

12
13

Dezember

Seiten 441–480
PVSt 49837

Ertragsteuerplanung für
Betrieb · Familie
Arbeit · Vermögen

Der + Berater.Modul Ertrag- Steuer- Berater

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Rechtsprechung

- Einbringung in Personengesellschaft gegen Mischentgelt
- Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen
- VGA bei verdeckter Treuhand
- „Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Leerstand
- Abzugsausschluss für Versorgungsleistungen bei beschränkter Steuerpflicht: unionsrechtswidrig?
- Kein Abzug von Strafverteidigungskosten als agB
- Kindergeld bei Einberufung zum Wehrdienst im Laufe eines Monats

Verwaltungsanweisungen

- Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung
- Ertragsteuerliche Grundsätze bei Entlassungsentschädigungen

Beiträge für die Beratungspraxis

Aktuelle Steuerfragen

- Unentgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb von Immobilien des Privatvermögens *Günther*
- Der Abgrenzungserlass 2013: Gebäude oder Betriebsvorrichtung? – Praxisrelevante Folgen *Schumann*

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

- Einkünfteermittlung und Verlustvortrag – Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben *Oberloskamp*

Literaturempfehlungen

www.estb.de

oVS Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Mit
Jahresregister
2013



LexWARE

Die bezahlbare Kanzleisoftware für kleine und mittlere Steuerberaterkanzleien.

Profitieren auch Sie vom überragenden Preis-Leistungs-Verhältnis von Lexware neue steuerkanzlei. Dank bewährter Lexware-Technologie wickeln Sie die Buchhaltung, Lohnabrechnung und Steuererklärung für Ihre Mandanten hoch effizient ab. Natürlich unterstützt Sie die Software auch bei der Mandantenverwaltung inkl. Rechnungserstellung. Die Bedienung ist dabei denkbar einfach. Und das Beste: Die Kosten haben Sie jederzeit voll unter Kontrolle. Denn im Jahrespreis von nur 1.242 € (zzgl. MwSt.) sind 5 Lizenzen, Updates und die Hotline bereits inklusive.

Überzeugen Sie sich selbst und testen Sie Lexware neue steuerkanzlei jetzt 4 Wochen kostenlos:

www.lexware.de/nsk

Telefon 0800 72 34 244 (kostenlos)

Editorial



Ihr Berater.Modul Ertragsteuer im Steuerberater-Center

Liebe Abonnementin, lieber Abonnent,

wir möchten unter Bezugnahme auf das Editorial 11/2013 noch einmal in Erinnerung rufen, dass Sie ab Januar 2014 noch effektiver in Ihrem Berater.Modul Ertragsteuer recherchieren können. Das Modul ist Teil der Online-Datenbank Steuerberater-Center und steht Ihnen als Print-Abonnent des Ertrag-Steuer-Beraters (EStB) ohne Aufpreis zur Verfügung.

Mit dem **Januar-Heft 2014** Ihres EStB erhalten Sie einen exklusiven Zugangs-Code, mit dem Sie Ihr Berater.Modul Ertragsteuer freischalten bzw. verlängern können. Um alle Vorteile Ihres Abonnements zu nutzen, rufen Sie einfach die Datenbank unter **www.steuerberater-center.de** auf und schalten Sie Ihren Zugang frei.

Das bietet Ihnen das Berater.Modul Ertragsteuer: als Abonnent des EStB haben Sie exklusiven Zugang

- zum Zeitschriften-Archiv des EStB sowie
- vollen Zugriff auf die Inhalte der Steuerberater Woche.

Neben den Heftinhalten enthält das Berater.Modul Ertragsteuer:

- eine hochwertige Kommentar-Bibliothek zu den einschlägigen Steuergesetzen (EStG, KStG, GewStG, UmwStG, AStG, InvZulG) inkl. Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011,
- ein Steuer-Handbuch für die erste Orientierung in ABC-Form,
- Verwaltungsanweisungen (umfassend und sachorientiert verknüpft),
- Gerichtsentscheidungen im Volltext,
- Gesetzestexte zum Steuer- und berufsrelevanten Wirtschaftsrecht.

Sofern Sie weitere Steuer-Berater-Zeitschriften abonniert haben, wie den AO-StB, den ErbStB, den GmbH-StB, den UStB oder die SteuerberaterWoche, sind die Zugangs-Codes für diese Spezialgebiete mit den dazugehörigen Berater.Modulen im Steuerberater-Center für Sie ebenfalls in den jeweiligen Januarheften verfügbar. Bei Fragen sprechen Sie gerne unseren Kundenservice an.

Wir freuen uns, Sie weiterhin mit unserem Online-Angebot bei Ihrer täglichen Arbeit fachlich fundiert und zeitsparend unterstützen zu können.

Mit den besten Grüßen

Ihre

Prof. Dr. Annette Stuhldreier
Gesamtverantwortliche Redakteurin

Hilfe! Mein Mandant hat Angst vor einer CD.



Wenn die CD aus einem Land kommt, das sonst nur für seine Schokolade und Verschwiegenheit bekannt ist, sollten Sie hellhörig werden. Handelt es sich dabei um eine CD, auf die vor allem unsere Finanz- und Ermittlungsbehörden scharf sind, obwohl gar keine Musik drauf ist, müssen Sie den *Kohlmann* haben, damit Sie Ihrem Mandanten wirklich helfen können.

In diesem legendären Standardwerk der Praxis finden Sie alles, was Sie für eine kompetente Beratung in jedem Verfahrensstadium gegenüber dem Finanzamt, den Ermittlungsbehörden und vor Gericht brauchen. Und zwar immer auf dem aktuellen Stand. Jetzt Probe lesen und bestellen bei **www.otto-schmidt.de**

Kohlmann Steuerstrafrecht. Loseblatt in 2 Ordnern.
Nur 149,- € bei einem Abonnement für mindestens
zwei Jahre. Ergänzungslieferungen etwa zweimal im Jahr.
ISBN 978-3-504-25950-1
Ohne Abonnement 298,- €. ISBN 978-3-504-25958-7

In diesem Heft

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

- Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen Mischentgelt in Buchwerthöhe
BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10 443
- Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen
BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12 444
- VGA bei verdeckter Treuhand
BFH v. 6.8.2013 – VIII R 10/10 445
- VGA bei spanischer Ferienimmobilie
BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/11 445
- „Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Wohnungsleerstand
BFH v. 12.6.2013 – IX R 38/12 446
- Steuerpflicht von Erziehungsrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung
BFH v. 19.8.2013 – X R 35/11 447
- Abzugsausschluss für Versorgungsleistungen bei beschränkter Steuerpflicht: unionsrechtswidrig?
BFH v. 14.5.2013 – I R 49/12 448
- Beiträge zur Versorgungsanstalt der Bezirksschornsteinfeger: nur begrenzt abzugsfähig
BFH v. 15.5.2013 – X R 18/10 449
- BFH lässt Besteuerung von Erträgen aus ausländischen „schwarzen“ Fonds durch den EuGH überprüfen
BFH v. 6.8.2013 – VIII R 39/12 450
- Kein Abzug von Strafverteidigungskosten als agB
BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12 451
- Kindergeld bei Einberufung zum Wehrdienst im Laufe eines Monats
BFH v. 5.9.2013 – XI R 7/12 452
- Verlängerter Bezug von Kindergeld auch für Dienstmonate der Berufsausbildung
BFH v. 5.9.2013 – XI R 12/12 453
- Kindergeld für deutsche Grenzgängerin
BFH v. 18.7.2013 – III R 51/09 453
- Differenzkindergeld für Wanderarbeiter
BFH v. 11.7.2013 – VI R 68/11 454
- Kindergeld für ausländische Saisonarbeiter
BFH v. 18.7.2013 – III R 59/11 455
- Nato-Truppenstatut: Kindergeldanspruch in Sonderfällen
BFH v. 8.8.2013 – III R 22/12 456

Weitere Rechtsprechung

in Kürze

- Einlagekonto bei Regiebetrieb 456
- Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten 457
- GrEST: Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs 457
- Unterbliebene Einlagen bei § 4 Abs. 3 EStG 458
- Umfang eines tarifbegünstigten Aufgabegewinns 458
- Rückstellungsminderung wegen künftiger Vorteile 458
- Teilabzugsverbot in Fällen des Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung 459
- Keine WK bei vorzeitiger Kündigung einer Kapitallebensversicherung 459

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

- Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung
BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001 – DOK 2013/0935028 459
- Ertragsteuerliche Grundsätze bei Entlassungsschädigungen
BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 – DOK 2013/0929313 461

Weitere Verwaltungsanweisungen

in Kürze

- Versicherungsunternehmen: Abzinsung von Schadensrückstellungen verlängert 461
- Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei Auslandsreisen ab 2014 462
- Änderung der LSt: Anmeldung zugunsten des Arbeitgebers 462
- Aktualisierte Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10b EStG) 462
- Anwendung von § 1a EStG bei Wohnsitz in der Schweiz 462
- Steuerklassenwahl für 2014 462
- Anwendung von DBA auf Personengesellschaften 463

■ Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach DBA	463
■ GewSt: Hinzurechnung von Hotelleistungen bei Reiseveranstaltern	463
■ GrEST: Wechselseitige Beteiligungen und Einheitsgesellschaften	463

Beiträge für die Beratungspraxis

Aktuelle Steuerfragen

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther

■ Unentgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb von Immobilien des Privatvermögens – Steuerfolgen und Gestaltungsalternativen	464
<i>RR Dr. Jan Chr. Schumann</i>	
■ Der Abgrenzungserlass 2013: Gebäude oder Betriebsvorrichtung? – Praxisrelevante Folgen für einzelne Steuerarten	468

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

Dr. Klaus Oberloskamp, RA/FASt/StB

■ Einkünfteermittlung und Verlustvortrag – Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben	473
---	-----

Literaturempfehlungen

<i>von Dipl.-Finw., M.A. Achim Nettersheim</i>	476
--	-----

Bearbeiter

Redaktion: RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette [Stuhldreier](#) (gesamtverantwortl.), Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Fachbeirat: RA FASSt StB Dipl.-Finw. Dr. Ralf [Demuth](#) · Dipl.-Finw. RD Karl-Heinz [Günther](#) · RA FASSt StB Dipl.-Finw. Dr. Martin [Klein](#) · VRiBFH Michael [Wendt](#)

Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen: Dipl.-Finw. Wilfried [Apitz](#) · PrHFG Lothar [Aweh](#) · RA FASSt StB Dipl.-Finw. Dr. Ralf [Demuth](#) · Dipl.-Finw. Rainer [Formel](#) · RA StB Dr. Michael [Glanemann](#) · Dipl.-Finw. RD Karl-Heinz [Günther](#) · Dipl.-Finw. Martin [Hilbertz](#) · RA StB Dr. Joachim [Krämer](#) · VRiFG Ulrich [Krömker](#) · Dipl.-Finw. Hermann-Josef [Meurer](#) · RiFG a.D. Franz [Rothenberger](#) · RA FASSt StB Dr. Jürgen [Schimmele](#) · VRiFG Anton [Siebenhüter](#) · StB Dipl.-Finw. Rolf [Wischmann](#)

Steuerfragen: Prof. Dr. Georg [Crezelius](#) · Dr. Helmar [Fichtelmann](#) · Dr. Steffen [Neumann](#) · Dipl.-Finw. Joachim [Patt](#) · Dipl.-Finw. Bernhard [Paus](#) · StB Dipl.-Finw. Alfred P. [Röhrig](#) · Prof. Dr. Georg [Schnitter](#) · Dipl.-Kfm. Dipl.-Finw. (FH) Dr. Jan Chr. [Schumann](#) · StB Dipl.-Finw. Karsten [Warnke](#) · VRiBFH Michael [Wendt](#) · Thomas [Wengenroth](#)

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung: WP StB Dr. Renate [Biber](#) · RA StB FASSt Dr. Mirko Wolfgang [Brill](#), M.R.F. · WP StB Dipl.-Kfm. Paul [Forst](#) · RA FASSt FAInsR WP Dr. Christian [Frystatzki](#) · StB Dipl.-Kfm. Thomas [Gebhardt](#) · WP StB Dipl.-Kfm. Michael [Häger](#) · RA FASSt StB Dr. Jürgen [Hornert](#) (und Partner) · RA WP Dipl.-Kfm. Dr. Christian [Kirnberger](#) · WP StB Dr. Stefan [Kusterer](#) · RA WP Dipl.-Kfm. Dr. Frank [Roser](#)

Literaturempfehlungen: Dipl.-Finw. M.A. Achim [Nettersheim](#)

Vorschau auf die nächste Ausgabe

Beiträge zu folgenden Themen sind geplant

- ➔ Aktuelle FG-Rechtsprechung
- ➔ BMF zur Entfernungspauschale
- ➔ Übertragung eines einzelnen WG und Übernahme von Verbindlichkeiten innerhalb einer Mitunternehmerschaft

Der
Ertrag-
Steuer-
Berater

+ Berater.Modul
Ertragsteuer

Im Abo
enthalten

Zeitschriften-Archiv + Gesetzeskommentare +
Steuer-Handbuch + Verwaltungsanweisungen +
Gerichtsentscheidungen + Gesetze

www.steuerberater-center.de

Freischaltcode siehe Heft 1/2014
zweite Umschlagseite

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen Mischentgelt in Buchwerthöhe

Bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. *Mischentgelt* (bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft) wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt.

BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10
UmwStG § 24; EStG § 6 Abs. 3

Das Problem: Der Kläger ist Kommanditist einer in 2002 gegründeten GmbH & Co. KG. Er hatte als Einzelunternehmer seinen Betrieb, der einen Buchwert i.H.v. 352.356,12 €, aber zugleich hohe stille Reserven aufwies, zum Buchwert in die Gesellschaft eingebracht. Gleichzeitig nahm er seine Ehefrau und zwei Kinder mit Kapitalanteilen von insgesamt 100.000 € unentgeltlich in die neu gegründete KG auf. Er selbst erhielt in der KG einen Kapitalanteil i.H.v. 150.000 € sowie eine Darlehensforderung i.H.v. 102.356,12 €. Die Beteiligten streiten über den Ansatz eines Gewinns aus der Einbringung seines Betriebes. Nach Auffassung des FA war ein Einbringungsgewinn i.H.v. 95.717,65 € zu versteuern. Das FA legte als Gewinn den Veräußerungspreis (102.356,12 €) abzgl. anteiliges Kapitalkonto des Einzelunternehmens (6.638,48 €) zugrunde. Die 1. Instanz (FG Düsseldorf v. 24.11.2010, – 15 K 931/09 F, EFG 2011, 491) hat – wie das FA – entschieden, dass der Einzelunternehmer aufgrund der Einräumung der Darlehensforderung den vom FA richtig ermittelten Einbringungsgewinn zu versteuern hat.

Die Lösung des Gerichts: Der Auffassung der Vorinstanz ist der BFH nicht gefolgt. Da die Summe aller Kapitalkonten sowie der Darlehensforderung nicht größer war als der Buchwert des bisherigen Einzelunternehmens, ergibt sich kein Gewinn.

Konsequenzen für die Praxis: Nebeneinander von § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG: Bringt ein Steuerpflichtiger einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften des § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (vgl. *gegen* BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 – DOK 2011/0903665 [Um-

wandlungssteuer-Erlass 2011], EStB 2012, 57 Tz. 01.47, letzter Satz).

Darlehensforderung schließt § 24 UmwStG nicht aus: Erhält er i.R.d. Einbringung seines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft neben dem Mitunternehmeranteil auch eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, schließt dies die Anwendung des § 24 UmwStG nicht aus. Die Gutschrift auf dem Darlehenskonto ist jedoch als Entgelt anzusehen, das sich grds. gewinnrealisierend auswirken kann.

Vermeidung einer Gewinnrealisierung bei Mischentgelt: Bei der Einbringung eines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft, für die dem Einbringenden ein sog. *Mischentgelt* – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft – gewährt wird, fällt aber nicht zwingend ein steuerpflichtiger Gewinn an. Vielmehr kann eine Gewinnrealisierung bei Wahl der Buchwertfortführung dann vermieden werden, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und aus dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 – DOK 2011/0903665 [Umwandlungssteuer-Erlass 2011], EStB 2012, 57 Tz. 24.07) ist der Vorgang bei Einbringung gegen ein Mischentgelt entsprechend dem Verhältnis der jeweiligen Teilleistungen aufzuspalten in

- einen erfolgsneutral gestaltbaren und
- einen zwingend erfolgswirksamen Teil.

BFH contra Finanzverwaltung: Der BFH hatte bislang eine derartige Fallkonstellation noch nicht zu beurteilen. Der BFH ist der Auffassung der Finanzverwaltung *nicht* gefolgt. Auch in den Fällen eines Mischentgelts kommt es nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven, sofern das Entgelt (bzw. die Summe der Teilentgelte) den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt.

Beraterhinweis: Die Entscheidung des X. Senats des BFH erweitert die bereits bestehenden Möglichkeiten der Unternehmen, durch Inanspruchnahme der Regelung des § 24 UmwStG Umstrukturierungen vorzunehmen, ohne dass dabei Ertragsteuern anfallen. **Auf die unterschiedlichen Auffassungen**, die derzeit zwischen dem IV. Senat des BFH und der Finanzverwaltung hinsichtlich der Anwendung der sog. *Trennungstheorie* in den Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 EStG) bestehen (vgl. BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, EStB 2012, 396, andererseits BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002 – DOK 2013/0837216, EStB 2013, 377), brauchte der X. Senat in dieser Entscheidung **nicht einzugehen**. ◀

RA/FASt Dipl.-Kfm. Ludwig Görden, Essen

Service: BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, EStB 2012, 396; BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002 – DOK 2013/0837216, EStB 2013, 377 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen

Eine Übererfüllung eines zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitnehmer-Angehörigen führt nicht zur Versagung der steuerlichen Anerkennung der Lohnzahlungen als Betriebsausgaben beim Arbeitgeber-Angehörigen.

BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12
EStG § 4 Abs. 1, § 12 Nr. 1

Das Problem: Der Kläger und Revisionskläger betrieb in den Streitjahren als Einzelunternehmer eine Werbe- und Medienagentur, für welche er den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. Der Kläger schloss mit seinem Vater (V) einen Arbeitsvertrag, wonach dieser mit einer Arbeitszeit von 10 Stunden wöchentlich für einen Monatslohn von 400 € tätig werden sollte. Kurz darauf schloss der Kläger auch mit seiner Mutter (M) einen Arbeitsvertrag, nach dem sie ebenfalls 10 Stunden wöchentlich – allerdings nur für 200 € – monatlich arbeiten sollte. Ein halbes Jahr später wurde die Wochenarbeitszeit der Mutter auf 20 Stunden erhöht – wöchentlich bei einem Monatslohn von 800 €.

Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte das FA den Betriebsausgabenabzug für die vom Kläger an V und M gezahlten Arbeitslöhne und erhöhte die Gewinne des Klägers entsprechend. Zur Begründung gab das FA an, es seien keine Arbeitsnachweise über die tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten geführt worden. In der auf die vom Kläger eingelegten Einsprüche ergangenen ablehnenden Einspruchsentscheidung führte das FA aus, es erscheine zweifelhaft, ob M neben ihrer eigenen gewerblichen Tätigkeit im Gartenbetrieb noch 20 Stunden wöchentlich für den Kläger arbeiten konnte. Unbeachtlich sei, dass auch eine familienfremde Teilzeitkraft keinen Arbeitsnachweis erbracht habe; hier sei die tatsächliche Durchführung des Arbeitsvertrages aufgrund bestehenden Interessengegensatzes gewährleistet. Die gegen die Einspruchsentscheidung angestrebte Klage war erfolglos (FG Rh.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15). Hiergegen wandte sich der Kläger mit seiner Revision zum BFH.

Die Lösung des Gerichts: Der X. Senat des BFH hat der Revision stattgegeben, das Urteil des FG aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

Während des FG-Verfahrens ergab eine Anhörung des V, dass seine vertraglich vereinbarte Arbeitszeit stets überschritten wurde und M „teilweise zusätzliche Arbeiten übernommen“ hatte. Das FG nahm deshalb an, die Arbeitsverhältnisse seien tatsächlich nicht wie vereinbart durchgeführt worden, weil die vertragliche Arbeitszeit nicht eingehalten wurde und versagte den Betriebsausgabenabzug.

Der BFH tritt dieser Würdigung durch das FG entgegen. Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen

- durch die Einkunftserzielung (§ 4 Abs. 4, § 9 EStG) veranlasst oder
- durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen (§ 12 Nr. 1, 2 EStG) motiviert

sein, sei die **Gesamtheit objektiver Begebenheiten**.

Übererfüllung des Arbeitsvertrages sei drittüblich: Die Inhalte der Arbeitsverträge mit V und M seien drittüblich. Zwar stelle die Leistung von Mehrarbeit eine Abweichung der tatsächlichen Durchführung vom vertraglich Vereinbarten dar; allerdings stehe die Übererfüllung eines Vertrages der steuerlichen Anerkennung des Vertrages selbst dann nicht entgegen, wenn diese durch ein familiäres Näheverhältnis veranlasst sei. Zudem sei eine Übererfüllung auch unter fremden Dritten nicht völlig unüblich.

Konsequenzen für die Praxis: Der BFH fängt mit seinem Urteil die vom FA und vom FG Rheinland-Pfalz offensichtlich ohne das richtige Maß vorgenommene Anwendung einer auf andere Fälle abzielenden höchststrichterlichen Rechtsprechung wieder ein.

Nicht jede unbedeutende Vertragsabweichung führt zur Nichtanerkennung: Bedeutung für die Praxis hat der Umstand, dass der BFH seine Rechtsprechung bestätigt, nach der nicht jede *unbedeutende* Abweichung vom Vertragstext zur Nichtanerkennung des Vertrages führt. Die im Urteilsfall – abweichend vom Vertrag – geleistete Mehrarbeit von V und M spaltet er aus dem Arbeitsverhältnis ab und ordnet sie der familiären Nähebeziehung zu, ohne hieran Konsequenzen für die steuerrechtliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses zu knüpfen.

Unüblich niedriger Arbeitslohn: Er verweist auf den wertungsmäßig vergleichbaren – bereits entschiedenen – Fall der Vereinbarung unüblich niedrigen Arbeitslohnes (BFH v. 28.7.1983 – IV R 103/82, BStBl. II 1984, 60). Der Schluss, es handele sich bei den Zahlungen des Arbeitgeber-Angehörigen nicht um Lohn, sondern um – steuerlich nicht abzugsfähige – *Unterhaltleistungen*, liege angesichts der vom Angehörigen tatsächlich erbrachten werthaltigen Gegenleistung fern. **Beachten Sie:** Etwas anderes gilt freilich, wenn das Arbeitsentgelt so niedrig ist, dass sich hieraus ergibt, die Beteiligten hätten sich tatsächlich nicht rechtsgeschäftlich binden wollen (z.B. bloßes Taschengeld).

Arbeitsnachweise als Beweismittel: Hinsichtlich der vom FG geforderten Arbeitsnachweise stellt der BFH klar, es handele sich nicht um Tatbestandsmerkmale für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs, sondern alleine um Beweismittel, anhand derer die tatsächlich erbrachte Arbeit nachzuweisen ist.

Beraterhinweis: Ansich hätte man ohnehin nicht erwartet, dass FA und FG in Fällen, in denen nachweislich eine Arbeitsleistung erbracht wurde, eine Anerkennung der Lohnzahlungen als Betriebsausgaben versagen und diese der Unterhaltszahlung zuordnen. Umso beruhigender ist es, dass der BFH einer in die falsche Richtung deutenden FG-Rechtsprechung von vornherein Einhalt gebietet.

Vorhalten anderer Beweismittel: Aus dem Urteil ergibt sich zudem, dass der Nachweis tatsächlich erfolgter Arbeit bei Nichtexistenz von Stundenzetteln durch andere Beweismittel – wie etwa vorliegend durch Vernehmung des V als Zeugen – dargetan und bewiesen werden kann. Das Urteil ist insbesondere für die **Abwehrberatung** (nach Außenprüfungen) von Relevanz und sollte im Hinterkopf behalten werden.◀

*RA/StB/FASt Dr. Mirko Wolfgang Brill, M.R.F., c.k.s.s.
Carlé·Korn·Stahl·Strahl, Köln*

■ VGA bei verdeckter Treuhand

Einem minderjährigen GmbH-Gesellschafter ist eine vGA nicht zuzurechnen, wenn er aufgrund eines verdeckten Treuhandverhältnisses nicht wirtschaftlicher Eigentümer seiner GmbH-Beteiligung ist.

BFH v. 6.8.2013 – VIII R 10/10

ESTG § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2a; AO § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2

Das Problem: V errichtete mit seiner Ehefrau E und seiner Mutter O die S-GmbH. An der S-GmbH hielten O 40 %, V und E jeweils 30 %. 1998 übertrugen E und O die Hälfte ihrer Beteiligungen an K, den Sohn des V. Dabei wurde der damals fünfjährige K durch einen Ergänzungspfleger vertreten. 1998 kam es bei der S-GmbH zu einer vGA. Streitig war, ob diese vGA dem K steuerlich anteilig zuzurechnen war; insbesondere, ob einer solchen Zurechnung entgegenstand, dass K nicht wirtschaftlicher Eigentümer seiner an der S-GmbH bestehenden Anteile war.

Die Lösung des Gerichts: Unter Aufhebung der erstinstanzlichen Entscheidung (FG BW v. 18.3.2009 – 1 K 158/05, EFG 2010, 1032) hat der BFH eine anteilige Zurechnung der vGA an den K abgelehnt. Entscheidend war, dass V den gesamten Geschehensablauf in Zusammenhang mit der S-GmbH beherrscht habe und deswegen K nicht der wirtschaftliche Eigentümer seiner Beteiligung geworden sei.

Konsequenzen für die Praxis: In 1. Instanz war der Ergänzungspfleger des K als Zeuge vernommen worden. Dieser hatte sich dahingehend eingelassen, dass V die in Zusammenhang mit der S-GmbH vorgenommenen Anteilsübertragungen veranlasst habe, um die Geschäftsanteile dem Zugriff seiner Gläubiger zu entziehen. Allein zu diesem Zweck seien die GmbH-Anteile auf den Kläger übertragen worden. V habe die Familie beherrscht und habe jederzeit die Rückübertragung der Anteile verlangen können. Auf Basis dieser als zutreffend unterstellten Sachverhaltsdarstellung ist der BFH zu dem Ergebnis gekommen, dass K seine Beteiligung an der S-GmbH nur treuhänderisch für seinen Vater V gehalten habe.

Verdecktes Treuhandverhältnis: Der Annahme eines solchen verdeckten Treuhandverhältnisses stehe dabei nicht entgegen, dass bei der Anteilsübertragung im Familienverbund über ein Treuhandverhältnis überhaupt nicht

nachgedacht worden sei. Entsprechendes gelte für die fehlende notarielle Beurkundung der Treuhandabrede, denn der BGH habe erst 1999 – und damit nach dem Streitjahr (1998) – entschieden, dass ein Treuhandvertrag über einen GmbH-Geschäftsanteil notariell zu beurkunden sei.

Gegen diese Argumentation bestehen m.E. in folgender Hinsicht nicht unerhebliche Bedenken: Es liegt auf der Hand, dass V seinen fünfjährigen Sohn beherrscht haben wird. Darauf kann es aber im Besprechungsfall überhaupt nicht ankommen. Denn ein Minderjähriger ist rechtlich nicht in der Lage, einen GmbH-Geschäftsanteil abzutreten.

Beherrschung des Ergänzungspflegers? Für die Frage eines verdeckten Treuhandverhältnisses war vielmehr entscheidend, ob V den für K handelnden Ergänzungspfleger beherrschte. Soweit ersichtlich, bestand mangels einer Treuhandabrede gerade keine rechtliche Verpflichtung des K zur Abtretung seiner Beteiligung. V war deswegen rechtlich nicht in der Lage, eine Rückabtretung der Beteiligung zu erzwingen. Zudem wird er den Ergänzungspfleger wohl nicht beherrscht haben, so dass das vom BFH bejahte Treuhandverhältnis auch nicht aus einer faktischen Überlegenheit des V abgeleitet werden kann. **Beachten Sie:** Vor diesem Hintergrund erscheint die Argumentation des BFH als nicht mehr vertretbar.

Beraterhinweis: Faktische Überlegenheit des „Hintermanns“? Auf Basis des Besprechungsurteils kommt es für die *verdeckte Treuhand* auf die faktische Überlegenheit des „Hintermanns“ an. Entscheidend ist also nicht, ob zivilrechtlich durchsetzbare Ansprüche auf die Herausgabe des Anteils bestehen, sondern ob der „Hintermann“ den Gesellschafter so dominiert, dass er jederzeit *de facto* den Anteil erlangen kann. Dieser Grundsatz galt auch im Sachverhalt des Besprechungsfalles, kam dabei aber m.E. nicht zur Anwendung, weil V den Ergänzungspfleger nicht beherrschte. **Für die Beratungspraxis folgt hieraus,** dass eine verdeckte Treuhand bei Minderjährigen eigentlich nicht vorkommen dürfte, da die Beherrschung des Minderjährigen nicht zwangsläufig die Herrschaftsmacht über dessen Beteiligungen indiziert.

Beratungsvorteil der BFH-Argumentation: Umgekehrt kann man sich die zweifelhafte Argumentation des BFH im Besprechungsurteil in der Beratungspraxis zu Nutzen machen – und zwar dahingehend, dass über eine kaum widerlegbare Beherrschung eines minderjährigen Familienmitgliedes und den Hinweis auf eine verdeckte Treuhand eine steuerlich vorteilhafte Zurechnung von Anteilen erreicht wird.◀

*RA/StB Harald Schwetlik, Ebner Stolz Mönning Bachem,
Hamburg*

■ VGA bei spanischer Ferienimmobilie

Die unentgeltliche Nutzung der in Spanien belegenen Ferienimmobilie einer spanischen Kapitalgesellschaft durch deren in Deutschland ansässige

Gesellschafter kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.

BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/11

KStG 1999/2002 § 8 Abs. 3 Satz 2; EStG 1997/2002 § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, § 34c Abs. 1 und Abs. 6 Satz 1 und 2; DBA-Spanien 1966 Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, Art. 4 Abs. 1, Art. 6, Art. 10 Abs. 1 und 4, Art. 21, Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. Aa; DBA ESP 2011 Art. 6 Abs. 4

Das Problem: Die im Inland ansässigen und miteinander verwandten Steuerpflichtigen erwarben zusammen 100 % der Anteile an einer spanischen GmbH (Sociedad de Responsabilidad Limitada). Im Eigentum der GmbH befand sich ein Ferienhaus auf Mallorca. Das Ferienhaus stand den Gesellschaftern ganzjährig zur unentgeltlichen Nutzung zur Verfügung und wurde auch von ihnen für Ferienaufenthalte genutzt. Das FA behandelte die unentgeltliche Nutzungsüberlassung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Für die Bewertung setzte es eine monatliche Kostenmiete von 6 % des tatsächlich gezahlten Kaufpreises zzgl. eines Gewinnzuschlags von 10 % an.

Die Lösung des Gerichts: Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung führt nach Auffassung des BFH (Vorinstanz: FG Düsseldorf v. 29.10.2010 – 3 K 1342/09 E, – 3 K 1347/09 E, – 3 K 1239/09 E, EFG 2011, 556) zu einer vGA. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die spanische GmbH keine Gewinne erzielt habe.

Verhinderte Vermögensmehrung in Gestalt marktüblicher Entgelte: Der Gewinnverzicht beruhe auf einer verhinderten Vermögensmehrung in Gestalt der marktüblichen Entgelte. Dabei sei nicht ausschlaggebend, ob die spanischen Steuergesetze eine vGA in ihrer konkreten Ausprägung der verhinderten Vermögensmehrung kennen. **Beachten Sie:** Es seien allerdings ggf. in Spanien entrichtete Steuern auf die inländischen Einkünfte anzurechnen.

Konsequenzen für die Praxis: Bislang war es verbreitete Praxis, dass Erwerber einer Ferienimmobilie in Spanien diese nicht direkt, sondern über eine spanische Kapitalgesellschaft gekauft haben. Dadurch ließen sich in Spanien steuerliche Vorteile erzielen. Dieser „**Mallorca-Steuertrick**“ hat nun einen Nachteil – nämlich die Annahme einer vGA. Die Höhe der vGA dürfte sich an der fremden Dritten gegenüber anzusetzenden (marktgerechten) Miete orientieren. Gerade bei spanischen Ferienimmobilien dürfte sich regelmäßig aufgrund des großen Angebots eine Vergleichsmiete ermitteln lassen.

Unentgeltliche/verbilligte Nutzung von Ferienimmobilien durch GmbH-Gesellschafter: Die Entscheidung hat Bedeutung nicht nur für die Nutzung von Kapitalgesellschaften gehörenden spanischen Ferienimmobilien, sondern auch für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung von der Gesellschaft gehörenden Ferienimmobilien durch GmbH-Gesellschafter im Ausland generell. Da Dividenden und damit auch vGA regelmäßig im Wohnsitzstaat des Gesellschafters versteuert werden (Art. 10 Abs. 1 OECD-MA), führt dies – ggf. unter Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern – zu entsprechenden Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG im Inland.

Nicht ausschlaggebend ist dabei, ob das **ausländische Recht** eine Einkommenserhöhung in der Folge einer vGA in seinem Steuerrecht überhaupt kennt. Es reicht aus, wenn eine vGA abkommensrechtlich mit der Rechtsfolge der Einkommenserhöhung qualifiziert wird. Nationale Besonderheiten bleiben außer Betracht.

Steueranrechnung: Zu beachten ist zudem, dass im Ausland auf eine vGA – sofern das ausländische Recht ein vergleichbares Rechtsinstitut kennt – gezahlte Steuern nach Art. 23 OECD-MA angerechnet werden können.

Beachten Sie: Andere Immobilienabgaben wie Zweitwohnungssteuern können allerdings nicht geltend gemacht werden.

Beraterhinweis: Beachten Sie, dass sich ab 2013 die Rechtslage in Bezug auf Spanien geändert hat. Bis 2012 lag aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht bei Deutschland. Ab 2013 liegt es nach Art. 6 Abs. 4 des DBA ESP 2011 bei Spanien. ◀

RiBFH Dr. Nils Trossen, Düsseldorf

„Teilweise“ Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Wohnungsleerstand

Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung sind nicht (mehr) in vollem Umfang als WK abziehbar, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zu vermieten hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat; von einer („teilweisen“) Aufgabe der Vermietungsabsicht ist auch dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige einzelne Räume der Wohnung nicht mehr zur Vermietung bereithält, sondern in einen neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stellt – selbst wenn es sich dabei um einen steuerrechtlich bedeutsamen Zusammenhang handelt.

BFH v. 12.6.2013 – IX R 38/12

EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Das Problem: Die Steuerpflichtigen sind Eheleute und Eigentümer eines im Jahr 1913 errichteten Zweifamilienhauses. Die Untergeschosswohnung wurde seit Erwerb zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Im Zeitraum von 1991 bis Ende 2002 war die Obergeschosswohnung dauerhaft vermietet. Seitdem konnten die Steuerpflichtigen das Objekt nur noch kurzfristig vermieten. Im Jahr 2004 haben sie hieraus Nettomieteinnahmen i.H.v. 1.600 €, 2006 i.H.v. 570 € und 2007 i.H.v. 1.140 € erzielt. Die Steuerpflichtigen trugen hierzu vor, sie hätten ein Zimmer in der Wohnung so hergerichtet, dass es ggf. auch isoliert an Messebesucher oder Wochenendheimfahrer vermietet werden könne. Die gesamte Obergeschosswohnung wurde im maßgeblichen Zeitraum durch Annoncen in verschiedenen regionalen Werbezeitungen beworben. Gleichwohl wurde die Wohnung in 2003, 2005 und ab 2008 nicht vermietet. Allerdings wurde ab 2008 ein Zimmer der Obergeschosswohnung von der Steuerpflichtigen für ihre gewerbliche Tätigkeit genutzt. Die anteiligen Raumkosten für Strom, Gas und Wasser wurden als Be-

triebsausgaben aus der gewerblichen Tätigkeit geltend gemacht. Das FA versagte den Steuerpflichtigen den geltend gemachten WK-Überschuss für 2008 i.H.v. 5.385 €. Nach erfolglosem Einspruch wurde der Klage stattgegeben (FG Nds. v. 23.4.2012 – 3 K 445/10).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das FG-Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Die (anteilige) Nutzung der Obergeschosswohnung für die gewerbliche Tätigkeit der Ehefrau führt dazu, dass allenfalls anteilige WK der leerstehenden Wohnung als WK abzugsfähig sind. Aus den Feststellungen des FG ist jedoch nicht ersichtlich, in welcher Höhe Aufwendungen der Steuerpflichtigen als WK bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind – insbesondere, ob der für Messebesucher hergerichtete Raum noch für eine Vermietung zur Verfügung stand, oder ob durch die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit der Entschluss zu vermieten aufgegeben wurde.

Konsequenzen für die Praxis: Einzelnes Zimmer als Vermietungsobjekt: Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leersteht, sind auch während der Zeit des Leerstands als WK abziehbar. Diese Grundsätze gelten auch für den Leerstand einzelner Räume innerhalb einer Wohnung, die vom Steuerpflichtigen im Übrigen anderweitig genutzt werden. Denn Objekt der Vermietung kann auch ein einzelnes Zimmer sein (BFH v. 4.3.2008 – IX R 11/07, BFH/NV 2008, 1462).

Ausschluss WK-Abzug bei neuem Nutzungs- und Funktionszusammenhang: Aufwendungen sind dann nicht mehr im vollen Umfang als WK abziehbar, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zu vermieten hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat. Davon ist dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige einzelne Räume der Wohnung nicht mehr zur Vermietung bereithält, sondern anderweitig nutzt. Insoweit ist durch den neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhang ein Abzug der Aufwendungen bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht mehr möglich.

Beraterhinweis: Durch die Einrichtung eines Raums für die gewerbliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen innerhalb der zur Vermietung bereitgehaltenen Wohnung ist davon auszugehen, dass der Entschluss zur Vermietung zumindest für Teile der Wohnung aufgegeben wurde. Zumindest wird damit die Absicht bekundet, nicht mehr die gesamte Wohnung vermieten zu wollen. **Beachten Sie:** Die Einzelfallumstände, aus denen sich ein fortbestehender Vermietungswille ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, für die der Steuerpflichtige die *Feststellungslast* trägt und deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. ◀

Dipl.-Finw. Rainer Formel, Gelsenkirchen

Service: BFH v. 22.1.2013 – IX R 19/11, EStB 2013, 170; v. 11.12.2012 – IX R 68/10, EStB 2013, 169; v. 11.12.2012 – IX R 14/12, EStB 2013, 89; Günther, Vorweggenommene WK bei Vermietungseinkünften, EStB 2013, 342 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

Steuerpflicht von Erziehungsrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung

Der Ertrags- bzw. Besteuerungsanteil von Erziehungsrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegt gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG der Besteuerung, weil sie wegen steuerlich abziehbarer Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung gewährt werden.

BFH v. 19.8.2013 – X R 35/11

EStG § 22 Abs. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa; SGB VI § 33 Abs. 4; § 47; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 14

Das Problem: Die Mutter von zwei Kindern erhielt im Jahr 2008 eine Erziehungsrente gem. § 47 SGB VI i.H.v. 7.920 €, da ihr geschiedener Mann und Vater der Kinder im Jahr zuvor verstorben war. Das FA unterwarf 56 % der Rente der Besteuerung (abzgl. WK-Pauschbetrag). Die Steuerpflichtige ist der Auffassung, dass die bezogene Erziehungsrente lediglich als Ersatz für die weggefallene Unterhaltsverpflichtung des Vaters an die Söhne zu sehen ist, so dass sie – wie die Unterhaltsleistung selbst – steuerfrei zu gewähren ist. Die zuvor von ihr in die Rentenversicherung geleisteten Beiträge seien ausschließlich für ihre eigene Altersvorsorge bestimmt gewesen. Einspruch und Klage (Saarl. FG v. 27.6.2011 – 2 K 1599/09, EFG 2012, 625, n.Ls.) blieben erfolglos.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat die Auffassung des FA bestätigt, wonach eine Erziehungsrente mit dem Ertrags- bzw. Besteuerungsanteil wie eine reguläre Rente zu behandeln ist.

Konsequenzen für die Praxis: Zu den sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 EStG zählen auch die Leibrenten, die aus einer gesetzlichen Rentenversicherung, landwirtschaftlichen Alterskassen oder berufsständischen Versorgungseinrichtungen bezogen werden. Eine Erscheinungsform dieser steuerpflichtigen *abgekürzten Leibrente* ist die Sozialversicherungsrente, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt ist oder zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Tod des Versicherten endet (BFH v. 4.10.1990 – X R 60/90, BStBl. II 2003, 391; v. 13.4.2011 – X R 54/09, EStB 2011, 284 = BStBl. II 2011, 910).

Erziehungsrente beruht auf originärem – und nicht auf abgeleitetem – Anspruch: In § 33 Abs. 4 Satz 3 SGB VI wird die Erziehungsrente zwar als Unterfall der Renten von Todes wegen aufgelistet; gleichwohl handelt es sich nicht um einen vom Verstorbenen abgeleiteten Anspruch aus dessen Rentenversicherung, sondern um einen originären Anspruch des (vormaligen) Ehegatten (vgl. § 47 Abs. 1 Nr. 4 SGB VI mit „eigener allgemeiner Wartezeit“; Lindberg in Frotscher, EStG, § 22 Rz. 50; Löns in Kreikebohm, SGB VI, 3. Aufl. 2008, § 47 Rz. 3). Ferner sind die persönlichen Entgeltpunkte i.S.d. Rentenrechtes für die Erziehungsrente relevant (vgl. § 66 Abs. 2 Nr. 1 SGB VI). Demgegenüber sind bei Witwen- bzw. Witwerrenten die Entgeltpunkte des Verstorbenen maßgeblich (vgl. § 66 Abs. 2 Nr. 2 SGB VI). Gestützt wird diese Sichtweise auch durch § 89 Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 9 SGB VI, wonach die Erziehungsrente als Rente aus

„eigener Versicherung“, bezeichnet wird und die Witwen- bzw. Witwerrente keine Erwähnung findet.

Keine Vergleichbarkeit mit Schadensersatz- oder Unterhaltsrente: Demzufolge ist die Erziehungsrente nicht mit einer nicht steuerbaren Schadensersatz- oder Unterhaltsrente i.S.d. § 844 Abs. 2 BGB vergleichbar, da für den Rechtsanspruch auf eine Erziehungsrente kein schädigendes Ereignis i.S.d. zivilen Haftungsrechtes vorliegen muss. Die Erziehungsrente wird allein aufgrund des Todes und der eigenen Versicherung gewährt, ohne dass eine *Drittbeteiligung* (§ 823 ff. BGB) vorgelegen haben muss. **Beachten Sie:** Der Gesetzgeber kannte diese Besteuerungslage der Erziehungsrenten und hat diese i.R.d. Alterseinkünftegesetzes im Jahre 2005 nicht explizit steuerfrei gestellt, wie es z.B. in § 3 Nr. 1 Buchst. b EStG mit Sachleistungen und Kinderzuschüssen geschehen ist.

Beraterhinweis: Die Gewährung von Erziehungsrenten beruht auf eigenen Rechtsansprüchen und stellt keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar, weil die Leistungsfähigkeit regelmäßig mit Zahlungsfähigkeit gleichgesetzt werden muss. Auch ein Verstoß gegen Art. 3 GG liegt nicht vor, da die anspruchsbegründenden Umstände stark differieren. ◀

RA/StB Dr. Michael Glanemann, Münster

Abzugsausschluss für Versorgungsleistungen bei beschränkter Steuerpflicht: unionsrechtswidrig?

Steht Art. 63 AEUV der Regelung eines Mitgliedstaates entgegen, nach welcher private Versorgungsleistungen gebietsfremder Steuerpflichtiger, die im Zusammenhang mit einer Übertragung von Ertrag bringendem inländischen Vermögen im Zuge einer sog. vorweggenommenen Erbfolge stehen, nicht abzugsfähig sind, während entsprechende Zahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht abzugsfähig sind, allerdings der Abzug eine korrespondierende Steuerpflicht beim (unbeschränkt steuerpflichtigen) Leistungsempfänger zur Folge hat?

BFH v. 14.5.2013 – I R 49/12

EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1a; EStG 1999 § 22 Nr. 1 Satz 1, § 50 Abs. 1 Satz 4; EStG 2011 § 50 Abs. 1 Satz 3; EStG 2013 § 22 Nr. 1b; AEUV Art. 267 Abs. 3

Das Problem: Mit Übertragungsvertrag vom 17.1.1989 erwarb der Kläger, der in einem Mitgliedstaat der EU lebt und in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, zusammen mit seinem Bruder zu je 50 % einen Anteil an einer GbR von seinem Vater. Als Gegenleistung waren einkommensteuerrechtlich als sog. *dauernde Last* zu qualifizierende Versorgungsleistungen an den Vater zu erbringen. In den Streitjahren erzielte der Kläger aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb und weitere inländische Einkünfte. Das FA sah den Kläger als beschränkt steuerpflichtig an und versagte den Abzug der dauernden Last unter Hinweis auf § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 1999. Die dagegen gerichtete

Klage hatte Erfolg (FG Münster v. 17.11.2011 – 2 K 507/07 E, EFG 2012, 1924 = ErbStB 2012, 105 m. Komm. Heinrichshofen).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH die im Leitsatz formulierte Frage gem. Art. 267 Abs. 3 AEUV zur Vorabentscheidung vorgelegt. Die Vorlage soll der Klärung dienen, ob der Abzugsausschluss von Vorsorgeleistungen nach nationalem Recht einen Verstoß gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* darstellt.

Konsequenzen für die Praxis: Rechtslage nach deutschem Recht: Werden wiederkehrende Leistungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer zugesagt (sog. *private Versorgungsrente*), so sind diese nach ständ. Rspr. des BFH (z.B. BFH v. 17.6.1998 – X R 104/94, BStBl. II 2002, 646) als dauernde Last i.R.d. Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG – bei Abänderbarkeit – voll zu berücksichtigen. Mit dem Abzug der Versorgungsleistungen beim Übernehmer korrespondiert eine Besteuerung der Leistungen als „sonstige Einkünfte“ nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG 1999 beim (unbeschränkt steuerpflichtigen) Vermögensübergeber (sog. *materiell-rechtliche Korrespondenz*). **Beachten Sie:** Bei *beschränkt Steuerpflichtigen* ist ein Abzug von Sonderausgaben ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 1999).

Rechtslage nach EU-Recht: Obwohl der EuGH bereits mit Urteil vom 31.3.2011 (EuGH v. 31.3.2011 – Rs. C-450/09 – Schröder, Slg. 2011, I-2497) entschieden hat, dass es gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* verstößt, wenn private Versorgungsleistungen (Renten) gebietsfremder Steuerpflichtiger, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften aus Vermietung von *Grundbesitz* stehen, nicht abzugsfähig sind, während entsprechende Zahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht des Zahlenden abzugsfähig sind, hält der BFH im Hinblick auf das *Korrespondenzprinzip* eine weitere Klärung durch den EuGH für notwendig.

Der BFH sieht folgende Gesichtspunkte im Widerstreit, die entweder für einen Unionsrechtsverstoß oder dagegen sprechen:

- **Dafür:** Auf die *nationalrechtliche* Zuordnung bestimmter Ausgaben (als Betriebsausgaben oder z.B. als Sonderausgaben) kommt es nicht an, wenn sie für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Lage steuermindernd wirken; auch die Unentgeltlichkeit der Übertragung der Einkunftsquelle ist nicht relevant. **Beachten Sie:** Entscheidend ist vielmehr, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den inländischen Einnahmen und den Aufwendungen besteht und der beschränkt Steuerpflichtige durch einen Abzugsausschluss benachteiligt wird. Solch ein unmittelbarer Zusammenhang dürfte zwischen der Erwirtschaftung der steuerpflichtigen inländischen Einkünfte und den Zahlungen eines beschränkt Steuerpflichtigen (Versorgungsleistungen) vorliegen.
- **Dagegen:** Die Versagung des Sonderausgabenabzugs beim beschränkt steuerpflichtigen Übernehmer der

Sachsubstanz könnte durch das *Territorialitätsprinzip* (d.h. zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten) gerechtfertigt sein.

Beraterhinweis: Aktuelle nationale Rechtslage unverändert: Abgesehen vom Wegfall der privilegierten Grundstücksübergabe entspricht die aktuelle nationale Rechtslage – insb. bezogen auf Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils, Betriebs bzw. 50 %-Anteils an einer GmbH – im Wesentlichen der Rechtslage, die auch dem EuGH vorgelegten Fall zugrunde lag: Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a; grundsätzlich Korrespondenz der Besteuerung beim Empfänger nach § 22 Nr. 1b EStG i.d.F. vom 26.6.2013; aber: Ausschluss des Abzugs bei beschränkter Steuerpflicht des Leistenden nach § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. vom 7.12.2011 und damit auch keine Besteuerung beim Empfänger der Leistung. Es bleibt abzuwarten, wie der EuGH entscheidet.

Für den Berater, der ggf. die Gesamtsteuerbelastung von Übergeber und Empfänger im Blick haben muss, eine weitere Baustelle: Hält der EuGH den Ausschluss für Versorgungsleistende bei beschränkter Steuerpflicht für nicht mit Art. 63 AEUV vereinbar, dann kann dies ggf. nach dem Korrespondenzprinzip zur Besteuerung beim Empfänger führen. ◀

PrHFG Lothar Aweh, Kassel

■ Beiträge zur Versorgungsanstalt der Bezirksschornsteinfeger: nur begrenzt abzugsfähig

Die Beiträge zur Versorgungsanstalt der Bezirksschornsteinfeger (VdBS) können weder als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F. noch nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. abgezogen werden.

BFH v. 15.5.2013 – X R 18/10

EStG § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4; GG Art. 3 Abs. 1; SGB VI § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4, Abs. 2, Abs. 3; SchfG § 34 Abs. 1 und 2

Das Problem: Der Kläger, ein selbständiger Schornsteinfeger, war seit seiner Bestellung zum Bezirksschornsteinfeger Pflichtmitglied der VdBS. Im Rahmen seiner ESt-Erklärung machte der Kläger neben seinen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung auch Zahlungen an die VdBS geltend. Er beantragte dafür eine Anerkennung i.R.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bzw. b EStG a.F. Das FA berücksichtigte die Aufwendungen an die VdBS i.R.d. als beschränkt abziehbare Vorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg (FG Münster v. 28.5.2010 – 4 K 420/09 E, EFG 2010, 1990).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hatte zu Recht entschieden, dass die Beiträge an die VdBS keine Vorsorgeaufwendungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F.

sind: Es handelt sich bei der VdBS zwar um eine berufsständische Versorgungseinrichtung; diese erbringt aber keine den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen. Ein Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. schied aus, da von der VdBS keine eigene kapitalgedeckte Altersvorsorge aufgebaut worden war.

Konsequenzen für die Praxis: Zu den Vorsorgeaufwendungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F. gehören neben den Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung oder zu den landwirtschaftlichen Alterskassen auch Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen.

Berufsständische Versorgungseinrichtung: Der Begriff der „berufsständischen Versorgungseinrichtungen“ wird in § 6 Abs. 1 Nr. 1 des SGB VI legal definiert. Danach ist eine „berufsständische Versorgungseinrichtung“ eine öffentlich-rechtliche Versicherungseinrichtung oder eine Versorgungseinrichtung einer Berufsgruppe. Dies trifft auf den VdBS dem Grunde nach zu.

Weitere Voraussetzung: Die Berücksichtigung der Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung setzt nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a.F. weiter voraus, dass diese Versorgungseinrichtung den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringt. Solche liegen vor, wenn die Versorgungsleistungen nach Art und Funktion vergleichbar sind.

Maßstab für vergleichbare Leistungen: Maßstab für die Frage, unter welchen Voraussetzungen vergleichbare Leistungen vorliegen, ist dabei die von den gesetzlichen Rentenversicherungen gewährleistete *Basisversorgung*. Insoweit stellen berufsständische Versorgungseinrichtungen ein auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhendes Ersatzsystem zur gesetzlichen Rentenversicherung dar.

Abgrenzung zu verkammerten freien Berufen: Anders als bei den Versorgungswerken der verkammerten freien Berufe schafft die Mitgliedschaft in der VdBS nicht die Möglichkeit, von der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht befreit zu werden. Einem verkammerten Beruf gehören die Bezirksschornsteinfeger danach nicht an.

Ein Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. scheidet ebenfalls aus, da es bereits an dem Aufbau einer kapitalgedeckten Altersversorgung fehlt. Bei der VdBS handelt es sich um eine umlagefinanzierte Altersversorgung, die nach Art und Umfang der Zusatzversorgung des Bundes und der Länder (VBL) entspricht.

Beraterhinweis: Keine Basisvorsorgeaufwendungen: Der BFH bestätigt die Entscheidung der Vorinstanz, dass die Beiträge an die Versorgungsanstalt der deutschen Bezirksschornsteinfegermeister nicht als Basisvorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bzw. b EStG a.F., sondern als *sonstige Vorsorgeaufwendungen* gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG a.F. zu qualifizieren sind.

Kein Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz: Dabei verstößt die Nichtanerkennung der Beiträge zur VdBS als Basisvorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bzw. Buchst. b EStG a.F. nicht gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. Die

steuerliche Behandlung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Alterseinkünfte, so wie sie im AltEinkG ausgestaltet worden ist, bewegt sich i.R.d. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers – und insbesondere dem Gebot der Besteuerung nach der *finanziellen Leistungsfähigkeit* und dem *Gebot der Folgerichtigkeit*. Auch die Zwangsläufigkeit der Mitgliedschaft führt verfassungsrechtlich nicht zur Abzugsverpflichtung der Beiträge. **Beachten Sie:** Wie die Zusatzversorgung der VdBS werden auch die auf lohnversteuerten Beiträgen beruhenden Renten von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG erfasst. Die daraus resultierenden Ertragsanteilsbesteuerung wurde bereits vom BVerfG ausdrücklich als verfassungsgemäß angesehen (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 unter C.V.2).◀

RD Dipl.-Finw. Wilfried Apitz, Sundern

■ BFH lässt Besteuerung von Erträgen aus ausländischen „schwarzen“ Fonds durch den EuGH überprüfen

Der BFH hat Zweifel an der Unionsrechtskonformität der bis Ende 2003 geltenden Besteuerung ausländischer Investmentfonds (§ 18 Abs. 3 AuslInvestmG). Er hat dem EuGH sinngemäß folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) der Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG bei Beteiligungen an Drittstaatenfonds deshalb nicht entgegen, weil diese seit 1993 nahezu unveränderte Regelung den Bestandsschutz gem. Art. 57 Abs. 1 EG (sog. *stand still clause*) genießt?

Sofern die Frage 1 nicht bejaht wird:

2. Stellt die Beteiligung an einem solchen Drittstaatenfonds stets eine Direktinvestition i.S.d. Art. 57 Abs. 1 EG dar oder ist die Antwort hierauf davon abhängig, ob die Beteiligung dem Anleger die Möglichkeit gibt, sich effektiv an der Verwaltung oder der Kontrolle des Investmentfonds zu beteiligen?

BFH v. 6.8.2013 – VIII R 39/12

EGV Art. 73b, 73c, 73d (ab 1.5.1999: EG Art. 56, 57, 58); AuslInvestmG §§ 17, 18

Das Problem: Erträge aus inländischen und ausländischen Investmentfonds wurden bis Ende 2003 unterschiedlich besteuert.

Bei inländischen Fonds wurden nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) grundsätzlich die tatsächlichen Erträge besteuert. Sofern die Höhe der Erträge nicht nachgewiesen wurde, waren diese zu schätzen.

Bei ausländischen Fonds galt nach dem Auslandsinvestmentgesetz (AuslInvestmG) Folgendes:

Nach § 18 Abs. 2 AuslInvestmG hatte der Fonds, der nicht die Anzeige- und Mitwirkungspflichten gem. § 17 Abs. 3 AuslInvestmG für sog. *weiße Fonds* erfüllte, die Besteuerungsgrundlagen mittels Unterlagen in deutscher

Sprache nachzuweisen sowie einen Vertreter mit Sitz oder Wohnsitz in Deutschland zu bestellen, der diese gegenüber den deutschen Finanzbehörden vertreten kann (sog. *grauer Fonds*). Wurde auch dieser Nachweis vom Fonds nicht einwandfrei erbracht oder kein Vertreter bestellt, lag ein sog. *schwarzer Fonds* vor.

Bei einem solchen *schwarzen Fonds* waren gem. § 18 Abs. 3 AuslInvestmG beim Empfänger neben Ausschüttungen auf ausländische Investmentanteile 90 % des Mehrbetrags anzusetzen, der sich zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis des Investmentanteils ergibt. Mindestens aber waren pauschal 10 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Gab der Anleger die ausländischen Investmentanteile zurück oder veräußerte er diese, waren pauschal 20 % des Entgelts für die Rückgabe oder Veräußerung zugrunde zu legen (sog. *Zwischengewinn*). Der Anleger hatte keine Möglichkeit, die tatsächlichen Einkünfte darzulegen, um so zu einer geringeren Besteuerung zu gelangen.

Im Streitfall war der Kläger an *schwarzen Fonds* mit Sitz auf den Cayman Islands beteiligt. Das FA wandte die Pauschalregelung nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG an und lehnte es ab, die vom Kläger im Einzelnen nachgewiesenen – deutlich niedrigeren – tatsächlichen Erträge der Besteuerung zugrunde zu legen. Die hiergegen gerichtete Klage vor dem FG hatte Erfolg (FG BW v. 27.2.2012 – 9 K 4048/09); das FA ging in Revision.

Die Lösung des Gerichts: Der VIII. Senat des BFH hat die o.g. Vorlagefragen nun dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt und dies wie folgt begründet:

Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit liegt vor: Zunächst hat der Senat in der Pauschalbesteuerung einen offensichtlichen Verstoß gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* gesehen. Denn durch die verschärfte Besteuerung solcher ausländischer Erträge könne ein inländischer Anleger davon abgehalten werden, sich an ausländischen schwarzen Fonds zu beteiligen.

Keine Rechtfertigung: Diese Beschränkung der *Kapitalverkehrsfreiheit* sei auch nicht zu rechtfertigen. Beteiligungen an inländischen und ausländischen Fonds seien grundsätzlich objektiv vergleichbar. Auch sei der Nachweis von Erträgen aus ausländischen Fonds nicht von vornherein unmöglich. Das Gesetz nehme zu Unrecht keine Rücksicht darauf, ob mit dem jeweiligen Drittstaat ein Amtshilfeabkommen besteht, das eine Nachprüfung der Erträge ermöglichen könnte. Jedenfalls sei die Pauschalbesteuerung unverhältnismäßig, weil sie den Nachweis der tatsächlichen Erträge für die Besteuerung ausnahmslos ausschließe.

Dennoch legt der Senat dem EuGH vor: Trotz des offensichtlichen Verstoßes gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* hat sich der VIII. Senat als dazu verpflichtet angesehen, den EuGH anzurufen. Denn aufgrund einer aktuellen Rechtsentwicklung (EuGH v. 7.6.2012 – Rs. C-39/11 RIW 2012, 554) sei zweifelhaft geworden, ob § 18 Abs. 3 AuslInvestmG überhaupt am Maßstab der *Kapitalverkehrsfreiheit* überprüft werden könne oder Bestandsschutz genieße. Diese Rechtsfrage sei europarechtlich un-

geklärt (kein sog. *acte clair*), so dass sie dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen gewesen sei.

Konsequenzen für die Praxis: Obwohl die Entscheidung zu fast 10 Jahre altem Steuerrecht ergangen ist, hat sie für **zahlreiche offene Streitfälle** mit oft hohen Streitwerten große Bedeutung. Die Finanzverwaltung hat in diesen Fällen zumeist AdV gewährt und auf den Ausgang des Verfahrens der Entscheidungsbesprechung verwiesen (vgl. OFD Münster v. 11.2.2010). Ausgesetzte Verfahren werden daher mindestens bis zur Entscheidung des EuGH ausgesetzt bleiben.

Überraschend ist jedoch, dass der VIII. Senat nun offenbar vorsichtig geworden ist und nicht ohne Anrufung des EuGH durchentschieden hat. Sowohl dieser als auch der I. Senat hatten noch vor 4 bzw. 5 Jahren eindeutig und ohne EuGH-Vorlage entschieden, dass § 18 Abs. 3 AuslInvestmG gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* verstoßen habe und auch kein Bestandsschutz für diese Regelung anzuerkennen sei (BFH v. 18.11.2008 – VIII R 24/07, BStBl. II 2009, 518; v. 25.8.2009 – I R 88,89/07, BFHE 226, 296).

Die jetzige Zurückhaltung beruht offensichtlich auf der zitierten EuGH-Entscheidung C-39/11. Dort hat der EuGH entschieden, dass der Erwerb von Anteilscheinen eines Kapitalanlagefonds eine Direktinvestition i.S.d. Art. 57 Abs. 1 EG darstellt. Würde man diese Erkenntnis auf den vorliegenden Fall übertragen, könnte dies dafür sprechen, dieser Regelung *Bestandsschutz* zu gewähren. Allerdings sei darauf hingewiesen, dass der EuGH in dieser Entscheidung letztlich nicht von einem Verstoß der (österreichischen) nationalen Regelung gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit* ausgegangen ist und dieser auch keinen Bestandsschutz eingeräumt hat.

Beraterhinweis: Es sollte beachtet werden, dass mittlerweile auch die gegenwärtig geltende Nachfolgeregelung des § 18 AuslInvStG, der § 6 InvStG, bereits Gegenstand eines eigenen anhängigen Vorabentscheidungsersuchens beim EuGH ist (C-326/12).

Das vorliegende FG (FG Düsseldorf v. 3.5.2012 – 16 K 3383/10 F) hat in seinem Urteil deutliche Zweifel daran gehegt, ob trotz der formalen Gleichstellung in- und ausländischer Investmentfonds eine Diskriminierung bzw. eine Verletzung der *Kapitalverkehrsfreiheit* vorliegen könnte, wenn ausländische Investmentfonds (mittelbar) verpflichtet werden, Investorserträge in deutscher Sprache mitzuteilen und die erforderlichen Angaben im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. ◀

RA/StB Dr. Christian Böing, LL.M., PwC Düsseldorf

Kein Abzug von Strafverteidigungskosten als agB

Die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen Kosten seiner Strafverteidigung sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar.

BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12
EStG § 33

Das Problem: Der Kläger war wegen Beihilfe zur Untreue zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt worden. Er machte seine Rechtsanwaltskosten von 50.000 € (für 2007) und 160.000 € (für 2008) steuermindernd geltend. Der Kläger hatte nach seinen Angaben die strafbar erlangten Geldmittel i.H.v. mehreren Mio € überwiegend für einen Hotel- und Beteiligungserwerb eingesetzt. Nach seiner Ansicht handelte es sich bei den Rechtsanwaltskosten um zwangsläufige Kosten der Rechtsfindung, da er seine Rechte nur in einem gerichtlichen Verfahren wahren und durchsetzen konnte. Das FA lehnte einen steuerlichen Abzug der Strafverteidigungskosten ab. Auch die hiergegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg. Das FG entschied, dass die streitigen Strafverteidigungskosten nicht beruflich oder sonst durch die Einkünfteerzielung veranlasst waren. Das FG verneinte auch einen Abzug der Kosten als außergewöhnliche Belastungen. Die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen sei auf Strafverfahrenskosten nicht übertragbar (FG Hamburg v. 14.12.2011 – 2 K 6/11, EFG 2012, 925).

Die Lösung des Gerichts: Die Revision des Klägers gegen das FG-Urteil ist ohne Erfolg geblieben und als unbegründet zurückgewiesen worden (§ 126 Abs. 2 FGO).

Kein Bezug zur Erwerbstätigkeit: Der BFH hat den Abzug der Strafverteidigungskosten als BA/WK (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 EStG) versagt, weil ein eindeutiger Bezug zur beruflichen oder betrieblichen Sphäre des insoweit feststellungslastpflichtigen Klägers nicht dargelegt worden war.

Keine Zwangsläufigkeit bei Strafverteidigungskosten: Auch den Abzug als außergewöhnliche Belastungen lehnte der BFH ab. Dem steht nach Ansicht des erkennenden IX. Senats die neuere Rechtsprechung des VI. Senats (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, EStB 2011, 287 = BStBl. II 2011, 1015) nicht entgegen, wonach sich die Unausweichlichkeit von Prozesskosten daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige zur Durchsetzung seines Rechts den Rechtsweg beschreiten muss. Eine solche Zwangsläufigkeit ist bei Strafverteidigungskosten wegen einer rechtskräftigen Verurteilung aber zu verneinen, da die begangene Straftat nicht unausweichlich ist.

Konsequenzen für die Praxis: Berufliche/betriebliche Veranlassung von Strafverteidigungskosten: Strafverteidigungskosten sind nur dann beruflich/betrieblich veranlasst, wenn die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte **Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit** begangen worden ist. Die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Tat muss

- ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar sein und
- nicht aus dem Rahmen der Berufsausübung herausfallen.

Mithin kommt ein Abzug als BA/WK nur bei einer eindeutig der steuerbaren beruflichen Sphäre zuzuordnenden Tat in Betracht.

Im Streitfall waren die rechtswidrig erlangten Darlehen vor ihrer teilweisen steuerrelevanten Verwendung der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen. Zudem waren die

veruntreuten Gelder auch für andere private Zwecke verwandt worden. Ein eindeutiger und ausschließlicher Bezug der Rechtsanwaltskosten zur beruflichen Sphäre konnte somit nicht festgestellt werden.

Keine agB mangels Zwangsläufigkeit: Strafprozesskosten eines verurteilten Steuerpflichtigen werden nach ganz h.M. in Rechtsprechung und Literatur bei *Vorsatzstraftaten* grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, da die Kosten eines schuldhaften, sozial inadäquaten Verhaltens nicht zwangsläufig entstehen. **Beachten Sie:** Dieser Grundsatz gilt im Regelfall ungeachtet der erfolgten Gesetzesänderung auch bei *fahrlässig* begangenen Straftaten.

Beraterhinweis: **Geänderte Rechtslage bei Zivilprozesskosten:** Mit dem JStG 2013 ist die geänderte BFH-Rechtsprechung zu den Kosten eines Zivilprozesses i.S.d. bisherigen Rechtslage korrigiert worden. Nach der Neuregelung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG sind die Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) grundsätzlich **vom Abzug ausgeschlossen** – *es sei denn*, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Strafprozesskosten eines verurteilten Steuerpflichtigen sind nach der Neuregelung – wie bisher – grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen steuerlich zu berücksichtigen. Im Zusammenhang mit Vermögensstraftaten ist häufig auch das **Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 und 10 EStG** zu beachten.◀

VRiFG Ulrich Krömker; Bielefeld

Service: BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, EStB 2011, 287 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

Kindergeld bei Einberufung zum Wehrdienst im Laufe eines Monats

Wird ein Kind, das das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, innerhalb des viermonatigen Übergangszeitraums des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehrdienstes nicht bereits am ersten, sondern erst an einem späteren Tag des Monats zum gesetzlichen Wehrdienst einberufen, besteht für diesen Monat grundsätzlich ein Anspruch auf Kindergeld.

BFH v. 5.9.2013 – XI R 7/12

EStG § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b; § 63 Abs. 1 Satz 2, DA-FamEStG 2009 Abschn. 63.3.2.6 Sätze 1 und 2, WPflG § 21

Das Problem: Der Kläger bezog für seinen Sohn S über das 18. Lebensjahr hinaus Kindergeld, weil sich dieser in Ausbildung befand. S brach seine Ausbildung ab, meldete sich anschließend zur Musterung und wurde mit Wirkung ab 1. April zur Ableistung des Grundwehrdienstes

einberufen. Tatsächlich trat S seinen Wehrdienst wegen der Osterfeiertage des Streitjahres erst am 6. April an. Gleichwohl erhielt er für den gesamten Monat April Wehrsold. Die Familienkasse hob nach Kenntnisnahme des Sachverhalts die Kindergeldfestsetzung für S ab April des Streitjahres auf und forderte das gezahlte Kindergeld zurück. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg (FG Berlin-Bdb. v. 22.6.2011 – 14 K 14243/10).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und der Klage stattgegeben. Für den Monat April war noch Kindergeld zu gewähren, weil das Kind bis 5. April als Kind i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigen war.

Konsequenzen für die Praxis: Nach ständiger Rechtsprechung des BFH befindet sich ein Kind, das den Wehrdienst (z.B. wegen eines davorliegenden Wochenendes) nicht am ersten Tag des Monats, sondern erst am dritten Tag des Monats antreten kann, am ersten und zweiten Tag des Monats noch in der Übergangszeit zwischen Ausbildungsabschnitt und der Leistung des Wehrdienstes, wodurch in diesem Monat noch ein Anspruch auf Kindergeld begründet wird (vgl. u.a. BFH v. 31.5.2010 – III B 38/10, BFH/NV 2010, 2242 zum Antritt des Zivildienstes).

Monatsprinzip: Dahinter steht die Überlegung, dass nach dem Monatsprinzip des § 66 Abs. 2 EStG das Kindergeld monatlich vom Beginn des Monats an gezahlt wird, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen.

Ein Tag reicht aus: Es reicht deshalb zur Begründung eines Kindergeldanspruchs aus, dass an einem Tag des Monats die Berücksichtigungsvoraussetzungen nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 EStG erfüllt sind.

Ausnahme: Eine Kürzung ist nur dann erlaubt, wenn die Anspruchsvoraussetzungen an keinem Tag des Monats vorliegen.

Konsequenz: Nach diesen Grundsätzen war Kindergeld für den Monat April zu gewähren, da sich das Kind vom 1. April bis zum Tag vor seiner Einberufung in einer Übergangszeit i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG befand.

Besoldung für den ganzen Monat ohne Bedeutung: Der für den ganzen Monat April gewährte Wehrsold spielt zunächst einmal bei der Prüfung der Kindergeldberechtigung keine Rolle. Erst auf einer zweiten Stufe bei der Prüfung, ob die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes den maßgebenden Grenzbetrag des Streitjahres überschreiten, kommt dem Wehrsold eine Bedeutung zu. Der Grenzbetrag wurde im Streitfall nicht überschritten.

Beraterhinweis: Der BFH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung zum „verspäteten“ Antritt eines Zivildienstes (BFH v. 27.8.2008 – III R 88/07, BFH/NV 2009, 132; v. 20.5.2010 – III R 4/10, EStB 2010, 244 = BStBl. II 2010, 827; v. 20.5.2010 – III R 5/10, n.v.). Danach gilt grundsätzlich das in § 66 Abs. 2 EStG enthaltene Monatsprinzip, wonach Kindergeld vom

Beginn des Monats an zu zahlen ist, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen. Zur Begründung des Kindergeldanspruchs für einen Monat reicht es dann aus, dass die Anspruchsvoraussetzungen an *einem* Tag des Monats erfüllt sind.

Abweichung von Verwaltungsmeinung: Der BFH weicht mit seinem Urteil von der bisher vertretenen Verwaltungsauffassung ausdrücklich ab (Abweichung von Abschn. 63.3.2.6 Sätze 1 und 2 DA-FamEStG 2009, BStBl. I 2009, 1030).[◀]

RD Dipl.-Finw. Wilfried Apitz, Sundern

Service: BFH v. 20.5.2010 – III R 4/10, ESfB 2010, 244 abrufbar unter

www.steuerberater-center.de

■ Verlängerter Bezug von Kindergeld auch für Dienstmonate der Berufsausbildung

Ein Kind, das den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst geleistet hat, ist nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum kindergeldberechtigt auch dann zu berücksichtigen, wenn es während der Dienstzeit zugleich für einen Beruf ausgebildet und i.S.d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG als Kind berücksichtigt wurde.

BFH v. 5.9.2013 – XI R 12/12

EStG § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, DA-FamEStG Abschn. 63.5 Abs. 3 Satz 4; GG Art. 3 Abs. 1

Das Problem: Der Kläger ist Vater eines Sohnes S, der im April 2010 sein 25. Lebensjahr vollendete. S leistete nach Ablegung des Abiturs vom 2.11.2004 bis 31.7.2005 neun Monate Zivildienst. Daneben war er im Wintersemester 2004/2005 sechs Monate an einer Universität immatrikuliert. Der Kläger erhielt für S u.a. für die gesamte Zeit des Zivildienstes bis einschließlich April 2010 Kindergeld. Die Familienkasse hob die Festsetzung des Kindergeldes ab Mai 2010 wegen Überschreitens der Altersgrenze von 25 Jahren auf. Der Verlängerungszeitraum nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG sei bereits während des Studiums an der Universität berücksichtigt worden. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG gewährte Kindergeld für 3 Monate, da während des neun Monate dauernden Zivildienstes nur ein Semester von 6 Monaten anzurechnen sei (FG Köln v. 22.12.2011 – 12 K 3238/10).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen. Das FG war unzutreffend davon ausgegangen, dass der Zeitraum des Studiums auf den Verlängerungszeitraum des Zivildienstes anzurechnen sei. Das FG hatte aber weder Feststellungen zu eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes noch zur Dauer der Berufsausbildung getroffen, was nachzuholen ist.

Konsequenzen für die Praxis: Über die Altersgrenze von 25 Lebensjahren hinaus wird ein Kind ausnahmsweise dann berücksichtigt, wenn es den gesetzlichen Grundwehrdienst oder den Zivildienst geleistet hat. Der Endzeitpunkt für die Gewährung des Kindergeldes wird in diesem Fall um einen der Dauer des geleisteten Dienstes entsprechenden Zeitraum hinausgeschoben.

Keine Beschränkung: Eine Beschränkung dieser Verlängerung auf Dienstmonate, in denen kein Kindergeld gewährt wurde, ist dem Gesetzeswortlaut ebenso wenig zu entnehmen wie eine der Doppelberücksichtigung von Dienstmonaten entgegenstehende, in Monaten bemessene maximale Bezugsdauer.

Kein Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz: Es entspricht dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, für Kinder, die den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet haben, auch über die vorgesehene Altersgrenze hinaus Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag zu gewähren.

Tatsächliche Dauer der Überschreitung maßgebend: Hierbei kommt es auf die tatsächliche Dauer des geleisteten Grundwehr- oder Zivildienstes an, weil der verlängerte Bezug des Kindergeldes bei Beachtung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes nur den Zeitraum einbeziehen kann, um den die Berufsausbildung durch den Wehr- oder Zivildienst tatsächlich unterbrochen wurde.

Konsequenz: Nach der gesetzgeberischen Konzeption des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG für die Verlängerung des Kindergeldbezugs ist nicht darauf abzustellen, ob sich durch die Dienstzeit die Ausbildung für einen Beruf tatsächlich verzögert hat.

Beraterhinweis: Der BFH stellt unter Verweis auf die typisierende gesetzgeberische Konzeption der Vorschrift über die Verlängerung des Kindergeldbezugs nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG klar, dass eine auf die Fälle der tatsächlichen dienstbedingten Ausbildungsverzögerung einschränkende verfassungskonforme Auslegung des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht geboten ist. Es bedarf insoweit auch nicht einer einschränkenden Auslegung des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG im Wege der teleologischen Reduktion. Die vom Gesetzgeber getroffene typisierende Regelung verfehlt nicht den von ihm beabsichtigten Zweck, eine durch die Ableistung des Dienstes im Regelfall eingetretene Ausbildungsverzögerung zu kompensieren.

Abweichung von Verwaltungsmeinung: Der BFH weicht mit seinem Urteil von der bisher vertretenen Verwaltungsauffassung ausdrücklich ab (Abweichung von Abschn. 63.5 Abs. 3 Satz 4 DA-FamEStG).[◀]

RD Dipl.-Finw. Wilfried Apitz, Sundern

■ Kindergeld für deutsche Grenzgängerin

Ist der persönliche Geltungsbereich der VO (EWG) Nr. 1408/71 eröffnet und unterliegt der Steuerpflichtige, der mit seinen Kindern in

Deutschland wohnt, wegen einer in den Niederlanden als Grenzgänger ausgeübten abhängigen Beschäftigung gem. Art. 13 ff. der VO (EWG) Nr. 1408/71 nicht den deutschen, sondern den niederländischen Rechtsvorschriften, dann wird dadurch der gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestehende Kindergeldanspruch nicht ausgeschlossen.

BFH v. 18.7.2013 – III R 51/09

EStG § 62 Abs. 1 Nr. 1, § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; VO (EWG) Nr. 1408/71 Art. 13 Abs. 2 Buchst. A, VO (EWG) 574/72 Art. 10 Abs. 1 Buchst. a

Das Problem: Die alleinerziehende Klägerin lebte mit ihren zwei Kindern in Deutschland und bezog für sie laufend Kindergeld. Im April 2003 nahm die Klägerin eine Erwerbstätigkeit in den Niederlanden auf. Als die Familienkasse hiervon im Mai 2005 erfuhr, hob sie die Kindergeldfestsetzung ab Juli 2003 auf und forderte das auszahlte Kindergeld zurück. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte teilweise Erfolg (FG Münster v. 30.4.2009 – 11 K 998/06 Kg). Das FG ging dabei davon aus, dass der deutsche Kindergeldanspruch in Höhe des Anspruchs auf niederländische Familienleistungen ruhe. Die Klägerin habe aber einen Anspruch auf die Differenz.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache zur erneuten Entscheidung zurückverweisen. Das FG war zutreffend davon ausgegangen, dass § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, der die Anrechnung von im Ausland gewährten, den Kindergeld vergleichbaren Leistungen regelt, durch Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der VO (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21.3.1972 über die Durchführung der VO Nr. 1408/71 verdrängt werden kann. Dies setzt voraus, dass die Klägerin überhaupt in den persönlichen Geltungsbereich der VO 1408/71 fällt. Das FG hat entsprechende Feststellungen nachzuholen.

Konsequenzen für die Praxis: Für den persönlichen Geltungsbereich des VO Nr. 1408/71 ist es erforderlich – aber auch ausreichend –, dass eine Person nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Buchst. a der VO Nr. 1408/71 in irgendeinem der von ihrem sachlichen Geltungsbereich erfassten Zweige der sozialen Sicherheit in irgendeinem Mitgliedstaat der EU versichert ist.

Ausnahme: Ist der persönliche Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 nicht eröffnet, dann richtet sich die Kindergeldberechtigung nach §§ 62 ff. EStG und die Anspruchskonkurrenz zwischen dem deutschen Kindergeldanspruch und der ausländischen Familienleistung ist nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu lösen.

Vorrangige Antikumulierungsvorschriften: Die gemeinschaftsrechtlichen Antikumulierungsvorschriften (Art. 76 der VO Nr. 1408/71 und Art. 10 Abs. 1 der VO Nr. 574/72) sind gegenüber § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich vorrangig.

Konkurrenzauflösung nach § 65 EStG: Die Auflösung der Konkurrenz zwischen den Kindergeldansprüchen richtet sich nur dann nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wenn entweder der persönliche Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 nicht eröffnet ist oder Deutschland der nicht

zuständige Staat ist und zudem die gemeinschaftsrechtlichen Antikumulierungsvorschriften nicht einschlägig sind, weil der Beschäftigungsmitgliedstaat nach Art. 13 ff. der VO Nr. 1408/71 als zuständiger Staat bestimmt ist.

Konsequenz: Das FG hat zunächst einmal tatsächliche Feststellungen zum persönlichen Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 zu treffen.

Beraterhinweis: Der BFH bestätigt seine bereits mit Urteil vom 16.5.2013 vertretene Rechtsauffassung (BFH v. 16.5.2013 – III R 8/11, EStB 2013, 372).

Entscheidende Bedeutung kommt dabei dem persönlichen Geltungsbereich der VO (EWG) Nr. 1408/71 zu. Denn die Art. 13 ff. der VO Nr. 1408/71 entfalten keine Sperrwirkung für die Anwendung des Rechts des nicht zuständigen Mitgliedstaats, so dass sich die Anspruchsberechtigung auch bei Personen und bei Leistungen, die dem persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich der VO Nr. 1408/71 unterliegen, allein nach den Bestimmungen des deutschen Rechts richtet. Der im Wohnmitgliedstaat des betreffenden Kindes bestehende Kindergeldanspruch darf nicht teilweise ausgesetzt werden, wenn zwar ein Anspruch auf Familienleistungen im Beschäftigungsmitgliedstaat besteht, die Familienleistung dort aber faktisch nicht bezogen wird, weil kein Antrag gestellt wurde. **Beachten Sie:** Sollte der persönliche Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 nicht eröffnet sein, wäre die Anspruchskumulation nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aufzulösen. Schon das bloße Bestehen eines Anspruchs auf niederländische Familienleistungen würde dann zum Ausschluss des deutschen Kindergeldes führen. Die Folgen einer unterbliebenen Antragstellung hat der jeweilige Steuerpflichtige selbst zu tragen.◀

RD Dipl.-Finw. Wilfried Apitz, Sundern

Service: (BFH v. 16.5.2013 – III R 8/11, EStB 2013, 372) abrufbar unter www.steuerberater-center.de

■ Differenzkindergeld für Wanderarbeiter

Erhält ein Wanderarbeitnehmer, der mit seinen Kindern einen Wohnsitz in Deutschland hat, aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit in einem anderen Land der EU ausländisches Kindergeld, so ist das deutsche Kindergeld – entgegen dem Wortlaut des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – nicht vollständig, sondern nur in Höhe des ausländischen Kindergelds zu kürzen.

BFH v. 11.7.2013 – VI R 68/11

EStG § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, VO Nr. 1408/71 und Nr. 883/2004

Das Problem: Der Vater lebte mit seinen Kindern in den Monaten Januar bis Mai 2010 in Deutschland und ging in den Niederlanden einer nichtselbständigen Tätigkeit nach. Die Niederlande zahlten das dort übliche niedrigere Kindergeld. Familienkasse und FG lehnten einen Kindergeldanspruch ab (FG Düsseldorf v. 13.7.2011 – 15 K 1899/10 Kg). Der Kläger beantragte Kindergeld nach Maßgabe

der deutschen Vorschriften, der Höhe nach aber gekürzt um das niederländische Kindergeld.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat den Kindergeldanspruch dem Grund nach bejaht. Im zweiten Rechtsgang muss das FG die Höhe des anzurechnenden niederländischen Kindergelds ermitteln.

Konsequenzen für die Praxis: Gesetzeswortlaut: Nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wird Kindergeld *nicht* für ein Kind gezahlt, für das im Ausland eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung zu zahlen ist oder im Falle einer Antragstellung zu zahlen wäre. Nach diesem klaren Gesetzeswortlaut stand dem Wanderarbeitnehmer kein deutsches Kindergeld zu.

Verstoß gegen Unionsrecht: Der BFH führt mit wenigen Worten aus, dass die gesetzliche Regelung gegen die jeweils zeitlich zur Anwendung kommende einschlägige gemeinschaftsrechtliche Verordnung verstößt (VO Nr. 1408/71 und die Nachfolgeverordnung Nr. 883/2004).

Rechtsfolge: § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist dahingehend auszulegen, dass die nach dem Recht des Beschäftigungsmitgliedstaates zu gewährenden, mit dem Kindergeld vergleichbaren Familienleistungen nur zu einer Kürzung des deutschen Kindergelds führen. Damit kann es nur dann zum vollständigen Wegfall des deutschen Kindergelds kommen, wenn das ausländische Kindergeld höher ist.

Beraterhinweis: Aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts kann der Kindergeldanspruch unmittelbar auch ohne Gesetzesänderung geltend gemacht werden. ◀

VRiFG Anton Siebenhüter, Augsburg

Service: Günther, BFH und EuGH zum Kindergeld, EStB 2012, 262 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

Kindergeld für ausländische Saisonarbeiter

Ein Saisonarbeiter ohne Wohnsitz im Inland erhält Kindergeld nur für ein Kalenderjahr, in dem ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG tatsächlich zur Einkommensteuerveranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger geführt hat und nur für die Monate, in denen Einkünfte zeitlich zu erfassen sind.

BFH v. 18.7.2013 – III R 59/11

EStG § 1 Abs. 3, § 2 Abs. 7, § 11, § 49, § 62 Abs. 1 Nr. 2b; VO (EWG) Nr. 1408/71, Nr. 574/72, Nr. 1612/68; EGV Art. 39, 42 (jetzt AEUV Art. 45, 48)

Das Problem: Ein polnischer Staatsangehöriger lebte mit seinen zwei Kindern und der Mutter in Polen. In der Zeit von März 2005 bis Juni 2005 und Januar 2006 bis April 2006 war er als Saisonarbeiter bei einem deutschen Arbeitgeber sozialversicherungspflichtig beschäftigt. Die Familienkasse gewährte kein Kindergeld; das FG gab der Klage für die Beschäftigungsmonate in Deutschland statt (FG Düsseldorf v. 13.7.2011 – 15 K 1011/09 Kg). Der

Saisonarbeiter beantragte das Kindergeld für alle Monate beider Jahre.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat die Entscheidung des FG aufgehoben, soweit es einen Kindergeldanspruch verneint hat. Im zweiten Rechtsgang muss das FG für die abgelehnten Monate prüfen, ob das FA gem. § 1 Abs. 3 EStG veranlagt hat und ob beim Saisonarbeiter im jeweiligen Monat Arbeitslohn zu erfassen ist.

Konsequenzen für die Praxis: Gesetzeswortlaut: Ein Ausländer ohne inländischen Wohnsitz kann einen Anspruch auf Kindergeld haben, wenn er nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (§ 62 Abs. 1 Nr. 2b EStG). Dies setzt einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus.

Monatsprinzip vor Jahresprinzip: Bei der Einkommensteuerveranlagung gilt grundsätzlich das Jahresprinzip, während Kindergeldansprüche monatsweise entstehen und untergehen. Bei der monatsweisen Prüfung der Kindergeldansprüche bleibt es auch dann, wenn ein Kindergeldanspruch als Folge eines Antrags auf unbeschränkte Steuerpflicht entsteht.

Tatbestandswirkung der Einkommensteuerveranlagung: Aus dem Gesetzeswortlaut folgt der BFH, dass ein Kindergeldanspruch voraussetzt, dass

- der Kindergeldberechtigte einen Antrag gem. § 1 Abs. 3 EStG gestellt hat,
- das FA diesem Antrag stattgegeben hat,
- der Kindergeldberechtigte deshalb als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt wurde *und*
- im jeweiligen Monat Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG erzielt hat.

Tatsächliche Stattgabe bedeutet, dass eine Antragsveranlagung erkennbar erfolgt sein muss. Es genügt nicht, dass aus dem Einkommensteuerbescheid die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger hervorgeht. Denn das FA könnte fälschlich nach § 1 Abs. 1 EStG veranlagt haben. Ist der Steuerbescheid unklar, muss er ausgelegt werden.

Erzielt werden die Einkünfte in den Monaten, in denen sie nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG zeitlich zu erfassen sind. Aus der Zurückverweisung des Streitfalls an das FG ergibt sich, dass dies nicht immer die (im Streitfall rechtskräftigen) Monate sein müssen, in denen die nicht-selbständige Arbeit ausgeübt wurde. M.E. besteht ein Kindergeldanspruch für die Monate, für die der Arbeitgeber Lohnsteuer abführen *muss* – und zwar auch dann, wenn er die Lohnsteuer nicht abgeführt hat.

Die eigene Prüfungspflicht der Familienkasse und des FG mag das Verfahren erschweren, ändert aber an den Rechtsgrundsätzen nichts.

Kein Verstoß gegen Unionsrecht: Soweit das Kindergeld zur Sicherstellung des steuerlichen Existenzminimums gezahlt wird, verneint der BFH eine gleichheitswidrige Benachteiligung, da die *Günstigerprüfung* (§ 31 EStG) jeden Nachteil für Ausländer verhindert. Soweit das Kindergeld als Sozialleistung gewährt wird, verneint der BFH eine Verletzung der einschlägigen Unionsverordnungen unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung sowie eine Verletzung des *Rechts auf Freizügigkeit*

und des *Diskriminierungsverbots* mangels hinreichender Bindung des Saisonarbeiters zur Bundesrepublik Deutschland.

Beraterhinweis: Die Prüfung, ob das FA nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagt hat, erfordert bei zweideutigen Einkommensteuerbescheiden die Heranziehung aller im Besteuerungsverfahren ausgetauschten Schriftsätze. Das FG muss zudem die FA-Akten zur Auslegung des Einkommensteuerbescheids beiziehen. **Beachten Sie:** Praktisch sollte es ausreichen, wenn das FA von einem gestellten Antrag gem. § 1 Abs. 3 EStG nicht erkennbar abgewichen ist. Machen Sie vom **Akteneinsichtsrecht** Gebrauch, da sich möglicherweise aus internen Vermerken des FA Hinweise ergeben.◀

VRiFG Anton Siebenhüter, Augsburg

Service: Günther, BFH und EuGH zum Kindergeld, EStB 2012, 262 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

■ Nato-Truppenstatut: Kindergeldanspruch in Sonderfällen

Verliert ein Ausländer durch Heirat mit einem Angehörigen des zivilen Gefolges der Natotruppen seinen Aufenthaltstitel und geht ein Kindergeldanspruch nur aus diesem Grunde unter, ist § 62 Abs. 2 EStG analog anzuwenden.

BFH v. 8.8.2013 – III R 22/12
EStG § 1 Abs. 1 und 3, § 62 Abs. 2

Das Problem: Ein US-Amerikaner lebte seit seiner Geburt in Deutschland und war zuletzt im Besitz einer befristeten Aufenthaltserlaubnis nach dem Ausländergesetz 1990. Im Jahr 1998 heiratete er eine Amerikanerin, die zum zivilen Gefolge der US-Streitkräfte gehörte. Aus diesem Grund war er nach dem Natotruppenstatut berechtigt, sich in Deutschland aufzuhalten, erhielt den sog. *SoFA-Stempel* im Pass (Status of Forces Agreement Identification) und gab seine Aufenthaltserlaubnis zurück. Der Amerikaner arbeitete sozialversicherungspflichtig für einen deutschen Arbeitgeber und wurde nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. Die Familienkasse versagte das Kindergeld für die im Jahr 2007 geborenen Tochter mit der Begründung, der Amerikaner habe keinen Aufenthaltstitel gem. § 62 Abs. 2 EStG. Das FG gab der Klage statt (FG Rh.-Pf. v. 9.8.2011 – 3 K 2299/10, EFG 2012, 1365).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das Urteil des FG bestätigt.

Konsequenzen für die Praxis: Gesetzeswortlaut: Da der Amerikaner nicht vom EU-Recht geschützt wird, kommt nach dem Wortlaut des § 62 Abs. 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld nicht in Betracht. Das sich aus dem Natotruppenstatut ergebende Aufenthaltsrecht in Deutschland ist in der Vorschrift nicht erwähnt.

Vergleichbarkeit: Grundsätzlich sind Mitglieder der Natotruppe und ihr ziviles Gefolge *nicht* mit Ausländern vergleichbar, die im Besitz eines Aufenthaltstitels sind.

Entscheidend ist, dass das Natotruppenstatut zu keinem dauerhaften Aufenthalt berechtigt.

Analogie im Streitfall: Der BFH hat sich unter den besonderen Umständen des Streitfalls entschlossen, *ausnahmsweise* § 62 Abs. 2 EStG analog anzuwenden. Entscheidend war, dass der Amerikaner

- sich rechtmäßig in Deutschland aufhielt,
- voraussichtlich dauerhaft einer erlaubten Erwerbstätigkeit nachging,
- in das Sozialversicherungssystem eingegliedert war,
- der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag (§ 1 Abs. 3 EStG) und
- für den Fall, dass das Sonderrecht Nato-Truppenstatut nicht mehr greifen sollte, einen Anspruch auf erneute Erteilung eines Aufenthaltstitels hatte.

Beraterhinweis: Das Urteil hat den Charakter einer Billigkeitsentscheidung und rechtfertigt keine Weiterungen für andere Ausländer.◀

VRiFG Anton Siebenhüter, Augsburg

Weitere Rechtsprechung

in Kürze

■ Einlagekonto bei Regiebetrieb

Regiebetriebe sind rechtlich unselbständige Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich nicht Sondervermögen der Gemeinde darstellen. Daher fließen Einnahmen der Regiebetriebe – anders als bei Eigenbetrieben – unmittelbar in den Haushalt und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten.

Fiktion des Verlustausgleichs durch Einlagen: Aufgrund dieser spezifischen Umstände ist beim Regiebetrieb ein bilanzieller Verlustvortrag nicht möglich, sondern der Verlust gilt im Entstehungsjahr als durch Einlagen der Gemeinde ausgeglichen und führt deshalb zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto.

Unabhängig von Gewinnermittlungsart: Dies gilt unabhängig von der im Einzelfall gewählten Methode der Gewinnermittlung. Bei einem als Regiebetrieb geführten *Betrieb gewerblicher Art* führt ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Jahresverlust daher auch dann unmittelbar zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto, wenn der Betrieb seinen Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt und soweit der Verlust auf sog. *Buchverlusten* (z.B. Abschreibungen) beruht (BFH v. 11.9.2013 – I R 77/11).

Steuerfreie Zuwendung eines Familienwohnheims zwischen Ehegatten

Familienwohnheim = Mittelpunkt des familiären Lebens: Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem/r im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus/Eigentumswohnung (*Familienwohnheim*) verschafft, bleiben nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG steuerfrei. Die Steuerbefreiung bezieht sich nach ihrem Sinn und Zweck nicht nur auf das Haus – verstanden als Gebäude –, sondern auch auf das Grundstück, dessen wesentlicher Bestandteil es nach § 94 Abs. 1 Satz 1 BGB ist.

Keine Begünstigung von Zweit- oder Ferienwohnungen: Der BFH hat nun entschieden, dass ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude, in dem sich nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet, kein steuerbegünstigtes Familienwohnheim i.S.d. vorgenannten Vorschrift ist. Daher sind Zweit- oder Ferienwohnungen nicht begünstigt. Denn nach der Vorstellung des Gesetzgebers sollte mit der Steuerbefreiung für die Zuwendung eines Familienwohnheims der engere Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft privilegiert werden. Zu diesem Kernbereich gehört das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Haus, in dem durch das familiäre Zusammenleben der Lebensmittelpunkt der Familie begründet wird. Demgegenüber ist eine Zweit-/Ferienwohnung nicht mehr dem „engeren“ Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft zuzuordnen (BFH v. 18.7.2013 – II R 35/11).

Beraterhinweis: Die Einschränkung der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG auf Familienwohnheime, in denen sich der Mittelpunkt des familiären Lebens der Eheleute befindet, gebieten nach Auffassung des BFH verfassungsrechtliche Gründe. Denn eine Steuerbefreiung, die die Zuwendungen aller zum Zeitpunkt der Übertragung zu eigenen Wohnzwecken genutzten Häuser und Eigentumswohnungen zwischen Eheleuten erfasst, wäre nach seiner Auffassung nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.◀

GrESt: Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs

Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wird eine Steuerfestsetzung auf Antrag aufgehoben, wenn ein Erwerbsvorgang vor dem Übergang des Eigentums am Grundstück auf den Erwerber durch Vereinbarung der Vertragspartner innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer rückgängig gemacht wird.

„Rückgängig gemacht“ ist ein Erwerbsvorgang, wenn über die zivilrechtliche Aufhebung des den Steuertatbestand erfüllenden Rechtsgeschäfts hinaus die Vertragspartner sich derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit zur Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine *ursprüngliche Rechtsstellung* wiedererlangt. **Weiterveräußerung:** Wird im Zusammen-

hang mit der Aufhebung eines Kaufvertrags über ein Grundstück dieses weiterveräußert, ist für die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG entscheidend, ob für den früheren Erwerber trotz der Vertragsaufhebung die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem „rückgängig gemachten“ Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition verblieben und der Verkäufer demzufolge nicht aus seinen Bindungen entlassen war.

Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer Urkunde: Der BFH hat nun entschieden, dass dem früheren Erwerber die Möglichkeit der Verwertung einer aus dem „rückgängig gemachten“ Erwerbsvorgang herzuleitenden Rechtsposition jedenfalls dann verbleibt, wenn der Aufhebungs- und der Weiterveräußerungsvertrag in einer einzigen Urkunde zusammengefasst sind.

Anteilsübertragung an der grundbesitzenden Gesellschaft: *Dieselben Grundsätze* wie bei der Weiterveräußerung gelten, wenn die Verkäuferin eine Gesellschaft ist, der Kaufvertrag rückgängig gemacht wird und in derselben Urkunde die Anteile an der Gesellschaft auf den Ersterwerber oder einen von diesem bestimmten Dritten übertragen werden. In diesem Fall behält der Ersterwerber – *wirtschaftlich* gesehen – den durch den ursprünglichen Kaufvertrag begründeten Zugriff auf das Grundstück, obwohl dieses nach der Rückgängigmachung des Kaufvertrags zivilrechtlich bei der Gesellschaft verbleibt. Erfolgen

- die Rückgängigmachung des Kaufvertrags und
- die anschließende Übertragung der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft

in *einer* Urkunde, nutzt der Ersterwerber seine Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag, um zu bestimmen, wer die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft erwerben darf.

Stellt der Ersterwerber damit sicher, dass er selbst oder ein von ihm bestimmter Dritter die Anteile erwerben kann, liegt darin eine die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ausschließende Verwertung der Rechtsposition aus dem ursprünglichen Kaufvertrag im eigenen wirtschaftlichen Interesse (BFH v. 5.9.2013 – II R 9/12).

Ist dem Ersterwerber das weitere Schicksal des Grundstücks gleichgültig, so hindert die Benennung des Dritten als Ersatzkäufer nicht die Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. **Beachten Sie:** Das gilt *insbesondere* dann, wenn der Eigentümer des Grundstücks dieses auf jeden Fall verkaufen will und daher von dem Käufer die Benennung eines Ersatzkäufers verlangt. Ob die Benennung des Ersatzkäufers auf Verlangen des Verkäufers oder im eigenen (wirtschaftlichen) Interesse des Ersterwerbers erfolgt ist, unterliegt der gerichtlichen Tatsachewürdigung.

Erhöhte Mitwirkungspflichten: Den Steuerschuldner trifft hier eine erhöhte Pflicht zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts. Insbesondere trägt er auch die *Feststellungslast* (objektive Beweislast) dafür, dass die tatsächlichen Voraussetzungen der von ihm begehrten Nichtfestsetzung der Steuer oder Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllt sind (BFH v. 5.9.2013 – II R 16/12).

■ Unterbliebene Einlagen bei § 4 Abs. 3 EStG

Keine Nachholung von unterlassenen BA: Einlagen von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens werden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als *fiktive BA* gewinnmindernd im Jahr der Einlage berücksichtigt. Unterlässt es der Steuerpflichtige, bei der Anschaffung, Herstellung oder Einlage eines WG des Umlaufvermögens, die – echten oder fiktiven – BA im Jahr der Zahlung bzw. der Einlage steuerlich geltend zu machen, kann der Abzug grundsätzlich in späteren Jahren nicht mehr nachgeholt werden. Allerdings bedeutet dies nicht, dass die nicht geltend gemachten Anschaffungs-/Herstellungskosten steuerlich endgültig verloren wären. **Jedoch spätere Gewinnminderung:** Vielmehr mindern sie einen später anfallenden Gewinn aus der Veräußerung/Entnahme des WG.

Gleichbehandlung von Anschaffungs- und Einlagefällen: Diese Verfahrensweise kommt nicht nur bei ursprünglich unterbliebener steuerlicher Berücksichtigung der Anschaffung/Herstellung eines WG, sondern auch dann zur Anwendung, wenn zunächst – rechtsirrig – aus einer Einlage keine steuerlichen Folgen gezogen wurden. Denn für eine unterschiedliche Behandlung von Anschaffungs- und Einlagefällen fehlen sachliche Gesichtspunkte. Darüber hinaus werden Einlagen im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 EStG regelmäßig als *anschaffungsähnliche Vorgänge* behandelt. Daher ist die Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf eingelegte Wirtschaftsgüter entsprechend anwendbar, d.h. Einlage/Anschaffung werden gleichbehandelt (BFH v. 16.5.2013 – III R 54/12).

■ Umfang eines tarifbegünstigten Aufgabegewinns

Bei einer Betriebsaufgabe geht nicht jeder Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern in den Aufgabegewinn ein.

Veräußerungsgewinn als Bestandteil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit? Vielmehr werden Gewinne aus solchen Geschäftsvorfällen ausgenommen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen. Die Ausgrenzung von Gewinnen durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsaufgabegewinn ist dabei nicht auf Umlaufvermögen beschränkt. Auch die Veräußerung von Anlagegütern kann sich noch als Bestandteil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit erweisen und führt dann nicht zu einem begünstigten Aufgabegewinn.

Besteht die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darin,

- ein WG zu kaufen,
- dieses für eine beschränkte und hinter der Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit zu vermieten und
- anschließend wieder zu verkaufen und

- kann der aufgrund des Geschäftskonzepts insgesamt erwartete Gewinn nicht allein aus dem Entgelt für die Nutzungsüberlassung, sondern nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf des WG erzielt werden,

ist der Verkauf noch als Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit und nicht bereits als Aufgabevorgang anzusehen.

Im Streitfall bestand die Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtigen nach dem ursprünglich verfolgten und später auch durchgeführten Plan darin, ein Flugzeug zu kaufen, dieses für eine beschränkte und deutlich hinter der Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit zu vermieten und anschließend wieder zu verkaufen. Die Vereinnahmung eines Kaufpreises für den Verkauf des Flugzeugs war daher unverzichtbar für die Erwirtschaftung eines Gewinns und Bestandteil des unternehmerischen Konzepts, so dass der aus dem im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe vorgenommene Veräußerungsvorgang erzielte Gewinn nicht dem begünstigten Gewinn zugeordnet werden konnte (BFH v. 1.8.2013 – IV R 19/11; vgl. auch BFH v. 1.8.2013 – IV R 18/11, EStB 2013, 411).

■ Rückstellungsminderung wegen künftiger Vorteile

Bei der Bewertung von Rückstellungen sind künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderungen zu aktivieren sind.

Vorteilseintritt überwiegend wahrscheinlich? Eine voraussichtliche Verbundenheit besteht bereits dann, wenn mehr Gründe für als gegen den Vorteilseintritt sprechen, d.h., wenn der Vorteilseintritt überwiegend wahrscheinlich ist. Dagegen ist die bloße Möglichkeit eines Erfolgseintritts nicht ausreichend. Die in den Gesetzesmaterialien sowie in Teilen des Schrifttums vertretene Auffassung, für die Berücksichtigung sog. *Kippentgelte* bedürfe es bereits abgeschlossener Verträge, wird vom BFH nicht geteilt, da diese Auffassung im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden hat. Für dieses Verständnis spricht auch, dass damit die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung und ihrer Minderung aufgrund voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung verbundener Vorteile parallel laufen.

Denn auch eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten darf – neben anderen Voraussetzungen – nur gebildet werden, wenn die Geltendmachung der Verpflichtung nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich ist. Ein Gleichlauf der Voraussetzungen für die Passivierung der Rückstellung und ihre Minderung wegen zu erwartender Vorteile ist daher geboten, um die tatsächlich eintretende Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit exakt bemessen zu können (BFH v. 21.8.2013 – I B 60/12).

Teilabzugsverbot in Fällen des Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung

Gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, BA, Veräußerungskosten oder WK, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem VZ die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % (bis VZ 2008: zur Hälfte) abgezogen werden.

Vollabzug bei erfülltem Fremdvergleich: Nach aktueller BFH-Rechtsprechung sind Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines WG an die Gesellschaft entstehen, voll abziehbar, wenn die Nutzungsüberlassung zu Konditionen erfolgt, die einem *Fremdvergleich* standhält (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, EStB 2013, 203). In einem solchen Fall sind die Aufwendungen vorrangig durch die Erzielung voll steuerpflichtiger Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung veranlasst.

Demgegenüber ist bei einer unentgeltlichen – und daher nicht fremdüblichen – Nutzungsüberlassung ein Zusammenhang mit künftigen Erträgen aus der Beteiligung gegeben. Dieser Zusammenhang ermöglicht zwar trotz der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung den Abzug der entsprechenden Aufwendungen, führt aber zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG.

Bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachteinnahmen kommt es darauf an, ob der Verzicht durch

- das Pachtverhältnis oder aber
- das Gesellschaftsverhältnis

veranlasst ist. Ein Pachtverzicht aufgrund eines generellen Absinkens der marktüblichen Pachtentgelte oder im Rahmen einer fremdüblichen Sanierungsmaßnahme spricht für eine Veranlassung durch das Pachtverhältnis. Demgegenüber deutet es auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin, wenn ein fremder Dritter den Verzicht in der konkreten Situation weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert, sondern weiterhin auf der Zahlung des vereinbarten Entgelts bestanden oder aber das Pachtverhältnis beendet hätte.

An der Fremdüblichkeit fehlt es daher, wenn ein Besitzunternehmer die vereinbarte Pacht gegenüber einer in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Betriebs-Kapitalgesellschaft über mehrere Jahre hinweg nicht geltend macht, ohne von seinem Recht zur Kündigung des Pachtvertrags Gebrauch zu machen. Im Streitfall verwies der BFH den Streitfall an die Vorinstanz zurück, da das FG keine Feststellungen dazu getroffen hatte, in welchem Umfang die Aufwendungen für die Nutzungsüberlassung als substanzbezogen (AfA, Erhaltungsaufwand) anzusehen und daher stets in vollem Umfang abziehbar sind (BFH v. 17.7.2013 – X R 6/12).

Keine WK bei vorzeitiger Kündigung einer Kapitallebensversicherung

Bei vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen sind die in den Versicherungsbeiträgen enthaltenen Abschlusskosten und Verwaltungskostenanteile nicht als WK abzugsfähig, sondern stellen Anschaffungsnebenkosten für den Erwerb einer Kapitalanlage i.S.d. § 20 EStG dar. Denn Aufwendungen auf Kapitalanlagen sind nur dann uneingeschränkt als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar, wenn bei der jeweiligen Kapitalanlage die Absicht zur Erzielung steuerfreier Vermögensvorteile nicht im Vordergrund steht, d.h. nur mitursächlich für die Anschaffung der ertragsbringenden Kapitalanlage ist. Dies ist bei dem Abschluss einer Lebensversicherung auf den Todes- und Erlebensfall jedoch nicht der Fall.

Verlusterzielung durch vorzeitige Kündigung: Im Streitfall wurde der von dem Steuerpflichtigen geltend gemachte Verlust nicht durch die erzielten Kapitalerträge veranlasst, sondern dadurch, dass er den Vertrag über die Lebensversicherung zu einem Zeitpunkt gekündigt hatte, zu dem der Rückkaufswert unter den bereits eingezahlten Beiträgen lag. Es handelte sich daher um einen **Verlust in der privaten Vermögenssphäre**, der bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht als WK gem. § 9 EStG berücksichtigt werden konnte (BFH v. 23.9.2013 – VIII B 40/13).

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung

Die Finanzverwaltung ist mit ihrem Versuch, das Teilabzugsverbot erheblich auszuweiten, an der Rechtsprechung gescheitert und muss das entsprechende BMF-Schreiben v. 8.11.2010 in weiten Teilen zurücknehmen.

BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001 – DOK 2013/0935028

EStG § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2

Die Anweisung der Verwaltung: Mit BMF-Schreiben v. 8.11.2010 hat die Finanzverwaltung versucht, das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG erheblich über seinen Wortlaut hinaus anzuwenden (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001 – DOK 2010/0805444, EStB 2011, 22). Bereits damals musste man davon ausgehen, dass das BMF-Schreiben einer gerichtlichen Überprüfung nicht standhalten wird. Bemerkenswerterweise führt u.a. das Urteil des BFH in dem Verfahren, das im Zeitpunkt des Erlasses des BMF-Schreibens aus 2010 bereits anhäng-

Verwaltungsanweisungen

gig war (BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, EStB 2012, 278 = GmbH-StB 2012, 264), nun dazu, dass die Finanzverwaltung ihr Schreiben in großem Umfang zurücknehmen muss.

Hintergrund: Einkommensteuerpflichtige Anteilseigner einer Körperschaft dürfen BV-Minderungen und BA, die mit i.R.d. Teileinkünfteverfahren partiell steuerfrei gestellten Einkünften aus der Körperschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur zu 60 % abziehen (sog. *Teilabzugsverbot*, § 3c Abs. 2 EStG). Mit BMF-Schreiben v. 8.11.2010 hat die Finanzverwaltung versucht, das Teilabzugsverbot insbesondere auf TW-Abschreibungen auf Darlehensforderungen und Aufwendungen für die Überlassung von WG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung auszudehnen. Die Rechtsprechung hat diesem Ansinnen der Finanzverwaltung völlig zu Recht einen Riegel vorgegeben (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, EStB 2012, 278; v. 18.4.2012 – X R 7/10, EStB 2012, 278; v. 28.2.2013 – IV R 49/11, EStB 2013, 203). Die Finanzverwaltung sieht sich deswegen jetzt genötigt, das BMF-Schreiben v. 8.11.2010 im Ergebnis nahezu vollständig zurückzunehmen. Zunächst erklärt die Finanzverwaltung die genannten BFH-Urteile für allgemein anwendbar.

TW-Abschreibung auf Darlehensforderungen: TW-Abschreibungen auf Darlehensforderungen unterfallen künftig auch nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht mehr dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG. Dies gilt selbst dann, wenn die Darlehensgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Entsprechend sind Wertaufholungen nach vorausgegangener (voll abzugsfähiger) TW-Abschreibung in vollem Umfang steuerpflichtig. Soweit allerdings eine TW-Abschreibung auf eine Darlehensforderung unter Berücksichtigung der bisherigen Verwaltungsauffassung aus dem BMF-Schreiben v. 8.11.2010 als nur teilweise abzugsfähig behandelt worden ist, gewährt die Finanzverwaltung aus *sachlichen Billigkeitsgründen* die Fortgeltung der Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 8.11.2010. Die entsprechende Wertaufholung ist dann auch nur insoweit steuerpflichtig, wie die vorangegangene TW-Abschreibung zuvor abzugsfähig war (60 %).

Finanzierungskosten für Darlehen unterfallen § 3c Abs. 2 EStG: Finanzierungskosten für ein vom Gesellschafter gewährtes Darlehen sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung weiterhin dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen, falls es sich um eine teilentgeltliche oder unentgeltliche Darlehensgewährung handelt. Dies deshalb, weil es sich hierbei nicht um einen auf die Substanz bezogenen Aufwand handelt.

Aufwendungen für die Überlassung von WG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung: Werden insbesondere im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Wirtschaftsgüter an eine Kapitalgesellschaft unentgeltlich überlassen, will die Finanzverwaltung in Zukunft differenzieren (bei einer teilentgeltlichen Überlassung soll eine Aufteilung in eine voll unentgeltliche und eine voll entgeltliche Überlassung vorzunehmen sein). Grundsätzlich sollen laufende Aufwendungen dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen. Dazu zählen insbesondere Finanzierungskosten bezüglich der überlassenen WG. Soweit sich laufende

Aufwendungen aber auf die Substanz des überlassenen WG beziehen, soll zukünftig auch nach Auffassung der Finanzverwaltung das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht mehr gelten. Dies gilt insbesondere für AfA und Erhaltungsaufwendungen.

Wechsel des Veranlassungszusammenhangs: Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann es zu einem Wechsel des Veranlassungszusammenhangs und damit der Beurteilung der Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots kommen, wenn aus einer zunächst voll entgeltlichen Überlassung eine teil- oder unentgeltliche Überlassung wird. Eine solche Situation kann z.B. dann vorliegen, wenn ein zuvor voll entgeltliches Pachtentgelt gemindert wird. Die Finanzverwaltung will dann danach unterscheiden, ob der Verzicht betrieblich (z.B. im Fall einer Sanierung) oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Die Finanzverwaltung scheint damit auf das beim BFH anhängige Verfahren X R 6/12 Bezug zu nehmen.

Keine rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung: Die Urteile, mit denen der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung, das Teilabzugsverbot gelte auch für TW-Abschreibungen auf Darlehensforderungen, erwartungsgemäß für rechtswidrig erklärt hat, wollte der Bundesrat i.R.d. Gesetzgebungsverfahren zum sog. Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz zum Anlass nehmen, die Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich zu verankern (Stellungnahme des Bundesrats zum Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz vom 2.11.2012, BR-Drucks. 663/12). Eine solche Gesetzesänderung ist im schließlich Gesetz gewordenen Ehrenamtsstärkungsgesetz, das das Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz ersetzt hat, allerdings nicht umgesetzt worden.

Konsequenzen für die Praxis: Die dem BMF-Schreiben zugrunde liegenden BFH-Urteile und das BMF-Schreiben stellen **für die Praxis eine erhebliche Erleichterung** dar. In den wesentlichen Punkten (TW-Abschreibungen auf Forderungen, AfA und Erhaltungsaufwand bei der Überlassung von WG) gilt das Teilabzugsverbot nicht mehr.

Beraterhinweis: Steuerpflichtige und ihre Berater sind insbesondere aufgefordert, darauf zu achten, dass bei zukünftigen Wertaufholungen, die auf TW-Abschreibungen folgen, hinsichtlich derer aufgrund der früheren Rechtsauffassung der Finanzverwaltung das Teilabzugsverbot Anwendung gefunden hat, auch lediglich eine entsprechend anteilige Steuerpflicht zum Tragen kommt. Darüber hinaus ist der Ablauf (BMF-Schreiben v. 8.11.2010 muss in weiten Teilen mit BMF-Schreiben v. 23.10.2013 aufgehoben werden) nur wenig schmeichelhaft für die Finanzverwaltung – um es vorsichtig auszudrücken. ◀

RA/StB Dr. Joachim Krämer, Geschäftsführender Gesellschafter der KGM Krämer Groß Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in Bonn-Bad Godesberg

Service: BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, EStB 2012, 278; v. 18.4.2012 – X R 7/10, EStB 2012, 278; v. 28.2.2013 – IV R 49/11, EStB 2013, 203; BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001 – DOK 2010/0805444, EStB 2011, 22 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

Ertragsteuerliche Grundsätze bei Entlassungsentschädigungen

Das BMF präzisiert seine bisherigen Schreiben zu den Besonderheiten und Ausnahmen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen (BMF v. 24.5.2004 – IV A 5 - S 2290 - 20/04, EStB 2004, 286; v. 17.1.2011 – IV C 4 - S 2290/07/10007:005 – DOK 2010/1031340, EStB 2011, 66).

BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 – DOK 2013/0929313
EStG § 34

Die Anweisung der Verwaltung: Das BMF geht von einer ertragsteuerlichen Begünstigung von Entschädigungsleistungen grundsätzlich nur aus, wenn anstelle der bisher geschuldeten Leistung eine andere tritt und diese auf einem abweichenden Rechtsgrund basiert. Ausdrücklich bestätigt das BMF die Unschädlichkeit von lebenslangen betrieblichen Versorgungszusagen, die im Rahmen einer Ausscheidensvereinbarung (erstmalig) gewährt werden oder die Unschädlichkeit einer Auszahlung von ungekürzten Betriebsrenten beim Erreichen des gesetzlichen Rentenalters trotz vorheriger Entlassungsentschädigung. Darüber hinaus wird die Prüfungsreihenfolge des § 34 EStG für begünstigte Einkünfte anhand mehrerer Beispiele dargestellt.

Konsequenzen für die Praxis: Zusammenballung von Einkünften: § 34 EStG verlangt in erster Linie die sog. *Zusammenballung von Einkünften* in einem VZ, wobei es sich bei der Zahlung nicht um die Erfüllung von zuvor bereits begründeten oder erdienten Ansprüchen – wie z.B. Urlaubsabgeltung oder rückständigen Arbeitslohn – handeln darf. **Beachten Sie:** Demzufolge ist der Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen VZ grundsätzlich schädlich (BFH v. 3.7.2002 – XI R 80/00, BStBl. II 2004, 447; Ausnahme bei Zufluss von maximal 5 % der Hauptleistung im anderen VZ, BFH v. 25.8.2009 – IX R 11/09, EStB 2009, 421 = BStBl. II 2011, 27).

Unschädliche Verteilung auf mehrere VZ: Ferner ist die Verteilung auf zwei VZ unschädlich, wenn zu Anfang zwischen den Beteiligten eine Einmalzahlung vereinbart wurde, diese sodann jedoch wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen aufgeteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger – bar aller Existenzmittel – dringend auf die baldige Zahlung angewiesen war.

Im Übrigen liegt auch dann eine Zusammenballung vor, wenn

- versehentlich (wegen fehlerhafter Berechnung) im ersten Jahr eine zu niedrige Entschädigung später durch eine Nachzahlung kompensiert wird oder
- die Nachzahlung auf einer gerichtlichen Auseinandersetzung beruht.

In den Fällen dieses planwidrigen Zuflusses kann auf Antrag gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und Zustimmung durch das FA eine Zusammenfassung der Einkünfte in den zeitlich ersten VZ erfolgen.

Vorjahr als Vergleichsmaßstab: Ferner ist erforderlich, dass durch die Entschädigung die bis zum Jahresende wegfallenden Einnahmen überschritten werden, wobei als Vergleichsmaßstab regelmäßig das Vorjahr heranzuziehen ist, sofern dieses nicht durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt war (BFH v. 27.1.2010 – IX R 31/09, EStB 2010, 246 = BStBl. II 2011, 28). *Negative Einkünfte* aus einer neu aufgenommenen Tätigkeit i.S.d. §§ 13, 15, 18 sowie 19 EStG (ohne Versorgungsbezüge) sind nie zu berücksichtigen. Demgegenüber sind dem *Progressionsvorbehalt* unterliegende positive Lohnersatzleistungen und dem § 32b EStG unterliegender Arbeitslohn in den Vergleich mit einzubeziehen. **Beachten Sie:** Darüber hinaus können die Vorjahreseinkünfte auch durch das Zusammentreffen von Einnahmen aus einem alten Arbeitsverhältnis, einer Entschädigung für den Verlust dieser Arbeit und Einnahmen aus einem neuen Arbeitsverhältnis resultieren.

Lohnsteuerabzugsverfahren: Sofern dem Arbeitgeber die Resteinnahmen des Arbeitnehmers für den Veranlagungszeitraum bekannt sind, kann er die ermäßigte Besteuerung unmittelbar im Lohnsteuerabzugsverfahren durchführen.

Beraterhinweis: Die Haftung des Arbeitgebers und seiner zur Erstellung der Lohnabrechnungen beauftragten Dienstleister ist bei der Durchführung der ermäßigten Besteuerung im Wege des Lohnsteuerabzugsverfahren unverhältnismäßig groß. Gemäß § 39b Abs. 1 und 2 EStG muss die Lohnsteuer anhand des zu erwartenden Jahresarbeitslohnes berechnet werden. Da der Arbeitgeber die persönliche Situation seines vormaligen Angestellten regelmäßig nicht mit hinreichender Sicherheit voraussagen kann, sollte dieses Haftungsrisiko nicht eingegangen werden, da schließlich der Arbeitgeber Haftungsschuldner der Lohnsteuer ist.

Der Arbeitnehmer kann schließlich im Wege der *Antragsveranlagung* die steuerliche Begünstigung erlangen. ◀

RA/StB Dr. Michael Glanemann, Münster

Service: BMF v. 24.5.2004 – IV A 5 - S 2290 - 20/04, EStB 2004, 286; v. 17.1.2011 – IV C 4 - S 2290/07/10007:005 – DOK 2010/1031340, EStB 2011, 66 abrufbar unter

www.steuerberater-center.de

Weitere Verwaltungsanweisungen

in Kürze

Versicherungsunternehmen: Abzinsung von Schadensrückstellungen verlängert

Versicherungsunternehmen können Schadensrückstellungen nach einem Pauschalverfahren abzinsen (BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218). Allerdings ist die Anwendung dieses Verfahrens zeitlich begrenzt. Die Pauschalregelung kann nach der

bisherigen Regelung für Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen werden, die *vor dem 1.1.2004* enden (BMF v. 9.9.2009 – IV C 6 - S 2175/07/10001 – DOK 2009/0597007, BStBl. I 2009, 930). Die Finanzverwaltung hat nun die Anwendbarkeit der Pauschalregelung auf Wirtschaftsjahre verlängert, die *vor dem 1.1.2016* enden (BMF v. 4.11.2013 – IV C 6 - S 2175/07/10001 – DOK 2013/1007129).

Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei Auslandsreisen ab 2014

Die Finanzverwaltung hat die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen bekannt gemacht (BMF v. 11.11.2013 – IV C 5 - S 2353/10006: 004 – DOK 2013/0998649):

- Bei Reisen vom Inland ins Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige *vor 24 Uhr Ortszeit* erreicht hat.
- Für eintägige Reisen in das Ausland und für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsortes im Ausland maßgebend.
- Für die im BMF-Schreiben nicht aufgeführten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend.
- Für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes gilt der für das Mutterland maßgebende Pauschbetrag.

Beraterhinweis: Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten gelten *ausschließlich* bei Erstattungen des Arbeitgebers. Der Arbeitnehmer kann dagegen nur die tatsächlichen Übernachtungskosten als WK abziehen. ◀

Änderung der LSt: Anmeldung zugunsten des Arbeitgebers

Nach der Entscheidung des BFH v. 13.11.2012 – VI R 38/11, EStB 2013, 86 rechnen vom Arbeitnehmer veruntreute Beträge nicht zum Arbeitslohn. Der Arbeitgeber darf auch nach Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigungen eine geänderte Lohnsteuer-Anmeldung einreichen und damit seine Lohnsteuer-Entrichtungsschuld mindern.

Die Finanzverwaltung folgt der BFH-Entscheidung, indem sie bei Überweisungen eines Arbeitnehmers unter eigenmächtiger Überschreitung seiner Befugnisse auf sein Konto nicht von Arbeitslohn ausgeht. In vergleichbaren Fallgestaltungen (wenn sich der Arbeitnehmer die Beträge, für die Lohnsteuer einbehalten worden ist, ohne vertraglichen Anspruch gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft hat) ist eine geänderte Anmeldung auch zulässig, wenn sie zu einer geringeren Lohnsteuer führt (BMF v. 7.11.2013 – IV C 5 - S 2378/0-07 – DOK 2013/0991881).

Aktualisierte Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10b EStG)

Die Finanzverwaltung hat die aktualisierten Muster für Zuwendungen an inländische Zuwendungsempfänger bekannt gemacht und zugleich die Hinweise zur Verwendung der aktualisierten Muster ebenfalls aktualisiert (BMF v. 7.11.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0018:005 – DOK 2013/0239390). Hierbei wurden insbesondere die aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556) zu beachtenden Neuerungen (Ablösung des vorläufigen Bescheinigungsverfahrens durch die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen) eingearbeitet.

Beraterhinweis: Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn bis zum 31.12.2013 die bisherigen Muster verwendet werden. ◀

Anwendung von § 1a EStG bei Wohnsitz in der Schweiz

Der EuGH hat mit Urteil v. 28.2.2013 entschieden, dass es europarechtswidrig ist, wenn Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union, die als Eheleute mit ihren gesamten steuerpflichtigen Einkünften der Besteuerung in diesem Staat unterliegen, die Zusammenveranlagung und das damit zusammenhängende Splittingverfahren allein deshalb verweigert wird, weil ihr Wohnsitz im Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft liegt (EuGH v. 28.2.2013 – Rs. C-425/11 „Ettwein“). Die Finanzverwaltung hat nun hierauf reagiert und angeordnet (BMF v. 16.9.2013 – IV C 3 - S 1325/11/10014 – DOK 2013/0855952), dass in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen § 1a Abs. 1 EStG bei Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch dann anwendbar ist, wenn

- der Empfänger der Leistungen i.S.d. § 1a Abs. 1 Nr. 1 und 1a,
- die ausgleichsberechtigte Person i.S.d. § 1a Abs. 1 Nr. 1b oder
- der Ehegatte/Lebenspartner i.S.d. § 1a Abs. 1 Nr. 2

seinen/ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat.

Steuerklassenwahl für 2014

Das BMF hat zur Steuerklassenwahl 2014 den **Entwurf** eines Merkblatts für Ehegatten oder Lebenspartner, die jeweils beide Arbeitnehmer sind, auf seiner Internet-Seite veröffentlicht. Das Merkblatt informiert ausführlich über die bestehenden Wahlmöglichkeiten zwischen Steuerklasse IV/IV und III/V und enthält zur Erleichterung als Anlage beigefügte Tabellen, aus denen nach der Höhe der Ar-

beitslöhne errechnet werden kann, welche Steuerklassenkombination zur geringsten Steuerbelastung führt. Erläutert werden auch die Auswirkungen der Steuerklassenwahl sowie das sog. *Faktorverfahren*.

■ Anwendung von DBA auf Personengesellschaften

Die bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Einkünfte, die von Personengesellschaften erzielt werden, zu beachtenden Grundsätze hat die Finanzverwaltung in dem nunmehr als **Entwurf** unter dem Geschäftszeichen IV B 5 - S 1300/09/10003 bekannt gegebenen BMF-Schreiben ausführlich zusammengefasst. Neben allgemeinen Ausführungen zu den Grundsätzen des nationalen Rechts und den bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachtenden Grundsätzen beschäftigt sich das BMF-Schreiben im Einzelnen mit den steuerlichen Konsequenzen, die sich ergeben, wenn Deutschland *Betriebsstättenstaat* oder *Ansässigkeitsstaat* ist. Problematisch werden ferner die Behandlung von Sondervergütungen sowie verfahrensrechtliche Besonderheiten. In einer Anlage werden Besonderheiten einzelner DBA zur Abkommenberechtigung von Personengesellschaften dargestellt und Hinweise zu einzelnen Gesellschaftsformen gegeben.

Beraterhinweis: Das BMF-Schreiben soll das bisher maßgebende Schreiben des BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003 – DOK 2009/0716905, EStB 2010, 177 = BStBl. I 2010, 354 ersetzen und für alle noch offenen Fälle gelten.◀

■ Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach DBA

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten enthält das OECD-Musterabkommen Regelungen, die zwar keine rechtliche Bindungswirkung entfalten, die sich jedoch nach Inhalt und Aufbau in den von Deutschland abgeschlossenen und rechtlich wirksamen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wiederfinden. Das BMF hat nun auf seiner Internetseite den umfangreichen **Entwurf** eines BMF-Schreibens veröffentlicht, das sich ausführlich mit der Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach den DBA beschäftigt. Erläutert werden insbesondere die Besteuerung im Inland, im Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat, die Ermittlung des steuerpflichtigen und steuerfreien Arbeitslohns, die abkommensrechtliche Beurteilung bestimmter Auslandstätigkeiten, die Besonderheiten bei Berufskraftfahrern sowie bei Personal auf Schiffen und Flugzeugen.

Beraterhinweis: Die Regelungen sollen das (damit aufgehobene) Schreiben des BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 – 367/06, BStBl. I 2006, 532 ersetzen und in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen zur Anwendung kommen.◀

■ GewSt: Hinzurechnung von Hotelleistungen bei Reiseveranstaltern

Bietet ein Unternehmen dem Kunden Reisen als Gesamtpaket (Beförderung, Unterbringung, Verpflegung, Ausflüge) an, können die Hotelkosten der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG unterliegen. Sämtliche der Hotelunterkunft zuzurechnenden Entgelte unterliegen der Hinzurechnung. Die OFD Nordrhein-Westfalen hat dies im Einzelnen konkretisiert (OFD NW v. 4.11.2013 – G 1422 - 2013/0023 - St 161) und ausgeführt, dass hinsichtlich der in der Hotelbranche üblicherweise vorkommenden Paketvereinbarungen folgende Leistungen **von der Hinzurechnung mitumfasst** werden:

- Die üblicherweise unmittelbar mit der Überlassung der Unterkunft einhergehenden Nebenkosten wie z.B. Zimmerreinigung und Rezeption.
- Die als Nebenleistung mit der Hotelunterkunft verbundene Nutzungsberechtigung hoteleigener Anlagen wie z.B. Schwimmbad, Sauna, Sportstätten, sofern es sich nicht um Leistungen handelt, denen ein eigener wirtschaftlicher Gehalt immanent ist.

Keine Hinzurechnung bei Leistungen mit eigenem wirtschaftlichen Gehalt: Dagegen sind Entgelte für Leistungen, denen ein eigener wirtschaftlicher Gehalt beizumessen ist, nicht hinzuzurechnen. Dies gilt z.B. für Verpflegungsleistungen, Beförderungsleistungen, spezielle Wellness- und Sportleistungen, Concierge-Dienste, Willkommens- und Unterhaltungsveranstaltungen, Ausflüge und ähnliches mehr.

Beraterhinweis: Ob der Hoteleinkauf eines Reiseveranstalters der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG unterliegt, ist Gegenstand eines beim FG Münster unter dem Az. 9 k 1472/126 anhängigen Klageverfahrens. Das Verfahren wird als Musterverfahren geführt, so dass Einsprüche von Reiseveranstaltern mit Zustimmung des Einspruchsführers nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhen können. Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung wird die Finanzverwaltung entsprechen.◀

■ GrESt: Wechselseitige Beteiligungen und Einheitsgesellschaften

Zu der Frage, wie wechselseitige Beteiligungen bei der Berechnung der maßgeblichen Anteilsgrenze i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG berücksichtigt werden, vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass sie wie „eigene gehaltene Anteile“ zu behandeln sind und somit bei der Berechnung des für § 1 Abs. 3 GrEStG maßgeblichen Quantum i.H.v. 95 % auszuscheiden sind. **Beachten Sie:** Allerdings ist zu dieser Rechtsfrage beim BFH unter dem Az. **II R 21/12** ein Verfahren anhängig, so dass gleichgelagerte Fälle nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO zum Ruhen gebracht werden können.

Bei einer sog. Einheitsgesellschaft, bei der die GmbH als Komplementärin nicht am Vermögen der GmbH &

Co. KG beteiligt ist, während die GmbH u. Co KG selbst 100% der Anteile der Komplementär-GmbH hält, liegt ebenfalls eine Anteilsvereinigung i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG vor, wenn die Kommanditanteile in einer Hand vereinigt werden. Auch hierzu ist ein Revisionsverfahren anhängig (Az. d. BFH: II R 51/12), so dass gleichgela-

gerte Fälle ebenfalls nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO zum Ruhen gebracht werden können (OFD NW v. 28.10.2013 – S 4501 - 2013/4002 - St 255).

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Beiträge für die Beratungspraxis

Aktuelle Steuerfragen

■ Unentgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb von Immobilien des Privatvermögens Steuerfolgen und Gestaltungsalternativen

*von Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther**

Die unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung von Immobilien ist in der Besteuerungspraxis vorzugsweise zwischen nahen Angehörigen zwecks Regelung einer vorweggenommenen Erbfolge anzutreffen. Hieraus ergeben sich insbesondere für den Erwerber vielfältige einkommensteuerliche Rechtsfolgen – je nachdem, ob er das übertragene Grundstück vermietet oder selbst nutzt. Der nachfolgende Beitrag informiert anhand von Beispielen über die gängigsten Praxisfälle.

1. Allgemeine Grundsätze

Die unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung eines Grundstücks des Privatvermögens hat zur Rechtsfolge

- **für den Übertragenden**, dass seine einkunftsrelevante Nutzung endet und damit nach der Übertragung auch keine (positiven oder negativen) Einkünfte mehr zu versteuern sind. Die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 23 EStG kann nur bei mindestens teilentgeltlicher Übertragung ausgelöst werden, da bei unentgeltlicher Übertragung kein Veräußerungspreis entsteht (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG).
- **Der Erwerber** kann bei einkunftsrelevanter Nutzung (z.B. durch Vermietung oder betriebliche/berufliche Eigennutzung) seine ihm entstandenen Anschaffungskosten des Gebäudes abschreiben. Hierzu gehören insbesondere Abstandszahlungen an den Übertragenden, Gleichstellungsgelder an Dritte sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten¹.

2. Unentgeltlicher Erwerb

a) Allgemeine Grundsätze

Die unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks des Privatvermögens führt beim Übernehmer nicht zur Abschreibung eigener Anschaffungskosten. Er kann jedoch die AfA des Rechtsvorgängers fortführen (§ 11d EStDV).

Unterschiedliche Sichtweise bei Nebenkosten des Übernehmers: Im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb entstehende Nebenkosten (z.B. Notar- und Gerichtsgebühren) lässt die **Finanzverwaltung** bislang gänzlich außer Betracht, d.h. sie sind

- weder sofort als Werbungskosten (WK) abziehbar
- noch im Wege der AfA berücksichtigungsfähig².

Der BFH hat hierzu jedoch nun entschieden, dass auch bei einem unentgeltlichen Erwerb anfallende Anschaffungsnebenkosten – soweit sie auf das einkunftsrelevant genutzte Gebäude entfallen – vom unentgeltlichen Erwerber im Wege der AfA berücksichtigt werden können³. Denn § 11d EStDV orientiert sich an den Werten des Rechtsvorgängers und erfasst daher nicht die beim Rechtsnachfolger anfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Beraterhinweis: Hier bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des BFH folgen wird. Betroffene Steuerpflichtige sollten in jedem Fall gegen Anschaffungsnebenkosten nicht berücksichtigende Einkommensteuerbescheide unter Hinweis auf die vorgenannte BFH-Entscheidung Einspruch einlegen.◀

Beispiel 1

A ist Eigentümer eines vermieteten, zwei gleich große Wohnungen enthaltenden Zweifamilienhauses. Die monatliche Bruttomiete beträgt 1.400 € pro Wohnung. Er schreibt das Objekt linear mit 2 % von 400.000 € ab. Das Rest-AfA-Volumen beträgt noch 240.000 €. Seine laufenden Hauskosten betragen monatlich 800 €.

Mit Vertrag vom 1.7.2013 überträgt A das schuldenfreie Grundstück zum 1.10.2013 auf seinen Sohn B, der die Obergeschosswohnung

* Der Autor ist stellvertretender Vorsteher bei einem FA.

1 BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 7-9.

2 BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 13.

3 BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, EStB 2013, 368.

weiterhin vermietet und die Erdgeschosswohnung nach Auszug des Mieters zum 1.10.2013 zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Die durch den Vertrag angefallenen Notar- und Gerichtskosten i.H.v. 6.000 € werden von B getragen. Vom Gesamtverkehrswert des Grundstücks entfallen 80 % auf das Gebäude. Im Oktober 2013 hat B im ganzen Haus neue Fenster einbauen lassen (Gesamtkosten: 48.000 €). Die übrigen, von B getragenen laufenden Hauskosten betragen monatlich 800 €.

Lösung: Beim Übertragenden A endet die Einkunftserzielung mit dem Übergang von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr zum 1.10.2013. Seine Einkünfte ermitteln sich für den Zeitraum 1.1.–30.9.2013 wie folgt:

Mieteinnahmen: $1.400 \text{ €} \times 2 = 2.800 \text{ €} \times 9$	25.200 €
AfA $400.000 \text{ €} \times 2 \% \times 9/12 =$	./ 6.000 €
Sonstige Kosten $9 \times 800 \text{ €} =$	./ 7.200 €
Einkünfte 2013 aus VuV:	12.000 €

Der Übernehmer B erzielt ab 1.10.2013 bezüglich der Obergeschosswohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hinsichtlich der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Erdgeschosswohnung enden mit der Eigennutzung auch die Einkünfterzielung und damit die Möglichkeit des WK-Abzugs.

Bei Ermittlung der AfA ist zu beachten, dass B die (auf die vermietete Wohnung entfallende) AfA des Rechtsvorgängers A geltend machen kann (§ 11d EStDV). Zusätzlich ist er zur Abschreibung der von ihm getragenen Nebenkosten berechtigt, soweit sie auf den vermieteten Gebäudeteil entfallen. Bei den übrigen Kosten ist ein WK-Abzug nur möglich, soweit die Aufwendungen auf die vermietete Wohnung entfallen.

Hinsichtlich der Fenstererneuerung handelt es sich zwar um hohe, in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks angefallene Aufwendungen, gleichwohl ist aber eine Prüfung des Vorliegens von anschaffungsnahem Aufwand (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) nicht vorzunehmen, da es sich um eine voll entgeltliche Übertragung handelt, bei der die Vorschrift keine Anwendung findet (R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR).

B erzielt in 2013 folgende Einkünfte:

Mieteinnahmen: $3 \times 1.400 \text{ €} =$	4.200 €
AfA § 11d EStDV $400.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} = 200.000 \text{ €} \times 2 \% \times 3/12 =$	./ 1.000 €
AfA Nebenkosten $6.000 \text{ €} \times 80 \% \text{ (Gebäudeanteil)} = 4.800 \text{ €}$, davon die Hälfte (vermieteter Teil) $\times 2 \% \times 3/12$	./ 12 €
Fenstererneuerung: $48.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$	./ 24.000 €
Übrige Kosten: $3 \times 800 \text{ €} = 2.400 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$	./ 1.200 €
Einkünfte 2013 aus VuV:	./ 22.012 €

b) Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt

Die unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks gegen Nießbrauchsvorbehalt führt hinsichtlich des vorbehaltenen Nutzungsrechts auch dann nicht zu einer Gegenleistung, wenn der Übernehmer dem Übergeber das Nutzungsrecht einräumt. Vielmehr ist von der Übertragung

von bereits mit dem Nutzungsrecht belastetem Vermögen auszugehen⁴. Da die Nutzungsbefugnis weiterhin beim Vorbehaltsnießbraucher verbleibt, erzielt er auch weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ist zur weiteren Vornahme der Gebäude- AfA berechtigt⁵.

Beispiel 2

C ist Eigentümer eines vermieteten Einfamilienhauses. Mit Vertrag vom 1.9.2013 überträgt er das Grundstück zum 1.10.2013 auf seinen Sohn D, behält sich jedoch im Übertragungsvertrag das lebenslängliche Nießbrauchsrecht am Grundstück vor. Hinsichtlich der Kostentragung werden keine von den gesetzlichen Regelungen abweichenden Vereinbarungen getroffen.

Lösung: C erzielt aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchsrechts weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er kann daher weiterhin von seinen Mieteinnahmen die Gebäude-AfA sowie die von ihm aufgrund gesetzlicher Regelung (§§ 1039 ff. BGB) zu tragenden Kosten als WK abziehen. Für D besteht mangels Einkunftserzielung keine Abzugsmöglichkeit.

Beraterhinweis: Die von D als neuem Eigentümer aufgrund gesetzlicher Regelung (§§ 1041 ff. BGB) zu tragenden Kosten (z.B. außergewöhnliche Instandhaltungsaufwendungen) sind bei ihm nicht als WK abziehbar. Sofern der Nießbraucher solche Kosten übernimmt, hat er gegenüber dem Eigentümer einen zivilrechtlich begründeten Kostenersatzanspruch (§ 1049 BGB). Verzichtet er auf seine Geltendmachung oder steht schon bei der Aufwendung fest, dass der Ersatzanspruch nicht zu realisieren ist, scheitert der WK-Abzug bei ihm an § 12 Nr. 2 EStG⁶. Es empfiehlt sich daher in jedem Fall aus steuerlichen Gründen, dass sich der Nießbraucher vertraglich zur Übernahme sämtlicher Kosten verpflichtet, um sicherzustellen, dass sämtliche Grundstücksaufwendungen auch steuerlich geltend gemacht werden können.<

c) Übertragung gegen Wohnrechtsvorbehalt

Im Gegensatz zum Nießbrauch, der dem Nießbraucher das Recht gibt, die Nutzungen der Sache zu ziehen (§ 1030 BGB), räumt das Wohnrecht (§ 1093 BGB) dem Wohnberechtigten lediglich das Recht ein, das Gebäude oder ein Teil des Gebäudes unter Ausschluss des Eigentümers als Wohnung zu benutzen. Der Wohnberechtigte erzielt also im Regelfall – d.h. bei wohnrechtskonformer Nutzung – keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Besteuerungspraxis wird ein Wohnrecht häufig bei Übertragung eines Mehrfamilienhauses an einer Wohnung vorbehalten, die der bisherige Eigentümer dann weiterhin zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Beispiel 3

E ist Eigentümer eines 2000 erworbenen Zweifamilienhauses, in dem er die Erdgeschosswohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die gleichgroße Obergeschosswohnung vermietet. Die Anschaffungskosten des Gebäudes haben insgesamt 600.000 € betragen, die E (bezogen auf den vermieteten Teil) linear mit 2 % abgeschrieben hat. Die laufenden Hauskosten betragen monatlich 800 €. Für die Obergeschosswohnung erhält E eine monatliche Bruttomiete von 1.200 €.

Mit Vertrag vom 4.5.2013 überträgt E das schuldenfreie Grundstück zum 1.7.2013 unentgeltlich auf seine Tochter F. Im Übertragungsvertrag behält E sich an der Erdgeschosswohnung ein lebenslängliches, dinglich gesichertes Wohnrecht vor und verpflichtet sich ver-

⁴ BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 10.

⁵ BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 – DOK 2013/0822518, EStB 2013, 417 Rz. 41 ff.

⁶ BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 – DOK 2013/0822518, EStB 2013, 417 Rz. 43 i.V.m. Rz. 21.

traglich zur Übernahme sämtlicher, auf die Erdgeschosswohnung entfallender Kosten. Die durch den Übertragungsvertrag entstandenen Nebenkosten hat E getragen. Außergewöhnliche Ausbesserungen und Erneuerungen soll jedoch der Eigentümer vornehmen. In Ausübung dieser Verpflichtung hat F im Oktober 2013 das Dach des Gebäudes für insgesamt 50.000 € instand setzen lassen.

Lösung: Die F erzielt bezüglich der weiterhin vermieteten Obergeschosswohnung ab 1.7.2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Von den Mieteinnahmen sind allerdings nur die Kosten abziehbar, die auf die vermietete Obergeschosswohnung entfallen. Hinsichtlich der AfA kann die AfA des Rechtsvorgängers fortgeführt werden (§ 11d EStDV). Eine Abschreibung der angefallenen Erwerbsnebenkosten kommt nicht in Betracht, da der Erwerberin F insoweit keine Aufwendungen entstanden sind.

Mieteinnahmen: $1.200 \text{ €} \times 6 =$	7.200 €
AfA $600.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} = 300.000 \text{ €} \times 2 \% \times 6/12 =$	./ 3.000 €
Sonstige Hauskosten $800 \text{ €} \times 6 \times \frac{1}{2} =$	./ 2.400 €
Dachreparatur $50.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$	./ 25.000 €
Einkünfte 2013 aus VuV:	./ 23.200 €

Bei E stellen die von ihm getragenen Aufwendungen für seine selbstgenutzte Wohnung nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung dar (§ 12 Nr. 1 EStG).

d) Übertragung gegen Versorgungsleistungen

Die Übertragung eines Grundstücks gegen Versorgungsleistungen führte bei einer vor dem 1.1.2008 vorgenommenen Übertragung unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. zu einer unentgeltlichen Übertragung mit der Möglichkeit

- des Sonderausgabenabzugs durch den Vermögensübernehmer (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) und
- einer korrespondierenden Versteuerung der Versorgungsleistungen (§ 22 EStG) durch den Vermögensübergeber.

Beraterhinweis: Diese Besteuerungsgrundsätze gelten für vor dem 1.1.2008 abgeschlossene Übertragungsverträge auch für Besteuerungszeiträume nach dem 31.12.2007⁷. Wird dagegen nach dem 31.12.2007 ein Privatgrundstück gegen Versorgungsleistungen übertragen, greift § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab 1.1.2008 geltenden Gesetzesfassung nicht mehr, so dass die Finanzverwaltung hinsichtlich der wiederkehrenden Leistungen von einer (teil-)entgeltlichen Übertragung ausgeht⁸. ◀

3. Teilentgeltlicher Erwerb

Der Vermögensübernehmer erwirbt zumindest teilentgeltlich, wenn er ein Entgelt in Form von

- Abstandszahlungen an den Übertragenden,
- Gleichstellungsgeldern an andere Angehörige oder Dritte oder
- Übernahme von Schulden

zu leisten hat.

Aufteilungsmaßstab: In diesem Fall ist der Erwerbsvorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dabei berechnen sich der entgeltlich und der unentgeltlich erworbene Teil des Gebäudes nach dem Verhältnis des Entgelts (ohne Anschaffungsnebenkosten) zu dem Verkehrswert des Gebäudes⁹.

Soweit das Gebäude unentgeltlich erworben wird, kann der Übernehmer die AfA des Rechtsvorgängers fortführen (§ 11d EStDV). Soweit ihm eigene Anschaffungskosten entstehen, sind diese abschreibungsfähig¹⁰. Im Zusammenhang mit der Übernahme von Schulden oder der Finanzierung von Abstandszahlungen und Gleichstellungsgeldern entstehende Schuldzinsen sind (bei einkunftsrelevanter Nutzung des Gebäudes) als WK abziehbar¹¹.

Beispiel 4

Vater G überträgt ein 1998 erworbenes, vermietetes Zweifamilienhaus mit zwei gleich großen Wohnungen und einem Verkehrswert von 400.000 € (Grund und Boden-Anteil 20 %) zum 1.1.2013 auf seinen Sohn H unter der Auflage, seiner Schwester ein Gleichstellungsgeld i.H.v. 200.000 € zu zahlen. H vermietet eine Wohnung weiterhin und nutzt eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken. Die in 2013 vereinnahmten Mieteinnahmen betragen 12.000 €, die laufenden, das gesamte Grundstück betreffenden Kosten 6.000 €. G hatte das Gebäude linear mit 2 % von einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 220.000 € (= 4.400 €) abgeschrieben.

H nimmt zur Finanzierung des Gleichstellungsgeldes ein Darlehen i.H.v. 150.000 € auf, die 2013 angefallenen Finanzierungskosten betragen 7.500 €.

Lösung: Der Erwerb des Grundstücks erfolgt zur Hälfte entgeltlich (Gleichstellungsgeld 200.000 € im Verhältnis zum Verkehrswert 400.000 €). Entsprechend kann H seine auf den vermieteten Teil entfallenden Gebäudeanschaffungskosten nach § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG mit 2 % abschreiben und hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils die AfA des Rechtsvorgängers fortführen (§ 11d EStDV). Die Hauskosten sowie die zur Finanzierung der Anschaffung angefallenen Schuldzinsen sind – soweit sie auf den vermieteten Teil entfallen – als WK abziehbar.

Mieteinnahmen:	12.000 €
laufende Kosten $6.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$	./ 3.000 €
AfA Rechtsvorgänger 4.400 € davon auf die vermietete Wohnung entfallend $\frac{1}{2} =$ 2.200 € davon wiederum die Hälfte (unentgeltlicher Teil) =	./ 1.100 €
AfA Anschaffungskosten: $200.000 \text{ €} ./ 40.000 \text{ € (GruBo-Anteil)} =$ $160.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} = 80.000 \text{ €} \times 2 \% =$	./ 1.600 €
Schuldzinsen $7.500 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$	./ 3.750 €
Einkünfte 2013 aus VuV:	2.550 €

⁷ BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004 – DOK 2010/0188949, EStB 2010, 215 = BStBl. I 2010, 227 Rz. 81.

⁸ S. hierzu im Einzelnen: BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004 – DOK 2010/0188949, EStB 2010, 215 = BStBl. I 2010, 227 Rz. 57 u. Rz. 65 ff.

⁹ BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 14.

¹⁰ BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 16.

¹¹ BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 22.

a) Steueroptimierte Gestaltung durch Zuordnung

Angehörige dürfen ihre Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig gestalten und dabei auch sich ergebende „Steuerspareffekte „mitnehmen“¹².

Kaufpreiszurordnung: Besteht z.B. ein Gebäude aufgrund unterschiedlicher Nutzung aus mehreren Wirtschaftsgütern, ist die von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. **Beachten Sie:** Das gilt auch dann, wenn nicht ein Gesamtkaufpreis, sondern von vornherein Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter bzw. bestimmte Leistungen vereinbart werden. Es ist steuerrechtlich daher hinzunehmen, wenn der selbst genutzte Grundstücksteil teilentgeltlich oder unentgeltlich veräußert wird, während die Vertragsparteien für den vermieteten Grundstücksteil entsprechend der Verkehrswerte ein angemessenes Entgelt vereinbaren¹³.

Beraterhinweis: Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass die vorgenommene Kaufpreiszurordnung auch den *realen Wertverhältnissen* entspricht, d.h. die vereinbarten Kaufpreisanteile dürfen nicht über den Verkehrswerten der jeweiligen Gebäudeteile liegen. Ferner darf die Kaufpreiszurordnung

- weder nur zum Schein getroffen worden sein
- noch missbräuchlich vorgenommen werden¹⁴.◀

Zurordnung von Finanzierungskosten: Ein weiteres Gestaltungspotential kann sich in derartigen Fällen durch die Zurordnung von Finanzierungskosten ergeben. Ordnet der Steuerpflichtige Darlehensmittel einem vermieteten Gebäudeteil in der Weise zu, dass er mit dem Darlehen tatsächlich die Aufwendungen begleicht, die der Anschaffung dieses Gebäudeteils konkret zuzurechnen sind, sind die hierauf entfallenden Schuldzinsen in vollem Umfang als WK abziehbar¹⁵. Durch eine konkrete Zurordnung kann somit eine nur anteilige Berücksichtigung der Finanzierungskosten verhindert werden.

Abwandlung des Beispiels 4

G und H treffen im Übertragungsvertrag die Vereinbarung, dass H das Entgelt i.H.v. 200.000 € ausschließlich für den vermieteten Teil zahlt und dass das aufgenommene Darlehen von 150.000 € ausschließlich zur Begleichung des Gleichstellungsgeldes verwendet wird.

Lösung: Die Anschaffungskosten des vermieteten Teils betragen nun 200.000 €. Nach Abzug des Grund- und Boden-Anteils von 20 % (= 40.000 €) verbleibt eine AfA-Bemessungsgrundlage von

160.000 €, die zu einer AfA nach § 7 Abs. 4 EStG von 2 % = 3.200 € führt. Gegenüber der nur anteiligen Berücksichtigung der Anschaffungskosten führt dies also zu einer Verdopplung der abziehbaren AfA. Allerdings entfällt nun auch die Fortführung der AfA des Rechtsvorgängers, da hinsichtlich der vermieteten Wohnung nunmehr insoweit ein vollentgeltlicher Erwerb vorliegt.

Ferner können nun die Schuldzinsen in voller Höhe und nicht nur anteilig abgezogen werden, da das Darlehen in vollem Umfang der Finanzierung des vermieteten Gebäudeteils dient.

Es ergibt sich daher folgende Einkünfteermittlung:

Mieteinnahmen:	12.000 €
laufende Kosten 6.000 € x ½ =	./. 3.000 €
AfA eigene Anschaffungskosten:	./. 3.200 €
Schuldzinsen:	./. 7.500 €
Einkünfte 2013 aus VuV:	./. 1.700 €

b) Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt

Wird ein Grundstück teilentgeltlich unter Vorbehalt des Nießbrauchs am gesamten Grundstück übertragen, treten im Prinzip die gleichen Rechtsfolgen wie bei unentgeltlicher Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt ein (s. vorstehend unter 2 b). Die Nutzungsbefugnis und damit die Einkunftserzielung verbleiben beim bisherigen Eigentümer und jetzigen Nießbraucher, der auch weiterhin zum Abzug der AfA berechtigt ist. Dem neuen Eigentümer entstehen zwar Anschaffungskosten, die er jedoch mangels einkunftsrelevanter Nutzung des Grundstücks steuerlich nicht abschreiben kann.

c) Übertragung gegen Wohnrechtsvorbehalt

Die teilentgeltliche Übertragung eines Grundstücks gegen Wohnrechtsvorbehalt an einer Wohnung verkompliziert die Einkünfteermittlung beim neuen Eigentümer insofern, als der Eigentümer AfA auf das teilentgeltlich erworbene Gebäude nur in Anspruch nehmen darf, soweit sie auf den unbelasteten Teil entfallen.

Schrittweise Berechnung der AfA-BMG: Die AfA-Bemessungsgrundlage ist – auf der Basis der einschlägigen Rechtsprechung des BFH¹⁶ – in folgenden Schritten zu berechnen¹⁷:

- Aufteilung des Kaufpreises zzgl. der Nebenkosten auf die beiden Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ sowie „Gebäude“ nach dem Verhältnis der Verkehrswerte.
- Minderung des Gebäudeverkehrswerts um den kapitalisierten Wert des Wohnrechts.
- Ermittlung des Anteils des unbelasteten Gebäudeteils an den Gebäudeanschaffungskosten aus dem Verhältnis des Verkehrswerts des unbelasteten Teils zum Verkehrswert des gesamten Gebäudes abzgl. des kapitalisierten Werts des Nutzungsrechts.

Die sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen sind im BMF-Schreiben v. 30.9.2013 anhand von Beispiel 1 in Rz. 50 anschaulich dargestellt¹⁸.

Auch hier ergibt sich wiederum – wie vorstehend unter 3 a) erläutert – die Möglichkeit der Steueroptimierung durch Zurordnung des gezahlten Teilentgelts zur vermieteten unbelasteten Wohnung, so dass dadurch die Abschrei-

12 BFH v. 27.7.2004 – IX R 54/02, EStB 2005, 443 = BStBl. II 2006, 9.

13 BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, EStB 2009, 228 = BStBl. II 2009, 663.

14 BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, EStB 2009, 228 = BStBl. II 2009, 663.

15 BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, EStB 2002, 463 = BStBl. II 2003, 389.

16 BFH v. 31.5.2000 – IX R 50, 51/97, EStB 2000, 343 = BStBl. II 2001, 594.

17 BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 – DOK 2013/0822518, EStB 2013, 417 Rz. 50.

18 BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 – DOK 2013/0822518, EStB 2013, 417.

bung des Kaufpreises in Höhe des vollen Verkehrswerts der unbelasteten Wohnung möglich wird¹⁹. Entsprechendes gilt auch im Zusammenhang mit den zur Finanzierung des Teilentgelts anfallenden Finanzierungskosten.

Service: BFH v. 31.5.2000 – IX R 50, 51/97, EStB 2000, 343, v. 9.7.2002 – IX R 65/00, EStB 2002, 463; v. 27.7.2004 – IX R 54/02, EStB 2005, 443; v. 1.4.2009 – IX R 35/08, EStB 2009, 228; v. 9.7.2013 – IX R 43/11, EStB 2013, 368; BMF v. 11.3.2010 – IV C

3 - S 2221/09/10004 – DOK 2010/0188949, EStB 2010, 215, v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 – DOK 2013/0822518, EStB 2013, 417; Günther, Nießbrauch und andere Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, EStB 2013, 427 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

19 BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 – DOK 2013/0822518, EStB 2013, 417 Rz. 50 Beispiel 2.

■ Der Abgrenzungserlass 2013: Gebäude oder Betriebsvorrichtung? Praxisrelevante Folgen für einzelne Steuerarten

von RR Dr. Jan Chr. Schumann*

Am 5.6.2013 wurden die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen (AbgrE 2013) bekannt gegeben (Gleichlautender Ländererlass v. 5.6.2013, z.B. FinMin. NW v. 5.6.2013 – S 3190 - 56 - VA 6, BStBl. I 2013, 734). Sie lösen die Erlasse vom 15.3.2006 (Erlass v. 15.3.2006, z.B. FinMin. NW v. 15.3.2006 – S 3190 - 56 - VA 6, BStBl. I 2006, 314) ab und sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Ausführlich beschreiben sie die Grundsätze zur Abgrenzung von Gebäuden, Gebäudeteilen und Außenanlagen von den Betriebsvorrichtungen. In der aktuellen Fassung gehen sie erstmals gesondert auf die steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen in aufgesetzter und dachintegrierter Form ein. Der folgende Beitrag erläutert die Abgrenzungskriterien und zeigt praxisrelevante Folgen für einzelne Steuerarten auf.

1. Rechtsgrundlagen

Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen (BVO) richtet sich nach § 68 BewG bzw. im Beitrittsgebiet nach § 129 Abs. 2 Nr. BewG i.V.m. § 50 Abs. 1 Satz 2 DDR-BewG. Demnach zählen zum Grundvermögen

- der Grund und Boden,
- die Gebäude,
- die sonstigen Bestandteile (z.B. fest mit dem Gebäude verbundene Teile wie Treppen, Fenster oder Türen) sowie
- das Zubehör (z.B. Inventar).

Nicht in das Grundvermögen einbezogen werden die Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (BVO). **Beachten Sie:** Dies gilt selbst dann, wenn sie nach dem bürgerlichen Recht wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens oder der Gebäude sind.

2. Merkmale zur Abgrenzung eines Gebäudes

Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es

- Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt,
- den Aufenthalt von Menschen gestattet,

- fest mit dem Grund und Boden verbunden,
- von einiger Beständigkeit und
- ausreichend standfest ist.¹

Die Merkmale des Gebäudebegriffs sind *funktional* zu verstehen.²

a) Schutz gegen Witterungseinflüsse

Für das Kriterium der räumlichen Umschließung ist nicht zwingend, dass das Bauwerk an allen Seiten Außenwände hat. Gemäß ständiger Rechtsprechung ist es ausreichend, dass selbst bei allseitig fehlenden Außenwänden eine Überdachung vorhanden ist.³ Demnach sind Markthallen, Industriehallen, Bahnsteighallen u.Ä. Bauwerke Gebäude, wenn auch die übrigen erforderlichen Merkmale erfüllt sind. Bei freistehenden schmalen Überdachungen ist ein Schutz vor Witterungseinflüssen anzunehmen, wenn ihre Breite mindestens die doppelte mittlere lichte Höhe aufweist. Unabhängig von der Höhe ist bei leichter Bauausführung der Schutz durch räumliche Umschließung nicht gewährleistet, wenn die überdachte Fläche nicht mehr als 30qm beträgt.⁴

Befinden sich Bauten im Innern von größeren Werkhallen, tritt die Frage, ob die Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, nicht auf. Bei solchen Einbauten ist vielmehr zu prüfen, ob in ihnen während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorgangs ein nicht nur vorübergehender Aufenthalt von Menschen möglich ist (s.u.).⁵

* Dipl.-Kfm., Dipl.-Fw (FH) Dr. Jan Chr. Schumann ist hauptamtlicher Dozent an der Bundesfinanzakademie zu Brühl. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder und ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1 Vgl. BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, StRK BewG 1965 § 72 R. 7 = BStBl. II 2003, 683.

2 Vgl. BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, EStB 2001, 53 = BStBl. II 2001, 137.

3 Vgl. BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, EStB 2001, 53 = BStBl. II 2001, 137; v. 19.1.1962 – III 228/59 U, FR 1962, 185 = BStBl. III 1962, 121.

4 Dies gilt nicht für Bahnsteig-, Haltestellen- und Tankstellenüberdachungen, vgl. Tz. 2.3 AbgrE 2013.

5 Siehe Tz. 3.2 AbgrE 2013.

b) Aufenthalt von Menschen

Ein Gebäude muss so beschaffen sein, dass dem Menschen ein mehr als vorübergehender Aufenthalt möglich ist. Nicht erforderlich ist, dass es zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist.

Beachten Sie: Vorschriften über den Arbeitsschutz (z.B. Lärmgrenzwerte) sind kein Maßstab für den Gebäudebegriff. Das Merkmal „mehr als ein vorübergehender Aufenthalt“ ist nicht als Aufenthalt über einen ganzen Tag zu verstehen.⁶ Deshalb führen auch den Aufenthalt von Menschen bloß erschwerende bauliche Unzulänglichkeiten (z.B. schlechte Entlüftung oder unzureichende Lichtverhältnisse) nicht zum Verlust der Gebäudeeigenschaft.

Beispiele

- Ist nach der Arbeitsstättenverordnung der Aufenthalt in einer Regallagerhalle für Garn und einer Palettenlager auf max. 2 Stunden begrenzt, steht dies einer Qualifizierung als Gebäude nicht entgegen.⁷
- Dies gilt auch im Fall einer öffentlichen Toilette, bei welcher die Nutzungsdauer auf 20 Minuten bzw. 40 Minuten begrenzt ist.⁸

Integraler Teil des Betriebsablaufs: Ist der Aufenthalt von Menschen in dem Bauwerk ein integraler Teil des Betriebsablaufs, spricht dies für die Qualifizierung als Gebäude, so z.B. bei einem Kraftfahrzeug-Tower, einem Geldautomat-Pavillon oder einer Tiefkühlagerhalle.⁹

Betreten durch normale Eingänge: Soweit der AbgrE 2013 ausführt, dass ein Gebäude stets durch normale Eingänge, z.B. Türen, betreten werden können muss, besteht zwischen einem *Betreten* und einem *Befahren* kein rechts-erheblicher Unterschied. Dies gilt jedenfalls so lange, als das Befahren des Gebäudes durch Menschen seinen Grund nicht darin hat, dass sie sich außerhalb der Fahrzeuge wegen der klimatischen oder betrieblichen Bedingungen darin nicht aufhalten können.¹⁰

Beachten Sie: Kleine Bauwerke mit weniger als 30 qm Grundfläche werden nicht generell von der Bewertung als Gebäude ausgenommen.¹¹ Zusätzliche Voraussetzung für die Behandlung als BVO ist, dass in ihnen Geräte für automatisch ablaufende, technische Betriebsvorgänge angebracht sind und sie nur gelegentlich zu Kontroll-, Wartungs- oder Reparaturarbeiten betreten werden (z.B. Transformatorenhäuschen, kleine Rohrnetzstationen oder Pumpenhäuschen).¹²

c) Feste Verbindung mit dem Grund und Boden

Ein feste Verbindung mit Grund und Boden ist gegeben, wenn

- das Bauwerk auf einzelne oder durchgehende Fundamente gegründet ist, deren feste Verankerung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann; auf Tiefe, Art und Material kommt es hierbei nicht an;
- das Bauwerk zwar nicht mit dem Fundament verankert ist, aber aufgrund der eigenen Schwere auf demselben ruht;
- das Bauwerk aufgrund seines Eigengewichts auf dem Grundstück festgehalten wird, z.B. Fertiggaragen aus Beton.

Beraterhinweis: Mangels fester Verbindung mit dem Grund und Boden hat der BFH die Gebäudeeigenschaft schwimmender Anlagen (z.B. Landungsbrückenpontons mit Kiosken, Läden und Restaurantbetrieben, ortsfest gemachte Hausboote oder Restaurantschiffe) verneint.¹³ ◀

d) Beständigkeit

Dieses Merkmal stellt allein auf die Beschaffenheit des Materials ab. Auch bei leichter Bauweise kann diese gegeben sein, wenn das Material lang anhaltend ist und den Witterungseinflüssen trotz, z.B. hoch reißfestes, beidseitig PVC-beschichtetes Polyestergewebe.¹⁴

e) Standfestigkeit

Das Merkmal der Standfestigkeit ist nur zu prüfen, wenn Umschließung und BVO in besonders enger Verbindung stehen (z.B. bei einem Hochregallager oder einem Kesselhaus). In diesem Fall gilt, dass ein Gebäude so gebaut sein muss, dass es nicht einstürzt, wenn die als BVO anzusehenden Teile des Bauwerks entfernt werden.¹⁵ **Beachten Sie:** Mit der Prüfung der Standfestigkeit wird nicht über den Umfang der Umschließung oder einer BVO entschieden. Sie ist deshalb als letztes der Gebäude-merkmale zu prüfen.¹⁶ Bestehen die Außenwände eines Bauwerks zum Teil aus Umwandungen einer BVO, ist das Bauwerk durch eine gedachte Trennlinie in einen Gebäudeteil und einen BVO-Teil aufzuteilen.¹⁷ Eine horizontale Aufteilung kommt nur in Betracht, wenn die Trennung in einer Ebene über die gesamte Bauwerksgrundfläche möglich ist.

3. Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen

Bei der Abgrenzung des Grundvermögens ist insbesondere zu prüfen, ob ein Gebäude (Tz. 2) bzw. ein Gebäudebestandteil oder eine Außenanlage (Tz. 4) vorliegt. Erst wenn dies verneint werden kann, ist eine BVO anzunehmen.¹⁸

6 Vgl. BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688; v. 24.5.2007 – II R 68/05, ErbStB 2007, 332 = BStBl. II 2008, 12.
 7 Vgl. FG Sachsen v. 5.8.2009 – 4 K 2231/05, n.v.
 8 Vgl. BFH v. 24.5.2007 – II R 68/05, ErbStB 2007, 332 = BStBl. II 2008, 12.
 9 Vgl. BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, ErbStB 2011, 188 = BFH/NV 2011, 1187.
 10 Vgl. BFH v. 11.1.2002 – II B 13/01, BFH/NV 2002, 760.
 11 Siehe Tz. 2.4 AbgrE 2013.
 12 Vgl. BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688.
 13 Vgl. BFH v. 26.10.2011 – II R 27/10, ErbStB 2012, 38 = BStBl. II 2011, 274; OFD Koblenz v. 19.11.2012 – Kurzinfor ST 3_2012K106 – S 3190 – St 35 6 –, juris.
 14 Vgl. BFH v. 24.5.1969 – III 140/60 U, FR 1963, 500 = BStBl. III 1963, 376; Vfg. FinMin. Nds. v. 4.11.1982, DStZ/E 1983, 26.
 15 Vgl. BFH v. 13.6.1969 – III R 132/67, StRK BewG § 50 R. 36 = BStBl. II 1969, 612.
 16 Vgl. BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, StRK BewG 1965 § 72 R. 7 = BStBl. II 2003, 693.
 17 Vgl. BFH v. 5.2.1965 – III 35/61 U, StRK BewG § 50 R. 25 = BStBl. III 1965, 220.
 18 Für die Abgrenzung des Grundvermögens s. Anlage 1 zum AbgrE 2013. Sie blieb gegenüber dem AbgrE 2006 (BStBl. I 2006, 314) nahezu unverändert und wurde lediglich um Angaben zur Aufzugsanlage einer Bäckerei (BFH v. 28.2.2013 – III R 35/12, ESfB 2013, 298 = BStBl. II 2013, 606) und zu Geldautomaten-Pavillons ergänzt.

a) Betrieb eines Gewerbes

Unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen einer BVO ist, dass auf dem betreffenden Grundstück

- ein **Gewerbebetrieb** oder
- ein **freiberufliches Unternehmen** (§ 96 BewG)

betrieben wird. Ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, ist nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. (§ 95 BewG). Bei **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** ist auf die Tätigkeit

- sowohl des Vermieters/-pächters
- als auch des Mieters/Pächters abzustellen.¹⁹

Beraterhinweis: Befindet sich auf dem Grundstück ein **land- und forstwirtschaftlicher Betrieb**, richtet sich die Entscheidung, ob einzelne WG zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören, nach § 69 BewG und den allgemeinen Grundsätzen des § 158 BewG bzw. im Falle der Grunderwerbsteuer nach § 140 GrEStG i.V.m. § 33 BewG.◀

b) BVO muss dem Betrieb des Gewerbes als Hauptzweck dienen

Zu den BVO zählen nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen, sondern vielmehr alle Vorrichtungen,

- mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird²⁰ und
- die insbesondere einen störungsfreien Betriebsablauf gewährleisten.

Dies ist anhand der Verhältnisse des konkret betriebenen Gewerbes zu beurteilen.²¹

Beispiele

für BVO

- Einbruchmeldeanlage in einer Bank,²²
- Sprinkleranlage bei in einem besonderen Maße feuergefährliche Materialien verarbeitenden Betrieb,²³
- nachträglich eingebaute Be- und Entlüftungsanlage in einem als Friseursalon genutzten Gebäude,²⁴
- Personenaufzug für den Transport von bis zu 16 Personen, dessen Hauptzweck darin besteht, die für die Herstellung der Backwaren benötigten Materialien zu den verschiedenen Produktionsebenen zu befördern.²⁵

Nicht ausreichend in diesem Zusammenhang ist, dass eine Anlage für die Gewerbeausübung lediglich nützlich, notwendig oder vorgeschrieben ist (z.B. im Rahmen von Brand- oder Schallschutzaufgaben).²⁶ Vielmehr muss eine BVO dem Betrieb des Gewerbes als Hauptzweck dienen. Folglich sind Bäder,²⁷ Be- und Entwässerungs-,²⁸ Sammelheizungs-, Klima-²⁹ oder Warmwasseranlagen sowie die Elektroinstallation³⁰ regelmäßig Teile des Gebäudes.³¹

c) Doppelfunktionale Konstruktionselemente

Dienen Konstruktionselemente sowohl dem Gebäude als auch einer BVO, sind sie – unabhängig von der zeitlichen Abfolge des Herstellungsvorgangs – dem Gebäude zuzurechnen. Dies gilt selbst dann, wenn sie wegen der betrieblichen Funktion stärker ausgeführt sind als es für die Gebäudfunktion erforderlich wäre.³²

Beispiele

- Ist bei einem manuell gesteuerten Hochregallager die räumliche Umschließung in einer engen vertikalen und bezüglich des Daches in einer engen horizontalen baulichen Verbindung mit den äußeren Regalreihen angebracht, so sind diese Regalreihen in ihrer Gesamtheit zur Standfestigkeit der Umschließung erforderlich. Ihnen kommt eine Doppelfunktion zu. Im Rahmen der Abgrenzung sind sie – ausgehend vom Gebäudebegriff – dem Gebäude zuzurechnen.
- Fahrstuhlschächte von Lastenaufzügen sind dem Gebäude zuzurechnen, wenn sie konstruktive Funktionen (Aufnahme der Eigen- und Nutzlasten angrenzender Geschossdecken) erfüllen.³³
- Eine Schallschutzisolierung (/-vorrichtung) kann nur ausnahmsweise BVO sein. Es ist grundsätzlich Aufgabe des Gebäudes – insbesondere der Decken und Wände – der Übertragung des Schalls entgegen zu wirken.³⁴
- Verstärkungen der Decken, Fundamente und Mauern sind stets den Gebäuden zuzurechnen, wenn sie nicht ausschließlich für BVO bestimmt sind (§ 68 Abs. 2 S. 2 BewG).³⁵ Dies gilt erst recht für ganze Wände, Decken oder Böden, z.B. eines Güllerkellers.³⁶

¹⁹ Vgl. *Halaczinsky*, ErbStB 2013, 324; R 15.7 Abs. 3 EStR 2012.

²⁰ Vgl. BFH v. 11.12.1991 – II R 14/89, StRK BewG 1965 § 68 R.27 = BStBl. II 1992, 278.

²¹ Vgl. BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97, FR 2000, 222 = BStBl. II 2000, 150.

²² Vgl. BFH v. 21.7.1998 – III B 32/98, BFH/NV 1999, 366.

²³ Siehe Tz. 3.7 AbgrE 2013; vgl. BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300.

²⁴ Vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, EStB 2002, 48 = BStBl. II 2002, 100.

²⁵ Vgl. BFH v. 28.2.2013 – III R 35/12, EStB 2013, 298 = BStBl. II 2013, 606.

²⁶ Vgl. BFH v. 13.11.2001 – III R 21/98, EStB 2002, 228 = BStBl. II 2002, 310; BFH v. 16.8.2013 – III B 144/12, n.v.

²⁷ Dies gilt nicht, wenn die Bäder wie in Kur- und Krankenhäusern Heilzwecken dienen oder mit ihnen unmittelbar das Gewerbe betrieben wird (z.B. in Badeanstalten).

²⁸ Dies gilt z.B. nicht bei Färbereien, Zellstofffabriken, Brauereien und Autowaschanlagen. In diesen Fällen dienen die Anlagen überwiegend dem Betriebsvorgang. Sie sind deshalb BVO.

²⁹ Ausgenommen sind Klimaanlage in Chemiefaser- oder Tabakfabriken und Reinräumen. Hier dienen sie unmittelbar dem Betriebsvorgang und sind deshalb BVO.

³⁰ Vgl. FG Berlin-Bdb. v. 20.8.2009 – II K 636/05, EFG 2010, 36.

³¹ Siehe Tz. 3.6 AbgrE 2013.

³² Vgl. BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, StRK BewG 1965 § 72 R. 7 = BStBl. II 2003, 693; s. Tz. 3.1 AbgrE 2013. Dies gilt nicht bei der Umsatzsteuer, wenn die tritt- und druckfeste Dämmung in unbedingtem Zusammenhang mit der Errichtung einer Fotovoltaikanlage steht, vgl. FG München v. 30.7.2013 – 2 K 3966/10, n.v.

³³ Siehe Tz. 3.5 AbgrE 2013.

³⁴ Siehe Tz. 3.7 AbgrE 2013. Vgl. BFH v. 16.8.2013 – III B 144/12, n.v.; BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, StRK BerlinFG 1970 § 19 R.94 = BStBl. II 1990, 751.

³⁵ Vgl. Tz. 3.3 AbgrE 2013. Hingegen sind Arbeitsbühnen, Bedienungsbühnen, Beschickungsbühnen und Galerien aller Art, die ausschließlich zur Bedienung und Wartung von Maschinen, Apparaten usw. bestimmt und geeignet sind, BVO, s. Tz. 3.4 AbgrE 2013.

³⁶ Vgl. FG Nds. v. 7.9.2010 – 13 K 33/09, n.v.

4. Abgrenzung von Außenanlagen

Ob Bauwerke als Außenanlage oder als BVO anzusehen sind, hängt davon ab, ob sie der Benutzung des Grundstücks dienen oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen. Als BVO können nur solche Bauwerke angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.³⁷

Beispiele

- Wege und Platzbefestigungen dienen der Erschließung und besseren Begeh- und Befahrbarkeit eines Grundstücks. Sie gehören als Außenanlage deshalb grundsätzlich zum Grundstück.³⁸
- Dies gilt auch für Einfriedungen und freistehende Rampen,³⁹ sowie Beleuchtungsanlagen auf Straßen, Wegen und Plätzen des Grundstücks.
- Gleise, Kräne und andere mechanische Verladevorrichtungen dienen unmittelbar der Ausübung des Gewerbes. Es handelt sich hierbei um BVO.⁴⁰

5. Bedeutung der BVO für einzelne Steuerarten

Die detailreich geschilderte Abgrenzung (der Wirtschaftsgüter) des Grundvermögens und der BVO ist von weitreichender Bedeutung für das gesamte Steuerrecht. Im Folgenden werden wesentliche Anwendungsbereiche aufgelistet.⁴¹

a) Ertragsteuern

Ertragsteuerlich ergeben sich Auswirkungen auf die Wahl der Methode der Absetzung für Abnutzung (AfA) und die Möglichkeit einer Investitionsförderung nach § 7g EStG.

Beachten Sie: BVO sind per Definition bewegliche Wirtschaftsgüter. Sie werden daher nach § 7 Abs. 1-3 EStG abgeschrieben.⁴² Die Investition in bewegliche Wirtschaftsgüter ist unter den Voraussetzungen des § 7g EStG begünstigt. Bereits vor Anschaffung/Herstellung können bis zu 40 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten gemindert werden.

37 S. Tz. 4.1 AbgrE 2013.

38 S. Tz. 4.2 AbgrE 2013. Zu Ausnahmen: vgl. BFH v. 23.2.1962 – III 222/58 U, FR 1962, 253 = BStBl. III 1962, 179; v. 2.6.1971 – III R 18/70, StRK BewG § 50 R. 40 = BStBl. II 1971, 673; v. 19.2.1974 – VIII R 20/73, StRK BerlinFG § 19 R. 6 = BStBl. II 1975, 20; v. 9.12.1988 – III R 133/84, StRK BewG 1965 § 68 R.19 = BFH/NV 1989, 570.

39 S. Tz. 4.2 AbgrE 2013.

40 S. Tz. 4.3 AbgrE 2013.

41 Wegen des Auslaufens der Investitionszulage zum Jahresende 2013 (§ 4 InvZulG) wird auf eine gesonderte Darstellung dieses Rechtsbereichs verzichtet.

42 Vgl. Schumann, SteuerStud 2012, 644 (646).

43 A.A. Wendt, FR 2000, 1038; Gosch, StBp 2000, 341.

44 Vgl. BFH v. 7.4.2011 – IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392.

45 Vgl. BFH v. 27.4.1977 – I R 214/75, FR 1977, 452 = BStBl. II 1977, 776.

46 Vgl. BFH v. 4.10.2006 – VIII R 48/05, n.v.

47 Gosch in Blümich, § 9 GewStG Rz. 72 (Aug. 2013).

48 C-532/11, EU-USTB 2013, 3.

49 BMF v. 31.10.2013 – IV D 3 – S 7168/12/10002 – DOK 2013/0980435, DStR 2013, 2398.

50 S. § 2 Nr. 2 GrEStG bzw. § 2 Abs. 1 Satz 2 GrEStG.

b) Gewerbesteuer

Gewerbesteuerlich sind die Auswirkungen bei Vorliegen von BVO insbesondere auf die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zu beachten. Als außergesetzlich zugelassene Nebentätigkeit ist die Mitvermietung von BVO nur dann unschädlich, wenn

- sie eine „echte“ Nebentätigkeit ist, die – bezogen auf die Gesamttätigkeit – von absolut und relativ untergeordneter Bedeutung ist;⁴³
- ohne diese Nebentätigkeit eine wirtschaftlich sinnvoll gestaltete Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes ausgeschlossen ist;⁴⁴
- sie darüber hinaus keinen gewerblichen Charakter hat⁴⁵ und den Bereich eines unbedeutenden Hilfsgehalts nicht verlässt.⁴⁶

Unter vorgenannten Voraussetzungen ist der Hauptanwendungsfall für eine außergesetzlich zugelassene Nebentätigkeit die Mitvermietung von BVO wie Lastenaufzügen, Klima- und Heizungsanlagen.

Beraterhinweis: Um den Verlust der erweiterten Kürzung wegen gewerblicher Nebentätigkeiten zu vermeiden, ist in Betracht zu ziehen, diese Tätigkeiten auf eine eigens darauf ausgerichtete Kapitalgesellschaft zu übertragen.⁴⁷◀

c) Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich ist die Abgrenzung u.a. wichtig für die Frage der Steuerbarkeit, des Vorsteuerabzugs und seiner Berichtigung. Nach § 4 Nr. 9 lit. a UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, umsatzsteuerbefreit. Nicht erfasst sind mithin Umsätze betreffend BVO, da sie vom Grundvermögen abzugrenzen sind. Ebenso ist die Vermietung und Verpachtung von BVO nicht nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG umsatzsteuerbefreit. **Beachten Sie:** Mit Urteil vom 15.11.2012 hat der EuGH entschieden, dass die Steuerbefreiung auch die auf Dauer angelegte Vermietung und Verpachtung eines ortsfest gemachten Hausboots einschließlich der zugehörigen Liegefläche umfasst.⁴⁸ Zwischenzeitlich wurde der Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend angepasst.⁴⁹ Insoweit ergibt sich eine vom Bewertungs- und Ertragssteuerrecht abweichende umsatzsteuerliche Behandlung. **Der Vorsteuerberichtigungszeitraum** beträgt bei BVO fünf Jahre (§ 15a Abs. 1 S. 1 UStG). Wurde auf die Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht nach § 9 UStG optiert, beträgt der Berichtigungszeitraum zehn Jahre (§ 15a Abs. 1 S. 2 UStG).

d) Grund- sowie Grunderwerbsteuer

Darüber hinaus ist die Unterscheidung von Gebäuden und BVO erheblich für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Grund- sowie Grunderwerbsteuer. Da BVO vom Grundvermögen abzugrenzen sind, entfällt auf sie weder Grund- noch Grunderwerbsteuer.⁵⁰

Beraterhinweis: Wird im Rahmen eines Erwerbs für das Grundstück sowie die BVO ein einheitlicher Gesamtkaufpreis entrichtet, ist dieser zur Bemessung der Grunderwerbsteuer aufzuteilen. Es empfiehlt sich daher die Hin-

zunahme einer Anlage zum Kaufvertrag, welche die anteiligen Entgelte offen ausweist.⁵¹

e) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zählen die BVO nicht zum Grundbesitzerwerb (§ 176 BewG). Im Bereich des Betriebsvermögens sind sie bei der Bewertung nach einem Ertragswertverfahren nicht gesondert zu erfassen, wohl aber im Fall der Substanzwertermittlung und in bestimmten Sonderfällen (§§ 97 Abs. 1a Nr. 2, 200 Abs. 2 BewG).⁵² Anders als Grundstücke können BVO nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG).

6. Exkurs Photovoltaikanlagen

Eigens für Abgrenzungsfragen bei Photovoltaikanlagen wurde ein neuer Absatz in Tz. 3.6 AbgrE aufgenommen. Hierbei ist zwischen

- auf das Dach aufgesetzten Anlagen und
- dachintegrierten Anlagen (Solardachziegel)

zu unterscheiden. Aufdachanlagen dienen unmittelbar dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ und sind für die allgemeine Nutzung des Gebäudes nicht erforderlich. Sie sind damit unstreitig BVO. Problematisch ist hingegen die steuerliche Behandlung der Solardachziegel, die als doppel funktionale Konstruktionselemente sowohl typische Aufgaben eines Hausdaches erfüllen als auch der Stromerzeugung dienen.

Bewertungsrechtlich sind dachintegrierte Photovoltaikanlagen deshalb dem Gebäude als unselbständiger Bestandteil zuzuordnen.

Ertragsteuerlich sind sie allerdings gem. R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR 2012 wie BVO zu behandeln; im Ergebnis also als bewegliche Wirtschaftsgüter mit eigener AfA-Reihe nach § 7 Abs. 1-3 EStG und der Möglichkeit des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG.

Beachten Sie: Voraussetzung für die Behandlung einer Photovoltaikanlage wie eine BVO ist, dass sie zur Energielieferung an einen Energieversorger verwendet wird. Eine allein zur Deckung des Eigenbedarfs genutzte Anlage ist unselbständiger Gebäudeteil.⁵³

Beraterhinweis: Eine ausschließlich betriebliche Nutzung der Photovoltaikanlage i.S.d. § 7g Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b, Abs. 6 Nr. 2 EStG ist auch dann gegeben, wenn ein Teil des selbst erzeugten Stroms unmittelbar zu privaten Zwecken verbraucht wird. In diesen Fällen liegt keine unmittelbare Privatnutzung der Photovoltaikanlage vor, sondern es handelt sich um eine der Produktion nachfolgende Entnahme des betrieblich erzeugten Wirtschaftsguts „Strom“.⁵⁴

Bauabzugsteuer: Unabhängig von der Art ihrer Konstruktion stellt die Installation von Photovoltaikanlagen keine Bauleistung i.S.d. §§ 48 ff. EStG dar.⁵⁵ Es handelt sich nicht um die Herstellung, Instandsetzung oder Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken. Damit unterliegen diese Leistungen nicht der Bauabzugsteuer.

Umsatzsteuer: Dies gilt jedoch nicht für die Beurteilung der Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG.⁵⁶

Gewerbesteuer: Für die Abgrenzung einer Einheit oder Mehrheit von Betrieben gelten die allgemeinen gewerbesteuerlichen Abgrenzungsgrundsätze gem. R 2.4 Abs. 1 und 2 GewStR und die H 2.4 GewStH. Hiernach kommt es stets auf das *Gesamtbild der Verhältnisse* an. Danach sind das Betreiben eines Einzelhandelsgeschäftes und das Betreiben einer Photovoltaikanlage, bei welcher der erzeugte Strom vollständig an den örtlichen Energieversorger abgegeben wird, ungleichartige und sich nicht ergänzende Tätigkeiten, die keinen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden. Da eine Bilanz lediglich die wirtschaftlichen Gegebenheiten buchmäßig abbildet, ändert auch eine Aktivierung der Photovoltaikanlage in der Bilanz des Einzelhandelsunternehmens dieses Ergebnis nicht.⁵⁷

Beraterhinweis: Der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf den Dächern der Gebäude eines Wohnungsunternehmens stellt eine für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung (vgl. Tz. 5) schädliche Tätigkeit dar.⁵⁸

Bei allen anderen Steuerarten kann die Abgrenzung im Einheitswertbescheid/Grundbesitzwertbescheid trotz fehlender Bindungswirkung übernommen werden.⁵⁹

7. Fazit

Wegen ihrer weit reichenden Bedeutung für die einzelnen Steuerarten sollte die Abgrenzung der Gebäude, Gebäudebestandteile und Außenanlagen von den BVO mit entsprechender Sorgfalt erfolgen. Aufgrund des regelmäßigen Interessenkonflikts zwischen Steuerpflichtigen, welche die steuerlich meist günstigere Behandlung als BVO begehren, und der Finanzverwaltung, die eher zur Behandlung von Anlagen als Gebäude(-teil) neigt, ist das Thema äußerst streitanfällig. In Anbetracht der oftmals kasuistisch anmutenden Rechtsprechung ist in diesen Fällen abzuwägen, wie weit der Rechtsweg beschritten werden soll. Besonderes Augenmerk ist auf die (un-)systematischen Durchbrechungen im Umgang mit ausgewählten Wirtschaftsgütern bei einzelnen Steuerarten zu richten, wie z.B. im Fall der Photovoltaikanlagen.

⁵¹ Vgl. BFH v. 19.11.2008 – II R 10/08, BFH/NV 2009, 548.

⁵² Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2013, 324.

⁵³ R 7.1 Abs. 1 EStR 2012.

⁵⁴ Vgl. VfG. OFD Rheinland v. 10.7.2012 – S 2130 - 2011/0003-St 142, juris.

⁵⁵ Vgl. BMF v. 27.12.2002 – IV A5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rz. 5.

⁵⁶ Vgl. Broschüre „Hilfe zu Photovoltaikanlagen“ d. BayLfSt (Stand: Juni 2013), S. 29, im Internet unter: www.lfst.bayern.de.

⁵⁷ Vgl. BFH v. 24.10.2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, 252.

⁵⁸ Vgl. OFD NW v. 9.9.2013 – G 1425 - 2013/0015, EStB 2013, 379.

⁵⁹ Vgl. Halaczinsky, ErbStB 2013, 324; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812.

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

■ Einkünfteermittlung und Verlustvortrag

Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben

von Dr. Klaus Oberloskamp, RA/FASt/StB*

1. Problemaufriss

Der BFH hat sich in einer Reihe von Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit der sog. *Mindestbesteuerung* geäußert.

Zeitliche Verluststreckung ist verfassungsgemäß: Nach dem Urteil des **I. Senates** (BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, EStB 2013, 13 = BStBl. II 2013, 512 ff.; ebenso FG Berlin-Bdb. v. 18.4.2012 – 12 K 12177/10, 12 K 12179/09, Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 59/12) verstößt die sog. *Mindestbesteuerung* nach § 10d Abs. 2 EStG in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrages nicht gegen Verfassungsrecht. **Beachten Sie:** Ob dies bei einem endgültigen Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit (sog. *Definitiveffekt*) auch gilt, konnte der erste Senat im Streitfall offen lassen.

Auch bei endgültigem Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit? In seinem *Aussetzungsbeschluss* v. 26.8.2010 hatte der **I. Senat** es als ernstlich zweifelhaft angesehen (BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, EStB 2010, 446), ob die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist: Ein Hauptsacheverfahren in dieser Aussetzungssache ist – soweit ersichtlich – nicht bekannt geworden.

Gewbesteuerlicher Verlustvortrag: Der **IV. Senat** des BFH hat sich der Auffassung des ersten Senates *insoweit* für die Gewerbesteuer (§ 10a GewStG) auch dann angeschlossen, wenn es wegen der Begrenzung zu einem endgültig nicht mehr verrechenbaren Verlust kommt (BFH v. 20.9.2012 – IV R 36/10, EStB 2013, 15 = BStBl. II 2013, 498; v. 20.9.2012 – IV R 60/11, BFH/NV 2013, 410; v. 20.9.2012 – IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408).

Anhängige Verfassungsbeschwerde: Gegen das Urteil des BFH v. 22.8.2012 – I B 9/11 ist Verfassungsbeschwerde beim BVerfG unter dem Az. 2 BvR 2998/12 anhängig. Zu Verfahrensfragen (vorläufige Veranlagung bei Anwendung der Mindestbesteuerungsvorschriften) hat sich das FG Köln geäußert (FG Köln v. 14.11.2013 – 13 K 889/12, EFG 2013, 1374).

Diese Rechtsprechung des BFH begegnet aus den nachfolgend dargestellten Gründen erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

2. Verlustabzug vom GdE im Vortragsjahr: verfassungswidrig

Warum Abzug vom GdE? Die sonst sehr inhaltsreiche und erschöpfende Darstellung des Meinungsstandes zur

sog. *Mindestbesteuerung* in dem Urteil des BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, EStB 2013, 13 = BStBl. II 2013, 512

- zur Rechtsprechung des BVerfG (Rz. 18 der Urteilsgründe),
- zur Rechtsprechung des BFH (Rz. 19 der Urteilsgründe) sowie
- zur Auffassung in der Literatur (Rz. 20 der Urteilsgründe)

klammert die Frage, aus welchem Grund der Gesetzgeber den Verlustabzug im Vortragsjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) anordnet, völlig aus. Erst recht stellt der erste Senat insoweit keine verfassungsrechtlichen Überlegungen an. Dabei ist diese Frage die logisch vorrangige Frage vor allen anderen Überlegungen, die in diesem Zusammenhang vom BFH angestellt worden sind.

a) Verlustberücksichtigung im Entstehungsjahr

Es dürfte nicht zweifelhaft sein, dass Verluste im Entstehungsjahr nach dem *objektiven Nettoprinzip* (Beschluss des BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 Rz. 278) uneingeschränkt abzugsfähig sind. Bisher hat noch niemand die Auffassung vertreten, dass Verluste im Entstehungsjahr nur eingeschränkt abzugsfähig sein könnten.

b) Verlustberücksichtigung im Vortragsjahr

Wenn Verluste im Entstehungsjahr nach dem objektiven Nettoprinzip uneingeschränkt abzugsfähig sind, stellt sich verfassungsrechtlich die Frage, nach welchen Verfassungsgrundsätzen Verluste im Vortragsjahr zu berücksichtigen sind.

Folgerichtige Umsetzung i.S.d. Belastungsgleichheit: Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des BVerfG muss bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangsstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S.d. *Belastungsgleichheit* umgesetzt werden. **Ausnahmen** von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines **besonderen sachlichen Grundes** (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460 zur Verfassungswidrigkeit der „Pendlerpauschale“, Rz. 57).

Besondere Gründe für eingeschränkte Berücksichtigung? Wenn das *objektive Nettoprinzip* die uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen – und folglich auch der Verluste – im Entstehungsjahr gebietet, dann müssten nach der Rechtsprechung des

* Der Autor ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater in Schwerin.

BVerfG besondere sachliche Gründe dafür vorliegen, dass Verluste in der Vortragsjahre nur noch eingeschränkt bzw. gestreckt berücksichtigt werden dürfen.

Keine Gründe für Berücksichtigung nach dem GdE, ...: Es gibt keine besonderen sachlichen Gründe, die die Berücksichtigung von Verlusten im Vortragsjahr erst vom GdE rechtfertigen können.

... sondern vor dem GdE: Die Gewinnermittlung und die Ermittlung der Verluste gehören nach § 2 Abs. 1 und 2 EStG in den Bereich der Einkünfteermittlung. Soweit nicht ausgeglichene Verluste vorgetragen werden, gehören die vortragsfähigen Verluste – genauso wie im Entstehungsjahr – in den Bereich der Einkünfteermittlung nach § 2 Abs. 1 und 2 EStG. Verfassungsrechtlich ist also der Verlustvortrag bei der Ermittlung der jeweiligen Einkunftsart vor dem GdE zu berücksichtigen und nicht danach. **Nichts anderes kann § 2 Abs. 4 EStG entnommen werden.** Danach vermindert sich der GdE um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, um das steuerliche Einkommen zu ermitteln. § 2 Abs. 4 EStG ist nicht zu entnehmen, dass zur Ermittlung des Einkommens auch der Verlustabzug nach § 10d EStG vom GdE abzuziehen ist. Für den insoweit in § 10d Abs. 2 EStG angeordneten Verlustabzug vom GdE fehlt also steuersystematisch die Rechtsgrundlage. **Zwischenfazit:** Der Verlustvortrag ist demzufolge nach dem *objektiven Nettoprinzip* bei der Ermittlung der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG *vor* dem GdE und nicht danach zu berücksichtigen.

Kritik an der Argumentation des BFH: Die Überlegungen, die der erste Senat des BFH in seinem Urteil vom 22.8.2012 zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung angestellt hat, sind demnach nicht tragfähig. Insbesondere rechtfertigen auch Überlegungen zu einem „qualifizierten Fiskalzweck“ (Rz. 23 des Urteils) bzw. einer „Verstärkung des Steueraufkommens der Gebietskörperschaften“ (FG Berlin-Bdb. v. 18.4.2012 – 12 K 12177/10, 12 K 12179/09) nicht die Streckung des Verlustvortrages laut § 10d Abs. 2 EStG, weil der Verlustvortrag i.R.d. Ermittlung der Einkünfte vor dem Gesamtbetrag der Einkünfte nach dem objektiven Nettoprinzip uneingeschränkt abziehbar ist.

Beachten Sie: Auch die bisher diskutierte Frage, ob die durch § 10d Abs. 2 EStG angeordnete Berücksichtigung der Verlustvortrages *vorrangig vor Sonderausgaben* verfassungsmäßig ist (bejahend FG MV v. 23.9.2009 – 1 K 198/04, LexInform-Dok.-Nr.: 5009218; dazu *Oberloskamp*, EStB 2012, 347), ist damit hinfällig. Die Frage stellt sich ausweislich der vorangegangenen Ausführungen nicht mehr.

c) Verlustberücksichtigung im Rücktragsjahr

Antragsrecht bzgl. Höhe des Rücktrages: Es bedarf keiner Frage, dass auch der Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG – ebenso wie der Verlustvortrag – i.R.d. Ermittlung der Einkünfte *vor* dem GdE zu berücksichtigen ist. Beim Verlustrücktrag hat es deshalb in der Praxis bisher nicht die Streitigkeiten wie beim Verlustvortrag gegeben, weil das Gesetz für den Verlustrücktrag bezüglich

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Eintritt frei

für Abonnenten des EStB



Ihr Berater.Modul Ertragsteuer:



Archiv des EStB



Archiv der StBW

+ Kommentarbibliothek zu EStG, KStG, SolZG, GewStG, EigZuL, UmwStG, AStG, InvZuL
+ Steuerhandbuch in ABC-Form
+ Verwaltungserlasse + Gesetzestexte
+ Entscheidungen im Volltext

**Die Nutzung der Datenbank
ist für Abonnenten des EStB kostenlos!**

Hereinspaziert:



www.estb.de

Ihr Fachmodul im Steuerberater-Center
Zugangscode vergessen? Weitere Fragen?
Einfach anrufen: 02 21/9 37 38-997

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

seiner Höhe ein Antragsrecht gewährt, nicht jedoch beim Verlustvortrag.

Antrag auch bei Vortrag? Aus Gründen der *Gleichbehandlung* (Art. 3 GG) sollte bei einer Änderung von § 10d Abs. 2 EStG in der hier vorgeschlagenen, verfassungsrechtlich einwandfreien Weise auch beim Verlustvortrag ein Antragsrecht hinsichtlich der Höhe des Verlustes bei der Ermittlung der Einkünfte vor den GdE gewährt werden. Daran müsste der Gesetzgeber schon aus eigenem Interesse gelegen sein, damit die Verluste in den Vortragsjahren bei der Ermittlung der Einkünfte entsprechend dem Antrag des Steuerpflichtigen gestreckt werden können und nicht kumuliert in einem Vortragsjahr anzusetzen sind.

3. Vergleichendes Zahlenbeispiel

Um die Problematik anschaulich zu machen, wird im Folgenden an einem Zahlenbeispiel verdeutlicht, wie sich der Verlustvortrag nach der gegenwärtigen (verfassungswidrigen) Rechtslage und nach der verfassungsrechtlich einwandfreien Berücksichtigung der Verlustvorträge bei der Ermittlung der Einkünfte *vor* dem GdE auswirkt:

Einkommensteuer 2008 (Berechnung nach der o.a. *verfassungsgemäßen* Rechtslage)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008	+ 50.000 €	
Verlustvortrag Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum 31.12.2007 = ./. 120.000 €; Antrag auf Verlustvortrag in der Höhe, dass das zvE nach Abzug der Sonderausgaben dem Grundfreibetrag/Splittingtabelle 2008 = 15.328 € entspricht, also	./. 4.672 €	
= verbleibende Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008		+ 45.328 €
Einkünfte aus VuV 2008	./. 20.000 €	
Verlustvortrag Einkünfte aus VuV zum 31.12.2007 = ./. 100.000 €; kein Antrag auf Verlustvortrag nach 2008, da Einkünfte aus VuV 2008 negativ		
= verbleibende Einkünfte aus VuV 2008	./. 20.000 €	
SdE/GdE 2008		+ 25.328 €
./. Sonderausgaben	./. 10.000 €	
Einkommen/zvE 2008		+ 15.328 €
= Grundfreibetrag 2008, Splittingtabelle, Einkommensteuer 2008		0 €
d.h.		

Verlustvortrag Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum 31.12.2008	115.328 €
Verlustvortrag Einkünfte aus VuV zum 31.12.2008	100.000 €

Einkommensteuer 2008 (Berechnung nach der *gegenwärtigen* Rechtslage)

Verlustvortrag zum 31.12.2007 (Verlust Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum 31.12.2007: 120.000,00€; Verlust Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum 31.12.2007: 100.000,00€)	220.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008	+ 50.000 €
Einkünfte aus VuV 2008	./. 20.000 €
SdE/GdE 2008	+ 30.000 €
./. Verlustabzug aus 2007	./. 30.000 €
./. Sonderausgaben	./. 10.000 €
Einkommen/zvE 2008	./. 10.000 €
Einkommensteuer 2008	0 €
d.h.	
Verlustvortrag zum 31.12.2007	220.000 €
./. Verlustabzug in 2008	./. 30.000 €
verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2008	190.000 €

Einkommensteuer 2009 (Berechnung nach der o.a. *verfassungsgemäßen* Rechtslage)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009	+ 160.000 €	
Antrag auf Verlustvortrag aus 2008	./. 115.328 €	
= verbleibende Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009		+ 44.672 €
Einkünfte aus VuV 2009 =	+ 100.000,00	
Antrag aus Verlustvortrag aus 2008	./. 100.000 €	
= verbleibende Einkünfte aus VuV 2009		0 €
SdE/GdE 2009		+ 44.672 €
./. Sonderausgaben	./. 10.000 €	
Einkommen/zvE 2009		+ 34.672 €
Einkommensteuer 2009 (Splittingtabelle)		4.106 €
d.h.		
Verlustvortrag zum 31.12.2009 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)		0 €
Verlustvortrag zum 31.12.2009 (Einkünfte aus VuV)		0 €

Literaturempfehlungen

Einkommensteuer 2009 (Berechnung nach der gegenwärtigen Rechtslage)

Einkünfte Gewerbebetrieb 2009	+ 160.000 €
Einkünfte aus VuV 2009	+ 100.000 €
SdE/GdE 2009	+ 260.000 €
./. Verlustvortrag aus 2008	./. 190.000 €
./. Sonderausgaben	./. 10.000 €
Einkommen/zvE 2009	+ 60.000 €
Einkommensteuer 2009 (Splittingtabelle)	11.404 €

Die Rechenbeispiele ließen sich sicher noch verfeinern und über mehr als zwei Jahre die Problematik verdeutlichen.

4. Fazit

Die o.a. Gegenüberstellung der gegenwärtigen mit der verfassungsmäßigen Rechtslage zeigt, dass die gegenwärtige Rechtslage durch den Abzug des Verlustvortrages vom GdE vor Sonderausgaben nur durch diese einfache Verrechnungsvorschrift dazu führt, dass sämtliche Sonderausgaben sowie der Grundfreibetrag sich steuerlich nicht auswirken. Das ist verfassungswidrig, weil der Verlustvortrag systematisch in den Bereich der Einkünfteermittlung gehört und sich daher nach dem *objektiven Nettoprinzip* dort auswirken muss, wo er mit positiven Einkünften verrechnet werden kann.

In dem o.a. kleinen Rechenbeispiel beträgt die Einkommensteuer-Differenz zwischen

- der gegenwärtigen (verfassungswidrigen) Rechtslage (ESt 2008 und 2009 = 11.404 €) und
- der verfassungsmäßigen Rechtslage (ESt 2008 und 2009 = 4.106 €)

nur 7.298 €. In der Summe aller einschlägigen Fälle dürfte es sich nach dem Bericht der Fachgruppe „Verlustver-

rechnung und Gruppenbesteuerung“ des BMF vom 15.9.2011 (Seiten 9 und 11-12) um steuerliche Auswirkungen i.H.v. deutlich mehr als 100 Milliarden Euro handeln.

Lösungsansätze: Der Verfasser ist sich über die steuerlichen Auswirkungen der hier vertretenen Auffassung durchaus im Klaren. Die Lösung des Problems liegt nach Auffassung der Verfasser weder in der ewigen Diskussion um Steuererhöhungen noch in der jahrzehntelangen Diskussion um Einschränkungen der Staatsausgaben (Stichwort: *Rasenmäherprinzip*). Notwendig wäre vielmehr ein von der Verfassung vorgeschriebenes Haushaltsrecht, welches den Körperschaften des öffentlichen Rechts (also Gemeinden, Länder und Bund) strikte Vorgaben macht, in welcher Höhe sich ihr Haushalt bewegen darf und bis zu welcher Höhe sie sich daher verschulden dürfen (vgl. *Oberloskamp*, Steuergerechtigkeit, Steuervereinfachung und Nettoneuverschuldung, AO-StB 2006, 42). Die Wege in dieser Richtung sind aufgezeigt.

Beim FG Mecklenburg-Vorpommern ist unter dem **Az. 3 K 146/13** die hier diskutierte These des Verlustvortrages als Frage der Einkünfteermittlung anhängig. In geeigneten Fällen sollte gegen Steuerbescheide Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Service: BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, EStB 2010, 446; v. 22.8.2012 – I R 9/11, EStB 2013, 13; v. 20.9.2012 – IV R 36/10, EStB 2013, 15; *Oberloskamp*, Berücksichtigung des Verlustvortrages – Ist der Abzug vor Sonderausgaben verfassungsgemäß? EStB 2009, 109; *Oberloskamp*, Berücksichtigung des Verlustvortrages – Nochmals: Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben, EStB 2010, 312; *Aweh*, Verfassungsrechtlich geprägte Steuerrechtsprechung, EStB 2011, 67; *Oberloskamp*, Berücksichtigung des Verlustvortrages – Nochmals: Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben EStB 2012, 347 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

Literaturempfehlungen

Dipl.-Finw., M.A. Achim Nettersheim

■ Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften

Ergänzungsbilanzen sind bei Personengesellschaften oft anzutreffen. Sie stellen eine Art Korrekturbilanz zur Steuerbilanz dar und berücksichtigen individuelle, beim einzelnen Gesellschafter zu berücksichtigende Sachverhalte. Eine Ergänzungsbilanz wird beispielsweise aufgestellt, wenn ein Mitunternehmeranteil entgeltlich erworben wird und die Erwerbsaufwendungen den Buchwert des auf den Erwerber übergehenden Kapitalkontos übersteigen oder unterschreiten. Ergänzungsbilanzen enthalten keine Wirtschaftsgüter, sondern nur *Korrekturposten* zu den Ansätzen in der Steuerbilanz der Gesellschaft.

Holger Kahle bespricht in FR 2013, 873 den Sinn und Zweck von Ergänzungsbilanzen. Der typische Anwendungsfall – der entgeltliche Erwerb von Mitunternehmeranteilen – wird vom Autor besprochen.

Beraterhinweis: Die bilanzsteuerrechtlichen Folgen des entgeltlichen Erwerbs eines Mitunternehmeranteils werden von *Patt* in EStB 2013, 221 dargestellt.◀

Service: *Patt*, Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils, EStB 2013, 221 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

■ Veräußerung eines MU-Anteils: zusätzliche gewerbsteuerliche Belastungen!

Zum Gewerbeertrag einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört auch der Gewinn, den ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Personengesellschaft erzielt. Dies gilt *nur dann nicht*, wenn es sich bei dem veräußernden Gesellschafter um eine natürliche Person handelt (§ 7 S. 2 GewStG). Für die Personengesellschaft bedeutet dies, dass sie sich einer unter Umständen erheblichen Gewerbesteuerbelastung ausgesetzt sieht.

Nachteilige Folgen für den Erwerber des Mitunternehmeranteils sowie die verbleibenden Mitunternehmer sind: sie werden wirtschaftlich belastet, nicht aber derjenige, der seine Anteile veräußert hat. Nach der Rechtsprechung des BFH ist § 7 Satz 2 GewStG verfassungsgemäß, da der Gesetzgeber mit der Norm das Ziel verfolge, Steuerumgehungen zu verhindern (BFH v. 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511 = EStB 2010, 400). Gegen die Entscheidung ist eine **Verfassungsbeschwerde** beim BVerfG anhängig (Az. 1 BvR 1236/11).

Constanze Holin erläutert in NWB 2013, 3706, wie sich Personengesellschaften gegen eine zusätzliche gewerbsteuerliche Belastung aus dem Verkauf eines Gesellschaftsanteils durch einen Mitunternehmer schützen können. Die Autorin erörtert verschiedene Gestaltungsansätze. Im Kern geht es darum, dass der seinen Gesellschaftsanteil veräußernde Gesellschafter die zusätzlichen gewerbsteuerlichen Belastungen aus dem Anteilsverkauf selbst trägt. Hierzu muss entweder der Gesellschaftsvertrag angepasst oder eine entsprechende Formulierung im konkreten Anteilskaufvertrag getroffen werden. Sollte hierüber keine Einigung erzielt werden können, besteht laut *Holin* für die in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafter auch die Möglichkeit, den Anteilsverkauf scheitern zu lassen, da die Wirksamkeit des Verkaufs eines Personengesellschaftsanteils gem. § 161, § 105 Abs. 3 HGB i.V.m. § 719 Abs. 1 BGB von der Zustimmung der Mitgesellschafter abhängig ist.

Beraterhinweis: Die Autorin weist darauf hin, dass durch die anhängige Verfassungsbeschwerde die Möglichkeit eröffnet werde, gegen die Gewerbesteuerfestsetzung hinsichtlich der aus einem Anteilsverkauf resultierenden Gewerbesteuer Einspruch einzulegen. Werde der Einspruch auf das beim BVerfG anhängige Verfahren gestützt, ruhe das Einspruchsverfahren gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO, so dass die Entscheidung des BVerfG abgewartet werden könne, sofern der Bescheid nicht ohnehin bereits gem. § 165 Abs. 1 Nr. 2 AO vorläufig erfolgt sei.◀

■ LSt: Folgen der Mitarbeiter-Beteiligung am Unternehmen

Bei der klassischen Mitarbeiterbeteiligung werden Mitarbeiter zu Mitunternehmern. Bei einer direkten Beteiligung kommen Belegschaftsaktien oder GmbH-Anteile in Be-

tracht. Mitarbeiterbeteiligungen sind sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer vorteilhaft:

- **der Arbeitgeber** profitiert, weil dadurch die Eigenkapitalquote des Unternehmens erhöht wird,
- **der Arbeitnehmer** erhält eine zusätzliche Einnahmequelle, die sich aus der Beteiligung am Gewinn des Unternehmens ergibt.

Mit dem seit 2009 geltenden *Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz* hat der Gesetzgeber neue Förderanreize gesetzt, um die Belegschaft stärker am Erfolg des eigenen Unternehmens zu beteiligen. Seither können Beschäftigte von ihrem Unternehmen direkte Anteile von jährlich bis zu 360 € steuer- und abgabenfrei erhalten. Mit dem „Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ hat der Gesetzgeber die Steuerbefreiung rückwirkend auch auf Entgeltumwandlungen ausgeweitet.

Christian Marquart geht in FR 2013, 980 der Frage nach, unter welchen Voraussetzungen ein Lohnzufluss i.S.d. § 19 EStG vorliegt, wenn einem Mitarbeiter durch seinen Arbeitgeber eine kapitalmäßige Beteiligung am Unternehmen eingeräumt wird. Überdies untersucht der Autor, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe dem Mitarbeiter Lohn zufließt.

Beraterhinweis: Die Förderung der Mitarbeiterbeteiligung ist auch Gegenstand des Beitrages von *Karsten Warnke*, EStB 2009, 168.◀

■ Grundstücksverkäufe unter Eheleuten

Da die FÄ bei einem Grundstücksverkauf unter Eheleuten stets Unrat wittern, nehmen sie einen derartigen Vorgang sehr genau unter die Lupe. Maßstab ihrer Prüfung ist die Frage, ob der Grundstücksvertrag sowohl hinsichtlich seiner Gestaltung als auch hinsichtlich seiner Durchführung fremdüblich ist.

Sven Kiesow macht in DStR 2013, 2252 darauf aufmerksam, dass Grundstücksverkäufe unter Eheleuten in der Praxis keine Seltenheit seien. Sie hätten einerseits den Hintergrund, durch die Vermögensbildung in der Hand eines Ehegatten die **Haftungsbeschränkung** des Familienvermögens zu erreichen. Andererseits könnten dadurch auch **erhebliche steuerliche Vorteile** realisiert werden:

- Eine Grundstücksübertragung zum Verkehrswert führe regelmäßig zu einer deutlichen Anhebung des Abschreibungsvolumens auf Ebene des erwerbenden Ehegatten.
- Überdies könnten durch diesen Transfer ursprünglich privat veranlasste Finanzierungskosten in abzugsfähige Werbungskosten „umgewidmet“ werden.

Kiesow zeigt auf, dass ein Grundstücksverkauf unter Eheleuten nur dann steuerlich anerkannt wird, wenn er ernsthaft ist. Diese Ernsthaftigkeit nachzuweisen sei Pflicht der Eheleute.

Beraterhinweis: Angesichts der strengen Kriterien, die die Finanzverwaltung an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen stellt, sollten entsprechende

Verträge vorab durch den Steuerberater geprüft werden. Dabei sollte der *Fremdvergleich* gründlich und nachvollziehbar dokumentiert werden. Dann fällt es leichter, die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung bei einer späteren Prüfung durch das FA nachweisen zu können. <

Service: *Paus*, Ehegatten-Grundstücke – Bedeutung der Eigentumsverhältnisse für die Steuerlast, EStB 2013, 149 abrufbar unter www.steuerberater-center.de

■ Kosten der Erbaueinandersetzung können zu AK führen

Kosten, die im Zusammenhang mit der Erlangung eines Erbes anfallen, sind regelmäßig steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. In einem beim BFH anhängigen Verfahren ging es jetzt darum, ob ein Erbe derartige Kosten (z.B. Grundbuchkosten, Beratungskosten) als nachträgliche AK für die im Zuge der Erbaueinandersetzung übernommenen vermieteten Immobilien geltend machen kann (BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, EStB 2013, 368).

Das FA hatte eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten abgelehnt und sich hierbei auf die sog. *Fußstapfentheorie* gestützt, wonach der Erbe/Beschenkte im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs einer Immobilie die Abschreibung auf Basis der Anschaffungs-/Herstellungskosten des Rechtsvorgängers (Erblassers/Schenkers) vorzunehmen hat (§ 11d Abs. 1 EStDV).

Der BFH folgte dieser Auffassung nicht. Das Gericht bestätigte die Vorentscheidung, wonach die Nebenkosten der Erbaueinandersetzung als AK der übernommenen Grundstücke zu behandeln sind (FG Münster v. 25.10.2011 – 13 K 1907/10, ErbStB 2012, 65). Gründe hierfür seien:

- Der Begriff der AK-Begriff in § 251 Abs. 1 HGB umfasse auch die fraglichen Nebenkosten.
- Es bestehe ein Zusammenhang der Aufwendungen mit den aus der Vermietung der Grundstücke angestrebten Einkünften (sog. *Veranlassungsprinzip*).
- Die Regelung des § 11d Abs. 1 EStDV schließe zusätzliche AK nicht vom Abzug aus.

Bernhard Paus bespricht in NWB 2013, 3612 die Entscheidung, ihre praktischen Anwendungsfragen und welchen Einfluss diese möglicherweise für eine günstigere und sachgerechtere Beurteilung von Erbfällen und vorweggenommenen Erbregelungen hat. Besondere Aufmerksamkeit gilt es der steuerlichen Beurteilung von Pflichtteilszahlungen zu schenken. Der Autor geht hierauf näher ein.

Beraterhinweis: Die Kosten einer Erbaueinandersetzung sind als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG). Nach der Rechtsprechung des BFH zählen hierzu auch die Aufwendungen für die Bewertung der im Nachlass befindlichen Grundstücke durch Sachverständige (BFH v. 9.12.2009 – II R 37/08, ErbStB 2010, 161). <

Service: *Günther*, Unentgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb von Immobilien des Privatvermögens, EStB 2013, 464 (in diesem Heft) abrufbar unter www.steuerberater-center.de

■ Grenzen „aggressiver Steuerplanung“

Die Medien haben in der jüngeren Vergangenheit immer wieder über Steuervermeidungsstrategien von multinationalen Konzernen berichtet, die insbesondere durch geschickte Ausnutzung von Gewinnverlagerungen in sog. *Steueroasen* ihre Steuerlast senken. So wurde bekannt, dass z.B. einige in den USA ansässige große Unternehmen außerhalb der USA Steuern von weniger als 5 % auf ihren Gewinn zahlen. Diese Enthüllungen haben eine öffentliche Debatte ausgelöst und die internationale Politik auf den Plan gerufen. OECD und EU arbeiten an Reformvorschlägen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Gewinnverlagerung durch multinationale Unternehmen.

Wolfgang Blumers weist in BB 2013, 2785 darauf hin, dass Unternehmen und Banken – aufgeschreckt durch eine entsprechend negative Berichterstattung – inzwischen alles vermieden, was der Kategorie „aggressive Steuerplanung“ zuzurechnen sei. Andererseits sei – so *Blumers* – Steuersparen im legalen Rahmen legitim. Zudem sei jeder Unternehmensleiter gehalten, die Steuerlast des von ihm geführten Unternehmens zu minimieren. Im Übrigen mache sich ein Steuerberater schadensersatzpflichtig, wenn er seinen Mandanten auf eine vorteilhafte Gestaltung im Rahmen eines Mandats nicht hinweise. Deshalb klärt der Autor, wo die Grenze legaler Gestaltung liegt, und ob es in diesem Rahmen noch eine nicht akzeptable (illegitime oder verwerfliche) Steuerplanung gibt.

Beraterhinweis: Ausweislich der Rechtsprechung des BGH

- muss der steuerliche Berater den Mandanten auch über alternative Möglichkeiten der Steuervergünstigung und deren Rechtsfolgen belehren (BGH v. 16.10.2003 – IV ZR 167/02), wobei er allerdings
- nicht jede Möglichkeit der Steuerersparnis nennen muss (BGH v. 18.5.2006 – IX ZR 53/05). <

Einer für alle(s).

Dieses Standardwerk ist sowohl für den **GmbH-Berater** (Rechtsanwalt oder Steuerberater) als auch für die **GmbH** (Geschäftsführer oder Leiter der Rechtsabteilungen) unverzichtbar.

Auf aktuellem Stand mit MoMiG-Erfahrungen, Gesetzesänderungen, z.B. BilMoG und ESUG und neuer Rechtsprechung.

Alle maßgeblichen Themen

- ▶ Organstellung inkl. Rechte und Pflichten, Compliance
- ▶ Anstellungsverhältnis inkl. Vergütung und vGA
- ▶ Altersversorgung (Pensionszusagen etc.)
- ▶ Risikobereiche und Haftungsgefahren
- ▶ Strafrechtliche Verantwortung
- ▶ Insolvenzschutz



Alle relevanten Rechtsgebiete

Gesellschaftsrecht · Steuerrecht · Arbeitsrecht · Sozialversicherungsrecht · Insolvenzrecht · Strafrecht

Alle wichtigen Hilfsmittel

- ▶ Gestaltungs- und Beratungshinweise
- ▶ Beispiele, Checklisten
- ▶ Musterformulierungen (auch online abrufbar)

Tillmann/Mohr **GmbH-Geschäftsführer 10.**, neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2013, 441 Seiten Lexikonformat, gbd., 74,80 € plus Versandkosten.
ISBN 978-3-504-16563-5

Gleich bestellen oder erst Probelesen unter **www.otto-schmidt.de**

Impressum

Redaktion: RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette Stuhldreier (gesamtverantwortl.), Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -997 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 511026, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Anzeigenverkauf: Gaby Joisten, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Tel. 0221/9 37 38-421, Fax 0221/9 37 38-942, E-Mail: anzeigen@otto-schmidt.de, gültig ist die Preisliste 13 vom 1.1.2013.

Satz: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57532 Wissen

Druck: Kliemo Printing AG, Hütte 53, B-4700 Eupen

Erscheinungsweise: Jeweils zum 25. eines Monats.

Bezugspreis: Jahresabonnement 169,- €, Einzelheft 16,90 €, Jahresabonnement in Kombination mit dem „Erbbschaft-Steuerberater“ 279,- €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

Bestellungen bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahreschluss.

ISSN 1437-9112

Hinweis für den Leser: Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte: Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Tipke/Lang

Nie war er so wertvoll wie heute.



Während wir in Staatsschulden versinken und die Zeichen überall auf Steuererhöhung stehen, sollten wir uns wieder der tragenden Prinzipien unserer Steuerrechtsordnung erinnern.

Dafür empfiehlt sich seit über vier Jahrzehnten diese einzigartige systematische Gesamtdarstellung der Materie in einem Band. Übersichtlich, kritisch, richtungsweisend.

„...Wer eine aktuelle und (noch) lesbare Gesamtdarstellung des deutschen Steuerrechts sucht, die dieses Rechtsgebiet nicht nur verlässlich darstellt, sondern systematisch erschließt, muss auch in Zukunft zum *Tipke/Lang* greifen...“ Prof. Dr. Rainer Hüttemann in FR 6/2013

Tipke/Lang **Steuerrecht** Probe lesen und bestellen bei www.otto-schmidt.de

Tipke/Lang **Steuerrecht** Begründet von Prof. Dr. Klaus Tipke, fortgeführt von Prof. Dr. Joachim Lang. Bearbeitet von Prof. Dr. Roman Seer, Prof. Dr. Johanna Hey, Dipl.-Kfm. Heinrich Montag, Prof. Dr. Joachim Englisch und Prof. Dr. Joachim Hennrichs. 21. Auflage 2013, 1.440 Seiten Lexikonformat, gbd. 74,80 € ISBN 978-3-504-20145-6. Brosch. 59,80 € ISBN 978-3-504-20146-3

Jetzt bloß keinen Fehler machen.



Gemeinnützige Organisationen und ihre Förderer dürfen seit jeher mit Steuervorteilen rechnen. Aber nur, wenn sie alles richtig machen.

Wie Sie Fehler und die damit verbundenen steuerlichen Risiken vermeiden, erfahren Sie aus diesem Buch. Systematisch aufbereitet, praxisorientiert geschrieben, meinungsbildend, wissenschaftlich fundiert und rundum auf dem neuesten Stand. Von *dem* Experten in diesem unübersichtlichen Rechtsgebiet, dessen kritische Haltung und genaue Analysen Ihnen im Streitfall auch immer die richtigen Argumente für eine erfolgreiche Auseinandersetzung mit Finanzverwaltung und Gerichten liefern.

Jetzt bloß keinen Fehler machen, sondern Probe lesen und bestellen bei **www.otto-schmidt.de**

Hüttemann **Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht** Von Prof. Dr. Rainer Hüttemann. 2. Auflage 2012, 879 Seiten Lexikonformat, gbd. 99,- € ISBN 978-3-504-06255-2

Wie du mir,
so ich dir.

Finanzamt

Briefkasten



Dieser Kommentar zeigt Ihnen auch nach aktueller Rechtslage wieder, wie Sie es anstellen, dass Ihr Mandant dem Fiskus nicht mehr zuwenden muss als unbedingt nötig.

Zum Beispiel mit der entsprechenden Erläuterung der neuen Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 und der dazugehörigen Ländererlasse. Das heißt: gewohnt kritisch, meinungsbildend und mit den erforderlichen Gestaltungshinweisen versehen.

Kapp/Ebeling ErbStG. Für die steuergünstigste Planung erbrechtlicher Verfügungen und optimale Beratung im Erbfall. Warum nicht einfach einmal 14 Tage kostenlos und unverbindlich kommen lassen? Das hat noch jeden überzeugt. **www.otto-schmidt.de**

Kapp/Ebeling **Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz** Kommentar. Loseblatt, zzt. 2.158 Seiten in 1 Ordner. Nur 99,- € bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen 1–2-mal im Jahr. ISBN 978-3-504-45018-2. Ohne Abonnement 229,- €. ISBN 978-3-504-45029-8

Das soll uns erst mal einer nachmachen.



Wer alles über Umwandlungen wissen und die schwierige Materie tatsächlich verstehen will, befragt die Hochkaräter im *Lutter*. Hier finden Sie genau die praxisnahen innovativen Lösungen, nach denen Sie suchen. Auf höchstem wissenschaftlichem Niveau.

Mit systematischen Erläuterungen des Umwandlungssteuerrechts. Mit einer Kommentierung des Spruchverfahrensgesetzes. Mit vielen grundlegenden Änderungen – zum Beispiel durch das 3. UmwGÄndG, das ARUG und das GNotKG. Und allen aktuellen Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur.

Lutter, UmwG – das Standardwerk zum Thema. Das soll uns erst mal einer nachmachen. Jetzt Probe lesen und bestellen bei **www.otto-schmidt.de**

Lutter **UmwG** Kommentar mit systematischer Darstellung des Umwandlungssteuerrechts und Kommentierung des SpruchG. *Begründet und in der 1. bis 4. Auflage herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Marcus Lutter. Herausgegeben von Prof. Dr. Walter Bayer und RA Prof. Dr. Jochen Vetter. Bearbeitet von 22 exzellenten Experten aus Praxis und Wissenschaft. 5., neu bearbeitete Auflage 2014, rd. 3.700 Seiten in 2 Bänden, Lexikonformat, gbd., im Schub 249,- €. Erscheint im Dezember. ISBN 978-3-504-37019-0*

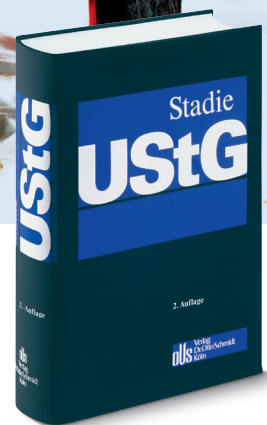
Kein Kommentar für Jasager.



Das ist der USt-Kommentar für den anspruchsvollen Berater, dem die Wiedergabe von Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung nicht genügt; der im Interesse des Mandanten vielmehr stichhaltige Argumente gegen eine verfehlte Rechtsanwendung und Antworten auf bisher ungeklärte Fragen sucht.

„Diese durchgehaltene hohe Systematik in der Kommentierung ermöglicht es dem Nutzer, ... die Dogmatik des Gesetzes an sich näher zu verstehen, wodurch zweifelsohne die Möglichkeit für weitergehende Argumentationsstränge eröffnet wird.“ RA Jens Remmert, LL.M., in BB 15/2013

Stadie, UStG. Jetzt Probe lesen und bestellen bei www.otto-schmidt.de



Stadie **UStG** Kommentar. Von Prof. Dr. Holger Stadie. 2., komplett überarbeitete und erweiterte Auflage 2012, 1.568 Seiten Lexikonformat, gbd., 154,- €. ISBN 978-3-504-24328-9