

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 18.7.2017

Mandantenrundschriften Nr. 2/2017

**Häusliches Arbeitszimmer • Rückwirkende Rechnungsberichtigung •
Außergewöhnliche Belastungen • Bürokratieentlastungsgesetz •
Doppelte Haushaltsführung • Verlustverrechnung bei
Kapitaleinkünften • Investmentsteuerreform**

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

zunächst ist die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum steuerlichen häuslichen Arbeitszimmer herauszustellen. Bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen kann der Höchstbetrag von 1.250 € nun von beiden Ehegatten gesondert in Anspruch genommen werden.

Aktuell finden die letzten Gesetzgebungsverfahren vor der Bundestagswahl ihren Abschluss. So wurde das zweite Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen, welches auch im steuerlichen Bereich punktuelle Änderungen mit sich bringt. Ebenso hat der Bundestag das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen beschlossen, welchem der Bundesrat am 2.6.2017 zugestimmt hat. Mit diesem Gesetz wird auch die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von derzeit 410 € auf 800 € angehoben. Dies gilt dann für Anschaffungen nach dem 31.12.2017.

In einer Sonderbeilage gehen wir auf die Reform des Investmentsteuergesetzes ein. Die Besteuerung von Investmentfonds wird

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG*2
Rechtsanwalt
Fachanwalt
Steuerrecht für

**in Kooperation mit
CRAMER
RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

**Steinert
Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl.-Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl.-Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

grundlegend neu geregelt. Die neuen Regeln gelten zwar erst ab dem 1.1.2018, jedoch sollten Anleger die neuen, teils gravierend geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen - bei anstehenden Anlageentscheidungen oder bei Überprüfung der bestehenden Anlagen - im Blick haben.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Umsatzsteuer bei Verkauf über Online-Plattformen
- 2 Kein Spendenabzug bei Schenkung unter Auflage
- 3 Außergewöhnliche Belastungen: Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung
- 4 Zusammenveranlagung trotz langjähriger räumlicher Trennung der Ehegatten möglich

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Häusliches Arbeitszimmer: Personenbezogene Ermittlung im Hinblick auf die Höchstgrenze von 1 250 €
- 6 Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten
- 7 Firmenwagen: 1 %-Regelung bei längerfristiger Erkrankung
- 8 Doppelte Haushaltsführung: Kosten der Wohnungseinrichtung
- 9 Nutzung eines selbst gesteuerten Privatflugzeugs für berufliche Reisen: Abgrenzung zwischen Werbungskostenabzug und Aufwendungen der privaten Lebensführung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 10 Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen mit rückwirkender Wirkung: Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung
- 11 Kontierungsvermerk auf elektronisch erstellten und versandten Eingangsrechnungen
- 12 Einnahmen-Überschussrechnung für 2016: Zeitliche Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen
- 13 Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen im Rahmen von Sale-and-lease-back-Gestaltungen
- 14 Hinweise der Finanzverwaltung zur E-Bilanz
- 15 Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse
- 16 Erhöhung der GWG-Grenze ab 2018
- 17 Bürokratieentlastungsgesetz beschlossen
- 18 Standardisierte Einnahmen-Überschussrechnung ab 2017 auch bei geringen Einkünften Pflicht
- 19 Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen
- 20 Flächenschlüssel bei nur teilweise umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstücken
- 21 Umsatzsteuer bei Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern

Für Personengesellschaften

- 22 Nutzung von Investitionsabzugsbeträgen bei Personengesellschaften

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 23 Übergangsregelung zur Verrechnung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien verfassungsgemäß
- 24 Zinszufluss aus einem Lebensversicherungsvertrag nach Änderung des Vertrags mit Festlegung eines späteren Fälligkeitszeitpunkts

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

Für Hauseigentümer

- 26 Von der Finanzverwaltung bereitgestellte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)
- 27 Kosten für Bebauung eines Grundstücks können rückwirkend Gegenstand der Grunderwerbsteuer werden
- 28 Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht bei Gewerbeimmobilien, die auf Grund ihrer baulichen Gestaltung schwer zu vermieten sind

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 29 Verlustrealisierende Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nach § 17 EStG unter nahestehenden Personen
- 30 Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Löschung einer Gesellschaft im Handelsregister
- 31 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 32 Bundesverfassungsgericht: Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG teilweise verfassungswidrig
- 33 Keine Minderung des Veräußerungsgewinns gem. § 17 EStG bei Übertragung eines Teilerlöses auf den Ehegatten
- 34 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG nach zivilrechtlicher Neuordnung des Kapitalersatzrechts durch das MoMiG (Beitrittsaufforderung an das BMF)
- 35 Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder nach § 17 EStG?
- 36 Ausgaben eines Gesellschafter-Geschäftsführers für eine der Gesellschaft gewährte Bürgschaft - Nichtzulassungsbeschwerde
- 37 Bilanzierung von Gesellschafterverbindlichkeiten mit Rangrücktritt - Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss

Hinweise zur Besteuerung von Investmentfonds

- 38 Grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung ab 2018
- 39 Besteuerung ab 1.1.2018
- 40 Besondere Praxisaspekte aus Sicht privater Anleger

Für alle Steuerpflichtigen

1 Umsatzsteuer bei Verkauf über Online-Plattformen

In der Praxis wird vielfach verkannt, dass umfangreiche Verkäufe über Online-Plattformen zu einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes führen und damit der Umsatzsteuer unterliegen können. Unbeachtlich ist, ob eine entsprechende Rechnungsstellung erfolgt. Liegt eine Umsatzsteuerpflicht vor, so ist die Umsatzsteuer aus den erzielten Erlösen herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen. Der Verkäufer unterliegt dann den üblichen Pflichten als umsatzsteuerlicher Unternehmer, insbesondere hat er Umsatzsteuer-Voranmeldungen und eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben.

Über einen solchen Fall hatte jüngst das Finanzgericht Köln zu entscheiden. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung hatte der Stpfl. in den Streitjahren 2006 und 2007 Umsätze aus vielen

Onlineverkäufen in Höhe von insgesamt 25 278 € in 2006 und 5 265 € in 2007 erzielt und dabei einen erheblichen Organisationsaufwand betrieben. Es wurden Objekte aus einer umfangreichen Sammlung von Sportgeräten verkauft.

Nach Auffassung der Steuerfahndung habe sich der Stpfl. wie ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes verhalten. Zu jedem einzelnen im Internet zur Versteigerung anstehenden Gegenstand habe er sich Gedanken zu dessen möglichst genauer Bezeichnung, zu seiner Platzierung in der einschlägigen Produktgruppe und über ein Mindestgebot machen müssen.

Außerdem musste der Verkäufer den Auktionsablauf in regelmäßigen Abständen überwachen oder überwachen lassen, um rechtzeitig auf Nachfragen reagieren zu können. Zudem müsse nach Auktionsende der Zahlungseingang überwacht werden, um die Ware anschließend zügig zu verpacken und zu versenden.

Strittig war sodann, ob die sog. Kleinunternehmerregelung anzuwenden sei. Nach dieser Regelung wird die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz des Vorjahres 17 500 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Dabei werden ausdrücklich Umsätze aus dem Verkauf von Anlagevermögen nicht einbezogen.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 13.7.2016 (Aktenzeichen 5 K 1080/13) die Umsatzsteuerpflicht im vorliegenden Fall bejaht und die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verneint. Strittig war insbesondere die Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der vorliegenden erstmaligen Aufnahme der Tätigkeit, also bei Neugründungen des Unternehmens.

Nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ist auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres – also des Erstjahres der unternehmerischen Tätigkeit – abzustellen, der 17 500 € nicht überschreiten darf. Diese Voraussetzung war vorliegend nicht erfüllt, da der Umsatz in 2006 mit 25 278,79 € höher war. Zwar ist der relevante Umsatz im Erstjahr grundsätzlich auf Basis der vom Unternehmer prognostizierten Zahlen zu prüfen. Da der Stpfl. ursprünglich nicht von seiner Unternehmereigenschaft bezüglich des Handels auf der Online-Plattform ausgegangen war und diesbezüglich auch keine solche Prognose erstellt hat, kann für die Beurteilung nur auf den tatsächlichen Jahresumsatz in 2006 abgestellt werden. Für die Prüfung der Umsatzsteuerpflicht im Jahr 2007 sei im Übrigen nicht relevant, dass die Umsätze des Jahres 2007 niedriger als 50 000 € waren, da beide Voraussetzungen zwingend erfüllt sein müssen. Wegen des Vorjahresumsatzes von über 17 500 € schied daher die Anwendung der Kleinunternehmerregelung aus.

Entgegen der Ansicht des Stpfl. handelte es sich bei den über die Online-Plattform verkauften Gegenständen nicht um Anlage-, sondern um Umlaufvermögen, da sie nicht dem Unternehmen dauerhaft dienen sollten, sondern vielmehr zum Verkauf bestimmt waren. Dass diese Gegenstände zunächst Sammlerobjekte gewesen sein sollen, war insoweit nicht von Bedeutung. Spätestens mit Beginn der unternehmerischen Tätigkeit des Stpfl. im Jahr 2006 wurden sie ohne Weiteres zu Umlaufvermögen umqualifiziert.

Handlungsempfehlung:

Bei umfangreichen Verkäufen über Online-Plattformen sind dringend die umsatzsteuerlichen Folgen zu beachten.

2 Kein Spendenabzug bei Schenkung unter Auflage

Das Finanzgericht Düsseldorf entschied mit Urteil vom 26.1.2017 (Aktenzeichen 9 K 2395/15 E), dass bei einer Schenkung unter der Auflage zu spenden weder Schenker noch Beschenkte die Voraussetzungen des Spendenabzugs erfüllen. Im Urteilsfall wurde der Spendenabzug bei der Einkommensteuer begehrt. Die Stpfl. war die Ehefrau des im Juni 2007 verstorbenen Erblassers. Der Erblasser überwies ihr im Januar 2007 schenkweise einen Betrag i.H.v. 400 000 € unter der Auflage, einen Teilbetrag i.H.v. 130 000 € an den R-e.V. und an den H-e.V. weiterzuleiten. Dem kam die Stpfl. nach und erhielt darüber jeweils auf sie lautende Spendenquittungen. Die gespendeten Beträge minderten die Bemessungsgrundlage bei der Festsetzung der Schenkungsteuer. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer jedoch versagte das Finanzamt den Sonderausgabenabzug mit dem Hinweis auf das Fehlen des Merkmals der „Freiwilligkeit“ der Zuwendungen und damit, dass es an einer wirtschaftlichen Belastung der Stpfl. gefehlt habe.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Voraussetzungen für den Spendenabzug nicht gegeben seien. Die Überweisung des Geldes an die Stpfl. sei als Schenkung unter Auflage zu verstehen, deren formlose Vereinbarung durch den tatsächlichen Vollzug wirksam geworden ist. Damit fehle es an den weiteren Merkmalen einer Spende auf Seiten der Stpfl. Diese habe die Zahlungen nicht freiwillig geleistet, denn sie war gegenüber dem Erblasser zur Zahlung rechtlich verpflichtet. Dass die Stpfl. zuvor aus freien Stücken die Verpflichtung eingegangen war, ist zwar kausal für die nachfolgenden Zahlungen, ändert aber nichts daran, dass die Zahlungen der Stpfl. lediglich der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung dienen. Eine freiwillig eingegangene Verpflichtung (ohne Gegenleistung) sei nur als Verpflichtung gegenüber dem Spendenempfänger unschädlich, nicht aber gegenüber Dritten. Die ohne Zwang als Auflage eingegangene Verpflichtung hat also den „spendenschädlichen Zwang“ zu spenden begründet.

Hinweis:

Dieses ungünstige Ergebnis hätte vermieden werden können, wenn die Ehegattin nur den verminderten Geldbetrag (im Urteilsfall 270 000 €) als Schenkung erhalten und die Spendenbeträge als Bevollmächtigte des Ehemannes von dessen Konto überwiesen hätte.

3 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 %	<u>28,20 €</u>	
zumutbare Belastung			<u>./ 1 408,70 €</u>
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.

4 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

5 Häusliches Arbeitszimmer: Personenbezogene Ermittlung im Hinblick auf die Höchstgrenze von 1 250 €

Grundsätzlich gilt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung hierfür 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.

Strittig war bislang, wie die 1 250 €-Grenze bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten anzuwenden ist, wenn bei beiden Ehegatten die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteilen vom 15.12.2016 (Aktenzeichen VI R 53/12 und VI R 86/13) zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass die Höchstbetragsgrenze von 1 250 € personenbezogen anzuwenden ist, wenn mehrere Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen. Es kann also jeder von ihnen seine Aufwendungen hierfür bis zu dieser Obergrenze einkunftsmindernd geltend machen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof ist bislang von einem objektbezogenen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausgegangen. Die abziehbaren Aufwendungen waren hiernach unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf insgesamt 1 250 € begrenzt. Nun kann der Höchstbetrag von jedem Stpfl. in voller Höhe in Anspruch genommen werden, der das Arbeitszimmer nutzt, sofern in seiner Person die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Entscheidungsfälle lagen wie folgt:

- Im ersten Fall (Aktenzeichen VI R 53/12) nutzten die Eheleute gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer in ihrem Einfamilienhaus, das ihnen jeweils zur Hälfte gehörte. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer von jährlich ca. 2 800 € nur i.H.v. 1 250 € an und ordnete diesen Betrag den Stpfl. je zur Hälfte zu. Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Der auf den Höchstbetrag von 1 250 € begrenzte Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sei vielmehr jedem Stpfl. zu gewähren, dem für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, wenn er in dem Arbeitszimmer über einen Arbeitsplatz verfügt und die geltend gemachten Aufwendungen getragen hat. Das Gericht hat zudem klargestellt, dass die tatsächlichen Kosten des Arbeitszimmers bei Ehegatten jedem Ehepartner grundsätzlich zur Hälfte zuzuordnen sind, wenn sie bei hälftigem Miteigentum ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen; auf den konkreten jeweiligen Nutzungsumfang kommt es nicht an.
- Im zweiten Fall (Aktenzeichen VI R 86/13) hat der Bundesfinanzhof darüber hinaus betont, dass für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer feststehen muss, dass dort überhaupt eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit entfaltet wird. Außerdem muss der Umfang dieser Tätigkeit es glaubhaft erscheinen lassen, dass der Stpfl. hierfür ein häusliches Arbeitszimmer vorhält.

Handlungsempfehlung:

Der Bundesfinanzhof stellt also auch heraus, dass der Abzug von Arbeitszimmerkosten voraussetzt, dass tatsächlich eine Nutzung des Arbeitszimmers erfolgt. So wurde das zweitgenannte Verfahren unter folgender Prämisse an das Finanzgericht zurückverwiesen: „Der Kläger wird daher im zweiten Rechtszug umfassend darzulegen und nachzuweisen haben, in welcher Weise er das häusliche Zimmer im Zusammenhang mit den Bereitschaftsdiensten genutzt hat.“ Insoweit ist also im konkreten Fall Vorsorge zu treffen.

6 Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten

Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn

bis zu bestimmten Zuschlagsätzen gezahlt werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.11.2016 (Aktenzeichen VI R 61/14) klargestellt, dass es sich nicht um steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handelt, wenn Bereitschaftsdienste pauschal und zusätzlich zum Grundlohn ohne Rücksicht darauf vergütet werden, ob die Tätigkeit an einem Samstag oder Sonntag erbracht wird. Im Urteilsfall ging es um die Lohnbesteuerung von Assistenzärzten an Fachkliniken, deren Tarifvertrag eine pauschale Abgeltung der Bereitschaftsdienste vorsah.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist insbesondere:

- Die Zuschläge müssen neben dem Grundlohn geleistet werden und dürfen daher nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein. Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass im Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Nacht- und Sonntagsarbeit sowie der Lohnhöhe hergestellt wird.
- Die Steuerbefreiung greift nur, wenn die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind.
- Erforderlich sind grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erbrachten Arbeitsstunden.
- Nicht ausreichend ist es, wenn die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lediglich allgemein abgegolten wird, da hierdurch weder eine Zurechnung der Sache nach (tatsächlich geleistete Arbeit während begünstigter Zeiten) noch der Höhe nach (Steuerfreistellung nur nach Prozentsätzen des Grundlohns) möglich ist.

Hinweis:

Im Urteilsfall war die Besonderheit, dass die Handhabung des Unternehmens, nämlich die steuerfreie Behandlung der Entgelte für Bereitschaftsdienste, in früheren Lohnsteuer-Außenprüfungen nicht beanstandet wurde. Da aber jeder Besteuerungsabschnitt selbständig gewürdigt wird, hinderte dies nicht an der insoweit abweichenden Entscheidung.

7 Firmenwagen: 1 %-Regelung bei längerfristiger Erkrankung

Ein geldwerter Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung ist nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.1.2017 (Aktenzeichen 10 K 1932/16 E) nur für die Monate anzusetzen, in denen der Arbeitnehmer an wenigstens einem Tag zur Nutzung des Pkw befugt war. Art und Umfang der Befugnis richten sich nach den mit dem Arbeitgeber geschlossenen Vereinbarungen. Sie kann z.B. bei einer krankheitsbedingten Fahruntüchtigkeit entfallen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall wäre nachzuweisen, dass der Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug tatsächlich nicht nutzen konnte.

8 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.

9 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

10 Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen mit rückwirkender Wirkung: Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass umsatzsteuerliche Rechnungen mit rückwirkender Wirkung berichtigt werden können, so dass für den Leistungsempfänger der geltend gemachte Vorsteuerabzug erhalten bleibt. Eine solche Rechnungsberichtigung setzt allerdings voraus, dass eine berichtigungsfähige Rechnung vorgelegen hat. In dem

Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen V R 54/14) stellt der Bundesfinanzhof insoweit nochmals die Anforderungen klar. Ein Dokument ist danach jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Hierfür reicht es aus, dass es diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass diese fehlenden Angaben gleichstehen.

Im Streitfall ging es um eine in Polen ansässige Gesellschaft polnischen Rechts. Sie führt den Rechtsformzusatz „Sp. z o.o.“ und unterhält in der Bundesrepublik Deutschland eine Betriebsstätte. Auf Grund einer durchgeführten Außenprüfung kürzte das Finanzamt Vorsteuer aus diversen Eingangsrechnungen, da diese Rechnungen seiner Auffassung nach nicht hinreichend klar die Stpfl. als Leistungsempfängerin erkennen ließen, sondern die Gefahr der Verwechslung mit einer Schwestergesellschaft bestand.

Die Rechnungen waren an „F“ oder „F GmbH“ und jeweils an die Postanschrift der deutschen Betriebsstätte adressiert. Unter dieser Anschrift war auch eine Schwestergesellschaft der Stpfl., die „F-B und K GmbH“ ansässig. Der Bundesfinanzhof sah im Streitfall aber berichtigungsfähige Rechnungen, da nach der Adressierung der ursprünglich erteilten Rechnungen trotz einer möglichen Verwechslungsgefahr zumindest nur ein beschränkter Kreis verbundener Unternehmen als Leistungsempfänger in Betracht kam.

Hinweis:

Ausdrücklich offen lässt der Bundesfinanzhof die Frage, ob aus dem Verzicht auf einen Rechtsformzusatz oder der Verwendung des falschen Rechtsformzusatzes „GmbH“ statt „Sp. z o.o.“ überhaupt folgt, dass die Angaben zum Leistungsempfänger in den ursprünglich erteilten Rechnungen unzutreffend sind. Das Gleiche gilt für die Frage, wie es sich im Streitfall auswirkt, dass zudem unter der Postanschrift der Stpfl. eine Schwestergesellschaft mit einem ähnlichen Namen ansässig ist.

Handlungsempfehlung:

Ungeachtet der grundsätzlichen Möglichkeiten einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung sollte nach wie vor eine sorgfältige Rechnungseingangsprüfung erfolgen. Eingehende Rechnungen sollten sorgfältig hinsichtlich der formalen umsatzsteuerlichen Anforderungen geprüft und ggf. berichtigte Rechnungen bzw. Rechnungsergänzungen angefordert werden.

11 Kontierungsvermerk auf elektronisch erstellten und versandten Eingangsrechnungen

In der Praxis werden vermehrt elektronische Rechnungen verwendet. Bei dieser Art der Rechnungstellung liegen Originalbelege in Papierform nicht mehr vor. Die Rechnung geht elektronisch ein und wird ebenso erfasst.

Eine Kontierung auf dem Beleg kann dabei nicht erfolgen. Zur Erfüllung der Belegfunktion sind jedoch Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum zwingend erforderlich. Anders als beim Papierbeleg, bei dem diese Angaben auf dem Beleg angebracht werden müssen, können sie bei einem elektronischen Beleg durch die Verbindung mit einem Datensatz, mit den genannten Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen, so der Hinweis des Bayerischen Landesamts für Steuern in der Verfügung vom

20.1.2017 (Aktenzeichen S 0316.1.1-5/3 St 42).

Hinweis:

Gemäß den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) muss der Originalzustand eines elektronischen Dokuments jederzeit lesbar gemacht werden können und damit prüfbar sein. Etwaige Bearbeitungsvorgänge oder andere Veränderungen, wie z.B. das Anbringen von Buchungsvermerken müssen protokolliert und mit dem Dokument abgespeichert werden. Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.

12 Einnahmen-Überschussrechnung für 2016: Zeitliche Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen

Freiberufler und kleine Gewerbetreibende ermitteln ihren Gewinn regelmäßig mittels Einnahmen-Überschussrechnung. Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt im Grundsatz nach dem einfachen und auch eindeutigen Zufluss-/Abflussprinzip.

Besonderheiten bei der zeitlichen Zuordnung sind allerdings hinsichtlich regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge) zu beachten. Diese sind abweichend vom Zufluss-/Abflusszeitpunkt dann noch dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen, wenn diese innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und tatsächlich zu- bzw. abfließen. So ist z.B. eine Zahlung bis zum 10.1.2017 für eine 2016 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2016 anzusetzen, wenn diese innerhalb des 10-Tageszeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Gerade die zeitlich richtige Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen bzw. -erstattungen macht in der Praxis vielfach Schwierigkeiten. Insoweit ist zu beachten, dass die zeitliche Zuordnung von der Finanzverwaltung mittels Abgleich mit dem Steuerkonto automatisch überprüft wird.

Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist mit Verfügung vom 6.2.2017 (Aktenzeichen S 2133b A/S 2226 A/S 2144 A - St 31 4, St 32 1) im Hinblick auf die Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 auf folgende Punkte hin:

- Die bis zum 10.1.2017 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2016 bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November 2016 ist grundsätzlich noch dem Jahr 2016 als Ausgabe zuzuordnen.

Hinweis:

Bei Erteilung einer Lastschriftinzugsermächtigung ist der Abfluss unabhängig von einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer Widerrufsmöglichkeit des Stpfl. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung anzunehmen, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Auf den tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt kommt es dabei nicht an. Daher ist die Zahllast einer am 10.1. fälligen, aber später eingezogenen Umsatzsteuer-Vorauszahlung regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

- Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verlängert sich der 10-Tageszeitraum selbst dann nicht, wenn der gesetzlich

bestimmte Fälligkeitstag 10.01. auf einen Samstag oder Sonntag fällt und sich damit auf den nächsten Werktag verschiebt. Durch die Verschiebung des Fälligkeitstags 10.01.2016 (Sonntag) auf den nachfolgenden Werktag sind die Umsatzsteuer-Zahlungen bzw. -erstattungen nicht als Betriebsausgaben bzw. -einnahmen im Vorjahr zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass die zum 11.1.2016 fällige Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2015 bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November 2015 nicht dem Jahr 2015 als Ausgabe zuzuordnen ist, sondern in die Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 einfließt.

Hinweis:

Auf die richtige zeitliche Zuordnung ist dringend zu achten, da eine nachträgliche Korrektur bzw. Berücksichtigung nicht in allen Fällen möglich ist.

13 Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen im Rahmen von Sale- and-lease-back-Gestaltungen

In der Praxis werden aus verschiedenen Gründen Sale-and-lease-back-Gestaltungen eingesetzt. Im Kern handelt es sich um Gestaltungen, bei denen ein Kaufmann Vermögensgegenstände, deren Eigentümer er ist und die üblicherweise bereits von ihm genutzt werden, an einen Dritten verkauft und übereignet (Verkaufs- bzw. Übertragungsgeschäft), um sie von diesem sogleich wieder zu mieten (Leasinggeschäft). Hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen und bilanziellen Wirkung ist zu unterscheiden:

- **Finanzierungsfunktion:** Dient das Geschäft der Beschaffung von Liquidität, so handelt es sich in der Regel um ein Finanzierungsleasing. In diesem Fall werden die Verträge meist so gestaltet, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen nicht übergeht, sondern unverändert dem bisherigen Eigentümer und dem nun über das Leasing Nutzenden zugeordnet wird. Mithin führt die Veräußerung der Vermögensgegenstände auch nicht zur Ausbuchung der Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen (Abgang) und damit nicht zur Realisierung stiller Reserven. Der Zugang der liquiden Mittel führt zur Einbuchung einer entsprechenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasingunternehmen, gegen die dann die späteren Leasingraten gebucht werden (aufgeteilt in einen Zins- und Tilgungsanteil). Steuerrechtlich kann ein solches Sale-and-lease-back-Geschäft als eine bloße Kreditgewährung mit Sicherungsübereignung qualifiziert werden.
- **Sanierungsfunktion:** Dient das Geschäft vorrangig der bilanziellen Sanierung durch Aufdeckung stiller Reserven, so muss die Vertragsgestaltung in der Weise erfolgen, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen übergeht. Die sich daran anschließende Nutzung erfolgt dann auf Basis eines normalen Miet-/Pachtgeschäfts.

Ob der Leasingnehmer im Fall des Sale-and-lease-back wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingguts geblieben ist, hängt davon ab, ob er die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Leasinggeber als zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Dies ist anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse anhand der getroffenen Vereinbarungen im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 13.10.2016 (Aktenzeichen

IV R 33/13) über die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingvereinbarungen mit Andienungsrecht des Leasinggebers entschieden. Im Urteilsfall war die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit. Dem Leasinggeber stand mit Ablauf der Grundmietzeit ein Andienungsrecht zu, welches bei normalem Verlauf des Vertrags für diesen auch stets vorteilhaft war, so dass mit einer Ausübung zu rechnen war. Dennoch ist in diesen Fällen das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggütern nicht auf den Leasingnehmer übergegangen. Entscheidend ist, dass es der Leasingnehmer nicht in der Hand hatte, über das Leasinggut zu verfügen.

Im Übrigen weist der Bundesfinanzhof auf die bisher bereits entschiedenen Fallgruppen hin, die sowohl für das Leasing von beweglichen als auch unbeweglichen Wirtschaftsgütern gelten.

Eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers kommt danach insbesondere in Betracht (Fallgruppen), wenn

- der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer eine sinnvolle Verwendung finden kann (Spezialleasing),
- sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands und die Grundmietzeit annähernd decken oder
- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist.

Hinweis:

Die bilanziellen Auswirkungen von Leasing- bzw. Sale-and-lease-back-Gestaltungen sind stets für den Einzelfall anhand der konkret getroffenen Vereinbarungen zu würdigen.

14 Hinweise der Finanzverwaltung zur E-Bilanz

Steuerpflichtige, die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, sind verpflichtet, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch mit der Steuererklärung an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Ziel ist insbesondere, dass diese Daten in einem elektronisch lesbaren und weiterverarbeitbaren Format bei der Finanzverwaltung vorliegen und damit die Möglichkeit eröffnet ist, dass automatische Abgleiche erfolgen können. So sollen EDV-gestützt Auffälligkeiten herausgefiltert und im Einzelfall detailliert zu prüfende Unternehmen erkannt werden. Um dies zu gewährleisten, ist von der Finanzverwaltung exakt vorgeschrieben, welche Daten zu übermitteln sind. Konkret gibt die Finanzverwaltung ein zwingend zu verwendendes Datenformat vor – die sog. Steuer-Taxonomie. Die elektronische Übermittlung dieser Daten an die Finanzverwaltung kann meistens aus dem Buchhaltungsprogramm heraus erfolgen. Allerdings funktioniert dies regelmäßig nicht „auf Knopfdruck“, sondern es sind manuelle Zuordnungen oder Ergänzungen notwendig.

Diese standardisierten Vorgaben hinsichtlich des Datenumfangs führen in der Praxis allerdings oft dazu, dass der übermittelte Datenumfang weniger Informationen enthält als dies bei papierbasierten Jahresabschlüssen üblich war und insbesondere individuelle

Besonderheiten des Falles nicht oder nur in geringerem Umfang gegenüber der Finanzverwaltung erläutert werden. Teilweise werden diese Informationen nun nicht mehr an die Finanzverwaltung übermittelt, weil der E-Bilanz-Datensatz dies nicht verpflichtend vorsieht bzw. dies bei der für die Zusammenstellung und Übermittlung der E-Bilanz genutzten Software zu manuellem Mehraufwand führt. In der Vergangenheit wurden jedoch auch ohne gesetzliche Verpflichtung Unterlagen in Papierform vorgelegt (z.B. Anlagenspiegel, Anlagenverzeichnis, Kontennachweise), die zusätzliche Informationen für die Bearbeitung hergaben. Dadurch konnten Nachfragen der Finanzämter bei den Stpfl. oder den steuerlichen Beratern vermieden werden.

Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist mit Verfügung v. 6.2.2017 (Aktenzeichen S 2133b A/S 2226 A/S 2144 A - St 31 4, St 32 1) ausdrücklich darauf hin, dass die Finanzverwaltung wünscht, dass auch neben den gesetzlich zwingend geforderten Daten möglichst umfassende weitere Informationen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden, um die Steuerfälle möglichst ohne Rückfragen bearbeiten zu können. So werden insbesondere Kontennachweise, Anlagenverzeichnisse, Angaben zum Investitionsabzugsbetrag und Aufgliederungen bzw. Erläuterungen zu einzelnen Positionen der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung gewünscht. Mittlerweile können diese in den elektronisch übermittelten Datensatz mit eingefügt werden, was allerdings regelmäßig manuelle Eingriffe in die Erstellung des E-Bilanz-Datensatzes erfordert.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass fehlende oder unvollständige Daten auch ein Anlass sein können, eine steuerliche Außenprüfung anzusetzen. Allerdings sollen die für die Bearbeitung des Steuerfalls benötigten Unterlagen zunächst von der Veranlagungsstelle angefordert werden.

Handlungsanweisung:

Aus Sicht der Stpfl. sollte sorgfältig abgewogen werden, welche Erläuterungen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden. Umfangreiche Erläuterungen erfordern zwar zunächst mehr Aufwand bei der Aufbereitung des E-Bilanz-Datensatzes, können aber dazu beitragen, dass die Veranlagung ohne weitere Nachfragen erfolgt oder gar steuerliche Außenprüfungen vermieden werden. Insoweit muss der jeweilige Einzelfall sehr sorgfältig betrachtet werden.

15 Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse

Der jüngst ergangene Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.2.2017 (Aktenzeichen 7 V 7345/16) zur Frage der Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse zeigt erneut die Problematik dieser Art der Kassenführung. Im Urteilsfall ging es um einen Friseurbetrieb, der seine Umsätze im Wesentlichen mit Haarverlängerungen erzielte. Diese Leistungen wurden zu Preisen von 125 € bis 900 € abgerechnet. Seine Ladeneinnahmen dokumentierte er durch handschriftliche Kassenberichte, in denen zunächst ein Anfangsbestand eingetragen wurde und sodann die Tageseinnahme. Von der danach berechneten Zwischensumme zog er die Geschäftsausgaben und als sonstige Ausgaben die mit Geldkarte bargeldlos beglichene Umsätze sowie Bankeinzahlungen ab. Danach wurde der Endbestand ausgewiesen.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde die Kassenführung als nicht ordnungsgemäß angesehen und es wurden

Gewinnhinzurechnungen vorgenommen. Es seien keine auf tägliche Auszahlungen beruhenden Kassenberichte erstellt und vorgelegt worden. Die Kassenberichte in der Buchführung seien bloße Kassenbestandsrechnungen, worauf auch die hohen Kassenbestände (bis zu 9 375,25 €) hinweisen würden. Belege zu den Einzelumsätzen, wie Bons oder Quittungen, lagen nur in Form von einfachen „Zetteln“ vor.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsmäßig waren. Dabei sind folgende Leitlinien über den entschiedenen Einzelfall hinaus von besonderem Interesse:

- Grundsätzlich besteht nach den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes eine Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Umsätze.
- Allerdings ist anerkannt, dass diese Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung nicht besteht, wenn Betriebe Waren von geringerem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkaufen. Welche Fälle von dieser Ausnahmeregelung erfasst sind, ist noch nicht abschließend geklärt.
- Für die Fälle, in denen Waren von geringerem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt, dass die Aufbewahrung von Einnahme-Ursprungsaufzeichnungen nicht erforderlich ist, wenn deren Inhalt unmittelbar nach Auszahlung der Tageskasse in das in Form aneinandergereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch übertragen wird.
- Andererseits ist für eine allein auf einen täglichen Kassenbericht gestützte Kassenbuchführung erforderlich, dass Anfangs- und Endbestände abgestimmt und nicht nur rechnerisch fortgeführt werden.

Dies erfordert eine tägliche Auszahlung des Kassenbestands.

Hinweis:

Diese Leitlinien werden auch von der Finanzverwaltung bestätigt. Die Vielzahl an Streitfällen sollte verdeutlichen, dass der Kassenführung, insbesondere bei einer sog. offenen Ladenkasse – also ohne Einsatz einer elektronischen Kasse – eine hohe Aufmerksamkeit geschenkt werden muss. Ansonsten drohen Hinzuschätzungen zum steuerlichen Gewinn.

16 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.

17 Bürokratienteilungsgesetz beschlossen

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 12.5.2017 das Zweite Bürokratienteilungsgesetz 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.

18 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.

19 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 Selbständigen 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.

20 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.

21 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 Drittlandware

- 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 Drittlandware 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 Registrierungsspflicht, 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.

Für Personengesellschaften

22 Nutzung von Investitionsabzugsbeträgen bei Personengesellschaften

Ein neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.3.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02) nimmt zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen Stellung. Insoweit wurden auch wichtige Hinweise zur Nutzung dieses Steuergestaltungsinstruments bei Personengesellschaften gegeben. Mittels Investitionsabzugsbeträgen können kleine Betriebe – vereinfacht gesagt – steuerliche Abschreibungen aus zukünftigen Investitionen zeitlich vorziehen und dadurch über die entsprechende Steuererminderung einen Liquiditätseffekt erreichen.

Auch Personengesellschaften, die gewerblich oder freiberuflich tätig sind, können den steuerlichen Gewinn mittels eines Investitionsabzugsbetrags mindern. Sie können Investitionsabzugsbeträge für künftige Investitionen der Gesamthand vom gemeinschaftlichen Gewinn in Abzug bringen. Beabsichtigt ein Mitunternehmer Anschaffungen, die zu seinem

Sonderbetriebsvermögen gehören werden, kann er entsprechende Investitionsabzugsbeträge als „Sonderbetriebsabzugsbetrag“ geltend machen.

Der Abzug von Investitionsabzugsbeträgen für Wirtschaftsgüter, die sich bereits im Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen befinden (z.B. Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, die ein Mitunternehmer erwerben und anschließend an die Gesellschaft vermieten will), ist dagegen nicht zulässig.

Hinweis:

Die Frage, ob im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge auch für Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter verwendet werden können, ist strittig. Hierzu ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 44/16 ein Verfahren anhängig.

Bei der Prüfung des Größenmerkmals „Betriebsvermögen“ sind das Gesamthandsvermögen (also das in der Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesene Vermögen) unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen und das Sonderbetriebsvermögen zusammenzurechnen. Insoweit ist für die Personengesellschaft also eine Gesamtbetrachtung und keine gesellschafterbezogene Betrachtung vorzunehmen. Mithin gilt die Betriebsvermögensgrenze für die Personengesellschaft insgesamt und ist unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter.

Das gilt auch dann, wenn die Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören.

Hinweis:

Insoweit können Bilanzierungsentscheidungen eines Gesellschafters hinsichtlich seines Sonderbetriebsvermögens oder von Korrekturwerten in der Ergänzungsbilanz Auswirkungen haben auf die Möglichkeit, ob die Personengesellschaft Investitionsabzugsbeträge in Anspruch nehmen kann. Andererseits kann aber auch insoweit bzw. durch Bilanzpolitik im Sonderbetriebsvermögensbereich dafür Sorge getragen werden, dass das Größenmerkmal eingehalten wird.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

23 Übergangsregelung zur Verrechnung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien verfassungsgemäß

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IX R 48/15) bestätigt, dass die auf fünf Jahre befristete Übergangsregelung zur Verrechnung von sog. Altverlusten mit Aktiengewinnen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, verfassungsgemäß ist. Altverluste aus der Zeit vor Einführung der Abgeltungsteuer konnten daher letztmals im Veranlagungszeitraum 2013 zur Verrechnung mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien genutzt werden. Zum 31.12.2013 noch nicht verrechnete Verlustvorträge entfielen.

Hinweis:

In der Literatur war teilweise vertreten worden, dass diese Übergangsfrist zu kurz

bemessen sei. Dies hat der Bundesfinanzhof nun nicht bestätigt.

24 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.

25 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

26 Von der Finanzverwaltung bereitgestellte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden ist es in der Praxis vielfach erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Anwendung der sog. Restwertmethode, bei der vom Gesamtkaufpreis der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen wird und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird, ist nicht zulässig.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern haben eine Arbeitshilfe als xls-Datei zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

Hinweis:

Diese Arbeitshilfe ist frei verfügbar und sollte in einschlägigen Fällen der erste Einstieg in eine Kaufpreisaufteilung sein. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob die typisierende Vorgehensweise dem Einzelfall gerecht wird. Insoweit ist auch die Vorgehensweise der Finanzverwaltung, welche sich regelmäßig auf diese Arbeitshilfe stützt, stets kritisch zu überprüfen.

27 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.

28 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 hinwirken 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

29 Verlustrealisierende Kapitalgesellschaftsanteilen nach Veräußerung nach § 17 EStG von unter nahestehenden Personen

Der BFH hat mit Urteil vom 3.8.2016 (Aktenzeichen IX R 23/15, GmbHR 2017, 156) die Auffassung bestätigt, dass eine verlustrealisierende Veräußerung von GmbH-Anteilen zu einem symbolischen Preis von 1 € oder auch bei gänzlich fehlender Gegenleistung anzuerkennen ist, soweit die übertragenen GmbH-Anteile sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos sind. Allerdings kann einer solchen Übertragung je nach Konstellation auch eine Schenkung zu Grunde liegen.

Bei solchen Sachverhalten ist wie folgt zu differenzieren:

- Bei der Übertragung eines wertlosen GmbH-Anteils ohne Entgelt zwischen fremden Dritten ist i.d.R. eine Veräußerung anzunehmen.
- Haben hingegen einander nahestehende Personen (z.B. Ehegatten, Kinder, Geschwister, enge Freunde, Kapitalgesellschaften, an der Gesellschafter der vorteilsgewährenden Gesellschaft beteiligt sind usw.) für die Übertragung eines Anteils keinen oder lediglich einen symbolischen Kaufpreis vereinbart, kann eine Veräußerung nur angenommen werden, wenn feststeht, dass der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos ist. Dies erfordert nach Auffassung des BFH i.d.R. eine Bewertung des Anteils. Ansonsten wird von einer Schenkung ausgegangen.

Hinweis:

Bei der verlustrealisierenden Übertragung unter nahestehenden Personen – im Urteilsfall eine GmbH, an der solche Personen beteiligt waren – ist also stets ein Nachweis über den Wert der übertragenen Anteile zu führen. Anzuraten ist eine „ordentliche“ Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung auf der Grundlage anerkannter Bewertungsgrundsätze.

30 Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Löschung einer Gesellschaft im Handelsregister

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 Thüringer FG vom 28.9.2016

(Aktenzeichen 3 K 742/15, EFG 2017, 33, Rev. BFH: IX R 38/16) zu sehen, mit dem sich das FG mit der Frage der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG befasst und dabei entschieden hat,

- dass der Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft voraussetzt,
- dass die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit (als einer der möglichen Auflösungsgründe nach § 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG) nicht auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Vermögenslosigkeit tatsächlich eingetreten ist und
- dass auch ein nur geringes (Bar-)Vermögen (im Streitfall rd. 2 000 €) die Löschung wegen Vermögenslosigkeit verhindert.

Im konkreten Sachverhalt begehrte der Stpfl. für das Kj. 2011 die Berücksichtigung eines entsprechenden Auflösungsverlusts, weil er an der E-AG seit deren Gründung mit über 78 % des Stammkapitals beteiligt war und die E-AG am 30.12.2011 wegen Zahlungsunfähigkeit den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatte, der vom Amtsgericht mangels Masse mit Beschluss vom 6.3.2012 abgelehnt wurde. Nachfolgend wurde die E-AG mit Beschluss vom 20.9.2012 wegen Vermögenslosigkeit aus dem Handelsregister gelöscht. Der Stpfl. war der Auffassung, dass der der Höhe nach unstreitige Auflösungsverlust bereits im Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrags entstanden war. Schon zu diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass kein Vermögen an die Gesellschafter verteilt werden würde. Es sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung des Verlusts zu rechnen gewesen. Die registerrechtliche Löschung sei nicht maßgebend, da sie lediglich ein formaler Hoheitsakt sei, welcher die zivilrechtliche Beendigung der Gesellschaft im Handelsregister dokumentiere.

Die FinVerw und auch das Thüringer FG haben diese Auffassung zurückgewiesen. Wesentliches Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts sei danach die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft, nicht aber deren Beendigung bzw. Liquidation. Als gesetzlich beschriebene Auflösungsgründe kommen u.a. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, ein rechtskräftiger Beschluss, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird, eine Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit oder auch ein Beschluss der Hauptversammlung über die Auflösung in Betracht. Die Vermögenslosigkeit als solche führe nicht zur Auflösung der Gesellschaft. Die Löschung aus dem Handelsregister sei nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen, sondern wirke vergleichbar mit der erstmaligen Eintragung einer Kapitalgesellschaft konstitutiv. Da die Löschung im Urteilsfall erst im Jahr 2012 erfolgte und auch nicht auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Eintritts der Vermögenslosigkeit zurückwirke, scheide eine Berücksichtigung des Auflösungsverlusts bereits im Jahr 2011 aus.

Die BFH-Rechtsprechung zu Liquidationssachverhalten sei vorliegend nicht anzuwenden, weil in den vom BFH entschiedenen Fällen zur Liquidation ein Auflösungsgrund in Gestalt des Liquidationsbeschlusses der Gesellschafterversammlung gerade schon vorlag.

Zu guter Letzt sei die E-AG in 2011 auch gar nicht vermögenslos gewesen, da sie über Barmittel i.H.v. rd. 2 000 € verfügte – auch ein derart geringes Vermögen stehe der Löschung wegen Vermögenslosigkeit entgegen.

Eine Auflösung der Gesellschaft konnte im entschiedenen Fall somit frühestens mit der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse im Jahr 2012 angenommen werden.

Hinweis:

Für den Streitfall bestand die Besonderheit darin, dass die Gesellschafter in 2011 keinen Liquidations- oder Auflösungsbeschluss gefasst hatten. Hätte ein solcher Beschluss vorgelegen, dann hätte - unter Beachtung der Kriterien der BFH-Rechtsprechung (z.B. Urteil v. 1.7.2014, IX R 47/13, HFR 2014, 893) - bereits im Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses der Verlust geltend gemacht werden können.

31 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Vereinbarungen zu Arbeitszeitkonten bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH als vGA

Bereits mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) hatte der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträgt. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird.

Diese zu einem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer ergangene Rechtsprechung hat das FG Rheinland-Pfalz mit seinem jüngsten Urteil vom 21.12.2016 (Aktenzeichen 1 K 1381/14, EFG 2017, 420) für den Fall fortgeführt, dass mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben sind.

Im Streitfall waren an der Stpfl., einer GmbH, in den Streitjahren F und G zu je 40 % sowie N zu 20 % beteiligt, diese waren auch zu Geschäftsführern bestellt. Nach den im Wesentlichen wortgleichen „Geschäftsführer-Verträgen“ führten die Geschäftsführer die Geschäfte der Gesellschaft und hatten die eigenverantwortliche Leitung und Überwachung des gesamten Geschäftsbetriebs nach Maßgabe des Gesetzes, des Gesellschaftsvertrags, einer etwaigen Geschäftsordnung für die Geschäftsführung und der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung, sie waren alleingeschäftsführungs- und alleinvertretungsberechtigt. In 2007 traf die GmbH mit F, G und N gleichlautende „Vereinbarungen zur Entgeltumwandlung“ zur Ermöglichung der Gestaltung der Lebensarbeitszeit durch bezahlte Freistellung von der Arbeit („Flexibilisierung der Lebensarbeitszeit durch Ansammlung von Wertguthaben“). Die Geschäftsführer verzichteten danach zum Zweck der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase auf die Auszahlung von laufenden und/oder einmaligen Bezügen aus dem Arbeitsverhältnis.

Zu diesem Sachverhalt stellt das FG Rheinland-Pfalz fest, dass

- in der einkommensmindernden Bildung von Rückstellungen für die Arbeitszeitkonten ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der „Vereinbarungen zur Entgeltumwandlung“ vGA vorliegen,
- weil sich eine Vereinbarung, in der auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit

dem Aufgabenbild eines „allzuständigen“ Geschäftsführers verträgt, denn eine solche entspräche – zeitversetzt – der mit der Organstellung unvereinbaren Abgeltung von Überstunden.

- Dies gelte gleichermaßen bei Bestellung mehrerer Geschäftsführer, da auch diese die durch die Gesamtausstattung abgegoltenen notwendigen Arbeiten selbst dann erledigen müssten, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordere. Zudem sei im Streitfall auch anstellungsvertraglich jedem Geschäftsführer eine „Allzuständigkeit“ und damit die Gesamtverantwortung übertragen worden.
- Die Nichtanerkennung von Arbeitszeitkonten betreffe sowohl beherrschende als auch nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer.

Hinweis:

Das FG hat explizit die Revision beim BFH zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung in diesem Punkt sorgfältig zu beobachten ist. Ungeachtet dessen unterstreicht aber auch dieses Urteil ganz generell die ständige Rechtsprechung, nach der gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführern sorgfältig darauf zu achten ist, dass Verträge zwischen diesen und ihrer GmbH auch z.B. dem Fremdvergleich entsprechen.

b) VGA im Falle einer Kapitalerhöhung bei einer KG

Mit Urteil vom 19.12.2016 (Aktenzeichen 14 K 700/14, EFG 2017, 372) hat das FG Köln entschieden, dass eine Kapitalaufstockung in einer KG, bei der die Komplementär-GmbH neben den Kommanditisten am Gewinn und Verlust der KG beteiligt ist und nicht an der Kapitalaufstockung teilnimmt, nicht zwangsläufig zu einer vGA der Komplementär-GmbH an die Kommanditisten führt, auch wenn es sich bei den Kommanditisten um Gesellschafter der Komplementär-GmbH oder um nahestehende Personen handelt.

Im Streitfall lag – verkürzt dargestellt – eine KG vor, bei der eine GmbH alleinige Komplementärin (und Geschäftsführerin) mit einer Kapitaleinlage von 100 TDM und zwei natürliche Personen alleinige Kommanditisten (mit Einlagen von jeweils 50 TDM) waren; am Gewinn und Verlust waren nach dem Gesellschaftsvertrag alle Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitalanteile beteiligt. Die Söhne der beiden Kommanditisten waren jeweils die Geschäftsführer und zu je 50 % auch die Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Auf Drängen der Banken der KG wurden die Kapitalanteile der Kommanditisten aufgestockt, u.a. im Wege der Einbringung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück; die GmbH nahm an der Kapitalerhöhung nicht teil. Zudem übertrugen die Kommanditisten ihre Kommanditanteile zeitgleich jeweils an ihre Söhne.

Die steuerliche Betriebsprüfung würdigte die Kapitalerhöhung als vGA der Komplementär-GmbH an die Kommanditisten, die zum Zeitpunkt der Kapitalerhöhung zugleich Gesellschafter der GmbH waren und bewertete die Nichtteilnahme der GmbH an der Kapitalerhöhung sowie die Zustimmung dazu als unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und bezifferte die vGA in Höhe der übergebenen stillen Reserven.

Demgegenüber verneint das FG Köln das Vorliegen einer vGA, da eine solche eine Vermögensminderung des in der Steuerbilanz zu erfassenden Betriebsvermögens der GmbH voraussetzt. Da sich aber nach den für die GmbH geltenden Bilanzierungsgrundsätzen die Kapitalerhöhung der KG

in der Steuerbilanz der GmbH nicht auswirkte, sei eine Vermögensminderung in diesem Sinne nicht eingetreten.

Hinweis:

Das FG Köln weist explizit darauf hin, dass seine Entscheidung anders ausgefallen wäre, wenn die Komplementär-GmbH im Zuge der Kapitalaufstockung ein gesetzliches Bezugsrecht erlangt und auf dieses verzichtet hätte (wie z.B. bei der Kapitalerhöhung bei einer GmbH). Bei Kommanditgesellschaften hingegen sähen Handels- und Gesellschaftsrecht jedoch kein Bezugsrecht und auch keinen sonstigen Anspruch auf Teilhabe an der Kapitalaufstockung vor, so dass es an einem bilanzierungsfähigen Vorteil der Komplementär-GmbH fehle und eine vGA ausscheide.

32 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.

33 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 veranlassetes Versprechen, künftige Erlöse einem Dritten zuzuwenden, erfüllt als disponible Einkommensverwendung keinen steuerlichen Abzugstatbestand und ist nicht einkünftermindernd 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.

34 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.

35 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 Einkünftermittlung 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 Arbeitsverhältnis 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.

36 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.
- Übernahme 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.

37 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.

Hinweise zur Besteuerung von Investmentfonds

38 Grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung ab 2018

Investmentfonds sind eine wichtige Form der Kapitalanlage. Diese werden nicht nur im Wege der Direktanlage eingesetzt, sondern oftmals auch im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenversicherungen gehalten. Die Anlage der Investmentfonds erfolgt in unterschiedlichsten Anlageklassen, seien dies Immobilien, Anleihen, Aktien oder Mischfonds.

Die derzeit und noch **bis zum 31.12.2017** geltende Fondsbesteuerung basiert auf dem **Transparenzprinzip**. Es wird für steuerliche Zwecke angenommen, dass die Erträge aus den Fonds unmittelbar beim Anleger zugeflossen sind. Im Kern wird damit bezweckt, dass die Anlage über einen Fonds steuerlich der Direktanlage gleichgestellt wird. Allerdings wird dieser Grundsatz in nicht wenigen Fällen durchbrochen. So werden z.B. thesaurierte Veräußerungsgewinne, also durch den Fonds erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen, bei denen die freigesetzten stillen Reserven nicht ausgekehrt, sondern für weitere Investitionen im Fondsvermögen verbleiben, nicht als ausschüttungsgleiche Erträge behandelt. Ihre Versteuerung erfolgt erst bei der Rückgabe bzw. Veräußerung des Anteilsscheins. Zudem gelten für thesaurierende Auslandsfonds Besonderheiten. Für den Stpfl. ist es für die Erstellung seiner Einkommensteuererklärung besonders misslich, dass sich die Besteuerungsgrundlagen nicht vollumfänglich aus den Jahressteuerbescheinigungen der Banken ergeben, sondern teilweise den Veröffentlichungen im Bundesanzeiger entnommen werden müssen.

Mit dem Beginn des Jahres **2018** findet nun eine grundsätzliche Neuorientierung hinsichtlich der Fondsbesteuerung statt. Zukünftig gilt grundsätzlich das sog. **Trennungsprinzip**. Die Fonds werden partiell körperschaftsteuerpflichtig und die Investmenterträge der Anleger werden nach neuen Regeln besteuert. Ziel der Neukonzeption der Investmentbesteuerung ist die Schaffung eines Besteuerungssystems, das für die Anleger nachvollziehbar und einfacher als bisher sein soll.

Hinweis:

Fraglich ist, ob das Ziel der Vereinfachung der Investmentbesteuerung tatsächlich erreicht wird.

Zudem werden durch das Investmentsteuerreformgesetz bisherige EU-rechtswidrige Ungleichbehandlungen zwischen inländischen und ausländischen Investmentfonds weitestgehend ausgeräumt.

Hinweis:

Die folgenden Ausführungen gelten nur für Publikums-Investmentfonds.

Zu beachten ist, dass der Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes erweitert wird. Zukünftig gilt dieses Recht auch für geschlossene Fonds. Allerdings unterliegt dann wie bisher auch Investmentvermögen in der Rechtsform der Personengesellschaft (z.B. Investment-KG) nicht den Regeln des Investmentsteuergesetzes, sondern den allgemeinen Besteuerungsregeln.

Handlungsempfehlung:

Anleger sollten sich bereits in 2017 auf diese neue Situation einstellen. Bestehende Investments sind aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und bei neuen Investments sind die zukünftigen steuerlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Dies gilt insbesondere für mittel- und langfristige Engagements z.B. im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenversicherungen.

Dabei ist auch die Frage zu beantworten, ob sich der Anleger bei einer Fondsanlage steuerlich besser oder schlechter stellt als bei einer Direktanlage. Auch wenn die Investition in Fonds vor allem aus Gründen der Risikostreuung und der Nutzung eines professionellen Managements erfolgt, sollten keine steuerlichen Nachteile entstehen.

39 Besteuerung ab 1.1.2018

a) Grundzüge der Besteuerung der Fonds

Die Steuerreform bringt eine **partielle Körperschaftsteuerpflicht der in- und ausländischen Investmentfonds** mit sich. Die

Investmentfonds werden zu eigenständigen Steuersubjekten. Im Ergebnis werden in- und ausländische Investmentfonds gleich besteuert.

Investmentfonds unterliegen ab 2018 mit ihren **inländischen Beteiligungseinnahmen**, also vor allem Dividenden, inländischen Immobilienerträgen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Veräußerung von inländischem Grundbesitz) und sonstigen inländischen Einkünften der Körperschaftsteuer.

Die ausländischen Dividenden unterliegen nicht der deutschen Körperschaftsteuer. Im Gegenzug ist die ausländische Quellensteuer nicht mehr anrechenbar. Da ausländische Dividenden nach den DBA-Regelungen im Ausland i.d.R. auch mit einem 15 %igen Quellensteuerabzug belastet sind, unterliegen im Ergebnis inländische und ausländische Dividenden auf Ebene des Fonds einer gleich hohen Steuerbelastung.

Andere im Investmentfonds anfallenden Erträge bleiben körperschaftsteuerfrei, werden also auf dieser Ebene nicht besteuert, z.B. Zinsen, Erträge aus Derivaten, ausländische Immobilienerträge, Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren oder nach § 17 EStG. Aus diesem Grund wird auch von einer partiellen Körperschaftsteuerpflicht gesprochen.

Hinweis:

Besonderheiten gelten für Fonds mit bestimmten Anlegergruppen. Soweit an einem Investmentfonds gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Anleger beteiligt sind, unterliegen die Einkünfte des Fonds nicht der Körperschaftsteuer.

Das Gleiche gilt, wenn die Fondsanteile im Rahmen von Riester- oder Rürup-Verträgen gehalten werden. Soweit an einem Investmentfonds juristische Personen des öffentlichen Rechts oder von der Körperschaftsteuer befreite Anleger (z.B. Pensionskassen, Versorgungswerke) beteiligt sind, ist der Fonds von der Besteuerung der inländischen Immobilienerträge befreit.

b) Besteuerung der privaten Anleger

Der private Anleger hat die gezahlten Ausschüttungen des Fonds und die gutgeschriebenen (thesaurierten) Ausschüttungen als Kapitaleinkünfte zu versteuern. Aus welchen Anlagequellen die Ausschüttung stammt (z.B. Kapitalanlage oder auch Immobilienanlage), ist zukünftig unbeachtlich. Im steuerlichen Privatvermögen kommt die **Abgeltungsteuer von 25 %** (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) zur Anwendung.

Das im neuen Recht verankerte Trennungsprinzip wird durch die sog. **Vorabpauschale** modifiziert. Im Ergebnis soll durch die Vorabpauschale erreicht werden, dass auch auf Fondsebene thesaurierte Erträge zeitnah beim Anleger versteuert werden.

Nach der gesetzlichen Regelung ist die Vorabpauschale der Betrag, um den die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahrs den Basisertrag für dieses Kalenderjahr unterschreiten.

Der Basisertrag wird ermittelt durch Multiplikation des Rücknahmepreises des Investmentanteils zu Beginn des Kalenderjahrs mit 70 % des Basiszinses, welcher vom Bundesfinanzministerium veröffentlicht wird.

Für 2016 betrug der Basiszinssatz 1,1 %. Rechnerisch kann dies wie folgt dargestellt werden:

	Rücknahmepreis zu Beginn des Kalenderjahres
*	70 %

*	Basiszinssatz (z.Zt. 1,1 %)
=	Basisertrag
maximal	Wertsteigerung des Fonds im Kalenderjahr
abzgl.	Ausschüttungen des Fonds im Kalenderjahr
=	Vorabpauschale

Hinweis:

Bei einer Besteuerung nach dem strengen Trennungsprinzip wäre eine Steuer nur auf Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne angefallen. Bei thesaurierenden Fonds wäre es bis zur Veräußerung nicht zu einer steuerlichen Erfassung gekommen. Die Vorabpauschale vermeidet diesen gänzlichen Steuerstundungseffekt und führt zu einer laufenden Versteuerung der risikolosen Marktverzinsung. Der spätere Veräußerungsgewinn der Fondsanteile wird folgerichtig um die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen gemindert.

Die Belastung der Erträge auf Ebene des Fonds mit Körperschaftsteuer oder Quellensteuer wird auf Anlegerebene durch eine **Teilfreistellung** der Erträge berücksichtigt. Die Teilfreistellung knüpft aber nicht an die tatsächliche steuerliche Vorbelastung des Fonds an, sondern erfolgt in pauschaler Weise. Dabei werden die Fonds anhand von gesetzlichen Schwellenwerten in verschiedene Klassen eingeordnet. Maßgeblich hierfür sind im Grundsatz die Anlagerichtlinien des Fonds:

- **Aktiefonds:** liegen vor, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % des Vermögens in Kapitalbeteiligungen (insbesondere Aktien) angelegt wird;
- **Mischfonds:** liegen vor, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 25 % des Vermögens in Kapitalbeteiligungen angelegt wird;
- **Immobilienfonds:** liegen vor, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % des Vermögens in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften angelegt wird.

Die Teilfreistellung erfolgt für Privatanleger (andere Teilfreistellungsätze sind für Anlagen in einem Betriebsvermögen und bei Kapitalgesellschaften als Anleger vorgesehen) wie folgt:

- **Aktiefonds:** 30 % der Erträge;
- **Mischfonds:** 50 % der Aktienteilfreistellung und damit per Saldo 15 % der Fondserträge bleiben steuerfrei;
- **Immobilienfonds:** 60 % der Erträge bleiben steuerfrei; bei Immobilienfonds, die zu mehr als 50 % in ausländische Immobilien und Auslands-Immobilien-gesellschaften angelegt sind, bleiben 80 % der Erträge steuerfrei;
- **andere Fonds:** keine Teilfreistellung.

Hinweis:

Bei einer inländischen Depotverwahrung wird durch die auszahlenden Stellen bei Privatanlegern ein abgeltender Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen. Die Teilfreistellung wird dabei auf Basis der Anlagebedingungen des Fonds berücksichtigt. Damit wird im Grundsatz vermieden, dass die Fondserträge in die Einkommensteuer-Veranlagung einfließen müssen.

Zusammengefasst ergeben sich auf Ebene der Anleger Erträge aus drei Quellen, die unter Berücksichtigung der Teilfreistellung als Kapitalerträge zu erfassen sind und damit grundsätzlich alle der Kapitalertragsteuer -

mit Abgeltungswirkung – unterliegen:

1. **Ausschüttungen;**
2. **Vorabpauschale;**
3. **Anteilsveräußerung/Anteilrückgabe:** Gewinn bzw. Verlust abzüglich der während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschale.

Hinweis:

Die Vorabpauschale gilt am ersten Werktag des Folgejahrs als zugeflossen und unterliegt der Kapitalertragsteuer. Da tatsächlich aber keine Liquidität zufließt, muss die Kapitalertragsteuer vom Anleger (soweit nicht der Sparerpauschbetrag greift, was oft der Fall sein wird) aus vorhandener Liquidität auf dem Konto getragen werden.

c) Steuerliche Konsequenzen der Neuregelung

Im Folgenden wird anhand einer **Beispielrechnung** auf die wesentlichen steuerlichen Konsequenzen hingewiesen.

In einem ersten Schritt wird beispielhaft dargestellt, wie sich die **Investition in inländische Aktien, Rentenpapiere oder in einen thesaurierenden Rentenfonds** jeweils im Vergleich zwischen Fondsanlage und Direktanlage steuerlich darstellt. Dabei wird bei den ausschüttenden Fonds davon ausgegangen, dass die Ausschüttungen den Basisertrag übersteigen, so dass es nicht zu einer pauschalen Vorabbesteuerung kommt. Bei der Aktienausschüttung wird bei der Fondsanlage vom Vorliegen eines Aktienfonds (Aktienquote $\geq 51\%$) ausgegangen.

Anlage	inländische Aktien - ausschüttend		Rentenpapiere - ausschüttend		Rentenpapiere - thesaurierend	
	Fondsanlage	Direktanlage	Fondsanlage	Direktanlage	Fondsanlage	Direktanlage
Erträge Anlage	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
Besteuerung Fondsebene (Körperschaftsteuer zzgl. SolZ)	15,825		0,000		0,000	
Nettoertrag Fondsebene	84,175		100,000		100,000	
Anteilswert (Annahme)					3333,000	
Vorabpauschale					25,664	
Teilfreistellung in %	30 %		0 %		0 %	
Teilfreistellung	25,253		0,000		0,000	
BMG Zinsabschlagsteuer	58,922	100,000	100,000	100,000	25,664	100,000
Zinsabschlagsteuer (zzgl. SolZ)	15,541	26,375	26,375	26,375	6,769	26,375
Nettoertrag Anleger	68,634	73,625	73,625	73,625	93,231	73,625
Beachte:					spätere Belastung der Veräußerung	

Diese Zahlen verdeutlichen, dass sich die Investition in einem ausschüttenden Fonds aus steuerlicher Sicht leicht nachteilig gegenüber der Direktanlage in Aktien darstellt. Bei der Fondsanlage erfolgt eine steuerliche Belastung auf drei Ebenen, nämlich jeweils beim Investitionsobjekt selbst, beim Fonds und beim Anleger.

Hinweis:

Als vorteilhafter gegenüber der Direktanlage erweisen sich allerdings Aktienfonds hinsichtlich der Veräußerungsgewinne. Diese Erträge unterliegen auf Fondsebene nicht der Körperschaftsteuer, so dass sich verbunden mit der Teilfreistellung auf Anlegerseite ein deutlicher steuerlicher Vorteil gegenüber der Direktanlage ergibt. Insoweit ist also letztlich die Anlagestrategie des Fonds entscheidend. Insoweit werden bei den Fonds auch Anpassungen im Hinblick auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen erfolgen.

Deutliche Vorteile zeigen sich in diesem Beispielsfall für einen thesaurierenden Rentenfonds. Dies liegt darin begründet, dass die wegen des aktuell niedrigen Zinsniveaus geringe Vorabpauschale zu einem deutlichen Steuerstundungseffekt führt.

Anders stellt sich die Situation bei Immobilieninvestitionen dar, wobei hinsichtlich etwaiger Veräußerungsgewinne bei einer Direktanlage von einer Haltedauer von mindestens zehn Jahren ausgegangen wird:

Anlage	inländische Immobilien - nur Mieterträge		inl. Immobilien - nur Veräußerungsgewinne	
	Fondsanlage	Direktanlage	Fondsanlage	Direktanlage
Erträge Anlage	100,000	100,000	100,000	100,000
Besteuerung Fondsebene (Körperschaftsteuer zzgl. SolZ)	15,825		15,825	
Nettoertrag Fondsebene	84,175		84,175	
Teilfreistellung in %	60 %		60 %	
Teilfreistellung	50,505		50,505	
BMG Zinsabschlagsteuer	33,670	100,000	33,670	100,000
Einkommensteuer (max. 45 %)		47,475		
Zinsabschlagsteuer (zzgl. SolZ)	8,880		8,880	
Nettoertrag Anleger	75,295	52,525	75,295	100,000

Während der Investmentfonds hinsichtlich der laufenden Erträge -jedenfalls bei einer Belastung des Investors mit dem Einkommensteuerspitzenatz, welcher bei der Direktanlage auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfällt - deutlich besser dasteht, werden mögliche Veräußerungsgewinne in der Direktanlage besser gestellt, da diese nach einer Haltedauer von zehn Jahren steuerfrei vereinnahmt werden können.

Hinweis:

Es ist zu beachten, dass die steuerlichen Effekte von dem jeweiligen Einzelfall abhängen. Insoweit können die vorstehenden Beispielsfälle nur bestimmte Effekte aufzeigen.

Ferner ist die steuerliche Belastung auch nur ein Entscheidungsfaktor bei der Anlage. Für den Fonds können auch die Risikostreuung und die Nutzung des professionellen Managements sprechen. Diese Aspekte sind im Rahmen eines Investments sorgfältig abzuwägen.

d) Übergangsbesteuerung zum neuen Recht

Der Systemwechsel bei der Besteuerung erfordert Übergangsregelungen, die die Gewinne und Verluste unter dem bis zum 31.12.2017 geltenden Recht abrechnen, da insoweit noch andere Besteuerungsregeln gelten.

Anteile, die bereits zum 31.12.2017 im Depot sind, gelten zum 31.12.2017 als veräußert und zum 1.1.2018 als angeschafft. Als Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ist der letzte im Kalenderjahr

2017 festgesetzte Rücknahmepreis anzusetzen. Die Versteuerung des fiktiven Gewinns erfolgt allerdings zunächst nicht, sondern erst beim tatsächlichen Verkauf der Anteile. Bis zu diesem Zeitpunkt werden die entsprechenden Werte von der depotführenden Stelle festgehalten.

Daneben wird der Übergang auf das neue Recht durch einen personenbezogenen Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile, also solche, die vor Einführung der Abgeltungsteuer am 1.1.2009 erworben worden sind, sichergestellt: Wertveränderungen, die ab dem 1.1.2018 eintreten, bleiben bis zu einem Betrag von 100 000 € pro Anleger steuerfrei. Der Freibetrag wird vom Finanzamt verwaltet und bis zu seinem Verbrauch jährlich gesondert festgestellt. Eine Geltendmachung erfolgt über die Einkommensteuer-Veranlagung. Gewinne, die bis zum 31.12.2017 angefallen sind, also der Veräußerungsfiktion unterliegen, bleiben bei Alt-Anteilen voll steuerfrei.

Weiterhin ist ein Bestandsschutz für vor dem 1.1.2005 abgeschlossene fondsgebundene Lebensversicherungen vorgesehen: Die Auszahlung ist weiterhin steuerfrei, wenn ein Mindesttodesfallschutz sowie fünf Jahresbeiträge vereinbart wurden und die Mindestlaufzeit von zwölf Jahren eingehalten wird.

40 Besondere Praxisaspekte aus Sicht privater Anleger

a) Abgeltender Kapitalertragsteuerabzug bei Inlandsverwahrung

Werden die Anteilsscheine bei einer inländischen Depotstelle – z.B. einem Kreditinstitut – verwahrt, so ist sichergestellt, dass ein abgeltender Kapitalertragsteuerabzug erfolgt und im Grundsatz keine Steuererklärung für die Erträge abzugeben ist.

Insoweit tritt im Vergleich zum bisherigen Recht eine Vereinfachung ein. Dies gilt insbesondere für ausländische thesaurierende Fonds. Bis einschließlich 2017 müssen die ausschüttungsgleichen Erträge aus thesaurierenden Auslandsfonds über die Steuererklärung jährlich erklärt werden. Die dem Anleger ausgestellte Jahressteuerbescheinigung des inländischen depotführenden Kreditinstituts enthält hierfür regelmäßig Angaben über die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge, die nachrichtlich mitgeteilt werden. Ab 2018 werden diese bei Verwahrung im Inland über den Kapitalertragsteuerabzug erfasst.

Hinweis:

Werden die Fondsanteile allerdings im Ausland verwahrt, so ist die Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung durchzuführen. Die notwendigen Daten können vielfach bei der ausländischen verwahrenden Stelle erfragt werden. Hierfür können Gebühren anfallen. Hinzuweisen ist auch auf den automatischen internationalen Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden, der im Grundsatz ab dem Jahr 2017 greift.

b) Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenversicherungen

Fonds, deren Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenversicherungen gehalten werden, werden von der Besteuerung freigestellt. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Erträge aus diesen Produkten der nachgelagerten Besteuerung unterliegen, also erst bei Auszahlung auf Anlegerebene versteuert werden.

Damit ergeben sich ab 2018 folgende Regeln zur Besteuerung:

f	Riester-Fondssparplan	Rürup-Rente mit Fonds
Förderung bei der Einkommensteuer	Zulage oder Sonderausgabenabzug	Sonderausgabenabzug
Besteuerung auf Fondsebene	keine Körperschaftsteuer	keine Körperschaftsteuer
Besteuerung auf Anteilseignerebene	<ul style="list-style-type: none"> - keine Versteuerung der Investmenterträge - bei späterer Auszahlung: <ul style="list-style-type: none"> - nachgelagerte Besteuerung: Riesterbesteuerung bei staatlicher Förderung - ohne staatliche Förderung (Zulage): Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz - keine Teilfreistellung wie bei Fondsanlagen 	<ul style="list-style-type: none"> - keine Versteuerung der Investmenterträge - bei späterer Auszahlung: <ul style="list-style-type: none"> - Besteuerung der Rente mit dem Besteuerungsanteil (wie gesetzliche Rentenversicherung) - keine Teilfreistellung wie bei Fondsanlagen

c) Dachfonds

Ein Dach-Investmentfonds liegt dann vor, wenn der Fonds Anteile an anderen Investmentfonds (Zielfonds) erwirbt. Insoweit gelten Besonderheiten bei den Grenzen für die Einstufung hinsichtlich der verschiedenen Klassen der Teilfreistellung.

Gesetzlich vorgegeben ist für Dachfonds, dass 51 % des Werts der Anteile an einem Aktienfonds als Kapitalbeteiligung anzusehen sind. Bei einer Beteiligung an einem Mischfonds gelten 25 % als Kapitalbeteiligung. Erfolgt die Anlage des Dachfonds in einen Immobilienfonds, so gelten 51 % des Zielfonds als Immobilien.

Aufgrund der üblichen Liquiditätsreserve führen diese Regeln dazu, dass Dachfonds regelmäßig die Teilfreistellung von 30 % nicht erreichen. Hält z.B. ein Dachfonds eine Liquiditätsreserve von 10 % und investiert das restliche Vermögen in Ziel-Aktienfonds, so liegt die Kapitalbeteiligungsquote bei $90 \% * 51 \% = 45,9 \%$ und damit unter den erforderlichen 51 % für die 30%ige Teilfreistellung bei einem Aktienfonds. Der Aktien-Dachfonds-Anteilseigner bekommt damit nur die 15 %ige Befreiung eines Misch-Dachfonds eingeräumt.

Auch Immobilien-Dachfonds erhalten in der Regel keine Teilfreistellung.

d) Anleger mit geringen Kapitaleinkünften

Investieren Anleger unmittelbar z.B. in Aktien oder Anleihen, so ergibt sich eine vollständige Steuerfreistellung, wenn die Kapitalerträge den Sparer-Pauschbetrag nicht übersteigen oder eine Nichtveranlagungsbescheinigung vorgelegt werden kann.

Erfolgt die Anlage nun in Investmentfonds, so wird die Körperschaftsteuer auf Ebene des Fonds definitiv. Dies ist ein - wenn auch nur geringfügiger - Nachteil der Fondsanlage.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga

Steuerberater