

2|19

BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

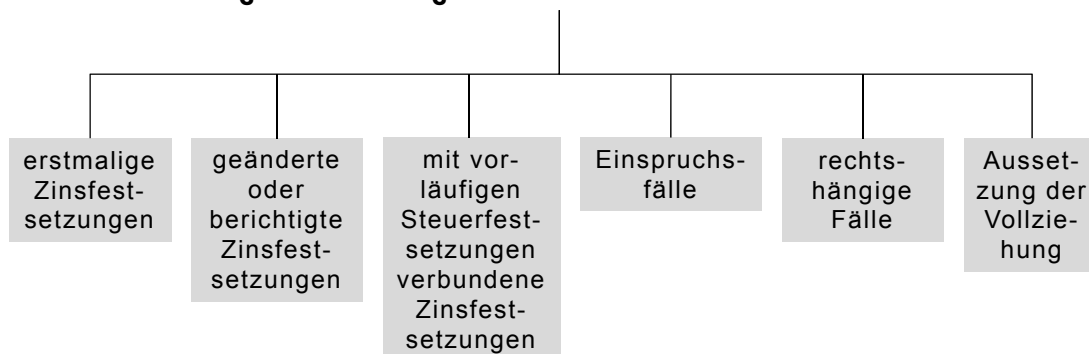


2|19

BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

VORBEMERKUNGEN

ZINSEN GEM. § 233 I.V.M. § 238 ABS. 1 AO – BMF VOM 2.5.2019

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019

15

VORBEMERKUNGEN

HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER – VERMIETUNG: BMF VOM 18.4.2019

- Anwendung des BFH-Urt. v. 17.4.2018: Vermietung von Wohnraum an den Arbeitgeber zu dessen betrieblichen Zwecken (z.B. Arbeitszimmer, Homeoffice)
→ Gewerbeimmobilie → individuelle objektbezogene Überschussprognose
- Liegt ein betriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Vermietung vor und ist die Überschussprognose negativ → steuerlich unbeachtlicher Vorgang → keine Zuordnung der Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zum Arbeitslohn
- Übergangsregelung für vor dem 1. Januar 2019 abgeschlossene Verträge: typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht
- Bei Qualifikation der Leistungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn: Abzugsbeschränkung gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019

16

VORBEMERKUNGEN

NACHTRÄGLICHE ANSCHAFFUNGSKOSTEN § 17 EStG – BMF V. 5.4.2019

- Anwendung des BMF-Schr. v. 21.10.2010, wenn das Darlehen/die Bürgschaft unter das MoMiG fällt und bis einschließlich 27.9.2017 gewährt oder eigenkapital- ersetzend geworden ist; Anwendung des MoMiG: nach dem 31.10.2008
- Übrige Fälle: Nachträgliche Anschaffungskosten = Aufwendungen, die nach handels- und bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen, Aufwendungen für Fremdkapital- hilfen (Ausfall aus Darlehen oder Bürgschaft) führen hingegen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten, es sei denn, die Fremdkapitalhilfe ist mit der Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar
→ Verweis auf § 5 Abs. 2a EStG

VORBEMERKUNGEN

VERÄUßERUNGSBEGRIFF I.S.V. § 20 ABS. 2 EStG

- Änderung des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer vom 18.1.2016 durch BMF-Schreiben vom 10.5.2019
- Rz. 59: „Eine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG ist **weder** von der **Höhe der Gegenleistung noch** von der Höhe der anfallenden **Veräußerungskosten** abhängig (BFH-Urt. v. 12.6.2018, VIII R 32/16, BStBl 2019 II S. XXX).“ → Konsequenzen für Ausbuchungsfälle?!
- Rz. 324: „Es wird nicht beanstandet, wenn die Änderung der Rz. 59 in der Fassung des BMF-Schreibens vom 10.5.2019 für die **Kapitalertragsteuererhebung** erstmals auf Kapitalerträge, die ab dem 1.1.2020 zufließen, angewendet wird.“

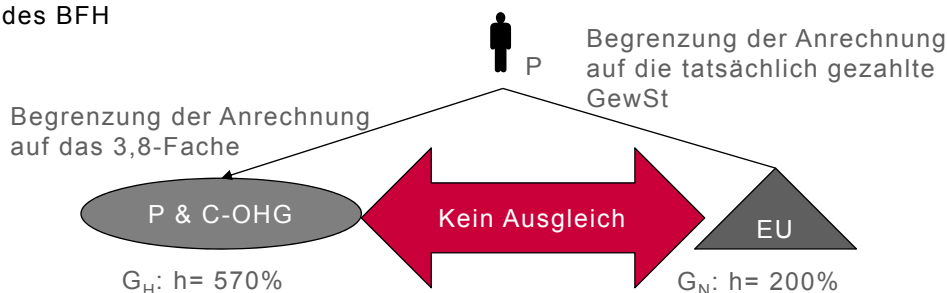


Beachte: Geplante gesetzliche Neuregelung gegen BFH-Urt. v. 24.10.2017 (VIII R 13/15) zur Frage des Abzugs von Verlusten aus dem Ausfall von Forderungen im Privatvermögen durch Ref-Entwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“

VORBEMERKUNGEN

ANWENDUNGSSCHREIBEN ZU § 35 EStG – BMF VOM 17.4.2019

- Ergänzung des Anwendungsschreibens zu § 35 EStG v. 3.11.2016
- Anwendung des BFH-Urt. v. 20.3.2017: getrennte Multiplikation mit dem Faktor 3,8 bei mehreren Gewerbebetrieben → Übernahme der einschränkenden Auslegung des BFH



- Betriebsbezogene Ermittlung der Höchstgrenzen bei Ober- und Untergesellschaft

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019

19

VORBEMERKUNGEN

USt-BEFREIUNG VON SCHWIMMUNTERRICHT

- BFH-Vorabentscheidungsersuchen an EuGH v. 27.3.2019 (V R 32/18):
 - Schulunterricht = Erlernen des Schwimmens?
 - Einrichtung mit denen der öffentlichen Hand vergleichbar – Anerkennungs-erfordernis? Ggf. nur Einzelunternehmer?
- EuGH: Unterricht = Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen (zu Fahrschulunterricht) → Auswirkungen?
- Grundlegende Bedeutung für den gesamten Bildungsbereich und die Frage, inwieweit die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG unionsrechtskonform sind

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019

20

VORBEMERKUNGEN

REFORM DER GRUNDSTEUER

- Ermittlung der „Grundsteuerwerte“ auf den 1.1.2022, danach alle 7 Jahre festzustellen
- Reduzierung der Steuermesszahl; Vorgabe: Aufkommen von 14,8 Mrd. EUR/Jahr, geplant: 0,034% (LuF: 0,039); bei Sozialwohnungen: Ermäßigung auf Antrag um 25% möglich
- Bewertung:
 - Wohngrundstücke: pauschalisierte Nettokaltmiete gem. Mikrozensus (differenziert nach Grundstücksart, Wohnflächengruppen und Gebäudealtersgruppen); Zu- und Abschläge in Abhängigkeit von Mietniveaustufen und Einwohnerzahl
 - Nichtwohngrundstücke: Ertragswertverfahren, nur wenn Marktmiete ermittelbar, sonst vereinfachtes Sachwertverfahren
- Möglichkeit der „Grundsteuer C“ mit höherem Hebesatz für unbebaute baureife Grundstücke

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019

21

VORBEMERKUNGEN

NEUE GESETZENTWÜRFE

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur **Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“)**

Ausführliche Behandlung erfolgt nach Verabschiedung der Gesetze!

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019

22

Thema 1

Listenpreis i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG im Taxigewerbe

BESTEuerung DER PRIVATEN NUTZUNG EINES BETRIEBS-KFZ

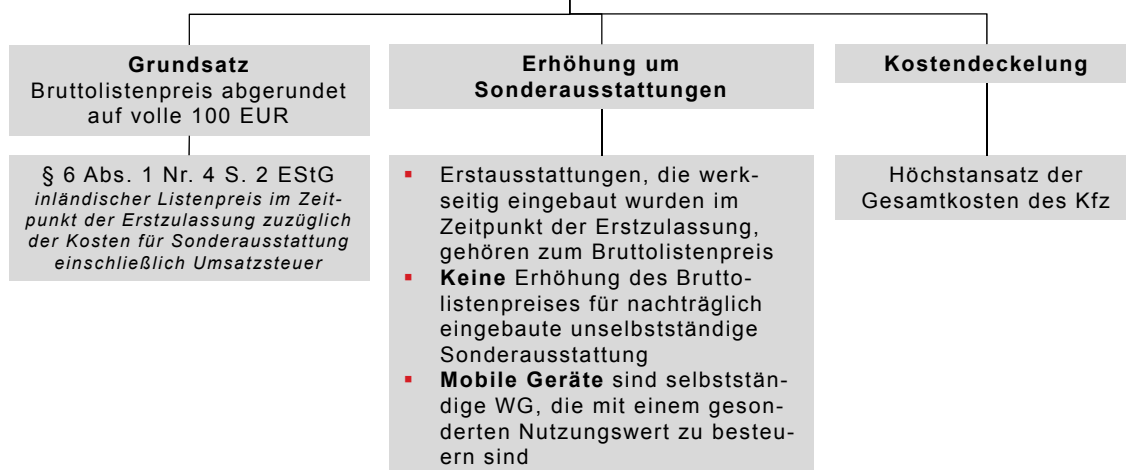
1%-Regelung, wenn Kfz
zu mehr als 50 % betrieb-
lich genutzt wird

Nachweis der auf die Privatfahr-
ten entfallenden Kosten durch ein
„ordnungsgemäßes“ Fahrtenbuch

Vorteilhaft wenn

- nur wenige Privatfahrten
- mehrere betriebliche Fahr-
zeuge genutzt werden
- Werte nach der 1%-Methode
übersteigen die tatsächlich
entstandenen Kosten

BEMESSUNGSGRUNDLAGE FÜR DIE 1%-REGELUNG



Vereinbarte Zuzahlungen des Arbeitnehmers

	laufende Zuzahlungen	Treibstoffkosten	Zuzahlung zu den Anschaffungskosten
1%-Methode		Saldierung und kein Werbungskostenabzug	Minderung des geldwerten Vorteils im Jahr der Zahlung
Fahrtenbuchmethode	Saldierung mit dem geldwerten Vorteil	Minderung der Gesamtkosten und keine Werbungskosten	zusätzliche Voraussetzung: keine Minderung der Anschaffungskosten um die Zuzahlung

LISTENPREIS I.S.D. § 6 ABS. 1 NR. 4 S. 2 EStG IM TAXIGEWERBE

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist für die Privatnutzung eines Taxiunternehmers der Bruttolistenpreis aus einer gesonderten Preisliste oder die allgemeine Preisliste des Fahrzeugproduzenten zugrunde zu legen?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 215

27

LISTENPREIS I.S.D. § 6 ABS. 1 NR. 4 S. 2 EStG IM TAXIGEWERBE

BFH-URTEIL VOM 8.11.2018 – III R 13/16, BFH/NV 2019, 449

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Taxiunternehmer
Juli 2009 - Dezember 2010	Private Nutzung eines im Juli 2009 für das Taxiunternehmen erworbenen Pkw Marke A
Ap / Finanzamt	Firma A teilt dem Prüfer einen Listenpreis (Allgemeine Preisvorgabe nach konfiguriertem Fahrzeug) von 48.165,25 EUR mit. Auf dieser Basis wurden geänderte ESt- und USt-Bescheide sowie GewSt-Messbescheide für 2009 und 2010 erlassen.
Einspruch des Stpfl.	Stpfl. macht geltend, dass der vom Finanzamt angesetzte Preis zu hoch sei. Der abgerundete Bruttolistenpreis betrage nur 37.500 EUR. Der Preis ergebe sich aus der Preisliste „Taxi und Mietwagen“ der Firma A.
Finanzamt	Zurückweisung des Einspruchs
FG	Stattgabe der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 215

28

BFH: AUFHEBUNG DER VORENTSCHEIDUNG

- Auch Taxen unterfallen dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG. Es handelt sich somit um Fahrzeuge, die **typischerweise auch für private Zwecke** (Transport von Personen und Gepäck) genutzt werden können.
- Unter dem inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist die an diesem Stichtag maßgebliche Preisempfehlung des Herstellers zu verstehen, die für den **Endverkauf** des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem **inländischen Neuwagenmarkt** gilt.
- Preisliste i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ist diejenige, die einen Preis ausweist, zu dem der Stpfl. das **Fahrzeug auch als Privatkunde** erwerben könnte.

ANMERKUNGEN**Praktische Konsequenzen**

- Fahrzeugpreis, zu dem ein **Privatkunde** das Fahrzeug erwerben kann
→ Pauschalierung
- Beachte: Bedeutung für alle Fälle, in denen **bestimmte Berufsgruppen Sonderrabatte** von Herstellern eingeräumt bekommen (z.B. auch Fahr-schulen, Journalisten)
- Allgemeine Preisempfehlung des Herstellers
- Keine Differenzierung zwischen gebrauchten und neuen Pkw

Bedeutung für die Praxis

- Anwendung der Bruttopreisliste für den allgemeinen Verkauf
- Sonderregelung für Elektro- und Hybridfahrzeuge, die zwischen dem 1.1.2019 und dem 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden
- Wenn kein inländischer Listenpreis: Kaufpreis des Importeurs

Thema 2

Dienstwagen und geringfügig entlohntes Beschäftigungsverhältnis

Dienstwagen und geringfügig entlohntes Beschäftigungsverhältnis

UNTERSCHIEDUNG

Leistungsgrund liegt im betrieblichen / beruflichen Bereich

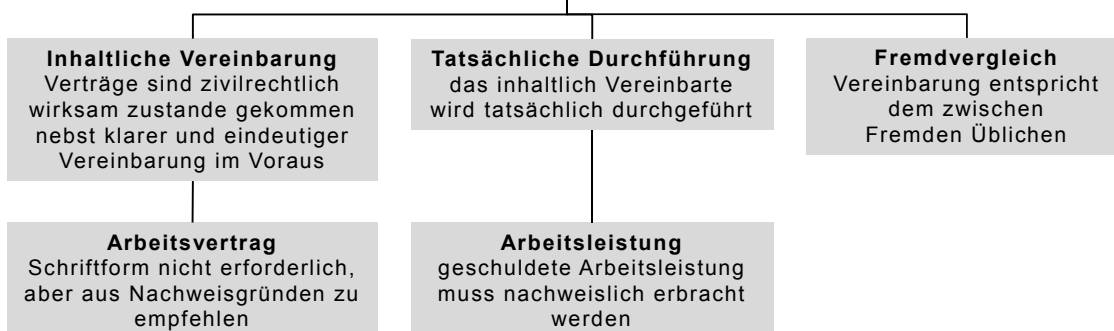
Betriebsausgaben /
Werbungskosten

Leistungsgrund liegt **nicht** im betrieblichen / beruflichen Bereich

Leistung aufgrund privater Verbundenheit (Unterhaltsleistung bzw. freiwillige Zuwendung)

keine Betriebsausgaben /
Werbungskosten
(= § 12 EStG)

RECHTSVERHÄLTNISSE ZWISCHEN NAHEN ANGEHÖRIGEN



Gesamtheit der Verhältnisse maßgeblich
(d.h. nicht jede Abweichung vom Üblichen löst eine Versagung der steuerlichen Anerkennung des Rechtsverhältnisses aus)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Führt Lohnaufwand, der durch die Überlassung eines Dienstwagens zugunsten einer geringfügig entlohnnten Beschäftigung unter Ehegatten verursacht ist, unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs zu steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben?

BFH-URTEIL VOM 10.10.2018 – X R 44-45/17, BStBI II 2019, 203

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012 - 2014
Kläger	Der gewerbetreibende Kläger (EÜR) beschäftigte seine Ehefrau als geringfügig entlohnte Beschäftigte. Der Arbeitslohn von 400 EUR/mtl. setzte sich aus dem geldwerten Vorteil aus der (uneingeschränkten) privaten Nutzungsmöglichkeit eines Dienstwagens und Barlohn zusammen.
Dienstwagen	Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen sowie Abzug der Kfz- und der Lohnaufwendungen (einschließlich Abgaben) als Betriebsausgaben und korrespondierende Erfassung der geldwerten Vorteile aus dem Dienstwagen als Betriebseinnahme.
Dienstwagenverkauf	Erfassung als Betriebseinnahme bei Abzug des Restbuchwerts als Betriebsausgaben.
Finanzamt	a) Dienstverhältnis ist fremdunüblich. b) Jeweiliger Dienstwagen ist Privatvermögen. c) Kfz-Aufwendungen für den Dienstwagen sind Privatentnahmen. d) Betriebseinnahmen wegen Kfz-Verkauf bleiben unberücksichtigt (Privatvermögen). e) Lohnaufwand und die als fiktive Betriebseinnahmen erfassten geldwerten Vorteile aus der Dienstwagenüberlassung bleiben unberücksichtigt.
FG	Anerkennung eines Ehegattendienstverhältnisses bei Einräumung der privaten Pkw-Nutzung i.R.e. geringfügig entlohnten Beschäftigungsverhältnisses.

BFH: AUFHEBUNG DER ENTSCHEIDUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien Privatnutzung des Arbeitnehmers ist i.R.e. geringfügigen zwischen Ehegatten geschlossenen Beschäftigungsverhältnisses („Mini-Job“) **fremdunüblich**.
- Arbeitslohn muss in einem **angemessenen Verhältnis** zu den privat veranlassten Fahrzeugkosten stehen. Durch eine intensive Privatnutzung des Fahrzeugs erhöht sich für den Arbeitgeber der tatsächliche Kostenaufwand für das Fahrzeug. Gerade bei geringem Arbeitslohn steht eine erhöhte Kostenübernahme nicht mehr in einem angemessenen Verhältnis zum Arbeitsumfang und zum vereinbarten Arbeitslohn. Eine Fremdüblichkeit bei Angehörigenverträgen scheidet daher aus.
- Allein aus dem fehlenden Fremdvergleich ist das betreffende **Fahrzeug** – entgegen der Auffassung des Finanzamts – nicht zwingend dem Privatvermögen zuzuordnen. Je nach tatsächlichem betrieblichen Nutzungsumfang kann es dem (notwendigen oder gewillkürten) **Betriebsvermögen** zuzurechnen sein.

GERINGFÜGIGE BESCHÄFTIGUNG UNTER NAHEN ANGEHÖRIGEN

→ Gleichklang der wirtschaftlichen Interessen

- Ehegatten
- Eltern und Kinder
- Geschwister und Verschwägerter
- Großeltern und Enkel
- Schwiegerkinder und Schwiegereltern
- Lebenspartnerschaften nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz
- Lebensgemeinschaft:
 - Bestehende: (+)
 - Ehemalige (-)
- Bei Gesellschaften: Näheverhältnis zum beherrschenden Gesellschafter

PRIVATNUTZUNGSMÖGLICHKEIT**Sachverhalt**

- Umfassende private Nutzungsmöglichkeit ohne jede Begrenzung und Pflicht zur Kostenbeteiligung
- Risiko, dass eine verstärkte private Nutzung die Kosten stark steigen lässt

Ausschlussmöglichkeit

- Wirksames privates Nutzungsverbot
- Nachweis (!) der ausschließlichen betrieblichen Nutzung durch ein steuerlich anzuerkennendes Fahrtenbuch; keine Überwachungspflicht des ArbG

DURCHFÜHRUNG DES FREMDVERGLEICHS

- Nutzungsüberlassung des Pkw steht nicht per se einer Fremdüblichkeit entgegen
- Kostenkalkulation: Arbeitslohn muss in einem angemessenen Verhältnis zu den privat veranlassten Fahrzeugkosten stehen
- Risiko einer fremdunüblichen Vereinbarung wird um so größer, je geringer der Gesamtvergütungsanspruch ist
- Keine Aussage, wann eine „intensive Privatnutzung“ vorliegt
- Anwendung bei zu Beginn des Arbeitsverhältnisses vereinbarter Nutzungsüberlassung, aber auch bei Entgeltumwandlung
- Notwendigkeit besteht auch bei Angehörigenverträgen jenseits der Grenze von 450 EUR/Monat
- **Ausweichmöglichkeiten:** Nutzungsbeschränkung oder Kostenbeteiligung des Arbeitnehmers

WEITERE GELDWERTE VORTEILE UND FREMDVERGLEICH

- Übernahme von Aufwendungen zugunsten der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln (steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG ab 2019)
- Kleine Sachbezüge, die wegen Anwendung der monatlichen 44 EUR-**Freigrenze** steuerfrei bleiben
- Überlassung eines betrieblichen Fahrrads (steuerfrei nach § 3 Nr. 37 EStG ab 2019)
- Anwendung der Rabatt**freibetrag**regelung i.H.v. 1.080 EUR nach § 8 Abs. 3 EStG
- Vorteile des Mitarbeiters aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten (§ 3 Nr. 45 EStG)

Nicht per se fremdunüblich → Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)

SONSTIGE ANFORDERUNGEN

Mindestlohn

- Höhe:
 - in 2019: 9,19 EUR
 - in 2020: 9,35 EUR
- BAG: unpfändbarer Teil des Arbeits-einkommens ist zwingend in Geld auszubezahlen → keine Anrechnung des Sachbezugs
- Wird das Dienstverhältnis steuerlich nicht anerkannt, stellt sich die Frage nach dem Mindestlohn nicht

Teilzeit- und Befristungsgesetz

- Arbeit auf Abruf
- **Achtung:** Wird keine wöchentliche Arbeitszeit festgelegt, gelten 20 Stunden (!) als vereinbart, auch wenn diese nicht geleistet werden
- Arbeitszeitvereinbarungen prüfen!
- Ggf. Höchst- oder Mindestarbeitszeit vereinbaren

ABGRENZUNG



NUTZUNGSENTNAHME**Beispiel 1:**

Das Fahrzeug (inländischer Listenpreis: 60.000 EUR) wird zu 30 % betrieblich und zu 70 % privat genutzt und dem Betriebsvermögen zugeordnet. Die Kfz-Kosten betragen 6.000 EUR. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb liegen nicht vor.

Betriebsausgaben:	- 6.000 EUR
Nutzungsentnahme:	
70 % v. 6.000 EUR =	+ 4.200 EUR
Gesamtwirkung	- 1.800 EUR

Beispiel 2:

Das Fahrzeug (inländischer Listenpreis: 60.000 EUR) wird zu 70 % betrieblich und zu 30 % privat genutzt. Die Kfz-Kosten betragen 6.000 EUR. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb liegen nicht vor. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch wird nicht geführt.

Betriebsausgaben:	- 6.000 EUR
Nutzungsentnahme:	
1 % v. 60.000 EUR = 600 EUR/mtl.	
600 EUR x 12 Monate = 7.200 EUR/p.a	
	max. + 6.000 EUR
Gesamtwirkung	0 EUR

ANMERKUNGEN**Fahrzeugveräußerung**

- **Privatvermögen:** Veräußerungsgewinn bleibt unberücksichtigt
- **Betriebsvermögen:** Veräußerungsgewinn ist steuerlich zu erfassen
→ Musterverfahren zum Umfang der Besteuerung: ganz oder im Umfang der betrieblichen Nutzung?

Umsatzsteuer

- Keine Entscheidung des BFH
→ V R 31/18 ist anhängig
- Nichtanerkennung wegen Verstoßes gegen den Drittvergleich
- Aber: keine Bindungswirkung des Ertragsteuerrechts für die USt
- Vorsteuerabzug, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10% beträgt

ANMERKUNGEN**Abgeführte Lohnsteuer**

- Bei geringfügig Beschäftigten i.d.R. Pauschalversteuerung gem. § 40a Abs. 1 bzw. 2a EStG
- Bei pauschalisierten Mini-Jobs 2% LSt an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See
- Bei nachträglicher Nichtanerkennung Rückforderung der pauschalisierten LSt und der abgeführten Sozialversicherungsbeiträge

Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses

- Gezahlter Arbeitslohn ist keine Betriebsausgabe
- Empfänger erzielt keine Einkünfte aus § 19 EStG
- Widerstreitende Steuerfestsetzung gem. § 174 AO

Thema 3

Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage
in einen anderen Betrieb

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

**PAUSCHALE VORGABEN ZUR
HÖHE DER AFA FÜR WG**

**HOHE WERTSTEIGERUNGEN IN
ETLICHEN WG (INSB. IMMOBILIEN)**

→ ENTSTEHUNG VON STILLEN RESERVEN

→ Problem im Falle der Veräußerung/Übertragung

ÜBERTRAGUNGEN

- § 6 Abs. 3 EStG
- § 6 Abs. 5 EStG
- Realteilung
- UmwStG

VERÄUßERUNG

- §§ 6b, 6c EStG

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

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

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

HANDLUNGSOPTIONEN

Abzug von den Anschaffungs-/ Herstellungskosten zeitnah erworbener WG

Rücklagenbildung und Abzug innerhalb von max. vier Jahren

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

AUFLÖSUNG DER RÜCKLAGE

stille Reserven auf neu angeschafftes WG **übertragen**

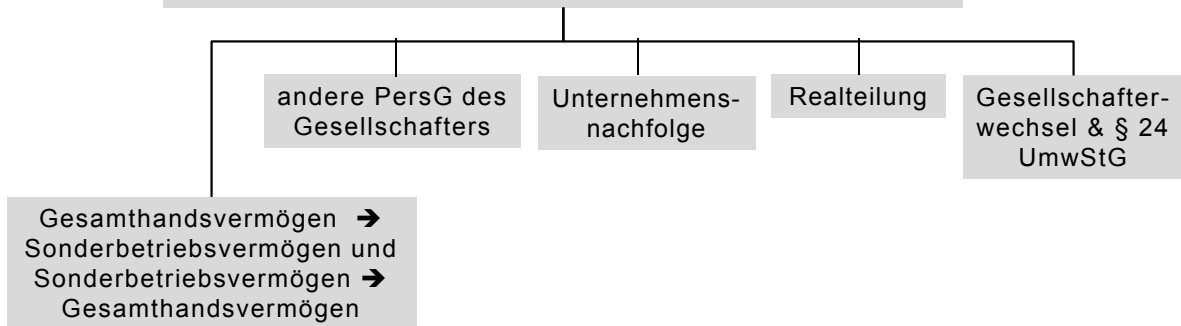
keine Übertragung nach Ablauf des vierten Wirtschaftsjahrs nach dem Wirtschaftsjahr ihrer Bildung

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

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
Nur Personenunternehmen: Anteile an KapG	Anteile an KapG abnutzbare bewegliche WG Gebäude
seit 1.1.2006: Binnenschiffe	Binnenschiffe

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

ÜBERTRAGUNG ZWISCHEN
„UNTERSCHIEDLICHEN“ BETRIEBSVERMÖGEN



ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

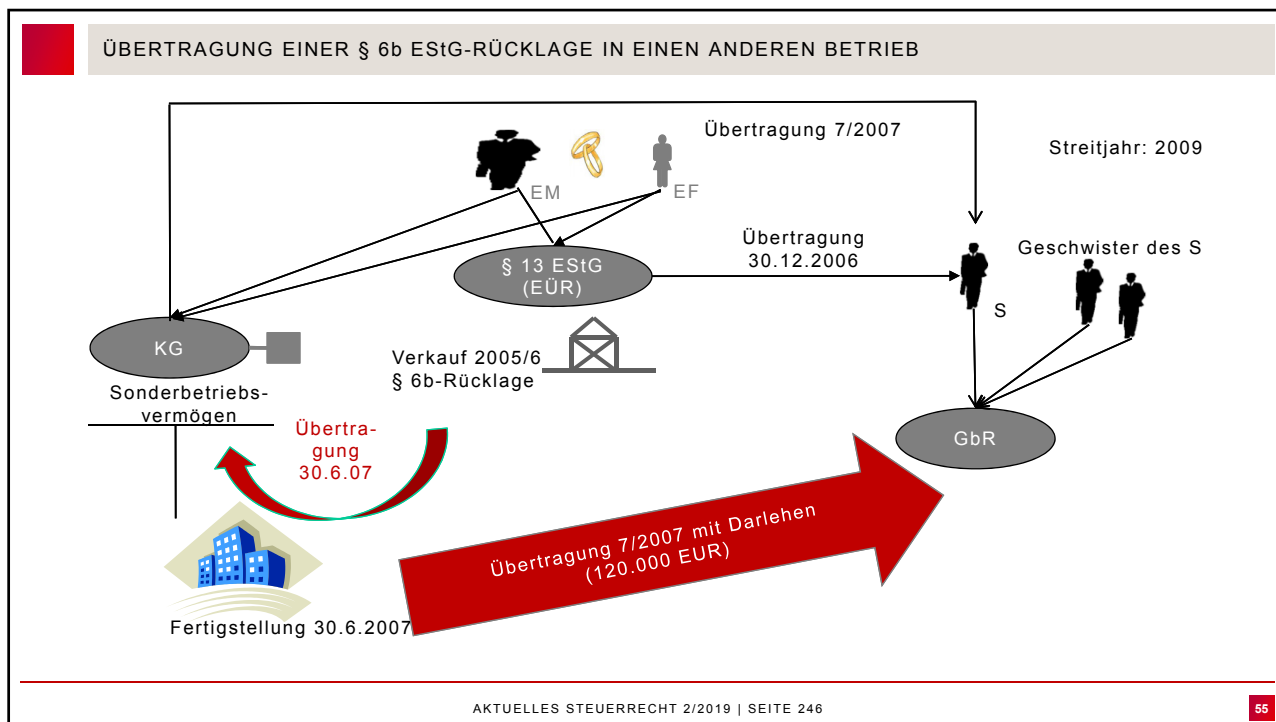
VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Kann eine isolierte Übertragung einer bestehenden Rücklage nach § 6b EStG auf ein anderes Betriebsvermögen erfolgen oder setzt dies voraus, dass in diesem Betriebsvermögen ein WG vorhanden ist, auf das eine Übertragung erfolgen kann?
- Ist die Auffassung in R 6b.2 Abs. 8 S. 3 EStR rechtmäßig, dass eine Übertragung auf ein anderes Betriebsvermögen erst erfolgen kann, wenn dort ein WG vorhanden ist, von dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Rücklagenbetrag abgezogen werden kann?

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

BFH-URTEIL VOM 22.11.2018 – VI R 50/16, BFH/NV 2019, 324

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2009
Kläger	Erhält von seinen Eltern unentgeltlich zum 30.12.2006 einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG), in dem im Jahr 2005/2006 eine Rücklage gem. § 6b Abs. 3 i.V.m. § 6c Abs. 1 S. 2 EStG gebildet wurde. Zeitgleich übertragen die Eltern diese Rücklage in das Sonderbetriebsvermögen einer KG, an der sie hälftig beteiligt sind. Fertigstellung eines im Sonderbetriebsvermögen der KG befindlichen Sechsfamilienhauses im Juni 2007. Die Eltern ziehen davon den Rücklagenbetrag ab. Im Juli 2007 übertragen sie die KG-Anteile auf ihren Sohn und übertragen Grundstück und Gebäude (einschließlich einer Verbindlichkeit i.H.v. 120.000 EUR) auf eine GbR, an deren Vermögen der Sohn und seine Geschwister beteiligt sind.
Finanzamt	Übertragung der Rücklage auf das Sonderbetriebsvermögen ist nicht zulässig. Folglich ist sie unverändert im Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs verblieben. Da dort keine Reinvestition erfolgt ist, war die Rücklage 2009 hälftig aufzulösen.
Kläger	Rücklagenbildung kann auf das Sonderbetriebsvermögen übertragen werden, wenn eine spätere Investition erfolgt.
FG	Eine Übertragung der Rücklage kann auch schon <u>vor</u> Fertigstellung des Ersatz-WG auf einen anderen Betrieb erfolgen.



ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Die Rücklage nach § 6b EStG ist kein WG. Sie kann folglich nicht nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG übertragen werden.
- Eine Übertragung der § 6b-Rücklage auf unfertige Gebäude vor deren Anschaffung oder Herstellung kommt nicht in Betracht.
- Ein Veräußerungsgewinn, der in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden ist, kann in einen anderen Betrieb des Stpfl. erst in dem **Zeitpunkt** überführt werden, in dem der **Abzug** von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitions-WG des anderen Betriebs **vorgenommen wird** (Bestätigung von R 6b.2 Abs. 8 S. 3 EStR).

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 247

56

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

ANMERKUNGEN

Grds. Übertragungsmöglichkeit

- Bestätigung der bisherigen Rspr.: Übertragung ist grds. möglich
- § 6b-Rücklage ist kein WG → keine Übertragungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG
- Grund: Gesellschafterbezogene Anwendung

Übertragungsvoraussetzungen

- Bestätigung von R. 6b.2 Abs. 8 S. 3 EStR
- Keine Möglichkeit, Rücklagen gewissermaßen frei zu übertragen
- Übertragung nur (!) möglich, wenn das WG **bereits vorhanden** ist
- Praxiskonsequenz: Genaue Planung erforderlich!

ÜBERTRAGUNG EINER § 6B EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

ANMERKUNGEN

Folgewirkungen

- Beteiligte gingen – fälschlicherweise – von einer Übertragung auf die E-KG aus → Folgen:
 - Keine Nutzung bei S
 - Keine Einhaltung der Investitionsfrist bei S, weil keine Übertragung
 - Zwangsauflösung
- Ablehnung von Billigkeitsmaßnahmen

Sonderregelung (§ 6b Abs. 4 S. 2 EStG)

- Unzulässig: Bildung im Gewerbebetrieb und Übertragung im Bereich § 13 oder § 18 EStG
- Arg.: Verhinderung, dass ein gewerblicher Veräußerungsgewinn der GewSt entzogen werden kann
- **Gestaltungsalternative:** Erwerb im gewerblichen Bereich und Nutzungsüberlassung an die andere Tätigkeit
- Einschränkung gilt nicht bei der Veräußerung des Geschäftsbetriebs im Ganzen!

ÜBERTRAGUNG EINER § 6b EStG-RÜCKLAGE IN EINEN ANDEREN BETRIEB

ZUSCHLAG GEM. § 6b ABS. 7 EStG

Außerbilanziell i.H.v. 6 % für jedes „volle Wirtschaftsjahr“ für das die Rücklage bestanden hat

Höhe verfassungsmäßig?

- AdV zu § 238 Abs. 1 S. 1 AO
- Vorlage zu § 6a Abs. 3 EStG
- AdV-Beschl. zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Thema 4

Ergebnisverteilung bei unterjährig eintretenden
Gesellschaftern

GEWINNVERTEILUNG GWERBLICHER PERSONENGESELLSCHAFTEN

- Gesetzliche Regelung
 - GbR: nach Köpfen
 - OHG/KG: Verzinsung des Kapitals mit 4%, Rest nach Köpfen
- I.d.R. gesellschaftsvertragliche Regelung mit weiter Gestaltungsfreiheit
- Schuldrechtliche Vereinbarungen führen handelsrechtlich zu Aufwand → Gewinnminderung
- Steuerliche Nichtanerkennung bei privater Veranlassung oder § 42 AO
- Fremdvergleichsgrundsatz
- Zivilrechtliche Wirksamkeit
- Rendite des tatsächlichen Werts der Beteiligung darf 15% nicht übersteigen

ÜBERSCHUSSVERTEILUNG VERMÖGENSVERWALTENDE PERSG

- Einkunftserzielung auf Ebene der PersG
- Einkunftsverteilung grds. nach dem zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel
- Vergütungen an einen Gesellschafter führen zu Werbungskosten auf Ebene der Gesellschaft
- Gesellschafter verwirklicht eigenen Einkunftstatbestand
- Einkunftserzielung der Gesellschaft, wenn diese nach außen auftritt; bei VuV: Auftreten der Gesellschaft als Vermieter

RÜCKWIRKENDE ÄNDERUNG DES GEWINNVERTEILUNGSSCHLÜSSELS

- Zivilrechtlich möglich
- Steuerliche Nichtanerkennung
- Nur möglich für Gewinne oder Verluste, die nach dem Zeitpunkt der Änderung entstehen, aber BFH-Entscheidung zu gewerblicher PersG, wohl übertragbar auf vermögensverwaltende PersG
- Änderung nur mit Wirkung für die Zukunft möglich → Nachweis des Zeitpunkts der Änderung → **Beweisvorsorge**

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Kann ein Gesellschafter, der erst im Laufe eines Geschäftsjahres der PersG beitrifft, auch mit steuerrechtlicher Wirkung an dem bis zu seinem Eintritt erwirtschafteten Ergebnis beteiligt werden, wenn darüber eine Vereinbarung vor Beginn des Geschäftsjahres getroffen wurde?

ERGEBNISVERTEILUNG BEI UNTERJÄHRIG EINTRETENDEN GESELLSCHAFTERN

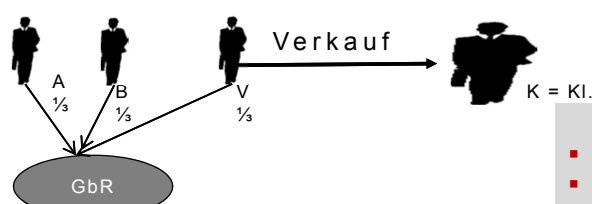
BFH-URTEIL VOM 25.9.2018 – IX R 35/17, BStBI II 2019, 167

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Natürliche Person
1997	Mit notariellem Vertrag vom 22.10.1997 erwirbt der Kläger K ein Drittel Anteil an einer V, A, B-GbR vom Gesellschafter V für einen Kaufpreis i.H.v. 1,85 Mio. DM. Die Kaufpreiszahlung soll zum 1.12.1997 erfolgen. Mit der Kaufpreiszahlung sollen die Gesellschaftsrechte auf den Kläger übergehen. Der anteilige Gewinn bzw. Verlust des Geschäftsjahres 1997 soll insg. auf den Kläger und nicht mehr auf V entfallen.
1998	Die Kaufpreiszahlung erfolgt am 1.7.1998, so dass die Anteile des V erst zu diesem Zeitpunkt auf den Kläger übergehen, da V trotz verspäteter Kaufpreiszahlung von einem vereinbarten Rücktrittsrecht keinen Gebrauch macht.
Finanzamt	Verlust wird auf 1.532.952 DM erklärungsgemäß festgestellt und auf Kläger, A und B jeweils zu 1/3 verteilt. Durch zwei Änderungsbescheide wird der Verlust letztlich auf 675.527 DM (Höhe nicht Streitgegenstand) festgestellt und mit jeweils 1/6 auf den Kläger und V sowie jeweils 1/3 auf A und B verteilt.
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 257

65

ERGEBNISVERTEILUNG BEI UNTERJÄHRIG EINTRETENDEN GESELLSCHAFTERN



Streitjahr: 1998

Notarieller Kaufvertrag:

- Kaufpreiszahlung noch in 1997
- Übergang der Gesellschaftsrechte zum Zeitpunkt der Zahlung



VuV (§ 21 EStG)
Verlust: rd. 600 TEUR

1.7.1998: Tatsächliche Zahlung →
Gesellschafterwechsel

Zurechnung der Verluste

FA:
1/3 A, 1/3 B, 1/6 V und 1/6 K



K:
1/3 A, 1/3 B, 1/3 K

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 259

66

BFH: REVISION DES FA IST UNBEGRÜNDET

- Der dem einzelnen Gesellschafter zuzurechnende **Anteil am Überschuss einer Immobilien-GbR** steht **erst mit Ablauf des VZ** fest. → Aufgabe der Rechtsauffassung, dass eine Zurechnung nur an Gesellschafter erfolgen kann, die im Zeitpunkt des Zu- bzw. Abflusses der Einnahmen bzw. Ausgaben beteiligt waren
- Eine **für die Zukunft mit Zustimmung aller Gesellschafter geänderten Gewinnverteilung** mit der Maßgabe, dass der Verlust einem **während des Geschäftsjahres eintretenden Gesellschafter** für das gesamte Geschäftsjahr ohne zeitanteilige Berücksichtigung zugerechnet wird, ist steuerrechtlich anzuerkennen.
- Die **Auslegung von Verträgen** obliegt dem FG als Tatsacheninstanz und ist nicht zu beanstanden → Keine Regelung für vertragswidriges Verhalten erforderlich (verspätete Zahlung)
- Die Feststellung des Gesamtüberschusses ist neben der Einkünfteverteilung **selbstständige Besteuerungsgrundlage** i.S.d. § 157 Abs. 2 AO

GLEICHBEHANDLUNG GEWERBLICHER UND VERMÖGENSVERWALTENDER PERSG

- Keine Ungleichbehandlung von gewerblichen und vermögensverwaltenden PersG
- Grundgedanke: Überschuss/Verlust entsteht auf Ebene der Gesellschaft und steht erst zum Ende des Kalenderjahres fest
- Änderung der Rspr.: kein Festhalten an Zeitpunkt des Zu- und Abflusses (Bruchteilsbetrachtung)

RÜCKWIRKENDE ÄNDERUNG DER GEWINNVERTEILUNG

- BFH v. 7.7.1983: Schuldrechtliche rückwirkende Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels ist steuerlich **nicht** anzuerkennen
- Entscheidend: Zeitpunkt der Vereinbarung
- Offen gelassen: Schuldrechtliche Rückbeziehung auf den Beginn des Geschäftsjahres
- Gestaltungsüberlegung: Zuweisung des Gewinns zum neuen Gesellschafter → Berücksichtigung im Kaufpreis → Grundsätzlich gesellschaftsvertragliche Regelung empfehlenswert
- Möglichkeit der über- oder unterquotalen Zuweisung der Gewinne und Verluste

WEITERE ASPEKTE

Feststellungsbescheid

- Mehrere selbstständige Verwaltungsakte in einem (Feststellungs-)Bescheid
- Reichweite des Einspruchs prüfen
- Bewusste Einschränkung eines Einspruchs

Streitwertfestsetzung

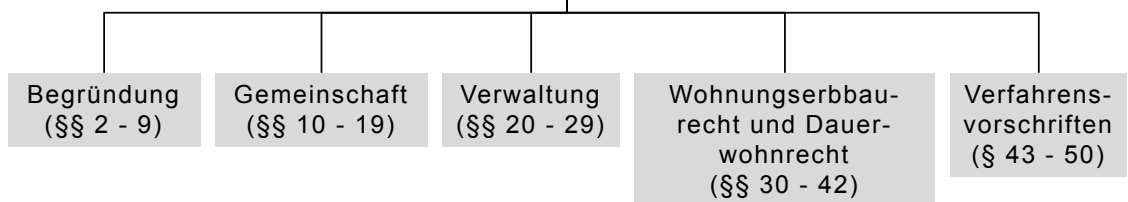
- Antrag des Klägers
- Streitwert: 25% des streitigen Verlustes

Thema 5

Wohnungseigentümergeinschaft als gewerbliche Mitunternehmerschaft

WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT ALS GEWERBLICHE MITUNTERNEHMERSCHAFT

REGELUNGEN DES WoEigG

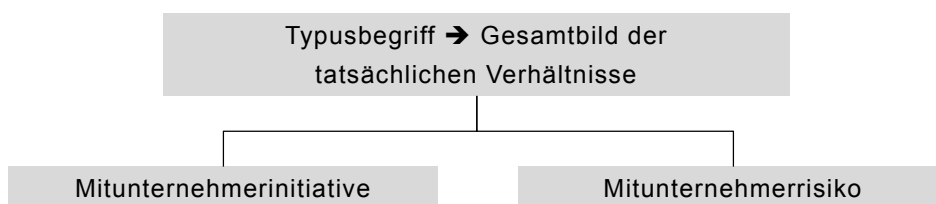


§ 10 ABS. 6 WoEigG

„¹Die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer kann im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums gegenüber Dritten und Wohnungseigentümern **selbst Rechte erwerben und Pflichten eingehen**. ²Sie ist **Inhaberin** der als Gemeinschaft gesetzlich begründeten und rechtsgeschäftlich erworbenen Rechte und Pflichten. ³Sie übt die gemeinschaftsbezogenen Rechte der Wohnungseigentümer aus und nimmt die gemeinschaftsbezogenen Pflichten der Wohnungseigentümer wahr, ebenso sonstige **Rechte und Pflichten** der Wohnungseigentümer, soweit diese gemeinschaftlich geltend gemacht werden können oder zu erfüllen sind. ⁴Die Gemeinschaft muss die **Bezeichnung „Wohnungseigentümergeinschaft“** gefolgt von der bestimmten Angabe des gemeinschaftlichen Grundstücks führen. ⁵Sie kann vor Gericht **klagen und verklagt** werden.“

(Hervorhebungen durch Verfasser)

MITUNTERNEHMERSCHAFT



Ausgleich untereinander ist möglich, aber beide Merkmale müssen zumindest schwach ausgeprägt vorliegen

Gleichbehandlung von land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen sowie gewerblichen Mitunternehmerschaften

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist eine Wohnungseigentümergeinschaft ein einem Gesellschaftsverhältnis **vergleichbarer Zusammenschluss**, sodass bei entsprechendem Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG vorliegen?

BFH-URTEIL VOM 20.9.2018 – IV R 6/16, BStBl II 2019, 160

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2009
Kläger	Sind Mitglieder der Wohnungseigentümergeinschaft in einer Wohnanlage (11 Reihenhäuser und ein Blockheizkraftwerk), Eigentümerversammlung bestellt Verwalter. Kraftwerk dient der Versorgung der Häuser und Verkauf nicht benötigten Stroms an Energieunternehmen. Verwalter gibt Feststellungserklärung ab (Ermittlung durch EÜR) unter anteiliger Berücksichtigung der Kosten, soweit sie auf den Verkaufsanteil entfallen.
Finanzamt	Feststellung gem. Erklärung. Laufende Verluste für jeden Eigentümer 54,30 EUR. Einzelne Bekanntgabe gegenüber dem Verwalter und den Klägern (§ 183 Abs. 2 AO)
Kläger	Einspruch: Nichtberücksichtigung des privaten Verbrauchs und Abzug der vollen AfA (nicht nur anteilig) → Höhere laufende Verluste; Verwalter war nicht zur Abgabe der Steuererklärung befugt.
Finanzamt	Nur geringe Änderungen der Höhe nach (u.a. AfA-Dauer)
FG	Keine Aufhebung des Feststellungsbescheids

BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Die Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft gem. § 10 Abs. 6 WoEigG führt **nicht** dazu, dass diese ein nach **§ 1 Abs. 1 KStG** steuerpflichtiges Gebilde ist. Sie kann als Rechtssubjekt i.S.d. § 10 Abs. 6 S. 1 WoEigG eine **gewerbliche Mitunternehmerschaft** i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG begründen → Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO
- Es bedarf **nicht** der Annahme einer **konkludent errichteten GbR**, wenn die gewerbliche Tätigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft **innerhalb** des in § 10 Abs. 6 S. 1 WoEigG **vorgegebenen Verbandszwecks** liegt.
- Zu den Personen i.S.d. § 34 Abs. 1 Nr. 1 AO können auch die von der Wohnungseigentümergeinschaft **bestellten Vertreter** gehören. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Verwalter gegenüber den Finanzbehörden in den Grenzen des §§ 10 Abs. 6 S. 1, 27 WoEigG als **geschäftsführungs- und vertretungsberechtigtes Organ** (hier zur Abgabe der Feststellungserklärung) auftritt.

ANMERKUNGEN**Keine Körperschaftsteuerpflicht**

- § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 4 KStG sind nicht erfüllt
- Nr. 5? Vereinigung ohne Rechtsfähigkeit, zu der sich Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammenschließen und einer organisierten Willensbildung unterliegen
- Hier keine körperschaftliche Organisation → Feststellungsverfahren wird nicht ausgeschlossen

Mitunternehmerschaft

- Mitunternehmerinitiative:
 - Träger der Verwaltung oder
 - Weisungsrecht gegenüber Verwalter
 - Mitunternehmerisiko:
 - Gemeinschaftliches Eigentum oder Verwaltungsvermögen
 - Haftung gem. § 10 Abs. 7 S. 1 WoEigG
- **Einheitliche und gesonderte Feststellung ggü. der Wohnungseigentümergeinschaft**

ANMERKUNGEN**Erklärungspflicht**

- In § 34 AO bezeichnete Personen:
 - Geschäftsführung → Verwalter
 - Zumindest wenn er ggü. dem Finanzamt als geschäftsführungs- und vertretungsberechtigtes Organ auftritt
- Kein Verzicht auf das Feststellungsverfahren

Klagebefugnis der Eigentümer

- 1. Rechtsgang
- Ja, weil auf Bitten der Kl. auch ihnen gegenüber eine Bekanntgabe erfolgte (§ 183 Abs. 2 AO)
 - Soweit wie sie beschwert sind, haben sie auch ein Klagerecht

ANMERKUNGEN**Gründe für die Zurückverweisung**

- § 9b Abs. 1 EStG: Soweit wie ein Vorsteuerabzug erfolgt, liegen keine AK/HK vor
- Vorliegend:
 - Lieferung von Strom: § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
 - Wärme an die Eigentümer: steuerfrei gem. § 4 Nr. 13 UStG
 - Aufteilung im Verhältnis der Marktpreise
- **Tipp:** Möglichst umfassender Sachvortrag im FG-Verfahren

Weitere Folgen

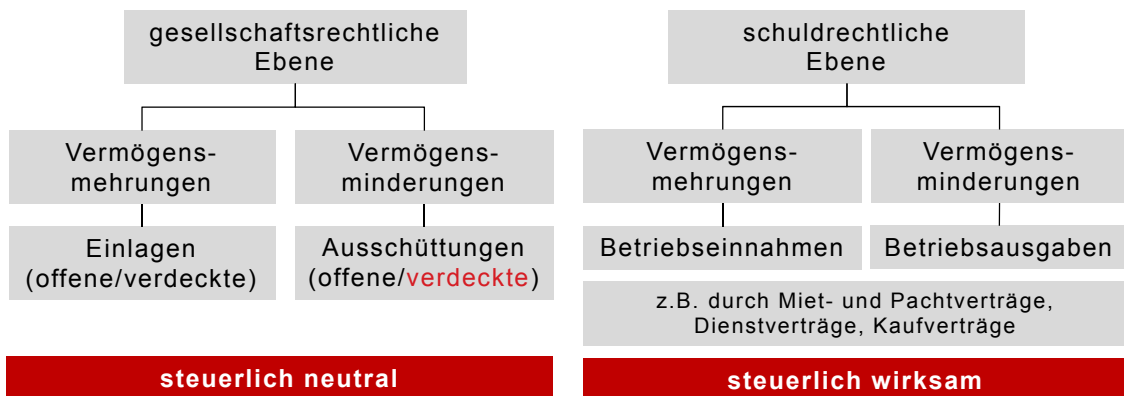
- Andere WG (insb. Photovoltaikanlagen)
- Keine unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen durch den Verwalter, weil Erfüllung eigener steuerlicher Pflichten
- **Ansatzpunkt für eigene Beratungsleistungen?**

Thema 6

Angemessenheit von Beraterhonoraren – vGA

ANGEMESSENHEIT VON BERATERHONORAREN – VGA

BEZIEHUNGEN ZWISCHEN KÖRPERSCHAFTEN UND IHREN ANTEILSEIGNERN – AUSWIRKUNGEN AUF DAS VERMÖGEN DER KÖRPERSCHAFT –



ANGEMESSENHEIT VON BERATERHONORAREN – VGA

TATBESTANDSMERKMALE

Vermögensminderung
bzw. verhinderte
Vermögensmehrung
(aus Sicht der
Gesellschaft)

beruht auf gesell-
schaftsrechtlicher
Veranlassung (d.h.
keine fremdübliche
Gestaltung)

Gewinnbeeinflussung
bei der Gesellschaft

Vorteilsgeneigkeit
beim Gesellschafter,
d.h. kann beim Anteil-
eigner zu Bezügen
i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1
EStG führen

Rechtsfolge:

Außerbilanzielle Einkommenserhöhung; § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

ANGEMESSENHEIT VON BERATERHONORAREN – VGA

WEITERE ASPEKTE DER VGA

Beherrschende Gesellschafter

- Gesellschafter kann seinen **Willen** in der Gesellschafterversammlung **durchsetzen** → grds. Stimmrechtsmehrheit
- Wenn qualifiziertes Stimmrechtsmehrheitserfordernis, muss dieses erfüllt sein
- **Personengruppe**: gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen, um eine einheitliche Willensbildung herbeizuführen
- **Besondere formale Anforderungen**

Mögliche schenkungsteuerliche Auswirkungen

- **Unbedingt prüfen!**
- Keine Unentgeltlichkeit im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter
- Aber: Möglicherweise freigebige Zuwendung an eine dem Gesellschafter **nahestehende Person**

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Sind Leistungen aus einer Vereinbarung, die angesichts der umfänglichen wie unbestimmten Beschreibung der zu erbringenden Beratungsleistungen weder das „Ob“ noch das „Wie“ bzw. „Wann“ der vertraglichen Leistungserbringung bestimmen lässt, als vGA zu behandeln?

BFH-URTEIL VOM 12.9.2018 – I R 77/16, BFH/NV 2019, 296

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	GmbH (Anteilseignerin zu 50 % A, 50 % der Anteile wurden von A treuhänderisch für B gehalten)
1995	Leistung von Zahlungen auf Basis von Beraterverträgen vom 15.3.1991 und 30.11.1991 für Beratungshonorare und Reisekosten an A i.H.v. 249.957 DM und an B i.H.v. 9.120 DM. Inhalt der Beraterverträge war die Erbringung von kaufmännischen, betriebswirtschaftlichen und technischen Beratungen. Die Nutzung eines betrieblichen Pkw für private Zwecke war ebenfalls vereinbart. A war Prokuristin, aber nicht Arbeitnehmerin der GmbH.
Finanzamt/ Betriebs- prüfung	Die gezahlten Beratungshonorare und die nicht in Rechnung gestellten Pkw-Kosten von 23.006 DM sind vGA. Finanzamt erlässt auf Basis dieser Feststellung am 17.2.1998 geänderte KSt-Bescheide.
FG	I.R.d. nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage wurden Beraterverträge mit A und B vom 10.9.1990 vorgelegt, nach denen sich „die Beratung ... auf die Einrichtung eines Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und einer DV-gestützten Materialwirtschaft“ (A) sowie „auf die Änderung der Arbeitsabläufe, Aufbau einer technischen Abteilung für Planung und Ausführung von“ (B) erstreckte. Die Klage wurde vom FG abgewiesen.

BFH: ABWEISUNG DER KLAGE

- Die an A aufgrund der Beraterverträge vom 10.9.1990 und vom 15.3.1991 geleisteten Zahlungen sind als vGA anzusehen, da die vertraglichen **Vereinbarungen** einem **Fremdvergleich nicht standhalten**.
- Unabhängig davon, ob die Beraterverträge als Dienst- oder Werkverträge ausgestaltet waren, mithin ein vertraglicher Erfolg geschuldet war oder nicht, ist aus der Feststellung, dass es A freigestellt war, „**ob und wenn ja, wie bzw. wann** sie ihren vertraglichen Verpflichtungen nachkommt“ der Schluss zu ziehen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine derartige Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht getroffen hätte.
- Auch die teilweise unentgeltliche Überlassung des betrieblichen Pkw an A ist eine vGA, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem **externen Berater keinen betrieblichen Pkw** zur Nutzung überlassen wurde, wenn diesem vertraglich ohnehin die Möglichkeit eingeräumt wird, **Reisekosten gesondert** abzurechnen.

ANMERKUNG**Bedeutung**

- Betonung des Gesamtbildes der Verhältnisse
- Bestimmtheit der Vereinbarung und das „Ob“, „Wann“ und „Wie“ der geschuldeten Leistung
- Fremdvergleich mit fremden Dienstleistungsverträgen
- Tatsächliche Umsetzung der Vereinbarungen

Negativer Fremdvergleich

- Nach Vertragsabschluss erfolgreicher Abfluss erheblicher Mittel ist bei der Angemessenheitsprüfung nicht zu berücksichtigen
- Ordentlicher Geschäftsleiter hätte auf eine Konkretisierung der Leistung hingewirkt

ANMERKUNG**Beratervertrag mit eigener GmbH**

- Alt-GF nach Ausscheiden aus der Gesellschaft & bei Unternehmensnachfolgen
- **Anforderungen:**
 - Klare und eindeutige Vereinbarungen
 - Im Voraus vereinbart
 - Darstellung von Inhalt und Umfang der Beratung
 - Tatsächliche Durchführung

Vertragsanpassung von Altverträgen

- Wirksames privates Nutzungsverbot
- Nachweis (!) der ausschließlichen betrieblichen Nutzung durch ein steuerlich anzuerkennendes (!) Fahrtenbuch
- Eintreten/Wegfall der Eigenschaft als nahestehende Person → Beachtung der Anforderungen ab diesem Zeitpunkt
- Rückwirkungsverbot beachten! → Änderung für die Zukunft

Thema 7

Erweiterte Gewerbesteuerkürzung

KÜRZUNGEN GEM. § 9 NR. 1 GewStG

Satz 1:

1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes, der nicht von der GrSt befreit ist

Satz 2:

Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz und KapV verwalten und nutzen
 → Kürzung um den Teil, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Vermögens entfällt, sog. erweiterte Kürzung

Regelung gilt rechtsformunabhängig

TATBESTANDSMERKMAL „EIGENER GRUNDBESITZ“

Zivilrechtliche Betrachtungsweise

- I. Senat mit Urte. v. 19.10.2010: Keine Gewährung der erweiterten Kürzung, wenn eine Obergesellschaft an einer Tochtergesellschaft beteiligt ist und diese Grundbesitz hält
- Arg.: Keine Verwaltung von eigenem Grundbesitz
- Folgerspr.: Hess. FG v. 7.5.2012, Rev. anhängig unter IV R 24/12, jetzt IV R 10/19

Steuerrechtliche Betrachtungsweise

- FG Berlin-Brandenburg v. 6.5.2014: Entscheidend ist nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern die Zurechnung der WG der GbR zum Betriebsvermögen der Muttergesellschaft
- Arg.: „eigener Grundbesitz“ = „zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörender Grundbesitz“
- IV. Senat: Möchte diese Auffassung bestätigen, aber ✗ zur Rspr. des I. Senats v. 19.10.2010

ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Gesellschaft die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG auch dann nicht zu gewähren, wenn sie an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten PersG beteiligt ist?

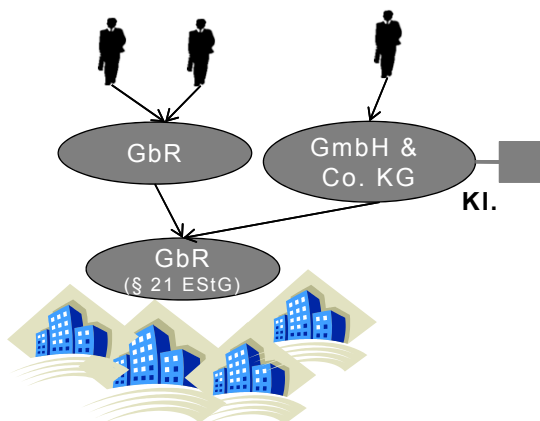
ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG

BFH-BESCHLUSS VOM 25.9.2018 – GrS 2/16, BFH/NV 2019, 475

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2007 - 2011, 2013
Kläger	Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, Gegenstand: Entwicklung und Verwaltung eigenen Vermögens (insb. Immobilien) und das Halten von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften. GmbH & Co. KG war an einer GbR beteiligt, die Eigentümerin mehrerer Immobilien war. Weiterer Gesellschafter: GbR. Einkünfte der KG stammten weitgehend aus dieser Beteiligung → Berufung auf § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG
FA	Versagung der erweiterten Kürzung, da die Erträge aus einer Beteiligung stammten, die nicht unter § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG fällt
FG Berlin-Brandenburg	Stattgabe der Klage, Gleichsetzung von „eigener Grundbesitz“ und „zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz“
IV. Senat	Möchte die Auffassung des FG bestätigen, sieht sich hieran jedoch durch BFH v. 19.10.2010 gehindert. Nachdem der I. Senat an seiner Rechtsauffassung festhält → Anrufung des GrS

ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG

Streitjahre: 2007 - 2011, 2013



Gegenstand: Entwicklung und Verwaltung eigenen Vermögens (insb. Immobilien) und das Halten von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften

Anwendung des § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG, auch wenn die wesentlichen Erträge der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG aus der Beteiligung an der GbR stammen?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 291

95

ERWEITERTE GEWERBESTEUERKÜRZUNG

BFH: BESTÄTIGUNG DER RSPR. DES IV. SENATS

- Grundbesitz der rein vermögensverwaltenden PersG ist ihrer Gesellschafterin, = gewerblich geprägten PersG, anteilig als deren Betriebsvermögen **zuzurechnen** und in diesem Umfang „**eigener Grundbesitz**“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG
- „Eigener Grundbesitz“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG = „**zum Betriebsvermögen** des Unternehmers **gehörender** Grundbesitz“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG
- Ein rein zivilrechtliches, enges **Tatbestandsverständnis** würde den **Regelungszweck** des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundvermögens von der GewSt zum Zwecke der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur private Vermögensverwaltung betreiben, freizustellen, **missachten**
- Historische Auslegung „eigener Grundbesitz“: bei dessen Schaffung maß der Gesetzgeber der GbR noch keine eigene Rechtspersönlichkeit zu, mit der Konsequenz, dass eine **GbR keine abschirmende Wirkung** entfalten kann

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 292

96

ANMERKUNGEN**Beurteilung**

- Entscheidung verdient Zustimmung
- Ausrichtung am Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG: Vermeidung einer Doppelbelastung mit GewSt und GrSt
- Voraussetzung: Unternehmen, das lediglich kraft Rechtsform der GewSt unterliegt

Antragserfordernis

- Unbedingt zu beachten
- Für den Erhebungszeitraum zu stellen
- Bis zur Bestandskraft des GewSt-Messbescheides (ggf. auch Rücknahme)
- Möglichkeit zur Prüfung der Vorteilhaftigkeit im Einzelfall

AUSSCHLIEßLICHKEITSKRITERIUM**Unschädlich**

- Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes
- Verwaltung und Nutzung eigenen KapV
- Betreuung von Wohnungsbauten
- Errichtung und Veräußerung von Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen

Schädlich

- Verwaltung oder Nutzung von Vermögen, das von Dritten überlassen wird
- Bagatellgrenze? Anhängig unter: IV R 32/18
- **Probleme:** Nebentätigkeiten
 - Wenn mit Gewinnerzielungsabsicht
 - Wenn nicht zwingender Teil der Verwaltung eigenen Grundbesitzes
 - **Überlassung von Betriebsvorrichtungen und Kfz zur privaten Nutzung**

BETRIBSAUFSPALTUNGSFÄLLE

Klassische Betriebsaufspaltung/ Betriebsverpachtung

- Keine Anwendung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG
- Keine Geringfügigkeits- oder Bagatellgrenze

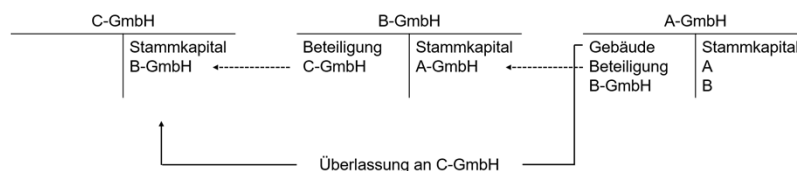
Keine Merkmalsübertragung

- BFH v. 22.6.2016: Ein Besitz-Einzelunternehmen kann die Kürzung i.R.e. Betriebsaufspaltung auch dann nicht nutzen, wenn die Betriebs-KapG lediglich vermögensverwaltend tätig ist
- **Aber: BFH v. 29.3.2006:** Steuerbefreiungen der Betriebs-KapG (z.B. § 3 Nr. 20 GewStG) schlagen auch auf die Besitz-PersG durch

KAPITALISTISCHE BETRIBSAUFSPALTUNG

Keine **erweiterte GewSt-Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG** bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung, auch wenn die **KapG als Besitz-Unternehmen nur mittelbar personell** mit der **Betriebs-KapG verflochten** ist. Entscheidend sei, dass die (mittelbare) Besitz-KapG ihren Willen in der Betriebs-KapG **durchsetzen konnte**.

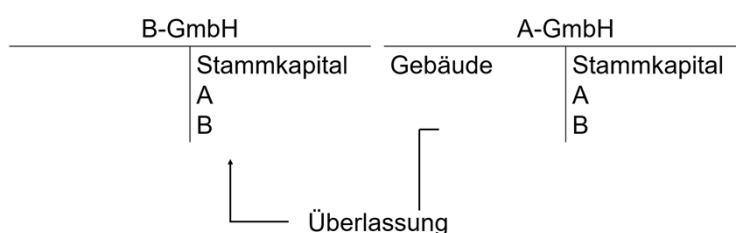
Kapitalistische Betriebsaufspaltung bei mittelbarer Beteiligung



SCHWESTERGESELLSCHAFTEN

Kapitalistische Betriebsaufspaltung ist **nicht** mit dem Fall der Überlassung zwischen Schwestergesellschaften vergleichbar!

Keine kapitalistische Betriebsaufspaltung - Schwester-KapG -



OFFENE FRAGE

Begriff: „Wohnungsbau“

- Ausschließlich zu Wohnzwecken genutzte Bauten
- Ausreichend, wenn das Gebäude zu mehr als $\frac{2}{3}$ Wohnzwecken dient?
 - Nds. FG: nein
 - Rev. anhängig unter IV R 32/18

Thema 8

Zugewinnausgleichsforderung: Zinslose Stundung, Hinterziehungszinsen

ZUGEWINNAUSGLEICHSFORDERUNG: ZINSLOSE STUNDUNG, HINTERZIEHUNGSZINSEN

GÜTERSTANDSSCHAUKELE (BFH V. 12.7.2015)

Retrospektiv (Abwehr)

In der Vergangenheit ausgelöste SchSt kann rückwirkend nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG entfallen, **soweit** die unentgeltliche Zuwendung auf eine (fiktive) Zugewinnausgleichsforderung angerechnet

Prospektiv (Gestaltung):

Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft → Möglichkeit der nach § 5 Abs. 2 ErbStG **schenkungsteuerfreien** Übertragung von Vermögenswerten auf den Ehepartner

PRAKTISCHE UMSETZUNG

- Häufig **fehlende Liquidität**, um eine vollständige Begleichung des Anspruchs des Ehepartners vorzunehmen
- Erfüllung durch die Übertragung von **Sachwerten**?
 - Ertragsteuerliche „Entstrickung“?
 - Parallel zu Pflichtteilsansprüchen – Zugewinnausgleichsanspruch ist eine auf Geld gerichtete Forderung → Leistung an Erfüllung statt i.S.d. 364 BGB → Veräußerung
- Häufige Praxis: ganz oder teilweise **Stundung** der Ansprüche
 - Schenkungsteuer: Zinsschenkung → Kapitalisierung mit 5,5 %, sofern kein niedrigerer Marktzins nachgewiesen werden kann
 - Ertragsteuern: Kapitalanteil ↔ Zinsanteil (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

- Ist die **unverzinsliche** lebenslängliche **Stundung** einer Zugewinnausgleichsforderung eine hinsichtlich des Nutzungsvorteils **freigebig** **Zuwendung**? (Fall I)
- Ist der **Kapitalwert des Nutzungsvorteils** bei frühzeitigem Versterben des ausgleichsverpflichteten Ehegatten trotz § 10 Abs. 3 ErbStG gem. § 14 Abs. 2 BewG **zu berichtigen**? (Fall I)
- Sind **trotz des Wegfalls der Steuerschuld** durch eine Güterstandsvereinbarung nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG **Hinterziehungszinsen festzusetzen**? (Fall II)

BFH-URTEIL VOM 22.8.2018 – II R 51/15, BFH/NV 2019, 239 (FALL I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009
Kläger	Ehemann (geb. 1940) lebte mit seiner Ehefrau zunächst im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Dez. 2004: Vereinbarung der Gütertrennung → Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau (rd. 376.000 EUR) wurde auf Lebzeiten ohne Zinsvereinbarung gestundet. Ehepartner setzten sich zu Alleinerben ein. November 2009 verstirbt die Ehefrau.
Finanzamt	Erfassung der gem. § 10 Abs. 3 ErbStG weiterbestehenden Zugewinnausgleichsforderung und Vorteil aus der lebenslangen zinslosen Stundung dieser Forderung als Erwerb von Todes wegen.
FG	Zugewinnausgleichsforderung ist nur mit dem abgezinsten Wert und der Vorteil aus der zinslosen Stundung nur mit dem laufzeitbezogenen Kapitalwert anzusetzen.

BFH: REVISION DES FA IST UNBEGRÜNDET

- Die auf den Kläger übergegangene Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau ist mit einem **nach § 12 Abs. 3 BewG abgezinsten Wert** (177.000 EUR) zu erfassen.
- Die **zinslose Stundung** einer Zugewinnausgleichsforderung ist wegen des gewährten Nutzungsvorteils regelmäßig eine **freigebige Zuwendung** i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; Grundsätze für zinslose Darlehen gelten entsprechend.
- Nutzungsvorteil auf Grund der zinslosen Stundung ist nicht wie eine lebenslängliche Nutzung, sondern wie eine **Nutzung auf bestimmte Zeit** zu bewerten.
→ 7-Jahres-Frist (64 Jahre) des § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 BewG war bei der tatsächlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren nicht erreicht → Anpassung
- **Berichtigung** des Kapitalwertes des Nutzungsvorteils aus der zinslosen Stundung der Zugewinnausgleichsforderung nach § 14 Abs. 2 S. 1 BewG ist **nicht durch § 10 Abs. 3 ErbStG ausgeschlossen**, wonach die Konfusion für erbschaftsteuerliche Zwecke ausgeschlossen wird.

FG HESSEN, URT. V. 7.5.2018 – 10 K 477/17, EFG 2019, 1253 (FALL II)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Ehefrau, gegen deren Ehemann 1999 ein Strafbefehl wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung ergangen war. 2015: Ermittlungsverfahren gegen die Ehefrau wegen Nichtanzeige einer Schenkung eines Grundstücks (hälftig 1995 und 2010) und 1,8 Mio. EUR (bar) durch den Ehemann, Erklärung: Anrechnung der Beträge auf den 2014 durch Ehevertrag aufgehobenen gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.
Finanzamt	SchSt sei gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nachträglich entfallen, aber Zinsen gem. § 235 AO → Steuerhinterziehung auf Zeit (147 Monate, rd. 213.000 EUR)

URTEIL DES FG

- Der Tatbestand einer vollendeten **Hinterziehung** von SchSt **durch Unterlassen** nach § 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 AO ist nach Überzeugung des Gerichts erfüllt, da die Klägerin und ihr Ehemann ihren Anzeigepflichten nach § 30 Abs. 1 und 2 ErbStG nicht nachgekommen sind.
- Das rückwirkende Erlöschen des Steueranspruchs führt **nicht zum Entfallen** des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung.
- Die **Akzessorietät** des Zinsanspruchs schließt es **nicht aus**, Zinsen für einen Steueranspruch festzusetzen, der **zum Zeitpunkt der Zinsfestsetzung nicht mehr** besteht, da sich die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nicht akzessorisch nach dem festgesetzten Steuerbetrag richtet.

ZINSLOSE STUNDUNG**Abzinsung**

- Zugewinnausgleichsforderung ist nach § 10 Abs. 3 ErbStG Teil des steuerpflichtigen Erwerbs (⚡ Zivilrecht: Konfusion)
- Abzinsung gem. § 12 Abs. 3 S. 1 BewG
- **Beachte:** Vollständige Unverzinslichkeit stellt die Gestaltung nicht in Frage

Unverzinsliche Stundung = Schenkung

- § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: freigebige Zuwendung durch unverzinsliche Stundung
- Kapitalisierung mit **5,5%** → keine Aussage zur Verfassungsmäßigkeit (aber: Streitjahre beachten!)
- **Beachte:** Durch Vereinbarung einer Verzinslichkeit lässt sich diese Steuerbelassung vermeiden; Regelung zur Laufzeit begrenzt den Abzinsungszeitraum

ZINSLOSE STUNDUNG – HINTERZIEHUNG SZINSEN**Berichtigung des Kapitalwerts**

- Ausgangspunkt: Kapitalisierung auf Basis der Sterbetafeln → standardisierte „Restzahlungszeiträume“
- Hier rund 5 Jahre Zahlung statt der vorgesehenen 7 Jahre → Berichtigung gem. § 14 Abs. 2 BewG
- § 14 Abs. 2 BewG ist vorrangig vor § 10 Abs. 3 ErbStG → keine Sperrwirkung
- **Beachte:** Antrag innerhalb der **Jahresfrist** gem. § 5 Abs. 2 S. 2 BewG

Hinterziehungsvorsatz

- Hinterziehungsvorsatz wird nicht hinterfragt → Nichtbeachtung des § 30 ErbStG soll genügen
- Aufklärung von Mandanten und ggf. Nachholung von Erklärungen bzw. Selbstanzeige

ENTFALL DER STEUERBARKEIT DURCH § 29 ABS. 1 NR. 3 ErbStG

- § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG: Ex-tunc-Erlöschen der Steuer bei § 5 Abs. 2 ErbStG
- Güterstandsschaukel mit Anrechnung einer Vorschenkung sei einer Selbstanzeige vergleichbar und führe ex tunc zur Steuerfreiheit → Entfall der Steuerhinterziehung, Argument: Auch nichtige Steueransprüche würden nicht durch § 370 AO geschützt
- Gestaltungsberatung: Rechtsunsicherheit, denn die Güterstandsschaukel erfüllt formal nicht die Anforderungen der Selbstanzeige → Fehlende eigene Erklärung
- Weitere Aspekte:
 - Bei mehr als 25.000 EUR keine Straffreiheit, sondern Absehen von einer Strafe
 - Strafzahlungen (10 - 20% der hinterzogenen Steuern), § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO
- **Beratungshinweis:** Information der Mandanten und ggf. Selbstanzeige bisher noch nicht offengelegter und nicht verjährter Vorschenkungen

Hinterziehungszinsen

- Hinterziehungszinsen grds. akzessorisch zum Steueranspruch
- Schrifttum: Wegfall des Steueranspruchs gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG führe auch zum Wegfall des Zinsanspruchs
- **ABER:** Gegenteilige Entscheidung des FG → Aufgriffspraxis der FinVerw bisher offen

Thema 9

Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG

BRUCHTEILSGEMEINSCHAFT KEIN UNTERNEHMER I.S.D. § 2 USTG

Bruchteilseigentum (§§ 741 ff. BGB)	Gesamthandseigentum
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mehrere Personen sind an einer Sache oder einem Recht beteiligt → Eigentümer zu einem ideellen Bruchteil ▪ <u>Bsp.:</u> Wohnungs- bzw. Teileigentum ▪ Bruchteilsgemeinschaftler können über ihren Anteil an der Sache frei verfügen ▪ Zivilrechtlich nicht rechtsfähig 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Rechte/Sachen stehen den Gesellschaftern in ihrer Vereinigung zu ▪ Gesellschaft ist im Grundbuch eingetragen ▪ Verfügung nur durch alle Gesellschafter ▪ Verfügung über den Gesellschaftsanteil nur mit Zustimmung der Gesellschafter oder Gesellschaft

Abgrenzung zur GbR

Grundstücksgemeinschaft

UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER BRUCHTEILSGEMEINSCHAFT

- Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 1 S. 1 UStG) kann vorliegen (BFH seit 1993)
- Rechtsfähigkeit i.S.d. BGB ist dafür nicht erforderlich
- Bruchteilsgemeinschaft, die nach außen auftritt, ist als Steuersubjekt auch zum Vorsteuerabzug berechtigt
- Fehlt ein Auftreten nach außen, ist nicht die Bruchteilsgemeinschaft, sondern der einzelne Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen
- FinVerw: Gemeinschaft ist Empfänger, wenn von ihr Leistungen erbracht werden und sie damit als wirtschaftlich und umsatzsteuerlich relevantes Gebilde auftritt → abweichend BFH v. 1.2.2001 → NICHTANWENDUNGSERLASS

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist nicht der Kläger, sondern sind die zwischen ihm und den Miterfindern bestehende Erfindergemeinschaften Unternehmer, sodass die von einer KG (Gutschriftempfänger) ausgestellten Abrechnungen und/oder Gutschriften durch den Verweis auf die mit den Erfindergemeinschaften abgeschlossenen Verträge, aus denen sich die Person des Leistenden ergibt, der Annahme eines unberechtigten Steuerausweises des Klägers entgegenstehen?

BRUCHTEILSGEMEINSCHAFT KEIN UNTERNEHMER I.S.D. § 2 USTG

BFH-URTEIL VOM 22.11.2018 – V R 50/16, BFH/NV 2019, 359

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Arzt im Bereich der Krebsbehandlung an der Uni-Klinik München.
1998 - 2010	Gemeinsam mit weiteren Ärzten entwickelt der Kläger Systeme zur endoskopischen Gewebecharakterisierung. Als „Erfindergemeinschaften“ schließen die Ärzte Lizenzverträge mit einer KG zu deren kommerziellen Nutzung ab. Aus den gemeinsamen Lizenzverträgen erhält der Kläger in den Streitjahren 1998 - 2010 Lizenzgebühren. Die KG rechnet gegenüber dem Kläger mit Gutschriften ab, in denen der Regelsteuersatz ausgewiesen ist. Der Kläger widerspricht den Gutschriften nicht und erklärt ggü. dem Finanzamt Umsätze zum ermäßigten Steuersatz als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG.
Finanzamt	Durch eine Kontrollmitteilung erhält das Finanzamt Kenntnis von den Gutschriften zum Regelsteuersatz und ändert im Jahr 2011 die USt-Festsetzungen gegen den Kläger für die Jahre 1998 - 2010 z.T. unter Berücksichtigung einer zehnjährigen Festsetzungsverjährung wegen Steuerhinterziehung.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 316

119

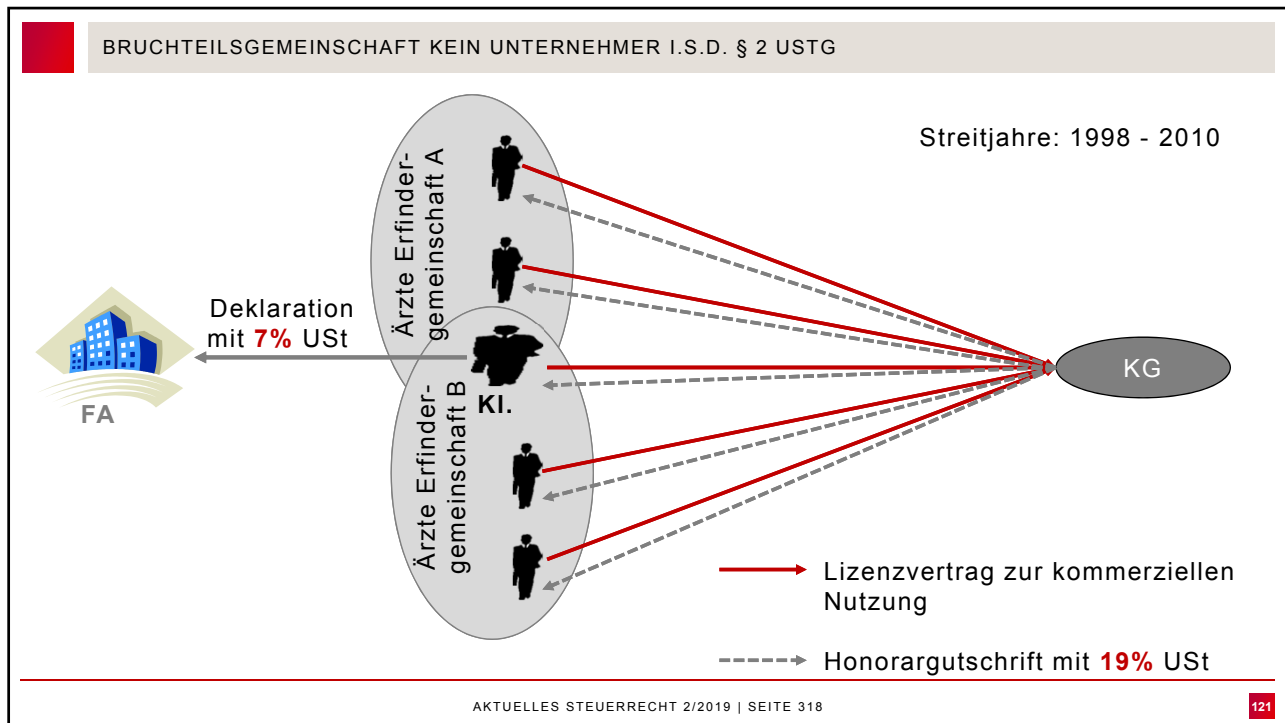
BRUCHTEILSGEMEINSCHAFT KEIN UNTERNEHMER I.S.D. § 2 USTG

BFH-URTEIL VOM 22.11.2018 – V R 50/16, BFH/NV 2019, 359

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
FG (1. Rechtsgang)	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab. Unternehmer seien die Erfindergemeinschaften als Bruchteilsgemeinschaften. Der Kläger schulde jedoch die in den Gutschriften ausgewiesene USt nach § 14c Abs. 2 UStG.
BFH (1. Rechtsgang)	Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung. Erfindergemeinschaften seien Unternehmer, soweit die Gutschriften auf die Lizenzverträge mit den Gemeinschaften verweisen würden, keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG beim Kläger.
FG (2. Rechtsgang)	Erneute Abweisung der Klage. Unternehmer ist der Kläger, da die Erfindergemeinschaften nicht nach außen auftreten. Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 316

120



BRUCHTEILSGEMEINSCHAFT KEIN UNTERNEHMER I.S.D. § 2 UStG

BFH: REVISION UNBEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Mangels zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit ist eine Bruchteilsgemeinschaft **umsatzsteuerlich grds. nicht Unternehmer** i.S.d. § 2 UStG. Es liegen **vom einzelnen Gemeinschaftserbrachte Leistungen** vor. Das gilt auch für den **Vorsteuerabzug**.
- Bei Leistungserbringung und Leistungsbezug einer Bruchteilsgemeinschaft liegen die **Voraussetzungen für eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 2 AO** vor. Ausreichend: Ausführen oder Empfangen v. Umsätzen i.R.e. Gesamtobjektes.
- **Gewerbliche Schutzrechte** unterliegen nicht dem UrhG → Kein **ermäßigter Steuerersatz** (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG) ✗ persönliche geistige Schöpfungen von Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst
- Zumindest **bedingter Vorsatz**, wenn **Gutschriften zum Regelsteuersatz** erteilt werden, denen nicht widersprochen wird → subjektiver Tatbestand einer Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 AO → Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 1 AO von zehn Jahren

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2019 | SEITE 320

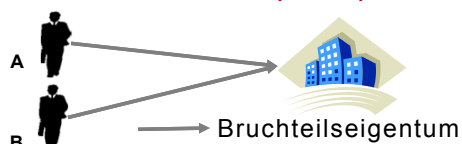
122

ANMERKUNGEN

Praktische Konsequenzen

- Erheblicher Mehraufwand ohne steuerlichen Mehrertrag → statt Bruchteilsgemeinschaft nunmehr mind. zwei Unternehmer, ggf. deutlich mehr
- Folgewirkungen für die Praxis → Gründung einer GbR als Alternative prüfen, wenn negative Folgewirkungen

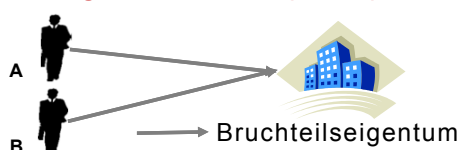
Bruchteilsgemeinschaft als Kleinunternehmer (Fall 1)



- 17.500 EUR-Grenze unterschritten → Kleinunternehmer
- A erzielt weitere Umsätze als Selbstständiger → Berufung auf die Kleinunternehmerregelung **nicht** mehr möglich!

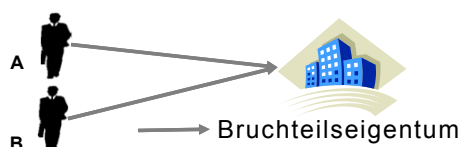
ANMERKUNGEN

Bruchteilsgemeinschaft als Regelversteuerer (Fall 2)



- Umsätze der Bruchteilsgemeinschaft > 17.500 EUR und ≤ 35.000 EUR → **keine** Kleinunternehmerregelung
- Nunmehr: Kleinunternehmerregelung bei A und B **möglich**, wenn keine weiteren Umsätze

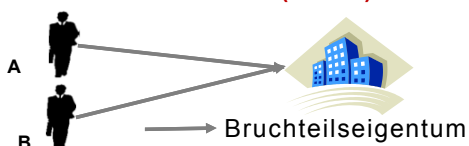
Bruchteilsgemeinschaft als Regelversteuerer, Bruchteiler als Kleinunternehmer (Fall 3)



- Bruchteilsgemeinschaft verzichtet auf die Kleinunternehmerregelung → Vorsteuerabzug
- A: § 4 Nr. 14 UStG, aber auch stpfl. Umsätze → Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung insgesamt

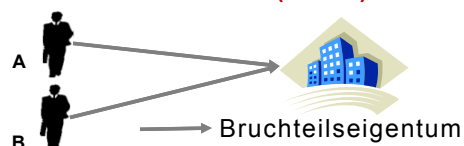
ANMERKUNGEN

Vorsteuerabzug durch Leistungsbezug der Bruchteiler (Fall 4)



- Bruchteilsgemeinschaft verzichtet auf die Kleinunternehmerregelung
- A erwirbt Inventar → bisher kein Vorsteuerabzug, nunmehr möglich!

Steuerschuldner und Inanspruchnahme der Bruchteiler (Fall 5)



- Zahlungsschwierigkeiten der Bruchteilsgemeinschaft → Vollstreckung gegen A
- Nunmehr: A schuldet die anteilig auf ihn entfallende USt

ANMERKUNGEN

Gesonderte Feststellung

- **Bisher:** nicht möglich, sofern nicht mehrere Unternehmer i.R.e. Gesamtobjektes Umsätze ausführen oder empfangen
- **Nunmehr:** Gesonderte und einheitliche Feststellung möglich
 - Leistungen auf der Eingangs- oder Ausgangsseite ausreichend
 - Durchführung liegt im Ermessen des FA

Regelsteuersatz für gewerbliche Schutzrechte

- § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG: ermäßigter Steuersatz für Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem UrhG ergeben
- Wissenschaftliche und technische Darstellungen von technischen Inhalten fallen nicht hierunter
 - Ermäßigter Steuersatz scheidet aus!

ANMERKUNGEN**Steuerhinterziehung i.Z.m. Erteilung
von Gutschriften**

- Festsetzungsverjährung
→ Verlängerung auf 10 Jahre wegen
Steuerhinterziehung
- Bedingter Vorsatz?
 - Gutschriften zum Regelsteuersatz
 - Kein Widerspruch
 - Erklärungen mit dem ermäßigten
Steuersatz

Reaktion der FinVerw

- Bisher: Offen
- Vertrauensschutz i.S.d. § 176 AO
- Übergangsregelung?
- Anforderungen an die Rechnung?

Thema 10

**Aktuelle Rechtsentwicklungen bei der
Umsatzsteuerbefreiung von Heilbehandlungen**

ERBRINGUNG VON HEILBEHANDLUNGEN

§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG

- Arzt
- Zahnarzt
- Heilpraktiker
- Physiotherapeut
- Hebamme
- ähnliche heilberufliche Tätigkeiten

§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG

- Krankenhäuser
- Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung
- Einrichtungen der gesetzlichen Unfallversicherung
- Reha-Einrichtungen, Müttergenesungswerk
- Geburtshäuser, Entbindungsheime
- Hospize

Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung

Begriff der Heilbehandlung

- Vorbeugung
 - Diagnose
 - Behandlung und
 - (soweit möglich) zur Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen
- ➔ **Direktes Anknüpfen an eine Krankheit und deren Ursachen**

Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: ...

b) **Krankenhausbehandlungen** und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit **eng verbundene Umsätze**, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden.

...“

ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Sind Umsätze eines Arztes aus der **notärztlichen Betreuung von Veranstaltungen** als ärztliche Heilbehandlungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) steuerfrei, wenn er gegenüber dem Veranstalter als Leistungsempfänger nur seine Anwesenheit und Einsatzbereitschaft schuldet und er sich durch seine Anwesenheit für potenzielle Heilbehandlungen erst zur Verfügung stellt? (Fall I)
- Inwieweit können die durch externe Dienstleister für Krankenkassen i.R.e. Gesundheitstelefonen und Patientenbegleitprogrammen erbrachten **Beratungsleistungen** als Heilbehandlungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG) angesehen werden? (Fall II)
- Unterliegen die **Leistungen eines Gesundheitszentrums** (kein Versorgungsvertrag als Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtung gem. § 111 SGB V mit einer Krankenkasse), in dem „Gäste“ nach einem ärztlichen Aufnahmegespräch selbst über ihren Aufenthalt, dessen Dauer sowie den Umfang der Leistungen bestimmen können, der Umsatzsteuerpflicht? (Fall III)

BFH-URTEIL VOM 2.8.2018 – V R 37/17, BFH/NV 2019, 177 (FALL I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Arzt, der im Streitjahr 2009 ust-pflichtige und ust-freie Tätigkeiten ausführte. Dazu gehörte auch ein Bereitschaftsdienst bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen (Kontrolle des Veranstaltungsbereichs, Beratung des Veranstalters). Während der Veranstaltung Rundgänge, um frühzeitig Gefahren und Probleme bei Besuchern zu erkennen und ggfs. Untersuchungen oder Notfallbehandlungen durchzuführen. Rechnung: Notärztliche und sanitätsdienstliche Betreuung (ohne USt-Ausweis).
Finanzamt	Keine ust-freie Heilbehandlung, weil der Kläger lediglich für Anwesenheit bei Veranstaltungen bezahlt wird.
FG Köln	Klage abgewiesen. Begründung im Wesentlichen wie Finanzamt. Ergänzend: Soweit es im Einzelfall zu einer medizinischen (Notfall-) Behandlung kommt, entsteht Vertragsverhältnis mit dem Patienten bzw. der Krankenkasse.

BFH: AUFHEBUNG DER ENTSCHEIDUNG UND KLAGESTATTGABE

- Der Kläger erbringt eine von der USt **befreite Heilbehandlung** i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL im Bereich der Humanmedizin.
- Der ärztliche Notfalldienst für den Veranstalter diene unmittelbar dem Schutz und der **Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit**.
- Zu Heilbehandlungen gehören nach ständiger Rspr. auch **vorbeugende Untersuchungen**. Auch erfasst: Gefahrensituationen frühzeitig zu erkennen, um ggfs. sofort Notfallmaßnahmen einleiten zu können → Tätigkeit, die nur von einem Arzt erbracht werden kann
- Steuerbefreiung steht nicht entgegen, dass Leistungen nicht ggü. Patienten/Krankenkassen erbracht werden → Es kommt **nicht** auf die **Person des Leistungsempfängers** an, da sich die personenbezogene Voraussetzung der Steuerfreiheit auf den Leistenden bezieht, der eine arzt- oder arztähnliche Tätigkeit ausübt.

BFH-BESCHL. V. 18.9.2018 – XI R 19/15, BSTBL II 2019, 178 (FALL II)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klägerin	Betreibt in der Rechtsform einer GmbH für gesetzliche Krankenkassen sog. „Gesundheitstelefon“, über das Versicherte medizinisch beraten werden. Außerdem führt sie für Krankenkassen und Pharmaunternehmen sog. Patientenbegleitprogramme durch (bei chronischen und lang andauernden Erkrankungen der Patienten). Die Beratung erfolgt durch Krankenschwestern und med. Fachangestellte. In einem Drittel der Fälle wird ein Arzt hinzugezogen. Die Klägerin schreibt Rechnungen ohne Ausweis von USt unter Hinweis auf § 4 Nr. 14 UStG.
Finanzamt	Lehnt die USt-Befreiung ab. Keine Heilbehandlung.
FG Düsseldorf	Weist die Klage ab und lässt die Rev. zu.

VORLAGEFRAGEN AN DEN EUGH

- Bei einem **engen Verständnis** der Befreiungsregelungen sind die i.R.d. Gesundheitstelefon erbrachten Leistungen **nicht** als **Heilbehandlung** von der USt befreit.
- Im Streitfall steht nicht fest, ob sich an die **telefonische Beratung** noch eine ärztliche Heilbehandlung anschließt oder ob sie als „Erstberatung“ Bestandteil einer komplexen Heilbehandlung wird.
- Information der Anrufenden erfolgt nicht auf Grundlage medizinischer Feststellungen oder Anordnungen und in allen Fällen **ohne persönlichen Kontakt** zwischen Versicherten und Mitarbeitern der Klägerin, sondern am Telefon.
- Selbst wenn es sich um eine Heilbehandlung handelt, ist für die USt-Befreiung zweifelhaft, ob die für herkömmliche Behandlungen definierten **Qualifikationsmerkmale eines ärztlichen oder ärztähnlichen Berufs** gelten, wenn sie ohne jeden persönlichen Kontakt erbracht werden. Fraglich ist damit, ob es im Bereich der Telemedizin zusätzlicher Anforderungen bedarf.

BFH-BESCHL. V. 11.1.2019 – XI R 29/17, BFH/NV 2019, 440 (FALL III)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klägerin	GmbH & Co KG. Streitjahre 2009 - 2011. Betreibt ein Gesundheitszentrum mit 200 Betten (2 Ärzte, 7 Krankenschwestern, davon vier in Teilzeit, aber weiteres Pflegepersonal). Es liegt eine Konzession nach § 30 GewO vor, aber kein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V. Kunden können nach ärztl. Untersuchung bei Aufnahme selbst über die Dauer des Aufenthalts entscheiden und jeweiliges Angebot zum Festpreis erwerben. Ärztliches Abschlussgespräch findet nur nach Inhalt des jeweiligen Leistungspakets statt. Kassenrezepte werden nicht ausgestellt, da Kassenzulassung nicht vorliegt. Klägerin erklärt im Wesentlichen ust-freie Umsätze.
Finanzamt	Behandelt die Leistungen der Klägerin nach einer Ap als ust-pflichtig mit dem Regelsteuersatz.
Hessisches FG	Weist die Klage ab und lässt die Rev. zu.

BFH: ZURÜCKWEISUNG DER REVISION

- Die Klägerin erfüllte nicht die Voraussetzungen der Steuerbefreiung **nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 1 UStG**; keine Einrichtung des öffentlichen Rechts
- USt-Befreiung nach **§ 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 UStG** kommt nicht in Betracht, da keine Zulassung als Krankenhaus i.S.d. § 108 SGB V
- Unmittelbare Anwendung des Unionsrechts (**Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL**) scheitert, weil die Leistungen nicht einem therapeutischen Zweck dienen. Aufenthalt in der Einrichtung der Klägerin ist nicht von einem ärztlichen Befund abhängig → „Kunden“ konnten selbst über ihren Aufenthalt, dessen Dauer und den Umfang der Leistungen entscheiden
- Bei Maßnahmen, die sowohl der Heilbehandlung als auch der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes dienen, hat eine Einzelfallprüfung der therapeutischen Zweckbestimmung zu erfolgen, für die der Stpfl., der sich auf die USt-Befreiung beruft, die Feststellungslast trägt.

HEILBEHANDLUNG: MENSCHLICHE GESUNDHEIT

schützen

aufrechterhalten

wiederherstellen

Beachte: Enge Auslegung, weil kein Verweis auf Umsätze, die „mit ärztlichen Heilbehandlungen eng zusammenhängen“

Aber anders bei
Notfallbehandlung

Offen: reine
Einsatzbereitschaft
(z.B. Rufbereitschaft
ggü. Pflegeheim)

MEDIZINISCHE TELEFONBERATUNG

- Offen, ob sich überhaupt eine ärztliche Behandlung anschließt
- Therapeutische Zweckbestimmtheit?
- Vorliegend: Wesentliches Ziel der Kostensenkung
- Auslegung des Begriffs „Therapeutische Zweckbestimmtheit“ vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen in der Telemedizin

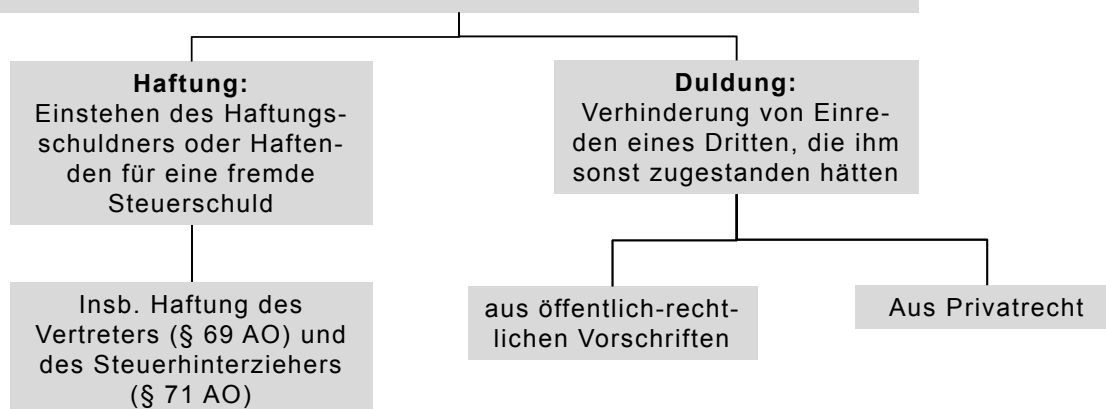


Thema 11

Anforderungen an den Erlass von Duldungsbescheiden

ANFORDERUNGEN AN DEN ERLASS VON DULDUNGSBESCHEIDEN

ANSPRUCHSGRUNDLAGEN GEGENÜBER DRITTEN



→ Rechtsgrundlage: § 191 Abs. 1 AO

AUSGANGSÜBERLEGUNG

Besonderheiten bei vorausgegangener Anfechtung

- Duldungspflichten des Anfechtungsgegners nach dem AnfG
- Anwendung außerhalb des Insolvenzverfahrens
- Sonst Anfechtungsrecht des Insolvenzverwalters gem. §§ 129 ff. InsO

Typische Anfechtungsfälle

- **Vermögensgegenstände** werden unter Wert oder unentgeltlich auf die Ehefrau oder auf die Kinder **übertragen**
- **Grundpfandrechte** werden für die Kinder oder die Ehefrau **bestellt oder abgetreten**
- Unwiderrufliche **Bezugsrechte** an bestehenden Lebensversicherungen werden nachträglich **ingeräumt**
- Bestehende **Kundenforderungen** werden z.B. über das Konto von minderjährigen Kindern **eingezogen**

PRAXISRELEVANTE ANFECHTUNGSFÄLLE

Vorsatzanfechtung

Entgeltliche Leistung
gem. § 3 Abs. 4 AnfG

Schenkungs-
anfechtung

Weitere Voraussetzungen der Anfechtung

- Fälligkeit des Hauptanspruchs
- Vollstreckbarkeit

§ 14 ANFG – VORLÄUFIG VOLLSTRECKBARER SCHULDTITEL. VORBEHALTSURTEIL

„Liegt ein nur vorläufig vollstreckbarer Schuldtitel des Gläubigers oder ein unter Vorbehalt ergangenes Urteil vor, so ist in dem Urteil, das den Anfechtungsanspruch für begründet erklärt, die Vollstreckung davon abhängig zu machen, daß die gegen den Schuldner ergangene Entscheidung rechtskräftig oder vorbehaltlos wird.“

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Ist ein auf das AnfG gestützter Duldungsbescheid mit einem Bedingungs vorbehalt gem. § 14 AnfG zu versehen, wenn die der Vollstreckung zu Grunde liegende Steuerforderung auf einem Vorauszahlungsbescheid resultiert?
- Entfällt das Erfordernis der Beifügung einer Bedingung gem. § 14 AnfG, wenn die der Vollstreckung zu Grunde liegende Steuerforderung aus einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung resultiert?

BFH-URTEIL VOM 23.10.2018 – VII R 44/17, BStBI II 2019, 142 (FALL I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Erwerb im Februar 2010 von seinem Vater, gegen den offene Steuerforderungen bestanden, ein Grundstück.
31.1.2014	Finanzamt erlässt gegen den Kläger einen auf § 191 AO und § 4 AnfG gestützten Duldungsbescheid auf Zwangsvollstreckung in das Grundstück oder Abwendung der Vollstreckung durch Zahlung der Steuern
FG Köln	Duldungsbescheid ist aufzuheben, weil sich die Steuerforderungen z.T. aus Vorauszahlungsbescheiden ergeben, deren Vollstreckung gem. § 14 AnfG voraussetzt, dass die Vorauszahlungsbescheide durch rechtskräftige Jahresbescheide ersetzt und damit endgültig werden.

BFH: AUFHEBUNG DER ENTSCHEIDUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Bei einem Steueranspruch aus einem Vorauszahlungsbescheid ist gem. § 14 AnfG analog der Vorbehalt aufzunehmen, dass die Vollstreckung davon abhängig ist, dass die Steuerfestsetzung für den VZ, für den der Vorauszahlungsbescheid gilt, rechtsbeständig wird. Es handelt sich dabei um eine Nebenbestimmung zum Verwaltungsakt in Gestalt einer Bedingung i.S.d. § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO.
- Fehlt im Duldungsbescheid eine solche Bedingung, ist der Duldungsbescheid rechtswidrig. Maßgeblich: Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG
- Enthält der Duldungsbescheid die Verpflichtung des Antragsgegners, die Vollstreckung zur Befriedigung **mehrerer** fälliger und vollstreckbarer Steuerforderungen zu dulden, die nur zum Teil auf einem Vorauszahlungsbescheid beruhen, und fehlt insoweit die gem. § 14 AnfG aufzunehmende Bedingung, ist der Duldungsbescheid nur teilweise rechtswidrig.

BFH-URTEIL VOM 23.10.2018 – VII R 21/18, BFH/NV 2019, 215 (FALL II)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klägerin	Erwerb mit Vertrag v. 6.3.2015 von ihrem Ehemann „unentgeltlich und schenkungsweise“ dessen Miteigentumsanteil an einer beiden Eheleuten gehörenden Wohnung. Das Finanzamt hatte zuvor erfolglos versucht, offene Steuerforderungen (ESt 2012 und 2013 sowie USt 2007, 2009, 2012) des Ehemannes zu vollstrecken.
31.8.2016	Duldungsbescheid des Finanzamts unter Hinweis darauf, dass die betreffenden Steuerbescheide 2012 noch nicht bestandskräftig sind → Inanspruchnahme der Klägerin sobald und soweit die ESt 2012 bestandskräftig festgesetzt sei. Oktober 2016: Bestandskraft, aber Vorbehalt der Nachprüfung.
FG Rheinland-Pfalz	Duldungsbescheid ist aufzuheben, weil die darin angegebenen Steuerforderungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen → Vollstreckung hätte gem. § 14 AnfG von der Vorbehaltlosigkeit abhängig gemacht werden müssen. Keine Nachholungsmöglichkeit.

BFH: AUFHEBUNG DER ENTSCHEIDUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Grds. des Falls I sind auf einen Steueranspruch, der auf einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung beruht, nicht übertragbar → keine Vergleichbarkeit mit den im Tatbestand des § 14 AnfG aufgeführten zivilrechtlichen Schuldtiteln
- Allein der Umstand, dass der gem. § 164 AO ergangene Steuerbescheid von Amts wegen oder auf Antrag des Stpfl. aufgehoben oder geändert werden kann, führt nicht zu einer Vergleichbarkeit eines solchen Steuerbescheids mit den in § 14 AnfG genannten Schuldtiteln. Das Wort „Vorbehalt“ in § 302 ZPO und § 599 ZPO sowie in § 14 AnfG einerseits und in § 164 AO andererseits meint in rechtlicher Hinsicht nicht dasselbe.
- Möglichkeit, dass sich später bei Eintritt bestimmter Voraussetzungen der Steueranspruch der Finanzbehörde ändert und neu festzusetzen ist → Anfechtungsgegner bedarf nicht des Schutzes des § 14 AnfG → Stpfl. (Schuldner i.S.d. AnfG) kann den gegen ihn gerichteten Steueranspruch streitig stellen

RECHTSLAGE BEI VORAUSZAHLUNGSBESCHEIDEN

- Finanzamt ging von einer unentgeltlichen Übertragung aus → Anfechtung gem. § 4 AnfG
- Zurückverweisung an das FG, weil dieses nicht geprüft hatte, ob es sich um eine unentgeltliche Übertragung handelte
- Bejahendenfalls: Voraussetzungen des § 2 AnfG zu prüfen → Vergleich der Rechtslage des Finanzamts mit einem zivilrechtlichen Gläubiger → Wenn Vorbehaltsurteil gem. § 302 ZPO: Vorbehalt gem. § 14 AnfG, dass aus dem Urteil erst vollstreckt werden darf, wenn die Entscheidung rechtskräftig und vorbehaltlos ist
- Prüfungszeitpunkt: Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung
- **Beachte:** Finanzamt kann Duldung der Zwangsvollstreckung entweder vor einem Zivilgericht oder per Haftungsbescheid durchsetzen.

Verschärfte Prüfungspflicht der FinVerw

- Formvorschriften: Duldungsbescheid muss mit einem Vollstreckungsvorbehalt gem. § 14 AnfG versehen werden
- **Prüfungsschritte:**
 1. Umfasst der Duldungsbescheid mehrere Steuerforderungen?
 2. Wenn ja: Beruht ein Teil der Steuerforderungen auf Vorauszahlungsbescheiden?

Rechtslage bei Vorbehaltsfestsetzungen

- Besonderheit: Im Zeitpunkt des Erlasses war der Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig
- Bei Vorauszahlungsbescheiden keine Notwendigkeit zu einer analogen Anwendung von § 14 AnfG

→ **Abweichende zivilrechtliche Ausgangslage:** Bescheide können noch geändert werden, sofern die Voraussetzungen des § 164 Abs. 2 oder der §§ 172 ff. AO erfüllt sind

Thema 12

Einschränkung des Kompensationsverbots bei der Umsatzsteuerverkürzung

EINSCHRÄNKUNG DES KOMPENSATIONSVERBOTS BEI DER UMSATZSTEUERVERKÜRZUNG

STEUERHINTERZIEHUNG, § 370 AO

unrichtige/unvollständige Angaben

pflichtwidrige Unterlassung erhebliche
Tatsachen zu erklären

Folge: Steuerverkürzung

Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 S. 3 AO:
„Ermäßigung aus anderen Gründen“ wirkt sich
auf Verkürzung **nicht** aus

EINSCHRÄNKUNG DES KOMPENSATIONSVERBOTS BEI DER UMSATZSTEUERVERKÜRZUNG

BGH-URT. V. 18.4.1978 – 5 STR 692/77:

„(23) Die Nichtangabe oder die zu niedrige Angabe der abzugsfähigen Vorsteuern ist in aller Regel für die Steuerverkürzung nicht ursächlich. Es besteht auch kein innerer Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen. Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen ... zulässig. **Darauf, ob der Vorumsatz zu eigenen Umsätzen geführt hat, kommt es nicht an. ...**

(24) Diese **Umstände rechtfertigen** es, unterlassene Vorsteuerabzüge **als anderen Grund** im Sinne des § 392 Abs. 3 Halbsatz 2 RAO (§ 370 Abs.4 Satz 3 AO 1977) anzusehen. ...“

→ Berücksichtigung im Rahmen der Strafzumessung

EINSCHRÄNKUNG DES KOMPENSATIONSVERBOTS BEI DER UMSATZSTEUERVERKÜRZUNG

BEISPIEL ZUM KOMPENSATIONSVERBOT

Unternehmer U verkürzt USt im Umfang von 8.000 EUR. Vorsteuerbeträge aus Eingangrechnungen i.H.v. 8.500 EUR hat er ebenfalls nicht erklärt.

U wird vom Amtsgericht wegen USt-Hinterziehung verurteilt. Gleichzeitig setzt das zuständige Finanzamt die USt unter Berücksichtigung von 8.500 EUR Vorsteuern auf einen Erstattungsbetrag von 500 EUR fest. Die Erstattung im Festsetzungsverfahren steht einer Verurteilung grds. nicht entgegen, wird sich aber ggfs. bei der Strafzumessung auswirken müssen.

AUSNAHMEN VOM KOMPENSATIONSVERBOT LT. BGH (BISHERIGE RSPR.)

unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen
steuererhöhenden und steuermindernden Umständen

Zusammenhang gegeben zwischen
Betriebseinnahme und -ausgabe

kein Zusammenhang zwischen nicht
erklärten Umsätzen und
Vorsteuerbeträgen

ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

Können Vorsteuerbeträge bei der Ermittlung des Verkürzungsumfangs unmittelbar mindernd angesetzt werden, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz besteht? Oder gilt auch in diesem Fall das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO?

BGH-URTEIL VOM 13.9.2018 – 1 STR 642/17, BFH/NV 2019, 191

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Angeklagter	Der Angeklagte handelte mit gebrauchten Kfz, die er zuvor entweder von Privatpersonen oder anderen Unternehmern erwarb, um sie sodann weiterzueräußern. Daneben stellte er Scheinrechnungen über die Veräußerung von Pkw mit offen ausgewiesener USt aus. Für das Erstellen der Rechnungen erhielt er von einem Herrn B. jeweils eine Provision i.H.v. 1.500 EUR pro Rechnung. Der Angeklagte reichte keine USt-Erklärungen bei den zuständigen Finanzämtern ein.
LG Darmstadt	Vom LG Darmstadt (erste Instanz) wurden alle USt-Voranmeldungszeiträume abgeurteilt. Nur in einem Fall („Fall 22“) war lediglich aus den realen Handelsgeschäften und der Differenzbesteuerung ein USt-Schaden i.H.v. ca. 32.000 EUR entstanden, der sich nach den Feststellungen des LG aus dem Verkauf von vier hochwertigen Fahrzeugen ergab. Es wurden also keine Scheinrechnungen erstellt.
Angeklagter	Rev. zum BGH

BGH: AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG

- „Andere Gründe“ konkretisiert den Begriff der Steuerverkürzung und wirkt sich auf den Umfang des geschützten Rechtsguts der Steuerhinterziehung aus → **Sicherung des staatlichen Steueranspruchs**
- Nichterklärung von Ausgangsumsatz und Vorsteueranspruch → **wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz** → Anspruch auf den Vorsteuerabzug ist i.R.d. Verkürzungsberechnung zu berücksichtigen
- Vorsteuervergütungsanspruch: Eingangsleistung für **unternehmerische Tätigkeit des Steuerpflichtigen** und für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet
- Soweit eine nicht erklärte stpfl. Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung war und die hierbei verwendeten WG unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden, hat eine **Verrechnung von Vorsteuer und USt** stattzufinden → Voraussetzung: insb. die Vorlage einer Rechnung

EINSCHRÄNKUNG DES KOMPENSATIONSVERBOTS BEI DER UMSATZSTEUERVERKÜRZUNG

BGH vom 13.9.2018 – 1 StR 642/17

Einschränkung des Kompensationsverbots
auch bei der USt

wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen
Eingangs- und Ausgangsumsatz
(Umsatz ↔ Vorsteuer)

→ Änderung der Rechtsprechung

EINSCHRÄNKUNG DES KOMPENSATIONSVERBOTS BEI DER UMSATZSTEUERVERKÜRZUNG

BEDEUTUNG FÜR DEN STRAFRAHMEN**Steuerverkürzung in „großem Ausmaß“**

- Grundsatzentscheidung: BGH v. 27.10.2015
- Verkürzungsbetrag von mehr 25.000 EUR/Tat

Auswirkungen der geänderten Rspr.

Gebrauchtwagenhändler H hat im Jahr 2018 den Verkauf von Fahrzeugen „steuerlich nicht erfasst“. 300.000 EUR BMG (57.000 EUR USt) hat H nicht erklärt. Anlässlich einer Fahnungsprüfung wird dieser Sachverhalt festgestellt. Gleichzeitig liegen Eingangsrechnungen im Umfang von 250.000 EUR vor (47.500 EUR Vorsteuer).

Nach der bisherigen Rspr. zur Anwendung des Kompensationsverbots lag ein besonders schwerer Fall der Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO vor (Freiheitsstrafe 6 Monate bis 10 Jahre). Unter Berücksichtigung der neuen Rechtslage auf der Grundlage des Besprechungsurteils ist die für den besonders schweren Fall maßgebliche 50.000 EUR-Grenze nicht überschritten.

RECHNUNGSERFORDERNIS

- EuGH.-Urt. v. 21.11.2018 – RS Vadan: strikte Anwendung der formellen Erfordernisse für den Vorsteuerabzug, Rechnungen vorzulegen, verstößt gegen die Grundsätze der Neutralität und Verhältnismäßigkeit
- Auswirkungen auch auf steuerstrafrechtliche Würdigung!