

Steuer & Bilanz aktuell - November 2017

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Kosten eines Scheidungsverfahrens	2
Verzicht auf einen Pflichtteilsanspruch	2
Verzinsung von Steuernachzahlungen	3
Für Unternehmer und Freiberufler	3
Privatnutzung mehrerer betrieblicher Kfz	3
Betriebliche Nutzung des Ehegattengrundstücks	4
Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren	5
Für Personengesellschaften	6
Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte	6
Doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaften	7
Übertragung eines fremdfinanzierten Grundstücks	8
Für Hauseigentümer	8
Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie	8
Grunderwerbsteuer: Einheitlicher Erwerbsgegenstand	9
Vorab entstandene Werbungskosten	10
Für Kapitalgesellschaften	12
Übersorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen	12
Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	13
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für November und Dezember	16

Editorial



Liebe Leserinnen und Leser,

während die Parteien sich nun über die zukünftigen steuerlichen Regelungen austauschen, berichten wir auch in diesem Monat in gewohnter Weise über aktuelle Entwicklungen.

Hinsichtlich der Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits kommt es häufig zu Unstimmigkeiten mit der Finanzverwaltung, da nur der Gebäudeanteil der Abschreibung unterliegt. Das Finanzgericht Köln hat nun Stellung zu dieser Frage bezogen. Um Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollte bereits im Kaufvertrag eine objektiv vertretbare Aufteilung des Gesamtkaufpreises vorgenommen werden.

Bei Pensionszusagen ist zu beachten, dass die Rechtsprechung eine Überversorgung annimmt, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75% des Aktivlohns am Bilanzstichtag übersteigt. Der steuerbilanzielle Wert wird dann insofern angepasst.

Ich wünsche Ihnen eine interessante Lektüre.

Ihr

Thomas Mäurer

Für alle Steuerpflichtigen

Scheidungskosten sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Bundesfinanzhof:
Im Scheidungsverfahren liegt keine Bedrohung der existenziellen Grundlagen vor, was den Abzug der Kosten ausschließt.

Für alle Steuerpflichtigen

Die Abfindung auf den Verzicht eines Pflichtteilsanspruches löst Schenkungsteuer aus.

Bundesfinanzhof:
Die Besteuerung richtet sich nach dem Verhältnis des Verzichtenden zu den anderen Erben.

Für alle Steuerpflichtigen

Kosten eines Scheidungsverfahrens

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.5.2017 (Aktenzeichen VI R 9/16) klargestellt, dass Scheidungskosten – anders als nach früherer Rechtslage – auf Grund der seit dem Jahr 2013 geltenden Regelung nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, da sie unter das neu eingeführte Abzugsverbot für Prozesskosten fallen. Seit der Änderung im Jahr 2013 sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dieses Abzugsverbot greift nur dann nicht ein, wenn der Stpfl. ohne die Aufwendungen Gefahr laufe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr im üblichen Rahmen befriedigen zu können. Dies ist bei einem Scheidungsverfahren aber gerade nicht gegeben, wie der Bundesfinanzhof nun klarstellt.

Der Ehegatte wende die Kosten für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse auf. Hiervon könne nur ausgegangen werden, wenn die wirtschaftliche Lebensgrundlage des Stpfl. bedroht sei. Als Existenzgrundlage in diesem Sinne ist nach Auffassung des Gerichts die materielle Lebensgrundlage des Stpfl. zu verstehen. Eine derartige existenzielle Betroffenheit liege bei Scheidungskosten nicht vor, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Stpfl. eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstelle.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof bestätigt damit die restriktive Auslegung der Ausnahmen vom Abzugsverbot für Prozesskosten. Ob im Einzelfall außer den materiell greifbaren Risiken auch immaterielle Risiken, wie z.B. der Ruf der Person o.Ä. erfasst wären, ist nicht auszuschließen; insofern dürfte aber eine enge Auslegung angezeigt sein.

Verzicht auf einen Pflichtteilsanspruch

Verzichtet ein Erbberechtigter gegen Abfindung auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruches einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche, so löst diese Abfindung **Schenkungssteuer** aus. Für die Einstufung der Steuerklasse (in Bezug auf persönliche Freibeträge und den Steuersatz) und damit für die Berechnung der Schenkungssteuer ging die Rechtsprechung bislang davon aus, dass nicht das Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtenden) zum Zahlenden, sondern zum künftigen Erblasser maßgebend ist. Der Bundesfinanzhof hält mit Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen II R 25/15) an dieser Rechtsprechung nicht länger fest. Für die Besteuerung eines entsprechenden Erwerbs sei nach den allgemeinen Regeln das Verhältnis des Verzichtenden zum anderen gesetzlichen Erben maßgebend.

Diese geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führt dazu, dass der **Zeitpunkt der Vereinbarung** eines Pflichtteilsverzichts steuerliche Auswirkungen sowohl bezüglich der Höhe des **Freibetrags** als auch der **Steuerklasse** hat:

– Wird die Vereinbarung über den Verzicht zwischen den Geschwistern zu Lebzeiten getroffen, so ist die Schenkungssteuer nach der Steuerklasse II zu berechnen. Die Steuer ist also mit vergleichsweise hohen Steuersätzen und einem persönlichen Freibetrag von nur 20 000 € zu berechnen.

– Erfolgt die Vereinbarung nach dem Erbfall, so gilt die Abfindung auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung als vom Erblasser zugewendet. Mithin kommt die Steuerklasse I zur Anwendung, also mit günstigeren Steuersätzen und einem persönlichen Freibetrag in Höhe von 400 000 €.

Handlungsempfehlung: Im Einzelnen sind derartige Fälle nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerlich komplex, so dass stets fachlicher Rat einzuholen ist.

Verzinsung von Steuernachzahlungen

Das Finanzgericht Köln hatte über die Festsetzung von Verzugszinsen, insbesondere die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 6 % p.a. zu entscheiden. Das Gericht kommt mit Urteil vom 27.4.2017 (Aktenzeichen 1 K 3648/14) zu dem Ergebnis, dass die gesetzlich festgeschriebene Höhe des Zinssatzes von 6 % p.a. (0,5 % p.m.) für die zu prüfenden Zinszeiträume vom 1.1.2014 bis zum 29.9.2014 verfassungsgemäß ist.

Das Finanzgericht verweist zunächst auf die bisherige Rechtsprechung. Entschieden wurde die Verfassungsmäßigkeit dieses Zinssatzes bisher für Zinsläufe bis einschließlich Dezember 2013. Die von den Gerichten bislang angestellten Überlegungen gelten nach Ansicht des Finanzgerichts für den zu entscheidenden Zeitraum unverändert fort. Die Abkopplung des gesetzlichen Zinssatzes von dem individuellen Zinsvorteil oder -nachteil sei ein grundlegendes Prinzip, das nicht von dem jeweils relevanten Zeitraum abhängt. Es zeigt vielmehr, dass der gesetzliche Zinssatz grundsätzlich auch und gerade gerechtfertigt ist, wenn er signifikant von dem Marktzins abweicht, der seinerseits die tatsächlichen Zinsvorteile oder -nachteile prägt.

Eine einschneidende Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die so weit ginge, dass selbst bei Einbeziehung der für den Kreditnehmer ungünstigsten Sollzinssätze namentlich bei unbesicherten Kreditformen bzw. der für den Vermögenanleger günstigsten Renditen ein Zinsfuß von 6 % p.a. gänzlich markt- und realitätsfremd erschiene, vermag der erkennende Senat jedenfalls für den hier relevanten Zinszeitraum nicht zu erkennen.

Hinweis: Abzuwarten bleibt, ob gegen dieses Urteil Revision eingelegt wird. Für die Praxis bestätigt sich die Notwendigkeit der Beachtung der Steuerverzinsung z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung angezeigt sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

Privatnutzung mehrerer betrieblicher Kfz

Bei einem Stpfl. mit Gewinneinkünften ist für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Entnahme dann anzusetzen, wenn das betriebliche Kraftfahrzeug auch für private Zwecke tatsächlich genutzt wird. Die Finanzverwaltung äußert nun mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 18.5.2017 (Aktenzeichen S 2145 A – 015 – St 210) die Auffassung, dass in dem Fall, in dem zum Betriebsvermögen eines Stpfl. mehrere Kraftfahrzeuge gehören und dieser alle auch für private Zwecke nutzt, für jedes dieser Kraftfahrzeuge eine Entnahme anzusetzen sei. Dies soll sogar dann gelten, wenn der Fahrzeugeinsatz mittels eines Wechselkennzeichens erfolgte.

Erfolgt der Verzicht erst nach dem Erbfall, ist das (günstigere) Verhältnis zwischen dem Verzichtenden und dem Erblasser maßgeblich.

Für alle Steuerpflichtigen

Finanzgericht Köln:
Der Zinssatz von 6 % auf Steuernachzahlungen ist auch für einen Zinszeitraum im Jahr 2014 verfassungsgemäß.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Finanzverwaltung:
Sind mehrere, auch privat genutzte Fahrzeuge im Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen, ist für alle eine Besteuerung der Privatnutzung durchzuführen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Abschreibungen auf ein Gebäude kann ein Nicht-Eigentümer nur dann geltend machen, wenn er die Anschaffungskosten getragen hat.

Streitfall:

Der Ehefrau gehörte ein Gebäudeteil, das sie dem Ehemann zur betrieblichen Nutzung überließ. Weiterhin hatte sie Darlehensverträge zur Finanzierung aufgenommen.

Bundesfinanzhof:

Der Abzug von Abschreibungen und Schuldzinsen durch den Ehemann sind nicht anzuerkennen.

Hinweis: Ob diese Ansicht der Finanzverwaltung einer Überprüfung durch die Gerichte standhält, bleibt abzuwarten, denn es kann zu massiven Überbesteuerungen kommen. In der Praxis muss vorsichtshalber geprüft werden, ob nicht zumindest für einzelne Fahrzeuge die Anwendung der 1 %-Regelung durch **Führung eines Fahrtenbuchs** verhindert werden sollte.

Betriebliche Nutzung des Ehegattengrundstücks

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.2.2017 (Aktenzeichen VIII R 10/14) klargestellt, dass die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für die Abschreibung eines vom Nichteigentümer-Ehegatten betrieblich genutzten Gebäudeteils voraussetzt, dass dieser die Anschaffungskosten getragen hat. Dies ist wenig überraschend. Allerdings zeigt der Urteilsfall eine misslungene Gestaltung:

Die Eheleute wurden im Streitjahr (2006) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Ehefrau geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2001 erwarben die Eheleute gemeinschaftlich ein bebautes Grundstück. Zur Finanzierung des Objekts schloss die Ehefrau Darlehensverträge mit einer Sparkasse ab, für deren Erfüllung sich der Ehemann verbürgte und ein Grundstück belastete. Die Zins- und Tilgungsleistungen für das Darlehen erfolgten von einem gemeinsamen Bankkonto der Eheleute, das als Oder-Konto (Gemeinschaftskonto mit Einzelverfügungsbefugnis) geführt wurde. Zahlungen auf dieses Konto erfolgten im Wesentlichen aus den Einnahmen des Ehemanns aus seiner selbständigen Arbeit.

Nach Erwerb des Grundstücks teilten die Eheleute das Anwesen in Wohnungseigentum auf. Das Erdgeschoss stand danach im Alleineigentum der Ehefrau. Diese vermietete die Räumlichkeiten zur betrieblichen Nutzung an den Ehemann.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Ehemann die an die Ehefrau von dem Oder-Konto gezahlte Miete und Nebenkosten als Betriebsausgaben in der Gewinnermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend. Die Ehefrau erklärte die Mieteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt erkannte das Mietverhältnis nicht an. Der hiergegen erhobene Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das Finanzamt einen Teil der Grundsteuer und der Schornsteinfegergebühren als Betriebsausgaben des Ehemanns anerkannte.

Im Klageverfahren ließen die Eheleute ihre Einwendungen gegen die steuerliche Nichtanerkennung des Mietvertrags fallen. Stattdessen machte der Ehemann die auf das Darlehen der Ehefrau gezahlten Schuldzinsen, die Gebäudeabschreibung und weitere laufende Erhaltungsaufwendungen, soweit sie auf die von ihm betrieblich genutzten Räume entfielen, als Betriebsausgaben geltend.

Der Bundesfinanzhof hat den **Betriebsausgabenabzug aber nicht anerkannt:**

– Dem Ehemann stand an den von ihm genutzten Räumen weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum zu. Der Gebäudeteil stand im zivilrechtlichen Alleineigentum und im Privatvermögen der Ehefrau. Der Ehemann hatte lediglich ein Nutzungsrecht.

– Die AfA-Berechtigung hängt davon ab, ob der Ehemann auf das fremde Wirtschaftsgut **eigene Aufwendungen im betrieblichen Interesse getätigt hat**. Dies ist für die Anschaffungskosten des Erdgeschosses zu verneinen. Das Darlehen zur

Finanzierung der Anschaffung des Gebäudes wurde allein von der Ehefrau aufgenommen. Die Zahlungen zur Tilgung dieses Darlehens wurden von einem gemeinsamen Oder-Konto der Eheleute geleistet. Nach ständiger Rechtsprechung werden Zahlungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen wurden. Gleichgültig ist, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt. Vorliegend handelt es sich bei den Zahlungen von dem gemeinsamen Oder-Konto um Aufwendungen der Ehefrau für die Anschaffung des in ihrem Eigentum stehenden Gebäudeteils. Die Zahlungen wurden für ihre Rechnung geleistet, da sie allein die Rückzahlung des Darlehens schuldete. Im Urteilsfall wurde zwischen den Eheleuten eine davon abweichende Vereinbarung über die Kostentragung nicht getroffen.

– Die auf die Praxisräume entfallenden abschreibungsfähigen Anschaffungskosten sind dem Ehemann auch **nicht nach den Grundsätzen der Drittaufwands-Rechtsprechung zuzurechnen**. Drittaufwand ist bei Anschaffungs- und Herstellungskosten gegeben, wenn ein Dritter sie trägt und das angeschaffte Wirtschaftsgut vom Stpfl. zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Im vorliegenden Fall hat die Ehefrau jedoch mit den Zahlungen vom Oder-Konto keine Schuld des Ehemanns, sondern ihre eigenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen zur Anschaffung des vom Ehemann betrieblich genutzten Gebäudeteils getilgt. Da die Ehefrau die Aufwendungen für eigene Rechnung tätigte, können dem Ehemann die Anschaffungskosten auch nicht im Wege des abgekürzten Vertragswegs zugerechnet werden.

– Nach diesen Grundsätzen können auch die gezahlten Schuldzinsen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Auch diese wurden von dem gemeinschaftlichen Oder-Konto gezahlt, so dass sie auf Rechnung der Ehefrau als Darlehensschuldnerin geleistet wurden.

Hinweis: Einen (anteiligen) Betriebsausgabenabzug hätte der Ehemann bei anderer Gestaltung leicht erreichen können. Insoweit muss sichergestellt werden, dass der die Räumlichkeiten für seine berufliche Tätigkeit nutzende Ehegatte die Aufwendungen tatsächlich trägt.

Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren

Im Ausland ansässige Unternehmer können ihre im Inland abziehbaren Vorsteuerbeträge unter bestimmten Voraussetzungen im sog. Vergütungsverfahren geltend machen. Seit 2010 muss der erforderliche Antrag auf elektronischem Weg gestellt werden. Diese Form soll das Verfahren vereinfachen, macht aber die bis dahin erforderliche Übersendung von Originalunterlagen unmöglich. Der Antragsteller hat daher die Rechnungen, aus denen sich die zu vergütenden Vorsteuerbeträge ergeben, „auf elektronischem Weg“ in Kopie zu übermitteln.

Im vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.5.2017 (Aktenzeichen V R 54/16) entschiedenen Fall hatte die Stpfl. die auf elektronischem Weg einzureichenden Rechnungskopien nicht vom Original der Rechnung, sondern von einer Rechnungskopie, die mit dem Zusatz „Copy 1“ versehen war, angefertigt. Das Bundeszentralamt für Steuern versagte deshalb den Vorsteuerabzug.

Der Bundesfinanzhof lässt diesen Nachweis dagegen zu. Nach seinem Urteil handelt es sich bei der Kopie einer Kopie des Originals mittelbar um eine Kopie des

Da das Darlehen vom gemeinsamen Oder-Konto getilgt wurde, gelten die Zahlungen als vom Schuldner (Ehefrau) geleistet.

Die Nichtanerkennung erfolgte mangels eigener Aufwendungen des Ehemannes für das Objekt.

Für alle Unternehmer

Der Antrag auf Vergütung ausländischer Vorsteuer kann nur auf elektronischem Weg gestellt werden.

Seit 2015 müssen Originalrechnungen eingescannt werden.

Für gewerbsteuerpflichtige Personengesellschaften

Die Gewerbesteuer ist anrechenbar auf die Einkommensteuer des Unternehmers.

Die Steuerermäßigung beträgt das 3,8fache des sog. Gewerbesteuer-Messbetrages.

Die Anrechnung ist beschränkt auf die tatsächlich zu zahlende (für den Gesellschafter anteilige) Gewerbesteuer.

Originals und damit um eine originalgetreue Reproduktion. Für ein Erfordernis, die elektronische Kopie von einer Originalurkunde anzufertigen, sei kein Sachgrund ersichtlich. Anders als nach der bis 2009 geltenden Rechtslage, nach der Rechnungen im Original einzureichen waren, bestehe jetzt keine Möglichkeit mehr, auf dem übermittelten Dokument Markierungen anzubringen, um eine wiederholte missbräuchliche Nutzung einer Rechnung im Vergütungsverfahren zu verhindern. Auch eine Prüfung des Originaldokuments auf seine Authentizität sei ausgeschlossen, unabhängig davon, ob es sich bei der elektronisch beigefügten Kopie um eine unmittelbare Kopie des Originals oder um die Kopie einer Originalkopie handelt.

Hinweis: Zu beachten ist, dass sich die **Rechtslage ab 2015 wiederum geändert** hat. Nach dem heute geltenden Recht müssen eingescannte Originale eingereicht werden. Über die Rechtmäßigkeit dieses Erfordernisses hatte der Bundesfinanzhof in diesem Verfahren nicht zu entscheiden.

Für Personengesellschaften

Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird dem Einzelunternehmer bzw. dem Gesellschafter einer Personengesellschaft bei dessen Veranlagung zur Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt. Ziel dieser Steuerermäßigung ist ein weitgehender Ausgleich der Vorbelastung des Gewerbebetriebs mit Gewerbesteuer. Die Steuerermäßigung beträgt das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags des Gewerbebetriebs. Bei einer Personengesellschaft wird der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die zum Ende des Erhebungszeitraums beteiligten Gesellschafter anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels aufgeteilt.

Die Berechnung der Steuerermäßigung mit einem pauschalen Faktor von 3,8 führt dazu, dass ein vollständiger Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400 % erreicht wird. Einbezogen ist bei dieser Betrachtung neben der Ermäßigung der Einkommensteuer auch die Ermäßigung des Solidaritätszuschlages. Ist der Hebesatz höher als 400 % – wie in vielen Großstädten –, so ist der Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer nicht vollständig und es verbleibt auch nach der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer noch ein Teil der Belastung durch die Gewerbesteuer.

Um bei Hebesätzen unter 400 % durch den fixen Berechnungsfaktor von 3,8 eine Überkompensation der Vorbelastung mit Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung zu verhindern, hat der Gesetzgeber festgelegt, dass die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer begrenzt ist auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer. Bislang war strittig, wie diese Begrenzung zu handhaben ist, wenn der Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe bzw. mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften besitzt, welche teilweise in Gemeinden mit hohem Gewerbesteuer-Hebesatz und teilweise in Gemeinden mit niedrigem Gewerbesteuer-Hebesatz betrieben werden. Hierzu wurde diskutiert, die Begrenzung als Summe über alle gewerblichen Einkunftsquellen (also personenbezogen) zu berechnen oder aber für jede gewerbliche Einkunftsquelle separat, also betriebsbezogen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 12/15) diese Frage dahingehend entschieden, dass eine betriebsbezogene Betrachtung ange-

zeigt ist. Für jede gewerbliche Einkunftsquelle ist separat zu prüfen, ob die Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer greift. Sogar bei einer mehrstöckigen Struktur – wenn der Stpfl. an einer Personengesellschaft beteiligt ist und diese wiederum selbst eine Beteiligung an einer Personengesellschaft hält – ist **betriebsbezogen** zu rechnen und für jede dieser Ebenen die potenzielle Steuerermäßigung in Höhe des 3,8-Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags mit der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer zu vergleichen.

Hinweis: Dies verdeutlicht, dass die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieben nicht in allen Fällen das gewünschte Ziel erreicht, nämlich die Kompensation der Gewerbesteuerbelastung. Gerade dann, wenn der Stpfl. an mehreren Gewerbebetrieben bzw. gewerblichen Personengesellschaften beteiligt ist bzw. die Personengesellschaft, an der die Beteiligung besteht, selbst wiederum Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften hält, ist die Berechnung der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer komplex und erfordert detaillierte Informationen von und zu den einzelnen Gewerbebetrieben.

Das Urteil wurde bis dato noch nicht veröffentlicht. Die Finanzverwaltung hat bislang die Steuerermäßigung personenbezogen gerechnet. Ob oder wann eine Änderung der Berechnung der Steuerermäßigung erfolgen wird, ist noch unklar.

Doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaften

Freiberufler schließen sich vielfach zu größeren Einheiten zusammen. Dies führt in der Praxis dazu, dass z.B. einzelne Standorte als eigenständige Gesellschaft geführt werden und die Beteiligungen an diesen Gesellschaften dann wiederum in einer Personengesellschaft gebündelt werden. Mithin können dann doppel- oder mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaften entstehen.

In diesen Fällen ist umstritten, unter welchen Voraussetzungen freiberufliche Einkünfte anerkannt werden. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat hierzu mit Urteil vom 17.11.2015 (Aktenzeichen 4 K 93/14) folgende Leitlinien gesetzt:

– Die Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft setzt voraus, dass – neben den unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten natürlichen Personen – alle mittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschafter (der Obergesellschaft) über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Untergesellschaft **zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich** mitarbeiten.

– Die freiberufliche Tätigkeit der Untergesellschaft wird nicht bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Untergesellschaft als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird, da die freiberufliche Tätigkeit der Obergesellschafter in den einzelnen Untergesellschaften **jeweils gesondert zu prüfen** ist.

Hinweis: Das Finanzgericht liegt damit auf Linie der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Dieser hat dennoch die **Revision** gegen dieses Urteil zugelassen, welche unter dem Aktenzeichen III R 7/17 anhängig ist. Die Rechtsfrage ist also noch offen. Dennoch sollten derartige Strukturen, die in der Praxis vielfach z.B. bei Steuerberatern und Ingenieuren anzutreffen sind, sorgfältig auf mögliche steuerliche Risiken untersucht werden.

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften ist der Höchstbetrag auf jeder Ebene zu ermitteln.

Für Freiberufler-Personengesellschaften

In doppelstöckigen Personengesellschaften ist für die Anerkennung der Freiberuflichkeit eine leitende Tätigkeit aller Gesellschafter der Obergesellschaft auch in der Untergesellschaft erforderlich.

Die Revision ist beim Bundesfinanzhof anhängig.

Für alle Personengesellschaften

Ein zur Finanzierung eines Grundstückes aufgenommenes Darlehen ist Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, wenn er das Grundstück seiner Gesellschaft zur Nutzung überlässt.

Bundesfinanzhof:
Wird das Grundstück in eine andere Personengesellschaft eingebracht, an der der Gesellschafter beteiligt ist, wird auch das Darlehen Sonderbetriebsvermögen in dieser Gesellschaft.

Für Vermieter von Wohneigentum

Der Kaufpreis einer Immobilie ist auf den Grund und Boden und auf das Gebäude aufzuteilen.

Übertragung eines fremdfinanzierten Grundstücks

Wird der Personengesellschaft ein dem Gesellschafter gehörendes Grundstück zur Nutzung überlassen, so stellen die Miet-/Pachteinnahmen beim Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Das Grundstück ist steuerlich dem sog. Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft zuzuordnen. Wenn das Grundstück nun vom Gesellschafter wiederum fremdfinanziert ist, ist entsprechend auch dieses Bankdarlehen als (negatives) **Sonderbetriebsvermögen** auszuweisen und die aufgewendeten Schuldzinsen sind als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 27.4.2017 (Aktenzeichen IV B 53/16) folgendes entschieden: Wenn der Mitunternehmer ein zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gehörendes fremdfinanziertes Grundstück ohne die Fremdfinanzierungsverbindlichkeit zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, überträgt, so wird die fortbestehende Verbindlichkeit in vollem Umfang Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, auf die das Grundstück übertragen wurde. Die Verbindlichkeit folgt also quasi dem übertragenen Grundstück. Dies ist Ausdruck des Veranlassungszusammenhangs zwischen Grundstück und Verbindlichkeit.

Hinweis: Nach den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben werden Übertragungen zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen verschiedener Personengesellschaften, an der der Gesellschafter beteiligt ist und auch aus einem eigenen Betrieb in das Vermögen einer Personengesellschaft zu Buchwerten ermöglicht. Im konkreten Fall sollten solche Gestaltungen durch steuerlichen Rat begleitet werden.

Für Hauseigentümer

Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie

Der Kaufpreis einer vermieteten Immobilie ist für steuerliche Zwecke aufzuteilen auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits, da nur das Gebäude der Abschreibung unterliegt. Das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.11.2016 (Aktenzeichen 6 K 110/12) verdeutlicht, welche Bedeutung diese Frage in der Praxis hat.

Im Urteilsfall ging es um zwei im Jahr 2009 angeschaffte, gemischt genutzte Mehrfamilienhäuser mit zwei Gewerbe- und 14 Wohneinheiten bzw. drei Gewerbeeinheiten und 16 Wohneinheiten. In den Kaufverträgen waren lediglich die Gesamtkaufpreise vereinbart. Der Stpfl. ermittelte nach dem Sachwertermittlungsverfahren Gebäudewertanteile jeweils von ca. 80 % des Gesamtkaufpreises und ermittelte auf dieser Basis die Abschreibungen. Das Finanzamt nahm dagegen anhand des Ertragswertverfahrens Gebäudewertanteile von lediglich ca. 50 % an, so dass sich entsprechend geringere Abschreibungsbeträge ergaben.

Das Finanzgericht bestätigt die Ansicht des Finanzamts und kommt zu folgenden Ergebnissen:

– **Das Finanzamt durfte** die auf den Grund und Boden und das Gebäude entfallenden **Kaufpreisanteile schätzen**. Denn es fehlte eine im Kaufvertrag dokumentierte Einigung der Vertragsparteien über den Grundstücksanteil im Gesamtkaufpreis, die grundsätzlich der Aufteilung auf Grund und Boden sowie Gebäude zu Grunde zu legen war, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestanden.

– Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann die **Immobilienwertermittlungsverordnung** (ImmoWertV), die zur Ermittlung von Grundstückswerten nach dem Baugesetzbuch ergangen ist, **entsprechend herangezogen werden**. Nach diesen Vorgaben ist der Verkehrswert mithilfe des Vergleichswert-, des Ertragswert-, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Welches dieser – gleichwertigen – Wertermittlungsverfahren jeweils anzuwenden ist, ist nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu entscheiden.

– Das **Ertragswertverfahren**, welches insbesondere an die nachhaltig zu erzielenden Erträge aus der Nutzung des Objekts anknüpft, kann in der Verkehrswertermittlung insbesondere zur Anwendung kommen, wenn im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Erzielung von Erträgen für die Preisbildung ausschlaggebend ist, z.B. bei Mietwohngrundstücken und gewerblich genutzten Immobilien. Das **Sachwertverfahren** ist demgegenüber in der Regel bei Grundstücken anzuwenden, bei denen es für die Werteinschätzung am Markt nicht in erster Linie auf den Ertrag ankommt, sondern die Herstellungskosten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wertbestimmend sind, wie z.B. bei selbstgenutzten und vermieteten Eigentumswohnungen.

– Vorliegend spricht bereits die Art der Wertermittlungsobjekte, nämlich gemischt-genutzte Grundstücke mit einer Vielzahl von Wohneinheiten neben den zwei bzw. drei Gewerbeeinheiten für die Anwendung des Ertragswertverfahrens. Es entspricht auch den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, dass bei derartigen Immobilien mit einer großen Zahl von Wohneinheiten (hier 14 bzw. 16) bei der Preisbildung die Erzielung von Erträgen im Vordergrund steht und nicht die Ersatzbeschaffungskosten der Objekte preisbestimmend sind.

Hinweis: Sicherheitshalber sollte eine objektiv vertretbare Aufteilung des Gesamtkaufpreises bereits im Kaufvertrag erfolgen.

Grunderwerbsteuer: Einheitlicher Erwerbsgegenstand

Auf Grund der in den vergangenen Jahren stark angestiegenen Steuersätze in den einzelnen Bundesländern steht die Grunderwerbsteuer im Fokus. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Insoweit ist zu beachten, dass sich der Grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgang auf einen einheitlichen Erwerbsgegenstand bezieht, wenn sich aus den getroffenen Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält. In diesem Fall werden also auch die vereinbarten Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.3.2017 (Aktenzeichen II R 38/14) klargestellt, dass bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags

Finanzgericht Köln:
Ist im Vertrag nur ein Gesamtkaufpreis aufgeführt, ist die Aufteilung anhand von Wertermittlungsverfahren zu schätzen.

Ist für die Preisbildung die Erzielung von Mieterträgen maßgebend, kommt in der Regel das Ertragswertverfahren zur Anwendung.

Für Grundstückserwerber

Die Grunderwerbsteuer wird daran bemessen, was der Erwerber alles aufzubringen hat, um das Grundstück zu erwerben.

Im Falle der Vereinbarung eines Grundstückskaufs mit anschließender Bebauung werden auch die Bauleistungen einbezogen.

Bundesfinanzhof:

Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand liegt dann vor, wenn der Vertrag zur Bebauung nach dem Grundstückserwerb wesentlich geändert wird.

Für Vermieter von Immobilien

Bundesfinanzhof:

Unter bestimmten Voraussetzungen kann auch ein Betrugsschaden aus einem Immobilienerwerb als Werbungskosten geltend gemacht werden.

kein einheitlicher Erwerbsgegenstand gegeben ist. Insofern gilt:

– Beruht der Vertrag zur Bebauung eines Grundstücks auf einem Angebot der Veräußererseite, das nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags geändert wurde, ist ein Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot und damit zugleich gegen das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands, dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern.

– Die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes kann ebenfalls als Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu werten sein. Ist das zusätzliche Bauwerk derart prägend oder maßgebend für das gesamte Bauvorhaben, dass sich dadurch der Charakter der Baumaßnahme ändert, kann allein auf Grund des zusätzlichen Bauwerks eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Angebots vorliegen, selbst wenn durch das zusätzliche Gebäude die 10 %-Grenze für die Flächen und die Baukosten nicht überschritten wird.

– **Ändert sich die ursprünglich angebotene Baumaßnahme** nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags durch zusätzliche Bauten **wesentlich, ist insgesamt ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen**, und zwar unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden.

Hinweis: Im Einzelfall ist also sorgfältig zu prüfen, ob ein einheitlicher Erwerbsvorgang gegeben ist. Diese Frage kann sich ganz erheblich auf die Belastung mit Grunderwerbsteuer auswirken. Das besprochene Urteil enthält grundlegende Ausführungen zum (Nicht-)Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks.

Vorab entstandene Werbungskosten

Wer einem betrügerischen Grundstücksmakler Bargeld in der Annahme übergibt, der Makler werde damit den Kaufpreis für ein bebautes Grundstück bezahlen, kann einen Betrugsschaden als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung steuermindernd geltend machen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen IX R 24/16) entschieden hat. Dies setzt allerdings voraus, dass er bei Hingabe des Geldes zum Erwerb und zur Vermietung des Grundstücks entschlossen war.

Im Urteilsfall beabsichtigte der Stpfl. im Juni 2000, ein mit einer Villa bebautes Grundstück zu erwerben. Der Versuch, das Objekt unmittelbar vom Eigentümer zu erwerben, scheiterte zunächst. In der Folgezeit spiegelte der Immobilienmakler X dem Stpfl. vor, von der Verkäuferin mit dem Verkauf des Grundstücks beauftragt zu sein und den Kauf für 2,5 Mio. DM vermitteln zu können. Der Stpfl. müsste dabei aber im Hintergrund bleiben und ihm das Geld in bar übergeben. Nach diversen Änderungen, die der Immobilienmakler dem Stpfl. wahrheitswidrig mitteilte, übergab der Stpfl. dem Immobilienmakler schließlich 3,5 Mio. DM als Kaufpreis, 400 000 DM als Provision und 100 000 US-\$ als „Handgeld“ in bar. Der Verkauf kam nicht zustande; der Immobilienmakler hatte das Geld für sich verwendet. Er wurde dafür vom Landgericht zu einer Freiheitsstrafe von vier Jahren und einem Monat und im Adhäsionsverfahren zur Zahlung von 3,9 Mio. DM und 100 000 US-\$ an den Stpfl. verurteilt.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 31.10.2000 erwarb der Stpfl. das

Objekt schließlich zum Preis von 3,9 Mio. DM. In seiner Einkommensteuererklärung machte er u.a. den anteilig auf den vermieteten Teil des Gebäudes entfallenden Betrugsschaden als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass der **Betrugsschaden als Werbungskosten** steuermindernd geltend gemacht werden kann:

– Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Bei Vermietungseinkünften muss die spätere Vermietungsabsicht bestehen.

– Auch **vergebliche Werbungskosten** können geltend gemacht werden.

– Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung können vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sobald sich der Stpfl. endgültig entschlossen hat, durch Vermieten Einkünfte zu erzielen (**Vermietungsabsicht**). Die Absicht muss sich noch nicht auf ein bestimmtes Gebäude beziehen. Hat der Stpfl. noch kein Objekt, welches er vermieten kann, muss die Absicht zugleich darauf gerichtet sein, ein solches in absehbarer Zeit anzuschaffen (Erwerbsabsicht) oder herzustellen (Bebauungsabsicht).

– Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsguts Gebäude gehören bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begrifflich zu den Werbungskosten. Sie können jedoch regelmäßig nicht sofort und in voller Höhe, sondern nur zeitlich gestreckt als AfA abgezogen werden. Die Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden sind dagegen schon begrifflich keine Werbungskosten. Sie werden bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht wirksam.

– Herstellungskosten sind nur Ausgaben für tatsächlich erbrachte Leistungen, die zum Bereich der Gebäudeherstellung gehören. Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, führen nicht zu Herstellungskosten und können deshalb vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden.

– Für vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten, gilt nichts anderes. Sie führen nicht zu Anschaffungskosten, wenn die beabsichtigte Anschaffung ausbleibt. Sie sind vielmehr als Werbungskosten in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil sie voraussichtlich **dauerhaft ohne Gegenleistung** bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird.

– Auch wenn letztlich – wie im Streitfall im dritten Anlauf – der Erwerb gelingt, sind die vorherigen vergeblichen Aufwendungen nicht den Anschaffungskosten dieses Objekts zuzurechnen. Denn vergebliche Aufwendungen führen nicht zu Anschaffungskosten, sondern zu sofort abziehbaren Werbungskosten. Der nachfolgende erfolgreiche Erwerb ist gegenüber dem zuvor gescheiterten Erwerb insofern als eigenständig einzuordnen.

– Der Werbungskostenabzug ist auf den Teil der verlorenen Aufwendungen be-

Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart bestehen.

Nur im Falle der Vermietungsabsicht können vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden.

Der Bundesfinanzhof hat zur Abziehbarkeit von vergeblichen Aufwendungen in verschiedenen Beispielfällen Stellung genommen.

**Für Kapitalgesellschaften und
ihre Gesellschafter**

Bundesfinanzhof:
Übersteigt die Pensionsanwartschaft 75 % der Aktivbezüge, liegt eine Überversorgung vor.

Die Pensionsrückstellung ist insoweit zu kürzen.

schränkt, der auf den vermieteten Anteil des Gebäudes entfallen wäre. Auch soweit Aufwendungen auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden.

Hinweis: Sollen vorab entstandene Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden, so ist also nachzuweisen, dass sich der Stpfl. zum Erwerb und zur Vermietung endgültig entschlossen hat.

Für Kapitalgesellschaften

Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen

Mit Urteil vom 20.12.2016 (Aktenzeichen I R 4/15) hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur sog. Überversorgungsprüfung bei der stichtagsbezogenen Bewertung von Pensionsrückstellungen bestätigt. Im konkreten Fall war für die Streitjahre 2005 bis 2007 die Bewertung einer Verpflichtung aus einer Pensionszusage (also die Höhe der Pensionsrückstellung i.S.d. § 6a EStG) strittig. Die klagende GmbH hatte seit 1991 ein handwerkliches Unternehmen betrieben und ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer V in 1993 eine Versorgungszusage (unverfallbarer Anspruch auf ein unveränderliches Ruhegehalt von 6 000 DM pro Monat ab Vollendung des 65. Lebensjahres) erteilt. In 1999 übertrug der Alleingesellschafter-Geschäftsführer V seine Anteile auf seine beiden Söhne, das Bruttomonatsgehalt des V wurde unter Berücksichtigung einer geminderten Arbeitszeit reduziert und betrug Anfang 2006 3 790 €. Ab März 2006 zahlte die GmbH eine Pension i.H.v. 3 067 € (= 6 000 DM). Zudem erhielt V ab März 2006 auch eine Rente von der Deutschen Rentenversicherung i.H.v. 831 €.

Zu diesem Sachverhalt vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass für V eine Überversorgung vorgelegen habe, die Pensionsrückstellung hätte daher angepasst werden müssen.

Der BFH nimmt Bezug auf seine ständige Rechtsprechung und stellt fest, dass es bei Vorliegen einer Überversorgung zu einer Kürzung der Pensionsrückstellung komme, soweit die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Dabei umfassen die „aktuellen Aktivbezüge“ auch variable Gehaltsbestandteile, die im Rahmen einer Durchschnittsberechnung für die letzten fünf Jahre zu ermitteln sind. Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung prägen das Versorgungsniveau auch dann, wenn sie im Wesentlichen auf eigenen Beitragsleistungen beruhen.

Hinweis: Nach der ständigen Rechtsprechung ist bei der Zusageerteilung Folgendes zu beachten: Erteilt eine GmbH eine Pensionszusage, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung die 75 %-Überversorgungsgrenze maßgeblich. Übersteigen die betrieblichen Versorgungsanwartschaften zzgl. der gesetzlichen Anwartschaften 75 % des Aktivlohns am Bilanzstichtag, so liegt eine Überversorgung vor. Für Fälle der dauerhaften Herabsetzung der Bezüge (auch z.B. bei Wechsel von einer Vollzeit- in eine Teilzeitbeschäftigung) sieht der BFH (in Übereinstimmung mit der Auffassung des BMF) keine Stichtagsbetrachtung, sondern eine für den Stpfl. vorteilhafte zeitanteilige Betrachtung vor.

Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

a) Zurechnung einer vGA an nahestehende Person bei behauptetem Treuhandverhältnis

Eine Treuhandabrede kann auch die (offenen wie auch verdeckten) Ausschüttungen aus GmbH-Anteilen umfassen und dazu führen, dass die entsprechenden Einkünfte nicht dem rechtlichen Eigentümer, sondern dem Treugeber zuzurechnen sind.

Vor diesem Hintergrund ist der Streitfall zu sehen, über den der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/14) zu entscheiden hatte. Hier war die Zurechnung einer vGA strittig. Die bei der GmbH angestellte Stpfl. war zu 45 % an dem Stammkapital der GmbH beteiligt, weitere Anteile hielten mit 45 % der Gründungsgesellschafter und mit je 5 % zwei weitere Gesellschafter. Alleiniger Geschäftsführer der GmbH war im Streitjahr W, der Lebensgefährte der Stpfl., mit dem sie in einem Haushalt lebte. W stand neben seinem Festgehalt auch eine Tantieme zu.

In Zuge einer Außenprüfung beanstandete der Betriebsprüfer die Angemessenheit der Gehälter bzw. Gesamtbezüge der Stpfl. und des W. Das Finanzamt änderte in der Folge die Steuerbescheide und rechnete der Stpfl. in Höhe des eigenen unangemessen hohen Gehalts sowie der überhöhten Gehaltszahlung an W entsprechende vGA zu. Die hiergegen gerichtete Klage wurde vom FG abgewiesen. In der Folge trug die Stpfl. erstmals vor, sie habe die Anteile an der GmbH auf Grund einer verdeckten Treuhandabrede nur vorübergehend und treuhänderisch für W gehalten, so dass sämtliche offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ihr, sondern dem Treugeber W zuzurechnen seien.

Vor dem Hintergrund dieses Streitfalls hat der Bundesfinanzhof insbesondere zu zwei Problemkreisen, die die Thematik der vGA betreffen, Stellung genommen und insoweit seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt:

Verdeckte Treuhandabrede: Eine abweichende Zurechnung der Einkünfte zu W als Treugeber setzt voraus, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der (weisungsgebundene) Treuhänder ausschließlich für Rechnung des (weisungsbefugten) Treugebers handelt.

Da die Stpfl. mit W aber weder einen notariellen Treuhandvertrag noch einen (formunwirksamen) mündlichen Treuhandvertrag abgeschlossen hatte, habe im Streitfall auch kein anzuerkennendes Treuhandverhältnis vorgelegen.

Nahestehende Person: Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat, wenn andere

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Streitfall:

Überhöhte Gehaltszahlungen an Eheleute führte bei einer Außenprüfung zur vGA.

Aufgrund einer (verdeckten) Treuhandabrede zwischen den Eheleuten seien sämtliche vGA nur dem Ehemann als Treugeber zuzurechnen.

Bundesfinanzhof:

Eine Zurechnung der Einkünfte zum Treugeber setzt voraus, dass ein Treuhandvertrag vorliegt, in dem bestimmt ist, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt.

Eine vGA an den Gesellschafter kann auch dann vorliegen, wenn der Vermögensvorteil einer nahestehenden Person zufließt.

Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Der Beweis des ersten Anscheins spricht hierbei für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Für den Streitfall folgt daraus eine Erfassung der vGA bei der Stpfl., weil diese die Vergütung des W unbeantwortet gelassen habe. Dem steht nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch nicht entgegen, dass die Stpfl. im Streitjahr nicht mehrheitlich an der GmbH beteiligt war.

Hinweis: Besonders strenge Anforderungen an den Nachweis eines Treuhandverhältnisses sind auf Grund der Notwendigkeit des Fremdvergleichs bei nahen Angehörigen zu stellen. Die bloße Behauptung einer mündlichen Treuhandabrede reicht für die steuerliche Anerkennung nicht, auch wenn grundsätzlich keine Schriftform vorgeschrieben ist (aber: zwingende notarielle Beurkundung bei Abtretung von GmbH-Anteilen). Vielmehr müssen für eine solche Abrede hinreichende Anhaltspunkte vorliegen. Die Nachweispflicht liegt hier beim Stpfl., so dass für die Gestaltungspraxis immer die Schriftform zu empfehlen ist.

b) Wert der vGA auf Gesellschafterebene bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH an Gesellschafter-Geschäftsführer

Bereits mit Datum vom 27.7.2016 hatte der Bundesfinanzhof drei Urteile (Aktenzeichen I R 8/15, I R 12/15 sowie I R 71/15) gefällt, in denen er sich jeweils mit der Frage befasst hat, ob bei nicht kostendeckender Vermietung eines Einfamilienhauses bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA vorliegt. Im Ergebnis hat der Bundesfinanzhof in allen drei Streitfällen das Vorliegen von vGA bejaht und zur Begründung ausgeführt, dass die Miete die Kosten und einen **angemessenen Gewinnaufschlag** abdecken müsse (= Kostenmiete), was aber in den Streitfällen jeweils weder vereinbart noch durchgeführt worden war.

Während diese drei Urteile die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft betrafen, hat sich das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit seinem Beschluss vom 24.4.2017 (Aktenzeichen 10 V 1044/17) mit der Bewertung der vGA und damit mit der Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter befasst.

Im Streitfall ging es um vGA einer GmbH an ihren beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer durch verbilligte Überlassung einer Stadtvilla, die die GmbH im Jahr 2000 mit Anschaffungskosten von rd. 987 T€ erworben und in den Folgejahren modernisiert hatte. Das Finanzamt ermittelte eine Differenz zwischen den geleisteten Mietzahlungen und den steuerlich zu berücksichtigenden Kosten i.H.v. rd. 58 T€ jährlich; in dieser Höhe wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer vGA zugerechnet. Dazu stellt das Finanzgericht fest, dass

– auf der Ebene der Besteuerung des Gesellschafters (auf Grund einer in sich widerspruchsfreien Rechtsanwendung) jeweils die Beträge anzusetzen sind, die bei der Kapitalgesellschaft als vGA festgesetzt worden sind oder festzusetzen gewesen wären.

– in den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern die vGA beim Gesellschafter in der Höhe anzusetzen ist, in der bei der Kapitalgesellschaft eine vGA zu berücksichtigen ist. Denn hier liegt der Vermögensvorteil des Gesellschafters nicht in einer verbilligten Nutzung, sondern darin, dass er das genutzte Wirtschaftsgut nicht selbst anschaffen und unterhalten muss.

Da im vorliegenden Streitfall die vGA auf der Ebene der GmbH nach der Kosten-

Streitfall:

Die Gesellschaft vermietet dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Einfamilienhaus zu einem nicht kostendeckenden Mietzins.

In Höhe der Differenz zwischen geleisteten Mietzahlungen und der Kostenmiete liegt eine vGA an den Gesellschafter vor.

Beim Gesellschafter ist die vGA in der Höhe anzusetzen, die auch bei der Gesellschaft festzusetzen ist.

miete zu bewerten war, sind nach Auffassung des FG auch in gleicher Höhe die Kapitaleinkünfte des Gesellschafters anzusetzen. Auf die Höhe der ortsüblichen – aber nicht kostendeckenden – Miete, die der Gesellschafter unstreitig gezahlt hatte, kommt es nicht an.

Hinweis: Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zugelassen, weil die Frage, wie in den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften die vGA auf der Ebene des Gesellschafters zu bewerten ist, von grundsätzlicher Bedeutung ist; die weitere Rechtsentwicklung ist also zu beobachten (Beschwerde eingelegt, Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs: VIII B 50/17).

In eigener Sache

Im Oktober haben wir **Frau WPin StBin Katrin Kupsi** in die Geschäftsführung unserer Gesellschaft berufen. Frau Kupsi ist seit Jahren erfolgreich in der erweiterten Geschäftsleitungsebene unseres Hauses tätig und hat sich insbesondere um die Führung unseres Büros in Stade verdient gemacht. Sie wird künftig neben unserem Partner Jost-Peter Redeker die Niederlassung Stade leiten.

Es wurde gegen die Entscheidung Beschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt.

Termine für Steuerzahlungen

November 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} 	10.11. (Freitag)	13.11. (Montag)	7.11. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.11. (Mittwoch)	20.11. (Montag)	12.11. (Sonntag)

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

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

Dezember 2017			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.12. (Montag)	14.12. (Donnerstag)	08.12. (Freitag)

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

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

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

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

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
giessen@wpe-partner.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
Steuerberatungsgesellschaft

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