

Steuer & Bilanz aktuell - April 2017

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Steuererklärungsfristen für 2016	2
Elektronische Übermittlung von Spendenbescheinigungen	3
Steuerklassenwechsel zur Erlangung höheren Elterngeldes	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Errichtung von Betriebsgebäuden	4
Bundesfinanzhof zum Sanierungserlass	5
Für Personengesellschaften	7
Unentgeltliche Übertragung von Betrieben	7
Realteilung	8
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	8
Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers	8
Kapitalauszahlung aus einer Pensionskasse	9
Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr	10
Für Hauseigentümer	11
Bewertung von Immobilien bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer	11
Abgrenzung der Immobilienvermietung zur gewerblichen Tätigkeit	12
Für Kapitalgesellschaften	13
Stichtagsprinzip bei Prüfung von Streubesitz	13
Erbschaft als Betriebseinnahme	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für April und Mai	16

Editorial



Liebe Leserinnen und Leser, zur März-Ausgabe hat mein Kollege Axel Becker sich über die zunehmende Helligkeit nach der Wintersonnenwende gefreut. Mit Beginn des Frühlings verschwinden dann aber auch die kalten und langen Abendstunden, die man gerne vor dem Ofen verbracht hat, um sich der Fachliteratur

des Steuerrechts zu widmen. Für uns liegt die Herausforderung bei der April-Ausgabe daran, die Urteile und Neuerungen des Winters so aufzubereiten, dass Sie diese mit Interesse lesen möchten, während am anderen Ort schon der Garten für das Osterfest vorbereitet wird.

Wir haben Ihnen eine bunte Mischung zusammengestellt, die grundsätzlich alle Steuerpflichtigen interessieren könnte, die sich aber auch speziell an Grundbesitzer, Betriebsinhaber, Arbeitnehmer und (werdende) Familien richtet.

Wir hoffen, Sie können die Lektüre genießen und wünschen Ihnen und Ihren Familien eine warme und herzliche Osterzeit.

Viele Grüße!

T. Jander

Für alle Steuerpflichtigen

Betriebliche Steuererklärungen
Einkommensteuererklärungen für
2016 sind grundsätzlich bis zum
31.5.2017 abzugeben.

Im Falle der Erstellung der Steuererklärung durch einen steuerlichen Berater verlängert sich die Abgabefrist bis zum 31.12.2017, es sei denn, die Erklärung wird aus bestimmten Gründen früher angefordert.

Für alle Steuerpflichtigen

Steuererklärungsfristen für 2016

Im vergangenen Jahr ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Kraft getreten. Dabei wurden auch Änderungen hinsichtlich der Steuererklärungsfristen und möglicher Maßnahmen der Finanzverwaltung für den Fall eingeführt, dass diese Fristen nicht eingehalten werden. Allerdings gelten die Neuregelungen erstmals für den Besteuerungszeitraum 2018. Für den Besteuerungszeitraum 2016 gelten die bisherigen Regelungen weiter.

Grundsätzlich sind daher für das Jahr 2016 die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie die Umsatzsteuer-, die Körperschaftsteuer-, die Gewerbesteuer- und die Gewinnfeststellungserklärung für eine Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens bis zum **31.5.2017** abzugeben.

Hinweis: Die betrieblichen Steuererklärungen und die Einkommensteuererklärungen, in denen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2017 wird, sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden, generell eine **Fristverlängerung bis zum 31.12.2017** gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Insbesondere dann, wenn Steuererstattungen zu erwarten sind, sollten die Erklärungen im eigenen Interesse frühzeitig vorbereitet werden.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Elektronische Übermittlung von Spendenbescheinigungen

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 6.2.2017 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0012) darauf hingewiesen, dass Spendenbescheinigungen unter bestimmten Bedingungen auch als schreibgeschützte Datei elektronisch an den Zuwendenden übermittelt werden können. Voraussetzung ist, dass der Zuwendungsempfänger die Nutzung eines entsprechenden Verfahrens dem zuständigen Finanzamt angezeigt hat und

- die Zuwendungsbestätigungen einen Hinweis auf die Anzeige an das Finanzamt beinhalten,
- dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck entsprechen und
- eine rechtsverbindliche Unterschrift beim Druckvorgang als Faksimile eingebildet oder beim Druckvorgang in eingescannter Form verwendet wird.

Hinweis: Diese Regelung gilt nicht für Sach- und Aufwandsspenden. In diesen Fällen ist stets eine Spendenbescheinigung in Papierform mit eigenhändiger Unterschrift des Zuwendungsempfängers erforderlich.

Handlungsempfehlung: Erhalten Stpfl. als Zuwendende Spendenbescheinigungen in elektronischer Form, so sollte geprüft werden, ob vorgenannte Bedingungen erfüllt sind.

Steuerklassenwechsel zur Erlangung höheren Elterngeldes

Da sich das Elterngeld nach dem Nettoentgelt berechnet, ist es von Bedeutung, welche Steuerklasse vor Inanspruchnahme des Elterngelds beim Lohnsteuerabzug angewendet wurde. Daher erfolgt vor Geltendmachung des Elterngelds häufig ein Wechsel der Steuerklasse, wobei dem Elterngeld beanspruchenden Elternteil – unabhängig von den Einkommensverhältnissen – regelmäßig die günstigere Lohnsteuerklasse III zugeordnet wird. Dem sind allerdings Grenzen gesetzt, wie das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.10.2016 (Aktenzeichen 3 K 887/16) zeigt.

Das Gericht hat entschieden, dass Ehegatten **keinen Anspruch auf einen erneuten Steuerklassenwechsel** innerhalb eines Kalenderjahres haben, um ein höheres Elterngeld zu erlangen. Die Stpfl. hatten im Streitfall im Januar einen Antrag auf Steuerklasse III/V (Ehemann/Ehefrau) gestellt, dem auch stattgegeben wurde. Kurz darauf wurde die Ehefrau schwanger. Daraufhin beantragten die Stpfl. im April für die Ehefrau Steuerklasse III und für den Ehemann Steuerklasse V. Dies hätte zur Folge gehabt, dass das Elterngeld monatlich 300 € mehr betragen hätte. Das Finanzamt lehnte den erneuten Steuerklassenwechsel unter Berufung auf die gesetzliche Regelung, wonach ein Steuerklassenwechsel **nur einmal jährlich** zulässig sei, ab. Das Finanzgericht hat die Entscheidung bestätigt, da es nicht Aufgabe des Einkommensteuerrechts sei, optimale Bedingungen für den Elterngeldbezug zu schaffen.

Handlungsempfehlung: Die Entscheidung des Finanzgerichts zeigt, dass die Beantragung eines Steuerklassenwechsels wohl überlegt erfolgen sollte.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Für alle Steuerpflichtigen

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Spendenbescheinigung als schreibgeschützte Datei elektronisch übermittelt werden.

Für alle Steuerpflichtigen

Finanzgericht Köln:
Ein zweimaliger Steuerklassenwechsel innerhalb eines Jahres ist nicht zulässig.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Fall:

Ein Ehegatte errichtet ein Betriebsgebäude auf einem Grundstück, das den Eheleuten gemeinsam gehört.

Bei Gebäudeerrichtung durch den Betriebsinhaber wird auch der Nichtunternehmer-Ehegatte anteilig Eigentümer des Gebäudes, wenn keine abweichende Vereinbarung getroffen wurde.

Der Anteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten für den Betriebsinhaber ist zu aktivieren und entsprechend der Regeln für Betriebsgebäude abzuschreiben.

Der Anteil der Aufwendungen für den Nichtunternehmer-Ehegatten kann der Betriebsinhaber als Aufwandsverteilungsposten ausweisen und mit 2 % p.a. abschreiben.

Für Unternehmer und Freiberufler

Errichtung von Betriebsgebäuden

In der Praxis ist die Konstellation anzutreffen, dass ein Ehegatte für seinen Betrieb ein Betriebsgebäude auf einem Grundstück errichtet, das beiden Ehegatten gemeinsam oder gar nur dem anderen Ehegatten gehört. In diesen Fällen ist die Frage zu beantworten, wie die vom Unternehmerehegatten getragenen Baukosten steuerlich zu behandeln sind und welche Folgen sich bei einer künftigen Veräußerung oder Übertragung des Grundstücks (mitsamt dem aufstehenden Betriebsgebäude) ergeben.

Zu dieser Frage hatte zunächst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.3.2016 (Aktenzeichen X R 46/14) und nun auch mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.12.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2134/15/10003) die Finanzverwaltung Stellung genommen. Materiell sind diese Fragen bedeutsam, denn Ziel des Unternehmerehegatten ist es, die getragenen Baukosten als Betriebsausgaben steuerlich geltend zu machen. Im Falle der Veräußerung des Grundstücks stellt sich die Frage, ob Wertsteigerungen des Grundstücks steuerlich erfasst werden.

Insoweit gelten folgende Grundsätze:

– **Zurechnung des Gebäudes:** Errichtet der Betriebsinhaber mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte – sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Die Wirtschaftsgüter sind beim Nichtunternehmer-Ehegatten grundsätzlich Privatvermögen.

– Hinsichtlich der vom Betriebsinhaber getragenen **Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes** ist zu differenzieren:

a) Entfallen diese Aufwendungen auf den eigenen Grundstücksanteil – so z.B., wenn die Ehegatten im Grundbuch gemeinsam als Eigentümer eingetragen sind –, so sind die Aufwendungen anteilig als Gebäudeanschaffungs- bzw. -herstellungskosten zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden Regeln abzuschreiben. Die bei der Veräußerung eines anderen Gebäudes aufgedeckten stillen Reserven können nach den **Regeln des § 6b EStG** auf die getragenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten übertragen werden.

b) Die Aufwendungen bei der Errichtung des Gebäudes, die auf den Miteigentumsanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten entfallen, sind als eigener Aufwand nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen als Betriebsausgaben abzuziehen. Sie sind bei der Gewinnermittlung aber nicht als Gebäude zu aktivieren, sondern es ist ein „**Aufwandsverteilungsposten**“ in der Bilanz zu bilden. Die zeitliche Verteilung dieses Postens als Aufwand erfolgt analog zur Abschreibung von Gebäuden im Privatvermögen. Da es sich bei diesem Bilanzposten allerdings nicht um ein Gebäude im bilanzrechtlichen Sinne handelt, können stille Reserven nach § 6b EStG nicht übertragen werden.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Hinweis: Gebäude im Privatvermögen können regelmäßig nur mit 2 % p.a. und nicht wie im Betriebsvermögen mit 3 % abgeschrieben werden. Soweit hiervon abweichend in der Vergangenheit der Aufwandsverteilungsposten durch die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderregelungen für Betriebsvermögen zu hoch aufwandswirksam verrechnet wurde, ist eine Berichtigung der Bilanz vorzunehmen. Die Korrektur führt zunächst zu einem Gewinn. Nach der Übergangsregelung der Finanzverwaltung kann dieser Ertrag aus der Korrektur über fünf Jahre verteilt werden, so dass die Steuerlast hierauf nicht sofort anfällt.

– **Beendigung der betrieblichen Nutzung:** Endet die Nutzung des dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Miteigentumsanteils an dem vom Betriebsinhaber zu betrieblichen Zwecken genutzten Grundstück, können die auf den Nichtunternehmer-Ehegatten entfallenden und noch nicht abgezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht weiter als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der verbleibende Betrag ist erfolgsneutral auszubuchen. Der verbliebene Restwert ist dem Eigentümer (Nichtunternehmer-Ehegatte) als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen.

Wertsteigerungen des Wirtschaftsguts treten im Privatvermögen des Nichtunternehmer-Ehegatten ein und sind daher steuerlich grundsätzlich unbeachtlich. Bei einer Veräußerung des gesamten Grundstücks werden hinsichtlich des dem Betriebsinhabers zuzurechnenden Teils die aufgedeckten stillen Reserven im Betriebsvermögen versteuert, während die Wertsteigerung des auf den Nicht-Unternehmer entfallenen Teils des Grundstücks weder im Betriebsvermögen des Betriebsinhabers noch im Privatvermögen des Ehegatten zu versteuern ist. Lediglich wenn im Privatvermögen ein sog. privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, also zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt, erfolgt auch eine Versteuerung beim Nichtunternehmer-Ehegatten.

– **Übergang des Eigentums auf den Betriebsinhaber:** Geht das zivilrechtliche Eigentum an dem betrieblich genutzten Miteigentumsanteil am Grund und Boden und am Gebäude durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Schenkung) auf den Betriebsinhaber über, werden die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen. Bei unentgeltlicher Übertragung gehen sie durch eine grds. mit dem Teilwert (aktueller Verkehrswert) zu bewertende Einlage in das Betriebsvermögen ein. Der Einlagewert bildet die Bemessungsgrundlage zur Vornahme von Absetzungen für Abnutzung. Die **während der Nutzung zu betrieblichen Zwecken abgezogenen Absetzungen für Abnutzung** oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen sind **nicht vom Einlagewert abzuziehen**.

Hinweis: Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der betrieblich tätige Ehegatte seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt (z.B. Freiberufler).

Bundesfinanzhof zum Sanierungserlass

Die Sanierung von Unternehmen führt nicht selten zu Buchgewinnen, insbesondere bei dem Erlass von Forderungen durch Gläubiger. Diese Buchgewinne sind dadurch gekennzeichnet, dass dem Unternehmen nicht unmittelbar Liquidität zufließt, sondern nur eine bilanzielle Entlastung in Form der Ersparnis von zukünftigen Ausgaben erfolgt. Gerade in einer solchen Situation, welche

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Bei Veräußerung des Grundstücks ist nur die Wertsteigerung des Anteils des Betriebsinhabers zu versteuern. Eine Versteuerung des Anteils des Nichtunternehmer-Ehegatten erfolgt nur dann, wenn die 10-Jahres-Frist nicht erreicht wurde.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Bislang wurden Steuern auf Sanierungsgewinne durch eine allgemeinverbindliche Verwaltungsanweisung erlassen.

Bundesfinanzhof:
Diese Anweisung verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Grund:
Der Gesetzgeber hatte 1997 ausdrücklich entschieden, dass Sanierungsgewinne nicht steuerbefreit sein sollen.

Ein Steuererlass (oder Teilerlass) kommt nur dann noch in Betracht, wenn im Einzelfall ein Billigkeitsgrund vorliegt.

regelmäßig durch eine angespannte Liquiditätslage gekennzeichnet ist, kann das Unternehmen eine Steuerlast auf diese Buchgewinne in der Regel nicht tragen. Eine Steuerfestsetzung würde ggf. sogar das Sanierungsvorhaben gefährden, da der durch den Forderungsverzicht gewonnene wirtschaftliche Spielraum wieder eingeengt und der Sinn und Zweck des Forderungsverzichts unterlaufen würde. Aus diesem Grund wurden solche Sanierungsgewinne vom zuständigen Finanzamt auf Antrag von der Besteuerung ausgenommen. Bis 1997 beruhte diese Handhabung auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, welche aber abgeschafft und durch eine allgemeinverbindliche Verwaltungsanweisung ersetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) entschieden, dass der im Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vorgesehene Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Insoweit fehlt eine gesetzliche Grundlage. Diese Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs ist von grundlegender Bedeutung für die Besteuerung insolvenzgefährdeter Unternehmen.

In dem Sanierungserlass, der sich auf die in der Abgabenordnung verankerten Billigkeitsregelungen stützt, hat das Bundesfinanzministerium in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden können. Liegt ein Sanierungsplan vor, wird generell davon ausgegangen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, findet nicht mehr statt.

Dass aber Sanierungsgewinne grundsätzlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen sollen, hat der Gesetzgeber im Jahr 1997 ausdrücklich entschieden, indem er die bis dahin hierfür geltende gesetzliche Steuerbefreiung abschaffte. Der Finanzverwaltung ist es nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs allerdings verwehrt, diese Gewinne auf Grund eigener Entscheidung generell von der Besteuerung zu befreien. Sie verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, indem sie mit dem Sanierungserlass die Besteuerung eines trotz Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinns unter Bedingungen, die der damaligen gesetzlichen Steuerbefreiung ähnlich sind, allgemein als sachlich unbillig erklärt und von der Besteuerung ausnimmt. Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs sind die Finanzbehörden verpflichtet, die wegen Verwirklichung eines steuerrechtlichen Tatbestands entstandenen Steueransprüche festzusetzen und die Steuer zu erheben, um eine Belastungsgleichheit zu gewährleisten. Fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, kann grundsätzlich weder von der Festsetzung noch der Erhebung abgesehen werden. Im Einzelfall können Steuern jedoch niedriger festgesetzt werden bzw. festgesetzte Steuern ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.

Diese Ermessensentscheidung stellt auf den Einzelfall ab und ist atypischen

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Ausnahmefällen vorbehalten. Typisierende Billigkeitsregelungen, wie sie im Sanierungserlass vorgesehen sind, kommen deshalb nicht in Betracht. Insbesondere Gründe außerhalb des Steuerrechts wie z.B. wirtschafts-, arbeits-, sozial- oder kulturpolitische Gründe können eine Billigkeitsentscheidung nicht rechtfertigen. Dass der Sanierungserlass verlangt, dass das Unternehmen fortgeführt wird, zeige wiederum, dass es nicht um steuerliche Unbilligkeit geht, sondern um das wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Ziel, die Sanierung eines wirtschaftlich notleidenden Unternehmens nicht zu erschweren und Arbeitsplätze zu erhalten. Hierbei handele es sich allerdings um keine Entscheidung, welche die Finanzverwaltung ohne gesetzliche Grundlage im Wege eines Erlasses treffen kann, sondern um eine politische Entscheidung, die dem Gesetzgeber vorbehalten bleibt.

Hinweis: Aus der Entscheidung des Großen Senats folgt nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen auf der Grundlage einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung generell unzulässig sind. Vorauszusetzen ist nur, dass in jedem davon betroffenen Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliegt. Die Entscheidung des Großen Senats steht auch nicht einem im Einzelfall möglichen Erlass von Steuern auf einen Sanierungsgewinn aus persönlichen Billigkeitsgründen entgegen.

Im Ergebnis besteht nun aber in der Praxis erhebliche Unsicherheit über die steuerlichen Folgen einer Sanierung insbesondere in der Form eines Forderungserlasses. Abzuwarten bleibt, ob der Gesetzgeber auf diese Situation reagiert. Zunächst bleibt den Stpfl. nur, frühzeitig mit der Finanzverwaltung in Kontakt zu treten, um auszuloten, ob ein Erlass aus sachlichen oder persönlichen Billigkeitsgründen bezogen auf den jeweiligen Einzelfall möglich ist.

Für Personengesellschaften

Unentgeltliche Übertragung von Betrieben

Gesetzlich ist ausdrücklich geregelt, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen werden kann, ohne dass vorhandene stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen. In diesen Fällen tritt der Rechtsnachfolger in die Stellung des Rechtsvorgängers, so dass die Besteuerung bereits vorhandener stiller Reserven erst später bei einer Veräußerung oder Entnahme durch den Rechtsnachfolger erfolgt. Ziel dieser Regelung ist vor allem die Ermöglichung der Übertragung von Betrieben und Personengesellschaftsanteilen auf die nächste Familiengeneration im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.7.2016 (Aktenzeichen IV R 19/13) einmal mehr entschieden, dass Gegenstand der steuerlichen Buchwertübertragung die betriebliche Sachgesamtheit in dem Umfang ist, den sie im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs hat. Dabei sind **vorherige Veränderungen des Betriebsvermögens** – z.B. in Gestalt von Entnahmen oder Veräußerungen – **unbeachtlich**, soweit dadurch die betriebliche Sachgesamtheit als **funktionsfähige betriebliche Einheit** nicht zerstört worden ist.

Hinweis: Dies zeigt, dass vorbereitend zu der unentgeltlichen Übertragung in gewissen Grenzen Entnahmen aus dem zu übertragenden Betrieb – etwa überschüssige Liquidität oder nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter – unschädlich sind. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats ausgelotet werden, welche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen und sinnvoll genutzt werden können.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Für Mitunternehmer von Personengesellschaften

Die unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils kann ohne Versteuerung der stillen Reserven erfolgen.

Entnahmen oder Veräußerungen vor der Übertragung sind unschädlich, wenn dadurch die betriebliche Sachgesamtheit nicht zerstört wird.

Für Mitunternehmer von Personengesellschaften

Realteilung:

Mitunternehmer scheiden aus einer Personengesellschaft unter Mitnahme und Fortführung jeweils eines Teilbetriebes ohne Aufdeckung stiller Reserven aus.

Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung:

Eine Realteilung liegt auch vor, wenn die Gesellschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgeführt wird.

Für alle Arbeitnehmer

Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den der Lohnsteuerung unterliegenden geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung.

Realteilung

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 20.12.2016 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2242/07/10002 :004) den Erlass zur sog. Realteilung aktualisiert und an die zwischenzeitlich ergangene – für den Stpfl. günstige – Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angepasst. Von einer Realteilung wird dann gesprochen, wenn aus einer Personengesellschaft Mitunternehmer ausscheiden unter Mitnahme und Fortführung jeweils eines Teilbetriebs. Dieser Vorgang erfolgt nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorgabe grundsätzlich **ohne Aufdeckung der stillen Reserven**.

Es wird von der Finanzverwaltung anerkannt, dass eine begünstigte Realteilung auch dann vorliegt, wenn ein oder mehrere Mitunternehmer unter Mitnahme jeweils eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet/ ausscheiden und die Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern oder – wenn nur noch ein Mitunternehmer verbleibt – von diesem als Einzelunternehmen fortgeführt wird. Nach bisheriger Auffassung war eine Beendigung der Mitunternehmerschaft Bedingung für die Buchwertfortführung. Die Fortführung der ursprünglichen Mitunternehmerschaft durch die bzw. den verbliebenen Mitunternehmer führte deshalb grundsätzlich nicht zu einer gewinnneutralen Fortführung der Buchwerte.

Hinweis: Es bestehen somit Möglichkeiten der Auseinandersetzung der Gesellschafter einer Personengesellschaft, ohne dass dies zur Aufdeckung vorhandener stiller Reserven führt. Anders ist dies in den Fällen der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils. Im Einzelnen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden, um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Nutzungsentgelte und andere Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz mindern den Wert des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Dies hat der Bundesfinanzhof mit zwei Urteilen vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VI R 2/15 und VI R 49/14) zur Kfz-Nutzung für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entschieden. Das Gericht hat dabei seine Rechtsprechung zugunsten der Stpfl. insoweit modifiziert, als nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt, sondern auch einzelne (individuelle) Kosten des Arbeitnehmers – entgegen der Auffassung der Finanzbehörden – bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Im unter dem Aktenzeichen VI R 2/15 geführten Streitfall hatten sich der Arbeitnehmer und sein Arbeitgeber die Kosten des Dienstwagens, den der Stpfl. auch für private Zwecke nutzen durfte, geteilt. Der Stpfl. trug sämtliche Kraftstoffkosten (ca. 5.600 €). Die übrigen Pkw-Kosten übernahm der Arbeitgeber. Der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung wurde nach der 1 %-Regelung berechnet und betrug ca. 6.300 €. Der Arbeitnehmer begehrte, die von ihm im Streitjahr getragenen Kraftstoffkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Der Bundesfinanzhof hat dies im Ergebnis bestätigt. Entschieden wurde, dass es den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung mindert, wenn der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt für die außerdienstliche Nutzung eines Dienstwagens an den Arbeitgeber leistet. Ebenso verhält es sich, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen Pkw trägt. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung ermittelt worden ist, steht dem – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – nicht entgegen.

Allerdings kann der Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung durch Zuzahlungen des Arbeitnehmers lediglich bis zu einem Betrag von 0 € gemindert werden. Ein **geldwerter Nachteil** kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung **nicht entstehen**, und zwar auch dann nicht, wenn die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigen. Ein verbleibender „Restbetrag“ bleibt daher ohne steuerliche Auswirkungen. Er kann nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

Aus diesem Grund hat der Bundesfinanzhof in dem zweiten Fall (Aktenzeichen VI R 49/14) zu Ungunsten des Arbeitnehmers entschieden. Der Arbeitnehmer hatte für die Privatnutzung des Dienstwagens an seinen Arbeitgeber ein Nutzungsentgelt von ca. 6.000 € geleistet, das höher als der nach der Fahrtenbuchmethode ermittelte geldwerte Vorteil von ca. 4.500 € war. Den überschießenden Betrag hatte er in seiner Einkommensteuererklärung bei seinen Arbeitnehmereinkünften steuermindernd geltend gemacht. Dies lehnte das Gericht ab.

Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung auch dann nicht entstehen, wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt. Vielmehr ist der geldwerte Vorteil maximal auf 0 € zu mindern.

Hinweis: Diese Entscheidungen dürften große Breitenwirkung haben. In vergleichbaren Fällen ist die Besteuerung zu überprüfen. Ggf. machen nun auch Zuzahlungsvereinbarungen wirtschaftlich Sinn, da sich diese mindernd auf die Lohnsteuer auswirken.

Der Bundesfinanzhof stellt auch heraus, dass eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer getragenen Kosten nur dann in Betracht kommt, wenn er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist. Daher sind entsprechende Belege vorzuhalten.

Kapitalauszahlung aus einer Pensionskasse

Nach bisheriger Sichtweise waren einmalige Kapitalabfindungen laufender Ansprüche gegen eine Pensionskasse mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz zu versteuern, um den Progressionsnachteil, der durch die zusammengeballte Auszahlung entsteht, abzumildern. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.9.2016 (Aktenzeichen X R 23/15) aber entschieden, dass eine be-

Bundesfinanzhof:
Nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt sondern auch Einzelkosten des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil.

Die Zuzahlung des Arbeitnehmers kann maximal bis zur Höhe des geldwerten Vorteils angerechnet werden. Ein darüber hinaus gehender Betrag bleibt ohne Auswirkung.

Für alle Arbeitnehmer

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Bundesfinanzhof:

Die vertragsgemäße einmalige Kapitalabfindung ist nicht steuerbegünstigt.

Die Steuerermäßigung, die im Falle von „Nachzahlungen für mehrere Jahre“ gewährt wird, ist nur dann anzuwenden, wenn die Einkünfte als außerordentlich anzusehen sind.

Für alle Arbeitnehmer

Steuerfrei ist das Aufladen des Fahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers sowie die private Nutzung betrieblicher Ladevorrichtungen.

günstigste Besteuerung generell dann ausscheidet, wenn das Kapitalwahlrecht schon in der ursprünglichen Versorgungsregelung enthalten war.

Im entschiedenen Fall hatte die Stpfl. auf Grund einer Entgeltumwandlung Ansprüche gegen eine Pensionskasse erworben. Der entsprechende Vertrag sah vor, dass die Versicherte anstelle der Rente eine Kapitalabfindung wählen konnte. Hiervon machte die Stpfl. mit ihrem Ruhestandseintritt Gebrauch. Da die Beitragszahlungen als steuerfrei behandelt worden waren, hatte die Stpfl. die Kapitalabfindung unstreitig zu versteuern. Die Stpfl. erklärte die Zahlung im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als „Nachzahlung für mehrere Jahre“ und begehrte somit die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Dies hat der Bundesfinanzhof abgelehnt.

Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt stets voraus, dass die begünstigten Einkünfte als „außerordentlich“ anzusehen sind. Die Zusammenballung von Einkünften darf daher nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf der jeweiligen Einkunftserzielung entsprechen. Vorliegend war die Zahlung der Kapitalabfindung aber nicht atypisch, sondern vertragsgemäß, weil der Versicherten schon im ursprünglichen Vertrag ein entsprechendes Wahlrecht eingeräumt worden war.

Hinweis: Diese Entscheidung dürfte Breitenwirkung haben, da die Vereinbarungen regelmäßig auch wahlweise eine Einmalzahlung vorsehen.

Nebenbei hat der Bundesfinanzhof schließlich Zweifel geäußert, ob Verträge, die von Anfang an ein Kapitalwahlrecht vorsehen, überhaupt nach § 3 Nr. 63 EStG in seiner ab 1.1.2005 geltenden Fassung durch Steuerbefreiung der entsprechenden Einzahlungen gefördert werden können. Vorliegend war diese Frage nicht zu entscheiden.

Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr ist in Kraft getreten und sieht – mit Wirkung ab dem 1.1.2017 zeitlich befristet bis zum 31.2.2020 – folgende Steuervorteile vor:

– Vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridfahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Ladevorrichtungen sind steuerfrei. Begünstigt ist das Aufladen sowohl privater Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch betrieblicher Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer (auch) zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen).

Hinweis: Wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens zu privaten Fahrten nach der 1 %-Regelung ermittelt, ist der geldwerte Vorteil für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten Ladestrom bereits abgegolten. Die Steuerbefreiung wirkt sich also nicht aus. Bei Anwendung der individuellen Nutzungswertmittlung (Fahrtenbuchmethode) bleiben Kosten für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten, steuerfreien Ladestrom bei der Ermittlung der insgesamt durch das Kraftfahrzeug entstehenden Aufwendungen (Gesamtkosten) außer Ansatz.

– Der geldwerte Vorteil aus der Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Nutzung einer Ladevorrichtung können wahlweise individuell oder pauschal mit 25 % besteuert werden. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn als Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer für die Übereignung der Ladevorrichtung die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung (einschließlich Umsatzsteuer) zugrunde gelegt werden.

– Nutzt der Arbeitnehmer sein privates Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug für Dienstfahrten, kann er die gesetzlich festgelegten pauschalen Kilometersätze aus Vereinfachungsgründen auch ansetzen, wenn der Arbeitnehmer steuerfreie Vorteile oder pauschal besteuerte Leistungen und Zuschüsse vom Arbeitgeber für dieses Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug erhält.

Hinweis: Voraussetzung für die vorgenannten Vergünstigungen ist, dass die Zuwendungen des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

Handlungsempfehlung: Aus Vereinfachungsgründen ist der Arbeitgeber nicht verpflichtet, die steuerfreien Vorteile im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal, sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung, die Zuschüsse des Arbeitgebers und die bezuschussten Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung nachzuweisen; der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

Für Hauseigentümer

Bewertung von Immobilien bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer

Vermietete Immobilien werden für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer nach dem Ertragswertverfahren bewertet. Wesentliche Berechnungsgrundlage sind die vertraglich vereinbarten Mieten. Einschränkend gilt, dass – wenn die vereinbarte Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht – statt der vereinbarten Miete die ortsübliche Miete anzusetzen ist. Die ortsübliche Miete ist nach der gesetzlichen Vorgabe in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Betriebskosten sind hierbei nicht einzubeziehen.

In der Praxis kommt es nicht selten zum Streit darüber, ob die vereinbarte Miete nun um die genannten 20 % von der ortsüblichen Miete abweicht. Unproblematisch ist diese Frage dann zu beantworten, wenn in einem Vermietungsobjekt mehrere gleichartige Wohnungen existieren und damit ein unmittelbares Vergleichsobjekt vorliegt. Regelmäßig können nur Bandbreiten vergleichbarer Mieten ermittelt werden. Zu dieser Fragestellung hat sich das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 19.10.2016 (Aktenzeichen 3 K 3002/15) geäußert. Im Kern stellt das Gericht Folgendes fest:

– Bei der Bedarfsbewertung eines Mietwohngrundstücks für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer im Ertragswertverfahren ist zur Beantwortung der Frage, ob die vereinbarte Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht – im Fall der Heranziehung von Mietspiegeln – auf die unteren bzw. oberen Spannenwerte des Mietspiegels und nicht auf den Mittelwert der Mietspiegelmietspiegelmiete abzustellen.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Wird der Erwerb einer Ladevorrichtung durch den Arbeitnehmer vom Arbeitgeber bezuschusst, kann dieser Zuschuss individuell oder pauschal mit 25 % besteuert werden.

Für Vermieter von Wohneigentum

Vermietete Immobilien werden grundsätzlich nach dem sog. Ertragswertverfahren bewertet, dessen Grundlage die vertragliche Miete ist.

Weicht die vertragliche Miete um mehr als 20 % von der ortsüblichen Miete ab, ist jene maßgeblich.

Finanzgericht Berlin/Brandenburg: Bezugspunkt für die Abweichung ist der obere bzw. untere Spannenwert des Mietspiegels.

– Liegt die vereinbarte Miete mehr als 20 % über dem oberen oder mehr als 20 % unter dem unteren Spannenwert des Mietspiegels, so ist statt der vereinbarten Miete der Mittelwert der Mietspiegelmietspiegelmiete bei der Ermittlung des Rohertrags des Grundstücks anzusetzen.

Das Gericht geht also davon aus, dass, wenn eine Spannweite der ortsüblichen Mieten existiert, alle Mieten innerhalb dieser Spannbreite als ortsüblich anzusehen sind.

Hinweis: In der Praxis ist anzuraten, für den konkreten Fall aussagekräftige Nachweise über eine Vergleichsmiete zu beschaffen, um diese ggf. der Finanzverwaltung vorlegen zu können. Gegebenenfalls kann durch einen Sachverständigen auch ein Mietgutachten erstellt werden.

Für Vermieter von Gewerbeimmobilien

Wenn neben der Vermietungsleistung auch weitere Leistungen an Mieter erbracht werden, kann eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen.

Die private Vermögensverwaltung ist in der Regel steuerlich vorteilhafter als die gewerbliche Vermietung.

Bundesfinanzhof:

Die Vermietung eines Einkaufszentrums ist keine gewerbliche Tätigkeit, auch wenn neben der reinen Vermietung zusätzlich bestimmte Dienstleistungen durchgeführt werden.

Abgrenzung der Immobilienvermietung zur gewerblichen Tätigkeit

Investitionen in Immobilien sind aktuell äußerst gefragt. Dabei beschränkt sich dies vielfach nicht auf die bloße Vermietung einer Eigentumswohnung oder eines Mehrfamilienhauses. Vielfach wird auch in Gewerbeimmobilien, auf spezielle Bevölkerungsgruppen zugeschnittene Wohnungen (z.B. für Studenten oder ältere Mitbewohner) oder in andere Großimmobilien investiert. Immer dann, wenn neben der reinen Vermietungsleistung auch weitere Leistungen an die Mieter erbracht werden, ist sorgfältig zu prüfen, ob der Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten und eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Die Immobilienvermietung im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung ist steuerlich vorteilhafter als eine gewerbliche Tätigkeit, da die Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterliegen und Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz, also der Immobilie selbst, nach einer Haltedauer von zehn Jahren steuerlich unbeachtlich sind.

So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.7.2016 (Aktenzeichen IV R 34/13) entschieden, dass die Vermietung eines Einkaufszentrums nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Die Vermietung erfolgt vielmehr noch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Für die Annahme eines Gewerbebetriebs reicht es nicht aus, dass der Vermieter neben der bloßen Vermietung der Einkaufsflächen die für den Betrieb des Einkaufszentrums erforderlichen Infrastruktureinrichtungen bereitstellt und werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen für das gesamte Einkaufszentrum durchführt.

Im Urteilsfall hatte eine Vermietungsgesellschaft ein Einkaufszentrum mit einer Verkaufsfläche von rund 30.000 qm an etwa 40 Mieter wie z.B. Einzelhändler überlassen, die Waren und Dienstleistungen anboten. Die Vermietungsgesellschaft hatte die Mieter verpflichtet, mit zwei weiteren Gesellschaften Verträge abzuschließen, damit von diesen Gesellschaften der laufende Betrieb, die Instandhaltung, die Reinigung und Bewachung des gesamten Einkaufszentrums einschließlich des Parkhauses sowie die Reinigung der vorhandenen Sanitär- und Sozialräume besorgt wurde. Die Mieter waren der Vermietungsgesellschaft gegenüber verpflichtet, eine von ihnen selbst finanzierte Werbegesellschaft zu gründen. Diese bezahlte einen Centermanager zur Durchführung von Werbemaßnahmen für das Einkaufszentrum. Finanzamt und Finanzgericht gingen davon aus, dass die Vermietung des Einkaufszentrums wegen der Vielzahl dieser Dienstleistungen einen Gewerbebetrieb darstellte.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Dagegen hat der Bundesfinanzhof zugunsten der Vermieterin das Vorliegen eines Gewerbebetriebs verneint. Nach seinem Urteil wird der Bereich der privaten Vermögensverwaltung noch nicht verlassen, wenn ein Einkaufszentrum vermietet und den Mietern begleitende Dienstleistungen durch den Vermieter selbst oder auf dessen Veranlassung hin durch Dritte erbracht werden.

Ausschlaggebend war für das Gericht, dass diese Dienstleistungen die für die Vermietung eines Einkaufszentrums notwendige Infrastruktur betreffen. Leistungen wie Reinigung, Bewachung sowie Bereitstellung von Sanitär- und Sozialräumen sind übliche Leistungen bei der Vermietung eines Einkaufszentrums. Werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen stellen zwar Sonderleistungen neben der Vermietung dar. Da die Vermietungsgesellschaft damit jedoch das gesamte Einkaufszentrum bewirbt, dient diese Werbung überwiegend dem Vermieterinteresse und ändert deshalb nichts daran, dass die Vermietungsleistung dem gesamten Leistungsaustausch das Gepräge gibt.

Hinweis: Die Frage, ob von dem Vermieter erbrachte Leistungen noch üblich, mithin gebräuchlich und verbreitet sind, ist objektbezogen nach der Art des Vermietungsobjekts zu beantworten.

Bei der Vermietung einer gewerblichen Großimmobilie werden solche Leistungen als unschädlich behandelt, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglicht, und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können. Letzteres ist nicht anzunehmen, wenn die Sonderleistung im jedenfalls **überwiegenden wirtschaftlichen Interesse des Vermieters** erbracht wird und nicht wirtschaftliche Interessen des Empfängers im Vordergrund stehen.

Die Überlassung von Geschäftsraum in einem Einkaufszentrum erfordert danach ein gewisses Mindestmaß an Infrastruktur wie Parkplätze, Abstellräume, Zugangssicherung etc. Zu solchen Infrastruktureinrichtungen gehören auch Sanitäreinrichtungen, ohne die eine Vermietung schon öffentlich-rechtlich nicht möglich wäre. Der Betrieb und die Instandhaltung solcher Infrastruktureinrichtungen sind keine Zusatzleistungen des Vermieters, sondern **untrennbarer Bestandteil der Hauptleistung**. Bei anderen Gewerbeobjekten ist demnach entsprechend nach der Art des Vermietungsobjekts abzugrenzen.

Sind die Dienstleistungen übliche Leistungen im Rahmen der Vermietung oder stehen sie zumindest im Interesse des Vermieters, gibt die Vermietung dem gesamten Leistungsaustausch das Gepräge.

Für Kapitalgesellschaften

Stichtagsprinzip bei Prüfung von sog. Streubesitz

Bei der Einkommensermittlung der GmbH bleiben – verkürzt dargestellt – Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen grundsätzlich steuerfrei. Allerdings gelten 5 % der Beteiligungserträge als nichtabziehbare Betriebsausgaben, so dass im Ergebnis 95 % der Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer freigestellt werden. Diese Regelungen gelten jedoch dann nicht, „wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat“. **Beteiligungen von weniger als 10 %** werden als Streubesitzbeteiligungen bezeichnet; Dividenden aus solchen Streubesitzbeteiligungen sind voll steuerpflichtig.

Vor diesem Hintergrund ist der Streitfall zu sehen, über den das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 9.6.2016 (Aktenzeichen 10 K 1128/15) entschieden hat. Geklagt hatte eine GmbH, deren Geschäftszweck das Halten einer Beteiligung an einer Bank-AG war. Aus dieser Beteiligung hatte die GmbH im Juni 2013

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Für alle Kapitalgesellschaften

Dividenden einer Kapitalgesellschaft aus Beteiligungen sind zu 95 % steuerfrei, wenn die Beteiligung mindestens 10 % des Stammkapitals beträgt.

Im Falle der Änderung der Beteiligungsverhältnisse sind für die Frage der Besteuerung von Streubesitz die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres maßgeblich.

Finanzgericht Köln:
Entscheidend für den Zeitpunkt ist die Eintragung der Kapitalveränderung im Handelsregister.

Für alle Kapitalgesellschaften

Bundesfinanzhof:
Eine Erbschaft für den Betrieb einer Kapitalgesellschaft unterliegt neben der Erbschaftsteuer auch der Körperschaftsteuer.

Dividenden (i.H.v. rd. 196 T€) vereinnahmt. Die Besonderheit des Streitfalls lag darin, dass die GmbH an der Bank-AG zunächst zu 34 % beteiligt war. Ende 2012 wurde die Bank-AG in die Bank-GmbH umgewandelt (Wechsel der Rechtsform) und eine Kapitalerhöhung zum 1.1.2013, 0 Uhr, beschlossen, auf Grund derer die Beteiligungsquote der GmbH an der Bank auf 0,12 % sank; die Eintragung der Kapitalerhöhung erfolgte dabei erst im Tagesverlauf des 1.1.2013.

Die GmbH vertrat dazu die Auffassung, dass am 1.1.2013 noch eine Beteiligung von 34 % vorgelegen habe, welche erst nachfolgend mit der Eintragung der Kapitalerhöhung abgesunken sei; die erhaltene Dividende sei steuerfrei. Demgegenüber behandelte die Finanzverwaltung die Dividende in voller Höhe als steuerpflichtig mit der Begründung, es liege eine Streubesitzdividende vor, da die Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister lediglich ein deklaratorischer Rechtsakt und die Rechtswirkung bereits zuvor eingetreten sei.

Das Finanzgericht Köln folgt allerdings der Rechtsauffassung der GmbH und entschied,

- dass aus dem Wortlaut der Vorschrift ein strenges Stichtagsprinzip folgt, nach dem die Beteiligungsquote am 1.1. um 0 Uhr maßgebend ist und
- dass zur Bestimmung der Beteiligungsquote der GmbH an der die Dividende ausschüttenden Gesellschaft (hier: die Bank-Gesellschaft) rein auf die zu Grunde liegende zivilrechtliche Rechtslage abzustellen ist.
- Maßgeblich ist der Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens einer Kapitalerhöhung, die erst mit Eintragung in das Handelsregister rechtliche Wirkung entfaltet.

Nach diesen Maßstäben hatte die Beteiligungsquote im Streitfall am 1.1.2013 um 0 Uhr noch 34 % betragen (und war erst im Tagesverlauf zivilrechtlich wirksam vermindert worden), so dass die Dividende steuerfrei zu stellen war.

Handlungsempfehlung: Für die Gestaltungspraxis folgt aus diesem Urteil, dass – weil der genaue Zeitpunkt der Handelsregistereintragung nicht beeinflusst werden kann – unabhängig vom Gestaltungsziel entsprechende Fristen berücksichtigt werden müssen.

Erbschaft als Betriebseinnahme

Dass auch Geschenke eine erhebliche Steuerlast auslösen können, verdeutlicht der vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen I R 50/16) entschiedene Fall. Es ging um eine GmbH, die ein Seniorenpflegeheim betreibt. Sie wurde mit notariell beurkundetem Testament vom 8.10.2008 von ihrem ledigen Heimbewohner H mit der Auflage zu dessen Alleinerbin eingesetzt, das Erbvermögen ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs (Instandhaltung, Modernisierung etc.) zu verwenden. H war am 19.11.2012 verstorben, so dass der GmbH die Erbschaft mit einem Wert von ca. 1 Mio. € zufiel.

Das Finanzamt setzte zum einen für den Nachlasserwerb Erbschaftsteuer i.H.v. ca. 300 T€ fest. Zum anderen erhöhte es den von der GmbH erklärten Gewinn des um das ihr nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten ver-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

bliebene (Erb-)Vermögen, nahm also insoweit eine steuerlich zu erfassende Einnahme an und setzte die Körperschaftsteuer entsprechend fest. Von der Gewerbesteuer war die GmbH steuerbefreit. Im Ergebnis war die Erbschaft insgesamt mit Steuern (Erbschaft- und Körperschaftsteuer) i.H.v. 45 % belastet.

Der Bundesfinanzhof hat diese Sichtweise des Finanzamts ausdrücklich bestätigt. Bei einer GmbH unterliegen grds. alle erzielten Einkünfte der Besteuerung. Eine Kapitalgesellschaft verfügt nicht über eine außerbetriebliche Sphäre. Damit unterfallen auch unentgeltliche Zuwendungen der Besteuerung. Der Erfolgswirksamkeit des Erbanfalls steht das – als handelsrechtlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Steuerbilanzausweis zu beachtende – Realisationsprinzip des Handelsgesetzbuchs nicht entgegen. Vorliegend lag auch keine steuerneutrale Einlage vor, da die Zuwendung nicht durch einen Gesellschafter erfolgte.

Die Zweifachbelastung dieser unentgeltlichen Zuwendung mit Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer – und soweit keine Steuerbefreiung greift, würde auch Gewerbesteuer anfallen – sieht der Bundesfinanzhof unproblematisch. Das Gericht stellt hierzu abschließend fest, dass im Streitfall auf Grund der Gewerbesteuerbefreiung „der Erbanfall insgesamt mit Steuern (Erbschaft- und Körperschaftsteuer) i.H.v. (lediglich) 45 % belastet war“.

Hinweis: Anders ist dieser Fall zu beurteilen, wenn der Empfänger eine gemeinnützige Körperschaft ist und dieser die Erbschaft für seine satzungsmäßigen Zwecke einsetzt. In diesem Fall gilt eine Steuerbefreiung bei der Erbschaftsteuer und es fällt auf Grund der Sonderregelungen zur Gemeinnützigkeit keine Körperschaftsteuer an.

In eigener Sache

Wir freuen uns sehr über eine weitere Jubilarin in unserem Unternehmen:

In Bremen hat Frau Bellmer am 15. April 2017 ihr 15-jähriges Firmenjubiläum. Wir gratulieren ganz herzlich und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Termine für Steuerzahlungen

April 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.4. (Montag)	13.4. (Donnerstag)	7.4. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			
Mai 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.5. (Mittwoch)	15.5. (Donnerstag)	7.5. (Sonntag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.5. (Montag)	18.5. (Donnerstag)	12.5. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			

▶ **Zurück zur Inhaltsübersicht**

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen

Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen

Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
info@westprüfung.de

Kiel

Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

Stade

Seminarstr. 1
21682 Stade
T 04141 9916-0
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen