

BOLZ · GRUNE · KORTH · KROHN · MESSNER · MORITZ

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

2 · 2014 www.aktuelles-steuerrecht.info

BOLZ · GRUNE · KORTH · KROHN · MESSNER · MORITZ

AktStR 2/2014

Vorbemerkungen

BFH-Urteil vom 20.3.2014 – VI R 55-56/12

Winterdienst auf öffentlichen Gehwegen und Aufwendungen für den Hausanschluss

Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise einem öffentlichen Grundstück erbracht werden, können als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sein.

In den Streitfällen ging es um die Schneeräumung der im öffentlichen Eigentum stehenden Straßenfront und um den nachträglichen Anschluss an ein öffentliches Versorgungsnetz.

BFH-Urteil vom 7.5.2014 – V R 1/10

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

Auch wenn der Flächenschlüssel i.d.R. die präzisere Methode für die Vorsteueraufteilung darstellt, schließt dies sowohl die Anwendung des gesamtunternehmensbezogenen wie auch des objektbezogenen Umsatzschlüssels nicht aus.

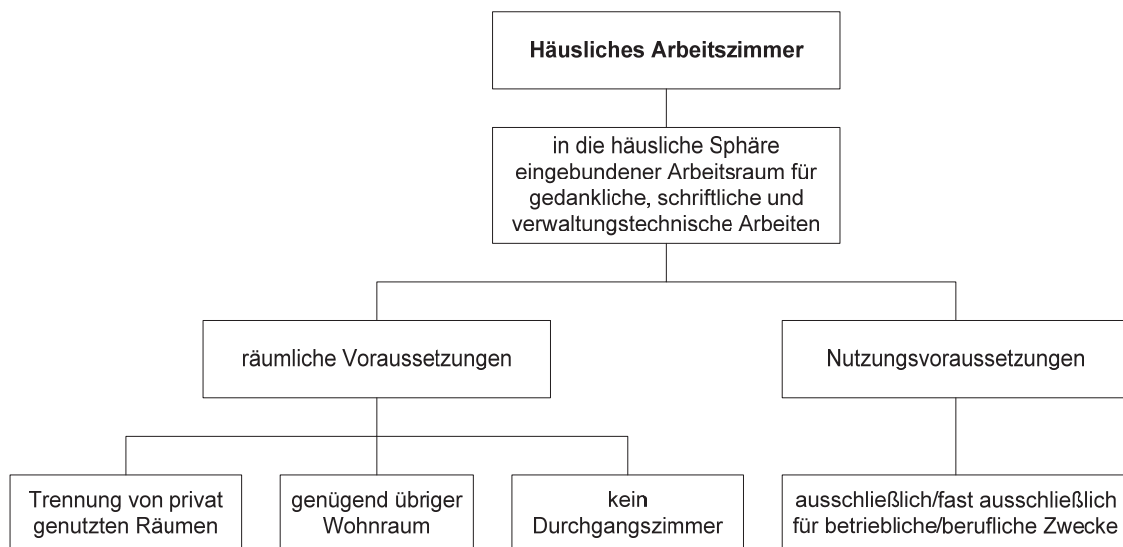
Der Flächenschlüssel findet dann keine Anwendung, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten (Höhe der Räume, Dicke der Wände, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist.

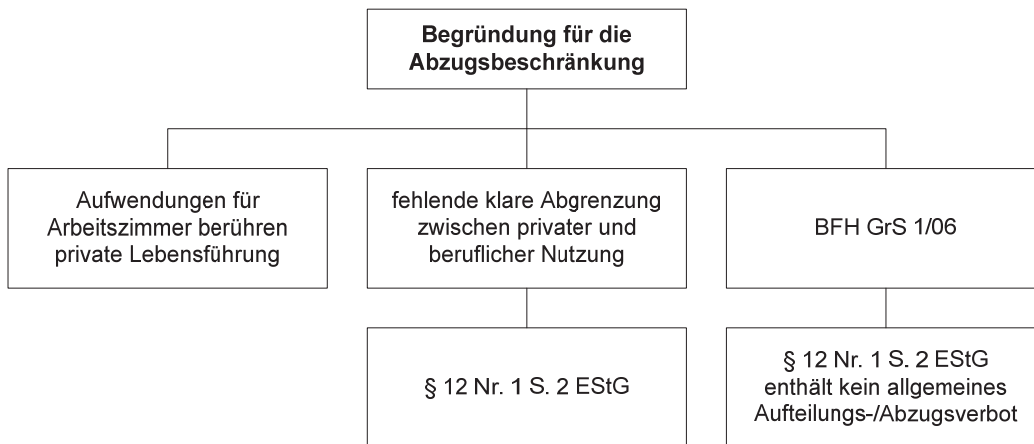
Dann ist der objektbezogene Umsatzschlüssel anzuwenden.

AktStR 2/2014 – Thema 01

Aufteilbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer

Aufteilbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer





Poolarbeitsplatz und Telearbeitsplatz

BFH-Urt. v. 26.2.2014 – VI R 37/13 (in der Arbeitsunterlage nicht enthalten)

Der Kl., Mitarbeiter der Groß-Bp, hatte im FA keinen festen Arbeitsplatz. Er teilte sich für die vor- und nachbereitenden Arbeiten 3 Arbeitsplätze mit 7 weiteren Prüfern, sog. **Poolarbeitsplatz**.

Das FA versagte den WK-Abzug für das häusliche Arbeitszimmer mit der Begründung, dass ein Prüfer der Groß-Bp seinen Arbeitsplatz nicht täglich aufsuchen müsse und der Poolarbeitsplatz deshalb ausreichend sei.

Der BFH gab der Klage statt, weil der Poolarbeitsplatz nicht in dem zur Verrichtung der gesamten Innendienstarbeiten erforderlichen Umfang zur Verfügung stand.

Dies muss aber nicht generell so sein, wenn – anders als im Streitfall – gewährleistet ist, dass dort die berufliche Tätigkeit im erforderlichen Umfang erledigt werden kann.

BFH-Urt. v. 26.2.2014 – VI R 40/12 (in der Arbeitsunterlage nicht enthalten)

Der Kl. hatte in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen sog. **Telearbeitsplatz** eingerichtet. Dort erbrachte er Montags und Freitags seine Arbeitsleistung.

Das **FA** versagte den WK-Abzug für das häusliche Arbeitszimmer.

Das **FG** gab der Klage mit der Begründung statt, der Telearbeitsplatz entspreche nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, weshalb die Kosten unbeschränkt abzugsfähig seien. Zudem stünde dem Kl. an den häuslichen Arbeitstagen kein anderer Arbeitsplatz an der Dienststelle zur Verfügung.

1. Der **Telearbeitsplatz entspricht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers**.
2. Dem **Kl.** war es weder untersagt, seinen dienstlichen Arbeitsplatz jederzeit zu nutzen noch war die Nutzung in irgendeiner Weise eingeschränkt, so dass ihm **ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung** stand.

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

Können die Aufwendungen für ein teils beruflich, teils privat genutztes häusliches Arbeitszimmer in den beruflich und privat genutzten Teil aufgeteilt werden?

BFH-Beschluss vom 21.11.2013 – IX R 23/12, BFH/NV 2014, 434

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Eigentümer von zwei vermieteten MFH
Est 2006	Einspruch zwecks Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i.H.v. 804 EUR bei VuV-Einkünften
Begründung	Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit mit Tätigkeitsbericht über die Arbeiten und Fotos über die Einrichtung (Schreibtisch, Büroschrank, Regale, Computer)
FG	Berücksichtigung von 60 % der Aufwendungen auf Basis des Tätigkeitsberichts

Entscheidung und Begründung

Vorlagefrage an den Großen Senat:

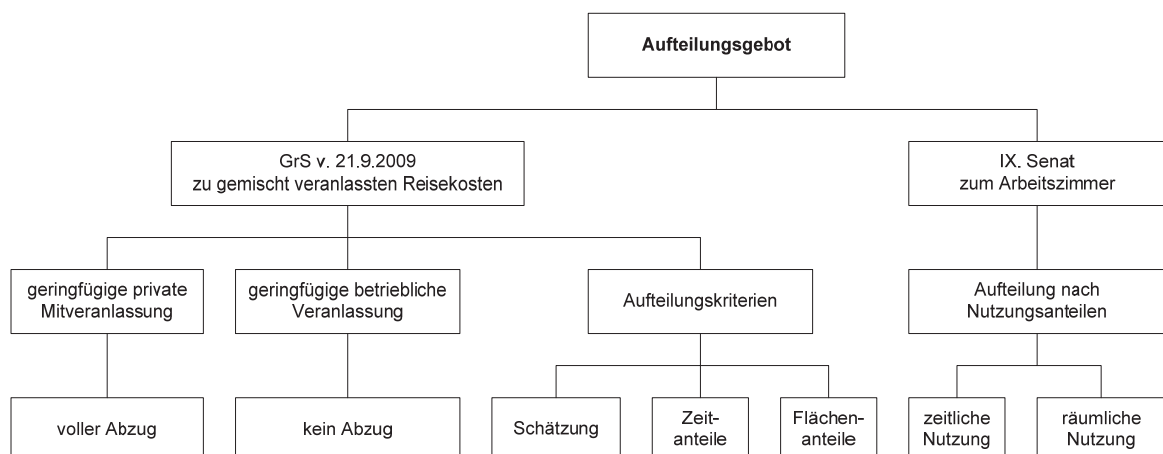
1. Setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird?
2. Sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entspr. den Grundsätzen des Beschl. des Großen Senats des BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672 aufzuteilen?

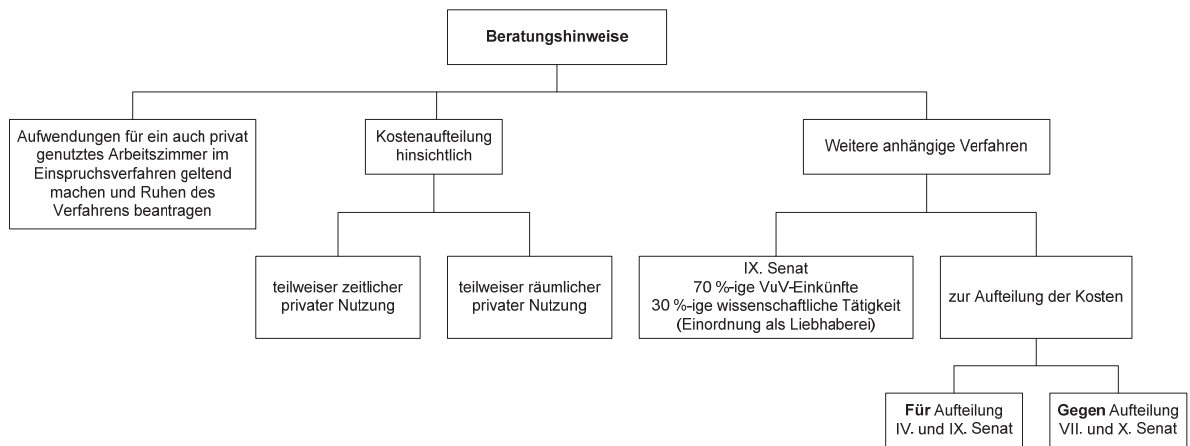
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Eigentümer von zwei vermieteten MFH
Est 2006	Einspruch zwecks Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i.H.v. 804 EUR bei VuV-Einkünften
Begründung	Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit mit Tätigkeitsbericht über die Arbeiten und Fotos über die Einrichtung (Schreibtisch, Büroschrank, Regale, Computer)
FG	Berücksichtigung von 60 % der Aufwendungen auf Basis des Tätigkeitsberichts

Erwägungen des IX. Senats für eine Aufteilung:

- ◆ Dem Gesetzeswortlaut ist eine Einschränkung auf eine (nahezu) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung nicht zu entnehmen.
- ◆ Es handelt sich um gemischte Aufwendungen, die nach dem objektiven Nettoprinzip in abziehbare und nicht abziehbare Teile aufzuteilen sind.
- ◆ Es fehlt auch nicht an sachgerechten Aufteilungskriterien, z.B. in Gestalt von Nutzungszeiten, soweit ein Arbeitszimmer nicht gleichzeitig beruflich und privat genutzt wird, etwa als Arbeits- und Spielzimmer.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Eigentümer von zwei vermieteten MFH
EST 2006	Einspruch zwecks Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i.H.v. 804 EUR bei VuV-Einkünften
Begründung	Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit mit Tätigkeitsbericht über die Arbeiten und Fotos über die Einrichtung (Schreibtisch, Büroschrank, Regale, Computer)
FG	Berücksichtigung von 60 % der Aufwendungen auf Basis des Tätigkeitsberichts



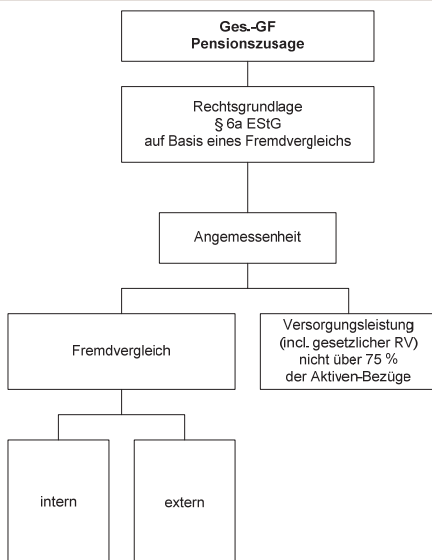


AktStR 2/2014 – Thema 02

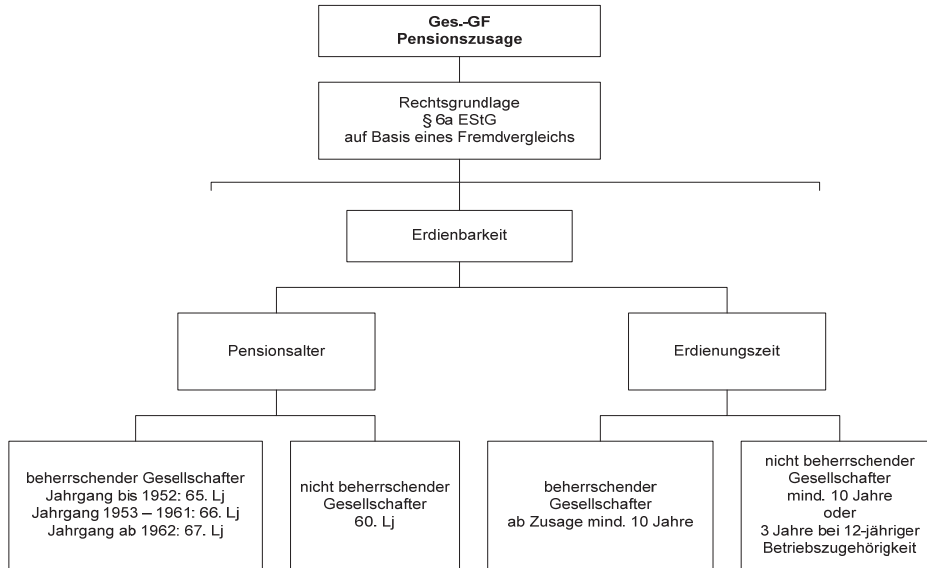
Abfindung von Pensionszusagen

Pensionszusagen nach § 6a Abs. 1 EStG

- ◆ Pensionsberechtigte hat Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen
- ◆ Pensionszusage enthält keine Leistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen und keinen Vorbehalt, dass die Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann
- ◆ Pensionszusage ist schriftlich erteilt
- ◆ eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen



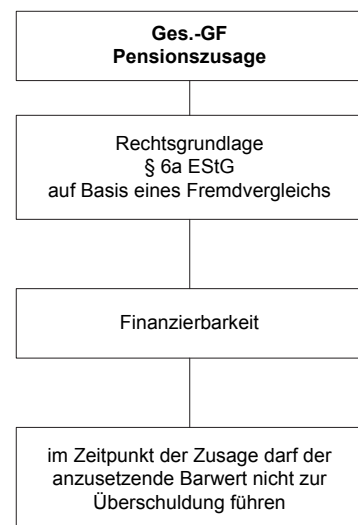
Abfindung von Pensionszusagen



Aktuelles Steuerrecht 2/2014, 220

25

Abfindung von Pensionszusagen



Aktuelles Steuerrecht 2/2014, 220

26

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ *Führt der Pensionsverzicht gegen Kapitalabfindung zu einer vGA?*
- ◆ *Führen Rentenzahlungen an den GmbH-Ges.-GF nach Eintritt des Versorgungsfalls trotz Fortführung des Dienstverhältnisses zu einer vGA?*
- ◆ *Liegt in der vereinbarten Kapitalabfindung der Pensionszusage an den beherrschenden Ges.-GF einer GmbH eine vGA, wenn der Ges.-GF weiterhin als GF tätig ist?*
- ◆ *Gibt es für Versorgungszusagen an beherrschende Ges.-GF ein (Mindest-)Pensionsalter?*

BFH-Urteil vom 23.10.2013 – I R 89/12, BFH/NV 2014, 797

Fall I: Vorzeitige Kapitalabfindung einer Pensionszusage

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	1978 gegründete GmbH mit zwei Ges.-GF, WM (50 %) und HM (50 %). 2002 verkauft WM seine Anteile an eine andere GmbH (Gesellschafter HM 10 % und dessen Söhne).
1984	Pensionszusage mit Kapitalabfindung i.H.v. 750.000 DM (1996 Erhöhung auf 850.000 DM) bei Ausscheiden nach Vollendung des 60. Lj.
2005	Ablauf der Rückdeckungsversicherung für HM i.H.v. rd. 798.000 EUR und Zahlung der Pensionsabfindung von rd. 434.000 EUR an HM, der weiterhin als GF tätig ist. Der die Rückdeckungsversicherung übersteigende Betrag wird gewinnerhöhend, der die Rückstellung übersteigende Betrag gewinnmindernd behandelt.
FA	Auszahlung an HM i.H.v. rd. 434.000 EUR ist vGA, weil entgegen der Vereinbarung HM nicht aus den Diensten der Klin. ausgeschieden ist.

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Versorgungszusage ist so zu interpretieren, dass die Leistungsfälligkeit vom Ausscheiden des HM aus dem aktiven Dienst abhängt.
- ◆ Wird das Kapital trotz unveränderter Weiterbeschäftigung von HM als GF bereits „mit“ vollendetem 60. Lj ausbezahlt, indiziert das die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zahlung.
- ◆ Die Abfindung führt bei der Klin. auch dann zu einer Vermögensminderung (vGA), wenn zeitgleich die für die Pensionszusage gebildete Pensionsrückstellung aufgelöst wird. Eine „Neutralisierung“ der vGA durch wechselseitige Saldierung der Geschäftsvorfälle scheidet aus.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	1978 gegründete GmbH mit zwei Ges.-GF, WM (50 %) und HM (50 %). 2002 verkauft WM seine Anteile an eine andere GmbH (Gesellschafter HM 10 % und dessen Sohn).
1984	Pensionszusage mit Kapitalabfindung i.H.v. 750.000 DM (1996 Erhöhung auf 850.000 DM) bei Ausscheiden nach Vollendung des 60. Lj.
2005	Ablauf der Rückdeckungsversicherung für HM i.H.v. rd. 738.000 EUR und Zahlung der Pensionsabfindung von rd. 434.000 EUR an HM, der weiterhin als GF tätig ist. Der die Rückdeckungsversicherung übersteigende Betrag wird gewinnerhöhend, der die Rückstellung übersteigende Betrag gewinnermindernd behandelt.
FA	Auszahlung an HM i.H.v. rd. 434.000 EUR ist vGA, weil entgegen der Vereinbarung HM nicht aus den Diensten der Klin. ausgeschieden ist.

BFH-Urteil vom 11.9.2013 – I R 28/13, BFH/NV 2014, 795

Fall II: Verzicht auf Pensionsanspruch gegen Kapitalabfindung

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	GmbH, dessen Mehrheits-Ges.-GF (97,6 %) WL 1990 eine Pensionszusage nach Vollendung des 65. Lj zugesagt war.
31.7.2006	WL verzichtet 52-jährig mit Nachtrag zum GF-Vertrag auf Pensionsanspruch, um seinem Sohn eine unbelastete Gesellschaft übergeben zu können.
August 2006	Abfindungszahlung an WL i.H.v. rd. 171.000 EUR, die der LSt unterworfen wird. Die Pensionsrückstellung wird gewinnwirksam aufgelöst.
FA	Abfindungszahlung ist vGA

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Annahme einer vGA folgt bereits daraus, dass es an einer vorherigen klaren und eindeutigen Abmachung über die Kapitalabfindung fehlt. Das Ruhegehalt war erst nach Vollendung des 65. Lj in pro rata-Zahlungen fällig.
- ◆ Dass die Beteiligten kurz vor der beabsichtigten (Teil-)Abfindung „ad hoc“ durch einen Nachtrag zu der Pensionszusage eine Abfindung ermöglicht haben – sozusagen gegen „Generalquittung“ –, reicht nicht aus.
- ◆ Das Vorliegen einer vGA scheidet nicht an der fehlenden Vermögensminderung. Denn Abfindungszahlung und Auflösung der Pensionsrückstellung sind steuerrechtlich getrennt zu behandelnde Vorgänge.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	GmbH, dessen Mehrheits-Ges.-GF (97,6 %) WL 1990 eine Pensionszusage nach Vollendung des 65. Lj zugessagt war.
31.7.2006	WL verzichtet 52-jährig mit Nachtrag zum GF-Vertrag auf Pensionsanspruch, um seinem Sohn eine unbelastete Gesellschaft übergeben zu können.
August 2006	Abfindungszahlung an WL i.H.v. rd. 171.000 EUR, die der LSI unterworfen wird. Die Pensionsrückstellung wird gewinnwirksam aufgelöst.
FA	Abfindungszahlung ist vGA

BFH-Urteil vom 23.10.2013 – I R 60/12, BFH/NV 2014, 781

Fall III: Gehaltsfortzahlung nach Beginn der Pensionszahlung

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	1991 (aus einem VEB) gegründete GmbH mit zwei Ges.-GF JP (50 %) und WJ (50 %), ab 1998 JP (50 %) und WJ (20 %)
1991	Abschluss gleichlautender GF-Verträge mit Pensionszusagen i.H.v. 3.600 DM (JP) ab 65. Lj bzw. 2.725 DM (WJ) ab 67. Lj
1.3.2000	Mit Erreichen des 67. Lj reduziert WJ seine GF-Tätigkeit auf 20 %, bei entsprechender Gehaltsreduzierung auf 3.000 DM und erhält außerdem die monatliche Pension i.H.v. 2.725 DM
Dez. 2000	WJ kündigt GF-Vertrag zum 31.7.2002
FA	I.R.d. Revision sieht das FA in der Pensionszahlung an WJ eine vGA, weil die Gehaltszahlung nicht auf die Pension angerechnet wurde.

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Zusage einer Altersversorgung muss nicht zwingend vom Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder der Beendigung des Dienstverhältnisses abhängen.
- ◆ Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte aber die Fortführung des Arbeitsverhältnisses unter gleichzeitigem Bezug von Rente und laufendem GF-Gehalt nicht akzeptiert.
- ◆ Dies rechtfertigt es, in den – neben dem Gehalt – geleisteten Rentenzahlungen eine vGA zu sehen.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	1991 (aus einem VEB) gegründete GmbH mit zwei Ges.-GF (50 % und WJ (50 %), ab 1998 JP (50 %) und WJ (20 %))
1991	Abschluss gleichzeitiger GF-Verträge mit Pensionszusagen i.H.v. 3.600 DM (JP) ab 65. Lj bzw. 2.725 DM (WJ) ab 67. Lj
1.3.2000	Mit Erreichen des 67. Lj reduziert WJ seine GF-Tätigkeit auf 20 %, bei entsprechender Gehaltsreduzierung auf 3.000 DM und erhält außerdem die monatliche Pension i.H.v. 2.725 DM
Dez. 2000	WJ kündigt GF-Vertrag zum 31.7.2002
FA	I.R.d. Revision sieht das FA in der Pensionszahlung an WJ eine vGA, weil die Gehaltszahlung nicht auf die Pension angerechnet wurde.

BFH-Urteil vom 11.9.2013 – I R 72/12, BFH/NV 2014, 793

Fall IV: Änderung des Pensionsalters, wenn Geschäftsführer vom nicht beherrschenden zum beherrschenden Gesellschafter wird

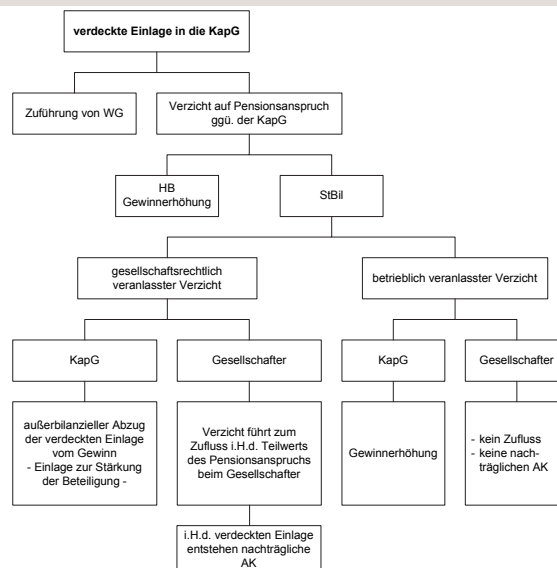
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	StB-GmbH, deren Ges.-GF A (25 %) eine Pensionszusage nach Vollendung des 60. Lj erhalten hat.
2002	Nach Gesellschafterwechsel ist A mit 60 % beteiligt.
2002 – 2004	Die Rückstellungszuführung erfolgt unverändert auf Basis eines Pensionsbeginns mit Vollendung des 60. Lj ohne Beanstandung i.R.e. Ap.
2005	FA berechnet Rückstellung auf das 65. Lj und löst rd. 461.000 EUR gewinnerhöhend auf.

Entscheidung und Begründung

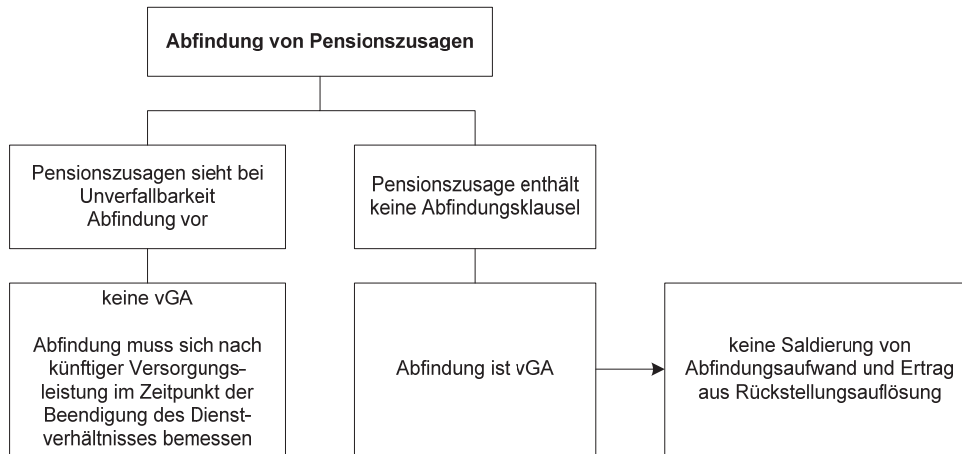
- ◆ Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 3 EStG ist bei der Berechnung der Pensionsrückstellung auf den in der Pensionszusage vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalls abzustellen.
- ◆ Für ein davon abweichendes Hinausschieben des Pensionsalters gibt die Regelung nichts her.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	SIB-GmbH, deren Ges.-GF A (25 %) eine Pensionszusage nach Vollendung des 60. Lj erhalten hat.
2002	Nach Gesellschaftswechsel ist A mit 60 % beteiligt.
2002 – 2004	Die Rückstellungszuführung erfolgt unverändert auf Basis eines Pensionsbeginns mit Vollendung des 60. Lj ohne Beanstandung i.R.v. Ap.
2005	FA berechnet Rückstellung auf das 65. Lj und löst rd. 461.000 EUR gewinnerhöhend auf.

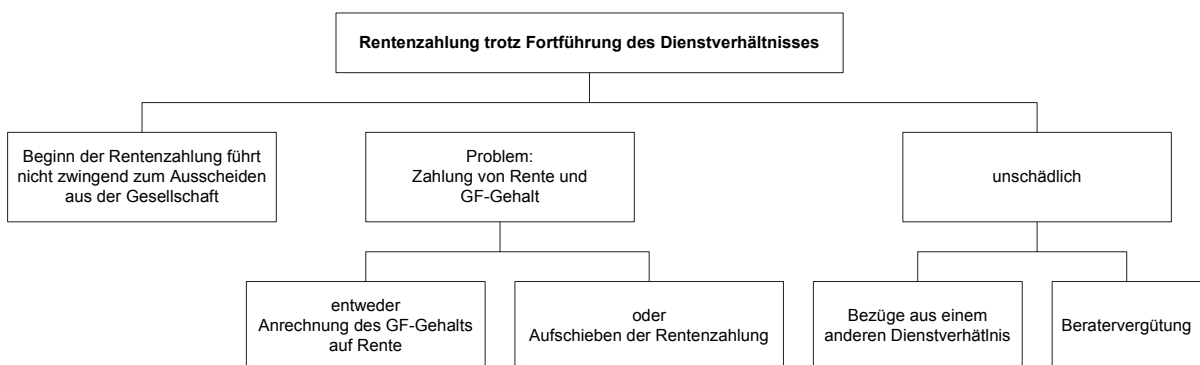
Der BFH hat offen gelassen, ob sich aus dem Wechsel vom Minderheits- zum Mehrheitsgesellschafter ein Hinausschieben des Pensionsalters ableiten lässt.

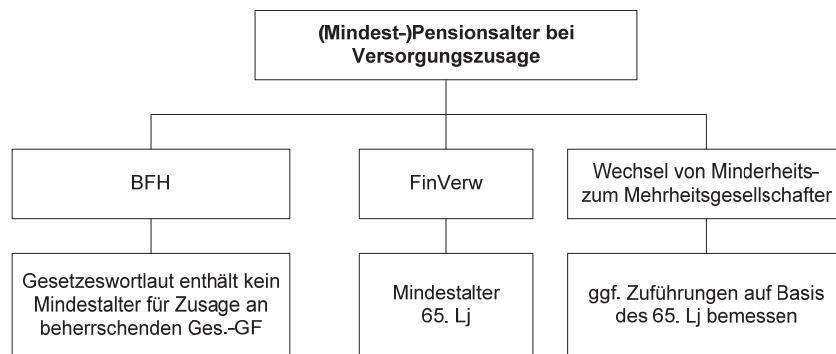


Abfindung von Pensionszusagen



Abfindung von Pensionszusagen





AktStR 2/2014 – Thema 03

Verluste im Zusammenhang mit
Steuerstundungsmodellen

§ 15b EStG

Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen

„(1) Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; ...

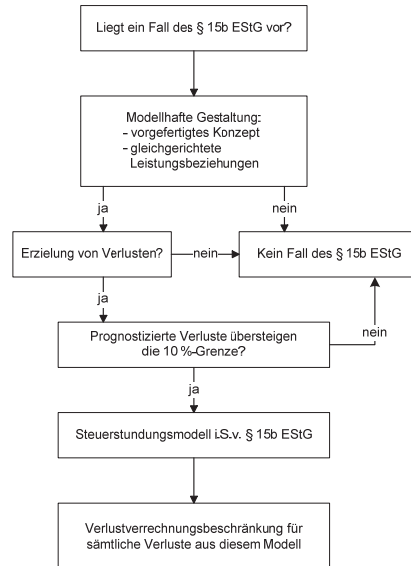
(2) Ein Steuerstundungsmodell im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn **aufgrund einer modellhaften Gestaltung** steuerliche Vorteile in Form **negativer Einkünfte erzielt werden sollen**. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund eines **vorgefertigten Konzepts** die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. ...

(3) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der **prognostizierten Verluste** zur Höhe des **gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals** oder bei Einzelinvestoren des eingesetzten Eigenkapitals **10 Prozent übersteigt**.“

BMF-Schreiben zu § 15b EStG

- ◆ § 15b EStG findet auf **Anlaufverluste von Existenz- und Firmengründern** grds. **keine Anwendung**
- ◆ Ein Steuerstundungsmodell liegt vor, wenn **aufgrund modellhafter Gestaltung** steuerliche Vorteile in Form von **negativen Einkünften erzielt werden sollen**
- ◆ Für die **Modellhaftigkeit** spricht die **Bereitstellung eines Bündels an Haupt-, Zusatz- und Nebenleistungen**, die den sofort abziehbaren Aufwand erhöhen und damit die Erzielung negativer Einkünfte ermöglichen soll

- ◆ Auch wenn gleichartige Verträge mit mehreren identischen Vertragsparteien abgeschlossen werden, z.B. demselben Treuhänder, demselben Vermittler, derselben Finanzierungsbank (sog. **gleichgerichtete Leistungsbeziehungen**), liegt eine Modellhaftigkeit vor



Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Welche Voraussetzungen sind für die Annahme eines Steuerstundungsmodells i.S.d. § 15b EStG erforderlich?

BFH-Urteil vom 6.2.2014 – IV R 59/10, BFH/NV 2014, 774

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	2006 gegründete GmbH & Co KG mit Unternehmensgegenstand Handel, Vermietung und Leasing von beweglichen und unbeweglichen WG
Gesellschafter	Kommanditist ist B mit 135.000 EUR KG-Anteil Komplementär: X-GmbH, deren Initiatoren ein „Konzeptionspapier zur Gründung einer Leasinggesellschaft“ (sog. Basiskonzept) zur Verfügung gestellt haben
Basiskonzept	Nach dem Basiskonzept waren bereits andere Leasingfondsgesellschaften gegründet worden. Das Basiskonzept enthielt Investitions- und Finanzierungsplanungen sowie eine Ertragsplanung aber – im Gegensatz zu früheren Konzepten – keine Nachsteuerbetrachtung und Erläuterungen zu Steuerersparnissen

2007	Feststellungserklärung der Klin. mit Verlust i.H.v. 115.000 EUR (KG – 135.000 EUR, GmbH + 20.000 EUR) bei Bildung einer Ansparrücklage i.H.v. 114.000 EUR
FA	Keine Anerkennung der Ansparrücklage; Restverlust der KG i.H.v. – 21.000 EUR nur verrechenbar, weil ein Steuerstundungsmodell vorliegt

Entscheidung und Begründung

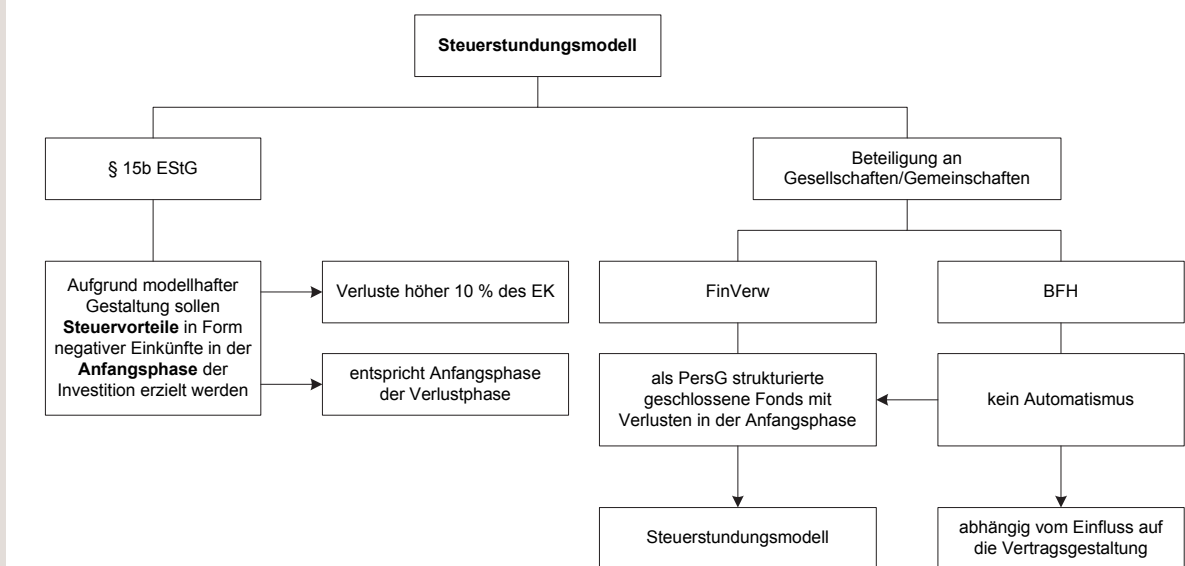
- ◆ Ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 1 EStG liegt vor, wenn aufgrund eines „vorgefertigten Konzepts“ negative Einkünfte erzielt werden sollen. Dabei wendet sich das Konzept an nicht näher bestimmte Interessenten und ist zur wiederholten Verwendung bestimmt.
- ◆ Das Konzept muss nicht zwingend auf gleichgerichtete und im Wesentlichen identische Leistungsbeziehungen ausgerichtet sein. Allerdings ist eine Bündelung von Verträgen und/oder Leistungen durch den Anbieter charakteristisch für den modellhaften Charakter einer Gestaltung.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	2006 gegründete GmbH & Co KG mit Unternehmensgegenstand Handel, Vermietung und Leistung von beweglichen und unbeweglichen VVG
Gesellschafter	Kommanditist A mit 135.000 EUR KG-Anteil Komplementär X GmbH, deren Initiatoren ein „Konzeptpapier“ zur Gründung einer „Leasinggesellschaft“ (bzgl. Basiskonzept) zur Verfügung gestellt haben
Basiskonzept	Nach dem Basiskonzept waren bereits andere Leasingfondsgesellschaften gegründet worden. Das Basiskonzept enthielt Investitions- und Finanzierungsplanungen sowie eine Ertragsplanung aber – im Gegensatz zu früheren Konzepten – keine Nachsteuerbeurteilung und Erläuterungen zu Steuergemessenheiten
2007	Feststellungsänderung der Klin. mit Verlust i.H.v. 115.000 EUR (KG – 135.000 EUR, GmbH + 20.000 EUR) bei Bildung einer Ansparranlage i.H.v. 114.000 EUR
FA	Keine Anerkennung der Ansparranlage. Reiserverlust der KG i.H.v. – 21.000 EUR nur verrechenbar, weil ein Steuerstundungsmodell vorliegt

- ◆ Das Konzept muss die Erzielung negativer Einkünfte ermöglichen. Maßgeblich sind nicht die tatsächlich erzielten, sondern die sich aus dem Konzept ergebenden negativen Einkünfte.
- ◆ Nach den Feststellungen des FG sieht die Ertragsplanung des Konzepts einen Gesamtüberschuss vor. In keinem Jahr sollten Verluste entstehen. Da Steuervorteile in Form von Verlusten im Konzept nicht in Aussicht gestellt wurden, liegt kein Steuerstundungsmodell vor.
- ◆ Unschädlich ist, dass frühere Prospekte an die neue Gesetzeslage angepasst wurden und insoweit Hinweise auf Steuervorteile fehlten, zumal das Zahlenmaterial vom alten Prospekt abweicht.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	2006 gegründete GmbH & Co KG mit Unternehmensgegenstand Handel, Vermietung und Leistung von beweglichen und unbeweglichen VVG
Gesellschafter	Kommanditist A mit 135.000 EUR KG-Anteil Komplementär X GmbH, deren Initiatoren ein „Konzeptpapier“ zur Gründung einer „Leasinggesellschaft“ (bzgl. Basiskonzept) zur Verfügung gestellt haben
Basiskonzept	Nach dem Basiskonzept waren bereits andere Leasingfondsgesellschaften gegründet worden. Das Basiskonzept enthielt Investitions- und Finanzierungsplanungen sowie eine Ertragsplanung aber – im Gegensatz zu früheren Konzepten – keine Nachsteuerbeurteilung und Erläuterungen zu Steuergemessenheiten
2007	Feststellungsänderung der Klin. mit Verlust i.H.v. 115.000 EUR (KG – 135.000 EUR, GmbH + 20.000 EUR) bei Bildung einer Ansparranlage i.H.v. 114.000 EUR
FA	Keine Anerkennung der Ansparranlage. Reiserverlust der KG i.H.v. – 21.000 EUR nur verrechenbar, weil ein Steuerstundungsmodell vorliegt

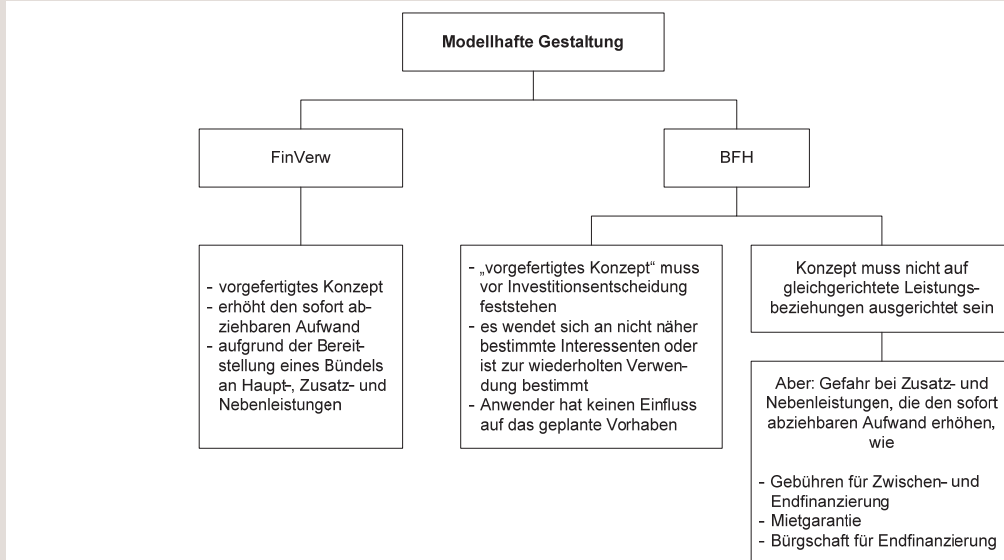
Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen



Aktuelles Steuerrecht 2/2014, 243

51

Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen



Aktuelles Steuerrecht 2/2014, 244

52

Erzielung steuerlicher Verluste**Beispiel**

Anleger	Modellhafte Beteiligung an einem Windparkfonds
Eigenmittel	100.000 EUR
Verlustprognose	12.000 EUR
Tatsächlicher Verlust	9.000 EUR

Lösung

Der tatsächliche Verlust liegt unterhalb der 10 %-Grenze. Da es aber auf den prognostizierten Verlust ankommt, liegt dennoch ein Steuerstundungsmodell vor.

Mehrstöckige Strukturen**Beispiel**

Ein Fonds (Obergesellschaft) erzielt aus einem Unterfonds 1 (Untergesellschaft) mit VuV-Einkünften bezogen auf sein Beteiligungskapital einen Verlust von 25 %. Aus einem weiteren Unterfonds 2 (Untergesellschaft) mit Kapitaleinkünften fällt ein Überschuss von 20 % an.

Lösung

Die gesamte Verlustquote beträgt nur 5 % und liegt damit unterhalb der Nichtaufgriffsgrenze von 10 %. § 15b EStG ist aber bereits für die Ebene der Untergesellschaft anzuwenden. Geht man davon aus, dass Unterfonds 1 eine modellhafte Gestaltung beinhaltet, ist der Verlust nur vortragsfähig, der Überschuss aus dem Unterfonds 2 aber sofort zu versteuern.

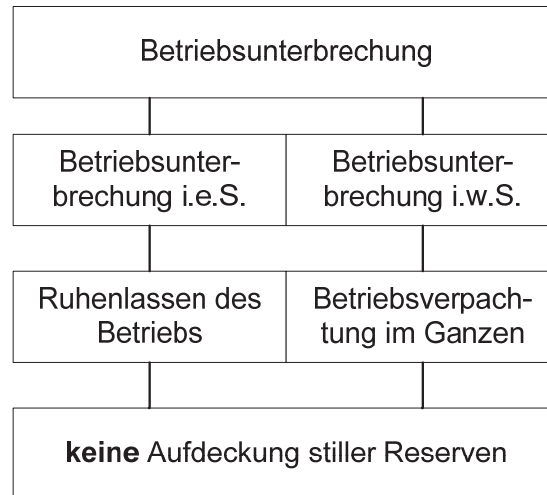
AktStR 2/2014 – Thema 04

Voraussetzungen für die Wiederaufnahme eines ruhenden bzw. verpachteten Gewerbebetriebs

Voraussetzungen für die Wiederaufnahme eines ruhenden bzw. verpachteten Gewerbebetriebs

Von der Betriebsaufgabe abzugrenzen ist

1. Die „stille Liquidation“ eines Gewerbebetriebs, die zwar auch zu einer Gewinnrealisierung führt, aber mangels zeitlich zusammengeballter Form nicht begünstigt ist.
2. Die (vorübergehende) „Betriebsunterbrechung“, die zu keiner Gewinnrealisierung führt.
3. Die innerbetriebliche strukturelle Veränderung oder Betriebsverlegung, die ebenfalls nicht zu einer Gewinnrealisierung führt, bei der aber Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme einzelner WG ebenfalls nicht begünstigt sind.



Betriebsunterbrechungen

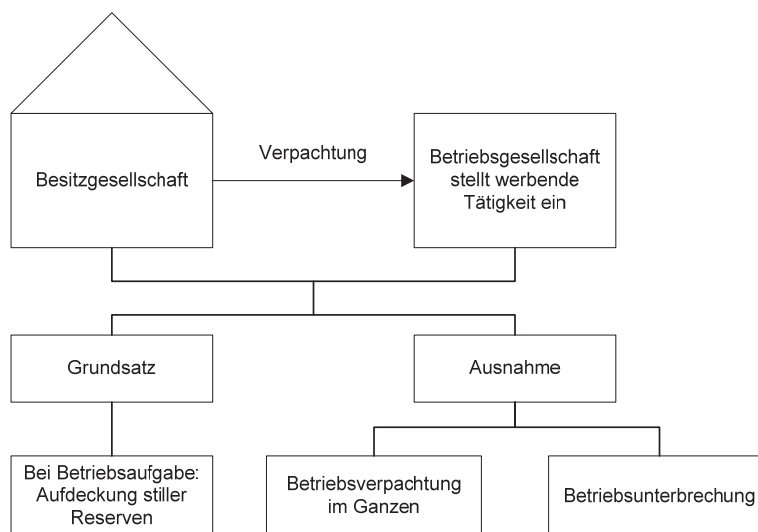
1. Die werbende Tätigkeit wird innerhalb eines „überschaubaren“ Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufgenommen (wirtschaftliche Identität).
2. Der Betrieb wird alsbald ohne Aufgabe verpachtet.
3. Eine PersG stellt ihren Betrieb ein. Dieselben Gesellschafter gründen eine neue PersG und eröffnen einen Betrieb, der mit dem bisherigen wirtschaftlich identisch ist.
4. Aufgrund Zerstörung wesentlicher Betriebsgrundlagen wird eine Ersatzbeschaffungsrücklage gebildet. In diesem Fall führt erst die Auflösung der Rücklage zur Betriebsaufgabe.

Betriebsverpachtung

Nach der BFH-Rspr. steht dem gewerblich tätigen Unternehmer das Wahlrecht zu,

1. dem FA ggü. zu erklären, dass er den Betrieb verpachtet hat, weil er ihn aufgeben will (dann liegt eine Betriebsaufgabe vor) oder
2. keine Erklärung abzugeben, was zur Folge hat, dass der bisherige Betrieb so lange fortbesteht, bis der Stpfl. erklärt hat, dass er ihn aufgeben will (Betriebsunterbrechung i.w.S.).

Verpächterwahlrecht bei Betriebsaufspaltung



§ 16 Abs. 3b EStG

„(3b) In den **Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen gilt ein Gewerbebetrieb** sowie ein Anteil im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 **nicht als aufgegeben, bis**

1. **der Steuerpflichtige die Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt oder**
2. **dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 erfüllt sind. (...)**“

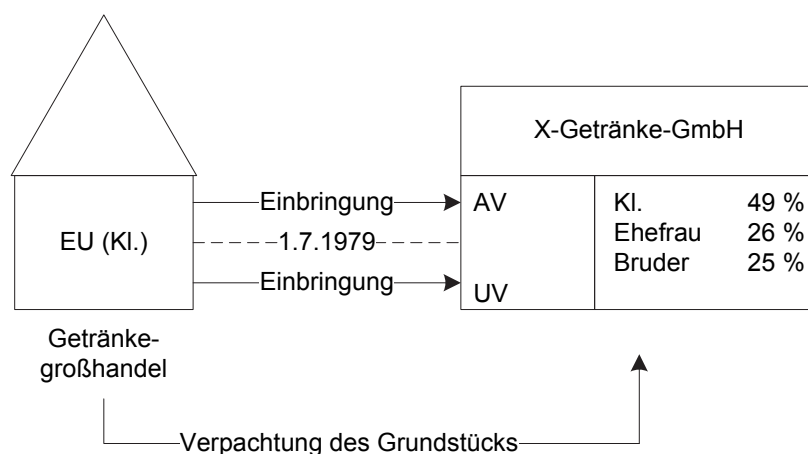
In folgenden Fällen besteht kein Wahlrecht:

1. Es besteht eine Betriebsaufspaltung
2. Der Betrieb wird an eine PersG verpachtet, an der der Verpächter als MU beteiligt ist
3. Der Betrieb wird in einer gewerblich geprägten PersG fortgeführt

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ Welche WG geben einem vorübergehend eingestellten Betrieb (Getränkegroßhandel) das wesentliche Gepräge?
- ◆ Kann eine in der Vergangenheit nicht erkannte Betriebsaufgabe vorliegen, wenn das FA irrtümlich von einer Betriebsaufspaltung ausgegangen ist?

BFH-Urteil vom 7.11.2013 – X R 21/11, BFH/NV 2014, 676



Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

1.7.1979	Kl. bringt sämtliche WG (AV + UV) seines Einzelunternehmens (Getränkegroßhandel) mit Ausnahme des in seinem Alleineigentum stehenden Grundstücks in die X-Getränke GmbH ein. GmbH-Anteile: Kl. 49 %, Ehefrau 26 %, Bruder 25 %
FA	Es liegt eine Betriebsaufspaltung zwischen den Besitzunternehmen des Kl. und der Betriebs-GmbH vor.
31.12.1994	Kl. entnimmt die nicht von der GmbH betrieblich genutzten Grundstücksteile und erklärt – wegen einer Teilbetriebsaufgabe – einen tarifbegünstigten Entnahmegewinn.
Ap	kein tarifbegünstigter Entnahmegewinn

Klage- begründung	Die fremdbetrieblichen und zu fremden Wohnzwecken überlassenen Grundstücke(-steile) sind PV. Eine Betriebsaufspaltung hat mangels personeller Verflechtung zu keinem Zeitpunkt vorgelegen
FG	Eine Betriebsaufspaltung hat wegen fehlender personeller Verflechtung nicht bestanden. Es liegt auch keine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, weil die Grundstücke nicht die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

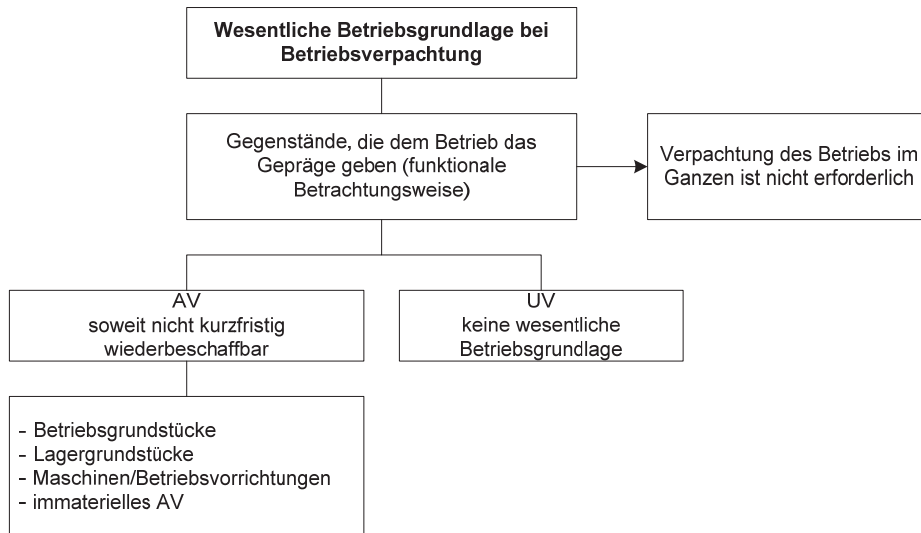
Entscheidung und Begründung

- ◆ Eine Betriebsaufspaltung hat mangels personeller Verflechtung nicht vorgelegen.
- ◆ Entgegen der Auffassung des FG liegen jedoch die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung im Ganzen vor.
- ◆ Die Einstellung einer gewerblichen Tätigkeit ist als Betriebsunterbrechung zu beurteilen, solange keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben wird.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
1.7.1979	KI bringt sämtliche WG (IV + UV) seines Einzelunternehmens (Getränkegroßhandel) mit Ausnahme des in seinem Alleineigentum stehenden Grundstücks in die X-Gesellschaft GmbH ein. GmbH-Anteile: KI, 40 %; Ehefrau, 20 %; Bruder, 20 %.
FA	Es liegt eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Besizerunternehmen des KI und der Betriebs-GmbH vor.
31.12.1994	KI entnimmt die nicht von der GmbH betrieblich genutzten Grundstücke und erklart – wegen einer Teilerbbaufgabe – einen tarifbegünstigten Ertrahmngsgewinn.
Ag	Die Betriebsaufspaltung hat mangels personeller Verflechtung zu keinem Zeitpunkt vorgelegen.
Klagebegründung	Die Betriebsaufspaltung hat mangels personeller Verflechtung zu keinem Zeitpunkt vorgelegen.
FG	Eine Betriebsaufspaltung hat wegen fehlender personeller Verflechtung nicht bestanden. Es liegt auch keine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, weil die Grundstücke nicht die allernotwendigsten Betriebsgrundlagen darstellen.

- ◆ Eine Betriebsunterbrechung liegt auch vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden und dem Verpächter die Möglichkeit verbleibt, den „vorübergehend“ eingestellten Betrieb wieder aufzunehmen.
- ◆ Bei Groß- und Einzelhandelsunternehmen geben die gewerblich genutzten Räume dem Handelsgeschäft das Gepräge und bilden regelmäßig eine wesentliche Betriebsgrundlage.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
1.7.1979	KI bringt sämtliche WG (IV + UV) seines Einzelunternehmens (Getränkegroßhandel) mit Ausnahme des in seinem Alleineigentum stehenden Grundstücks in die X-Gesellschaft GmbH ein. GmbH-Anteile: KI, 40 %; Ehefrau, 20 %; Bruder, 20 %.
FA	Es liegt eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Besizerunternehmen des KI und der Betriebs-GmbH vor.
31.12.1994	KI entnimmt die nicht von der GmbH betrieblich genutzten Grundstücke und erklart – wegen einer Teilerbbaufgabe – einen tarifbegünstigten Ertrahmngsgewinn.
Ag	Die Betriebsaufspaltung hat mangels personeller Verflechtung zu keinem Zeitpunkt vorgelegen.
Klagebegründung	Die Betriebsaufspaltung hat mangels personeller Verflechtung zu keinem Zeitpunkt vorgelegen.
FG	Eine Betriebsaufspaltung hat wegen fehlender personeller Verflechtung nicht bestanden. Es liegt auch keine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, weil die Grundstücke nicht die allernotwendigsten Betriebsgrundlagen darstellen.



§ 16 Abs. 3b EStG

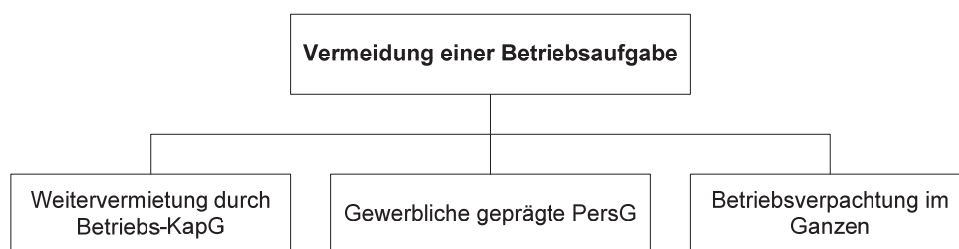
Ohne Betriebsaufgabeerklärung keine Betriebsaufgabe

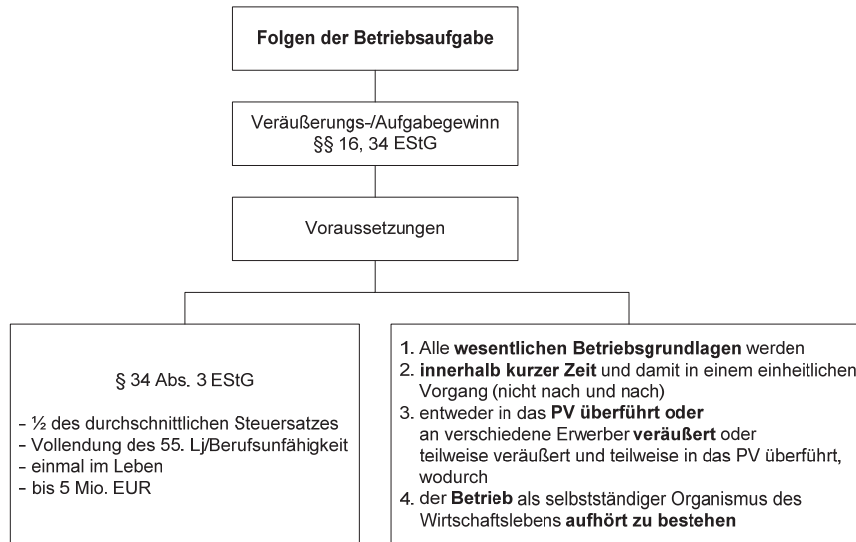
- ◆ Die FinVerw läuft nicht Gefahr, dass bei einer Betriebsverpachtung WG unbemerkt in das PV überführt und somit der Besteuerung entzogen werden.
- ◆ Umgekehrt droht bei Betriebsverpachtungen für die Stpfl. nicht das Risiko, dass unerwartet ein Aufgabegewinn zu versteuern ist, solange keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben wird.

AktStR 2/2014 – Thema 05

Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn bei Beendigung von Betriebsaufspaltungen

Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn bei Beendigung von Betriebsaufspaltungen



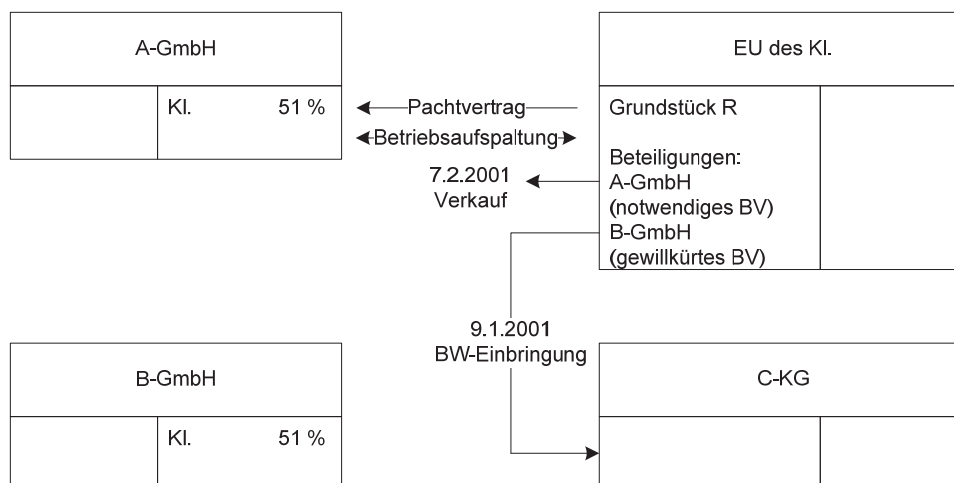


Betriebsveräußerung →	die wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber veräußert werden, so dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann, bei der
Betriebsaufgabe →	die wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber veräußert und/oder ins PV überführt werden und dadurch der lebende und selbstständige Organismus zerstört wird.

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Kann die Begünstigung eines Betriebsaufgabegewinns deshalb versagt werden, weil zeitlich mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung wesentliche Betriebsgrundlagen in ein anderes BV übertragen worden sind?

BFH-Urteil vom 5.2.2014 – X R 22/12, DStR 2014, 584



Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Einzelunternehmer (Besitzunternehmen)
Betriebsaufspaltung	Kl. vermietet Grundstück an die A-GmbH, an der er zu 51 % beteiligt ist
EU (Besitzgesellschaft)	Notwendiges BV: Grundstück und die Beteiligung an der A-GmbH Gewillkürtes BV: Beteiligung an der B-GmbH (51 %)
9.1.2001	Einbringung der Anteile an der B-GmbH zum BW in die neugegründete C-KG
7.2.2001	Veräußerung der Anteile an der A-GmbH an einen Dritten Folge: Ende der Betriebsaufspaltung (Aufgabegewinn 6.572.000 DM)

StErkl	Antrag auf Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz, § 34 Abs. 3 EStG
FA	Sachverhaltsermittlung durch Einsicht in Homepage etc. = Beteiligung an der B-GmbH ist notwendiges BV Kein ermäßigter Steuersatz, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wurden
FG	Klageabweisung: Nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen wurden in einem einheitlichen Vorgang veräußert und/oder entnommen

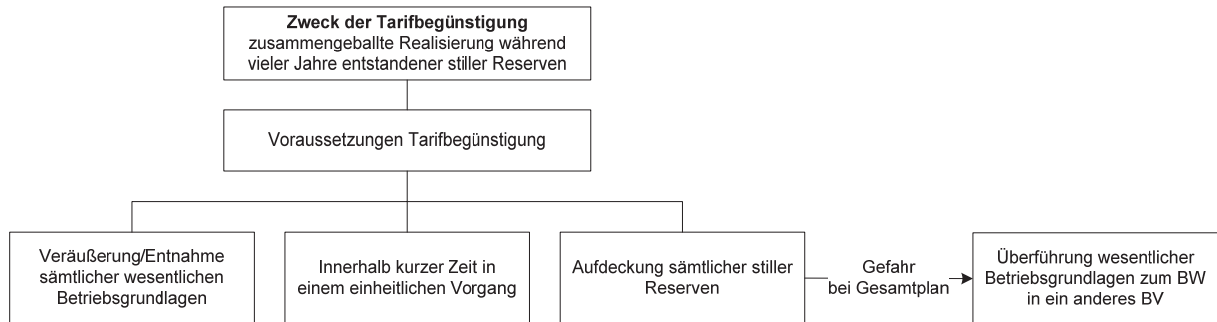
Entscheidung und Begründung

- ◆ Mit Veräußerung der Anteile an der A-GmbH ist die personelle Verflechtung entfallen und damit die Betriebsaufspaltung beendet.
- ◆ Durch den engen zeitlichen Zusammenhang zwischen
 - der Überführung der Anteile an der B-GmbH zum BW in ein anderes BV (9.1.2001) und
 - der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH und der dadurch bewirkten Beendigung der Betriebsaufspaltung (7.2.2001) liegt keine begünstigte Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) vor.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Einzelunternehmer (Besitzunternehmen)
Betriebsaufspaltung	Kl. vermietet Grundstück an die A-GmbH, an der er zu 51 % beteiligt ist
EU (Besitzgesellschaft)	Notwendiges BV: Grundstück und die Beteiligung an der A-GmbH Gewillkürtes BV: Beteiligung an der B-GmbH (51 %)
9.1.2001	Einbringung der Anteile an der B-GmbH zum BW in die neugegründete C-KG
7.2.2001	Veräußerung der Anteile an der A-GmbH an einen Dritten Folge: Ende der Betriebsaufspaltung (Aufgabegewinn 6.572.000 DM)
StEriKl	Antrag auf Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz, § 34 Abs. 3 EStG
FA	Sachverhaltsermittlung durch Einsicht in Homepage etc.= Beteiligung an der B-GmbH ist notwendiges BV Kein ermäßigter Steuersatz, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wurden
FG	Klageabweisung: Nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen wurden in einem einheitlichen Vorgang veräußert und/oder entnommen

- ◆ Denn die Anteile an der B-GmbH gehörten zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens des Kl.
- ◆ Aufgrund der veröffentlichten Unternehmensangaben des Kl. ist von einem funktionalen Zusammenhang zwischen beiden KapG auszugehen, zumal der Geschäftszweck des Einzelunternehmens aus dem Halten von Beteiligungen bestanden hat.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Einzelunternehmer (Besitzunternehmen)
Betriebsaufspaltung	Kl. vermietet Grundstück an die A-GmbH, an der er zu 51 % beteiligt ist
EU (Besitzgesellschaft)	Notwendiges BV: Grundstück und die Beteiligung an der A-GmbH Gewillkürtes BV: Beteiligung an der B-GmbH (51 %)
9.1.2001	Einbringung der Anteile an der B-GmbH zum BW in die neugegründete C-KG
7.2.2001	Veräußerung der Anteile an der A-GmbH an einen Dritten Folge: Ende der Betriebsaufspaltung (Aufgabegewinn 6.572.000 DM)
StEriKl	Antrag auf Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz, § 34 Abs. 3 EStG
FA	Sachverhaltsermittlung durch Einsicht in Homepage etc.= Beteiligung an der B-GmbH ist notwendiges BV Kein ermäßigter Steuersatz, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert wurden
FG	Klageabweisung: Nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen wurden in einem einheitlichen Vorgang veräußert und/oder entnommen

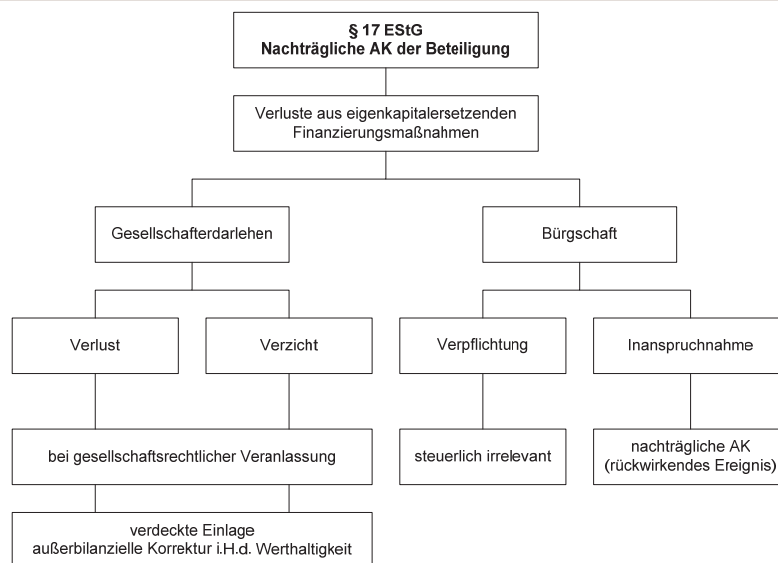


AktStR 2/2014 – Thema 06

Eigenkapitaleretzende Gesellschafterbürgschaft

Zusammenspiel von § 17 EStG mit § 20 EStG

- ◆ Die laufenden Erträge werden gem. § 20 EStG der Steuer unterworfen
- ◆ § 17 EStG erfasst dagegen Veräußerungs-/Aufgabe-Gewinne oder – Verluste (Verluste soweit der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Gesellschaftskapital unmittelbar oder mittelbar zu mind. 1 % beteiligt war)



Vom BFH zu entscheidende Rechtsfrage

Unter welchen Voraussetzungen hat eine Bürgschaft eigenkapitalersetzenden Charakter?

BFH-Urteil vom 20.8.2013 – IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Kl.	Alleiniger Gesellschafter-GF der Bauträger X-GmbH
1999	Nachdem die A-Bank die Vorfinanzierung eines Bauvorhabens nicht fortführen will, gewährt die Sparkasse ein Darlehen über 1,5 Mio. DM
Bürgschaft	Kl. übernimmt ggü. der Sparkasse eine unbeschränkte selbstschuldnerische Bürgschaft zur Sicherung aller bestehenden und künftigen Verpflichtungen der GmbH

2003	Nach Zahlungsschwierigkeiten Bürgschaftsinanspruchnahme i.H.v. rd. 701.000 EUR
2008	Löschung der GmbH wegen Vermögenslosigkeit
FA	Keine Berücksichtigung der Bürgschaftsinanspruchnahme als nachträgliche AK
FG	Bürgschaftsinanspruchnahme führt zu nachträglichen AK
Revision	Bürgschaft ist nicht eigenkapitalersetzend, weil möglicherweise andere Banken keine Bürgschaft verlangt hätten

Entscheidung und Begründung

- ◆ Die AK erhöhen sich um den Nennwert der wertlos gewordenen Rückgriffsforderung, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme bereits in der Krise war.
- ◆ Dies ist der Fall, wenn ordentliche Kaufleute EK zugeführt hätten, stattdessen aber ein Darlehen gewähren oder eine dem Darlehen wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung – insb. eine Bürgschaft – ausführen.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Alleiner Gesellschafter-GF der Bauträger X-GmbH
1999	Nachdem die A-Bank die Vorfinanzierung eines Bauvorhabens nicht fortführen will, gewährt die Sparkasse ein Darlehen über 1,5 Mio. DM
Bürgschaft	Kl. übernimmt ggü. der Sparkasse eine unbeschränkte selbstschuldnerische Bürgschaft zur Sicherung aller bestehenden und künftigen Verpflichtungen der GmbH
2003	Nach Zahlungsschwierigkeiten Bürgschaftsinanspruchnahme i.H.v. rd. 701.000 DM
2008	Löschung der GmbH wegen Vermögenslosigkeit
FA	Keine Berücksichtigung der Bürgschaftsinanspruchnahme als nachträgliche AK
FG	Bürgschaftsinanspruchnahme führt zu nachträglichen AK
Revision	Bürgschaft ist nicht eigenkapitalersetzend, weil möglicherweise andere Banken keine Bürgschaft verlangt hätten

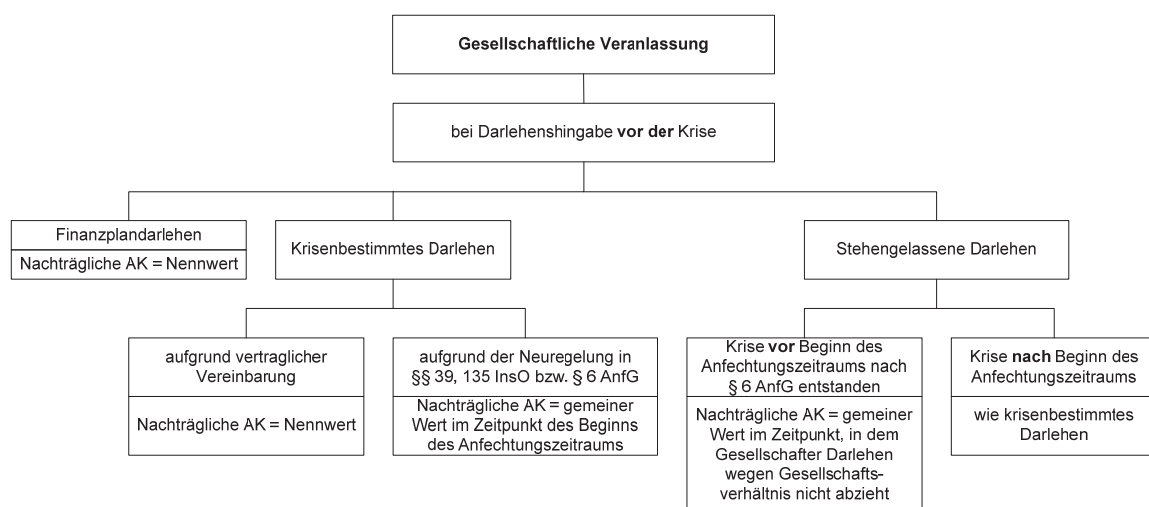
Eigenkapitalersetzende Gesellschafterbürgschaft

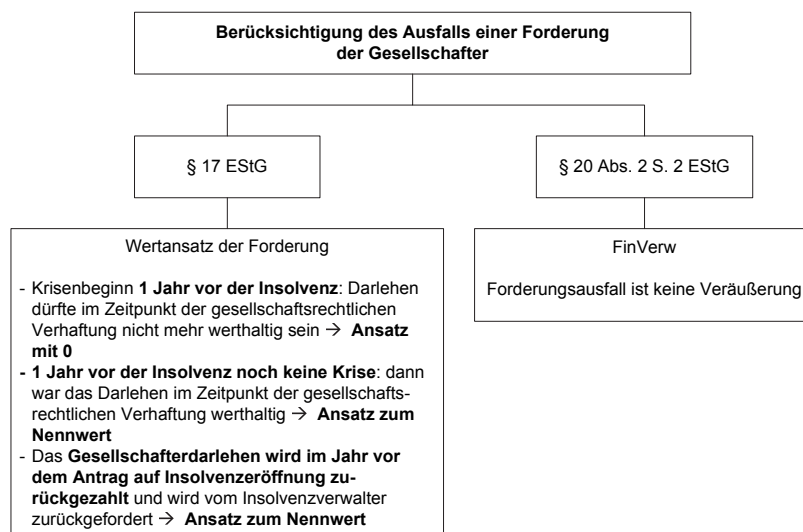
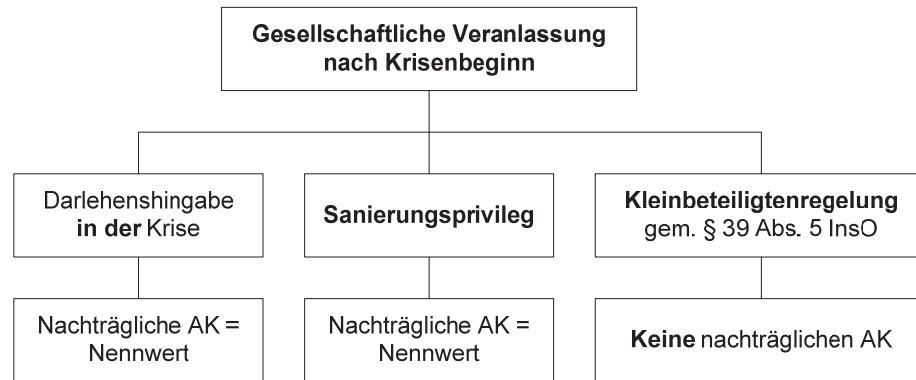
- ◆ Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Bürgschaft in der Krise gegeben wurde und damit funktionales EK i.S.d. BFH-Rspr. darstellt. Dies zeigt sich darin, dass die GmbH mit den vorhandenen gesellschaftseigenen Sicherungsmitteln den für die Bauträgertätigkeit erforderlichen Kredit sich nicht aus eigener Kraft verschaffen konnte.
- ◆ Das Sicherungsbedürfnis manifestiert sich auch in dem ohne Begründung erfolgten Ausstieg der A-Bank aus der (Vor-) Finanzierung.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kl.	Alleiner Gesellschafter-GF der Bauträger X-GmbH
1999	Nachdem die A-Bank die Vorfinanzierung eines Bauvorhabens nicht fortführen will, gewährt die Sparkasse ein Darlehen über 1,5 Mio. DM
Bürgschaft	Kl. übernimmt ggü. der Sparkasse eine unbeschränkte selbstschuldnerische Bürgschaft zur Sicherung aller bestehenden und künftigen Verpflichtungen der GmbH
2003	Nach Zahlungsschwierigkeiten Bürgschaftsanspruchnahme i.H.v. rd. 701.000 DM
2008	Überschuldung der GmbH wegen Vermögenslosigkeit
FA	Keine Berücksichtigung der Bürgschaftsanspruchnahme als nachträgliche AK
FG	Bürgschaftsanspruchnahme führt zu nachträglichen AK
Revision	Bürgschaft ist nicht eigenkapitalersetzend, weil möglicherweise andere Banken keine Bürgschaft verlangt hätten

Eigenkapitalersetzende Gesellschafterbürgschaft

BMF-Schreiben vom 21.10.2010 – BStBl I 2010, 832

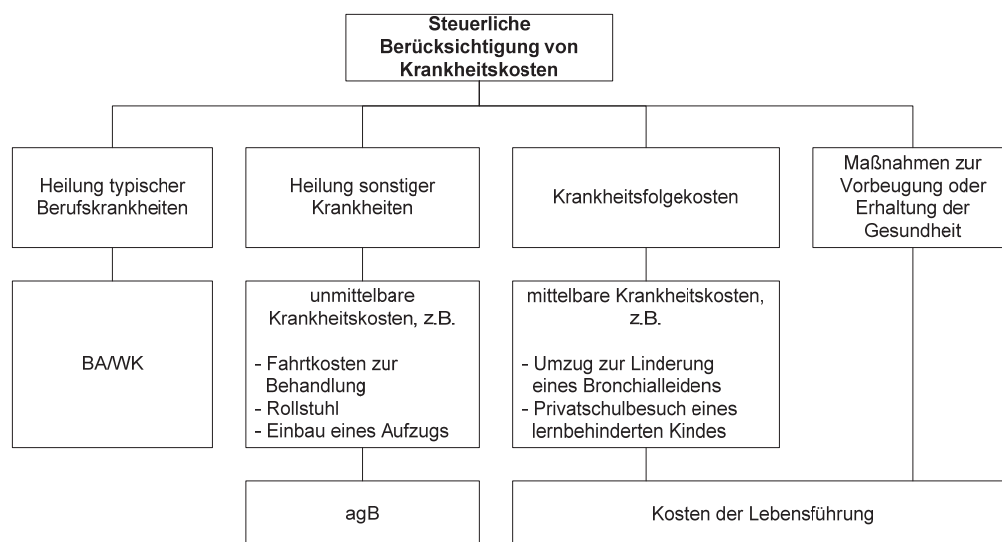


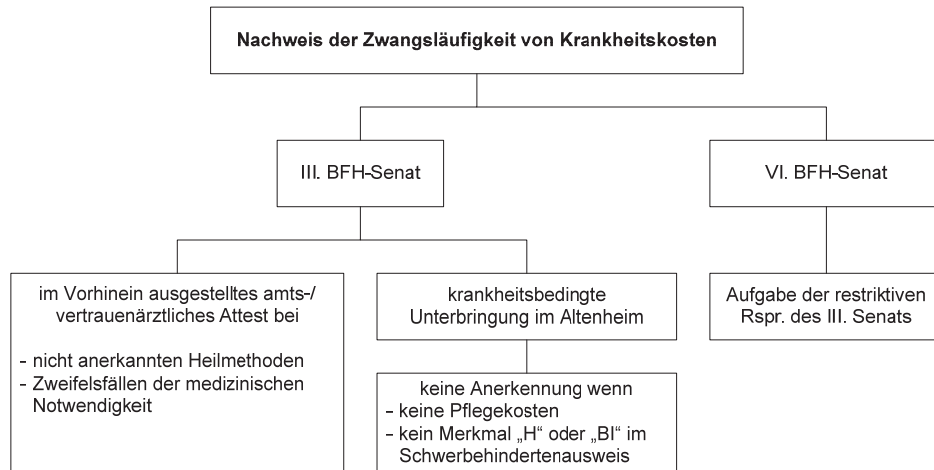


AktStR 2/2014 – Thema 07

Außergewöhnliche Belastungen: Treppenlift und Heimkosten

Außergewöhnliche Belastungen: Treppenlift und Heimkosten





Formalisierter Nachweis gem. § 64 EStDV

- ◆ Bei Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel ist die **Verordnung** eines **Arztes** oder **Heilpraktikers** erforderlich, § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV.
- ◆ Bei Aufwendungen für Maßnahmen, die ihrer Art nach nicht eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen und deren medizinische Indikation deshalb schwer zu beurteilen ist, muss **vor Beginn** der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ein **amtsärztliches Attest** oder eine **ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes** der Krankenversicherung ausgestellt werden, § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV.

§ 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV gilt für:

- ◆ Bade- oder Heilkuren
- ◆ Psychotherapeutische Behandlungen
- ◆ Medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung bei Kindern mit Legasthenie oder anderen Behinderungen
- ◆ Betreuung durch Begleitpersonen
- ◆ Allg. Gebrauchsgegenstände als medizinische Hilfsmittel
- ◆ Wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden

Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

- ◆ *Sind neben den konkreten Pflegekosten auch die (allgemeinen) Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt für die Wohnungsnutzung im Seniorenstift abzgl. einer Haushaltsersparnis abzugsfähig?*
- ◆ *Ist der Nachweis krankheitsbedingter Aufwendungen für einen Treppenlift durch ein zuvor eingeholtes amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu erbringen?*

BFH-Urteil vom 14.11.2013 – VI R 20/12, BFH/NV 2014, 757

Fall I: Wohnstift

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form									
Klin.	1997 Pflegestufe III aufgrund einer Gehirnblutung								
2003	Bezug eines 3-Zimmer-App. eines Wohnstifts mit EM								
Entgelt	<table border="0"> <tr> <td>Wohnen</td> <td>2.530 EUR</td> </tr> <tr> <td>Verpflegung</td> <td>400 EUR</td> </tr> <tr> <td>Betreuung</td> <td>600 EUR</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>3.530 EUR</u></td> </tr> </table>	Wohnen	2.530 EUR	Verpflegung	400 EUR	Betreuung	600 EUR		<u>3.530 EUR</u>
Wohnen	2.530 EUR								
Verpflegung	400 EUR								
Betreuung	600 EUR								
	<u>3.530 EUR</u>								
2004/2005	agB für Aufenthalt im Seniorenwohnstift und für Pflegebedürftigkeit 2004: 41.272 EUR 2005: 49.235 EUR								
FA	2004: 13.747 EUR 2005: 17.634 EUR vor Abzug der zumutbaren Belastung								

Entscheidung und Begründung

- ◆ Zu den als agB anzuerkennenden Krankheitskosten gehören Aufwendungen, die unmittelbar zum Zwecke der Heilung der Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen, wie insb. Kosten für die eigentliche Heilbehandlung und eine krankheitsbedingte Unterbringung.
- ◆ Neben den konkret angefallenen und in Rechnung gestellten Pflegekosten sind dem Grunde nach auch die Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt für die Wohnung im Wohnstift als agB zu berücksichtigen.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form									
Klin.	1997 Pflegestufe III aufgrund einer Gehirnblutung								
2003	Bezug eines 3-Zimmer-App. eines Wohnstifts mit EM								
Entgelt	<table border="0"> <tr> <td>Wohnen</td> <td>2.530 EUR</td> </tr> <tr> <td>Verpflegung</td> <td>400 EUR</td> </tr> <tr> <td>Betreuung</td> <td>600 EUR</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>3.530 EUR</u></td> </tr> </table>	Wohnen	2.530 EUR	Verpflegung	400 EUR	Betreuung	600 EUR		<u>3.530 EUR</u>
Wohnen	2.530 EUR								
Verpflegung	400 EUR								
Betreuung	600 EUR								
	<u>3.530 EUR</u>								
2004/2005	agB für Aufenthalt im Seniorenwohnstift und für Pflegebedürftigkeit 2004: 41.272 EUR 2005: 49.235 EUR								
FA	2004: 13.747 EUR 2005: 17.634 EUR vor Abzug der zumutbaren Belastung								

- ◆ Diese sind allerdings – zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung der in den Heimunterbringungskosten enthaltenen Kosten für Dienstleistungen – um eine Haushaltsersparnis zu kürzen.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	1997 Pflegestufe III aufgrund einer Gehirnblutung
2003	Bezug eines 3-Zimmer-App. eines Wohnstifts mit EM
Eink. d. Verm.	Wohnen 2.530 EUR
	Verpflegung 400 EUR
	Betreuung 3.530 EUR
2004/2005	agB für Aufenthalt im Seniorenwohnstift und für Pflegebedürftigkeit
FA	2004: 41.272 EUR
	2005: 49.235 EUR
	2004: 13.747 EUR
	2005: 17.634 EUR
	vor Abzug der zumutbaren Belastung

BFH-Urteil vom 6.2.2014 – VI R 61/12, BFH/NV 2014, 771

Fall II: Treppenlift

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Alleinerbin des 2007 verstorbenen EM
2005	Einbau eines Treppenlifts im selbstgenutzten EFH
Est-Erklärung 2005	agB für Treppenlift i.H.v. 18.600 EUR
5.10.2006	Attest des Internisten und Hausarztes über Schwerbehinderung mit außergewöhnlicher Gehbehinderung

FA/FG	kein Abzug
BFH	Die medizinische Notwendigkeit ist nicht durch ein zuvor erstelltes amtsärztliches Attest nachzuweisen
FG 2. Rechtsgang	Bei krankheitsbedingten Aufwendungen für medizinische Hilfsmittel, die auch als Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind, ist die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten gem. § 64 Abs. 1 Nr. 2e) EStDV durch ein zuvor ausgestelltes amtsärztliches Attest zu erbringen.

Entscheidung und Begründung

- ◆ Als Krankheitskosten sind nur solche Aufwendungen zu berücksichtigen, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit (z.B. Medikamente, Operationen) oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen (bspw. Aufwendungen für einen Rollstuhl).
- ◆ Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen hat der Stpfl. in einer Reihe von Fällen nach § 64 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStDV nachzuweisen.

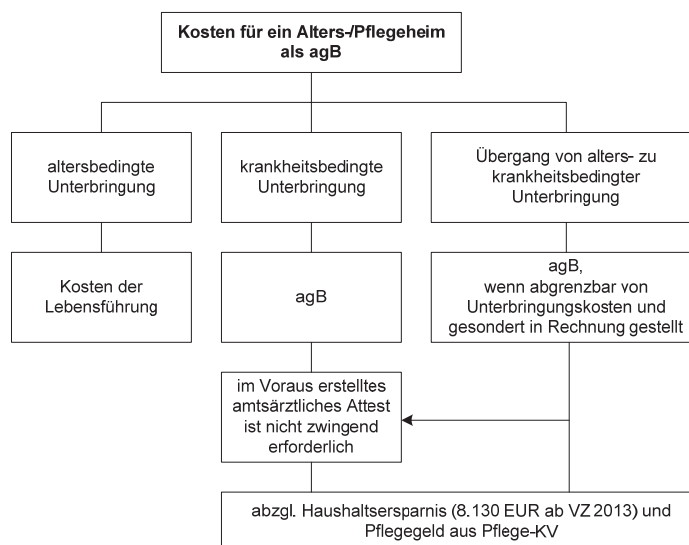
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kin.	Alleinstehender des 2007 verstorbenen EM
2005	Einbau eines Treppenlifts in selbstgenutzten EFH
ESB-Erklärung 2005	ggf. für Treppenlift 131 v. 18.000 EUR
5.10.2006	Attest des Internisten und Hausarztes über Schwerbehinderung mit außergewöhnlicher Gebelinderung
FA/FG	kein Abzug
BFH	Die medizinische Notwendigkeit ist nicht durch ein zuvor erstelltes amtsärztliches Attest nachzuweisen
FG	Bei krankheitsbedingten Aufwendungen für medizinische Hilfsmittel, die auch als Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind, ist die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten gem. § 64 Abs. 1 Nr. 2e) EStDV durch ein zuvor ausgestelltes amtsärztliches Attest zu erbringen.
2. Rechtsgang	

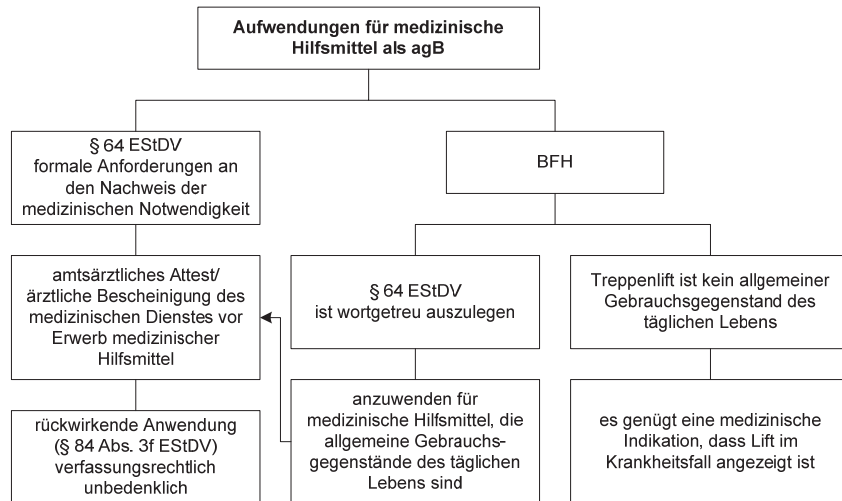
Außergewöhnliche Belastungen: Treppenlift und Heimkosten

- ◆ **Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S.v. § 33 Abs. 1 SGB V** sind allerdings nur solche technischen Hilfen, die getragen oder mit sich geführt werden können, um sich im jeweiligen Umfeld zu bewegen, zurechtzufinden und die elementaren Grundbedürfnisse des täglichen Lebens zu befriedigen.
- ◆ Ein Treppenlift ist kein Hilfsmittel i.S.d. Legaldefinition. Die Zwangsläufigkeit und damit die medizinische Notwendigkeit von Aufwendungen für den Einbau eines Treppenlifts ist deshalb nicht formalisiert nachzuweisen.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kin.	Altenheim des 2007 verstorbenen EM
2005	Einbau eines Treppenlifts im selbstgenutzten EFH
ESK-Erklärung 2005	agB für Treppenlift 1,1 v. 18.600 EUR
5.10.2006	Attest des Internisten und Hausarztes über Schwerbehinderung mit außergewöhnlicher Gehbehinderung
FA/FG	kein Abzug
BM	Die medizinische Notwendigkeit ist nicht durch ein zuvor erstelltes amtsärztliches Attest nachzuweisen
FD	Bei krankheitsbedingten Aufwendungen für medizinische Hilfsmittel, die auch als Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind, ist die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten gem. § 64 Abs. 1 Nr. 2a) EStDV durch ein zuvor ausgestelltes amtsärztliches Attest zu erbringen.

Außergewöhnliche Belastungen: Treppenlift und Heimkosten





AktStR 2/2014 – Thema 08

Inkongruente Gewinnausschüttungen

§ 29 Abs. 3 GmbHG

„Die Verteilung (des Ergebnisses) erfolgt nach Verhältnis der Geschäftsanteile. Im Gesellschaftsvertrag kann ein anderer Maßstab der Verteilung festgesetzt werden.“

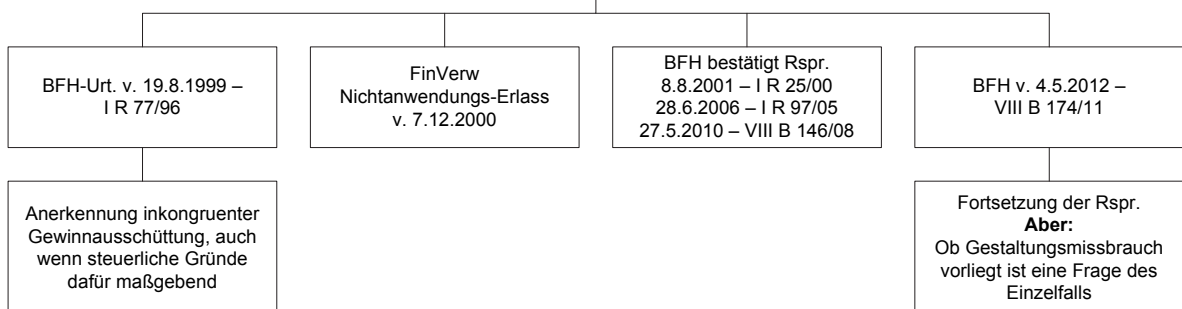
§ 60 Abs. 1, 3 AktG

„(1) Die Anteile der Aktionäre am Gewinn bestimmen sich nach ihren Anteilen am Grundkapital.

....

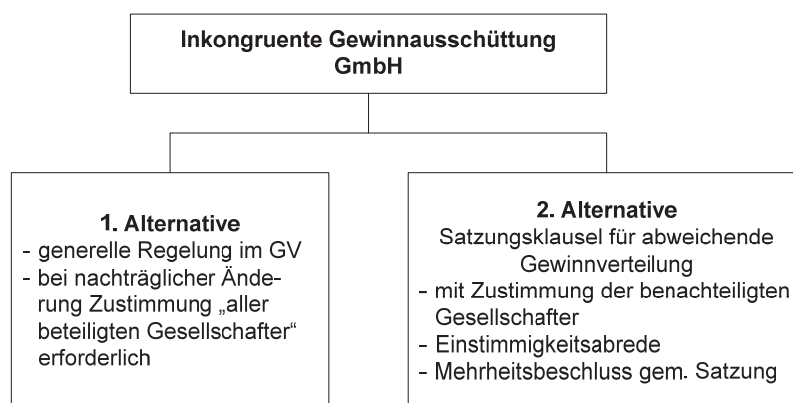
(3) Die Satzung kann eine andere Art der Gewinnverteilung bestimmen.“

**Steuerrechtliche Behandlung
inkongruenter Gewinnausschüttungen**



BMF-Schr. v. 17.12.2013 – IV C 2 – S – 2750-a/11/10001, BStBl I 2014, 63

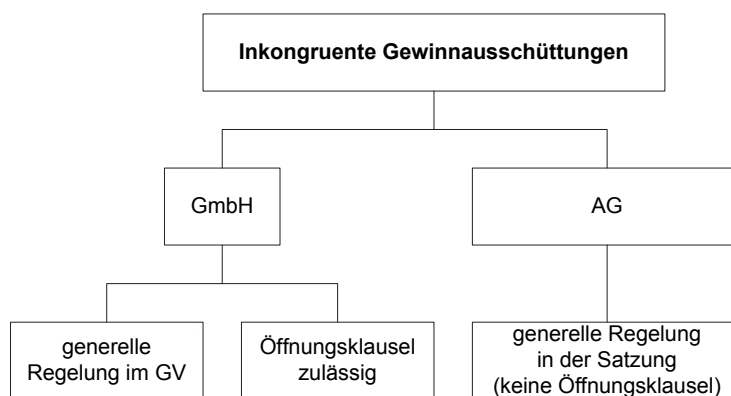
Die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung setzt voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist.

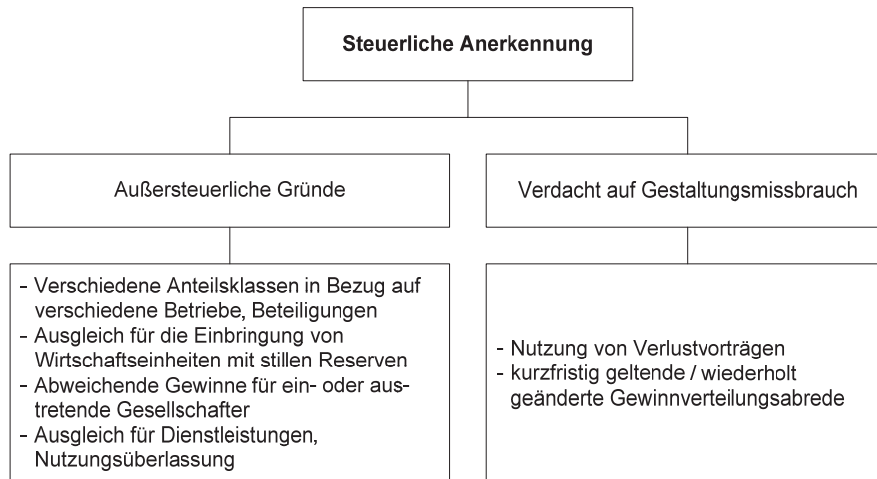


Inkongruente Gewinnausschüttung

AG

- ◆ Satzung enthält abweichende Gewinnverteilungsschlüssel
- ◆ Nachträgliche Satzungsänderung nur mit Zustimmung der benachteiligten Gesellschafter





Hinweis

Bei Familien-PersG prüft die FinVerw generell, ob die von der Gesellschaft vorgenommene Gewinnverteilung steuerlich zu übernehmen ist, R 15.9 Abs. 3 EStR.

AktStR 2/2014 – Thema 09

Sollbesteuerung und Steuerberichtigung

Grundlagen der Sollbesteuerung

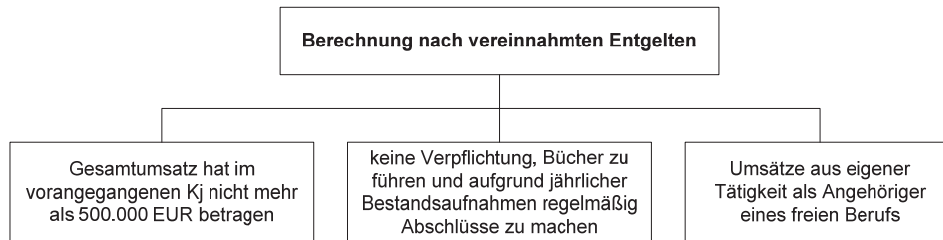
§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG **Entstehung der Steuer**

„(1) Die Steuer entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

a) bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten
(§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums,
in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

(...)“



§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG
Änderung der Bemessungsgrundlage

”...“

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das **vereinbarte Entgelt** für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb **uneinbringlich geworden ist**. Wird das **Entgelt nachträglich vereinnahmt**, sind Steuerbetrag und **Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen; ...“**

Auffassung der Finanzverwaltung zur Uneinbringlichkeit

- ◆ Der Schuldner der Forderung ist zahlungsunfähig
- ◆ Der Forderung kann die Einrede des Einforderungsverzichts entgegengehalten werden
- ◆ Der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts wird nicht erfüllt und bei objektiver Betrachtung ist damit zu rechnen, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann
- ◆ Der Leistungsempfänger bestreitet das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert.

Vom BFH zu klärende Rechtsfrage

Kann ein sollbesteuernder Bauunternehmer, dessen Kunden einen Teil der Auftragssumme als Sicherheit für Gewährleistungsansprüche einbehalten, die USt gem. § 17 Abs. 2 UStG berichtigen?

BFH-Urteil v. 24.10.2013 – V R 31/12, BFH/NV 2014, 465**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Klin.	Im Bereich der Oberflächentechnik (Malerarbeiten, Strahltechnik, Verzinkerei) tätige GmbH & Co. KG
USt 2007	Abzug der von Kunden vorgenommenen Sicherheitseinbehalte von der USt-BMG
FA	Die Forderungen unterliegen auch im Umfang der (abgezogenen) Sicherheitseinbehalte der USt.

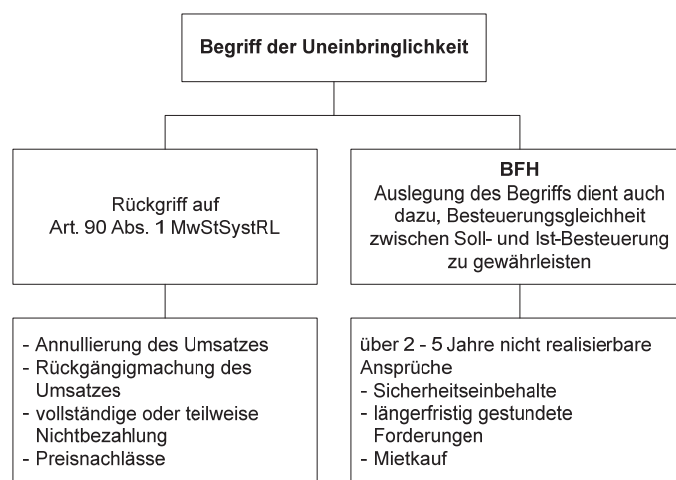
Entscheidung und Begründung

- ◆ Die Sollbesteuerung ist verfassungsgemäß. Soweit sich die Sollbesteuerung im Einzelfall als unverhältnismäßig erweisen sollte, ist dem durch die Auslegung des Berichtigungstatbestands der Uneinbringlichkeit Rechnung zu tragen.
- ◆ Uneinbringlich ist ein Entgelt, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Im Bereich der Oberflächentechnik (Malerarbeiten, Strahltechnik, Verzinkerei) tätige GmbH & Co. KG
USt 2007	Abzug der von Kunden vorgenommenen Sicherheitseinbehalte von der USt-BMG
FA	Die Forderungen unterliegen auch im Umfang der (abgezogenen) Sicherheitseinbehalte der USt.

- ◆ Kann der Unternehmer das Entgelt aus Gründen, die bereits bei Leistungserbringung vorliegen, für einen Zeitraum über zwei bis fünf Jahre nicht vereinnahmen, ist von Uneinbringlichkeit i.S.d. Vorschrift auszugehen.
- ◆ Die Auslegung des Begriffs „Uneinbringlichkeit“ muss auch dazu dienen, die Besteuerungsgleichheit zwischen den Besteuerungsformen der Soll- und Istbesteuerung zu gewährleisten.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klin.	Im Bereich der Oberflächentechnik (Malerarbeiten, Strahltechnik, Verzinkerei) tätige GmbH & Co. KG
USt 2007	Abzug der von Kunden vorgenommenen Sicherheitseinhalte von der USt-BMG
FA	Die Forderungen unterliegen auch im Umfang der (abgezogenen) Sicherheitseinhalte der USt.



Kein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger

Beispiel

U stellt K Bauleistungen von 2 Mio. EUR zzgl. 380.000 EUR USt in Rechnung.

K behält 10 % der Rechnung als Sicherheitseinbehalt ein und überweist lediglich 1,8 Mio. EUR zzgl. 342.000 EUR USt.

Lösung

Nach dem BFH-Urt. kann U (unter der Prämisse, dass er keine Bankbürgschaft stellen kann) die USt berichtigen und muss nur 342.000 EUR an das FA abführen.

K kann allerdings auch nur 342.000 EUR an Vorsteuer geltend machen.

AktStR 2/2014 – Thema 10

Vorsteuerabzug bei Betrugsabsicht des Lieferers

§ 3 Abs. 1 UStG

*„(1) **Lieferungen** eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (**Verschaffung der Verfügungsmacht**).“*

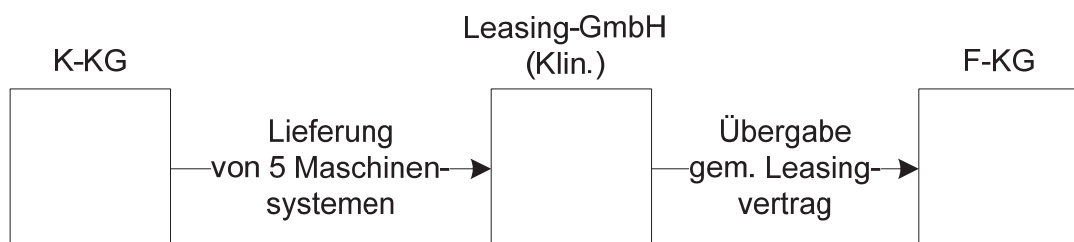
Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL

*„(1) Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein **Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen**. (...).“*

Begriff „**Lieferung eines Gegenstands**“ in Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL

„(...) die Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, **als wäre sie sein Eigentümer, ohne dass es dabei auf eine Eigentumsübertragung** in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen **ankommt**. (...)“

BFH-Urteil vom 8.9.2011



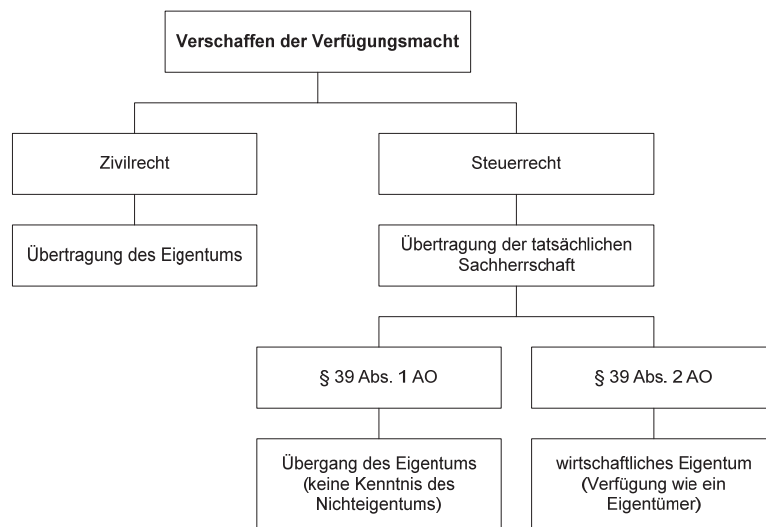
BMF-Schreiben v. 7.2.2014 – IV D 2 – S 7100/12/10003, BStBI I 2014, 271

- ◆ Der BFH hat **in einem besonders gelagerten Einzelfall** eine Lieferung auch bei Betrugsabsicht des Lieferers bejaht.
- ◆ Nach den maßgebenden **Beweisregeln** trägt der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Anspruchsvoraussetzungen.
- ◆ Dies gilt grds. auch, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der **Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen**, dass der Umsatz in einen vom Lieferer oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer begangenen Betrug eingebunden war.

- ◆ Werden die **objektiven Umstände durch das FA rechtlich hinreichend nachgewiesen bzw. substantiiert vorgetragen**, obliegt es i.R.d. Feststellungslast dem Unternehmer, dies zu widerlegen. Hierzu muss er die Feststellungen des FA durch substantiierte Argumente und Beweise entkräften.

Abschn. 3.1. Abs. 2 S. 2 UStAE

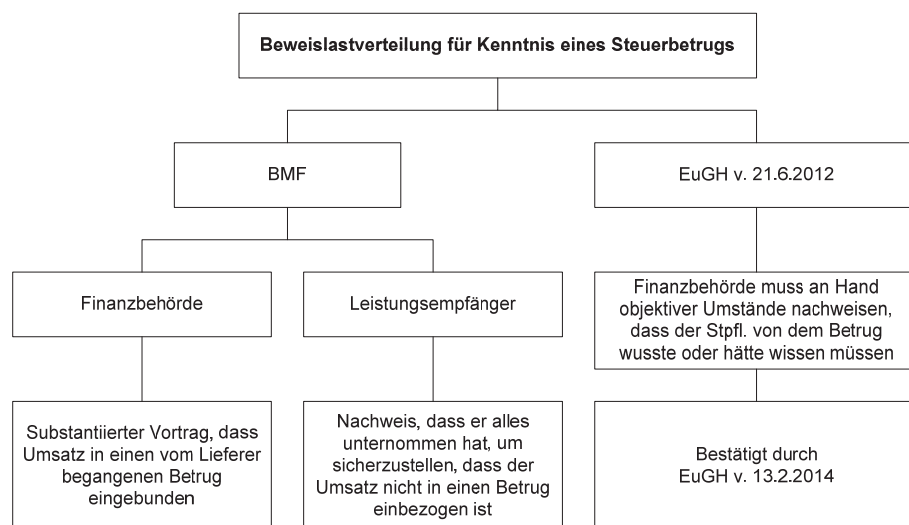
„Zu Ausnahmefällen, in denen der Lieferer zivilrechtlich nicht Eigentümer des Liefergegenstands ist und darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern, vgl. BFH-Urteil vom 8. 9. 2011, V R 43/10, BStBl II 2014 S. 209.“



Beweislastverteilung

Abschn. 15.2 Abs. 2 S. 4 und 5 UStAE

„Der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Umsatzsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.“



EuGH vom 13.2.2014

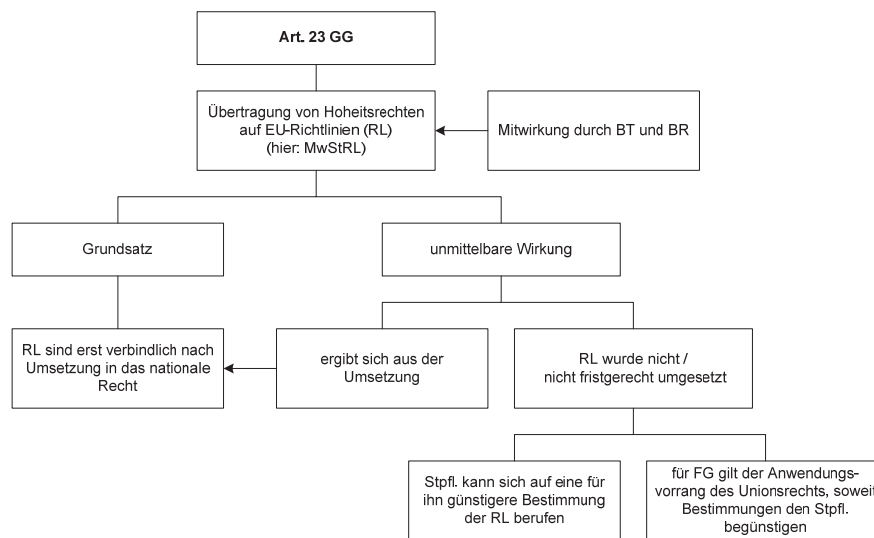
- ◆ Die **Versagung des Vorsteuerabzugs ist eine Ausnahme** von dem Grundprinzip des **MwSt-Systems**. Deshalb obliegt der Nachweis dolosen Verhaltens des Leistungsempfängers immer der Finanzbehörde.
- ◆ Die **Finanzbehörde** muss anhand objektiver Gesichtspunkte **nachweisen, dass der Rechnungsempfänger wusste** oder wissen musste, **dass der Umsatz in einen Steuerbetrug einbezogen war**.



AktStR 2/2014 – Thema 11

Anwendungsvorrang des EU-Rechts

Anwendungsvorrang des EU-Rechts



Vom BFH zu klärende Frage

Kann sich der Leistungsempfänger für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf das Unionsrecht berufen, wenn für den Leistenden unionsrechtlich ein Steuersatz zur Anwendung kommt, der höher ist als nach nationalem Recht?

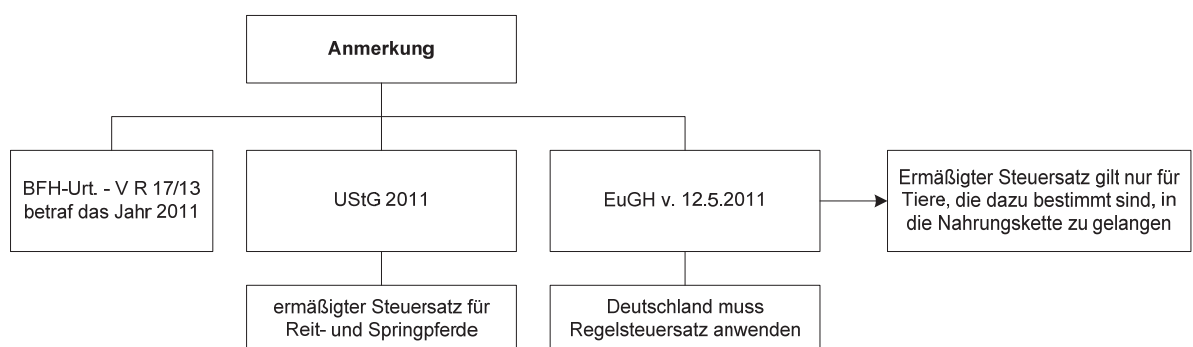
BFH-Urteil vom 24.10.2013 – V R 17/13, BFH/NV 2014, 284**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Mietkauf Springpferd in 2011		77.645 EUR
	19 % USt	<u>14.752 EUR</u>
		92.398 EUR
Unionsrecht	Reit- u. Springpferde = Regelsteuersatz	
Nationales USt-Recht	Reit- u. Springpferde = ermäßigter USt-Satz	
Kl.	Vorsteuerabzug: 14.752 EUR (Berufung auf EU-Recht)	
FA	Vorsteuerabzug: 5.435 EUR (entscheidend ist die gesetzlich geschuldete Steuer, hier: 7%)	

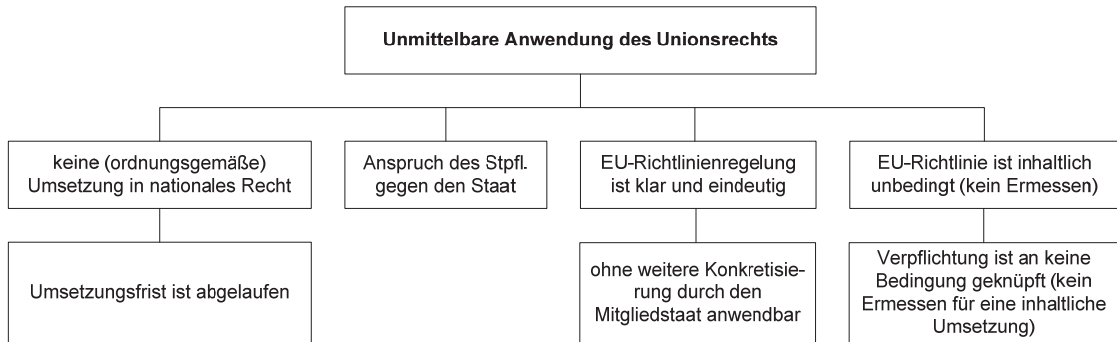
Entscheidung und Begründung

- ◆ Nach dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ist dieses immer dann anzuwenden, wenn es für den jeweiligen Unternehmer (das ist hier der Kl. als Leistungsempfänger) vorteilhafter ist (Rz 13).
- ◆ Es kommt nicht darauf an, ob das nationale Recht auch für den Veräußerer vorteilhafter ist als die unionsrechtlichen Vorgaben.
- ◆ Der Unternehmer kann sich mithin für Zwecke des Vorsteuerabzugs auch dann auf das Unionsrecht berufen, wenn die für einen Umsatz geschuldete Steuer nach Unionsrecht höher ist als nach nationalem USt-Recht.

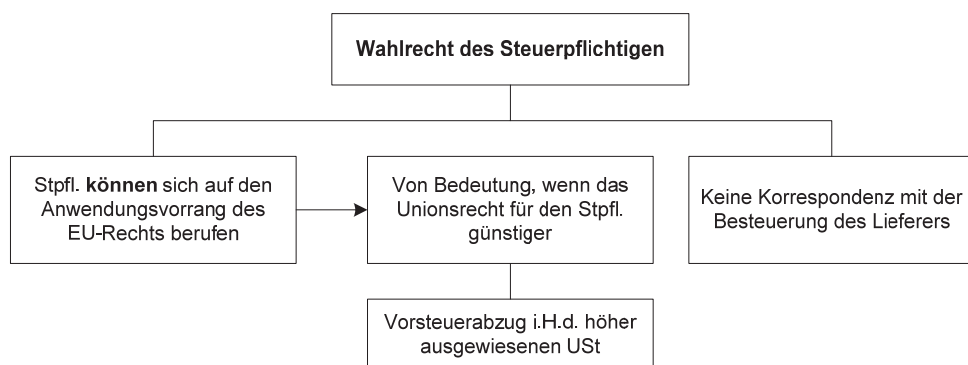
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form		
Mietkauf Springpferd in 2011	19 % USt	77.645 EUR 14.752 EUR 92.398 EUR
Unionsrecht	Reit- u. Springpferde =	Regelsteuersatz
Nationales USt-Recht Kl.	Reit- u. Springpferde = ermäßigter USt-Satz	Vorsteuerabzug: 14.752 EUR (Berufung auf EU-Recht)
FA	Vorsteuerabzug: 5.435 EUR	(entscheidend ist die gesetzlich geschuldete Steuer, hier: 7%)



Anwendungsvorrang des EU-Rechts



Anwendungsvorrang des EU-Rechts



Fallgruppe 1:

Höhere Besteuerung nach nationalem Recht als nach Unionsrecht

Bei dieser Fallgruppe kann sich nur der leistende Unternehmer auf den Anwendungsvorrang berufen, wenn z.B. das Unionsrecht eine Steuerbefreiung oder den ermäßigten USt-Satz vorsieht.

Fallgruppe 2:

Niedrigere Besteuerung nach nationalem Recht als nach Unionsrecht

Dies ist der Fall der Revisionsentscheidung. Der Leistungsempfänger ist zum Vorsteuerabzug des höheren nach Unionsrecht gesetzlich geschuldeten Regelsteuersatzes berechtigt.

Der Leistende schuldet aber auch die höhere in der Rechnung ausgewiesene USt.

AktStR 2/2014 – Thema 12

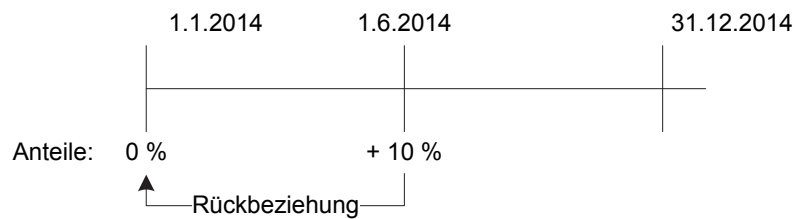
Körperschaft- und gewerbesteuerliche Behandlung von Streubesitzdividenden

§ 8b Abs. 4 KStG

Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

„(4) ¹Bezüge im Sinne des Absatzes 1 sind abweichend von Absatz 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat; ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, ist die Beteiligung an dem Vermögen, bei Genossenschaften die Beteiligung an der Summe der Geschäftsguthaben, maßgebend. ... ⁶Für Zwecke dieses Absatzes gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. ...“

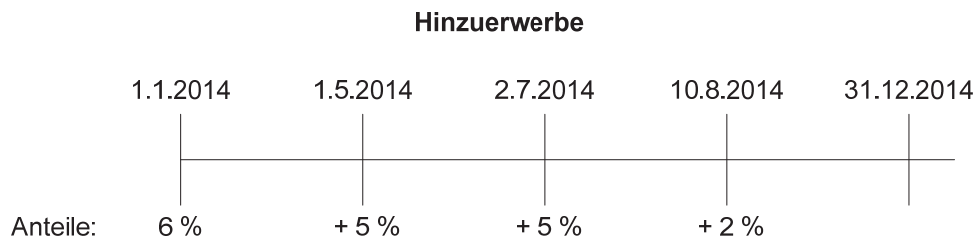
Rückbeziehungsfiktion



OFD Frankfurt/M., VfG. v. 2.12.2013 – S 2750a A – 19 – St 52, DB 2014, 329

Die Rückbeziehung eines Erwerbs im laufenden Kj auf den Beginn des Kj nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG gilt ausschließlich für den **Erwerb eines Anteilspakets von mind. 10 % durch einen einzelnen Erwerbsvorgang.**

Keine Rückbeziehung

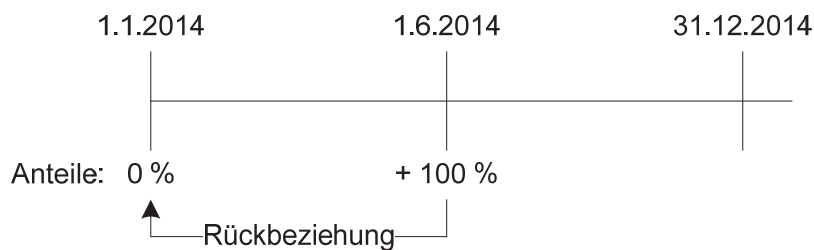


Beispiel (unerwünschtes Erwerbs- und Rückerwerbsskarussell)

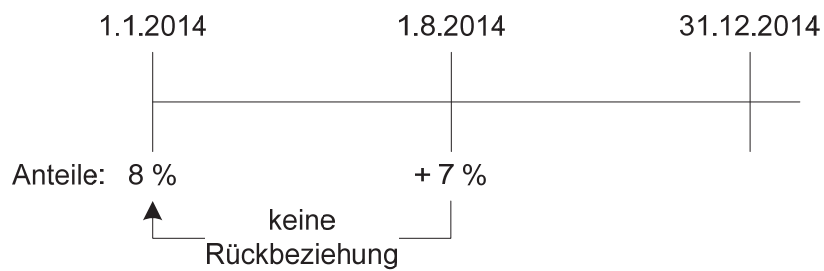
GmbH X	Anteilseigner sind seit 2011 A-GmbH = 8 % B-GmbH = 8 % C-GmbH = 9 % Y-GmbH = 75 %
Ausschüttung	Die X-GmbH schüttet im Oktober 2014 insgesamt 100.000 EUR aus.

A-GmbH	Ausschüttung = 8.000 EUR wäre nach § 8b Abs. 4 KStG voll stpfl. Gestaltung: A-GmbH erwirbt von Y-GmbH 3 % der Anteile im Oktober 2013 Bei Rückbeziehungsfiktion = steuerfrei, da > 10 %
B-GmbH	Ausschüttung = 8.000 EUR Gestaltung: B-GmbH erwirbt von A-GmbH 3 % der Anteile Anfang November 2013 Bei Rückbeziehungsfiktion = steuerfrei, da > 10 %
C-GmbH	Ausschüttung = 9.000 EUR Gestaltung: C-GmbH erwirbt von B-GmbH 3 % der Anteile Anfang Dezember 2013 Bei Rückbeziehungsfiktion = steuerfrei, da > 10 %
Y-GmbH	Ausschüttung = 75.000 EUR Steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG Gestaltung: Rückerwerb der Anteile von C-GmbH im Dezember 2013

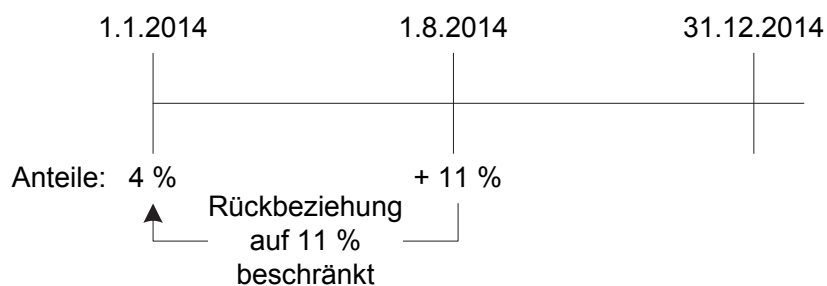
Fall 1: Unterjähriger Ersterwerb einer Schachtelbeteiligung



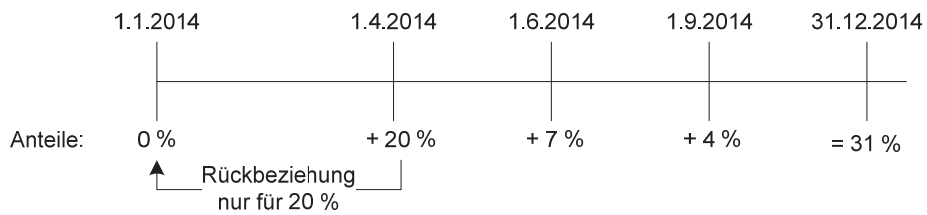
Fall 2: Aufstockung der Streubesitzbeteiligung durch Erwerb einer weiteren Streubesitzbeteiligung



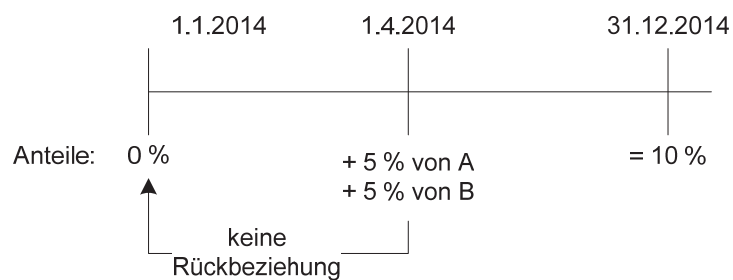
Fall 3: Bestehende Streubesitzbeteiligung wird durch Erwerb einer qualifizierten Beteiligung aufgestockt



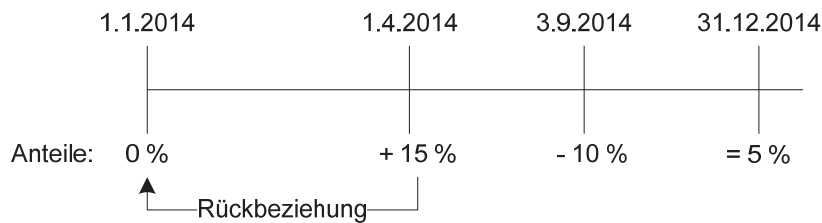
Fall 4: Nach Erwerb einer „qualifizierten“ Beteiligung werden weitere Streubesitzanteile erworben



Fall 5: Erwerbe von mehreren Veräußerern



Fall 6: Erwerb einer qualifizierten Beteiligung und spätere Veräußerung



Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg

Grundsatz:

Steuerfreistellung nach § 8b KStG / § 3 Nr. 40 EStG gilt auch für die GewSt

Ausnahme:

Dividenden, die nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG erfüllen, sog. Streubesitzanteile

§ 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG – Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb

Soweit bei der Gewinnermittlung berücksichtigt – gilt nur für Beteiligung von mind. 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums – keine Rückwirkungsfiktion

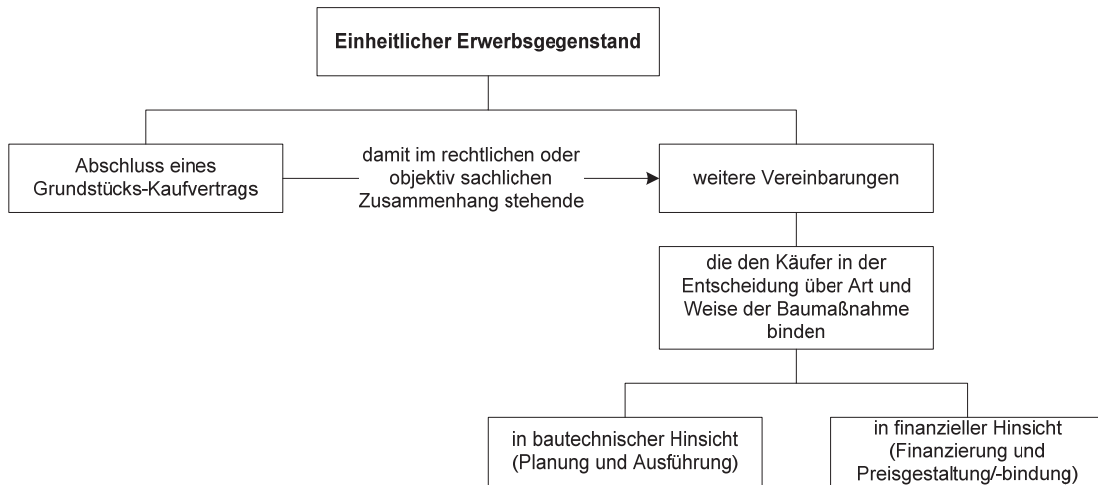
Unterschiede KSt / GewSt

	Streubesitzbeteiligungen nach	
	KSt	GewSt
Beteiligungsgrenze	10 %	15 %
Zeitpunkt der Beteiligung	zu Beginn des Jahres	
Rückbeziehung bei Erwerb i.H.d. Streubesitzgrenze	ja	nein

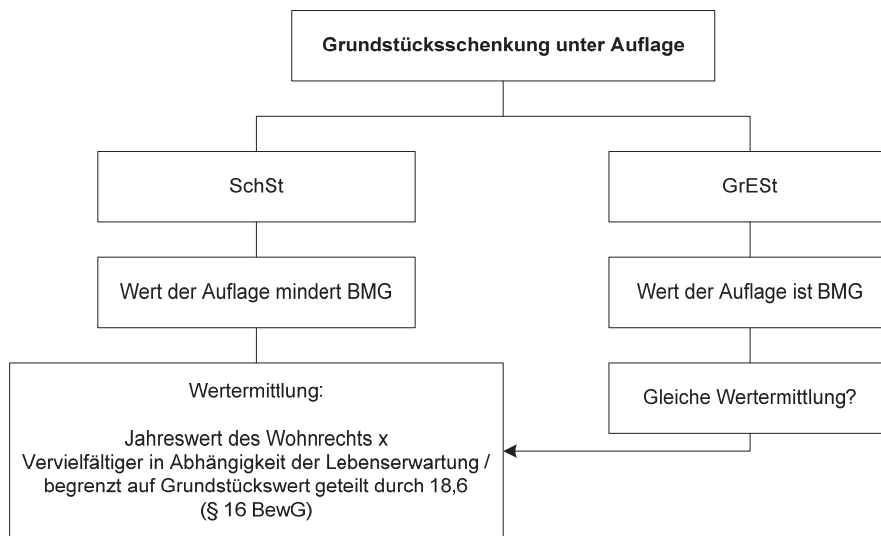
AktStR 2/2014 – Thema 13

Einheitliches Vertragswerk und
Grundstücksschenkung unter Auflage
im Grunderwerbsteuerrecht

Einheitliches Vertragswerk und Grundstücksschenkung unter Auflage im Grunderwerbsteuerrecht



Einheitliches Vertragswerk und Grundstücksschenkung unter Auflage im Grunderwerbsteuerrecht



Vom BFH zu entscheidende Rechtsfragen

1. *Liegt ein einheitliches Vertragswerk auch dann vor, wenn die Bauinitiatoren einer Grundstücks-GbR ein Grundstück und die Bauplanung anbieten, die Aufträge dann aber von der Grundstücks-GbR sukzessive erteilt werden?*
2. *Ist der Wert eines lebenslangen Wohnrechts bei der GrESt mit demselben Wert anzusetzen, mit dem er bei der SchSt in Abzug gebracht werden kann?*

BFH-Urteil vom 27.11.2013 – II R 56/12, BFH/NV 2014, 454

Fall I: Einheitlicher Erwerbsgegenstand

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
12.3.2004	Notarielles Kaufangebot an B zum Erwerb eines Grundstücks oder zum Verkauf an Dritte
20.10.2004	Architekten-Planung mit Gesamtbaukosten, Teilungsplan für spätere Aufteilung in Wohnungseigentum
24.4.2005	Gründung einer GbR zum Erwerb des Grundstücks, Bebauung und Aufteilung in ETW gem. Architekten-Planung. B wird zur Führung der Geschäfte und P zum Baubetreuer bestellt.

27.4.2005	B erwirbt im Namen der GbR das Grundstück
9.5.2005	GbR schließt, vertreten durch B und P, Architektenvertrag ab
12.5.2005	Antrag auf Baugenehmigung
Sept. 2005 – Nov. 2006	Abschluss der Verträge mit Bauhandwerkern
FA	Grundstückskaufvertrag bildet mit Verträgen zur Errichtung des Wohnhauses ein einheitliches Vertragswerk

Entscheidung und Begründung

- ◆ Ein Grunderwerbsteuerrechtlich einheitlicher Erwerbsgegenstand liegt vor, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen aufgrund eines abgestimmten Verhaltens auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge zur Bebauung des Grundstücks hinwirken.
- ◆ Fehlt es jedoch an einer solchen Verpflichtung, betrifft die vom Erwerber geschuldete Vergütung lediglich Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem vom Erwerber selbst herzustellenden Gebäude. Solche Leistungen unterliegen nicht der GrESt.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
12.3.2004	Notarielles Kaufangebot an B zum Erwerb eines Grundstücks oder zum Verkauf an Dritte
20.10.2004	Architekten-Planung mit Gesamtbaukosten, Teilungsplan für spätere Aufteilung in Wohnungsgemeinschaft
24.4.2005	Gründung einer GbR zum Erwerb des Grundstücks, Bebauung und Aufteilung in ETW gem. Architekten-Planung. B wird zur Führung der Geschäfte und P zum Baubehreuer bestellt.
27.4.2005	B erwirbt im Namen der GbR das Grundstück
9.5.2005	GbR schließt, vertreten durch B und P, Architektenvertrag ab
12.5.2005	Antrag auf Baugenehmigung
Sept. 2005 – Nov. 2006	Abschluss der Verträge mit Bauhandwerkern
FA	Grundstückskaufvertrag bildet mit Verträgen zur Errichtung des Wohnhauses ein einheitliches Vertragswerk

- ◆ Die Feststellung des FG, wonach die Architekten verpflichtet gewesen seien, die Bebauung zu dem vereinbarten Preis sicherzustellen, findet in den vertraglichen Vereinbarungen keine Grundlage. Diese haben lediglich – wenn auch weitgehende – Dienstleistungen erbracht und das Bauvorhaben initiiert.
- ◆ Im Übrigen enthält der Vertrag ausdrücklich nur geschätzte Baukosten. Ansprüche aus Leistungsstörungen gegen die Architekten standen den Erwerbern nicht zu.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
12.3.2004	Notarielles Kaufangebot an B zum Erwerb eines Grundstücks oder zum Verkauf an Dritte
20.10.2004	Architekten-Planung mit Gesamtbaukosten, Teilungsplan für spätere Aufteilung in Wohnungseigentum
24.4.2005	Stellung einer GbR zum Erwerb des Grundstücks, Bebauung und Aufteilung in ETW gem. Architekten-Planung. B wird zur Führung der Geschäfte und P zum Baubetreiber bestellt.
27.4.2005	B erwerbt im Namen der GbR das Grundstück
3.5.2005	GbR schließt, vertreten durch B und P, Architektenvertrag ab
12.5.2005	Antrag auf Baugenehmigung
Sept. 2005 – Nov. 2006	Abschluss der Verträge mit Bauhandwerkern
FA	Grundstückkaufvertrag bildet mit Verträgen zur Errichtung des Wohnhauses ein einheitliches Vertragswerk

BFH-Urteil vom 27.11.2013 – II R 56/12, BFH/NV 2014, 454

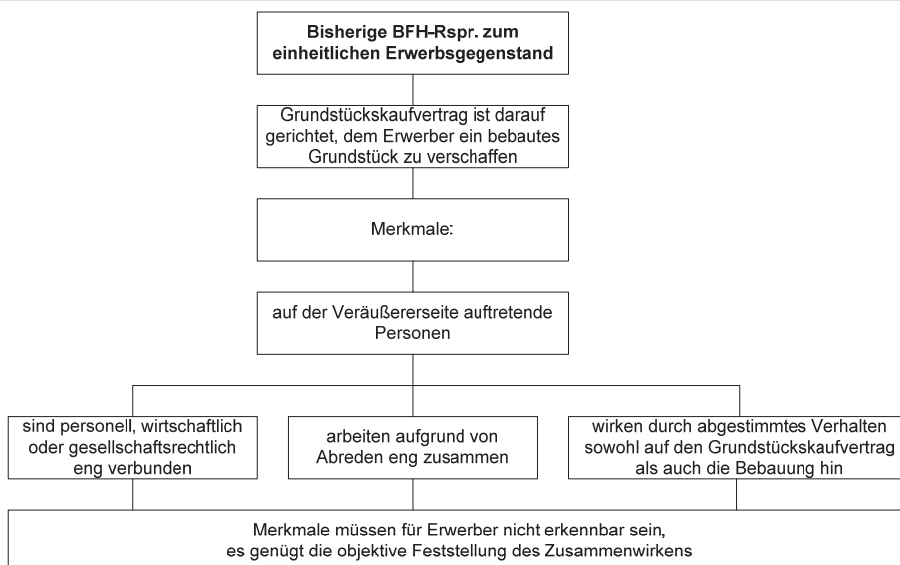
Fall II: Auflagenschenkung

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
11.1.2011	Klin. überträgt Wohngrundstück an B gegen lebenslanges unentgeltliches Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht (Jahreswert 9.000 EUR) und Verpflichtung zur Kostenübernahme für Pflegedienst. Klin. übernimmt Verkehrsteuern der Übertragung.
SchSt	SchSt-BMG nach Abzug des Wohnungsrechts i.H.v. 98.110 EUR, begrenzt auf den durch 18,6 geteilten Grundstückswert, § 16 BewG
GrESt	Ermittlung der Gegenleistung für das Wohnungsrecht i.H.v. 109.170 EUR (Jahreswert 9.000 EUR x Vervielfältiger v. 12,130 ohne Begrenzung des Jahreswerts gem. § 16 BewG)
FG	Wohnungsrecht kann der GrESt nur in der Höhe zugrunde gelegt werden, in der es bei der SchSt abgezogen werden kann.

Entscheidung und Begründung

- ◆ Bei einer freigebigen Zuwendung unter Auflage ist der Wert eines Wohnungsrechts mit seinem Kapitalwert abziehbar.
- ◆ Der Jahreswert ist allerdings für die Anwendung des § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG anders als bei der Bemessung der SchSt nicht auf den durch 18,6 geteilten Grundstückswert begrenzt, der für Zwecke der SchSt gem. § 12 Abs. 3 ErbStG anzusetzen ist.
- ◆ § 3 Nr. 2 GrEStG begründet weder eine verfahrensrechtliche noch eine materiell-rechtliche Bindung der Bemessung der GrESt an den Wert, mit dem die Auflage bei der Festsetzung der SchSt berücksichtigt wurde oder zu berücksichtigen ist.

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
11.1.2011	Klin. überträgt Wohnungsstück an B gegen lebenslanges unerigliches Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht (Jahreswert 9.000 EUR) und Verpflichtung zur Kostenübernahme für Pflegeeltern. Klin. übernimmt Verkehrsteuern der Übertragung.
SchSt	SchSt-BMG nach Abzug des Wohnungsrechts i.H.v. 66.110 EUR, begrenzt auf den durch 18,6 geteilten Grundstückswert, § 16 BewG
GrESt	Ermittlung der Gegenleistung für das Wohnungsrecht i.H.v. 109.170 EUR (Jahreswert 9.000 EUR x Verfallfälliger x 12,130 ohne Begrenzung des Jahreswerts gem. § 16 BewG)
FG	Wohnungsrecht kann der GrESt nur in der Höhe zugrunde gelegt werden, in der es bei der SchSt abgezogen werden kann.



Einschränkungen durch BFH-Urteil – II R 56/12

– kein einheitlicher Erwerbsgegenstand (unschädlich) –

- ◆ Vorplanung zur Bebauung, sog. Projektierung
- ◆ Eine Bauerrichtungsverpflichtung, die vom Grundstückserwerber beauftragte Bauhandwerker oder Architekten gegenüber dem Grundstückskäufer übernehmen, begründet noch keinen einheitlichen Erwerbsgegenstand
- ◆ Abschluss von Werkverträgen mit Bauhandwerkern im zeitlichen Abstand zum Grundstückserwerb
- ◆ Risiken höherer Baukosten und von Baumängeln liegen beim Käufer

Gestaltungsempfehlung

- ◆ Der Verkäufer darf keine Herstellungs- oder Preisgarantien geben
- ◆ Die Käufer dürfen nicht verpflichtet werden, Verträge mit Architekten/ Bauhandwerkern übernehmen zu müssen
- ◆ Die von den Käufern mit Bauhandwerkern abgeschlossenen Verträge sollten im zeitlichen Abstand zum Grundstückskauf geschlossen werden

Grundstücksschenkung unter Auflage

