

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

Mandanten-Rundschreiben Januar/Februar 2019

Fristen für die Steuererklärung 2018 • Umsatzsteuerliche Korrektur bei Bauträgern • Steuerneutrale Realteilung

Sehr geehrte Damen und Herren,

sogenannte "Steuerfallen" werden normalerweise, so weckt es jedenfalls der erste Eindruck, für die Steuerpflichtigen aufgestellt. Nun ist der Fiskus selbst Opfer einer solchen Falle geworden. Die Finanzverwaltung hatte seit 2004 auch Bauträger in die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Leistungsempfänger führt die Umsatzsteuer für den leistenden Unternehmer ab) einbezogen. Im Jahr 2013 hatte der Bundesfinanzhof diese Auffassung verworfen. Die Finanzverwaltung versuchte die Korrektur der Steuer dadurch zu verhindern, dass sie diese nur unter der Voraussetzung zuließ, dass sie die Steuer stattdessen von der Gegenseite erhielt. Diese Einschränkung wurde nun vom Bundesfinanzhof für rechtswidrig erklärt. Damit können die betroffenen Bauträger die gezahlte noch nicht verjährte Steuer ohne jede Einschränkung zurückfordern. Riesige Steuerausfälle sind nun die Folge.

Eine weitere erwähnenswerte und für die Praxis sehr hilfreiche Neuerung ist die Anerkennung der Rechtsprechung bezüglich der Angabe von Anschriften in umsatzsteuerlichen Rechnungen.

Im Übrigen berichten wir in gewohnter Weise über weitere aktuelle Entwicklungen aus Verwaltung, Rechtsprechung und Gesetzgebung.

Für Rückfragen stehen wir wie immer gern zur Verfügung.

CONCEPTAX
Siekmann, Janell und Partner mbB
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater
Rechtsanwalt

Hellerweg 28
32052 Herford

Postfach 20 61
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

Wilhelm Upheber
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Winfried Arbeiter
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Thomas Lilienthal
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Daniel Upheber
Diplom-Kaufmann
Master of Science (M.Sc.)
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Bernhard Kaune
Rechtsanwalt | Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

DRWOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Fristen für die Steuererklärung 2018 - Festsetzung von Verspätungszuschlägen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 2 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019
3 Entschädigung wegen Erwerbsunfähigkeit bei Arbeitslosigkeit
4 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 5 Bauträger: Korrektur unzutreffender Anwendung der Steuerschuldumkehr vereinfacht
6 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
7 Firmenwagenbesteuerung bei geringer Nutzung für Fahrten Wohnung/Betriebsstätte
8 Firmenwagen: Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung nicht begrenzt auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz
9 Einnahmen-Überschussrechnung: Umsatzsteuerzahlungen kurz nach dem Jahreswechsel
10 Umsatzsteuerliche Rechnungen: Anforderungen an die Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers
11 Umsatzsteuer: Bescheinigung für den Handel auf Online-Plattformen
12 Umsatzsteuer: Umsetzung des MwSt-Digitalpakts zum 1.1.2019
13 Umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen
14 Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis
15 Verkürzung der Nutzungsdauer bei einem Einzelhandelsgebäude
16 Vorsteuern im Zusammenhang mit einem Gebäudeabriss

Für Personengesellschaften

- 17 Frage des Wertansatzes bei teilentgeltlichen Übertragungen unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften bleibt ungeklärt
18 Finanzverwaltung bestätigt weiten Gestaltungsspielraum durch steuerneutrale Realteilung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 19 Kapitalertragsteuereinbehalt auf Dividenden kann im Einzelfall zu korrigieren sein

Für Hauseigentümer

- 20 Geplante Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vorerst gestoppt
21 Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken
22 Entschädigung für Überspannung eines Grundstücks mit Stromleitung nicht steuerbar
23 Zurverfügungstellung eines Grundstücks des steuerlichen Privatvermögens als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage
24 Enteignung soll kein privates Veräußerungsgeschäft sein

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 25 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet im Bundesgesetzblatt veröffentlicht
26 Bewertung einer Sachausschüttung in Form einer offenen Gewinnausschüttung
27 Rangrücktrittserklärung einer Alleingesellschafterin, die eine Tilgung auch aus dem freien Vermögen zulässt, führt nicht zu einem Passivierungsverbot bei der GmbH
28 Ablösezahlung für Besserscheine als Bestandteil des Veräußerungspreises i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG
29 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Sachspenden an Stiftung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Fristen für die Steuererklärung 2018 - Festsetzung von Verspätungszuschlägen

Mit der allgemeinen Neuregelung der Abgabefristen für Steuererklärungen ab 2018 (z. B. Abgabefrist 31.7. des jeweiligen Folgejahres für nicht vertretene Steuerpflichtige) wurde auch die Festsetzung von Verspätungszuschlägen neu geregelt. War dies bisher eine reine Ermessensfrage, ist dies für bestimmte Fälle nun eine zwingende gesetzliche Vorschrift.

Werden z. B. die Steuererklärungen 2018 nicht bis zum 29.2.2020 bzw. zu einem früheren Zeitpunkt, zu dem diese vom Finanzamt angefordert wurden, abgegeben, muss das Finanzamt einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Der Verspätungszuschlag beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge (z. B. einbehaltenen Lohnsteuer) verminderte festgesetzte Steuer – mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist nur dann abzusehen, wenn die Steuer auf 0 € oder einen negativen Betrag festgesetzt wird oder wenn die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt.

Handlungsempfehlung:

Die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen sollten möglichst zeitnah zusammengetragen werden, damit die Fristen auf jeden Fall eingehalten werden können.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

2 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2019 gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen 3,30 €** (2018: 3,23 €) und
- für ein **Frühstück 1,77 €** (2018: 1,73 €).

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die Finanzverwaltung, dass es sich um ein "Belohnungessen" und nicht um eine "übliche" Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich.

3 Entschädigung wegen Erwerbsunfähigkeit bei Arbeitslosigkeit

Die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für einen verletzungsbedingten Erwerbsschaden können ganz unterschiedlich sein: Die Entschädigungszahlung kann begünstigt zu besteuern sein, es können normale laufende Einkünfte vorliegen oder aber die Entschädigung kann steuerlich auch gar nicht zu erfassen sein. Insoweit ist entscheidend, für welchen Zweck die Zahlung geleistet wird.

So hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass wenn ein im Zeitpunkt des schädigenden Ereignisses Erwerbsloser vom Schädiger Ersatz für den verletzungsbedingt erlittenen Erwerbsschaden erhält, es darauf ankommt, ob mit der Zahlung steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen ersetzt werden sollen (sog. Verdienstausschlag) oder der Wegfall des Anspruchs auf steuerfreie Sozialleistungen wie das Arbeitslosengeld oder das Arbeitslosengeld II ersetzt werden.

Im Urteilsfall schied der Stpfl. als Arbeitnehmer aus einem Produktionsbetrieb mit Wirkung zum 31.1.2000 aus. Krankheitsbedingt musste sich der Stpfl. in 2003 einer Operation unterziehen. Im Zeitraum 1.2.2000 bis zur krankheitsbedingten Operation stand der Stpfl. in keinem Beschäftigungsverhältnis mehr. In diesem Zeitraum war der Stpfl. arbeitslos gemeldet. Infolge einer missglückten Operation in 2003 wurde der Stpfl. dauerhaft erwerbsunfähig. Seit Februar/März 2004 bezog er Hartz-IV-Leistungen. Im Jahr 2009 erklärte sich der Haftpflichtversicherer des Schädigers bereit, zum Ausgleich sämtlicher Schäden insgesamt 490 000 € an den Stpfl. zu zahlen. Grundlage dafür war die Versicherung des Stpfl., keine Leistungen eines Sozialversicherungsträgers zu erhalten. Die Versicherung bemess den Erwerbsschaden des Stpfl. für die Vergangenheit mit 60 000 € und für die Zukunft mit 175 000 €. Zur Ermittlung des Verdienstausschlagschadens hatte der Stpfl. der Versicherung die Lohnabrechnungen eines gleich qualifizierten (ehemaligen) Kollegen zur Verfügung gestellt, der eine vergleichbare Tätigkeit ausübte. Streitig war, ob die Verdienstausschlagsentschädigung der Einkommensteuer unterliegt.

Zum Hintergrund: Zu den steuerlich zu erfassenden Einkünften gehören auch Entschädigungen, die gewährt worden sind als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, wenn diese der Einkommensteuer unterlegen hätten. Daher ist im ersten Schritt **zu differenzieren**:

- Erleidet der Stpfl. infolge einer schuldhaften Körperverletzung eine Minderung seiner Erwerbsfähigkeit, kommt eine Entschädigung nur im Hinblick auf Zahlungen in Betracht, die zivilrechtlich den Erwerbs- und Fortkommenschaden ausgleichen sollen. Nur insoweit wird Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen geleistet.
- Beträge, mit denen Ersatz für Arzt- und Heilungskosten oder andere verletzungsbedingte Mehraufwendungen oder Schmerzensgeld geleistet werden soll, fallen von vornherein nicht unter die Vorschrift.

Weiterhin ist aber auch zu prüfen, ob mit der Entschädigung steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen ersetzt werden sollen (sog. Verdienstausschlag) oder, da der Arbeitslose infolge der Körperverletzung künftig dem Arbeitsmarkt nicht mehr zur Verfügung steht, der Wegfall des Anspruchs auf steuerfreie Sozialleistungen wie das Arbeitslosengeld. Im erstgenannten Fall ist die Entschädigung steuerpflichtig, im zweitgenannten Fall dagegen wie die ersetzten Sozialleistungen steuerfrei.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sollte der Stpfl. Nachweise führen, welchen Zweck die erhaltene Leistung hat, insbesondere auch, wie diese berechnet wurde. Dies sollte in der Vereinbarung mit dem Schädiger bzw. dessen Versicherung dokumentiert sein.

4 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das Bundesfinanzministerium teilt mit, dass sich die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen, welche ohne weitere Prüfung lohnsteuerfrei erstattet werden können, wie unten in der Tabelle dargestellt entwickeln.

	ab 1.3.2018	ab 1.4.2019	ab 1.3.2020
Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs	1 984 €	2 045 €	2 066 €
Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt			
a) für Verheiratete und Lebenspartner bei Beendigung des Umzugs	1 573 €	1 622 €	1 639 €
b) für Ledige bei Beendigung des Umzugs	787 €	811 €	820 €
Der Pauschbetrag erhöht sich für jede im Bundesumzugskostengesetz (BUKG) bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten um	347 €	357 €	361 €

Übersicht: Darstellung der Höhe der maximal anzuerkennenden Umzugskosten bis einschließlich 2020 in €

Hinweis:

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

5 **Bauträger: Korrektur unzutreffender Anwendung der Steuerschuldumkehr vereinfacht**

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Bauträgern hat eine wechselvolle Geschichte:

- Ab 2004 bezog die Finanzverwaltung auch Bauträger in die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen ein. Anstelle der leistenden Bauunternehmer mussten die Bauträger auf die bezogene Leistung anhand der Nettorechnung die Umsatzsteuer berechnen und an die Finanzverwaltung abführen.
- Diese Auffassung verwarf der Bundesfinanzhof 2013. Damit konnten die Bauträger die Rückerstattung der zu Unrecht für die Bauunternehmer abgeführten Umsatzsteuer verlangen.
- Zur Vermeidung von Steuerausfällen reagierte der Gesetzgeber hierauf im Februar 2014. Die an den jeweiligen Bauträger zu erstattende Umsatzsteuer war nun vom jeweiligen Bauunternehmer zu bezahlen. Dem Bauunternehmer sollte ein zivilrechtlicher Anspruch gegen den Bauträger auf Zahlung der Umsatzsteuer zustehen und diesen Anspruch konnte der Bauunternehmer an das Finanzamt abtreten, das ihn mit der Steuerschuld des Bauunternehmers verrechnete, sodass der Rückabwicklungsantrag des Bauträgers zu keinen Zahlungen führte und das Risiko von Steuerausfällen minimiert war.

Damit war der Fiskus weitgehend gegen Steuerausfälle abgesichert. Für Leistungsbezüge bis Februar 2014 sorgte die Finanzverwaltung für eine restriktive Korrektur: Erstattungsverlangen der Bauträger kam die Finanzverwaltung nur unter engen Voraussetzungen nach. Der Bauträger musste die bislang nach den Regeln der Steuerschuldumkehr geschuldete Umsatzsteuer an den leistenden Bauunternehmer nachgezahlt haben oder es musste für die Finanzverwaltung eine Aufrechnungsmöglichkeit gegen den Bauträger bestehen.

Diese Einschränkungen erklärte der Bundesfinanzhof nun für rechtswidrig. Vielmehr hat der Bauträger einen generellen Anspruch auf Herabsetzung der Umsatzsteuer. Hat ein Bauträger auf Grund der rechtsirrigen Annahme seiner Steuerschuld als Leistungsempfänger für von ihm bezogene Bauleistungen nach den Regeln der Steuerschuldumkehr versteuert, kann er das Entfallen dieser rechtswidrigen Besteuerung geltend machen, ohne dass es darauf ankommt, dass er einen gegen ihn gerichteten Nachforderungsanspruch des leistenden Unternehmers erfüllt oder

die Möglichkeit für eine Aufrechnung durch das Finanzamt besteht. Voraussetzung für eine Korrektur ist allerdings, dass die Steuerveranlagung, in der die rechtswidrige Besteuerung erfolgte, verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

Handlungsempfehlung:

Sind noch Steuerfestsetzungen zu korrigieren, so sollten betroffene Bauträger Änderungsanträge beim Finanzamt stellen und auf diese Rechtsprechung hinweisen.

6 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, sodass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben v. 12.12.2018 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/13/10001-06) die für das Jahr 2019 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der **Übersicht** dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen.

Gewerbebezug	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 211 €	404 €	1 615 €
Fleischerei	886 €	860 €	1 746 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 120 €	1 081 €	2 201 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 680 €	1 758 €	3 438 €
Getränkeeinzelhandel	105 €	300 €	405 €
Café und Konditorei	1 172 €	638 €	1 810 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	586 €	79 €	665 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 133 €	678 €	1 811 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	274 €	235 €	509 €

Übersicht: Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

7 Firmenwagenbesteuerung bei geringer Nutzung für Fahrten Wohnung/Betriebsstätte

Nutzt ein Selbstständiger oder ein Gewerbetreibender ein privat mitbenutztes Betriebsfahrzeug, für das er kein Fahrtenbuch führt, sondern die 1 %-Regelung anwendet, auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, so muss dem Gewinn zunächst pauschal 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer für jeden Kalendermonat hinzugerechnet werden. Dies gilt auch dann, wenn er im Monat durchschnittlich weniger als 15 Fahrten zur Betriebsstätte unternommen hat, wie der Bundesfinanzhof nun klarstellt. Insoweit sei die gesetzliche Regelung eindeutig und lasse keine einschränkende Auslegung zu.

Dieses Urteil ist deshalb bemerkenswert, weil die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung demgegenüber im Fall der Nutzung von Dienstfahrzeugen durch Arbeitnehmer für Fahrten zu ständigen Tätigkeitsstätten von durchschnittlich weniger als 15 Tagen monatlich die Möglichkeit einräumen, nur die tatsächlichen Fahrten zu Grunde zu legen und mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer zu bewerten. Die Ungleichbehandlung rechtfertigt das Gericht damit, dass es für Selbstständige, die eine Gewinnermittlung durchführen müssen, weder unverhältnismäßig noch unzumutbar sei, eine individuelle Bewertung durch Fahrtenbuchführung zu erreichen.

Hinweis:

Im Einzelfall muss abgewogen werden, ob die Führung eines Fahrtenbuchs angezeigt ist. Insoweit werden allerdings steuerlich so hohe Anforderungen gestellt, dass dies in der Praxis vielfach nicht umsetzbar ist. Ggf. ist auch zu prüfen, ob in solchen Fällen die steuerlich anzusetzenden nicht abzehbaren Betriebsausgaben die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben überschreiten und damit die Kostendeckelung zur Anwendung kommt, was z. B. bei größeren Entfernungen zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder bei älteren, bereits abgedruckten Fahrzeugen in Betracht kommen kann.

8 Firmenwagen: Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung nicht begrenzt auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz

Der Bundesfinanzhof hatte klargestellt, dass auch wenn die Anwendung der 1 %-Regelung seit 2006 voraussetzt, dass das Kfz zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, es verfassungsrechtlich nicht geboten ist, die nach der 1 %-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz zu begrenzen. Somit kann z. B. bei einem älteren Fahrzeug oder bei einem gebraucht erworbenen Fahrzeug die nach der 1 %-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auch maximal bis zur Höhe der tatsächlichen Kosten für das Fahrzeug ansteigen, sodass im Ergebnis kein Betriebsausgabenabzug verbleibt. Gegen dieses Urteil ist nun eine Verfassungsbeschwerde anhängig, sodass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Im Streitfall befand sich ein im Jahr 2006 gebraucht erworbener Pkw im Betriebsvermögen (Listenpreis einschließlich Umsatzsteuer 64 000 €), den der Stpfl. auch privat nutzte. Die Gesamtkosten des Pkw betragen im Streitjahr rund 11 000 €. Ca. 50 % der Kosten setzte der Stpfl. für die private Nutzung des Pkw an. Ein Fahrtenbuch führte er nicht. Der Stpfl. begehrte, den Wert der Nutzungsentnahme auf maximal 50 % der Gesamtkosten zu beschränken. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzgerichts, wonach die private Nutzung zwingend nach der 1 %-Regelung zu ermitteln sei, wenn kein Fahrtenbuch geführt werde. Insbesondere bestehe keine gesetzliche Grundlage, die Entnahmen für die private Nutzung auf 50 % der tatsächlich entstandenen Kosten zu begrenzen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist zu prüfen, ob entsprechende Veranlagungen verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.

9 Einnahmen-Überschussrechnung: Umsatzsteuerzahlungen kurz nach dem Jahreswechsel

Bei der Einnahmen-Überschussrechnung werden Ausgaben grds. im Zahlungszeitpunkt steuerlich als Betriebsausgabe erfasst. Eine Ausnahme hiervon gilt für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, wenn diese kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, fällig und abgeflossen sind. Dann erfolgt eine Zuordnung zu dem

Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Als "kurze Zeit" in diesem Sinne wird nach Verständnis der Rechtsprechung ein Zeitraum von **bis zu 10 Tagen** verstanden.

Strittig war, wie bei Umsatzsteuervorauszahlungen zu verfahren ist, die zwar grds. am 10.1. des Folgejahres fällig sind, wenn sich aber diese Fälligkeit auf den nächsten Werktag verschiebt, weil der 10.1. ein Samstag/Sonntag oder gesetzlichen Feiertag ist. Die Finanzverwaltung wollte in diesem Fall eine Zuordnung zum abgelaufenen Kalenderjahr als Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht sehen, da die Fälligkeit auf Grund dieser Sonderregelung außerhalb des Zehntagezeitraums lag; ob die Zahlung dann innerhalb des Zehntageszeitraums erfolgt ist, ist alleine nicht mehr entscheidend. Dem hat nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.6.2018 (Aktenzeichen X R 44/16) widersprochen. Bei der Ermittlung der Fälligkeit ist allein auf die gesetzliche Frist des Umsatzsteuergesetzes (also 10.1.) abzustellen. Erfolgt also eine Zahlung innerhalb des Zehntagezeitraums oder wurde dem Finanzamt Lastschriftinzug erteilt (erforderliche Kontodeckung vorausgesetzt), so ist die Zahlung noch dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen.

Hinweis:

Diese Frage spielte zuletzt im Jahr 2016 eine Rolle, als der 10.1. auf einen Sonntag fiel. Im Jahr 2021 fällt der 10.1. ebenfalls auf einen Sonntag.

10 Umsatzsteuerliche Rechnungen: Anforderungen an die Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers

Der Bundesfinanzhof hat unter Änderung seiner Rechtsprechung entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Es reicht vielmehr jede Art von Anschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Die Finanzverwaltung hat nun mitgeteilt, dass sie dieser geänderten Rechtsprechung in vollem Umfang folgt. Insbesondere gilt, dass die jeweilige Angabe in der Rechnung den Anforderungen an eine vollständige Anschrift genügt, wenn der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger über ein Postfach, über eine Großkundenadresse oder über eine c/o-Adresse verfügt.

Hinweis:

Besonderer Beachtung bedarf nach wie vor der Fall, dass die Rechnung z. B. an eine zentrale Regulierungsgesellschaft in einem Konzern gesandt wird. In diesem Fall muss ausdrücklich die Anschrift des Leistungsempfängers in der Rechnung genannt werden.

11 Umsatzsteuer: Bescheinigung für den Handel auf Online-Plattformen

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurden mit Wirkung ab dem 1.1.2019 besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes eingeführt, um Umsatzsteuerausfälle zu verhindern. So hat der Betreiber für Lieferungen eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, bestimmte Aufzeichnungen zu führen. Dazu gehört auch das Beginn- und Enddatum der Gültigkeit der dem liefernden Unternehmer vom zuständigen Finanzamt erteilten Bescheinigung über dessen (umsatz-)steuerliche Erfassung.

Die Finanzverwaltung hat nun entsprechende Vordruckmuster herausgegeben:

- Vordruckmuster USt 1 TJ: Antrag auf Erteilung einer entsprechenden Bescheinigung und
- Vordruckmuster USt 1 TI: Bescheinigung über die Erfassung als Stpfl. (Unternehmer).

Diese Bescheinigung wird auf Antrag vom für den Stpfl. zuständigen Finanzamt erteilt. Das vorgenannte Antragsformular ist dabei nicht zwingend zu verwenden, notwendig sind aber die in dem Formular abgefragten Daten. Der Antrag ist schriftlich per Post oder E-Mail an das zuständige Finanzamt zu senden/übermitteln. Bis zur Einrichtung eines elektronischen Datenabrufverfahrens wird die Bescheinigung übergangsweise in Papierform erteilt.

Hinweis:

Unternehmer, die auf elektronischen Marktplätzen Waren vertreiben, sollte umgehend eine entsprechende Bescheinigung beim Finanzamt beantragen. Die erteilte Bescheinigung kann dann z. B. eingescannt dem Marktplatzbetreiber zur Verfügung gestellt werden. Ausländische Händler müssen sich bei der deutschen Finanzverwaltung registrieren lassen. Das Finanzamt Berlin-Neukölln ist bundesweit zentral für Registrierungen von Händlern aus China, Hongkong und Taiwan zuständig.

Liegt dem Betreiber eines elektronischen Marktplatzes die Bescheinigung nicht vor, droht ihm eine Haftung für nicht entrichtete Steuer aus Lieferungen von Unternehmen, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind.

Anmerkung:

Die neuen Vorschriften sind wieder einmal ein Musterbeispiel für die immer häufiger zu beobachtende in einem Rechtsstaat sehr befremdlich wirkende Einstellung des Gesetzgebers zur Lösung von Problemen. Der Gesetzgeber ist selbst nicht in der Lage, die eigentlichen Probleme zu lösen. Dann holt man sich halt das Geld von einem Dritten, den man einfach in Haftung nimmt.

Ein weiteres Phänomen zeigt sich hier außerdem in der Tatsache, dass die Verwaltung es nicht einmal schafft, wenigstens einen elektronischen Datenabruf zu ermöglichen und daher Papierbescheinigungen ausgibt, während der Steuerpflichtige ansonsten beim Finanzamt inzwischen quasi alles elektronisch abliefern muss.

"Beruhigend" ist allerdings, dass es die Finanzverwaltung durch Erlass zulässt, dass der Steuerpflichtige die Papierbescheinigung selbst in ein elektronisches Format umwandelt...

12 Umsatzsteuer: Umsetzung des MwSt-Digitalpakts zum 1.1.2019

Nach den seit 2015 geltenden Regelungen befindet sich der Leistungsort bei Telekommunikationsdienstleistungen, bei Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, die an Nichtunternehmer erbracht werden, stets an dem Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Mithin müssen bei grenzüberschreitender Leistungserbringung eine umsatzsteuerliche Erfassung des Unternehmers und die Erfüllung der jeweiligen umsatzsteuerlichen Pflichten im Empfängerland erfolgen.

Bei Kleinunternehmen ist dies sehr aufwendig. Aus diesem Grunde erfolgte auf EU-Ebene im Rahmen des sog. MwSt-Digitalpakts die Einführung einer Ausnahmeregelung für Kleinunternehmer. Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde nun eine entsprechende Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz verankert. Die Änderung führt dazu, dass bei Telekommunikationsdienstleistungen, bei Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, die von einem Unternehmer, der über eine Ansässigkeit in nur einem Mitgliedstaat verfügt, an Nichtunternehmer erbracht werden, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, der Leistungsort an dem Ort liegt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder der Betriebsstätte, von der die sonstige Leistung ausgeführt wird, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte der bezeichneten sonstigen Leistungen insgesamt 10 000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet.

Der leistende Unternehmer kann auf die Anwendung dieser Umsatzschwelle verzichten mit der Folge, dass sich der Leistungsort der bezeichneten Leistungen (weiterhin) stets an dem Ort befindet, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Die Verzichtserklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.

Hinweis:

Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen umfassen im Wesentlichen digitale Produkte, wie z. B. Software und zugehörige Änderungen wie Updates oder Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken vermitteln oder unterstützen (z. B. Website, Webpage), von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateneingabe des Leistungsempfängers, sonstige automatisierte Dienstleistungen, für deren Erbringung das Internet oder ein elektronisches Netz erforderlich ist (z. B. Dienstleistungen, die von

Online-Markt-Anbietern erbracht und die z. B. über Provisionen und andere Entgelte für erfolgreiche Vermittlungen abgerechnet werden).

13 Umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen

Aus Vereinfachungsgesichtspunkten ist im Umsatzsteuergesetz ausdrücklich bestimmt, dass Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Insoweit wird auch von einer "Geschäftsveräußerung im Ganzen" gesprochen, da das Gesetz eine solche umsatzsteuerlich nicht zu erfassende Geschäftsveräußerung annimmt, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übertragen wird. Im Detail ist die Abgrenzung dieser Regelung mitunter schwierig, was aber materiell von Bedeutung ist, da eine fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer vom Übertragenden geschuldet wird, andererseits dem Erwerber insoweit aber kein Vorsteuerabzug zusteht.

Die Abgrenzungsproblematik, dieser Sonderregelung im Umsatzsteuerrecht zeigt der Fall, den der Bundesfinanzhof nun entschieden hat. Im Streitfall übernahm ein Unternehmer 2015 einen Gastronomiebetrieb und erwarb dabei vom bisherigen Betreiber das gesamte Inventar der Gastronomie zum Kaufpreis von 40 000 € zzgl. Umsatzsteuer. Hinsichtlich der angemieteten Räumlichkeiten für die Gastronomie schloss er einen Mietvertrag mit der bisherigen Vermieterin zu denselben Konditionen wie der vorherige Betreiber und übernahm auch die geleistete Kautions. Das Finanzamt nahm eine umsatzsteuerfreie Geschäftsveräußerung im Ganzen an und versagte dem Erwerber daher den Vorsteuerabzug aus der Übernahme des Inventars, da als Vorsteuer nur eine gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen eines anderen Unternehmers abgezogen werden kann, bei Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aber gar keine Umsatzsteuer geschuldet wird. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Im Streitfall konnte der Unternehmer nach Übertragung des (nahezu gesamten) beweglichen Inventars und der festen Ladeneinrichtung – und damit einem insgesamt ausreichenden Teilvermögen – den Gastronomiebetrieb weiter betreiben und hatte dies auch tatsächlich getan. Werden nur die Ladeneinrichtung und das Inventar veräußert, ist eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch anzunehmen, wenn der Erwerber über eine Immobilie verfügt, in der er die wirtschaftliche Tätigkeit weiterhin ausüben kann. Insoweit reicht in diesem Zusammenhang ein Mietvertrag, die Immobilie muss ihm nicht gehören. Auch stimmten im Entscheidungsfall die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten überein oder ähnelten sich zumindest hinreichend. Unschädlich war vorliegend, dass der bestehende Warenbestand nicht mit veräußert wurde, da diesem bei einem Restaurationsbetrieb keine besondere Bedeutung zukommt.

Hinweis:

Die Abgrenzung der umsatzsteuerlichen Geschäftsveräußerung im Ganzen kann im Einzelfall schwierig sein. Insoweit sollten im Kaufvertrag stets Klauseln aufgenommen werden, die eine Korrektur der ausgestellten Rechnung ermöglichen, wenn sich die Rechtsauffassung der Vertragsparteien nachträglich als falsch herausstellen sollte.

14 Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis

Der Bundesfinanzhof bestätigt die bisherige Rechtsprechung, wonach die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis voraussetzt, dass der Stpfl. die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe einer freiberuflichen Einzelpraxis bei der Einkommensteuer unter bestimmten Bedingungen (so muss der Stpfl. regelmäßig das 55. Lebensjahr bereits vollendet haben) einer deutlichen Tarifbegünstigung unterliegt. Dies setzt zunächst voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs veräußert werden. Wegen der Dominanz der persönlichen Tätigkeit und der Beziehungen zu den

Auftraggebern, Mandanten und Patienten liegt eine Praxisveräußerung nur dann vor, wenn die Tätigkeit im bisherigen Wirkungskreis "wenigstens für eine gewisse Zeit" eingestellt wird. Davon hat die Rechtsprechung zwei Ausnahmen zugelassen:

- unschädlich ist eine nur geringfügige Fortsetzung der Tätigkeit und
- unschädlich ist eine weitere Mitarbeit für den Praxiserwerber als Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter.

Nach welcher Unterbrechungsdauer eine Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, ist umstritten und kann letztlich nur für den Einzelfall entschieden werden.

Dies bestätigt der Bundesfinanzhof in dem aktuellen Urteil:

- Neben der Dauer der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit sind insbesondere die räumliche Entfernung einer wieder aufgenommenen Berufstätigkeit zur veräußerten Praxis, die Vergleichbarkeit der Betätigungen, die Art und Struktur der Mandate sowie die Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswerts zu berücksichtigen.
- Wird der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig, ist dies grundsätzlich unschädlich.
- Im Urteilsfall hatte der Stpfl. nach 22 Monaten wieder eine Einzelpraxis eröffnet. Eine solche Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit durch den Veräußerer nach einer gewissen Zeit kann nach der Entscheidung des BFH auch dann schädlich sein, wenn die Wiederaufnahme zum Zeitpunkt der Übertragung der Praxis nicht geplant war. Maßgebend sei allein, ob es objektiv zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Praxisgrundlagen gekommen ist. Daran kann es allein durch die tatsächliche Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit fehlen, auch wenn diese ursprünglich nicht geplant war.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass jede Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit die tarifbegünstigte Besteuerung des erzielten Veräußerungsgewinns in Frage stellen kann, sodass äußerste Vorsicht geboten ist.

15 Verkürzung der Nutzungsdauer bei einem Einzelhandelsgebäude

Grundsätzlich sind für Gebäude steuerlich feste Abschreibungssätze vorgegeben. Für neuere Wirtschaftsgebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen, beträgt der AfA-Satz 3 %. Es wird also von einer Nutzungsdauer von 33 Jahren ausgegangen im Gegensatz bei einer normalen Nutzungsdauer von 50 Jahren bei anderen Gebäuden. Ausnahmsweise kann dann von einer noch kürzeren Nutzungsdauer bei der Bemessung der Abschreibungen ausgegangen werden, wenn die tatsächliche Abschreibungsdauer geringer ist. Dies erfordert allerdings, dass die kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes konkret dargelegt wird und greifbare Anhaltspunkte für eine kürzere Nutzungsdauer benannt werden. Die Anforderungen sind also streng.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit rechtskräftigem Urteil entschieden, dass eine kürzere Nutzungsdauer nicht konkret dargetan wird, wenn zu einem Gebäude, in dem ein Einkaufsmarkt betrieben wird, vorgetragen wird, derartige Märkte könnten erfahrungsgemäß bereits nach weniger als 20 Jahren nicht mehr als solche genutzt werden. Der Vortrag des Stpfl., derartige Märkte könnten nach ihren Erfahrungen bereits nach weniger als 20 Jahren nicht mehr als solche genutzt werden und es sei fraglich, ob nach Ablauf des Mietvertrages und der Ausübung einer Verlängerungsoption durch den Mieter angesichts der Entwicklung der wirtschaftlichen Situation in A überhaupt eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 30 oder 40 Jahren erreicht werden könne, ist nach Auffassung des Finanzgerichts nicht hinreichend substantiiert und im Grunde spekulativ. Ferner berief sich der Stpfl. auf die Regeln des Bewertungsgesetzes, welche bei Verbrauchermärkten von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren ausgehen. Auch dies verwarf das Gericht. Vielmehr müsse die kürzere Nutzungsdauer für den konkreten Fall nachgewiesen werden.

Hinweis:

Im Einzelfall kann ein Gutachten eines Grundstückssachverständigen zur voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer angezeigt sein.

16 Vorsteuern im Zusammenhang mit einem Gebäudeabriss

Ein Vorsteuerabzug ist grds. nur dann möglich, wenn die bezogenen Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit zukünftigen (beabsichtigten) Ausgangsumsätzen stehen und diese steuerpflichtig sind. Dieser Zukunftsbezug wird besonders deutlich bei Vorsteuern aus den Kosten für einen Gebäudeabriss. Auch dann, wenn das Gebäude bislang für umsatzsteuerpflichtige Leistungen genutzt wurde, ist der Gebäudeabriss kein Leistungsbezug, der zur Beendigung der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung anfällt. Vielmehr sind Vorsteuern, die im Zusammenhang mit einem Gebäudeabriss anfallen, nur dann abziehbar, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die beabsichtigte künftige Nutzung des Grundstücks zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen führt. Dies hat jüngst das Finanzgericht Schleswig-Holstein mit rechtskräftigem Urteil klargestellt.

Hinweis:

Für die Praxis ergibt sich die Notwendigkeit, bei entsprechenden Kosten bereits im Zeitpunkt des Abrisses Beweisvorsorge dafür zu treffen, wofür das geräumte Grundstück in Zukunft genutzt werden soll. Im Grundsatz sind sowohl der Verkauf als auch die Vermietung eines Grundstückes grds. steuerfrei, sodass ein Vorsteuerabzug aus den Abrisskosten in diesen Fällen ausgeschlossen ist. Anders ist dies dann, wenn zukünftig eine Nutzung unter Verzicht auf die Steuerfreiheit (Option zur Umsatzsteuer) erfolgen soll.

Hiervon zu unterscheiden sind Kosten aus einer noch aktiven (umsatzsteuerpflichtigen) Nutzung heraus und Kosten zur Beendigung der (umsatzsteuerpflichtigen) (Vermietungs-)Tätigkeit, für welche der Vorsteuerabzug möglich ist. Ein solcher Fall unterscheidet sich jedoch von dem im Urteilsfall, in welchem die Kosten nach Beendigung der Vermietung angefallen sind und damit der Ausführung neuer (zukünftiger) Umsätze dienen. Die insoweit notwendige Abgrenzung kann nur für den Einzelfall getroffen werden.

Für Personengesellschaften

17 Frage des Wertansatzes bei teilentgeltlichen Übertragungen unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften bleibt ungeklärt

Werden Wirtschaftsgüter aus einem eigenen Betriebsvermögen eines Gesellschafters in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, an der dieser beteiligt ist, übertragen, so ist zu unterscheiden:

- Im Grundsatz sind die bislang im eigenen Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern, d. h. die Wirtschaftsgüter sind bei der Personengesellschaft mit dem **Teilwert** anzusetzen.
- Dagegen ist bei der unentgeltlichen oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten vorgenommenen Übertragung zwingend der steuerliche **Buchwert** fortzuführen.

Fraglich ist, wie eine teilentgeltliche Übertragung abzubilden ist. Dies ist besonders relevant, wenn neben dem Wirtschaftsgut auch Verbindlichkeiten mit übertragen werden, da insoweit ein Entgelt vorliegt. Die Finanzverwaltung teilt in Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften den Vorgang in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft auf und ordnet den Buchwert anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zu (als "strenge Trennungstheorie" bezeichnet). Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts stets ein gewisser Gewinnrealisierungsbetrag.

Dies ist allerdings heftig umstritten. Eine Klärung dieser Frage sollte das vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs unter dem Aktenzeichen GrS 1/16 anhängige Verfahren bringen. Hierzu kommt es nun allerdings nicht mehr, da in dem entsprechenden Vorverfahren das Finanzamt dem Begehren des Stpfl. in vollem Umfang abgeholfen hat und damit der Rechtsstreit für erledigt erklärt wurde. Damit wurde dieses und dann auch das Verfahren vor dem Großen Senat ohne Entscheidung über die eingelegte Rechtsfrage beendet.

Hinweis:

In der Praxis müssen daher weiterhin in Gestaltungsfällen Ausweichlösungen gewählt werden, welche eine (Teil-)Entgeltlichkeit vermeiden bzw. die Buchwertfortführung sichern. In Frage kommen, je nach Einzelfall,

- statt Gutschrift auf einem Darlehenskonto die Gutschrift auf einem Kapitalkonto II, welches als Eigenkapital eingestuft wird,
- Vermeidung der Übernahme von Verbindlichkeiten durch die erwerbende Mitunternehmerschaft – ggf. Zurückbehaltung durch den Einbringenden, was zu negativem Sonderbetriebsvermögen führt,
- statt Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern die Einbringung von Sachgesamtheiten, also z. B. eines ganzen Betriebs oder Teilbetriebs. Hierbei können nach den Regeln des Umwandlungssteuergesetzes sämtliche eingebrachten Aktiva und Passiva mit den Buchwerten fortgeführt werden.

18 Finanzverwaltung bestätigt weiten Gestaltungsspielraum durch steuerneutrale Realteilung

Aus verschiedensten Gründen kann eine Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft dergestalt angezeigt sein, dass ein oder mehrere Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheiden und dabei einen Teil der geschäftlichen Aktivitäten der Personengesellschaft übernehmen und als eigene Betriebe fortführen. Dies kommt in der Praxis nicht nur zur Anwendung bei der Auseinandersetzung von Freiberuflerzusammenschlüssen, sondern auch bei gewerblich tätigen Personengesellschaften sowie bei gewerblich geprägt ausgestalteten vermögensverwaltenden Personengesellschaften.

Die Finanzverwaltung hat nun das Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Anwendung der gesetzlich vorgesehenen steuerneutralen Realteilung aktualisiert. Bemerkenswert ist, dass die Finanzverwaltung die den gesetzlichen Tatbestand der Realteilung sehr großzügig zu Gunsten der Stpfl. auslegende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in vollem Umfang anerkennt. Herauszustellen sind folgende Aspekte, welche für Praxisfälle von besonderer Bedeutung sind:

- Ein Fall der Realteilung liegt auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer unter Übertragung eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft oder von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in Form eines Einzelunternehmens erfolgt.
- Eine steuerneutrale Realteilung liegt grds. auch dann vor, wenn ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft ausscheidet gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen und wenn im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft fortgeführt wird. Schädlich wäre dagegen, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die im Rahmen seines Ausscheidens übertragenen Einzelwirtschaftsgüter vollständig ins Privatvermögen überführt.
- Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass das übernommene Betriebsvermögen nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Hierfür ist es ausreichend, wenn erst im Rahmen der Realteilung bei den Realteilern durch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ein neuer Betrieb entsteht. Es ist demnach nicht erforderlich, dass die Realteiler bereits vor der Realteilung außerhalb der real zu teilenden Mitunternehmerschaft noch Betriebsvermögen (z. B. im Rahmen eines Einzelunternehmens) haben.

- Eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zu Buchwerten nicht möglich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft handelt.

Hinweis:

Die gesetzlichen Regelungen zur steuerneutralen Realteilung bieten umfangreiche Möglichkeiten zur steuerneutralen Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

19 Kapitalertragsteuereinbehalt auf Dividenden kann im Einzelfall zu korrigieren sein

Die Besteuerung von Kapitalerträgen ist im Grundsatz sehr einfach ausgestaltet: Die auszahlende Stelle – in der Regel die depotführende Bank – behält im Regelfall 25 % Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer ein und führt diese ans Finanzamt ab; damit ist die Besteuerung beim Kapitalanleger abgegolten. Zu beachten ist aber, dass es auch Fälle gibt, bei denen der Kapitalertragsteuereinbehalt nachträglich zu korrigieren ist, da die steuerliche Behandlung der Dividende erst im Nachhinein klar ist. So werden Dividenden dann steuerlich nicht erfasst, wenn diese als **Einlagenrückgewähr** gewertet werden. Dies wird von der ausschüttenden Gesellschaft entsprechend bescheinigt.

Eine solche steuerlich nicht zu erfassende Einlagenrückgewähr kann auch von einer in einem anderen EU-Staat belegenen Kapitalgesellschaft getätigt werden. In diesem Fall muss die ausschüttende Gesellschaft einen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern stellen, welches dann prüft und ggf. bescheinigt, dass eine Einlagenrückgewähr vorliegt. Dann sind die getätigten Ausschüttungen im Nachhinein als Einlagenrückgewähr einzustufen und werden regelmäßig nicht der Besteuerung unterworfen, sodass bereits abgeführte Kapitalertragsteuer wieder zu erstatten ist. Liegt eine Einlagenrückgewähr vor, so mindert dies allerdings die Anschaffungskosten der Aktien, sodass sich bei einer späteren Veräußerung ein höherer Veräußerungsgewinn ergibt.

Handlungsempfehlung:

Der erfolgte Kapitalertragsteuereinbehalt sowie die von Banken ausgestellten Ertragnisaufstellungen und Steuerbescheinigungen sind im Einzelfall stets sorgfältig zu kontrollieren.

Für Hauseigentümer

20 Geplante Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vorerst gestoppt

Von der Bundesregierung ist die Einführung einer Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vorgesehen. Dieses Gesetzgebungsverfahren ist allerdings nun vorerst gestoppt worden. Der Bundesrat hat am 14.12.2018 kurzfristig den Gesetzesbeschluss des Bundestages zu Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau von der Tagesordnung abgesetzt. Das Gesetzgebungsverfahren ist damit nicht beendet. Theoretisch kann der Gesetzesbeschluss auf Antrag eines Landes oder der Bundesregierung auf eine der nächsten Tagesordnungen des Bundesrates gesetzt werden. Das Gesetz benötigt die Zustimmung des Bundesrates, um in Kraft zu treten.

Hinweis:

Somit ist aktuell sehr fraglich, ob die vorgesehene Sonderabschreibung kommen wird und wenn ja, welche Bedingungen hieran geknüpft werden. Der Bundesrat hatte am 19.10.2018 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung Stellung genommen und dabei vor allem eine fehlende Begrenzung der Miethöhe bemängelt. Außerdem hatte der Bundesrat kritisiert, dass die Begrenzung der abschreibungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 3 000 €/qm Wohnfläche allein nicht ausreicht, um neue Wohnungen im bezahlbaren Mietsegment zu schaffen.

21 Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

In Privathäusern werden vielfach Photovoltaikanlagen bzw. Blockheizkraftwerke errichtet. Wird der erzeugte Strom (auch) in das öffentliche Netz eingespeist, so handelt es sich grundsätzlich um eine gewerbliche Tätigkeit, welche steuerlich relevant ist. Die Erlöse für den eingespeisten Strom unterliegen der Einkommensteuer, andererseits können aber auch Kosten für die Anlage, insbesondere die Abschreibung der Anschaffungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Ebenso werden grundsätzlich Vorsteuern aus der Errichtung der Anlage vom Finanzamt erstattet.

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat zu zwei aktuellen steuerlichen Fragen Stellung genommen:

- **Bewertung des selbstverbrauchten Stroms:** In der Regel ist es wirtschaftlicher, den selbsterzeugten Strom soweit möglich selbst zu verbrauchen, also nicht zunächst in das Versorgungsnetz einzuspeisen und dann vom Energieversorger zurück zu kaufen. Ist die Anlage als dem Gewerbe zugeordnetes Betriebsvermögen eingestuft, so können grds. alle Kosten der Anlage steuerlich geltend gemacht werden. Die Verwendung des Stroms für den privaten Haushalt ist dann aber eine Sachentnahme des Stroms, sodass der insoweit erfolgte Betriebsausgabenabzug wieder korrigiert wird. Der Wert der Sachentnahme ermittelt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbst verbrauchten Stroms, wobei insbesondere die Abschreibungen und Finanzierungsaufwendungen einzubeziehen sind. Die Finanzverwaltung lässt es aus Vereinfachungsgründen zu, dass der Entnahmewert im Wege der Schätzung aus dem Strompreis eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden kann. Dabei kann bei Anlagen, die ab dem 1.4.2012 in Betrieb genommen wurden, der für den privaten Haushalt entnommenen Strom mit 0,20 €/kWh bewertet werden.
- **Steuerliche Zuordnung eines Batteriespeichers (sog. Hausspeicher):** Batteriespeicher können auf unterschiedliche Art und Weise in eine Photovoltaikanlage integriert werden (Einbau vor oder nach dem Wechselrichter). In Abhängigkeit von der Bauart kann der Batteriespeicher ein selbstständiges Wirtschaftsgut oder unselbstständiger Bestandteil der Photovoltaikanlage sein. Handelt es sich bei dem Batteriespeicher um ein selbstständiges Wirtschaftsgut und dient dieser allein der Zwischenspeicherung des selbst erzeugten Stroms zur anschließenden privaten Verwendung des Stroms, ist der Batteriespeicher dem Privatvermögen zuzuordnen. Dies hat dann zur Konsequenz, dass die Anschaffungskosten (über Abschreibungen) steuerlich nicht geltend gemacht werden können. Andererseits fließen dann diese Kosten nicht in die vorstehend geschilderte Bewertung des selbst verbrauchten Stroms ein.

Hinweis:

Maßgebend sind insoweit also die jeweiligen technischen Gegebenheiten. Sinnvoll kann eine technische Beschreibung der Funktionsweise des Batteriespeichers durch den installierenden Elektrobetrieb oder einen technischen Sachverständigen sein.

22 Entschädigung für Überspannung eines Grundstücks mit Stromleitung nicht steuerbar

Der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass eine Entschädigung, die dem Grundstückseigentümer einmalig für die grundbuchrechtlich abgesicherte Erlaubnis zur Überspannung seines privat genutzten Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung gezahlt wird, nicht der Einkommensteuer unterliegt. Wird die Erlaubnis erteilt, um einer drohenden Enteignung zuvorzukommen, liegen weder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch sonstige Einkünfte vor.

Im Streitfall war der Stpfl. Eigentümer eines selbst bewohnten Hausgrundstücks, das beim Bau einer Stromtrasse mit einer Hochspannungsleitung überspannt wurde. Der Stpfl. nahm das Angebot des Netzbetreibers an, der ihm für die Erlaubnis, das Grundstück überspannen zu dürfen und die dingliche Absicherung dieses Rechts durch eine immerwährende beschränkt persönliche Grunddienstbarkeit, eine Entschädigung anbot. Die Höhe der Entschädigung bemaß sich nach der Minderung des Verkehrswerts des überspannten Grundstücks. Mit dem Finanzamt kam es zum Streit darüber, ob die gezahlte Entschädigung zu versteuern war.

Das Gericht entschied, dass der Stpfl. keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, denn es werde nicht die zeitlich vorübergehende Nutzungsmöglichkeit am Grundstück vergütet, sondern die unbefristete dingliche Belastung des Grundstücks mit einer Dienstbarkeit und damit die Aufgabe eines Eigentumsbestandteils. Die Nutzung des Grundstücks war durch die Vereinbarung nicht eingeschränkt. Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist aber, dass das empfangene Entgelt Gegenleistung für die Nutzung eines Grundstücks des Privatvermögens darstellt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung stelle die gezahlte Entschädigung jedoch einen Ausgleich für die dingliche Eigentumsbeschränkung und die hiermit einhergehende Wertminderung des Grundstücks dar. Dies belege im Streitfall bereits die Art und Weise der Berechnung der Entschädigung. Im Vordergrund der Entschädigungszahlung stand nicht die Vergütung der Nutzungsmöglichkeit am Grundstück, sondern vielmehr die dingliche Belastung des Grundstücks mit der Dienstbarkeit.

Es lagen aber auch keine Einkünfte aus sonstigen Leistungen vor. Eine sonstige Leistung in diesem Sinne ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das eine Gegenleistung auslöst. Nicht erfasst sind Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich. Dies war nach Ansicht des Gerichts vorliegend gegeben, da das Grundstück in seiner Substanz teilweise endgültig aufgegeben wurde. Außerdem wäre der Stpfl. wohl teilweise zwangsenteignet worden, wenn er der Überspannung seines Grundstücks nicht zugestimmt hätte. Wer einer drohenden Enteignung zuvorkommt, erbringt jedoch keine Leistung im Sinne dieser Vorschrift.

Hinweis:

Bei Grundstücken des Betriebsvermögens wäre eine solche Entschädigung steuerlich zu erfassen, da in diesem Fall auch die Substanz steuerlich verhaftet ist.

23 Zurverfügungstellung eines Grundstücks des steuerlichen Privatvermögens als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage

Im Urteilsfall gestattete der Stpfl. dem Nutzungsberechtigten, ein zum steuerlichen Privatvermögen gehörendes landwirtschaftliches Grundstück als Ausgleichsfläche für eine Windkraftanlage zu nutzen. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und sollte enden, wenn die errichteten Windenergieanlagen beseitigt worden sind. Als Entgelt erhielt der Stpfl. 70 000 €, und zwar in zwei Raten, eine Rate im Jahr des Vertragsabschlusses und eine zweite Rate zwei Jahre später.

Der Bundesfinanzhof hat darin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesehen, da eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt vorliege und sich der Eigentümer des Grundstücks nicht zur Unterlassung einer bestimmten Nutzung verpflichtete. Eine Verteilung der Einmalzahlungen auf die geschätzte voraussichtliche Laufzeit lehnte das Gericht ab, da weder ein bestimmter Zeitraum vereinbart noch eine Bestimmung des maßgeblichen Zeitraums anhand sonstiger (objektiver) Umstände möglich war. Vielmehr sei das Entgelt im Zuflussjahr zu versteuern.

Hinweis:

Abzugrenzen ist also zwischen einer (zeitlich begrenzten) Nutzungsüberlassung, welche steuerlich erfasst wird und einer Unterlassung einer bestimmten Nutzung, welche im Privatvermögen steuerlich nicht erfasst wird.

24 Enteignung soll kein privates Veräußerungsgeschäft sein

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. in 2008 ein bebautes Grundstück. Im Jahr 2008 führte die Stadt ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ dabei in Bezug auf das Grundstück einen sog. Sonderungsbescheid gegenüber dem Stpfl., infolgedessen das Eigentum auf die Stadt übergehen sollte. Als Entschädigung für den Eigentumsübergang zahlte die Stadt einen Betrag von 600 000 €. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Enteignung des Grundstücks durch die Stadt ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft darstelle, da zwischen Erwerb und Enteignung weniger als zehn Jahre vergangen seien und deshalb ein Veräußerungsgewinn zu versteuern sei. Der Entschädigungsbetrag überstieg die Anschaffungskosten des Stpfl. deutlich.

Dem widersprach nun das Finanzgericht Münster. Die hoheitliche Übertragung des Eigentums an dem Grundstück auf die Stadt sei nicht als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft setze voraus, dass die Eigentumsübertragung auf eine wirtschaftliche Betätigung des Veräußernden zurückzuführen ist. Hierzu muss ein auf die Veräußerung gerichteter rechtsgeschäftlicher Wille des Veräußernden vorhanden sein. Bei einer Enteignung fehle es hieran.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, sodass noch offen ist, ob das Urteil rechtskräftig wird.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

25 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet im Bundesgesetzblatt veröffentlicht

Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und weiteren steuerlichen Vorschriften ist am 14.12.2018 veröffentlicht worden. Für die GmbH sind darin u. a. Neuregelungen enthalten

- für den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter (§ 14 KStG) zur Sicherstellung des ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses und
- betreffend den Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG); hier ist in der Folge des BVerfG-Beschlusses vom 29.3.2017 der § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG betreffend Anteilserwerbe von mehr als 25 % und bis zu 50 % mit Wirkung für die Vergangenheit und die Zukunft ersatzlos aufgehoben worden. Damit bleibt es inhaltlich nur noch bei einem vollständigen Untergang nicht genutzter Verluste in den Fällen, in denen innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehenden Personen übertragen werden.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, denn auch zur Problematik der Übertragung von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals ist beim BVerfG ein Verfahren anhängig.

26 Bewertung einer Sachausschüttung in Form einer offenen Gewinnausschüttung

Der BFH hat zu der Frage Stellung genommen, wie Wirtschaftsgüter zu bewerten sind, die eine Kapitalgesellschaft offen an ihre Gesellschafter ausschüttet. Das Gericht hat insoweit entschieden, dass der Gegenstand einer Sachausschüttung einer Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, ohne dass es auf den Wertansatz im Gewinnverwendungsbeschluss ankommt.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, deren gesamte Anteile in 2002 von einer gemeinnützigen Stiftung erworben worden waren. Diese Stiftung übertrug kurz nach dem Erwerb ein Aktienpaket (74,306 % der stimmberechtigten Stammaktien), welches sie im Jahr 1988 von Todes wegen erworben hatte, auf die GmbH. Diese erfasste das Aktienpaket bilanziell in 2002, 2003 und 2004 unter "Beteiligungen" und vereinnahmte in diesen Jahren auch Dividenden, die an die Stiftung als Vorabausschüttungen weitergegeben wurden. Im Jahr 2005 beschlossen die Gesellschafter der GmbH, die ihr im Jahre 2002 übertragenen Stammaktien im Wege der Sachausschüttung wieder an die Stiftung zurückzuübertragen.

Im Rahmen einer nachfolgenden Außenprüfung behandelten die Prüfer – wie auch die GmbH – die Rückübertragung der Aktien im Jahr 2005 als Sachausschüttung. Für die Bewertung gingen die Prüfer von dem gemeinen Wert der Anteile sowie einem Paketzuschlag in Höhe von 20 % des Kurswerts zum Übertragungszeitpunkt aus. Hieraus ergebe sich eine verdeckte Gewinnausschüttung, die gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit sei. Einen Betrag in Höhe von 5 % dieser vGA berücksichtigten die Prüfer jedoch gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe und erhöhten entsprechend das zu versteuernde Einkommen der GmbH. Dagegen wandte sich die GmbH mit ihrer Klage, die beim FG nur teilweise Erfolg hatte. Der BFH hat die Revision der GmbH als unbegründet zurückgewiesen, die Revision der FinVerw hingegen als begründet qualifiziert.

Der BFH kommt hier letztendlich zu dem Ergebnis, dass die Rückübertragung der Aktien auf die Stiftung im Jahr 2005 Gegenstand einer offenen Gewinnausschüttung (Sachausschüttung) und die Aktien mit dem gemeinen Wert anzusetzen waren.

Denn die im Streitfall von der GmbH beschlossene Sachausschüttung des Aktienpakets an die Stiftung beruhte auf einem (ordnungsgemäßen) Gewinnverwendungsbeschluss und führte zu einer offenen Gewinnausschüttung. Jedoch verbiete sich auch dann, wenn im Gewinnverwendungsbeschluss der auszuschüttende Sachwert mit dem Buchwert angegeben wird und damit handelsrechtlich die sog. Buchwertmethode zur Anwendung kommt, die Annahme, dass die Sachausschüttung steuerrechtlich in Höhe des Buchwerts als offene Gewinnausschüttung und in Höhe des Differenzbetrags gegenüber dem gemeinen Wert als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sei. Denn die Bewertung habe sowohl bei offenen wie auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen zum gemeinen Wert zu erfolgen. Die Gewinnverwendung – sei es in Form der offenen oder der verdeckten Ausschüttung – darf die Einkommensermittlung nicht berühren, sodass in beiden Fällen eine außerbilanzielle Hinzurechnung der stillen Reserven geboten ist.

Das Einkommen der GmbH habe sich durch die Rückübertragung des Aktienpakets erhöht. Dieser Beitrag (also die aufgedeckten stillen Reserven) sei nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei, da diese Vorschrift nicht nur auf den vereinbarten, sondern auch auf den aus steuerlichen Gründen korrigierten Veräußerungsgewinn anzuwenden ist.

Hinweis:

Anlässlich dieser Entscheidung ist darauf hinzuweisen, dass auch Sachausschüttungen Kapitalertragsteuer auslösen (wozu der BFH im vorgenannten Urteil nicht Stellung nehmen musste). Zu beachten ist, dass bei Sachausschüttungen die Kapitalertragsteuer jedenfalls nicht aus einem teilweisen Einbehalt der Dividende gezahlt werden kann, sodass in der Praxis in Erwägung gezogen werden sollte, eine Kombination von Bar- und Sachdividende zu beschließen.

27 Rangrücktrittserklärung einer Alleingeschafterin, die eine Tilgung auch aus dem freien Vermögen zulässt, führt nicht zu einem Passivierungsverbot bei der GmbH

Das FG Münster hat mit der Frage der Passivierung von Verbindlichkeiten gegenüber der Alleingeschafterin befasst, wenn diese einen Rangrücktritt erklärt hat. Im Urteilsfall war strittig, ob die Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber ihrer Alleingeschafterin im Jahr 2008 erfolgswirksam in Höhe von rd. 2 Mio. € oder lediglich in Höhe eines Forderungsverzichts von rd. 859 T€ auszubuchen waren und ob bzw. ggf. mit welchem Wert eine verdeckte Einlage zu erfassen war. Da die klagende GmbH (unter Berücksichtigung des Forderungsverzichts) zum 21.9.2007 eine bilanzielle Überschuldung in Höhe von ca. 3,047 Mio. € aufwies, gab ihre Alleingeschafterin

am 21.9.2007 (den Forderungsverzicht in Höhe von rd. 859 T€ ergänzend) zugleich eine Rangrücktrittserklärung wie folgt ab:

"Zur Abwendung der Überschuldung bei Ihrer Gesellschaft werden wir mit unseren Forderungen aus gewährten Tagesgeldern und laufendem Kontokorrent bis zu einer Höhe von maximal 3 047 386,95 € hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger, die eine solche Rangrücktrittserklärung nicht abgegeben haben, in der Weise zurücktreten, dass die Forderungen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind."

Die FinVerw vertrat die Auffassung, dass die GmbH auf Grund der "fehlenden operativen Geschäftstätigkeit" wie auch der "nahezu vorhandenen Vermögenslosigkeit" durch die Verbindlichkeiten wirtschaftlich nicht belastet war, sodass die Verbindlichkeiten gegenüber der Alleingesellschafterin – mit einer geringen Ausnahme – gewinnerhöhend auszubuchen waren.

Das FG hat hingegen bestätigt, dass die Verbindlichkeiten weiterhin zu passivieren sind:

- Der erklärte Rangrücktritt lässt die wirtschaftliche Belastung der GmbH nicht entfallen, sodass die Passivierungspflicht für die streitigen Verbindlichkeiten fortbestand. Dies liegt darin begründet, dass die Forderungen der Alleingesellschafterin nach der Rangrücktrittsvereinbarung nicht nur aus künftigen Jahresüberschüssen und einem Liquidationsüberschuss, sondern auch aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Klägerin übersteigenden freien Vermögen zu bedienen waren.
- Soweit nämlich die Befriedigung von Verbindlichkeiten auf Grund einer Rangrücktrittsvereinbarung auf künftig entstehende Jahresüberschüsse und einen Liquidationsüberschuss beschränkt ist, dürfen die dem Rangrücktritt zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten nicht passiviert werden, da es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung des Schuldners fehlt (Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG).
- Im Streitfall war jedoch vereinbart, dass die Verbindlichkeiten der Alleingesellschafterin der GmbH eben auch aus dem freien Vermögen zu bedienen waren. Die Einbeziehung des die Verbindlichkeiten übersteigenden sonstigen freien Vermögens in die Rangrücktrittserklärung führte dazu, dass eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung des Schuldners – hier der GmbH – gegeben ist. Die Rangrücktrittserklärung ist auf Grund der Einbindung des sonstigen freien Vermögens nicht mit einem Erlass gegen Besserungsabrede vergleichbar.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist nun die Revision beim BFH anhängig. Diese Entscheidung bleibt abzuwarten. Insoweit ist von Bedeutung, dass sich die Frage, ob eine Verbindlichkeit in der Steuerbilanz ertragswirksam auszubuchen ist, bislang auf die Prüfung der Voraussetzungen des § 5 Abs. 2a EStG konzentriert. Diese Frage würde sich aber dann gar nicht stellen, wenn die Verbindlichkeit bereits nach den handelsrechtlichen GoB nicht (mehr) passivierungspflichtig wäre, was dann nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG unmittelbar auf die Steuerbilanz durchschlagen würde. Auch dies wird in der Literatur vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklung der BGH-Rechtsprechung diskutiert.

28 Ablösezahlung für Besserungsscheine als Bestandteil des Veräußerungspreises i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG

Der BFH hat entschieden, dass die Ablösezahlung für Besserungsscheine dann als unselbstständiger Bestandteil des Veräußerungspreises i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG zu würdigen ist, wenn bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist und die Ablösung nur dazu diente, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer lastenfrei zu übertragen.

Im Streitfall hatte der Kläger Ende 1998 sämtliche Geschäftsanteile an der Z-GmbH zum Preis von 1 DM von der E-AG erworben. Die E-AG hatte zuvor Darlehen an die Z-GmbH gewährt und hinsichtlich dieser Darlehen mit der Z-GmbH Erlassverträge gegen Besserungsscheine vereinbart. Mit dem Vertrag über den Erwerb der Geschäftsanteile an der Z-GmbH erwarb der Kläger zugleich

auch die Rechte aus den Besserungsscheinen für 1 DM. Während der Dauer seiner Beteiligung an der Z-GmbH trat kein Besserungsfall ein.

In 2008 veräußerte der Kläger sämtliche Geschäftsanteile an der Z-GmbH an die L-GmbH. Dieser Vertrag bestimmte, dass die Anteilsübertragung mit schuldrechtlicher (wirtschaftlicher) Wirkung auf den 1.1.2008 erfolgen sollte. Bezüglich der vom Kläger begebenen Besserungsscheine von über 2 Mio. € wurde vereinbart, dass die Käuferin die Z-GmbH so auszustatten habe, dass diese die Besserungsscheine (ohne Zinsen) über Anforderung des Klägers nach erfolgter Invollzugsetzung (Closing) des Vertrags durch Zahlung eines Betrags von über 2 Mio. € auf das Bankkonto des Klägers abdecke.

Das FA erhöhte in der Folge (unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens) den vom Kläger erklärten Veräußerungsgewinn i. S. d. § 17 EStG um den für die Abdeckung der Besserungsscheine gezahlten Betrag; Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH hat die Revision des Klägers zurückgewiesen und ausgeführt, dass die Frage, ob ein Entgelt für die Ablösung von Besserungsscheinen i. R. d. Veräußerung einer Beteiligung als unselbstständiger Teil des Kaufpreises zum Veräußerungsgewinn i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG gehört oder dem Tatbestand des § 17 Abs. 4 EStG oder auf Grund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, davon abhängt, ob der Ablösung der Besserungsscheine eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Grundsätzlich keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung habe deren Ablösung, wenn ohne die Veräußerungsabrede bei der Kapitalgesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung ihrer Geschäftsanteile kein Besserungsfall gemäß Besserungsabrede eingetreten ist, und die Ablösung nur dazu diene, dem Erwerber die Gewinnmöglichkeiten aus den Geschäftsanteilen an der Kapitalgesellschaft auf Dauer belastungsfrei zu übertragen. Daher ist vorliegend die Würdigung des FG, wonach der Veräußerungspreis für die Geschäftsanteile an der Z-GmbH auch die Zahlung zur Abdeckung der Besserungsscheine umfasst, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; diese sind Bestandteil des Veräußerungspreises i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG.

29 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Sachspenden an Stiftung

Das FG Köln hat entschieden (Urteil noch nicht rechtskräftig), dass die Regelung über die vGA in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorrangig gegenüber der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG angeordneten Berechtigung zum Spendenabzug ist. Gegen das Urteil ist nun die Revision anhängig.

Im Streitfall war ein Ehepaar Anteilseigner einer GmbH, welche ein gewerbliches Vermessungsbüro betrieb. Die Eheleute gründeten im Jahre 2009 als einzige Stifter die W-Stiftung, deren satzungsgemäßer Zweck die Förderung von Kunst und Kultur ist. Dieser Zweck sollte u. a. dadurch verwirklicht werden, dass die von den Eheleuten in die Stiftung eingebrachte Sammlung von Kunstwerken gepflegt und als Dauerleihgabe der Städtischen Galerie X oder dem Kunstmuseum U zur Verfügung gestellt wird. Nach ihrer Satzung verfolgt die W-Stiftung mit diesen Kunstwerken ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Vorsitzender des Stiftungsvorstandes ist Herr R. Weitere Vorstandsmitglieder der Stiftung sind neben den Eheleuten auch Vertreter der vorgenannten Museen.

Seit 2009 spendeten die Eheleute wertvolle Kunstwerke in diese von ihnen gegründete W-Stiftung. Da das Volumen steuerlich geltend gemachter Sachspenden die Höchstbeträge des § 10b Abs. 1 und 1a EStG im Laufe der Jahre überschritt, wurde im Einkommensteuerbescheid der Eheleute für 2013 ein entsprechender Spendenvortrag zur Berücksichtigung in nachfolgenden Einkommensteuer-Veranlagungen festgeschrieben. Ebenfalls seit 2009 spendete die GmbH von ihr erworbene Kunstwerke im Wert von jährlich zwischen 134 T€ und 337 T€ an die W-Stiftung und machte für diese Aufwendungen den Betriebsausgabenabzug bzw. den Spendenabzug geltend. Weitere Spenden an andere gemeinnützige Organisationen wurden von der GmbH in den Streitjahren nicht bzw. nur in sehr geringem Umfang erklärt.

Strittig war nun der Spendenabzug bei der GmbH, da das FA die Auffassung vertrat, dass die Sachspenden der GmbH als vGA an die Eheleute anzusehen seien (und von dort als Spende an die

Stiftung weitergeleitet wurden). Wenn die Spende im Interesse des Anteilseigners liege, sei eine gesellschaftliche Veranlassung anzunehmen, die eine vGA i. S. v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nach sich ziehe und vorrangig gegenüber dem Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sei. Auch im Streitfall habe die Spendentätigkeit der GmbH im besonderen Interesse ihrer beherrschenden Gesellschafter (der Eheleute) gelegen. Auch hätte nach dem Fremdvergleich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht in diesem Umfang Kunstwerke eingekauft und ausschließlich an diese eine Stiftung gespendet. Die vGA seien daher in den Einkommensteuererklärungen der Eheleute für die Jahre 2011 bis 2013 als Teileinkünfte nach § 20 EStG zu versteuern.

Das FG bestätigte das Vorliegen von vGA. Generell kann auch eine solche Zuwendung vGA sein, die aus Sicht des Leistenden eine Spende darstellt. Dies ist anzunehmen, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist, was vorliegend zu bejahen ist.

Für das besondere Näheverhältnis der Stiftung zu den Eheleuten spreche im Streitfall zunächst, dass diese die W-Stiftung als einzige Stifter errichtet haben. Und auch ohne gesellschaftliche Verbandsstruktur bestimmten die Eheleute zumindest als Vorstandsmitglieder der Stiftung – zusammen mit drei weiteren Vorständen – die Geschicke des in der Stiftung verselbstständigten Vermögens. Weitere Indizien für das besondere Näheverhältnis der Eheleute zu der von ihnen gegründeten W-Stiftung waren deren Spendenaktivitäten zu Gunsten der Stiftung, deren Volumen die für sie geltenden Höchstbeträge gemäß § 10b Abs. 1 und 1a EStG überschritt, sowie der fast völlige Mangel sog. Fremdspenden der GmbH.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, da schon diese vorinstanzliche Entscheidung des FG Köln verdeutlicht, dass bei Spenden von GmbH an gemeinnützige Organisationen (z. B. Stiftungen oder Vereine) stets sorgfältig zwischen vGA und Spende abzugrenzen ist.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Februar 2019

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Februar 2019