

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

4 · 2018 www.aktstr.de

1

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2018

Vorbemerkungen

13

Vorbemerkungen

Familientlastungsgesetz (BT: 8.11.2018, BR: T 23.11.2018)

- ◆ Erhöhung des Kindergeldes zum 1.7.2019 um 10 EUR
- ◆ Kinderfreibetrag von 2.394 EUR auf 2.490 EUR für 2019 und 2.586 EUR in 2020

◆ Tarif	Grundfreibetrag	Anpassung der Tarifstufen
2019	9.168 EUR	+ 1,84%
2020	9.408 EUR	+ 1,95%

Aktuelles Steuerrecht 4/2018

14

Vorbemerkungen

Wesentliche Neuerungen durch das „JStG 2018“ (BT: 08.11.2018)

- ◆ Änderung des UStG zur Bekämpfung des Betrugs im Onlinehandel → Onlinenachweismöglichkeit wird kommen
- ◆ Begünstigung von Elektro- und Hybridautos (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) sowie Dienst-E-Bikes (§ 3 Nr. 37 EStG)
- ◆ Befreiung von sog. Jobticket von der LSt (§ 3 Nr. 15 EStG) ✎ Anrechnung auf die Entfernungspauschale? → **Vermittlungsverfahren?**
- ◆ Dauerhafte Streichung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zum 1.1.2008
- ◆ Wiederanwendung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a S. 1 KStG
- ◆ Inkrafttreten des Sanierungssteuerrechts (§§ 3a EStG, 7b GewStG) zum 5.7.2017 auf Antrag des Stpfl. auch früher

Aktuelles Steuerrecht 4/2018

15

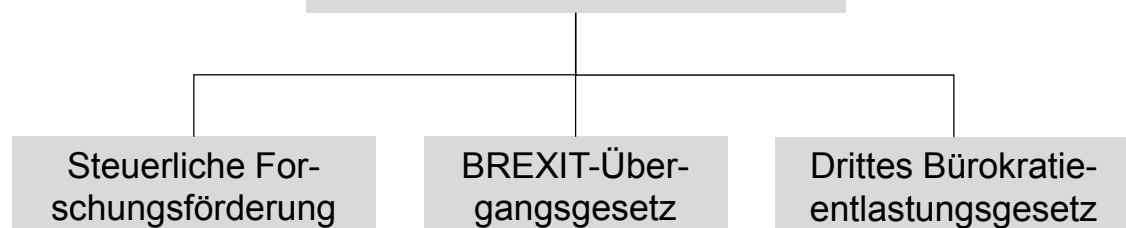
Vorbemerkungen

Nicht erfolgte Änderungen

- ◆ Erhöhung der Übungsleiterpauschale auf 3.000 EUR und der Ehrenamtspauschale auf 840 EUR
- ◆ Verfahrensvereinfachung durch Anhebung der Sofortabschreibungsgrenze für GWG auf 1.000 EUR
- ◆ Vollständige Abschaffung des SolZ
- ◆ Erhöhung des Anrechnungsfaktors in § 35 EStG auf 4 und Einführung der Anrechnung bei der KSt
- ◆ Änderung der Quote in § 1 Abs. 2a, 3, 3a GrEStG
- ◆ Änderung des Zinssatzes gem. § 238 Abs. 1 S. 1 AO
- ◆ § 16 Abs. 2 und § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018

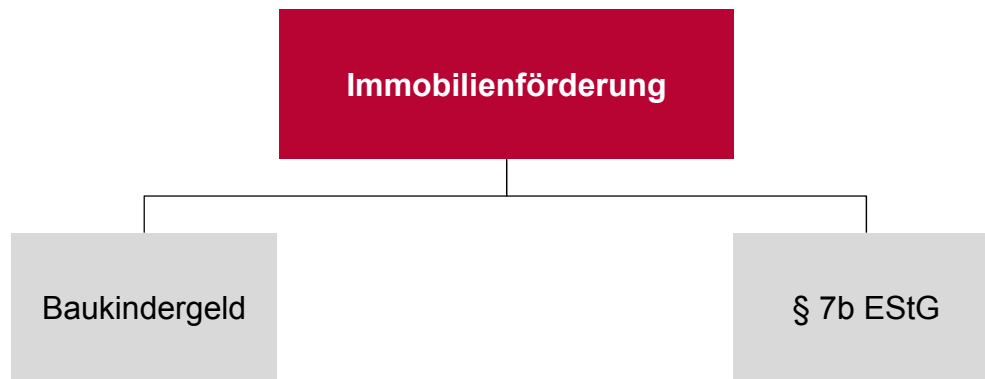
16

Weitere Gesetzesverfahren

Pflicht zur Anzeige von „Steuergestaltungsmodellen“

Vorbemerkungen

Bekämpfung des Wohnungsmangels



Aktuelles Steuerrecht 4/2018

18

Vorbemerkungen

Gleich lautende Erlasse zur GrESt vom 19.9.2018

- ◆ Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden (Personen-)Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG
- ◆ Anwendung der §§ 3 und 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG
- ◆ Erwerbsvorgänge i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG im Zusammenhang mit Treuhandgeschäften und Auftragserwerben bzw. Geschäftsbesorgungen
- ◆ Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle
- ◆ Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018

19

Vorbemerkungen

ECOFIN-Pläne zur MwSt-Reform (1)

- ◆ Beschluss vom 2.10.2018
- ◆ **Ziel:** Vermeidung von Bürokratie und Steuerbetrug (geschätzt 150 Mrd. EUR je Jahr in der EU)
- ◆ Umsetzung ab 1.1.2020
- ◆ Konsignationslager: unter bestimmten Voraussetzungen entfällt die Registrierungspflicht
- ◆ Reihengeschäfte: Lieferung an den Zwischenhändler gilt als bewegte Lieferung

Vorbemerkungen

ECOFIN-Pläne zur MwSt-Reform (2)

- ◆ Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und Abgabe der zusammenfassenden Meldung wird materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung im innergemeinschaftlichen Handel
- ◆ Vereinfachter Belegnachweis beim innergemeinschaftlichen Handel
- ◆ Möglichkeit oberhalb einer Schwelle von 17.500 EUR generell das Reverse-Charge-Verfahren einzuführen
- ◆ Möglichkeit des ermäßigten Steuersatzes für e-Books
- ◆ (Zunächst) keine Einführung des sog. zertifizierten Steuerpflichtigen

Vorbemerkungen

Verfassungsmäßigkeit von Aussetzungszinsen; hier: ab Nov. 2012

Ausgangsfall: Der Stpfl. ging gegen seine ESt-Bescheide 2007, 2008 und 2010 vor und beantragte AdV. Nach erfolglosem Rechtsbehelfsverfahren setzte das Finanzamt Aussetzungszinsen (§ 238 Abs. 1 AO) für den Zeitraum November 2012 bis September 2016 fest. Gegen diese Festsetzung legte der Stpfl. Einspruch ein. Außerdem beantragte er Aussetzung der Vollziehung. Sowohl das FA als auch das erstinstanzliche Gericht lehnten den Aussetzungsantrag ab.

BFH (B. v. 3.9.2018 – VIII B 15/18): Argumente des BFH-B. v. 25.4.2018 (IX B 21/18) gelten auch für den Zeitraum **November 2012** (und nicht erst ab April 2015 damit **gegen BMF-Schr. v. 14.6.2018**) bis März 2015.

Entscheidung des **BVerfG** ist noch für dieses Jahr zu erwarten.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018

22

Vorbemerkungen

Absagen zur Weihnachtsfeier

- ◆ Problem: Eine Firma plant eine Weihnachtsfeier (Kochevent) mit 27 ArbN, 2 Teilnehmer sagen kurzfristig ab, ohne dass sich der Preis für die Veranstaltung ermäßigte → Höhe des geldwerten Vorteils bei den Teilnehmern?
- ◆ FA: Gesamtpreis dividiert durch die Ist-Teilnehmer → „No-Shows“ führen für die Teilnehmer zu höheren Beträgen!
- ◆ FG Köln (v. 27.6.2018 – 3 K 870/17, EFG 2018, 1647): Keine Erhöhung für die tatsächlich Teilnehmenden, weil diesen kein höherer Vorteil entsteht.
- ◆ Rev. unter VI R 31/18 anhängig

Aktuelles Steuerrecht 4/2018

23

AktStR 4/2018 – Thema 1

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Gebäudeabschreibungen

◆ Gebäude-AfA:

- linear (§ 7 Abs. 4 S. 1 EStG), mit der Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nd (S. 2)
- degressiv gem. § 7 Abs. 5 EStG

◆ **BMG:** Gesamtes Gebäude mit sämtlichen Bestandteilen

◆ **Ausnahme:** Selbstständige Gebäudeteile

- Betriebsvorrichtungen
 - Scheinbestandteile
 - Ladeneinbauten und
 - Schaufensteranlagen
- } selbstständige AfA

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

BMG für die AfA

AK/HK: Aufteilung in Wert des Grundstücks und des Gebäudes

Sonderfälle, die zu Abzügen von den AK/HK führen

Tipp: Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 526

26

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

AfA für Gebäude gem. § 7 Abs. 4 und 5 EStG

Gebäude gehört zum	und dient	lineare AfA	degressive AfA
BV	nicht Wohnzwecken	3%	Keine
BV	Wohnzwecken	2%	10 Jahre x 4% 8 Jahre x 2,5% 32 Jahre x 1,25%
PV	nicht Wohnzwecken	2%	Keine
PV	Wohnzwecken	2%	10 Jahre x 4% 8 Jahre x 2,5% 32 Jahre x 1,25% Gilt nur für Anschaffungen vor dem 1.1.2006

Beachte: Anwendung des § 7 Abs. 4 S. 2 EStG: Feststellungslast beim Stpfl.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 527

27

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Abschreibungsmethoden

Neubauten/Neuerwerbe

- ◆ Grds. lineare AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 EStG
- ◆ Ggf. ergänzend erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen

Neubauten vor dem 1.1.2006

Wahl zwischen:

- ◆ linearer AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 EStG und
- ◆ degressiver AfA gem. § 7 Abs. 5 EStG

Beachte: Bindung an die Ausübung des Wahlrechts im VZ der Fertigstellung bzw. Anschaffung

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 527

28

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Wechsel der AfA-Methode

Zwingend

In einem folgenden Jahr:

- ◆ erstmals zu einem BV gehört und nicht Wohnzwecken dient oder
- ◆ diese Voraussetzungen nicht mehr erfüllt oder
- ◆ ein degressiv abgeschriebener Mietwohnneubau nicht mehr Wohnzwecken dient

Unzulässiger Wechsel

- ◆ Von der degressiven zur linearen AfA; Ausnahme: Erstmalige Erfüllung der Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG
- ◆ Zwischen den degressiven AfA-Formen des § 7 Abs. 5 EStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 528

29

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist der Wechsel von der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG möglich?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 529

30

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

BFH-Urteil vom 29.5.2018 – IX R 33/16, BStBl II 2018, 646 (BFH/NV 2018, 1019)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Natürliche Person – Eigentümerin eines für den Betrieb eines Autohauses bebauten Grundstücks (Werkstatt und Verkaufsräume). Seit 1994 vermietet sie das bebaute Grundstück an das Einzelunternehmen des EM.
2009	Errichtung eines Anbaus an das bestehende Werkstattgebäude und Überdachung eines Teils der Freifläche (HK 85.137 EUR)
1994 - 2008	Klin. machte Einkünfte aus VuV und seit 1994 degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 EStG auf die Gebäude-HK von 584.390 EUR geltend.
Steuererklärung 2009	Geltendmachung einer AfA von 34.081 EUR Der Gebäuderestwert zum 1.1.2009: 255.665 EUR wurde um die nachträglichen HK (85.137 EUR) erhöht und auf eine Rest-Nd von 10 Jahren linear verteilt. Die Klin. führte aus, dass die Gesamt-Nd des Gebäudes nur 25 Jahre betrage und nicht wie von § 7 Abs. 5 EStG unterstellt 50 Jahre.
FA	Berücksichtigung einer AfA i.H.v. 1,25 % von 669.527 EUR (ursprüngliche HK 584.390 EUR + nachträgliche HK 85.137 EUR) = 8.370 EUR. Hinweis: Eine kürzere als die bisher angenommene Nd sei nicht dargelegt worden.
FG	Abweisung der Klage

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 529

31

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Entscheidung: Abweisung der Klage

- ◆ Ein Wechsel zur AfA nach der tatsächlichen Nd **konterkariert** die mit § 7 Abs. 5 EStG bezweckte **Rechtsvereinfachung**.
- ◆ Bei der Wahl der degressiven AfA erübrigt sich die Feststellung der tatsächlichen Nd, da sich der Stpfl. bewusst dazu entscheidet, die HK des Gebäudes **auf 50 Jahre** nach festgelegten Jahresbeträgen abzuschreiben.
- ◆ Bei neuen Gebäuden ist die Annahme einer voraussichtlichen Nd von 50 Jahren in aller Regel **nicht unangemessen**.
- ◆ Sollte die Nd von 50 Jahren im Einzelfall erkennbar **zu lang sein**, hat es der Stpfl. in der Hand, von vornherein die AfA gem. **§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG** zu wählen.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 530

32

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

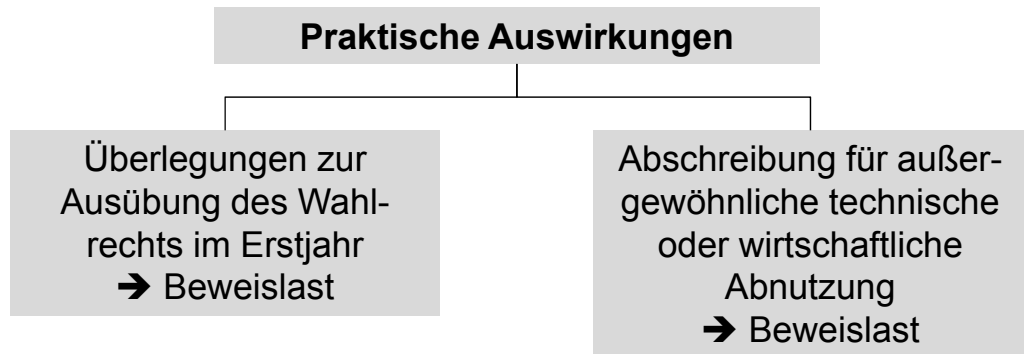
Anmerkungen

- ◆ Entscheidung für die AfA-Methode ist **bindend** → Wertänderungen können nicht über einen Wechsel der AfA-Methode berücksichtigt werden, sondern nur über erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen
- ◆ **Beachte:** Möglichkeit zur Änderung des Erstjahres und damit der Ausübung des Wahlrechts?
- ◆ **Argumente des BFH:**
 - Typisierung → Rechtsvereinfachung
 - 50 der Höhe nach festgelegte Jahresbeträge
 - Wahlmöglichkeit des Stpfl. (inkl. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG)
 - Wahl der degressiven AfA im Grundsatz unabänderlich

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 531

33

Wechsel von der degressiven AfA zur AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer



Bedeutung für Altfälle und bei einer ggf. erfolgreichen
Neueinführung der Möglichkeit zur degressiven Gebäude-AfA

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 532

34

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2018 – Thema 2

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Hintergrund

- ◆ Flexibilisierung der Arbeitswelt
- ◆ Gewinnung/Halten von Personal (z.T. auch nach Krankheit oder Behinderung)
- ◆ Raumkosten für den ArbG
- ◆ Räumliche Präsenz des Unternehmens an verschiedenen Standorten („Präsenz in der Fläche“)
- ◆ Neue technische Möglichkeiten

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 535

36

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Einkünftequalifikation – BMF-Schreiben vom 13.12.2005

Interesse des ArbG



Mietzins = Einnahmen
i.S.v. § 21 EStG

Interesse des ArbN



Mietzins = Einnahmen
i.S.v. § 19 EStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 536

37

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Abzugsfähigkeit

Kriterien für ein betriebliches Interesse

- ◆ Für den ArbN ist beim ArbG kein geeignetes Arbeitszimmer vorhanden; Anmietungsversuche erfolglos
- ◆ Anmietung von ähnlichen Räumen für andere ArbN
- ◆ Schriftliche Vereinbarung über die Nutzung

Unerhebliche Kriterien

- ◆ Möglichkeit der Begründung mit fremden Dritten
- ◆ Ortsüblichkeit des vereinbarten Mietzinses

FinVerw: Vorliegen von Einkunfts-
erzielungsabsicht wird **vermutet**

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 536

38

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist bei einem an den ArbG vermieteten Homeoffice von der Überschusserzielungsabsicht des ArbN auszugehen oder muss diese durch eine objektbezogene Prognose belegt werden?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 538

39

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

BFH-Urteil vom 17.4.2018 – IX R 9/17, BFH/NV 2018, 1102

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Eigentümer einer Immobilie, in der sie das OG zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Die Einliegerwohnung (Büro, Besprechungsraum, Küche und Bad) im EG wird an den ArbG vermietet (400 EUR/Monat zzgl. USt). Kopplung des Mietvertrags an den Arbeitsvertrag und Weisung des ArbG, dass der ArbN seine Tätigkeit dort ausüben muss.
2012	Stpfl. macht WK-Überschuss bei Einkünften aus VuV geltend: 29.900 EUR, darin enthalten 25.780 EUR für die behindertengerechte Renovierung des Bads (inkl. Dusche und Badewanne).
FA	WK-Überschuss wird grds. anerkannt, aber Kosten für die Ausstattung des Bades sind privat veranlasst und deshalb nicht anzuerkennen.
FG	Renovierungskosten sind im Schätzungswege anteilig (rd. 1/3) abzugsfähig.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 538

40

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Entscheidung: Aufhebung des Urteils und Zurückverweisung

- ◆ Regelungszweck des § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG: Nur bei Wohnimmobilien besteht **typisierend** Einnahmenüberschussabsicht
- ◆ Gewerbeimmobilien: keine Typisierung, sondern **individuelle** Prüfung, weil keine Vergleichbarkeit mit Wohnraumvermietung
- ◆ Homeoffice ist eine Gewerbeimmobilie → Einkünfterzielungsabsicht ist durch eine objektbezogene Überschussprognose im zweiten Rechtsgang zu prüfen
- ◆ Typisierender Einkünfterzielungsabsicht durch die FinVerw ist in diesen Fällen **nicht** zu folgen! Rspr.-Ausnahmen zur Typisierung werden nicht beachtet. Sie gelten auch für Gewerbeimmobilien.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 539

41

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Keine Begrenzung durch § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b) EStG

- ◆ Regelungen zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind **nicht** anzuwenden, wenn Einkünfte aus VuV erzielt werden.
- ◆ **Beachte:** Entscheidung des BFH bestätigt, dass bei Vorliegen von Einkunftserzielungsabsicht der Abzug von WK erfolgen kann.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 540

42

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Gewerberaummiete

- ◆ **Lösung durch FA und FG:**
 - Einkünfte aus VuV → WK-Abzug ist grds. zu gewähren.
 - Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Badezimmer ist str.
- ◆ **BFH:**
 - Bei dauerhafter Vermietung: typisierende Annahme von Einnahmeüberschusserzielungsabsicht für Wohnungen
 - Gewerbeimmobilien: **objektbezogene** Prüfung erforderlich
 - Homeoffice = Gewerbeobjekt → Individuelle Prüfung erforderlich (**Widerspruch zu BMF-Schr. v. 13.12.2005**)
 - Überschussprognose bezieht sich auf die gesamte Wohnung, weil diese Gegenstand des Mietvertrags ist.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 541

43

Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Vermietung an Auftraggeber eines Gewerbetreibenden

- ◆ **Keine** Einkünfte aus **VuV** bei Vermietung an den Auftraggeber eines Selbstständigen oder Gewerbetreibenden
- ◆ Konstitutives Merkmal eines Dienstverhältnisses: Überlassung eines Arbeitsplatzes **durch den ArbG** an den ArbN
- ◆ Bei Selbstständigen: Eigenverantwortung für den Arbeitsplatz
- ◆ Vergleichbarkeit mit einer Betriebsstätte des ArbG
- ◆ Abgrenzung zum BFH-Urt. v. 13.12.2016

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 542

44

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

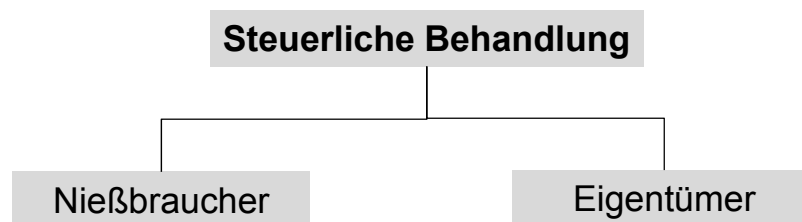
AktStR 4/2018 – Thema 3

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Ausgangsüberlegungen

- ◆ Nießbrauch = Recht, Nutzungen aus einer Sache oder aus einem Recht zu ziehen
- ◆ Vorbehaltsnießbrauch: bei Übertragung einer Sache (insb. eines Grundstücks) wird gleichzeitig ein Nießbrauchsrecht für den bisherigen Eigentümer bestellt



Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 545

46

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand (§ 82b EStDV)

- ◆ Verteilung der WK über 2 – 5 Jahre auf Antrag des Stpfl.
- ◆ Bindung in den Folgejahren an die einmal getroffene Wahl, wenn der Steuerbescheid im Entstehungsjahr bestandskräftig geworden ist
- ◆ **Unterbliebene** Wahlrechtsausübung:
 - FinVerw: Keine Nachholung, wenn nicht im VZ der Entstehung ausgeübt → BFH-Urt. v. 26.10.1977
 - Schätzung vs. zutreffende Überschussermittlung
 - Bei Bestandskraft des Jahres der Aufwandsentstehung: Anteilige Berücksichtigung in den Folgejahren
 - Verjährungsproblematik
- ◆ Beachte: Möglichkeit der nachträglichen Berufung auf § 82b EStDV

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 546

47

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Sonderaspekte

Fehlerhafte Einordnung von Aufwendungen

- ◆ Zu Unrecht rechtskräftig als HK beurteilte Aufwendungen
→ gleichmäßige anteilige Verteilung in den Folgejahren
- ◆ Erhaltungsaufwand, der tatsächlich HK war → keine Bindung

Nutzungsänderungen

- ◆ Veräußerung: WK im Jahr der Veräußerung
- ◆ Einbringung in BV: WK im Jahr der Einbringung
- ◆ Tod: Keine Regelung

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 548

48

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann der Eigentümer einer Immobilie den Teil der vom Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen, die von diesem infolge seines Todes gem. § 82b EStDV steuerlich nicht mehr geltend gemacht wurden, als WK bei seinen Einkünften aus VuV abziehen?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 549

49

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

BFH-Urteil vom 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2015
Kl.	Erbe nach seiner Mutter, die im Januar 2014 verstorben war. 2010 übertrug die Mutter mehrere Mietshäuser auf den Kl. unter Zurückbehaltung des dinglichen lebenslangen Nießbrauchs. Sie erklärte weiter Einkünfte aus VuV. 2013 wendete die Mutter erhebliche Erhaltungsaufwendungen auf, die sie durch einen Kredit, der mit einer Bürgschaft des Sohnes und Grundschulden der Immobilie besichert war, finanzierte. Sie verteilte diese Aufwendungen gem. § 82b EStDV über mehrere Jahre und machte sie als WK geltend. Nach ihrem Tod wollte der Kl. die bisher noch nicht berücksichtigten Beträge seinerseits als WK i.R.d. § 21 EStG geltend machen.
FA	Abzug hat im VZ des Todes der Mutter bei dieser zu erfolgen, weil der Sohn durch diese Aufwendungen nicht wirtschaftlich belastet.
FG	Abzug hat bei der Mutter im VZ des Todes zu erfolgen, so dass ein Abzug beim Sohn ausscheidet.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 550

50

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Entscheidung: Klage ist unbegründet

- ◆ Keine ausdrückliche Regelung in § 82b Abs. 1 EStDV; weder direkte noch analoge Anwendung des § 11d Abs. 1 S. 1 EStDV
- ◆ Übertragung des WK-Abzugs folgt auch nicht aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge; Vermietereigenschaft beruht auf dem Erlöschen des Nießbrauchs und nicht auf der Gesamtrechtsnachfolge
- ◆ Prinzip der Individualbesteuerung und Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit: Stpfl. endet mit dem Tod der Person
→ Abzug der Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften der verstorbenen Nießbraucherin aus VuV im VZ der Beendigung des Nießbrauchs

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 551

51

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Anmerkungen**Entscheidend: Erlöschen des Nießbrauchs**

- ◆ Gesamtrechtsnachfolge?
Nein!
- ◆ Erlöschen des Nießbrauchs

Interpersoneller Übergang

- ◆ Direkte oder analoge Anwendung des § 11d EStDV scheidet aus

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 551

52

Abzug von Erhaltungsaufwendungen des Nießbrauchers nach Gesamtrechtsnachfolge

Sonderaspekte**Personelle Zuordnung**

§ 11d Abs. 1 EStDV: keine Anwendung auf Erhaltungsaufwendungen
Beendigungstatbestände des **§ 82b Abs. 2 EStDV**

FinVerw: Tod des Nießbrauchers führt dazu, dass die bisher nicht abgezogenen Aufwendungen im Jahr des Todes bei ihm als WK abzuziehen sind

Unentgeltliche Übertragung: R 21.1 Abs. 6 S. 2 EStR → keine Anwendung auf Einzelrechtsnachfolge

Vorgänge auf Vermögensebene: nicht maßgeblich

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 553

53

AktStR 4/2018 – Thema 4

Keine Abfärbung bei Verlusten

Voraussetzungen der Abfärbetheorie (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 HS. 1 EStG)

- ◆ OHG, KG oder eine „andere PersG“ (z.B. GbR, Partnerschaft, Partenreederei gem. § 489 HGB a.F. oder ggf. ausländische PersG),
- ◆ Nicht gewerbliche, aber von Einkunftserzielungsabsicht getragene Tätigkeit dieser PersG (Land- und Forstwirtschaft, selbstständige Arbeit, KapV oder VuV) und
- ◆ gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG, wobei insoweit Gewinnerzielungsabsicht bestehen muss

Keine Abfärbung bei Verlusten

Abfärbetheorie**Besteuerungsfolgen**

Sämtliche Einkünfte gelten als solche aus Gewerbebetrieb und werden entspr. besteuert (einschl. GewSt)

Rechtfertigung

- ◆ Vereinfachung durch nur eine Einkunftsart und -ermittlung
- ◆ Schutz des GewSt-Aufkommens

Beachte:

Vorabprüfung, ob einheitliche Qualifikation als selbstständige oder gewerbliche Tätigkeit

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 557

56

Keine Abfärbung bei Verlusten

Bagatellregelung (BFH v. 27.8.2014)

- ◆ Grenzen für **freiberufliche** Tätigkeit:
 - relativ: 3 % des Netto-Gesamtumsatzes und
 - absolut: 24.000 EUR im VZ
- ◆ **Nettoumsätze**, nicht Gewinn (trotz Orientierung an § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG)
- ◆ Regelung gilt auch zu Lasten des Stpfl. → Bei Wegfall der Gewerblichkeit kann eine Betriebsaufgabe vorliegen und deshalb eine Steuerentstrickung erfolgen → ggf. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Alternative, um dies zu verhindern

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 558

57

Keine Abfärbung bei Verlusten

Abfärbetheorie**Gestaltungen zur Vermeidung der Gewerblichkeit**

Ein Gesellschafter übernimmt die gewerbliche Tätigkeit auf eigene Rechnung

Entstehen von gewerblichen Sonder-BE eines Gesellschafters

Errichtung einer zweiten, zivilrechtlich selbstständigen (ggf. beteiligungsidentischen) PersG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 559

58

Keine Abfärbung bei Verlusten

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Erzielt eine Personengesellschaft auch dann gewerbliche Einkünfte infolge einer Betriebsaufspaltung, wenn die Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird?
- ◆ Kommt es auch dann zu einer Umqualifikation von Einkünften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in solche aus Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 560

59

Keine Abfärbung bei Verlusten

Entscheidung und Begründung

- ◆ Auslegung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei geringfügigen positiven gewerblichen Einkünften neben rein vermögensverwaltenden Einkünften bleibt ebenso offen, wie die Anwendung der relativen Bagatellgrenze
- ◆ Eine PersG erzielt keine Einkünfte aus § 15 EStG auf Grund einer Betriebsaufspaltung, wenn es ihr an Gewinnerzielungsabsicht fehlt.
- ◆ Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grds., wenn der Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen **unentgeltlich oder nicht kostendeckend** überlassen werden.
- ◆ Gehört die Betriebs-KapG zum BV des Besitzunternehmens, kann die Gewinnerzielungsabsicht mittelbar aus der Erzielung höherer Beteiligungseinkünfte entstehen.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 563

62

Keine Abfärbung bei Verlusten

Betriebsaufspaltung

- ◆ **Auswirkungen:** Gewerbliche Tätigkeit beider vermögensverwaltend tätigen GbR?
- ◆ **Aber:** Betriebsaufspaltung setzt Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens voraus
- ◆ Gewinnerzielungsabsicht **nicht** gegeben bei unentgeltlicher oder nicht kostendeckender Vermietung
- ◆ **Achtung:** Risiko, bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Betriebs-KapG und niedrigen Mieten als „Stützungsmaßnahme“
- ◆ Niedrige Vergütung oder Verzicht darauf führt zu höheren Gewinnen der Betriebsgesellschaft → Entsteht hierdurch Gewinnerzielungsabsicht?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 563

63

Keine Abfärbung bei Verlusten

Gewinnerzielungsabsicht durch Beteiligungserträge?**Betriebs-PersG**

Einkünfte der PersG werden unmittelbar dem MU zugerechnet
 → keine Auswirkung bei der Besitzgesellschaft

Gewinnerzielungsabsicht kann **nicht** entstehen!

Betriebs-KapG**Voraussetzungen**

- ◆ Beteiligung ist BV
- ◆ Höhere Gewinnausschüttungen sind zu erwarten

BFH lässt das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung **dem Grunde nach offen** → Ausschüttungen statt Ausschüttungsmöglichkeit

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 564

64

Keine Abfärbung bei Verlusten

Abfärbetheorie

- ◆ Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gebietet keine Anwendung
- ◆ Verfassungsmäßigkeit verlangt einschränkende (!) Auslegung
- ◆ Kontrollüberlegung: Vergleich mit einem Einzelunternehmer bestätigt das Ergebnis
- ◆ Bei Ausschüttungen aus der Betriebs-**KapG** würden diese den Gewinn erhöhen → Entscheidung über Ausschüttung als wesentliches Gestaltungsinstrument! BFH: ja, aber unproblematisch, u.a. wg. Rspr. des BVerfG
- ◆ Offen: Bagatellregelung, Beobachtungszeitraum und ggf. Qualifikation der Einkünfte

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 566

65

Keine Abfärbung bei Verlusten

Sonderaspekte

Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 S. 6 EStG)

- ◆ Seit 1.1.2015
- ◆ Beteiligung > 25%
- ◆ teil- oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung an die KapG
- ◆ BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Teil

ErbSt

- ◆ Besitz-PersG ist begünstigtes BV und kein Verwaltungsvermögen
- ◆ Daher: ErbSt-Vorteil

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 567

66

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2018 – Thema 5

Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung

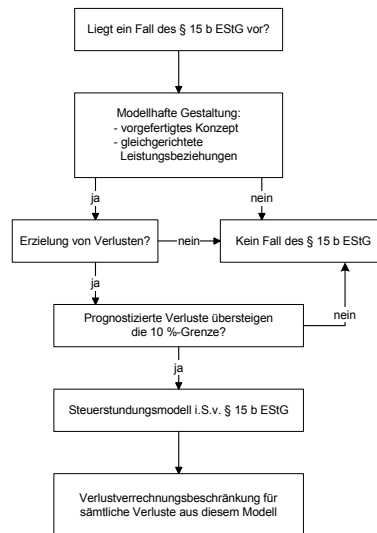
Ausgangspunkte

- ◆ Fonds: Gesonderte Verträge zwischen Initiator und Investor mit dem Ziel, einen Teil der Kosten als steuerlich sofort abzugsfähige Kosten berücksichtigen zu können → Steuerersparnis!
- ◆ BFH: Anwendung von § 42 AO!
 - Fondsetablierungskosten führen i.v.H. zu AK des gesamthänderisch erworbenen WG
 - Keine sofortige Abzugsfähigkeit, sondern Berücksichtigung grds. nur über die AfA
 - Argument: Gesamtkaufpreis für das anzuschaffende WG wird auf unterschiedliche Verträge verteilt

§ 15b EStG

- ◆ Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005
- ◆ Ziel: Versagung der Verlustanerkennung bei sog. Steuerstundungsmodellen; Verrechnung von Verlusten nur mit Gewinnen aus der nämlichen Investition
- ◆ Fonds in der Form von PersG, die ihren Anlegern in der Anfangsphase hohe Verluste zuweisen. **Gesetzgeber:** Erzielen von hiermit verbundenen steuerlichen Vorteilen ist die Hauptmotivation für die Beteiligung → „Bekämpfung“ von gesamtwirtschaftlich unsinnigen Investitionen

Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung

Prüfungsschema (BMF-Schr. v. 17.7.2007, BStBI I 2007, 542 Rz 31)

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 573

70

Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung

Tonnagebesteuerung: § 5a EStG

- ◆ Besondere Form der Gewinnermittlung in Abhängigkeit von der Tonnage und den Betriebstagen → Pauschale Gewinnermittlung, mit Versagung des Abzugs der tatsächlichen BA → i.d.R. für den Stpfl. günstiger
- ◆ Erfasst: Handelsschiffe im internationalen Verkehr
- ◆ Voraussetzungen: unwiderruflicher Antrag des Stpfl.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 574

71

Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Steht § 15b EStG einer Weiteranwendung der bisherigen Rspr.-Grundsätze zur Qualifizierung von Fondsetablierungskosten unter Anwendung von § 42 AO als Anschaffungskosten entgegen?
- ◆ Schließt die spätere Anwendung der Tonnagebesteuerung gem. § 5a EStG einen Abzug von Kosten für die Etablierung eines Schiffsfonds in früheren Jahren aus?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 575

72

Fondsetablierungskosten bei modellhafter Gestaltung

BFH-Urteil v. 26.4.2018 – IV R 33/15, BFH/NV 2018, 1024

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Jahr	2007
Klin.	GmbH & Co. KG, die als geschlossener Fonds („Zweitmarktfonds“) in bestehende Beteiligungen an Schiffahrtsgesellschaften investiert.
	In der Folgezeit wurden sowohl die laufenden Aufwendungen als auch die Aufwendungen für die Fondsetablierung als BA geltend gemacht. Später wurden Anleger gefunden und deren Einlage dann in Schiffsbeteiligungen investiert.
FA	Kosten für die Fondsetablierung: AK der erworbenen Zielfonds-Beteiligungen; Kosten für die laufende Verwaltung: Zusammenhang mit den ab 2008 erzielten Einkünften aus den Beteiligungen an den Zielfonds, wg. Anwendung der Tonnagebesteuerung nicht abzugsfähig. Insgesamt: Deutliche Gewinnerhöhung
FG	Berücksichtigung der laufenden Aufwendungen als BA, i.Ü. liegen unter Hinweis auf die Rspr. des BFH zu den Fondsetablierungskosten AK vor.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 575

73

Entstandene Kosten**Fondsetablierung**

- ◆ Provision für EK-Vermittlung
- ◆ Fondskonzeption
- ◆ Bewertung und Analyse (Zielfonds)
- ◆ Prospektgutachten
- ◆ Rechtsberatung
- ◆ Einrichtung Portfolioverwaltung
- ◆ Einrichtung Treuhandverwaltung
- ◆ Erstellung Emissionsunterlagen

Laufende Verwaltung

- ◆ Haftungsvergütung
- ◆ JA-Kosten
- ◆ Nebenkosten des Geldverkehrs
- ◆ Sonstiges
- ◆ Kontokorrentzinsen

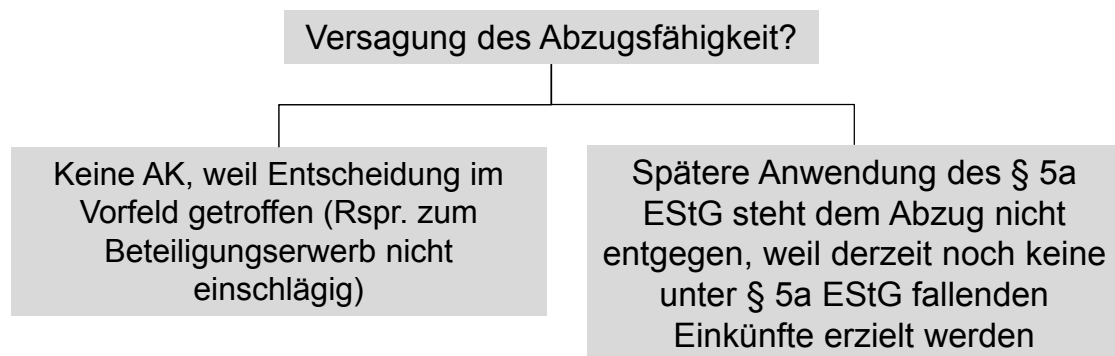
Entscheidung und Begründung

- ◆ Hat der Gesetzgeber ein missbrauchsverdächtiges Feld gesichtet und durch eine Spezialvorschrift abgesteckt, legt er für diesen Bereich die Maßstäbe fest. Unabhängig von der Erfüllung dieser Regelung im Einzelfall darf die Wertung des Gesetzgebers nicht durch Anwendung des § 42 AO unterlaufen werden.
- ◆ Sollte Rz 42 des Urt. v. 12.5.2016 anders zu verstehen sein, hält der erkennende Senat daran jedenfalls nicht fest.
- ◆ Die Aufwendungen waren nicht als AK der erworbenen Kommanditbeteiligungen an Schiffsfonds (Zielfonds-Beteiligungen), sondern als sofort abzugsfähige BA zu behandeln. Die Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG steht dem nicht entgegen.

Gestaltungsmissbrauch

- ◆ § 15b EStG verdrängt die bisherige Rspr. und zwar unabhängig davon, ob diese Regelung im konkreten Fall zur Anwendung kommt (oder etwa wg. der 10 %-Grenze scheitert)
- ◆ Argumente:
 - Regelungszweck
 - Systematik
 - Regierungsbegründung: Regelung ist wirkungsvoll und Einschränkung ausreichend
- ◆ **Kein § 42 AO** neben der speziellen Missbrauchsvorschrift, weil sonst den Wertungen des Gesetzgebers widersprochen würde

Fondsfinanzierungskosten



Beachte: Die Berücksichtigung kann nur i.R.d. § 15b EStG erfolgen, also Verrechnung mit künftigen Gewinnen aus der nämlichen Beteiligung

AktStR 4/2018 – Thema 6

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Verbilligte Vermietung von Wohnungen

- ◆ Systematischer Ausgangspunkt: Aufteilung in einen steuerlich relevanten entgeltlichen und einen steuerlich irrelevanten unentgeltlichen Teil
- ◆ Seit VZ 1987: § 21 Abs. 2 EStG als Sonderregelung
 - Aufteilung, wenn Mietzins weniger als 50 % der ortsüblichen Miete → keine Aufteilung, wenn Mietzins \geq 50 % → Differenzierung!
 - Grds. Vorliegen von Überschusserzielungsabsicht, bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung
- ◆ Seit VZ 2004: Anhebung des Schwellenwerts auf 56 %

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Neuausrichtung durch BFH-Urteil vom 5.11.2012 – IX R 48/01

Verhältnis: Mietzins zu Vergleichsmiete

< 56 %	≥ 56 % und < 75 %	≥ 75 %
<ul style="list-style-type: none"> ◆ Anteiliger WK-Abzug ◆ Keine Überprüfung einer Überschusserzielungsabsicht 	<p>Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Positive Prognose: voller WK-Abzug ◆ Negative Prognose: anteiliger WK-Abzug 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Voller WK-Abzug ◆ Keine Überprüfung einer Überschusserzielungsabsicht

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 582

80

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Gesetzliche Neuregelung seit VZ 2012

Mietzins <u>mind. 66 %</u> der Vergleichsmiete	Mietzins <u>unter 66 %</u> der Vergleichsmiete
<ul style="list-style-type: none"> ◆ Voller WK-Abzug ◆ Keine Überprüfung einer Überschusserzielungsabsicht 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Anteiliger WK-Abzug ◆ Keine Überprüfung einer Überschusserzielungsabsicht

Beachte:

Gilt **ausschließlich** für die Vermietung von Wohnungen zu **Wohnzwecken** und findet bei den Gewinneinkünften keine Anwendung!

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 582

81

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Ortsübliche Miete

- ◆ **Ortsübliche Kaltmiete** für Whg. vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen **Mietspiegels zzgl.** der nach der Betriebskostenverordnung v. 25.11.2003 **umlagefähigen Kosten**
- ◆ Anpassung der Miete prüfen → Fremdüblichkeit beachten!
- ◆ Unterer Rand der Bandbreite
- ◆ Bei (teil-)möblierter Vermietung ist nach h.M. ein Möblierungszuschlag vorzunehmen
- ◆ Nds. FG v. 17.12.2010: AfA für die Möblierung und Gewinnzuschlag

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 583

82

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Ist zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S.d. § 21 Abs. 2 EStG bei verbilligter Vermietung ein Möblierungszuschlag zu berücksichtigen, wenn es sich um eine (teil)möblierte Wohnung handelt?
- ◆ Wie ist ein evtl. Möblierungszuschlag zu ermitteln?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 584

83

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

BFH-Urteil vom 6.2.2018 – IX R 14/17, BStBI II 2018, 522**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Ehegatten, die zur ESt zusammenveranlagt werden
2006 - 2010	Vermietung einer ETW einschl. Einbauküche, Trockner und Waschmaschine an den Sohn ohne Möblierungszuschlag, Verluste unter Berücksichtigung ungekürzter WK, ortsübliche Vergleichsmiete nach Mietspiegel unter Berücksichtigung eines Ausstattungsfaktors zu mehr als 75 % erreicht
FA	FA kürzt Verluste unter quotaler Berücksichtigung der WK, Ansatz ortsüblicher Vergleichsmiete nach Mietspiegel zzgl. Möblierungszuschlag i.H.d. AfA für Einbauküche, Trockner und Waschmaschine nur zu 67,49 % erreicht, keine positive Überschussprognose
FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage im Wesentlichen als unbegründet ab und lässt die Rev. zu, zusätzlich zur AfA setzt das FG einen Gewinnzuschlag i.H.v. 4 % als Möblierungszuschlag an.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 584

84

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Bestimmung des entgeltlichen Anteils

	FA	FG
Mietwert lt. Mietspiegel	5,60 EUR	5,15 EUR
Ortsübliche Miete: 80 qm	448,00 EUR	412,00 EUR
umlagefähige Kosten anhand der Vz	155,00 EUR	155,00 EUR
AfA der Einbaugeräte (Küche, Spülmaschine, Trockner)	107,00 EUR	90,95 EUR
Gewinnaufschlag für die Einbaugeräte i.H.v. 4%		3,64 EUR
Ortsübliche Warmmiete	710,00 EUR	661,59 EUR
tatsächlich gezahlt	479,19 EUR	479,19 €
Entgeltlicher Anteil	67,49 %	72,43%

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 585

85

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Entscheidung: Aufhebung und Zurückverweisung

- ◆ Einbauküche und Einbauschränke stellen keine Möblierung dar. Die Miete lt. Mietspiegel ist als ortsüblich anzusehen, soweit dieser für eine überlassene Einbauküche einen prozentualen Zuschlag oder einen Ausstattungsfaktor über ein Punktesystem vorsieht. Ein darüber hinaus gehender Möblierungszuschlag darf nicht angesetzt werden.
- ◆ Lässt sich ein marktüblicher Möblierungszuschlag aus dem einschlägigen Mietspiegel nicht ermitteln, kann dessen Neuauflage verwendet werden. Ggf. ist ein Sachverständigengutachten einzuholen.
- ◆ Kann ein Möblierungszuschlag auf Grundlage des örtlichen Mietmarktes nicht ermitteln werden, kommt ein Zuschlag nicht in Betracht. Keine Herleitung aus der linearen AfA zzgl. eines Gewinnaufschlags.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 586

86

Ortsübliche Miete für (teil)möblierte Wohnungen

Anmerkungen

- ◆ Bedeutung für die aktuelle Rechtslage
- ◆ Mandanten auf mögliche Vorteilhaftigkeit einer Erhöhung hinweisen → Dokumentation zur Exkulpation!
- ◆ Grds. Möblierungszuschlag, aber Herleitung am lokalen Markt → Schwierige Ermittlung
- ◆ § 21 Abs. 2 EStG führt zur Einschränkung des WK-Abzugs → Beweislast beim FA
- ◆ Auseinandersetzung mit dem konkreten Mietspiegel erforderlich: Was ist bereits durch die Miete umfasst? Küche? Was noch?
- ◆ Rückgriff auf Internet-Portale, um den Möblierungszuschlag zu ermitteln

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 587

87

AktStR 4/2018 – Thema 7

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

Steuerermäßigung gem. § 35a EStG

haushaltsnahe
Beschäftigungs-
verhältnisse i.H.v.
max. 510 EUR
(Abs. 1)

haushaltsnahe
Dienstleistungen i.H.v.
max. 4.000 EUR
(Abs. 2)

Handwerkerleistun-
gen für Renovie-
rungs-, Erhaltungs-
und Modernisie-
rungsmaßnahmen
i.H.v. max.
1.200 EUR (Abs. 3)

Keine Begünstigung, wenn öffentliche Förderung

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

Abzugsfähigkeit

Ausschluss des Abzugs

Wenn eine Berücksichtigung als BA, WK, SA oder agB erfolgen kann → Dieser Abzug ist dann vorrangig.

Abzugsfähigkeit

Häufig führt die Kürzung um die zumutbare Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG zur Nichtabzugsfähigkeit als agB → Abzugsfähigkeit gem. § 35a Abs. 2 oder 3 prüfen, denn dann erfolgt **kein** Ausschluss!

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 589

90

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

„Zum Haushalt“

- ◆ Haushalt: Wirtschaftsführung mehrerer zusammenlebender Personen oder einer einzelnen Person in einer Whg. oder in einem Haus einschl. des dazu gehörenden Grund und Bodens (inkl. Zubehörräumen und Außenanlagen)
- ◆ BFH v. 20.3.2014: räumlich-sachlicher Zusammenhang zum Haushalt ausreichend → Dienstleistungen auch jenseits der Grundstücksgrenze begünstigt, wenn
 - die Tätigkeit sonst von Familienmitgliedern erbracht werden müsste,
 - ein unmittelbarer räumlicher Zusammenhang zum Haushalt besteht und
 - sie dem Haushalt dient.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 590

91

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

BMF-Schreiben vom 9.11.2016

- ◆ „im Haushalt“ umfasst auch das angrenzende Grundstück, wenn die Leistung dem eigenen Grundstück dient
- ◆ Reparatur- und Wartungsleistungen an Gegenständen des Haushalts nur begünstigt, wenn die Arbeiten im Haushalt durchgeführt werden
- ◆ Anhängige Verfahren:
 - Ausbau – Reparatur in der Werkstatt – Einbau (VI R 4/18)
 - Anfertigung – Verzinkung – Lieferung und Montage (VI R 7/18)
 - Ausreichend, wenn Leistungserfolg in der Whg. des Stpfl.?
- ◆ Netzanschlüsse (z.B. Wasser) sind begünstigt, wenn es sich nicht um Neubaumaßnahmen handelt und keine Erbringung auf gesetzlicher Grundlage erfolgt

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 592

92

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen „in einem Haushalt“ nach § 35a Abs. 3 EStG i.V.m. § 35a Abs. 4 S. 1 EStG für von der öffentlichen Hand erhobene Baukostenzuschüsse zu gewähren, die für die Herstellung der öffentlichen Abwasserentsorgungsanlage verlangt werden, an die das Grundstück angeschlossen wird?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 593

93

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

BFH-Urteil v. 21.2.2018 – VI R 18/16, BStBl II 2018, 641 (BFH/NV 2018, 855)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Ehegatten, die zur ESt zusammenveranlagt werden.
2011	Erstmaliger Anschluss des zu eigenen Wohnzwecken genutzten EFH an die zentrale Kläranlage u.a. durch die Neuverlegung einer Mischwasserleitung durch den örtlichen Abwasserzweckverband.
2012	Der Abwasserzweckverband stellt 3.896,60 EUR Baukostenzuschuss nach Abzug in Anspruch genommener öffentlicher Fördermittel in Rechnung, für den die Kl. i.H. eines selbst geschätzten Lohnkostenanteiles von 60 % (= 2.338 EUR) eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für Handwerkerleistungen beantragen.
FA	FA gewährt die Steuerermäßigung nicht.
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage in vollem Umfang statt.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 593

94

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

Entscheidung: Rev. ist begründet

- ◆ Juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Zweckverband) kann mit dem Verlegen der Hausanschlussleitungen gegen Kostenerstattung Leistungen i.S.v. § 35a Abs. 3 EStG erbringen. Rechtsgrundlage der Kosten ist unerheblich.
- ◆ Begünstigung auch möglich, wenn die Leistungen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt (z.B. auf öffentlichem Grund) erbracht werden und dem Haushalt dienen (Versorgungsnetzanschluss)
- ◆ Zusammenhang fehlt bei Zahlungen für den Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes, da dieses anders als der Hausanschluss selbst, nicht nur einzelnen Grundstückseigentümern, sondern allen Nutzern des Versorgungsnetzes zugutekommt.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 594

95

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

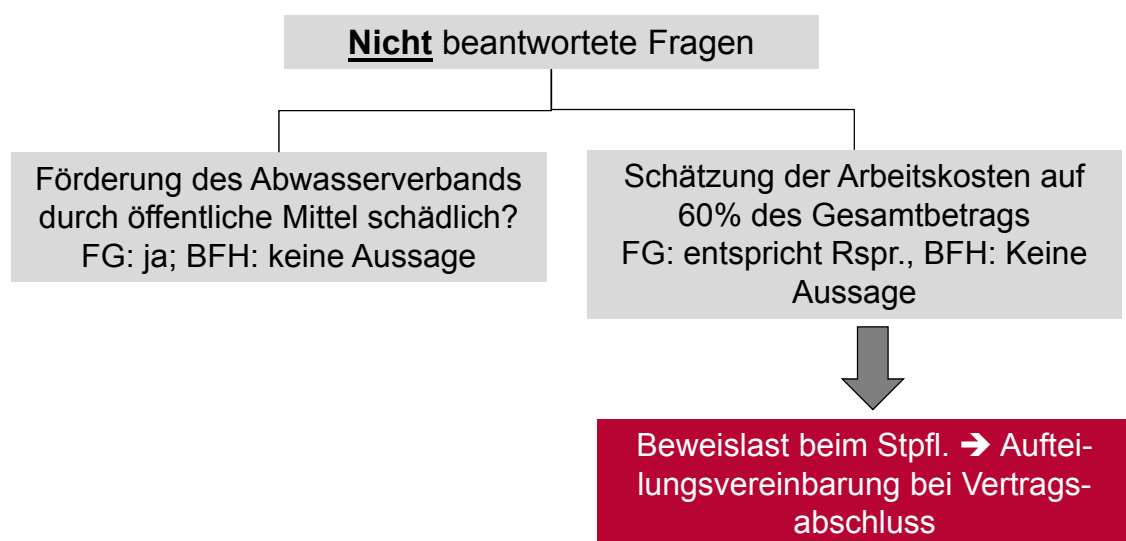
Anliegerbeiträge

- ◆ Große praktische Bedeutung
- ◆ Differierende Rspr. der FG in der Vergangenheit
- ◆ BFH: Leistung muss konkret dem **einzelnen Haushalt** des Stpfl. zukommen. Dies ist nicht der Fall bei einer gemeinsamen Nutzung einer Versorgungsanlage.
- ◆ Rspr. überzeugt nicht
- ◆ Rückwirkungen auf andere Fälle (z.B. Heizung im MFH)
- ◆ **Abweichung von Tz 22 des BMF-Schr. v. 9.11.2016:** Erhebung auf gesetzlicher Grundlage steht einer Begünstigung nicht entgegen. Indirekte Bezahlung ist unproblematisch.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 595

96

Handwerkerleistung im Haushalt bei Baukostenzuschuss

Folgefragen

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 596

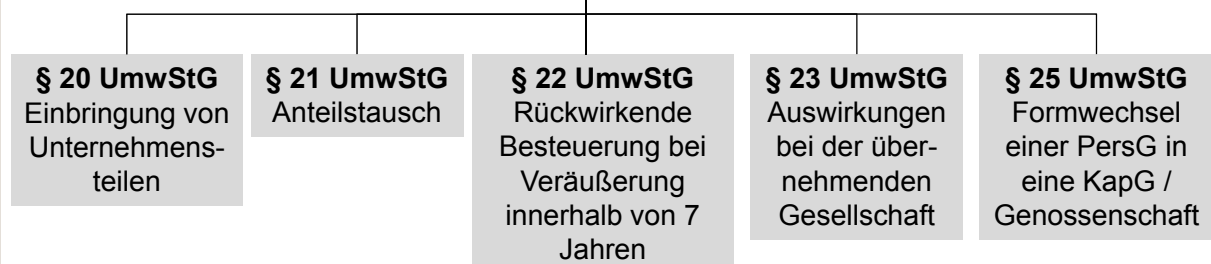
97

AktStR 4/2018 – Thema 8

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Einbringung in KapG



Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Einbringungsformen

Einzelrechtsnachfolge

- ◆ Sacheinlage (§ 5 Abs. 4 GmbHG, § 27 AktG)
- ◆ Anwachsung (§ 738 BGB)
- ◆ Gründung einer KapG
- ◆ Kapitalerhöhung

Gesamtrechtsnachfolge

- ◆ Verschmelzung von PersG auf eine KapG (§§ 39 - 45 UmwG)
- ◆ Auf- oder Abspaltung auf eine KapG (§§ 125, 135 UmwG)
- ◆ Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine KapG (§§ 125, 135, 138 - 140, 152 - 157 UmwG)
- ◆ Formwechsel einer PersG in eine KapG (§ 214 - 225 UmwG)

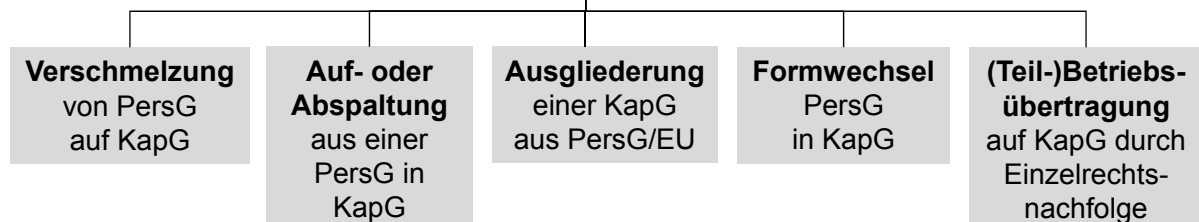
Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 599

100

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Möglichkeiten der Einbringung

Möglichkeiten der Einbringung nach § 20 UmwStG



Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 600

101

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Voraussetzungen der §§ 20 ff UmwStG

qualifizierter
Einbringungs-
gegenstand

Mehrheits-
erfordernis

unbeschränkte
KSt-Pflicht

Gewährung von
neuen Anteilen

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 600

102

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Bewertungswahlrecht gem. § 20 UmwStG

- ◆ Grundregel: Gemeiner Wert (Ausnahme: § 6a EStG) → Aufdeckung der stillen Reserven & Entstehung von neuem AfA-Potential
- ◆ Auf Antrag: einheitlich BW- oder Zwischenwert-Ansatz
- ◆ Voraussetzungen:
 - Spätere Besteuerung mit KSt
 - Kein negatives Kapital (Unterbilanz)
 - Kein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts
- ◆ Wertverknüpfung: Wertansatz bei der KapG = Veräußerungspreis und AK der Gesellschaftsanteile → Bei Ansatz unterhalb des Verkehrswerts: sperrfristbehaftete erhaltene Anteile i.S.d. § 22 UmwStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 601

103

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Steuerliche Rückwirkungsfiktion

- ◆ Rückwirkung von max. 8 Monaten
- ◆ Auswirkungen von Entnahmen/Einlagen während dieses Zeitraums:
 - Grds. vGA bzw. vE
 - Ausnahmeregelung (§ 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG): Rückbeziehung gilt nicht für Entnahmen und Einlagen in diesem Zeitraum → Fortbestand des Betriebes
 - Ausgleichsposten mit erfolgsneutraler Verrechnung
 - Rückwirkungen auf die AK der erhaltenen Anteile → Problem: „Überentnahme“ → Führt § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG dazu, dass das Ansatzwahlrecht eingeschränkt wird oder können neg. AK entstehen?
 - FinVerw (Rn. 20.19 UmwStE): stpfl. Einbringungsgewinn

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 602

104

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann die Minderung der Anschaffungskosten des Einbringenden nach § 20 Abs. 7 S. 3 UmwStG 2002 durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum auch zu einem negativen Wert führen?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 603

105

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

BFH-Urteil vom 7.3.2018 – I R 12/16, BFH/NV 2018, 1063**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Alleiniger Anteilseigner einer RA-GmbH und Inhaber einer RA-Einzelpraxis	
2.1.2005	Durch Beschluss am 30.8.2005 wird die Einzelpraxis zum steuerlichen Übertragungstichtag 2.1.2005 als Sacheinlage in die RA-GmbH eingebracht.	
2005	BW des eingebrachten BV zum 2.1.2005	= - 56.750
	Entnahmen/Einlagen im Rückwirkungszeitraum (2.1. - 30.8.2005)	= 458.365
FA / Bp	Zusätzlich zum bisherigen Einbringungsgewinn von 56.750 (negatives BV zum 2.1.2005) sind weitere 458.365 als Veräußerungsgewinn beim Kl. zu versteuern (§ 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG)	
FG	Abweisung der Klage	

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 603

106

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Entscheidung: Aufhebung des Urteils des FG

- ◆ Keine Aufstockung für die durch Entnahmen entstehenden Fehlbeträge
→ keine teleologische Erweiterung des § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG 2002. Er gilt nur für den steuerlichen Übertragungstichtag.
- ◆ § 20 Abs. 7 S. 3 UmwStG 2002 ist nur auf Einlagen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen. Für diese sind die AK der Anteile zu korrigieren. Ein „Mindestansatz“ des eingebrachten BV ist nicht intendiert.
- ◆ Ergebnis nach § 20 Abs. 7 S. 3 UmwStG 2002 kann auch negativ sein.
- ◆ Zweck (§ 20 Abs. 7 S. 2 UmwStG 2002): Verhinderung von vGA, wenn Vorgänge im Rückwirkungszeitraum bei einer PersG als Entnahmen zu beurteilen wären. Keine Veränderung des Entnahmezeitpunkts

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 605

107

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Anmerkungen

- ◆ Inhaltlich unveränderte Vorschrift im geltenden Recht
- ◆ FinVerw: Rn 20.19 UmwStE → positives EK zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungszeitpunkts erforderlich
- ◆ BFH: zeit

punkt

bezogene Betrachtung
- ◆ Kein allgemeines Verbot von negativen AK (z.B. auch BMF im Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer)

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 606

108

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Beispiel

Das Einzelunternehmen des A wird mit Einbringungsvertrag vom 3.7.2018 (Eintragung im HR am 4.8.2018) mit Rückwirkung zum 1.1.2018 in die A-GmbH mit einem Stammkapital von 25.000 EUR eingebracht. In der Zeit zwischen dem 1.1.2018 und dem 4.8.2018 entnimmt A 100.000 EUR aus dem Einzelunternehmen. Im AV sind stille Reserven i.H.v. 200.000 EUR vorhanden.

Schlussbilanz des Einzelunternehmens zum 31.12.2017			
AV	100.000 EUR	Kapital	25.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Verbindlichkeiten	175.000 EUR
	200.000 EUR		200.000 EUR

Danach ergäbe sich zum 31.12.2017 folgende StBil der GmbH			
AV	100.000 EUR	Gez. Kapital	25.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Verbindlichkeiten	175.000 EUR
	200.000 EUR		200.000 EUR

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 607

109

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Beispiel

Die Entnahmen im Rückwirkungszeitraum sind nach § 20 Abs. 5 S. 2 UmwStG in der Buchführung der GmbH als Entnahmen zu behandeln, und dies wirkt nach Auffassung der FinVerw (Rn 20.19 UmwSt-Erlass) auf den Einbringungsstichtag zurück.

Kapital lt. bisheriger Einbringungsbilanz	25.000 €
abzgl. Entnahmen im Rückwirkungszeitraum	100.000 €
negatives Kapital zum 31.12.2017	75.000 €

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 607

110

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Beispiel

Nach Auffassung der FinVerw erfolgt hieraus die Anwendung des § 20 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG, die zur Aufdeckung von stillen Reserven von 75.000 EUR führt. Die StBil nach dieser Aufstockung hat folgendes Aussehen:

31.12.2017 StBil der GmbH nach Aufstockung			
AV	175.000 EUR	Gez. Kapital	25.000 EUR
Luftposten	25.000 EUR	Ausgleichsposten	100.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Verbindlichkeiten	175.000 EUR
	300.000 EUR		300.000 EUR

Der Ausgleichsposten zieht die Entnahmen im Rückwirkungszeitraum in die Bilanz zum Einbringungsstichtag vor, und der Luftposten ist zur Darstellung des BW nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG notwendig, da die Aufstockung bis zum handelsrechtlich notwendigen Kapitalausweis von 25.000 EUR in der StBil nicht nachzuvollziehen ist.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 607

111

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Beispiel

Für A ergäbe sich ein **Einbringungsgewinn** von 75.000 EUR wie folgt:

Wert des angesetzten BV bei der GmbH		100.000 EUR
BW des eingebrachten Betriebs	./.	25.000 EUR
Einbringungsgewinn		75.000 EUR

Diesen Gewinn muss A als laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb der Besteuerung in 2017 unterwerfen.

Für A ergeben sich **AK der Anteile** an der A-GmbH wie folgt:

AK = Wert des angesetzten BV bei der GmbH 0 EUR

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 607

112

Berücksichtigung negativer Anschaffungskosten

Praxiskonsequenzen

- ◆ Reaktion der FinVerw. steht noch aus!
- ◆ **Praxisempfehlung:** Ausgleich eines durch Überentnahme entstandenen negativen Kapitals durch tatsächliche Leistung einer Einlage vor Vollzug der Einbringung
- ◆ Gefahr: hoher Veräußerungsgewinn in der Zukunft
- ◆ Entstehende Folgefrage: Tausch der erhaltenen Anteile nach § 21 UmwStG innerhalb der Sperrfrist des § 22 UmwStG gegen Anteile an einer Kapitalgesellschaft?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 609

113

AktStR 4/2018 – Thema 9

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Gemischte Schenkung

- ◆ Gegenstand wird teils entgeltlich und teils unentgeltlich übertragen, wobei der unentgeltliche Teil überwiegt
- ◆ Voraussetzung: Objektive Wertdifferenz zwischen Leistung und Gegenleistung
- ◆ Tatsächliche Gegenleistung: Abweichung unterschreitet 20 – 25% der üblichen Gegenleistung

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Beispiel: Gemischte Schenkung

V überträgt seinem Sohn ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 600.000 EUR gegen Übernahme einer valutierenden Belastung von 200.000 EUR.

Es liegt eine gemischte Schenkung vor. Der Verkehrswert des Grundstücks übersteigt den Kaufpreis um 400.000 EUR. Der Sohn hat damit das Grundstück zu 1/3 im Wege eines Kaufs (600.000 EUR ./ 400.000 EUR) und zu 2/3 im Wege einer freigebigen Zuwendung (600.000 EUR ./ 200.000 EUR) erworben.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 611

116

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Auswirkungen des ErbStG 2009◆ **Altes Recht: Verhältnisrechnung**

$$\frac{\text{Steuerwert der Leistung des Schenkers} \times \text{Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten}}{\text{Verkehrswert der Leistung des Schenkers}} = \text{Steuerwert der freigebigen Zuwendung}$$

◆ **Neues Recht:**

- Ausrichtung an den Verkehrswerten oder zumindest Annäherung an den gemeinen Wert
- FinVerw: Für alle Erwerbe seit dem 1.1.2009 erfolgt eine **unmittelbare Saldierung**: Abzug des Steuerwerts der Gegenleistung von dem Steuerwert des Leistungsgegenstands → keine Vergleichsrechnung!

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 612

117

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Beispiel: Verdeutlichung der Belastungsunterschiede

V schenkt seiner Tochter ein Grundstück mit einem Verkehrswert i.H.v. 1.200.000 EUR und einem Steuerwert i.H.v. 1.080.000 EUR. T muss als Gegenleistung ein aus dem Grundstückskauf herrührendes Darlehen mit einem Steuerwert i.H.v. 200.000 EUR übernehmen.

$$\frac{1.080.000 \text{ EUR}}{1.200.000 \text{ EUR}} \times \frac{1.000.000 \text{ EUR}}{1.000.000 \text{ EUR}} = 900.000 \text{ EUR (Steuerwert der freigebigen Zuwendung)}$$

(Verkehrswert der Leistung des V)

**Lösung nach der Aufspaltungsmethode/
Verhältnisrechnung**

Bereicherung (anteiliger Steuerwert Grundstück)	900.000 EUR
persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. 400.000 EUR
Stpfl. Erwerb	500.000 EUR
SchSt	75.000 EUR

Lösung nach der Saldierungsmethode

Leistung des Schenkers (Steuerwert Grundstück)	1.080.000 EUR
Gegenleistung (Darlehen)	./. 200.000 EUR
Bereicherung	880.000 EUR
persönlicher Freibetrag	./. 400.000 EUR
Stpfl. Erwerb	480.000 EUR
SchSt	72.000 EUR

Rspr. des BFH lag hierzu bisher nicht vor.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 613

118

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist bei einer gemischten Schenkung die Gegenleistung ungekürzt vom Steuerwert selbst dann abzuziehen, wenn dieser hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 614

119

Steuerwert einer gemischten Schenkung

BFH-Beschluss vom 5.7.2018 – II B 122/17, BStBI II 2018, 660 (BFH/NV 2018, 1124)**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

ASt	Neffe und Erbe des A
30.7.2014	Notarieller Vertrag zwischen ASt und A: Eigentumsumschreibung eines Grundstücks, Gegenleistung: monatliche Rente (300 EUR), Pflege und Verköstigung in alten und kranken Tagen, Begleitung zum Arzt, lebenslängliches unentgeltliches Wohnrecht, Erträge aus einer vermieteten Whg. bis zum Auszug der 94-jährigen Mieterin, ASt: „reinrassiger Pflegevertrag“ mit Risiken auf beiden Seiten
November 2014	A verstirbt fünf Monate nach Vertragsabschluss, obwohl er nach der Sterbetafel insgesamt noch 6,3 Jahre zu leben gehabt hätte
FA	Gemischt freigebige Zuwendung, die der SchSt unterliegt. Ermittlung: Steuerwert des Grundstücks ./ . Kapitalwert der o.g. Gegenleistungen, spätere Korrektur nach § 14 Abs. 2 BewG der Werte für Renten- und Pflegepflicht
FG	Gemischt freigebige Zuwendung; AdV, insoweit wie das FA keine Aufteilung im Wege der Verhältnisrechnung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorgenommen hat.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 614

120

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Ermittlung der Verpflichtungen

	Monatlich	für 5 Monate
Rentenverpflichtung	300 EUR	1.500 EUR
Wohnrecht selbstgenutzte Whg.	250 EUR	1.250 EUR
Nießbrauchsrecht vermietete Whg. auf Lebenszeit der 94 jährigen Mieterin	250 EUR	1.250 EUR
Pflegeverpflichtung	458 EUR	2.290 EUR
Erwerbsnebenkosten einmalig		<u>1.568 EUR</u>
		7.858 EUR

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 614

121

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Entscheidung: Keine weitergehendere AdV

- ◆ Gemischte Schenkung liegt vor; Wert der übernommenen Verpflichtungen beträgt (ohne Berücksichtigung des § 14 Abs. 2 BewG) 74.042 EUR und damit weniger als 30 % des Grundstückswertes
- ◆ Risiko eines überhöhten Pflegeaufwandes ist bei den Gegenleistungen nicht zu berücksichtigen; aufschiebend bedingte Leistungsaufgabe → Ansatz bei Bedingungseintritt
- ◆ Keine gesonderte Verkehrswertberechnung und Verhältnisrechnung erforderlich → für Schenkungen nach dem 31.12.2008 sind diese nicht mehr notwendig
- ◆ Kürzung des Kapitalwerts der Nutzungsaufgaben nach § 14 Abs. 2 BewG ist zutreffend. Anzusetzender Betrag: 9.060 EUR

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 616

122

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Gemischte Schenkung

- ◆ Bereicherungsabsicht ist zu unterstellen, wenn Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung
- ◆ Risiko der erhöhten Pflegebedürftigkeit ist eine aufschiebend bedingte Last, die gem. § 6 Abs. 1 BewG nicht in den Wert der Gegenleistung einzubeziehen ist

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 618

123

Steuerwert einer gemischten Schenkung

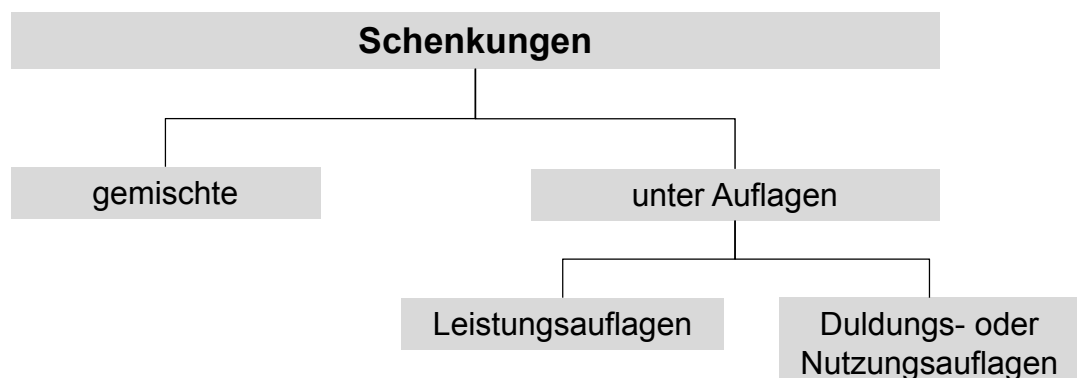
Kein(e) Aufteilungsgebot/Verhältnisrechnung

- ◆ Abweichung von der Entscheidung des FG
- ◆ Unterschiedliche Herangehensweisen:
 - BFH (alte Rspr): Aufteilung in einen fiktiv unbelasteten Grundstücksteil → Bereicherungsanteil
 - FinVerw: einheitlicher, unteilbarer Vorgang
- ◆ BFH trifft keine grundlegenden Aussagen, bestätigt aber den Abzug des Steuerwerts der Gegenleistung vom Steuerwert des zugewendeten Gegenstand
- ◆ Beachte: § 10 Abs. 6 ErbStG!

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 618

124

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Abgrenzung: Gemischte Schenkung ↔ Schenkung unter Auflage

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 620

125

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Weitere Aspekte

Kombination von Nutzungs- und Leistungsaufgaben

Belastetes Mietwohngrundstück wird unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen

Was wird aus der Verbindlichkeit beim Ableben?

Aufschiebend bedingte Schuldübernahme → **Jahresfrist**

Begrenzung des Zeitraums gem. § 14 Abs. 2 BewG

- ◆ Wert der lebenslangen Nutzungen und Leistungen ist zu korrigieren
- ◆ Entscheidend nunmehr: tatsächliche Dauer
- ◆ Verbot der reformatio in peius

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 622

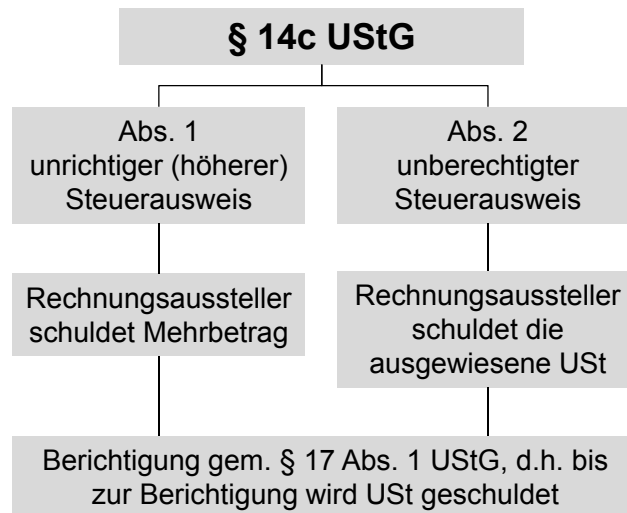
126

BOLZ · GRUNE · KAMINSKI · KROHN · MESSNER · PERSCHON

AktStR 4/2018 – Thema 10

Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

Fehlerhafter Umsatzsteuerausweis gem. § 14c UStG

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 623

128

Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

Unrichtiger Steuerausweis**§ 14c Abs. 1 UStG – unrichtiger USt-Ausweis****Voraussetzungen**

- ◆ Unternehmer (zum Steuerausweis berechtigt)
- ◆ weist in Rechnung
- ◆ für eine Leistung
- ◆ zu hohen Steuerbetrag aus

Rechtsfolgen

- Rechnungsaussteller schuldet
- ◆ reguläre USt (§ 10 Abs. 1 UStG) **und**
 - ◆ **zusätzlich** Mehrbetrag nach § 14c Abs. 1 UStG

Korrekturmöglichkeit

§ 14c Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG

**Rechnung (≠ § 14 UStG): nur Rechnungsaussteller und Entgelt
Gründe für den überhöhten Steuerausweis sind irrelevant**

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 624

129

Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger

- ◆ Abzug nur der gesetzlich geschuldeten Steuer
- ◆ Wird ein höherer Betrag geltend gemacht, ist dieser zurückzuzahlen

Rückzahlung des Mehrbetrags?

Voraussetzung für die Berichtigung: Rückzahlung an den Leistungsempfänger, sofern sich der Betrag verändert hat

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 625

130

Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist für eine Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG in jedem Fall die Rückzahlung der unrichtig in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer erforderlich?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 625

131

Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

BFH-Urteil vom 16.5.2018 – XI R 28/16, BFH/NV 2018, 1040

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Verpachtet mit Vertrag vom 26.4.2004 ein Pflegeheim ust-frei an X-KG. Am gleichen Tag verpachtet sie die Einrichtung für das Pflegeheim ust-pfl. an die X-KG. FA folgt dem.
2012	Klin. beantragt Änderung der USt-Festsetzung betr. Einrichtung im Hinblick auf BFH V R 21/08. Außerdem teilt die Klin. der X-KG am 30.1.2012 mit, dass USt-Ausweis widerrufen wird und weist darauf hin, dass es sich um eine Korrektur nach „§14c UStG“ handelt.
FA	Lehnt beantragte Änderungen ab: Urt. V R 21/08 wird von der FinVerw nicht angewendet, und außerdem hat die Klin. die zu hoch ausgewiesene USt nicht an die X-KG (Leistungsempfängerin) zurückgezahlt.
FG Münster	Gibt der Klage statt. Für die Verwaltungsauffassung – Rückzahlung der zu Unrecht ausgewiesenen USt an Leistungsempfänger – fehlt eine Rechtsgrundlage.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 626

132

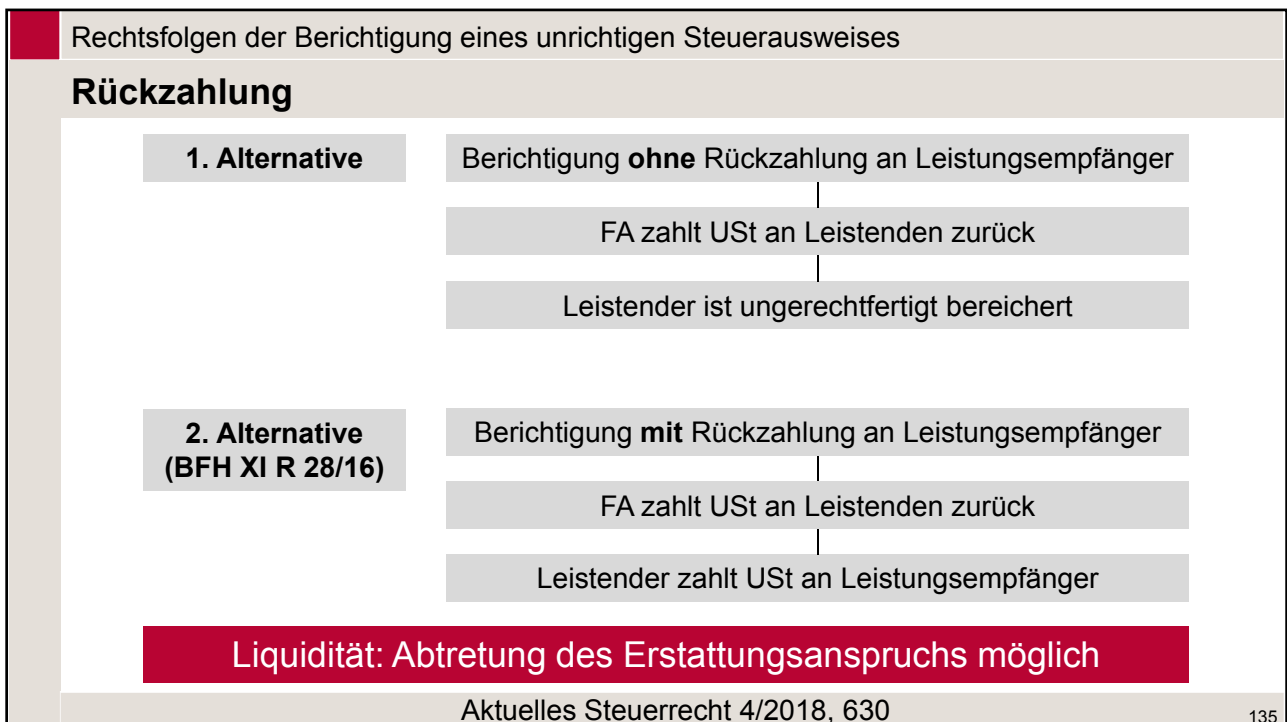
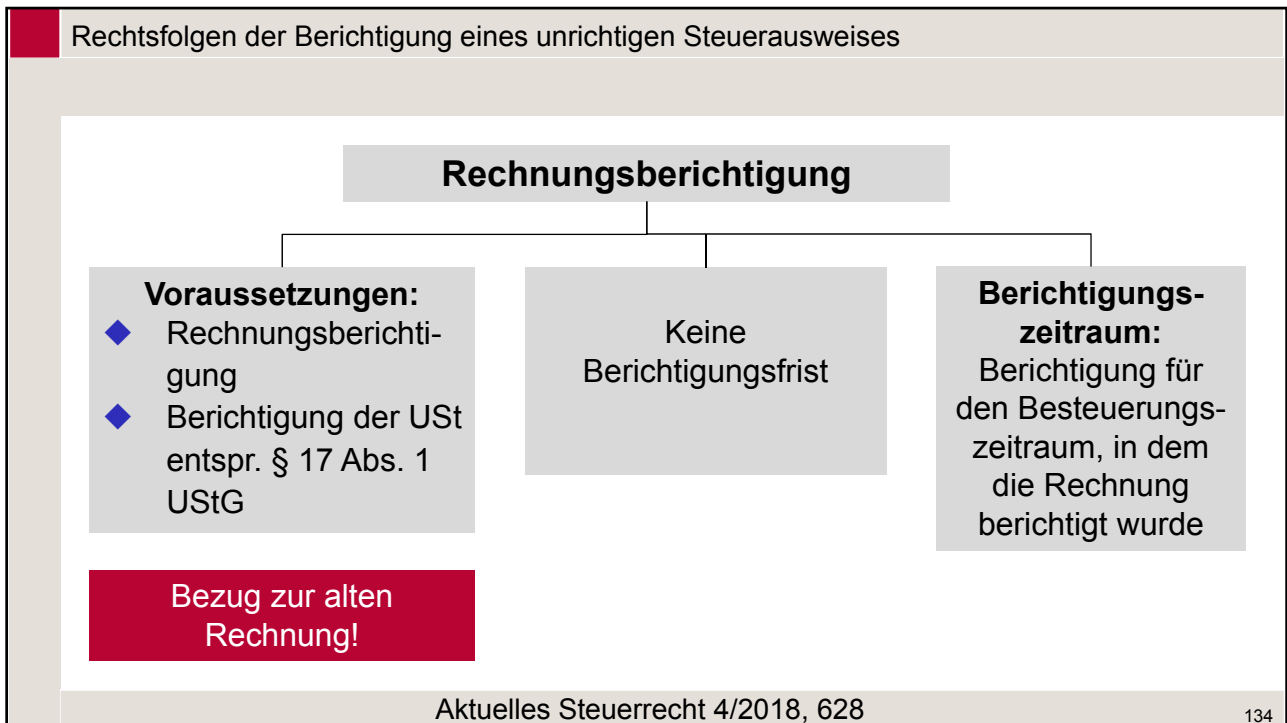
Rechtsfolgen der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises

Entscheidung: Aufhebung und Abweisung der Klage

- ◆ Rechnung wurde wirksam berichtigt → Hinweis auf die Berichtigung
- ◆ Wirksame Berichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG erfordert Rückzahlung der unrichtig ausgewiesenen USt an den Leistungsempfänger, vorliegend **nicht** erfolgt
- ◆ Da der berichtigte Steuerbetrag bereits vereinnahmt wurde, würde eine Erstattung durch das FA ohne Rückzahlung der USt an den Leistungsempfänger den Leistenden ungerechtfertigt bereichern. Gefahr für den Fiskus: Leistungsempfänger verlangt Erstattung der USt
- ◆ Hat der leistende Unternehmer das Entgelt bereits vereinnahmt, ändert sich allein durch eine Rechnungskorrektur nichts. Erforderlich ist die tatsächliche Rückzahlung des vereinnahmten Entgelts.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 627

133



Konsequenzen und offene Fragen**Brutto-/Nettoabrede**

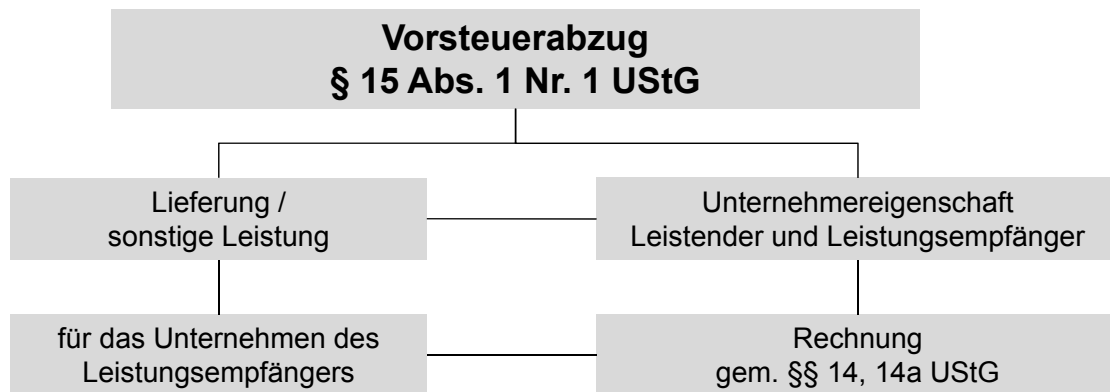
- ◆ Bestätigung der Auffassung der FinVerw für Nettopreisvereinbarungen
- ◆ Bruttopreisvereinbarung: Rückzahlung wohl nicht erforderlich

Vorsteuerabzug

Offen, ob die Rückzahlungspflicht des Leistenden auch entfällt, wenn der Leistungsempfänger die (überhöht) gezahlte USt als Vorsteuer abgezogen hat und die Steuerfestsetzung bestandskräftig ist

AktStR 4/2018 – Thema 11**Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung**

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung



Beachte: Entscheidend ist ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsleistung und Ausgangsumsatz

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 633

138

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung

Vorsteuerberichtigung**§ 15a Abs. 1 UStG**

„**Ändern sich** bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung **die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ...**“

Art. 184 MwStSystRL

„Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der **Vorsteuerabzug höher oder niedriger** ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war“

(Hervorhebungen der Verfasser)

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 634

139

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung

Vom EuGH zu entscheidende Rechtsfrage

Ist es für den Umfang des Vorsteuerabzugs von Bedeutung, dass die Gemeinde im Zeitpunkt der Herstellung/Anschaffung des WG die Nutzungs-/Verwendungsabsicht für ust-pflichtige Umsätze nicht ausdrücklich zum Ausdruck gebracht hatte?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 635

140

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung

EuGH-Urteil v. 25.7.2018 – C-140/17 (Gmina Ryjewo), BB 2018, 1813

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Klin.	Gemeinde (G), die in den Jahren 2009 und 2010 ein Kulturhaus bauen ließ. Nach Fertigstellung erfolgt unentgeltliche Überlassung an das kommunale Kulturzentrum.
2014	2014 äußert G ggü. der Finanzbehörde die Absicht, das Gebäude zu erwerben und es künftig den Gemeindeeinwohnern unentgeltlich zu überlassen und es auch kommerziell zu vermieten.
Finanzbehörde	Lehnt beantragte Vorsteuerberichtigung ab.
Verwaltungsgericht und Oberstes Verwaltungsgericht	Verwaltungsgericht gibt der Klage statt. Das oberste poln. Verwaltungsgericht ist demgegenüber der Meinung, eine Vorsteuerberichtigung komme nicht in Betracht. Angesichts einer möglichen anderen Entwicklung in der EuGH-Rspr. wird der EuGH jedoch um Vorabentscheidung gebeten.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 635

141

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung

Entscheidung: Vorsteuerberichtigung ist möglich

- ◆ Gemeinde darf Vorsteuerberichtigung vornehmen, wenn sie ein Investitionsgut erwirbt, das zum Zeitpunkt des Erwerbs für besteuerte und nicht besteuerte Umsätze verwendet werden kann.
- ◆ Der Stpfl. muss im Investitionszeitpunkt als Unternehmer gehandelt haben, hier: MwSt-Registrierung seit 2005
- ◆ Gemeinde hatte ihre Absicht, das WG einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen, dass es für eine besteuerte Tätigkeit verwendet werden soll
- ◆ Anfängliche Verwendung für unbesteuerte Umsätze hat nur Bedeutung für den Umfang des Vorsteuerabzugs bzw. der Vorsteuerberichtigung, nicht aber für die Entstehung des Vorsteueranspruchs

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 637

142

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung



Beachte: BFH und FinVerw verlangen eine zeitnahe Zuordnungsentscheidung (15.2c Abs. 16 S. 5 UStAE: **bis 31.5. des Folgejahres**)

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 638

143

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung

Belastungswirkung

Der Tischlermeister T erwirbt im Jahr 2017 einen Pkw für private Zwecke. Der Kfz-Händler stellt ihm 20.000 EUR zzgl. 3.800 EUR USt in Rechnung. Im Oktober 2018 legt T das Fahrzeug in sein Unternehmen ein. Kann T über § 15a UStG einen Vorsteuerabzug nachträglich herbeiführen?

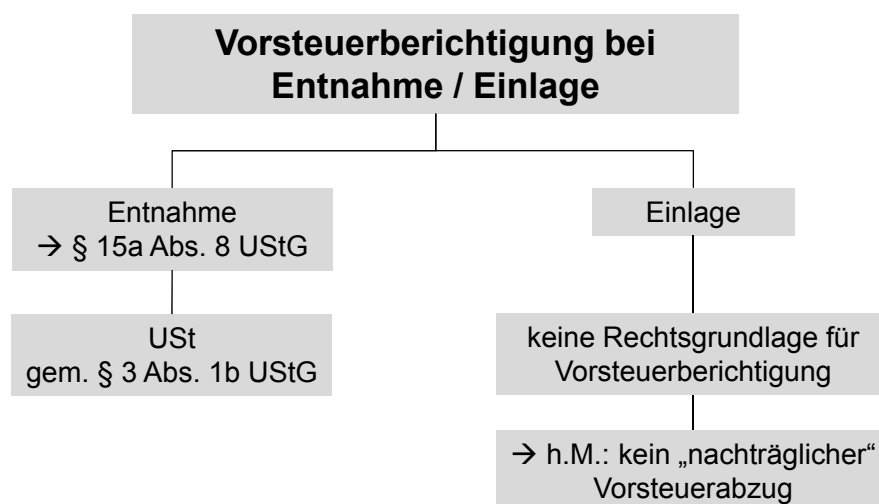
Nach **bisheriger Rechtsauffassung** ist dies **nicht** möglich. T kann nachträglich keinen Vorsteuerabzug geltend machen, weil er das Fahrzeug – entspr. seiner vorgefassten Absicht – zunächst ausschließlich nicht-unternehmerisch genutzt hat.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 640

144

Vorsteuerabzug bei nachträglicher Zuordnungsentscheidung

Einlagensteuerung: Gegenwärtige Rechtslage



Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 641

145

Geänderte Rechtslage?**Möglichkeit der nachträglichen Zuordnung**

- ◆ Zumindest ein Hoheitsträger kann nachträgliche (hier: 4 Jahre) Zuordnungsentscheidung treffen
- ◆ WG muss der Art nach für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden können

Zuordnungsform

- ◆ Grds. ist die Erklärung unternehmerische/nichtunternehmerische Nutzung entscheidend
- ◆ Fehlen einer ausdrücklichen Bekundung bedeutet keine Entscheidung gegen die Zuordnung zum Unternehmen

Praxiskonsequenzen

**Einlagenentsteuerung
(Vorsteuerberichtigung bei Einlage)
- EuGH C-140/17 -**

bei Leistungsbezug Unternehmereigenschaft

keine **ausdrückliche** Erklärung für oder gegen
eine Zuordnung zum Unternehmen

kein Rückschluss auf Entscheidung **gegen**
Zuordnung zum Unternehmen

AktStR 4/2018 – Thema 12

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Ausgangspunkt: Verzinsung

- ◆ Steuernachforderungen und Steuererstattungen werden gleichermaßen verzinst
- ◆ Höhe: BFH v. 25.4.2018: AdV (!) → BMF-Schr. v. 14.6.2018: Gewährung von AdV für Zinsen **ab 1.4.2015** und Festhalten an der Verfassungskonformität
- ◆ Steuerpflicht der Erstattungszinsen

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Rechtsentwicklung

	Steuerreformgesetz 1990	ab 1999
Erstattungszinsen	Steuerpflicht, § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG	Steuerpflicht, § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG
Nachzahlungszin- sen	Sonderausgaben, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG	Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG → § 12 Nr. 3 EStG

Beim Vorliegen beider
Zinsen: Billigkeitsregelung
der FinVerw: keine
Einbeziehung der
Steuererstattungszinsen

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 646

150

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Weitere Entwicklung

BFH v. 15.6.2010:
Erstattungszinsen unterliegen
nicht der ESt
→ nicht steuerbarer Bereich

Reaktion des Gesetzgebers:
„**Klarstellung**“ in § 20 Abs. 1 Nr.
7 S. 3 EStG → Steuerpflicht als
Einkünfte aus KapV

- ◆ Kritik im Schrifttum
- ◆ Keine Annahme zur Entscheidung durch das BVerfG
- ◆ Echte Rückwirkung? → Verfassungswidrig? BFH: nein; BVerfG: ?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 648

151

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Sind Schuldzinsen für ein Darlehen, das zur Finanzierung einer ESt-Nachzahlung aufgenommen worden ist, als WK bei den Einkünften aus KapV abzugsfähig, wenn die ESt später wieder herabgesetzt und hierfür stpfl. Erstattungszinsen i.S.d. § 233a AO i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG gezahlt werden?

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 650

152

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

BFH-Beschluss vom 28.2.2018 – VIII R 53/14, BFH/NV 2018, 1021**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kl.	Ist Gesellschafter von zwei PersG, für die für die Jahre 1994 - 1998 geänderte Bescheide über deren einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ergehen
2002	Anpassung der ESt-Bescheide des Kl., Zahlung von Steuern und Zinsen, finanziert über ein Bankdarlehen (Zinssatz < 6 %), das mit dem Zweck „Steuernachzahlung“ aufgenommen wird. Bewusst kein Antrag auf Adv.
2004	Nach Rechtsbehelfsverfahren: erneute Änderung der Steuerbescheide, die zu hohen Steuererstattungen, Erstattung von Nachzahlungszinsen und Zahlung von Erstattungszinsen führen.
2005	Kl. begehrt den Abzug der Zinsen und Finanzierungskosten für die Jahre 2002 - 2004, wobei die Finanzierungskosten geringer waren als die Erstattungszinsen (= Totalüberschuss)
FA	Abzug nicht zulässig, obwohl die Zinsen als stpfl. behandelt wurden
FG	Abzug ist wg. § 12 Nr. 3 EStG und fehlender Einkünfteerzielungsabsicht ausgeschlossen.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 650

153

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Entscheidung: Stattgabe der Klage

- ◆ Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen und den Einkünften ergibt sich bei sog. **erzwungenen Kapitalüberlassungen** aus den objektiven Umständen → Erfüllung einer (letztlich nicht gerechtfertigten) Forderung
- ◆ § 12 Nr. 3 EStG steht dem WK-Abzug **nicht** entgegen. Vorliegend geht es weder um ESt oder Nachzahlungszinsen, sondern um den Abzug des Zinsaufwands für ein Darlehen, das der Kl. zur Refinanzierung der nachgeforderten ESt und der Nachzahlungszinsen aufgenommen hat
- ◆ Bei erzwungenen Kapitalüberlassungen ist die **subjektive Einkünfteerzielungsabsicht** irrelevant. Entscheidend ist, dass bei objektiver (nachträglicher) Betrachtung ein Totalüberschuss entsteht. Dies war vorliegend der Fall.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 652

154

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Schuldzinsenabzug bei erzwungenen Kapitalüberlassungen

- ◆ Fehlende Liquidität → erzwungene Kapitalüberlassung
- ◆ § 12 Nr. 3 HS 2 EStG: Ausschluss des WK-Abzugs?
- ◆ Rspr. zur Inanspruchnahme des Bürgen: wirtschaftlicher Zusammenhang → objektive Steigerung der finanziellen Leistungsfähigkeit

Nachforderung mit anschließender Erstattung

- ◆ private Veranlassung
- ◆ Ursprünglicher Veranlassungszusammenhang ist durch die nachträgliche Aufhebung der Änderungsbescheide verdrängt
- ◆ Bewusst **kein** Antrag auf AdV durch den Stpfl.

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 652

155

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Kein Anwendungsbereich des
§ 12 Nr. 3 EStG

- ◆ „Klarstellende Bedeutung“
- ◆ Anwendungsbereich ist nach dem Wortlaut nicht eröffnet
- ◆ Abzug des Zinsaufwands für ein Darlehen → kein Gegenstand des Regelungsgehalts des § 12 Nr. 3 EStG

Verfahrensrecht

Nachträgliche Veranlassung →
Rückwirkendes Ereignis i.S.d.
§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 654

156

Schuldzinsenabzug bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Neuregelung durch die Abgeltungsteuer

- ◆ Erstattungszinsen = Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer
- ◆ Sparer-Pauschbetrag, statt Abzug der tatsächlich entstandenen WK
- ◆ Ausnahmen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG: wenn einschlägig, dann Suspendierung des WK-Abzugs (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG) → Diese Ausnahmen können auf die vorliegenden Zinsen keine Anwendung finden → **Ausschluss des Abzugs der tatsächlichen WK**
- ◆ Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus KapV gem. BFH-Urt. v. 14.3.2017 → BMF-Schr. v. 12.4.2018: ✓

Aktuelles Steuerrecht 4/2018, 655

157

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