

 BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# AKTUELLES STEUERRECHT

## DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

[www.aktuelles-steuerrecht.info](http://www.aktuelles-steuerrecht.info) 

 BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

# Vorbemerkungen

## VORBEMERKUNGEN

**„ABSCHAFFUNG“ DES SOLZ**

- Kabinettsbeschluss v. 21.8.2019 → Gesetzesbeschluss bis Ende 2019
- Anhebung der Freigrenze gem. § 3 SolZG von 972,- (1.944,-) EUR auf 16.956,- (33.912,-) EUR → Befreiung von rd. 90% der StPfl. vom SolZ
- „Minderungszone“ für die übrigen 10% der StPfl.
- Beachte:
  - **Keine** Minderung für KapGes
  - Zustimmung des Bundesrats nicht erforderlich
  - Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit des verbleibenden SolZ
- Geltung: Ab Vz. **2021**

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019

16

## VORBEMERKUNGEN

**FORSCHUNGSZULAGENGESETZ****FuE-Tätigkeit**

- auf die Gewinnung neuer Erkenntnisse abzielen (neuartig sein),
- auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhen (schöpferisch sein),
- in Bezug auf das Ergebnis ungewiss sein,
- einem Plan folgend und budgetiert (systematisch) sein,
- zu Ergebnissen führen, die reproduziert werden können (übertragbar/reproduzierbar sein).

**Begünstigte Löhne**

- Arbeitslohn unterliegt dem LSt-Abzug
- Der ArbN ist in einem förderfähigen FuE-Vorhaben beschäftigt
- Aufwendungen nach dem 31.12.2019

**Höhe**

- Max. 25% der förderfähigen Aufwendungen
- Max. 500.000 EUR/Jahr

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019

17

## REFORM DER GRUNDSTEUER

**Ertragswertverfahren** bei bebauten Grundstücken (inkl. Außenanlagen):

Grundstückswert = kapitalisierter Reinertrag + abgezinster Bodenwert

**Sachwertverfahren** bei bebauten Grundstücken (inkl. Außenanlagen):

Vorläufiger Sachwert \* Wertzahl (Anlage 43)

**Grundsteuer C** für unbebaute baureife Gebäude als Möglichkeit für die Gemeinden ab 2025 (beachte: vergleichbar der 1961 und 1962 erhobenen Baulandsteuer, die dann u.a. aus verfassungsrechtlichen Gründen aufgehoben wurde)

**Beachte: Öffnungsklausel für die Länder → Nutzung – offenbar nicht nur durch Bayern**

## VORBEMERKUNGEN

### WEITERE GESETZGEBUNGSVERFAHREN

Gesetz zur Anzeige von  
(grenzüberschreitenden)  
Steuer-gestaltungs-  
modellen

Entwurf eines Gesetzes  
zur weiteren steuerlichen  
Förderung der  
Elektromobilität und zur  
**Änderung weiterer  
steuerlicher Vorschriften**  
(„JStG 2019“)

**Ausführliche Behandlung erfolgt nach Verabschiedung der  
Gesetze!**

## VORBEMERKUNGEN

**AUFBEWAHRUNG VON MANDANTENDATEN BEI DER DATEV**

1. Eine Rückstellung für die Kosten der 10-jährigen Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum bei einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft setzt eine **öffentlich-rechtliche oder eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Aufbewahrung** dieser Daten voraus. Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung folgt **weder** aus **§ 66 Abs. 1 StBerG** noch aus einer eigenständigen **öffentlich-rechtlichen Aufbewahrungsverpflichtung des Mandanten** bei tatsächlicher Aufbewahrung durch den Berater. Eine zivilrechtliche Verpflichtung für die Dauer der Mandatsbindung reicht nicht aus.
2. Eine Rückstellung für die Kosten der 10-jährigen **Aufbewahrung von Handakten** im DATEV-Rechenzentrum kann wegen der Abwendungsmöglichkeit (§ 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG) nicht allgemein mit einer Aufbewahrungsverpflichtung aus § 66 Abs. 1 Satz 1 StBerG begründet werden.

(BFH v. 13.2.2019, XI R 42/17, DB 2019, 1769, Herv, d, Verf.)

## VORBEMERKUNGEN

**ÜBERGANGSREGELUNG FÜR REGISTRIERKASSEN**

- Elektronische Kassensysteme → § 146a AO
- Angekündigte Nichtbeanstandungsregelung **bis zum 30.9.2020** (BMF-Schreiben soll im Oktober 2019 vorliegen)

# Thema 1

## Beteiligungen und Darlehensforderungen als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden

### BETEILIGUNGEN UND DARLEHENSFORDERUNGEN ALS NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN EINES EINZELGEWEREBETREIBENDEN

WG, die ihrer Wesensart nach dem Betrieb zugehören, insb. eine wesentliche Grundlage des Betriebes bilden, eine betriebliche Funktion ausüben oder im Betrieb geschaffen werden		Notwendiges Betriebsvermögen
WG, die grds. sowohl zum Betriebsvermögen als auch zum Privatvermögen gehören können (z.B. Wertpapiere, Pkw) und weder Grundstücke noch Grundstücksteile sind, R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR	Betrieblicher Nutzungsanteil > 50 %	
	Betrieblicher Nutzungsanteil $\geq 10\%$ und $\leq 50\%$	Gewillkürtes Betriebs- oder Privatvermögen (Wahlrecht)
	Betrieblicher Nutzungsanteil < 10 %	Notwendiges Privatvermögen
WG, die ihrer objektiven Eignung und Zweckbestimmung nach im Einzelfall nicht Betriebsvermögen sein können (z. B. Hausrat, Kleidung)		

**NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN**

- Mehr als 50 % und unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt oder objektiv zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt
- Nicht zwingend „notwendig“ für den betrieblichen Zweck
- Beziehung zum Betrieb:
  - Bezug zum Betriebsablauf
  - Dienende Funktion
- Insbesondere Grundstücke und Gebäude, die unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden
- Eine Entnahme ist **nicht** möglich!
- Beachte: Gilt auch für Verbindlichkeiten

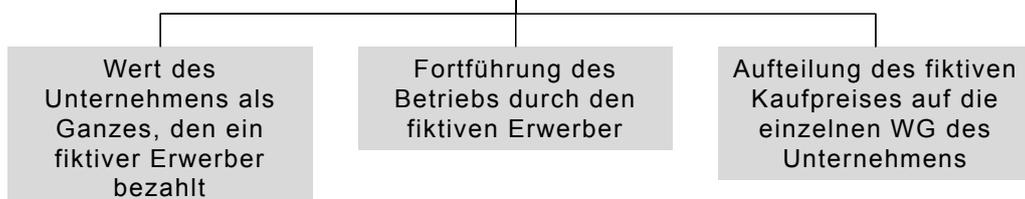
**BERÜCKSICHTIGUNG VON WERTVERLUSTEN**

**Vor BilMoG:**  
Abschreibungspflicht bei Anlagevermögen und voraussichtlich dauerhafter Wertminderung

**Nach BilMoG:**  
Wahlrecht zur Abschreibung bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung und Pflicht zur Wertaufholung bei Entfall des Grundes

Neuregelung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen

### FIKTIONEN DES TEILWERTS



### VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Wann ist die Beteiligung an einer KapG dem notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers zuzuordnen?
- Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich, wenn ein Einzelunternehmer einer KapG, an der er beteiligt ist, ein Darlehen gewährt hat und die KapG zwischenzeitlich überschuldet ist?

**BFH-URTEIL VOM 15.1.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Jahr	1999
Kläger	<p>Einzelunternehmer (Bauträger und Hausverwaltung) erwirbt 1995 50 % der Anteile an der B-GmbH (50 Wohnungen), die ihn mit der Hausverwaltung beauftragt. 1996 B-GmbH erwirbt rd. 100 Wohnungen und beauftragt den Kl. mit der Hausverwaltung. Finanzierung (neben Bankdarlehen) Darlehen aus privaten Mitteln des Klägers.</p> <p>B-GmbH beteiligt sich zu 50 % an einer KG, die mehr als 1.000 Wohnungen erwarb. Kläger wird zum Hausverwalter bestimmt. Insgesamt erzielt er rd. 17 % seiner Umsatzerlöse aus dieser Beteiligung.</p> <p>1.1.1998: Einbringung der Forderung gegenüber der B-GmbH in das Einzelunternehmen zum Nennwert. Da die B-GmbH dauerhaft bilanziell überschuldet war, nimmt der Kläger zum 31.12.1999 eine Teilwertabschreibung auf das Darlehen i.v.H. vor. 1998: Verkauf der B-Anteile → § 17 EStG (Preis über Nennwert)</p>
Finanzamt	Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung auf das Darlehen, da dieses durchgängig zum Privatvermögen des Klägers gehörte.
Kläger	Wertminderung auf das Darlehen ist zu berücksichtigen, weil notwendiges Betriebsvermögen
FG München	Beteiligung ist notwendiges Betriebsvermögen. Dies gilt jedoch nicht für das Darlehen (u.a. weil es sich nicht um ein Finanzplandarlehen handelt). Folglich wirken sich die Wertminderungen nicht aus.

**BFH: Z.T. ABWEICHUNG VOM FG UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Eine Beteiligung an einer KapG gehört zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten. Dabei sind auch die Geschäftsbeziehungen mit Tochtergesellschaften der Beteiligungsgesellschaft einzubeziehen.
- Wenn die Beteiligung an einer KapG zum Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, liegt es nahe, dass auch die Hingabe eines Darlehens an diese Gesellschaft betrieblich veranlasst ist.
- Der Teilwert einer Darlehensforderung gegen eine KapG, die ein negatives buchmäßiges Eigenkapital ausweist und in deren Bilanzansätzen keine stillen Reserven enthalten sind, ist in der Regel unter den Nennwert gesunken, wenn nicht aus besonderen Umständen positive Ertragsaussichten der Schuldnerin für die Zukunft erkennbar sind.

**GMBH-BETEILIGUNG ALS BETRIEBSVERMÖGEN DES EINZELUNTERNEHMERS**

- Beteiligung ist notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Stpfl. entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Stpfl. zu gewährleisten
- Nicht ausreichend:
  - Die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen oder
  - ein einmaliger Geschäftsvorfall
- Höhe dieses Prozentsatzes → Tatsachenwürdigung

**GRÜNDE FÜR NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN DER BETEILIGUNG**

- Das FG hatte nicht nur die Umsätze der B-GmbH herangezogen, sondern auch die aus den Beteiligungen an der Kommanditgesellschaft. Dieses Vorgehen bestätigt der BFH ausdrücklich. Dies ist aus wirtschaftlicher Sicht verständlich, weil sonst mittelbare Beteiligungen unberücksichtigt blieben.
- Der Kläger wurde jeweils unmittelbar nach dem Erwerb mit der Hausverwaltung beauftragt. Insoweit hatten die beiden Gesellschaften in Bereich der Hausverwaltung keine weiteren Geschäftspartner.
- Der Anteil vom rd. 17 % der Umsatzerlöse des Einzelunternehmens des Klägers in den Jahren 1997 und 1998 ist ausreichend, zumal im Bauträgersgeschäft die Umsatzerlöse stark schwanken.
- **Beachte:** Anhängig zur falschen Qualifikation nach einer Betriebsprüfung – X R 38/17, **Neu:** Urt. v. 12.6.2019, veröffentlicht am 25.7.2019

**GESELLSCHAFTER-DARLEHEN ALS NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN**

- So habe das FG – wenn auch in anderem Zusammenhang – festgestellt, dass es keine überwiegenden Gesichtspunkte für eine private Veranlassung der Darlehensgewährung i.S.e. Kapitalanlage gegeben hätte.
- Ferner sei die Darlehensgewährung hoch riskant gewesen, weil der Gesellschafter keine Sicherheiten für die Darlehensgewährung erhalten habe. Hierin sieht der Senat den entscheidenden Faktor für die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Da dieses dem betrieblichen Bereich des Klägers zuzuordnen war, müsse auch eine entsprechende Zuordnung des Darlehens erfolgen.
- Auch der Umstand, dass das Darlehen notwendig war, um den Zweck der GmbH zu erfüllen und damit die Grundlage dafür bildet, dass diese eine Tätigkeit ausübt, die die des Einzelunternehmers fördert, spricht für eine betriebliche Veranlassung.

**GESELLSCHAFTER-DARLEHEN ALS NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN**

- Ferner gab es auch für die Bankkredite der GmbH eine persönliche Haftung des Gesellschafters. Dies spricht gegen eine private Kapitalanlage des überlassenen Darlehens, weil damit eine persönliche Haftung auch für andere Verbindlichkeiten der GmbH begründet wurde.
- Entgegen der Auffassung des FG handelt es sich um ein Finanzplandarlehen, was auf eine besonders starke Verknüpfung zwischen Darlehen und Beteiligung hindeute.
- Schließlich weist der Senat darauf hin, dass das Darlehen notwendig war um die Immobilieninvestitionen zu ermöglichen, die GmbH in die Lage zu versetzen, die Leistungen des Klägers im Bereich des Hausverwaltungsgeschäfts überhaupt nutzen zu können. Damit zeigt sich, dass das Darlehen mittelbar auf die Ausweitung der Tätigkeit des Einzelunternehmers gerichtet war.

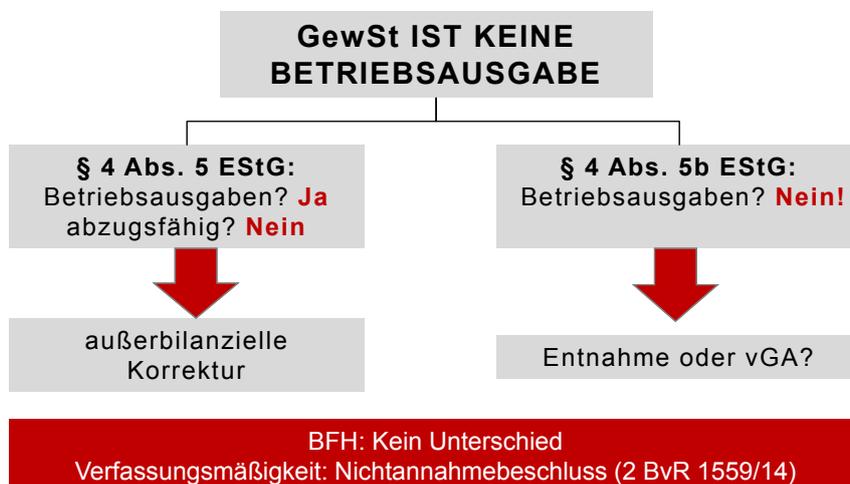
## TEILWERTABSCHREIBUNG AUF DAS DARLEHEN

- Schätzung unter Berücksichtigung aller Erkenntnisse am Bilanzstichtag und Wertaufhellung
- Bilanzielle Überschuldung → Teilwert des Darlehens ist i.d.R. Null
- Beurteilungsmaßstab: Bilanzkennzahlen der GmbH
  - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
  - Keine stillen Reserven in den Buchwertansätzen der Beteiligungen zu erkennen
- **Beachte:** Prüfung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten auf Basis der Bilanz (gerade keine Prüfung auf Zahlungsunfähigkeit und/oder Überschuldung)
- Keine Vergleichbarkeit mit der Situation von kreditgewährenden Banken
- Besonderheit: Verkauf der B-Anteile oberhalb des Nennwerts im November 1998 → Rückverweisung zur Prüfung durch das FG

## Thema 2

Zur Frage der Abzugsbeschränkung der Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG bei Anteilsveräußerung

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5b EStG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 405

36

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B EStG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

## VERÄUßERUNGS- UND AUFGABEGEWINN (§ 16 ABS. 2 EStG)

Veräußerungserlös  
./.. Wert des MU-Anteils  
./.. Veräußerungskosten

= **Veräußerungsgewinn (§16 EStG)**

### Veräußerungskosten

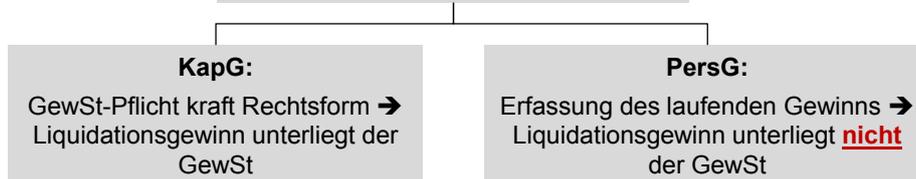
- Begriff:
  - Kosten, die vom Veräußerer getragen werden und
  - in einer unmittelbaren sachlichen Beziehung zur Veräußerung stehen
- ➔ Veranlassungszusammenhang
- Bei anderem VZ ➔ Korrektur nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO
- Beispiele: Abfindungen, Grundbuchgebühren, Beratungs- und Notarkosten, Prozesskosten, Vorfälligkeitsentschädigungen zur Ablösung eines betrieblichen Kredits, Abfindungen zur Auflösung von Schuldverhältnissen
- Abgrenzung zu **laufendem** Aufwand

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 406

37

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

### Ende der GewSt-Pflicht



#### Gestaltungsidee:

**Umwandlung der KapG in eine PersG, die anschließend liquidiert wird  
→ Vermeidung der Belastung mit GewSt**

#### Lösung des Gesetzgebers: § 18 Abs. 3 UmwStG:

- GewSt-Pflicht, wenn die PersG innerhalb von 5 Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag aufgegeben oder veräußert wird, unabhängig davon, ob die Anteile vorher gewerbesteuerlich verstrickt waren
- Keine Anrechnung der GewSt gem. § 35 EStG (§ 18 Abs. 3 S. 3 UmwStG)
- Stille Reserven zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgaben, nicht zum Zeitpunkt der Übertragung
- Bis EZ 2007: Veräußerungskosten i.S.v. § 16 Abs. 2 S. 1 EStG

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | 407

38

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

### VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist die infolge von § 18 Abs. 3 UmwStG entstandene Gewerbesteuer i.R.d. Ermittlung eines Veräußerungsgewinns gem. § 16 Abs. 2 EStG als Veräußerungskosten abzuziehen oder steht dem § 4 Abs. 5b EStG entgegen?

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 409

39

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

### BFH-URTEIL VOM 7.3.2019 – IV R 18/17, BFH/NV 2019, 619

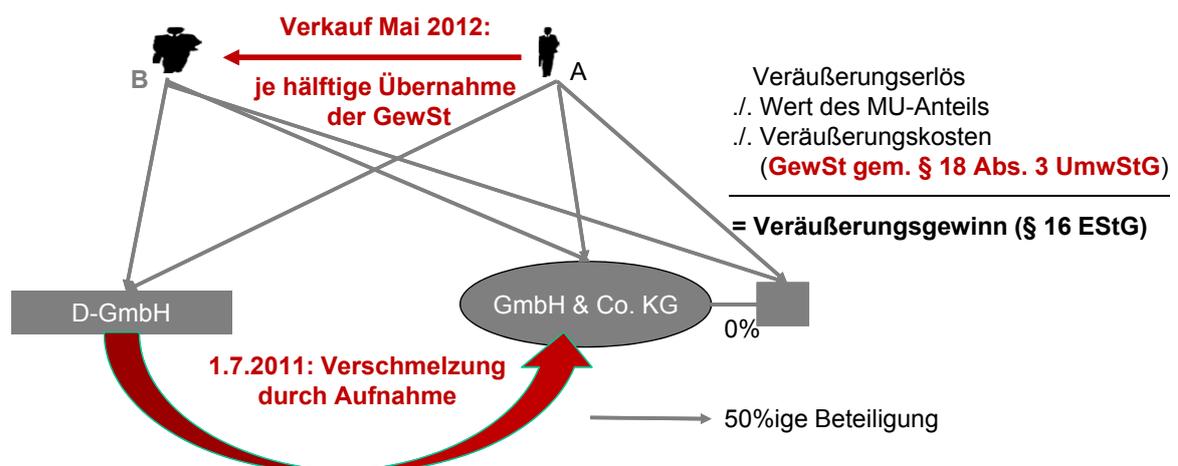
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012
Klägerin	Dezember 2011 gegründete GmbH & Co. KG, an der A und B hälftig am Vermögen beteiligt waren. Januar 2012 Verschmelzung durch Aufnahme der D-GmbH zum 1.7.2011, Gesellschafter ebenfalls A und B. Mai 2008 Verkauf der Anteile von A an B. Vereinbarung: Die GewSt gem. § 18 Abs. 3 UmwStG wird hälftig von den Gesellschaftern getragen. GmbH & Co. KG setzt den GewSt-Anteil des A als Veräußerungskosten gem. § 16 Abs. 2 EStG an.
Finanzamt	Berücksichtigung nicht zulässig, da nichtabzugsfähig gem. § 4 Abs. 5b EStG
FG Saarland	Soweit wie A die GewSt getragen habe, könne diese nach § 16 Abs. 2 EStG abgezogen werden. § 4 Abs. 5b EStG steht dem nicht entgegen, weil dessen Anwendung i.R.d. § 16 Abs. 2 EStG weder systematisch noch nach Sinn und Zweck geboten sei.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 409-410

40

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

### URTEILSSACHVERHALT



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 410

41

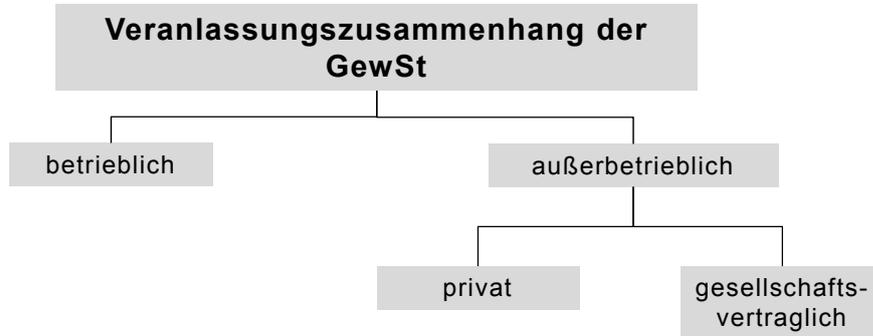
## BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Veräußerungskosten i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG sind Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG, die durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind.
- § 4 Abs. 5b EStG steht dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe nur bei dem Schuldner der Gewerbesteuer entgegen, nicht auch bei demjenigen, der sich vertraglich zur Übernahme der Gewerbesteuerbelastung verpflichtet.

## BEDEUTUNG DES § 4 ABS. 5b EStG

- Keine Anwendung des § 4 Abs. 5b EStG
- Argument: Steuerschuldner ist die PersG und nicht der Veräußerer → Hieran ändert sich auch durch den Verkauf bzw. § 18 Abs. 3 UmwStG nichts.
- Regelung ist auf Ebene der GmbH & Co. KG zu beachten, nicht aber beim Veräußerer
- Abzugsfähigkeit als Veräußerungskosten i.S.v. § 16 Abs. 2 S. 1 EStG
- Unterschiedliche dogmatische Ansätze:
  - **FG**: Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5b EStG i.R.d. § 16 Abs. 2 EStG?
  - **BFH**: Ausgleichsverpflichtung und nicht GewSt, die der Veräußerer übernimmt → § 4 Abs. 5b EStG kann nur einschlägig sein, wenn die PersG selbst einen Teilbetrieb oder ihren Betrieb gewerbesteuerpflichtig aufgibt
- **Abweichung von der „h.M.“ und mehreren FG-Entscheidungen**
- Fortführung von BFH v. 1.1.2016, wo bereits darauf hingewiesen wurde, dass Veräußerungskosten nicht von § 4 Abs. 5b EStG erfasst sind.

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 413

44

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

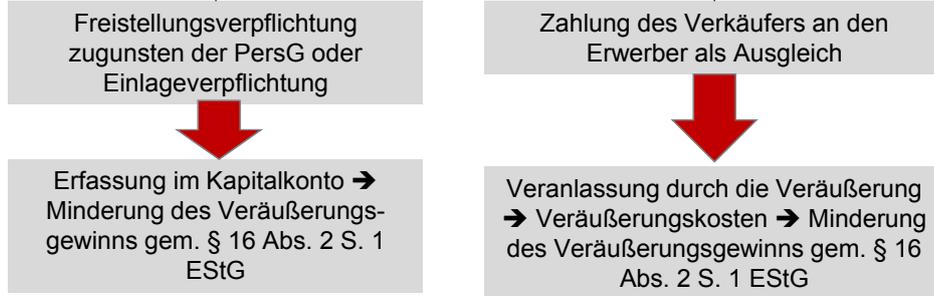


AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 413

45

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

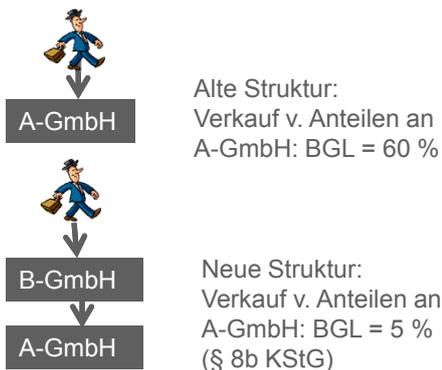
**Konsequenzen für die  
Vertragsgestaltung**



**Regelung zur Minderung des Kaufpreises, um die entstehende bzw. auszugleichende Gewerbesteuer**  
→ § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

**MISSBRAUCHSKLAUSELN (§ 22 UmwStG)**



Beachte:  
§ 22 Abs. 2 S. 4 UmwStG: nachträgliche AK,  
§ 23 Abs. 2 S. 3 UmwStG: Aufstockung der BW

Anteilstausch	
gemeiner Wert der eingebrachten Anteile zum Einbringungsstichtag	
/.	Einbringungskosten des übertragenden Rechtsträgers
/.	Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile angesetzt hat (Buch- oder Zwischenwert oder gemeiner Wert)
=	Zwischensumme
/.	Ein Siebtel der Zwischensumme für jedes abgelaufene Zeitjahr seit dem Einbringungsstichtag
=	<b>Einbringungsgewinn II</b>

ZUR FRAGE DER ABZUGSBESCHRÄNKUNG DER GEWERBESTEUER  
NACH § 4 ABS. 5B ESTG BEI ANTEILSVERÄUßERUNG

### GewSt-PFLICHT DES EINBRINGUNGSGEWINNS II?

- Unterliegt der nachzuversteuernde Einbringungsgewinn II der Gewerbesteuer, wenn auf Ebene des Einbringenden zum Zeitpunkt der Einbringung keine Belastung mit GewSt eingetreten wäre, insbesondere wenn eine steuerfreie Veräußerung gem. § 7 Satz 2 GewStG erfolgen konnte?
  - FinVerw.: Ja
  - FG Schleswig-Holstein v. 21.3.2018. **NEIN!**
  - BFH: ?, Revision unter I R 13/18 anhängig

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 416

48

3|19

BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

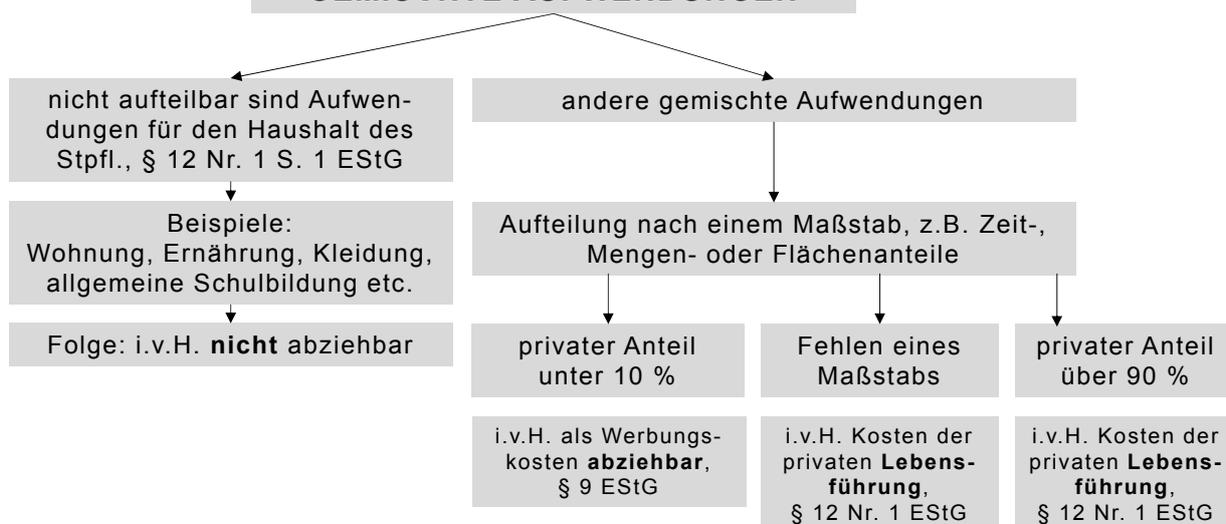
## Thema 3

„Sky“-Bundesliga-Abonnement als Werbungskosten

## WERBUNGSKOSTEN

- Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG
- Gesamtwürdigung alle Umstände des Einzelfalls
- Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG): Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Erledigung beruflicher Aufgaben dienen
- **Beachte:** Gleiche Abgrenzungsgrundsätze für Betriebsausgaben und Werbungskosten
- Abgrenzung von Aufwendungen, die der **Lebensführung** des Stpfl. dienen:
  - Nicht abzugsfähig, § 12 Nr.1 EStG
  - Auch nicht, wenn die berufliche oder wirtschaftliche Stellung des Stpfl. sie mit sich bringt
  - Grundsatzentscheidung (BFH v. 21.9.2009, GrS 1/06): **Aufgabe des sog. Aufteilungsverbots** gemischter Aufwendungen

## GEMISCHTE AUFWENDUNGEN



## BISHERIGE FG RECHTSPRECHUNG

- Drei FG-Entscheidungen: Kosten für ein „Sky“-Abonnement mit „Sportpaket“ bzw. „Bundesliga-Paket“ sind **nicht** als Werbungskosten abzugsfähig
- Erfasste Stpfl.:
  - Profi-Fußballspieler
  - Lizenzfußballspieler der 2. Bundesliga und
  - Torwarttrainer im Bereich des Lizenzfußballs
- Begründung für die Versagung: Vergleich mit dem Bezug von **allgemeinbildenden** Tageszeitungen und Zeitschriften

## VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Sind die Aufwendungen eines Fußballtrainers für ein „Sky“-Bundesliga-Abo als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abzugsfähig, wenn tatsächlich eine berufliche Verwendung vorliegt?

**BFH-URTEIL VOM 16.1.2019 – VI R 24/16, BStBI II 2019, 376****Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Kläger	Co-Trainer der U 23-Mannschaft und seit Juli 2012 Torwarttrainer der Lizenzmannschaft
2012	Aufwendungen für ein Abonnement des Pay-TV-Senders „Sky“ von mtl. 46,90 EUR (Pakete „Fußball Bundesliga“, „Sport“ und „Sky Welt“) Abzug des Anteils, der auf das Fußballpaket entfällt, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit
Finanzamt	Keine Anerkennung als Werbungskosten, da es sich um Kosten der privaten Lebensführung handelt.
FG Düsseldorf	Abweisung der Klage

**BFH: AUFHEBUNG UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Bei Gegenständen, die auch i.R.d. allgemeinen Lebensführung genutzt werden können, ist für die Einordnung als Arbeitsmittel der **tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall** maßgeblich.
- Die Güter müssen **ausschließlich oder** zumindest **weitaus überwiegend beruflich** genutzt werden. Eine geringfügige private Mitbenutzung ist unschädlich.
- Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist unter Würdigung aller Umstände nach der **Funktion des WG** im Einzelfall festzustellen.
- Das FG hat im zweiten Rechtsgang die notwendigen Feststellungen zur **tatsächlichen Verwendung** des „Sky“-Bundesliga-Abonnements nachzuholen. Insoweit kommt auch die Vernehmung von Trainerkollegen des Klägers und von Spielern in Betracht.

**ANMERKUNG (1)**

- BFH rügt die fehlenden Feststellungen zur **tatsächlichen Nutzung**
  - Wiedergabe der Vorbringungen des Stpfl. ⇔ Feststellung der tatsächlichen Nutzung
  - Ggf. Vernehmung von anderen Trainern oder der Spieler
- Wenn berufliche Veranlassung: Werbungskosten
- **Zeitliche** Abgrenzung:
  - Torwarttrainer ab Juli 2012: Berufliche Nutzung?
  - Januar – Juni 2012: ? → Entfall für diesen Zeitraum?
- Zweitkarte „Sky Go“: private Nutzung?
- **Berufstypische Betrachtung** → Zugeschnittenes Angebot, keine Vergleichbarkeit mit allgemeinbildender Zeitung

**ANMERKUNG (2)**

- Wichtig: Würdigung der **Gesamtumstände** des jeweiligen Einzelfalls
- **Aufteilungsmaßstab:**
  - Volle Berücksichtigung als Werbungskosten
  - Aufwendungen der privaten Lebensführung, wenn der berufliche Anteil **unter 10%** liegt
  - Aufteilung
- Übertragbarkeit auf vergleichbare Angebote
- Beweisvorsorge durch den Stpfl. → **Beweislast!**
- Umfang der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für einen Schulhund: Rev. unter VI R 52/18 (FG Düsseldorf: hälftiger Abzug)

# Thema 4

## Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung/Erststudium

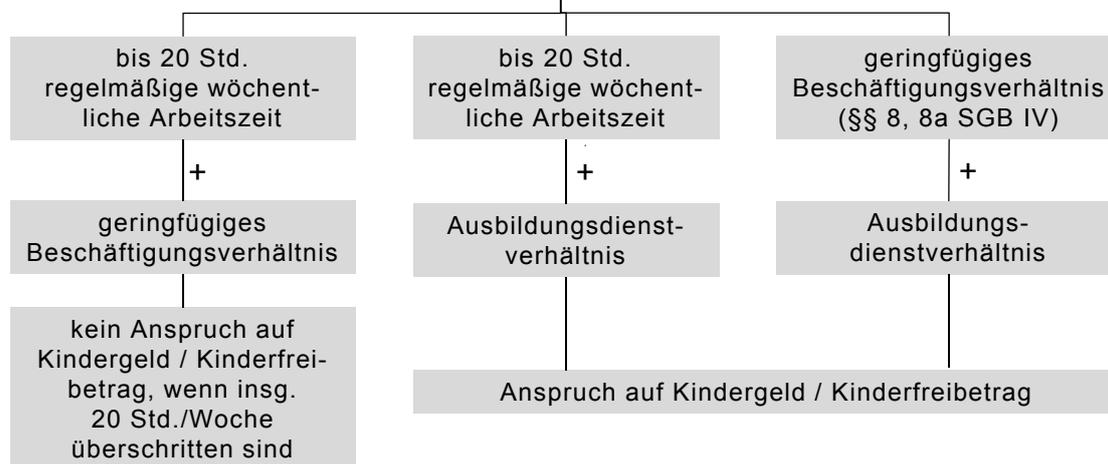
ABSCHLUSS EINER ERSTMALIGEN BERUFAUSBILDUNG/ERSTSTUDIUM

**Kind zwischen 18 und 25 Jahren in Berufsausbildung  
gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a, Abs. 4 S. 2 EStG**



## ABSCHLUSS EINER ERSTMALIGEN BERUFSAUSBILDUNG/ERSTSTUDIUM

### Mehrere Erwerbstätigkeiten während der Zweitausbildung / Studium nach erstmaliger Berufsausbildung / Erststudium



AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 427

60

## ABSCHLUSS EINER ERSTMALIGEN BERUFSAUSBILDUNG/ERSTSTUDIUM

### ABSCHLUSS EINER ERSTMALIGEN BERUFSAUSBILDUNG/ERSTSTUDIUM

#### BMF-Schreiben v. 7.12.2011

- Abgeschlossene Ausbildung setzt voraus, dass der Beruf durch eine Ausbildung in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlernt und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird
- Erststudium: Studium wird an einer Hochschule durch eine Prüfung gem. Prüfungsordnung abgeschlossen → Bachelor reicht

#### Rechtsprechung des BFH

- Auch **mehraktige** Ausbildungsmaßnahmen können Teil einer einheitlichen Erstausbildung i.S.v. § 32 Abs. 4 S. 2 EStG sein, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das – von den Eltern und dem Kind – bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht wird
- Fälle:
  - Master nach Bachelor
  - Elektroingenieursstudium nach Betriebstechniker
  - Duales Studium mit praktischer Tätigkeit im Lehrberuf

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 428

61

**BMF-Schreiben vom 8.2.2016****Enger zeitlicher  
Zusammenhang**

Aufnahme der Ausbildung zum  
nächstmöglichen Zeitpunkt oder  
zumindest Bewerbung darum

**Enger sachlicher  
Zusammenhang**

z.B. dieselbe Berufssparte oder  
denselben fachlichen Bereich  
betreffend

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

Bildet eine während des zweiten Ausbildungsabschnittes parallel ausgeübte Erwerbstätigkeit immer eine schädliche Zäsur, die eine Erstausbildung entfallen lässt, auch wenn die Erwerbstätigkeit neben der Ausbildungsmaßnahme Voraussetzung für den angestrebten Abschluss ist?

**BFH-URTEIL VOM 11.12.2018 – III R 26/18, BFH/NV 2019, 465**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	Mutter einer 1993 geborenen Tochter (T)
1.10.2012 - 30.9.2015	Nach Erlangung der Hochschulreife Bachelorstudium „Betriebswirtschaftslehre“ an Dualer Hochschule, praktische Ausbildung bei der X-AG
ab 1.10.2015	Masterstudium „Wirtschaftspsychologie“, Vorlesungszeiten abends und am Wochenende, Berufserfahrung sowie aktuelle berufliche Tätigkeit als Zulassungsvoraussetzung, parallel Vollzeitbeschäftigung bei der X-AG
Familienkasse	Zweitstudium mangels sachlichen Zusammenhangs, Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ab 10/2015, Ablehnung des erneuten Kindergeldantrags
FG Baden-Württemberg	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt und verpflichtet die Familienkasse Kindergeld für T für 10/2015 bis 11/2016 zu gewähren.

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Treten die in einem weiteren Ausbildungsabschnitt durchgeführten **Ausbildungsmaßnahmen** ggü. einem Ausbildungsabschluss in den Hintergrund u. stellen eine **auf Weiterbildung u./o. Aufstieg in dem bereits aufgenommenen Berufszweig gerichtete Nebensache** dar → **keine einheitliche Erstausbildung**
- **Unbefristetes** oder auf mehr als 26 Monate befristetes **Beschäftigungsverhältnis** in nahezu **Vollzeit** spricht ebenso wie die Nutzung der bereits erlangten Qualifikation für die Aufnahme einer **Berufstätigkeit als Hauptsache**.
- Ein befristetes Beschäftigungsverhältnis mit einer allenfalls die 20 Std.-Grenze geringfügig überschreitenden regelmäßigen Wochenarbeitszeit spricht ebenso wie die Aufnahme einer Tätigkeit, die auch ohne die bereits erlangte Qualifikation möglich wäre (typischerweise Aushilfstätigkeiten), für das Studium als Hauptsache.
- Sachlicher Zusammenhang zwischen den Ausbildungsabschnitten entfällt nicht notwendigerweise, wenn der nachfolgende Abschnitt eine **Berufstätigkeit** voraussetzt

**ÄNDERUNG DER RSPR. („WEITERENTWICKLUNG UND PRÄZISIERUNG“)**

- Festhalten am zeitlichen und sachlichen Zusammenhang
- **Zusätzlich: Verhältnis der Erwerbstätigkeit zur Ausbildungsmaßnahme** → Nutzt das Kind bereits seine erlangte (Erst-)Qualifikation im Rahmen eines unbefristeten Beschäftigungsverhältnisses mit einer deutlich über 20 Stunden liegenden regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit, ist eine steuerliche Berücksichtigung nunmehr ausgeschlossen
- Abweichung von den o.g. Entscheidungen zum Studium neben einer Erwerbstätigkeit
- Sachlich enger Zusammenhang: Übereinstimmung der Ausbildungsinhalte
- Insbesondere bei Abend- und Wochenendstudium neben einer Vollzeitbeschäftigung → „Nebensache“ → Versagung der Begünstigung
- Rechtsgrundsätze durch Urf. v. 20.2.2019 (III R 42/18) u. 21.3.2019 (III R 17/18) bestätigt
- Beachte: Vertrauensschutztatbestand nach § 176 AO

**ABWEICHENDE BEURTEILUNG BEI AUSBILDUNGSKOSTEN**

- Ausbildungskosten als eigene **Werbungskosten** der Kinder?
- Begriffe der Erst- und Zweitausbildung sind für Zwecke des § 9 Abs. 6 EStG ganz anders zu verstehen: Entscheidend ist nur, ob eine **erste Ausbildung abgeschlossen** wurde. Ist dies der Fall, sind die Aufwendungen für eine anschließende Ausbildung Werbungskosten
- **Mindestanforderungen** an die Erstausbildung:
  - Mindestdauer von 12 Monaten
  - Abschlussprüfung, sofern vorgesehen, sonst tatsächliche planmäßige Beendigung
- BMF-Schreiben v. 8.2.2016
- Wenn **kein Erstabschluss**, Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (max. 6.000 EUR)
- Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbot für die Erstausbildung? → 2 BvL 22-27/14

# Thema 5

## § 35a EStG und Pflegeheimaufwendungen

### § 35A ESTG UND PFLEGEHEIMAUFWENDUNGEN

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerermäßigung
<b>§ 35a Abs. 1 EStG</b> Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse i.S.d. § 8a SGB IV, die im Haushaltsscheckverfahren abgerechnet werden (Arbeitsentgelt bis zu 450 EUR monatlich)	20 % der begünstigten Aufwendungen, höchstens 510 EUR jährlich
<b>§ 35a Abs. 2 EStG</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse, die nicht unter § 35a Abs. 1 EStG fallen.</li> <li>- Haushaltsnahe Dienstleistungen, die keine Handwerkerleistungen i.S.d. § 35a Abs. 3 EStG sind.</li> <li>- Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen.</li> <li>- Aufwendungen, die wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen sind, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind.</li> </ul>	20 % der begünstigten Aufwendungen, höchstens 4.000 EUR jährlich
<b>§ 35a Abs. 3 EStG</b> Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Diese Steuerermäßigung ist für öffentlich geförderte Maßnahmen (Inanspruchnahme von zinsverbilligten Darlehen oder steuerfreien Zuschüssen) ausgeschlossen; § 35a Abs. 3 S. 2 EStG	20 % der begünstigten Aufwendungen, höchstens 1.200 EUR jährlich

### § 35a EStG

#### Ausschluss:

- Betriebsausgaben
- Werbungskosten
- Sonderausgaben
- Außergewöhnliche Belastungen

#### Beschränkung

- Gemischt veranlasste Aufwendungen
- Zumutbare Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG

Haushaltersparnis: Kann für Beträge, die sich infolge dieser Regelung nicht auswirken, eine Steuerermäßigung gem. § 35a EStG beansprucht werden?

### PFLEGE- UND BETREUUNGSLEISTUNGEN

- Voraussetzungen:
  - Kein § 35a Abs. 1 EStG
  - Keine haushaltsnahen Dienstleistungen i.S.v. § 35a Abs. 3 EStG
- Höchstgrenzen:
  - Max. 20% der Aufwendungen des Stpfl.
  - Max. 4.000 EUR/Jahr
- Beachte:
  - Antragserfordernis
  - Gilt auch für Pflege- und Betreuungsleistungen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind
  - Eigener Hausstand im Heim oder am Ort der Pflege nicht erforderlich ✘ Anwendungspraxis der FinVerw

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Kann die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 S. 2 Alternative 2 EStG von dem Stpfl. in Anspruch genommen werden, der nicht gepflegt wird, aber für die Betreuungsleistungen aufkommt?
- Setzt die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung gem. § 35a Abs. 2 S. 2 Alternative 2 EStG für Aufwendungen wegen der Unterbringung eines Elternteils des Stpfl. in einem Pflegeheim einen eigenen Haushalt der gepflegten Person in dem Heim voraus?

**BFH-URTEIL VOM 3.4.2019 – VI R 19/17, BSTBL II 2019, 445** BFH/NV 2019, 745

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten machen Aufwendungen für die Mutter/Schwiegermutter in einer Seniorenresidenz gem. § 35a Abs. 2 EStG geltend.
Finanzamt	Die Steuerermäßigung wurde versagt, weil von der Mutter/Schwiegermutter in dem Heim kein eigener Haushalt unterhalten wird (§ 35a Abs. 2 S. 2 erster Halbsatz EStG) und Heimunterbringungskosten (§ 35a Abs. 2 S. 2 zweiter Halbsatz EStG) nur für eigene Aufwendungen berücksichtigungsfähig sind.
Hessisches FG	Nach erfolglosem Einspruch weist das FG die Klage ab. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 S. 2 EStG setzt in beiden Alternativen einen eigenen Hausstand voraus. Zudem können nur die selbst entstandenen Unterbringungsaufwendungen berücksichtigt werden.

**BFH: KLAGE IST UNBEGRÜNDET**

Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 S. 2 zweiter Halbsatz EStG könne nur von dem Stpfl. in Anspruch genommen werden, dem Aufwendungen wegen seiner eigenen Unterbringung in einem Heim oder zu **seiner eigenen dauernden Pflege** erwachsen seien.

**PRAXISKONSEQUENZEN**

- Starke Einschränkung der Abzugsfähigkeit → Abzugsfähig sind nur die Aufwendungen für die eigene Unterbringung → keine Abzugsfähigkeit, wenn die Kosten für die Unterbringung eines Angehörigen übernommen werden.
- Nur Abzug von Aufwendungen für „**eigene**“ haushaltsnahe Dienstleistungen
- Abweichung zu § 33 EStG und § 33a EStG
- Wortlaut: „einem Steuerpflichtigen“ → andere Interpretation möglich und denkbar
- **Selbstbindung der FinVerw durch das BMF-Schr. v. 9.11.2016**
- Reaktionen von FinVerw und Gesetzgeber?
- Berücksichtigung beim **Heimbewohner**?
  - Abgekürzter **Zahlungsweg** → wohl abzugsfähig, zumindest wenn der Bewohner den Heimvertrag abgeschlossen hat
  - Abgekürzter **Vertragsweg** → nicht abzugsfähig; Aber: Abweichung zur Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bei VuV → Wertungswiderspruch

## Thema 6

### Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung

#### UNTERKUNFTSKOSTEN I.Z.M. DOPPELTER HAUSHALTSFÜHRUNG



**GRUNDSÄTZLICH ABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN**

- Fahrtkosten für Familienheimfahrten
- Fahrtkosten für Fahrten von der Zweitwohnung zum Beschäftigungsort
- Verpflegungspauschbeträge
- Aufwendungen für die Zweitwohnung
  - Miete bzw. AfA, Schuldzinsen und Nebenkosten bei Eigentum
  - Betriebskosten
  - Kosten der laufenden Pflege und Reinigung
- Kosten für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände – ggf. i.R.d. AfA
- Zweitwohnungsteuer
- Rundfunkbeitrag
- Aufwendungen für Sondernutzung (z.B. Garten)
- Miete für Kfz-Stellplätze bzw. Garagenplätze
- Maklerkosten sind zusätzlich als WK abzugsfähig

	Doppelte Haushaltsführung	Auswärtstätigkeit
Familienheimfahrten	max. eine Fahrt pro Woche mit der Entfernungspauschale	tatsächliche Fahrtkosten bzw. pauschale km-Sätze
Fahrt zwischen Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte	Entfernungspauschale	
Verpflegungspauschale	Beachtung der 3-Monatsfrist	

**UNTERKUNFTSKOSTEN I.R.E. DOPPELTEN HAUSHALTSFÜHRUNG**

- Altes Recht: Wohnung bis zu 60 qm mit einer ortsüblichen Miete (gilt für **Auslandsfälle** weiter)
- **Seit VZ 2014:** „Reisekostenreform“
  - Tatsächliche Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft
  - Max. 1.000 EUR/Monat
  - Abflusszeitpunkt irrelevant
  - Beachte: Bei **Auswärtstätigkeit** kommt die Begrenzung erst nach **Ablauf der 48 Monate** zur Anwendung
  - Betrag umfasst alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen

**GEM. BMF-SCHREIBEN VOM 24.10.2014 ERFASSTE BETRÄGE**

- Betriebskosten,
- Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft,
- AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände (ohne Arbeitsmittel),
- Zweitwohnungsteuer,
- Rundfunkbeitrag,
- Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze,
- Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten)

## SONDERASPEKTE

- Garagenstellplatz: nicht gesondert zu berücksichtigen
- **BFH v. 12.7.2017:** teilweise Bestätigung der Verwaltungsauffassung
- Einbeziehung der Bruttokaltmiete zzgl. der warmen und kalten **Betriebskosten** wie Heizung, Strom und Reinigung

## VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Gehören Aufwendungen für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen und Hausrat i.R.e. beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung zu den auf 1.000 EUR monatlich begrenzten Unterkunftskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4 EStG?

**BFH-URTEIL VOM 4.4.2019 – VI R 18/17, BSTBL II 2019, 449** (DStR 2019, 1194)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Kläger	Ehegatten, die zusammen zur ESt veranlagt werden, Ehemann erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
2014	Arbeitgeberwechsel des Ehemanns zum 1.5.2014, Begründung einer doppelten Haushaltsführung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte ab 1.6.2014, in der ESt-Erklärung werden Werbungskosten für die Zweitwohnung i.H.v. 6.168,14 EUR für Miete, Betriebskostenvorauszahlung, Strom, Telefon, Rundfunkbeitrag und Sonstiges sowie 661,69 EUR für AfA auf Einrichtungsgegenstände und 3.495,60 EUR für GWG (Hausrat und Einrichtungsgegenstände), insg. 10.325,43 EUR geltend gemacht. Gezahlte Maklercourtage wird zusätzlich berücksichtigt.
Finanzamt	Werbungskosten-Ansatz ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für GWG i.H.v. 6.829,83 EUR, im Einspruchsverfahren zusätzliche Berücksichtigung von 2.917,61 EUR für GWG. Gesamtaufwendungen i.H.v. 9.747,44 EUR werden auf 8 Monate x 1.000 EUR = 8.000 EUR Höchstbetrag begrenzt. Gezahlte Maklercourtage wird zusätzlich berücksichtigt.
FG	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt.

**BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET**

- Erforderliche Mehraufwendungen für die Anschaffung der notwendigen Wohnungseinrichtung der Zweitwohnung i.R.e. doppelten Haushaltsführung sind **keine Aufwendungen für die „Nutzung der Unterkunft“** i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 4 EStG und können **neben den Unterkunftskosten** als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie nicht überhöht sind.
- Die gesetzliche Einführung des Höchstbetrags für Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft führt **nicht zu einer Änderung der bisherigen Rspr.** zur Beurteilung von Kosten für die Wohnungseinrichtung als sonstigen notwendigen Mehraufwendungen.
- Die Gesetzesbegründung spricht dafür, dass nur **ratierlich anfallende Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft** unter die Abzugsbeschränkung fallen – hierunter fallen auch die kalten und warmen **Betriebskosten** (z.B. Strom, Heizung und Reinigung).

**ANMERKUNGEN (1)****Widerspruch zum BMF-Schr.  
v. 24.10.2014**

- Weite Auslegung der „Unterkunftskosten“
  - Kalte und warme Betriebskosten
  - Alle rätierlich anfallenden Aufwendungen (Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, wohl auch Kfz-Stellplatz)
- **ABER:** Keine Einbeziehung von Einrichtungsgegenständen und Hausrat

**Anmietung einer möblierten Wohnung**

- Regelmäßig gesteigerter Nutzungswert
- Aufteilung:
  - Vertragliche Regelung ist zu beachten und sollte nach Möglichkeit herbeigeführt werden
  - Sonst Schätzung
- Eigene WG: Berücksichtigung im Wege der AfA bzw. als GWG

**ANMERKUNGEN (2)****1.000 EUR-Grenze**

- Ab Monat der Begründung des Zweithaushalts ⇔ Aufnahme einer neuen Beschäftigung
- Je Monat: Ausgleich von höheren Beträgen mit anderen Monaten möglich
- Anpassung durch den Gesetzgeber? ⇔ Verfassungsmäßigkeit?

**Vorfälligkeitsentschädigungen**

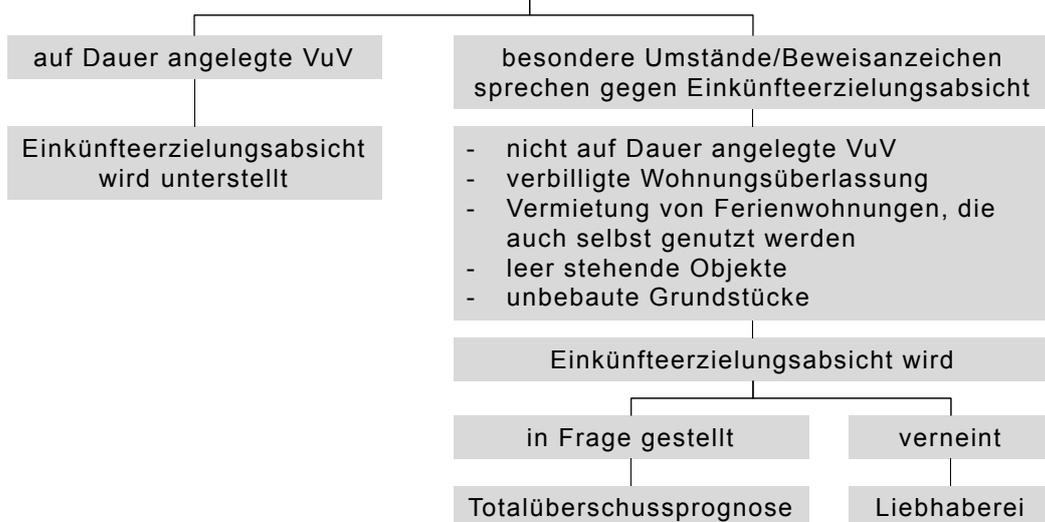
- BFH v. 3.4.2019 - VI R 15/17: Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit einer Wohnungsveräußerung und Aufgabe einer doppelten Haushaltsführung
- Keine Berücksichtigung als Mehraufwand → Zuordnung zum Veräußerungsvorgang
- Keine Berücksichtigung als Werbungskosten

# Thema 7

## Grundstücke: Vermietungseinkünfte und Veräußerungsgeschäft

### GRUNDSTÜCKE: VERMIETUNGSEINKÜNFTE UND VERÄUßERUNGSGESCHÄFT

#### PRÜFUNG DER EINKÜNFTEERZIELUNGSABSICHT BEI VUV



**Verbilligte Überlassung**

- **Ausgangsfrage:** Kürzung des Werbungskosten- oder Betriebsausgaben-Abzugs?
  - § 21 Abs. 2 EStG: keine Kürzung, wenn Entgelt wenigstens 66% der ortsüblichen Miete erreicht → VuV
  - Gewinneinkünfte: keine (entsprechende) Anwendung der Regelung → Anteilige Kürzung geboten
- Vergleichsmiete gem. Mietenspiegel → unterer Rand der ausgewiesenen Preisspanne
- **Problem:** Gewerbliche Objekte

**Veräußerung eines Arbeitszimmers**

- Ausgangspunkt: § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG
  - 1.250 EUR/Jahr
  - **Ausnahme:** Voller Abzug, wenn Mittelpunkt der gesamten beruflichen/betrieblichen Aktivität
- **Veräußerung:** Führt die Berücksichtigung der Kosten als Werbungskosten/ Betriebsausgaben zum Ausschluss der steuerfreien Veräußerbarkeit?

**ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN**

- Was ist das Objekt bei Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht und wann beginnt der Prognosezeitraum?
- Kann die ortsübliche Vergleichsmiete ertragsorientiert ermittelt werden?
- Stellt die Veräußerung eines häuslichen Arbeitszimmers ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 EStG dar?

**BFH-URTEIL VOM 19.2.2019 – IX R 16/18, BFH/NV 2019, 804**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2008 – 2012
Klägerin	GbR, die 1993 einen Hotel- und Gaststättenkomplex mit Nebengebäuden und Wohnhaus erwarb. Zunächst nur Vermietung von Hotel- und Gaststättenkomplex. 1999/2000 Umbau und Erweiterung (22 statt 6 Zimmer, Hotelstandard **** statt **). 2001 Verpachtung des gesamten Komplexes (einschließlich Nebengebäude und Wohnhaus). 2008 - 2010: Werbungskostenüberschüsse zwischen 93.000 und 150.000 EUR/p.a.
Finanzamt	Überschussprognose für 1995 - 2024: Ergebnis negativ, daher keine Berücksichtigung der Verluste → Liebhaberei
FG München	Klage hat keinen Erfolg. Umbau und anschließende Neuvermietung führt nicht zum Neubeginn des Prognosezeitraums.

**BFH: STATTGABE DER KLAGE UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- Vermietungstätigkeit ist **objekt-** und nicht grundstücks**bezogen**. Vermietet der Stpfl. mehrere Objekte (auch auf einem Grundstück) auf Grundlage **unterschiedlicher Mietverträge**, ist **jede Vermietung grds.** je für sich zu beurteilen.
- Vermietet der Stpfl. demgegenüber mehrere Objekte bzw. das gesamte, etwa aus unterschiedlich genutzten Teilstücken bestehende Grundstück auf der Grundlage lediglich **eines Miet- oder Pachtvertrages**, ist die Vermietungstätigkeit **einheitlich zu beurteilen**. Dies war vorliegend der Fall.
- Prognosezeitraum des FG ist unzutreffend. Da nach dem Umbau ab dem Jahr 2011 nicht lediglich das Hotel-Restaurant, sondern mehrere unterschiedliche Immobilienobjekte (Hotel, Restaurant, Nebengebäude, Wohnhaus, umliegende Flächen) durch einen einheitlichen Vertrag überlassen worden sind, bezieht sich die Vermietungstätigkeit der Klägerin von diesem Zeitpunkt an auf ein anderes Objekt. Die **Gewinnzielungsabsicht** ist deshalb von diesem Zeitpunkt an **neu zu bewerten**.

**BFH-URTEIL VOM 10.10.2018 – IX R 30/17, BStBI II 2019, 200**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2008 – 2010
Klägerin	Kaufte im Jahre 2006 für 140.000 EUR ein Gaststättengrundstück, das in den Jahren 2008 - 2010 für rd. 400.000 EUR saniert wurde. Ab November 2008: Vermietung an den Ehemann für 1.000 EUR/Monat (zzgl. Nebenkosten)
Finanzamt	Internetrecherche: fremdübliche Kалtpacht von 1.474 EUR → Kürzung der von der Ehefrau geltend gemachten Werbungskosten auf 68%.
FG Sachsen	Sachverständigengutachten mit der sog. Kombinationsmethode (ertragsorientierter Pachtwert, sog. EOP-Verfahren) und vom Verpächter auf der Grundlage seiner Investitionen erwarteter Investivpacht. Höherer Wert als das Finanzamt → Kein Beweis einer niedrigeren, fremdüblichen Miete.

**BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG**

- **Teilentgeltliche** Nutzungsüberlassung, da die vereinbarte Gegenleistung **mehr als ¼ unter der ortsüblichen Marktmiete** oder Marktpacht liegt. Die Annahme des FG, die ortsübliche Marktpacht für das Verpachtungsobjekt liege nicht unter der vom Finanzamt zugrunde gelegten Pacht i.H.v. 1.474,05 EUR pro Monat, wird von dem von dem FG eingeholten Sachverständigengutachten nicht getragen.
- Die sog. **EOP-Methode** ist nach ständiger Rspr. des BGH **nicht geeignet**, die ortsübliche Marktmiete zu ermitteln. Der erkennende Senat schließt sich dem an.
- **Ortsübliche Marktmiete** hängt bei einem Gaststättenobjekt nicht maßgeblich vom damit erwirtschaftbaren Ertrag ab, sondern von **Angebot und Nachfrage**. Verwerfung der vorgenommenen Schätzung
- Ermittlung des örtlichen Pachtzinses: **erfahrener und** mit der konkreten (**örtlichen**) **Marktsituation vertrauter Sachverständiger** – z.B. erfahrener Makler. → höhere Schätzungstoleranz muss hingenommen werden

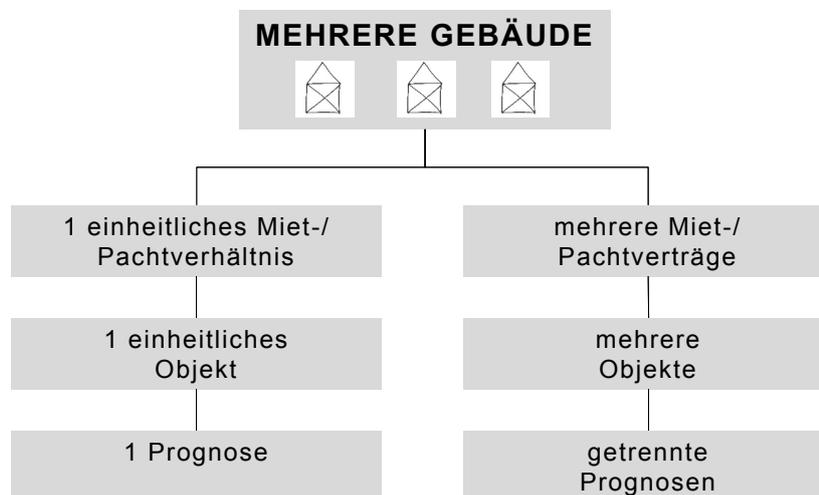
**FG MÜNCHEN, BESCHLUSS VOM 14.1.2019 – 15 V 2627/18, JURIS**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Antragsteller	Erwerb einer Eigentumswohnung in 2003, davon wurde ein Teil (18,04%) vom 25.4.2003 - 1.11.2006 als berufliches/betriebliches Arbeitszimmer genutzt. Anschließend Überführung in das Privatvermögen. 1.11.2006 - 23.5.2011: Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken, 26.11.2013: Verkauf der Wohnung für 780.000 EUR
Finanzamt	Ursprünglich genutzter Teil (18,04% der Wohnung) führt zu einem privaten Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, der hieraus erzielte Veräußerungsgewinn ist von den Ehegatten jeweils hälftig zu versteuern (45.234 EUR).
Antragsteller	Nach erfolglosem Einspruch Antrag auf AdV

**FG: STATTGABE DES ADV-ANTRAGS**

- Die Antragsteller haben die **Eigentumswohnung** im April 2003 erworben und erst nach Ablauf von **mehr als 10 Jahren** im November 2013 veräußert.
- Anschaffung ist auch die Überführung eines WG in das Privatvermögen des Stpfl. durch Entnahme oder Betriebsaufgabe (§ 23 Abs. 1 S. 2 EStG).
- Der Senat hat **erhebliche Zweifel**, dass der streitige Teil der Eigentumswohnung mit 18,04 % der Gesamtfläche, von den Beteiligten als Arbeitszimmer bezeichnet, ein **selbstständiges WG** i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 2 EStG insb. i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG sein kann mit der Folge, dass für diesen Teil der Wohnung ein eigener Fristlauf beginnt.

## PRÜFUNGSOBJEKT DER GEWINNERZIELUNG



## ANMERKUNGEN

**Beginn des Prognosezeitraums**

- Objektbezogene Betrachtung
- Folge: Änderungen des Objektes können dazu führen, dass eine neue Prognose der Überschusserzielung erforderlich wird
- **Beachte:** Kann auch zum **Wegfall** der Überschusserzielungsabsicht führen

**Renovierungsaufwand**

- Der Umbauaufwand alleine stellt die Überschussprognose nicht in Frage.
- Hebung des (Hotel-) Standards erforderlich, um einen vermietbaren Zustand zu erreichen
- **Beachte:** Unverändert keine Berücksichtigung der durch AfA entstandenen stillen Reserven in der Überschussprognose

**ORTÜBLICHE MIETE – EOP-METHODE**

- Ziel: Ortsübliche Miete → Sachverständige
- Grundsätzlich **freie Methodenwahl** für den Sachverständigen
- **ABER**: Unzulässig sind Methoden, die nicht auf die ortsübliche Miete/Pacht abstellen:
  - Dies gilt für die **ertragswertorientierte** Pachtwertermittlung
  - Anschluss an die Rspr. des BGH
  - Berufung eines Maklers, der mit der konkreten örtlichen Marktsituation vertraut ist. Eine Vereidigung oder ähnliches verlangt der BFH nicht.

**ARBEITSZIMMER – PRIVATES VERÄUßERUNGSGESCHÄFT**

- FinVerw: Arbeitszimmer dient nicht häuslichen Wohnzwecken, selbst wenn Kosten hierfür steuerlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können
- Gem. FinVerw ist der auf die Veräußerung des Arbeitszimmers entfallende Veräußerungsgewinn gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 1 EStG zu besteuern
- FG Köln v. 20.3.2018 (rkr.): **keine Steuerbarkeit**
  - Arbeitszimmer ist in den Wohnbereich integriert → kein selbstständiges WG
  - Wertungswiderspruch zum generellen Abzugsverbot von Kosten für das häusliche Arbeitszimmer
- FG München folgt dieser Linie → Beschluss inzwischen rkr.

## Thema 8

### Kapitalertragsteuer für vGA einer dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaft

#### DAUERVERLUSTGESCHÄFTE

- Ausgangspunkt: BFH-Urt. v. 22.8.2007 → vGA
- Neuregelung durch das **JStG 2009**:
  - Ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft liegt in folgenden Fällen vor, soweit:
    - aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird
    - Beispiele:
      - öffentliche Verkehrsbetriebe; Ausbau der Radwege (Verkehrsgründe)
      - Parkanlagen, Naturschutzgebiete (umweltpolitische Gründe)
      - Theater, Museen, Opernhäuser (kulturelle Gründe)
      - Kureinrichtungen, Freizeitbäder (gesundheitspolitische Gründe)
  - oder
  - das Geschäft der KapG Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört
  - Folge: Der Verlust wird für steuerliche Zwecke neutralisiert; Kapitalertragsteuerbelastung für Trägerkörperschaft

## VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

### Voraussetzungen der vGA

- Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen,
- die keine ordentlichen Gewinnausschüttungen darstellen,
- durch das Verhältnis zur Trägerkörperschaft veranlasst sind und
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirken

### Beispiele

- überhöhte Konzessionsabgaben
- unentgeltliche Überführung von WG aus dem Betrieb gewerblicher Art in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft
- unangemessene Miet- und Pachtzinsen
- unentgeltliche Lieferungen von Speisen durch städtische Kantinen

## RECHTSFOLGEN EINER vGA

### beim Betrieb gewerblicher Art

Erhöhung des zu versteuernden Einkommens durch außerbilanzielle Hinzurechnung

### bei der Trägerkörperschaft

Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG  
→ grds. Kapitalertragsteuer, soweit nicht Beträge des steuerlichen Einlagekontos als verwendet gelten

### Ausnahme

Die Rechtsfolgen einer vGA werden bei einem (i.S.d. KStG begünstigten) Dauerverlustgeschäft nicht gezogen

**EINKOMMENSTATBESTÄNDE NACH § 20 UND KapEst-ABZUG**

- Ausgangspunkt: § 8b Abs. 1 KStG, der auch bei Betrieben gewerblicher Art anwendbar ist
- Betrieb gewerblicher Art → Trägerkörperschaft vergleichbar Gesellschafter → KapG
- I.d.R. Vermögensverwaltung → 15%iger KapEst-Abzug
- Beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 Nr. 2 KStG der Trägerkörperschaft, abgeltende Wirkung gem. § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE**

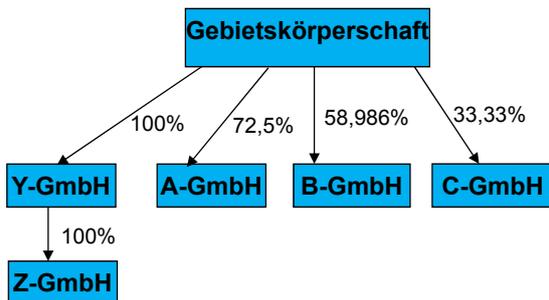
Gilt der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA nach § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigengesellschaft, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner?

**BFH-URTEIL VOM 11.12.2018 – VIII R 44/15, BFH/NV 2019, 773** (DStR 2019, 1145)

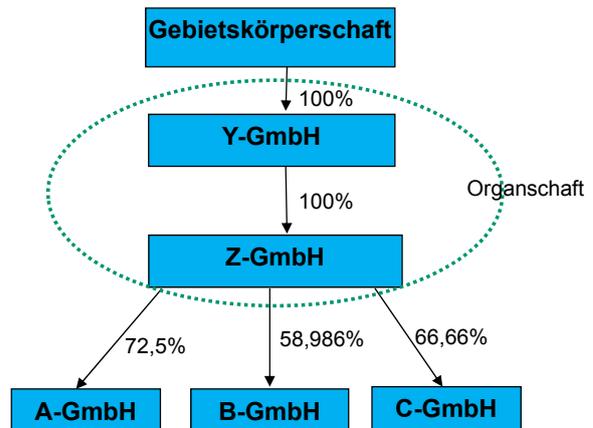
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form																
Klägerin	Kommunale Gebietskörperschaft, die Alleingesellschafterin der Y-GmbH war. Die Y-GmbH war zu 100 % an der Z-GmbH beteiligt, die wiederum an drei dauerdefizitären Tochtergesellschaften Beteiligungen hielt.															
2003 und 2004	Z-GmbH leistete an drei dauerdefizitäre Tochtergesellschaften Verlustausgleichszahlungen <table border="1" style="margin-left: 40px;"> <thead> <tr> <th></th> <th>2003</th> <th>2004</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A-GmbH</td> <td>183.915,23</td> <td>148.481,92</td> </tr> <tr> <td>B-GmbH</td> <td>748.168,44</td> <td>1.454.910,74</td> </tr> <tr> <td>C-GmbH</td> <td>758.233,98</td> <td>697.957,24</td> </tr> <tr> <td>insgesamt</td> <td>1.690.317,65</td> <td>2.301.349,90</td> </tr> </tbody> </table>		2003	2004	A-GmbH	183.915,23	148.481,92	B-GmbH	748.168,44	1.454.910,74	C-GmbH	758.233,98	697.957,24	insgesamt	1.690.317,65	2.301.349,90
	2003	2004														
A-GmbH	183.915,23	148.481,92														
B-GmbH	748.168,44	1.454.910,74														
C-GmbH	758.233,98	697.957,24														
insgesamt	1.690.317,65	2.301.349,90														
Finanzamt	Das Finanzamt beurteilte die Ausgleichszahlungen als vGA der Y-GmbH an die Klägerin und unterwarf die Einnahme aus der vGA der KapEst.															
FG Münster	Festsetzung der KapEst ist rechtswidrig. Folge: Aufhebung der KapEst-Bescheide															

**URTEILSSACHVERHALT**

Bis 11.12.2003:



Ab 12.12.2003:



**BFH: STATTGABE DER KLAGE**

- Klägerin erzielte über die Beteiligungskette **Einnahmen aus vGA**, da sämtliche Ges. auf Veranlassung der Z-GmbH **dauerdefizitäre Tätigkeiten** nachgingen.
- Keine Nachforderungen von KapESt für die vGA aus der **B-GmbH**. Für die Einkünfte einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die mehrheitlich an einer Verlustkapitalgesellschaft beteiligt ist, entsteht keine KapESt für vGA, die aus dem Betrieb eines **gesetzlich begünstigten Dauerverlustgeschäfts** resultieren, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts die Dauerverluste wirtschaftlich trägt und ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft vorliegt.
- Der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG gilt auch auf der **Ebene** des unmittelbaren oder mittelbaren **Anteilseigners**.
- Für die vGA aus den Dauerverlustgeschäften der A- und der C-GmbH greift diese Begünstigung nicht ein, da deren Dauerverluste nicht auf einer gesetzlich begünstigten Tätigkeit beruhen.

**BEDEUTUNG – PRESSEERKLÄRUNG DES BFH**

„Bei einer Gebietskörperschaft, die mehrheitlich an einer Verlustkapitalgesellschaft beteiligt ist, entsteht keine Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), die sich aus einem begünstigten Dauerverlustgeschäft ergeben, wenn sie die Dauerverluste wirtschaftlich trägt. Das Urteil des Bundesfinanzhof (BFH) vom 11. Dezember 2018 VIII R 44/15 vermeidet für juristische Personen des öffentlichen Rechts Belastungen mit Kapitalertragsteuer aus Dauerverlustgeschäften i.S.v. § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und ist für die Praxis von großer Bedeutung.“

**ANMERKUNGEN****Verlusttragung**

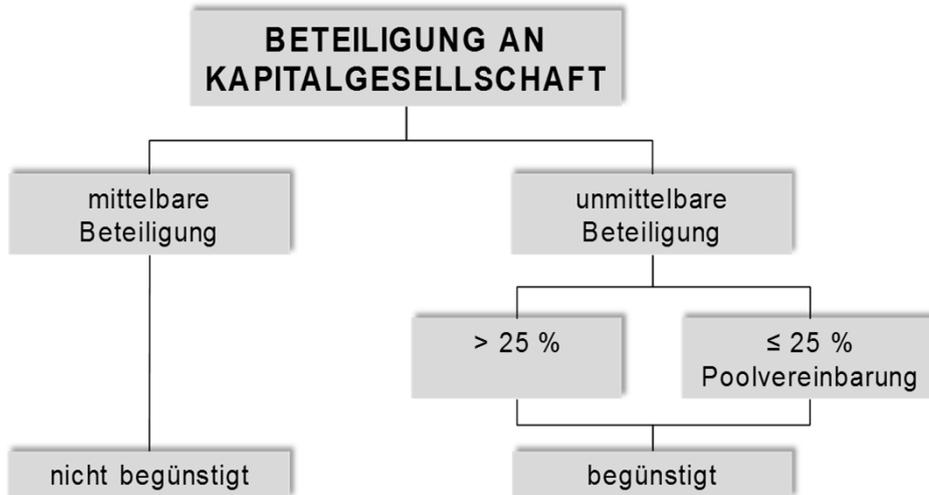
- Ausnahme nach § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG setzte voraus, dass die Trägerkörperschaft die Verluste tatsächlich getragen hat
- Mittelbare Tragung genügt
- Verzicht auf Dividende ausreichend, um den Verlust mittelbar zu tragen → keine Notwendigkeiten zum Ausgleich der laufenden Verluste durch Einlagen

**Gesetzlicher Bestandsschutz**

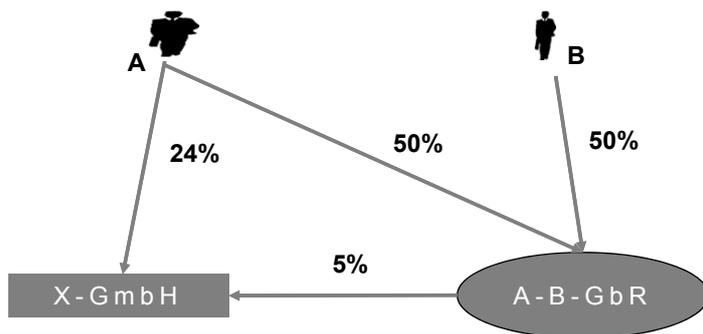
- Übergangsregelung gem. § 34 Abs. 6 S. 5 KStG
- Abweichende Verfahrensweise vor dem 18.6.2008 → „andere Verfahrensweise“ letztmalig für den VZ 2011
- Bedeutung: „Im Einzelfall“

# Thema 9

## Poolvereinbarung: Form und Stimmbindung



**BETEILIGUNGSSTRUKTUR**



Die mittelbar gehaltenen Anteile zählen bei A **nicht** mit!  
**Gestaltungsalternative:** Einbringung der Anteile an der X-GmbH in  
 das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten PersG

### Poolbeteiligung

#### Verfügungsbeschränkung

Verpflichtung, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder aber diese ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen

#### Einheitliche Stimmrechtsausübung

Verpflichtung, das Stimmrecht ggü. nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben

**Zeitpunkt: Besteuerungszeitpunkt (§ 9 ErbStG)**

**Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung → BGB-Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen**

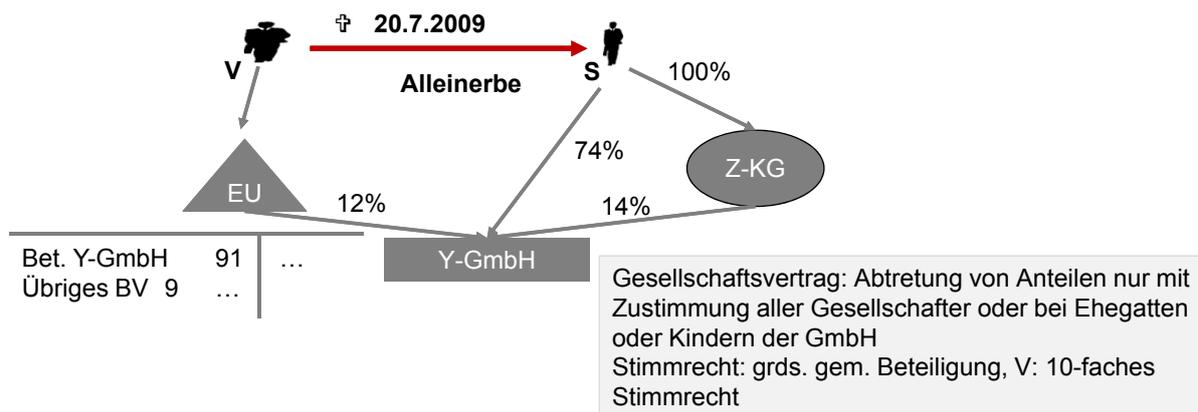
### VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Welches Formerfordernis gilt für eine Poolvereinbarung?
- Ist eine echte Stimmbindung ersetzbar durch Mehrstimmrechte, moralische Zwänge oder eine nachgewiesene faktische Handhabung?

**BFH-URTEIL VOM 20.2.2019 – II R 25/16, BFH/NV 2019, 873**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009
Kläger	Alleinerbe seines am 20.7.2009 verstorbenen Vaters (V). Zum Nachlass gehörte u.a. sein Einzelunternehmen, in dessen Betriebsvermögen sich eine 12 %ige Beteiligung an der X-GmbH befand. 74 % wurden vom Kläger direkt gehalten, die übrigen 14 % gehörten der Z-KG, deren Gesellschafter der Kläger war. Gesellschaftsvertrag: Abtretung der Anteile nur mit Zustimmung aller Gesellschafter zulässig, bei Abtretung an Ehegatten und Kinder war eine Zustimmung der GmbH erforderlich. 10-faches Stimmrecht für die Anteile des V, sonst nach Maßgabe der Kapitalkonten. Wert des Einzelunternehmens bestand zu rd. 91 % aus den Anteilen an der X-GmbH. Antrag auf Begünstigung gem. § 13a i.V.m. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG 2006.
Finanzamt	Versagung der Begünstigung, weil mehr als 50 % (hier: 91 %) des Vermögens als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren ist, da die Anteile an der X-GmbH Verwaltungsvermögen sind.
FG Münster	Anforderungen an eine Poolvereinbarung werden nicht erfüllt → Versagung der Begünstigungen für Betriebsvermögen

**URTEILSSACHVERHALT**



**Finanzamt: Keine Begünstigung des Einzelunternehmens, weil Betriebsvermögen zu 91 % aus Verwaltungsvermögen besteht**

## BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Keine Befreiung gem. § 13a ErbStG, wenn mehr als 50 % Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen. Anteile an **KapG** sind Verwaltungsvermögen, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital **25 % oder weniger** beträgt und keine Poolvereinbarung
- **Poolvereinbarung:** Übertragung des Eigentums am Gesellschaftsanteil. Gesellschaftsvertrag enthält eine Pflicht zur **einheitlichen Verfügung** über die Anteile. Alle Gesellschafter durften nur nach einheitlichen Grundsätzen die Anteile abtreten.
- FG: Feststellungen, ob einheitliche Stimmrechtsausübung. Verpflichtung kann **mündlich oder schriftlich geschlossen** werden, keine besondere Form (**⚡ R E 13b.6 Abs. 6 ErbStR**). Wenn mündlich: Beweislast beim sich darauf Berufenden
- **Nicht** ausreichend: Stimmrecht in **zehnfacher Höhe** und die Möglichkeit, sich stets allein durchsetzen zu können. Keine Pflicht zur einheitlichen Stimmrechtsausübung, sondern Duldung der Entwertung des **eigenen Stimmrechts**

## VERFÜGUNGSBESCHRÄNKUNG

- Aufgrund einheitlicher Grundsätze darf nur an einen bestimmten Erwerberkreis übertragen werden oder wenn die Übertragung der Zustimmung der Mehrheit der gebundenen Gesellschafter bedarf
- Nicht entscheidend: Verfügung zu denselben Bedingungen
- Beratungshinweis: Ggf. mehrere Poolvereinbarungen
- Formerfordernis: Notarielle Beurkundung zwingend bei Andienungsverpflichtungen
- **Nicht ausreichend:** Vorkaufs- oder Ankaufsrechte
- Alternative: Verpflichtung zum ausschließlichen Verkauf an gebundene Gesellschafter

## EINHEITLICHE STIMMRECHTSAUSÜBUNG

- Erforderlich ggü. nicht gebundenen Gesellschaftern
- Beachte: Schriftliche oder **mündliche** Vereinbarung zulässig → Ablehnung der strengeren Verwaltungsauffassung in R E 13b.6 Abs. 6 ErbStR
- Beweislast bei demjenigen, der sich auf das Vorliegen dieser Vereinbarung beruft
- Abschluss einer Stimmrechtsvereinbarung → „Sprecher“
- Beratungshinweis: Laufzeit des Poolvertrages → Kündbarkeit und Dauer
- **Nicht ausreichend**: faktische Beherrschung
- **Gestaltungsempfehlung**: Notarielle Beurkundung, mindestens aber schriftliche Vereinbarung aus Beweis Zwecken
- Sonderproblem: Stimmrechtslose Anteile als Teil des Pools

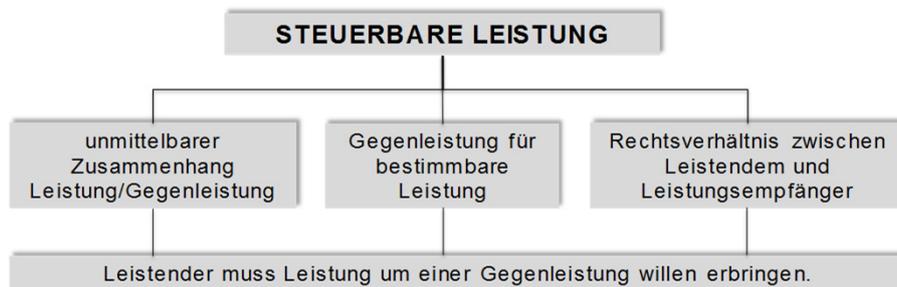
## § 8C KStG UND POOLVEREINBARUNGEN?

- **FinVerw**: Abschluss eines Poolvertrages kann **schädlicher** Sachverhalt i.S.v. § 8c KStG sein → Untergang von Verlustvorträgen und ggf. Zinsvorträgen i.S.v. § 4h EStG
- **Herrschende Auffassung**:
  - Schuldrechtliche Vereinbarung ist **unschädlich**
  - „Minus“ zur vorweggenommenen Erbfolge
  - Abschaffung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG 2008, der auf solche Anteile abstellte, die regelmäßig in den Pool einbezogen werden
  - Widerspruch gegen die Zielsetzung des Gesetzgebers, der erkennbar eine Begünstigung erreichen wollte → Anwendung des § 8c KStG würde diese Zielsetzung in das Gegenteil verkehren, weil die ertragsteuerlichen Nachteile dann regelmäßig größer als die erbschaftsteuerlichen Vorteile wären
- **FG Münster**, Urt. v. 4.11.2015, 9 K 3478/13 F (rkr.): Untergang der Verlustvorträge

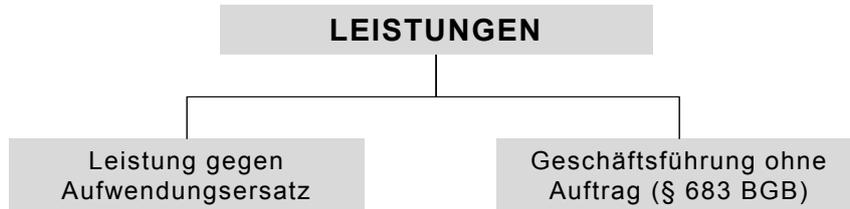
# Thema 10

## Steuerbarkeit von Abmahnungen bei Urheberrechtsverletzungen

### STEUERBARKEIT VON ABMAHNUNGEN BEI URHEBERRECHTSVERLETZUNGEN



STEUERBARKEIT VON ABMAHNUNGEN BEI URHEBERRECHTSVERLETZUNGEN



STEUERBARKEIT VON ABMAHNUNGEN BEI URHEBERRECHTSVERLETZUNGEN



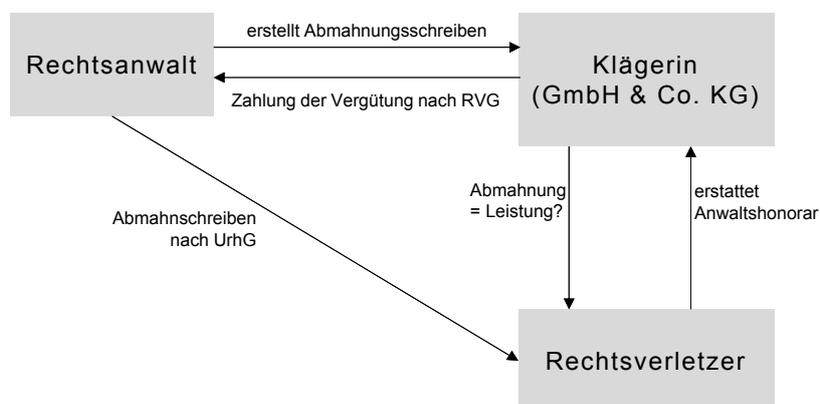
**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

- Handelt es sich bei Zahlungen, die ein Unternehmer, der Inhaber von Urheberrechten ist, von durch eine Rechtsanwaltskanzlei abgemahnten Urheberrechtsverletzern erhält, um nicht steuerbaren Schadensersatz oder liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Inhaber der Urheberrechte und den Urheberrechtsverletzern vor?
- Steht dem Rechteinhaber der Vorsteuerabzug aus den anwaltlichen Dienstleistungen zu, welche zur Geltendmachung der Unterlassungs- und Schadensersatzansprüche notwendig waren?

**BFH-URTEIL VOM 13.2.2019 – XI R 1/17, BFH/NV 2019, 793**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	GmbH & Co. KG stellt Tonträger her und ist Inhaberin von Verwertungsrechten an Tonaufnahmen. Klägerin beauftragte eine Anwaltskanzlei, gegen die rechtswidrige Verbreitung von Tonaufnahmen im Internet vorzugehen, in ihrem Namen Unterlassungs- und Ersatzansprüche außergerichtlich geltend zu machen und Vergleichsvereinbarungen mit Rechtsverletzern abzuschließen. Die Anwaltskanzlei bot an, gegen Unterzeichnung einer Unterlassungs-/Verpflichtungserklärung sowie Zahlung von pauschal 450 EUR (netto) von der gerichtlichen Verfolgung dieser Ansprüche abzusehen.
2010	Im Streitjahr 2010 gingen Zahlungen i.H.v. 416.245,85 EUR auf einem Fremdgeldkonto der Anwaltskanzlei ein. Diese erhielt vereinbarungsgemäß 75 % der Zahlungen von Rechtsverletzern.
Finanzamt	USt-Sonderprüfung: Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Rechtsverletzer.
FG Berlin-Brandenburg	Stattgabe: Abmahnungen nicht steuerbar, Vorsteuer aber nicht abziehbar.

## URTEILSSACHVERHALT



## BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ABWEISUNG DER KLAGE

- **Steuerbare Leistungen** an die Rechtsverletzer: Abmahnung dient dem objektiven Interesse und dem mutmaßlichen Willen des Verletzers → Möglichkeit auf kostengünstige Weise eine gerichtliche Auseinandersetzung zu vermeiden
- Einem **Leistungsaustausch** steht es nicht entgegen, dass der Unternehmer mit seiner Tätigkeit (**auch**) **einen eigenen Zweck** verwirklicht
- **Pauschale Zahlungen** auf die Erstattung der Anwaltskosten für das Abmahnschreiben, die Anwalts-/Gerichtskosten für einen gerichtlichen Antrag nach § 101 Abs. 9 UrhG, die geleisteten Aufwendungserstattungen an den Provider (§ 101 Abs. 2 S. 3 UrhG) und die Schadensersatzzahlung wg. der Urheberrechtsverletzung ist unerheblich
- Umsatzsteuerrechtlicher **Leistungsaustausch**: richtet sich nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach den vom Unionsrecht geprägten **umsatzsteuerlichen Vorgaben**. Unerheblich, ob nach § 97 Abs. 2 UrhG geltend gemacht werden können

## STEUERBARKEIT VON ABMAHNUNGEN BEI URHEBERRECHTSVERLETZUNGEN

**Abmahnung**

- **Mitteilung** des Verletzten an den Verletzer, dass der Verletzer durch eine im Einzelnen bezeichnete Handlung einen **Urheberrechtsverstoß** begangen habe, verbunden mit der Aufforderung, dieses Verhalten in Zukunft zu unterlassen
- Wird regelmäßig mit der Androhung gerichtlicher Schritte für den Fall der Nichtabgabe versehen

**Urheberrechtsverstöße**

- Unterlassungsanspruch gem. § 97 Abs. 1 S. 1 UrhG bei widerrechtlicher Urheberrechtsverletzung und Wiederholungsgefahr
- § 97a UrhG: Abmahnung und Gelegenheit, durch Abgabe einer mit einer angemessenen Vertragsstrafe bewehrten Unterlassungsverpflichtung eine Regelung zu erreichen
- § 97 Abs. 2 S. 1 UrhG: Schadensersatz
- Deutliche Zunahme in den letzten Jahren infolge der weiten Verbreitung des Internets

## STEUERBARKEIT VON ABMAHNUNGEN BEI URHEBERRECHTSVERLETZUNGEN

**LEISTUNGSAUSTAUSCH BEI ABMAHNUNGEN**

BFH: Leistung = Weg für den Abgemahnten, sie „als Gläubigerin eines Unterlassungsanspruchs ohne Inanspruchnahme der Gerichte klaglos zu stellen“

→ Steuerbarkeit

BFH (XI R 27/14): Leistungsaustausch bei Abmahnung nach UWG → Leistungsaustausch zwischen Klägerin und Mitbewerberin

→ **umsatzsteuerbare Leistung**

Übertragung des Urts. zum Wettbewerbsrecht auf Abmahnungen im Bereich des Urheberrechts  
→ Zweck, einen Prozess zu vermeiden → Vorteil → GoA → § 683 BGB

**ENTGELTLICHKEIT**

- Entgelt = alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzgl. der USt, § 10 Abs. 1 S. 2 UStG
- Unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem **gezahlten Entgelt** des Rechtsverletzers und der Abmahnleistung der Klägerin → Vergleichbarkeit mit gegen Erfolgsprovision tätigem Vermittler
- Rs. „Bastova“ zur Teilnahme an einem Pferderennen mit einem platzierungsabhängigem Preisgeld → fehlende Vergleichbarkeit, weil
  - Keine Teilnahme an einem Wettbewerb
  - Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Entgelt und Abmahnleistung

**Rechnung des Abmahnenden**

Abmahnende muss innerhalb von 6 Monaten dem Rechtsverletzer (Abgemahnten) eine Rechnung ausstellen, wenn er einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, § 14 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG

Kein Unternehmer → keine Pflicht gem. § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG

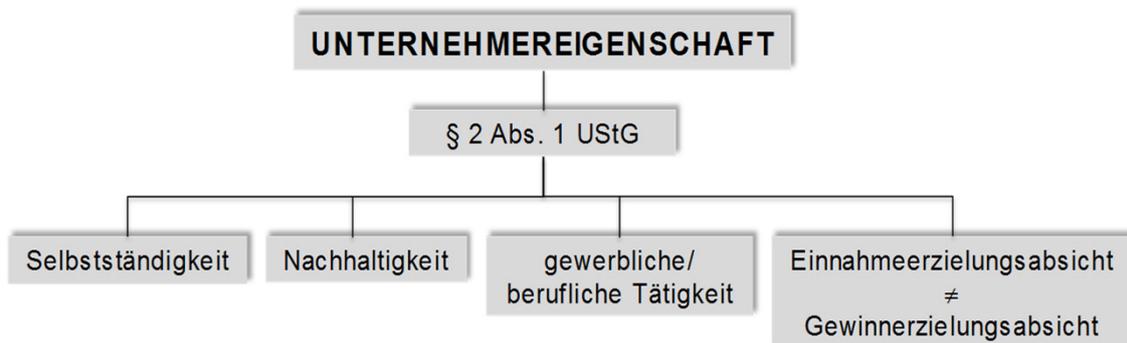
**Zurückbehaltungsrecht & drohende Ordnungswidrigkeit**

**Verfassungsbeschwerde unter AZ 1 BvR 1327/19 anhängig**

# Thema 11

## EuGH-Vorlage: Vorsteuerabzug eines „erfolgslosen Unternehmers“

### EUGH-VORLAGE: VORSTEUERABZUG EINES „ERFOLGLOSEN UNTERNEHMERS“



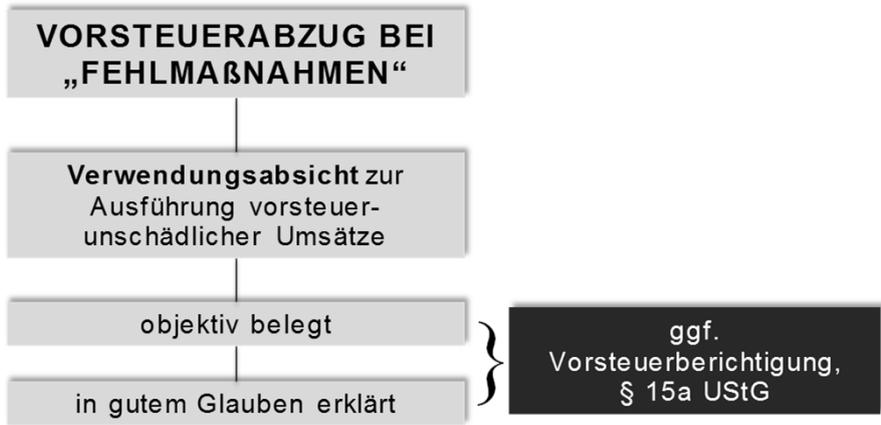
### ERHALT DES VORSTEUERABZUGS BEI ERFOLGLOSEM UNTERNEHMER WENN ER:

- die bezogenen Leistungen nicht veräußern kann, weil die Ware z.B. verloren geht, gestohlen wird oder auf andere Weise unverkäuflich wird,
- er die bezogenen Leistungen nicht einsetzen kann, weil die Verwertung im Unternehmen nicht gelingt oder
- das erwartete Entgelt nicht vereinnahmen kann, weil er keinen Abnehmer findet oder der Abnehmer nicht zahlt

### VORSTEUERABZUG

direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz (EuGH)

Verwendung für Zwecke besteufter Umsätze, Art. 168 MwStSystRL



EUGH-VORLAGE: VORSTEUERABZUG EINES „ERFOLGLOSEN UNTERNEHMERS“

**VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE**

Ist die Vorsteuer aus einer misslungenen Investition, mit der (umsatz-)steuerpflichtige Umsätze erzielt wurden, nach § 15a UStG zu berichtigen, wenn bei ruhendem Betrieb neben dem Leerstand der Cafeteria eine geringfügige Nutzung stattfindet, die keine (umsatz-)steuerpflichtigen Umsätze zum Ziel hat?

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 512

142

EUGH-VORLAGE: VORSTEUERABZUG EINES „ERFOLGLOSEN UNTERNEHMERS“

**BFH-BESCHLUSS VOM 27.3.2019 – V R 61/17, BFH/NV 2019, 786**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2009 - 2012
Klägerin	Organträgerin einer GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim steuerfrei betreibt. 2003 errichtet die GmbH in einem Anbau eine Cafeteria, die für Besucher durch einen Außeneingang und für Heimbewohner durch den Speisesaal des Pflegeheims zugänglich ist. Klägerin erklärt, dass sie die Cafeteria ausschließlich für stpfl. Umsätze nutze. Der größte Teil der Besucher aus dem Pflegeheim sei körperlich so eingeschränkt, dass an einen Besuch der Cafeteria nicht zu denken sei. Die Cafeteria sei nur für auswärtige Gäste gedacht. Ergebnis einer USt-Sonderprüfung 2006: Steuerfreie Nutzung zu 10 % und i.Ü. ust-pfl. Nutzung.
2009 - 2012	Es werden keine Umsätze mehr erzielt. Im Februar 2013 erfolgt Gewerbeabmeldung durch die Klägerin.
Finanzamt	Außenprüfung 2014: Nicht erzielte Umsätze ab 2009 führen zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG. Einspruch der Klägerin hiergegen bleibt ohne Erfolg.
FG Rheinland-Pfalz	Weist die Klage ab: Vorsteuerkorrektur des Finanzamts nach § 15a UStG war rechtmäßig.
BFH	Lässt auf die NZB der Klägerin hin die Rev. zu.

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 512 - 514

143

**BFH: VORLAGE AN DEN EUGH**

- Klärungsbedürftig: Vom Willen des Stpfl. unabhängige Erfolglosigkeit → **Nichtnutzung** eines Investitionsguts → Änderung der Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt wurden?
- Vorsteuerabzug bleibt grds. auch erhalten, wenn der Stpfl. die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, später aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, **nicht im Rahmen besteuert Umsätze verwenden** konnte.
- Möglich ist, dass eine vom **Willen** des Unternehmers **unabhängige** Nichtverwendung ohne weitere Nutzungsabsicht einer Nichtverwendung trotz Absicht einer steuerpflichtigen Verwendung gleichzustellen ist.
- Streitfall: Neben der unveränderten (geringen) Nutzung durch die Heimbewohner brachliegender Betrieb → Rechtsfehlerhaft, wenn unterbliebene Nutzung = ausschließliche Nutzung für steuerfreie Umsätze?

**VORLAGEFRAGE**

Muss ein Steuerpflichtiger, der einen Investitionsgegenstand im Hinblick auf eine steuerpflichtige Verwendung mit Recht auf Vorsteuerabzug herstellt (hier: Errichtung eines Gebäudes zum Betrieb einer Cafeteria), den Vorsteuerabzug nach Art. 185 Abs. 1 und Art. 187 MwStSystRL berichtigen, wenn er die zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsatzfähigkeit (hier: Betrieb der Cafeteria) einstellt und der Investitionsgegenstand im Umfang der zuvor steuerpflichtigen Verwendung nunmehr ungenutzt bleibt?

EUGH-VORLAGE: VORSTEUERABZUG EINES „ERFOLGLOSEN UNTERNEHMERS“

## ANMERKUNGEN



### Praxiskonsequenzen:

Fälle von Fehlinvestitionen und der geforderten Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG → Einspruch → Verfahrensrufen gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO bis Entscheidung des EuGH bzw. Nachfolgeentscheidung des BFH

AKTUELLES STEUERRECHT 3/2019 | SEITE 516

146

3|19

BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

## Thema 12

Verjährung eines Zinsbescheids

**VERZINSUNG VON STEUERNACHZAHLUNGEN**

- Rechtsgrundlage: § 233a AO
- Ziel: Abschöpfung des Liquiditätsvorteils infolge späterer Steuerzahlung
- Zinssatz: 0,5% je Monat, § 238 AO → Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit soll noch dieses Jahr ergehen

**§ 239 AO – FESTSETZUNG DER ZINSEN**

(1) <sup>1</sup>Auf die Zinsen sind die für die Steuern geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, jedoch beträgt die Festsetzungsfrist ein Jahr.

<sup>2</sup>Die Festsetzungsfrist beginnt:

1. in den Fällen des § 233a mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer festgesetzt, aufgehoben, geändert oder nach § 129 berichtigt worden ist,

...

<sup>3</sup>Die Festsetzungsfrist läuft in den Fällen des § 233a nicht ab, solange die Steuerfestsetzung, ihre Aufhebung, ihre Änderung oder ihre Berichtigung nach § 129 noch zulässig ist.

## KEINE TEILVERJÄHRUNG DES ZINSANSPRUCHS

- Übereinstimmung von BFH und „h.M.“: Anlauf- und Ablaufhemmung beziehen sich stets auf den **gesamten Zinsanspruch** → keine gesonderte Verjährung eines Teilanspruchs
- Besondere Korrekturvorschrift: § 233a Abs. 5 AO
- Maßgeblich für die Zinsfestsetzung sind nicht frühere ESt-Bescheide, sondern ausschließlich der zuletzt geänderte ESt-Bescheid
- Beachte: Änderungsbescheid war während der zumindest punktuell offener Festsetzungsfrist ergangen

## § 171 AO – ABLAUFHEMMUNG

(10) Soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend ist (Grundlagenbescheid), endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids.

**VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN**

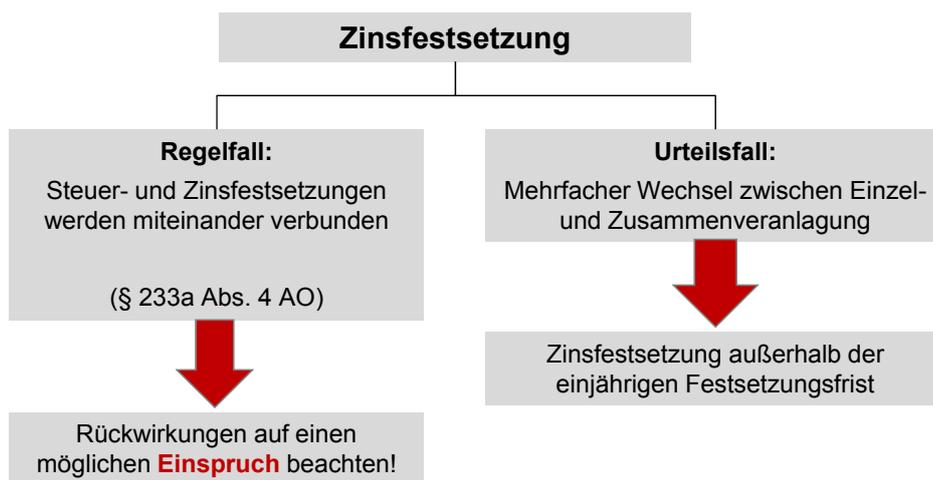
Gilt die für Folgebescheide geltende Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO allgemein auch für Zinsbescheide gem. § 233a AO?

**BFH-URTEIL VOM 16.1.2019 – X R 30/17, BStBl II 2019, 362**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	1995 - 1997, 1999
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten gegen die das Finanzamt geänderte ESt-Bescheide erlies. Hieraus ergaben sich Steuernachzahlungen. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wurde im Juni 2011 zurückgewiesen. Festsetzung von Nachzahlungszinsen zur ESt durch Bescheide v. 10.2.2012. Einspruch gegen die Zinsbescheide, weil noch geklärt werden müsse, in welcher Höhe für die Streitjahre ESt-Zahlungen geleistet wurden.
Finanzamt	Zurückweisung des Einspruchs
FG Düsseldorf	Zinsen sind erst nach Ablauf der einjährigen Festsetzungsfrist gem. § 239 Abs. 1 S. 1 AO festgesetzt worden und damit rechtswidrig. Eine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 10 S. 1 AO kommt nicht in Betracht.

**BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET**

- Ende der Festsetzungsfrist (§ 239 Abs. 1 S. 1 i.V.m. S. 2 Nr. 1 AO): **Ablauf des 31.12.2011** und damit vor Bekanntgabe der angefochtenen Bescheide. Keine Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 10 S. 1 AO
- Der Wortlaut des § 171 Abs. 10 S. 1 AO ist nicht auf die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen nach § 233a AO zugeschnitten (vgl. den Begriff „soweit“ in § 171 Abs. 10 S. 1 AO). Hierauf kann es für die Zinsfestsetzung nicht ankommen.
- **§ 239 AO** verdrängt **§ 171 Abs. 10 S. 1 AO**. Hierfür spricht auch die Gesetzessystematik. Käme § 171 Abs. 10 AO bei der Festsetzung von Zinsen nach § 233a AO zur Anwendung, hätte dies zur Folge, dass die kurze **einjährige Festsetzungsfrist** praktisch **keinen Geltungsbereich** mehr hätte, sondern stets auf mindestens zwei Jahre ausgedehnt würde.



## VERJÄHRUNGSREGELUNGEN FÜR ZINSEN

- Die speziellere Verjährungsregelung in § 239 Abs. 1 S. 1 bis 3 AO verdrängt die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 10 S. 1 AO
- JStG 1997: Verlängerung der Festsetzungsfrist auf 2 Jahre
- Zinsfestsetzung: regelmäßig maschinelle Ermittlung der Zinsen
- Ergänzungsbescheide?
- BFH v. 19.3.2009 nicht anwendbar, weil dort Grundlagen zur Festsetzung von Zinsen nach § 233a Abs. 2a AO festgestellt wurden → Vorliegend nicht der Fall
- BFH v. 13.7.1994: Nicht vergleichbar, weil dort Hinterziehungszinsen im Rahmen einer einheitlich und gesonderten Feststellung
- Reg.-Begr. zu § 239 Abs. 3 AO – auch wenn dieser zeitlich noch nicht galt – keine neue Rechtslage, sondern gesetzliche Absicherung der bisherigen Rspr. und Verwaltungspraxis

## KEINE ABLAUFHEMMUNG NACH § 239 ABS. 1 S. 3 AO

- Festsetzungsfrist bei Nachzahlungszinsen läuft nicht ab, solange die Steuerfestsetzung, ihre Aufhebung, ihre Änderung oder ihre Berichtigung nach § 129 AO noch zulässig ist
- Vorliegend:
  - Zurückweisung des Einspruchs: 6.6.2011
  - Ablaufhemmung gem. § 239 Abs. 1 S. 3 AO
  - ABER: Beendigung mit Ablauf der einmonatigen Klagefrist (9.7.2011) und damit bevor die reguläre Zinsfestsetzungsfrist des § 239 Abs. 1 S. 1 AO (am 31.12.2011) ablief
- **Genaue Prüfung von Zinsbescheiden**, nachdem die Entscheidung im BStBl veröffentlicht wurde.