

4|19 BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info

4|19 BOLZ • GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

VORBEMERKUNGEN

GESETZGEBUNGSVERFAHREN

- Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
- III. BEG ✓
- Forschungszulagengesetz
- Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht
- Grunderwerbsteuer (GrESt) → **Vorschoben 1. Halbjahr 2020**
- Reform der GrSt ✓
- Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 ✓
- Anzeigepflichten für grenzüberschreitende (!) Steuergestaltungen

Ausführliche Behandlung der praxisrelevanten Änderungen in AktStR 1/2020

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019

16

VORBEMERKUNGEN

ERBSTR 2019 VOM 11.10.2019 (1)

- Ersetzt ErbStR 2011, indem viele Erlasse (u.a. koordinierte Länderklasse v. 22.6.2017) aufgenommen werden → viele Änderungen im Detail
- Aufgriffsgrenze von 26 Mio. €:
 - Erwerbe vor dem 1.7.2017 zählen mit
 - Gesellschaften, die den 90%-Test nicht erfüllen bleiben unberücksichtigt
- Behaltensfristverstoß, nunmehr obligatorisches Rechtsgeschäft und nicht die zivilrechtliche Wirksamkeit; schädlich nunmehr auch: Einbringung von Anteilen, die Teil eines Pools sind in PersGes oder KapGes
- Nießbrauch ist begünstigtes Betriebsvermögen, wenn der Nießbraucher Mitunternehmer der PersGes ist.
- Wohnungsunternehmen: unverändert – 300 reichen aus

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019

17

VORBEMERKUNGEN

ERBSTR 2019 VOM 11.10.2019 (2)

- Reinvestitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG): Abschluss des obligatorischen Geschäfts und nicht dessen zivilrechtliche Wirksamkeit
- Verbundvermögensaufstellung:
 - Umschichtung von altem in neues Verwaltungsvermögen bleibt schädlich (✗ Bayern)
 - Ausdehnung des Saldierungsverbots
- Verschonungsbedarfsprüfung: Auch hinzuerlangtes Vermögen innerhalb der Zehnjahresfrist geht mit seinem Bruttowert ein (✗ Bayern)

VORBEMERKUNGEN

IAB BEI PERSG: BMF V. 26.8.2019

- BFH vom 15.7.2017 (siehe AktStR 2018, S. 249 ff.): Bildung eines IAB im Gesamthandsvermögen und Investition im Sonderbetriebsvermögen ist möglich, ohne dass es zu einer Auflösung im Gesamthandsvermögen kommt
- BMF: Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus!
- Interessante Gestaltungsmöglichkeit zur Übertragung von wirtschaftlichen Vorteilen, aber offen, ob insoweit eine freigebige Zuwendung vorliegt

Thema 1

§ 7b EStG – Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

§ 7b EStG – SONDERABSCHREIBUNG FÜR MIETWOHNUNGSNEUBAU

VORBEMERKUNGEN

- „Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus“
- Vorgeschichte:
 - Weitergehender Entwurf aus der letzten Legislaturperiode des Deutschen BT
 - Absetzung von der Tagesordnung des BR für den 14.12.2018 → Begrenzung der Miete?
 - Unveränderte Beschlussfassung am 28.6.2019 → Inkrafttreten am 9.8.2019
- Ziel: Förderung des **Mietwohnungsneubaus** im unteren und mittleren Preissegment, vorzugsweise durch private Investoren
- Regelungsinhalt: Sonderabschreibung von max. 5 % im Jahr der Anschaffung/Herstellung und den folgenden 3 Jahren
- „Ergänzung“ zur Förderung durch das Baukindergeld

„NEUE WOHNUNG“

- **Wohnung**, die zusätzlich neu geschaffen wird
- Begünstigt:
 - Neubau
 - Dachgeschoss wird Wohnung
 - Gewerbefläche wird Wohnung
- Nicht begünstigt:
 - Sanierung/Renovierung
 - Wohnungsvergrößerung
- **„neu“**: Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung
- Mehrfache Nutzung ausgeschlossen
- Anforderungen an die Wohnung:
 - Mehrheit von Räumen
 - Führung eines eigenen Haushalts
 - Bauliche Trennung mit eigenem Zugang
 - Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) erforderlich
 - Mindestens 23m²

**BERATUNGSHINWEIS**

Teilungserklärung nicht erforderlich!

BEGRENZUNG DER ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN

- Nur für die Wohnung, nicht für Grund und Boden sowie evtl. Außenanlage → Aufteilung
- 3.000 EUR/m² Wohnfläche → Keine Förderung, wenn dieser Betrag – ggf. auch nur geringfügig oder nachträglich – überschritten wird
- Ermittlung: Abschreibungsfähige Kosten : Gesamtläche
- Probleme: Nachträgliche AK/HK und anschaffungsnahe Herstellungskosten

BERATUNGSHINWEIS

Notwendigkeit der Einbeziehung von Anschaffungsnebenkosten, insb.

- Notarkosten
- Eintragung im Grundbuch
- Grunderwerbsteuer
- ggf. die Maklercourtage
- ...



VERMIETUNGSERFORDERNIS (1)

- Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den folgenden neun Jahren
- Wohnzweck: bestimmt und geeignet, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen
- Schädlich: Vorübergehende Vermietung (z.B. Ferienwohnung, „Airbnb“, Boardinghaus)
- Unproblematisch: Typische Werkwohnungen

**BERATUNGSHINWEIS**

Leerstand: vorübergehend und unverändert bestehende Vermietungsabsicht

VERMIETUNGSERFORDERNIS (2)

- Wohnräume:
 - Wohn- und Schlafräume,
 - Küchen und Nebenräume einer Wohnung,
 - die zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume, die zu einem Wohngebäude gehörenden Garagen.

**BERATUNGSHINWEIS**

Angehörigenvermietung: Dauerhafte (!) Beachtung der 66%-Grenze, sonst **vollständige** Versagung

- Problem: Nutzung für berufliche/betriebliche Zwecke → **Häusliches** Arbeitszimmer unschädlich, weil privater Bereich; anders wohl beim außerhäuslichen Arbeitszimmer

ZEITLICHE VORGABEN

- Bauantrag bzw. Bauanzeige
 - Nach dem 31.8.2018
 - Vor dem 1.1.2022



BERATUNGSHINWEIS

Es kommt **nicht** auf den **Beginn der Arbeiten**, sondern ausschließlich auf die **Stellung des Bauantrags** bzw. den **Zeitpunkt der Bauanzeige** an.

BEACHTUNG DER DE-MINIMIS-ANFORDERUNGEN

- Beihilfeproblematik für Unternehmen, nicht für Privatpersonen
- Höchstbetrag des wirtschaftlichen Vorteils: max. 200.000 EUR in drei VZ
- Beachte: Wirtschaftlicher Vorteil infolge der Differenzsteuer auf Basis der kombinierten Ertragsteuersätze und Betrag der Sonderabschreibungen
- Zusammenrechnung aller wirtschaftlichen Vorteile, auch aus anderen Maßnahmen



BERATUNGSHINWEIS

Nachweispflicht beim StPfl. → Ohne diesen Nachweis wird die Sonderabschreibung nicht gewährt

SONDERABSCHREIBUNG

- „max. 5%“ im Jahr der Anschaffung/Herstellung:
 - Wahlrecht – geringerer Prozentsatz (auch 0%) möglich
 - Keine Nachholung unterlassener Sonderabschreibungen
 - Keine Bindung an frühere Abschreibungssätze
 - Max. 28% in den ersten 4 Jahre, aber dafür geringere AfA während der verbleibenden ND (1,5652% p.a.)



BERATUNGSHINWEIS

Jahresbetrachtung bei § 7b EStG ⇔ Monatsgenaue Ermittlung für Zwecke des § 7 Abs. 4 EStG → Divergenz

- Absolute Grenze: VZ 2026, danach kann eine Sonderabschreibung nicht mehr erfolgen

BEMESSUNGSGRUNDLAGE

- max. 2.000 EUR/m² Wohnfläche
- max. die tatsächlichen AK/HK, wenn diese geringer waren
- Nicht zu berücksichtigen: Aufwendungen für das Grundstück und evtl. Außenanlagen, weil diese nicht in die Sonderabschreibung einzubeziehen sind



BERATUNGSHINWEIS

Starke Pauschalierung → Keine Möglichkeit zum Gegenbeweis höherer Kosten auf Grund besonderer Umstände (z.B. Hochwasserschutz)

RÜCKGÄNGIGMACHUNG DER SONDERABSCHREIBUNG

Keine Vermietung über
10 Jahre hinweg

Veräußerung, wenn der
Veräußerungsgewinn
nicht der Besteuerung
unterliegt

Nachträgliches
Überschreiten der
Kostenobergrenze



Verkauf innerhalb der
Familie **außerhalb** der
10-Jahresfrist zur
Hebung der stillen
Reserven → AfA



Verschiebung
außerhalb der
3-Jahresfrist

Verfahrensrechtliche Umsetzung: § 7b Abs. 4 EStG → Bestandskraftsregelung

WÜRDIGUNG DER REGELUNG

- Reiner Verteilungseffekt der Abschreibungen → Zins- und ggf. Progressionseffekt



BERATUNGSHINWEIS

Weitgehende Kompensation des Vorteils bei Verkauf innerhalb der 10-Jahresfrist infolge des hohen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns

- Bedeutung des individuellen Steuersatzes
- Kurzer Förderzeitraum ⇔ Lange Planungsdauer bei Immobilien

Thema 2

Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Mandantendaten (und Handakten) im DATEV-Rechenzentrum

RÜCKSTELLUNG FÜR DIE KOSTEN DER AUFBEWAHRUNG VON MANDANTENDATEN

AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN §§ 257 HGB UND 147 AO

10 JAHRE

- Jahresabschlüsse mit allen dazugehörigen Unterlagen
- Buchungsbelege
- Ein- und Ausgangsrechnungen



Keine Verkürzung durch das III. BEG

HANDAKTEN § 66 STBERG

6 JAHRE

- Handels- und Geschäftsbriefe
- Kopien der abgesandten Briefe
- Sonstige Unterlagen

10 JAHRE

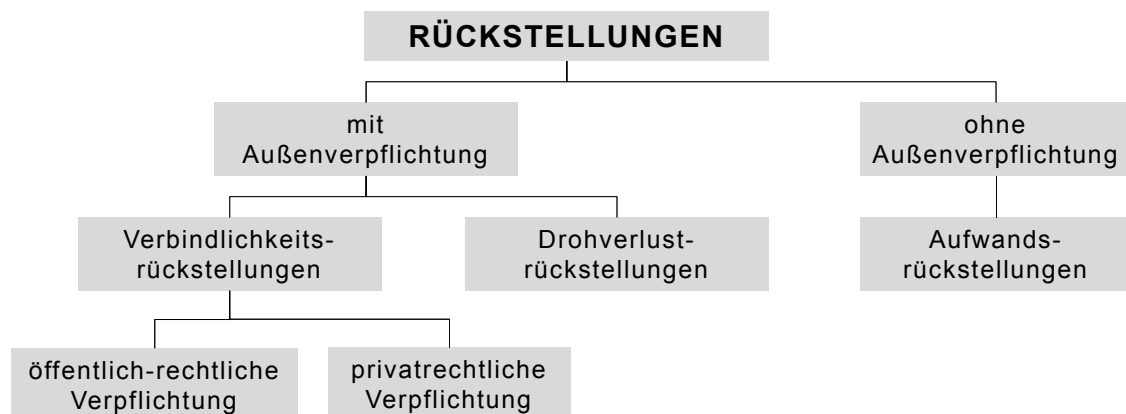
Handakten (Schriftstücke, die der StB aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere)

§ 66 STBERG – HANDAKTEN

„(1) ¹Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte hat die **Handakten** für die Dauer von **zehn Jahren nach Beendigung des Auftrages** aufzubewahren. ²Diese Verpflichtung erlischt mit der Übergabe der Handakten an den Auftraggeber, spätestens jedoch binnen sechs Monaten, nachdem der Auftraggeber die Aufforderung des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten erhalten hat, die Handakten in Empfang zu nehmen.

(3) Handakten im Sinne dieser Vorschrift sind nur die **Schriftstücke, die der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat**, nicht aber der Briefwechsel zwischen dem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten und seinem Auftraggeber, die Schriftstücke, die dieser bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere.“

(Herv. d. Verf.)



BEWERTUNG DER RÜCKSTELLUNG**Berücksichtigungsfähige Kosten**

- Erfassungskosten,
- Raumkosten und
- Sonstige Kosten, z.B. AfA für Regale und Schränke, anteilige Finanzierungskosten etc.

Bewertungsmethoden

- Einzelne Ermittlung
- Faktor 5,5

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Darf eine Rückstellung für die Kosten der zehnjährigen Aufbewahrung von Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum bei einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft gebildet werden?

RÜCKSTELLUNG FÜR DIE KOSTEN DER AUFBEWAHRUNG VON MANDANTENDATEN

BFH-URTEIL VOM 13.2.2019 – XI R 42/17, BFH/NV 2019, 1197

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Kläger	Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges. mbH
31.12.2010	Bildung einer Rückstellung für Aufbewahrungsverpflichtungen, enthalten sind: <ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen i.Z.m. der Aufbewahrung eigener Buchführungsunterlagen und - Aufwendungen für die zehnjährige Aufbewahrung der Mandantendaten im DATEV-Rechenzentrum.
Finanzamt	Anerkennung der Rückstellung soweit sie sich auf die Aufwendungen zur Aufbewahrung der eigenen Buchführungsunterlagen bezieht. Keine Anerkennung der Rückstellungen für die Aufwendungen der Mandantenarchivierung im DATEV-Rechenzentrum, da es insoweit an einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung fehlt.
FG Thüringen	Abweisung der Klage.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 577 - 578

38

RÜCKSTELLUNG FÜR DIE KOSTEN DER AUFBEWAHRUNG VON MANDANTENDATEN

BFH: ABWEISUNG DER KLAGE

- Verpflichtungen aus § 66 Abs. 1 und 3 StBerG
- **Keine** öffentlich-rechtliche Aufbewahrungsverpflichtung, da es sich nicht um in der Handakte aufzubewahrende Daten handelt, sondern um Arbeitsergebnisse, die die GmbH i.R. ihrer vertraglichen Verpflichtung erstellt hat und zur laufenden Mandatsbearbeitung vorhält.
- Selbst wenn man eine Aufbewahrung von Handakten annähme, könnte daraus keine Rückstellungsbildung aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung begründet werden. Denn die Verpflichtung aus § 66 Abs. 1 S. 1 StBerG würde erst im **Zeitpunkt der Beendigung** des Auftrags entstehen und sie könnte **durch die Übergabe** der Handakte **abgewendet** werden (§ 66 Abs. 1 S. 2 StBerG).

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 579

39

BEDEUTUNG DER ENTSCHEIDUNG

- Öffentlich-rechtliche oder zivilrechtliche Aufbewahrungspflicht → grds. Anerkennung der Rückstellung. Fehlt eine solche → keine Anerkennung
- Abzugsfähigkeit als laufender Aufwand bleibt hiervon unberührt
- Die Bildung von Rückstellungen für **eigene Buchführungsunterlagen** bleibt von der Entscheidung unberührt.

Öffentlich-rechtliche Verpflichtung

- Wird nicht durch § 66 Abs. 1 StBerG (bzw. § 52b Abs. 2 WPO) begründet
- Verzicht auf Möglichkeit der Herausgabe an den Mandanten → Interesse an Sicherung der Mandatsbeziehung

Zivilrechtliche Verpflichtung

- Vorliegend nicht vereinbart und kann auch nicht aus einer „**ständigen Übung**“ hergeleitet werden
- Möglichkeit des Verzichts schließt Rückstellungsbildung aus
- **Ausdrückliche Vereinbarung** fehlte und die Herausgabe von Daten einiger Stpfl. zeigt, dass keine durchgängige Verpflichtung bestand

**BERATUNGSHINWEIS**

Aufnahme einer gesonderten vertraglichen Regelung in die Mandatsvereinbarung → zivilrechtliche Verpflichtung

ENTSTEHUNG DER AUFBEWAHRUNGSPFLICHT

- § 66 Abs. 1 S. 1 StBerG: Verpflichtung zur Aufbewahrung entsteht mit der Beendigung des Mandats
- Ausnahme: Übergabe der Handakte an den Mandanten
- Rückstellungsbildung ist allenfalls für die Mandate zulässig, die beendet worden sind
- Fraglich, wie bei diesen die vom BFH behauptete „Mandantenbindung“ bestehen können soll, wenn das Mandat beendet sein muss, um die Rückstellung bilden zu können.

Thema 3

Erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 3 EStG

VORBEMERKUNG

- Neuregelung des Reisekostenrechts ab 2014
- „Erste Tätigkeitsstätte“ statt „regelmäßige Arbeitsstätte“
- **Tätigkeitsstätte = ortsfeste betriebliche Einrichtung** des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 Aktiengesetz) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der ArbN dauerhaft **zugeordnet** ist
- **Zuordnung** durch dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen
- Fehlt die Zuordnung oder ist diese nicht eindeutig:
 - Ort der arbeitstäglichen Tätigkeit oder
 - Je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens 2/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit
- Dauerhafte Zuordnung bei Tätigkeit von **mehr als 48 Monaten**
- Je Dienstverhältnis **höchstens eine** erste Tätigkeitsstätte

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

- Kann eine ortsfeste Einrichtung auch ein großräumiges Gebiet sein?
- Ist eine Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers selbst dann wirksam, wenn am Zuordnungsort nicht der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit erbracht wird?
- Welche Tätigkeiten sind bei einer Zuordnungsentscheidung durch den Arbeitgeber vom ArbN am Zuordnungsort zu erbringen?
- Wie muss eine Zuordnungsentscheidung ausgesprochen werden?
- In welchen Fällen liegt bei einem befristeten Dienstverhältnis eine dauerhafte Zuordnung vor?

BFH-URTEIL VOM 4.4.2019 – VI R 27/17, BSTBL. II 2019, 536 (BFH/NV 2019, 944)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2015
Kläger	Streifenpolizist mit Zuordnung zu einer Dienststelle. Eine Arbeitgeberbescheinigung, die in 2017 ausgestellt wurde, bestätigte die in der Vergangenheit getroffene Zuordnungsentscheidung.
Finanzamt	Keine Gewährung der Mehraufwendungen für Verpflegung, da es auf die Abwesenheitszeit vom Zuordnungsort „Dienststelle“ ankomme.
Nds. FG	Ablehnung der VMA als Werbungskosten. Die Zuordnung zur Polizeiinspektion ist wirksam; die quantitativen Merkmale des § 9 Abs. 4 S. 4 EStG müssen am Zuordnungsort nicht erfüllt werden. Die Ausstellung einer Arbeitgeber-Bescheinigung in 2017 für 2015 ist keine nachträgliche Zuordnung an eine ortsfeste Einrichtung. Die Zuordnung bestand vielmehr bereits zuvor.

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Die zugeordnete **Dienststelle**, die der Kläger arbeitstäglich aufsuchte, um dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen, die der Kläger dienstrechtlich schuldet und die auch zu seinem Berufsbild gehören, löst eine **erste Tätigkeitsstätte** aus.
- Am wirksamen Zuordnungsort muss der ArbN zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringen, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören. Ein **qualitativer Tätigkeitsschwerpunkt** muss dort jedoch **nicht** liegen.
- Die Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers muss ex ante (= **auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung**) erfolgen. Eine unzulässige rückwirkende Zuordnung zu einer Dienststelle lag im Urteilsfall nicht vor; der Arbeitgeber hat vielmehr eine in der Vergangenheit getroffene Zuordnungsentscheidung durch Schreiben aus 2017 bestätigt.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE I.S.D. § 9 ABS. 4 S. 3 EStG

BFH-URTEIL VOM 10.4.2019 – VI R 6/17, BSTBL. II 2019, 539 (BFH/NV 2019, 947)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2014
Kläger	Leiharbeitnehmer mit jeweils verlängerten befristeten Arbeitsverträgen. Der Kläger war ab 2.5.2012 bei dem Verleiher bis 1.5.2015 jeweils befristet tätig. Er wurde bis zum 30.11.2012 bei dem Entleiher V-AG in H tätig. Anschließend war er für den Entleiher V-AG im Werk W zum Abbau von Arbeitsspitzen bis zum 1.5.2015 tätig. Für den Einsatz bei dem Entleiher V-AG im Werk W beantragte der Kläger einen Werbungskostenabzug der Fahrtkosten nach Reisekostenrecht.
Finanzamt	Der Werbungskostenabzug der Fahrtkosten wurde nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt.
Nds. FG	Durch das befristete Dienstverhältnis liegt kein dauerhafter Einsatz am Werk W vor. Die Fahrtkosten wurden nach Reisekostenrecht zum Abzug zugelassen.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 588 - 589

48

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE I.S.D. § 9 ABS. 4 S. 3 EStG

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis kommt eine unbefristete Zuordnung i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 3 1. Alternative EStG nicht in Frage.
- Es liegt ein einheitliches (befristetes) Beschäftigungsverhältnis vor, wenn dieses vor Ablauf der Befristung schriftlich durch bloßes Hinausschieben des Beendigungszeitpunkts bei ansonsten unverändertem Vertragsinhalt verlängert wird.
- War der ArbN i.R.e. befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses bereits einer Tätigkeitsstätte zugeordnet und wird er im weiteren Verlauf einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet, erfolgt die weitere Zuordnung nicht mehr für die Dauer des Dienstverhältnisses. Eine dauerhafte Zuordnung i.S.v. § 9 Abs. 4 S. 3 2. Alternative EStG scheidet aus.
- Eine die Entfernungspauschale auslösende Arbeitgeber-Sammelpunktfahrt i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG scheidet aus, da die in 2015 durchgeführten Fahrten nicht „dauerhaft“ durchgeführt werden.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 589 - 590

49

BFH-URTEIL VOM 11.4.2019 – VI R 36/16, BSTBL. II 2019, 543 (BFH/NV 2019, 956)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2014
Kläger	Der Kläger war für den Gesamthafenbetrieb Hamburg als Gesamthafenarbeiter im Bereich Logistik tätig. Der Gesamthafenbetrieb übernimmt ggü. dem Kläger die Funktion des Arbeitgebers, sofern nicht ein Hafeneinzelbetrieb aus dem Logistikbereich ihn abrufft.
Finanzamt	Bei dem Hamburger Hafen handelt es sich um ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet, so dass die Fahrten von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang nur nach der Entfernungspauschale und die Fahrten innerhalb dieses Gebiets nach Reisekostenrecht absetzbar sind.
FG Hamburg	Bestätigung der von dem Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung.

BFH: AUFHEBUNG DES URTEILS UND ZURÜCKVERWEISUNG

- Lohnsteuerlicher Arbeitgeber des Gesamthafenarbeiters ist für den **befristeten Zeitraum** der Tätigkeit zugunsten des Hafeneinzelbetriebs der Hafeneinzelbetrieb.
- Für die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte eines Gesamthafenarbeiters kommt es nur auf das **jeweilige** mit dem Hafeneinzelbetrieb begründete Arbeitsverhältnis an.
- Dauerhafte Zuordnung kann selbst dann vorliegen, wenn das Dienstverhältnis nur von **kurzer Dauer** (z.B. Befristung auf einen Tag) ist.
- Das FG muss prüfen, ob am jeweiligen Hafeneinzelbetrieb eine ortsfeste betriebliche Einrichtung unterhalten wird. Liegt eine solche nicht vor, sind die Fahrtkosten mit den tatsächlichen Aufwendungen oder alternativ den pauschalen Km-Sätzen absetzbar. Da der BFH jeden Einsatz bei einem Hafeneinzelbetrieb als eigenes Dienstverhältnis beurteilt, kann insoweit keine Fahrt zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet vorliegen.

ORTSFESTE BETRIEBLICHE EINRICHTUNG

- Räumlich zusammengefasste Sachmittel,
- die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und
- mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.
- Es kann auch eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte (z.B. Werks- oder Flughafen-gelände) existieren.



BERATUNGSHINWEIS

Keine fahrende erste Tätigkeitsstätte

ZUORDNUNG ZU EINER ORTSFESTEN EINRICHTUNG

- Arbeits- oder dienstrechtliche Weisungen und Verfügungen = alle (schriftlichen und mündlichen) Absprachen oder Weisungen
- Wirksame Zuordnung kann insbesondere im **Arbeitsvertrag** oder durch Ausübung des **Direktionsrechts** kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers oder Dienstherrn erfolgen.
- Zuordnung muss **nicht ausdrücklich** erfolgen → Steuerliche Folgen müssen nicht bewusst sein
- Rückwirkende Zuordnungsentscheidung ⇔ **nachträgliche Bescheinigung**
- Entscheidend: Ex-ante-Sicht → Soll nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen der ArbN an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dauerhaft tätig werden?

ZUORDNUNG ZU EINER ORTSFESTEN EINRICHTUNG**BERATUNGSHINWEISE**

- Keine Anerkennung, wenn nur rein organisatorisch
- BFH: ArbN muss am Zuordnungsort zumindest in geringem Umfang eine Tätigkeit erbringen
- Ohne Arbeitsleistung keine erste Tätigkeitsstätte

DAUERHAFT ⇔ VORÜBERGEHEND**BERATUNGSHINWEIS**

Nicht abschließende Aufzählung

DAUERHAFTIGKEIT

Unbefristet

Dauer des
Dienstverhältnisses

Mehr als 48 Monate

**BERATUNGSHINWEIS**

Befristung

**BERATUNGSHINWEISE**

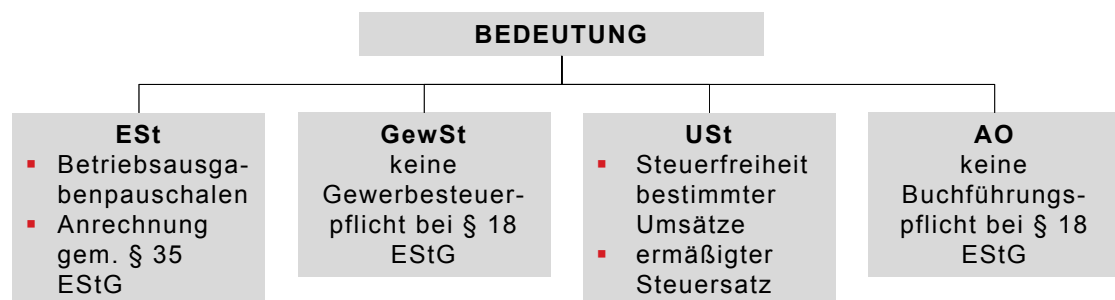
- Geänderte Verw.-Auffassung
- Arbeitsrechtliche Abgrenzung
- „Dienstvertragstheorie“

Thema 4

Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Rentenberaters

GEWERBLICHKEIT DER TÄTIGKEIT EINES RENTENBERATERS

GEWERBLICHKEIT ODER SELBSTSTÄNDIGKEIT?



BERATUNGSHINWEIS

Beginn der Buchführungspflicht

GEWERBLICHKEIT ODER SELBSTSTÄNDIGKEIT?



BERATUNGSHINWEIS



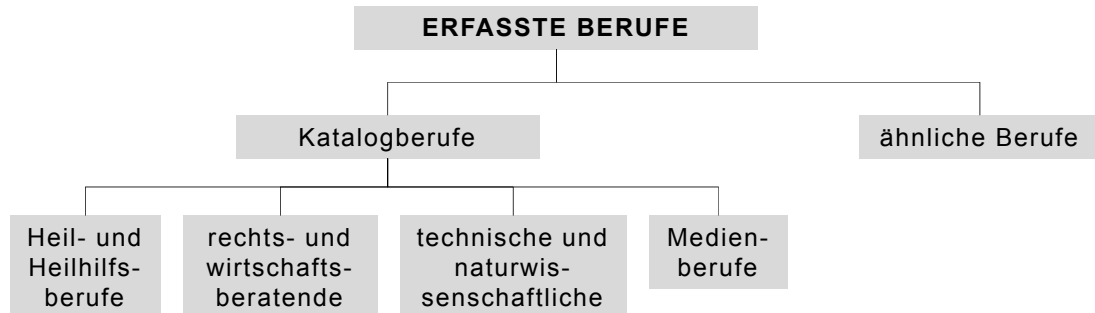
Einsatz von Mitarbeitern und/oder Subunternehmern ist zulässig, so lange der Berufsträger weiterhin persönlich die freiberufliche Tätigkeit ausübt und dabei aufgrund eigener Fachkenntnisse **leitend und eigenverantwortlich** tätig wird

§ 18 ABS. 1 NR. 1 ESTG

¹Einkünfte aus **freiberuflicher** Tätigkeit. ²Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. ³Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der **Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte** bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund **eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich** tätig wird. ⁴Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen; ...

(Herv. d. Verf.)

GEWERBLICHKEIT DER TÄTIGKEIT EINES RENTENBERATERS



Sonstige selbstständige Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3): im Wesentlichen vermögensverwaltende Tätigkeiten → kein Auffangtatbestand

GEWERBLICHKEIT DER TÄTIGKEIT EINES RENTENBERATERS

RENTENBERATER

- Unabhängige Vertreter der Interessen ihrer Mandanten
- Bindung an das RDG, Eintragung im Rechtsdienstleistungsregister und Aufsicht durch die Registerbehörden
- Tätigkeitsfeld gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 RDG: alle sozialrechtlichen Sachgebiete mit Bezug zu rentenrechtlichen Fragen u.a.
 - die gesetzliche Rentenversicherung,
 - die betriebliche, berufsständische Versorgung und Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes;
 - die staatlich geförderte ergänzende Altersversorgung (erlaubte Nebenleistung gem. § 5 Abs. 2 RDG)
- FinVerw: Tätigkeit ist nicht selbstständig, sondern gewerblich

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Übt ein Rentenberater eine Tätigkeit aus, die einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG genannten Katalogberufe – insb. dem des Rechtsanwalts bzw. StB – ähnlich ist?

BFH-URTEIL VOM 7.5.2019 – VIII R 2/16, BSTBL. II 2019, 528 (BFH/NV 2019, 1153)

UND BFH-URTEIL VOM 7.5.2019 – VIII R 26/16, BSTBL. II 2019, 532 (BFH/NV 2019, 1156)

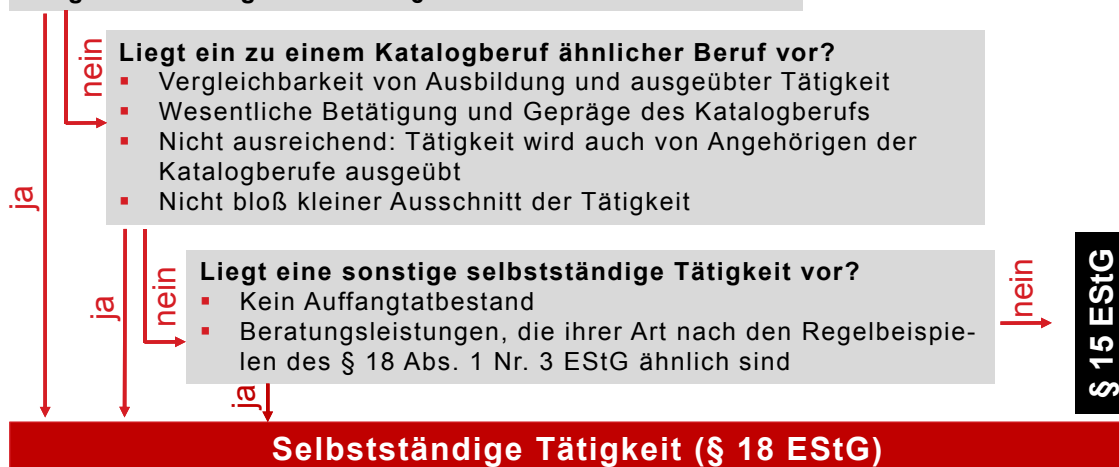
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	Rentenberaterin
2010, 2011, 2013	In den Steuererklärungen wurde die selbstständige Tätigkeit als Rentenberaterin unter den freiberuflichen Einkünften erfasst.
Ap / Finanzamt	Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte und Erlass von GewSt-Messbescheiden für 2010, 2011 sowie GewSt-Bescheid über die Vorauszahlung 2013
Finanzamt	Ablehnung des Einspruchs
FG Berlin/ Brandenburg Düsseldorf	Abweisung der Klagen

BFH: ABWEISUNG DER KLAGEN

- Ähnlichkeit zu einer Gruppe freiberuflicher Tätigkeiten genügt nicht. Ähnliche Berufe, die § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Katalogberufe detailliert aufzählt, müssen speziell einem dieser Berufe ähnlich sein. Erforderlich ist die Vergleichbarkeit sowohl der **Ausbildung** als auch der **ausgeübten beruflichen Tätigkeit**.
- Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen werden. Die so qualifizierte Arbeit muss den wesentlichen Teil der **gesamten Berufstätigkeit** ausmachen und dem ähnlichen Beruf das **Gepräge** i.S.d. Katalogberufs geben.
- Eine Ähnlichkeit mit den Berufen des Rechtsanwalts und StB scheidet bereits wegen der fehlenden Vergleichbarkeit der Ausbildung aus.
- Es liegen auch keine Einkünfte aus „sonstiger selbstständiger Arbeit“ nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG vor, da diese Vorschrift **keinen Auffangtatbestand** normiert.

PRÜFUNGSSCHEMA

Liegt ein Katalogberuf nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor?



PRÜFINGENIEURE (BFH V. 14.9.2019 – VIII R 35/16, BSTBL II 2019, 580 BFH/NV2019, 1163)

- Gegenstand: Prüfsingenieure, die Hauptuntersuchungen und Sicherheitsüberprüfungen durchführen
- BFH: freiberufliche Tätigkeit
- Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte steht dem nicht entgegen, wenn der Prüfsingenieur weiterhin leitend und eigenverantwortlich i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG tätig ist
- Anders, wenn angestellte Prüfsingenieure eigenständig Hauptuntersuchungen durchführen und dabei lediglich stichprobenartig überwacht werden

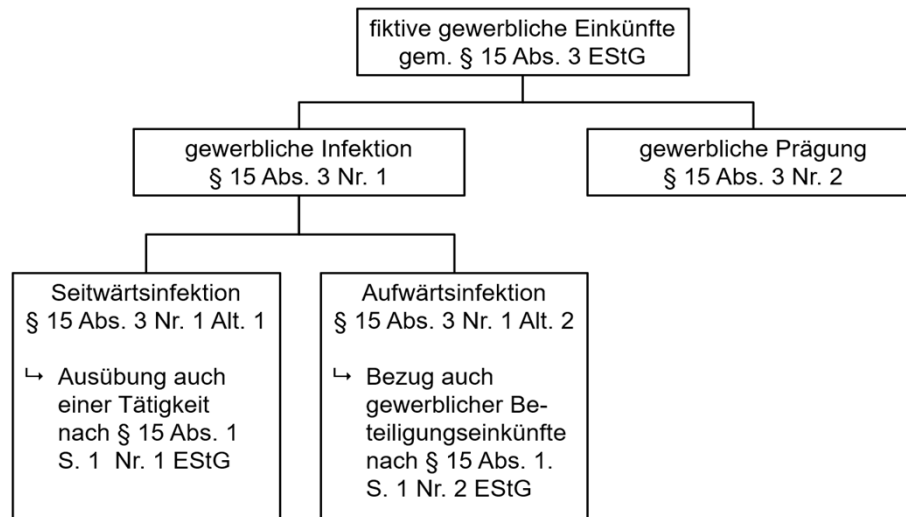
**BERATUNGSHINWEIS**

Entscheidend ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse

Thema 5

Keine Geringfügigkeitsgrenze bei Abfärbung
gewerblicher Beteiligungseinkünfte

KEINE GERINGFÜGIGKEITSGRENZE BEI ABFÄRBUNG GEWERBLICHER BETEILIGUNGSEINKÜNFTE



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 611 - 612

68

KEINE GERINGFÜGIGKEITSGRENZE BEI ABFÄRBUNG GEWERBLICHER BETEILIGUNGSEINKÜNFTE

AUSWIRKUNGEN DER INFEKTION

Positive

- Möglichkeit der Bildung und Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG
- Inanspruchnahme eines höheren AfA-Satzes nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG
- Strukturelle Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG

Negative

- Umqualifikation von Privatvermögen in steuerverstricktes Betriebsvermögen bei vermögensverwaltenden PersG
- Keine nichtsteuerbare Veräußerung außerhalb von § 23 Abs. 2 EStG
- Gewerbesteuerpflicht
- Gewinnermittlung
- Wegfall des Abgeltungsteuersatzes für Einkünfte aus KapV

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 612 - 613

69

VERFASSUNGSRECHTLICHE RECHTFERTIGUNG

Vereinfachung der Gewinnermittlung

Sicherung des Gewerbesteueraufkommens

Ungleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer

Bagatellregelung für Seitwärtsinfektionen:

- Gewerbliche Nettoumsätze 3% der Gesamtumsätze und
- Weniger als 24.500 EUR gewerbliche Umsätze (!) im VZ

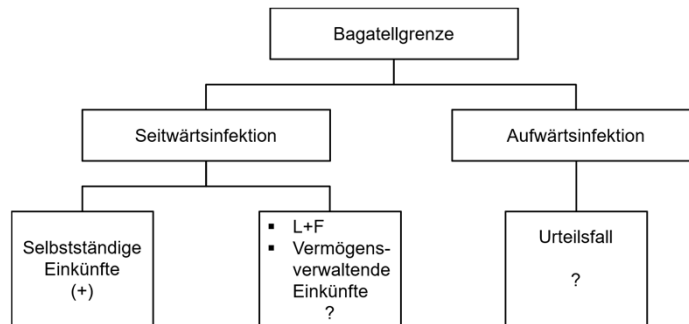
OFFENE FRAGEN

Findet die Bagatellgrenze auch auf die Seitwärtsinfektion land- und forstwirtschaftlicher Mitunternehmensschaften oder vermögensverwaltender PersG Anwendung?

Gilt die Bagatellgrenze auch für die Aufwärtsinfektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alternative EStG?

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGEN

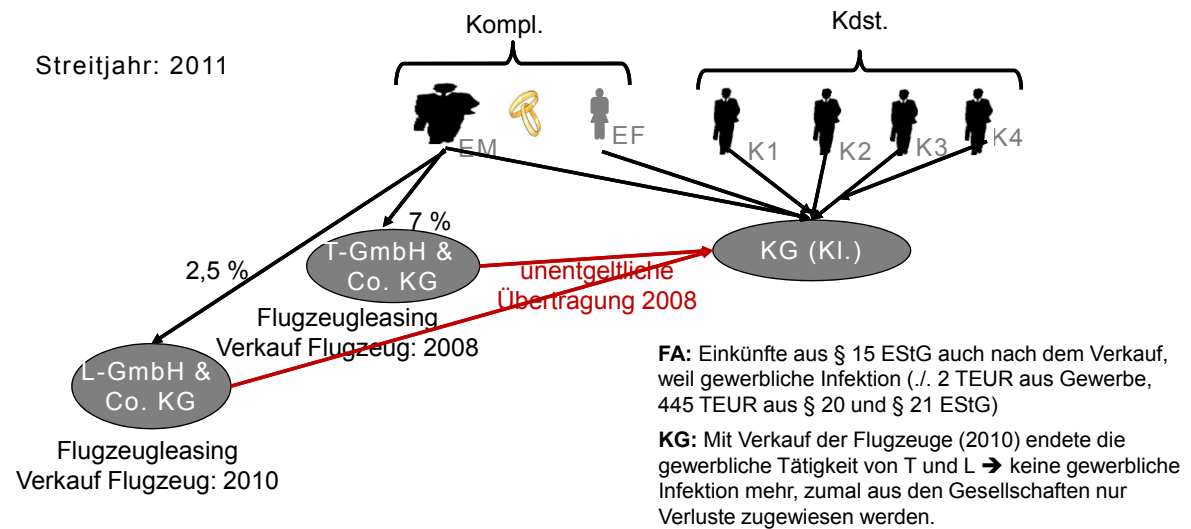
- Gilt bei der Aufwärtsinfektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alternative EStG eine Bagatellgrenze?
- Unterliegt eine nichtgewerblich tätige PersG mit **gewerblichen Beteiligungseinkünften** der **GewSt**?



BFH-URTEIL VOM 6.6.2019 – IV R 30/16, BFH/NV 2019, 994

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011
Klägerin	KG, an der der Ehemann und die Ehefrau als Komplementäre und die Kinder K1 bis K4 als Kommanditisten beteiligt sind. Ehemann überträgt 2008 bzw. 2009 Anteile an der T-GmbH & Co. KG (7 %) und der L-GmbH & Co. KG (rd. 2,5 %) auf diese KG. Beide Gesellschaften erzielen gewerbliche Einkünfte aus dem Verleasen von Flugzeugen → Gewerbliche Infektion der KG. 2008 bzw. 2010 Verkauf der Flugzeuge. In 2011 negative Einkünfte aus diesen beiden Gesellschaften (rd. 2 TEUR), denen rd. 445 TEUR Einkünfte aus KapV und VuV gegenüberstehen. Geringfügigkeit führt zur Unverhältnismäßigkeit der gewerblichen Prägung.
FA	Unverändert gewerbliche Prägung
FG Baden-Württemberg	Gewerbliche Prägung ist nicht unverhältnismäßig, keine Bagatellgrenze i.R.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

VERANSCHAULICHUNG DES SACHVERHALTS



BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Die Klägerin hat im Streitjahr aus ihren Beteiligungen an den Flugzeug-Leasing-Fonds **gewerbliche Einkünfte** i.S.d. **§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG** bezogen, die durch die Betriebsstätten Finanzämter festgestellt und der Klägerin als Mitunternehmerin zugerechnet worden sind.
- § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alternative EStG** ist auch **ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze**, bis zu deren Erreichen die gewerblichen (Beteiligungs-) Einkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, **verfassungsgemäß**.
- Anders als die Abfärbewirkung bei originär gewerblicher Tätigkeit (1. Alternative) ist die Abfärbewirkung aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte (2. Alternative) nur dann verfassungsgemäß, wenn die infolge der Abfärbung **gewerblichen Einkünfte nicht gewerbesteuerbar** sind. Nur so kann eine verfassungswidrige Schlechterstellung von PersG gegenüber Einzelunternehmen vermieden werden.

ANMERKUNGEN

- Differenzierung zwischen Abwärts- und Seitwärtsinfektion
- Gewerbliche Beteiligungen führen immer zu einer Umqualifizierung der anderen Einkünfte
- Seitwärtsinfektion → Schlechterstellung der PersG ggü EU → restriktive Auslegung (Bagatellgrenze)
- Aufwärtsinfektion: keine Bagatellgrenze
- Gewerbesteuer: Belastung der nicht originär gewerblichen Einkünfte der PersG → Schlechterstellung ggü. EU → verfassungskonforme Auslegung → die nicht-gewerblichen Einkünfte sind nicht gewerbesteuerpflichtig

**BERATUNGSHINWEIS**

Ausgliederungsmodell → zweite, ggf. personenidentische Schwester-PersG, abgesichert durch BFH und BVerfG, aber: Abgrenzung beachten!

SEITWÄRTSABFÄRBUNG

- Keine Aussage zur Frage, ob die Bagatellgrenze auch auf andere Einkünfte anzuwenden ist

**BERATUNGSHINWEISE**

- Zurückhaltung in der Gestaltungsberatung
- Abwehrberatung: Hinweis auf BFH v. 27.8.2014 und v. 12.4.2018
- **Beachte:** Bagatellgrenze kann auch zulasten des Stpfl. wirken

GEPLANTE GESETZESÄNDERUNG

„Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft,
2. einer Kommanditgesellschaft oder
3. einer anderen Personengesellschaft,

wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht. Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird und ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 positiv oder negativ sind; ...“

**BERATUNGSHINWEIS**

Bagatellgrenze kommt für Seitwärtsinfektion **nicht** in Betracht

Thema 6

Tarifbegünstigung eines Aufgabegewinns
bei einer echten Realteilung

AUFGABE DER FREIBERUFLICHEN TÄTIGKEIT

- Aufgabe oder Veräußerung einer freiberuflichen Tätigkeit → § 18 Abs. 3 EStG
- Veräußerung: die wesentlichen Vermögensgrundlagen, die der Ausübung der selbstständigen Tätigkeit dienen, werden im Ganzen entgeltlich auf einen Dritten **übertragen** und die Tätigkeit des Stpfl. findet damit ihr **Ende**. Erforderlich ist, dass der Veräußerer seine Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis tatsächlich wenigstens für eine gewisse Zeit einstellt und dies nach außen hin in Erscheinung tritt.
- Wesentliche Grundlagen: insb. immaterielle WG (Patienten- bzw. Mandantenstamm) → keine neue Hinzugewinnung von Patienten bzw. Mandanten; 10%-Grenze für die Weiterführung von Altmandanten
- Veräußerung auch, wenn der Stpfl. nach längerer Zeit in den ursprünglichen Wirkungskreis zurückkehrt und hier erneut eine Praxis aufbaut



BERATUNGSHINWEIS

Verweis auf § 16 Abs. 2 bis 4 EStG

VERÄUßERUNGSGEWINN ALS AUßERORDENTLICHE EINKÜNFTE (§ 34 ABS. 2 NR. 1 EStG)

- Ermäßigter Steuersatz gem. § 34 Abs. 1 oder 3 EStG
- Veräußerungsgewinne: Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Bruchteilen von Mitunternehmeranteilen des land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen und gewerblichen Bereichs i.S.v. §§ 14, 14a, 16 und 18 Abs. 3 EStG
- Bei enthaltenen Anteilen an einer KapG: Teileinkünfteverfahren auf den hierauf entfallenden Veräußerungsgewinn
- Voraussetzung: Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven in einem einheitlichen Vorgang



BERATUNGSHINWEIS

GrS 1/16 wird nicht entschieden, nachdem die FinVerw den Stpfl. klaglos gestellt hat

VERÄUßERUNGSGEWINN ALS AUßERORDENTLICHE EINKÜNFTE (§ 34 ABS. 2 NR. 1 EStG)

- Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit zusätzlich zur Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen oder deren Überführung in das Privatvermögen → bestimmtes Betriebsvermögen und ein bestimmtes Steuersubjekt.



BERATUNGSHINWEIS

§ 6b EStG als Alternative prüfen

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG auch anzuwenden, wenn ein Gesellschafter zunächst aus einer Sozietät im Wege der unechten Realteilung ausscheidet und anschließend gegen eine Barabfindung seine Stellung als Gesellschafter der neu entstandenen GbR aufgibt?

BFH-URTEIL VOM 15.1.2019 – VIII R 24/15, BFH/NV 2019, 940

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Jahr	2001
Kläger	Partner einer RA-Sozietät mit mehreren Standorten. Die Partner der jeweiligen Standorte gründen eigene GbR, die das jeweilige Vermögen übernehmen und das Geschäft fortführen. Erwartung: Buchwertfortführung, weil Realteilung. Kläger scheidet gegen eine Abfindung von 500.000 DM zeitnah aus der neuen GbR aus und erklärt einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Nach Betriebsprüfung: Versagung der Steuerneutralität der Realteilung, Tatsächliche Verständigung: Praxiswert i.H.v. 13 Mio. EUR ist zu besteuern. Kläger will den auf ihn entfallenden Anteil als begünstigten Veräußerungsgewinn ansehen.
Finanzamt	Kein begünstigter Veräußerungsgewinn
FG Köln	Es liegt wegen § 16 Abs. 2 S. 3 EStG kein begünstigter Veräußerungsgewinn vor.

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- Verfahrensgegenstand ist allein § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG
- Gewinn aus der Auflösung der Sozietät nicht tarifbegünstigt; Grund: wesentliche Betriebsgrundlage nicht beim Ausscheiden aus der Gesamtsozietät übertragen, sondern erst beim Ausscheiden aus der Regionalgesellschaft
- Beendigung der freiberuflich tätigen Sozietät durch Realteilung und Verteilung des Betriebsvermögens ist Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG). Der dabei ausgelöste Aufgabegewinn fällt **grundsätzlich** in den Anwendungsbereich der **Tarifbegünstigung** gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG
- Der Kläger hat nicht bereits mit der Realteilung der Sozietät die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgegeben. Diese wurden geplant auf die **GbR übergeleitet und dort verwertet**, indem er in einem zweiten Schritt gegen eine Abfindung aus der Gesellschaft ausschied.

REALTEILUNG AUF EIN GESAMTHANDSVERMÖGEN

- Die Sozietät hatte eine tatsächliche Verständigung akzeptiert, dass das Ausscheiden nicht zum Buchwert erfolgen könne → Gewinnrealisation bindend → Nach jetziger Rspr. hätten sich Rechtsmittel gelohnt!
- Realteilungserlass (Rz. 12): Keine Begünstigung, wenn ausschließlich Gesellschafter der realgeteilten Gesellschaft beteiligt sind → BFH folgt dieser Auffassung nicht, was auch die Entscheidung zur kurzfristigen Doppelstöckigkeit zeigt

**BERATUNGSHINWEIS**

Reaktion der FinVerw offen; *Wendt*: Aufteilung auf mehrere kleinere PersG ist zulässig

GEWINNREALISATION INFOLGE DER REALTEILUNG

- Einige Gesellschafter wollten von Anfang an aus der Gesellschaft ausscheiden → vorherige Realteilung führt zu einem Verstoß gegen die Behaltensfrist (§ 16 Abs. 3 S. 3 EStG) → Gewinnrealisation insoweit unvermeidbar, soweit wie auf die ausscheidenden Gesellschafter entfallend

**BERATUNGSHINWEIS**

Entnahme und Verkauf schädlich, nicht aber die Bearbeitung durch die anderen Partner und ein Ausscheiden nach den 3 Jahren

- Zurechnung des Gewinns: FinVerw grds. allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel ⇔ *Wendt*: ausscheidendem Gesellschafter

**BERATUNGSHINWEIS**

Vertragliche Regelung, um Planungssicherheit zu erlangen

TARIFBEGÜNSTIGUNG

- Alleinige Streitfrage des Verfahrens
- Keine Begünstigung, wenn keine Aufgabe der wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen im Rahmen der Realteilung → Überführung auf die „Regionalgesellschaft“ reicht nicht aus! Dort: Verwertung durch Veräußerung

BERATUNGSHINWEIS

Änderung der Abläufe



- Verkauf durch die Sozien, die ohnehin ausscheiden wollen → tarifbegünstigt
- Realteilung auf die Regionalgesellschaften durch die verbliebenen Sozien → Buchwertfortführung
- Beachte: M.E. i.d.R. kein Gestaltungsmissbrauch

WIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNG

- Kein einheitlicher Vorgang, auch nicht infolge des zeitlichen Zusammenhangs
- Sozien haben **bewusst 2 Stufen** gewählt, die jeweils gesondert zu würdigen sind:
 - Realteilung der Sozietät auf die „Regionalgesellschaften“
 - Ausscheiden einiger Partner aus den „Regionalgesellschaften“
- Bestätigung der Rspr.: Anwendung des § 34 Abs. 2 Satz 1 EStG setzt voraus, dass die **stillen Reserven** zusammengeballt und in einem wirtschaftlichen Vorgang **vollständig aufgedeckt** werden. Außerdem müssen die **wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen** der freiberuflichen Tätigkeit **aufgeben** werden. Daran fehlte es vorliegend.

AUSSCHLUSS DER BEGÜNSTIGUNG?

§ 16 Abs. 2 S. 3 EStG?

§ 16 Abs. 3 S. 5 EStG?



Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit nicht gegeben



keine Anwendung auf eine echte Realteilung

Beide Regelungen stehen – entgegen der Auffassung des FG – einer Begünstigung nicht entgegen!

Thema 7

Optionsbesteuerung bei unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)

GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

- Grds. Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG → weder Teileinkünfteverfahren noch Werbungskostenabzug
- Sparer-Pauschbetrag ist abzuziehen
- **Verlustverrechnung** nur mit anderen Kapitaleinkünften, sofern nicht aus der Veräußerung von Aktien



BERATUNGSHINWEIS

Verfassungsmäßigkeit fraglich

- **Beteiligungshöhe** irrelevant
- keine Abgeltungsteuer bei anderer Einkunftsart



BERATUNGSHINWEIS

Keine Anwendung auf Zinsen und stille Beteiligung, wenn Beteiligung von mindestens 10%

ANTRAG AUF ANWENDUNG DES TEILEINKÜNFTEVERFAHRENS

- „unternehmerische Beteiligung an KapG“: Stpfl.
 - zu **mind. 25%** an der KapG beteiligt oder
 - zu **mind. 1 %** an der KapG beteiligt ist **und** durch eine **berufliche Tätigkeit** für diese einen *maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit* nehmen kann



BERATUNGSHINWEIS

Geänderte Rechtslage seit VZ 2017 und Tätigkeit auch auf Ebene einer anderen Gesellschaft möglich.

- Besteuerungsfolgen:
 - Abzug der individuellen **Werbungskosten** i.H.v. 60%
 - **Verlustverrechnung** mit den übrigen Einkünften, die der tariflichen ESt unterliegen
 - **ABER:** Keine Verrechnung mit Verlusten aus KapV und kein Sparer-Pauschbetrag

OPTIONSBESTEUERUNG BEI UNTERNEHMERISCHEN BETEILIGUNGEN AN KAPITALGESELLSCHAFTEN
(§ 32d ABS. 2 NR. 3 EStG)

ANWENDUNGSBEISPIEL

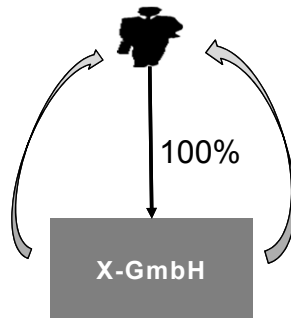
Dividende	5.000
<u>Sparer-Pauschbetrag</u>	<u>801</u>
	4.199

→ Abgeltungsteuer
Kein Werbungskostenabzug

Auf Antrag: TEV

Dividende (60%)	3.000
<u>WK (60%)</u>	<u>360</u>
	2.640

Kein Sparer-Pauschbetrag



Zinsen	3.000
<u>./. WK</u>	<u>500</u>
	2.500

→ Tarifliche Besteuerung

BERATUNGSHINWEIS



Kritischer Durchschnittssteuersatz: 41,67 %, aber: Auswirkungen des Werbungskostenabzugs und der Verlustverrechnungsmöglichkeiten berücksichtigen!

OPTIONSBESTEUERUNG BEI UNTERNEHMERISCHEN BETEILIGUNGEN AN KAPITALGESELLSCHAFTEN
(§ 32d ABS. 2 NR. 3 EStG)

AUSSCHLUSSFRIST

- Antrag spätestens mit der ESt-Erklärung für den jeweiligen VZ
- **Ausschlussfrist:** erstmalige Abgabe der Steuererklärung
- Mangelnde Kenntnisse des StB → BFH-Urt. v. 28.7.2015
- Nicht fachkundig beratener Stpfl. → unverschuldet
- **Antrag auf Günstigerprüfung** alleine führt jedoch **nicht** zur Annahme eines konkludent gestellten **Antrags nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG**

OPTIONSBESTEUERUNG BEI UNTERNEHMERISCHEN BETEILIGUNGEN AN KAPITALGESELLSCHAFTEN
(§ 32d ABS. 2 NR. 3 EStG)

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG (Antragsfrist für Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) im Wege einer teleologischen Reduktion nicht anzuwenden, wenn dem Stpfl. aus der betreffenden Beteiligung ausschließlich vGA zugeflossen sind, die er in seiner ESt-Erklärung entsprechend den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen als Einnahmen bei anderen Einkunftsarten als den Kapitaleinkünften erklärt hat und die vom Finanzamt erst nach einer Ap (zutreffend) als Kapitalerträge besteuert werden?

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 639

96

OPTIONSBESTEUERUNG BEI UNTERNEHMERISCHEN BETEILIGUNGEN AN KAPITALGESELLSCHAFTEN
(§ 32d ABS. 2 NR. 3 EStG)

BFH-URTEIL VOM 14.5.2019 – VIII R 20/16, BSTBL. II 2019, 586 (BFH/NV 2019, 1168)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2009 - 2011
Kläger	Selbstständig tätiger RA, Alleingesellschafter A-GmbH und GF der B-GmbH (100 %ige Tochter der A-GmbH)
2009-2011	GF-Gehalt B-GmbH 2 Mio. EUR p.a., zusätzlich 700.000 EUR Tantieme in 2010 (lt. Erklärung § 19 EStG), Beratungshonorare B-GmbH in 2009 i.H.v. 750.000 EUR (lt. Erklärung § 18 EStG), Anlagen KAP 2009-2011 ohne Gewinnausschüttungen aus unternehmerischen Beteiligungen, kein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, aber Anträge auf Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) sowie Überprüfung des Steuer einbehalts (§ 32d Abs. 4 EStG), Abgabe der ESt-Erklärungen am 21.1.2011 (2009), 21.12.2012 (2010) sowie 11.1.2013 (2011), ausreichende Verlustvorträge aus Vorjahren, verbleibender Verlustvortrag 31.12.2011

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 639 - 641

97

OPTIONSBESTEUERUNG BEI UNTERNEHMERISCHEN BETEILIGUNGEN AN KAPITALGESELLSCHAFTEN
(§ 32d ABS. 2 NR. 3 EStG)

BFH-URTEIL VOM 14.5.2019 – VIII R 20/16, BSTBL. II 2019 586 (BFH/NV 2019, 1168)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Finanzamt	Nach Ap Annahme vGA 1,05 Mio. EUR (2009), 1,5 Mio. EUR (2010), 800.000 EUR (2011), Veranlagung trotz nachträglichen Antrags nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vom 9.12.2014 und zeitgleichen Antrags auf Wiedereinsetzung (§ 110 AO) ohne Anwendung Teileinkünfteverfahren unter Berücksichtigung Günstigerprüfung, entsprechend niedrigerer verbleibender Verlustvortrag
FG München	Nach erfolglosem Einspruch gibt das FG der Klage statt. Teleologische Reduktion, da erstmalig Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 639 - 641

98

OPTIONSBESTEUERUNG BEI UNTERNEHMERISCHEN BETEILIGUNGEN AN KAPITALGESELLSCHAFTEN
(§ 32d ABS. 2 NR. 3 EStG)

BFH: AUFHEBUNG FG-URTEIL UND ABWEISUNG DER KLAGE

- Im Fall der **Günstigerprüfung** (§ 32d Abs. 6 EStG) sind die Beteiligungserträge lediglich den regelbesteuerten Einkünften **ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** hinzuzurechnen. Die Annahme eines **konkludenten Antrags** nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kommt weder bei einem fachkundigen bzw. beratenen noch unkundigen Stpfl. in Betracht.
- Das Wahlrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ist zeitlich durch die **Abgabe der ESt-Erklärung** befristet. Eine teleologische Reduktion dergestalt, dass die Frist bei erst durch eine Ap festgestellte vGA nicht zur Anwendung kommt, scheidet aus.
- **Abstrakte Möglichkeit** Einkünfte aus der unternehmerischen Beteiligung zu erzielen, ausreichend für die **Antragstellung**, Antrag **auch vorsorglich** möglich
- **Irrtum über** die zutreffende **Qualifizierung der Einkünfte** stellt **keine höhere Gewalt i.S.d. § 110 Abs. 3 AO** da, so dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand jedenfalls nach Ablauf eines Jahres seit dem Ende der Frist nicht möglich ist.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 641 - 642

99

ANMERKUNGEN

Keine teleologische Reduktion der Ausschlussfrist

- Abweichung von der Entscheidung des FG München
- Dies gilt selbst bei unrichtiger oder nach § 153 AO zu berichtigender Erklärung
- Spätestens zeitgleich mit Abgabe der Steuererklärung

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

- Verspätete Antragstellung nicht verschuldet → lässt der BFH vorliegend offen, da mehr als ein Jahr seit Ende der versäumten Frist
- Keine „höhere Gewalt“ (§ 110 Abs. 3 AO), um dies zu heilen

PRAXISKONSEQUENZEN

- **Prüfung**, ob eine **vorsorgliche Antragstellung** erfolgt, für den Fall, dass später eine vGA festgestellt wird
- **Problem**: Vielfältige Wechselwirkungen und Unsicherheit zum Zeitpunkt der Beantragung
- Grenzsteuersatz: **bis 41,67%** Antrag auf Optionsbesteuerung grds. vorteilhaft, aber: bei 45% Steuersatz 2% Steuersatznachteil
- Regelbesteuerte **Verluste**: Antrag i.d.R. vorteilhaft, bei „Abgeltungsverlusten“ Antrag i.d.R. nachteilig



BERATUNGSHINWEIS

vGA möglichst vermeiden → Risiken begrenzen

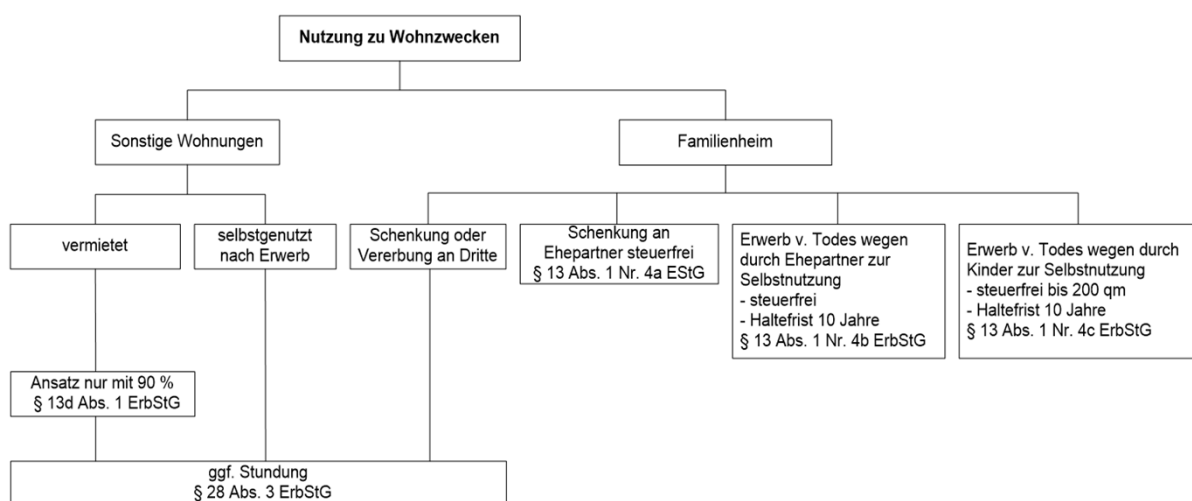
- **Rücknahme** des Antrags? BMF-Schr. v. 12.4.2018: auch für das Erstjahr bis zur Bestandskraft zulässig! **Aber**: Neuer Antrag dann **unzulässig!**

Thema 8

Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim im Fall der Renovierung

ERBSCHAFTSTEUERBEFREIUNG FÜR EIN FAMILIENHEIM IM FALL DER RENOVIERUNG

VERSCHONUNG VON IMMOBILIEN DURCH DAS ERBSTG



DEFINITION DES FAMILIENHEIMS

- Bebautes Grundstück i.S.d. § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG, soweit darin der **Erblasser** eine eigene Wohnung zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken **gehindert** war und die beim **Erwerber unverzüglich** zur Selbstnutzung zu **eigenen Wohnzwecken** bestimmt ist.
- Mittelpunkt des familiären Lebens → Keine Ferien- oder Wochenendhäuser, keine Zweitwohnungen
- Unschädlich z.B. ein häusliches Arbeitszimmer
- Bei gemischter Nutzung: Aufteilung nach Maßgabe der Wohn-/Nutzfläche

SELBSTNUTZUNGSERFORDERNIS

- Nutzung von 10 Jahren zu **eigenen Wohnzwecken**, sonst vollständiger Wegfall der Steuerbefreiung (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) → Anzeigepflicht gem. § 153 Abs. 2 AO
- **Ausnahme**: Zwingende Gründe, die an einer Selbstnutzung hindern (z.B. Tod, Pflegebedürftigkeit, nicht aber berufliche Gründe). Entfallen diese Gründe, muss unverzüglich die Selbstnutzung wieder aufgenommen werden.
- Schädlich ist auch die **Weitergabeverpflichtung**, insbesondere:
 - Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind
 - Vorausvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind
 - Schenkungsversprechen auf den Todesfall oder
 - Auflagen des Erblassers: Weitergabe des begünstigten Vermögens

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Liegt eine unverzügliche Selbstnutzung auch dann vor, wenn der Erbe u.a. aufgrund von Renovierungsarbeiten erst nach mehr als zweieinhalb Jahren in das Familienheim einzieht?

BFH-URTEIL VOM 28.5.2019 – II R 37/16, BSTBL. II 2019, NN BFH/NV 2019, 1017

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	Neben seinem unter Betreuung stehenden Bruder Erbe seines am 5.1.2014 verstorbenen Vaters. Nachlass umfasst vom Vater bisher selbstgenutztes Zweifamilienhaus (120 qm). Testament: Kläger soll Alleineigentümer werden. 20.2.2015 Aufhebung der Erbengemeinschaft, Kläger erhält Alleineigentum. Eintragung im Grundbuch: 2.9.2015. Ab April 2016 Einholung von Angeboten für die Renovierung des Hauses. Juni 2016: Baubeginn. Berufung auf § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG
Finanzamt	Keine Begünstigung, weil keine zeitnahe Begründung des Wohnsitzes und Nutzung zunächst nur als Zweitwohnsitz geplant.
FG Münster	Versagung der Begünstigung

BFH: AUFHEBUNG AUS VERFAHRENSRECHTLICHEN GRÜNDEN

- Bestimmung zur Selbstnutzung, wenn der Erwerber die Absicht hat, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. → Unverzüglicher Einzug und Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
- Unverzüglich = innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit → Erwerber muss innerhalb einer **angemessenen Zeit** nach dem Erbfall die **Absicht** zur Selbstnutzung des Hauses **fassen und tatsächlich umsetzen**
- Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von **sechs Monaten** nach dem **Erbfall**. Erfolgt die Selbstnutzung erst nach Ablauf von sechs Monaten, muss der Erwerber darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat.

ENTWICKLUNG DER RECHTSPRECHUNG

- BFH v. 18.7.2012: Zweit- oder Ferienwohnung ist nicht begünstigt
- BFH v. 3.6.2014: Zuwendung eines dinglichen Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts ist nicht begünstigt
- BFH v. 29.11.2017: Begünstigt sind nur Immobilien, bei denen die Eigentumsbeschreibung im Grundbuch bereits erfolgt ist

**BERATUNGSHINWEIS**

Der Rspr. ist – auch auf Grund der verfassungsrechtlichen Bedenken – eine **enge Auslegung** durch den BFH zu entnehmen.

SELBSTNUTZUNG

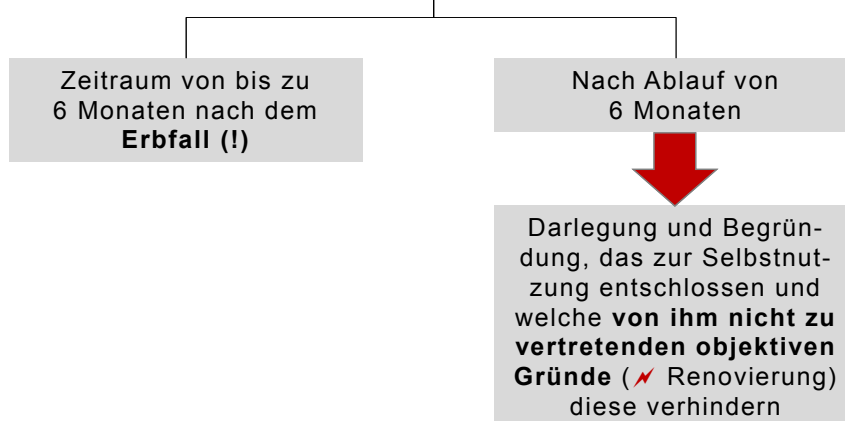
- Unverzögliche Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung als Familienheim
- Wenn zwingende Gründe vorliegen, kann die Aufgabe der Selbstnutzung innerhalb der Zehnjahresfrist unschädlich sein, wenn die Selbstnutzung aufgenommen wurde.
- Fehlt eine Selbstnutzung von Anfang an, scheidet die Steuerbefreiung aus. Gründe für die fehlende Selbstnutzung sind unbeachtlich → Tatbestandsmerkmal „Familienheim“ ist dann nicht erfüllt.

BERATUNGSHINWEISE



- Unverzögerlicher Einzug nach dem Todesfall
- **Alternative:** frühzeitige Übertragung unter Lebenden an den vorgesehenen Nachfolger mit lebenslangen Nutzungs- und ggf. Rückforderungsrechten für den Übergeber

MERKMAL „UNVERZÜGLICH“



ZU BEACHTENDE REGELN

- Selbstnutzung **innerhalb von sechs Monaten** nach Erbfall: ✓
- Verschiebung um „einige wenige Monate“ → **Darlegungslast für die Verzögerung**. Ist diese dem Stpfl. **nicht** anzulasten (z.B. Erbauseinandersetzung), **verlängert** sich die Frist. Nach Wegfall der Hinderungsgründe, spätestens aber mit der Eintragung im Grundbuch, läuft die Sechsmonatsfrist
- **Renovierung**: Möglichst innerhalb der Sechsmonatsfrist. Gelingt dies nicht, wird die Steuerfreiheit nur bei einem versteckten Mangel gewährt → Dokumentation des Zustands der Immobilie
- Mit zunehmendem zeitlichen Abstand des Einzugs zum Erbfall sinken die Chancen des Stpfl. auf Gewährung der Steuerbefreiung. FG Nürnberg (v. 4.4.2018): 23 Monate nach dem Erbfall – nach umfangreicher Sanierung des geerbten Hauses
- **Sonderproblem**: Sanierungsbedürftige Objekte

Thema 9

Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen

FORMEN MITTELBARER SCHENKUNGEN

- Der Zuwendende kann mit einem Dritten einen Vertrag darüber schließen, dass dieser das Zuwendungsobjekt an den Zuwendungsempfänger übertragen soll, sog. Zuwendung durch Vertrag zugunsten Dritter.
- Er kann den Vertragsabschluss dem Zuwendungsempfänger überlassen und den aus dem Vertrag resultierenden Kaufpreis übernehmen.
- Er kann den Vertrag gemeinsam mit dem Zuwendungsempfänger abschließen und den daraus resultierenden Kaufpreis zur Verfügung stellen.
- Er kann dem Zuwendungsempfänger die Geldmittel zur Verfügung stellen, damit dieser das zu erwerbende Objekt bezahlt.

ANFORDERUNGEN AN MITTELBARE SCHENKUNGEN

- Die Verwendung des Geldbetrags sollte **schriftlich vereinbart** sein.
- Das Zuwendungsobjekt sollte möglichst **genau bezeichnet** sein.
- Die getroffene Vereinbarung ist **tatsächlich einzuhalten** und das Geld bestimmungsgemäß zu verwenden.
- Zwischen der Geldzuwendung und der Verwendung des Geldbetrags für den Erwerb des Zuwendungsobjekts muss ein **enger zeitlicher Zusammenhang** bestehen. Der Geldbetrag sollte vom Schenker grds. bereits im Erwerbszeitpunkt zur Verfügung gestellt sein. Nur wenn dem Finanzamt gegenüber nachgewiesen werden kann, dass zu diesem Zeitpunkt eine rechtliche Bindung bestand, kann die Zahlung des vereinbarten Geldbetrags auch nachträglich erfolgen.



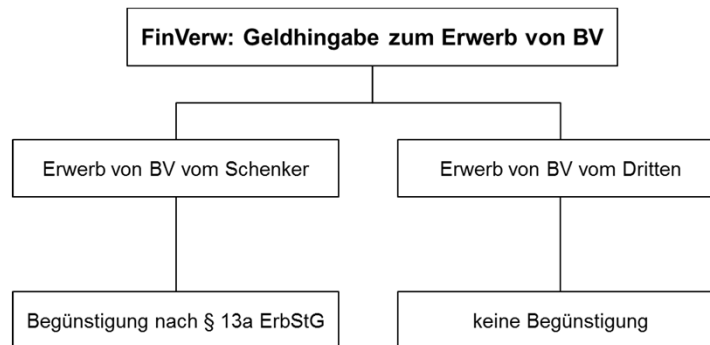
BERATUNGSHINWEIS

Bedeutung des Nachweises

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

- Bei steuerlicher **Anerkennung**: Ansatz mit dem Steuerwert des Betriebsvermögens



AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 663 - 664

116

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Ist der Beschenkte bei der **mittelbaren Schenkung von Betriebsvermögen eines Dritten** berechtigt, die Begünstigungen nach **§§ 13a, 13b, 19a ErbStG** in Anspruch zu nehmen?

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 664

117

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

BFH-URTEIL VOM 8.5.2019 – II R 18/16, BSTBL. II 2019, NN (BFH/NV 2019, 1015)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2006
Kläger	Hatte 2006 einen Reiterhof von einem Dritten ersteigert und hierfür u.a. von seiner Mutter 205.000 EUR in bar erhalten. Das Finanzamt qualifizierte dies – unzutreffend – als begünstigten Erwerb i.S.v. § 13a ErbStG. Bescheid wird bestandskräftig. 2010 überträgt die Mutter ein anderes Grundstück (Wert: 425.000 EUR). Das Finanzamt setzt bei der Zusammenrechnung gem. § 14 ErbStG die Geldschenkung nicht mit Null, sondern mit 205.000 EUR an. Es bestehe keine Bindung an die – unzutreffenderweise – gewährte Begünstigung. Vielmehr sei der tatsächliche Wert (205.000 EUR) anzusetzen. Der Stpfl. vertrat die Auffassung, es müsse ein Ansatz der Vorschenkung mit 0 EUR erfolgen.
Finanzamt	Keine Bindungswirkung an die ursprüngliche Bewertung, auch wenn der Steuerbescheid über den Vorerwerb bereits bestandskräftig ist. Zurückweisung des Einspruchs.
Hessisches FG	Abweisung der Klage, u.a. wegen fehlender mittelbarer Betriebsvermögensschenkung. Zulassung der Rev. wegen grundlegender Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 664 - 665

118

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

BFH: REVISION IST UNBEGRÜNDET

- § 14 Abs. 1 ErbStG: Vorerwerbe innerhalb von 10 Jahren sind zusammenzurechnen. Ein für einen Vorerwerb ergangener Steuerbescheid entfaltet **keine Bindungswirkung** i.S.e. Grundlagenbescheids. Der einzubeziehende Vorerwerb ist mit seinem **materiell-rechtlich zutreffenden Wert** anzusetzen.
- Der Freibetrag und der verminderte Wertansatz des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG gelten für inländisches Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG u.a. beim Erwerb eines **ganzen Gewerbebetriebs**.
- Geldmittel waren ausschließlich zum Erwerb des Reiterhofes zu verwenden → **mittelbare Schenkung** von Betriebsvermögen
- Kein Freibetrag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG: Das erworbene, zu begünstigende Vermögen muss **beim Schenker und beim Bedachten** begünstigtes Vermögen sein. Eine Zuwendung von Geld zum Erwerb eines Betriebs ist nicht steuerbegünstigt.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 666

119

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

§ 14 ERBSTG

- Zehnjahresfrist
- Einzelne Erwerbe sind selbstständige Vorgänge
- Erwerbe sind mit den materiell-rechtlich zutreffenden Werten hinzuzurechnen
- Vorerwerb hat keine Bindungswirkung für die Besteuerung des Letzterwerbs

BERATUNGSHINWEIS

- Bestandskraft des Vorerwerbs
- Keine Bindungswirkung gem. § 171 Abs. 10 AO
- Folgeschenkung nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums?

MITTELBARE SCHENKUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

ANERKENNUNG MITTELBARER SCHENKUNGEN DEM GRUNDE NACH

- Zulässigkeit auch für Betriebsvermögen anerkannt
- Nicht die gleiche Entlastungswirkung wie bei Grundstücken → Bewertung aus zeitnahen Verkäufen oder nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

BERATUNGSHINWEIS

Geringer Vorteil, weil Bemessung der Schenkung am Wert des Erwerbs durch einen fremden Dritten

NICHTGEWÄHRUNG DER BEGÜNSTIGUNGEN FÜR BETRIEBSVERMÖGEN

- Entscheidung entspr. Rspr. zum alten Recht
- **Keine Änderung** der Rspr. infolge der neuen Formulierung „beim Erwerb durch Schenkungen unter Lebenden“ → Ablehnung der Forderung nach einer Ausweitung
- Erhaltung des Betriebs und Sozialgebundenheit als Rechtfertigungsgrund
- Mittelbare Schenkung von Betriebsvermögen nicht begünstigt

BERATUNGSHINWEIS



- Alternative: Schenker erwirbt erst selbst das Betriebsvermögen und überträgt dieses dann in einem zweiten Schritt
- Beachte: § 13a ErbStG verlangt **keine Vorbesitzzeiten**
- Kosten prüfen, aber häufig geringer als der Vorteil → Lohnender Weg!

Thema 10

Leistungsbeschreibung im Niedrigpreissegment

RECHNUNGEN IM UMSATZSTEUERRECHT



BERATUNGSHINWEIS

Hohe Missbrauchsgefahr, weil Vorsteuerabzug unabhängig von der Abführung der USt durch den Leistungsempfänger

ANMERKUNGEN

Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung

- § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG: Pflicht, innerhalb von 6 Monaten nach Ausführung der Leistung für Werklieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück
- Verstoß: Ordnungswidrigkeit gem. § 26a Abs. 1 Nr. 1 UStG
- Lieferungen und sonstige Leistungen an Unternehmer gem. § 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG: Frist 6 Monate

Anspruch auf Erstellung einer Rechnung/Verjährung

- Zivilrechtlicher Anspruch, ggf. vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen
- 3-jährige Verjährung gem. § 195 BGB



BERATUNGSHINWEIS

Zeitnahe Prüfung der Rechnung erforderlich, weil die Bp häufig erst außerhalb dieser Frist prüft

EUGH-URT. V. 21.11.2018 – RS. VADAN, TZ. 41

„(...) Der Gerichtshof hat .. entschieden, dass das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Daraus folgt, dass die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigern kann, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für dieses Recht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. (...)“

VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Welche Anforderungen sind an eine Leistungsbeschreibung in den Fällen der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen über die Lieferung von Waren im Niedrigpreissegment (hier: Mode) zu stellen? Stellt bereits die bloße Angabe einer Gattung eine ausreichende Leistungsbeschreibung dar oder ist eine genaue Beschaffenheitsbeschreibung, z.B. durch Angabe der Eigenmarke, des Modelltyps, der Farbe und Größe usw., erforderlich?

LEISTUNGSBESCHREIBUNG IM NIEDRIGPREISSEGMENT

BFH-URTEIL VOM 14.3.2019 – V B 3/19, BFH/NV 2019, 654

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012-2013
Antragstellerin	Die Antragstellerin ist im Großhandel mit Textilien und Modeaccessoires im Niedrigpreissegment tätig. Die Waren werden in großen Mengen eingekauft. Preise der jeweiligen Artikel liegen überwiegend im unteren und mittleren einstelligen EUR-Bereich, nur vereinzelt zwischen 10 EUR und 12 EUR. USt-Erklärungen: Antragstellerin macht Vorsteuerabzugsbeträge aus Rechnungen mehrerer Firmen geltend, in denen die Artikel lediglich mit Angaben wie „Tunika, Hosen, Blusen, Top, Kleider, T-Shirt, Pulli, Bolero, teilweise auch Da-Pullover (langärmelig in 3 Farben) oder Da-Tops (langärmelig in 4 Farben)“ bezeichnet waren.
Finanzamt	USt-Sonderprüfung/Steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren: Vorsteuerabzug wird nicht anerkannt.
Hessisches FG	Lehnt Aussetzung der Vollziehung ab. Begründung: Keine ausreichende Leistungsbeschreibung. Das FG lässt aber die Beschwerde zum BFH zu.

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 674 - 675

128

LEISTUNGSBESCHREIBUNG IM NIEDRIGPREISSEGMENT

BFH: SUMMARISCHE PRÜFUNG – AUSSETZUNG DER VOLLZIEHUNG

- Ernstliche Zweifel folgen bereits daraus, dass zu den Anforderungen an die **Leistungsbeschreibung im Niedrigpreissegment** noch keine höchstrichterliche Rspr. vorliegt und diese Frage in der Rspr. der FG **unterschiedlich beantwortet** wird.
- Ernstliche Zweifel ergeben sich darüber hinaus im Hinblick auf die Bedeutung und Reichweite der früheren Rspr. des BFH. Danach reicht es als **Leistungsbeschreibung** nicht aus, wenn über „hochpreisige“ Uhren und Armbänder mit Kaufpreisen von jeweils 5.000 DM und mehr mit bloßen Gattungsbezeichnungen Angabe „diverse Armbanduhren“ oder „diverse Armbänder“ abgerechnet wird.
- Im Streitfall könnte sich ein Verstoß gegen das Unionsrecht daraus ergeben, dass das nationale Recht hinsichtlich der Art des Gegenstands dessen **„handelsübliche Bezeichnung“** erfordert, während das Unionsrecht sich mit der **„Art der gelieferten Gegenstände“** begnügt (Art. 226 Nr. 6 MwStSystRL).

AKTUELLES STEUERRECHT 4/2019 | SEITE 675 - 676

129

HANDELSÜBLICHE BEZEICHNUNG – ABSCHN. 14.5 ABS. 15 UStAE

„(...) **Handelsüblich** (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) ist jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung, z.B. auch Markenartikelbezeichnungen. Handelsübliche **Sammelbezeichnungen sind ausreichend**, wenn sie die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes eindeutig ermöglichen, z.B. Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Schnittblumen, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel. **Bezeichnungen allgemeiner Art**, die Gruppen verschiedenartiger Gegenstände umfassen, z.B. Geschenkartikel, **reichen nicht aus**. (...)“

PROBLEMBEREICHE

- Ist es bei sog. Waren im Niedrigpreisbereich **unverhältnismäßig**, die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Angaben zu verlangen? → RS Petroma Transports
- „Handelsübliche Bezeichnung“ in § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG ⇔ „Art der gelieferten Gegenstände“ in Art. 226 Nr. 6 MwStSysRL → Vereinbarkeit mit **Unionsrecht?**
- FG Münster: handelsübliche Umschreibung = Hersteller, Modelltyp, Schnittform, Material, Muster, Farbe, Größe oder Bezugnahme auf eine Artikel- oder Chargennummer

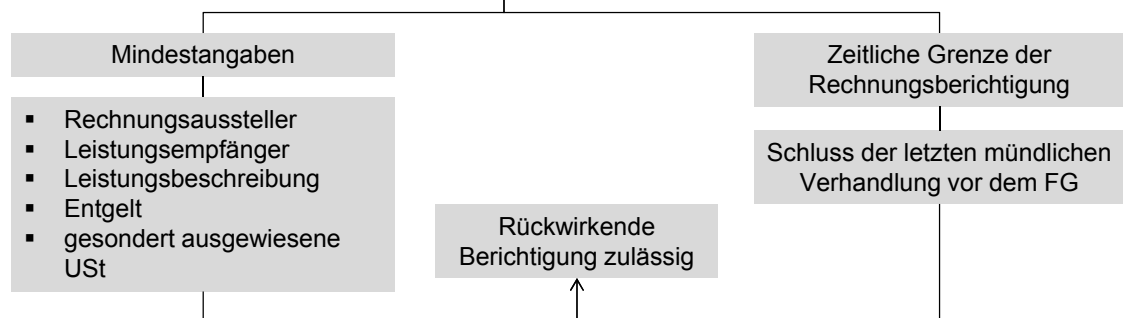


BERATUNGSHINWEIS

Bestätigung des Beschl. durch XI B 13/19 und XI B 14/19 → Revisionsverfahren anhängig (XI R 27/18, XI R 28/18 und XI R 2/18) → **Fälle offen halten**

RECHNUNGSBERICHTIGUNG

- Möglichkeit zur Rechnungsberichtigung mit Wirkung **für die Vergangenheit** (EuGH- und BFH-Rspr.)
- Voraussetzung: **Berichtigungsfähige** Rechnung

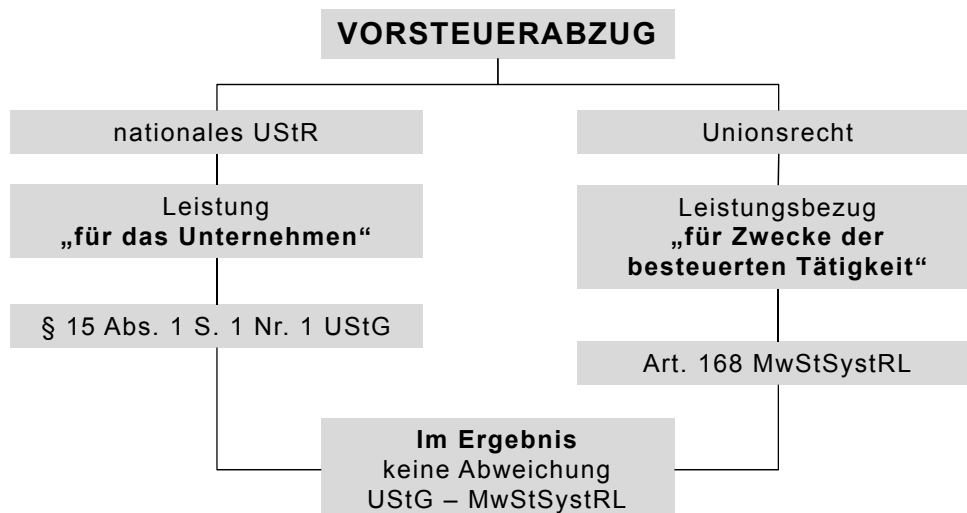
Berichtigungsfähige Rechnung**BERATUNGSHINWEIS**

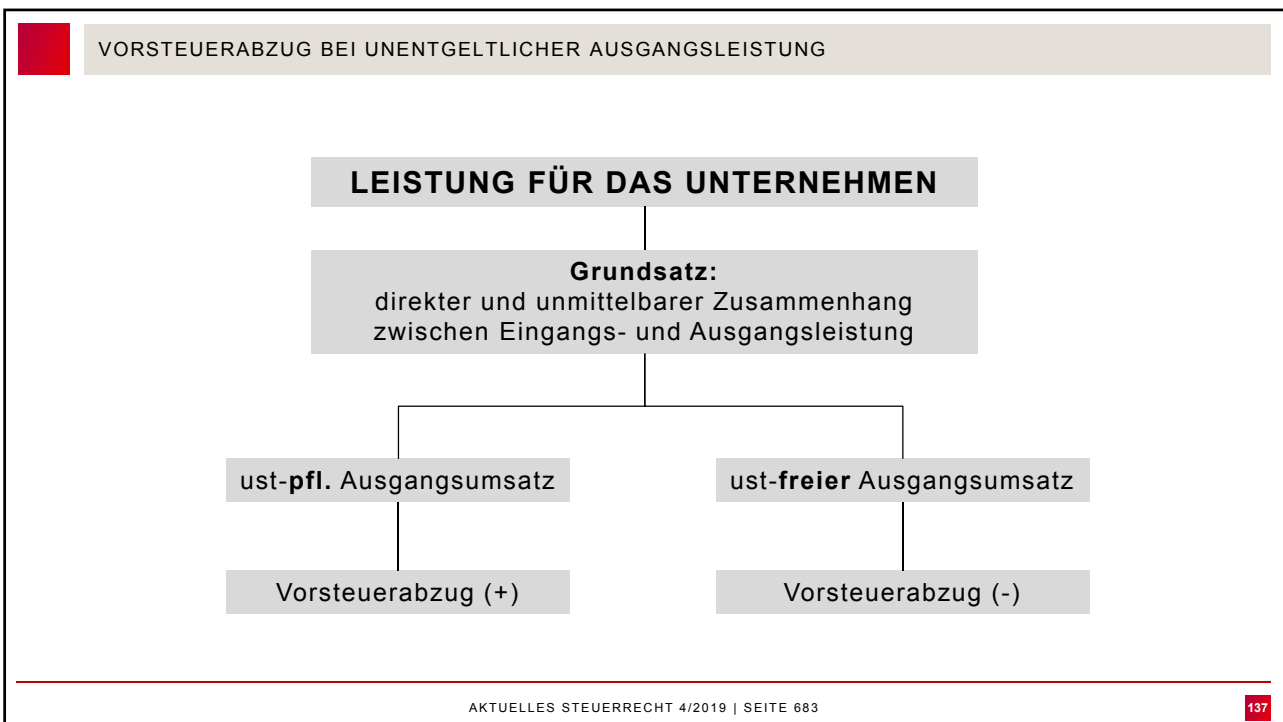
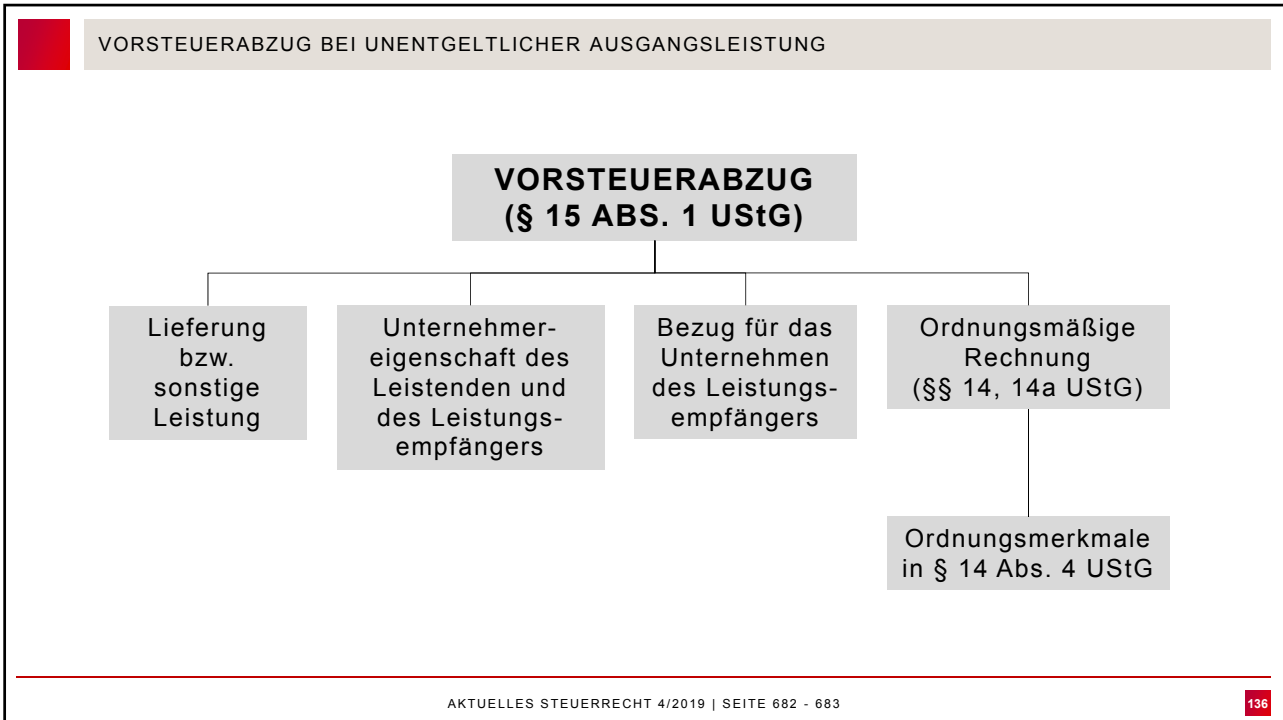
Bei **vollständig fehlender Leistungsbeschreibung** scheidet eine Berichtigung aus!

Thema 11

Vorsteuerabzug bei unentgeltlicher Ausgangsleistung

VORSTEUERABZUG BEI UNENTGELTLICHER AUSGANGSLEISTUNG





VOM BFH ZU BEANTWORTENDE RECHTSFRAGE

Tätigt ein Unternehmer, der aufgrund eines Vertrages mit dem Träger der Straßenbaulast wegen eines besonderen durch seinen Betrieb begründeten Verkehrsbedürfnisses eine bestehende öffentliche Straße über den einem regelmäßigen Verkehrsbedürfnis genügenden Zustand hinaus für seine betrieblichen Anforderungen aufwendiger ausbaut, eine unentgeltliche Zuwendung i.S.d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG an den Träger der Straßenbaulast und ist deshalb nicht zum Vorsteuerabzug aus den betrieblich veranlassten Aufwendungen für den Straßenbau berechtigt?

BFH-BESCHLUSS VOM 13.3.2019 – XI R 28/17, BFH/NV 2019, 1034

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Klägerin	<p>AG. Organkreis mit A-GmbH und B-GmbH (Organgesellschaften). A-GmbH betreibt Kalksteinbruch. Das Regierungspräsidium Z genehmigte 2001 den Neuaufschluss und Betrieb des Steinbruchs unter der Auflage der Erschließung über die öffentliche Gemeindestraße „D“. A-GmbH schließt mit der Stadt einen Vertrag über den Ausbau der Straße „D“. Die Stadt X verpflichtet sich zur Planung und Ausführung des Ausbaus dieses Streckenabschnitts, bei Fortbestand der öffentlich-rechtlichen Widmung. Die A-GmbH verpflichtet sich zur Tragung sämtlicher Kosten im Zusammenhang mit dem Ausbau des Streckenabschnitts. 2006: Die A-GmbH beauftragt die B-GmbH mit dem Ausbau des Streckenabschnitts der „D“. Die Nutzung des Streckenabschnitts wird im Dezember 2006 aufgenommen. Klägerin zieht die in den Eingangsleistungen der B-GmbH enthaltenen USt-Beträge als Vorsteuer ab.</p>

BFH-BESCHLUSS VOM 13.3.2019 – XI R 28/17, BFH/NV 2019, 1034

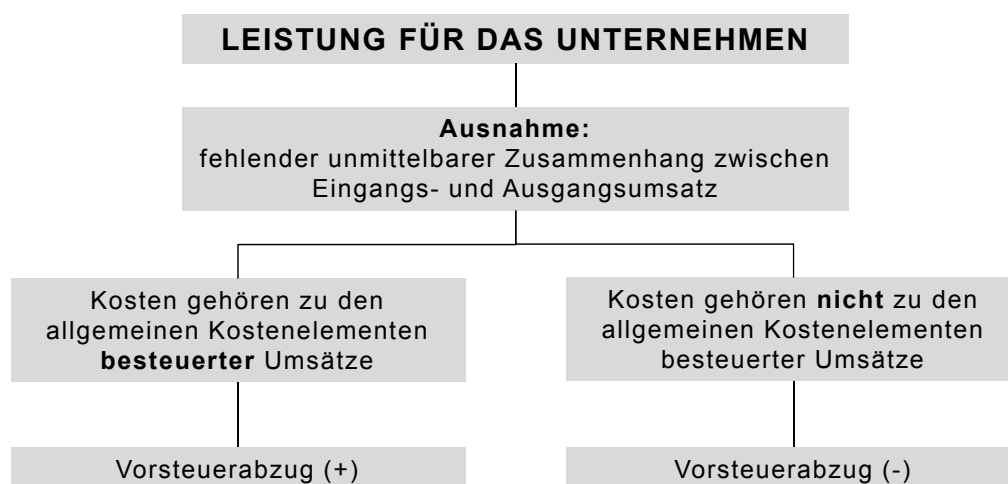
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Finanzamt	Nach Ap vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass die Klägerin mit dem Ausbau der Straße „D“ eine umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Werklieferung gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG an die Stadt erbracht habe. Deshalb kein Vorsteuerabzug.
Hessisches FG	Gibt Klage teilweise statt.

BFH: VORLAGE AN DEN EUGH UND AUSSETZUNG DES VERFAHRENS

- **Vorsteuerabzug nach bisheriger Rspr. ausgeschlossen**, da die Eingangsleistungen zur Ausführung einer unentgeltlichen Lieferung an die Stadt bezogen wurden
- **Hintergrund: Direkter und unmittelbarer Zusammenhang** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen.
- Eingangsleistungen berechtigen zum Vorsteuerabzug, da Absicht, sie für eine **unentgeltliche Lieferung an die Stadt** zu verwenden
- Im Streitfall könnte ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** i.S.d **neueren EuGH-Rspr.** angenommen werden, wenn die Genehmigung zu Neuauflschluss/Betrieb des Steinbruchs, die das Regierungspräsidium nur unter der Auflage erteilt hat, dass die Klägerin die „D-Straße“ ausbaut. Dann läge eine entgeltliche Leistung vor, die zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt, aber auch eine Steuerpflicht hinsichtlich der entgeltlichen Sanierung in gleicher Höhe auslöst.

VORLAGEFRAGEN

1. Steht unter Umständen ..., in dem eine Stpfl. im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, dieser StPfl., die Leistungen zur Errichtung der auf die Gemeinde übertragenen Straße von anderen Stpfl. bezogen hat, hierfür der **Vorsteuerabzug** zu?
2. Wenn 1. **bejaht** wird: Liegt unter Umständen ..., in dem eine Stpfl. im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen vor, bei der die **Genehmigung** des Betriebs eines Steinbruchs die **Gegenleistung** für die Lieferung einer Straße ist?
3. Wenn 2. **verneint** wird: Ist unter Umständen ..., in dem eine Stpfl. im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, die unentgeltliche Übertragung der öffentlich gewidmeten Straße an die Gemeinde einer **unentgeltlichen Lieferung** von Gegenständen **gleichgestellt**, obwohl die Übertragung unternehmerischen Zwecken dient, um einen un versteuerten Endverbrauch der Gemeinde zu vermeiden?



WEITERE ENTWICKLUNG

- Tendenz zur Ausweitung
- Unmittelbare kostenfreie Verwendung durchbricht nicht zwingend den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der kostenfreien Verwendung zur nachfolgend besteuerten Tätigkeiten
- Vorlagefall: Eingangsleistung Voraussetzung, um eine wirtschaftliche (unternehmerische) Aktivität zu entfalten
- In der Rs. Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom EuGH bejaht
- Unmittelbare kostenfreie Verwendung stellt den direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung nicht in Frage

**BERATUNGSHINWEIS**

EuGH: unentgeltliche Verwendung schließt den Vorsteuerabzug nicht aus → Az. des EuGH: C-528/19

Thema 12

Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems ab 1.1.2020 (§ 146a AO)

AUSGANGSPUNKT

- Fehlende Ordnungsmäßigkeit der Kasse → Versagung der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung → **Erhebliche Hinzuschätzungen**
- Seit 1.1.2002: EDV-Zugriff der FinVerw. (§ 147 Abs. 6 AO)
 - „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“
 - „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“
- Erfasst: Elektronische Geräte
- Übergangsfrist bis 31.12.2016 durch BMF-Schreiben v. 26.11.2010
- Einführung des § 146a AO **ab dem 1.1.2020**:
 - Schutzmodul
 - Belegausgabeverpflichtung
 - Mitteilungspflichten
 - Bußgeldtatbestände



BERATUNGSHINWEIS

Nichtbeanstandungsregelung bis zum
30.9.2020 – BMF v. 6.11.2019

ELEKTRONISCHE AUFZEICHNUNGSSYSTEME i.S.v. § 146a ABS. 1 AO

Erfasst:

elektronische oder
computergestützte
Kassensysteme oder
Registrierkassen

Nicht erfasst:

Fahrscheinautomaten,
Fahrscheindrucker, elek-
tronische Buchhaltungs-
programme, Waren- und
Dienstleistungsautomaten,
Geldautomaten, Taxame-
ter/Wegstreckenzähler,
Geld- und Warenspiel-
geräte

ELEKTRONISCHE AUFZEICHNUNGSSYSTEME

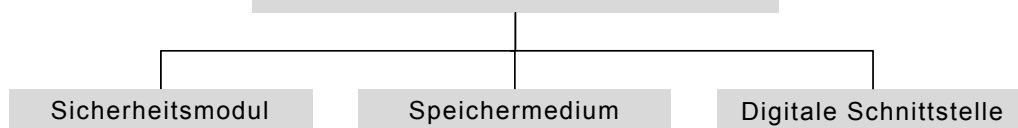
- Kassenfunktion: können der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen
- Aufbewahrungsfunktion für das verwaltete Bargeld nicht erforderlich

BERATUNGSHINWEISE



- Keine Registrierkassenpflicht
- Hohe Anforderungen an offene Ladenkassen

BESTANDTEILE DER SICHERHEITSEINRICHTUNG



BERATUNGSHINWEISE



- Überprüfungsmöglichkeit der Zertifizierung?
- Ab 1.1.2020 **ausschließlich (!)** zertifizierte Systeme

GESCHÄFTSVORFÄLLE

- **alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge**, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern
- Neben den Eingangs- und Ausgangsumsätzen sind auch nachträgliche **Stornierungen** eines Umsatzes, **Trinkgeld**, Ausgabe und Einlösung von Gutscheinen, **Privatentnahmen und -einlagen**, Wechselgeld-Einlagen, Lohnzahlungen aus der Kasse sowie Geldtransits zu erfassen.
- Ferner auch **andere Vorgänge**, die i.R.d. Nutzung des Aufzeichnungssystems ausgelöst werden, wie z.B. **Trainingsbuchungen**, Sofort-Stornierungen, Belegabbrüche, erstellte Angebote und nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, wie z.B. Bestellungen

ÜBERGANGSREGELUNG

- Grundsätzliche Anwendung des § 146a AO: ab dem **1.1.2020**
- **Übergangsregelung:**
 - Nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschaffte Registrierkassen
 - Erfüllung der Anforderungen des BMF-Schreibens v. 26.11.2010
 - Weiternutzung **bis zum 31.12.2022**
 - Nachweis des Kassenherstellers, dass eine Nachrüstung nicht möglich ist



BERATUNGSHINWEIS

- Beweisvorsorge → Bescheinigung des Herstellers
- **Neuinvestition** spätestens zum 1.1.2023 (nach derzeitigem Stand)

AUSFALL EINES ELEKTRONISCHEN KASSENSYSTEMS

- Ursache ist **unverzüglich** zu beheben → Einleitung von Maßnahmen zur Beseitigung des Fehlers → Schnellstmögliche Einhaltung des § 146a AO
- Dokumentation von Ausfallzeiten und Ausfallursache
- **Vorübergehende** Weiterverwendung des Systems zulässig, wenn überhaupt möglich
- Belegausgabepflicht bleibt bestehen – anders nur beim Totalausfall
- Wenn nur die Belegausgabe nicht möglich ist, muss das Kassensystem weiter genutzt werden

BELEGAUSGABEVERPFLICHTUNG (§ 146 ABS. 2a EStG)

- Ausgabe ist **Pflicht, Ausnahme**: offene Ladenkasse
- Andere gesetzliche Verpflichtungen bleiben unberührt (z.B. § 14 Abs. 2 UStG)
- Gesetz definiert **Mindestanforderungen** an einen Beleg
- Wenn Rechnung nicht erforderlich: sonstige Belege (z.B. Lieferschein) ausreichend
- Zeitlicher Zusammenhang zur Beendigung der Lieferung oder Leistung
- Angebot in Papierform ausreichend, Annahme nicht erforderlich, Sichtbarmachung am Bildschirm genügt **nicht!**
- Elektronische Form in einem standardisierten Dateiformat **nur bei Zustimmung** des Kunden



BERATUNGSHINWEIS

Testkäufe und „BonBoxen“ der FinVerw. → Kassennachschau

BEFREIUNG VON DER BELEGAUSGABEVERPFLICHTUNG

- Auf Antrag
- Bei Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen
- Nach pflichtgemäßem Ermessen jederzeit widerrufbare Befreiung
- Persönliche und sachliche (≠ Kosten) Härte
- Andere Vorschriften (z.B. § 14 UStG) bleiben unberührt



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung zur offenen Ladenkasse

SONDERASPEKTE

Mitteilungspflicht
gem. § 146a Abs. 4
AO auf amtlich
vorgeschriebenem
Vordruck

Verkaufsverbot für
nicht zertifizierte
Systeme

Sanktionen:

- Bußgeldtatbestände (25.000 EUR, bei leichtfertiger Steuerhinterziehung: 50.000 EUR)
- Zwangsmittel



BERATUNGSHINWEIS

Meldepflicht zum
31.1.2020



BERATUNGSHINWEIS

Verwendung eines Systems, das den Anforderungen **nicht** genügt