II R 42/16, BStBl II 2018, 299 (BFH/NV 2018, 389)****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Natürliche Person, dessen Bruder A (mit 94 %) und dessen Nichte (mit 6 %) an der A-GmbH beteiligt waren. A war GF der A-GmbH und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. A-GmbH hat 100 %-ige Tochtergesellschaft (B-GmbH)
2001	B-GmbH kauft vom Kl. Aktien an der C-AG für 1 400 % des Nennwertes der Anteile
FA	Gegenüber anderen Aktionären zahlte die B-GmbH für Anteile an der C-AG bis Ende 2003 zwischen 131,80 und 190,11 % des Nennwerts der Anteile → vGA der B-GmbH an A und gemischt freigebige Zuwendung der B-GmbH an den Kl.
FG	Gemischt freigebige Zuwendung liegt vor, aber Anpassung der Höhe der Korrekturbeträge

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 286

138

Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

**Veranschaulichung des Sachverhalts**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 287

139



**Entscheidung und Begründung**

- ◆ Entscheidungsgründe entsprechen grds. denen in Fall I und II
- ◆ Rechtsgrundsätze gelten entsprechend, wenn ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der die Zahlung leistenden GmbH beteiligt ist und er an dem Vertragsschluss zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat

**Gleichbehandlung aufgrund der Mitwirkung des Gesellschafters**

- ◆ Unstreitig vGA i.H.d. überhöhten Teile → Verneinung einer freigebigen Zuwendung an den Gesfter → Gilt auch, wenn dieser an der Vereinbarung der Rechtsbeziehung beteiligt war
- ◆ Fallgruppen:
  - I: alleiniger Gesellschafter
  - II: einer von mehreren Gesellschaftern
  - III: mittelbar beteiligter Gesellschafter
- ◆ Ursache der überhöhten Vergütung liegt im Gesellschaftsverhältnis → Disposition des Ges-fters über sein Gewinnbezugsrecht → abgekürzter Zahlungsweg
- ◆ Zuwendung der KapGes unterliegt nur den Ertragsteuern

Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

### Freigebige Zuwendung des Gesellschafters?

- ◆ In allen 3 Entscheidungen: Vorgänge **können** auf Ebene des Gesellschafters zu einer Schenkung führen → Abhängig von der konkreten Ausgestaltung der Vereinbarungen
- ◆ **Abweichung** von der Rspr. **v. 7.11.2007**, wonach es insoweit an einer freigebigen Zuwendung fehlen sollte
- ◆ Aufgriff dieser Fälle durch die FinVerw. sehr wahrscheinlich  
**(Gleichlautende Ländererlasse vom 20.4.2018 Tz. 2.6)**
- ◆ Mögliche Belastungswirkungen in der Gestaltungsberatung beachten

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 290

142

Schenkungsteuer bei vGA an Nahestehende

### Konkurrenzverhältnis: ErbSt ↔ Ertragsteuern

- ◆ Keine grundsätzliche und allgemeine Aussage
- ◆ Beschränkung auf § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
- ◆ Bedeutung des § 15 Abs. 4 ErbStG: Steuerklassenprivileg, aber keine Begründung einer Steuerpflicht → Kann kein anderes Ergebnis begründen

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 290

143

**Einkommensteuer**

- ◆ vGA setzt keinen Zufluss beim Gesellschafter selbst voraus, ausreichend ist ein solcher bei einer nahestehenden Person
- ◆ Eigenschaft als nahestehende Person: familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Natur → weites Verständnis!
- ◆ Bei mehreren Gesellschaftern: Nähe zu einem oder zu mehreren?
- ◆ Anscheinsbeweis, wenn anderen Ursachen für die Zuwendung auszuschließen sind

**AktStR 2/2018 – Thema 10****Wohnungsunternehmen als  
erbschaftsteuerlich begünstigtes  
Betriebsvermögen**

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

### Ausgangspunkt: Immobilie = **Verwaltungsvermögen**

- ◆ ErbSt-Reform hat den Verwaltungsvermögenskatalog grds. nicht geändert
- ◆ Kein Wechsel zum „Hauptzweck“
- ◆ § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG: Dritten zur Nutzung überlassenes Grundvermögen ist Verwaltungsvermögen
- ◆ Ausnahme: zusätzliches und einheitliches Angebot von gewerblichen Leistungen → Gewerblichkeit

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 293

146

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

### Ausnahmeklauseln: § 14 Abs. 4 S. 2 ErbStG (1)

- ◆ **Betriebsaufspaltung (Nr. 1 Buchst. a):**
  - Besitzunternehmen, sofern nicht an Dritte überlassen
  - Nicht erfasst: Kapitalistische Betriebsaufspaltung
  - Sonderfall: Grundstücke im SBV einer PersG
- ◆ **Betriebsverpachtung (Nr. 1 Buchst c)**
  - Erwerbsfall: Erwerber ist der Pächter
  - Schenkung:
    - Pächter ist Erbe,
    - Beschenkte kann den Betrieb noch nicht führen
    - Vorliegen von begünstigtem Vermögen vor der Verpachtung
- ◆ **Konzern (Nr. 1 Buchst c)**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 294

147

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

### Ausnahmeklauseln: § 14 Abs. 4 S. 2 ErbStG (2)

- ◆ **Wohnungsunternehmen (Nr. 1 Buchst. d):**
  - Hauptzweck: Vermietung eigener Wohnungen
  - Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (i.S.v. § 14 AO) erforderlich
- ◆ **Grundstücksüberlassung i.R.v. Lieferverträgen (Nr. 1 Buchst. e):**
  - Verbindung zwischen Grundstücksüberlassung und Warenabsatz
  - Negativkatalog: Speditions- und Dienstleistungsunternehmen
- ◆ **LuF-Betrieb (Nr. 1 Buchst. f)**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 295

148

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

### Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Wie ist das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auszulegen?
- ◆ Indiziert eine bestimmte Anzahl von vermieteten Wohnungen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs?

**Beachte:** Relevant für die Rechtslage nach dem ErbStG 2009 und dem ErbStG 2016

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 297

149

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

**BFH-Urteil vom 24.10.2017 – II R 44/15, BStBl II 2018, 358** (BFH/NV 2018, 502)

**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Erbe seines 2011 verstorbenen Vaters
	Anteil an GmbH & Co. KG, die 5 Mietgrundstücke mit insg. 37 Wohnungen und 19 Garagen besaß. Gegenstand: Verwaltung eigenen Vermögens → Berufung auf die Steuerbefreiung gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG 2009 (bzw. seit 1.7.2016: 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. d ErbStG 2016)
FA	Versagung der Befreiung, weil für die Vermietung kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich sei; ArbN nur wenige Stunden in Teilzeit beschäftigt und geringer Umfang der Umsätze und des Gewinns
FG	Klage unbegründet, da wg. geringer Gewinne, Überschüsse und Personalaufwendungen kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich sei

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 297

150

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

**Entscheidung und Begründung**

- ◆ Erforderlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Zusatzleistungen, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originär gewerblichen Charakter verleihen. Gewerbliche Prägung alleine genügt nicht
- ◆ Gewerblichkeit nur, wenn über das normale Maß einer Vermietertätigkeit hinausgegangen wird (z.B. Übernahme der Reinigung der Wohnungen, Bewachung des Gebäudes, Überlassung und der Austausch von Bettwäsche, Bereitstellung von Gemeinschaftsräumen und Hausmeisterstellung) oder besonders schneller Wechsel der Mieter
- ◆ 300 Wohnungsregelung (RE 13b.13 Abs. 3 ErbStR 2011) ist nicht zu folgen → Keine Bindung für Gerichte

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 298

151

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

### Kritik an der Entscheidung

#### II. Senat

- ◆ II. Senat: Gleichlauf mit der ertragsteuerlichen Definition der privaten Vermögensverwaltung
- ◆ Anforderungen: Leistungen, die über die Zurverfügungstellung von Wohnraum deutlich (!) hinausgehen oder besonders häufiger Wechsel der Mieter

#### Regelungen des ErbStG

- ◆ Gewerbliche Vermietung durch einheitliche Leistungen
- ◆ Vermögensverwaltende Vermietungsunternehmen, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem. § 14 AO erfordern → Diese Ausnahme hat im Ergebnis keinen Anwendungsbereich mehr

**Grundlegender Wertungswiderspruch!**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 299

152

Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

### Begründung (BT-Drucks. 18/8911)

„Durch die **Ausnahme großer Wohnungsvermietungsunternehmen** von der Besteuerung mit ErbSt soll eine Veräußerung dieser Unternehmen zur Zahlung der ErbSt vermieden werden. Eine Veräußerung großer Bestände von Wohnungen könnte den angespannten Wohnungsmarkt weiter negativ beeinflussen und zu Mietsteigerungen bei den veräußerten Wohnungen führen. Der Erhalt von bezahlbarem Wohnraum rechtfertigt als besonderer Gemeinwohlgrund eine Rückausnahme für Wohnungsvermietungsunternehmen, deren **Hauptzweck in der Vermietung** von Wohnungen besteht **und** dessen Erfüllung einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** erfordert.“

(Hervorhebungen der Verf.)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 302

153

## Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

**Besteuerungsfolgen****Entstehendes Wahlproblem**

Erweiterte Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewSt

Erbschaftsteuerliche Begünstigung gem. §§ 13a, 13b ErbStG

→ Es kann nur eine der Begünstigungen erlangt werden!  
 → **Gestaltungen** zur Erlangung der angestrebten Begünstigung (z.B. gezielte Gewerblichkeit)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 303

154

## Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

**Sonderaspekte**

Reaktion durch die FinVerw steht noch aus  
 → Anpassung der ErbStR?

Wertungswidersprüche zwischen II. und Ertragsteuersenaten des BFH → Risiko für die Praxis

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 304

155



Wohnungsunternehmen als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen

**Up-Date: Nichtanwendungserlass!**

„Das Urteil ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus **nicht anzuwenden**. An der bisherigen typisierenden Betrachtungsweise in R E 13b.13 Abs. 3 ErbStR 2011 ist weiterhin festzuhalten.“

(Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 23.4.2018, BStBl I 2018, 692, Herv. d. Verf.)

Aktuelles Steuerrecht 2/2018

156

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

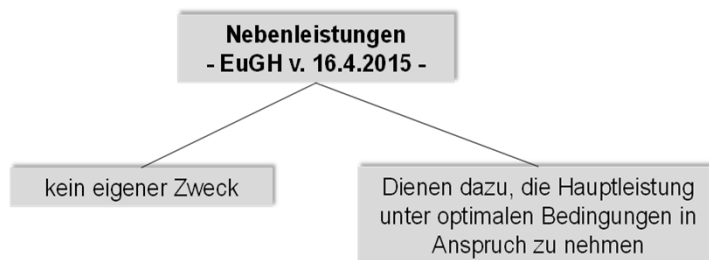
## AktStR 2/2018 – Thema 11

### Steuersätze bei einheitlicher Leistung

## Steuersätze bei einheitlicher Leistung

**Ausgangspunkte**

- ◆ Jeder Umsatz ist als eigene Leistung zu behandeln.
- ◆ Keine künstliche Aufspaltung von einheitlichen Leistungen.
- ◆ Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung



Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 307

158

## Steuersätze bei einheitlicher Leistung

**Ausnahme**

- ◆ Einheitliche Leistung kann im Einzelfall aufgespalten werden → Anwendung von unterschiedlichen USt-Sätzen auf die verschiedenen Teile
- ◆ Voraussetzungen (bisher):
  - Gesetzliche Grundlage
  - Auf einen konkreten und spezifischen Aspekt beschränkt
  - Auf den nach der MwStSystRL. der ermäßigte Steuersatz angewendet werden kann
- ◆ BFH v. 24.4.2013: Aufteilungsgebot in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 3 UStG ist unionsrechtlich zulässig

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 308

159

Steuersätze bei einheitlicher Leistung

### Vom EuGH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann eine einheitliche Leistung, die aus mehreren Bestandteilen besteht, unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 309

160

Steuersätze bei einheitlicher Leistung

### EuGH-Urteil vom 18.1.2018 – C-463/16, HFR 2018, 252

#### Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Betreibt das Fußballstadion „Amsterdam Arena“ für Fußballspiele und andere Events (Musik). Außerdem befindet sich in dem Komplex das Fußballmuseum des „AFC Ajax“
	Klin. bietet Bürgern geführte Besichtigungstouren an. Am Ende der Führung haben die Teilnehmer die Möglichkeit zum Besuch des Museums.
Steuersatz	Die Klin. wandte auf Eintrittsgelder den ermäßigten Steuersatz an.
Außenprüfung	Die Dienstleistung der Klin. unterliegt insgesamt dem Regelsteuersatz.
Oberstes Gericht der Niederlande	Vorlage an EuGH: Stadionrundgang und Museumsbesuch beinhalten eine einheitliche Leistung. Fraglich ist, ob diese einheitlich dem Regelsteuersatz unterliegt oder in Regelsteuersatz und ermäßigten Steuersatz aufzuteilen ist.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 309

161

## EuGH-Urteil vom 18.1.2018 – C-463/16, HFR 2018, 252



### Steuersätze bei einheitlicher Leistung

#### Entscheidung und Begründung

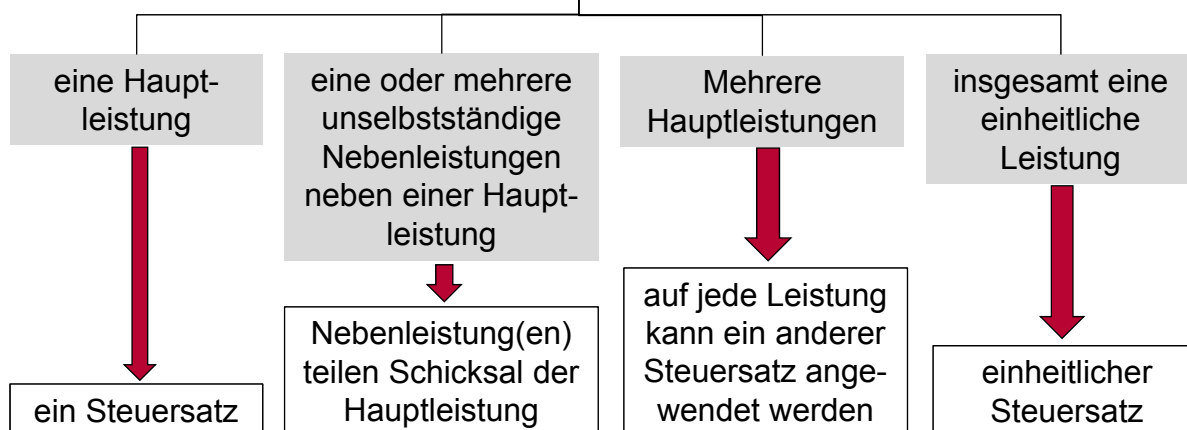
- ◆ Bei Einzelleistungen: Gesamtbetrachtung, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung
- ◆ **Einheitliche Leistung**, wenn mehrere Einzelleistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.
- ◆ **Einheitliche Leistung**, wenn ein oder mehrere Teile als Hauptleistung (Besichtigungstour), andere Teile aber als Nebenleistungen (Museum) anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen.
- ◆ Sonst künstliche Aufspaltung → Beeinträchtigung der Funktionalität des Mehrwertsteuersystems → **Aufteilungsgebote sind unzulässig**

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 310

163

## Steuersätze bei einheitlicher Leistung

## Mögliche Fallkonstellationen



Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 312

165

## Steuersätze bei einheitlicher Leistung

## Beispiel zum Schicksal der Nebenleistungen

Möbelhändler M liefert an den Kunden K eine Couchgarnitur zum Preis von 4.760 EUR brutto. Transport und Versicherung werden vereinbarungsgemäß mit 200 EUR gesondert in Rechnung gestellt. Die Kosten für Transport und Versicherung stellen eine typische Nebenleistung dar, weil sie das Mittel sind, um die „Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“.

Lieferung Couchgarnitur	4.000,00 EUR
Transport und Versicherung	200,00 EUR
<b>Zwischensumme:</b>	<b>4.200,00 EUR</b>
zzgl. 19% USt	798,00 EUR
<b><u>Gesamtpreis:</u></b>	<b><u>4.998,00 EUR</u></b>

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 313

166

## Auswirkungen auf die Aufteilungsgebote

### § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG

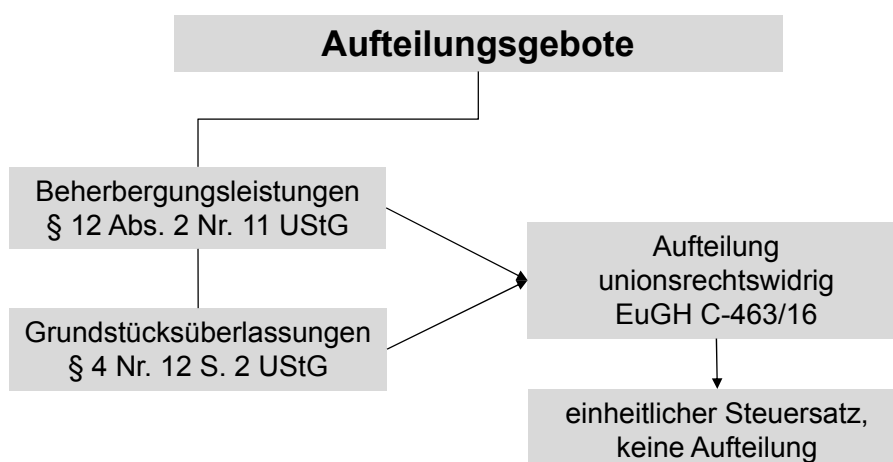
Der ermäßigte USt-Satz im Beherbergungsgewerbe gilt nur für die Übernachtungsleistungen, nicht aber für Nebenleistungen, wie z.B. Verpflegung, Parkplatz, Fitnessbereich, Pay-TV etc.

### § 4 Nr. 12 S. 2 UStG

Die Steuerbefreiung für Grundstücksüberlassungen gilt nicht für die Überlassung von Betriebsvorrichtungen, selbst wenn die Überlassung der Betriebsvorrichtung eine Nebenleistung darstellt.

**Aufteilung unionsrechtswidrig (EuGH C-463/16) → Einheitlicher Steuersatz und keine Aufteilung**

## Auswirkungen auf die Aufteilungsgebote



Steuersätze bei einheitlicher Leistung

### Handlungsempfehlung

- ◆ Nicht vorschnell handeln!
- ◆ Schnelle Reaktion des deutschen Gesetzgebers zu erwarten
- ◆ Bei künftigen Fakturierungen auf diese Entscheidung berufen?  
→ Abstimmung mit der FinVerw
- ◆ Anpassung für die Vergangenheit schwierig, da Steuerschuld nach § 14c UStG
- ◆ Leistungsempfänger: Bei zu Unrecht dem Regelsteuersatz unterworfenen Leistungen droht der anteilige Verlust des Vorsteuerabzugsrechts

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 315

169

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

## AktStR 2/2018 – Thema 12

**Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig**

Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig

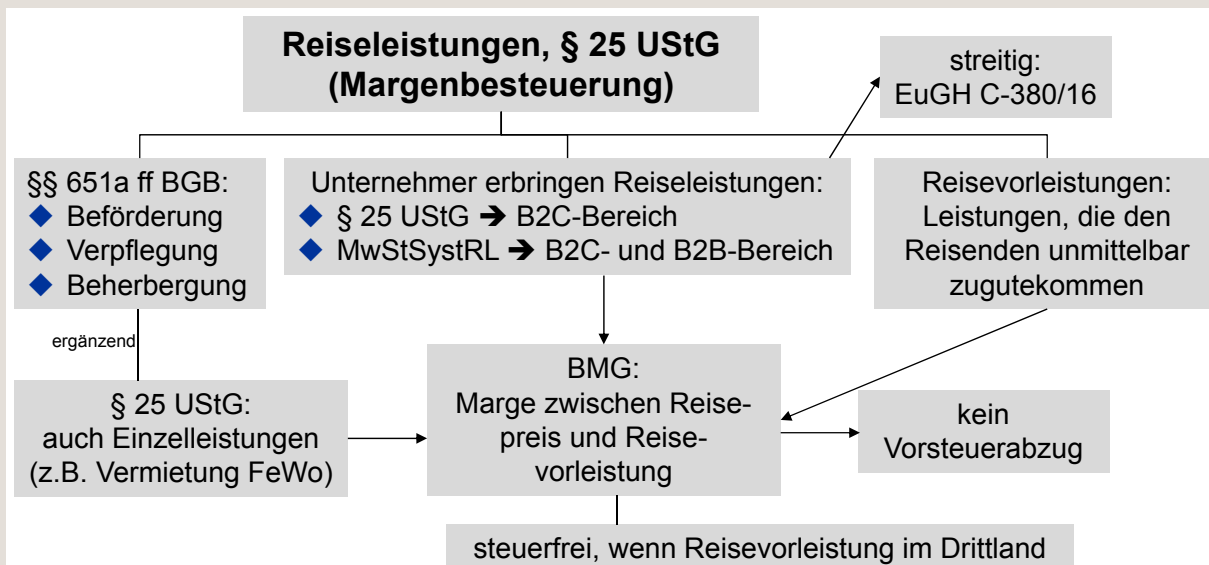
### Ausgangspunkte

- ◆ Reiseleistungen: Abweichung von § 10 Abs. 1 UStG
- ◆ Ausgangsumsätze  $\cdot$   $\cdot$  Aufwendungen für die Eingangsleistungen = Differenz  $\rightarrow$  Herausrechnung der USt  $\rightarrow$  Besteuerung des Mehrwerts
- ◆ Rechtsgrundlage: § 25 UStG

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 317

171

Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig



Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 321

172



Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig

### Vom EuGH zu entscheidende Rechtsfragen

Hat die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 73 und Art. 306 bis 310 der MwStSystRL verstoßen,

- a) indem sie Reiseleistungen, die gegenüber Stöpl. erbracht werden, die sie für ihr Unternehmen nutzen, von der Anwendung der Margenbesteuerung in § 25 UStG ausschließt und
- b) indem sie Reisebüros, soweit diese Sonderregelung auf sie anwendbar ist, gestattet, die USt-BMG pauschal für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen zu ermitteln?

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 322

173

Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig

### EuGH-Urteil vom 8.2.2018 – C-380/16, HFR 2018, 259

- a) Ausschluss der B2B-Kunden aus § 25 Abs. 1 S. 1 UStG ist **unzulässig**
  - ◆ unzulässige Einschränkung des Anwendungsbereichs der Margenbesteuerung
  - ◆ Sonderregelung, die eine Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz verhindert
  - ◆ Soweit Reisebüros ihre Marge offenlegen müssen, liegt hierin kein Verstoß gegen die unternehmerische Freiheit (Art. 16 der Charta der Grundrechte). Die Marge bezieht sich nur auf die einzelne Reise.
- b) Gesamtmarge (§ 25 Abs. 3 UStG) verstößt gegen Art. 308 MwStSystRL und ist unionsrechtswidrig; abweichende Regelung in Art. 318 MwStSystRL nicht einschlägig

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 322

174

Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig

### Ausschluss des B2B-Bereichs aus § 25 UStG

BFH (zuletzt XI R 4/16)  
und EuGH

Ausschluss des B2B-Bereichs  
verstößt gegen Unionsrecht

Stpfl. können sich unmittelbar  
auf die Richtlinie berufen!

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 323

175

Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig

### Gesamtmenge gem. § 25 Abs. 3 UStG

- ◆ Regelung ist unionsrechtswidrig
- ◆ Art. 308 MwStSystRL lässt dies nicht zu
- ◆ Art. 318 MwStSystRL nicht einschlägig
- ◆ Argument der Bundesregierung (praktische Schwierigkeiten) lässt der EuGH nicht gelten

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 324

176

Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen in § 25 UStG ist teilweise unionsrechtswidrig

### Auswirkungen

- ◆ Notwendigkeit zur Anpassung der deutschen Rechtslage
- ◆ Unternehmen können sich auf die für sie günstigere Rechtslage berufen
- ◆ Relevante Aspekte
  - Verlust des Vorsteuerabzugsrechts aus Eingangsleistungen
  - Abweichende Leistungsorte, je nach dem, ob § 25 UStG oder die allgemeinen Regelungen angewandt werden
  - Es gelten andere Rechnungsstellungsvorgaben: Nach § 25 UStG entfällt ein USt-Ausweis. Andererseits können Rechnungen mit USt-Ausweis, die entsprechend der bisherigen deutschen Rechtsauffassung folgend, ausgestellt wurden, die Rechtsfolge des § 14c UStG auslösen.

Aktuelles Steuerrecht 2/2018, 324

177

### 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 2018

178