

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

3 · 2017 www.aktstr.de

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2017

Vorbemerkungen

Vorbemerkung

Update: Aktuelle Steuergesetzgebung

Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

vom 27.6.2017,
BGBl I 2017,
1682

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

vom 27.6.2017,
BGBl I 2017,
2074

Zweites Bürokratieentlastungsgesetz

vom 30.6.2017,
BGBl I 2017,
2143

Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

vom 19.7.2017,
BStBl I 2017,
2367

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

14

Vorbemerkung

Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersvorsorge

- ◆ BRat 7.7.2017, Änderungen im Betriebsrentengesetz, SV- sowie StRecht
- ◆ Erhöhung Steuerfreiheit für Beiträge an Pensionskassen/-fonds, Direktversicherung 4% → 8% der RV-Beitragsbemessungsgrenze/West - Wegfall 1.800 EUR Zusatzbetrag, Erhöhung gilt nicht für die SV
- ◆ Steuerfreie Nachzahlung für zehn Jahre bei ruhendem Arbeitsverhältnis
- ◆ Ermäßigung auf die LSt i.H.v. 72 EUR bis 144 EUR p.a. bei Zuschuss des AG an geringverdienende AN (max. 2.200 EUR Brutto) i.H.v. mind. 240 EUR und max. 480 EUR p.a. für kapitalgedeckte Altersvorsorge
- ◆ Riesterzulage 154 EUR → 175 EUR

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

15

Vorbemerkung

Übertragung der neuen GWG-Grenze auf Software

- ◆ Ausgangspunkt: Anpassung der Grenze für GWG auf grds. 800 EUR ab 1.1.2018
- ◆ Verweis auf diese Grenze in R 5.5 Abs. 1 Satz 3 EStR für Software → Folgewirkung?
- ◆ Aussage des BMF: Anpassung dieser Grenze gilt auch für Software → Bisherige Gleichbehandlung bleibt erhalten → Sofortabschreibung
- ◆ **Beachte:**
 - Entscheidend für die höhere Grenze ist der Erwerb (= Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums) nach dem 31.12.2017
 - Ggf. Erhöhung der Grenze, wenn keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (bei 7%: 856 EUR; bei 19%: 952 EUR)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

16

Vorbemerkung

Ehescheidungskosten als außergewöhnliche Belastung (ab Vz. 2013)

- ◆ **§ 33 Abs. 2 EStG** (i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG) : „⁴Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) sind vom Abzug **ausgeschlossen**, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine **Existenzgrundlage** zu verlieren und seine **lebensnotwendigen Bedürfnisse** in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.“ (Herv. d. Verf.)
- ◆ Fall: Scheidung im Jahr 2014; StPfl. begehrte den Abzug gem. § 33 Abs. 1 EStG. FA versagt diesen unter Hinweis auf § 32 Abs. 2 Satz 4 EStG

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

17

Vorbemerkung

BFH-Urt. vom 18.5.2017 – VI R 9/16

- ◆ Es kann offenbleiben, ob agB i.S.v. § 33 Abs. 1 EStG vorliegen. § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG führt zur **Nichtabzugsfähigkeit**.
- ◆ Ein Ehegatte erbringt die Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren regelmäßig **nicht** zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse.
- ◆ Existenzgrundlage = wirtschaftliche Grundlage (nicht psychische oder ideelle)
- ◆ Diese Auslegung wird durch die Gesetzeshistorie bestätigt.
- ◆ Nichtabzugsfähigkeit ist verfassungsrechtlich unbedenklich.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

18

Vorbemerkung

Keine Billigkeitsmaßnahme bei nichtabziehbaren agB

- ◆ Kosten für Hausumbau (wg. behinderter Tochter) wirken sich nicht vollständig als agB aus. Verteilung auf drei Jahre aus Billigkeit?
- ◆ BFH-Beschl. v. 12.7.2017 – VI R 36/15:
 - Für agB gilt das Abflussprinzip, § 11 Abs. 2 EStG.
 - Keine Unbilligkeit aus sachlichem Grund. Eine für den StPfl. ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt keine Billigkeitsmaßnahme.
 - Keine Möglichkeit der zeitlichen Übertragung von agB über mehrere Vz. Es fehle eine § 7 EStG oder § 82b EStDV vergleichbare Regelung in § 33 Abs. 1 EStG.
 - Kreditfinanzierung führt nicht zu einer Verteilung über mehrere Jahre.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

19

Vorbemerkung

Koordinierter ErbSt-Erlass der Länder vom 22.6.2017

- ◆ Einvernehmen der Länder, außer Bayern → koordinierter, nicht gleichlautender Ländererlass von 89 Seiten
- ◆ Tendenziell restriktive Auslegung durch die FinVerw.; Beispiele:
 - Für den Schwellenwert von 26 Mio. EUR (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG) werden auch Erwerbe einbezogen, die vor dem 30.6.2016 erfolgten. „Alte“ Steuerbefreiungen entfallen aber nur, wenn die Steuer nach dem 30.6.2016 entstanden ist.
 - Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG): Bewertung mit dem gemeinen Wert, keine Verringerung um eine entstehende ErbSt-Belastung
- ◆ Ausführliche Behandlung AktStR 2017/4

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

20

Vorbemerkung

ErbSt-Pflege-FB für gesetzlich zum Unterhalt verpflichtete Personen

- ◆ Ausgangspunkt: Ein steuerpflichtiger Erwerb bis zu 20.000 EUR bleibt steuerfrei, der bei Personen anfällt, die den Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt gepflegt oder materiell unterhalten haben, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt anzusehen ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)
- ◆ FA: Gewährung scheidet aus, wenn die pflegende Person gem. § 1601 BGB **abstrakt** verpflichtet wäre, Unterhalt zu zahlen → Bei Kindern ist dies der Regelfall, R E 13.5 Abs. 1 S. 2 ErbStR
- ◆ BFH v. 10.5.2017 – II R 37/15: Eine aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses bestehende gesetzliche Unterhaltspflicht schließt die Gewährung des Pflegefreibetrags **nicht aus**.
- ◆ Anwendungen auf Schenkungen, R E 13.5 Abs. 1 S. 2 ErbStR

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

21

Vorbemerkung

Rechtsprechungsänderung: Besteuerung bei Erbverzicht

- ◆ Stpfl. bekommt von den künftigen Miterben eine Entschädigung für seinen Verzicht auf die Erbschaft. Besteuerungsfolgen?
- ◆ BFH v. 16.5.2013 – II R 21/11: Keine freigebige Zuwendung des Erblassers an den Begünstigten, sondern der **Zahlenden**
- ◆ BFH v. 10.5.2017 – II R 25/15: Die Steuerklasse (§ 15 ErbStG) und somit der Freibetrag (§ 16 Abs. 1 ErbStG) sowie der Steuersatz (§ 19 ErbStG) richten sich nach dem **Verhältnis zwischen Zahlungsempfänger und Zahlendem (Änderung der Rspr.)**. Hierbei sind mögliche Vorerwerbe zwischen ihnen, aber nicht zwischen dem Begünstigten und dem Erblasser zu berücksichtigen.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017

22

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2017 – Thema 1

Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b
Satz 1 EStG:
Nicht abzugsfähig

Kein anderer Arbeitsplatz:
max. 1.250 EUR



Mittelpunkt der gesamten
betrieblichen und
beruflichen Aktivität:
voll abzugsfähig

Anforderungen an einen „anderen Arbeitsplatz“

- ◆ Erledigung büromäßiger Arbeiten
- ◆ Eigener, abgeschlossener Arbeitsbereich ist **nicht** Voraussetzung
- ◆ Zumutbarkeit:
 - Beschaffenheit des Arbeitsplatzes
 - Rahmenbedingungen für die Nutzung
- ◆ Selbstständige:
 - Möglichkeit zur Selbstbestimmung des außerhäuslichen Arbeitsplatzes spricht gegen häusliches Arbeitszimmer
 - Nutzung nach Feierabend und am Wochenende

Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

Erforderlichkeit eines Arbeitszimmers

- ◆ Kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal
- ◆ Sinnzusammenhang: Abzug darf nur erfolgen, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich für die Einkunftserzielung erforderlich ist → Vermeidung von „Missbrauch“
- ◆ BFH: Erforderlichkeit für die Erwerbstätigkeit → Abgrenzung zur Lebensführung des Stpfl.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 393

28

Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

- ◆ Unter welchen Voraussetzungen steht ein „anderer Arbeitsplatz“ i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG zur Verfügung, so dass diese Abzugsbeschränkung anzuwenden ist?
- ◆ Ist Voraussetzung für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, dass dieses objektiv erforderlich ist, um eine steuerlich erhebliche Betätigung darin auszuüben?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 394

29

Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

BFH-Urteil vom 22.2.2017 – III R 9/16, BStBI II 2017, 698 (BFH/NV 2017, 831)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	2010 - 2012
Kl.	Selbstständiger Logopäde mit 4 Angestellten in zwei Praxen (in S. und H.). Räume sind ausschließlich für die Behandlung von Patienten hergerichtet, aber kein Büro des Kl., der außerdem im Krankenhaus behandelt. Geltendmachung der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, weil kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Grenze von 1.250 EUR wird unterschritten)
FA	Ablehnung der Berücksichtigung, Kl. hätte der Tätigkeit in der Praxis in S. nachgehen können.
Einspruch	Herrichtung der Räume, Vertraulichkeit der Daten, keine Möglichkeit, die Unterlagen in der Praxis zu lagern, ausschließliche Nutzung der Räume durch die Angestellten
FA	Zurückweisung des Einspruchs
FG	Stattgabe der Klage

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 394

30

Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

Entscheidung und Begründung

- ◆ Dem Kl. stand kein „anderer Arbeitsplatz“ i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG zur Verfügung.
- ◆ Ist dessen Nutzung eingeschränkt u. muss der Stpfl. in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner betrieblichen Tätigkeit verrichten, ist § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 1 EStG nicht anwendbar.
- ◆ Das FG hat zutreffend auf die Tätigkeit des Kl. außerhalb der Praxis, die Größe, die Ausstattung und die konkrete Nutzung der Praxisräume durch die Angestellten sowie auf die Vertraulichkeit der erforderlichen Unterlagen und den Umfang der Büro- und Verwaltungstätigkeiten abgestellt. → Unzumutbarkeit der Nutzung der Praxisräume für Bürotätigkeiten durch den Kl.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 396

31

Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

BFH-Urteil vom 8.3.2017 – IX R 52/14, BFN/NV 2017, 1017 (Juris)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	2010
Kl.	Erzielt Einkünfte aus §§ 15, 20, 21 und 22 EStG (Renten, Versorgungsbezüge sowie Containervermietung); Häusliches Arbeitszimmer bildet Mittelpunkt der beruflichen/ betrieblichen Betätigung, so dass die Kosten hierfür (rd. 3.500 EUR) vollständig abzugsfähig sein sollen, obwohl eine der Wohnungen von einem Verwalter und das Vermögen von Vermögensverwaltungsabteilungen von Banken betreut wird.
FA	Keine Anerkennung der Kosten, weil das Arbeitszimmer für die ausgeübten Tätigkeiten nicht erforderlich ist.
FG	Es fehlt am Merkmal der „Erforderlichkeit“ → Notwendigkeit der Prüfung, inwieweit eine private Veranlassung vorliegt, ist nicht relevant.
Rev.	Ausreichend ist die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung → Vollständiger Abzug als WK.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 396

32

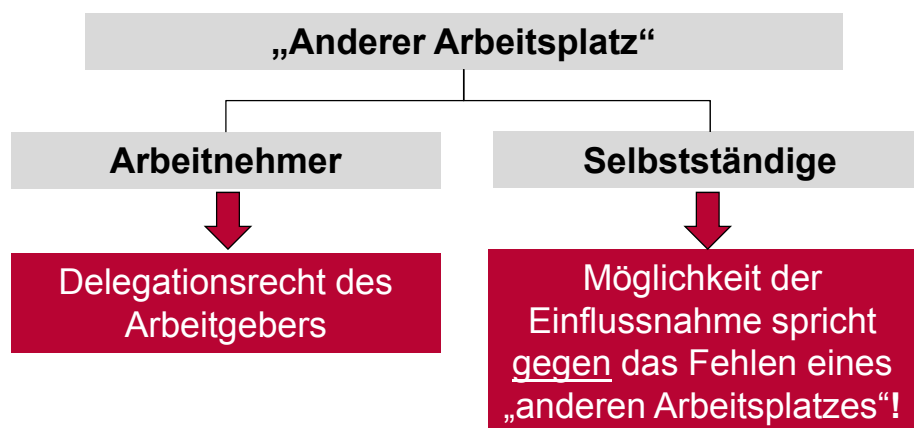
Neues zum häuslichen Arbeitszimmer

Entscheidung und Begründung

- ◆ § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG bestimmt **abschließend**, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar sind. Keine weiteren Voraussetzungen!
- ◆ **Erforderlichkeit**: kein Merkmal; Gesetzgeber typisiert die Abzugsvoraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer → Abzugsfähigkeit, wenn kein anderer Arbeitsplatz oder Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung
- ◆ **Kein** zusätzliches ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit oder Notwendigkeit für diese beiden Fälle

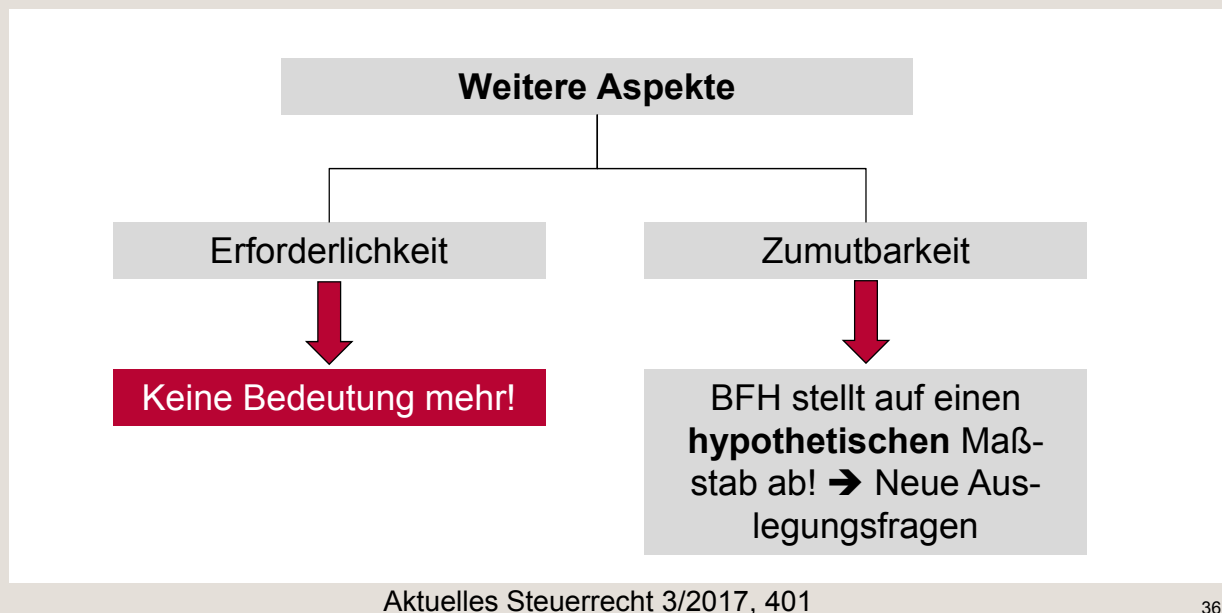
Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 397

33



Indizien des konkreten Falls

- ◆ Weder Größe noch Ausstattung in S. ließen zu, dass der Kl. dort die Büroarbeiten erledigen konnte; Aufgrund des offenen Praxiskonzepts war es ihm nicht zumutbar, einen weiteren Arbeitsplatz zur ausschließl. Nutzung für Büro- und Verwaltungstätigkeiten zu Lasten von Behandlungsmöglichkeiten einzurichten
- ◆ Keine Ausübung dieser Tätigkeiten in der Praxis in H., weil diese von seinem Wohnort zu weit entfernt (rd. 47 km und Fahrzeit rd. ¾ Stunde je Richtung) war
- ◆ Praxisräume wurden überwiegend von seinen 4 Angestellten genutzt
- ◆ Vertraulichkeit der Patientenunterlagen und Umfang der Büro- und Verwaltungstätigkeiten → Können nicht in den Praxisräumen erledigt werden



AktStR 3/2017 – Thema 2

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

- ◆ Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach – deren Höhe zudem **ungewiss** sein kann
- ◆ wirtschaftliche **Verursachung** in der Zeit vor dem Bilanzstichtag
- ◆ Schuldner muss ernsthaft mit seiner **Inanspruchnahme rechnen**
- ◆ Verpflichtung besteht gegenüber einem **Dritten**, sog. Innenverpflichtungen sind nicht ausreichend

Besondere Anforderungen bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen

- ◆ Verpflichtung ist auf ein **bestimmtes Handeln** in Form einer Geldzahlung oder eines anderen Leistungsinhalts gerichtet
- ◆ Pflicht ist bereits **konkretisiert**, d.h. inhaltlich hinreichend bestimmt
- ◆ Pflicht muss in **zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag** erfüllt werden und
- ◆ **sanktionsbewehrt** sein

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Passivierungsverbote

- ◆ Verpflichtungen, die nur bei **künftigen Einnahmen oder Gewinnen** anfallen: § 5 Abs. 2a EStG
- ◆ Verpflichtungen aus der **Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte**: § 5 Abs. 3 EStG
- ◆ Rückstellungen für **Jubiläumszuwendungen**: § 5 Abs. 4 EStG
- ◆ Rückstellungen, die in künftigen Wj zu **AK/HK** führen: § 5 Abs. 4b S. 1 EStG
- ◆ Rückstellungen für **radioaktiver Reststoffe**: § 5 Abs. 4b S. 2 EStG
- ◆ Rückstellungen für **Pensionsverpflichtungen**, die nicht die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG erfüllen

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 405

40

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Bewertungsregelungen

- ◆ Mehrjährige Verpflichtung: Ansammlung über die voraussichtliche Laufzeit
- ◆ Sachleistungspflicht = **Einzelkosten** + **angemessene** Teile der notwendigen **Gemeinkosten**
- ◆ **Wertverhältnisse am Abschlussstichtag**
- ◆ Abzinsung (grds. 5,5 %, bei Pensionsrückstellungen 6 %)
- ◆ Saldierung positiver und negativer Erfolgsbeiträge
- ◆ Anwendung der steuerlich zulässigen **Bewertungsvereinfachungsverfahren** möglich
- ◆ **Handelsrechtliche Wertansätze** = Obergrenze

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 406

41

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Ist bei der Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG ein **einheitlicher Abzinsungszeitraum** anzusetzen **oder** ist zwischen der sog. Stilllegungs- und der Nachsorgeverpflichtung **zu differenzieren**?
- ◆ Gilt das Passivierungsverbot des **§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG** für zu künftigen AK/HK führende Aufwendungen auch dann, wenn diese **künftig zu keinem Ertrag mehr führen** können?
- ◆ Wann ist bei der **Verpflichtung** zur Rücknahme von in den Verkehr gebrachten Energiesparlampen eine so **hinreichende Konkretisierung** eingetreten, dass hierfür eine Rückstellungsbildung erfolgen kann?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 407

42

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

BFH-Urteil vom 8.11.2016 – I R 35/15, BFH/NV 2017, 783

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2000 - 2005
Kl.	Entsorgungsunternehmen (GmbH), das Deponien zur Abfallentsorgung unterhält und hierfür Stilllegungs- und Nachsorgungsmaßnahmen durchführen muss → Rückstellungsbildung für den Erfüllungsbetrag, der einheitlich – also ohne Differenzierung zwischen Stilllegungs- und Erfüllungsphase – mit 5,5 % abgezinst wurde.
FA	Rückstellungsbildung nur insoweit, wie keine künftigen AK (Arg.: § 5 Abs. 4b S. 1 EStG); verbleibender Rückstellungsbetrag ist zu unterteilen in Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtung (Umfang für letztere rd. 60 %)
FG	Keine Anwendung des § 5 Abs. 4b S. 1 EStG, weil keine künftigen Erträge mit diesem WG verbundenen sind; keine Differenzierung der Abzinsungszeiträume zwischen Stilllegungs- und Nachsorgephase, weil es sich um eine einheitliche Verpflichtung handelt.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 407

43

Entscheidung und Begründung

- ◆ **Nach Fertigstellung** eines WG können grds. **keine HK** mehr anfallen. Abweichendes gilt nur, wenn die Voraussetzungen der in § 255 Abs. 2 HGB genannten Tatbestände der Erweiterung, wesentlichen Verbesserung oder wirtschaftlichen Neuherstellung gegeben sind.
- ◆ Verpflichtung zur Abzinsung gilt auch für Sachleistungsverpflichtungen. **Abzinsungszeitraum** (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG): Zeitspanne von der erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum **Beginn der Erfüllung** (= Vornahme der ersten, nicht völlig unbedeutenden Erfüllungshandlung)

BFH-Urteil vom 25.1.2017 – I R 70/15, BFN/NV 2017, 947 (DB 2017, 1239)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	2007 – 2009
Klin.	Betreibt einen Großhandel mit Geräten der Unterhaltungselektronik und war seit Anfang 2005 bei der Stiftung E als Hersteller i.S.d. ElektroG registriert. Für nach dem 13.8.2005 und für zu entsorgende früher in den Verkehr gebrachte Elektro- und Elektronikgeräte legt dieses Gesetz den Herstellern die Pflicht zur Abholung der gesammelten Altgeräte und ihrer Entsorgung auf. Eine „Gemeinsame Stelle“ ist vom Umweltbundesamt mit der Wahrnehmung von hoheitlichen Aufgaben betraut. Hierzu werden von dieser Stelle u.a. Abhol- und Bereitstellungsanordnungen getroffen und den Herstellern die hierfür entstehenden Aufwendungen in Rechnung gestellt. Stpfl. bildet Rückstellungen für Entsorgungskosten.
FA	Rückstellungen sind nicht anzuerkennen.

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

FG	Verständigung zwischen den Beteiligten für die Rückstellungen für die Energiesparlampen, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden. Rückstellungsbildung ist zulässig, soweit wie die Energiesparlampen nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht und an die „Gemeinsame Stelle“ gemeldet wurden.
Kl.	Rev., weil Rückstellungsbildung nur unzureichend anerkannt
FA	Rev., weil Rückstellungsbildung zu Unrecht erfolgt

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 411

46

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

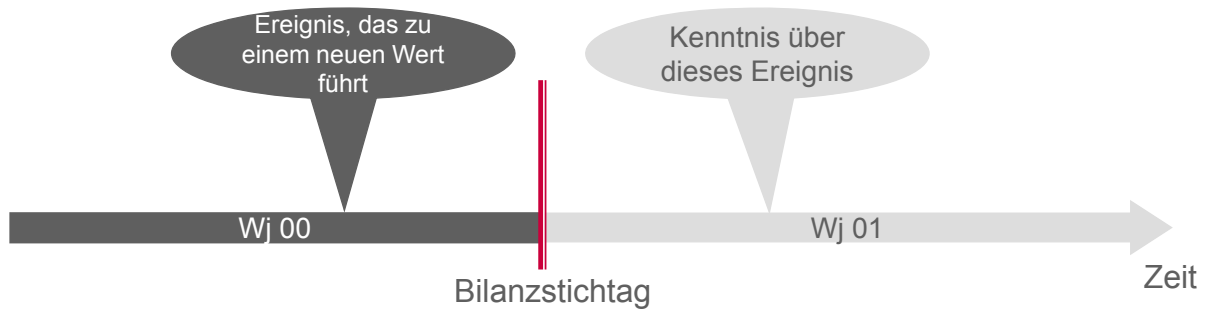
Entscheidung und Begründung

- ◆ Bestätigung der bisherigen Rückstellungsvoraussetzungen
- ◆ **Konkretisierung** durch **Rechtsakt** (VA, Verfügung oder Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtlichen Vereinbarung). Rechtfertigung aus dem Gesetz nur bei **konkretem Gesetzesbefehl**
- ◆ **Tatsachen** i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO u.a. auch komplexe Begriffe; **Unkenntnis** des FA von der Tatsache muss für die **ursprüngliche Veranlagung ursächlich** gewesen sein. Gegeben, wenn bei rechtzeitiger Kenntnis die ursprüngliche Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders erfolgt wäre
- ◆ **Nach Fertigstellung** eines Wirtschaftsguts grds. keine HK. Ausnahme: § 255 Abs. 2 HGB

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 413

47

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

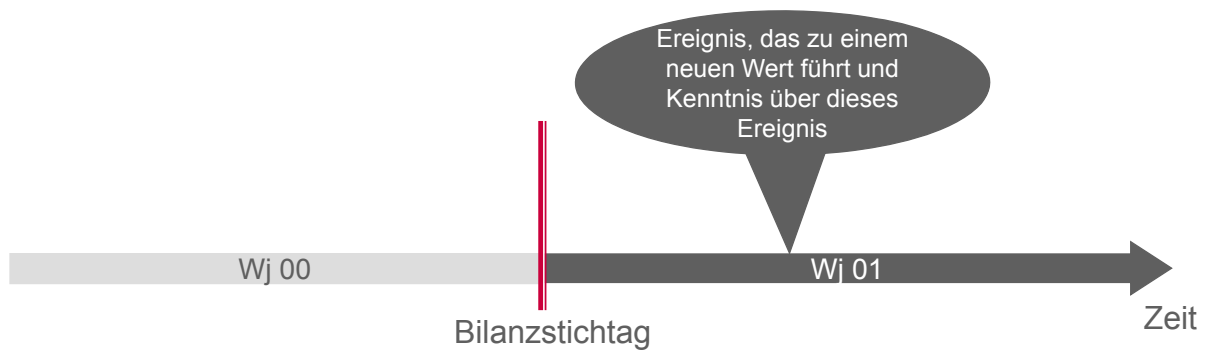
Wertaufhellende Ereignisse

Berücksichtigung in der Bilanz des abgelaufenen Jahres (Wj 00)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017,414

48

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Wertbegründende Ereignisse

Berücksichtigung der Ereignisse im Lagebericht, nicht aber im JA des abgelaufenen Jahres (Wj 00)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 415

49

Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Konkretisierung bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen

- ◆ Klare Benennung der Rechtsgrundlage
- ◆ Stpfl trägt die Beweislast
- ◆ Ausreichende Dokumentation in der Praxis unausweichlich
- ◆ Hinreichende inhaltliche Bestimmtheit – i.d.R. erst durch einen Rechtsakt, nur ausnahmsweise direkt aus dem Gesetz

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 416

50

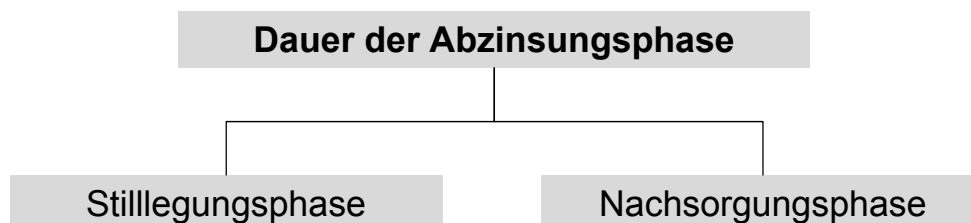
Passivierungsverbot und Abzinsung von Rückstellungen

Rückstellungen für künftige AK/HK

- ◆ Ausgangspunkt: § 5 Abs. 4b S. 1 EStG
- ◆ BFH widerspricht der teleologischen Reduktion durch das FG
- ◆ Rückstellungsverbot gilt auch, wenn mit dem später zu beschaffenden WG keine Erträge erzielt werden können → Generelle Anwendung

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 417

51

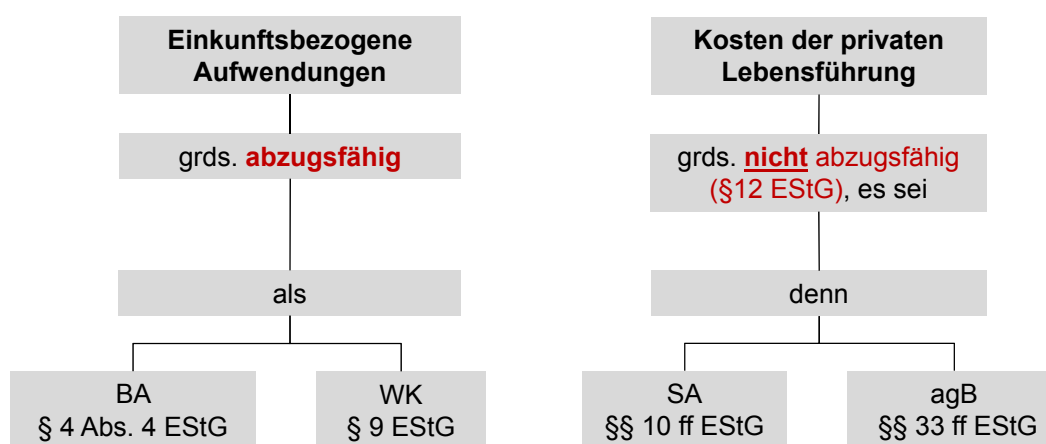
Bewertung der Rückstellung**Abzinsungsdauer einer Deponierückstellung**

- ◆ FG Baden-Württemberg vom 14.11.2016
- ◆ Beginn der Rekultivierungsverpflichtungen = Ende der Betriebsgenehmigung
- ◆ Beziehung der Rückstellung auf diesen Zeitpunkt
- ◆ Ausnahme: Besondere Umstände lassen auf einen früheren oder späteren Beginn der Rekultivierung schließen

AktStR 3/2017 – Thema 3

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Berücksichtigung von Aufwendungen bei der Besteuerung



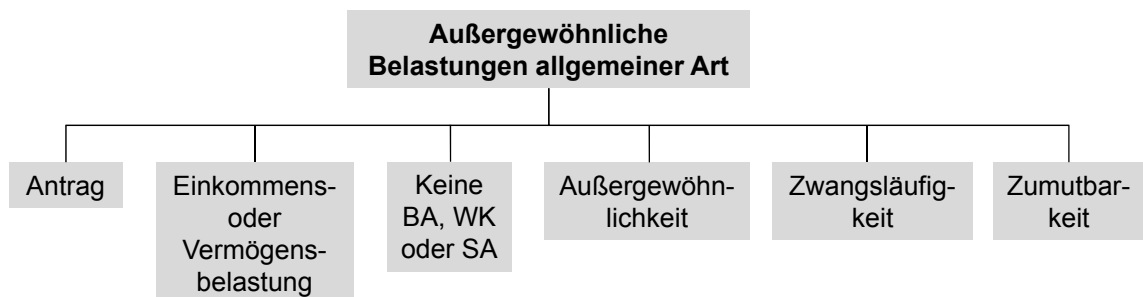
Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 422

56

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 423

57

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Krankheitskosten

- ◆ Aufwendungen für die Behandlung durch Ärzte und Heilpraktiker,
- ◆ für Operationen,
- ◆ Zahnbehandlungen und Zahnersatz,
- ◆ Medikamente,
- ◆ Krankenhausaufenthalte,
- ◆ Krankenbeförderungen,
- ◆ technische Hilfsmittel

Ziel: Heilung oder Erträglichmachen einer Krankheit → Keine Prüfung der Zwangsläufigkeit

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 423

58

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Zumutbare Belastung

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15.340 EUR	über 15.340 EUR bis 51.130 EUR	über 51.130 EUR
1. bei Stpfl., die keine Kinder haben und bei denen die Steuer nach der			
a) Grundtabelle ermittelt wird	5 %	6 %	7 %
b) Splittingtabelle ermittelt wird	4 %	5 %	6 %
2. bei Steuerpflichtigen mit			
a) einem oder zwei Kindern	2 %	3 %	4 %
b) drei oder mehr Kindern	1 %	1 %	2 %

GdE = § 2 Abs. 3 EStG

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 424

59

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Verfassungsmäßigkeit

- ◆ Ja
- ◆ Anforderung: Steuerfreiheit des Existenzminimums
- ◆ Notwendigkeit der Erfassung von „außergewöhnlichen“ Sachverhalten, die i.R.d. üblichen Pauschalierungen (z.B. beim Grund-FB) nicht mit berücksichtigt werden
- ◆ Orientierung am im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 425

60

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Richtet sich die zumutbare Belastung insg. nach dem jeweils höheren Prozentsatz, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der in § 33 Abs. 3 S. 1 EStG genannten Grenzen überschreitet?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 425

61

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

BFH-Urteil vom 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684 (BFH/NV 2017, 719)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Verheirateter StB S
2006	S erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und erklärt 4.148 EUR Krankheitskosten als agB
FA	Berücksichtigung der Krankheitskosten nach Abzug der zumutbaren Belastung (2.073 EUR) mit 2.069 EUR
Einspruch	S sieht eine Ungleichbehandlung mit Beamten, da bei diesen die BMG des zumutbaren Anteils der agB geringer sei. Beamte zahlten keine Altersversorgungsbeiträge und hätten damit ein niedrigeres Bruttogehalt.
FG	Verneint einen Gleichheitsverstoß und weist die Klage ab

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 425

62

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Entscheidung und Begründung

- ◆ Zwangsläufige Aufwendungen werden nur berücksichtigt, soweit sie die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigen → Leistungsfähigkeit
- ◆ Ermittlung der zumutbaren Belastung in drei Stufen (bis 15.340 EUR, bis 51.130 EUR und über 51.130 EUR) und in Abhängigkeit von Familienstand und Kinderzahl
- ◆ An der bisherigen Ermittlung der zumutbaren Belastung hält der erkennende Senat nicht mehr fest. § 33 Abs. 3 S. 1 EStG ist so zu verstehen, dass nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den jeweiligen im Gesetz genannten Grenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 426

63

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

Auswirkungen der unterschiedlichen Berechnungsweise

	Zumutbare Belastung Alte Auslegung	Zumutbare Belastung Neue Auslegung
Zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG beträgt 4 %		
1. Staffel 15.340 EUR x 2 %		306,80 EUR
2. Staffel 35.790 EUR x 3 % (Differenz zwischen 51.130 EUR und 15.340 EUR)		1.073,70 EUR
3. Staffel 705 EUR x 4 % (Teil der 51.130 EUR übersteigt)		28,20 EUR
Gesamt	2.073 EUR	1.408,70 EUR

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 429

64

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

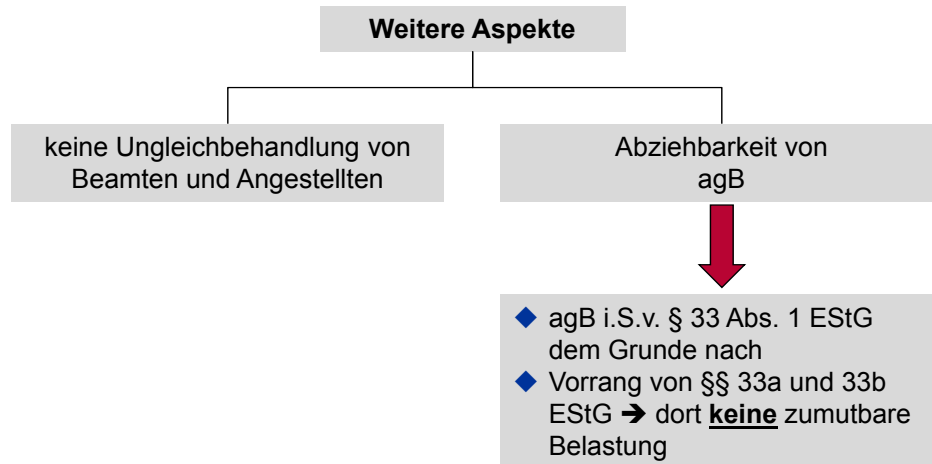
Auswirkungen der Entscheidung

- ◆ Berechnungsweise führt zu einer niedrigeren zumutbaren Belastung
→ höhere abziehbare agB → niedrigere Steuerbelastung
- ◆ Wichtig: Anwendung der Prozentzahl, die den Grenzbetrag übersteigt
- ◆ Verallgemeinerbarkeit auf alle Fälle, in denen eine zumutbare Belastung bestimmt werden muss
- ◆ Vermeidung von Besteuerungshärten

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 429

65

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 429

66

Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG

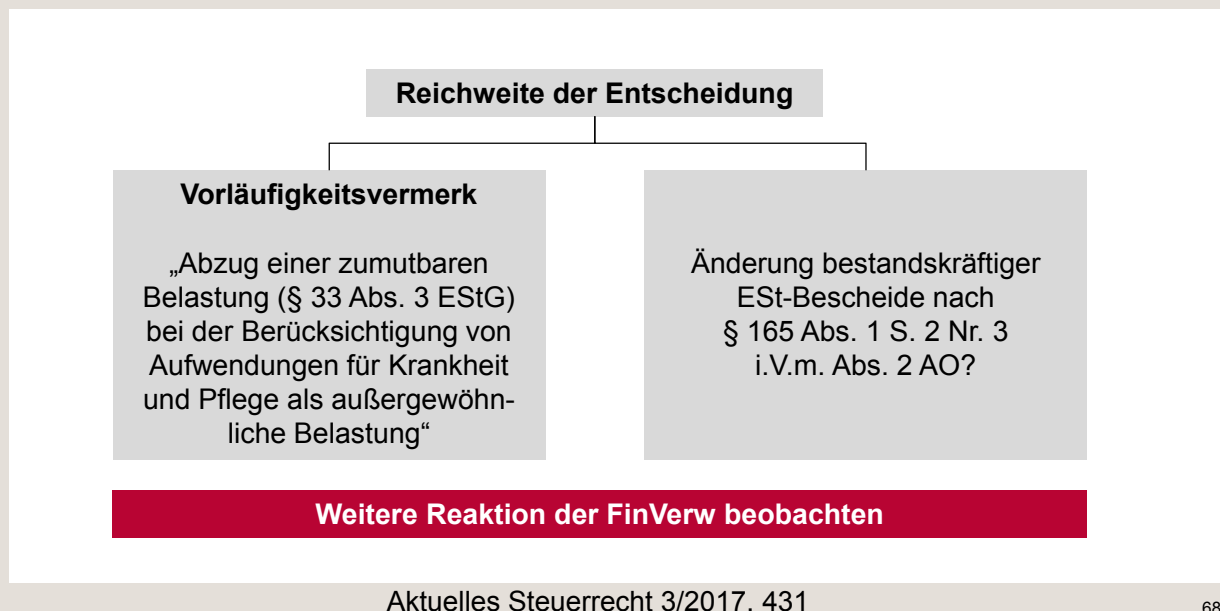
Vorabmitteilung des BMF vom 1.6.2017

- ◆ Aufgabe der bisherigen Auffassung → Ermittlung der zumutbaren Belastungen hat – in Übereinstimmung mit dem BFH-Urt. v. 17.1.2017 – stufenweise zu erfolgen
- ◆ Abzug einer geringeren zumutbaren Belastung → höherer Abzug der agB
- ◆ Möglichst umgehende Umsetzung in den Programmen zur Berechnung der ESt
- ◆ „Sollte die geänderte Berechnungsweise im Einzelfall noch nicht berücksichtigt worden sein, **empfiehlt sich ggf. das Einlegen eines Einspruchs.**“ (Herv. d. Verf.)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 430

67

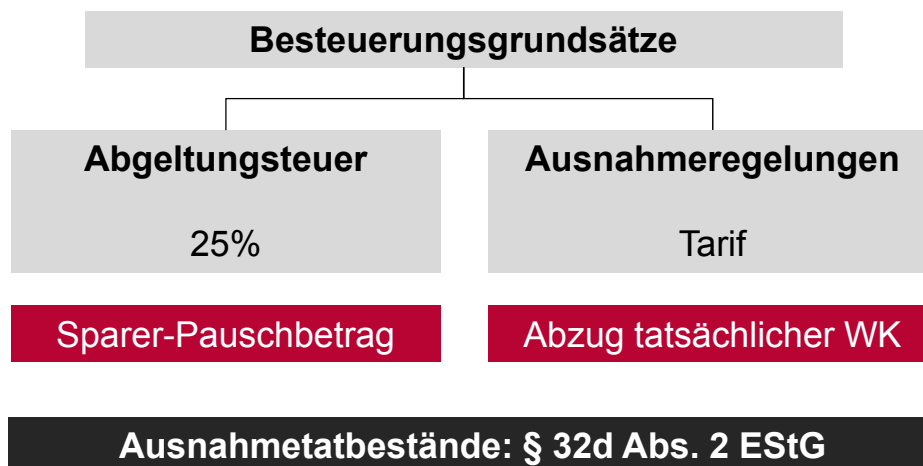
Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG



AktStR 3/2017 – Thema 4

**Berücksichtigung abgeltend besteuert
negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen im
Wege der Günstigerprüfung**

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 434

70

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

Berücksichtigung von Verlusten

- ◆ Negative Einnahmen durch Stückzinsen
- ◆ Verluste aus der Veräußerung von Kapitalanlagen
- ◆ Verluste aus Termingeschäften

Gesonderte Verlustverrechnungskreise:

- ◆ Verluste aus KapV (§ 20 Abs. 6 S. 1 EStG)
- ◆ Verluste aus der Veräußerung von Aktien (§ 20 Abs. 6 S. 4 EStG)
- ◆ Keine Einbeziehung in den vertikalen Verlustausgleich mit anderen Einkünften, kein Verlustrücktrag

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 435

71

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

Anrechnung ausländischer Steuern (§ 32d Abs. 4 EStG)

- ◆ Quellenbezogene statt staatenbezogene Regelung
- ◆ Allgemeine Anrechnungsvoraussetzung
- ◆ Begrenzung der Anrechnung auf 25 %
- ◆ Begrenzung auf die auf Kapitalerträge zu entrichtende deutsche Steuer
- ◆ Kein Abzug ausländischer Steuern von der inländischen BMG, wie etwa in § 34c Abs. 2 EStG

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 436

72

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Können Verluste aus KapV, die dem Abgeltungsteuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, mit positiven Kapitaleinkünften, die der tariflichen ESt (§ 32d Abs. 2 EStG) unterliegen, verrechnet werden und kann sodann von den verbleibenden positiven Kapitalerträgen der (verbliebene) Sparer-Pauschbetrag abgezogen werden sowie eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer erfolgen?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 437

73

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

BFH-Urteil vom 30.11.2016 – VIII R 11/14, BStBI II 2017, 443

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Zusammenveranlagte Ehegatten
2009	Insg. Kapitalerträge, die dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs.1 EStG) unterliegen i.H.v. 2.551 EUR; Kapitalerträge, die der tariflichen Steuer (§ 32d Abs. 2 EStG) unterliegen i.H.v. 2.360 EUR, Verluste aus KapV, die dem gesonderten Tarif unterliegen (keine Verluste aus der Veräußerung von Aktien) i.H.v. 3.145 EUR sowie ausländische Quellensteuer i.Z.m. Kapitalerträgen, die dem gesonderten Tarif unterliegen i.H.v. 130,81 EUR.
FA	Verrechnung der Kapitalerträge und Verluste, die dem gesonderten Tarif unterliegen = gesonderte Verlustfeststellung 31.12.2009 i.H.v. 594 EUR, keine Anrechnung ausländischer Quellensteuer; Kapitalerträge, die der tariflichen Steuer unterliegen, werden ohne Berücksichtigung der Verluste und ohne Abzug des Sparer-Pauschbetrags besteuert; keine Auswirkung der Günstigerprüfung
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 437

74

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Günstigerprüfung: „Kapitaleinkünfte“ umfasst auch negative Beträge
- ◆ § 20 Abs. 6 S. 1 EStG verbietet die vertikale Verlustverrechnung negativer Einkünfte aus KapV mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten. Die Günstigerprüfung durchbricht dies nicht.
- ◆ Nichtberücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags bei den tariflich besteuerten Kapitaleinkünften: weder Verstoß gegen Art. 3 GG noch gegen das objektive Nettoprinzip, da die tatsächlichen WK berücksichtigt werden können, die im Streitfall jedoch nicht nachgewiesen wurden.
- ◆ Sind die dem gesonderten Tarif unterliegenden Kapitaleinkünfte nach Verrechnung gem. § 20 Abs. 6 EStG negativ, kann auf Kapitalerträge entfallende ausländische Quellensteuer nicht angerechnet werden

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 439

75

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

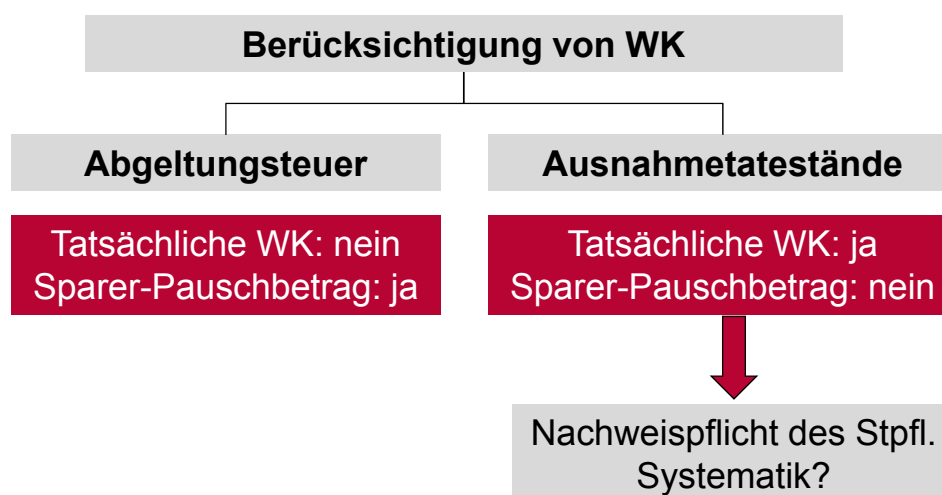
Verlustausgleich

- ◆ Auffassung **widerspricht** der Verwaltungsauffassung
- ◆ Horizontaler Verlustausgleich zwischen mit dem Abgeltungsteuersatz und den tariflich zu steuernden Kapitaleinkünften zulässig
- ◆ Auch bei Günstigerprüfung keine Möglichkeit zum vertikalen Verlustausgleich mit anderen Einkünften
- ◆ Handwerklich unzureichende Abstimmung zwischen Günstigerprüfung und Verlustverrechnungsbeschränkung → Korrekturgesetz?
- ◆ Gestaltungsmöglichkeit: Gezielte Verlustentstehung aus etwa Stückzinsen, die gegen voll steuerpflichtige Kapitaleinkünfte verrechnet werden, aber später nur der Abgeltungsteuer unterliegen → Steuerbeitrag
- ◆ Vertikaler Verlustausgleich auch ohne Günstigerprüfung?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 440

76

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 443

77

Berücksichtigung abgeltend besteuert neg. Einkünfte aus KapV bei der Günstigerprüfung

Auslandsbezug

- ◆ 1. Entscheidung zu § 32d Abs. 5 EStG
- ◆ Keine grundlegenden Bedenken des BFH gegen die Abweichungen ggü. § 34c EStG und die damit erfolgenden Schlechterstellungen
- ◆ Beachte: § 32d Abs. 5 EStG sieht keine Abzugsmethode (vergleichbar § 34c Abs. 2 und 3 EStG) vor, was insb. bei Verluste nachteilig ist → Verstoß gegen Unionsrecht? Der BFH äußert sich hierzu nicht.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 443

78

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2017 – Thema 5

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

Ausnahmen von der Anwendung des
Abgeltungsteuersatzes gem. § 32d Abs. 2 EStG
(Auswahl)§ 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7,
Abs. 2 S. 1 Nr. 4 und 7 EStG

- ◆ Nahe stehende Personen (Buchst. a)
- ◆ Beteiligung von mind. 10 % (Buchst. b)
- ◆ „Rückgriffsfälle“ (Buchst. c)

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und
2 EStG

- ◆ Mind. zu 25 % oder
- ◆ Mind. zu 1 % und durch eine berufliche Tätigkeit einen beherrschenden Einfluss hat

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 446

80

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

Unterschiede im Wortlaut des § 32d Abs. 2 S. 1 EStG

Nr. 1b:

„... zu mindestens 10%
... beteiligt ist ...“

Nr. 3:

„... unmittelbar **oder**
mittelbar zu ... % ...
beteiligt ist ...“

**BMF-Schr. v. 18.1.2016: Mittelbare und unmittelbare
Beteiligungen sind gleich zu behandeln**

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 448

81

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind bei der Berechnung der 10%igen Beteiligungsgrenze des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b S. 1 EStG auch **mittelbare** Beteiligungen einzubeziehen?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 448

82

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

BFH-Urteil vom 20.10.2016 – VIII R 27/15, BStBI II 2017, 441

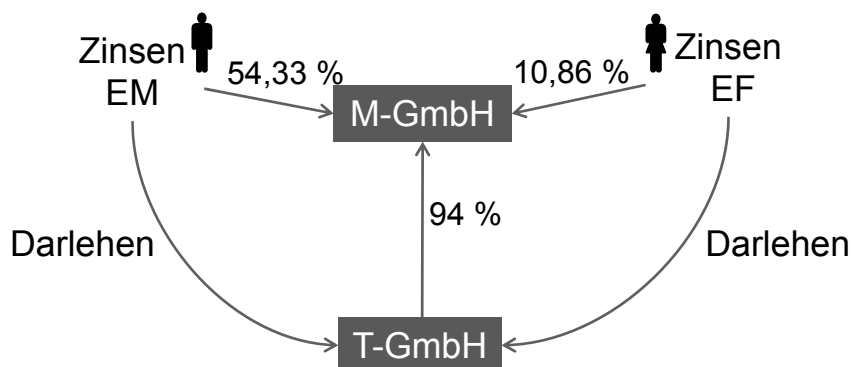
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Ehegatten
2006	Verkauf eines Grundstücks an die T-GmbH, an der EM zu 51,07 % und EF zu 10,21 % mittelbar über die M-GmbH (EM 54,33 %, EF 10,86 %) beteiligt sind. Die M-GmbH hält 94 % Anteile an der T-GmbH. Umwandlung des KP (2.494.800 EUR) in ein teilweise besichertes Darlehen mit einem Zins i.H.v. 3 % p.a., Zins- und Tilgungsleistungen i.H.v. 100.000 EUR p.a.
2011	Zinserträge EM und EF jeweils 6.629 EUR
FA	Zinserträge werden gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 1 EStG wg. mittelbarer Beteiligung von mind. 10 % tariflich besteuert
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage teilweise statt. § 32d Abs. 2 S. 1 Buchst. b S. 1 EStG ist bei mittelbaren Beteiligungen nicht erfüllt, EM ist jedoch nach S. 2 der Regelung nahestehende Person der M-GmbH

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 448

83

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 450

84

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

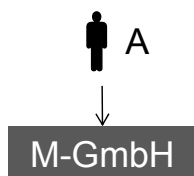
Entscheidung und Begründung

- ◆ Gleichstellung von mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung bedarf grds. einer **ausdrücklichen gesetzlichen Regelung**. Ausnahme: Sinn und Zweck der Norm. Dies ist hier jedoch nicht der Fall.
- ◆ Gesetzgeberisches **Redaktionsversehen** ist auszuschließen.
- ◆ Ein **Näheverhältnis** i.S.d. § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b S.2 EStG liegt vor, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine Beteiligung an der Anteils-KapG inne hat, die es ihm ermöglicht, **seinen Willen in deren Gesellschafterversammlung durchzusetzen**. Dies ist jedenfalls bei einer **Mehrheitsbeteiligung** der Fall.

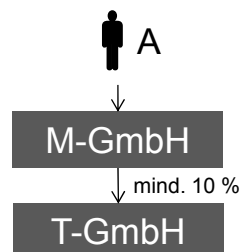
Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 450

85

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

Beteiligungsbedingungen: Differenzierung nach Form der Beteiligung

Darlehen A → M-GmbH:
kritische Beteiligungsquote
≥ 10%



Darlehen A → T-GmbH:
kritische Beteiligungsquote
> 50%

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 452

86

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung

Werbungskostenabzug

- ◆ Abzug des Sparerpauschbetrages (sofern noch nicht verbraucht)
- ◆ Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten, insb. Refinanzierungskosten! → ggf. erheblicher Nachteil für den Stpfl!
- ◆ Veröffentlichung im BStBl, aber ohne Übergangsregelung
- ◆ Praxistipp: Fälle aus der Vergangenheit prüfen!

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 452

87

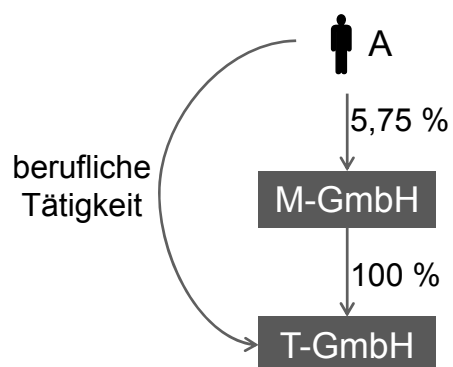
Mittelbare Beteiligungen und Dividenden

◆ Ausgangspunkt: § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG:

- zu mindestens 25 % beteiligt ist oder
- zu mindestens 1% beteiligt und durch eine berufliche Tätigkeit für **diese** maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann

➔ An welcher Gesellschaft muss die Beteiligung bestehen, wenn eine mittelbare Beteiligung vorliegt?

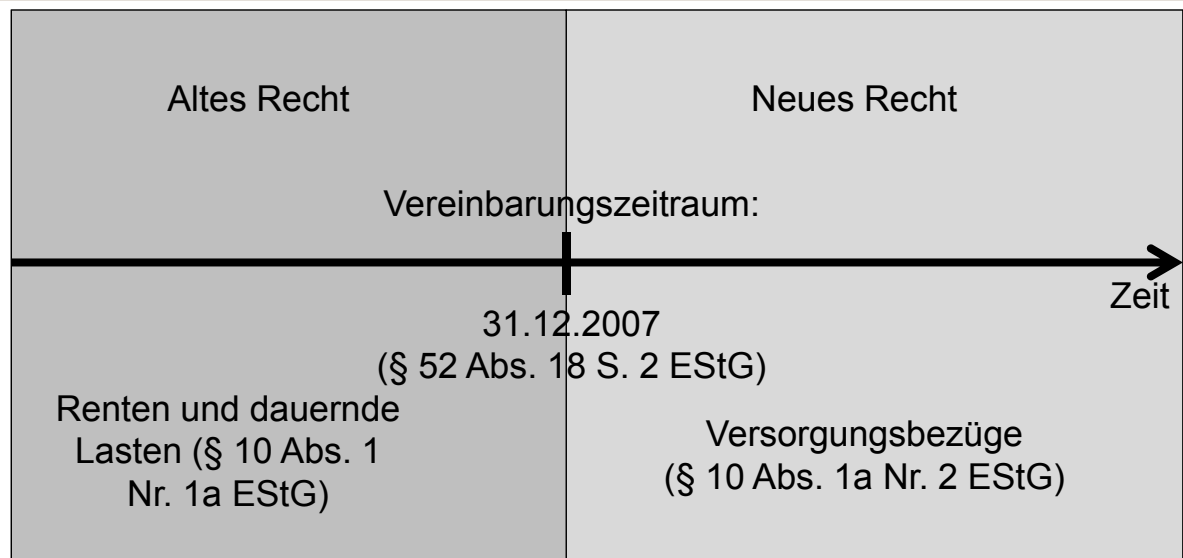
Finanzierungskosten



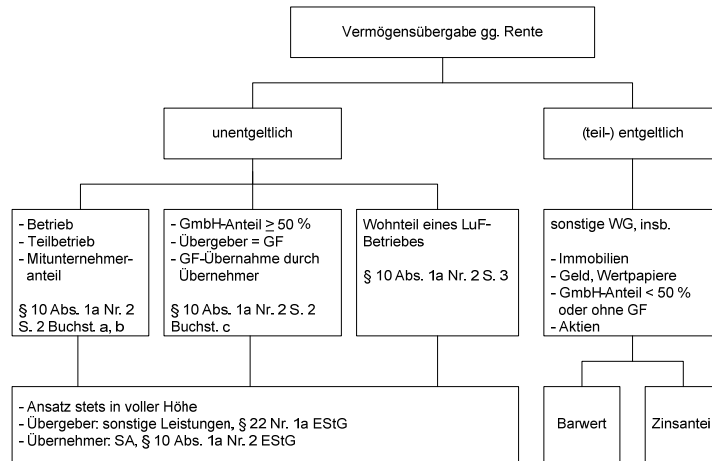
AktStR 3/2017 – Thema 6

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Rechtsentwicklung



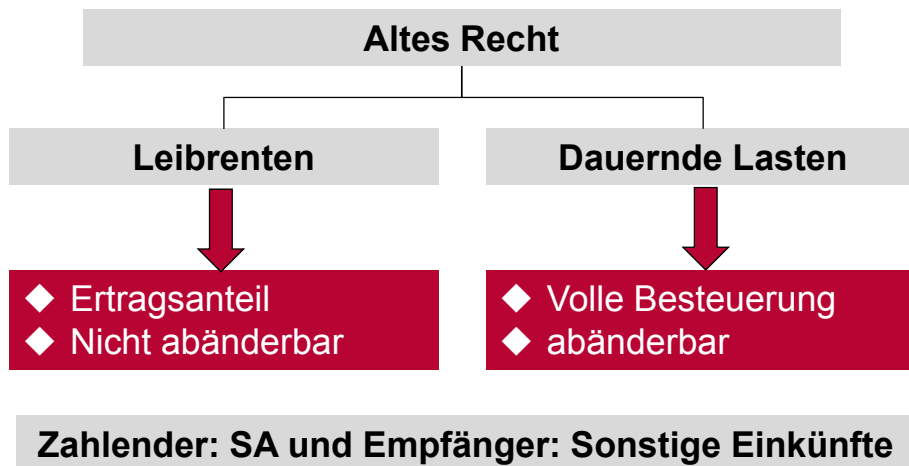
Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 457

92

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 458

93

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind wiederkehrende Leistungen als Rente oder dauernde Lasten anzusehen, wenn die Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen ausgeschlossen ist?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 458

94

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

BFH-Urteil vom 23.11.2016 – X R 8/14, BStBl. II 2017, 512 (BFH/NV 2017, 787)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2010 und 2011
Kl.	Zusammenveranlagte Ehegatten, die Einkünfte aus § 13 EStG erzielen. Kl. hatten 2002 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge den Hof der Eltern übernommen und diesen auf deren Lebensdauer ein Wohn- und Nutzungsrecht am Wohnhaus und eine lebenslängliche „dauernde Last“ eingeräumt. Sollte ein angemessener Unterhalt nicht mehr gewährleistet sei, war eine Anpassung nach § 323 ZPO vorgesehen. Kein Änderung infolge eines Mehrbedarfs auf Grund dauernder Pflegebedürftigkeit oder Aufnahme in ein Alters- oder Pflegeheim → (voller) Abzug als „dauernde Last“
FA	Zahlungen können nur mit dem Ertragsanteil als Leibrente angesehen werden, weil die Fälle einer Anpassung praktisch keine Bedeutung haben
FG	Stattgabe der Klage im Wesentlichen

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 459

95

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Entscheidung und Begründung

- ◆ Verpflichtung zu wiederkehrenden Barleistungen auch bei Bezugnahme auf § 323 ZPO → Leibrente, wenn Abänderbarkeit von Voraussetzungen abhängig, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen
- ◆ (formale) Anpassungsklausel hat keinen Anwendungsbereich, wenn Anpassung wg. Mehrbedarfs infolge dauernder Pflegebedürftigkeit oder Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim ausgeschlossen
- ◆ Kosten der vorübergehenden Pflegebedürftigkeit durch Krankenkasse/ Pflegekasse gedeckt → andere Änderungen kaum denkbar
- ◆ Ab 2005 geänderte Ertragsanteile gem. § 22 Nr. 1 S. 3a Doppelbuchst. bb) S. 4 EStG gelten auch für Vermögensübertragungen vor dem 1.1.2005

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 460

96

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

BFH-Urteil vom 23.11.2016 – X R 16/14, BStBl. II 2017 517 (BFH/NV 2017, 793)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2010
Kl.	Erzielt Einkünfte aus §§ 13, 15 EStG. Als SA will er Zahlungen an seine Eltern infolge eines Hofübergabevertrags aus 2006 geltend machen. Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts und Verpflichtung zu Reinigung von Räumen und Kleidung, Beförderung der Eltern sowie Betreuung und Pflege an alten und kranken Tagen bis zu 1,5 Stunden täglich (soweit nach Maßgabe der beruflichen und familiären Verhältnisse zumutbar), dauernde Last von 300 EUR/Monat; Anwendung des § 323 ZPO, aber Ausschluss eines Mehrbedarfs infolge auswärtiger Unterbringung → Abzug als dauernde Last
FA	Zahlungen bilden eine Leibrente und können nur in Höhe ihres Ertragsanteils als SA abgezogen werden
FG	Stattgabe der Klage

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 461

97

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Entscheidung und Begründung

- ◆ Wiederkehrende Leistungen sind dauernde Lasten, wenn zwar die Abänderbarkeit bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen (Heimunterbringung, Pflegebedürftigkeit) ausgeschlossen ist, der Vermögensübernehmer aber zu nennenswerten Pflege- und Betreuungsleistungen verpflichtet ist
- ◆ Vorliegend: Bezug zu § 323 ZPO sowie Verpflichtung zu Versorgung und persönlicher Betreuung
- ◆ Anpassung der Barleistung wegen Pflegebedürftigkeit nicht generell ausgeschlossen, sondern lediglich in Bezug auf den erhöhten Mehrbedarf aus einer auswärtigen Unterbringung

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 462

98

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Anmerkungen

Anpassung an altersbedingte Mehraufwendungen erforderlich

Ausschluss der Heimunterbringung alleine nicht schädlich, wenn den veränderten Lebensbedürfnissen des Versorgungsempfängers auf andere Weise Rechnung getragen wird

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 463

99

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Grundlagen der Auslegung

Wortlaut der
Vereinbarung

Tatsächlicher Sachverhalt
→ Konkludente
Vertragsänderung?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 463

100

Wiederkehrende Leistungen: Rente oder dauernde Last

Vertragsanpassung

Klarstellung

Erweiterung

Unklare Vereinbarung
zum erhöhten Pflege-
bedarf

Auch heute
begünstigtes
BV

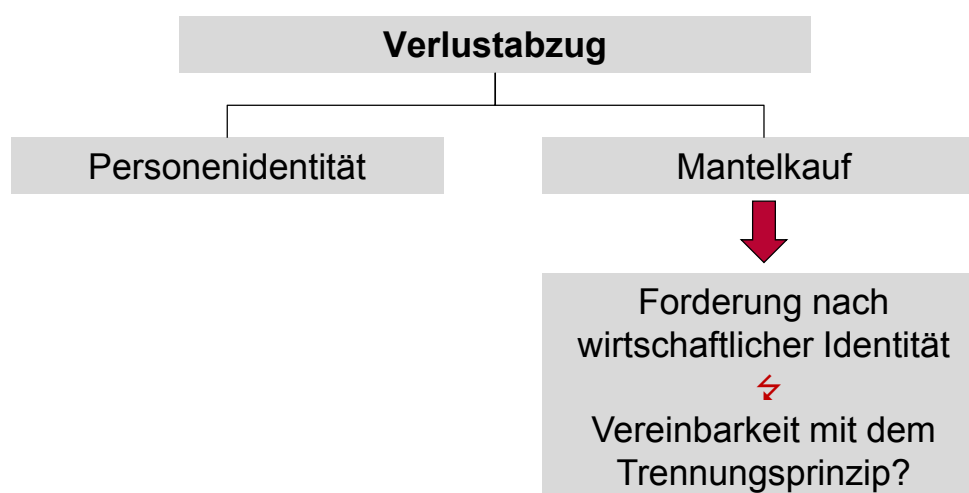
PV

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 464

101

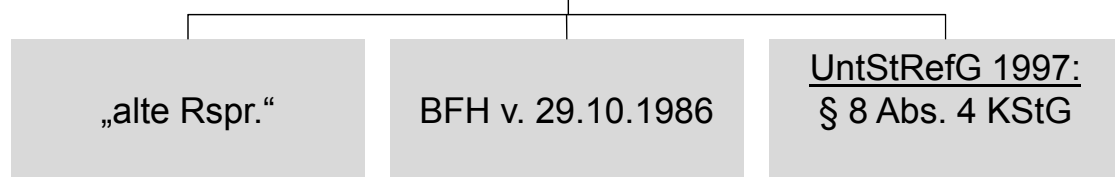
AktStR 3/2017 – Thema 7

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar



Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Wirtschaftliche Identität als Voraussetzung für den Verlustabzug



**UntStRefG 2008:
Ersatz von § 8 Abs. 4 durch § 8c KStG**

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 469

104

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

1.1.2008 bis
31.12.2009

- ◆ § 8c KStG i.d.F. des UntStRefG 2008
- ◆ Anteiliger oder vollständiger Untergang der nicht genutzten Verluste bei > 25% bzw. > 50% schädlicher Beteiligungserwerb, keine Ausnahmen

Rückwirkende
Einführung im Juli
2009 zum 1.1.2008,
dann aufgehoben

- ◆ Einfügung einer Sanierungsklausel mit BürgerEntlG v. 16.7.2009
- ◆ EU-Beihilfeentscheidung, Qualifikation

Seit 1.1.2010

- ◆ § 8c KStG i.d.F. des WachstumBeschlG 2009
- ◆ Einfügung einer Konzernklausel
- ◆ Einfügung einer Stille-Reserven-Klausel

Ab 1.1.2016

Einfügung des § 8d KStG „fortführungsgebundener Verlustvortrag“

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 471

105

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Zweistufige Beschränkung der Verlustnutzung

Übertragung von mehr als 25 %
bis max. 50 %
(§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG)



quotaler Untergang der bis
zum schädlichen
Beteiligungserwerb
nicht genutzten Verluste

Übertragung von mehr als 50 %
(§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG)



vollständiger Untergang der
bis zum schädlichen
Beteiligungserwerb nicht
genutzten Verluste

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 472

106

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Tatbestandsvoraussetzungen

Person des
Erwerbers

5-Jahres-Frist

Persönliche
Anforderungen

Sachliche
Anforderungen

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 472

107

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Erfasste Bereiche

- ◆ Laufende (unterjährige) Verluste
- ◆ Verlustvorträge
- ◆ Verlustrückträge
- ◆ Verluste i.S.v. § 2a, 15a und 15 Abs. 4 EStG
- ◆ Gewerbesteuerliche Fehlbeträge (§ 10a S. 10 GewStG)
- ◆ Zinsvorträge (§ 4h Abs. 1 S. 5 EStG)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 473

108

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Zu entscheidende Rechtsfrage

Ist der quotale Wegfall des Verlustvortrags einer KapG nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 474

109

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BFH/NV 2017, 1006 (DSiR 2017, 1094)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	2006 gegründete KapG
2006 - 2007	In diesen Jahren erleidet die KapG jeweils einen operativen Verlust. Verlustvorträge zum 31.12.2007 belaufen sich auf KSt = 595.000 EUR GewSt = 590.000 EUR
Anfang 2008	Einer der beiden Anteilseigner veräußert seine Anteile von 48 % wegen drohender Schadensersatzansprüche
Ende 2008	Beschluss über die Liquidation der Gesellschaft
2008	Das FA kürzt die verbleibenden Verlustvorträge um jeweils 48 % KSt = ./ 285.600 EUR GewSt = ./ 283.000 EUR
Einspruch	Begründung: Die Vorschrift des § 8c KStG verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG
FG	Vorlage an das BVerfG

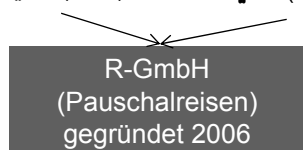
Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 474

110

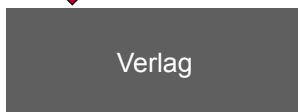
Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Zu entscheidender Sachverhalt

👤 A (52%) 👤 B (48%)



Beendigung
Ende 2007



Verkauf 2008 wg. drohendem Gläubigerzugriff

Akquisition von Pauschalreisen:

2006: Verlust rd. 390 TEUR

2007: Verlust rd. 206 TEUR (VV: rd. 596 TEUR)

→ Verkauf führt zum Untergang der Verlustvorträge
i.H.v. 48% (GewSt und KSt)

2008: Abwicklung der Gesellschaft Gewinn: rd. 595 TEUR

„Totalverluste“ i.H.v. rd. 590 EUR, dennoch hohe
Steuerbelastung infolge des Verlustuntergangs nach dem
Gesellschafterwechsel 2008
→ Verfassungsmäßigkeit?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 476

111

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Entscheidung und Begründung

- ◆ Trotz Art. 3 Abs. 1 GG Möglichkeit zu **generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen**
- ◆ § 8c S. 1 KStG führt zu nicht zu rechtfertigender Ungleichbehandlung
- ◆ § 8c S. 1 KStG hält einer Prüfung am Maßstab des **Willkürverbots nicht stand**. Dies wurde auch **nicht** durch die Ergänzung um eine Sanierungsklausel, eine Konzernklausel und eine Stille-Reserven-Klausel **geändert**. Keine Rechtfertigung durch fiskalischen Zweck.
- ◆ Der Gesetzgeber muss rückwirkend bis zum 1.1.2008 den Verfassungsverstoß **bis 31.12.2018** beseitigen; anderenfalls tritt ab 1.1.2019 **rückwirkend** die Nichtigkeit ein.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 476

112

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Folgen und Ausblick

- ◆ Reaktion des Gesetzgebers wg. der BT-Wahl wohl erst in 2018
- ◆ BMF-Schr. zu Anwendungsfragen:
 - AdV?
 - Sachverhaltsermittlung?
 - Zinsen?
 - Fälle des Satzes 2?
 - Weitere Fälle?
- ◆ **Beweisvorsorge** dringend zu empfehlen!
- ◆ **Bestandskraft** auf jeden Fall vermeiden!

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 477

113

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Fallgruppen: Satz 1 vs. Satz 2

BVerfG:

Anteilsübertragung
von 48% (!)

BFH:

Anteilsübertragungen
von mehr als 50%



Erneute Vorlage durch FG
HH v. 29.8.2017 (2 K 245/17)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 478

114

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Nicht (unmittelbar) betroffene Fälle

Anteilsübertragungen
bis zu 25%

Anteilsübertragungen
von mehr als 50%

Anteilsübertragungen
nach dem 1.1.2016

Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 479

115

Verlustabzug bei KapG nach § 8c S. 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar

Praxisfolgen

- ◆ Einspruch einlegen
- ◆ Anträge auf AdV prüfen → Zinsrisiko
- ◆ Ggf. Aufhebung der Vollziehung prüfen
- ◆ Weitere Entwicklung beobachten
- ◆ Beweisvorsorge, für den Fall, dass § 8d KStG rückwirkend angewendet werden sollte
 - Aufbewahrung/Sicherung von Unterlagen
- ◆ Grundsatzfrage: Konsequenzen für künftige Regelungen, bei denen die Verfassungsmäßigkeit zweifelhaft ist?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 480

116

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2017 – Thema 8

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Pflichtteilsberechtigte

- ◆ Abkömmlinge,
 - ◆ Ehegatten,
 - ◆ eingetragene Lebenspartner und
 - ◆ Eltern
- } 50% des gesetzlichen Erbteils

Ehegatten mit Zugewinnngemeinschaft:

- ◆ Erbrechtliche Lösung oder
- ◆ Güterrechtliche Lösung

Ausschluss nur unter sehr engen Voraussetzungen möglich

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 483

118

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Entziehung des Pflichtteils (§ 2333 BGB)

- ◆ Abkömmling trachtet dem Erblasser, dessen Ehegatten, einem anderen Abkömmling oder einer dem Erblasser ähnlich nahestehenden Person nach dem Leben,
- ◆ Abkömmling macht sich eines Verbrechens oder eines schweren vorsätzlichen Vergehens gegen eine der o.g. Personen schuldig,
- ◆ Abkömmling verletzt die ihm dem Erblasser gegenüber gesetzlich obliegende Unterhaltungspflicht böswillig oder
- ◆ Abkömmling wg. vorsätzlicher Straftat zu einer Freiheitsstrafe von mind. einem Jahr ohne Bewährung rkr. verurteilt und seine Teilhabe am Nachlass für den Erblasser unzumutbar oder Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus angeordnet

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 484

119

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Pflichtteilsergänzungsanspruch (§§ 2325 ff BGB)

- ◆ Hinzurechnung von Schenkungen innerhalb der letzten 10 Jahre
- ◆ Innerhalb des ersten Jahres volle Hinzurechnung, danach für jedes weitere Jahr i.H.v. einem Zehntel
- ◆ Ziel: Verhinderung der wirtschaftlichen Umgehung dieses Anspruchs durch Schenkungen im zeitnahen Vorfeld

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 485

120

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Steuerliche Behandlung

- ◆ Ausgangspunkt: Erwerb von Todes wegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG → Konkretisierung in § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG:
 - 1. Alternative: Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB),
 - 2. Alternative: Vermächtnis (§§ 2147 ff BGB) oder
 - 3. Alternative: aufgrund eines **geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs** (§§ 2303 ff BGB)
- ◆ Zivilrechtliche Entstehung des Anspruchs bereits im Erbfall
- ◆ Steuerliche Behandlung: Besteuerung erst, wenn der Anspruch tatsächlich geltend gemacht wird. Dies ist der Fall, wenn der Begünstigte erkennen lässt, dass er Erfüllung verlangt

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 485

121

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Wie wirkt sich ein geerbter Pflichtteilsanspruch beim Erben des Pflichtteilsanspruchs aus, wenn dieser bisher noch nicht geltend gemacht wurde?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 486

122

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

BFH-Urteil vom 7.12.2016 – II R 21/14, BFHE 256, 381

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

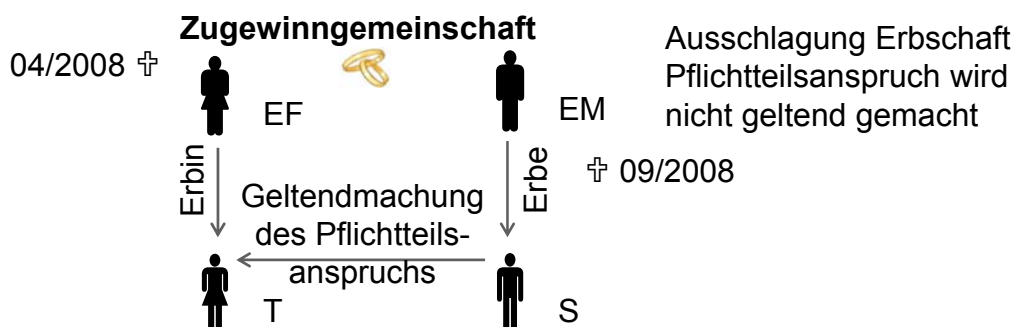
Jahr	2008
Klin.	Natürliche Person (S) ist Alleinerbe nach seinem im September 2008 verstorbenen Vater (EM). EM hatte seinen Pflichtteilsanspruch gegen die Erbin (T) seiner im April 2009 verstorbenen Ehefrau (EF), noch nicht geltend gemacht. Nach dem Tod des EM macht S ggü. T diesen am 16.9.2009 geltend. Der Pflichtteilsanspruch unterliege erst im Zeitpunkt der Geltendmachung der Besteuerung.
FA	Pflichtteilsanspruch gehört zum Nachlass des EM, so dass die hierauf entfallende ErbSt bereits mit dem Tod des EM entsteht.
FG	Folgt der Auffassung des FA
Stpfl.	Herabsetzung der Erbschaft und Verringerung der ErbSt
FA	Rev. ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 487

123

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Veranschaulichung des Sachverhalts



Unterliegt der Pflichtteilsanspruch (EM gegen T) beim Erbgang EM – S der ErbSt, auch wenn dieser bisher noch nicht geltend gemacht wurde?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 487

124

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Entscheidung und Begründung

- ◆ § 3 Abs. 1 Nr. 1 3. Alt. i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG gilt nicht für den Erwerb eines Pflichtteilsanspruchs durch Erbanfall (derivativer Erwerb). Hierfür entsteht die Steuer bereits mit dem Tod des Pflichtteilsberechtigten. Bei der späteren Geltendmachung entsteht dafür keine ErbSt. Sie führt bei der Verpflichteten (T) gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG zum Abzug als Nachlassverbindlichkeit.
- ◆ Abgrenzung des Vermögens des Erblassers zum Todeszeitpunkt erfolgt nach dem Zivilrecht; Ausschluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise
- ◆ Pflichtteilsanspruch = Geldanspruch; Entstehung mit dem Erbfall und deshalb zivilrechtlich Teil des Vermögens des Pflichtteilsberechtigten, und zwar unabhängig von der Geltendmachung

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 488

125

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte

„originärer Erwerb“

1. Alternative

Geltendmachen **nicht**
erforderlich!

„derivativer Erwerb“

3. Alternative

Geltendmachen
erforderlich!

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 490

126

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Praxiskonsequenzen

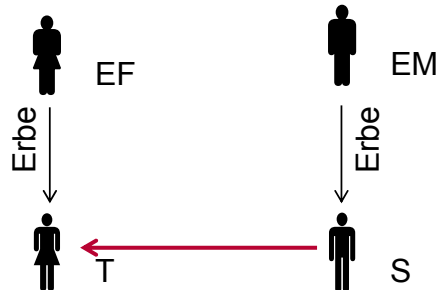
- ◆ Steuerbelastung, obwohl möglicherweise nie ein Anspruch geltend gemacht wird:
 - Liquiditätsbelastung für den Berechtigten
 - „Druck“ auf den Anspruch zu bestehen → Nachteil für Verpflichteten
- ◆ Genaue Prüfung erforderlich, ob in einem Nachlass ein noch nicht geltend gemachter Pflichtteilsanspruch enthalten ist
- ◆ Abzug verjährter Pflichtteilsansprüche als Nachlassverbindlichkeit: Hess. FG v. 3.11.2015 (Rev. II R 1/16): nein ↔ Schleswig-Holsteinisches FG v. 4.5.2016 (Rev. II R 17/16): ja
- ◆ Möglichkeit zur Beseitigung eines Anspruchs durch Verzicht gem. § 397 Abs. 1 BGB; wichtig: Zeitpunkt des Verzichts

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 490

127

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Vermeidung einer Doppelbelastung



Pflichtteilsanspruch wird zu einem späteren Zeitpunkt geltend gemacht

→ § 3 Abs. 1 Nr. 1 3. Alt.?

→ Doppelbelastung?

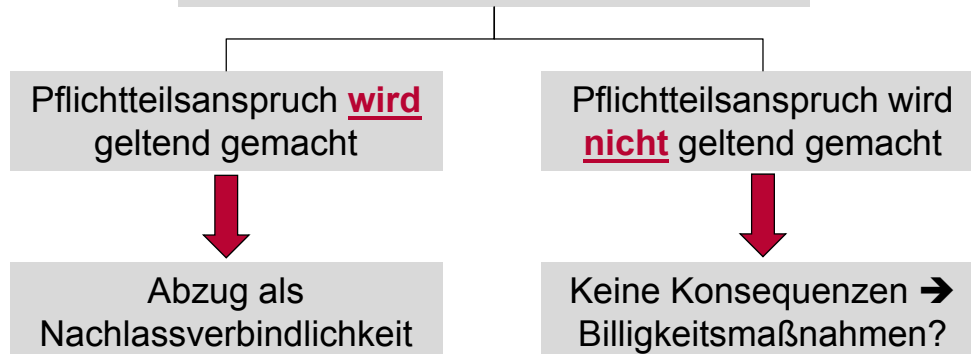
BFH: Nicht steuerbar!

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 491

128

Durch Erbanfall erworbener Pflichtteilsanspruch

Auswirkungen auf den Abzug als Nachlassverbindlichkeit



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 492

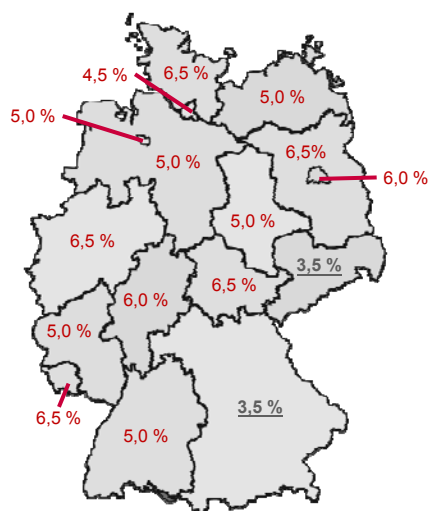
129

AktStR 3/2017 – Thema 9

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

GrESt-Sätze (zum 1.1.2017)



Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Einheitlicher Erwerbsgegenstand



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 497

132

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

- ◆ Stellt der Abschluss eines Bauerrichtungsvertrages ein nachträgliches Ereignis dar, das zur Änderung eines bestandskräftigen GrESt-Bescheides berechtigt?
- ◆ Steht es der Annahme eines einheitlichen Vertragswerkes entgegen, wenn der ursprüngliche Generalübernehmervertrag nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages wesentlich geändert wird?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 497

133

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

BFH-Urteil vom 25.1.2017 – II R 19/15, BStBl II 2017, 655

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2012
Kl.	Erwarben Grundstück von einer Stadt, wobei der Kaufvertrag auch von der X-GmbH (= Bauunternehmen) mit unterschrieben wurde; Vorbemerkung im Vertrag: Vergabe des Grundstücks an den Architekten A auf Basis dessen Bauskizzen, Vermarktung und Bauausführung: X-GmbH; Erwerber zur Bebauung innerhalb von 2 Jahren auf Grundlage der Bauskizzen des A verpflichtet; Käufer beauftragen später die X-GmbH
FA	Einheitliches Auftreten auf der Veräußererseite → einheitlicher Vorgang, sodass sowohl der Kaufpreis als auch die Anschaffungskosten für das Gebäude der GrESt unterliegen
Stpfl.	Unabhängige Verträge, schon wg. der Neutralitätspflicht der Stadt und Festsetzungsverjährung für den GrESt-Bescheid
FA	Zurückweisung des Einspruchs
FG	Stattgabe der Klage, da der GrESt-Bescheid bestandskräftig sei. Bereits bei Vertragsschluss seien die Voraussetzungen eines einheitlichen Vertragswerks gegeben und damit die Einbeziehung der geschätzten Baukosten geboten gewesen.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 497

134

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Entscheidung und Begründung

- ◆ Einheitliches Vertragswerk, wenn Entscheidung über das „Ob“ und das „Wie“ der Baumaßnahme nicht mehr frei möglich ist
- ◆ Indiz: Veräußerer bietet vor Abschluss des Kaufvertrages bautechnische und finanzielle konkrete Vorplanung für ein Gebäude zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis an, das Erwerber später unverändert oder mit geringen Abweichungen annimmt
- ◆ Erst mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrages steht fest, dass das Grundstück im bebauten Zustand Erwerbsgegenstand ist → Rückwirkendes Ereignis, das zur Anpassung der BMG führt
- ◆ Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erwerbs, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 498

135

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

BFH-Urteil vom 8.3.2017 – II R 38/14, BFH/NV 2017, 990

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2003
Kl.	GbR, deren Zweck auf den Erwerb, die Bebauung und die Vermietung eines Grundstücksareals gerichtet war. Ankauf von mehreren Grundstücken (inkl. USt) für 78 Mio. EUR. Bei Vertragsabschluss: Angebot auf Abschluss eines Bauerrichtungsvertrages über ein Volumen von 172 Mio. EUR für die schlüsselfertige und funktionsgerechte Erstellung von Hallen
08/2004	Vertragsabschluss mit dem damaligen Generalunternehmer über die Errichtung von mehreren Hallen sowie weiteren zusätzlichen Bauwerken (insb. Konferenzgebäude) für insg. 193 Mio. EUR.
FA	einheitlicher Erwerbsgegenstand → Einbeziehung der Baukosten in die GrEST
Stpfl.	Erhebliche Abweichungen von den ursprünglichen Angeboten (u.U. auch erheblich höhere Baukosten)
FG	Ansatz des Grundstückskaufpreises zzgl. der ursprünglich geplanten Baukosten, nicht aber der tatsächlich höheren Kosten

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 499

136

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Entscheidung und Begründung

- ◆ Abweichungen, die den üblichen Rahmen nicht überschreiten, schließen den objektiven sachlichen Zusammenhang nicht aus
- ◆ Liegt eine wesentliche Änderung vor (zusätzliche Bauten), ist ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen; unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden
- ◆ Vergütung um rd. 12 % höher → Abweichung bei Bruttogeschossflächen irrelevant
- ◆ Keine Bindung an das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung, sondern Annahme des wesentlich geänderten Angebots

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 500

137

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Anmerkungen

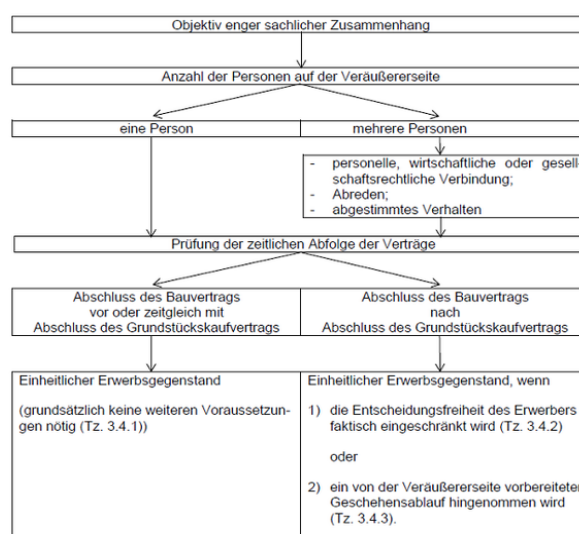
- ◆ Mehrere Personen auf der Veräußererseite möglich und „unschädlich“
- ◆ Entscheidend: Zivilrechtliche Betrachtung
 - Käufer ist bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme bereits gebunden
 - Annahme eines vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages bereits angebotenen Bauvertrags später unverändert oder mit geringen Abweichungen
- ◆ Wesentliche Änderungen gegenüber den ursprünglichen Planungen

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 501

138

Grunderwerbsteuer bei nachträglichem Bauvertrag und nachträglichen Änderungen

Gleichlautende Ländererlasse



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 506

139

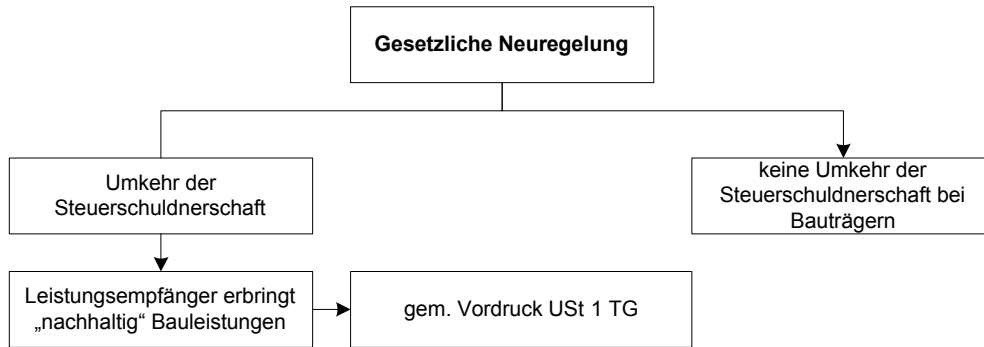
AktStR 3/2017 – Thema 10

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen

Ausgangspunkte

- ◆ Reverse-Charge-Verfahren gem. § 13b UStG
- ◆ Begriff der Bauleistungen
- ◆ BFH v. 22.8.2013 – V R 37/10:
 - Bauträger erbringt keine „bauwerkbezogene Werklieferung“
 - Auslegung der FinVerw, dass Bauträger unter § 13b UStG fallen, wenn sie „nachhaltig“ Bauleistungen erbringen, nicht rechtssicher
- ◆ Reaktion des Gesetzgebers:
 - § 13b Abs. 5 S. 2 UStG
 - § 13b Abs. 2 Nr. 4 S. 1 UStG

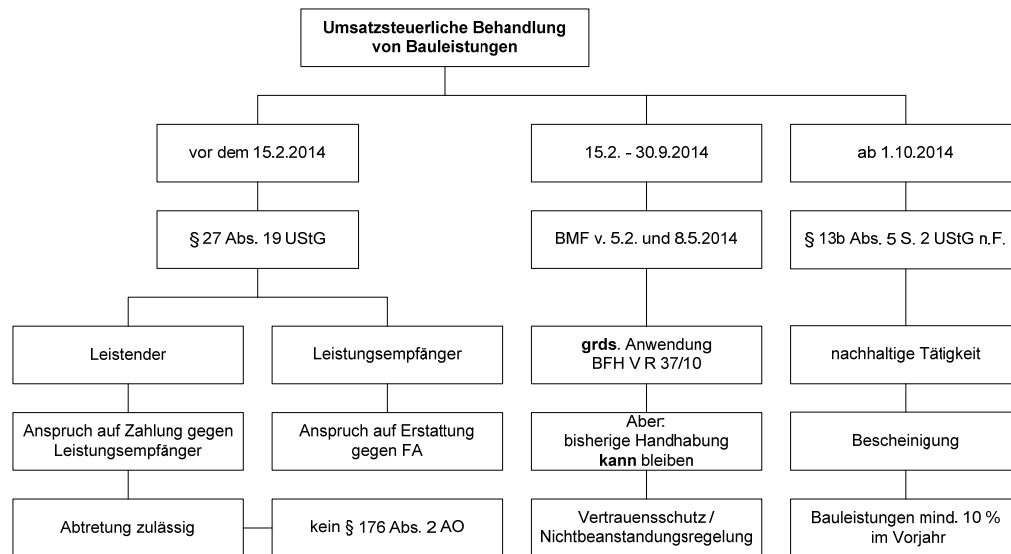
Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 510

142

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 510

143

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen

Folgen ohne § 27 Abs. 19 UStG

- ◆ Keine Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG
- ◆ Bauträger verlangt der Erstattung von in der Vergangenheit gezahlter USt
- ◆ Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO → Änderung des Steuerbescheids zu Lasten des Stpfl. scheidet aus
- ◆ Ergebnis: Bauträger hat Steuererstattungsanspruch gegenüber dem FA, während der zur Zahlung verpflichtete Leistende durch § 176 Abs. 2 AO

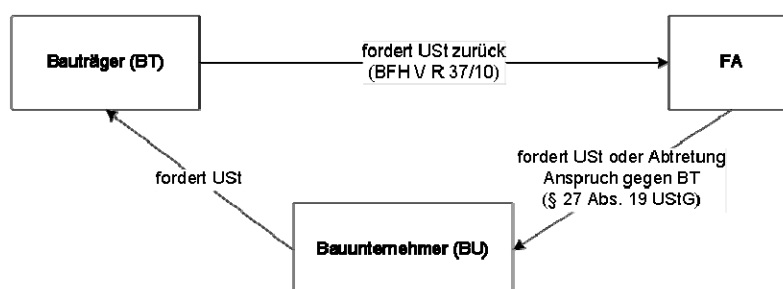
§ 27 Abs. 19 UStG:

Zahlungspflicht des leistenden Unternehmens → Suspendierung des § 176 Abs. 2 AO in diesen Fällen

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 512

144

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 513

145

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen

Zu entscheidende Rechtsfrage

Steht der Änderung der USt-Festsetzung 2012 schutzwürdiges Vertrauen des Stpfl. gem. § 176 Abs. 2 AO entgegen und genügt § 27 Abs. 19 UStG verfassungs- und unionsrechtlichen Vorgaben?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 513

146

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen

BFH-Urteile vom 23.2.2017 – V R 16/16 und V R 24/16, **BStBl II 2017, 760**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Erbringt im Streitjahr 2012 Bauleistungen für die H-GmbH (Bauträger). Die von der Klin. an die H-GmbH erteilten Rechnungen erhalten Hinweis auf § 13b UStG (Steuerschuldnerschaft der H-GmbH).
2014/2015	In 1/2014 beantragt die H-GmbH Erstattung der USt unter Hinweis auf die BFH-Entscheidung v. 22.8.2013 – V R 37/10. FA nimmt daraufhin die Klin. als Steuerschuldnerin in Anspruch (gleichzeitig Hinweis auf Abtretungsmöglichkeit gem. § 27 Abs. 19 UStG). Klin. zahlt die nachgeforderte USt in 1/2015. Gleichzeitig Einspruch gegen den USt-Änderungsbescheid 2012.
	Klin. beantragt beim FA die Annahme des Abtretungsangebots gegen die H-GmbH. FA lehnt dies ab, weil Klin. die Steuerschuld schon getilgt hat.
FA/FG Münster	Einspruch und Klage gegen USt-Änderungsbescheid 2012 erfolglos. Klage gegen Ablehnung der Annahme des Abtretungsangebots hat Erfolg.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 513

147

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen

Entscheidung und Begründung

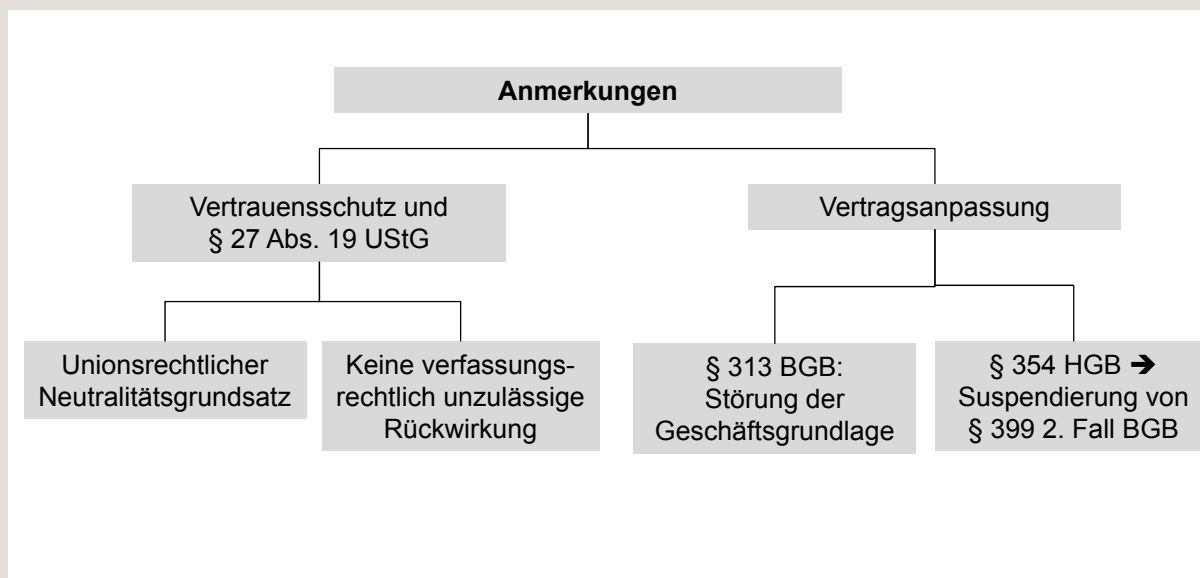
BFH hat die Klage abgewiesen:

- ◆ FA war zur Änderung der Steuerfestsetzung befugt; § 27 Abs. 19 UStG schließt den Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO aus
- ◆ Einschränkung des Vertrauensschutzes (§ 176 Abs. 2 AO) zulässig, wenn dem leistenden Unternehmer ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der festgesetzten USt gegen den Leistungsempfänger zusteht → keine Nachteile für den Leistenden aus dem Ausschluss des Vertrauensschutzes; kein weiterer Vertrauensschutz, damit sich § 176 AO nicht einseitig zulasten des Fiskus auswirkt
- ◆ Klin. hatte abtretbaren Anspruch auf Zahlung der USt gegen die H-GmbH, § 313 Abs. 1 BGB. In Kenntnis der BFH-Rspr. (V R 37/10) hätten die Vertragsparteien eine Vergütung für die Klin. bestehend aus Entgelt und USt vereinbart → Klin. ist gem. § 313 Abs. 1 BGB berechtigt, eine Vertragsanpassung zu verlangen.
- ◆ Rechnungserteilung (mit Steuerausweis) ist weder Voraussetzung für die Abtretung nach § 27 Abs. 19 S. 3 UStG noch für die Änderungsbefugnis nach § 27 Abs. 19 S. 1 UStG

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 515

148

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 515

149

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in sog. Bauträgerfällen

BMF-Schreiben v. 26.7.2017, BStBI I 2017, 1001

FinVerw hat reagiert – die Rspr. des BFH V R 16/16 u. V R 24/16 wird übernommen:

- **Antrag:** Beantragt der Leistungsempfänger für eine vor dem 15.2.2014 ausgeführte stpfl. Bauleistung Erstattung der angemeldeten und abgeführten USt, ist die gegen den Leistenden wirkende **USt-Festsetzung** nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG für noch nicht festsetzungsverjährte VZ (§ 169 Abs. 1 AO) **zu ändern**.
- **Voraus.**: dem Leistenden steht ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen USt gegen den Leistungsempfänger zusteht oder stand ihm zu.
- **Folge:** USt-Festsetzung kann ggü. dem Leistenden auch dann geändert werden, wenn diesem im Zeitpunkt der Änderung deshalb kein zivilrechtlicher **Anspruch** gegenüber dem Leistungsempfänger mehr zusteht, weil dieser **bereits durch Erfüllung oder Verzicht erloschen** ist.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 515

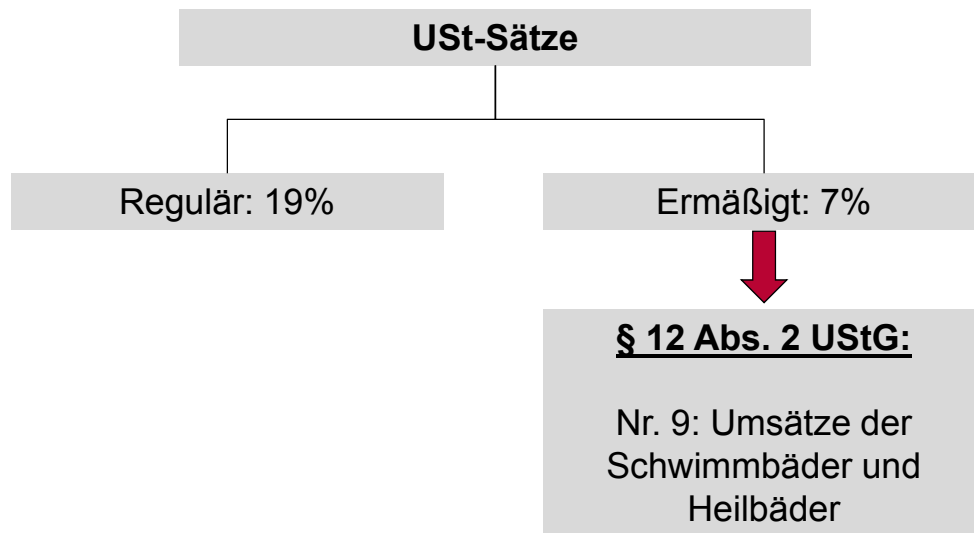
150

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 3/2017 – Thema 11

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna

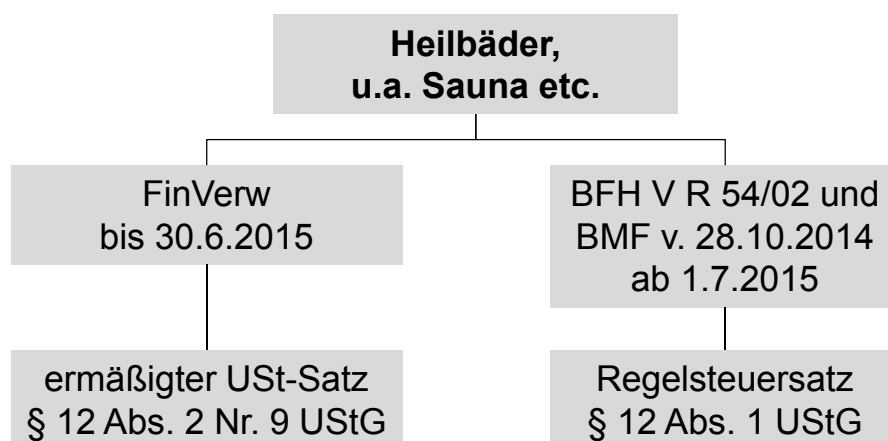
Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 521

152

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 523

153

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna

Schwimmbad – Abschn. 12.11 Abs. 1 S. 2 – 4 UStAE

„(...) Ein Schwimmbad im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG muss dazu bestimmt und geeignet sein, eine Gelegenheit zum Schwimmen zu bieten. **Dies setzt voraus, dass insbesondere die Wassertiefe und die Größe des Beckens das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen** (vgl. BFH-Urteil vom 28.8.2014, V R 24/13, BStBl 2015 II S. 194). Die sportliche Betätigung muss nicht auf einem bestimmten Niveau oder in einer bestimmten Art und Weise, etwa regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt werden.“

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 523

154

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna

Beispiel: Selbständige Leistung – Trennung der Entgelte

**Schwimmbad
18 EUR**

**Sauna
20 EUR**

**Sauna und
Schwimmbad
23 EUR**

Räumliche Trennung und gesonderte Erfassung der Nutzung

18 EUR zu 20 EUR → 47% zu 53%

$23 * 47\% = 10,81 \text{ EUR}$

$23 * 53\% = 12,19 \text{ EUR}$

BMG Schwimmbad: $10,81 * 100/107 = 10,10 \text{ EUR/ USt } 0,71 \text{ EUR}$

BMG Sauna: $12,19 * 100/119 = 10,24 \text{ EUR/ USt } 1,95 \text{ EUR}$

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 525

155

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna

Beispiel: Selbständige Leistung – Trennung der Entgelte

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen, die ausschließlich die Nutzung des Schwimmbads (18 EUR) erlauben. Außerdem besteht die Möglichkeit durch Aufzahlung von 5 EUR auch die Sauna zu nutzen. Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise ist entbehrlich, weil die Eintrittsgelder eindeutig zugeordnet werden können. Das Aufgeld von 5 EUR für die Sauna unterliegt mithin dem Regelsteuersatz, während die Schwimmbadnutzung dem ermäßigten USt-Satz gem. § 12 Abs.2 Nr. 9 UStG unterliegt.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 525

156

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna

Beispiel: Einheitliche Leistung – Trennung der Entgelte

Ein sog. Fitnessstudio mit Fitnessgeräten, Schwimmbad und Saunabereich verkauft den Kunden ausschließlich Eintrittsberechtigungen, die den Zutritt zum gesamten Bereich erlauben. Es besteht keine Zugangskontrolle zwischen den einzelnen Bereichen.

Der Kunde (Leistungsempfänger) erwirbt in diesem Fall das Recht sämtliche Leistungsangebote als Ganzes zu nutzen. In einem solchen Fall handelt es sich um eine Leistung „eigener Art“, die mit dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) zu versteuern ist.

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 526

157

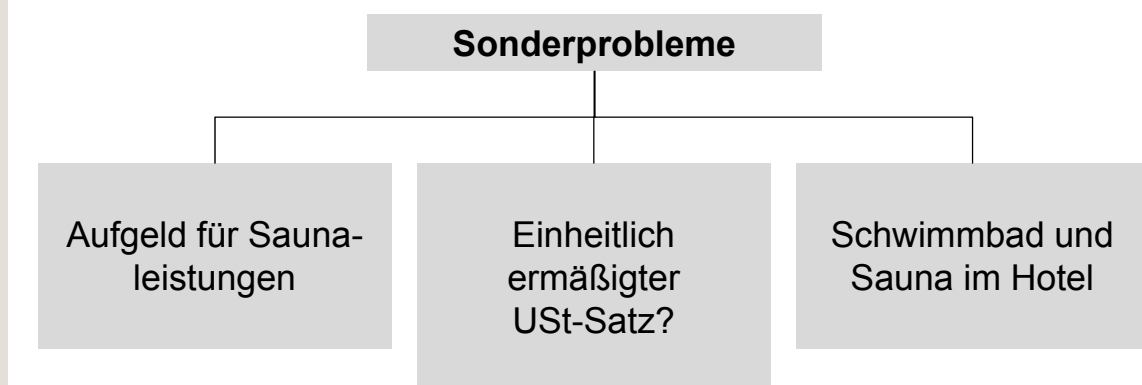
Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna



Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 527

158

Ermäßigter Umsatzsteuersatz bei Schwimmbad und Sauna



Aktuelles Steuerrecht 2/2017, 527

159

AktStR 3/2017 – Thema 12

Anforderungen an die Begründung eines Verwaltungsakts mit der Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe einer Steuererklärung

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

Abgabefristen für Steuererklärungen

	Bisher	Ab VZ 2017
Allgemein	30. Mai	31. Juli
Steuerlich beraten	31.12. des Folgejahres	Ende Februar des Zweitfolgejahres
Ausnahme	i.d.R. keine	

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

Vorabanforderungsgründe: wenn

- ◆ Steuererklärung bereits im Vorjahr verspätet oder nicht abgegeben
- ◆ kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Beginn des 15-monatigen Zinslaufs nach § 233a Abs. 2 AO Verspätungszuschläge für den vorangegangenen VZ nachträglich festgesetzt wurden
- ◆ sich im vorangegangenen VZ eine hohe Abschlusszahlung ergeben hatte oder solche erwartet wurde
- ◆ Verluste für Gesellschafter festzustellen waren oder
- ◆ Arbeitslage der FÄ es erforderte
- ◆ Ap vorgesehen ist (neu) oder
- ◆ im Besteuerungszeitraum Betrieb eröffnet oder eingestellt (neu)

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 530

162

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

Begründung von Verwaltungsakten (§ 121 AO)

- ◆ Rechtsschutz für den Stpfl.
- ◆ Wesentliche tatsächliche und rechtliche Gründe
- ◆ Ermessensentscheidungen: Gründe, die für das Ausüben des Ermessens entscheidend waren
- ◆ Prüfung der Anforderungen im Einzelfall, auch unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes
- ◆ Zeitpunkt: Ggf. Ergänzung im FG-Verfahren → Vertiefung, Verbreiterung oder Verdeutlichung, nicht aber erstmaliges Anstellen von Ermessenserwägungen
- ◆ Heilungsmöglichkeit nach § 126 AO

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 531

163

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Welche Anforderungen sind an die Begründung eines VA mit der Aufforderung zur vorzeitigen Abgabe einer Steuererklärung zu stellen?
- ◆ Können unterlassene Ermessenserwägungen auch noch nach Erledigung eines VA nachgeholt werden?

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 534

164

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

BFH-Urteil vom 17.1.2017 – VIII R 52/14, BFH/NV 2017, 777

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2011
18.2.2011	FA fordert die Kl. (Eheleute) auf, ihre ESt-Erkl. 2010 gem. § 149 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG und §§ 56, 60 EStDV bis zum 31.8.2011 vorzeitig einzureichen. Begründung: „Interesse einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens“, obwohl steuerlich beraten. Bei Nichtabgabe drohe Verspätungszuschlag; keine Rechtsbehelfsbelehrung
7.12.2011	Einreichung der Erklärung durch den StB
23.12.2011	Festsetzung der ESt 2010 sowie eines Verspätungszuschlags i.H.v. 880 EUR
9.1.2012	Einspruch der Kl. gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags; Begründung: Ermessensentscheidung zur vorzeitigen Abgabe der ESt-Erkl. nicht ausreichend begründet und daher rechtswidrig → keine verspätete Abgabe

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 534

165

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

BFH-Urteil vom 17.1.2017 – VIII R 52/14, BFH/NV 2017, 777

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

19.1.2012	Mitteilung FA: Anlass und Grund für die vorzeitige Anforderung der ESt-Erkl. war die verspätete Erklärungsabgabe in den Vorjahren, sowie die Arbeitslage des FA; Schreiben vom 18.2.2011 enthalte nicht die erforderliche Begründung der Ermessenserwägungen, hiergegen wurde jedoch kein Einspruch eingelegt.
27.1.2012	Einspruch gegen die vorzeitige Anforderung der ESt-Erkl. für 2010; es fehle an einer ausreichenden Begründung der erst im Schreiben v. 19.1.2012 nachgeholtten Ermessenserwägungen
1.6.2012	FA verwirft den Einspruch: Mit Abgabe der ESt-Erkl. sei das Rechtsschutzbedürfnis entfallen
FG	Abweisung der Fortsetzungsfeststellungsklage und der Klage gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 534

166

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Vorabanforderung durch das FA nicht ausreichend begründet
- ◆ FA-Schr. v. 18.2.2011 genügt nicht den an Ermessensentscheidungen zu stellenden Anforderungen. „Im Interesse einer ordnungsgemäßen Durchführung des Besteuerungsverfahrens“ nicht ausreichend
- ◆ Begründungsmangel konnte nicht gem. § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO geheilt werden. § 126 AO findet keine Anwendung, wenn sich der VA bereits erledigt hat.
- ◆ Festsetzung des Verspätungszuschlags ist aufzuheben, da die ESt-Erkl. noch innerhalb der für beratene Stpfl verlängerten Frist (31.12.2011) abgegeben wurde → Versäumnis der Frist erscheint zumindest entschuldbar

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 536

167

Anforderungen an die Begründung bei Vorabanforderung einer Steuererklärung

Anmerkungen

- ◆ Anfechtungsklage
- ◆ Besonderheit: Erledigung in der Sache durch Abgabe der ESt-Erkl., aber festgesetzter Verspätungszuschlag
- ◆ Infolge mangelhafter Begründung war die Vorabanforderung rechtswidrig
→ Rechtswidrigkeit des Verspätungszuschlags
- ◆ Ermessensbegründungen wurden zu spät vorgetragen
- ◆ Zwar grundsätzlich keine zeitliche Grenze zur Nachholung der Begründung gem. § 126 AO, aber dies setzt einen wirksamen VA voraus
- ◆ Auch eine nachträgliche Ergänzung gem. § 102 S. 2 FGO kommt nicht in Betracht

Aktuelles Steuerrecht 3/2017, 537

168

Referenten-Team

Dr. Norbert Bolz
Hannover



Dr. Jörg Grune
Hannover



Prof. Dr. Bert Kaminski
Hamburg

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dirk Krohn
Burg



Dr. Michael Messner
Hannover



Markus Perschon
Escheburg

Aktuelles Steuerrecht 2017

169