SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

LESEPROBE

STEUERRECHT AKTUELL FÜR BERUFSTRÄGER

H.a.a.S. I/2018

Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen,
Gesetzgebung und andere Fundstellen
für die Zeit vom **01.01.2018** bis **31.03.2018**

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1 Allgemeines/Fachübergreifend - nicht besetzt ... 9

Kapitel 2 Bilanzsteuerrecht ... 9

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen ... 9

2.1 Hälftige Doppelgarage im notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen ... 9

2.2 Keine Rückstellung für zehnjährige Aufbewahrung von Mandantendaten im Rechenzentrum der DATEV bei einer Steuerberatungsgesellschaft ... 14

2.3 Gewinnübertragung nach § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft, Kürzung um fiktive Wertaufholung ... 17

2.4 Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen - zeitgleiche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen erforderlich ... 20

2.5 E-Bilanz; Übermittlungspflicht in Fällen atypisch stiller Gesellschaften gem. § 5b EStG ... 22

2.6 Investitionszulage erhöht Betriebsvermögen i. S. d. § 7g EStG ... 23

2.7 Keine Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a. F. bei unangemessenen AK i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG ... 25

Kapitel 3 Einkommensteuer ... 28

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen ... 28

3.1 Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen nach § 3a EStG ... 28

3.2 Ehrenamtliche Nebentätigkeit - Keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG bei schädlichem Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Haupttätigkeit ... 29

3.3 Notfallbehandlungsraum eines Arztes im privaten Einfamilienhaus als Arbeitszimmer ... 31

3.4 Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten ... 34

3.5 Keine private Vermögensverwaltung bei langjähriger Vermietung und anschließendem - von vornherein beabsichtigten - Verkauf, wenn ohne den Verkaufserlös kein Totalgewinn möglich ... 38

3.6 Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb - Qualifikation der Einkünfte einer Personengesellschaft ... 41

3.7 Umfang des Kapitalkontos i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG Regelungen zu den Mehr-Konten-Modellen ... 45

3.8 Auswirkungen des MoMiG auf nachträgliche AK gem. § 17 Abs. 2 EStG ... 50

3.9 Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ... 53

3.10 Tantiemevereinbarung mit Gesellschafter-Geschäftsführer - Zuflussfiktion und Berechnung ... 59

3.11 Werbungskostenabzug bei fremdfinanziertem Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen ... 62

3.12 Schulgeld als Sonderausgabe i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG trotz fehlender Bescheinigung der Schulbehörde ... 64

3.13 Betriebsbezogene Ermittlung des Steuerermäßigungsbetrages nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG ... 67

3.14 „Hundegassi-Service“ als haushaltsnahe Dienstleistung i. S. v. § 35a Abs. 2 EStG ... 71

3.15 Alarmüberwachungsleistung keine haushaltsnahe Dienstleistung i. S. v. § 35a Abs. 2 EStG ... 73

3.16 Befreiung von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuereinbehalt bei einer Personengesellschaft als zivilrechtlicher Gläubiger der Kapitalerträge ... 76

Kapitel 4 Gewerbesteuer ... 80

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen ... 80

4.1 Einkünftequalifizierung eines Personalberaters ... 80

4.2 Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG ... 82

4.3 Vortragsfähiger Gewerbeverlust geht im Fall der Einbringung von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft über ... 83

Kapitel 5 Körperschaftsteuer/Umwandlungssteuerrecht ... 86

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen ... 86

5.1 Vor- und Nachteile der Veräußerung einer StB-GmbH - Share Deal vs. Asset Deal vs. Umwandlung ... 86

5.2 Fremdvergleich bei Darlehensgewährung im Konzern ... 98

5.3 VGA bei teilweisem Verzicht auf Darlehensforderungen gegenüber (ehemaligem) Gesellschafter ... 101

5.4 Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind ... 104

Kapitel 6 Bewertungsrecht/Erbschaftsteuerrecht ... 108

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen ... 108

6.1 Zu hoch festgesetzte Steuer aus Vorschenkung nicht im Billigkeitsweg anrechenbar ... 108

6.2 Vorerbe ist Vollerbe? ... 110

6.3 Verrechnung positiver und negativer Kapitalkonten verschiedener Gesellschafter? ... 112

6.4 Mehrere Schenkungen, Festsetzungsverjährung? ... 114

6.5 Bekanntgabe eines Erbschaftsteuerbescheides an den Nachlasspfleger bei unbekannten Erben ... 116

6.6 Nach Erbfall aufgetretener Gebäudeschaden - Nachlassverbindlichkeit? ... 118

6.7 Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine nahestehende Person? ... 120

Kapitel 7 Grunderwerbsteuer/Grundsteuer 122

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen 122

7.1 Keine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft durch Vollmachtserteilung 122

Kapitel 8 Steuerberatungsgesetz/Berufsrecht 124

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen 124

8.1 Bestandskräftige Steuerberaterprüfung trotz Verfahrensfehler nicht änderbar 124

8.2 Rechtsanwälte müssen mandatsbezogene Daten zu USt-Zwecken angeben 125

8.3 Steuernachzahlung als ersatzfähiger Schaden bei Übermittlung einer Selbstanzeige an die Finanzverwaltung ohne vorherige Abstimmung mit dem Mandanten 126

Kapitel 9 Umsatzsteuer 128

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen 128

9.1 Gelangensbestätigung gem. § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV 128

9.2 USt-Freiheit von Outsourcingleistungen im Bankenbereich 130

9.3 Ermäßigter Steuersatz bei der Lieferung von Holzhackschnitzeln 131

9.4 Briefkastenadresse und Vorsteuerabzug 132

9.5 Vorliegen einer (rückwirkend) berichtigungsfähigen Rechnung - Kein Vorsteuerabzug bei falschen Leistungsempfängern in Rechnungen 133

9.6 Rückwirkende Berichtigung einer Gutschrift für Zwecke des Vorsteuer-abzuges 135

9.7 Kein Vorsteuerabzug aus einer von einem Rechnungsaussteller in der nicht existierenden Rechtsform der „UGmbH" erstellten Rechnung 136

9.8 Leistungsbeschreibung bei Waren im Niedrigpreissegment 137

9.9 Vorsteuerberichtigung bei Einstellung der steuerpflichtigen Tätigkeit bei einem ehemals gemischt genutzten Gebäude 139

9.10 Überlassung eines Grundstücks an einen nach § 24 UStG pauschalierenden Land- und Forstwirt 141

9.11 Besteuerung von Reiseleistungen, § 25 UStG 143

9.12 Anforderungen an das „Kennenmüssen" nach § 25d Abs. 1 UStG 145

9.13 Gesetzliche Umsetzung der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 zum 01.01.2019 in das UStG, § 3 Abs. 13 UStG n. F. 147

Kapitel 10 Verfahrensrecht 151

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen 151

10.1 Änderungsmöglichkeit des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides als Voraussetzung für den erstmaligen Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides 151

10.2 Bescheidkorrektur bei Nichtberücksichtigung einer USt-Vorauszahlung als Betriebsausgabe im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 153

10.3 Änderung des Steuerbescheides bei versehentlicher Falscheintragung in der Erklärung 155

10.4 Schlichter Änderungsantrag nach Einspruchsentscheidung innerhalb der Klagefrist 156

10.5 Regelmäßig keine Nichtigkeit einer überhöhten Schätzung 158

10.6 Wegfall eines Vorläufigkeitsvermerks gem. § 165 AO 159

10.7 Änderung Steuerfestsetzung nach § 165 AO infolge der Neuberechnung der außergewöhnlichen Belastung gem. § 33 EStG 161

10.8 Fristwahrender Einwurf einer Steuererklärung beim unzuständigen FA - § 171 Abs. 3 AO 163

10.9 Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung; Verjährungsfrist 165

10.10 Verlängerte Festsetzungsfrist auch bei Steuerhinterziehung durch Miterben 168

10.11 Billigkeitserlass von Nachzahlungszinsen 169

10.12 Fristversäumnis und Wiedereinsetzung bei mangelnder Kenntnis der deutschen Sprache 171

10.13 Anpassung des AO-Anwendungserlasses zu § 154 AO 172

10.14 Bindungswirkung der bei der Gewinnfeststellung erfolgten Billigkeitsentscheidung für den Gewerbesteuermessbetrag 173

10.15 Update: Die Anzahl der Verwaltungsakte i. S. d. § 118 AO 175

10.16 Die Anpassung von Folgebescheiden an Grundlagenbescheide gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 177

10.17 Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 und § 138b AO i. d. F. des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes (StUmgBG) 181

Vorwort

Die ausgewählten Fundstellen sind sachlich geordnet, sollen Ihnen einen Überblick verschaffen und stellen nur die nach unserer Ansicht bedeutendsten Themen dar. Der Aufbau des Heftes untergliedert sich in die jeweiligen Fachgebiete und innerhalb der Fachgebiete nach

- Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen
- Neuerungen in Gesetz und Durchführungsverordnung.

Die Darstellung der Themenschwerpunkte ist so konzipiert, dass möglichst das Problem mit Ergebnis und Fundstelle schnellstens erfasst werden kann und bei der Nacharbeit ein leichtes Auffinden gewährleistet ist. Soweit möglich, sind die Ausführungen zu jedem Thema auf eine Seite (ggf. mit Rückseite) beschränkt.

Die Ausführungen zu Änderungen von Gesetzen und Durchführungsverordnungen runden das Gesamtbild ab und vervollständigen den Informationsgehalt.

Beachten Sie bitte unsere Symbole mit den dazu gehörenden Bedeutungen wie folgt:

§

Gesetzestext

Änderung der Rechtsprechung

Rechtsbehelfsempfehlung

Weiterführende Literatur

Praktikerhinweis

Definition

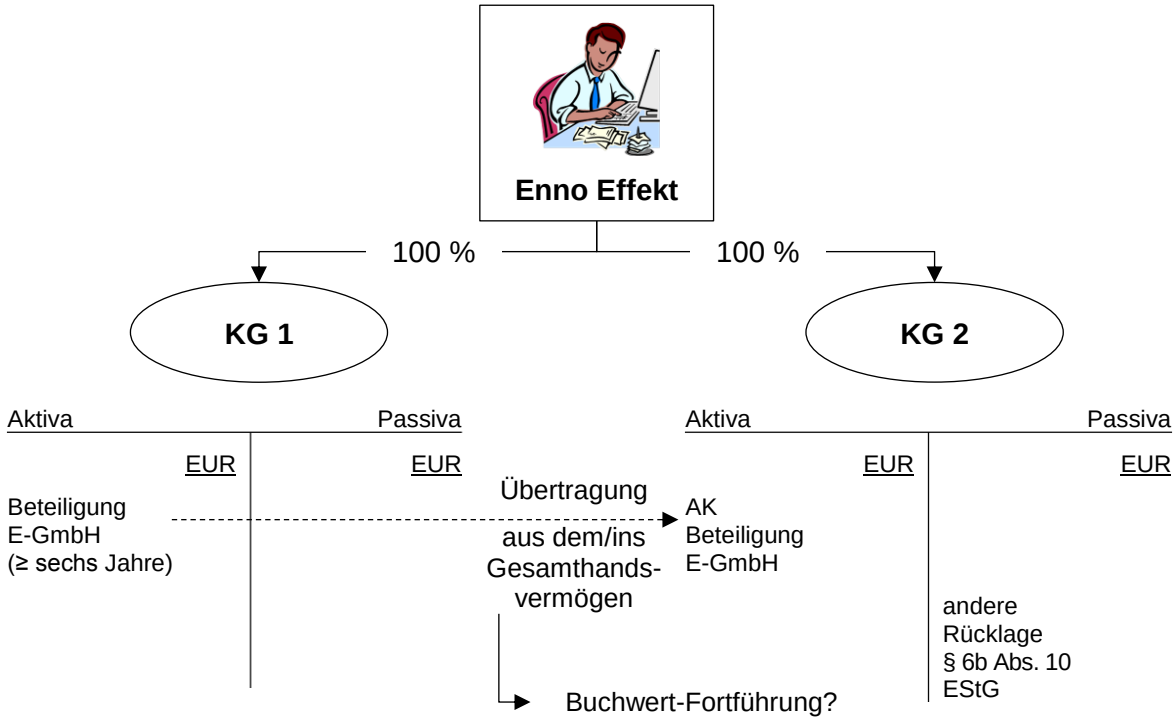
Und nun viel Freude und Erfolg bei der Bearbeitung/beim Studium dieses Heftes wünscht Ihnen Ihre H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

2.3 Gewinnübertragung nach § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft, Kürzung um fiktive Wertaufholung

BFH-Urteil, 09.11.2017, IV R 19/14, NWB Dok. ID IAAAG - 72050

Sachverhalt



1. Übertragung stiller Reserven für das nämliche Wirtschaftsgut auf eine Schwesterpersonengesellschaft

Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens an eine andere Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist, kann nach dem o. g. BFH-Urteil der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die AK des nämlichen Wirtschaftsgutes übertragen werden.

Praktikerhinweis

Die Übertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft unter Nutzung des § 6b EStG bewirkt letztlich eine Buchwertfortführung, die (derzeit) gem. § 6 Abs. 5 EStG als nicht zulässig erachtet wird.

Außerdem erzeugt man hierdurch AK bei der übernehmenden Personengesellschaft für ein nach § 6b EStG begünstigtes Reinvestitionswirtschaftsgut, auf welche § 6b-Rücklagen aus Veräußerungen anderer Wirtschaftsgüter übertragbar sind! Bezogen auf die o. g. Skizze könnte demnach die aus der Veräußerung einer anderen Beteiligung stammende § 6b-Rücklage auf die AK der erworbenen Beteiligung an der E-GmbH übertragen werden.

Notizen:

2. Kürzung des Veräußerungsgewinns um eine fiktive Wertaufholung

§ 6b Abs. 2 EStG

„(2) Gewinn im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre."

Der nach § 6b EStG übertragbare Gewinn ergibt sich aus dem Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Bei der danach erforderlichen Ermittlung des fiktiven Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung sind alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die Regelungen zur Wertaufholung.

Im vorliegenden Fall wurde in einem Vorjahr eine Teilwertabschreibung auf die veräußerte GmbH-Beteiligung vorgenommen, deren gewinnmindernde Wirkung infolge der Veräußerung wieder rückgängig gemacht wurde. Allerdings bewirkt diese fiktive Wertaufholung eine Kürzung des nach § 6b EStG begünstigten Veräußerungsgewinns gem. § 6b Abs. 2 Satz 1 EStG.

Beispiel:

	EUR
AK der Beteiligung 2002	500.000
Teilwertabschreibung 2006	- 300.000
Buchwert der Beteiligung bis 31.12.2016	200.000

	EUR
Veräußerung der Beteiligung in 2017 (Gründe der Wertaufholung in 2017)	600.000
Buchwert der Beteiligung bis 31.12.2016	- 200.000
Veräußerungsgewinn 2017	400.000
fiktive Wertaufholung	- 300.000
nach § 6b EStG begünstigter Veräußerungsgewinn	100.000

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Exkurs

§ 6b Abs. 10 EStG

Voraussetzungen § 6b Abs. 10 EStG

1. Steuerpflichtiger, der <u>keine</u> Körperschaft ist	§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG
+	
2. Begünstigtes Wirtschaftsgut Anteil an einer Kapitalgesellschaft	§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG
+	
3. Veräußerung	§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG
+	
4. Veräußerungsgewinn (stille Reserve) bis max. 500.000 EUR	§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG
+	
5. Formelle Voraussetzungen, insbesondere sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen	§ 6b Abs. 10 Satz 4 EStG

↓

§ 6b EStG anwendbar

Vermeidung der Sofortbesteuerung der aufgedeckten stillen Reserven durch:

1. **Sofortige Übertragung im Jahr der Veräußerung, § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG**, wenn Aufnahme des betroffenen Wirtschaftsgutes in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis, § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG, **oder**
2. **Bildung einer steuerfreien Rücklage, § 6b Abs. 10 Satz 5 EStG**

Übertragungsmöglichkeiten, § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG

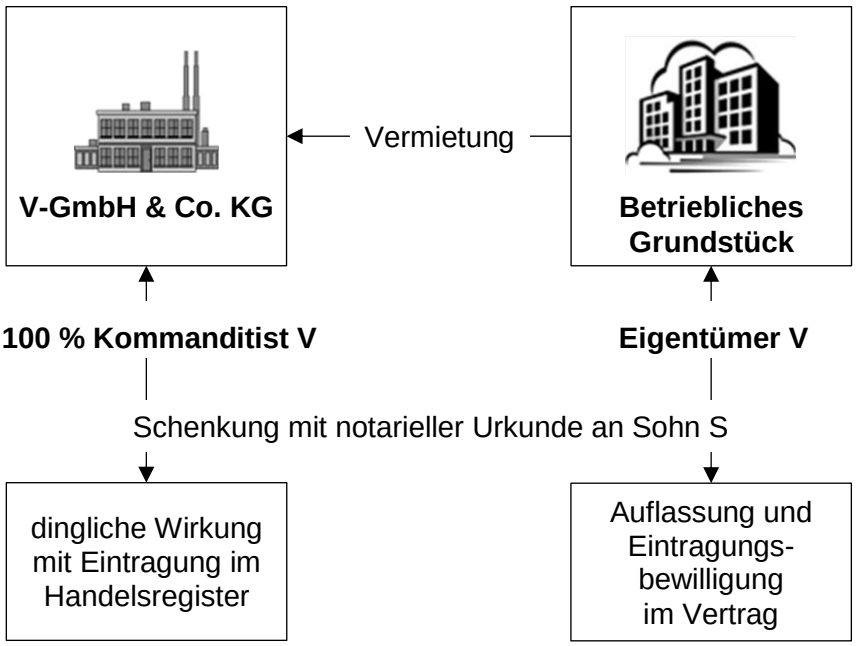
Anteile an KapG	Anteile an KapG (2 Jahre)	Gebäude (4 Jahre)	abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (2 Jahre)
<u>max. übertragbarer Veräußerungsgewinn:</u>	vollständig	60 % = steuerpflichtiger Teil nach Anwendung Teileinkünfteverfahren	

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen: _____

2.4	**Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen - zeitgleiche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen erforderlich**	Urteil des FG Köln, 29.06.2017, 7 K 1654/16, EFG 2017 S. 1743

Sachverhalt



Anton Vlatten (V) überträgt mit notariellem Vertrag vom 30.12.2013 seine Kommanditanteile an der gewerblichen V-GmbH & Co. KG sowie das an die KG vermietete Grundstück an seinen Sohn Siegbert (S). In der Urkunde war zum KG-Anteil vereinbart:

> „*Die Übertragung und Abtretung erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 01.01.2014, jedoch aus Haftungsgründen* ***(Anm. Red. § 176 Abs. 2 HGB)*** *unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Schenknehmers als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister.“*

Die Sonderrechtsnachfolge wurde etwa zwei Wochen nach dem Stichtag im Januar 2014 im Handelsregister eingetragen.

Für die Zwischenzeit vereinbarten V und S die treuhänderische Ausübung der Gesellschaftsrechte für S.

Gleichzeitig schenkte V dem S den im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grundbesitz G-Straße, der diesen ebenfalls in sein Sonderbetriebsvermögen überführte. Die Beteiligten waren sich einig über den Eigentumsübergang (sofortiger Übergang von Nutzen und Lasten) und bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch.

Die Schenkungsteuerfestsetzung für die Übertragung des KG-Anteils betrug unter Berücksichtigung der §§ 13a, 13b ErbStG 0 EUR. Das FA setzte aber gegenüber S Schenkungsteuer für die Übertragung des Grundstücks fest, bei der es einen Freibetrag nach §§ 13a, 13b ErbStG nicht berücksichtigte.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Entscheidung des FG Köln

Für die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 und 2, § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG kommt es auf die zeitgleiche Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen an. Auch ein nur kurzes zeitliches Auseinanderfallen beider Übertragungszeitpunkte ist schädlich.

Damit bestätigte das FG das FA. Das beim BFH anhängige Revisionsverfahren, Az. des BFH II R 38/17, bleibt jedoch abzuwarten.

Übertragung der Urteilsgrundsätze auf § 6 Abs. 3 EStG?

Fraglich ist, ob in einem solchen Fall auch die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG gefährdet wird, wenn Sonderbetriebsvermögen und Kommanditanteil nicht zeitgleich übertragen werden (vgl. hierzu z. B. Götz in DStR 2018 S. 115).

Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG setzt die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils voraus, was ebenso einen einheitlichen Übertragungsvorgang bedingt.

Zunächst ist hierzu festzustellen, dass im vorliegenden Sachverhalt das Grundstück auch nach ertragsteuerlichen Grundsätzen durch den Übergang von Nutzen und Lasten, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, zeitlich vor der Übertragung des Kommanditanteils erfolgt ist. Diese Übertragung ist steuerlich infolge der aufschiebenden Bedingung gem. § 158 Abs. 1 BGB erst mit der Handelsregistereintragung wirksam geworden.

Götz, a. a. O., verweist auf ein BFH-Urteil vom 05.12.1963, IV 432/62, BeckRS 1963 21007752, in dem eine zeitliche Abweichung einer Übertragung von 42 Tagen als unschädlich eingestuft wurde. Bis zur Entscheidung der Revision im o. g. Rechtsstreit sollte hier jedoch aus Vorsichtsgründen eine zeitliche Verknüpfung der Übertragungen von Sonderbetriebsvermögen und Kommanditanteil erfolgen.

Praktikerhinweis

Eine Zeitgleichheit würde mit einer weiteren aufschiebenden Bedingung der Wirksamkeit der Grundstücksübertragung im Zeitpunkt der Handelsregistereintragung des neuen Kommanditisten erreicht werden.

§ 176 HGB

„(1) [1]Hat die Gesellschaft ihre Geschäfte begonnen, bevor sie in das Handelsregister des Gerichts, in dessen Bezirke sie ihren Sitz hat, eingetragen ist, so haftet jeder Kommanditist, der dem Geschäftsbeginn zugestimmt hat, für die bis zur Eintragung begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft gleich einem persönlich haftenden Gesellschafter, es sei denn, daß seine Beteiligung als Kommanditist dem Gläubiger bekannt war. [2]…

(2) Tritt ein Kommanditist in eine bestehende Handelsgesellschaft ein, so findet die Vorschrift des Absatzes 1 Satz 1 für die in der Zeit zwischen seinem Eintritt und dessen Eintragung in das Handelsregister begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft entsprechende Anwendung.“

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

2.6 Investitionszulage erhöht Betriebsvermögen i. S. d. § 7g EStG	BFH-Urteil, 03.08.2017, IV R 12/14, BStBl 2018 II S. 20

Sachverhalt

Die Schnorr-KG ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

Für Anschaffungen, die sie im Jahr 2009 getätigt hatte, beantragte sie eine Investitionszulage für 2009. Die Investitionszulage bzw. eine darauf bezogene Forderung wurde jedoch nicht in der Bilanz aktiviert. Außerdem beantragte die Klägerin für das Jahr 2009 einen IAB nach § 7g EStG.

Das FA berücksichtigte den geltend gemachten IAB nicht, da das Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der als Forderung aktivierten Investitionszulage die Betriebsvermögensgrenze des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG i. H. v. 335.000 EUR (in 2009 und 2010, sonst 235.000 EUR) überschritt. Hiergegen wandte sich die KG.

Frage

Erhöht die Investitionszulage das Betriebsvermögen i. S. d. § 7g EStG?

Ergebnis	Begründung
Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist der Anspruch auf Investitionszulage bei Bestimmung der Betriebsgröße gem. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG als Voraussetzung eines IAB zu berücksichtigen.	Der Anspruch auf Investitionszulage ist bei der Bestimmung der Betriebsgröße für den IAB nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG zu berücksichtigen. Bei dem Betriebsvermögen i. S. v. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG handelt es sich um das in der Steuerbilanz auszuweisende Kapitalkonto, das sich nach Ansatz der in der Steuerbilanz auszuweisenden Positionen ergibt. Bei der Personengesellschaft ist hier neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen zu erfassen. Der Anspruch auf Investitionszulage ist bei der Bestimmung des Betriebsvermögens auf der Grundlage der Steuerbilanz als Aktivposten anzusetzen. Dass nach § 12 InvZulG 2007 die Investitionszulage nicht zu den Einkünften i. S. d. EStG gehört, bedeutet nicht, dass die Investitionszulage nicht Bestandteil des steuerbilanziellen Betriebsvermögens ist. Die durch die Gewährung der Investitionszulage eingetretene Betriebsvermögensmehrung soll nur zu keinem steuerbaren Gewinn führen. Der durch die Bilanzierung des Anspruchs auf Investitionszulage zunächst entstandene Gewinn muss in einer zweiten Stufe der Gewinnermittlung wieder neutralisiert werden. Die durch die steuerbilanzielle Erfassung der Investitionszulage eingetretene Betriebsvermögensmehrung wird daher durch eine entsprechende außerbilanzielle Kürzung korrigiert. Das nach der Steuerbilanz zu bemessende Betriebsvermögen ist auch nicht deshalb zu reduzieren, weil die AK der im Jahr 2009 angeschafften und zulagenbegünstigten Wirtschaftsgüter um die gewährte Investitionszulage zu kürzen sind.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

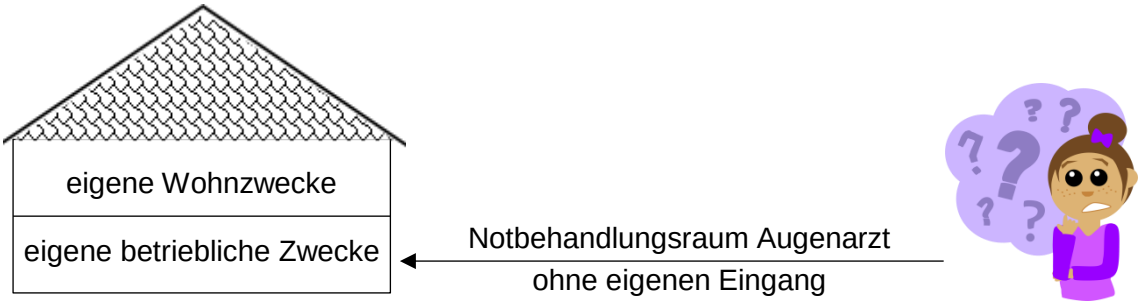
Hinweis
Zu beachten ist, dass bei einem Bilanzierenden der Anspruch auf Investitionszulage bei Bestimmung der Betriebsgröße zu berücksichtigen ist, während die Investitionszulage bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unberücksichtigt bleibt, weil sie nicht zum Gewinn gehört.
Zusammenfassung
• Der Anspruch auf Investitionszulage erhöht das Betriebsvermögen i. S. d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG. • Beim Betriebsvermögen i. S. v. § 7g EStG handelt es sich um das in der Steuerbilanz auszuweisende Kapitalkonto. • Bei Personengesellschaften ist hier neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen zu erfassen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

3.3 Notfallbehandlungsraum eines Arztes im privaten Einfamilienhaus als Arbeitszimmer	Urteil des FG Münster, 14.07.2017, 6 K 2606/15 F, EFG 2017 S. 1730

Sachverhalt



Karola Klüse (K) ist selbstständige Augenärztin und betreibt eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR. In den Streitjahren 2010 - 2012 werden ihr Gewinnanteile im Wege der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte zugewiesen.

In allen drei Streitjahren macht K Sonderbetriebsausgaben geltend, die u. a. i. H. v. 3.015 EUR (2010), 1.704 EUR (2011) und 3.562 EUR (2012) auf einen Behandlungsraum entfallen, den K im Keller ihres Einfamilienhauses eingerichtet hat. Der Raum enthält eine Klappliege, eine Spaltlampe, eine Sehtafel, einen Medizinschrank, einen kleinen Tisch zum Ausstellen von Rezepten, mehrere Stühle und Instrumente/Hilfsmittel. K wies im Streitzeitraum insgesamt 147 Behandlungen im vorgenannten Behandlungsraum nach.

Der Behandlungsraum ist nur über den einzigen Hauseingang und Flur im Erdgeschoss sowie Kellergeschoss erreichbar. Weitere privat genutzte Flächen müssen zum Erreichen des Behandlungsraumes nicht durchquert werden. Ein Praxisschild mit Hinweis auf den Notbehandlungsraum existiert nicht.

Das FA versagte den Sonderbetriebsausgabenabzug, da es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handele, für das ein Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht in Betracht komme. Zum einen stünde K ein anderer Arbeitsplatz in den regulären Praxisräumen der GbR zur Verfügung und zum anderen stelle der Behandlungsraum für Notfälle nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit dar. Auch eine Betriebsstätte liege nicht vor, weil der Notbehandlungsraum nicht nach außen erkennbar dem dauerhaften Publikumsverkehr gewidmet sei. Der Raum sei nicht durch einen separaten Eingang erreichbar, der auch privat genutzte Flur müsse zum Erreichen des Raumes durchquert werden und es fehle ein Praxisschild.

K ist der Ansicht, dass eine Betriebsstätte vorliege, für die das Abzugsverbot bzw. die Beschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht gilt. Der Behandlungsraum würde ausschließlich für Notfallbehandlungen genutzt und sei nicht typischerweise wie ein Arbeitszimmer eingerichtet. Insbesondere fehle es an einem Schreibtisch als zentralem Möbelstück. Für verwaltungstechnische Arbeiten stehe K ein weiterer Raum im Obergeschoss ihres Einfamilienhauses zur Verfügung. Auf die Durchquerung des auch privat genutzten Flurs sowie das fehlende Praxisschild käme es nicht an.

Frage

Stellt ein rein betrieblich eingerichteter Notfallbehandlungsraum im Keller des privaten Einfamilienhauses eines selbstständigen Arztes mit darüber hinaus eigenen Praxisräumen eine Betriebsstätte oder ein häusliches Arbeitszimmer i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dar?

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Ergebnis	Begründung
Dem Abzugsverbot für ein häusliches Arbeitszimmer unterliegen auch die Kosten für einen Behandlungsraum für Notfälle im privaten Wohnhaus eines Arztes, wenn der Behandlungsraum nicht für Patienten leicht zugänglich über einen separaten Zugang erreichbar ist.	Die Qualifikation eines räumlich in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingegliederten Büros als Betriebsstätte bedingt: • eine der Ausstattung und Funktion nach nicht bürotypische Einrichtung, wie sie der BFH beispielsweise bei einer Werkstatt, einem Lagerraum, einem Praxisraum einer Sprachpädagogin oder der Notfallpraxis eines Arztes angenommen hat, BFH-Urteil vom 05.12.2002, IV R 7/01, BStBl 2003 II S. 463, und • eine nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung, BFH-Beschluss vom 27.11.1978, GrS 8/77, BStBl 1979 II S. 213, und • eine nach außen erkennbar dem dauerhaften Publikumsverkehr gewidmete Einrichtung und • eine leichte Zugänglichkeit ohne zwangsweise Durchquerung privat genutzter Räume, BFH-Urteil, 20.11.2003, IV R 3/02, BStBl 2005 II S. 203. Der nach Ansicht des FG erkennbar besonders für die Behandlung von Patienten und damit nicht bürotypisch eingerichtete Raum stellt nur dann eine Betriebsstätte dar, wenn dieser auch leicht für Patienten über einen separaten Eingang erreichbar ist. Muss der Notfallpatient erst privat mitgenutzte Räume, wie einen Flur, durchqueren, um zum Behandlungsraum zu gelangen, fehlt es an der nach außen erkennbaren Widmung für den Publikumsverkehr und damit an der leichten Zugänglichkeit für die Patienten. Der Eingangsbereich des Notfallbehandlungsraumes muss sich erkennbar von den ansonsten privat genutzten Räumen absetzen und darf - abgesehen von einer Tür - keine räumliche Verbindung zu diesen aufweisen, BFH-Beschluss vom 16.04.2009, VIII B 222/08, BeckRS 2009 25015219. Nach Ansicht des FG Münster ist selbst bei einer unstreitig betrieblichen und nicht bürotypischen Einrichtung als Notfallbehandlungsraum stets auch die leichte Zugänglichkeit als eigenständige Voraussetzung für die unbeschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen zu prüfen. Dem steht auch nicht die Entscheidung des BFH-Beschlusses vom 27.07.2015, GrS 1/14, wonach Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereiches des Steuerpflichtigen, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, gleichwohl unbeschränkt als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar sind, wenn sie betrieblich/beruflich genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raumes und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lassen. Dies deshalb, weil in einer ärztlichen Notfallpraxis naturgemäß Publikumsverkehr stattfindet und (nur) durch die leichte Zugänglichkeit eine rein betriebliche Nutzung angenommen werden kann. Der Notbehandlungsraum im Keller der Steuerpflichtigen ist wegen der fehlenden leichten Zugänglichkeit nicht als Notfallpraxis i. S. d. Rechtsprechung anzuerkennen. Eine Abzugsfähigkeit nach Maßgabe von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG liegt unstreitig nicht vor. Die Revision wurde zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache. Der BFH fordert bei einem eindeutig betrieblich eingerichteten und genutzten Raum teilweise zusätzlich die nach außen erkennbare Widmung für den Publikumsverkehr bzw. eine leichte Zugänglichkeit der Räume (Notfallpraxis, Büro Versicherungsmakler), während er dies im Fall eines Tonstudios, einer Werkstatt und eines Warenlagers nicht tut.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Hinweis

Definition häusliches Arbeitszimmer

Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundener Raum, der nach Ausstattung und Funktion überwiegend betrieblicher bzw. beruflicher Arbeiten gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Art dient, zuletzt BFH-Urteil vom 08.09.2016, III R 62/11, BStBl 2017 II S. 163.

Definition Betriebsstätte

Betriebsstätte im nationalen ertragsteuerlichen Sinne ist jede ortsfeste und hinreichend beständige Einrichtung, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, § 12 AO.

Revision eingelegt, Az. des BFH VIII R 11/17.

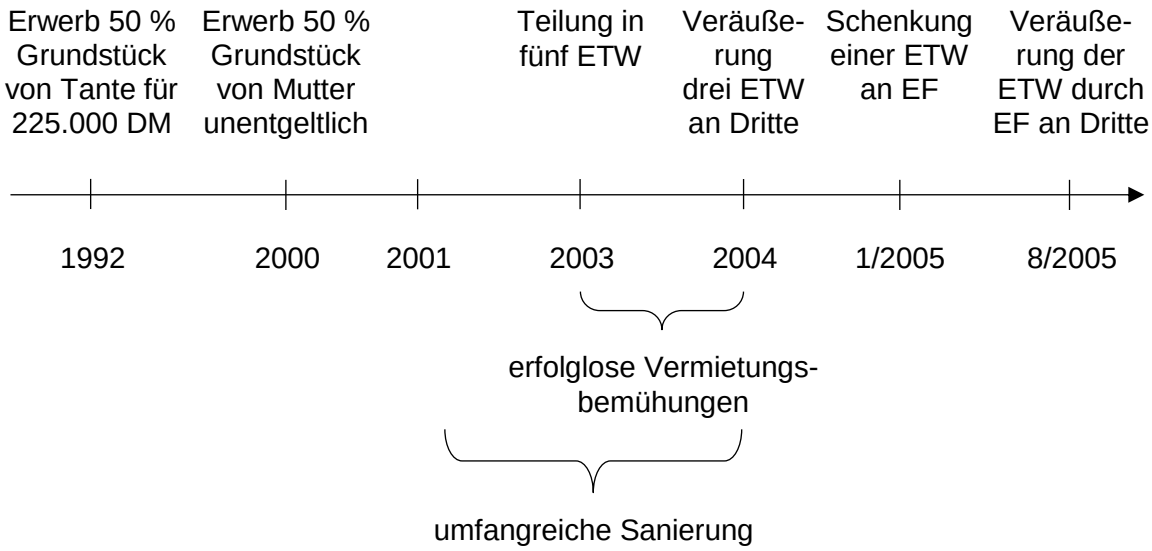
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

3.4 Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten

BFH-Urteil, 23.08.2017, X R 7/15, DStR 2018 S. 180

Sachverhalt



Horst Handel (H), geboren 1940, war alleiniger Eigentümer eines Grundstücks mit aufstehendem Mehrfamilienhaus. Es handelt sich um sein ehemaliges Elternhaus, das H im Jahr 1992 zu 50 % von seiner Tante zum Kaufpreis i. H. v. 225.000 DM erwarb und zu 50 % im Jahr 2000 unentgeltlich von seiner Mutter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wurde.

H lies am Grundstück in den Jahren 2001 bis 2004 umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchführen. Im Jahr 2003 teilte H das Grundstück in fünf Eigentumswohnungen auf. Nach erfolglosen Vermietungsbemühungen einer eingeschalteten Immobilienfirma in den Jahren 2003 und 2004 entschloss sich H auf Empfehlung der Immobilienfirma, vier der fünf Eigentumswohnungen zum Verkauf anzubieten. Die im Dachgeschoss befindliche Eigentumswohnung wurde von H selbst genutzt.

In 2004 wurden drei der vier Eigentumswohnungen an Dritte veräußert.

Im Januar 2005 schenkte H seiner Ehefrau, geboren 1966, mit der er seit 2001 in Gütertrennung verheiratet war, die vierte Eigentumswohnung.

Die Ehefrau veräußerte im August 2005 - nach zuvor ebenfalls erfolglosen Vermietungsbemühungen - die geschenkte Eigentumswohnung an Dritte.

Das FA und - nach erfolglosem Einspruchsverfahren - auch das FG Düsseldorf kamen zu dem Ergebnis, dass H gewerblichen Grundstückshandel betrieb, weil ihm die Veräußerung der Eigentumswohnung durch seine Ehefrau zuzurechnen sei. Dies deshalb, weil er die Wohnung vor der Schenkung bereits zum Verkauf angeboten habe.

Im Unterschied zum FA verneinte das FG eine gewerbliche Tätigkeit der Ehefrau des H aus dem Verkauf der zuvor schenkweise erworbenen Eigentumswohnung.

H war der Ansicht, dass hinsichtlich der an die Ehefrau verschenkten Eigentumswohnung keine Veräußerungsabsicht bestehe, weil es sich um eine ehebedingte Zuwendung zur langfristigen Absicherung der Ehefrau handele.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Fragen

1. Ist H ein gewerblicher Grundstückshändler?
2. Ist die Ehefrau von H gewerbliche Grundstückshändlerin?

Ergebnis	Begründung
1. Hinsichtlich der Frage des Überschreitens der sog. Drei-Objekt-Grenze kommt die Einbeziehung einer dem Ehegatten geschenkten Eigentumswohnung dann in Betracht, wenn der übertragende Steuerpflichtige - bevor er den Schenkungsentschluss fasst - die (zumindest bedingte) Absicht hatte, auch dieses Objekt am Markt zu verwerten (hier: erfüllt für H). 2. Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist dann als Zählobjekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige erhebliche Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet hat (hier: erfüllt für H)	**1. Allgemeines** Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ist eine mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte selbstständige und nachhaltige Betätigung, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die weder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, noch als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und auch nicht als private Vermögensverwaltung einzustufen sind. Ein Gewerbebetrieb und gerade keine private Vermögensverwaltung mehr liegt - bei Bejahung der vorgenannten übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG - abstrakt vor, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenen Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (ständige BFH-Rechtsprechung; vgl. u. a. Urteil vom 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl 2002 II S. 291). Es ist stets anhand der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, BFH-Urteil vom 14.01.2004, IX R 88/00, DStRE 2004 S. 1064. Konkret hat der BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Werden danach mehr als drei Zählobjekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von grundsätzlich fünf Jahren zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Verkauf veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 13.08.2002, VIII R 14/99, BStBl 2002 II S. 811). Unentgeltlich im Wege der Schenkung oder Erbschaft erworbene Grundstücke bzw. Grundstücksteile rechnen grundsätzlich nicht als Zählobjekt im Sinne des gewerblichen Grundstückshandels. Etwas anderes gilt bei Bejahung von § 42 AO oder bei umfassender und wertsteigernder Sanierung/Instandsetzung, BFH-Urteil vom 20.04.2006, III R 1/05, BStBl 2007 II S. 375, bzw. BFH-Urteil vom 23.08.2017, a. a. O. Grundstücke, deren Anschaffung, Herstellung oder Modernisierung mehr als zehn Jahre zurückliegt, sind ebenfalls grundsätzlich nicht in die Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 05.04.2017, X R 6/15, BStBl 2017 II S. 1130; beachte aber BFH-Urteil vom 28.09.2017, IV R 50/15, DStR 2017 S. 2726). Bei einer Haltedauer von mehr als fünf aber weniger als zehn Jahren müssen weitere Umstände hinzukommen, um gewerblichen Grundstückshandel zu bejahen. Das können beispielsweise die Anzahl der veräußerten Objekte oder die Branchennähe des Veräußerers sein (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 09.05.2001, XI R 34/99, BeckRS 2001 25006225, oder BFH-Urteil vom 14.01.2004, IX R 88/00, a. a. O.). Auch Objekte, die der Steuerpflichtige verschenkt, sind grundsätzlich nicht als Veräußerungen im Sinne der Drei-Objekt-Grenze anzusehen (vgl. u. a. BFH-Beschluss vom 17.10.2002, X B 13/02, BeckRS 2002 25001148, oder BFH-Urteil vom 18.09.2002, X R 183/96, BStBl 2003 II S. 238). Etwas anderes gilt insbesondere in folgenden vier Fällen: • Einschaltung naher Angehöriger in eigene Grundstücksgeschäfte nur zum Zweck der Steuerersparnis; BFH-Urteil vom 06.08.1998, III R 227/94, DStRE 1999 S. 392, • Schenker hat das Geschehen beherrscht und ihm ist der Erlös aus dem Weiterverkauf durch den Beschenkten zugeflossen; BFH-Beschluss vom 17.10.2002, a. a. O.,

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

3. Die Veräußerung eines Objektes kann nur ausnahmsweise als gewerbliche Tätigkeit angesehen werden, wenn die Veräußerung eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit eine nachhaltige Tätigkeit des Veräußerers begründen (hier: nicht erfüllt für die Ehefrau des H).	• Steuerliche Nichtanerkennung des Schenkungsvertrages unter nahen Angehörigen, wenn als Schein- bzw. Strohmanngeschäfte einzustufen; BFH-Urteil vom 18.09.2002, a. a. O., • Schenker hat mind. bedingte Veräußerungsabsicht bereits vor Schenkung besessen; BFH-Urteil vom 18.09.2002, a. a. O. Gleichwohl kommt der Drei-Objekt-Grenze des BFH nur Indizwirkung zu. Steht auf Grund objektiver Umstände fest, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben bzw. bebaut wurde, um ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen, kann ausnahmsweise auch bei weniger als vier Objekten bereits gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, BFH-Urteil vom 18.09.2002, X R 183/96, a. a. O., und ebenso BFH-Urteil vom 28.09.2017, a. a. O. Das Gleiche gilt ausnahmsweise bei nur einem Grundstücksan- und -verkauf, wenn hierzu eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erforderlich sind, die insgesamt die Würdigung einer nachhaltigen gewerblichen Tätigkeit rechtfertigen, BFH-Urteil vom 19.10.2010, X R 41/08. Eine generelle Zusammenrechnung der Grundstücksaktivitäten von Ehegatten bzw. Partnerschaften allein auf Grund gleichgerichteter Interessen wegen der bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist nicht zulässig, Urteil des BVerfG vom 12.03.1985, 1 BvR 571/81, BStBl 1985 II S. 475. **2. Ist H ein gewerblicher Grundstückshändler?** H ist bez. der vier Wohnungen voll als gewerblicher Grundstückshändler anzusehen, weil er die vier Eigentumswohnungen umfassend saniert hat und die an seine Ehefrau verschenkte Eigentumswohnung bereits vor dem Entschluss zur Schenkung zum Verkauf angeboten hatte. <u>Einbeziehung des unentgeltlich von der Mutter erworbenen Grundstücksteils als Zählobjekt</u> Der unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von der Mutter erworbene Grundstücksteil ist als Zählobjekt für die Prüfung, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, einzubeziehen, weil H das Gebäude von 2001 - 2004 umfassend saniert hat und durch diese wertsteigernde Maßnahme erst die Voraussetzungen für den Verkauf geschaffen hat. Für die Berechnung des engen zeitlichen Zusammenhangs von fünf Jahren ist nicht der ursprüngliche Erwerb, sondern der Zeitraum zwischen Abschluss der Sanierung (hier: 2004) und dem Verkauf (hier: 2004 bzw. 2005) maßgeblich. <u>Veräußerung des geschenkten Objekts durch Ehefrau wird H zugerechnet</u> H hat die seiner Ehefrau im Januar 2005 geschenkte Eigentumswohnung seit 2004 zum Verkauf angeboten und damit bei Schenkung eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht. Dem Vortrag des H, er habe von Anfang an nur drei der fünf Eigentumswohnungen verkaufen wollen und eine Wohnung selbst nutzen (Dachgeschoss) sowie eine weitere Wohnung seiner Ehefrau schenken wollen, folgte das FG nicht und der BFH schloss sich der Einschätzung des FG an. Auch die Aussage von H, er habe „den Markt entscheiden lassen wollen“, welche der vier Wohnung „übrig bleibt“, die er dann seiner Ehefrau schenkt, überzeugte FG und BFH nicht. Aus der im Internet veröffentlichten Verkaufsanzeige war ersichtlich, dass vier Wohnungen zum Verkauf angeboten wurden. Der Steuerpflichtige bestätigte in der mündlichen Verhandlung nur für die Dachgeschosswohnung, dass er sie unbedingt behalten wolle. Auch dem Maklervertrag war zu entnehmen, dass vier Objekte veräußert werden sollten. Aus der Gesamtwürdigung der Verkaufsaktivitäten, der Aktenlage und dem Vortrag des Steuerpflichtigen kann folglich die bedingte Veräußerungsabsicht des H angenommen werden.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

	Diese Veräußerungsabsicht hat nach Auffassung des FG auch bereits vor dem Entschluss zur Schenkung des H an seine Ehefrau bestanden. H sagte zur Frage, ab wann Schenkungsabsicht bestanden hätte in der mündlichen Verhandlung aus, dass es „nicht sehr viele Monate oder Jahre vor der Schenkung selbst war". Der BFH bestätigte die Ansicht des FG. Die Einwendungen des Steuerpflichtigen, es läge kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. v. § 42 AO vor, weil er seiner Ehefrau das Grundstück zur Altersabsicherung wegen des Altersunterschieds von sechsundzwanzig Jahren sowie wegen der in 2001 vereinbarten Gütertrennung schenken wollte, können letztlich dahinstehen. <u>Entnahme des verschenkten vierten Objekts</u> Dies vorausgeschickt, stellen vier Eigentumswohnungen Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels von H dar. Die unentgeltliche Übertragung der vierten Wohnung von H auf seine Ehefrau in 2005 stellt eine Entnahme dar, die mit dem Teilwert zu erfassen ist. **3. Ist die Ehefrau von H gewerbliche Grundstückshändlerin?** Der Verkauf der Eigentumswohnung durch die Ehefrau des H ist nicht als gewerblicher Grundstückshandel einzustufen, weil die Ehefrau im Zuge des einzigen Verkaufes keine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erbracht hat, die insgesamt als nachhaltige gewerbliche Tätigkeit zu klassifizieren sind und das Objekt auch nicht bereits bei Schenkung mit Veräußerungsabsicht erworben hat.

Hinweis

Wären die umfassenden Sanierungsmaßnahmen nicht von H durchgeführt worden, ist der unentgeltlich von der Mutter erworbene Grundstücksteil nicht in den gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen.

Zusammenfassung

Es liegt gewerblicher Grundstückshandel des H vor, weil:

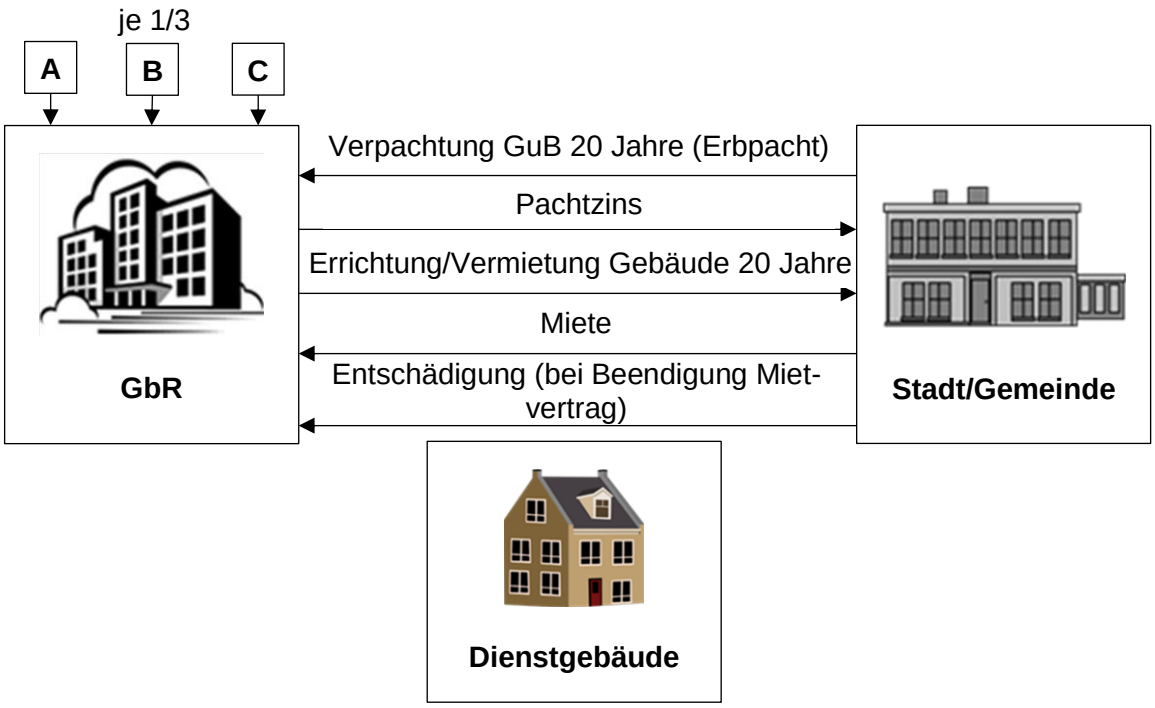
- mehr als drei Objekte veräußert wurden <u>und</u>
- umfassend saniert wurde sowie zwischen Abschluss der Sanierung und Veräußerung weniger als fünf Jahre liegen <u>und</u>
- der Schenker vor dem Entschluss zur Schenkung zumindest bedingte Veräußerungsabsicht hatte.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

3.5	**Keine private Vermögensverwaltung bei langjähriger Vermietung und anschließendem - von vornherein beabsichtigten - Verkauf, wenn ohne den Verkaufserlös kein Totalgewinn möglich**	BFH-Urteil, 28.09.2017, IV R 50/15, DStR 2017 S. 2726

Sachverhalt



An einer GbR sind drei Gesellschafter zu jeweils 1/3 beteiligt. Die GbR erklärte im Streitjahr 2003 - wie in den Vorjahren - Einkünfte aus VuV.

Die GbR vermietete unter anderem zwei von ihr errichtete Dienstgebäude an eine Stadt bzw. eine Gemeinde. Hierzu räumten die Stadt in 1987 und die Gemeinde in 1993 der GbR zunächst ein Erbbaurecht für die Dauer von jeweils zwanzig Jahren ein und verpflichteten die GbR, jeweils ein Dienstgebäude nach ihren Vorstellungen zu errichten und es anschließend über zwanzig Jahre an die Stadt bzw. die Gemeinde zu vermieten. Die Laufzeit des Mietvertrages war in beiden Fällen an die Laufzeit des Erbbaurechtsvertrages gekoppelt.

Bei Beendigung des jeweiligen Erbbaurechtsvertrages und des korrespondierenden Mietvertrages in 2007 bzw. 2013 zahlten die Stadt bzw. die Gemeinde eine im Voraus vereinbarte Entschädigung an die GbR.

Das FA kam im Rahmen einer Außenprüfung in 2003 erstmalig zu dem Ergebnis, dass die GbR insgesamt gewerbliche Einkünfte erziele, weil die Herstellung, Vermietung sowie der anschließende - von vornherein feststehende - Verkauf einer Immobilie eine über die private Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit im Sinne eines Gewerbebetriebs darstelle. Ohne die Entschädigungszahlungen der Stadt bzw. Gemeinde an die GbR sei ein positives Gesamtergebnis nicht zu erzielen. Die vorgenannten gewerblichen Tätigkeiten würden auf die an sich unstreitigen übrigen Vermietungseinkünfte der GbR abfärben, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren schloss sich das Niedersächsische FG der Rechtsauffassung der GbR an, wonach keine gewerbliche Tätigkeit der GbR vorlag.

Frage

Stellt die langfristige Vermietung von Gebäuden über zwanzig Jahre eine gewerbliche Tätigkeit dar, wenn bei Auflösung des Erbpachtvertrages für den Grund und Boden und anschließender Beendigung des Mietvertrages für das Gebäude eine von vornherein fest vereinbarte Entschädigungszahlung vom Mieter/Verpächter an den Vermieter/Pächter zu leisten ist und nur unter Einbeziehung dieser Entschädigungszahlung ein positives Gesamtergebnis erzielbar ist?

Ergebnis	Begründung
1. Die Rechtsprechung, wonach der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit verklammert sein können, wenn ohne den Verkaufserlös kein positives Gesamtergebnis erzielbar wäre, ist nicht nur auf bewegliche Wirtschaftsgüter anzuwenden. Sie gilt auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter und auch dann, wenn bei Verkauf die Haltefristen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG abgelaufen sind.	Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ist eine mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte selbstständige und nachhaltige Betätigung, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die weder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, noch als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und auch nicht als private Vermögensverwaltung einzustufen sind. Ein Gewerbebetrieb und gerade keine private Vermögensverwaltung mehr liegt - bei Bejahung der vorgenannten übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG - vor, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenen Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. u. a. Urteil vom 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl 2002 II S. 291). Es ist stets anhand der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, BFH-Urteil vom 14.01.2004, IX R 88/00, DStRE 2004 S. 1064. Anhaltspunkte, dass die GbR die sog. Drei-Objekt-Grenze des gewerblichen Grundstückshandels überschritten hat, bestehen nicht. Es liegt auch keiner der Fälle vor, in denen die GbR ausnahmsweise gewerblicher Grundstückshändler wurde, ohne die Drei-Objekt-Grenze überschritten zu haben. Es muss in diesem Fall ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb/Errichtung und Veräußerung des Objekts bestehen, BFH-Urteil vom 18.09.2002, X R 183/96, BStBl 2003 II S. 238. Der BFH hatte einen solchen engen zeitlichen Zusammenhang in der Vergangenheit u. a. angenommen bei Veräußerung noch vor der eigentlichen Bauphase, Veräußerung während der Bauphase, Veräußerung unmittelbar nach Fertigstellung, Veräußerung nach einer Haltedauer von bis zu zwei Jahren oder Veräußerung nach einer Haltedauer von bis zu acht Jahren bei Branchennähe. Dies vorausgeschickt, lässt sich aus dem vorliegenden Sachverhalt einer langfristigen Vermietung über zwanzig Jahre mit von vornherein beabsichtigter und vereinbarter Veräußerung des Gebäudes, allein noch keine gewerbliche Tätigkeit der GbR herleiten. Ein derartiges Verhalten ist für einen Grundstückshändler, der auf zeitnahen Umschlag seiner Ware bedacht ist, unüblich. Das bestätigt letztlich auch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, der die Veräußerung von Gebäuden und Erbbaurechten bei einer Haltedauer von mehr als zehn Jahren grundsätzlich der privaten Vermögenssphäre zuordnet, BFH-Urteil vom 05.04.2017, X R 6/15, BStBl 2017 II S. 1130.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

2. Das FG hat zu prüfen, ob bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit festgestanden hat, dass das jeweils erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der Entschädigungszahlungen der Stadt bzw. der Gemeinde erzielbar war.	Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung wäre aber überschritten, wenn das Geschäftskonzept darin bestanden haben sollte, das Gebäude zu errichten, über zwanzig Jahre zu vermieten, nach zwanzig Jahren für eine feste Entschädigungszahlung zu verkaufen und nur mit dieser Entschädigungszahlung das erwartete positive Gesamtergebnis erzielbar wäre. In einem solchen Fall sind die Einzeltätigkeiten einer derart gemischten Tätigkeit nicht getrennt zu würdigen, sondern zu einer einheitlichen, über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit zu verklammern. Die Umschichtung der Vermögenswerte tritt gegenüber der Fruchtziehung entscheidend in den Vordergrund, BFH-Urteil vom 08.06.2017, IV R 30/14, BStBl 2017 II S. 1061. Diese sog. Verklammerungsrechtsprechung ist - entgegen der Auffassung der GbR und des FG - auch auf unbewegliche Wirtschaftsgüter übertragbar. Die Rechtsprechung ist auch nicht auf Fälle beschränkt, in denen die Haltefristen des § 23 EStG noch nicht abgelaufen sind. Auch nach Ablauf der zehnjährigen Haltefrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für Immobilien kann die Ausnutzung des Vermögensgegenstands durch Umschichtung, d. h. durch Verkauf, noch im Vordergrund stehen, wenn das Gesamtkonzept diese Umschichtung von vornherein vorsieht und ohne den Veräußerungserlös kein Totalgewinn erzielbar wäre. Im Übrigen ist für die Frage, ob die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten wurden nicht entscheidend, ob das Objekt angeschafft oder hergestellt wurde und ob der Verkaufserlös in ein anderes Vermietungsobjekt reinvestiert wird. Vor diesem Hintergrund verweist der BFH den Fall zurück an das FG, das nun zu prüfen hat, ob bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit festgestanden hat, dass das jeweils erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der Entschädigungszahlungen der Stadt bzw. der Gemeinde erzielbar war. Hierbei hat das FG nach Ansicht des BFH die jeweiligen Vermietungseinkünfte nach den Grundsätzen des § 21 EStG im Rahmen einer Totalüberschussprognose über zwanzig Jahre zu ermitteln. Der BFH sieht zudem das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG als erfüllt an, auch wenn es sich um „nur“ zwei Verkäufe der GbR handelt, zwischen denen ein Zeitraum von sechs Jahren liegt, BFH-Urteil vom 21.08.1985, I R 60/80, BStBl 1986 II S. 88.

Zusammenfassung

- Die langfristige Vermietung eines Grundstücks kann als gewerbliche Tätigkeit einzustufen sein, wenn im Rahmen eines Gesamtkonzepts von Anfang an die Veräußerung der Immobilie nach Ablauf der Mietzeit geplant ist und nur unter Einbeziehung dieses Verkaufserlöses ein Totalgewinn erzielbar ist.
- Die mögliche Gewerblichkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Immobilie länger als zehn Jahre vermietet wird.
- Als Entkräftung der Gewerblichkeit ist eine Totalüberschussprognose über die Dauer des Mietverhältnisses nach den Grundsätzen des § 21 EStG zu erstellen.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Kapitel 5 Körperschaftsteuer/Umwandlungssteuerrecht

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen

5.1	**Vor- und Nachteile der Veräußerung einer StB-GmbH - Share Deal vs. Asset Deal vs. Umwandlung**	Urteil des FG des Saarlandes, 16.11.2017, 1 K 1441/15, BeckRS 2017 138095

Einleitung

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob es im Falle der geplanten Veräußerung einer GmbH mit hohen stillen Reserven insgesamt günstiger ist, die GmbH-Anteile zu veräußern (Share Deal) oder den Betrieb durch die GmbH veräußern zu lassen, um diese (z. B.) anschließend zu liquidieren (Asset Deal). Der Share Deal wird in der Regel vom Veräußerer angestrebt, da hier die 60%ige Steuerpflicht des Teileinkünfteverfahrens optimal erscheint.

Der Asset Deal dürfte dagegen vom Erwerber gegenüber dem Share Deal bevorzugt werden, da er zu AfA-fähigen AK führt, was beim Erwerb eines GmbH-Anteils bekanntlich nicht der Fall ist.

Als dritte Variante kommt noch die Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft bzw. in ein Einzelunternehmen zum Buchwert vor der Veräußerung in Frage. Dies könnte einen Kompromiss darstellen. Allerdings führt die Umwandlung mit anschließender Veräußerung vom Mitunternehmeranteilen stets zu einer nicht nach § 35 EStG anrechenbaren Gewerbesteuer gem. § 18 Abs. 3 UmwStG. Übernimmt der Veräußerer die Gewerbesteuer, wird der Erwerber mit dieser Variante einverstanden sein, da er wie beim Asset Deal AfA-fähige AK aufwendet.

Sollte der Veräußerer die Möglichkeit haben, die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 3 EStG zu bekommen, ist dies ein starkes Argument für die Variante der Umwandlung vor Veräußerung.

Hinzu kommt das o. g. Urteil des FG des Saarlandes, wonach die vom Veräußerer nach Umwandlung getragene Gewerbesteuer gem. § 18 Abs. 3 UmwStG zu den im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem. § 16 EStG abziehbaren Kosten der Veräußerung zählen.

Letztlich ist stets eine konkrete Einzelfallentscheidung erforderlich. Dabei soll das nachfolgende Fallbeispiel hilfreich sein.

Notizen:

Fallbeispiel (Grundfall und Fallerweiterung)

Steuerberater
Falko Finito
(Veräußerer)

Aktiva		Passiva	
	EUR		EUR
Inventar	150.000	Nennkapital	100.000
(Praxiswert 1.000.000)		Verbindlichkeiten	50.000
	150.000		150.000
===	======	===	======

Steuerberaterin
Klara Klug
(Erwerberin)

Steuerberater Falko Finito (FF) ist 65 Jahre alt und Allein-Gesellschafter der StB-GmbH. Die AK seiner Anteile i. S. d. § 17 EStG betragen 100.000 EUR, was auch dem Nennwert des Stammkapitals entspricht. Gewinne wurden voll ausgeschüttet. Der gemeine Wert der Anteile beträgt 1.100.000 EUR. Er beabsichtigt, sein Unternehmen an Steuerberaterin Klara Klug (KK) gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe des gemeinen Werts zu veräußern.

FF strebt dabei eine möglichst niedrige Steuerbelastung aus der Veräußerung an. Soweit möglich, möchte FF die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG (56 % Steuersatz) nutzen.

KK hingegen wünscht eine sofortige steuerliche Absetzbarkeit der AK.

Welche steuerliche Folgen ergeben sich bei:

1. Veräußerung der GmbH-Anteile an KK (Share Deal),
2. Veräußerung des Betriebs durch die GmbH an KK und anschließender Liquidation (Asset Deal),
3. Umwandlung der GmbH in ein Einzelunternehmen und Veräußerung des Einzelunternehmens an KK?

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Lösung Grundfall

1. Share Deal (Veräußerung GmbH-Anteile)

Veräußerer FF

Anwendung § 17 EStG

	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000
davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG	440.000
anzusetzen	660.000
AK	100.000
davon 60 % anzusetzen, § 3c Abs. 2 EStG	60.000
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn § 17 EStG	600.000
Steuersatz Einkommensteuer 42 %	
Steuer	252.000
Liquidität	848.000

Erwerberin KK

AK GmbH-Anteile i. S. d. § 17 EStG	1.100.000
Steuerminderung erst bei Veräußerung möglich	

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

2. Asset Deal

Veräußerung des Betriebs durch die GmbH und anschließende Liquidation

Veräußerer FF

a) Gewinn auf Ebene der GmbH (zugleich § 11 KStG)

	EUR
Stille Reserven Praxiswert	1.000.000
Gesamtsteuersatz 30 %	
Steuerzahlung (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer)	300.000
Liquidität GmbH	700.000

b) Ebene des Gesellschafters (Liquidation)

Ausschüttung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG

Ausschüttungsteil	700.000
Steuersatz 26,375 %	
Kapitalertragsteuer/SolZ = Abgeltung	184.625

Veräußerungsteil nach § 17 Abs. 4 EStG

Veräußerungspreis Nennkapital	100.000
AK GmbH-Anteile	100.000
Veräußerungsgewinn § 17 EStG	-

c) Liquidität FF

Veräußerungspreis	1.100.000
Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer GmbH	- 300.000
KapSt/SolZ	- 184.625
Liquidität	615.375

Erwerberin KK

AK Inventar/Praxiswert	1.100.000
AfA über die Nutzungsdauer z. B. fünf Jahre p. a.	220.000
Steuerminderung (Einkommensteuersatz 42 %) fünf Jahre	- 462.000
jährliche Steuerminderung	- 92.400

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

3. Umwandlung in Einzelunternehmen und Veräußerung Einzelunternehmen

Annahmen:

Die Umwandlung erfolgt zum Buchwert gem. § 3 Abs. 2 UmwStG.

Umwandlungskosten werden vernachlässigt.

Veräußerer FF

a) Umwandlung GmbH in Einzelunternehmen (Verschmelzung)

Fiktive Vollausschüttung	EUR
Bezüge § 7 UmwStG (keine, da wegen Vollausschüttung keine Gewinnrücklagen vorhanden)	-

Ermittlung Übernahmeergebnis, § 4 Abs. 4 UmwStG

Eigenkapital GmbH	100.000
AK Anteile	100.000
Umwandlungskosten	-
Bezüge § 7 UmwStG	-
Übernahmeverlust	-

b) Veräußerung Einzelunternehmen

	mit § 34 Abs. 3 EStG	**ohne § 34 EStG**
	EUR	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000	1.100.000
AK (= Eigenkapital GmbH)	- 100.000	- 100.000
Gewerbesteuer als Veräußerungskosten[1]	- 150.000	- 150.000
Veräußerungsgewinn § 16 EStG	850.000	850.000
Steuersatz	42 %	42 %
Ermäßigung § 34 Abs. 3 EStG (56 % Steuersatz)	24 %	
Einkommensteuer	199.920	357.000

[1] vgl. o. g. Urteil des FG des Saarlandes, a. a. O.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

c) Definitive Gewerbesteuer § 18 Abs. 3 UmwStG

	EUR	EUR
Veräußerungsgewinn § 16 EStG (ohne Veräußerungskosten)	1.000.000	1.000.000
Steuersatz 15 %		
Gewerbesteuer (nicht anrechenbar)	150.000	150.000

d) Liquidität FF

Veräußerungspreis	1.100.000	1.100.000
Einkommensteuer	- 199.920	- 357.000
Gewerbesteuer	- 150.000	- 150.000
Liquidität	750.080	593.000

Erwerberin KK

AK Inventar/Praxiswert	1.100.000
AfA über die Nutzungsdauer z. B. fünf Jahre p. a.	220.000
Steuerminderung (Einkommensteuersatz 42 %) fünf Jahre	- 462.000
jährliche Steuerminderung	- 92.400

Belastungsvergleich (Grundfall)

Ebene FF	Share Deal	Asset Deal	Umwandlung mit § 34 EStG	Umwandlung ohne § 34 EStG
	EUR	EUR	EUR	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000
abzgl. Steuerlast	- 252.000	- 484.625	- 349.920	- 507.000
Liquidität	**848.000**	**615.375**	**750.080**	**593.000**
Differenz Liquidität zum Share Deal	0	- 232.625	- 97.920	- 255.000

Fallerweiterung

Die AK der GmbH-Anteile des FF haben 300.000 EUR betragen.

Im Übertragungsvertrag ist eine Klausel enthalten, wonach die bei der Variante Umwandlung entstehende Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG vom Veräußerer FF zu tragen ist.

Soweit für die Variante Umwandlung für FF aus den (den Nennwert der Anteile übersteigenden) AK ein Übernahmeverlust entsteht, der nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG nicht abziehbar ist, soll entsprechend des obiter dictum lt. BFH-Urteil vom 24.06.2014, VIII R 35/10, BStBl 2016 II S. 916, ein Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO dahingehend gestellt werden, dass seine noch nicht genutzten AK der GmbH-Anteile in Gestalt des Übernahmeverlustes im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung des § 18 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 16 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Lösung (Fallerweiterung)

1. Share Deal (Veräußerung GmbH-Anteile)

Veräußerer FF

Anwendung § 17 EStG

	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000
davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG	440.000
anzusetzen	660.000
AK	300.000
davon 60 % anzusetzen, § 3c Abs. 2 EStG	180.000
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn § 17 EStG	480.000
Steuersatz Einkommensteuer 42 %	
Steuer	**201.600**
Liquidität	**898.400**

Erwerberin KK

AK der GmbH-Anteile i. S. d. § 17 EStG	1.100.000

Steuerminderung erst bei Veräußerung möglich

2. Asset Deal
(Veräußerung des Betriebs durch die GmbH und anschließende Liquidation)

Veräußerer FF

a) Gewinn auf Ebene der GmbH (zugleich § 11 KStG)

Stille Reserven Praxiswert	1.000.000
Gesamtsteuersatz 30 %	
Steuerzahlung	300.000
Schlussauskehrung GmbH (Ausschüttungsteil)	**700.000**

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

b) Ebene des Gesellschafters (Liquidation)

Ausschüttung nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG

	EUR
Ausschüttungsteil	700.000
Steuersatz 26,375 %	
Kapitalertragsteuer/SolZ	**184.625**

Veräußerungsteil nach § 17 Abs. 4 EStG

	EUR
Veräußerungspreis	100.000
davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG	40.000
anzusetzen	60.000
AK	300.000
davon 60 % anzusetzen, § 3c Abs. 2 EStG	180.000
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn § 17 EStG	- 120.000
Steuersatz Einkommensteuer 42 %	
Einkommensteuer	**- 50.400**

c) Liquidität FF

	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000
Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer GmbH	- 300.000
KapSt/SolZ	- 184.625
Steuerminderung Verlust § 17 EStG	50.400
Liquidität	**665.775**

Erwerberin KK	EUR
AK Inventar/Praxiswert	1.100.000
AfA über die Nutzungsdauer z. B. fünf Jahre p. a.	220.000
Steuerminderung (Einkommensteuersatz 42 %) fünf Jahre	**- 462.000**
jährliche Steuerminderung	- 92.400

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

3. Umwandlung in Einzelunternehmen und Veräußerung Einzelunternehmen

Annahmen:

Die Umwandlung erfolgt zum Buchwert gem. § 3 Abs. 2 UmwStG.

Umwandlungskosten werden vernachlässigt.

Veräußerer FF

a) Umwandlung der GmbH in Einzelunternehmen (Verschmelzung)

Fiktive Vollausschüttung	EUR
Bezüge § 7 UmwStG (keine, da wegen Vollausschüttung keine Gewinnrücklagen vorhanden)	-
Ermittlung Übernahmeergebnis, § 4 Abs. 4 UmwStG	
Eigenkapital GmbH	100.000
AK der Anteile	300.000
Umwandlungskosten	-
Bezüge § 7 UmwStG	-
Übernahmeverlust, nicht abziehbar, § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG	- 200.000

b) Veräußerung Einzelunternehmen

	mit § 34 Abs. 3 EStG	**ohne § 34 EStG**
	EUR	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000	1.100.000
AK (= Eigenkapital GmbH)	- 100.000	- 100.000
Abzug Übernahmeverlust aufgrund Billigkeitsmaßnahme, § 163 AO	- 200.000	- 200.000
Gewerbesteuer als Veräußerungskosten	- 150.000	- 150.000
Veräußerungsgewinn, § 16 EStG	650.000	650.000
Steuersatz	42 %	42 %
Ermäßigung, § 34 Abs. 3 EStG (56 % Steuersatz)	24 %	
Einkommensteuer	**152.880**	**273.000**

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

c) Definitive Gewerbesteuer § 18 Abs. 3 UmwStG

	EUR	EUR
Veräußerungsgewinn § 16 EStG (ohne § 163 AO und Veräußerungskosten)	1.000.000	1.000.000
Steuersatz 15 %		
Gewerbesteuer (nicht anrechenbar)	**150.000**	**150.000**

d) Liquidität FF

Veräußerungspreis	1.100.000	1.100.000
Einkommensteuer	- 152.880	- 273.000
Gewerbesteuer	- 150.000	- 150.000
Liquidität	**797.120**	**677.000**

Erwerberin KK

AK Inventar/Praxiswert	1.100.000
AfA über die Nutzungsdauer z. B. fünf Jahre p. a.	220.000
Steuerminderung (Einkommensteuersatz 42 %) fünf Jahre	**- 462.000**
jährliche Steuerminderung	- 92.400

Belastungsvergleich (Fallerweiterung)

Ebene FF	Share Deal	Asset Deal	Umwandlung mit § 34 EStG	Umwandlung ohne § 34 EStG
	EUR	EUR	EUR	EUR
Veräußerungspreis	1.100.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000
abzgl. Steuerlast	- 201.600	- 434.225	- 302.880	- 423.000
Liquidität	**898.400**	**665.775**	**797.120**	**677.000**
Differenz Liquidität zum Share Deal	0	- 232.625	- 101.280	- 221.400

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Hinweis

Definitive Gewerbesteuerlast innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung auch bei nicht gewerbesteuerpflichtigen Betrieben

§ 18 UmwStG - Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person

„…

(3) [1]Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. [2]Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. [3]Der auf den Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen im Sinne der Sätze 1 und 2 beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags ist bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen.“

Rz 18.11 UmwStE

„§ 18 Absatz 3 UmwStG gilt bei der Umwandlung einer Körperschaft für die übernehmende Personengesellschaft oder die übernehmende natürliche Person. Die Gewerbesteuer ist auch festzusetzen, wenn der übernehmende Rechtsträger nicht gewerbesteuerpflichtig ist. § 18 Absatz 3 UmwStG ist ein Sondertatbestand der Gewerbesteuerpflicht.“

Obiter dictum - nicht genutzte AK in Gestalt eines Übernahmeverlustes

Im Rahmen der Entscheidung lt. BFH-Urteil vom 24.06.2014, VIII R 35/10, a. a. O., hat der BFH in einem ausführlichen **obiter dictum** darauf hingewiesen, dass es gegen das objektive Nettoprinzip verstößt, wenn auf diese Weise AK für die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft endgültig vernichtet werden. Der BFH hält dies für sachlich unbillig.

Es kommt demnach eine Berücksichtigung des leerlaufenden Anschaffungsaufwandes im Wege einer Billigkeitsmaßnahme durch Antrag nach § 163 AO (auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen) in Betracht. Die Billigkeitsmaßnahme ist nach dem Verständnis des BFH jedenfalls durch Berücksichtigung des Anschaffungsaufwandes im Jahr der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils bzw. des Betriebs zu berücksichtigen.

Dies hat bei Anwendung der aktuellen Rechtslage, § 4 UmwStG i. d. F. des SEStEG, vor allem in den Fällen Bedeutung, bei denen ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG komplett außer Ansatz bleibt, weil die Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor der Umwandlung erworben wurde.

Ob eine derartige Billigkeitsmaßnahme in der aktuellen Rechtslage, § 4 UmwStG i. d. F. des SEStEG tatsächlich sachgerecht ist, wird in der Literatur kontrovers diskutiert, dagegen ist z. B. Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbeck zu § 4 UmwStG, Anm. 128, dafür u. a. Korn/Strahl in NWB 2014 S. 3796 ff.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Unseres Erachtens ist eine Erfassung der nicht verbrauchten AK mit Blick auf das Nettoprinzip sachgerecht, weshalb eine Antragstellung mit Bezug auf das o. g. BFH-Urteil empfohlen wird.

Urteil des FG des Saarlandes

Im o.g. Urteil des FG des Saarlandes vom 16.11.2017, a. a. O., wurde zur Behandlung der vom Veräußerer seines Mitunternehmeranteils zu tragenden Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 UmwStG Folgendes entschieden:

Veräußert ein Mitunternehmer seinen Anteil an einer Personengesellschaft binnen fünf Jahren nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in diese Personengesellschaft und verpflichtet er sich, die dadurch gem. § 18 Abs. 3 UmwStG ausgelöste Gewerbesteuer (anteilig) zu tragen, handelt es sich insoweit um Veräußerungskosten, die den Veräußerungsgewinn mindern. Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG steht dem nicht entgegen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

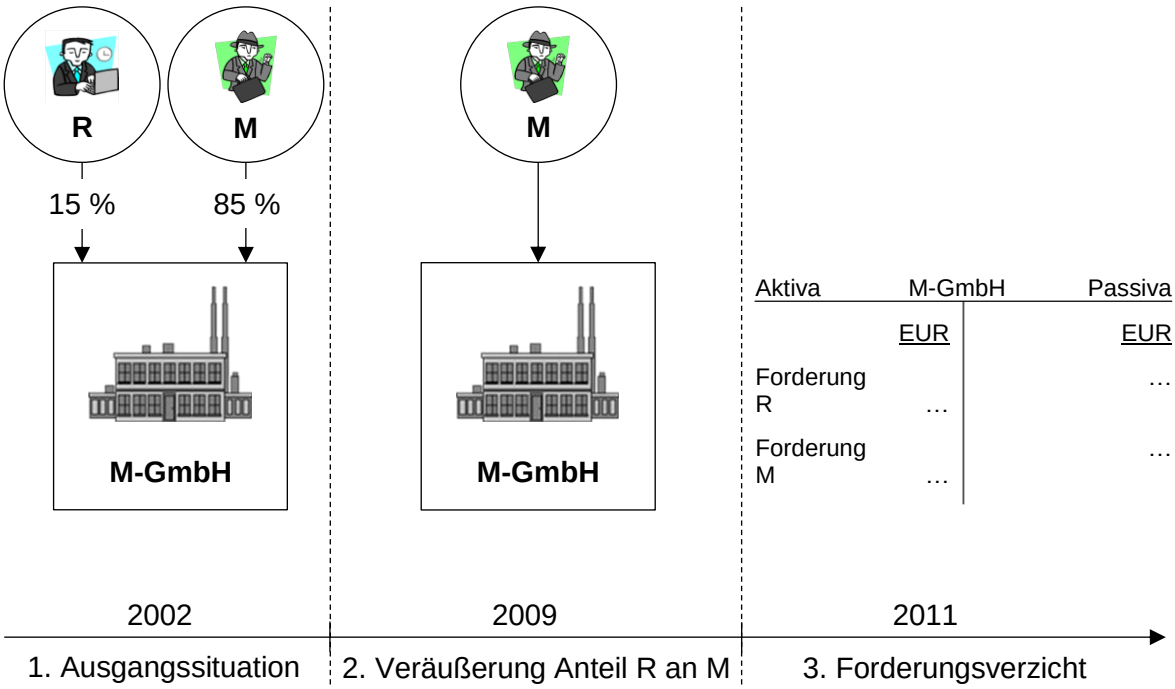
Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

5.3 VGA bei teilweisem Verzicht auf Darlehensforderungen gegenüber (ehemaligem) Gesellschafter

Urteil des FG München, 13.03.2017, 7 K 1767/15, EFG 2017 S. 1815

Sachverhalt



Die M-GmbH mit ihrem Gesellschafter Roland Rick (R) hat in den Jahren 2004 - 2006 insgesamt sechsundzwanzig Darlehensverträge über jeweils 3.000 EUR - 5.000 EUR in einer Gesamthöhe von 84.000 EUR (Stand 06.04.2004) abgeschlossen. Die Parteien vereinbarten jeweils eine unbefristete Laufzeit und einen jährlichen Zinssatz i. H. v. 6 %. Mit M hatte die M-GmbH in den Jahren 2002 - 2005 insgesamt acht Darlehensverträge über eine Darlehenssumme i. H. v. insgesamt 279.000 EUR (Stand 12.08.2005) abgeschlossen. Die Vereinbarungen entsprechen den mit R vereinbarten Konditionen.

Mit Vereinbarung jeweils vom 31.01.2011 verzichtete die M-GmbH gegenüber M und R wie folgt:

Gesellschafter	**M**		**R**	
M-GmbH	Stand zum …	Verzicht	Stand zum …	Verzicht
	EUR	EUR	EUR	EUR
Darlehensforderung	279.000	62.000	84.000	18.000
Zinsforderung	26.000	26.000	24.000	24.000
Summe	305.000	88.000	108.000	42.000

R verpflichtete sich im Gegenzug, die verbliebene Darlehensschuld mittels Einmalzahlungen und Raten von jeweils 500 EUR innerhalb des Kalenderjahres vollständig zu tilgen.

Notizen:

Handelt es sich bei dem Verzicht der M-GmbH auf die Rückzahlung von Darlehen, die sie in den Jahren 2002 - 2006 an ihren beherrschenden Gesellschafter M sowie an einen ehemaligen (im Jahr 2009 ausgeschiedenen) Gesellschafter R gewährt hatte, um eine vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG?

Lösung

Die M-GmbH hat ihrem beherrschenden Gesellschafter M sowie ihrem ehemaligen Gesellschafter R durch den Darlehensverzicht Vermögensvorteile zugewendet. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte gegenüber einem Dritten auf das Darlehen nicht verzichtet, weil ihm der Verzicht nicht verantwortbar erschienen wäre.

Der (teilweise) Verzicht einer GmbH auf eine werthaltige Darlehensforderung (gegenüber einem Gesellschafter) führt zu einer vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, es sei denn, es handelt sich um eine echte Sanierungsmaßnahme. Diese lag im Urteilsfall nicht vor.

Grundsätzlich ist es möglich, die durch eine vGA bewirkte Vermögensminderung aufseiten der GmbH durch Vermögenswerte, Vorteile auszugleichen, wenn sie der Gesellschaft von dem begünstigten Gesellschafter gewährt werden. Die gegenseitig gewährten Vermögensvorteile sind dann miteinander zu verrechnen, sog. Vorteilsausgleich. Der Ausgleich muss allerdings im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart, tatsächlich durchgeführt und rechtswirksam sein. An dieser Vereinbarung mangelt es, sodass die durch den Verzicht auf die Verzinsung des Gesellschafterkontos erfolgte verhinderte Vermögensmehrung auch nicht durch Vermögenswerte, Vorteile ausgeglichen werden können, die der Gesellschaft von dem begünstigten Gesellschafter gewährt wurden.

Sofern die Leistungen einer M-GmbH auf einem „rechtzeitig geschlossenen“ Vertrag beruhen, ist für die Frage der Annahme einer vGA grundsätzlich auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen. Daher kann auch ein früherer Gesellschafter, gegenüber dem die GmbH als Darlehensgeberin auf die Rückzahlung eines Darlehens teilweise verzichtet, aufgrund seiner damaligen Rechtsstellung als Gesellschafter noch Empfänger einer vGA sein, wenn der Darlehensvertrag geschlossen wurde, als der Darlehensnehmer R noch Gesellschafter der M-GmbH war.

Es liegt eine vGA in Höhe des Forderungsverzichts auf das Darlehen und die Zinsen an die Gesellschafter M und R vor.

Hinweis

1. Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder des Forderungsverzichts

Das FG knüpft die Lösung daran, dass R im Zeitpunkt des Abschlusses der Darlehensverträge noch Gesellschafter der M-GmbH war. Es erfolgt eine Beurteilung der Leistungen auf Grundlage der ursprünglichen Darlehensvereinbarungen im Hinblick auf das Vorliegen einer vGA. Fraglich ist, ob nicht der nach dem Ausscheiden des R aus der Gesellschaft erklärte (teilweise) Verzicht der M-GmbH auf die Rückzahlung des Darlehens und der Zinsen (Forderungserlass gem. § 397 BGB) maßgebend ist.

Soweit Leistungen auf einem Vertrag zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter beruhen, ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen und zwar auch dann, wenn der entsprechende Vorteil beim Gesellschafter zu einem Zeitpunkt zufließt, in welchem er nicht mehr Gesellschafter ist (vgl. Gosch, KStG, 3. Aufl. § 8 Rz. 211, 370). Dies gilt allerdings lediglich für die ursprünglich vertraglich vereinbarten Leistungen.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Verzichtet die GmbH zu einem späteren Zeitpunkt (teilweise) auf die Erfüllung des Vertrages (vorliegend auf die Rückzahlung des Darlehens sowie auf die Zinsen im Sinne eines Forderungserlasses gem. § 397 BGB), so dürfte für die steuerrechtliche Beurteilung dieses Umstandes als vGA auf den Zeitpunkt des Erlasses abzustellen sein. Dieser Argumentation folgend erscheint es unwahrscheinlich, dass der (teilweise) Verzicht der GmbH auf die Darlehensforderungen und Zinsen gegenüber ihrem ehemaligen Gesellschafter R zu einer vGA geführt hat.

2. Gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer

U. a. war es problematisch, dass die GmbH auch nach dem Ausscheiden des R weitere Zahlungen an diesen geleistet hat. Bei mangelnder Liquidität des Darlehensschuldners hätte ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer keine weiteren Darlehenszahlungen gewährt, sondern sich vielmehr mit Teilzahlungen der bereits vorhandenen Schulden begnügt oder ggf. die Darlehensrückzahlungen bzw. die Zinsen vorübergehend gestundet.

Im Übrigen liegt - wenn ein Gesellschafter zahlungsunfähig wird und die GmbH daraufhin auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet - eine vGA vor, wenn die drohende Zahlungsunfähigkeit vorher bekannt war (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18.08.1994, 6 K 123/93, EFG 1995 S. 285).

§ 20 Abs. 5 EStG

„(5) [1]Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 und 2 erzielt der Anteilseigner. [2]Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. [3]Sind einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 oder 2 zuzurechnen, gilt er als Anteilseigner.“

Zusammenfassung

- Fremdvergleich und Vorteilsausgleich.
- Keine Sanierungsmaßnahme.
- Verzicht auf Darlehens- und Zinsforderungen stellt eine vGA dar.
- Auch ein ausgeschiedener Gesellschafter kann Empfänger einer vGA sein.
- Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BFH I B 43/17.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

6.3 Verrechnung positiver und negativer Kapitalkonten verschiedener Gesellschafter?

Urteil des FG Düsseldorf, 20.10.2017, 4 K 3022/16 F, EFG 2017 S. 1934

Sachverhalt

K ist die Schwester des Erblassers E, der Kommanditist einer KG war. Als E am 07.05.2014 verstarb, befand sich die KG in Liquidation. Das Anlage- und Vorratsvermögen war überwiegend verkauft. Das bei der KG geführte Kapitalkonto des E wies an dessen Todestag einen positiven Wert, die Kapitalkonten der anderen beiden Kommanditisten wiesen negative Werte aus. K gab eine Feststellungserklärung beim FA ab, aus der sich nach Saldierung der Kapitalkonten ein negativer Wert des Anteils des E an der KG ergab. Das FA lehnte diese Saldierung ab, da nach § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG dem jeweiligen Gesellschafter das Kapitalkonto aus der Gesamthandsbilanz vorweg zuzurechnen sei. Nach Ansicht von K sei der Anteil von E an der KG mit 0 EUR anzusetzen, da die KG im Jahr 2013 ihr Handelsgeschäft aufgegeben und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten habe.

§ 97 Abs. 1a BewG

„(1a) Der gemeine Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer in § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 genannten Personengesellschaft ist wie folgt zu ermitteln und aufzuteilen:

1. *Der nach § 109 Abs. 2 ermittelte gemeine Wert des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens (Gesamthandsvermögen) ist wie folgt aufzuteilen:*
   a) *die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen;*
   b) *der verbleibende Wert ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.*
2. *[1]Für die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters ist der gemeine Wert zu ermitteln. [2]Er ist dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen.*
3. *Der Wert des Anteils eines Gesellschafters ergibt sich als Summe aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen nach Nummer 1 und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens nach Nummer 2.“*

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Ergebnis	Begründung
Der gemeine Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist so zu ermitteln und aufzuteilen, dass die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen sind. Dabei darf ein positives Kapitalkonto des Gesellschafters, dessen Anteil zu bewerten ist, nicht mit den negativen Kapitalkonten anderer Kommanditisten saldiert werden.	Einen Gewerbebetrieb bilden nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die Gesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG gehören. Betriebsvermögen (BV) liegt auch über das Ende der werbenden Tätigkeit einer Personengesellschaft hinaus noch so lange vor, wie positives oder negatives BV vorhanden ist. Deshalb ist auch für eine Personengesellschaft, die sich in Liquidation befindet, nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ein Wert festzustellen. Ertragsteuerlich führt die Auflösung einer KG ohnehin nicht dazu, dass der Betrieb der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. Die Gesellschaft betreibt in dieser Phase der Verwertung des Gesellschaftsvermögens ein gewerbliches Unternehmen i. S. d. § 15 EStG, was auch gilt, wenn sie die werbende Tätigkeit eingestellt hat. Nach § 97 Abs. 1a Nr. 1a BewG ist der gemeine Wert eines Anteils am BV einer Personengesellschaft so zu ermitteln und aufzuteilen, dass die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz „dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen“ sind. Danach ist es unzulässig, ein positives Kapitalkonto des Gesellschafters mit den negativen Kapitalkonten anderer Kommanditisten zu saldieren. Es ist nur der Anteil des Erblassers zu bewerten, der Gegenstand des Erwerbs ist. Es kommt nicht darauf an, wie sich die Gesellschafter einer KG nach dem Bewertungsstichtag auseinandersetzen. Gem. § 155 Abs. 1 HGB sind nämlich erst nach Berichtigung der Schulden etwaige aktive und passive Liquidationsanteile unter den Kommanditisten einer KG auszugleichen. Im Streitfall verfügte die KG noch über Bankguthaben und Verbindlichkeiten.

Hinweis

- Nach Ansicht des BVerfG ist in „atypischen“ Fällen das Stichtagsprinzip nicht infrage zu stellen, jedoch kommt eine Korrektur der **Steuerfestsetzung im Billigkeitswege** in Betracht, wenn die Steuer „erdrosselnd“ wirkt. Bei der Ermessensausübung nach § 163 AO kommt es entscheidend darauf an, ob der Steuerpflichtige ab dem Stichtag frei über den erhaltenen Vermögenswert verfügen konnte. Nachträgliche Wertverluste der Erbschaft rechtfertigen keinen Erlass.
- Bei einer zum Bewertungsstichtag überschuldeten GmbH & Co. KG kann der Gesellschaftsbeteiligung des Gesellschafters trotz positiven Kapitalkontos kein positiver Steuerwert zukommen, der unter Berücksichtigung des Bereicherungsgrundsatzes des ErbStG zu besteuern wäre.
- Revision eingelegt, Az. des BFH II R 43/17.

Zusammenfassung

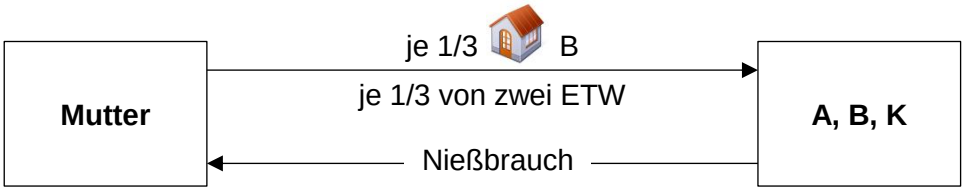
- Der gemeine Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist so zu ermitteln und aufzuteilen, dass die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen sind.
- Dabei darf ein positives Kapitalkonto des Gesellschafters, dessen Anteil zu bewerten ist, nicht mit den negativen Kapitalkonten anderer Kommanditisten saldiert werden.
- Revision eingelegt, Az. des BFH II R 43/17.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

6.4 Mehrere Schenkungen, Festsetzungsverjährung?	BFH-Urteil, 26.07.2017, II R 21/16, BStBl 2017 II S. 1163

Sachverhalt



K erhielt neben seinen beiden Schwestern durch Schenkungsvertrag vom 05.11.2002 von seiner Mutter (M) Eigentumsanteile von 1/3 am Grundbesitz B sowie an zwei Eigentumswohnungen (übriger Grundbesitz) gegen Einräumung eines lebenslangen Nießbrauchs. In der Schenkungsteuerakte des FA befand sich eine Veräußerungsanzeige des Notars vom 07.11.2002 für den Grundbesitz B. In der Veräußerungsanzeige wurde der Übertragungsvertrag angegeben und dass der Grundbesitz B aufgrund Schenkung an Verwandte in gerader Linie gemäß anliegender Liste übertragen worden sei, der Tag der Übergabe der 05.11.2002 gewesen sei und der von den Parteien zugrunde gelegte Wert des Grundbesitzes 575.000 EUR sowie der Wert des Nießbrauchs 38.000 EUR betragen hätten. In der Anlage zur Veräußerungsanzeige waren K und seine beiden Schwestern als Erwerber namentlich mit der jeweiligen Wohnadresse bezeichnet sowie die Höhe des Erwerbs mit jeweils 1/3 angegeben. M verstarb im Dezember 2009. Im Oktober 2011 reichte K eine Erbschaftsteuererklärung ein und erklärte den gesamten im Jahr 2002 durch Schenkung erworbenen Grundbesitz unter Angabe der drei Erwerber als Vorerwerb. Das FA setzte daraufhin im Jahr 2012 zunächst für die gesamte Zuwendung aus dem Jahr 2002 Schenkungsteuer fest, änderte die Festsetzung im weiteren Verlauf des Verfahrens jedoch und berücksichtigte nur noch den übrigen Grundbesitz.

Das FG Berlin-Brandenburg wies die Klage gegen diese Festsetzung am 05.11.2015, 14 K 14201/14, BeckRS 2016 94283, ab. Aufgrund der Anlaufhemmung des § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 1 AO habe die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2009 (Todesjahr der M) begonnen. Im Jahr 2002 habe das FA durch die Veräußerungsanzeige nur Kenntnis vom Erwerb des Grundbesitzes B erlangt.

Ergebnis	Begründung
Wendet ein Schenker dem Bedachten mehrere Vermögensgegenstände gleichzeitig zu, erlangt das FA aber lediglich Kenntnis von der freigebigen Zuwendung eines dieser Gegenstände, führt dies nicht zum Anlauf der Festsetzungsfrist für die Schenkungsteuer für die übrigen zugewendeten Vermögensgegenstände.	Die Festsetzungsfrist beträgt für die Schenkungsteuer regelmäßig vier Jahre, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Nach der für die Schenkungsteuer geltenden Sonderregelung des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 oder 2 AO bei einer Schenkung nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist oder die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat. Maßgeblich ist die zuerst eingetretene Alternative. § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO regelt für die Schenkungsteuer einen selbstständigen Hemmungstatbestand, der den Beginn der Festsetzungsfrist, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 170 Abs. 1 und 2 AO, auf den Ablauf des Jahres der Kenntniserlangung des FA von der vollzogenen Schenkung festlegt. Dadurch wird bei einer nach § 30 ErbStG bestehenden Anzeigepflicht die in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthaltene dreijährige Anlaufhemmung außer Kraft gesetzt und bei einer für Gerichte und Notare bestehenden Anzeigepflicht nach § 34 ErbStG der Anlauf der Festsetzungsfrist gehemmt.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

	§ 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO verlangt positive Kenntnis des FA von der vollzogenen Schenkung (Name und Anschrift des Schenkers und des Bedachten, Rechtsgrund des Erwerbs). Die Kenntnis von Umständen, die nur zur Prüfung Anlass geben, ob ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt, genügt nicht. Wendet ein Schenker dem Bedachten mehrere Vermögensgegenstände gleichzeitig zu und erlangt das FA - wie im Streitfall - Kenntnis nur von der freigebigen Zuwendung eines dieser Gegenstände, führt dies nicht zum Anlauf der Festsetzungsfrist für die Schenkungsteuer für die übrigen zugewendeten Vermögensgegenstände. Die nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO erforderliche Kenntnis des FA bezieht sich auf die Schenkung eines jeden einzelnen dieser Vermögensgegenstände. Die Festsetzungsfrist für die Schenkungsteuer für die übrigen zugewendeten Vermögensgegenstände beginnt nicht deshalb zu laufen, weil das FA die Möglichkeit gehabt hätte, durch weitere Ermittlungen Kenntnis von der gesamten freigebigen Zuwendung zu erlangen.
Hinweis	
Der BFH unterwarf nur die Zuwendung des nicht in der Veräußerungsanzeige ausgewiesenen übrigen Grundbesitzes der Schenkungsteuer. Er ließ offen, ob die Festsetzungsfrist für den dem FA zunächst bekannt gewordenen Erwerb eines Vermögengegenstands gesondert zu laufen beginnt oder ob die Festsetzungsfrist für die Steuer für den gesamten Erwerb erst anläuft, wenn er dem FA insgesamt bekannt geworden oder der Schenker verstorben ist. Ob das FA den Grundbesitz B daher zu Recht nicht in die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer einbezogen hat, blieb offen.	

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

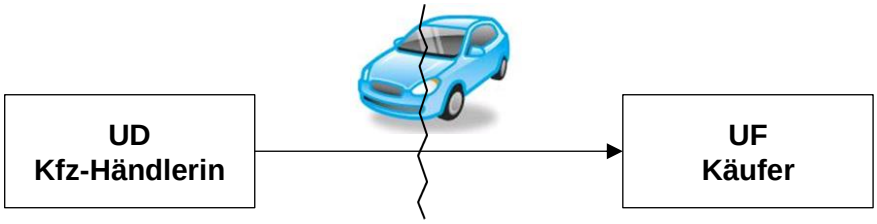
Notizen:

Kapitel 9 Umsatzsteuer

Rechtsprechung/Verwaltungsanweisungen

9.1 Gelangensbestätigung gem. § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV	Urteil des FG Hamburg, 24.10.2017, 2 K 81/16, BeckRS 2017 134638

Sachverhalt



UD konnte keine Gelangens-bestätigung vorlegen

Die Kfz-Händlerin UD veräußert einen Pkw an den in Frankreich ansässigen UF. Kurz darauf wurde das Fahrzeug beim Kraftfahrzeugbundesamt abgemeldet und danach nicht mehr in Deutschland zugelassen.

Das FA erkannte die Steuerfreiheit dieser Lieferung nicht an, da zwar eine bestätigte USt-IdNr. des UF und ein Registerauszug, dass UF wirtschaftlich aktiv ist, vorlag, aber keine Gelangensbestätigung gem. § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV vorgelegt werden konnte.

Außerdem fehle der Identitätsnachweis (Kopie des Personalausweises des Käufers). Daraufhin erklärte UD, dass der Ausweis des Erwerbers mit dem Handy fotografiert worden sei, allerdings habe der Speichervorgang nicht funktioniert.

Des Weiteren versteuerte das FA eine private Nutzung des Kfz, da dessen Kennzeichen die Initialen des Geschäftsführers der UD aufweise.

Lösung

Wird der benannte Buch- und Belegnachweis formell nicht erbracht, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der ig. Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b i. V. m. § 6a UStG nicht erfüllt sind. Da die Erfüllung dieser Nachweispflichten aber keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, BFH-Urteil vom 06.12.2007, V R 59/03, BStBl 2009 II S. 57, kann ausnahmsweise trotz fehlendem Belegnachweises jedoch von der Steuerfreiheit ausgegangen werden, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen.

Das FG hat insofern Zeugenaussagen, die die Übergabe des Fahrzeuges an den französischen Käufer schilderten sowie die Abmeldung des Pkw beim Kraftfahrzeugbundesamt und die nicht wieder in Deutschland erfolgte Anmeldung als Beweis für die Verbringung nach Frankreich genügen lassen. Dabei handele es sich bei dem einen Zeugen um den Geschäftsführer der UD, dessen Initialen das entsprechende Kfz-Kennzeichen aufwies.

Das FG sah allein in den Initialen auf dem Kfz-Kennzeichen keine Grundlage für den Beweis einer Privatnutzung des Kfz.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Hinweis
Glück gehabt!! Das Verfahren hätte sicher auch anders ausgehen können. Dies insbesondere, weil der Käufer UF unter seiner Anschrift in Frankreich nicht angetroffen werden konnte. Unter der angegebenen Adresse hing lediglich ein Firmenschild. Verwunderlich erscheint auch, dass der Personalausweis mit dem Handy fotografiert worden sei, aber der Speichervorgang nicht funktioniert habe.
Zusammenfassung
• Fehlt bei behaupteter ig. Lieferung eines Pkw gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b i. V. m. § 6a UStG die Gelangensbestätigung nach § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV, kann ausnahmsweise von der Steuerfreiheit ausgegangen werden, wenn feststeht, dass der gelieferte Gegenstand tatsächlich ins übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. • Der Abmeldung und nicht erfolgter Wiederanmeldung beim Kraftfahrzeugbundesamt kann in diesem Zusammenhang ein besonderer Beweiswert zukommen. • Auch Zeugenaussagen können ausnahmsweise als Nachweis dienen. • Der Umstand, dass ein Kfz-Kennzeichen die Initialen des Steuerpflichtigen bzw. einer diesem nahestehenden Person aufweist, spricht allein nicht für eine Privatnutzung.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

9.3 Ermäßigter Steuersatz bei der Lieferung von Holzhackschnitzeln	Urteil des Niedersächsischen FG, 16.11.2017, 11 K 113/17, BeckRS 2017 135618

Sachverhalt

Die Klägerin (K-GbR) erzielte u. a. auch Umsätze aus der Herstellung und dem Vertrieb von Holzhackschnitzeln. Diese sind aus angekauftem Holz, das bei Waldarbeiten anfällt, hergestellt worden.

Die Lieferungen dieser Holzhackschnitzel wurden dem ermäßigten Steuersatz unterworfen.

Das FA ging im Rahmen einer Außenprüfung davon aus, dass zwar nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Anlage 2 Nr. 48 Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen und Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst, dem ermäßigten Steuersatz unterlägen. Nicht in die Begünstigung aufgenommen habe der Gesetzgeber Waren des Zolltarifs 4401 21 00 und 4401 22 00. Nach dem Zolltarif handele es sich dabei um Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln entweder aus Nadel- oder anderem Holz.

Nach dem BMF-Schreiben vom 05.08.2004, BStBl 2004 I S. 638, kommt eine Steuerermäßigung nur in Betracht, wenn Holzabfälle oder Holzausschuss vorläge. Holzhackschnitzel, die bei der Herstellung eines Produkts als Nebenprodukt (Abfall) in einem Unternehmen oder Gewerbe anfielen (sog. **Industriehackschnitzel**) seien danach begünstigt, nicht dagegen Holzhackschnitzel, die als eigentliches Produkt direkt aus dem Stamm hergestellt würden (sog. **Waldhackschnitzel**). Aufgrund des Einkaufs durch Direkteinkauf sei von der Lieferung von Waldhackschnitzeln auszugehen.

Lösung

Das FG gab der K-GbR Recht. Zwar entspricht die Auffassung des FA dem nationalen Recht. Jedoch kann sich die GbR auf Art. 122 MwStSystRL berufen, weil diese Regelung sie mit der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes begünstigt und die vom nationalen Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung nach der Herkunft des Ursprungsmaterials gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität der USt verstößt.

Hinweis

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Diese wurde von der Finanzverwaltung auch eingelegt, Az. des BFH V R 67/17.

Zusammenfassung

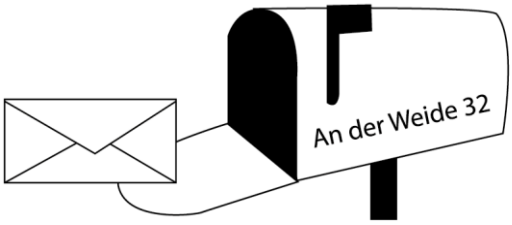
Die Lieferung von Holzhackschnitzeln aus landwirtschaftlich gewonnenem Holz unterfällt dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Unternehmer sich auf Art. 122 MwStSystRL i. V. m. dem europarechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität beruft.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

9.4 Briefkastenadresse und Vorsteuerabzug	EuGH-Urteil, 15.11.2017, C-374/16, Rs. Geissel, DStR 2017 S. 2544

Sachverhalt



Felix Kreissel ist Kfz-Händler und bekommt regelmäßig von seinem Lieferanten, der Firma Kutin-GmbH (K-GmbH), Rechnungen über die Lieferung von Pkws. In der Rechnung ist eine Adresse angegeben, unter der die K-GmbH lediglich postalisch zu erreichen ist.

Ihre wirtschaftliche Tätigkeit führt die K-GmbH unter dieser Adresse nicht aus. Das FA versagte deshalb den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen.

Lösung

Der EuGH stellt in seiner Entscheidung fest, dass der Begriff „Anschrift" gewöhnlich die Bedeutung hat, dass eine Person unter dieser postalisch erreichbar ist und somit auch eine Briefkastenanschrift erfasst.

Der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist eine formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Ein Tatbestandsmerkmal einer ordnungsgemäßen Rechnung ist die Anschrift des leistenden Unternehmers. Der Begriff Anschrift ist nicht so eng auszulegen, dass verlangt werden kann, dass der Unternehmer in seinen Rechnungen den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit aufführen muss.

Die Eingangsrechnungen der K-GmbH sind daher nicht zu beanstanden und der Vorsteuerabzug ist zu gewähren.

Praktikerhinweis

1. Der BFH hatte mit Urteil vom 22.07.2015, V R 23/14, BStBl 2015 II S. 914, noch die Angabe der Anschrift verlangt, unter der der Unternehmer seine wirtschaftliche Aktivität entfaltet.
2. Was für die (Briefkasten-)Anschrift des Leistenden gilt, muss auch für die Anschrift des Leistungsempfängers gelten. Die Finanzverwaltung hat in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE für den Leistungsempfänger schon bisher die Angabe eines Postfachs oder einer Großkundenadresse als ausreichend angesehen.

Zusammenfassung

- Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung ist formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.
- Eine Briefkastenadresse ist ausreichend.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

9.5 Vorliegen einer (rückwirkend) berichtigungsfähigen Rechnung - Kein Vorsteuerabzug bei falschen Leistungsempfängern in Rechnungen	Urteil des FG Rheinland-Pfalz, 12.10.2017, 6 K 1083/17, rkr., EFG 2017 S. 1917

Sachverhalt

Der Kläger (K) war bis zum 31.12.2011 Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Auf dem ihm gehörenden Grundstück betreibt die Autohaus-GmbH (GmbH) ihr Unternehmen. Die Organschaft endete aufgrund der geänderten Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 22.04.2010, V R 9/09, BStBl 2011 II S. 597, und vom 01.12.2010, XI R 43/08, BStBl 2011 II S. 600, mit Wirkung ab 01.01.2012, BMF-Schreiben vom 05.07.2011, IV D 2 - S 7105/10/10001, BStBl 2011 I S. 703.

Für die Jahre 2012 bis 2014 führte das FA bei K eine Außenprüfung durch. Dabei wurde u. a. festgestellt, dass Rechnungen von leistenden Unternehmern für die im Streitjahr 2013 erfolgte Sanierung der auf dem Grundstück des K befindlichen und an die GmbH verpachteten Tankstelle nicht auf K selbst, sondern auf die GmbH ausgestellt worden waren. Gleichwohl hatte K aus diesen Rechnungen die Vorsteuer i. H. v. 23.709 EUR abgezogen.

K legte im Anschluss an die Außenprüfung berichtigte Rechnungen vor und vertrat aufgrund der Rechtsprechung des EuGH und des BFH die Auffassung, dass diese berichtigten Rechnungen für Zwecke des Vorsteuerabzuges auf den Zeitpunkt der Leistung zurückwirken.

Zu einer USt-Nachzahlung bzw. Zinsen gem. § 233a AO könne es daher nicht mehr kommen.

Lösung

Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i. S. v. § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug setzt dabei voraus, dass der Unternehmer eine gem. §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Dies erfordert insbesondere, dass die dem Unternehmer erteilte Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht.

Fehlen die für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Gem. § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV kann eine Rechnung allerdings berichtigt werden, wenn sie (a) nicht alle Angaben gem. § 14 Abs. 4 oder § 14a UStG enthält oder (b) Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.

Eine Rechnung kann jedenfalls dann rückwirkend berichtigt werden, wenn sie Angaben

- zum Rechnungsaussteller,
- zum Leistungsempfänger,
- zur Leistungsbeschreibung,
- zum Entgelt und
- zur gesondert ausgewiesenen USt

enthält.

Die vorliegenden streitbefangenen Rechnungen lauten - unstreitig - auf den falschen Leistungsempfänger. Damit ist ein Leistungsempfänger zwar bezeichnet, die diesbezüglichen Angaben sind aber offensichtlich unzutreffend. (Rückwirkend) berichtigungsfähige Rechnungen lagen somit nicht vor.

Hinweis

Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 23.03.2017, 1 K 3704/15, entschieden, dass eine Rechnung **ohne Benennung** des Leistungsempfängers ebenfalls **nicht** rückwirkend berichtigt werden kann. Revision wurde vom FG nicht zugelassen. Der Kläger legte allerdings Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH ein, Az. des BFH XI B 54/17.

Zusammenfassung

- Ein Dokument ist jedenfalls dann eine Rechnung und damit rückwirkend berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen USt enthält.
- Hierfür reicht es aus, dass sie zu den vorgenannten Kernmerkmalen (Mindestanforderungen) Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.
- An einer rückwirkend berichtigungsfähigen Rechnung fehlt es, wenn (im Anschluss an eine nicht mehr vorliegende Organschaft) zwar ein Leistungsempfänger, aber eben der falsche Leistungsempfänger bezeichnet ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

9.6 Rückwirkende Berichtigung einer Gutschrift für Zwecke des Vorsteuerabzuges	Urteil des FG Baden-Württemberg, 24.05.2017, 1 K 605/17, BeckRS 2017 134228

Sachverhalt

Die Klägerin (K) hatte in 2005 - wie vorher vereinbart - im Gutschriftswege (ohne elektronische Signatur per E-Mail) an den leistenden Unternehmer abgerechnet. In der Gutschrift fehlte die Steuernummer bzw. USt-IdNr. des leistenden Unternehmers. Die Leistungsbeschreibung war ungenau. K machte zunächst in ihrer USt-Jahreserklärung 2005 die Vorsteuerbeträge aus der Gutschrift geltend. In 2011 übersandte sie dem leistenden Unternehmer die Gutschrift in Papierform und fügte ein Blatt mit der bislang fehlenden Steuernummer sowie eine Liste der erworbenen Wirtschaftsgüter bei. Sie berichtigte sodann ihre USt-Jahreserklärung 2005.

Das FA lehnte den Vorsteuerabzug ab. Die 2005 per E-Mail übermittelte Gutschrift sei keine Rechnung, die rückwirkend berichtigt werden könne. Ein Vorsteuerabzug sei erst 2011 möglich.

Lösung

K konnte im Gutschriftswege abrechnen, da dies vereinbart worden war. Enthält die Gutschrift nicht alle erforderlichen Angaben für den Vorsteuerabzug, kann diese mit Rückwirkung auf das Streitjahr berichtigt werden. Die ursprüngliche Leistungsbeschreibung war nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend gewesen. Die ungenaue Leistungsbeschreibung hat K berichtigt. Sie hat der berichtigten Gutschrift in 2011 eine Liste der erworbenen Wirtschaftsgüter sowie die Steuernummer beigefügt. Die Gutschrift ist auch ohne elektronische Signatur ein Dokument, in dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Kann eine Rechnung bei inhaltlichen Fehlern rückwirkend berichtigt werden, müsse dies auch bei der elektronischen Übertragung ohne elektronische Signatur zulässig sein.

Hinweis

Das FA hat gegen das Urteil des FG Revision eingelegt, Az. des BFH V R 48/17.

Zusammenfassung

- Auch eine Gutschrift, die nicht alle Angaben für den Vorsteuerabzug enthält, kann berichtigt werden und ermöglicht „rückwirkend“ einen Vorsteuerabzug.
- Dies gilt auch, wenn die Gutschrift per E-Mail ohne elektronische Signatur übermittelt worden ist.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

10.2	**Bescheidkorrektur bei Nichtberücksichtigung einer USt-Vorauszahlung als Betriebsausgabe im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit**	BFH-Urteil, 17.05.2017, X R 45/16, BeckRS 2017 130067

Sachverhalt

Peter Hastig (H) erzielt als Handelsvertreter gewerbliche Einkünfte. Den Gewinn ermittelt er durch EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG.

H hat die USt-Vorauszahlung für November 01 (mit Dauerfristverlängerung) am 08.01.02 wirksam gezahlt. In der von seinem Steuerberater angefertigten und elektronisch an das FA übermittelten EÜR für 01 war diese Vorauszahlung nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden. H ging davon aus, dass sie erst im Jahr 02 als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann.

Die Einkommensteuerfestsetzung 01 wurde bestandskräftig. Nach Eintritt der Bestandskraft beantragt H, die USt-Vorauszahlung im Jahr 01 als Betriebsausgabe anzusetzen. Diesen Antrag lehnt das FA mit der Begründung ab, verfahrensrechtlich sei keine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheides 01 mehr möglich.

H hat dagegen Klage erhoben.

Lösung

Gem. § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, jederzeit innerhalb der Verjährungsfrist berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen.

Offenbare Unrichtigkeiten i. S. v. § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus.

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung gem. § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Das FG hat die Anwendung des § 129 AO mit der Begründung abgelehnt, es habe sich im Rahmen der ihm obliegenden freien Beweiswürdigung nicht davon überzeugen können, dass ein Fehler des Steuerberaters des Klägers bei der Ermittlung des Zeitpunkts des Abflusses der USt-Vorauszahlung für November 01 auszuschließen sei. Dieser Auffassung schließt sich der BFH an, sodass weiterhin nicht mehr zu prüfen ist, ob der offenbare Fehler überhaupt in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist bzw. ob das FA offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernommen hat.

Auch die Änderungsmöglichkeit gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO schließt der BFH aus. Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen erst nachträglich bekannt werden. Dabei ist ihm auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters zuzurechnen.

Bei der Nicht- oder Falschanwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG handelt es sich um ein grobes Verschulden des steuerlichen Beraters, das H zuzurechnen ist.

Hinweis

Der BFH schließt sich der Auffassung der Finanzverwaltung an (vgl. OFD Nordrhein-Westfalen, 12.05.2015, Kurzinfo Verfahrensrecht 3/2015, DB 2015 S. 1631).

Bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung gilt eine Zahlung gem. § 224 Abs. 2 Nr. 3 AO, auch wenn das FA z. B. erst am 15. eines Monats abbucht, als am Fälligkeitstag entrichtet.

Zusammenfassung

- Die kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres (= Zeitraum bis zu zehn Tagen) fällige und abgeflossene USt-Vorauszahlung - grundsätzlich Dezember/ IV. Quartal - ist im Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Betriebsausgabe/Werbungskosten in Abzug zu bringen.
- Wurde die USt-Vorauszahlung nicht im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gewinnmindernd berücksichtigt, ist die Änderung einer bereits bestandskräftigen Steuerfestsetzung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit verfahrensrechtlich nicht möglich.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

10.3 Änderung des Steuerbescheides bei versehentlicher Falscheintragung in der Erklärung	Urteil des FG Düsseldorf, 17.10.2017, 13 K 3544/15-E, BeckRS 2017 139976

Sachverhalt

$$1 + 1 = 3$$

Der Notar (N) leistete in 2010 - 2012 Beiträge an das Versorgungswerk der Notare. Entsprechende Bescheinigungen des Versorgungswerks fügte er seinen Steuererklärungen für 2010 und 2012, nicht aber für 2011 bei.

N erfasste die Beiträge der in Steuererklärung unter „Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht mit Laufzeitbeginn und erster Beitragszahlung vor dem 01.01.2005".

Richtig gewesen wäre die Eintragung unter „Beiträge ... zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen".

Das FA veranlagte erklärungsgemäß mit der Folge, dass sich die Beiträge nicht auswirkten.

N beantragte die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide wegen offenbarer Unrichtigkeit nach § 129 AO. Das FA lehnte die Berichtigung unter Hinweis auf das Vorliegen eines Rechtsanwendungsfehlers ab.

Lösung

Die Voraussetzungen für eine Berichtigung gem. § 129 AO liegen vor. Indem N die Beiträge zum Versorgungswerk unter der falschen Kennziffer erfasst hat, ist ihm eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen, die sich das FA durch Übernahme zu eigen gemacht hat (sog. Übernahmefehler).

Die mit der fehlerhaften Eintragung der Beiträge verbundene Unrichtigkeit war für das FA erkennbar gewesen. Aufgrund der wiederholt vorgelegten Bescheinigungen war einem unvoreingenommenen Dritten bekannt, dass es sich bei den eingetragenen Beträgen um Beiträge an dieses Versorgungswerk gehandelt hat. Einer weiteren Sachverhaltsermittlung hat es daher nicht bedurft.

Hinweis

Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen.

Zusammenfassung

Erklärt ein Notar Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen in der falschen Zeile der „Anlage Vorsorgeaufwand" und übernimmt das FA diesen Fehler, so handelt es sich um einen Übernahmefehler des FA, der nach § 129 AO berichtigt werden kann.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

10.4	**Schlichter Änderungsantrag nach Einspruchsentscheidung innerhalb der Klagefrist**	BFH-Urteil, 11.10.2017, IX R 2/17, BeckRS 2017 140054

Einkommensteuerbescheid, § 162 AO

…

…

Einspruch (mit Einreichung Einkommensteuererklärung)

…

…

Einspruchsentscheidung (Einspruch teilweise unbegründet, Nichtanerkennung negativer Einkünfte aus VuV)

…

…

Antrag schlichte Änderung möglich?

1. Ein nach Erlass einer Einspruchsentscheidung, aber innerhalb der Klagefrist gestellter Antrag auf schlichte Änderung der Steuerfestsetzung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO ist zulässig.
2. Die Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO steht im Ermessen der Finanzbehörde (*... „darf" nur geändert werden ...*).
3. Liegen die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung vor, reduziert sich das Ermessen der Finanzbehörde hinsichtlich der Änderung auf Null (sog. Ermessensreduktion auf Null).

Hinweis

- Im vorliegenden Sachverhalt setzte das FA die Einkommensteuer 2009 wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO gegen die Eheleute M und F fest. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens dagegen reichten M und F ihre Einkommensteuererklärung 2009 ein. Darin machten sie u. a. negative Einkünfte aus VuV i. H. v. 10.000 EUR geltend. Das FA folgte den Angaben der Eheleute teilweise, wies den Einspruch jedoch hinsichtlich der negativen Einkünfte aus VuV mangels Nachweises einer Vermietungsabsicht als unbegründet zurück.

  M und F hatten im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung einige Unterlagen zum Nachweis ihrer Vermietungsabsicht vorgelegt. Die Einspruchsentscheidung erging dennoch.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

§ 172 Abs. 1 Nr. 2 AO

„(1) [1]Ein Steuerbescheid darf, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, nur aufgehoben oder geändert werden,

…

2. wenn er andere Steuern … betrifft,

a) soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird; dies gilt jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur, soweit er vor Ablauf der Einspruchsfrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Finanzbehörde einem Einspruch oder einer Klage abhilft,

…

[2]Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert worden ist. [3]In den Fällen des Satzes 2 ist Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a ebenfalls anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist zugestimmt oder den Antrag gestellt hat; Erklärungen und Beweismittel, die nach § 364b Abs. 2 in der Einspruchsentscheidung nicht berücksichtigt wurden, dürfen hierbei nicht berücksichtigt werden. …“

Daraufhin stellten M und F einen Antrag auf schlichte Änderung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO. Hierzu legten sie weitere Unterlagen zum Nachweis der Vermietungsabsicht vor. Das FA lehnte diesen Antrag ab.

Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück, obwohl die Vermietungsabsicht unstreitig nachgewiesen wurde.

Zu Unrecht wie der BFH nun entschieden hat. Die begehrte schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a i. V. m. Satz 2 und 3 AO ist vorzunehmen.

Das Urteil des BFH wurde allerdings nicht veröffentlicht. Ein weiteres Verfahren zu dieser Frage ist jedoch bereits unter dem Az. X R 31/17 beim BFH anhängig.

- Das FG Münster hatte erst jüngst mit Urteil vom 19.10.2017, 5 K 3971/14 U, EFG 2017 S. 1865, entschieden, dass mit einem schlichten Änderungsantrag nach Ergehen der Einspruchsentscheidung keine nochmalige sachliche Überprüfung der bereits im Einspruchsverfahren vorgetragenen Argumente verlangt werden kann. Das FG hat die Revision zugelassen. Ob diese tatsächlich eingelegt wird, bleibt noch abzuwarten.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

10.5	**Regelmäßig keine Nichtigkeit einer überhöhten Schätzung**	Urteil des FG Baden-Württemberg, 23.03.2017, 1 K 3704/15, BeckRS 2017 140466

Schätzung gem. § 162 AO

1. Verlässt eine überzogene Schätzung den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen, hat dies die Rechtswidrigkeit der Schätzung, nicht aber bereits ihre Nichtigkeit zur Folge.
2. Nichtigkeit ist selbst bei groben Schätzungsfehlern nicht anzunehmen, sondern kommt allenfalls bei Willkürmaßnahmen in Betracht.
3. Bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen ist es gerechtfertigt, einen Sicherheitszuschlag vorzunehmen.
4. Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BFH XI B 54/17.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

10.6 Wegfall eines Vorläufigkeitsvermerks gem. § 165 AO	Urteil des FG Rheinland-Pfalz, 22.08.2017, 3 K 2227/15, EFG 2017 S. 1863

Sachverhalt

Die Klägerin (K) machte in 2001 Verluste aus einer selbstständigen Tätigkeit als Designerin geltend. Diese wurden nach einigem „hin und her“ in 2003 anerkannt. Die Steuerfestsetzung erfolgte unter Verweis auf § 165 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO wegen der ggf. nicht vorliegenden Gewinnerzielungsabsicht vorläufig. Der Vorläufigkeitsvermerk wurde manuell angefügt. In den Jahren 2002 - 2005 wurden die Einkünfte, die teils positiv und teils negativ waren, stets mit dem Vermerk nach § 165 AO berücksichtigt. Mit Bescheid vom April 2006 erfolgte eine Änderung der Steuerfestsetzung 2001 wegen Änderungen in einer anderen Einkunftsart. In dem neuen Bescheid für 2001 wurde lediglich ein Vorläufigkeitsvermerk aufgenommen, der nicht individuell ausgestaltet war, sondern allgemein auf anhängige Gerichtsverfahren verwies.

Später im Rahmen der Veranlagung 2008 kam das FA zu der Auffassung, es liege von Anfang an keine Gewinnerzielungsabsicht vor und erließ einen Änderungsbescheid für das Jahr 2001 gem. § 165 Abs. 2 AO.

Hiergegen wandte sich K mit der Ansicht, eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung sei mangels Korrekturnorm nicht zulässig gewesen. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wurde Klage erhoben.

Lösung

Die Klage hatte Erfolg. Nach Ansicht des FG bestand keine Rechtsgrundlage zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001. Zwar sei zunächst eine vorläufige Steuerfestsetzung gem. § 165 Abs. 1 AO erfolgt. Da in dem nachfolgenden Änderungsbescheid jedoch ein abweichender Vorläufigkeitsvermerk aufgenommen worden sei, der die Unsicherheit bez. der Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr aufgeführt habe, sei der neue Vorläufigkeitsvermerk an die Stelle des ersten Vorläufigkeitsvermerks getreten. Da in dem neuen Vorläufigkeitsvermerk die Unsicherheit bez. der Gewinnerzielungsansicht nicht mehr genannt war, sei eine Änderung nicht mehr möglich gewesen. Dies gelte vor allem deswegen, da aus Sicht des Steuerpflichtigen der neue Vorläufigkeitsvermerk sich als abschließend dargestellt habe. Anhaltspunkte dafür, dass das FA nach wie vor die Gewinnerzielungsabsicht als vorläufig ansehe, hätten sich für K nicht ergeben, zumal die Veranlagungen der Folgejahre endgültig ergangen seien.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

Hinweis

Aus Sicht eines Steuerpflichtigen liegt es nahe, dass ein Vorläufigkeitsvermerk, der in einem späteren Bescheid nicht erneut erwähnt wird, nicht mehr weiter gilt. Es gilt nur der Inhalt des neuen Bescheides. Vergisst das FA den Vorläufigkeitsvermerk, darf das dem Steuerpflichtigen nicht zum Nachteil gereicht werden.

Das FG hat die Revision zugelassen, da das FG München mit Urteil vom 25.05.2012, 4 K 511/11 E, EFG 2012 S. 1616, eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat. Die Revision wurde vonseiten der Finanzverwaltung auch eingelegt, Az. des BFH VIII R 12/17.

Im Übrigen hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 15.01.2018, IV A 3 - S 0338/17/10007, ein neues Anwendungsschreiben zur vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 AO bekannt gegeben.

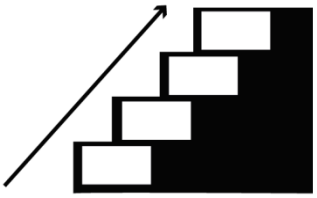
Zusammenfassung

- Ein manuell gesetzter Vorläufigkeitsvermerk entfällt, wenn in einem späteren Änderungsbescheid dieser nicht ausdrücklich wiederholt wird.
- Revision eingelegt, Az. des BFH VIII R 12/17.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

10.7	**Änderung Steuerfestsetzung nach § 165 AO infolge der Neuberechnung der außergewöhnlichen Belastung gem. § 33 EStG**	OFD Nordrhein Westfalen, aktualisiert am 30.01.2018, Kurzinformation



Der BFH hat mit Urteil vom 19.01.2017, VI R 75/14, BStBl 2017 II S. 684, entschieden, dass die Berechnung der zumutbaren Belastung i. S. v. § 33 Abs. 3 EStG stufenweise zu erfolgen hat. Es wird nur der Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte, der den jeweiligen Grenzbetrag überschreitet, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet.

Die Finanzverwaltung wendet das Urteil für alle verfahrensrechtlich offenen Fälle an.

Fraglich war, ob die neue Berechnung auch in den Fällen angewendet werden kann, in denen die Steuerfestsetzung vorläufig gem. § 165 AO erfolgt.

Hinweis

1. Lt. Kurzinformation der OFD Nordrhein-Westfalen (zuletzt aktualisiert am 30.01.2018) können Steuerbescheide, die hinsichtlich des Abzuges einer zumutbaren Belastung bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit und Pflege als außergewöhnliche Belastung vorläufig ergangen sind, aufgrund des BFH-Urteils vom 19.01.2017, VI R 75/14, BStBl 2017 II S. 684, nach § 165 Abs. 2 AO geändert werden.

   Der Vorläufigkeitsvermerk wurde seit dem Dateneingang 26.08.2013 aufgenommen, sodass die ab diesem Stichtag freigegebenen Erstveranlagungen vollumfänglich nach § 165 Abs. 2 AO hinsichtlich der zumutbaren Belastung geändert werden können.

   Die Finanzverwaltung plant jedoch für alle Einkommensteuerbescheide, die hinsichtlich des Abzuges einer zumutbaren Belastung bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit und Pflege als außergewöhnliche Belastung vorläufig ergangen sind und bei denen die Berechnung der zumutbaren Belastung noch nicht nach der neuen, stufenweisen Berechnungsmethode erfolgt ist, eine maschinelle Korrektur anzustoßen. Für die Umsetzung eines solchen maschinellen Korrekturlaufs sind jedoch von Seiten der Finanzverwaltung umfangreiche Analysen erforderlich, die im ersten Quartal 2018 beginnen werden.

   Wer nicht auf den Korrekturlauf der Finanzverwaltung warten möchte: Änderungsanträgen ist stattzugeben.

2. Der BFH hat mit Beschluss vom 29.09.2016, III R 62/13, BStBl 2017 II S. 259, und mit Urteilen vom 02.09.2015, VI R 32/13, BStBl 2016 II S. 151, VI R 33/13, BeckRS 2015 96145, entschieden, dass Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung um die zumutbare Belastung zu mindern sind.

   Diesbezüglich liegen beim BVerfG zwei Verfassungsbeschwerden, 2 BvR 221/17 und 2 BvR 1936/17, vor.

Notizen: _____

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Zusammenfassung
Die stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung bei außergewöhnlicher Belastung nach § 33 EStG wird auch in (Alt-)Fällen angewendet, die insoweit mit Vorläufigkeitsvermerk ergingen.

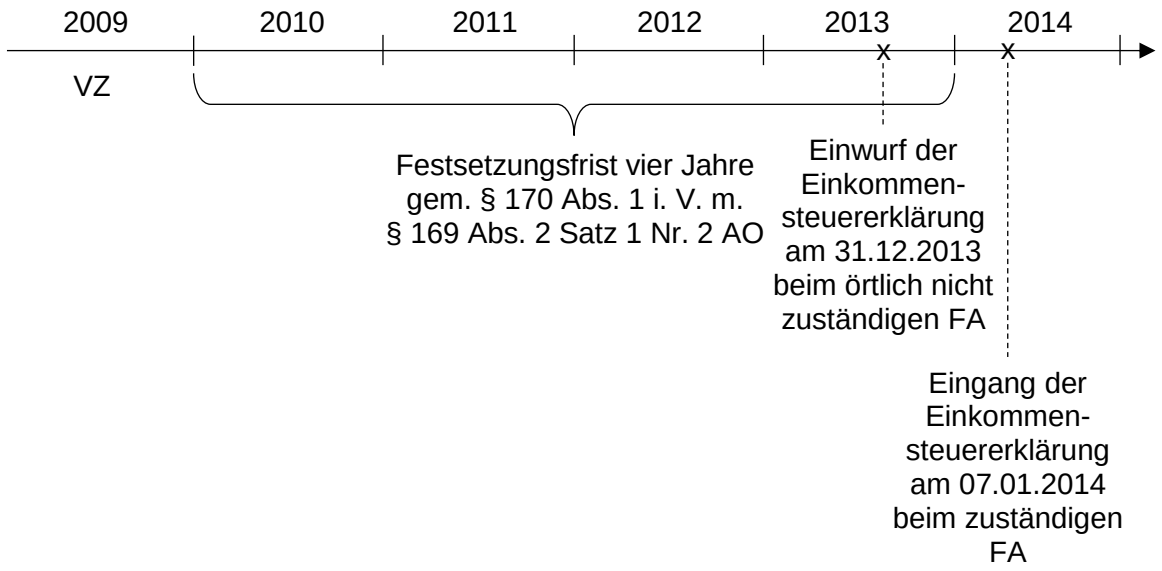
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Notizen:

10.8 Fristwahrender Einwurf einer Steuererklärung beim unzuständigen FA - § 171 Abs. 3 AO

Urteil des FG Köln, 23.05.2017
1 K 1637/14, EFG 2017 S. 1736

Sachverhalt



Der Steuerpflichtige Peter Pech (P) erzielt lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG, sodass er nicht verpflichtet ist eine Einkommensteuererklärung beim FA einzureichen.

Der Kläger warf seine Einkommensteuererklärung für 2009 am 31.12.2013 gegen 20:00 Uhr bei einem unzuständigen FA ein.

Das zuständige FA lehnte die Bearbeitung der Erklärung mit der Begründung ab, dass die Festsetzungsfrist bereits zum 31.12.2013 24:00 Uhr abgelaufen sei und die Erklärung erst Anfang Januar 2014 und damit nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist beim zuständigen FA eingegangen sei. Eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 3 AO würde daher nicht greifen.

Zu Recht?

Lösung

Die reguläre Festsetzungsfrist endete im Streitfall mit Ablauf des Kalenderjahres 2013, § 170 Abs. 1 i. V. m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

Diese kann jedoch gem. § 171 Abs. 3 AO gehemmt sein, wenn vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist ein Antrag auf Steuerfestsetzung gestellt wird.

Da die Abgabe einer Einkommensteuererklärung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ein Antrag auf Steuerfestsetzung i. S. d. § 171 Abs. 3 AO darstellt, ist die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 3 AO solange gehemmt, bis über den Antrag unanfechtbar entschieden wurde.

Fraglich ist jedoch, ob der Antrag bei der örtlich zuständigen Behörde vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist eingehen muss.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Soweit eine Verfahrenshandlung bei einer zuständigen Finanzbehörde zu erfolgen hat, wird dies ausdrücklich im Gesetz genannt, z. B. zur Einlegung des Einspruchs § 357 Abs. 2 AO. Da es weder gesetzlich in § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG noch in § 171 Abs. 3 AO ausdrücklich geregelt ist, dass ein Veranlagungsantrag beim zuständigen FA eingehen muss, wird die Frist auch durch einen Antrag bei einem nicht zuständigen FA gehemmt.

Auch kann die Finanzverwaltung einem steuerlich unberatenen Bürger nicht die Unzuständigkeit eines FA vorhalten, wenn sie selbst nach außen als einheitliche Verwaltung auftritt (z. B. Absender auf den Bescheiden bzw. Schreiben und auch Aufdruck auf den Briefumschlägen ist z. B. „Finanzverwaltung des Landes NRW“).

Der Antrag auf Festsetzung der Einkommensteuer wurde daher bereits mit Eingang beim unzuständigen FA und damit innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt. Er löst daher die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 3 AO aus, sodass das zuständige FA gem. § 25 Abs. 1 EStG verpflichtet ist die Einkommensteuerveranlagung durchzuführen und einen Steuerbescheid nach § 155 Abs. 1 AO zu erlassen.

Hinweis

§ 171 Abs. 3 AO

„(3) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 gestellt, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.“

Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO kann lt. BFH-Urteil vom 24.01.2008, VII R 3/07, BStBl 2008 II S. 462, nicht auf den Ablauf der Festsetzungsfrist angewandt werden.

<u>Unterschied Pflichtveranlager - Antragsveranlager</u>

Mit Urteil vom 12.08.2015, I R 63/14, BeckRS 2015 96155, hat der BFH entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, durch die Einreichung seiner Erklärung (auch wenn diese zu einer Steuererstattung führt) nur seiner allgemeinen Mitwirkungspflicht nachkommt und hierdurch keinen Antrag auf Festsetzung stellt.

Die reguläre Festsetzungsfrist wird in diesen Fällen nicht gem. § 171 Abs. 3 AO gehemmt. Zur Auslösung der Ablaufhemmung ist in den Fällen der Pflichtveranlagung lt. BFH ein separater Antrag auf Steuerfestsetzung zu stellen, der auch nicht über das Begleitschreiben zur Steuererklärung beim FA gestellt werden darf.

Wird daher eine Steuererklärung für einen Pflichtveranlager kurz vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist beim FA eingereicht, ist in der Praxis darauf zu achten, dass in den Fällen der Steuererstattung ein separater Antrag auf Steuerfestsetzung zur Wahrung der Festsetzungsfrist beim FA gestellt wird.

Zusammenfassung

- Der Einwurf der Einkommensteuererklärung eines sog. „Antragsveranlagers“ am letzten Tag der regulären Festsetzungsfrist ist auch dann fristwahrend und führt zur Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 AO, wenn die Erklärung bei einem örtlich unzuständigen FA abgegeben wird.
- Revision eingelegt, Az. des BFH VI R 37/17.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

10.17 Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 und § 138b AO i. d. F. des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes (StUmgBG)	BMF-Schreiben, 05.02.2018, IV B 5 - S 1300/07/10087, DStR 2018 S. 356, **im Anlagenheft als Anlage 5 abgedruckt**

Mit dem StUmgBG wurden die bis dato geltenden Anzeigepflichten inländischer Steuerpflichtiger für bestimmte Sachverhalte mit Auslandsbezug modifiziert und erweitert.

Das BMF hat zu den Mitteilungspflichten bei Auslandsbeziehungen nach § 138 Abs. 2 und § 138b AO i. d. F. des StUmgBG mit Schreiben vom 05.02.2018 Stellung genommen und die amtlichen Vordrucke zur steuerlichen Erfassung bekannt gegeben.

Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO

§ 138 Abs. 2 AO

„(2) [1]Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes (inländische Steuerpflichtige) haben dem für sie nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt mitzuteilen:

1. *die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebstätten im Ausland;*
2. *den Erwerb, die Aufgabe oder die Veränderung einer Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften;*
3. *den Erwerb oder die Veräußerung von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, wenn*
   a) *damit eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Kapital oder am Vermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erreicht wird oder*
   b) *die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als 150.000 EURO beträgt;*
4. *die Tatsache, dass sie allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können;*
5. *die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebs, der Betriebstätte, der Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder der Drittstaat-Gesellschaft.*

[2]In den Fällen des Satzes 1 Nummer 3 sind unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen.“

Allgemeines

Die Tatbestände des § 138 Abs. 2 AO wurden teilweise ergänzt und um die Nr. 4 und 5 erweitert, siehe dazu BMF-Schreiben vom 05.02.2018**, im Anlagenheft als Anlage 5 abgedruckt**.

Notizen: _____

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

Mitteilungspflicht nach § 138b AO

Die Mitteilungspflicht nach § 138b AO wurde neu aufgenommen.

§ 138b AO

„(1) [1]Verpflichtete im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 und 6 des Geldwäschegesetzes (mitteilungspflichtige Stelle) haben dem für sie nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt von ihnen hergestellte oder vermittelte Beziehungen von inländischen Steuerpflichtigen im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 zu Drittstaat-Gesellschaften im Sinne des § 138 Absatz 3 mitzuteilen. [2]Dies gilt für die Fälle, in denen

1. *der mitteilungspflichtigen Stelle bekannt ist, dass der inländische Steuerpflichtige auf Grund der von ihr hergestellten oder vermittelten Beziehung allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben kann, oder*
2. *der inländische Steuerpflichtige eine von der mitteilungspflichtigen Stelle hergestellte oder vermittelte Beziehung zu einer Drittstaat-Gesellschaft erlangt, wodurch eine unmittelbare Beteiligung von insgesamt mindestens 30 Prozent am Kapital oder am Vermögen der Drittstaat-Gesellschaft erreicht wird; anderweitige Erwerbe hinsichtlich der gleichen Drittstaat-Gesellschaft sind miteinzubeziehen, soweit sie der mitteilungspflichtigen Stelle bekannt sind oder bekannt sein mussten.*

(2) [1]Die Mitteilungen sind für jeden inländischen Steuerpflichtigen und jeden mitteilungspflichtigen Sachverhalt gesondert zu erstatten.

(3) [1]Zu jedem inländischen Steuerpflichtigen ist anzugeben:

1. *die Identifikationsnummer nach § 139b und*
2. *die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c oder, wenn noch keine Wirtschafts-Identifikationsnummer vergeben wurde und es sich nicht um eine natürliche Person handelt, die für die Besteuerung nach dem Einkommen geltende Steuernummer.*

[2]Kann die mitteilungspflichtige Stelle die Identifikationsnummer und die Wirtschafts-Identifikationsnummer oder die Steuernummer nicht in Erfahrung bringen, so hat sie stattdessen ein Ersatzmerkmal anzugeben, das vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestimmt worden ist.

(4) [1]Die Mitteilungen sind dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten, und zwar bis zum Ablauf des Monats Februar des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht wurde. § 72a Absatz 4, § 93c Absatz 1 Nummer 3 und Absatz 4 bis 7, § 171 Ab-satz 10a, § 175b Absatz 1 und § 203a gelten entsprechend.

(5) [1]Das für die mitteilungspflichtige Stelle zuständige Finanzamt hat die Mitteilungen an das für den inländischen Steuerpflichtigen nach den §§ 18 bis 20 zuständige Finanzamt weiterzuleiten. § 31b bleibt unberührt.

(6) [1]Der inländische Steuerpflichtige hat der mitteilungspflichtigen Stelle

1. *seine Identifikationsnummer nach § 139b mitzuteilen und*
2. *seine Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c oder, wenn diese noch nicht vergeben wurde und er keine natürliche Person ist, seine für die Besteuerung nach dem Einkommen geltende Steuernummer mitzuteilen.“*

Vgl. auch hierzu das BMF-Schreiben vom 05.02.2018**, im Anlagenheft als Anlage 5 abgedruckt**.

Notizen:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag / H.a.a.S. I/2018

H.a.a.S. GmbH
SEMINARE
STEUERN + FINANZEN

VERANSTALTUNGSORTE

H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover

Tel. 0511 763892-0
Fax 0511 763892-33
info@haas-sv.de
www.haas-wir-steuern.de

PLZ 0
Cottbus
Dessau
Dresden
Gera
Leipzig

PLZ 1
Berlin
Neubrandenburg
Rostock
Schwerin

PLZ 2
Bad Zwischenahn
Bremen
Bremerhaven
Celle
Emden
Flensburg
Hamburg
Husum
Kiel
Leer
Lübeck
Lüneburg
Neumünster
Oldenburg
Papenburg
Soltau
Stade
Verden
Walsrode
Wilhelmshaven

PLZ 3
Bad Hersfeld
Bad Oeynhausen
Bielefeld
Braunschweig
Fulda
Göttingen
Goslar
Hameln
Hannover
Hildesheim
Höxter
Kassel
Magdeburg
Minden
Nienburg
Paderborn
Salzgitter
Stendal
Wetzlar
Wolfsburg

PLZ 4
Cloppenburg
Dinklage
Lingen
Meppen
Münster
Osnabrück
Vechta

PLZ 5
Mainz

PLZ 6
Darmstadt
Frankfurt
Offenbach

PLZ 9
Erfurt
Würzburg

Weitere Informationen zu den Seminarorten auf www.haas-wir-steuern.de

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.