

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

3 · 2016 www.aktstr.de

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016

Vorbemerkungen

Vorbemerkungen

Steuerliche Aspekte des 2. Bürokratieentlastungsgesetzes

- ◆ Wegfall der Aufbewahrungspflicht für Lieferscheine
- ◆ Anhebung der Betragsgrenze für eine quartalsweise Abgabe von Lohnsteuer-Anmeldungen von bisher 4.000 EUR auf 5.000 EUR
- ◆ Erhöhung des Schwellenwerts für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen von bisher 150 EUR auf 200 EUR
- ◆ Anhebung der sog. Kleinunternehmergrenze von bisher 17.500 EUR auf 20.000 EUR
- ◆ Vereinfachte Fälligkeitsregelung für Sozialversicherungsbeiträge

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

Vorbemerkungen

ErbStG: Änderungen im Vermittlungsverfahren ggü. BT-Beschluss (1)

- ◆ Gewährung der Optionsverschonung nur wenn nicht mehr als 20% Verwaltungsvermögen vorhanden ist → **VERSCHÄRFUNG**, aber Regelverschonung grds. möglich
- ◆ Abgrenzung der Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG):
 - Begrenzung von Entnahmen und Ausschüttungen auf 37,5% zzgl. auf den Gewinn entfallende Steuern
 - Übertragung auf Angehörige, Mitgesellschafter oder Familienstiftungen
 - Bei Ausscheiden: Abfindung unter dem gemeinen Wert
- ◆ Vermögen, das „ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient“ zählt nicht zum Verwaltungsvermögen
- ◆ Gewährung des Finanzmitteltests nur, wenn der Hauptzweck auf einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder selbständigen Tätigkeit liegt

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

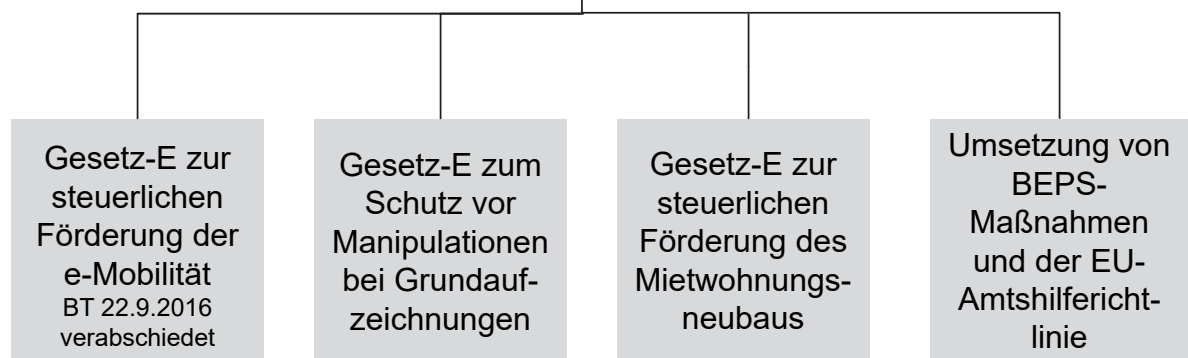
Vorbemerkungen

ErbStG: Änderungen im Vermittlungsverfahren ggü. BT-Beschluss (2)

- ◆ Stundung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden ErbSt auf 7 Jahre, die ersten beiden Jahre sind zinsfrei, 1. Jahresrate im Jahr nach Festsetzung der ErbSt fällig, Bedingung: Lohnsummenklausel nach § 13a Abs. 3 ErbStG
- ◆ Anwendungszeitpunkt: ab 1.7. 2016 → **RÜCKWIRKUNGSPROBLEMATIK**
- ◆ Vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199 ff. BewG):
 - Kapitalisierungsfaktor: konstant 13,75
 - Rechtsverordnungsermächtigung
 - Anwendung ab **1.1.2016**
- ◆ Beschlussfassung:
 - Bundestag: 29.9.2016
 - Bundesrat: voraussichtlich 14.10.2016

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

Vorbemerkungen

**Weitere laufende
Gesetzgebungsverfahren**

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

Vorbemerkungen

§ 8d KStG-E: Fortführungsgebundener Verlustvortrag (14.9.2016)**Voraussetzungen**

- ◆ Antrag des Stpfl.
- ◆ KapG unterhält seit Gründung oder seit Beginn des 3. vorherigen Wj ausschließlich den selben Geschäftsbetrieb und kein Fall des Abs. 2

Geschäftsbetrieb

von einheitlicher Gewinnerzielungsabsicht getragene, nachhaltige, sich gegenseitig ergänzende und fördernde Betätigung, beurteilt nach qualitativen Merkmalen (insb. angebotene Dienstleistungen oder Produkte, Kunden- und Lieferantenkreis, bediente Märkte und Qualifikation der Arbeitnehmer)

Schädlich – Abs. 2

- ◆ Ruhendstellen
- ◆ Neuer Zweck
- ◆ zusätzlicher Geschäftsbetrieb
- ◆ Beteiligung an PersG
- ◆ Stellung als Organträger
- ◆ Übertragung v. WG unter gemeinem Wert

Vorbemerkungen

Besteuerungsfolgen des § 8d KStG-E (14.9.2016)**Gesellschafterwechsel
i.S.v. § 8c KStG**

Sofern keine schädliche Verfügung vorliegt, können die Verluste und Verlustvorträge trotz § 8c KStG genutzt werden

Entlastung**Kein
Gesellschafterwechsel**

Bei schädlicher Verfügung über den Geschäftsbetrieb i.S.d. Abs. 2: Untergang der Verlustvorträge, sofern nicht Stillen-Reserven-Klausel!

Belastung

Vorbemerkungen

Beschluss zur Reform der Grundsteuer von 14 Bundesländern

- ◆ **1. Schritt:** Neubewertung von 35 Mio. Grundstücken
 - Unbebaut: Bodenrichtwerte
 - Bebaut: Bodenwert + Gebäudewert (= aktuelle Baupreise mit Faktoren zu Gebäudeart und Baujahr)
 - LuF: typisiertes Ertragswertverfahren
- Stichtag: 1.1.2022 mit turnusmäßiger Aktualisierung
- ◆ **2. Schritt:** Festlegung von Grundsteuermesszahl und Hebesätzen
 - ◆ Umfassende **Anwendung:** in ca. 10 Jahren

Ziel: Anpassung der Bewertung an die Zeitwerte und Aufkommensneutralität

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

18

Vorbemerkungen

Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene WK?

- ◆ Nichtannahme der Verfassungsbeschwerden 2 BvR 290/10 und 2 BvR 323/10
- ◆ Hintergrund: Grundlegende Neuregelung durch das Alterseinkünftegesetz → Gesetzgeber sieht den Abzug als SA vor, nicht aber als vorweggenommene WK – zulässig?
- ◆ Entscheidungsgrundsätze:
 - Qualifikation als SA und höhenmäßige Beschränkung des Abzugs sind verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden
 - Verstoß gegen das Verbot der Doppelbesteuerung kann erst im VZ der Rentenbesteuerung Gegenstand der verfassungsrechtlichen Beurteilung werden.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

19

Vorbemerkungen

Up-Date AktStR 2016, 243: Eigenkapitalkonto

- ◆ Ausgangspunkt: BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14: Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten, bei ausschließlicher Gutschrift auf dem „Kapitalkonto II“
- ◆ BMF-Schreiben v. 26.7.2016:
 - **Änderung der Verwaltungsauffassung:** ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto oder teilweise auf dem variablen Kapitalkonto und z.T. auf einem gesamthänderisch gebundenem Rücklagenkonto führt nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten
→ kein entgeltlicher Vorgang
 - Auf gemeinsamen **Antrag:** Weitergeltung der bisherigen Rechtsauffassung für Übertragungen und Einbringungen **vor** dem 31.12.2016

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

20

Vorbemerkungen

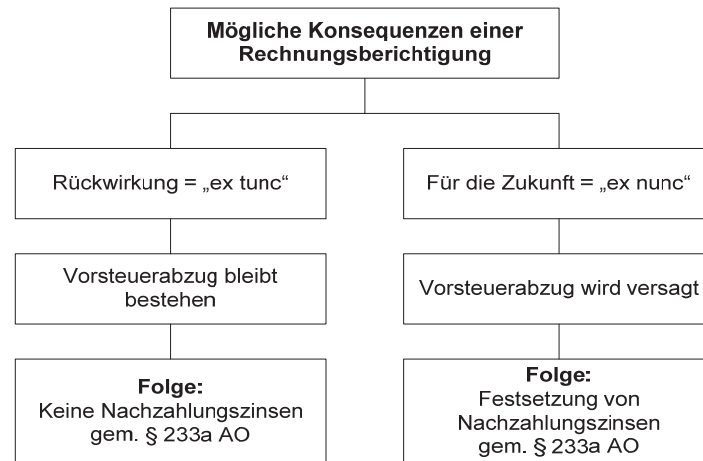
Up-Date Umsatzsteuerliche Organschaft

- ◆ **OFD Frankfurt/Main v. 24.5.2016 – S 7105 A – 22 – St 110**
- ◆ **BFH-Urt. v. 2.12.2015 und 19.1.2016 – V R 25/13 und XI R 38/12** sind **vorläufig** über den entschiedenen Einzelfall hinaus **nicht anzuwenden**.
- ◆ Abweichend davon können sich Stpfl. in Fällen, in denen nach beiden Urteilen die Eingliederung einer PersG möglich ist, auf die Rspr. berufen. Die Berufung kann nur einheitlich für den Organträger und die GmbH u. Co KG erfolgen.
- ◆ **BMF-Schreiben folgt bis Ende 2016.**
- ◆ Einrichtung Arbeitsgruppe zur Neuregelung der umsatzsteuerlichen Organschaft

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

21

Vorbemerkungen

Umsatzsteuer: EuGH zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung◆ **EuGH v. 15.9.2016 – C-518/14 – Senatex GmbH ./ FA Hannover-Nord**

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

22

Vorbemerkungen

Umsatzsteuer: EuGH zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung◆ **EuGH v. 15.9.2016 – C-518/14 – Senatex GmbH ./ FA Hannover-Nord**◆ **Rechnungsberichtigung (hier betr. USt-IDNr.) ist rückwirkend zulässig.****Begründung:**

- ◆ Neutralitätsgrundsatz – Unternehmer soll vollständig von der iR seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer **entlastet** werden.
- ◆ Nachzahlungszinsen bewirken **Belastung**, obwohl das gemeinsame Mehrwertsteuersystem Neutralität der Steuer garantiert.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016

23

AktStR 3/2016 – Thema 1

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Zielsetzungen des Gesetzes

Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz durch stärkeren IT-Einsatz

Vereinfachung der Handhabbarkeit des Besteuerungsverfahrens

Anpassung von rechtlichen Grundlagen an neue Anforderungen

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Herstellungskostendefinition (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG)

Handelsrecht	Kostenarten	Steuerrecht
Pflicht	Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + Materialgemeinkosten + Fertigungsgemeinkosten + Werteverzehr des Anlagevermögens (wahlweise linear oder degressiv)*	Pflicht
= handelsrechtliche und steuerliche Wertuntergrenze		
Wahlrecht	+ Kosten für allgemeine Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung + auf die Herstellung entfallende Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht, aber übereinstimmend mit der HB
= handelsrechtliche und steuerliche Wertobergrenze		

* Bei Nutzung des § 248 Abs. 2 HGB sind die Werte in HB und StBil unterschiedlich hoch!

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 362

28

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes (§ 88 AO)

- ◆ Bisher: Verhältnismäßigkeit, Gleichmäßigkeit und Rechtmäßigkeit
- ◆ **Neu:** Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Erfahrungen der FinVerw
- ◆ Vollautomatische Fallbearbeitung:
 - ausreichende Zufallsauswahl,
 - Aussteuerung zur Prüfung der entsprechenden Sachverhalte durch Amtsträger, wenn bestimmte Risikofilter reagieren,
 - Möglichkeit einer individuellen Prüfung des Falls, die jederzeit vom Bearbeiter angestoßen werden kann und
 - regelmäßige Überarbeitung der Inhalte des Risikomanagementsystems

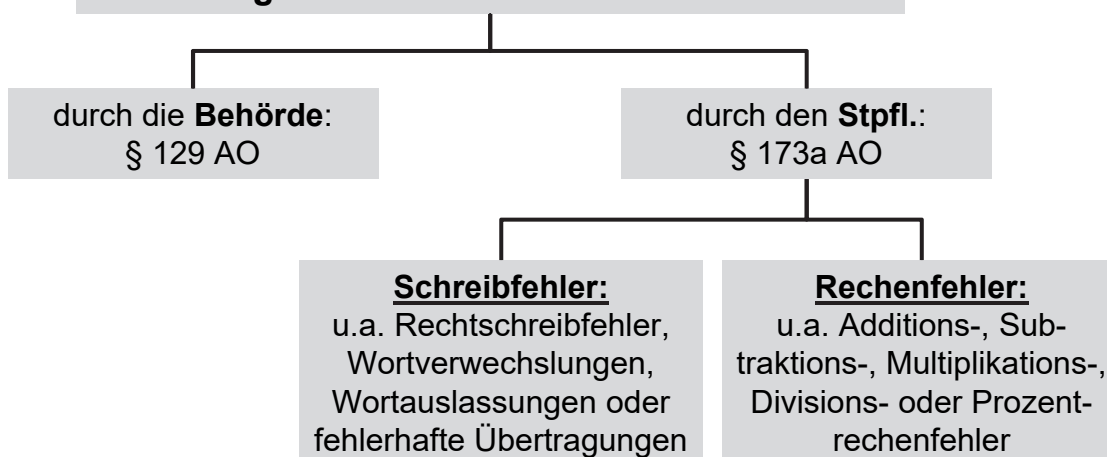
Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 364

29

Automationsgestützte Risikomanagementsysteme

- ◆ Ziel: Vollautomatische Steuerbescheide
- ◆ Aussteuerung und „Nachbearbeitung“ durch Menschen bei „Auswurf“ durch das Risikomanagementsystem oder Eintragung des Stpfl. in das „qualifizierte Freitextfeld“ (z.B. Abweichung von der Verwaltungsauffassung)
- ◆ Keine Bekanntgabe der Risikofaktoren und Prüfprozesse
- ◆ Laufende Anpassung des Systems auf Grund von gesammelten Erfahrungen der FinVerw → Zielerfordernisse des Gesetzgebers
- ◆ Sog. In-camera-Verfahren zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes und Beachtung von Art. 19 Abs. 4 GG

Änderungen bei Rechen- oder Schreibfehlern



Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Elektronische Übermittlung von Daten durch Dritte

- ◆ Zusammenfassung der bisher im EStG und dem 5. VermBG genannten Fälle
- ◆ Ziel: Vereinheitlichung von Form, Rechten und Pflichten
- ◆ Frist: Ende Februar des Folgejahres
- ◆ Ermittlungs- und Kontrollrechte (einschl. Außenprüfung) beim Mitteilungspflichtigen
- ◆ Haftungstatbestand (§ 72a Abs. 4 AO)
- ◆ Festsetzungsfrist und Änderungsmöglichkeit
- ◆ Datenübermittlung als Testlauf (§ 93d AO) mit Lösungsfrist

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 369

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Abgabefristen für Steuererklärungen

- ◆ Allgemein: **7** statt 5 Monate
- ◆ Steuerlich beratene Stpfl.: Ende **Februar des Zweitfolgejahres**
- ◆ Möglichkeiten:
 - **Vorabanforderung** durch das FA (Frist: 4 Monate), inkl. automationsgestützter Zufallsauswahl (ohne Begründungsnotwendigkeit), auch zur besseren Auslastung von FÄ → **Bearbeiterwechsel!**
 - Möglichkeit der FinVerw, StB eine Teilnahme am sog. **Kontingentierungsverfahren** anzubieten, dann keine Vorabanforderung
- ◆ Deutliche Verschärfung des § 109 AO → Fristverlängerung über die gesetzlichen Fristen hinaus wird in Zukunft i.d.R. **nicht** zu erlangen sein

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 371

33

Verspätungszuschlag (§ 152 AO)

- ◆ Künftig **ohne** Ermessen! → Vermeidung von Auseinandersetzungen (auch vor dem FG)
- ◆ Fällig, wenn Steuererklärung nicht binnen 14 (oder bei LuF und abweichendem Wj 19) Monaten abgegeben wird
- ◆ **für jeden angefangenen Monat** der eingetretenen Verspätung grds. **0,25 % der festgesetzten Steuer**, mind. jedoch 10 EUR für jeden angefangenen Monat des eingetretenen Fristversäumnisses
- ◆ mind. 25 EUR für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung
- ◆ Anwendung: nach dem **31.12.2018** eingereichte Steuererklärungen

Ausnahmen vom Verspätungszuschlag

- ◆ verspätete Abgabe der jährlichen LSt-Anmeldung,
- ◆ „Nullfestsetzungen“ bzw. negative Beträgen und
- ◆ Wenn die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vz und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt

Sonderfall: Mehrere Steuerpflichtige

Vollmachtsdatenbank

- ◆ Vermutung der Ordnungsmäßigkeit der Bevollmächtigung
- ◆ FinVerw kann jederzeit – auch **anlasslos** – einen Nachweis der Bevollmächtigung verlangen, der ggf. auch elektronisch erfolgen kann

Elektronische Vollmachtsdatenbank

- ◆ Der vorgeschriebene Datensatz ist über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln.
- ◆ Es muss angegeben werden, ob der Bevollmächtigte zum Empfang von bestimmten Verwaltungsakten oder zum Abruf der von den Finanzbehörden gespeicherten Daten dieser Person ermächtigt wurde.
- ◆ Die übermittelten Daten müssen der erteilten Vollmacht entsprechen.
- ◆ Eine Widerrufung der Vollmacht ist vom Bevollmächtigten gegenüber den Landesfinanzbehörden nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz anzuzeigen.

Weitere Änderungen der AO

Verbindliche
Auskunft

Elektronische
Bekanntgabe von
Steuerbescheiden

Billigkeitsmaß-
nahmen

Festsetzungs-
verjährung bei
Grundlagen-
bescheiden

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 376

Änderung der KBV

- ◆ Grenze für einen Verzicht auf Änderung oder Berichtigung von Steuerbescheiden **zu Gunsten** des Stpfl.: 10 EUR
- ◆ Grenze bei Änderungen **zu Lasten** des Stpfl.: 25 EUR
- ◆ Grenzbetrag zum Absehen von einer Änderung des **GewSt-Messbetrages**: bisher 2 nunmehr 5 EUR
- ◆ Bei **gesondert festzustellenden Einkünften** beträgt der Grenzbetrag für eine Änderung 25 EUR

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 377

39

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Nachweiserleichterungen

Steuerbe-
scheinigungen
von Kreditinsti-
tuten

Belegvorhaltung
statt -vorlage

Behinderten-
Pauschbetrag

Grunderwerb-
steuer

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 377

40

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016 – Thema 2

**Kindergeld/Kinderfreibetrag –
Erstausbildung nach Aufnahme eines
Studiums nach Berufstätigkeit**

Erstausbildung nach Aufnahme eines Studiums nach Berufstätigkeit

Ausgangspunkte

- ◆ „**Erstmalige Berufsausbildung**“ → st. Rspr.: erster Abschluss muss integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs sein
- ◆ **Ausbildungsabschnitte:**
 - enger sachlicher Zusammenhang
 - enger zeitlicher Zusammenhang
- ◆ Angestrebtes Berufsziel noch nicht erreicht
- ◆ Kein Verbrauch der „Erstausbildung“ bei Beendigung eines Ausbildungsabschnitts

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 381

42

Erstausbildung nach Aufnahme eines Studiums nach Berufstätigkeit

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann ein Studium, welches eine Berufstätigkeit voraussetzt, noch als integrativer Bestandteil einer einheitlichen Erstausbildung angesehen werden?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 383

43

Erstausbildung nach Aufnahme eines Studiums nach Berufstätigkeit

BFH-Urteil vom 14.1.2016 – IV R 5/14, BFH/NV 2016, 1098

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Vater einer in 1991 geborenen Tochter
2014	Abschluss einer kaufm. Ausbildung im Januar, Bewerbung um einen Studienplatz (Hochschule) im Mai, tatsächlich Aufnahme eines (anderen) berufsbegleitenden Studiums (Verwaltungsakademie) auf Vorschlag ihres Arbeitgebers im September, seit Ende der kaufm. Ausbildung durchgängig mehr als 20 Stunden/Woche erwerbstätig als Angestellte, Studium setzt einjährige Berufstätigkeit voraus
FamKa	Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ab Juli 2014
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 383

Erstausbildung nach Aufnahme eines Studiums nach Berufstätigkeit

Entscheidung und Begründung

- ◆ Erforderliche Berufstätigkeit vor Beginn des Studiums zerstört den notwendigen engen Zusammenhang zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten → Studium = Zweitausbildung
- ◆ Zweitausbildung, wenn das Kind eine weitere Ausbildung erst nach einer zwischenzeitlichen Berufstätigkeit beginnt, die nicht der zeitlichen Überbrückung dient
- ◆ Geht das Kind einer Erwerbstätigkeit mit **mehr als 20 Stunden** regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit nach und ist die erstmalige Berufsausbildung bereits abgeschlossen, kommt eine Berücksichtigung nicht in Betracht (§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG).

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 384

45

Erstausbildung nach Aufnahme eines Studiums nach Berufstätigkeit

Anmerkungen

- ◆ Abgrenzung zwischen „Ausbildungsstudium“ und „Weiterbildungsstudiengang“
- ◆ **Zweitausbildung:**
 - Meisterprüfung
 - Vorbereitung zum Bilanzbuchhalter/Steuerfachwirt/StB
 - ➔ Mehrjährige Berufstätigkeit ist insoweit schädlich, auch wenn Voraussetzung für die Zulassung!
- ◆ Strenge Maßstäbe für eine einheitliche Ausbildung
- ◆ **Beachte:**
Unterschiedliche Auslegung: Kindergeld/-freibetrag ↔ WK-Abzug

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 384

46

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016 – Thema 3

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Arbeitslohn vs. Vorteile

„Arbeitslohn“:

Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantieme sowie andere Bezüge und Vorteile **für (Veranlassungszusammenhang!)** eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst



„Vorteile“:

die sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen und im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 387

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Berufshaftpflicht

- ◆ Voraussetzung für die Tätigkeit als RA, sonst Entfernung aus dem Beruf (§ 14 Abs. 1 Nr. 9 BRAO)
- ◆ BFH v. 26.7.2007: Übernahme der Berufshaftpflicht durch den ArbG führt bei einem angestellten RA zu Arbeitslohn, wenn es sich um **eigene** Berufshaftpflichtversicherungsbeiträge handelt.
- ◆ BFH v. 19.11.2015: Kein Arbeitslohn durch Beiträge einer RA-GmbH zu ihrer **eigenen** Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung (hier **keine** übernommenen Beiträge, wie beim 26.7.2007!)
- ◆ BFH v. 19.11.2015: Kein Arbeitslohn beim Arzt durch **eigene** Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung eines Krankenhauses

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 387

49

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist die Zahlung der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung von angestellten Rechtsanwälten durch den Arbeitgeber Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber zusätzlich zu der von den Rechtsanwälten nach § 51 Abs. 1 BRAO abgeschlossenen **eigenen** Berufshaftpflichtversicherung einen die Mindestversicherungssumme i.H.v. 250.000 EUR übersteigenden Versicherungsschutz wählt?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 389

50

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

BFH-Urteil vom 10.3.2016 – VI R 58/14, BFH/NV 2016, 1099

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	RA-GbR (später: PartG)
2008 - 2011	Eigene Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung der GbR über 1 Mio. EUR pro Schadensfall und angestelltem RA, die daneben eigene Versicherungen über die Mindestversicherungssumme abgeschlossen hatten
FA	Erlass eines Haftungsbescheides gem. § 42d EStG über insg. 6.327,02 EUR gegenüber der Kl.
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 389

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Entscheidung und Begründung

- ◆ Kein Lohn, wenn der ArbG ausschließlich ggü. Dritten **eigene** Verpflichtungen eingetht und eigene Ansprüche erwirbt, die keinen unmittelbaren Zusammenhang mit seinen ArbN und den mit ihnen begründeten Dienstverhältnissen aufweisen
- ◆ Betriebshaftpflichtversicherung → andere betriebsfunktionale Zielsetzung als die Entlohnung der ArbN
- ◆ Versicherungsschutz dient letztlich dem Unternehmenswohl
- ◆ Entscheidungsgrundsätze gelten auch für Versicherungsbeiträge sog. Scheinsozian, da diese zwar nach § 128 Abs. 1 HGB ggü. Dritten haften, sich die Haftungsrisiken jedoch auch auf die GbR erstrecken

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 390

52

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Praxiskonsequenzen

- ◆ Rechtsgrundsätze gelten **berufsgruppenunabhängig** und auch für Einzelpraxen
- ◆ Ist der angestellte Berufsträger **persönlich** verpflichtet eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen, führt die Übernahme durch den ArbG zu Arbeitslohn → WK-Abzug beim ArbN
- ◆ Eigene Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung durch den ArbG steht ganz überwiegenden in seinem Interesse → Vorteile als Reflex beim ArbN sind kein Arbeitslohn
- ◆ **Beachte:** Keine Übertragung des § 51 Abs. 1 BRAO auf **angestellte StB**, weil Versicherungspflicht für den ArbG, nicht aber für den StB als ArbN

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 391

53

Beiträge für Berufshaftpflichtversicherung als Arbeitslohn

Umwandlung der GbR in Partnerschaftsgesellschaft

- ◆ **Unzulässigkeit** der Klage, weil als GbR angesprochen, obwohl sie – außerhalb des Umwandlungsrechts – identitätswahrend in eine PartG umgewandelt wurde? → Falsche Bezeichnung des Klägers?
- ◆ FA hatte die Einspruchsentscheidung an die bereits nicht mehr existente GbR gerichtet und das Rubrum der Klageschrift entsprach der Einspruchsentscheidung; BFH: **entgegen dem Wortlaut** wurde die Klage von der PartG eingelegt
- ◆ **Wichtig bei Rechtsformwechseln:** Auf eine zutreffende Bezeichnung der Gesellschaften achten!

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 392

54

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016 – Thema 4

Rentenbesteuerung – Rentenbeginn bei Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigen Krankengeldes

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Erwerbsminderungsrente

- ◆ Seit 1.1.2005: Umstellung auf eine **nachgelagerte Besteuerung** auch für Erwerbsminderungsrenten (§ 22 Nr. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG)
- ◆ Berufsunfähigkeits- oder Erwerbsminderungsrenten der **Berufsgenossenschaften** sind steuerfrei (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG) und gehen nicht in den Progressionsvorbehalt ein
- ◆ Höhe des stpfl. Teils richtet sich nach dem Zeitpunkt, ab dem die Rente bewilligt ist; aber Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG)

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 395

56

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

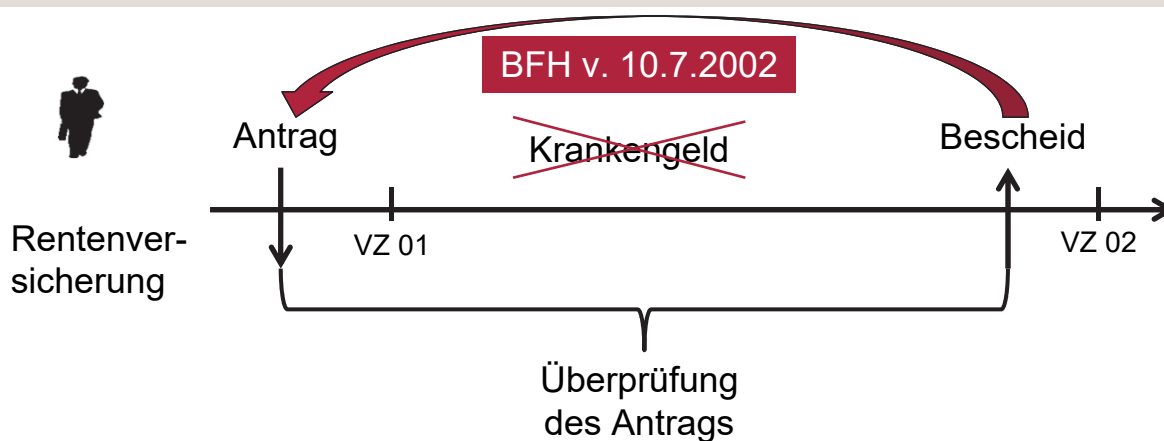
Krankengeld

- ◆ Gesetzliches:
 - Steuerbar, aber nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerbefreit
 - Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt, anders aber beim Krankentagegeld
- ◆ Rückzahlung:
 - Grds. negativer Progressionsvorbehalt im Rückzahlungsjahr
 - Vereinfachung: Abzug im Kj, in dem der Rückzahlungsforderungsbescheid ausgestellt wird

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 396

57

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Problemstellung

Beachte: keine Aufrechnung, da unterschiedliche Leistungsträger
 → Erstattungspflicht nach § 103 Abs. 1 SGB X

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 397

58

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Hat der Kl. im Streitjahr 2010 Einkünfte aus einer erst im Jahre 2011 nach erhobenem Widerspruch nachgezählten und dann mit bezogenen Lohnersatzleistungen verrechneten Erwerbsminderungsrente zu versteuern und in welcher Höhe unterliegen diese Lohnersatzleistungen (Krankengeld) dem Progressionsvorbehalt?
- ◆ Ist die Rentennachzahlung unter Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG erst im Jahr des Zuflusses zu versteuern?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 398

59

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

BFH-Urteil vom 9.12.2015 – X R 30/14, BFH/NV 2016, 643

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Zusammenveranlagte Eheleute
2010	EM erhält 13.981 EUR Krankengeld, Antrag auf Erwerbsminderungsrente wird abgelehnt
2011	Antrag auf Erwerbsminderungsrente wird rückwirkend ab 2010 bewilligt, Rentennachzahlung erfolgt unter teilweisem Abzug des in 2010 erhaltenen Krankengeldes
FA	Besteuerung der Rentennachzahlung bereits 2010 soweit eine Verrechnung mit dem Krankengeld erfolgt ist, zunächst Progressionsvorbehalt in unveränderter Höhe für das Krankengeld, später um den Verrechnungsbetrag gemindert
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 399

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Entscheidung und Begründung

- ◆ Krankengeld unterliegt wg. der Erfüllungsfiktion (§ 107 Abs. 1 SGB X) i.H.d. von der RV geleisteten Erstattung als Leibrente der Steuer (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG)
- ◆ Auszahlung als Krankengeld unbeachtlich, entscheidend: endgültiger sozialversicherungsrechtlicher Rechtsgrund
- ◆ Keine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG, weil keine Zusammenballung von Einkünften
- ◆ Das verminderte Krankengeld unterliegt im Zuflussjahr dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG)

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 400

61

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Anmerkungen

- ◆ Besteuerung der Rente (inkl. Bestimmung des stpfl. %-Satzes) erfolgt nach dem Jahr der – ggf. rückwirkenden – Bewilligung der Rente
- ◆ Änderung nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO möglich
- ◆ **Problem:** Elektronische Meldungen der Sozialversicherungsträger
 - KV: Krankgeld
 - RV: (rückwirkenden) Meldung der Rente
- Häufig **keine** automatische Meldung der korrigierten Krankengeldzahlungen → Doppelbelastung
- ◆ **Beachte:** elektronisch übermittelte Daten haben keine Grundlagenfunktion i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 401

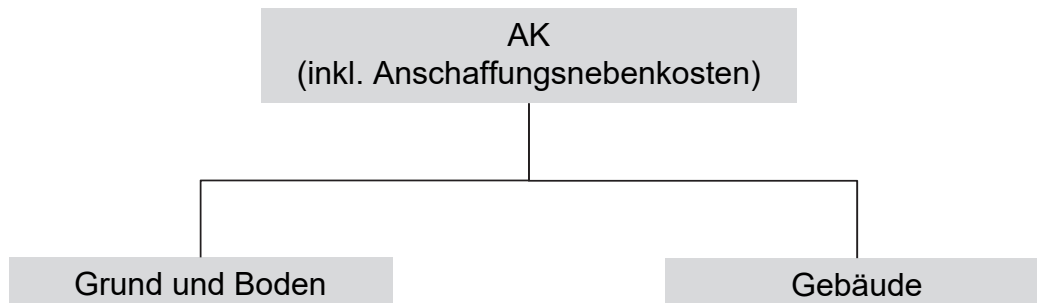
62

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016 – Thema 5

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Allgemeines

Fahrtkosten: § 9 Abs. 3 EStG: Übertragung der Regelungen für ArbN (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) auf andere Überschusseinkunftsarten

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 403

64

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung der Stpfl. und den von ihnen vermieteten und verwalteten Immobilien i.H.d. **tatsächlich entstandenen Kosten** **oder** lediglich in Höhe der **Entfernungspauschale** abzugsfähig?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 405

65

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

BFH-Urteil vom 1.12.2015 – IX R 18/15, BStBl II 2016, 532

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Eheleute, mit 2 vermieteten Immobilien, für die sie die Hausverwaltung (Streuen, Pflegen, Wässern und Bepflanzen) selber übernommen hatten
2009	Berücksichtigung der Fahrtkosten zwischen Whg. und vermieteten Objekten i.H.v. 0,30 EUR/Entfernungs-km
2010	Geltendmachung der tatsächlichen Fahrtkosten für den eigens hierfür angeschafften PKW auf Basis eines Fahrtenbuchs → 2.648 km (bei 340 Fahrten) * 2,22 EUR/km = 7.422 EUR als WK
FA	Berücksichtigung der Kosten i.H.d. Entfernungspauschale zwischen Whg. und Mietobjekten weil „Erste Tätigkeitsstätte“; Ansatz der tatsächlichen Kosten für die weiteren Fahrten: 682,86 EUR als WK
FG	Abzug der Fahrtkosten zwischen Whg. und vermieteten Objekten nur i.H.d. Entfernungspauschale

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 405

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Eine regelmäßige Tätigkeitsstätte setzt eine **gewisse Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit der Tätigkeit** am Vermietungsobjekt voraus
- ◆ Bei nicht umfangreichem Grundbesitz erfolgt die Verwaltung i.d.R. aus der Whg. des Stpfl → Tätigkeitsstätte → WK in tatsächlicher Höhe oder 0,30 EUR/km
- ◆ Bei fortdauernder und immer wieder erfolgreicher Aufsuchung der Immobilie unterhält der Stpfl. dort – vergleichbar einem ArbN – eine regelmäßige Tätigkeitsstätte
- ◆ Würdigung durch FG, dass bei 340 Fahrten in 2010 der ortsgebundene Mittelpunkt des Stpfl. an den vermieteten Objekten lag, ist nicht zu beanstanden

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 407

67

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

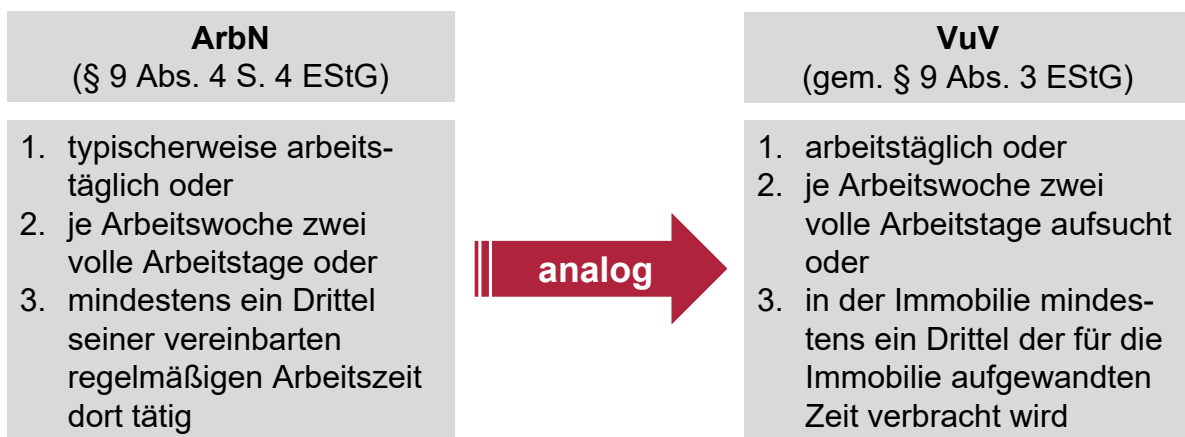
Praxiskonsequenzen

- ◆ **„Regelfall“**: vermietete Immobilie bildet keine „Erste Tätigkeitsstätte“
 - Abzug der **tatsächlichen Kosten** (bei entsprechendem Nachweis) oder von 0,30 EUR/km
- ◆ **„Sonderfall“**: Die Arbeiten in der Immobilie haben ein solches Gewicht, dass dieser Ort zur „Ersten Tätigkeitsstätte“ wird
 - Abzug der Fahrtkosten nur i.H.d. **Entfernungspauschale!**
- ◆ Abgrenzungskriterien:
 - Quantitative Merkmale
 - Qualitative Merkmale
 } Begründung: Zweck des Gesetzgebers

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 408

68

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Neuregelung: „Erste Tätigkeitsstätte“ ab VZ 2014

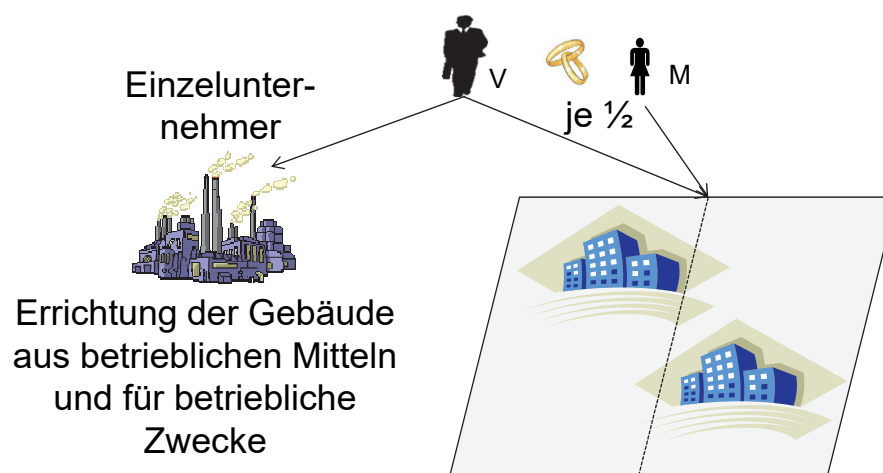
Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 412

69

AktStR 3/2016 – Thema 6

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

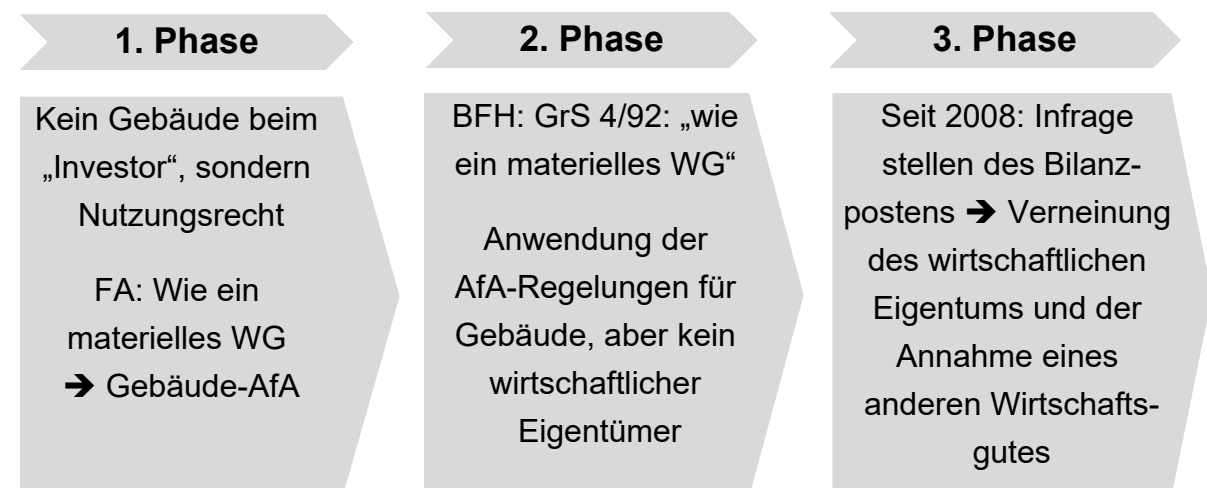
Problemstellung



Entstehende Fragestellungen

- ◆ Behandlung des Grundstücksteils, der auf den Nichtunternehmer-Ehegatten entfällt – bei ihm als auch beim Unternehmer-Ehegatten?
- ◆ Behandlung der Hk für das Gebäude beim Unternehmer-Ehegatten, insb. die Teile, die nicht seinem Grundstücksanteil zuzuordnen sind?
- ◆ Mögliche Konsequenzen bei der Veräußerung oder Liquidation sowohl des Grundstücks als auch des Unternehmens?
- ◆ Steuerliche Folgen, wenn sich die Rechtspositionen von Nichtunternehmer- und Unternehmer-Ehegatte bei einem Rechtsnachfolger vereinigen?

Bisherige Entwicklung der Rechtsprechung



Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

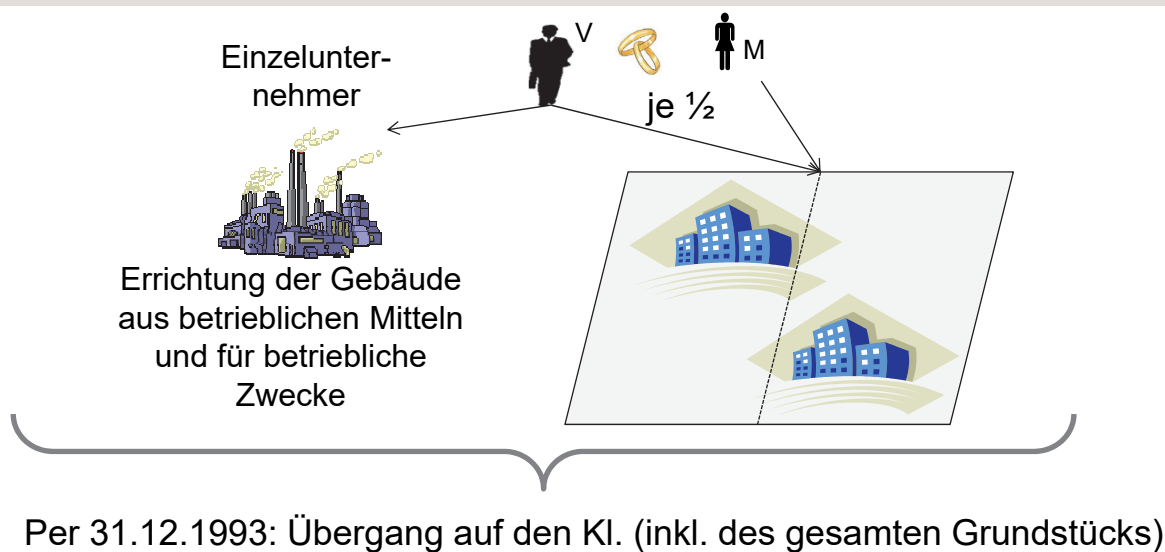
Vom BFH zu entscheidende Fragen

- ◆ Ist die Bilanzposition für die von dem Unternehmer-Ehegatten getragenen Aufwendungen einem WG gleichzusetzen, das Sitz stiller Reserven sein kann?
- ◆ Erfolgt die Einlage des Gebäudeteils des Nichtunternehmer-Ehegatten in das BV des Unternehmer-Ehegatten mit dem Teilwert mit der Folge einer nochmaligen, d.h. doppelten Abschreibung?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 418

74

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

BFH-Urteil vom 9.3.2016 – X R 46/14, BFH/NV 2016, 970

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 419

75

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Vater des Kl.	Einzelunternehmen auf einem Grundstück, das hälftig ihm und seiner EF gehörte
1960er	Bebauung des Grundstücks aus betrieblichen Mitteln mit Gebäuden, die dem Einzelunternehmen dienen
	Verständigung mit dem FA: Lediglich hälftige Berücksichtigung der AK für die Gebäude, andere Hälfte wird als „immaterielles WG“ angesehen und über 50 Jahre abgeschrieben
31.12.1993	Kl. erhält von seinem Vater das Einzelunternehmen und von seinen Eltern das Grundstück → Grundstücks- und Gebäudeteil der Mutter wird zum TW eingelegt, „immaterielles WG“
FA	Vater war wirtschaftlicher Eigentümer der Gebäudeteile → keine höhere Bewertung, sondern Fortführung des Restbuchwerts
FG	Zurückweisung der Klage

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 421

76

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

Entscheidung und Begründung

- ◆ Der Nichtunternehmer-Ehegatte ist i.d.R. zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudeteils
→ PV → Bei Einlage: TW-Ansatz. Dieser ist BMG für die AfA
- ◆ Keine Rechtsgrundlage für andere AfA-BMG, auch wenn doppelte Abschreibung
- ◆ Bilanzposten für die auf den Gebäudeteil der Mutter entfallenden HK dient der typisierten Verteilung seines betrieblich bedingten Aufwandes; keine Gleichstellung mit WG, Wertsteigerungen können ihm nicht zugerechnet werden
- ◆ Subventionsvorschriften, können nur genutzt werden, sofern auch für das PV anwendbar

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 421

77

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

Kein wirtschaftliches Eigentum des Unternehmer-Ehegatten

- ◆ Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an dem Grundstück bleibt beim Ehegatten und geht nicht auf den Unternehmer über
 - ➔ Bilanzierung bei letzterem scheidet aus
- ◆ Anders nur bei besonderen Vereinbarungen, so dass die tatsächliche Herrschaft ausgeübt wird

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 422

78

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

Bilanzierung beim Unternehmer-Ehegatten

- ◆ Gebäudeanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten: kein WG, sondern „Aufwandsverteilungsposten“ ➔ Entstehung von stillen Reserven ist nicht möglich!
- ◆ Stille Reserven entstehen im PV des Nichtunternehmer-Ehegatten
 - ➔ Abweichung von BMF-Schr. vom 3.5.1985
 - ➔ Übergangsprobleme infolge der geänderten Rspr. sind ggf. vom Gesetzgeber (!) zu lösen!

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 423

79

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

Einlagewert

- ◆ Teilwert
- ◆ Dieser bildet die BMG für die AfA → Ggf. doppelte AfA auf einmal entstandene AK/HK!
- ◆ Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- ◆ Reaktion der FinVerw steht bisher noch aus!

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 425

80

Betriebsimmobilie auf Ehegattengrundstück

Veränderte Verstrickung durch (vorweggenommene) Erbfolge

- ◆ Vermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über
- ◆ Veränderte Zuordnung von WG ist möglich! → Einlage zum TW
- ◆ Ist dies gewollt? Damit entfällt die Möglichkeit, künftig – außerhalb des § 23 EStG und von Besonderheiten bei Anteilen an KapGes – eine nicht steuerbare Veräußerung vornehmen zu können, vielmehr sind künftige stille Reserven „verstrickt“
- ◆ **Gestaltung:** zeitnahe Entnahme (z.B. durch Übertragung an nicht an dem Unternehmen beteiligte Kinder) → Bewertung mit dem TW
→ Es können keine steuerpflichtigen stillen Reserven vorliegen!

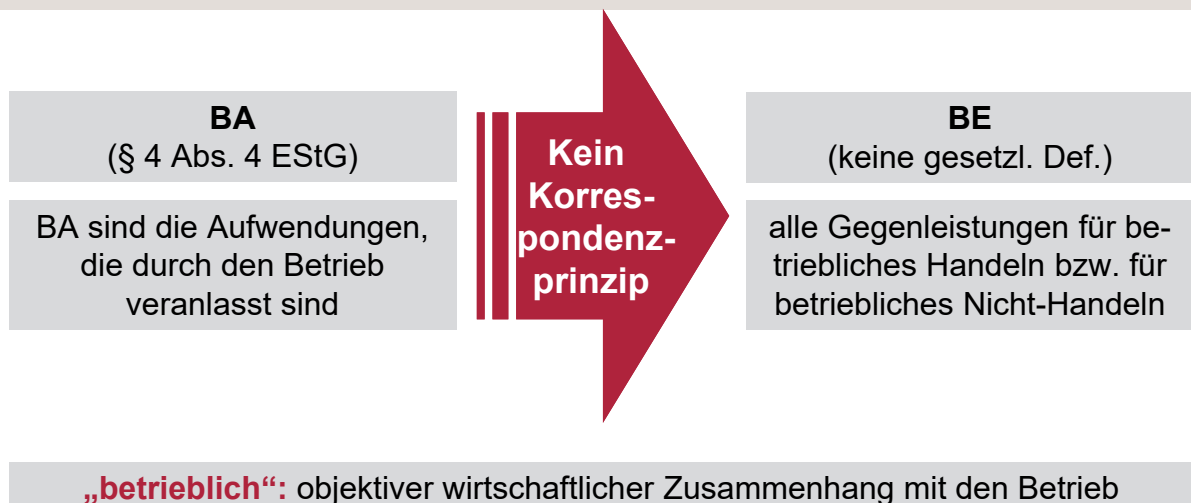
Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 425

81

AktStR 3/2016 – Thema 7

Nutzungsausfallentschädigung als Betriebseinnahme

Begrifflichkeiten



Nutzungsausfallentschädigung als Betriebseinnahme

Voraussetzungen Nutzungsausfallentschädigung

- ◆ Unabdingbarkeit für betriebliche oder private Zwecke
- ◆ Nutzungswillen
- ◆ Notwendigkeit der Reparatur infolge des Schadens und deren tatsächliche Durchführung
- ◆ Häufigste Anwendung: Verkehrsunfälle

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 430

84

Nutzungsausfallentschädigung als Betriebseinnahme

Abgrenzung des Betriebsvermögens

Wirtschaftsgüter, die ihrer Wesensart nach dem Betrieb zugehören, insbes. eine wesentliche Grundlage des Betriebes bilden, eine betriebliche Funktion ausüben oder im Betrieb geschaffen werden		Notwendiges Betriebsvermögen
Wirtschaftsgüter, die grundsätzlich sowohl zum Betriebsvermögen als auch zum Privatvermögen gehören können (z. B. Wertpapiere, Pkw) und weder Grundstücke noch Grundstücksteile sind, R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR	Betrieblicher Nutzungsanteil > 50%	
	Betrieblicher Nutzungsanteil $\geq 10\%$ und $\leq 50\%$	Gewillkürtes Betriebs- oder Privatvermögen (Wahlrecht)
	Betrieblicher Nutzungsanteil < 10%	Notwendiges Privatvermögen
Wirtschaftsgüter, die ihrer objektiven Eignung und Zweckbestimmung nach im Einzelfall nicht Betriebsvermögen sein können (z. B. Hausrat, Kleidung)		

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 431

85

Nutzungsausfallentschädigung als Betriebseinnahme

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist die Entschädigung für den Nutzungsausfall des Fahrzeugs bei einer Zuordnung zum BV und der Möglichkeit einer privaten Mitnutzung eine BE?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 433

86

Nutzungsausfallentschädigung als Betriebseinnahme

BFH-Urteil vom 27.1.2016 – X R 2/14, BStBl II 2016, 534

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Inhaber einer Versicherungsagentur / gewerbliche Einkünfte / EÜR
PKW-Nutzung	Betrieblicher PKW wird auch privat durch den Kl. genutzt (Anwendung der 1%-Methode)
Herbst 2008	Unfall des betrieblichen Fahrzeugs → Versicherung des Unfallverursachers zahlt eine Nutzungsausfallentschädigung i.H.v. 1.210 EUR
Steuererklärung 2008	Keine Erfassung der Ausfallentschädigung als BE
Bp	Erfassung als BE
FG	Abweisung der Klage

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 433

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Entscheidung und Begründung

- ◆ Gemischt genutztes WG kann notwendiges oder gewillkürtes BV sein, allerdings nur vollständig
- ◆ Vereinnahmte Ersatzleistungen für Schäden an solchen WG folgen der Zuordnung des WG zu den jeweiligen Vermögenssphären
- ◆ Schadenersatz- oder Versicherungsleistungen, die als Ausgleich für den Substanzverlust eines im BV befindlichen Fahrzeugs vereinnahmt werden, sind stets BE.
- ◆ Unerheblich ist, ob der Schaden während der betrieblichen oder privaten Nutzung eingetreten ist; Leistung ist **nicht** im Verhältnis betriebliche ↔ private Nutzung aufzuteilen

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 434

88

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Behandlung der Entschädigungszahlung

- ◆ Besteuerung der Ersatzleistung folgt der Besteuerung des WG
→ Bestätigung der bisherigen Rspr.
- ◆ Grds. gelten auch für zerstörte oder gestohlene WG
- ◆ Entscheidend damit: Vorherige Zuordnung des WG

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 435

89

Erwerbsminderungsrenten nach vorherigem Bezug erstattungspflichtigem Krankengeld

Auswirkung auf den privaten Nutzungsanteil

Erfassung der Nutzungsausfallentschädigung als BE

Fahrtenbuchmethode

1 % Regelung

=

=

Anteilig
i.H.d. betrieblichen
Nutzungsquote

Voll

Prüfung
Kürzung des
Zeitraums bei
längerem Ausfall

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 435

90

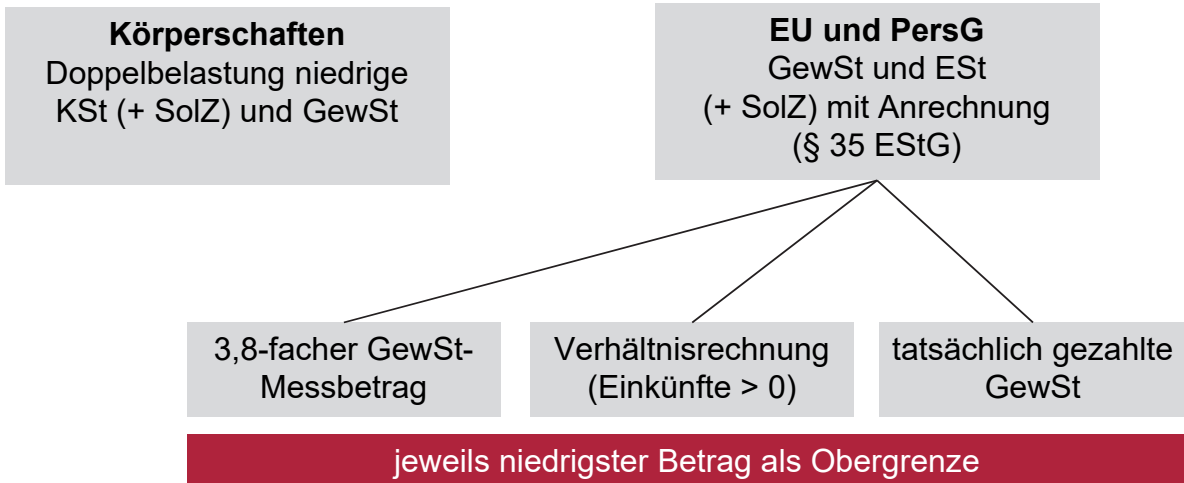
BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016 – Thema 8

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Vorbemerkungen

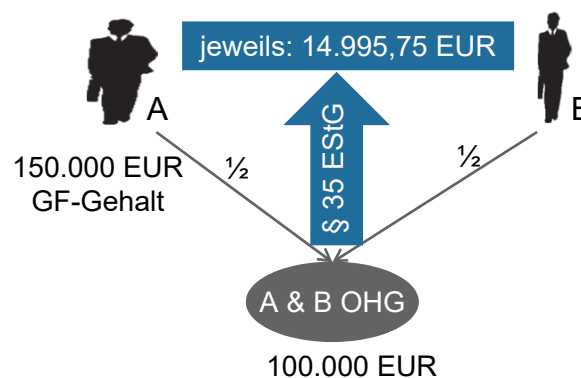


Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 439

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Aufteilungsschlüssel

- ◆ § 35 Abs. 2 S. 2 EStG: Anteil am Gewinn, keine Berücksichtigung von Vorabgewinnen
- ◆ Praxiskonsequenzen:



- ◆ **Lösung:** Änderung des Gewinnverteilungsschlüssel?

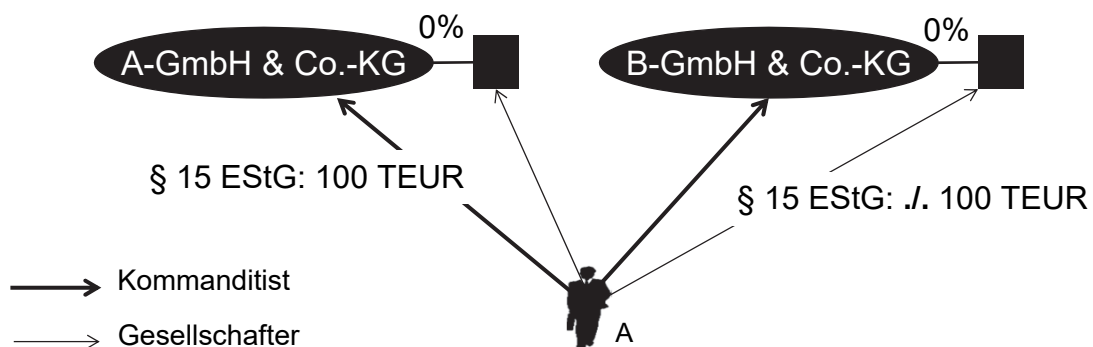
Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 442

93

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Anrechnungsüberhang

- ◆ Keine Möglichkeit zur Nutzung von in einem VZ nicht anrechenbarer GewSt → effektive Mehrbelastung

◆ Beispiel:

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 443

94

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Hat eine Aufteilung des GewSt-Messbetrages für Zwecke des § 35 EStG auch dann nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu erfolgen, wenn sich der seinen Anteil an der PersG veräußernde MU verpflichtet, diese Steuer wirtschaftlich vollständig zu tragen?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 445

95

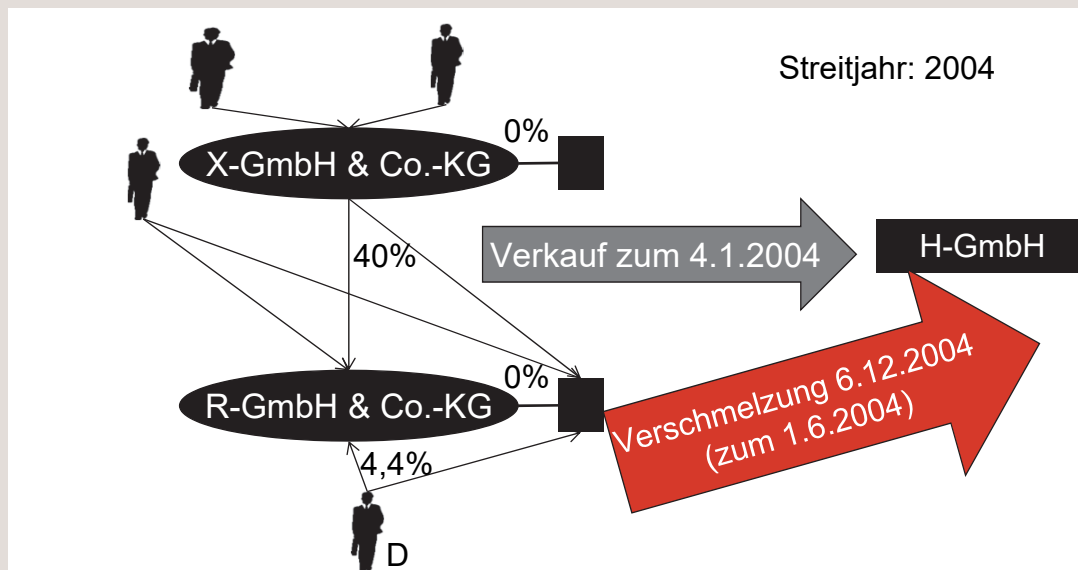
Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

BFH-Urteil vom 14.1.2016 – IV R 5/14, BFH/NV 2016, 1104

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	X-GmbH & Co. KG, die zu 40 % an der R-GmbH & Co. KG als Kommanditist und entsprechend an der Komplementär-GmbH beteiligt ist
25.7.2003	Verkauf der Anteile an der R-GmbH & Co. KG durch die X-GmbH & Co. KG (und fast alle anderen Mitgesellschafter) an die B-GmbH; Klausel im Vertrag, dass die GewSt vom Verkäufer zu tragen ist
4.1.2004	Verkauf wird wirksam und Anteile gehen auf den Käufer über; Veräußerungsgewinn unterliegt der GewSt; Klin. möchte die tatsächlich gezahlte GewSt nach § 35 EStG anrechnen
1.6.2004	Verschmelzung der R-GmbH & Co. KG auf die H-GmbH (rückwirkend durch Vertrag vom 6.12.2004)
FA	GewSt-Anrechnung nur zu einem geringen Teil möglich; entscheidend: Beteiligungsquote und zeitliche Aufteilung des Erhebungszeitraums auf Verkäufer und Käufer
FG	Klageabweisung: Anrechnung nur nach Maßgabe des zivilrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels und zeitanteilig
2013	Insolvenzantrag der Klin. und Eröffnung des Verfahrens

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 445

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Vereinfachter Sachverhalt

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 445

97

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG und die nach § 179 Abs. 2 S. 2, § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO können in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden.
- ◆ Ein Klageverfahren betreffend die Feststellung nach § 35 Abs. 2 S. 1 EStG wird durch die Insolvenz der Obergesellschaft nicht unterbrochen. Bezieht sich der Auftrag der PersG zur Prozessvertretung im Streitfall nicht auf das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen, so ist das ihrem Prozessbevollmächtigten als WP und StB erteilte Mandat nicht nach § 116 i.V.m. § 115 Abs. 1 InsO mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erloschen.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 447

98

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsvorgangs (§ 7 GewStG)

„²Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe

1. *des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,*
2. *des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,*
3. *...*

*soweit er nicht auf eine **natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.**“*

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 448

99

Kein abgekürzter Erhebungszeitraum

- ◆ Erfüllt der Gesellschafterwechsel die Voraussetzungen des § 2 Abs. 5 GewStG?
- ◆ Rechtsfolgen:
 - Abgekürzter Erhebungszeitraum
 - Untergang der gewerbesteuerlichen Fehlbeträge
- ◆ BFH: Nein! Dies wäre nur bei einem Unternehmerwechsel im Ganzen der Fall. Dieser liegt hier nicht vor. Damit implizite Bestätigung von R 2.7 Abs. 2 GewStR.

Zerlegungsmaßstab

- ◆ § 35 Abs. 2 S. 2 GewStG: *„Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen“.*
- ◆ Klausel zur Übernahme der GewSt durch den Veräußerer ändert daran nichts.
- ◆ Ergebnis: zeitanteilige und quotale Zuweisung des GewSt-Messbetrages für Zwecke des § 35 EStG

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Anspruchsberechtigter der Anrechnung nach § 35 EStG

- ◆ Vorliegend greift das Verböserungsverbot → obiter dictum!
- ◆ Betonung des Zeitpunkts der Entstehung der GewSt: Dies ist nach § 14 S. 1 GewSt das Ende des Erhebungszeitraums → Nur die zu diesem Zeitpunkt beteiligten Gesellschafter haben einen Anspruch auf Anrechnung nach § 35 EStG.
- ◆ Neuausrichtung, die dazu führt, dass bei einem unterjährigem Verkauf der Verkäufer die GewSt **gar nicht** mehr anrechnen kann → Berücksichtigung der Steuereffekte bei der Ermittlung des Kaufpreises nötig!
Problem: Erwerb durch eine KapGes

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 452

102

Gewerbesteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Verfahrensrechtliche Fragen

- ◆ Zusammenfassung von mehreren Feststellungen in einem Bescheid: unproblematisch, wenn dies hinreichend deutlich wird → jeweils eigenständiges Feststellungsverfahren, ggf. eigene Rechtsmittel
- ◆ Vertretung in der Insolvenz: Unproblematisch, weil umfassende Beauftragung des Prozessvertreters, außerdem: Zustimmung des Insolvenzverwalters
- ◆ Verfahrensunterbrechung durch Insolvenz? Nein, weil keine Insolvenzmasse

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 453

103

AktStR 3/2016 – Thema 9

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Ausgangspunkte

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

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Finanzierungsaufwendungen (§ 8 Nr. 1 GewStG)

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

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

Seit EZ 2010,
vorher 65%

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 457

106

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Belastungswirkungen

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

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

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 458

107

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)

- ◆ Gegenleistungen für die Nutzung von FK
- ◆ Vorfälligkeitsentschädigungen
- ◆ Provisionen
- ◆ Garantieentgelte

Beachte: Zumindest nach Verwaltungsauffassung sollen negative Zinsen **nicht** zu einer Hinzurechnung (= Kürzung) führen

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 458

108

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Gewinne typisch stiller Gesellschafter (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG)

- ◆ Hinzurechnung zu 100 % → Gleichstellung mit Entgelten für Schulden
- ◆ **Beachte:** Irrelevant ist, ob beim typisch Stillen eine Belastung mit GewSt erfolgt
- ◆ Verlustanteile des typisch stillen Gesellschafters
 - **FinVerw:** Keine Berücksichtigung, R. 8.1 Abs. 3 S. 3 GewStR 2009
 - **Rspr.:** Negative Hinzurechnungsbeträge, BFH vom 1.10.2015 (entgegen FinVerw – s.o.)

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 459

109

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Berechnung des Freibetrages

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

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 460

110

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Kann die Hinzurechnung von Verlustanteilen eines stillen Gesellschafters zu einer negativen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten nach § 8 Nr. 1 GewStG führen?
- ◆ Ist die Betragsgrenze von 100.000 EUR im Falle einer negativen Summe der Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 GewStG spiegelbildlich anzuwenden?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 461

111

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

BFH-Urteil vom 28.1.2016 – I R 15/15, BFH/NV 2016, 1110**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klin.	GmbH
GewSt- Erklärung 2008	Einkünfte aus Gewerbebetrieb = ./. 466 EUR neg. Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG = ./. 3.217 EUR (Zusammensetzung: Schuldzinsen = 1.589 EUR Mietzinsen = + 1.716 EUR Verlust Stiller = ./. 6.522 EUR) Ansatz mit 25% ./. 804 EUR
FA	Deckelung der Finanzierungskosten auf 0 EUR Feststellung des Verlustvortrags mit 466 EUR
FG	Lässt negative Hinzurechnung von 804 EUR zu

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 461

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Entscheidung und Begründung

- ◆ Verlusttragung durch einen stille Gesellschafter führt zur sog. negativen Hinzurechnung → ggf. Erhöhung des Gewinns aus Gewerbebetrieb
- ◆ Negative Hinzurechnung auch bei insgesamt negativer Hinzurechnung
- ◆ Keine spiegelbildliche Anwendung der 100.000 EUR-Grenze
- ◆ „Freibetrag“ → Voraussetzung ist ein positiver – freizustellender – Betrag; Andernfalls verkehrte sich der Entlastungszweck in sein Gegenteil

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 462

113

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Anmerkung

- ◆ Ablehnung der Regelung in R 8.1 Abs. 3 S. 3 GewStR durch den BFH
- ◆ Verhinderung des vollkommenen Leerlaufens negativer Gewerbeerträge bei stillen Gesellschaften
- ◆ Keine Differenzierung, ob der Betrag über oder unter 100.000 EUR liegt

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 463

114

GewSt: Negative Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

Belastungswirkungen

Verlust der GmbH		40.000
Anteil stiller Gesellschafter 30 %		12.000
Körperschaftsteuerliches Einkommen		./.
Gewinn aus Gewerbebetrieb § 7 GewStG		./.
Hinzurechnung § 8 Nr. 1 GewStG		
a) Zinsen	5.000	
c) stiller Ges. ./.	12.000 EUR	./.
Freibetrag	0	
Gesamt	./.	7.000
Zwischensumme	./.	7.000
25 %	./.	1.750
Gewerbeverlust		./.
		29.750

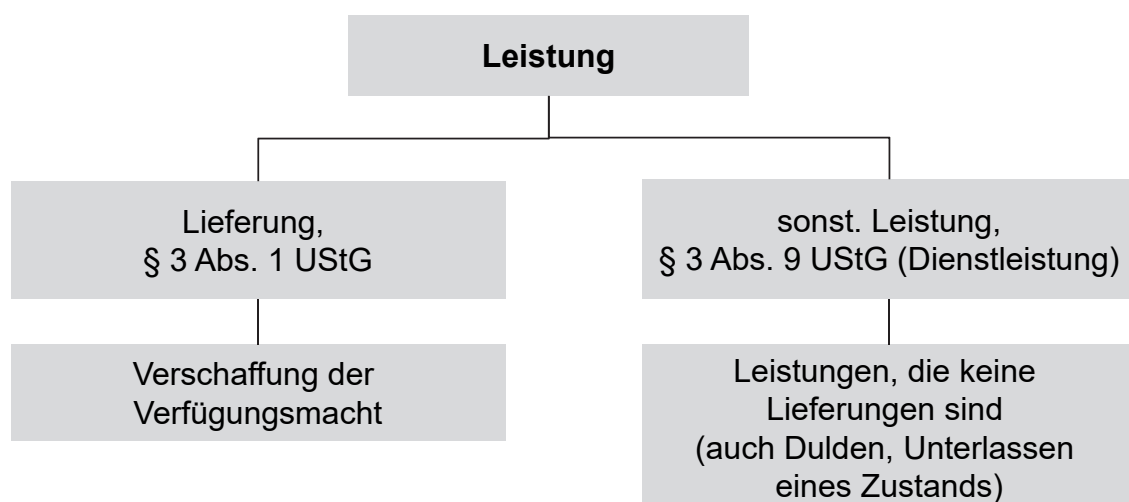
Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 464

115

AktStR 3/2016 – Thema 10

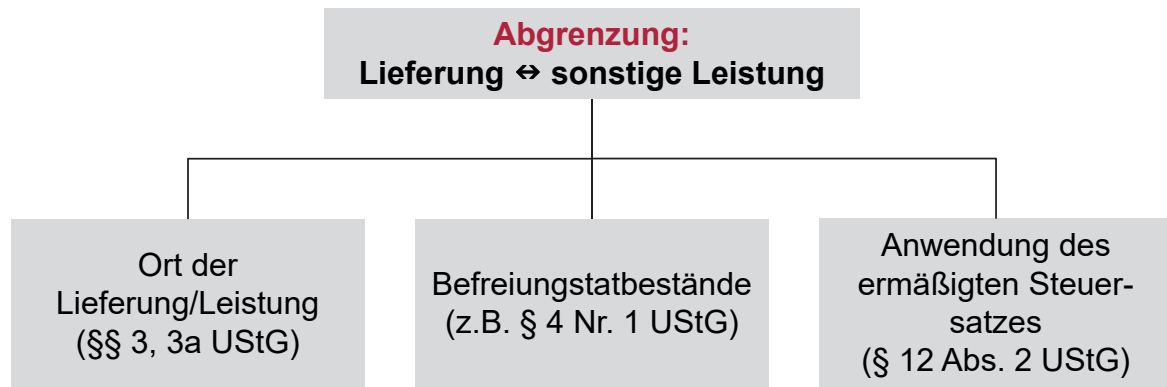
Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Begriff der Leistung



Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Abgrenzung: Lieferung ↔ sonstige Leistung



Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 467

118

Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Handelt es sich bei der Veräußerung des Miteigentumsanteils an einem Kunstgegenstand um eine sonstige Leistung, die nach § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (hier: Inland), so dass der Umsatz steuerbar und steuerpflichtig ist?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 467

119

Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

BFH-Urteil vom 18.2.2016 – V R 53/14, BFH/NV 2016, 869

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Ist Kunsthändlerin. Sie veräußert 2008 Miteigentumsanteil an einem wertvollen historischen Buch an eine Kunstgalerie in London zum Preis von rd. 65.000 EUR. In der Rechnung wird keine USt ausgewiesen. Sie enthält auch keinen Hinweis auf die USt-Befreiung einer igL Rechnungskorrektur in 2012
FA	Ist der Meinung, es liege eine im Inland steuerbare und ust-pfl. sonstige Leistung vor.
FG	Geht von einer ust-freien igL des Buches nach Großbritannien aus. Trotz zweifelhaften Buch- und Belegnachweis: USt-Befreiung, weil Lieferung an einen Unternehmer in GB zweifelsfrei feststeht

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 467

Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Entscheidung und Begründung

- ◆ Lieferbegriff: Verschaffung einer eigentümerähnlichen Verfügungsmacht an einem körperlichen Gegenstand
- ◆ Hier: Übertragung eigentümerähnlicher Rechte (körperlichen Besitz sowie Recht zur Begutachtung und Weiterveräußerung). Letztere ist erfolgt.
- ◆ Die bisherige Rspr. (= sonstige Leistung) wird aufgegeben, Grund: RS. „Centralan Property“
- ◆ Lieferung ist als igL steuerfrei; fehlender Buchnachweis (§ 17c UStDV) unbeachtlich, weil Verbringung objektiv gegeben

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 468

121

Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Änderung der Rechtsprechung

- ◆ Bisherige Rspr.: Sonstige Leistung → **Nunmehr:** Aufgabe dieser Rspr.
- ◆ Bereits angedeutet, aber offen gelassen in BFH v. 2.7.2014
- ◆ Nunmehr: Lieferung, Arg.: Art. 12 Abs. 1 Buchst. A), Art. 135 Abs. 1 Buchst. j) und Art. 137 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL
- ◆ Vergleichbar mit der Rolle eines Miteigentümers, der über sein Eigentum frei verfügen kann, § 747 S. 1 BGB
- ◆ BFH: gleiche Rechtsposition wie Eigentümer

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 469

122

Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Rechtsfolgen: Grenzüberschreitende Lieferung/sonstige Leistung

Grenzüberschreitende Übertragung von Miteigentumsanteilen - Konsequenzen für die Praxis -

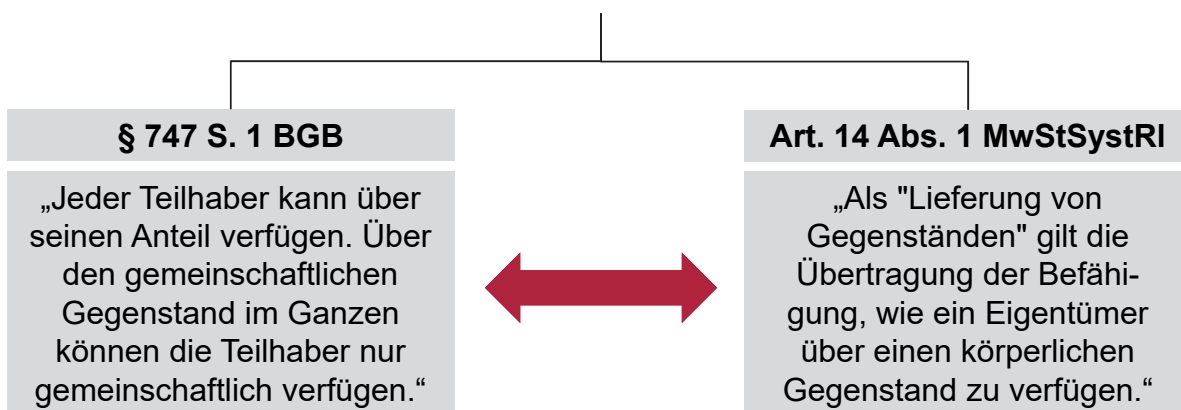


Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 470

Veräußerung eines Miteigentumsanteils – Lieferung oder sonstige Leistung?

Übertragung von Miteigentumsanteilen

BFH: Rechtsposition eines Miteigentümers, der nach § 747 Satz 1 BGB über sein Miteigentumsanteil frei verfügen kann.



Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 471

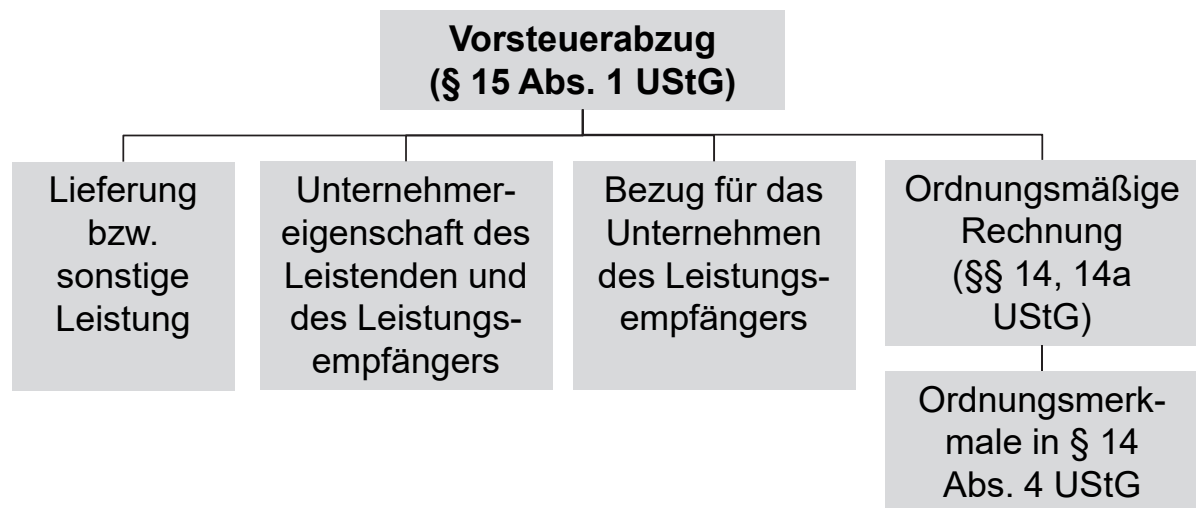
124

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2016 – Thema 11

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Voraussetzungen

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 475

126

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Billigkeitsmaßnahme

- ◆ Kein Gutgläubensschutz des Stpfl. an die Erfüllung der Voraussetzungen, sondern **objektive Beweislast**
- ◆ **ABER:** Möglichkeit der Schätzung des Vorsteuerabzugs oder der Anerkennung aus Billigkeitsgründen

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 476

127

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Ist aufgrund der jüngeren EuGH-Rechtsprechung an der bisherigen BFH-Rechtsprechung festzuhalten, dass der Schutz des guten Glaubens beim Vorsteuerabzug in einem gesonderten Billigkeitsverfahren (§ 163 AO) zu prüfen ist, oder hat die Prüfung des Schutzes des guten Glaubens vielmehr im Rahmen des Festsetzungsverfahrens zu erfolgen?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 477

128

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

BFH-Urteil vom 18.2.2016 – V R 53/14, BFH/NV 2016, 869**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klin.	Macht Vorsteuerabzug aus zwei Rechnungen einer Firma über jeweils ca. 250.000 EUR geltend, die angeblich einen Sitz in Tschechien (Prag) hat. Tatsächlich hat diese keinen Sitz an der angeblichen Geschäftsadresse. Die Klin. verweist auf ihren guten Glauben.
FA	Lehnt Vorsteuerabzug aus den Rechnungen ab und gewährt keinen Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO)
FG	Gibt der Klage teilweise statt und gewährt den Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren, weil FA nicht nachgewiesen habe, dass der Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht worden sei.
BFH	Lässt die Revision auf NZB des FA nachträglich zu

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 477

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Entscheidung und Begründung

- ◆ EuGH: Billigkeit nur bei Erfüllung der formellen und materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs
- ◆ Versagung, wenn der Stpfl. wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einer Steuerhinterziehung beteiligt ist
- ◆ Keine Pflicht zur Billigkeit, sofern das FA nicht das Vorliegen objektiver Umstände nachweist, dass Missbrauch oder Betrug vorliegen
- ◆ Streitfall: Stützung der Ermessensentscheidung auf die verwendete Steuernummer rechtsfehlerhaft, weil solche auch im Inland verwendet werden → Nicht erkennbar, ob alternative oder kumulative Verwendung der Ermessenserwägungen

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 479

130

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Vorsteuerabzug im Billigkeitswege

- ◆ **Ausnahmefall!**
- ◆ **Kumulative** Voraussetzungen gem. BFH:
 - Der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht, war gutgläubig.
 - Der Unternehmer hat alle Maßnahmen ergriffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen.
 - Eine Beteiligung des Unternehmers an einem Umsatzsteuerbetrug ist ausgeschlossen.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 480

131

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Überprüfung des Ermessens des Finanzamts

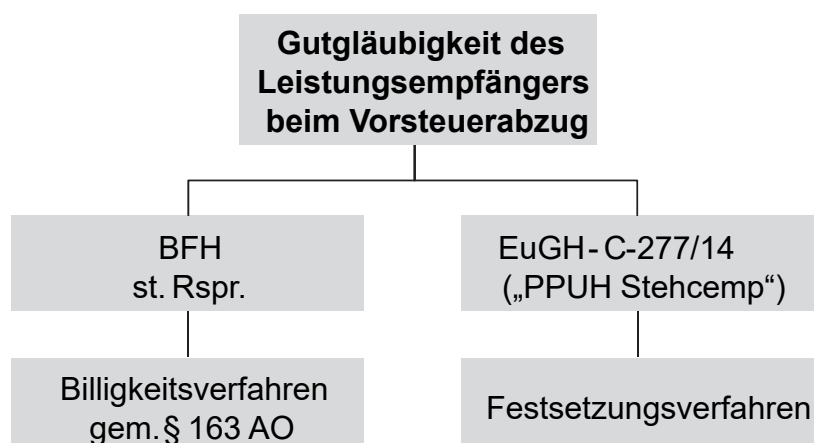
- ◆ Prüfungsmaßstäbe:
 - Ermessensmissbrauch
 - Ermessens Fehlgebrauch
- ◆ Vorliegend: falsche Annahme des FA über die Zusammensetzung der Steuernummer
- ◆ BFH: Ermessensfehler sind unproblematisch, wenn es mehrere Ermessenserwägungen gibt und jede davon ausreichend ist, um die Entscheidung zu treffen. Das war vorliegend nicht ersichtlich.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 480

132

Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren

Vornahme von Billigkeitsmaßnahmen

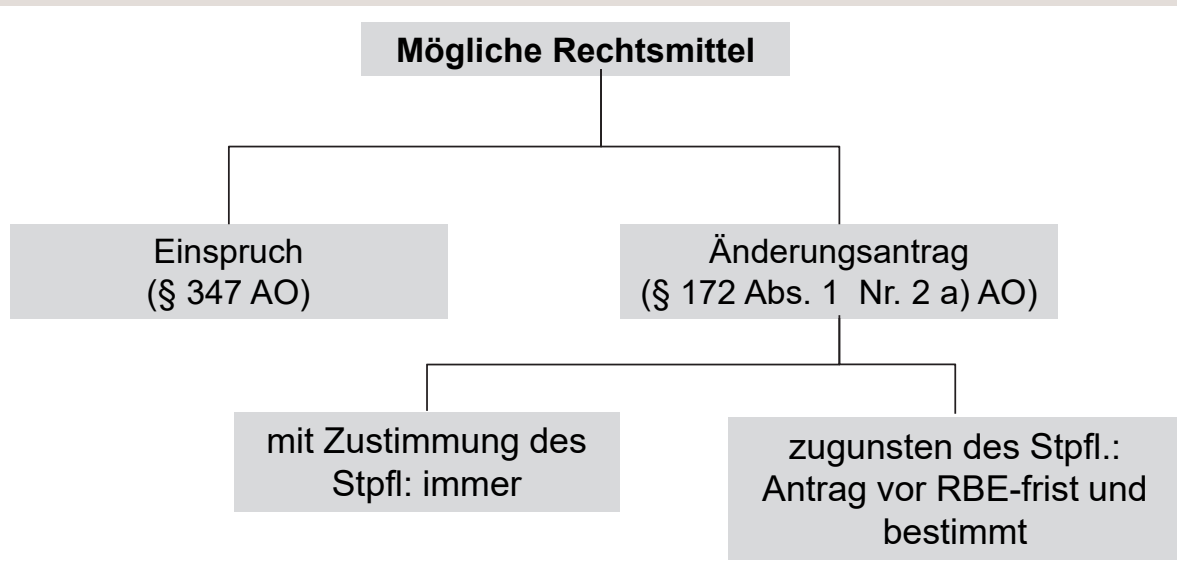


BFH vom 6.4.2016 (Az. V R 25/15 und XI R 20/14): Vorlagen an den EuGH

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 484

AktStR 3/2016 – Thema 12

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses



Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

Nachteile des (schlichten) Änderungsantrags

- ◆ Änderung steht im Ermessen der FinVerw
 - ◆ AdV ist mangels Anfechtung des Steuerbescheids nicht möglich
 - ◆ Lediglich punktuelle Prüfung, selbst wenn nach einer versagten Änderung über die Rechtmäßigkeit der Ablehnung gestritten wird
 - ◆ Auswechslung der Begründung oder eine Erweiterung des Begehrens nach Eintritt der Bestandskraft ist nicht möglich
 - ◆ Keine Kostenvorteile ggü. dem Einspruch
- ➔ Umfassende Prüfung im Einspruchsverfahren, ggf. auch Verböserung (!), aber Möglichkeit zur Rücknahme des Einspruchs

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 488

136

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Ist das FA auch dann zum Erlass einer verbösernden Einspruchsentscheidung berechtigt, wenn ein zuvor ausgesprochener Teilerlass mit dem Einspruch angefochten wird?

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 490

137

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

BFH-Urteil vom 10.3.2016 – III R 2/15, BStBl II 2016, 508

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Verheirateter Stpfl. mit gewerbl. Einkünften als Schiffsführer und einer gemeinsam mit seinem Bruder betriebenen OHG
2001-2003	Bp stellt erhebliche Einlagen in die Gesellschaft fest; Steufa prüft Herkunft und nimmt als einzig plausible Quelle nicht deklarierte Einkünfte aus der Schiffsführertätigkeit an. (Nicht begründeter) Einspruch und AdV-Antrag des Stpfl.; in der Folge: Diskussion um Herkunft der Gelder und Nachweisversuche des Stpfl.; später: Einigung mit FA: 50 % der Korrekturbeträge entfallen auf den Bruder des Stpfl. als MU
FA	SZ auf die Steuern, AdV wurde nicht wirksam beantragt; nach Einspruch: Verzicht auf die SZ i.H.v. 50 % des geminderten Korrekturbetrages
Stpfl.	Einspruch
FA	Umfassende Prüfung und Verböschungshinweis (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO), anschließend Aufhebung des Erlasses und Forderung der vollen SZ
FG	Nach erfolglosem Einspruch erklärt das FG die Aufhebung des Teilerlasses für rechtswidrig.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 490

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

Entscheidung und Begründung

- ◆ FA war nach § 367 Abs. 2 AO befugt, in der Einspruchsentscheidung den zuvor gewährten Teilerlass aufzuheben; dieser umfasst auch den Erlass nach § 227 AO
- ◆ § 130 AO steht § 367 Abs. 2 AO nicht entgegen. Absatz 2 der Vorschrift verpflichtet das FA, über den durch den angefochtenen VA erfassten Lebenssachverhalt vollumfänglich erneut zu entscheiden. Keine Bindung an die allgemeinen Korrekturvorschriften, wie z.B. §§ 130 f., 172 ff AO
- ◆ Die Entscheidung des FA, SZ nicht zu erlassen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- ◆ Ein Erlass kommt nicht in Betracht, wenn der Stpfl. sich nicht um die AdV bemüht hat.

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 492

139

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

Risiken

- ◆ Bei Einlegung des Einspruchs hat die Rechtsbehelfsstelle eine umfassende eigene Prüfung vorzunehmen
- ◆ Hierbei sind auch Entscheidungen zu Lasten des Einspruchsführers denkbar
- ◆ Pflicht zum Verböserungshinweis → **Rücknahme des Einspruchs?!**

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 493

140

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

Verhältnis zu den allgemeinen Korrekturvorschriften

Änderung von
Verwaltungsakten
(§§ 130 f. AO)

Änderung von
Steuerbescheiden
(§§ 172 ff AO)

Vorrang des § 367 AO, weil sonst der Zweck des Einspruchs nicht erreicht werden könnte

Aktuelles Steuerrecht 3/2016, 494

141

Verbösernde Einspruchsentscheidung nach Ergehen eines Teilerlasses

Erlass von SZ aus Billigkeitsgründen

- ◆ Beachte § 240 Abs. 1 S. 4 AO: Keine Akzessorietät der SZ in Bezug auf die zugrunde liegende Steuerschuld
- ◆ Aber ggf. Erlass wg. sachlicher Unbilligkeit, wenn das FA die ursprüngliche Steuerfestsetzung ändert
- ◆ Vorliegend: Anträge auf Adv bzw. Stundung aber keine ausreichende Begründung → Versagung des Erlasses war revisionsrechtlich nicht zu beanstanden