

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

4 · 2017 www.aktstr.de

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017

Vorbemerkungen

Vorbemerkung

Haftungs- und Sorgfaltsmaßstäbe für StB

BGH v. 25.1.2012
(IX ZR 295/14)

- ◆ Entscheidung über die Unternehmensfortführung
- ◆ Prüfungspflicht und Umfang des Auftrages

OLG Nürnberg v. 24.4.2017
(5 U 1687/16)

- ◆ Haftung bei zögerlicher Vorbereitung einer Selbstanzeige
- ◆ Keine Tatentdeckung durch Datenträgerankauf

KG Krefeld v. 29.3.2017
(2 O 56/16)

- ◆ Haftung bei schädlicher Option zur USt
- ◆ „Zweitberater“ als Erfüllungsgehilfe des Mandaten

Aktuelles Steuerrecht 4/2017

14

Vorbemerkung

WK bei VuV: Vorsätzlich herbeigeführte Mängeln nach Erwerb

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

2007	Kauf einer vermieteten, mangelfreien Wohnung (104.101 EUR) → Übergang des Mietverhältnisses (§ 566 BGB); keine Erhaltungsaufwendungen
2008	Mieter verweigert Nebenkostenzahlung → Kündigung; Bei Übergabe umfangreiche, vom Mieter zu vertretende Schäden (eingeschlagene Türscheiben, Schimmelbefall, zerstörte Bodenfliesen, Rohrbruch im Bad)
Stpfl.	Kosten für die Beseitigung (17.091,48 EUR zzgl. USt) sind WK, weil Ersatz der Kosten vom Mieter nicht erlangt werden kann
FA	Anschaffungsnahe HK (§ 9 Abs. 5 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG), da die 15 %-Grenze (15.615,15 EUR) überschritten ist → Verteilung auf 50 Jahre im Wege der AfA
BFH	WK! Der zu weit gefasste Wortlaut ist teleologisch zu reduzieren, wenn der maßgebliche Schaden nach Erwerb eintritt und auf schuldhaftem Verhalten Dritter beruht (Urt. v. 9.5.2017 - IX R 6/16)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017

15

Vorbemerkung

Fahrverbot bei Steuerdelikten

- ◆ Neufassung v. § 44 StBG zum 1.10.2017 durch das Gesetz zur effektiven und praxistauglichen Ausgestaltung des Strafverfahrens vom 23. August 2017 (BGBl I 2017, 3202)
- ◆ 1 - 6 Monate Fahrverbot als zusätzliche mögliche Strafe bei einer Straftat wegen der der Täter zu einer Freiheitsstrafe oder eine Geldstrafe verurteilt wird.
- ◆ Gilt auch für Steuerdelikte, da eine Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 AO eine solche Straftat ist.
- ◆ **Beachte:** Gegebenenfalls entsteht die Möglichkeit, eine eigentlich fällige Freiheitsstrafe zu verhindern, indem eine Kombination aus Geldstrafe und Fahrverbot verhängt wird.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017

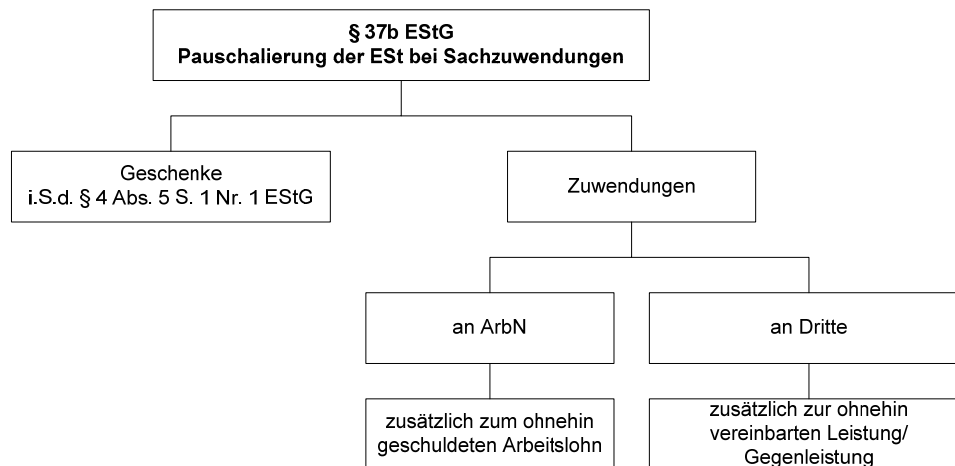
16

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 1

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Vorbemerkung

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 563

18

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Nichtanwendung des § 37b EStG

- ◆ Zuwendungsempfänger im Inland nicht stpfl. oder
- ◆ bei der Zuwendung durch den ArbG steht der vom ArbG verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 563

19

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Folgen der Pauschalierung

Zuwendungsempfänger:

Abgeltende Wirkung der Pauschalsteuer → kein Ansatz bei der Ermittlung der Einkünfte, aber bei BV: Ansatz mit dem gemeinen Wert

Zuwendender:

Abziehbarkeit als BA?
§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG?
Keine ArbN oder oberhalb der FG von 35 EUR/Jahr?
Übernahme der LSt?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 565

20

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Unterliegt die Übernahme der pauschalen ESt nach § 37b EStG für ein Geschenk als weiteres Geschenk dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 565

21

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

BFH-Urteil vom 30.3.2017 – IV R 13/14, BFH/NV 2017, 1098

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2012
Klin.	KG, die künstlerische Veranstaltungen (insb. Konzerte) plant, organisiert und durchführt. Abgabe von „Freikarten“ an Nichtarbeitnehmer, ohne dass hierfür eine Pauschalversteuerung nach § 37b EStG erfolgte
FA	Versagung des BA-Abzugs für die Kosten der „Freikarten“, weil Wert der Zuwendung größer als 35 EUR (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG) → LSt beim Empfänger
Klin.	Akzeptiert Nichtabzugsfähigkeit und wählt Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG → Diese Steuer wird als BA geltend gemacht
FA	Abzug der pauschalen LSt als BA nicht anzuerkennen
FG	Bestätigung der Auffassung des FA: Übernahme der Steuer durch den Zuwendenden stellt eine weitere Vorteilszuwendung dar

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 567

22

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Entscheidung und Begründung

- ◆ Durch Ausübung des Wahlrechts (§ 37b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) Zuwendung an einen Dritten → Befreiung von der auf die Freikarten entfallenden ESt-Schuld
- ◆ Geschenke und Steuer sind derart miteinander verbunden, dass sie zusammen betrachtet werden müssen. Nichtabzugsfähigkeit gilt entsprechend
- ◆ Entgegen der im Schrifttum teilweise vertretenen Ansicht ist die pauschale ESt des § 37b EStG keine Unternehmenssteuer eigener Art
- ◆ „Übernehmen“ bedeutet, dass die Steuerschuld des Zuwendenden nicht von Anfang an zu den in seiner Person entstandenen Pflichten gehört, sondern zunächst ggü. dem Beschenkten entsteht

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 567

23

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Gesetzeszwecke

- ◆ Ausgangspunkt: § 4 Abs. 4 EStG
- ◆ § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG: **FG** von 35 EUR/Jahr
- ◆ Bekämpfung des „Spesenunwesens“
- ◆ Gesetzliche Einschränkung erforderlich
- ◆ Gewährung von Freikarten = Geschenk

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 568

24

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

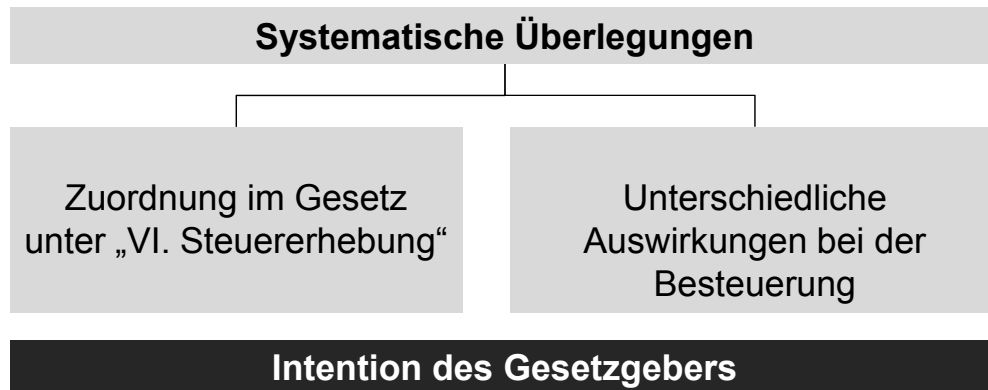
Besonderheiten der Pauschalierung

- ◆ Alternative zur Besteuerung beim Zuwendungsempfänger mit dessen individuellem Steuersatz
- ◆ Regelmäßig gewollt, um den wirtschaftlichen Zweck der Zuwendung nicht zu gefährden (Verhinderung eines „vergifteten Geschenks“) → Befreiung des Leistungsempfängers = weitere Zuwendung

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 569

25

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 570

26

Pauschale ESt auf Geschenke unterliegt Abzugsverbot

Anwendung durch das BMF

- ◆ Veröffentlichung im BStBl
- ◆ Allgemeine Anwendung über den Einzelfall hinaus
- ◆ Nichtanwendung für die FG von 35 EUR/Jahr → Pauschalsteuer soll nicht berücksichtigt werden

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 572

27

AktStR 4/2017 – Thema 2

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Vermietung und Verpachtung

Wohnungen,
gewerblich
genutzte Räume,
Häuser

Unbebaute
Grundstücke,
Nebenanlagen

Erbbaurechte

Beteiligungen
an Grund-
stücken und
Erbengemein-
schaften

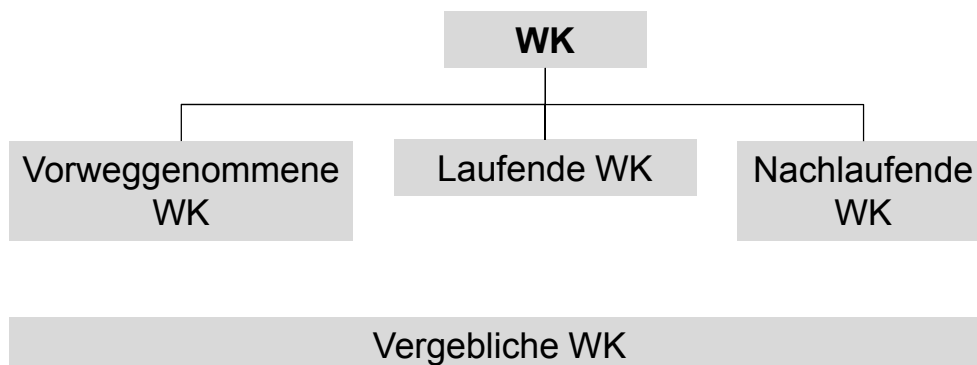
WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 575

30

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 576

31

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Nachlaufende WK

- ◆ Typischer Fall: Finanzierungskosten nach dem Verkauf
- ◆ Verkaufspreis ist zur Tilgung des Darlehens zu verwenden
- ◆ Ggf. neuer Finanzierungszusammenhang, wenn der Verkaufserlös zur Finanzierung einer Ersatzimmobilie verwendet wird, die ebenfalls der Vermietung dient
- ◆ Verbleibende Beträge sind auch nach dem Verkauf als WK abzugsfähig, auch bei einer nichtsteuerbaren Veräußerung

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 578

32

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Vergebliche WK

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einkünften aus VuV (Vermietungsabsicht)

Nachweis der Aufwendungen und der Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen (erhöhte Anforderungen)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 581

33

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Schließt das Fehlen einer rechtlichen Grundlage für die Hingabe verlorener Aufwendungen, die zu Anschaffungskosten eines Vermietungsobjekts hätten führen sollen, den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit einer beabsichtigten Vermietung aus?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 581

34

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

BFH-Urteil vom 9.5.2017 – X R 24/16, BFH/NV 2017, 1106

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Stpfl., der den Erwerb eines mit einer Villa bebauten Grundstücks beabsichtigt
Juni 2000	Vereinbarter Beurkundungstermin wird vom Verkäufer abgesagt und ein höherer Kaufpreis verlangt. Makler X spiegelt dem Kl. vor, er sei beauftragt, das Grundstück zu einem Kaufpreis von 2,5 Mio. zu verkaufen. Der Käufer müsse aber im Hintergrund bleiben. Stpfl. übergibt dem Makler den angepassten Kaufpreis von nunmehr 3,5 Mio. DM zzgl. einer Provision für den Makler von 400.000 DM sowie 100.000 US-\$ in bar. Vertrag kommt nicht zustande und der Makler veruntreut Geld für sich. Makler wird dafür zu einer Freiheitsstrafe von 4 Jahren und Schadensersatz verurteilt. Letzterer ist nicht durchsetzbar.
31.10.2000	Kl. erwirbt das Grundstück zum Preis von 3,9 Mio. DM und vermietet es ab Juli 2003 und nutzt einen Teil selbst.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 582

35

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

BFH-Urteil vom 9.5.2017 – X R 24/16, BFH/NV 2017, 1106

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Steuererklärung 2000	Kl. macht anteilig (für den vermieteten Anteil) den auf das Gebäude entfallenden Betrugsschaden (3.555.510 DM) als vergebliche WK geltend.
FA	FA lehnt den WK-Abzug ab.
FG	Stellt fest, dass der Kl. seit dem 31.10.2000 zur Vermietung des Grundstücks fest entschlossen war und gewährt hierfür AfA und Zinsen als vorab entstandene WK (12.681,06 EUR). Hinsichtlich des Betrugsschadens wird der Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermietung verneint.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 582

36

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Entscheidung und Begründung

- ◆ Abzug von vorab entstandenen WK, sobald die Vermietungsabsicht des Stpfl. endgültig ist, nicht zwingend für eine bestimmtes Gebäude
- ◆ Ist das Vermietungsobjekt noch nicht vorhanden, bedarf es der Erwerbs- oder der Bebauungsabsicht
- ◆ Das Fehlen einer verbindlichen rechtlichen Grundlage für die Hingabe verlorener Aufwendungen schließt deren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit nicht aus.
- ◆ Zurückverweisung an das FG, da keine Feststellungen, ab wann feststand, dass die Gegenleistung ausbleiben und eine Rückzahlung nicht zu erlangen sein würde sowie Aufteilung auf Gebäude sowie Grund und Boden

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 583

37

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Vorliegen von AK/ANK?

- ◆ Nein!
- ◆ Beachte: Bestimmung der AK gem. § 255 Abs. 1 HGB auch bei Überschusseinkunftsarten
- ◆ Keine AK, weil der Erwerb nicht zustande kam → Zahlungen an X sind vergeblich → Erforderliche Finalität für AK fehlt → WK
- ◆ Hier: Erwerb in einem weiteren „Anlauf“, aber gesonderte Betrachtung der Erwerbe, weil die Zahlungen an X nicht im Zusammenhang mit dem tatsächlichen Erwerb erfolgt sind

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 583

38

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

WK-Abzug

- ◆ Fehlende verbindliche rechtliche Grundlage für die Zahlungen führt nicht dazu, dass diese ihren Zusammenhang mit der Immobilie verlieren → Veranlassungsprinzip ist gewahrt.
- ◆ Entschluss zur Vermietung kann auf Grund der Umstände angenommen werden
- ◆ Fremdüblichkeit und verkehrsübliche Sorgfalt sind für den WK-Abzug unbedeutend.
- ◆ Nachweis: Glaubhaftmachung → weniger strenges Beweismaß
- ◆ Kein Abzug, soweit wie auf Grund und Boden entfallend
- ◆ Besonderheit: Erwerb ist erkennbar objektiv unmöglich

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 584

39

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Behandlung von (späteren) Rückzahlungen

- ◆ Vorliegend nicht relevant, weil der Kl. von X nichts erhalten konnte
- ◆ Zum Zeitpunkt des Zuflusses liegen steuerpflichtige Einnahmen der Einkunftsart vor, bei der der WK-Abzug erfolgt ist
- ◆ Bei Zahlung im Jahr des WK-Abflusses: Saldierung aus Vereinfachungsgründen möglich

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 586

40

WK aus VuV nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

Auswirkungen auf die Überschussprognose

- ◆ Keine Aussage des BFH
- ◆ Gegen eine Einbeziehung sprechen:
 - Rspr., wonach außergewöhnliche Verluste nur bei deren Vorhersehbarkeit einzubeziehen sind; hieran fehlt es vorliegend
 - Trennung des BFH zwischen dem Erwerbsversuch mit X und dem tatsächlich späterem Erwerb

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 586

41

AktStR 4/2017 – Thema 3

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Ausgangspunkte

- ◆ Abschließende Aufzählung der einkommensteuerbaren Einkünfte in § 2 Abs. 1 EStG
- ◆ Unterschiedliche Qualifikation kann zu unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen führen:
 - Tarif (z.B. regulärer Tarif, ermäßigter Steuersatz oder Abgeltungssteuer)
 - Reflexwirkungen für andere Steuern (insbes. GewSt)
 - Einbeziehung in den Verlustausgleich
 - ...

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Abgrenzung: Gewerbliche ↔ selbstständige Einkünfte

Kumulative Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG	Kumulative Tatbestandsmerkmale des § 18 EStG
<ul style="list-style-type: none"> ◆ Selbstständigkeit ◆ Nachhaltigkeit ◆ Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ◆ Gewinnerzielungsabsicht ◆ Keine Land- und Forstwirtschaft i.S.v. § 13 EStG ◆ Keine selbstständige Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG ◆ Keine reine private Vermögensverwaltung 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Selbstständigkeit ◆ Nachhaltigkeit ◆ Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ◆ Gewinnerzielungsabsicht ◆ Persönliche Ausübung ◆ einer der in § 18 EStG genannten Tätigkeiten

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 590

44

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Ausgewählte Problembereiche

- ◆ Geistige Arbeit und eigene Arbeitskraft
- ◆ Kapitaleinsatz i.d.R. eher unbedeutend → Abgrenzungsprobleme
- ◆ Beschäftigung von qualifizierten Mitarbeitern → § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 und 4 EStG → Leitung und eigenverantwortliche Tätigkeit

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 590

45

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Besteuerungsfolgen der Gewerblichkeit

- ◆ GewSt-Pflicht
- ◆ Ggf. Zinsen auf die GewSt-Nachzahlungen
- ◆ Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG unter Beachtung der entspr. Höchstgrenzen → häufige Entstehung von „Anrechnungsüberhängen“
- ◆ Entstehende Buchführungspflicht → Notwendigkeit des Wechsels und Entstehung eines Umstellungsgewinns

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 591

46

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Fallgruppen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Personen, die selbstständig einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit nachgehen

Personen, die den sog. Katalogberufen nachgehen



Problem: „ähnlicher Beruf“

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 592

47

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Stellt der Betrieb einer Blindenführhundeschule dem Grunde nach einen Gewerbebetrieb i.S.v. § 2 Abs. 1 GewStG dar?
- ◆ Kann eine erzieherische bzw. unterrichtende Tätigkeit auch gegenüber Tieren bzw. in Kombination von Menschen und Tieren erbracht werden?
- ◆ Liegt eine freiberufliche Tätigkeit als Übersetzer vor, wenn Teile der Übersetzungen nicht selber erbracht werden aber die Auswahl und Überwachung der Fremdübersetzer erfolgt?
- ◆ Inwieweit führen neue technische Möglichkeiten (hier: der Einsatz eines Translation-Memory-Systems, kurz: TMS) dazu, dass die Anforderungen an das Prägen der Leistung durch Freiberufler erfüllt werden?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 595

48

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

BFH-Urteil vom 9.5.2017 – VIII R 11/15, BStBl II 2017, 911 (Fall I)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2011
Klin.	Natürliche Person betreibt seit 1996 eine Blindenführhundeschule, in der die Welpen zunächst aufgezogen, ausgebildet und nach einer Abnahme durch die Krankenkasse an diese verkauft werden, um Blinden zu helfen. Klin. erklärt – wie in der Vergangenheit – die Einkünfte hieraus als gewerbliche. Nach entspr. Veranlagung durch das FA legt sie Einspruch ein: Es liege eine selbstständige Tätigkeit vor.
FA	Gewerbliche Tätigkeit, weil eine unterrichtende und erziehende Tätigkeit nur ggü. Menschen, nicht aber ggü. Tieren erfolgen könne.
FG	Gewerbliche Tätigkeit
Klin.	Unterricht bzw. Erziehung kann auch ggü. Tieren erfolgen, sodass eine selbstständige Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG vorliege.
FA	Rev. ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 597

49

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Entscheidung und Begründung

- ◆ Offenbleiben kann, ob bereits das Fehlen eines Dienstvertrages über die Ausbildung einer unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG entgegensteht.
- ◆ Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass die Lieferung von ausgebildeten Blindenführhunden gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 lfd. Nr. 1 Buchst. k UStG dem ermäßigten USt-Satz von 7 % unterliegt.
- ◆ Aus Art. 20a GG folgt keine über den Wortlaut hinausgehende Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Ausbildung von Blindenführhunden.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 597

50

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

BFH-Urteil vom 21.2.2017 – VIII R 45/13, BFH/NV 2017, 1116 (Fall II)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2003 - 2007
Klin.	GbR mit den Gesellschaftern E und F. Sie betrieb ein „Ingenieurbüro für technische Übersetzungen“. Tätigkeitsschwerpunkt lag im Maschinenbau: Erstellung von technischen Handbüchern, Bedienungsanleitungen u. dgl. mit Übersetzung in verschiedene Sprachen. Nutzung eines Translation-Memory-Systems (TMS). Kunden wurden zusätzliche Leistungen (z.B. Projektmanagement, Terminologiearbeit, IT-Leistungen, Leistungen eines technischen Redakteurs etc.) angeboten. Zunächst nur Übersetzungen in Sprachen, die die Gesellschafter der GbR beherrschten. Später auch Angebot von anderen Sprachen, die teilweise mit dem TMS erstellt wurden, und für die Fremdübersetzer beauftragt wurden. Umsatzanteil der Fremdleistungen FG: 26 - 56 %, Anteile der eingekauften Fremdleistungen am Umsatz Stpfl.: 15 - 26 %. → Einkünfte aus § 18 EStG, weil Überwachung und Prägung der Tätigkeit

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 600

51

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

BFH-Urteil vom 21.2.2017 – VIII R 45/13, BFH/NV 2017, 1116 (Fall II)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
FA	Infolge des Zukaufs von Fremdleistungen liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor
FG	Abweisung der Klage
Klin.	Prägung der Gesamtleistung durch die selbstständige Tätigkeit, Zugekaufte Leistungen sind nur Textbestandteile, die in die gesamte freiberufliche Leistung einfließen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 600

52

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Entscheidung und Begründung

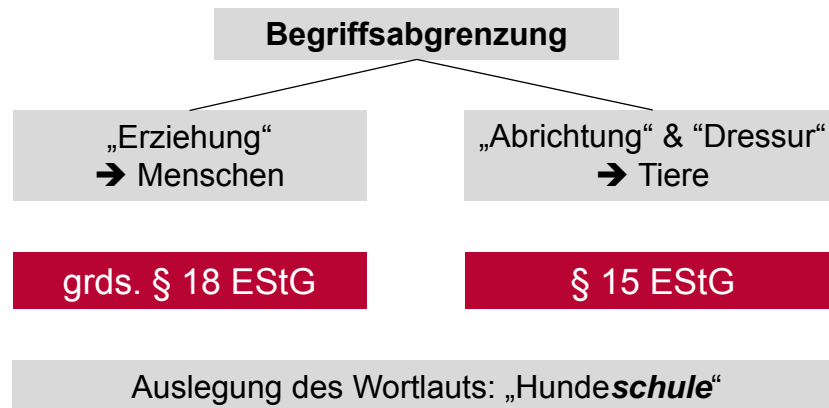
- ◆ Freiberufliche Übersetzertätigkeit nur, wenn der Übersetzer aufgrund eigener Sprachkenntnisse in der Lage ist, die beauftragte Übersetzungsleistung entweder selbst zu erbringen oder durch Überwachung leitend und eigenverantwortlich tätig wird
- ◆ PersG nur freiberuflich, wenn alle wesentlichen Leistungen durch Freiberufler (\neq ArbN) erbracht werden
- ◆ Übersetzungsbüro ohne Kenntnisse in den Sprachen der Übersetzungstätigkeit → Gewerblichkeit
- ◆ Veränderung des Berufsbilds: Qualifizierung einer Übersetzungstätigkeit

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 600

53

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Praxiskonsequenzen



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 601

54

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Freiberufler-Gesellschaften

- ◆ Zwei Ärzte betrieben eine Gemeinschaftspraxis und vereinbarten mit einer Ärztin eine gemeinsame Gemeinschaftspraxis
- ◆ Gemeinschaftliche Ausübung der Geschäftsführung, wobei bestimmte Bereiche den bisherigen Gesellschaftern vorbehalten blieben (z.B. Neuinvestitionen, Verfügungsmacht über das Konto der Praxis)
- ◆ Ärztin soll nicht an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt sein, aber Option später ein Drittel der Praxis zu erwerben (Bewertung vereinbart). Zunächst festgelegte, umsatzabhängige Vergütung; nach Optionsausübung: anteiliger Gewinn
- ◆ Keine Nutzung der Option
- ◆ FA: Ärztin ist nicht Mitunternehmerin

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 602

55

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

BFH-Urt. v. 3.11.2015 – VIII R 63/13, BStBI II 2016, 383

„Erhält ein (Schein-)Gesellschafter eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von einer Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind.“

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 603

56

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Abgrenzung: „Gepräge-“ und „Abfärbe-/Infektionstheorie“

1. **Grundsatzfrage:** Handelt es sich um untrennbare Verflechtungen einer freiberuflichen oder gewerblichen Tätigkeit → Qualifikation als freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit (**Geprägerechtsprechung**)



2. **Gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG):** Ist die PersG teilweise freiberuflich und z.T. gewerblich tätig, gilt die Tätigkeit „in vollem Umfang“ als Gewerbebetrieb



3. **Rückausnahme:**
 - „äußerst“ geringfügige und trennbare Tätigkeiten
 - nicht höher als 3% des Gesamtumsatzes und
 - nicht höher als 24.500 EUR

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 604

57

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 605

58

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 4**Korrespondierende Bilanzierung eines
Gesellschafterdarlehens nach
Gesellschafterwechsel**

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Korrespondierende Bilanzierung



Es gilt ein **strenges Korrespondenzprinzip** für Ansatz und Bewertung
 → Ausschluss einer Teilwertabschreibung (z.B. bei Insolvenz)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 608

60

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Besteuerungsfolgen

- ◆ Hingabe des Gesellschafterdarlehens = Einlage, Rückzahlung = Entnahme
- ◆ Realisation von Verlusten erst beim Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft
- ◆ Ausnahmen:
 - Pensionsansprüche des ausscheidenden MU
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aus dem Betrieb des Gesellschafters und fremdübliche Bedingungen
- ◆ Abzinsung:
 - BMF v. 26.5.2005: unklar
 - BFH v. 24.1.2008: nein (bisher nicht im BStBl)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 608

61

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Besonderheiten bei vermögensverwaltenden PersG

- ◆ Keine Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. Hs. EStG → Bruchteilsbetrachtung
- ◆ Besteuerungsfolgen des Darlehens:
 - Steuerliche Nichtanerkennung, insoweit wie der Gesellschafter an der PersG beteiligt ist
 - Einkünfte aus KapV, soweit wie das Darlehen auf andere Gesellschafter entfällt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 611

62

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Endet die korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens in der Sonderbilanz des Gesellschafters mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils oder hat der Erwerber des Anteils, der die Forderung übernimmt, den Bilanzansatz des Veräußerers ungeachtet eines möglicherweise gesunkenen Teilwerts fortzuführen?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 612

63

Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

BFH-Urteil vom 16.3.2017 – IV R 1/15, BFH/NV 2017, 964

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	GmbH & Co. KG (A-KG)
2002	Verkauf sämtlicher Kommanditanteile an Neugesellschafter, gleichzeitige Abtretung der als FK beurteilten variablen Kapitalkonten, Kaufpreis < Summe aus Festkapital zzgl. variabler Kapitalkonten, Wertansatz der Forderung im SBV mit den AK unter dem Wertansatz der variablen Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz
FA	Beurteilung der variablen Kapitalkonten als EK, Abstockungsbetrag auf Warenbestand i.H.d. Differenz zw. Kaufpreis und Summe Festkapital zzgl. variabler Kapitalkonten in negativer Ergänzungsbilanz, gewinnwirksame anteilige Auflösung 2002 u. 2003 (Streitjahre)
FG	Nach erfolglosem Einspruch wies das FG die Klage ab. Auch bei Vorliegen von FK sei kein niedrigerer Ausweis der Forderung im SBV wegen des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung zulässig.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 614

64

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Entscheidung und Begründung

- ◆ Der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen ist **streng gesellschafterbezogen** anzuwenden.
- ◆ Die Darlehensforderung ist in der **Sonderbilanz** mit den **AK** zu bilanzieren. Auf den Wertansatz in der **Gesamthandsbilanz** hat die Abtretung **keine Auswirkung**.
- ◆ Bei Abtretung eines Gesellschafterdarlehens im Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung an den Neugesellschafter wird **kein funktionales EK übertragen**. Erst beim Neugesellschafter entsteht wieder funktionales EK i.H. seines tatsächlich geleisteten Aufwands.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 614

65

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Anmerkungen

- ◆ Bei Ausscheiden aus PersG, regelmäßig Vereinbarungen, wie mit evtl. Gesellschafterdarlehen umgegangen werden soll
- ◆ Durchbrechung des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung für eine logische Sekunde → Durchbrechung der wertmäßigen Verknüpfung
- ◆ Möglichkeit zur vorzeitigen Verlustnutzung
- ◆ Berücksichtigung bei der Beurteilung der Vorteilhaftigkeit einer Betriebsaufgabeerklärung

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 615

66

Korrespondierende Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens nach Gesellschafterwechsel

Folgewirkungen

- ◆ PersG zahlt den Nennbetrag zurück → Gewinn im SBV i.H.d. die AK übersteigenden Betrages
- ◆ PersG zahlt AK zurück → Ertrag i.H.d. Unterschiedsbetrages
- ◆ Unklar: Auswirkungen auf die Abzinsungspflicht gem. 6 Abs. 3 S. 1 EStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 615

67

AktStR 4/2017 – Thema 5

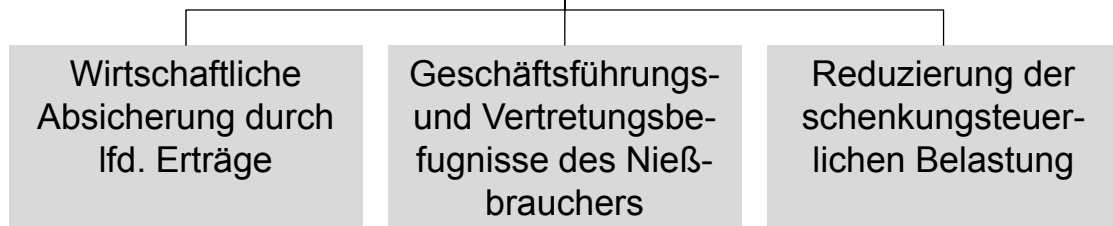
Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG als Ausgangspunkt

- ◆ Zwingende BW-Fortführung bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes, MU-Anteils oder Teils eines MU-Anteils auf einen Rechtsnachfolger sowie die Aufnahme in ein Einzelunternehmen
- ◆ Verlagerung von stillen Reserven auf eine andere Person → Durchbrechung des Subjektsteuer-Prinzips
- ◆ Ziel: Fortführung und Erhalt betrieblicher Einheiten ohne Steuerbelastung
- ◆ Beachte: Veräußerung ist grundlegende Alternative, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führt (z.B. zur Nutzung von Verlustvorträgen)

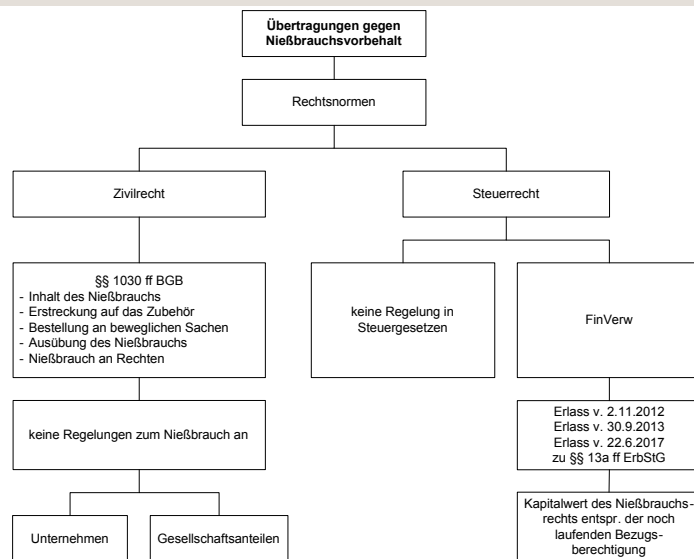
Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

Vorteile von Nießbrauchsgestaltungen



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 618

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 619

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Schließt die Vereinbarung eines Nießbrauchsvorbehaltes bei Übertragung eines Einzelunternehmens die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG aus?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 620

72

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

BFH-Urteil vom 25.1.2017 – X R 49/14, BFH/NV 2017, 1077

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Witwe eines Gastwirts, der vormals eine auf eigenem Grundbesitz betriebene Gaststätte verpachtet und weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt hatte.
1990	Notarieller Übertragungsvertrag des EM zur unentgeltlichen Übertragung des Grundbesitzes auf den Sohn, wobei Eigentum und Besitz erst nach Tod der Eltern übergehen sollten.
17.2.2005	Tod des EM – Die Klin. ist testamentarische Alleinerbin
4.5.2005	Übertragung des Eigentums an dem Grundbesitz auf den Sohn unter Nießbrauchsvorbehalt für die Klin.
Ap	Der übertragene Grundbesitz ist die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens; dies führt zu einer Betriebsaufgabe mit einem Entnahmegewinn i.H.v. 1.075.500 EUR
FG	Eine unentgeltliche Betriebsübertragung liegt nicht vor, weil der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fortführt.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 621

73

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

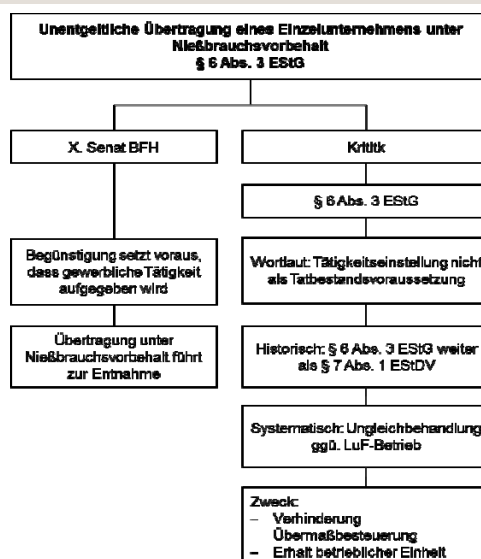
Entscheidung und Begründung

- ◆ **Keine** unentgeltliche Betriebsübertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG, egal ob gesamter (ruhender) Betrieb oder nur ein Grundstück übertragen wurde
- ◆ Betriebsbegriff (§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG) ist tätigkeitsbezogen zu verstehen
→ **Übertragender** muss eine gewerbliche Tätigkeit **aufgeben**; keine Einschränkung, so dass unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt steuerneutral möglich ist
- ◆ Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch = gewinnrealisierende Entnahme (egal, ob aktiv betriebener oder verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 621

74

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 626

75

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

Nießbrauch an MU-Anteilen

- ◆ Grundsatz: Gleichbehandlung von EU und MU
- ◆ Rev. gegen FG Münster v. 24.6.2014 (IV R 38/14 – wurde inzwischen zurückgenommen), in dem die BW-Fortführung bei einer Übertragung von MU-Anteilen unter Nießbrauchsvorbehalt zugelassen wurde
- ◆ Konsequenzen:
 - Abwehrberatung: Fälle offen halten
 - Gestaltungsberatung: Auf weitere Übertragungen zunächst verzichten

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 626

76

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

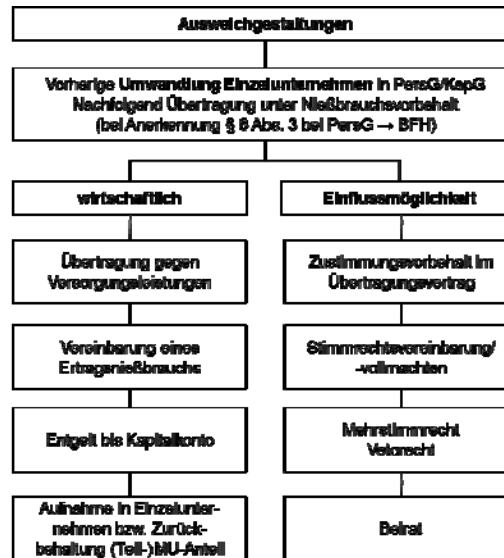
Begünstigter Aufgabegewinn i.S.v. §§ 16, 34 EStG

- ◆ FG ja → Verböserungsverbot zugunsten des Stpfl.
- ◆ BFH hat offenbar Zweifel
- ◆ **Beachte:** Gem. § 16 Abs. 2 S. 3 und Abs. 3 S. 2 EStG (hierauf verweist auch § 14 EStG) erfolgt die Steuervergünstigung nur, wenn der Stpfl. nach der Einbringung nicht selbst an den eingebrachten WG beteiligt ist

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 627

77

Unternehmensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 630

78

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 6

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Grundsätze zur Realteilung

◆ Zivilrecht:

- Naturalteilung gem. §§ 731 ff BGB
- Spaltung §§ 123 ff UmwG (nur Personenhandelsgesellschaften)

◆ Steuerrecht:

- § 16 Abs. 3 S. 2 EStG
- Aufgabe des MU-Anteils **nicht** mehr Voraussetzung
- Zumindest einer der bisherigen MU übernimmt WG in ein anderes BV

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 631

80

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Aufgabe der Forderung nach Untergang der bisherigen Mitunternehmerschaft

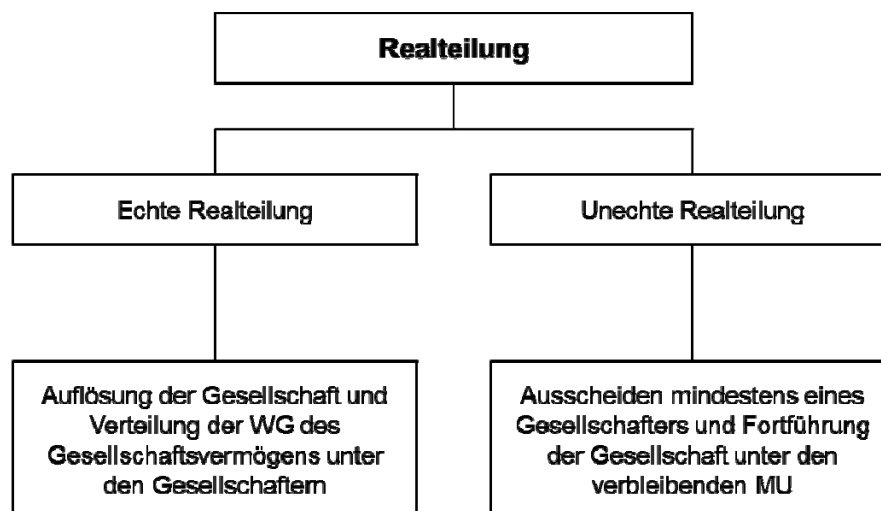
- ◆ Grundsatzentscheidung des BFH vom 17.9.2015: Aufgabe der bisherigen Mitunternehmerschaft ist **nicht** mehr Voraussetzung für eine steuerneutrale Realteilung
- ◆ Entscheidung ergangen zu einem Teilbetrieb
- ◆ Wie ist bei einzelnen WG zu verfahren? Dies hat der Senat ausdrücklich offen gelassen
- ◆ BMF-Schreiben vom 20.12.2016: Vorgang ist **nicht** begünstigt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 632

81

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Formen der Realteilung



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 633

82

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Liegen die Voraussetzungen einer „unechten Realteilung“ auch bei einer Abfindung mit Einzel-WG vor?
- ◆ Welche Bedeutung hat die Verteilung des Vermögens („wie“) für die Anerkennung einer „echten Realteilung“? Hier: disquotale Verteilung zwischen den Kommanditisten und kein Vermögen für die Komplementär-GmbH

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 634

83

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

BFH-Urteil vom 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Zu 36 % an der GmbH & Co. KG I beteiligt
31.12.2002	Übertragung der im SBV gehaltenen Beteiligungen an zwei ausländischen KapG in das Gesamthandsvermögen Einbringung des MU-Anteils in die von ihm neu gegründete GmbH & Co. KG II Ausscheiden der GmbH & Co. KG II aus KG I gegen Sachwertabfindung (einer von sechs Geschäftsbereichen) und Übernahme von Arbeits- und sonstigen Vertragsverhältnissen → Fortführung der BW
FA	Ausscheiden des Gesellschafters gegen Sachwertabfindung → Tausch → Gewinnrealisation
FG	Stattgabe der Klage

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 635

84

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Einbringungen sind nicht als einheitlicher Lebenssachverhalt zu würdigen, sondern jeweils für sich zu subsumieren → kein Rechtsgrundsatz, im engen zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen
- ◆ Kein Veräußerungsgewinn, da § 24 UmwStG ggü. § 16 EStG vorgeht
- ◆ Ausscheiden der KG II führt ebenfalls nicht zu einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn → Voraussetzungen für ein ergebnisneutrales Ausscheiden sind erfüllt, da ausschließlich WG des BV der KG I gewährt die zum von der KG II übernommenen Geschäftsbereich gehörten. → BW-Ansatz gem. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zwingend fortzuführen.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 635

85

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

BFH-Urteil vom 30.3.2017 – IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
2005	Streitjahr: S, V und die Komplementär-GmbH (0% beteiligt) waren an der GmbH & Co. KG I beteiligt
31.3.2005	Auflösung von GmbH & Co. KG I; Aufteilung des Vermögens: V wenige WG, u.a. ein Betriebsgrundstück, das er in das SBV der GmbH & Co. KG II einlegt, restliche WG übernimmt der Sohn und führt die Tätigkeit als Einzelunternehmen fort → Fortführung der BW
FA	Übertragung des MU-Anteils des V gegen Sachwertabfindung → Ver-äußerungsgewinn
FG	Stattgabe der Klage

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 637

86

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Entscheidung und Begründung

- ◆ Veräußerungsgewinn ist rechtswidrig, da eine **Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG** vorliegt und allenfalls ein auf Ebene der Gesellschaft zu erfassender und auf die einzelnen Realteiler zu verteilender Aufgabegewinn entstanden sein kann, aber kein VG des Vaters
- ◆ Keine Aufgabe des MU-Anteils des Vaters und Anwachsung bei S → Auseinandersetzung im Wege der Naturalteilung → „echte Realteilung“
- ◆ Nicht Voraussetzung, dass allen MU WG in eigenes BV übertragen werden → Ausreichend: einer der Realteiler übernimmt die ihm zugeteilten Betriebsgrundlagen in ein eigenes BV/SBV
- ◆ Hier: Sohn übernimmt WG in ein anders eigenes BV

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 637

87

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Kernaussagen der Entscheidungen

Fall 1

„**unechte** Realteilung“ liegt vor, wenn ein Gesellschafter gegen Sachwertabfindung aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidet, unabhängig davon, ob die Abfindung in Form eines Teilbetriebs oder einzelner WG erfolgt

Fall 2

einer „**echten** Realteilung“, die die Auflösung der Gesellschaft voraussetzt, steht nicht entgegen, dass einer der Gesellschafter die bisherige Tätigkeit der Gesellschaft branchenidentisch in seinem Einzelunternehmen fortführt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 638

88

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit

- ◆ Realteilung = Unterfall der Betriebsaufgabe
- ◆ Kombinierte objekt- und personenbezogene Betrachtung auf Ebene der PersG
- ◆ Gesellschaftsebene ist alleiniger Beurteilungsmaßstab

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 638

89

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Personen- und objektbezogene Betrachtung

- ◆ Ausreichend für eine Realteilung: (nur) einer der Realteiler übernimmt die ihm zugewiesenen WG in ein eigenes BV
- ◆ Soweit ein (oder ggf. mehrere) Mitunternehmer WG in das PV überführen, liegt eine Entnahme vor:
 - Aufdeckung dieser stillen Reserven
 - Aufgabegewinn i.S.v. § 16 Abs. 3 S. 7 EStG
 - Anteilige Zurechnung zu allen Gesellschaftern nach den Gewinnverteilungsquoten

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 639

90

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Realteilung bei Zuweisung von Einzel-WG

BFH: bleibt offen
(Urt. v. 17.9.2015)

BMF: nein
(Schr. v. 20.12.2016)

BFH vom 16.3.2017 (IV R 11/15 und IV R 31/14):
Entsprechende Anwendung → Übertragung zum BW möglich!
ABER: Reaktion der FinVerw steht noch aus

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 640

91

Begünstigung der echten und unechten Realteilung

Aussagen zum Gesamtplan

- ◆ Ausgangspunkt: „Gesamtplan“-Rspr.
- ◆ Aussagen des IV. Senats:
 - Anschluss an Ur. v. 16.12.2015
 - Kein allgemein gültiger Rechtsgrundsatz, dass eine auf Grund einheitlicher Planung im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist
 - Wenn die Voraussetzungen des § 42 AO nicht vorliegen, ist das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft nach den gesetzlichen Regeln zu beurteilen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 640

92

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 7

**Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d.
§ 17 EStG – Verzicht auf die Rückzahlung
eines Gesellschafterdarlehens**

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Ausgangspunkt

Gewinneinkunftsarten Überschusseinkunftsarten

↓

§ 17 EStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 643 94

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Anteilsveräußerung

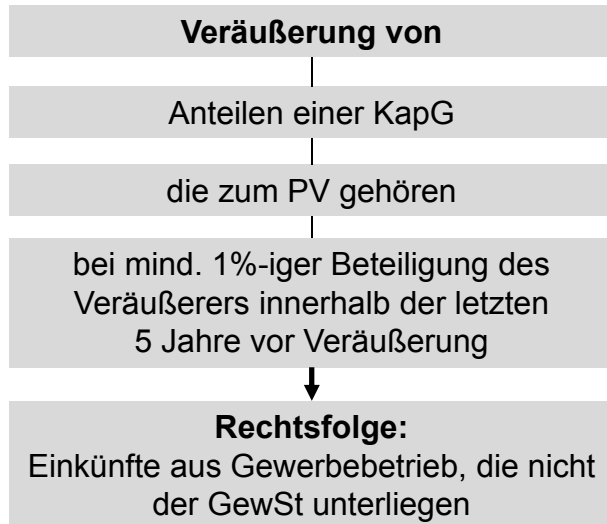
Vermögenszuwachs

<p>im PV kein § 17 EStG (unter 1 %)</p>	<p>im PV § 17 EStG (mind. 1 %)</p>	<p>im BV</p>
<p>BMG = VÄG keine WK</p>	<p>BMG = 60 % des VÄG WK-Abzug 60 %</p>	<p>BMG = 60 % des VÄG WK-Abzug 60 %</p>
<p>Abgeltungsteuer § 32d EStG</p>	<p>Steuertarif § 32a EStG</p>	<p>Steuertarif § 32a EStG</p>

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 644 95

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

§ 17 EStG



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 645

96

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Ermittlung von Veräußerungsgewinn/-verlust

60 % vom Veräußerungspreis

./. 60 % der Anschaffungskosten/-nebenkosten

./. 60 % der nachträglichen AK

./. 60 % der Veräußerungskosten

= Veräußerungsgewinn / -verlust

./. ggfs. Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG

= stpfl. Veräußerungsgewinn /-verlust

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 645

97

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Nachträgliche AK

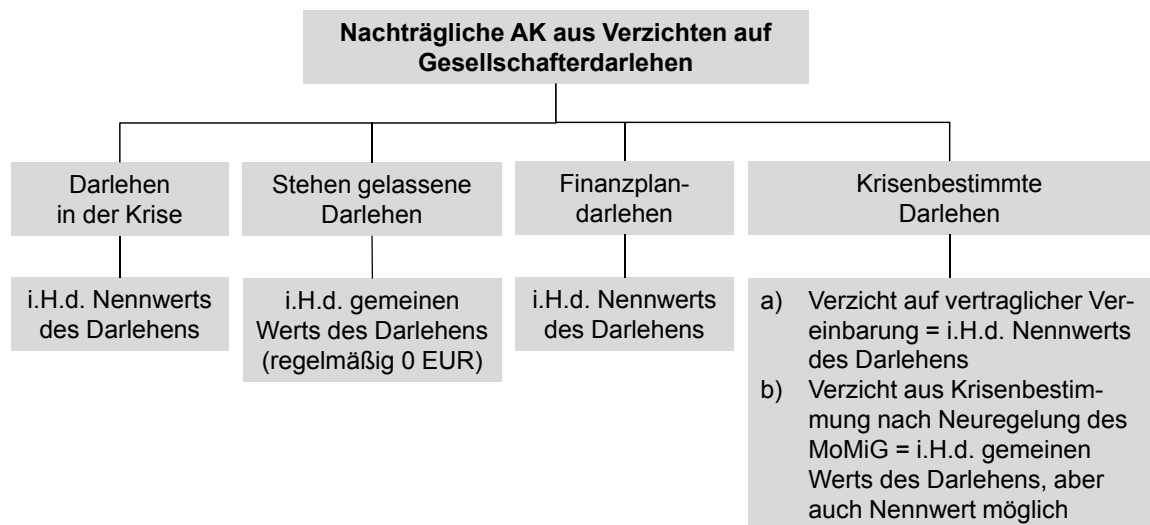
- ◆ offene und verdeckte Einlagen
- ◆ Rückzahlungen vGA
- ◆ Verlust einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft
- ◆ Inanspruchnahmen aus Bürgschaften

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 645

98

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Darlehensverzicht durch den Gesellschafter



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 648

99

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Stellt der Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens auch dann nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG dar, wenn der Anteilseigner wirtschaftlich nicht belastet ist?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 649

100

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

BFH-Urteil vom 11.4.2017 – IX R 4/16, BFH/NV 2017, 1309

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Zusammenveranlagte Ehegatten sind zu 75,2 % EM und 24,8 % EF an der B-GmbH beteiligt
2001 - 2002	Ehegatten gewähren der B-GmbH diverse Darlehen und refinanzieren diese Darlehen i.v.H. bei der Z-Bank
10.12.2004	Vertrag zwischen dem Bundesland, der Z-Bank und der B-GmbH über die Zahlung eines Teilbetrags aus der Ausfallbürgschaft für Forderungen der Z-Bank durch das Bundesland. Bedingung ist, dass die Z-Bank auf die restlichen Forderungen gegen die Kl. verzichtet und die Kl. ebenfalls ggü. der B-GmbH verzichten.
9.12.2004	Forderungsverzicht der Kl. ggü. der B-GmbH i.H.v. 1.507.690,76 EUR
2006	EF veräußert sämtliche Anteile an den EM
9.7.2009	EM veräußert seine Anteile an der B-GmbH zu einem Preis von 398.000 EUR und verpflichtet sich zur Zahlung eines Betrags von 55.000 EUR an die Z-Bank zur abschließenden Klärung der geschlossenen Verzichtserklärungen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 650

101

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

BFH-Urteil vom 11.4.2017 – IX R 4/16, BFH/NV 2017, 1309

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Est 2009	Kl. ermittelt einen Verlust nach § 17 Abs. 1 EStG von 1.245.270,59 EUR, den er im TEV mit 60 % = 747.162,36 EUR geltend macht. Dabei setzt er den Forderungsverzicht aus 2004 mit dem Nennwert an.
Bp	Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes i.H.v. 175.869,55 EUR, der mit 60 % = 105.521,73 EUR erfasst wird. Dabei wird der Forderungsverzicht aus 2004 pauschal mit 500.000 EUR berücksichtigt.
FA (RbH-Stelle)	Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns i.H.v. 324.130,45 EUR der mit 60 % = 194.478,27 EUR erfasst wird. Dabei wird der Forderungsverzicht aus 2004 nicht berücksichtigt, da dem Kl. keine Vermögenseinbuße entstanden sei.
FG	Herabsetzung des Veräußerungsgewinns auf 269.130,45 EUR der mit 60 % = 161.478,27 EUR erfasst wird. Dabei wurden 55.000 EUR als nachträgliche AK berücksichtigt, da der Kl. diese an die Z-Bank gezahlt habe.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 650

102

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Entscheidung und Begründung

- ◆ Der Verzicht des Gesellschafters auf seine Rückzahlungsansprüche kann **nicht** als nachträgliche AK **berücksichtigt** werden, wenn feststeht, dass der Gesellschafter aus dem Ausfall der Darlehen **nicht wirtschaftlich belastet** ist.
- ◆ Leitet ein Gesellschafter bei wirtschaftlicher Betrachtung lediglich ein aufgenommenes Darlehen an die KapG weiter und ist er durch gleichzeitige, voneinander abhängige Rückzahlungsverzichte des Gesellschafters gegenüber der KapG und dem finanzierenden Kreditinstitut abgesichert, ist er nicht wirtschaftlich belastet.
- ◆ Der Gesellschafter übernimmt wirtschaftlich lediglich **die Funktion einer Zahlstelle** für das tatsächlich belastete Kreditinstitut.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 651

103

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Anwendbarkeit des EK-Ersatzrechts bei Darlehensverzichten

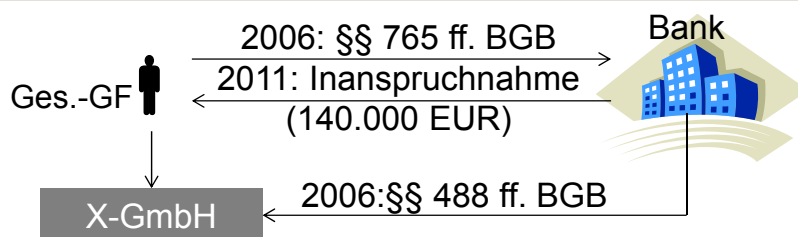
- ◆ BMF-Schr. v. 21.10.2010: EK-Ersatzrecht findet weiterhin Anwendung
- ◆ Nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung = nachträgliche AK, wenn durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und wenn nicht WK oder BA
- ◆ Tragung der Aufwendungen (= persönliche wirtschaftliche Belastung des Gesellschafter) als Voraussetzung
- ◆ Vergleich mit der Rspr. zur Bürgschaftsverpflichtung
- ◆ Im Urteilsfall: Verneinung der wirtschaftlichen Belastung, weil der Gesellschafter lediglich die Rolle einer Zahlstelle übernommen hatte (Arg.: enge Verbindung der Darlehensverträge)
- ◆ Problem: Gesamtsanierung

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 651

104

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Up-date: BFH-Urteil vom 11.7.2017 – IX R 36/15, DB 2017, 2330



Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“ oder „in der Krise stehen gelassenen“ Darlehens führen grds. nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes kann sich ergeben, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017

105

Nachträgliche AK einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG –
Verzicht auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

Praxiskonsequenzen

- ◆ Inkrafttreten des MoMiG: 1.11.2008 ↔ BFH-Urteil v. 11.7.2017(!)
- ◆ Mit der Aufhebung des EK-Ersatzrechts durch das MoMiG ist die Grundlage für die bisherige steuerliche Behandlung entfallen
- ◆ Der Ausfall mit einem Gesellschafterdarlehen oder die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft des Gesellschafters für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen **nicht** mehr zu (nachträglichen) AK auf die Beteiligung
- ◆ Nunmehr wirken sich nur förmliche Nennkapitalerhöhungen sowie offene oder verdeckte Einlagen als (nachträgliche) AK i.S.v. § 17 EStG aus
- ◆ Vertrauensschutz: Darlehen oder Bürgschaften, die **bis zum 27.9.2017** hingegeben oder kapitalersetzend geworden sind
- ◆ Folgen für einen Debt-Equity-Swap (IX R 5/15, IX R 6/15 und IX R 7/15)?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017

106

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 8

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Grundlagen

Gewerbebetrieb

- ◆ § 15 Abs. 2 EStG
- ◆ Abfärberegulation bzw. Infektionstheorie (Bagatellgrenze beachten)
- ◆ Gewerbliche Prägung

Mehrere Gewerbebetriebe

- ◆ Nat. Pers.: möglich
- ◆ PersG: einheitlicher Gewerbebetrieb
- ◆ KapG: stets im vollem Umfang

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 655

108

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Beginn der GewSt-Pflicht – Personenunternehmen

Einzelunternehmer



Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

PersG



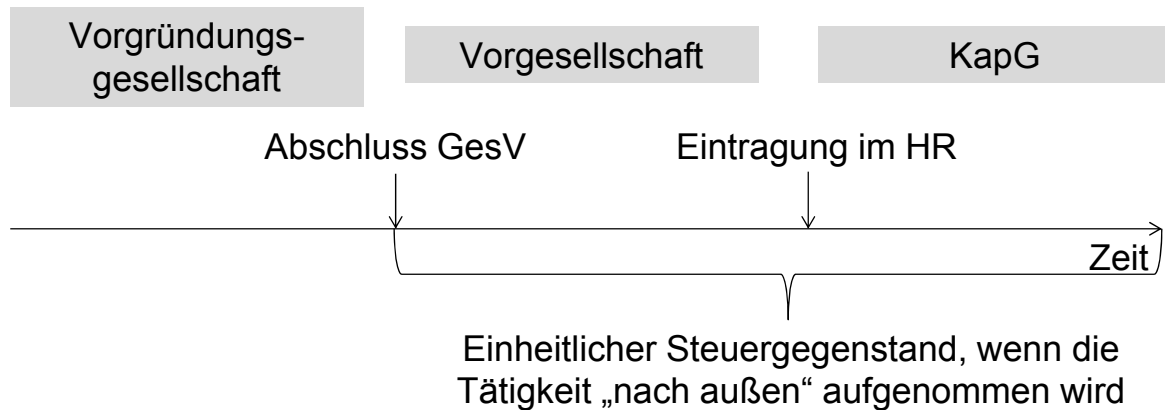
- ◆ Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG
- ◆ Aufnahme der werbenden Tätigkeit

Reine Vorbereitungshandlungen begründen keine GewSt-Pflicht → vorweggenommene BA wirken sich bei der GewSt nicht aus!

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 656

109

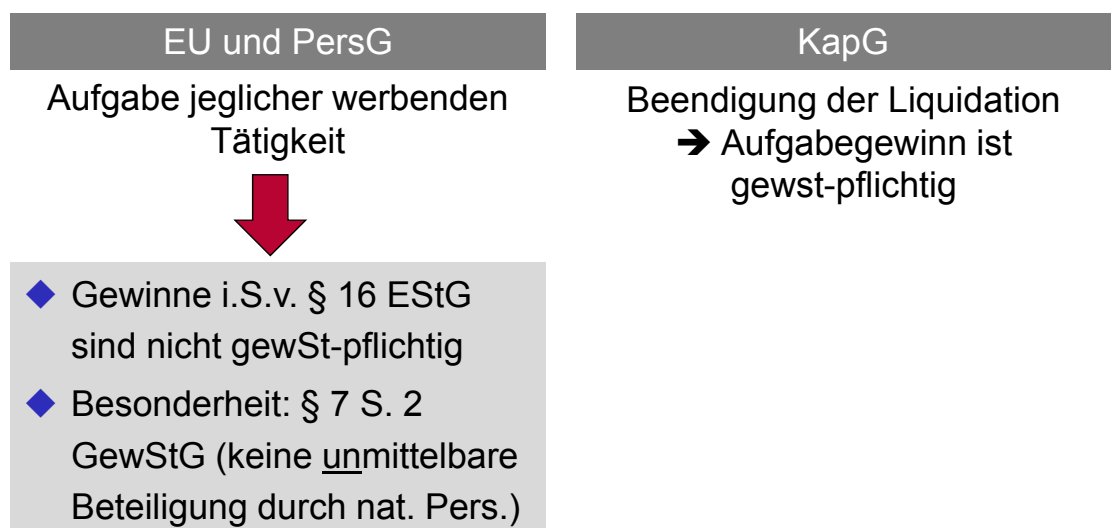
Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 659

110

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 660

111

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Unterliegt eine vermögensverwaltende KapG vor ihrer Eintragung in das HR der GewSt?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 661

112

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

BFH-Urteil vom 24.1.2017 – I R 81/15, BFH/NV 2017, 1267

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	GmbH
2010	Sachgründung durch notariellen Vertrag v. 22.12.2010, Eintragung in das HR am 14.1.2011, Unternehmensgegenstand: Halten und Verwalten eigenen Vermögens, Gewinnausschüttung aus Beteiligungsgesellschaft am 28.12.2010 i.H.v. 2.964.216,45 EUR, Verwendung u.a. für verzinsliche Darlehensgewährung an Gesellschafter am 28.12.2010, weitere Darlehensgewährung im Jahr 2011, zVE 2010 unter Berücksichtigung § 8b Abs. 1 u. 5 KStG: 149.967 EUR
FA	Beginn der sachlichen GewSt-Pflicht vor Eintragung in das HR insb. durch Vereinnahmung der Gewinnausschüttung, Festsetzung eines GewSt-Messbetrags i.H.v. 5.141 EUR auf der Grundlage des zVE nach KStG
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt. Begründung: Der Beginn der GewSt-Pflicht scheidet an fehlender HR-Eintragung im Erhebungszeitraums 2010.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 663

113

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Vorgesellschaft unterliegt vor der Eintragung in das HR der GewSt, vorausgesetzt die Registereintragung folgt nach und sie hat eine nach außen in Erscheinung tretende geschäftliche Tätigkeit aufgenommen. Die Vorgesellschaft und die GmbH bilden einen Steuergegenstand.
- ◆ Bei einer Vorgesellschaft muss die nach außen in Erscheinung tretende geschäftliche Tätigkeit wg. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG (wie bei der KapG) nicht die Voraussetzung einer originär gewerblichen Tätigkeit erfüllen.
- ◆ Maßnahmen zur Gründung der KapG führen nicht zur GewSt-Pflicht der Vorgesellschaft. Ausreichend sind jedoch Maßnahmen, die Aufnahme des geschäftlichen Zwecks ermöglichen (hier: Ausschüttungsbeschluss als Liquiditätsbeschaffung zur Darlehensvergabe).

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 663

114

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Anmerkungen

- ◆ Entscheidung vorliegend negativ
- ◆ **ABER:** BA aus Vorbereitungshandlungen bei der Vorgesellschaft mindern den Gewerbeertrag
- ◆ Übertragung der Entscheidung auf originär gewerblich tätige KapG
- ◆ Keine Auswirkungen auf gewerblich geprägte PersG
- ◆ Unterschiedlicher Beginn und Ende bei Rechtsformwahl berücksichtigen
- ◆ Ggf. lange Phasen an Vorlaufkosten mit steuerlicher Nichtabzugsfähigkeit bei der GewSt
- ◆ Gestaltungsmöglichkeit: Wahl einer KapG und anschließende Umwandlung; Sperrfrist des § 18 Abs. 3 UmwStG beachten!

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 664

115

AktStR 4/2017 – Thema 9

Der koordinierte Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen vom 22.6.2017

Vorbemerkung

- ◆ BVerfG v. 17.12.2014: Gesetzliche Neuregelung bis spätestens 30.6.2016 → Erheblicher politischer Streit → „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“, Anwendung ab 1. Juli 2016
- ◆ Zur Rückwirkungsproblematik infolge der Anpassung des Multiplikators beim vereinfachten Ertragswertverfahren vgl. die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 11.5.2017
- ◆ Nunmehr: Koordinierter Erlass der Länder v. 22.6.2017 (ohne Bayern)
- ◆ keine Anhörung der Verbände
- ◆ Viele Gesetzeswiedergaben und Redundanzen, eher strenge Auslegung

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Prüfung der Schwellenwerte von 26 Mio. EUR

- ◆ Entscheidend für die anwendbare Begünstigungskonzeption
- ◆ Bei mehreren begünstigten Erwerben (z.B. Mitunternehmerschaft und KapG-Beteiligung) ist der Gesamtwert relevant
- ◆ Berücksichtigung auch solcher Beteiligungen bei denen die Begünstigung infolge des Überschreitens der 20 %-Grenze ausscheidet
- ◆ Inanspruchnahme des Schenkers, nur wenn er die Steuer auch für diesen Fall übernommen hat
- ◆ Nachträgliches Überschreiten der 26 Mio. EUR → möglicher Wechsel der Begünstigungskonzeption
- ◆ 10-Jahresbetrachtung: Übernahme der früheren Bewertung

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 669

118

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Beschäftigtenzahl und Lohnsumme

- ◆ Zeitpunkt der Entstehung der Steuer; Unklar: Aussagen zu § 42 AO
- ◆ Teilzeitbeschäftigte zählen ganz!
- ◆ Aussagen zu Saisonarbeitern ungenügend
- ◆ Bei mehreren Betrieben: Gesonderte Ermittlung der erforderlichen Lohnsumme für jeden Betrieb, ggf. Anwendung unterschiedlicher Quoten; Wegen der Zurechnung zählen auch Beteiligungen mit weniger als 5 ArbN
- ◆ Abstellen auf § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB wird nicht beanstandet; Ausnahme: vGA
- ◆ Anwendung der jeweiligen Quote → ggf. Anpassung im Zeitablauf
- ◆ Absinken der Quote bei Kapitalgesellschaften unter „mehr als 25 %“

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 670

119

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Behaltensregelungen (1)

- ◆ Gründe für einen Verstoß unbeachtlich (auch bei Freiberuflern)
- ◆ Einräumung eines Nutzungsrechts kein Verstoß
- ◆ Betriebsaufgabe und Insolvenz (!) werden der Veräußerung gleichgestellt
- ◆ Schädlich:
 - Aufgabe eines Teilbetriebs,
 - Entnahme oder Veräußerung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen,
 - Entnahmen für ErbSt
- ◆ Umwandlungen gelten nicht als Veräußerungstatbestand, aber Fortführung der Behaltensregelungen bei der neuen Gesellschaft bzw. an den neuen Anteilen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 673

120

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Behaltensregelungen (2)

- ◆ Heilung eines Verstoßes gegen die Entnahmebeschränkung durch eine Einlage → kein § 42 AO, aber bei Fremdfinanzierung: Zuordnung der Schuld zum (Sonder-)Betriebsvermögen? Wenn ja: keine Heilung des Verstoßes
- ◆ vGA kann für eine Ausschüttungsbeschränkung schädlich sein
- ◆ Verwendungsreihenfolge bei der Veräußerung von Anteilen
- ◆ Wie bisher: Reinvestitionsklausel

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 673

121

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Durchführung der Nachversteuerung

- ◆ Entfall der Begünstigung – ggf. anteilig, bei teilweise schädlichem Ereignis
- ◆ Ggf. ergänzendes Absinken der Mindestlohnsumme prüfen → höhere Grenze soll schädlich sein → Stärkerer Verlust der Begünstigungen → Genaue Prüfung der Besteuerungsfolgen in der Praxis notwendig
- ◆ Bei Schenkung von „verhaftetem“ Vermögen an mehrere Personen ist eine schädliche Verfügung durch eine von diesen für die anderen unschädlich → Nur teilweise Versagung der Begünstigungen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 676

122

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Vorwegabschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)

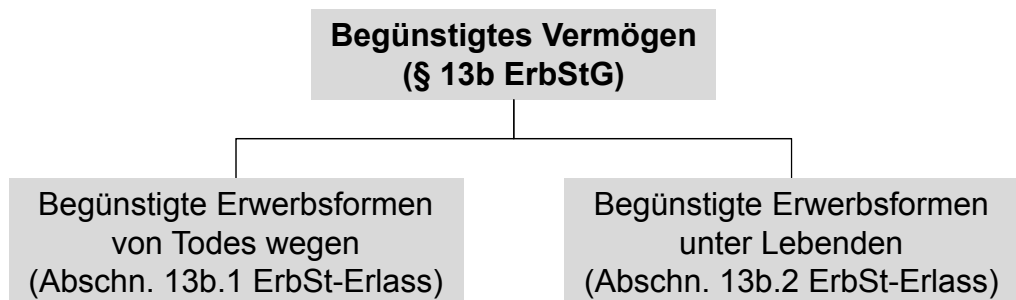
- ◆ keine Begünstigung von Einzelunternehmen, AG und Einziehungsfällen
- ◆ Abschlag ist vor anderen Begünstigungen zu berücksichtigen
- ◆ Entnahmebegrenzung: 30 % Steuerpauschalierung möglich
- ◆ Achtung: Keine Begünstigung von SBV!
- ◆ Ertragsteuerliches Verständnis von Ausschüttung und Entnahme
- ◆ Bei mehreren Abfindungsquoten: höchstmögliche Abfindung
- ◆ Anteilige Kürzung des Schuldenabzugs (§ 10 Abs. 6 ErbStG)
- ◆ Rückwirkender Wegfall kann zur Überschreitung der 26 Mio. EUR-Grenze führen → Ggf. andere Begünstigungen nutzbar
- ◆ GesV-Änderungen schädlich, auch wenn Erbe nicht mehr beteiligt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 676

123

Optionsverschonung

- ◆ Bei Übergang mehrerer begünstigter Vermögen: Nur einheitliche Ausübung des Wahlrechts
- ◆ Wird für einzelne Betriebe/Beteiligungen die 20 %-Grenze für Verwaltungsvermögen überschritten, kommt insoweit weder die Regel- noch die Optionsverschonung in Betracht.
- ◆ Antrag nach Zugang beim ErbSt-FA nicht widerrufbar



Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Ermittlung von begünstigtem und steuerpflichtigen Vermögen

Ausgangspunkt: § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG:

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschl. junges Verwaltungsvermögen) § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG
 + festgestellter Wert der Finanzmittel (einschl. junge Finanzmittel)
 § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG

= **Verwaltungsvermögen für den 90 % Test**

- ◆ $\text{Verwaltungsvermögensquote} = \frac{\text{Verwaltungsvermögen für den 90\% Test}}{\text{festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens}}$
- ◆ Bei Verwaltungsvermögensquote > 90% keine Begünstigung!
- ◆ Bruttoverwaltungsvermögen, nur Abzug von Altersversorgungvermögen
- ◆ Gefahr: Erfassung von alltäglichen Sachverhalten! Bsp. zu einseitig

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 680

126

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Altersversorgungsvermögen

Vermögen steht den Gläubigern bei einer Insolvenz nicht zur Verfügung

Beachte:
Rückdeckungsversicherung nicht ausreichend

Beachte: Keine Möglichkeit, anderes Vermögen aus dem Verwaltungsvermögen herauszulösen!

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 681

127

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Verwaltungsvermögen

- ◆ Im Wesentlichen: Übernahme der bisherigen Ausführungen
- ◆ M.E. ungenügend:
 - Grundstücke, die vorrangig überlassen werden, um dem Absatz eigener Erzeugnisse und Produkte zu dienen
 - sonstige typischerweise der „privaten Lebensführung dienende Gegenstände“ (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG)
- ◆ NEU: Firmenmuseum ist kein Verwaltungsvermögen
- ◆ Finanzmitteltest unverändert, Beachte:
 - Wenn der verbleibende Saldo negativ ist, keine Finanzmittel i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG
 - Quote von bisher 20 auf 15% gesenkt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 681

128

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)

- ◆ Beachte: Gilt nur beim Erwerb von Todes wegen
- ◆ Voraussetzungen u.a. „die Investition auf Grund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt“ und nicht zu neuem Verwaltungsvermögen führt
- ◆ Plan des Erblassers muss so konkret sein, dass er vom Erwerber nachvollzogen werden kann → Konkrete Vorgaben fehlen
- ◆ Finanzierung durch bisheriges Privatvermögen grds. unschädlich, dieses wird nicht rückwirkend zu begünstigtem Betriebsvermögen
- ◆ Feststellungslast liegt beim Erwerber
- ◆ Investitionspläne der Gesellschaft wirken zugunsten des Gesellschafters

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 683

129

**Abschmelzungsmodell (§ 13c ErbStG)**

- ◆ Antrag bis zur materiellen Bestandskraft, aber nicht widerrufbar
- ◆ Ausschluss eines Antrags nach § 28a ErbStG
- ◆ Keine Sonderregelung für geringfügiges überschreiten der Grenze:
 - 89.999.999 EUR → Abschlag: 15% → ErbSt-Belastung: 22.949.999 EUR
 - 90.000.000 EUR → Abschlag 0% → ErbSt-Belastung: 27.000.000 EUR
- ◆ Ergebnis: BMG steigt um 1 EUR, Steuerbelastung um 4.050.0001 EUR
- ◆ Keine Regelung entsprechend 19 Abs. 3 ErbStG
- ◆ Billigkeitsanträge im Einzelfall auf jeden Fall prüfen!
- ◆ Anforderungen richten sich nach § 13a Abs. 1 bzw. 10 ErbStG
- ◆ Zeitlicher Anwendungsbereich

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Möglichkeiten zur Stundung (§ 28 ErbStG)

- ◆ Regelverschonung für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags
- ◆ Fälle des § 13c ErbStG für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags
- ◆ Fälle des § 28a ErbStG für die nicht erlassene Steuer auf begünstigtes Vermögen
- ◆ Fälle, in denen weder eine Verschonung nach § 13c noch nach § 28a ErbStG beantragt wurde

Beachte: Regelung zur Verzinslichkeit – Gesetz „bis zu sieben Jahre“ ⇔ Abschn. 28 Abs. 2 ErbSt-Erlass „gleiche Jahresbeträge“ → Widerspruch?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 687

132

Koordinierter Ländererlass zur Anwendung der erbschaftsteuerlichen Neuregelungen

Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)

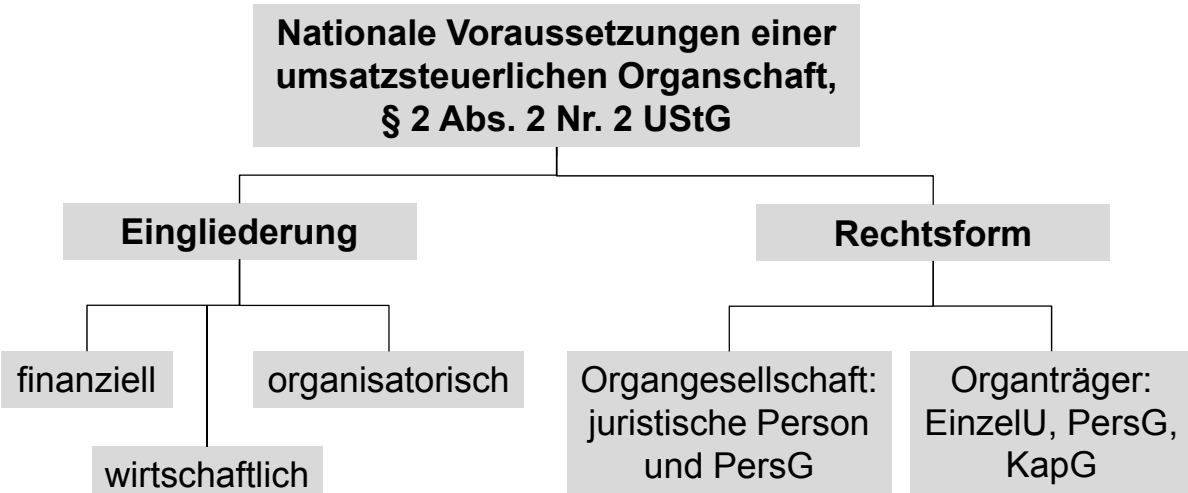
- ◆ (Widerruflicher) Antrag ist bis Zahlungsverjährung möglich, sofern kein Antrag nach § 13c ErbStG gestellt wurde
- ◆ Verfügbares Vermögen: insb. nicht begünstigte KapGes-Beteiligungen, Verwaltungsvermögen und nicht der ErbSt unterliegendes Vermögen
- ◆ Nettowert des Vermögens (Abzug von Schulden und Nachlassverbindlichkeiten), aber nicht von Steuern oder von evtl. Steuerbefreiungen
- ◆ Fristen:
 - Lohnsummen- und Behaltensfrist von sieben Jahren
 - Erbschaft oder Schenkung innerhalb von 10 Jahren, egal von wem und inwieweit der Erwerb der ErbSt unterliegt; Ausnahme: Übliche Gelegenheitsgeschenke (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 688

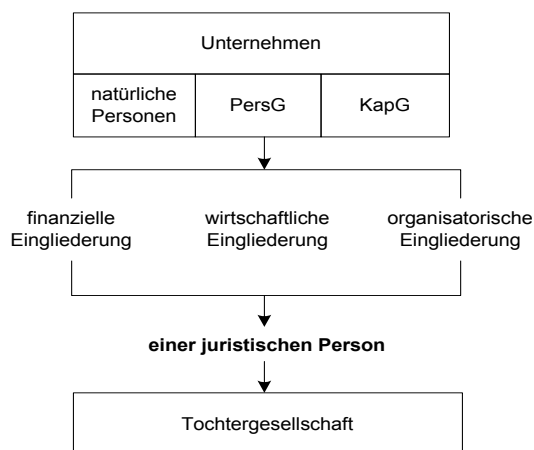
133

AktStR 4/2017 – Thema 10

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft



Unionsrechtliche Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft, Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL



BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

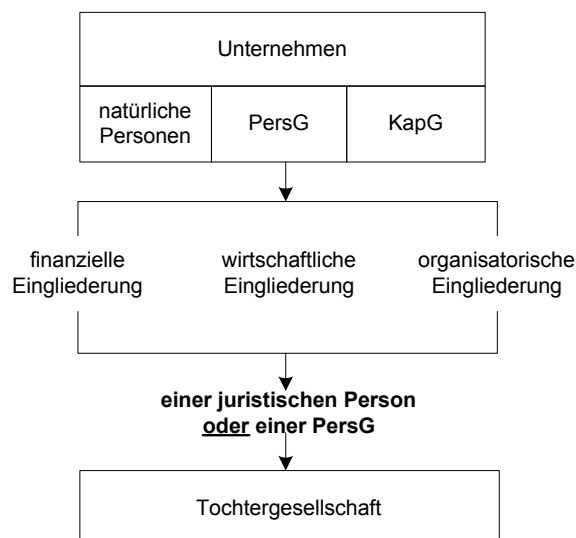
EuGH-Urteil vom 16.7.2015 – C 108/14 und C-109/14

„(...) Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass es einer nationalen Regelung **entgegensteht**, die die (...) Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, **allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind**, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorliegende Gericht zu prüfen hat. (...)“

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 695

138

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 697

139

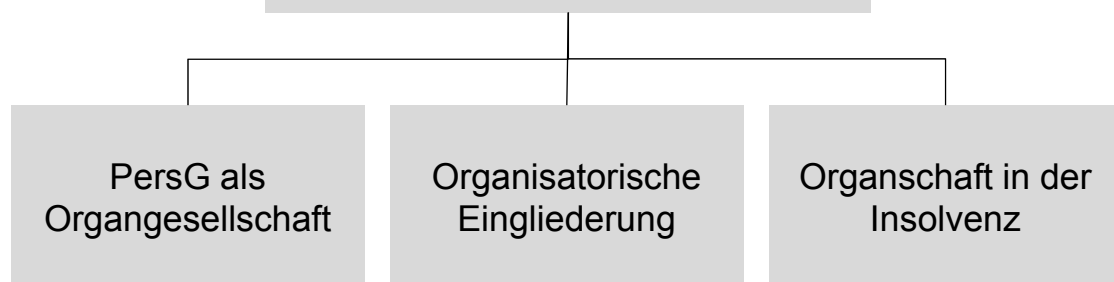
Folgen einer verspätete entdeckten Organschaft

- ◆ Organschaft beginnt mit dem Vorliegen der Eingliederungsvoraussetzungen → kann erst (!) in einer Ap **entdeckt** werden
- ◆ Leistungsbeziehungen untereinander: Innenumsätze
- ◆ Aufhebung der USt-Bescheide → Umsätze der Organgesellschaft sind dem Organträger zuzurechnen → Steuererstattung beim Organ, Nachzahlung beim Organträger → keine Billigkeitsmaßnahmen
- ◆ Verzinslichkeit gem. § 233a AO:
 - Steuerpflichtige Zinsen bei der Organgesellschaft
 - Abzugsfähige Zinsen beim Organträger (Korrektur zu S. 699: dort nichtabzugsfähig, was falsch ist → **Abweichung zu den Ertragsteuern**)
- ◆ **Beachte:** Ablauf der Festsetzungsfrist prüfen!

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 698

140

Neuregelungen durch das BMF-Schreiben vom 26.5.2017



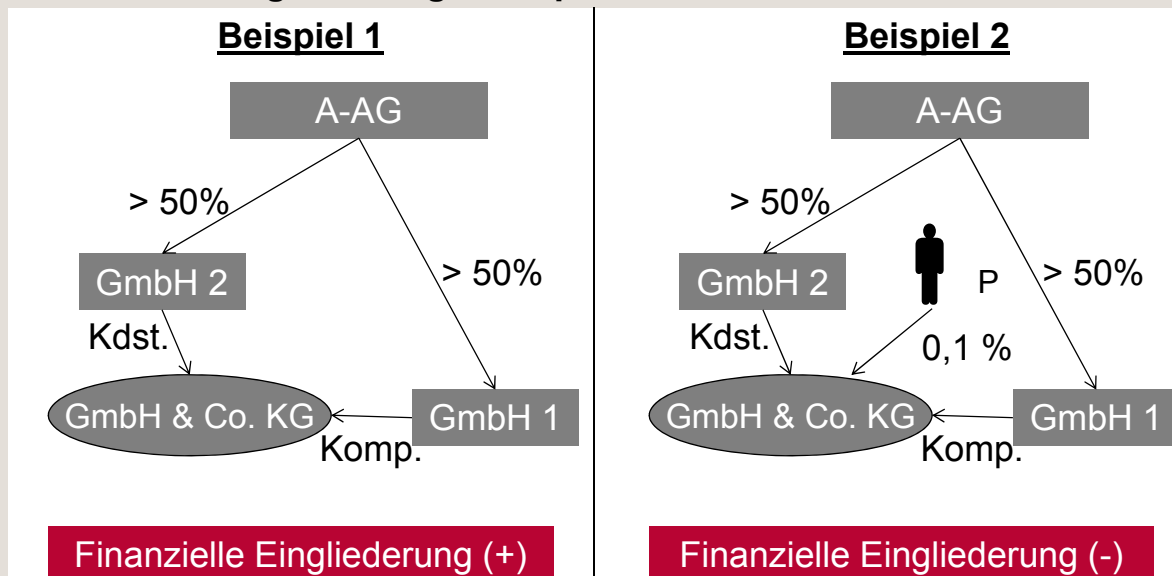
Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 699

141

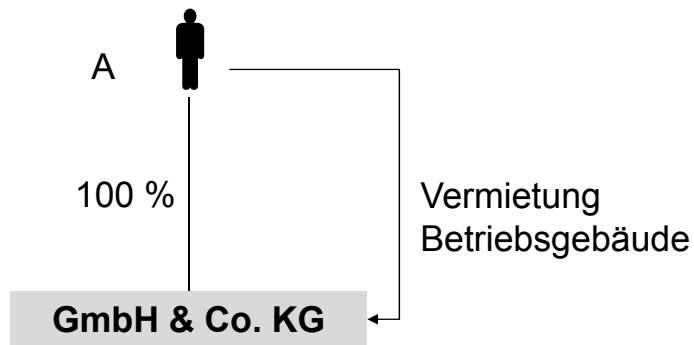
Personengesellschaft als Organgesellschaft

- ◆ PersG (nicht nur GmbH & Co. KG) kann Organgesellschaft sein, Voraussetzung:
 - der Organträger ist Gesellschafter der PersG oder
 - neben dem Organträger sind Gesellschafter der PersG nur solche Personen, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingliedert sind.
- ◆ Einstimmigkeit muss gewährleistet sein
- ◆ Anwendung: Umsätze nach dem **31.12.2018** → **lange Übergangsfrist**
- ◆ Unverändert: **keine** Möglichkeit zur Option
- ◆ **Praxiskonsequenz:** Notwendigkeit der Überprüfung, ob eine ust-liche Organschaft vorliegt!

Finanzielle Eingliederung - Beispiele



BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 703

144

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Stimmerfordernisse

KapG	PersG
Mehrheit der Stimmrechte	Grds. Einstimmigkeitsprinzip, aber: Möglichkeit des Ersatzes durch ein Mehrheitsprinzip (§ 709 Abs. 2 BGB)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 703

145

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Anforderungen an den Organträger

- ◆ Muss Unternehmer i.S.d. UStG sein
- ◆ Nichtunternehmer können weder Organgesellschaft noch Organträger sein!
- ◆ Vorsicht bei Holdinggesellschaften!

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 704

146

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Organschaft in der Insolvenz

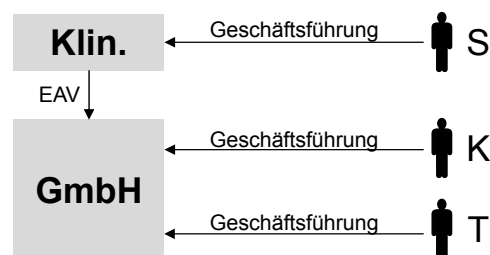
- ◆ Organschaft endet mit Insolvenzeröffnung bei Organträger oder Organgesellschaft
- ◆ Gilt auch bei Bestellung eines Sachwalters i.R.d. Eigenverwaltung nach §§ 270 ff InsO
- ◆ Bereits frühere Beendigung, wenn Beherrschung dem Organträger nicht mehr möglich ist
- ◆ Achtung: Anwendung auf alle noch offenen Fälle

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 705

147

Organisatorische Eingliederung

- ◆ FinVerw: Vom Willen des Organträgers abweichende Beschlussfassung ist ausgeschlossen
- ◆ BFH: Ausreichend sind schriftliche Vereinbarungen, bei denen Verstöße die handelnden Personen haften; Mögliche Ausgestaltungsformen:
 - Geschäftsführungsordnung
 - Konzernrichtlinie
 - Anstellungsvertrag
- ◆ Nicht ausreichend: Ausschluss eine vom Willen des Organträgers abweichende Beschlussfassung



BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Finanzielle Eingliederung

- ◆ Organträger kann seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen
- ◆ Dies ist regelmäßig bei einer Beteiligung von mehr als 50 % der Fall.
- ◆ Ausnahme: Gesellschaftsvertrag sieht eine höhere Quote vor.
- ◆ Stimmbindungs- und Stimmrechtvollmachten sind nur beachtlich, wenn sie in der Satzung vereinbart.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 708

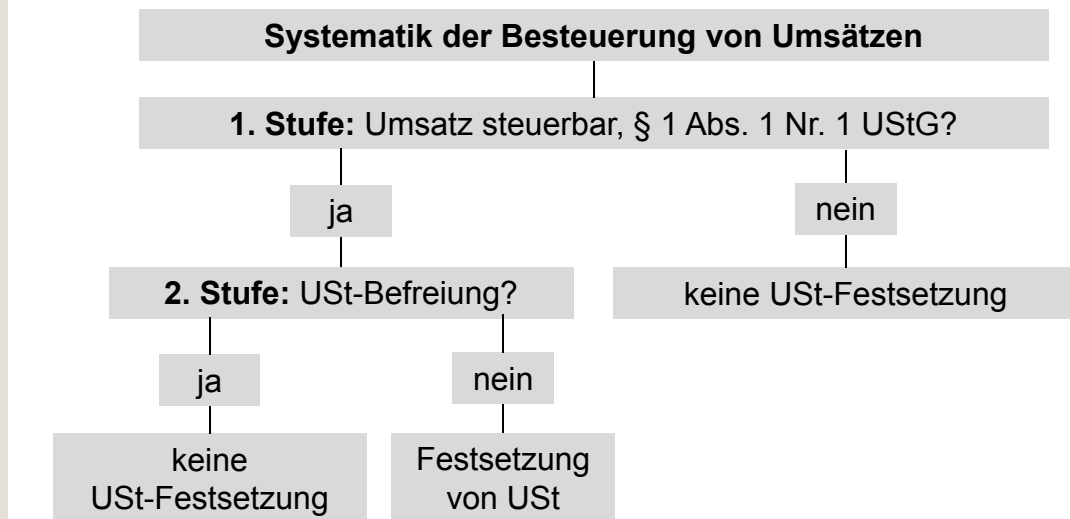
150

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 11

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen

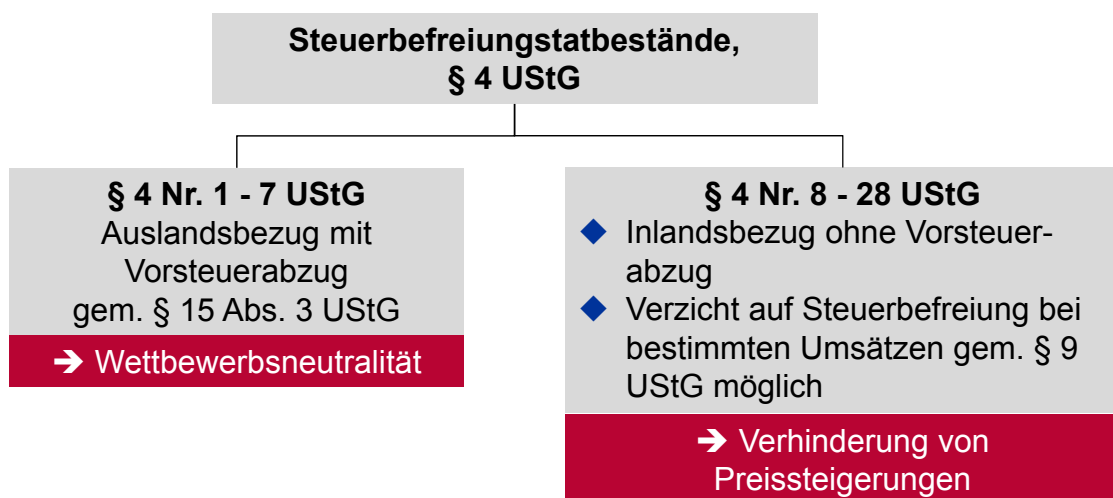
Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 711

152

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 712

153

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen

USt-Befreiung privater Schulen (§ 4 Nr. 21 UStG)

Buchst. a)

Ersatzschulen, die das gleiche Bildungsziel verfolgen wie öffentliche Schulen und diesen gleichwertig sind

Buchst. b)

- Selbstständige Lehrer
- a) an Hochschulen und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
 - b) an privaten Schulen u. anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchst. a erfüllen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 714

154

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen

„Fahrschulentscheidungen“

FG Berlin v. 10.11.2015

- ◆ Ergangen im AdV-Verfahren!
- ◆ Leistung von USt befreit
- ◆ Arg.: Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRI

Nds. FG v. 1.4.2016

- ◆ Leistung unterliegt der USt
- ◆ Arg.: Weder nach § 4 Nr. 21 UStG noch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL steuerbefreit
- ◆ Zulassung der Rev.

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 715/716

155

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind die Leistungen, die eine Fahrschule in der Rechtsform einer GmbH im Bereich der Ausbildung zum Erwerb der Fahrerlaubnis B und C erbringt, von der USt gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) oder i) MwStSystRL befreit? → Revision gegen die Entscheidung des Nds. FG vom 1.4.2016

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 716

156

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

BFH-Urteil vom 16.3.2017 – V R 38/16, BFH/NV 2017, 1287

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Betreibt im Streitjahr 2010 eine Fahrschule in der Rechtsform einer GmbH
USt-Erk. 2010	Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnis B und C1 ist nach Unionsrecht von der USt befreit
FA	Keine USt-Befreiung – weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht
Nds. FG	Keine USt-Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL: Fahrunterricht ist weder erforderlicher noch wünschenswerter Bestandteil des Schul- und Hochschulunterrichts. FG lässt Rev. zu

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 717

157

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Entscheidung und Begründung

- ◆ USt-Befreiung nach Unionsrecht möglich (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL.). Der Erwerb der Fahrerlaubnis dient nicht der bloßen Freizeitgestaltung
- ◆ Zweifel, ob die Klin. eine „vergleichbare Zielsetzung“ wie eine Einrichtung des öffentlichen Rechts verfolgt → Genügen gesetzliche Regelungen sowie das Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung von Fahrschülern?
- ◆ Ist die Rechtsform der Klin. (GmbH) mit dem Merkmal „Privatlehrer“ vereinbar?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 718

158

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Vorlagefragen

1. Umfasst der „Schul- und Hochschulunterricht“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL) den Fahrschulunterricht (Klasse B und C1)?
2. Wenn 1. ja: „Vergleichbare Einrichtung“?
3. Wenn 2. nein: Setzt der „Privatlehrer“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL) einen Einzelunternehmer voraus?
4. Wenn 2. und 3. zu verneinen sind: Setzt ein „Privatlehrer“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL) voraus, dass er für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt oder sind an das Merkmal „Privatlehrer“ weitere Anforderungen zu stellen?



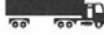














Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 719

159

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen

Führerscheinklassen

str.

AM 	C 	CE 
A1 	D1 	D1E 
A2 	D 	DE 
A 	BE 	L 
B1 	C1E 	T 
B 		
C1 		

Bereits derzeit von der USt befreit

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 720

160

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen

Nichtanwendung des § 4 Nr. 21 UStG

Buchst. a)

- ◆ Keine staatliche Erlaubnis
- ◆ Keine landesrechtliche Erlaubnis → Bescheinigung gem. Doppelbuchst. b) kann nicht vorgelegt werden

Buchst. b)

- ◆ Keine Hochschule
- ◆ Keine öffentl. allgemeinbildende oder berufsbildende Schule
- ◆ Keine private Schule oder andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtung, die die Voraussetzungen des Buchst. a erfüllt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 721

161

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

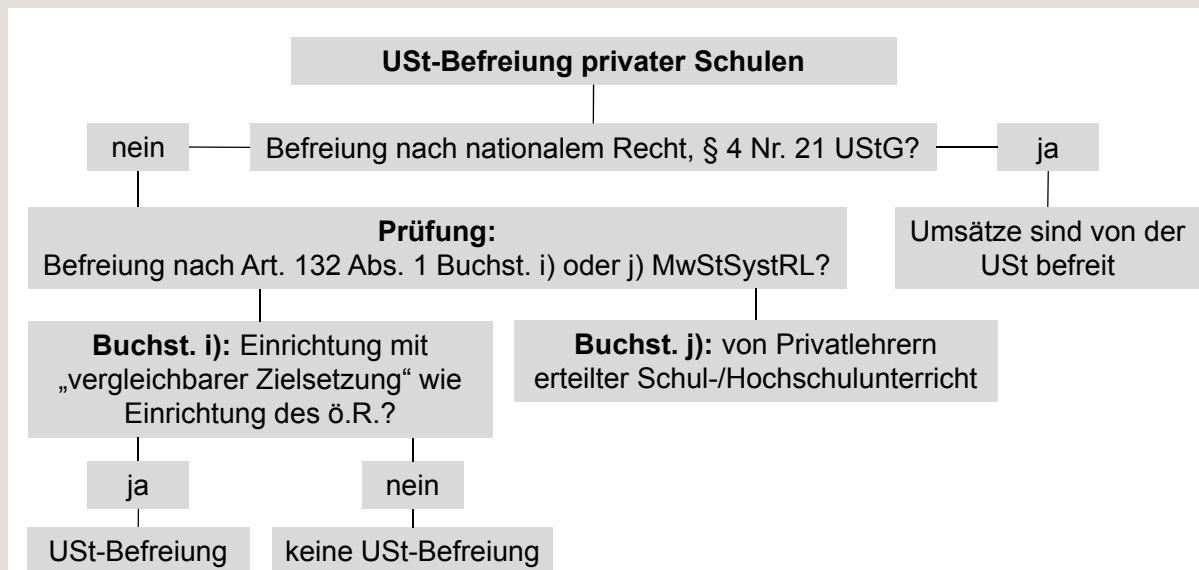
(...)

- i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;
- j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht; (...)

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 722

162

Umsatzsteuerbefreiung für Fahrschulen



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 724

163

Beginn der Gewerbesteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister

Praxiskonsequenzen

- ◆ Möglicherweise ebenfalls erfasst wären z.B. Golf-, Karate-, Musik-, Reit-, Sprach- oder Tanzunterricht
- ◆ USt-Festsetzungen offen halten und Rechnungen mit Nettobetrag (ohne Ausweis der USt) stellen
- ◆ Bei Investitionen: Gefahr der Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG, wenn der EuGH die Steuerfreiheit bestätigt

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 724

164

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2017 – Thema 12

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Ausgangspunkte

- ◆ Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung
 - Grds. (!) Schätzungsbefugnis des Prüfers?
 - Schätzungsmethode?
- ◆ Wirkungsweise des Zeitreihenvergleichs
 - Wochenweise Ermittlung des Rohgewinnaufschlags
 - Verhältnis zu den durchschnittlich erklärten Rohgewinnaufschlägen
 - Wesentliche Abweichungen? Wenn ja: Gründe?
 - Chronologische Berücksichtigung von Wareneinkäufen, Verteilung von nicht wöchentlich eingekauften Waren
 - Übertragung auf das Gesamtjahr
 - Hinweis auf verkürzte Wareneinkäufe?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 727

166

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Grenzen des ZRV

- ◆ Gleichmäßige Verkürzung der Einnahmen und des Wareneinkaufs → Ausgleich in der Kennzahl
- ◆ Verschiebungen zwischen Einnahmen und Beschaffungen → Zeitliche Anpassung notwendig, aber oft schwierig

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 728

167

Quantilsschätzung

Vorgehensweise	Beurteilung durch die Rspr.
<ul style="list-style-type: none"> ◆ Vollschätzung → Verwerfung der Ergebnisse des Stpfl. ◆ Anwendung des RAS, der nach dem Ausscheiden der 20 % höchsten Werte verbleibt → Folgewert wird auf das Jahr angewendet 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Unterschiedliche Behandlung durch die Rspr.: teilweise Ablehnung, teilweise Anerkennung ◆ Häufig Entscheidungen zum einstweiligen Rechtsschutz (AdV)

„Dreistufentheorie“ (BFH v. 25.3.2015 – X R 20/13)

1. Zeitreihenvergleich kann formell ordnungsmäßige oder nur mit geringfügigen formellen Mängeln behaftete Buchführung nicht widerlegen
2. Bei fehlender formeller Ordnungsmäßigkeit **und Nicht**nachweis von materiellen Unrichtigkeiten: Nur anwendbar, wenn Schätzungsmethode (auf individuellen Verhältnissen) nicht einsetzbar. Bei verbleibenden Zweifeln: Abschlüge
3. Ist die Buchführung formell und materiell unrichtig und übersteigt dies eine vom Einzelfall abhängige Bagatellschwelle, können die Ergebnisse eines – technisch korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs zur Ermittlung der Höhe der Hinzuschätzung dienen, sofern sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Welche Anforderungen sind an die Aufzeichnungen bei Gewinnermittlung durch EÜR und Verwendung einer offenen Ladenkasse zu stellen?
- ◆ Unter welchen Voraussetzungen ist eine Quantilsschätzung zulässig?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 730

170

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

BFH-Beschluss v. 12.7.2017 – X B 16/17, BFH/NV 2017, 1204

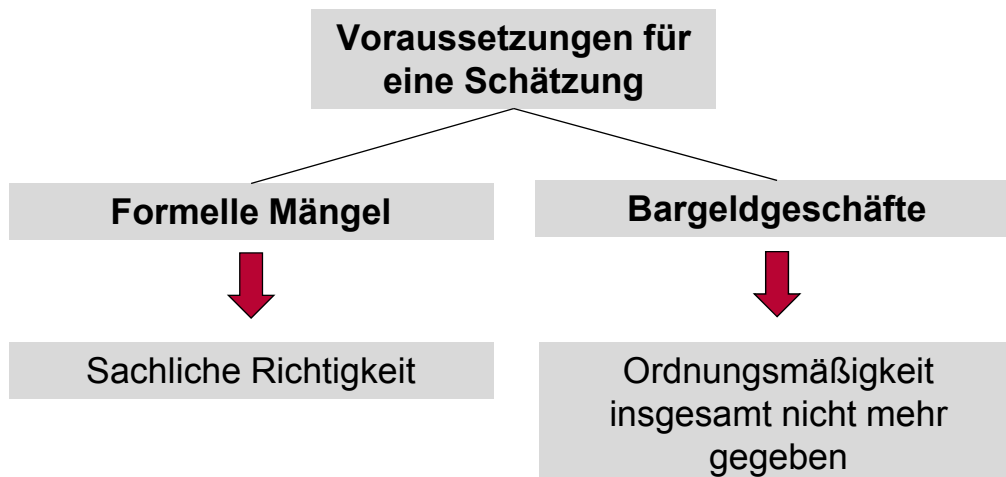
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
ASt	Stpfl. mit Einkünften aus einer Gaststätte („Kneipe“) = Gewerbebetrieb, Gewinnermittlung durch EÜR
2008 - 2010	Offene Ladenkasse, in der nahezu sämtliche BE vereinnahmt wurden, Zettel je Kassivorgang, Ermittlung der Tageseinnahmen durch Summenbildung (Abzeichnung mit Namenszeichen). Einnahmen aus Volksfest: Tagessumme; aus Veranstaltungen: Summe je Veranstaltung. Weitere Unterlagen konnten nicht vorgelegt werden. Für einige Tage, an denen geschlossen gewesen sein soll (u.a. Samstage, die sonst sehr umsatzstark waren), fehlten Belege
Ap	Kassenführung nicht ordnungsgemäß → Schätzung auf Basis des ZRV (monatliche RAS mit Anpassung an zwischenzeitliche Preiserhöhung) → Quantilsschätzung → hohes Mehrergebnis
Stpfl.	Einspruch, weil Ordnungsmäßigkeit gegeben und deshalb die Schätzung unzulässig, die darüber hinaus überhöht war; Antrag auf AdV
FA	Keine Entscheidung über Einspruch, keine Gewährung der AdV
FG	Keine AdV

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 733

171

Entscheidung und Begründung

- ◆ Lfd. Gaststättenbetrieb: ernstliche Zweifel an einer Schätzungsbefugnis, weil derzeit noch nicht feststeht, ob der ASt die formellen Anforderungen an die EÜR bei Bareinnahmen verfehlt hat. Dies gilt auch für die Bedenken bzgl. der materiellen Richtigkeit
- ◆ Volksfest: Aufzeichnungen des ASt genügen auch bei summarischer Betrachtung nicht den geltenden Anforderungen
- ◆ Gleiches gilt für die Einnahmen aus Veranstaltungen. Nichtvorliegen weiterer Unterlagen ist nicht glaubhaft
- ◆ Quantilsschätzung = geänderte Interpretation der Ergebnisse des ZRV
→ Nachrangigkeit; ggf. sind deutliche Abschläge erforderlich



Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Besonderheiten bei EÜR

- ◆ Keine Vorgabe in § 4 Abs. 3 EStG
- ◆ § 22 Abs. 1 S. 1 UStG, aber allenfalls für die USt
- ◆ Neu: § 146 Abs. 1 AO (ab 1.1.2020)
- ◆ Keine Pflicht zur Führung eines Kassenbuchs

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 736

174

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

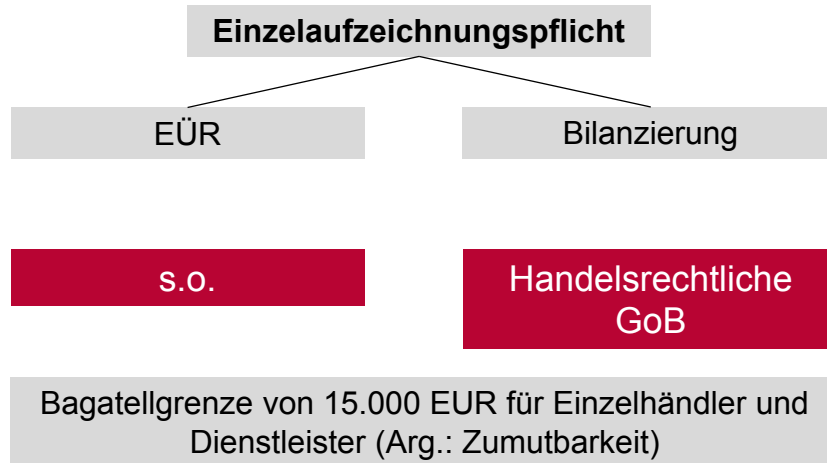
Möglichkeiten zur Pflichterfüllung

- ◆ geordnete Belegablage mit Einzelaufzeichnungen der Erlöse
- ◆ Verzicht sowohl auf Einzelaufzeichnungen als auch auf ein tägliches Auszählen des Kassenbestands, aber Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen und Abgleich von Soll- und Ist-Bestand der Kasse „in gewissen Abständen“ (insb. beim Einsatz von Registrierkassen)
- ◆ Verzicht sowohl auf Einzelaufzeichnungen als auch auf die Aufbewahrung von Ursprungsbelegen, aber tägliches tatsächliches Auszählen der Kasse, das in fortlaufenden Kassenberichten dokumentiert wird

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 736

175

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse



Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 737

176

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Anforderungen an die inhaltliche Richtigkeit

- ◆ Keine Gewährleistung der inhaltlichen Vollständigkeit
- ◆ Ursache liegt beim Gesetzgeber
- ◆ Keine Befugnis zur Vollschatzung zulasten des Stpfl.
- ◆ Beachte: Möglichkeit zur Kassennachschaugem. § 146b AO ab 1.1.2018 → Information der Mandanten in den entsprechenden Branchen?

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 739

177

Anforderungen an die Aufzeichnungen bei EÜR und offener Ladenkasse

Quantilsschätzung

- ◆ Grundlagen: BFH v. 25.3.2015 und Dreistufentheorie
- ◆ Nachrangigkeit gegenüber anderen Schätzungsverfahren, wenn Aufzeichnungen formell nicht ordnungsgemäß sind und materielle Unrichtigkeiten nicht konkret nachgewiesen wurden
- ◆ Zweifel an der technisch korrekten Umsetzung wg. erheblicher Preiserhöhung (26%)
- ◆ Gleichbehandlung von baren und unbaren Geschäften unzulässig
- ◆ Zweifel an der Quantilsschätzungs-Software:
 - Ausreichende Zahl von Werten: 36 Monate → Rückwirkungen auf die Verwendung der Normalverteilung?
 - Erhebliche Variation der Ergebnisse bei zeitlichen Abweichungen

Aktuelles Steuerrecht 4/2017, 739

178

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

179