Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 04/2017

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

1 Außergewöhnliche Belastungen: Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung
2 Behindertenpauschbetrag bei der Einzelveranlagung von Ehegatten
3 Zusammenveranlagung trotz langjähriger räumlicher Trennung der Ehegatten möglich

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Wohnungseinrichtung
5 Doppelte Haushaltsführung: Eigener Hausstand im Haushalt der Eltern?
6 Keine Berücksichtigung von Einzahlungen in einen Basisrentenvertrag beim Lohnsteuerabzug
7 Entschädigungen für ehrenamtliche Richterinnen und Richter teilweise nicht zu versteuern
8 Nutzung eines selbst gesteuerten Privatflugzeugs für berufliche Reisen: Abgrenzung zwischen Werbungskostenabzug und Aufwendungen der privaten Lebensführung

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Erhöhung der GWG-Grenze ab 2018
10 Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen
11 Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen
12 Standardisierte Einnahmen-Überschussrechnung ab 2017 auch bei geringen Einkünften Pflicht
13 Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen
14 Flächenschlüssel bei nur teilweise umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstücken
15 Umsatzsteuer bei Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern
16 Zinshinzurechnung bei der Gewerbesteuer bei Konzernfinanzierungsgesellschaft

Für Personengesellschaften

17 Doppelstöckige Personengesellschaft: Zinsen aus der Einlagefinanzierung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Zinszufluss aus einem Lebensversicherungsvertrag nach Änderung des Vertrags mit Festlegung eines späteren Fälligkeitszeitpunkts

19 Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen im Wege der Günstigerprüfung

Für Hauseigentümer

20 Kosten für Bebauung eines Grundstücks können rückwirkend Gegenstand der Grunderwerbsteuer werden
21 Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bei Gewerbeimmobilien, die auf Grund ihrer baulichen Gestaltung schwer zu vermieten sind

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Bundesverfassungsgericht: Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG teilweise verfassungswidrig
23 Keine Minderung des Veräußerungsgewinns gem. § 17 EStG bei Übertragung eines Teilerlöses auf den Ehegatten
24 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG nach zivilrechtlicher Neuordnung des Kapitalersatzrechts durch das MoMiG (Beitrittsaufforderung an das BMF)
25 Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder nach § 17 EStG?
26 Ausgaben eines Gesellschafter-Geschäftsführers für eine der Gesellschaft gewährte Bürgschaft - Nichtzulassungsbeschwerde
27 Bilanzierung von Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt - Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss
28 Keine Grunderwerbsteuerbefreiung für eine Anteilsvereinigung auf Grund Einbringung schenkweise erhaltener Gesellschaftsanteile in eine KG

Für alle Steuerpflichtigen

1 Außergewöhnliche Belastungen: Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung

Außergewöhnliche Belastungen, wie z.B. Krankheitskosten, können nur insoweit steuerlich geltend gemacht werden, als diese die jeweils „zumutbare Belastung“ übersteigen. Die zumutbare Belastung ist nach den gesetzlichen Vorgaben nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte gestaffelt:

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15 340 €	über 15 340 € bis 51 130 €	über 51 130 €
1. bei Stpfl., die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer berechnet wird			
a) nach dem Grundtarif	5	6	7
b) nach dem Splittingtarif	4	5	6
2. bei Stpfl. mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
	Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte		

Bislang gingen Finanzverwaltung und Rechtsprechung davon aus, dass sich die zumutbare Belastung einheitlich nach dem höheren Prozentsatz richtet, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der genannten Grenzen überschreitet. Danach sei der höhere Prozentsatz auf den Gesamtbetrag aller Einkünfte anzuwenden. Der Bundesfinanzhof hatte nun über diese Frage erneut zu entscheiden. Im Streitfall hatte der Stpfl. zusammen mit seiner Ehefrau in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung Krankheitskosten in Höhe von 4 148 € als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte der Eheleute über 51 130 € lag, berechnete das Finanzamt die zumutbare Belastung unter Anwendung des in der Situation des Stpfl. höchstmöglichen Prozentsatzes von 4 %. Die Krankheitskosten der Eheleute wirkten sich nach dem Abzug der zumutbaren Belastung nur noch mit 2 073 € steuermindernd aus.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 19.1.2017 (Aktenzeichen VI R 75/14) zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass die zumutbare Belastung **stufenweise** zu ermitteln ist. Es wird also nur noch der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den im Gesetz genannten Stufengrenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet. Unter Anwendung der gestuften Ermittlung kam der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass sich die zu berücksichtigenden Krankheitskosten im Streitfall um 664 € erhöhten. Konkret erfolgte folgende Berechnung:

nachgewiesene Krankheitskosten			4 148,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	51 835 €		
bis 15 340 €	davon 2 %	306,80 €	
bis 51 130 €	davon 3 %	1 073,70 €	
bis 51 835 €	davon 4 %	28,20 €	
zumutbare Belastung			./. 1 408,70 €
abzugsfähige Krankheitskosten			2 739,30 €

Maßgebend für die nun gestufte Ermittlung sind laut Bundesfinanzhof insbesondere der Wortlaut der Vorschrift, der für die Frage der Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes gerade nicht auf den „gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte“ abstelle, und die Vermeidung von Härten, die bei der Berechnung durch die Finanzverwaltung hätten entstehen können, wenn eine vorgesehene Stufe nur geringfügig überschritten wird, wie dies auch im Streitfall gegeben war.

Hinweis:

Diese Sichtweise, die in nicht wenigen Fällen eine Entlastung bringen dürfte, kann grundsätzlich in allen noch offenen Verfahren zur Anwendung kommen.

Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall muss nach gesetzlicher Vorgabe durch eine ärztliche Verordnung nachgewiesen werden (oder durch eine Verordnung eines Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel bzw. durch ein amtsärztliches Gutachten oder durch eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung, z.B. bei einer Bade- oder Heilkur oder einer psychotherapeutischen Behandlung). Der Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.

Handlungsempfehlung:

Der Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen wird sich nun in deutlich mehr Fällen lohnen. Daher ist anzuraten, entsprechende Nachweise aufzubewahren und auf die Einhaltung der formalen Voraussetzungen für den steuerlichen Ansatz zu achten.

2 Behindertenpauschbetrag bei der Einzelveranlagung von Ehegatten

Bei Ehegatten/Lebenspartnern erfolgt die Veranlagung zur Einkommensteuer im Regelfall im Wege der Zusammenveranlagung. In vielen Fällen ist dies vorteilhaft, da sich bei einer ungleichen Verteilung der Einkünfte auf die Ehegatten durch den Splittingtarif Progressionsvorteile ergeben und daneben viele Freibeträge bzw. Freigrenzen in doppelter Höhe genutzt werden können. In Einzelfällen kann aber auch die Einzelveranlagung von Ehegatten bzw. Lebenspartnern vorteilhaft sein. Im Falle der Einzelveranlagung können die Ehegatten/Lebenspartner beantragen, dass die tatsächlich angefallenen Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen unabhängig davon, wer diese getragen hat, hälftig auf beide Ehegatten/Lebenspartner aufgeteilt werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung werden bei einer beantragten hälftigen Aufteilung aber nur „Aufwendungen“ auf die beiden Ehegatten/Lebenspartner verteilt; Pausch- und Freibeträge sollen dagegen an der Verteilung nicht teilnehmen.

Das Thüringer Finanzgericht hat in seinem Urteil vom 1.12.2016 (Aktenzeichen 1 K 221/16) entschieden, dass bei einer Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern und einer beantragten hälftigen Aufteilung der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen auch der Behindertenpauschbetrag dieser Aufteilung unterliegt. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass durch Pausch- und Freibeträge der Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen – gerade auch im Fall der Einzelveranlagung – erspart werden soll.

Hinweis:

Die vom Finanzgericht zugelassene Revision wurde beim Bundesfinanzhof eingelegt und ist unter dem Aktenzeichen III R 2/17 anhängig. Die OFD Nordrhein-Westfalen teilt dies mit Kurzinformation vom 16.2.2017 mit und weist darauf hin, dass Einsprüche, die sich auf das genannte Verfahren beim Bundesfinanzhof beziehen, kraft Gesetzes ruhen, bis der Bundesfinanzhof über dieses Verfahren entschieden hat.

Handlungsempfehlung:

Betroffene Stpfl. sollten also vorsorglich gegen anderslautende Einkommensteuerbescheide Einspruch einlegen und ein Ruhen des Verfahrens beantragen.

3 Zusammenveranlagung trotz langjähriger räumlicher Trennung der Ehegatten möglich

Die Zusammenveranlagung von Ehegatten setzt nach der gesetzlichen Vorgabe voraus, dass diese nicht dauernd getrennt leben. Das Finanzgericht Münster hat nun aber mit Urteil vom 22.2.2017 (Aktenzeichen 7 K 2441/15 E) klargestellt, dass diese Voraussetzung auch dann erfüllt ist, wenn die Ehegatten zwar räumlich für eine nicht absehbare Zeit voneinander getrennt leben, sie aber die eheliche Wirtschaftsgemeinschaft dadurch aufrechterhalten, dass sie die sie berührenden wirtschaftlichen Fragen gemeinsam erledigen und gemeinsam über die Verwendung des Familieneinkommens entscheiden.

Im Urteilsfall waren die Eheleute seit 1991 verheiratet. Im Streitjahr 2012 beantragten die Eheleute die Zusammenveranlagung. Die Eheleute lebten seit 2001 räumlich getrennt. Nach eigenen Aussagen habe sich die Trennung jedoch lediglich auf die räumliche Trennung bezogen, nicht hingegen auf die persönliche und geistige. Nach eigenem Bekunden der Stpfl. telefonierten diese täglich miteinander und trafen sich auch an den Abenden regelmäßig abwechselnd im Haus des Stpfl. bzw. in der Wohnung der Stpfl. An den Wochenenden machten sie gemeinsame Spaziergänge und gemeinsame Ausflüge. Es habe sich als belebend für die Ehe herausgestellt, wenn die Stpfl. nach einem anstrengenden Arbeitstag mit der eigenen Wohnung einen Rückzugsort habe, an dem sie sich vom Alltagsstress entspannen könne. Weder er noch sie hätten in all den Jahren versucht, eine Bindung zu einem anderen Partner aufzubauen.

Handlungsempfehlung:

Ehepaare, die in einer ähnlichen Konstellation leben, sollten auf Basis dieses Urteils prüfen, ob für sie die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung gegeben sind.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Wohnungseinrichtung

Besteht eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung, so sind die Unterkunftskosten betragsmäßig auf 1 000 € je Monat begrenzt. Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen 13 K 1216/16 E) entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Kosten für die notwendige Wohnungseinrichtung im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht zu den Unterkunftskosten gehören und damit nicht der Abzugsbeschränkung unterliegen.

Der Stpfl. unterhielt im Streitjahr 2014 ab dem 1. Mai neben seinem eigenen Hausstand (Lebensmittelpunkt) eine Wohnung am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte. Mit seiner Einkommensteuererklärung begehrte er den Abzug von notwendigen Mehraufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung (Miete zuzüglich Nebenkosten, Aufwendungen für Möbel und Einrichtungsgegenstände). Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen nur bis zu einem Gesamtbetrag von 1 000 € pro Monat. Dagegen wandte sich der Stpfl. und machte geltend, die Aufwendungen für die Einrichtung der Wohnung seien unbeschränkt abzugsfähig, da sie keine Unterkunftskosten darstellten.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist dieser Argumentation gefolgt. Dem Wortlaut des Gesetzes lasse sich keine Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und notwendigen Hausrat entnehmen. Eine solche ergebe sich auch nicht aus teleologischen und historischen Erwägungen. Gesetzgeberisches Ziel der Neuregelung sei es, nur die Kosten für die Unterkunft auf 1 000 € monatlich zu begrenzen, nicht hingegen sonstige notwendige Aufwendungen.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen (Aktenzeichen VI R 18/17), so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. Stpfl. sollten in solchen Fällen aber Einspruch einlegen und den vollen Abzug der Kosten für die Wohnungseinrichtung begehren.

5 Doppelte Haushaltsführung: Eigener Hausstand im Haushalt der Eltern?

Zu den Werbungskosten gehören notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Die Anzahl der Übernachtungen ist unerheblich.

Umstritten war lange Zeit, ob ein eigener Hausstand im Haushalt der Eltern möglich ist. Der Bundesfinanzhof hat nun in dem Beschluss vom 1.3.2017 (Aktenzeichen VI B 74/16) betont, dass diese Frage mittlerweile geklärt ist. Insofern ist nach der jüngeren Rechtsprechung zu differenzieren:

– Bei älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern, die mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt leben, ist davon auszugehen, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen, so dass ihnen dieser Hausstand als „eigener" zugerechnet werden kann. Diese Regelvermutung gilt insbesondere, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort dem Arbeitnehmer im Wesentlichen nur als Schlafstätte dient, weil dann dort regelmäßig weder der Haupthausstand noch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. zu verorten ist.

– Dagegen wird ein eigener Hausstand nicht unterhalten, wenn der nicht verheiratete Arbeitnehmer nicht dergestalt in einen Hausstand eingegliedert ist, dass er die Haushaltsführung wesentlich bestimmt bzw. mitbestimmt. Dies ist regelmäßig bei jungen Arbeitnehmern der Fall, die nach Beendigung der Ausbildung weiterhin – wenn auch gegen Kostenbeteiligung – im elterlichen Haushalt ihr Zimmer bewohnen. Die elterliche Wohnung kann häufig – wie bisher – der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sein. Sie ist aber nicht ein von dem Kind unterhaltener eigener Hausstand, auch wenn das Kind am Beschäftigungsort eine Unterkunft bezogen hat.

– Hieraus ergibt sich, dass für die Beurteilung der Frage, ob ein Kind die Führung des elterlichen Haushalts maßgeblich mitbestimmt, zwischen jungen Arbeitnehmern in und nach der Ausbildung einerseits und älteren, wirtschaftlich selbständigen, berufstätigen Kindern andererseits zu unterscheiden ist. Weder kann allein das Eintreten der Volljährigkeit die Regelvermutung auslösen, noch ist diese von einer bestimmten Altersgrenze abhängig.

Hinweis:

Ab 2014 ist der Begriff des „eigenen Hausstands" gesetzlich definiert. Das Vorliegen eines eigenen Hausstands außerhalb des Orts der ersten Tätigkeitsstätte erfordert künftig neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht oder als Mieter eine angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung. Für das Vorliegen eines eigenen Hausstands am Lebensmittelpunkt genügt es somit nicht (mehr), wenn der Arbeitnehmer etwa im Haushalt seiner Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer bewohnt oder wenn dem Arbeitnehmer eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

6 Keine Berücksichtigung von Einzahlungen in einen Basisrentenvertrag beim Lohnsteuerabzug

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 10.11.2016 (Aktenzeichen VI R 55/08) ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass Altersvorsorgeaufwendungen in Form von Einzahlungen in einen Basisrentenvertrag (sog. Rürup-Rente) nicht als Freibetrag beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden.

Beim Lohnsteuerabzug können im Vorgriff auf die spätere Einkommensteuer auf Antrag des Arbeitnehmers bestimmte Positionen bereits mindernd berücksichtigt werden. Dies umfasst insbesondere:

– Werbungskosten bei den Lohneinkünften, soweit diese den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen;

– bestimmte Sonderausgaben und zwar gezahlte Kirchensteuer, Kinderbetreuungskosten, Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung und Schulgeld;

– außergewöhnliche Belastungen;

– Behinderten-Pauschbetrag;

– Verluste aus anderen Einkunftsquellen, insbesondere aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Gewerbebetrieb.

Hinweis:

Der Antrag ist vom Arbeitnehmer auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim zuständigen Finanzamt zu stellen. In diesen Fällen ist regelmäßig eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

Im vorliegenden Fall der Einzahlung in einen Basisrentenvertrag kam eine Berücksichtigung beim Lohnsteuerabzug aber nicht in Betracht. Zwar sind auch negative sonstige Einkünfte zu berücksichtigen. Dies kann insbesondere dann gegeben sein, wenn vorab entstandene Werbungskosten bei dieser Einkunftsart anfallen. Hierzu zählen Beiträge in einen eigenen Basisrentenvertrag aber nicht, da der Gesetzgeber die Altersvorsorgeaufwendungen zulässigerweise mit konstitutiver Wirkung den Sonderausgaben zugewiesen hat und damit keine vorab entstandenen Werbungskosten vorliegen.

Die vom Stpfl. geleistete Einmalzahlung in den Basisrentenvertrag („Rürup-Rente“) kann auch nicht als Sonderausgabe beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden. Vorsorgeaufwendungen sind generell insoweit nicht berücksichtigungsfähig.

7 Entschädigungen für ehrenamtliche Richterinnen und Richter teilweise nicht zu versteuern

Hinsichtlich der Besteuerung von Entschädigungen für ehrenamtliche Richterinnen und Richter ist nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2017 (Aktenzeichen IX R 10/16) wie folgt zu differenzieren:

- Eine Entschädigung für Verdienstausfall ist als Arbeitslohn zu versteuern, wenn sie als Ersatz für entgangene Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit gezahlt wird.
- Die Entschädigung für Zeitversäumnis ist nicht steuerbar. Die Entschädigung für Zeitversäumnis entsteht unabhängig von einem Einkommensverlust oder einem sonstigen Nachteil und stellt daher keine steuerlich zu erfassende Entschädigung dar.
- Auf die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter findet die Steuerbefreiung für eine Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dann keine Anwendung, wenn steuerfreier Aufwendungsersatz gezahlt worden ist.

Hinweis:

In der Praxis ist also darauf zu achten, dass diese differenzierte Betrachtung umgesetzt wird.

8 Nutzung eines selbst gesteuerten Privatflugzeugs für berufliche Reisen: Abgrenzung zwischen Werbungskostenabzug und Aufwendungen der privaten Lebensführung

Der Bundesfinanzhof hatte über Reisekosten eines Geschäftsführers einer GmbH (an der dieser nicht beteiligt war) zu entscheiden. Er war Eigentümer eines einmotorigen Privatflugzeugs, das er auf Grund eines ihm erteilten Flugscheins selbst steuern durfte. Sein Privatflugzeug nutzte der Stpfl. im Streitjahr für 111 Flugstunden. Davon entfielen 29,59 Flugstunden auf Flüge zur Wahrnehmung beruflich veranlasster Auswärtstermine. Aus den beruflich veranlassten Flügen entstanden Flugkosten von ca. 17 000 €. Gegenüber seiner Arbeitgeberin machte der Stpfl. für seine Dienstreisen mit dem eigenen, selbst gesteuerten Flugzeug keine Reisekostenerstattung geltend. Seine übrigen Reisekosten, insbesondere für Dienstreisen mit Linienflugzeugen und mit dem Firmen-Pkw, erstattete die Arbeitgeberin dem Stpfl. steuerfrei. Den beantragten Werbungskostenabzug für die Aufwendungen mit dem eigenen Privatflugzeug lehnte das Finanzamt ab.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.1.2017 (Aktenzeichen VI R 37/15) hierzu folgende Grundsätze aufgestellt, die schlussendliche Entscheidung über die tatsächliche Höhe des Werbungskostenabzugs wurde der Vorinstanz für den zweiten Rechtsgang auferlegt:

- Liegt einer Reise des Stpfl. ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde, kann aus der Wahl des Verkehrsmittels grundsätzlich keine private Veranlassung der Reisekosten abgeleitet werden. Insbesondere rechtfertigt die Wahl eines bestimmten Verkehrsmittels regelmäßig – und so auch im Streitfall – nicht die Annahme, dass die Verfolgung privater Interessen den Schwerpunkt der Reise bildet. Vielmehr stehen private Motive dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, wenn die objektiv festgestellten Tatsachen unter Berücksichtigung der dafür von der Rechtsprechung aufgestellten Merkmale und Maßstäbe die rechtliche Würdigung tragen, dass die Aufwendungen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.
- Allerdings ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. berühren. Dies könne der Fall sein, wenn der Stpfl. sie aus persönlichen Motiven tätigt,

ohne dass deshalb die berufliche/betriebliche Veranlassung zu verneinen wäre. Insoweit besteht eine ausdrückliche gesetzliche Einschränkung des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzugs. Flugzeugkosten könnten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ebenfalls als die Lebensführung des Stpfl. berührende Aufwendungen zu behandeln sein.

– Wird vorstehender zweiter Prüfschritt bejaht, so ist abschließend zu prüfen, ob ein unangemessener betrieblicher oder beruflicher Aufwand vorliegt. Insoweit ist entscheidend, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Stpfl. – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Danach sind bei der Angemessenheitsprüfung alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Höhe der Einnahmen und der Einkünfte sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Fällen als Beurteilungskriterien heranzuziehen.

Hinweis:

Vorliegend müsste also nachgewiesen werden, dass die Nutzung anderer Verkehrsmittel ähnlich hohe Kosten verursacht hätte, bzw. die Nutzung des Privatflugzeugs zu erheblichen – beruflich relevanten – Vorteilen geführt hat. Dies dürfte nur schwerlich gelingen. Es macht aber auch über den entschiedenen Fall hinaus deutlich, dass der Abzug von Werbungskosten eingeschränkt werden kann, wenn auch private Interessen berührt werden. Streitfall ist dies nicht zuletzt nicht selten bei dem Einsatz von sehr teuren Fahrzeugen für berufliche oder betriebliche Fahrten.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Erhöhung der GWG-Grenze ab 2018

Der Bundestag hat die Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) von derzeit 410 € auf 800 € (jeweils ohne Umsatzsteuer) beschlossen. Ebenfalls erhöht wird die Wertgrenze für die Bildung eines Sammelpostens von 150 € auf künftig 250 €. Dies gilt jeweils für Anschaffungen/Herstellung nach dem 31.12.2017. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 2.6.2017 zugestimmt.

Normalerweise müssen die Anschaffungskosten für abnutzbares Anlagevermögen zunächst aktiviert und in das Anlageverzeichnis aufgenommen werden und können dann nur über die laufende Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt steuerlich geltend gemacht werden. Geringwertige Wirtschaftsgüter können dagegen wahlweise bereits in dem Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben werden (sog. Sofortabschreibung). Alternativ kann für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften Wirtschaftsgüter, deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 150 € (ab 2018: 250 €), nicht jedoch 1 000 € übersteigen, ein sog. Sammelposten gebildet werden. Dieser ist unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt über fünf Jahre verteilt gleichmäßig aufzulösen.

Hinweis:

Damit verbessern sich die Abschreibungsmöglichkeiten für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten zwischen 410 € und 800 € merklich.

10 Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 12.5.2017 das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz verabschiedet, so dass dieses in Kraft treten kann. In steuerrechtlicher Hinsicht sieht das Gesetz folgende Änderungen vor, welche größtenteils rückwirkend zum 1.1.2017 in Kraft treten:

– **Anhebung der Grenze zur vierteljährlichen Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen** von bisher 4 000 € auf nun **5 000 €**;

– **Anhebung der Pauschalierungsgrenzen für Rechnungen über Kleinbeträge** von 150 € **auf 250 €**. Für diese Kleinbetragsrechnungen gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht geringere formale Anforderungen und zwar müssen diese mindestens folgende Angaben enthalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
2. das Ausstellungsdatum,
3. die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung sowie
4. das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Hinweis:

Diese Vereinfachung hat insbesondere bei Bargeschäften Bedeutung.

– **Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungsfrist von Lieferscheinen**: Die bisherige Aufbewahrungsfrist der empfangenen und abgesandten Lieferscheine von sechs Jahren (sofern keine Buchungsbelege vorliegen) wurde gestrichen. Die Aufbewahrungsfrist endet jeweils mit Erhalt oder Versand der Rechnung, soweit keine Buchungsbelege betroffen sind.

Hinweis:

Soweit in der Rechnung z.B. hinsichtlich der Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände auf die Lieferscheine verwiesen wird, sind diese auch zukünftig als Bestandteil der umsatzsteuerlichen Eingangsrechnung aufzubewahren.

– **Anhebung der Wertgrenze für die Aufzeichnungspflichten bei der Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** von 150 € **auf 250 €**. Bis zu dieser Wertgrenze können geringwertige Wirtschaftsgüter unmittelbar als Aufwand gebucht werden, ohne dass es der Aufzeichnung in einem besonderen, laufend zu führendem Verzeichnis bedarf. Die Regelung ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Hinweis:

Die im Referentenentwurf enthaltene Anhebung der Umsatzsteuergrenze für Kleinunternehmer von 17 500 € auf 20 000 € ist nicht umgesetzt worden.

11 Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen

Der Bundesfinanzhof hatte mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) den Sanierungserlass der Finanzverwaltung wegen fehlender gesetzlicher Grundlage verworfen. Damit würden nun Sanierungsgewinne, die insbesondere dadurch entstehen, dass Gläubiger in Sanierungsfällen auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichten, bei dem in Schieflage geratenen Unternehmen der Besteuerung unterliegen. Zwar sind oftmals Verlustvorträge in ausreichendem Umfang vorhanden, doch ist deren Nutzung durch die Mindestbesteuerung begrenzt. Insoweit sind Sanierungsvorhaben durch die dann entstehende Steuerlast gefährdet. Hierauf hat die Finanzverwaltung reagiert und der Gesetzgeber will nun eine gesetzliche Festschreibung der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung vornehmen.

a) Vorgesehene gesetzliche Regelung

Nun soll die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen – wie früher bereits – gesetzlich geregelt werden. Aufgenommen wurde dieses Vorhaben in das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, welchem der Bundesrat am 2.6.2017 zugestimmt hat.

Vorgesehen ist, dass Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) auf Antrag als steuerfrei behandelt werden, „wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist“. Rechtsfolge der Steuerfreistellung der Sanierungsgewinne soll ein entsprechender Wegfall von Verlustvorträgen sein.

Hinweis:

Die vorgesehene Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Das Inkrafttreten ist allerdings an die beihilferechtliche Genehmigung durch die Europäische Kommission geknüpft. Der Ausgang der beihilferechtlichen Prüfung bleibt abzuwarten. Bis zu dessen Abschluss besteht weiterhin Rechtsunsicherheit.

b) Übergangsregelung der Finanzverwaltung

Im Vorgriff auf die geplante gesetzliche Regelung hat die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.4.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2140/13/10003) folgende Übergangsregelung erlassen:

- Erfolgte der Schuldenerlass bis (einschließlich) zum 8.2.2017 (Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats vom 28.11.2016), so ist der Sanierungserlass, also die bisherige, vom Bundesfinanzhof verworfene Verwaltungsregelung, weiterhin uneingeschränkt anzuwenden. Ist der Forderungsverzicht Gegenstand eines Insolvenzplans, gilt er mit der Rechtskraft des insolvenzgerichtlichen Beschlusses über die Bestätigung des Insolvenzplans als endgültig vollzogen.
- Wurde die Behandlung des Sanierungsgewinns bei der Finanzverwaltung mittels verbindlicher Auskunft oder verbindlicher Zusage abgesichert und wurde eine solche bis (einschließlich) zum 8.2.2017 erteilt, so hat diese weiterhin Bestand, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder im Einzelfall anderweitige Vertrauensschutzgründe vorliegen. In den Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses nach dem 8.2.2017 erteilt wurde, ist diese allerdings nur dann nicht zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Rücknahme bereits vollzogen wurde.
- In allen übrigen Fällen (kein Forderungsverzicht und keine vorliegende verbindliche Auskunft oder Zusage) gilt zur Anwendung des Sanierungserlasses im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung, dass Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen und Stundungen nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen sind. Entscheidungen über einen beantragen Steuererlass werden damit zunächst zurückgestellt.
- Nach wie vor sind verbindliche Auskünfte möglich. Diese werden allerdings im Hinblick auf die angestrebte gesetzliche Änderung und die insoweit erfolgende beihilferechtliche Prüfung der EU-Kommission unter Widerrufsvorbehalt erteilt. Ebenso bleibt die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen aus besonderen, außerhalb des sog. Sanierungserlasses liegenden sachlichen oder persönlichen Gründen des Einzelfalls unberührt.

Hinweis:

In Einzelfällen besteht möglicherweise Unsicherheit über die rechtliche Einordnung der Situation. Es ist dringend anzuraten, zu diesem Themenkomplex unverzüglich steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

12 Standardisierte Einnahmen-Überschussrechnung ab 2017 auch bei geringen Einkünften Pflicht

Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 sind grundsätzlich alle Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, zur Übermittlung der standardisierten Anlage EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verpflichtet. Die bisherige Regelung, nach der bei Betriebseinnahmen von weniger als 17 500 € die Abgabe einer formlosen Einnahmen-Überschussrechnung als ausreichend angesehen worden ist, läuft damit aus.

Hinweis:

Nur noch in seltenen Härtefällen kann die Einnahmen-Überschussrechnung weiterhin in Papierform abgegeben werden, z.B. wenn der Stpfl. nicht über eine entsprechende EDV-Ausstattung verfügt und eine Anschaffung nur mit einem erheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen.

13 Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen

Mit Urteil v. 22.2.2017 (Aktenzeichen III R 9/16) hat der Bundesfinanzhof seine einschränkende Auslegung zum Begriff des „anderen Arbeitsplatzes“ bei der Abgrenzung des steuerlichen Arbeitszimmers fortgeführt. Für den Fall eines Selbstständigen wurde entschieden, dass nicht jeder nur in den Abendstunden oder an Wochenenden nutzbare Schreibtischarbeitsplatz in einem Praxisraum als „anderer Arbeitsplatz“ einzustufen ist.

Diese Abgrenzung ist von großer Bedeutung, da Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Hiervon gibt es zwei Ausnahmen:

– Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so können die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bis zur Höhe von 1 250 € pro Jahr geltend gemacht werden.

– Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Im Urteilsfall war der als Logopäde selbständig tätige Stpfl. in angemieteten Räumen in zwei Praxen tätig, die weit überwiegend von seinen vier Angestellten genutzt wurden. Für Verwaltungsarbeiten nutzte er ein häusliches Arbeitszimmer. Das Finanzgericht gelangte auf Grund einer Würdigung der konkreten Umstände (Tätigkeit außerhalb der Praxis, Größe, Ausstattung, Vertraulichkeit der Unterlagen etc.) zu der Auffassung, dass eine Erledigung der Büroarbeiten in den Praxisräumen – auch außerhalb der Öffnungszeiten – nicht zumutbar sei, so dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer begrenzt (Höchstbetrag: 1 250 €) abzugsfähig seien.

Dem folgte der Bundesfinanzhof und führte aus:

– Einerseits ist der Begriff des „anderen Arbeitsplatzes“ weit auszulegen: Dies ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes sind nicht zu stellen. Die Abzugsbeschränkung setzt insbesondere keinen eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereich voraus. Auch ein Raum, den sich der Stpfl. mit weiteren Personen teilt, kann ein anderer Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung sein.

– Andererseits muss der andere Arbeitsplatz aber so beschaffen sein, dass der Stpfl. auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist. Soweit die Nutzung des Arbeitsplatzes in einer Weise eingeschränkt ist, dass der Stpfl. in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verrichten muss, kommt das Abzugsverbot nach seinem Sinn und Zweck nicht zum Tragen.

– Auch der selbständig Tätige kann daher auf ein (zusätzliches) häusliches Arbeitszimmer angewiesen sein. Ob dies der Fall ist, muss anhand objektiver Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Anhaltspunkte können sich sowohl aus der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes (Größe, Lage, Ausstattung) als auch aus den Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Umfang der Nutzungsmöglichkeit, Zugang zum Gebäude, zumutbare Möglichkeit der Einrichtung eines außerhäuslichen Arbeitszimmers) ergeben. Eines häuslichen Arbeitszimmers bedarf es nicht, wenn es dem Stpfl. in den betrieblichen Räumen zumutbar und auf Grund der räumlichen Situation grundsätzlich auch möglich ist, einen zur Erledigung aller betrieblichen und beruflichen Schreibtischtätigkeiten geeigneten, büromäßigen Arbeitsplatz einzurichten. Eine etwaige Unzumutbarkeit ergibt sich nicht allein daraus, dass der Stpfl. nach Feierabend oder am Wochenende im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sollte sorgfältig dokumentiert werden, dass andere Arbeitsräume nicht genutzt werden können und der Stpfl. daher auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist.

14 Flächenschlüssel bei nur teilweise umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstücken

Werden Grundstücke nur teilweise für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze genutzt, so ist auch der Vorsteuerabzug nur anteilig möglich. Insbesondere bei gemischt genutzten Immobilien,

also solchen, die sowohl für Wohnzwecke als auch für Gewerbezwecke vermietet werden, ist eine Option zur Umsatzsteuer nur teilweise möglich. Hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuern ist grundsätzlich vom Verhältnis der unterschiedlich genutzten Flächen auszugehen.

Wie in diesen Fällen die Flächenberechnung im Detail erfolgt, hat die Oberfinanzdirektion Karlsruhe in der Verfügung vom 31.1.2017 (Aktenzeichen S 7300) zusammengestellt. Auf folgende wesentliche Aspekte ist hinzuweisen:

– Es sind grundsätzlich die Grundflächen aller Räume anzusetzen, unabhängig davon, ob es sich um Wohn- oder Gewerbeflächen handelt (Wohn- und Verkaufsräume, als Lagerflächen genutzte Keller oder Speicherräume). Flächen, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt werden (z.B. Technikräume, Treppenhaus, Fahrradabstellräume, Waschküchen) bleiben unberücksichtigt. Ebenso sind von vornherein nicht zum Ausbau vorgesehene Räume nicht in die Flächenberechnung mit einzubeziehen.

– Die Regelungen der 2. Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche vom 25.11.2003 sind nicht anzuwenden. Die Grundflächen sind auch dann in vollem Umfang anzusetzen, wenn nach den Regelungen der 2. Verordnung zur Berechnung der Wohnflächen die Flächen nur teilweise zu berücksichtigen sind (z.B. wegen Dachschrägen). Die Flächen von Terrassen oder Balkonen zählen dagegen nicht zur maßgeblichen Grundfläche.

– Werden Gebäude nur teilweise fertiggestellt, sind die Flächen der Gebäudeteile, die noch nicht fertiggestellt wurden, bei der Berechnung des Flächenverhältnisses anteilig zu berücksichtigen, wenn der Ausbau der noch nicht fertiggestellten Flächen von Anfang an beabsichtigt war und Teil der Planung ist. Dabei ist für die noch ausstehenden Kosten bis zur Fertigstellung ein sachgerechter Abschlag vorzunehmen. Der Abschlag kann entsprechend dem Verhältnis der Gesamtkosten zu den noch ausstehenden Kosten berechnet werden. Regelmäßig kann davon ausgegangen werden, dass auf den Innenausbau eines Gebäudes ca. 50 % der Gesamtherstellungskosten entfallen.

– Nicht mit dem Gebäude zusammenhängende Bauwerke auf demselben Grundstück sind selbständig zu beurteilen (z.B. freistehende Garagen, Carports und sonstige Fahrzeugabstellplätze, Gartenhäuser). Die Grundflächen dieser Bauwerke sind beim Gebäude nicht zu berücksichtigen.

– Wird in Einzelfällen eine hiervon abweichende Flächenberechnung beantragt, kann dem nur gefolgt werden, wenn die o.g. Berechnung zu keinem sachgerechten Ergebnis führt und die unterschiedlich genutzten Flächen nach einem einheitlichen Verfahren berechnet werden.

Hinweis:

Die Auswirkungen der Ermittlung des richtigen Aufteilungsschlüssels können sehr bedeutsam sein. Daher ist eine frühzeitige und sorgfältige Ermittlung sowie Dokumentation unumgänglich. In jedem Fall sollte rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

15 Umsatzsteuer bei Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern

Ein Konsignationslager ist ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer unterhält und aus dem der Abnehmer bei Bedarf Waren entnehmen kann. Diese Art der Lagerhaltung kommt in der Praxis häufig vor. Daher hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt a. M. mit Verfügung vom 23.2.2017 (Aktenzeichen S 7100a A – 004 – St 110) zu den umsatzsteuerlichen Fragen Stellung genommen.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist zunächst zu beachten, dass bei einem Konsignationslager der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware bleibt. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die Ware entnimmt, geht auch das Eigentum über. Daraus folgt für grenzüberschreitende Fälle Folgendes:

Wenn ein im Drittlands- oder Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren aus dem Drittland oder dem Gemeinschaftsgebiet in ein von ihm in Deutschland unterhaltenes Konsignationslager liefert, aus dem der inländische Abnehmer Waren bei Bedarf entnimmt, verschafft er dem Abnehmer Verfügungsmacht grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Warenentnahme. Damit ist erst in diesem Zeitpunkt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung gegeben.

Aus diesem Umstand ergeben sich nach der Sichtweise der Finanzverwaltung folgende Konsequenzen:

Konsignationslager mit Drittlandsware

– Fertigt der Abnehmer der Konsignationslagerware diese zum zollrechtlich freien Verkehr ab, so wird er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Er ist jedoch nicht befugt, die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, da im Zeitpunkt der Abfertigung die Verfügungsmacht an der Drittlandsware noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der Übergang erfolgt – wie bereits vorstehend angeführt – erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager.

– Mit Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer bewirkt der leistende Unternehmer eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Die Umsatzsteuerbefreiung im Einfuhrfall ist nicht einschlägig, da die Lieferung der Einfuhr zeitlich nachgeht. Der Lieferant ist daher verpflichtet, sich für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland registrieren zu lassen. Er kann dann unter den üblichen Voraussetzungen die vom Abnehmer entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz eines entsprechenden zollamtlichen Zahlungsbelegs oder eines zollamtlich bescheinigten Ersatzbelegs ist.

Konsignationslager mit Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

– Verbringt ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren in sein in Deutschland belegenes Konsignationslager, verwirklicht er in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

– Im Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger aus dem Konsignationslager bewirkt der Unternehmer wiederum eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Dies hat zur Folge, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer verpflichtet ist, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen.

Konsignationslager in anderen Mitgliedsstaaten mit Waren aus Deutschland

– Verbringt ein in Deutschland ansässiger Unternehmer Ware in sein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Konsignationslager, handelt es sich hierbei um eine innergemeinschaftliche Lieferung in Form des Verbringens, welche steuerfrei ist, wenn die Voraussetzungen buch- und belegmäßig nachgewiesen werden.

Vereinfachungsregelungen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten

– Entgegen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) haben einige Mitgliedstaaten die Besteuerung der Lagergeschäfte vereinfacht. Die von der MwStSystRL abweichende Regelung besteht darin, dass diese Mitgliedstaaten bei der Warenverlagerung in ein Konsignationslager nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager ausgehen, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung an den dortigen Abnehmer im Zeitpunkt der Einlagerung oder Entnahme aus dem Lager.

– Die Vereinfachungsregelung dieser Mitgliedstaaten hat zur Folge, dass nicht der liefernde deutsche Unternehmer, sondern sein Abnehmer die Erwerbsbesteuerung in dem Bestimmungsmitgliedstaat durchzuführen hat. Für den deutschen Unternehmer besteht daher in dem anderen Mitgliedstaat keine Registrierungspflicht, so dass er keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) für seinen in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Unternehmensteil erhält. Dies führt dazu, dass der deutsche Lieferer nicht in der Lage ist, den für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erforderlichen Buchnachweis zu erbringen.

– Solange die EU-Kommission das Problem noch nicht aufgegriffen und gelöst hat, kann im Einzelfall zugelassen werden, dass der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager – parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedstaat – als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Damit entfällt die umsatzsteuerliche Erfassung als innergemeinschaftliches Verbringen beim Transport der Ware in das Konsignationslager. Die „Innergemeinschaftlichen Lieferungen“ an den Abnehmer sind dementsprechend in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben.

Hinweis:

Diese Materie ist vergleichsweise komplex und bedarf im jeweiligen Einzelfall der Hinzuziehung steuerlichen Rats. Insbesondere hat die Rechtsprechung der Auffassung der Finanzverwaltung teilweise widersprochen.

Bei Konsignationslägern im EU-Ausland gelten grds. entsprechende Regelungen, so dass im Regelfall im ausländischen Staat umsatzsteuerliche Pflichten entstehen. Allerdings ist die Umsetzung der umsatzsteuerlichen Regelungen in den einzelnen EU-Staaten nicht vollständig deckungsgleich.

16 Zinshinzurechnung bei der Gewerbesteuer bei Konzernfinanzierungsgesellschaft

Zinsaufwendungen für betriebliche Darlehen sind zwar im Grundsatz steuerliche Betriebsausgaben, bei der Gewerbesteuer sind diese aber zu 25 % wieder hinzuzurechnen, soweit die Summe aller Zinshinzurechnungen einen Freibetrag von 100 000 € übersteigt. Im Ergebnis mindern also Zinsaufwendungen die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage im Ergebnis nur zu 75 %. Diese Zinshinzurechnung erfolgt auch bei durchlaufenden Krediten, also dann, wenn die aufgenommenen Gelder in gleichem Umfang weitergegeben worden sind. Gerade in Unternehmensgruppen kann dies ein Problem sein, da dann bei mehreren Gesellschaften wirtschaftlich betrachtet die Zinsen der Hinzurechnung unterliegen.

Gesetzlich ist nun ausdrücklich bestimmt, dass bei Kreditinstituten eine Hinzurechnung von Zinsen unter bestimmten Bedingungen nicht erfolgt. Dieser Sonderregelung liegt der Gedanke zugrunde, dass Kreditinstitute wirtschaftlich nur Durchlaufstellen des Geld- und Kreditverkehrs sind und dass deshalb das Passiv- und Aktivgeschäft artmäßig in etwa übereinstimmen. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen I R 79/15) entschieden, dass Konzernfinanzierungsgesellschaften als Kreditinstitute in diesem Sinne einzustufen sein können und daher ihre Refinanzierungszinsen bei der Gewerbesteuerberechnung nicht hinzurechnen müssen. Dies soll auch gelten, wenn die Konzernfinanzierungsgesellschaft für ihre Konzernfinanzierungstätigkeiten keine Erlaubnis zur Führung des Bankgeschäfts benötigt und über eine solche Erlaubnis auch nicht verfügt.

Im Urteilsfall handelte es sich um eine GmbH, die zu einer Unternehmensgruppe gehört und dort die Funktion einer Finanzierungsgesellschaft wahrnimmt. Das in ihrem Jahresabschluss ausgewiesene Anlagevermögen setzt sich im Wesentlichen aus unternehmensgruppenintern gewährten Darlehen zusammen; Verbindlichkeiten bestehen im Wesentlichen gegenüber einem Kreditinstitut und gegenüber dem hinter der Unternehmensgruppe stehenden Gesellschafter. Da die Darlehensgeschäfte auf gewisse Dauer angelegt sind und mit Blick auf eine Marktüblichkeit der Zinssätze eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, betreibt die GmbH nach Ansicht des Bundesfinanzhofs gewerbsmäßig Bankgeschäfte und fällt somit in den Anwendungsbereich des sog. Bankenprivilegs.

Hinweis:

Im konkreten Fall ist zu prüfen, ob auf Grund dieses Bankenprivilegs eine Zinshinzurechnung bei der Gewerbesteuerberechnung entfallen kann.

Für Personengesellschaften

17 Doppelstöckige Personengesellschaft: Zinsen aus der Einlagefinanzierung

Ist ein Gesellschafter an einer gewerblichen Personengesellschaft nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über eine oder mehrere andere Personengesellschaften beteiligt, so wird dieser nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift hinsichtlich Sondervergütungen, also Tätigkeitsvergütungen und Entgelten für die Überlassung von Darlehen oder Wirtschaftsgütern, wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter behandelt. Im Ergebnis mindern daher solche Vergütungen an den mittelbaren Gesellschafter das Ergebnis der Personengesellschaft nicht, sondern sind im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Auch zählen Wirtschaftsgüter, die einer Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden, an der eine mittelbare Beteiligung gehalten wird, zum

Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschaft, sodass hierauf entfallende stille Reserven steuerlich erfasst sind.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 12.10.2016 (Aktenzeichen I R 92/12) entschieden, dass diese Gleichstellung eines mittelbar mit einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter nicht nur hinsichtlich der Sondervergütungen erfolgt, sondern auch hinsichtlich des sog. Sonderbetriebsvermögens II. Im Grundsatz geht es um die Frage, ob bei einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft Schuldzinsen, die ein Mitunternehmer der Obergesellschaft zur Fremdfinanzierung von Einlagen in die Untergesellschaft aufwendet, in deren Gewinnfeststellung als Sonderbetriebsausgaben absetzbar sind, was der Bundesfinanzhof grundsätzlich bejaht hat. Die Schuldzinsen sind infolgedessen bei der Untergesellschaft ebenso als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig, wie sie es wären, wenn ein unmittelbar an ihr beteiligter Mitunternehmer die Fremdmittel aufgenommen und ihr zugeführt hätte.

Der Urteilsfall war komplexer: Es ging es um den Sonderbetriebsausgabenabzug der Zinsen aus einer Darlehensschuld der mittelbar beteiligten Obergesellschafterin (einer niederländischen Kapitalgesellschaft). Diese war zunächst unmittelbar an der Stpfl., einer deutschen GmbH & Co. KG, beteiligt und nahm ein verzinsliches Darlehen ihrer niederländischen Mutter-Gesellschaft auf, um die Mittel der Stpfl. zuzuführen, die sie ihrerseits zur Finanzierung von Organ-Tochtergesellschaften verwendete. Nach der Darlehensaufnahme und -verwendung brachte die zunächst unmittelbar als Kommanditistin beteiligte niederländische Kapitalgesellschaft ihren Mitunternehmeranteil in eine niederländische Personengesellschaft ein, die gewerblich geprägt bzw. gefärbt war. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass diese Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an dem Veranlassungszusammenhang zwischen Kreditaufnahme und Einlage in die Stpfl. nichts ändert und die gesetzliche Sonderregelung für den mittelbaren Gesellschafter diesen Sachverhalt abdeckt.

Hinweis:

Derartige Personengesellschaftsstrukturen sind steuerlich äußerst komplex und bedürfen daher der steuerlichen Beratung.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Zinszufluss aus einem Lebensversicherungsvertrag nach Änderung des Vertrags mit Festlegung eines späteren Fälligkeitszeitpunkts

Lebensversicherungsverträge können grds. in einem bestimmten Rahmen angepasst werden. Bei noch begünstigten Altverträgen – also solchen, die bis zum 31.12.2004 abgeschlossen wurden und damit steuerlich vergleichsweise günstig behandelt werden – ist jedoch Vorsicht geboten. Anpassungen sind nur in begrenztem Umfang möglich, da ansonsten ein Neuabschluss angenommen wird und damit bestimmte Privilegien verloren gehen könnten.

Es ist jeweils zu prüfen, ob durch die Anpassung bereits ein steuerlich relevanter Zufluss vorliegt, was dann zu Steuerlasten führen würde. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 27.9.2016 (Aktenzeichen VIII R 66/13) seine Rechtsprechung bestätigt, dass wenn ein Lebensversicherungsvertrag vor Ablauf der Versicherungslaufzeit durch Änderung von Laufzeit, Versicherungssumme, Versicherungsprämie und Prämienzahlungsdauer geändert wird, ohne dass eine solche Vertragsänderung von vornherein vertraglich vereinbart war oder einem Vertragspartner bereits im ursprünglichen Vertrag eine Option auf eine Änderung der Vertragsbestandteile eingeräumt worden ist, hinsichtlich der Änderungen in ertragsteuerlicher Hinsicht ein neuer Vertrag vorliegt. Das Gericht stellt aber zu Gunsten des Stpfl. fest, dass wenn die Änderung des Vertrags vor Fälligkeit der vertragsgemäß geschuldeten Versicherungsleistung unter (neuer) Vereinbarung eines späteren einheitlichen Fälligkeitszeitpunkts für die dem Stpfl. als Versicherungsnehmer zustehenden Zinsen (auch hinsichtlich des Zeitraums vor Änderung des Vertrags) erfolgt, die Zahlungspflicht des Versicherungsunternehmens erst zu diesem späteren Zeitpunkt entsteht. Erst mit dem dann veranlassten tatsächlichen Eingang der Zahlungen fließen die Zinsen dem Stpfl. im steuerlichen Sinne zu. Erst dann kann der Stpfl. über die Zinsen wirtschaftlich

verfügen. Für die Annahme eines Zuflusses bei einer vorher vereinbarten Änderung des Lebensversicherungsvertrags fehlt es schon an einer in diesem Zeitpunkt bestehenden Zahlungspflicht des Gläubigers; denn die Vertragsänderung erfolgte noch vor Fälligkeit der Zinszahlungen nach Maßgabe des Altvertrags. Eine vorzeitige wirtschaftliche Verfügungsmacht des Stpfl. über die bis dahin wirtschaftlich entstandenen Zinserträge ist mit der Änderung nicht verbunden.

Hinweis:

Bei Änderungen hinsichtlich der Bedingungen von Lebensversicherungen sind stets die steuerlichen Konsequenzen sorgfältig zu prüfen.

19 Verlustausgleich bei abgeltend besteuerten negativen Einkünften aus Kapitalvermögen im Wege der Günstigerprüfung

Nach Einführung der Abgeltungsteuer fallen Kapitaleinkünfte grundsätzlich unter den gesonderten Steuertarif in Höhe von 25 %. Auf Grund dieser besonderen tariflichen Behandlung ist ausdrücklich bestimmt, dass Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen.

Der Bundesfinanzhof hat nun über den Fall entschieden, bei dem der Stpfl. u.a. Zinseinkünfte aus einem privaten Darlehen erzielt. Dieses qualifizierte das Finanzamt als „Darlehen zwischen nahestehenden Personen“, so dass die Zinsen nach dem progressiven Regeltarif und nicht nach der Abgeltungsteuer zu besteuern waren. Daneben erzielte der Stpfl. negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterlagen. Er beantragte im Wege der Günstigerprüfung die Verrechnung dieser Kapitaleinkünfte. Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VIII R 11/14) dem Stpfl. insoweit Recht, als er eine Saldierung der Kapitaleinkünfte auf Grund des Antrags auf Günstigerprüfung für zulässig erachtete. Die generelle Verlustabzugsbeschränkung steht also einer Verrechnung negativer Kapitaleinkünfte, die unter die Abgeltungsteuer fallen, mit solchen positiven Kapitaleinkünften, die dem Regeltarif unterliegen, nicht entgegen (horizontale Verlustverrechnung).

Voraussetzung ist jedoch, dass der Stpfl. einen Antrag auf Günstigerprüfung stellt. Dieser hat zur Folge, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden negativen Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden, so dass eine Verlustverrechnung möglich wird. Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass eine Verrechnung eines negativen Saldos der Kapitaleinkünfte mit positiven übrigen Einkünften (vertikale Verlustverrechnung) auch bei beantragter Günstigerprüfung nicht stattfindet, da andernfalls das gesetzliche Verrechnungsverbot durchbrochen würde.

Hinweis:

Die Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten bei Kapitaleinkünften sind zwar gesetzlich eingeschränkt, in etlichen Fällen aber doch unter bestimmten Einschränkungen möglich. In diesen Fällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Hauseigentümer

20 Kosten für Bebauung eines Grundstücks können rückwirkend Gegenstand der Grunderwerbsteuer werden

Wird ein Bauerrichtungsvertrag zeitlich nach dem Grundstückskaufvertrag und nach der Festsetzung der Grunderwerbsteuer geschlossen, kann die Finanzbehörde berechtigt sein, im Wege der Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung die Bauerrichtungskosten zusätzlich zu den Kosten des Grundstückserwerbs mit Grunderwerbsteuer zu belasten. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.1.2017 (Aktenzeichen II R 19/15) entschieden und damit eine weitere Entscheidung zum Themenkomplex des einheitlichen Erwerbsgegenstands im Grunderwerbsteuerrecht getroffen.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. von einer Stadt ein Grundstück, welches mit einem Reihenhaus bebaut werden sollte. Im Grundstückskaufvertrag, der sowohl von der Stadt als auch von dem

zu beauftragenden Bauunternehmen unterzeichnet wurde, war u.a. festgelegt, nach welchen architektonischen Plänen das Haus errichtet werden sollte. Das Finanzamt setzte kurze Zeit später die Grunderwerbsteuer fest und bezog lediglich die Kosten für den Grundstückskauf in die Bemessungsgrundlage für die Steuer ein. Nach der Steuerfestsetzung schloss der Stpfl. einen Bauerrichtungsvertrag mit einem Bauunternehmen. Daraufhin änderte das Finanzamt die ursprüngliche Steuerfestsetzung und bezog die sich aus diesem Vertrag ergebenden Baukosten mit ein.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, zwar zunächst durch das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand. Von einem solchen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und den Verträgen, die der Bebauung des Grundstücks dienen, ist auszugehen, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten werde.

Der objektiv sachliche Zusammenhang wird ebenfalls indiziert, wenn der Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude zusammen mit dem Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatte und der Erwerber dieses Angebot später unverändert oder mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahmen nicht verändert haben, angenommen hat.

Bei einem Angebot der Veräußererseite, ein bestimmtes Gebäude auf dem erworbenen Grundstück zu errichten, ist der sachliche Zusammenhang von Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag aber nur gegeben, wenn der Erwerber das Angebot annimmt, also den Bauerrichtungsvertrag abschließt. Ist der Grundstückserwerber auf Grund von Absprachen oder aus faktischen Zwängen an das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung gebunden, ist das Grundstück ebenfalls erst mit dem Abschluss des Bauerrichtungsvertrags in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand.

Insoweit ist zu differenzieren:

– Wird nach dem Kauf eines unbebauten, zur Bebauung vorgesehenen Grundstücks ein Bauerrichtungsvertrag nicht oder noch nicht geschlossen, ist Erwerbsgegenstand nur das unbebaute Grundstück, selbst wenn beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags eine Bindung des Erwerbers an das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung vorgelegen haben sollte.

– Mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrags steht nun fest, dass das Grundstück in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand ist und damit die Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Vor Abschluss des Bauerrichtungsvertrags kommt eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den Kauf des Grundstücks um die Baukosten nicht in Betracht. Bis dahin ist das Grundstück in seinem tatsächlichen, unbebauten Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Erst mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrags verändert sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs nachträglich.

Hinweis:

Die Rechtsprechung weitet den Anwendungsbereich des einheitlichen Erwerbsgegenstands im Grunderwerbsteuerrecht immer weiter aus. In der Praxis sollte gerade im Hinblick auf die mittlerweile hohen Grunderwerbsteuersätze sorgfältig geprüft werden, welche Belastung auf den Erwerber zukommt.

21 Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bei Gewerbeimmobilien, die auf Grund ihrer baulichen Gestaltung schwer zu vermieten sind

Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 3.11.2016 (Aktenzeichen 3 K 310/15) die eher restriktive Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Frage der Einkünfteerzielungsabsicht bei Gewerbeimmobilien fortgeführt. Entschieden wurde, dass der Stpfl. zielgerichtet darauf hinwir-

ken muss, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen, auch wenn sich bei Gewerbeimmobilien zeigt, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist. Bleibt er hingegen untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht. Im Streitjahr sei ein ernsthaftes Vermietungsbemühen nicht mehr erkennbar gewesen. Das vom Stpfl. beauftragte Maklerbüro sei ausschließlich mit dem Verkauf des Objekts und nicht mit dessen Vermietung beauftragt gewesen. In den Streitjahren sei weder ein konkreter wirtschaftlicher Plan zur Erzielung nachhaltiger Einkünfte aus der Vermietung des Objekts erkennbar gewesen noch wurde ein solcher vorgetragen.

Hinweis:

Zwar handelte es sich im Urteilsfall um ein Schloss und daher um eine durchaus spezielle Immobilie, doch ist auch bei Gewerbeimmobilien in schlechter Lage oder mit ungünstigem Raumzuschnitt oftmals zu beobachten, dass eine Vermietung schwierig ist. In diesen Fällen muss der Stpfl. sorgfältig seine Vermietungsbemühungen dokumentieren, da ansonsten droht, dass die angefallenen Werbungskosten steuerlich nicht berücksichtigt werden können.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Bundesverfassungsgericht: Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG teilweise verfassungswidrig

Mit Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11) hat das BVerfG entschieden, dass die Regelung in § 8c KStG, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig dann wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden (sog. schädlicher Beteiligungserwerb), mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Entschieden wurde dies für die bis zum 31.12.2015 geltende Gesetzesfassung. Nach Auffassung des BVerfG fehlt ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte im Fall eines sog. schädlichen Beteiligungserwerbs.

Dem Gesetzgeber hat das BVerfG aufgegeben, bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 eine Neuregelung zu treffen. Werde der Verfassungsverstoß bis dahin nicht rückwirkend beseitigt, so trete am 1.1.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt seines Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c Satz 1 KStG (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) ein.

§ 8c Satz 1 KStG behandelt Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte unterschiedlich je nachdem, ob ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt oder nicht. Bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs gehen nicht genutzte Verluste anteilig unter, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert wird. Für diese Ungleichbehandlung fehlt es nach Feststellung des BVerfG an einem sachlich einleuchtenden Grund; er könne insbesondere nicht aus dem Gedanken der Unternehmeridentität als Voraussetzung für den Verlustabzug abgeleitet werden.

Explizit offen gelassen hat das BVerfG die Frage, ob durch die jüngste Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 1.1.2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in einer Weise reduziert worden ist, dass diese Vorschrift nun den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes genügt. Dies bedarf nach expliziter Feststellung des BVerfG einer gesonderten Betrachtung, war aber nicht Gegenstand des Verfahrens. Die Norm ist deshalb nicht mehr ohne Weiteres aus denselben Gründen mit dem Grundgesetz unvereinbar wie vor dem Inkrafttreten von § 8d KStG, so dass eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung über diesen Zeitpunkt hinaus nicht in Betracht kommt.

Hinweis:

Einschlägige Sachverhalte (also solche, die die Jahre 2008 bis 2015 betreffen) sind bis zur gesetzlichen Neuregelung offen zu halten. Hinsichtlich der nach dem Jahresende 2015 verwirklichten Anteilsveräußerungen ist die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten.

23 Keine Minderung des Veräußerungsgewinns gem. § 17 EStG bei Übertragung eines Teilerlöses auf den Ehegatten

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 31.1.2017 (Aktenzeichen IX R 40/15, HFR 2017, 390) zu sehen, in welchem die Frage nach der Höhe eines Veräußerungsgewinns aufgeworfen wurde für den Fall, dass sich der Veräußerer vor der Veräußerung verpflichtet, einen Teil des Erlöses an einen Dritten (hier: die Ehefrau) abzuführen.

Im Streitfall war der Ehemann qualifiziert i.S.d. § 17 EStG an der A-AG beteiligt; ihm standen sämtliche Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit den Aktien zu. Im Oktober 2002 verpflichtete er sich unwiderruflich, seiner Ehefrau bei einer Veräußerung der Aktien 90 % des Veräußerungserlöses zuzuwenden. Die Ehefrau veräußerte ihren Zahlungsanspruch Ende 2007 an die S-AG, der Ehemann übertrug seine Aktien Anfang 2008 und erzielte einen Veräußerungserlös i.H.v. rund 5,4 Mio. €. Davon überwies er rund 4,6 Mio. € an die S-AG (die wiederum 4,35 Mio. € an die Ehefrau überwies) und erklärte einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG von rund 97 T€. Das Finanzamt setzte demgegenüber den Veräußerungsgewinn ohne Berücksichtigung des an die S-AG abgeführten Betrags auf über 4,8 Mio. € fest.

Für den Streitfall führt der BFH aus, dass

- der Ehemann bis zum Veräußerungszeitpunkt zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien an der A-AG war und für deren Veräußerung den vollen Kaufpreis erhalten hat,
- der Ehemann durch die Vereinbarung aus 2002 keine steuerlich beachtliche Substanzabspaltung aus dem Eigentumsrecht, sondern lediglich eine bloße Verwendung über einen zukünftig zu erwartenden Veräußerungsgewinn bewirkt hat,
- die insoweit ungeminderte Erfassung des Veräußerungsgewinns auch aus dem Normzweck des § 17 EStG folge, nach dem der auf Grund der Veräußerung eines Geschäftsanteils eintretende Zuwachs der finanziellen Leistungsfähigkeit erfasst werden soll. Ein privat veranlasstes Versprechen, künftige Erlöse einem Dritten zuzuwenden, erfüllt als disponible Einkommensverwendung keinen steuerlichen Abzugstatbestand und ist nicht einkünftemindernd zu berücksichtigen.

Hinweis:

Der BFH hat mit diesem Urteil dahingehende Gestaltungen, die Steuerlast i.S.d. § 17 EStG durch „Substanzabspaltung aus dem Eigentumsrecht“ an den Kapitalgesellschaftsanteilen zu mindern, eine weitgehende Absage erteilt.

Im Übrigen sind in diesen Fällen auch mögliche schenkungsteuerliche Folgen zu prüfen.

24 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG nach zivilrechtlicher Neuordnung des Kapitalersatzrechts durch das MoMiG (Beitrittsaufforderung an das BMF)

Mit seinem Beschluss vom 11.1.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, HFR 2017, 391) hat der BFH das BMF aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und unter welchen Voraussetzungen nach Inkrafttreten des MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008) Aufwendungen des Gesellschafters aus einer zugunsten der Gesellschaft geleisteten Finanzierungshilfe als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Auflösungsverlusts nach § 17 EStG zu berücksichtigen sind.

Im anhängigen Verfahren begehrte der Stpfl. die zusätzliche Berücksichtigung seiner Inanspruchnahme aus den von ihm übernommenen Bürgschaften bei der Bemessung des Verlusts i.S.v. § 17 EStG. Der Vater des Stpfl. hatte im Jahr 2003 sämtliche Anteile an der GmbH erworben, bei der der Stpfl. als Angestellter tätig war. In 2006 nahm die GmbH Bankdarlehen auf, der Stpfl. übernahm entsprechende selbstschuldnerische Bürgschaften. In 2010 wurden die GmbH-Anteile dann im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vom Vater auf den Sohn übertragen. In 2011 schließlich wurde der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens der GmbH mangels Masse vom Amtsgericht abgelehnt und der Stpfl. aus den Bürgschaften in Anspruch genommen.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der Inanspruchnahme aus den übernommenen Bürgschaften mit dem Hinweis ab, dass die Bürgschaften nicht in der Krise übernommen worden seien, so dass diese erst durch das Stehenlassen bei Kriseneintritt in 2010 eigenkapitalersetzenden Charakter erlangt und zu nachträglichen Anschaffungskosten geführt hätten; sie seien mit dem gemeinen Wert zu diesem Zeitpunkt zu bewerten (wegen bestehender Überschuldung der GmbH in 2010 mit 0 €).

Die Vorinstanz (FG Düsseldorf) hat der Klage des Stpfl. stattgegeben und die gesellschaftliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahmen bejaht, da die Darlehensgeber ohne diese auch keine Darlehen bewilligt hätten. Zudem habe der Stpfl. auch kein Entgelt für die Bürgschaftsübernahmen bekommen, also auch keine andere Veranlassung zur Bürgschaftsübernahme gehabt. Nicht entscheidend sei, dass der Stpfl. im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme noch nicht Gesellschafter gewesen sei, da er die Bürgschaft erkennbar als künftiger Gesellschafter übernommen habe. Auch sei die Frage, ob die Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter (i.S.d. §§ 32a, 32b GmbHG a.F.) hatte, nach Inkrafttreten des MoMiG nicht länger maßgebend.

Dagegen richtet sich die Revision des Finanzamts, das argumentiert, dass sich die Beurteilung der Frage, ob eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen sei, maßgeblich danach richte, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann das Risiko einer vergleichbaren Finanzierungshilfe eingegangen wäre. Dem Merkmal der Krise komme dabei weiterhin entscheidende Bedeutung zu. Vorliegend habe sich die GmbH zum Zeitpunkt der Übernahme der Bürgschaften aber nicht in einer solchen Krise befunden. Auch hält es das Finanzamt für entscheidungserheblich, dass zu diesem Zeitpunkt noch kein Gesellschaftsverhältnis bestand. Nachträgliche Anschaffungskosten seien mit dem Wert der Rückgriffsforderung im Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile anzusetzen, der wegen der sich abzeichnenden Insolvenz der GmbH mit 0 € zu bewerten sei.

Hinweis:

Der BFH nimmt dieses Verfahren nun zum Anlass, sich grundlegend mit der Frage der Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG auch nach Inkrafttreten des MoMiG zu befassen. Da die bisherigen Urteile die Rechtslage vor Inkrafttreten des sog. MoMiG betrafen, ist für jüngere Zeiträume die weitere Rechtsentwicklung (auch das beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 29/16 anhängige Revisionsverfahren) sorgfältig zu beobachten.

25 Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder nach § 17 EStG?

Zuletzt mit Beschluss vom 10.3.2016 (Aktenzeichen VI B 132/15, DStZ 2017, 435) hatte der BFH festgestellt, dass die Rechtsfrage, ob ein Verlust aus der Veräußerung einer Kapitalbeteiligung am Arbeitgeber zu Werbungskosten führt, höchstrichterlich bereits hinreichend geklärt ist. Danach bleiben Verluste in der privaten Vermögenssphäre bei der Einkünfteermittlung im Rahmen der Überschusseinkünfte – abgesehen von den in § 17 und § 23 (sowie § 20 Abs. 2 bei nicht qualifizierter Beteiligung) EStG genannten Ausnahmen – außer Betracht.

Mit Urteil vom 4.10.2016 (Aktenzeichen IX R 43/15, HFR 2017, 208) hat sich nun der BFH mit der Frage der Berücksichtigung eines entsprechenden Veräußerungsgewinns befasst. Im Streitfall war – verkürzt dargestellt – ein Stpfl. für verschiedene Unternehmen der A-Unternehmensgruppe im mittleren Management tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Den Mitarbeitern des mittleren Managements wurde die Möglichkeit eingeräumt, sich an der zur Unternehmensgruppe gehörenden A-Holding zu beteiligen. Der Stpfl. erwarb Anteile zum Marktpreis i.H.v. rd. 107 T€, die er im Folgejahr an eine Investorengruppe, die sämtliche Anteile an der A-Holding erwarb, veräußerte und dabei einen Veräußerungserlös von rd. 578 T€ erzielte.

Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erfassen ist.

Demgegenüber hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung unterstrichen und entschieden, dass die Beteiligung eine eigenständige Erwerbsgrundlage darstelle und die damit in Zusammenhang stehenden Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen in keinem einkommensteuerrechtlich erheblichen Veranlassungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis stünden. Der Arbeitnehmer nutze mit dem Erwerb der Beteiligung sein Kapital unabhängig vom Arbeitsver-

hältnis zur Einkunftserzielung. Die daraus erzielten laufenden Erträge seien keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern solche aus Kapitalvermögen. Im Falle der Veräußerung der Kapitalbeteiligung komme dementsprechend eine Steuerbarkeit nach den einschlägigen Veräußerungstatbeständen des EStG (§ 17, § 20 Abs. 2, § 23 EStG) in Betracht. Der Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen führe insbesondere nicht allein deshalb zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil die Beteiligung von einem Arbeitnehmer des Unternehmens gehalten und veräußert worden und diese darüber hinaus auch nur Arbeitnehmern im Allgemeinen oder sogar nur bestimmten Arbeitnehmern angeboten worden sei.

Hinweis:

Nach Feststellung des BFH liegt Arbeitslohn auch nicht allein schon deshalb vor, weil eine Beteiligungsmöglichkeit nur leitenden Angestellten der ersten und zweiten Führungsebene eingeräumt wird.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist daher – soll die Annahme von Arbeitslohn vermieden werden – darauf zu achten, dass Erwerb und Veräußerung der Beteiligung zum Marktpreis erfolgen und dass der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Kapitalbeteiligung auch ein effektives Verlustrisiko trägt. Im Falle eines Veräußerungserlöses nach § 17 EStG kommt insbesondere die 40%ige Steuerfreistellung nach dem Teileinkünfteverfahren zur Anwendung. Handelt es sich bei der Kapitalbeteiligung um eine nicht qualifizierte Beteiligung und wurde diese bereits vor dem 1.1.2009 erworben, so kann der Veräußerungsgewinn sogar steuerfrei vereinnahmt werden.

26 Ausgaben eines Gesellschafter-Geschäftsführers für eine der Gesellschaft gewährte Bürgschaft – Nichtzulassungsbeschwerde

Mit seinem Beschluss vom 16.2.2017 (Aktenzeichen VI B 65/16, www.stotax-first.de) hat der BFH in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision (FG Thüringen vom 19.5.2016, 3 K 619/15) zu der Frage Stellung genommen, welcher Einkunftsart Bürgschaftsverluste eines Gesellschafter-Geschäftsführers zuzurechnen sind, und seine bisherige Rechtsprechung mit dem Hinweis bestätigt, es läge keine klärungsbedürftige Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Für den Streitfall stellt der BFH Folgendes fest:

- Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Wenn nun aber die Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dann entscheide der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. Danach seien die Aufwendungen derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund stehe und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdränge.
- Ist ein Arbeitnehmer zugleich als Gesellschafter an seiner in Form einer Kapitalgesellschaft betriebenen Arbeitgeberin beteiligt und übernimmt er für diese eine Bürgschaft, so spreche umso mehr für Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit für nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung, je höher die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers sei. Denn ein fremder, nicht mit dem Arbeitgeber durch eine Kapitalbeteiligung verbundener Arbeitnehmer werde nur in Ausnahmefällen bereit sein, zu Gunsten seines offenbar gefährdeten Arbeitsplatzes das Risiko einer Bürgschaft zu übernehmen.
- Übernehme demgegenüber ein an der Gesellschaft in nur sehr geringem Umfang beteiligter Arbeitnehmer eine Bürgschaft für seinen Arbeitgeber, gelte dies als Indiz dafür, dass diese Bürgschaftsübernahme durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist. Dies gelte erst recht, wenn der Arbeitnehmer an der Gesellschaft überhaupt nicht beteiligt ist und durch die Bürgschaftsübernahme keine weiteren Einkünfte erzielt und dementsprechend damit ausschließlich seine Lohneinkünfte zu sichern und zu erhalten suche.

Hinweis:

Der BFH-Beschluss verdeutlicht, dass die Umstände (ggf. auch die Frage einer Entgeltlichkeit) und Beweggründe der Bürgschaftsübernahme durch einen Geschäftsführer entscheidend und daher sorgfältig zu dokumentieren sind. Im Übrigen sollte in einschlägigen Praxisfällen regelmäßig der entsprechende Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit begehrt werden, da eine volle Berücksichtigung der Bürgschaftsverluste nur in diesem Rahmen möglich ist. Bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis wären die Grundsätze des Teileinkünfteverfahrens zu beachten und der Verlust daher nur zu 60 % zu berücksichtigen.

27 Bilanzierung von Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt – Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss

Der sog. Rangrücktritt ist gesetzlich in § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO geregelt und stellt ein gängiges Instrument dar, um die insolvenzrechtliche Überschuldung einer Kapitalgesellschaft zu vermeiden oder zu beseitigen: *„Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen oder aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, für die gemäß § 39 Abs. 2 zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, sind nicht bei den Verbindlichkeiten nach Satz 1 zu berücksichtigen“*.

Vor diesem Hintergrund ist das nun nachträglich zur Veröffentlichung vorgesehene BFH-Urteil vom 10.8.2016 (Aktenzeichen I R 25/15, DStR 2017, 925) zu sehen, mit dem der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Anwendung des Passivierungsverbots nach § 5 Abs. 2a EStG für Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt bestätigt hat.

– Danach ist § 5 Abs. 2a EStG anwendbar, wenn die Verbindlichkeit nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus zukünftigem Bilanzgewinn und etwaigem Liquidationsüberschuss zu tilgen ist.

– Greift § 5 Abs. 2a EStG und fällt damit die steuerliche Passivierungsfähigkeit weg, ist dies – wie eine verdeckte Einlage auch – bis zur Höhe der Werthaltigkeit des Anspruchs aus Sicht des Gesellschafters als Gläubiger einkünfteneutral zu erfassen. Eine Neutralisierung des Wegfallgewinns erfolgt daher nicht in Höhe des Nennbetrags der Verbindlichkeit, sondern nur in Höhe des Teilwerts zum Zeitpunkt des Rangrücktritts.

Hinweis:

Da sich BGH und BFH in jüngster Zeit mehrfach mit der vielschichtigen Problematik des Rangrücktritts befasst und diverse rechtliche Anforderungen formuliert haben (z.B. grundsätzlich keine Befristung, keine Möglichkeit einer einseitigen Aufhebung etc.), sollte in einschlägigen Fällen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

28 Keine Grunderwerbsteuerbefreiung für eine Anteilsvereinigung auf Grund Einbringung schenkweise erhaltener Gesellschaftsanteile in eine KG

Nach der Regelung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer jedes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt würden. Erfasst werden von dieser Vorschrift sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften, also GmbHs.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 22.2.2017 (Aktenzeichen II R 52/14, DStR 2017, 875 = DStZ 2017, 345) zu sehen. Im Streitfall war A Alleingesellschafter einer grundbesitzenden GmbH. Er teilte seinen Geschäftsanteil im Nennbetrag von 50 000 DM in vier Teilgeschäftsanteile auf und verschenkte diese im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an seine vier Töchter. Nach dem Übertragungsvertrag waren die Töchter verpflichtet, ihre schenkweise übertragenen Teilgeschäftsanteile in eine GmbH & Co. KG einzubringen, und zwar „entweder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich“; an der KG waren die Töchter zu je 25 % als Kommanditistinnen beteiligt.

Die Finanzverwaltung vertrat dazu die Auffassung, die Einbringung erfülle den Tatbestand der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG und setzte Grunderwerbsteuer gegen die KG fest. Die Stpfl. vertrat hierzu die Auffassung, der Vorgang falle in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 2 GrEStG. Nach dieser Vorschrift bleiben Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Grunderwerbsteuer befreit. Der BFH folgt jedoch der Wertung der Finanzverwaltung und führt aus, dass die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG zwar auch auf eine grunderwerbsteuerlich zu erfassende Anteilsvereinigung zu 95 % anzuwenden sei, die auf einer schenkweisen Übertragung von Gesellschaftsanteilen beruhe. Dies gelte jedoch nur, wenn nur ein Rechtsgeschäft zugrunde liege, welches sowohl Schenkungsteuer als auch Grunderwerbsteuer auslöst. Vorliegend beruhe die Anteilsvereinigung in der Hand der KG allerdings nicht auf einer freigebigen Zuwendung der Teilgeschäftsanteile an der grundbesitzenden GmbH, sondern war durch die Töchter als Kommanditistinnen, also durch deren Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Der schenkweisen Übertragung der Anteile an die Töchter und der späteren Einbringung der Anteile in die KG lagen somit unterschiedliche Rechtsgeschäfte zugrunde. Eine Befreiung nach der Vorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG, die den Zweck habe, die doppelte Belastung eines einzigen Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer zu vermeiden, scheide folglich aus.

München, im Juni 2017

JM-Aktuell
gibt im Allgemeinen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder.
Wir empfehlen deshalb, die Beiträge als Hinweise zu verstehen und bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden kann, zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.
Für Fragen wenden Sie sich bitte an

Kanzlei Jürgen Mosig
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Arabellastr. 5/1, 81925 München
Tel.: +49 (89) 92 00 86 - 0, Fax.: +49 (89) 92 00 86 - 20
eMail: mosig@mosig-wp.de
Internet: www.mosig-wp.de