

# **Seminar zur Vorbereitung auf die mündliche Prüfung zum Steuerberater**

## **Aktuelles zur Einkommensteuer**

**Dozent:** Michael Schäfer, LL.B., Steuerberater

- Alle Rechte vorbehalten -

**Stand:** Januar 2018

# Neufang Akademie

Inhaltsverzeichnis	Seiten
A. VORBEMERKUNG	7
B. Relevante gesetzliche Änderungen	8
<b>1. Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiterer Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I)</b>	<b>8</b>
1.1 § 4i EStG Verhinderung des doppelten Sonder-Betriebsausgaben-Abzugs	8
1.2 § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich	9
1.3 § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Neue Fallgruppe bei § 23 EStG	9
1.4 § 32d EStG Tarifliche Einkommensteuer für Ausschüttungen aus (wesentlichen) Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft	9
1.5 § 50 Abs. 1 EStG Versorgungsleistungen für beschränkt Steuerpflichtige	9
1.6 § 50d EStG Erweiterte Erfassung ausländischer Einkünfte	10
1.7 § 50i EStG Ende des ungewollten Dramas	10
1.8 § 50j EStG Ende der Cum-Cum Gestaltung	11
1.9 Änderung in anderen Gesetzes	11
<b>2. Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des EStG</b>	<b>11</b>
<b>3. Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz)</b>	<b>12</b>
<b>4. Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen</b>	<b>13</b>
4.1 § 3a EStG Sanierungsgewinne	13
4.1.1 BFH: Keine Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle	13
4.1.2 Gesetzliche Neuregelung	14
4.1.3 Geplante und Misslungene Übergangsregelung	17
4.2 § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG Erhöhung der Wertgrenzen bei den GWG	18
4.2.1 Wahlrechte bei der GWG-Regelung	19
4.2.2 Vereinfachungsregelung bei Computerprogramme	20
4.2.3 Handelsbilanz	20
4.2.4 GWG-Regelung bei den Überschusseinkunftsarten	20
4.3 § 4j EStG Lizenzschränke	20
<b>5. Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz)</b>	<b>21</b>
<b>6. Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz)</b>	<b>22</b>
6.1 Änderungen bei der steuerlichen Förderung nach § 3 Nr. 63 EStG	22
6.1.1 Erhöhung des Steuerbefreiungsvolumens	22
6.1.2 Behandlung von Altverträgen mit Lohnsteuerpauschalierung	22
6.1.3 Neue Abgrenzung zwischen Altzusage und Neuzusage	23
6.2 Der neue Förderbetrag für Geringverdiener	24
6.2.1 Berücksichtigungsfähige Arbeitnehmer	24
6.2.2 Definition „Geringverdiener“	25
6.2.3 Der zusätzliche Arbeitgeberbeitrag	26
6.2.4 Übergangsregelung im Kalenderjahr 2018	27
6.2.5 Steuerliche Behandlung des zusätzlichen Arbeitgeberbeitrags	28
6.3 Arbeitgeberzuschuss durch Sozialabgabensparnis	28
6.4 Sonstige Hinweise	29
6.5 Sozialversicherung	29

# Neufang Akademie

Inhaltsverzeichnis	Seiten
C. Relevante Änderungen durch Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	30
<b>1. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 35 €-Grenze bei pauschaler Einkommensteuer auf Geschenke</b>	<b>30</b>
<b>2. § 4f und § 5 Abs. 7 EStG Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen</b>	<b>31</b>
2.1 Neuregelung ab 2013 zur „Korrektur“ der Rechtsprechung des BFH	31
2.2 Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten	32
2.2.1 Gewinnerhöhender Auflösung eines Passivpostens	32
2.2.2 Keine Aufwandsverteilung	32
2.3 Bilanzierung beim Verpflichtungsübernehmer	32
2.3.1 Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.11.2013 enden	32
2.3.2 Wirtschaftsjahre, die vor dem 29.11.2013 enden	33
2.4 Schuldübernahmen im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen	33
2.5 Zeitliche Anwendung	35
<b>3. § 5 EStG Bilanzierung</b>	<b>35</b>
3.1 AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks	35
3.2 Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt	36
<b>4. § 6 EStG Bewertungsfragen</b>	<b>37</b>
4.1 Vorbehaltsnießbrauch ist schädlich für unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs	37
4.2 Teilwertabschreibungen bei Schweizer Darlehen zulässig	39
4.3 § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Anschaffungsnahe Herstellungskosten	39
4.3.1 Verwaltung wendet Rechtsprechung an	39
4.3.2 Beseitigung von Substanzschäden ist nicht in 15 %-Grenze einzubeziehen	40
4.4 Gesamtplan bei § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG	41
<b>5. § 6a EStG Pensionsrückstellungen</b>	<b>41</b>
5.1 Zinsfuß für Pensionsrückstellung verfassungswidrig?	41
5.2 Neues Modell zur Entsorgung von Pensionszusagen: Übernahme gegen Ablösungszahlung	41
5.3 Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen	42
<b>6. § 6b EStG Rückwirkung der Stundung nach § 6b Abs. 2a EStG eingeschränkt möglich</b>	<b>44</b>
<b>7. § 7 EStG Abgrenzung Erwerb Praxis und Vertragsarztzulassung</b>	<b>46</b>
<b>8. § 7g EStG Neues BMF-Schreiben zum Investitionsabzugsbetrag</b>	<b>46</b>
8.1 Voraussetzungen für die Inanspruchnahme	47
8.2 Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags	47
8.3 Bildung des Investitionsabzugsbetrags	48
8.4 Durchführung einer begünstigten Investition	48
8.5 Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen	49
<b>9. § 15 EStG Gewerbliche Einkünfte und Personengesellschaften</b>	<b>49</b>
9.1 Gewerbliche Prägung bei einer Einheits-GmbH & Co. KG	49
9.2 Abschreibung in einer Ergänzungsbilanz	51
9.3 Wegfall der korrespondierenden Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils	52

# Neufang Akademie

Inhaltsverzeichnis	Seiten
<b>10. § 16 EStG BFH richtet Realteilung neu aus</b>	<b>53</b>
10.1 Sachwertabfindung als Realteilung	53
10.2 Liquidation einer Personengesellschaft	55
<b>11. § 17 EStG Rechtsprechungsänderung für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen</b>	<b>55</b>
11.1 Ausgangspunkt und Entscheidung	55
11.2 Auswirkungen der neuen Rechtsprechung	58
11.3 Vertrauensschutz für Altfälle	60
11.4 Konkreten Folgen	62
<b>12. § 19 EStG Aktuelles zu den Arbeitnehmern</b>	<b>63</b>
12.1 Zuzahlungen von selbst getragene Kraftstoffkosten zur privaten Kfz-Nutzung (§ 8 Abs. 2 Satz 2ff EStG)	63
12.2 Aufwendungen für eine berufliche Freier (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG)	65
12.3 Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Tagen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG)	66
12.4 Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 EStG)	67
<b>13. § 20 EStG und § 32d EStG - Einkünfte aus Kapitalvermögen</b>	<b>68</b>
13.1 Finanzkontenaustausch	68
13.2 § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG Neuregelung verhindert Bond-Stripping	69
<b>14. § 21 Abs. 1 EStG Vermietung und Verpachtung</b>	<b>70</b>
14.1 § 21 Abs. 1 EStG Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung	70
14.2 § 21 Abs. 1 EStG Werbungskosten nach gescheiterter Anschaffung	71
<b>15. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG Doppelbesteuerung</b>	<b>72</b>
<b>16. § 23 EStG Privates Veräußerungsgeschäft</b>	<b>73</b>
16.1 § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Ferienwohnungen	73
16.2 § 23 Abs. 3 EStG Veräußerungsverlust bei Ratenzahlung	74
<b>17. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG Berufsausbildung durch berufsbegleitendes Studium beim Kindergeld</b>	<b>76</b>
<b>18. § 33 EStG Außergewöhnliche Belastungen</b>	<b>77</b>
18.1 § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG Scheidungskosten sind keine außergewöhnlichen Belastungen	77
18.2 § 33 Abs. 3 EStG Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung	77
<b>19. § 35 EStG Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG</b>	<b>78</b>
19.1 Neue BFH-Rechtsprechung hinsichtlich des Merkmals der positiven Einkünfte	78
19.2 Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende GewSt	78
19.3 Besonderheiten bei Personengesellschaften	79
<b>20. § 35a EStG Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen</b>	<b>80</b>
20.1 § 35a Abs. 2 EStG Hundegassiservice als haushaltsnahe Dienstleistung	80
20.2 § 35a Abs. 3 EStG Reparatur von Elektrogeräten als Handwerkerleistung	81

# Neufang Akademie

Inhaltsverzeichnis	Seiten
20.3 § 35a Abs. 3 EStG Kosten für Glasfaseranschlüsse sind nicht begünstigt	81
20.4 Übersicht zu entschiedenen Fällen des § 35a EStG	81
<b>21. Außensteuergesetz</b>	<b>84</b>
21.1 Veräußerungsverluste bei § 6 AStG	84
21.2 § 6 Abs. 5 AStG auch bei Fällen in der Schweiz?	84
Teil D. Sonstiges	<b>85</b>
HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER	<b>85</b>
<b>1. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG Rechtsprechung und neues BMF-Schreiben zum Arbeitszimmer</b>	<b>85</b>
1.1 Abgrenzung zu § 12 EStG	85
1.2 Abgrenzung Arbeitszimmer und betriebsstättenähnlicher Raum	86
1.3 Abgrenzung Arbeitszimmer und betriebsstättenähnlicher Raum	86
1.4 Häusliches Arbeitszimmer und seine Abzugsbeschränkungen	87
1.4.1 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit	87
1.4.2 Kein anderer Arbeitsplatz	87
1.5 Berechnung des Höchstbetrags von 1.250 €	88
1.5.1 Unterschiedliche Einkunftsarten	88
1.5.2 Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige	89
1.5.3 Nutzung von zwei Arbeitszimmern	89
1.6 Abzugsfähige Kosten	90
1.6.1 Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen	90
1.6.2 Aufteilung der abzugsfähigen Aufwendungen	90
1.6.3 Modernisierungskosten	91
1.6.4 Arbeitsmittel	91
NACHTRÄGLICHE ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN SOWIE ANSCHAF- FUNGSNAHER AUFWAND	<b>92</b>
<b>1. Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden</b>	<b>92</b>
<b>2. Anschaffungsnaher Aufwand</b>	<b>96</b>
2.1 Zum Begriff des anschaffungsnahen Aufwands	96
2.2.1 Die Tatbestandsmerkmale	97
INVESTMENTSTEUERREFORMGESETZ 2018	<b>107</b>
<b>1. Besteuerung auf Ebene des Investmentfonds</b>	<b>107</b>
<b>2. Besteuerung auf Ebene des Anlegers</b>	<b>108</b>
2.1 Besteuerung von Ausschüttungen auf Anlegerebene	108
2.2 Besteuerung von „ausschüttungsgleichen Erträgen“ auf Anlegerebene durch Ansatz einer Vorabpauschalen	108
2.3 Veräußerungsgewinn	111
2.4 Entlastung von Aktien- und Immobilienfonds	111
2.5 Übergang vom alten zum neuen Recht	112
2.5.1 Laufende Erträge des Jahres 2017	113
2.5.2 Fiktive Veräußerung der Fondsanteile zum 31.12.2017	116
<b>3. Besonderheiten bei Publikumsfondsanteilen im Betriebsvermögen</b>	<b>120</b>
3.1 Versteuerung der ordentlichen Erträge des Jahres 2017	120
3.2 Auswirkungen der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017/Anschaffung zum 1.1.2018	121
3.3 Versteuerung von Ausschüttungen ab 2018	122
3.4 Auswirkungen der Teilfreistellungsregelung	122

# Neufang Akademie

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seiten</b>
E. PRÜFUNGSFRAGEN AUS MÜNDLICHEN PRÜFUNGEN	<b>123</b>
1. <b>Fragen aus der Prüfung 2013/2014</b>	<b>123</b>
2. <b>Fragen aus der Prüfung 2014/2015</b>	<b>126</b>
3. <b>Fragen aus der Prüfung 2015/2016</b>	<b>129</b>
4. <b>Fragen aus der Prüfung 2016/2017</b>	<b>131</b>

## A. VORBEMERKUNG

Das Skript ist wie folgt aufgebaut:

- Teil B: Relevante gesetzliche Änderungen
- Teil C: Relevante Änderungen durch Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen
- Teil D: Ausgewählte Systematikbeiträge
- Teil E: Prüfungsthemen und Fragen der letzten Jahre

Die im Skript dargestellten Themen beschränken sich schwerpunktmäßig auf den ertragsteuerlichen Teil.

Im Laufe eines Jahres gibt es unzählige Änderungen im Bereich der Ertragsteuer. Diese in einer Kurzveranstaltung allumfassend mit der notwendigen inhaltlichen Tiefe darzustellen ist nicht möglich. Genauso wenig ist es zielführend im Schnelldurchlauf alles zu besprechen. Daher werden wir uns bei der Besprechung ausschließlich auf einige wenig, aber wichtige Bereiche beschränken.

**Punktuelle  
Besprechung**

Zur Vorbereitung auf die Prüfung empfiehlt sich dennoch die Lektüre des gesamten Skripts - sofern es die Zeit zulässt.

**Selbststudium**

Im Gesetzessystematisch Teil werden insbesondere die relevanten Änderungen folgender Gesetze beleuchtet:

- Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung vom 19.7.2016, BGBl 2016 I S. 1730,
- Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiterer Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I) vom 20.12.2016, BGBl 2016 I S. 3000,
- Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des EStG, BStBl 2016 I S. 3045
- Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz) vom 26.6.2017, BGBl 2017 I S. 1682,
- Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074,
- Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz) vom 30.6.2017, BGBl 2017 I S. 2143,
- Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 23.8.2017, BGBl 2017 I S. 3214

aufgenommen.

## B. Relevante gesetzliche Änderungen

### 1. Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiterer Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I)

#### 1.1 § 4i EStG Verhinderung des doppelten Sonder-Betriebsausgaben-Abzugs

Das Konstrukt der Sonder-Betriebsausgaben ist eine nationale Besonderheit. Hierdurch kann bei internationalen Sachverhalten die Gefahr eines doppelten (weil inländischen und ausländischen) Abzugs entstehen.

##### Beispiel

Leistet ein in einem DBA-Staat ansässiger Gesellschafter, der als Kommanditist an einer inländischen GmbH & Co. KG beteiligt ist, eine Einlage in die Personengesellschaft, die er wiederum über ein (Konzern-)Darlehen refinanziert hat, stellt der Refinanzierungsaufwand Sonder-Betriebsausgaben des Kommanditisten bei der inländischen Personengesellschaft dar. Das zur Refinanzierung der Einlage aufgenommene Darlehen gehört zum Sonder-Betriebsvermögen II des Kommanditisten bei der inländischen Personengesellschaft. Beim ausländischen Gesellschafter, der im anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist, stellen die Zinszahlungen regelmäßig auch abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Im Inland erfolgt eine Berücksichtigung des Refinanzierungsaufwands als Sonder-Betriebsausgabe in der Gewinnermittlung der Personengesellschaft. Folge dieser Konstellation ist, dass sich der Refinanzierungsaufwand doppelt gewinnmindernd auswirkt<sup>1</sup>.

##### Grundproblem

Um diesen doppelten Abzug von Sonder-Betriebsausgaben zu vermeiden (sog. Double-Dip), wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinien und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I)<sup>2</sup> die neue Vorschrift des § 4i EStG eingeführt, die den Sonder-Betriebsausgabenabzug verhindern soll, wenn gleichzeitig eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Ausland erfolgt und die dazugehörigen Erträge nicht nur in Deutschland, sondern auch im Ausland besteuert werden (§ 4i Satz 2 EStG). Das ist insbesondere bei nicht Steuerfreistellungen (sprich Steueranrechnungen lt. DBA) der Fall.

##### Neue Missbrauchs-Verhinderungs-Vorschrift

Die Regelung ist ab dem Veranlagungszeitraum 2017 zu beachten.

Wirkung ab 1.1.2017

<sup>1</sup> BR-Drucksache 406/16 v. 12.8.2016.

<sup>2</sup> Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiterer Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen v. 20.12.2016, BGBl 2016 I S. 3000.



# Neufang Akademie

## 1.2 § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich

Durch das BEPS-Umsetzungsgesetz I wurde der Sonderausgabenabzug für den schuldrechtlichen Versorgungsausgleich auf die Fälle beschränkt, in denen der Berechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Nur wenn der Berechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist

## 1.3 § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Neue Fallgruppe bei § 23 EStG

Bei § 23 EStG wurde durch das BEPS-Umsetzungsgesetz I ergänzt, dass ein privates Veräußerungsgeschäft auch dann vorliegt, wenn die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb. Dadurch wurde eine Besteuerungslücke bei den privaten Veräußerungsgeschäften geschlossen, weil für die Fristberechnung der Zeitpunkt des obligatorischen Rechtsgeschäfts maßgeblich ist<sup>3</sup>. Von Bedeutung ist dies bei den Fremdwährungsgeschäften, bei denen die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb (z. B. bei Leerverkäufen mit Gold oder anderen Edelmetallen). Diese werden derzeit nicht erfasst und diese Besteuerungslücke wird damit geschlossen.

Besteuerungslücke bei Leerverkäufen

## 1.4 § 32d EStG Tarifliche Einkommensteuer für Ausschüttungen aus (wesentlichen) Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft

Durch das Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen<sup>4</sup> erfolgt eine Anpassung des Wortlautes des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, sodass nach dem künftigen Wortlaut der Vorschrift entweder eine Beteiligung von mindestens 25 % oder mindestens 1 % mit einhergehender beruflicher Tätigkeit, die maßgebenden unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft vermittelt, vorliegen muss<sup>5</sup>.

Maßgebender unternehmerischer Einfluss

## 1.5 § 50 Abs. 1 EStG Versorgungsleistungen für beschränkt Steuerpflichtige

Das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I hat durch Kodifizierung eines neuen § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG bei Versorgungsleistungen i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG den Sonderausgabenabzug für nach dem 31.12.2016 (§ 52 Abs. 46 Satz 1 EStG) geleistete Zahlungen von beschränkt steuerpflichtigen Personen eröffnet, wenn der Versorgungsempfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Versorgungsleistungen auch für beschränkt Steuerpflichtige

### Praxishinweis

Der zeitliche Anwendungsbereich des § 52 Abs. 46 Satz 1 EStG ist u. E. abzulehnen, weil aufgrund der EuGH-Rechtsprechung<sup>6</sup> auch in Altfällen ein Abzug der Sonderausgaben für beschränkt Steuerpflichtige möglich sein muss<sup>7</sup>.

Zeitlicher Anwendungsbereich u. E. fehlerhaft

3 BFH, Urteil v. 2.4.1974 VIII R 76/69, BStBl 1974 II S. 540; BVerfG, Beschluss v. 16.8.1977 1 BvR 836/76, HFR 1977 S. 510; H 23 EStH „Veräußerungsfrist“.

4 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl 2016 I S. 3000.

5 Handor/Bergan, NWB 2017 S. 3639.

6 EuGH, Urteil v. 24.2.2015 C-559/13 (Grünwald), BStBl 2015 II S. 2071.

7 Vgl. Kron/Strahl, NWB 2017 S. 3696, Tz. I.1.b.

## 1.6 § 50d EStG Erweiterte Erfassung ausländischer Einkünfte

Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des DBA nach § 50d Abs. 9 EStG nicht gewährt, soweit die Einkünfte von ausländischen Staat nicht oder mit einem begrenzten Steuersatz besteuert werden. Mit der Neuformulierung des „soweit“ im Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I erfolgt damit - entgegen der bisherigen Rechtsprechung<sup>8</sup> - eine „Atomisierung“ der ausländischen Einkünfte<sup>9</sup>, soweit eine Nicht-/Niederbesteuerung besteht. Die in § 50d Abs. 9 Satz 4 dabei auch neu eingeführte Rückfallklausel umfasst damit auch Teile von Einkünften.

**Erweiterte Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG**

Der zeitgleich neu eingeführte § 50d Abs. 12 EStG umfasst Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden. Diese gelten für Zwecke der Anwendung eines DBA als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Damit steht Deutschland aus einer früher im Inland ausgeübten Tätigkeit resultierenden Abfindung auch bei Wegzug das Besteuerungsrecht zu<sup>10</sup>, soweit (§ 50d Abs. 12 Satz 2 EStG) das DBA nicht ausdrücklich auch Abfindungen umfasst, außer (Rückausnahme in § 50d Abs. 12 Satz 3 EStG) der Staat übt sein Besteuerungsrecht nicht oder mit einem geringeren Steuersatz (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG) aus.

**Erweiterung bei Abfindungszahlungen**

## 1.7 § 50i EStG Ende des ungewollten Dramas

Der § 50i EStG erlebte durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz eine vollständige Neufassung, nachdem er ursprüngliche Besteuerung nach § 6 AStG in Wegzugsfällen sicherstellen sollte und durch das Kroatienanpassungsgesetz vom 25.7.2014 eine stark überschießende Wirkung erfuhr, die nun beseitigt wurde. Nach dem neuen (entschärfendem) Wortlaut steht folgendes zweifelsfrei fest:

**Reparatur des § 50i EStG**

- § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG bleibt auf Altfälle (Übertragungen ohne Aufdeckung von stillen Reserven in gewerblich geprägte Personengesellschaften vor dem 29.6.2013) beschränkt, in denen der Wegzug in einen DBA-Staat vor dem 1.1.2017 erfolgt ist (bei einem Wegzug zu einem späteren Zeitpunkt werden die stillen Reserven nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG aufgedeckt)
- § 50i Abs. 2 EStG und der damit verbundene zwingende Ansatz des gemeinen Wertes bei Einbringungen nach § 20 UmwStG bleibt auf Anteile i. S. des § 50i Abs. 1 EStG beschränkt und gilt nur für Fälle, in denen das Besteuerungsrecht Deutschlands beschränkt oder ausgeschlossen wird. Damit gilt die Vorschrift zweifelsfrei nur in Auslandsfällen. Die Änderung tritt

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 20.5.2015 I R 68/14, BStBl 2016 II S. 90.

<sup>9</sup> Geberhardt, IStR 2016 S. 1009.

<sup>10</sup> Damit Nichtanwendungsgesetz zu BFH, Urteil v. 10.6.2015 I R 79/13, BStBl 2016 II S. 326; vgl. König/Teichert, BB 2016 S. 3105.

# Neufang Akademie

- rückwirkend und begünstigend - nach § 52 Abs. 48 Satz 4 EStG mit Wirkung zum 31.12.2013 in Kraft.

Zeitgleich wurde § 6 Abs. 3 EStG dahingehend modifiziert, dass Übertragungen in § 50i-Gesellschaften (Einschränkung der Besteuerung stiller Reserven) nicht mehr von der Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 EStG umfasst sind.

## 1.8 § 50j EStG Ende der Cum-Cum Gestaltung

Unter Cum-cum versteht man eine Steuer-Gestaltung (bzw. u. E. eher eine als Missbrauch zu bezeichnende Gesetzesausnutzung), die darauf gerichtet war dem Dividendenempfänger einen niederen Quellensteuersatz zukommen zu lassen. Diese Gestaltung wurde durch den neu eingeführten § 50j EStG beseitigt, weil eine kurzfristige und risikolose Wertpapierleihe über den Dividendenstichtag nun nicht mehr steuerlich anerkannt wird. Dies gilt erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2017.

**Abschaffung des  
Cum-cum  
Missbrauchs**

## 1.9 Änderung in anderen Gesetzes

Zur Vervollständigung seien hier kurz die Änderungen in anderen Rechtsbereichen wiedergegeben:

- a) Abgabenordnung
  - Verschärfung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 AO
  - Neuschaffung Länderbezogener Bericht bei Konzernabschlüssen über 750 Mio. € nach § 138a AO
- b) Körperschaftsteuer
  - Anpassung § 8b Abs. 7 KStG
- c) Gewerbesteuer
  - Anpassung § 7 Satz 7 und Satz 8 GewStG, Ergänzung § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG
  - Neueinführung § 7a GewStG

## 2. Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des EStG

Einzig relevante Neuregelung ist die Einführung des § 32c EStG. Dieser besagt folgendes: Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG findet gem. § 32c EStG eine Tarifglättung statt<sup>11</sup>, d. h. dass statt der tatsächlichen Steuer für die Einkünfte der Land- und Forstwirtschaft die Steuer aus dem Durchschnittsgewinn dieser Einkünfte aus den vergangenen drei Jahren besteuert wird. Die erstmalige Durchschnittsberechnung erfolgt für den Veranlagungszeitraum 2014 bis 2016 und gilt letztmals für die Jahre 2020 bis 2022.

---

<sup>11</sup> Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 20.12.2016, BGBl 2016 I S. 3045.

## Neufang Akademie

### 3. Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz)

Zur Vervollständigung seien hier die verfahrensrechtlichen Änderungen durch das sog. Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz<sup>12</sup> dargestellt.

Änderung	Zeitliche Anwendung
Die bereits bestehende Anzeigepflicht über den Erwerb von Beteiligungen nach § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO wird verschärft. Die Beteiligungsquote an ausländischen Gesellschaften wird auf mindestens (mittelbar und unmittelbar) 10 % reduziert. Außerdem umfasst die Vorschrift nunmehr auch Veräußerungen einer Beteiligung. Die Frist für die Erstattung der Anzeige endet nach § 138 Abs. 5 AO nunmehr erst im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung, spätestens jedoch bis zum Ablauf von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums.	Nach dem 31.12.2017 verwirklichte Sachverhalte <sup>13</sup>
Des Weiteren muss der Finanzbehörde nach § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO angezeigt werden, wenn Steuerpflichtige allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG erstmals unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss <sup>14</sup> auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben können, unabhängig davon, ob sie an dem Unternehmen formal beteiligt sind oder nicht. Im Falle einer Verletzung dieser Mitteilungspflicht ist der Anlauf der steuerlichen Festsetzungsfrist insoweit gehemmt (jedoch beginnt nach § 170 Abs. 7 AO die Festsetzungsfrist spätestens nach 10 Jahren zu laufen).	Anzeigepflicht, wenn ab dem 1.1.2018 eine solche Beteiligung besteht bzw. begründet wird <sup>15</sup>
Neben der Anzeige solcher beherrschender oder bestimmender Einflüsse auf Drittstaat-Gesellschaften bestimmt § 147a Abs. 2 AO eine neue Aufbewahrungspflicht: Steuerpflichtige, die allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft i. S. des § 138 Abs. 3 AO ausüben können, haben die Aufzeichnungen und Unterlagen über diese Beziehung und alle damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben sechs Jahre aufzubewahren.	Ab dem 25.6.2017 verwirklichte Sachverhalte <sup>16</sup>

**Anzeigepflichten für Drittstaat-Beteiligung**

**Aufbewahrungspflicht bei wesentlichen Drittstaat-Beteiligungen**

<sup>12</sup> Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 23.6.2017, BGBl 2017 I S. 1682, Verkündung am 24.6.2017.

<sup>13</sup> § 32 Abs. 1 EGAO.

<sup>14</sup> undefiniertes Tatbestandsmerkmal, dass u. E auch Treuhand- und Strohmännstrukturen umfasst; vgl. Talaska DB 2017 S. 1803 und Welker, IWB 14/2017 S. 513.

<sup>15</sup> § 32 Abs. 2 EGAO.

<sup>16</sup> § 1 Abs. 12 EGAO.

# Neufang Akademie

Weitere Regelungen im Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz<sup>17</sup> betreffen vor allem Finanzinstitute:

Regelungen für Finanzinstitute

Änderung	Zeitliche Anwendung
§ 138b AO enthält eine Regelung, welche Finanzinstitute betrifft. Diese müssen unter bestimmten Voraussetzungen von ihnen hergestellte oder vermittelte Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittlands-Gesellschaften mitteilen.	Nach dem 31.12.2017 verwirklichte Sachverhalte <sup>18</sup>
Kreditinstitute müssen künftig im Rahmen der Legitimationsprüfung nach § 154 Abs. 2 AO auch das steuerliche Identifikationsmerkmal des Kontoinhabers und jedes Verfügungsberechtigten erheben, aufzeichnen (§ 154 Abs. 2a AO) und zum Kontenabrufverfahren für Finanzbehörden bereithalten (§ 93b Abs. 1a AO).	Erfassung der Daten bis zum 31.12.2019 für jeden Kontoinhaber und Bevollmächtigten <sup>19</sup>

Durch das o. g. Gesetz wird der erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich geltende Freibetrag für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe gem. § 16 Abs. 2 ErbStG wird modifiziert und dem für unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbe angenähert. Der Freibetrag entspricht der Höhe nach grundsätzlich dem von unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerben. Allerdings erfolgt eine prozentuale Minderung in dem Verhältnis, in dem im Gesamterwerb - innerhalb von zehn Jahren von derselben Person - nicht der beschränkten Besteuerung unterliegendes Vermögen vorhanden ist. Die Regelung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 24.6.2017 entsteht.

Modifizierung des Freibetrags für beschränkt Steuerpflichtige

## Praxishinweis

Ob die prozentuale Minderung rechtmäßig ist kann aufgrund der BFH-Rechtsprechung<sup>20</sup> bezweifelt werden<sup>21</sup>, weil der BFH den beschränkt Steuerpflichtigen den vollen Freibetrag von 500.000 € gewährte unabhängig von evtl. im Ausland vorhandenem Vermögen.

## 4. Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

### 4.1 § 3a EStG Sanierungsgewinne

#### 4.1.1 BFH: Keine Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle

Mit Beschluss vom 28.11.2016<sup>22</sup> hatte der Große Senat des BFH den sog. Sanierungserlass<sup>23</sup> verworfen und darin einen Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gesehen<sup>24</sup>. Es sei nicht zulässig, dass die Verwaltung in einem Schreiben pauschale Erlasskriterien definiert, obgleich ein Steuererlass stets eine Einzelfallabwägung ist.

Anlass: Beschluss GrS 1/15

17 Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 23.6.2017, BGBl 2017 I S. 1682, Verkündung am 24.6.2017.

18 § 32 Abs. 1 EGAO.

19 § 26 Abs. 5 EGAO.

20 BFH, Urteil v. 10.5.2017 II R 53/14 BFH/NV 2017 S. 1389.

21 Korn/Strahl, NWB 2017 S. 3969, Tz. I.6.b.

22 BFH, Beschluss v. 28.11.2016 GrS 1/15, BStBl 2017 II S. 393; News 5/2017 v. 21.3.2017.

23 BMF, Schreiben v. 27.3.2003 IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl 2003 I S. 240; ergänzt durch das BMF, Schreiben v. 22.12.2009 IV C 6 - S 2140/07/10001-01, BStBl 2010 I S. 18.

24 Vgl. hierzu News 5/2017 v. 21.3.2017.

# Neufang Akademie

Dies hat zum Teil dramatische praktische Konsequenzen, denn im Ergebnis war man trotz unterschiedlicher Ansätze seit nunmehr fast 90 Jahren immer zu einer Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gekommen (z. B. über § 3 Nr. 66 EStG a. F), die damit als Grundlage einer Sanierungsplanung galten.

## 4.1.2 Gesetzliche Neuregelung

### 4.1.2.1 Überblick

Auf den o. g. Beschluss des Großen Senates reagierte der Gesetzgeber erstaunlich schnell mit einer Neuregelung (§ 3a EStG, § 7b GewStG) im Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (sog. Lizenzstrankengesetz)<sup>25</sup>.

**Reaktion des Gesetzgebers: § 3a EStG und § 7b GewStG**

Systematisch setzt der Gesetzgeber an einer anderen Stelle als die bisherige Verwaltungsmeinung an. Der Sanierungsgewinn wird steuerfrei gestellt und nicht mehr die darauf geschuldete Steuer erlassen.

Die Regelung in § 3a EStG stellt sich im Überblick wie folgt dar<sup>26</sup>:

Sachlicher Anwendungsbereich	Gesetz
Definition des Sanierungsertrags	§ 3a Abs. 1 Satz 1 EStG
Definition der unternehmensbezogenen Sanierung und enumerative Aufzählung der ausnahmsweise erfassten Fälle der unternehmerbezogenen Sanierung	§ 3a Abs. 2, 5 EStG
<b>Rechtsfolgen</b>	
Steuerfreiheit des Sanierungsertrags	§ 3a Abs. 1 Satz 1 EStG
Auswirkungen auf bestimmte bislang	
a) unrealisierte	§ 3a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG
b) realisierte Steuerminderungspositionen	§ 3a Abs. 3 EStG
mit Sonderregelungen für die Körperschaftsteuer	§§ 8 Abs. 8 und 9, 8c Abs. 2, 8d Abs. 1 Satz 9, § 15 Satz 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3, Nr. 1a KStG
und Gewerbesteuer	§ 7b Abs. 2 GewStG
Auswirkungen auf Sanierungskosten oder sonstige unmittelbar mit dem Sanierungsertrag im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen	§ 3c Abs. 4 EStG
<b>Verfahrensrechtliche Regelungen</b>	§§ 3a Abs. 4, 3c Abs. 4 Satz 5 EStG
<b>Zeitlicher Anwendungsbereich</b>	§§ 52 Abs. 3a EStG, 34 Abs. 1 KStG, 36 Abs. 2c GewStG

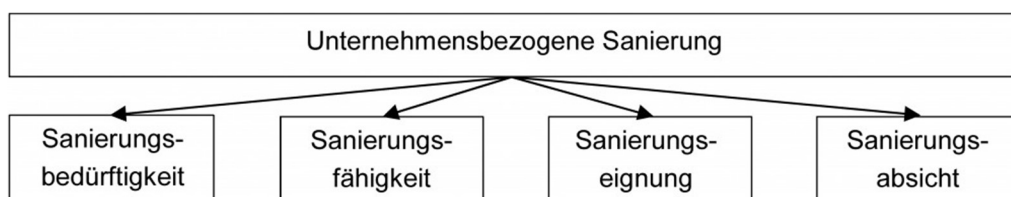
25 BGBl 2017 I S. 2074.

26 Sismann/Beutel, DStR 2017 S. 1065.

## Neufang Akademie

Der Grundsatz der unternehmensbezogenen Sanierung (bisherige Tz. 4 des Sanierungserlasses) wird mit § 3a EStG nun gesetzlich verankert. Dieser umfasst folgende Merkmale:

**Grundsatz: Nur unternehmensbezogene Sanierung begünstigt**



Dabei gilt<sup>27</sup>:

- Sanierungsbedürftigkeit liegt nicht erst bei Vorliegen von Insolvenzgründen gem. §§ 17 bis 19 InsO, sondern bereits dann vor, wenn das Unternehmen in eine Krise eintritt und somit zu marktüblichen Bedingungen keinen Kredit mehr erhalten kann<sup>28</sup>.
- Sanierungsfähigkeit ist gegeben, wenn das Unternehmen durch die Sanierung tatsächlich wieder ertragsfähig werden kann<sup>29</sup>.
- Die Sanierungseignung des Schuldenerlasses ist danach zu beurteilen, ob er allein oder zusammen mit anderen - auch nicht steuerbefreiten - Maßnahmen geeignet ist, das Überleben des Unternehmens herbeizuführen<sup>30</sup>.
- Von der Sanierungsabsicht ist stets auszugehen, wenn sich mehrere Gläubiger an dem Schuldenerlass beteiligen. Erlässt nur ein Gläubiger Forderungen, kann sich die Sanierungsabsicht aus weiteren Indizien ergeben<sup>31</sup>.

Im Ergebnis bedeutet das, dass damit auch die bisherigen nicht begünstigten Fälle (Betriebseinstellung, Ermöglichung des Aufbaus einer privaten Existenz) weiterhin nicht begünstigt sein können.

**Keine begünstigte Sanierung**

Sonderfälle begünstigter Sanierungen sind in § 3a Abs. 5 EStG geregelt:

- Restschuldbefreiungsfälle nach § 286 ff. InsO,
- Schuldenerlass bei außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplänen zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens,
- Schuldenerlass bei außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplänen zur Durchführung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens.

### Praxishinweis

Diese Sonderfälle waren in der Ergänzung des BMF-Schreibens vom 22.12.2009 bereits enthalten.

<sup>27</sup> Korn/Strahl, NWB 2017 S. 3696, 3710.

<sup>28</sup> Förster/Hechtner, DB 2017 S. 1536, 1538.

<sup>29</sup> BFH, Urteil v. 25.2.1972 VIII R 30/66, BStBl 1972 II S. 531.

<sup>30</sup> Förster/Hechtner, DB 2017 S. 1536, 1538 m. w. N.

<sup>31</sup> Förster/Hechtner, DB 2017 S. 1536, 1539 m. w. N.

## Neufang Akademie

Ein wichtiger Unterschied zum sog. Sanierungserlass ist nunmehr darin zu sehen, dass - wie schon die damalige Regelung in § 3 Nr. 66 EStG a. F. - die Anwendung der Neuregelung nicht mehr von einem Antrag abhängig ist.

**Kein Wahlrecht!**

Besonders zu begrüßen ist außerdem, dass das zu sanierende Unternehmen nun - anders als bisher - auch im Bereich der Gewerbesteuer nach § 7b GewStG einen Anspruch (bzw. Pflicht) auf Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns hat. Der bisherige unsinnige Zustand, dass über einen Steuererlass getrennt zwischen Kommune und Finanzamt verhandelt werden musste, hat damit ein Ende.

**Gesetzliche  
Regelung zur  
Gewerbesteuer**

### 4.1.2.2 Ermittlung des Sanierungsgewinns

Eine zentrale Frage ist die die Ermittlung des steuerfreien Sanierungsertrags. Diese erfolgt dreistufig.

**Dreistufige  
Ermittlung**

#### **Stufe 1:**

Ausgangspunkt ist zunächst immer die Ermittlung des durch den Schuldenerlass entstehenden Ertrags (Sanierungsertrag). Hierbei ist zu beachten, dass nur der Schuldenerlass im Gesetz genannt ist, nicht z. B. Sanierungsbeiträge in Gestalt von Preisminderungen von Lieferanten, Barzuschüsse o. ä<sup>32</sup>.

#### **Stufe 2:**

Kürzung des Sanierungsertrags um im Jahr der Sanierung und im Vorjahr nach § 3c Abs. 4 EStG n. F. nicht abziehbare Erträge. Dies sind all diejenigen Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, welche mit dem steuerfreien Sanierungsgewinn in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (z. B. Rechtsanwaltsgebühren, die bei Sanierungsverhandlungen mit einer Bank entstehen). Sind solche Betriebsausgaben bereits (bestandskräftig) zum Abzug gebracht worden, erfolgt insoweit eine Änderung dieser Festsetzung.

#### **Stufe 3:**

Minderung von

- Verlustvorträgen,
- Verlusten im Sanierungsjahr (aus allen Einkunftsarten),
- Zinsvorträgen,
- übernommene Verpflichtungen (§ 4f EStG).

Im Einzelnen enthält § 3a Abs. 3 Nr. 1 bis 13 EStG ein detailliertes Regelungswerk. Dabei ist besonders die Reihenfolge der Verlustkürzung zu berücksichtigen. So stehen z. B. Verlustvorträge i. S. des § 10d EStG erst an Stelle Nr. 10 bzw. Nr. 12. Gerade der zwingende Untergang des Verlustvortrages kann für die künftige Unternehmensfortführung problematisch werden.

---

<sup>32</sup> Förster/Hechtner, DB 2017 S. 1536.



# Neufang Akademie

Diese dann noch vorhandene Größe wird als verbleibender Sanierungsertrag bezeichnet.

Praxishinweis
Insbesondere ist der Steuerpflichtige verpflichtet, alle gewinnmindernden Wahlrechte auszuüben.

**Ausübungspflicht für steuerliche Wahlrechte**

## 4.1.2.3 Weitere Besonderheiten

### a) Angehörigenklausel

Bleibt nach der Verrechnung nach § 3a Abs. 3 EStG noch ein zu erlassender Sanierungsertrag bestehen, ist weiter zu prüfen, ob die nunmehr erlassenen Schulden innerhalb der letzten fünf Jahre von einer nahestehenden Person übertragen wurden. Dann folgt eine Minderung um bei der nahestehenden Person vorhandene Verluste etc.

### b) Mitunternehmerschaften

Bei Mitunternehmerschaften erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung des Sanierungsertrags und der nach § 3a Abs. 3 EStG vorzunehmenden Abzugspositionen. Auch hier ist eine Änderung bereits erfolgter Feststellungen möglich, soweit dort Aufwendungen berücksichtigt wurden, welche nach § 3a EStG nicht zu berücksichtigen wären.

## 4.1.2.4 Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 4a EStG auf Schulden, die ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden. Nach § 52 Abs. 4a Satz 2 EStG gilt dies bei einem Schuldenerlass nach dem 8.2.2017 nicht, wenn dem Steuerpflichtigen auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Abs. 1 Satz 2 und den §§ 222, 227 der AO zu gewähren sind.

**Zeitliche Anwendung der Neuregelung**

Zu beachten ist, dass das Gesetz gegenwärtig noch nicht in Kraft getreten ist. Es gilt erst, sobald die Europäische Kommission die Vereinbarkeit mit dem europäischen Beihilferecht bestätigt hat. Das ist dringend notwendig, denn es besteht das Risiko der unzulässigen Beihilfe. Die Problematik bei einer solch unzulässigen Beihilfe wäre, dass sie zur rückwirkenden Versagung der Regelung führt und sogar die Bestandskraft durchbricht. Dies kennen wir bereits aus dem Bereich der sog. Konzernklausel des § 8c KStG. Der Gesetzgeber wollte wohl eine Wiederholung vermeiden und klärt nun bereits im Vorfeld den Beihilfecharakter der Vorschrift ab.

**Vorbehalt der Bestätigung des Gesetzes durch die Europäische Kommission**

## 4.1.3 Geplante und Misslungene Übergangsregelung

In Reaktion auf diese gesetzgeberische Entwicklung und vor dem Hintergrund des oben genannten Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zur (Nicht-)Anwendung der Grundsätze des BFH-Beschlusses das

**Geplante Übergangsregel nach Ergehen des BFH-Beschlusses**

## Neufang Akademie

Schreiben vom 27.4.2017<sup>33</sup> veröffentlicht. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wollte man letztlich bei bis zum 8.2.2017 vollzogene Forderungsverzichte die alten Verwaltungsregelungen uneingeschränkt weiter anwenden. Gleiches sollte für bis zu diesem Zeitpunkt erteilte verbindliche Auskünfte gelten.

Diese Übergangsregelung konnte im Ergebnis nicht funktionieren: Wenn das bisherige BMF-Schreiben gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt konnte diese auch nicht aus Vertrauensschutzgründen durch ein weiteres BMF-Schreiben aufrechterhalten werden. So überrascht es wenig, dass der BFH nun auch dieser Verwaltungsanweisung eine Absage erteilt hat<sup>34</sup>. Eine typisierende Vertrauensschutzregelung, die nicht auf eine Unbilligkeit „nach Lage des Einzelfalls“ abstellt, ist allein dem Gesetzgeber vorbehalten. Der Gesetzgeber hat zeitgleich mit der Abfassung des BMF-Schreibens die Neuregelung beschlossen und dabei die Altfälle nicht durch eine Übergangsregelung in die Neuregelung miteinbezogen. In einem solchen Fall steht es der Finanzverwaltung nicht zu, die bisherige Verwaltungspraxis unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte im Billigkeitsweg fortzusetzen. Hierfür wäre eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage (Verordnungsermächtigung nach Art. 80 GG) erforderlich gewesen.

**Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung**

**Nur der Gesetzgeber kann Übergangsregelung treffen**

### Praxishinweise

1. Bei den von der Entscheidung betroffenen Unternehmen ist eine erfolgreiche Sanierung nun wieder gefährdet.
2. Damit bleibt für die Praxis gegenwärtig nur den Weg des Einzelfallerlass-Antrags. Hierfür müssen individuelle Erlassgründe vorgetragen werden.
3. Es wäre wünschenswert, dass der Gesetzgeber hier nachbessert.

**Erneute Gesetzesänderung?**

#### 4.2 § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG Erhöhung der Wertgrenzen bei den GWG

Durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen<sup>35</sup> wird ab 2018 die GWG-Grenze von 410 € auf 800 € erhöht. Der 2008 eingeführte Sammelposten bleibt im Bereich der Gewinneinkünfte weiter bestehen<sup>36</sup>. Die Obergrenze hierfür liegt unverändert bei 1.000 €. Aufgrund der deutlich erhöhten GWG-Grenze mit 800 € dürfte der Sammelposten in der Praxis ab 2018 keine große Relevanz mehr haben.

**Wertgrenze für GWG liegt ab 2018 bei 800 €**

33 BMF, Schreiben v. 27.4.2017 IV C 6 - S 2140/13/10003, BStBl 2017 I S. 741.

34 BFH, Urteile v. 23.8.2017 I R 52/14, BFH/NV 2017 S. 1644; X R 38/15, BFH/NV 2017 S. 1669.

35 Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074.

36 BT-Drucksache 18/12750 v. 16.6.2017, Antwort auf Frage 30.

## Praxishinweis

In der Literatur wird diskutiert<sup>37</sup>, ob ein Wirtschaftsgut unter 800 € ver- und anschließend unmittelbar eingekauft werden kann, um auch für Alt-Wirtschaftsgüter in den Genuss der Neuregelung zu kommen oder ob dies ein § 42 AO darstellt. U. E. liegt nur dann kein § 42 AO vor, wenn qualitative und preisliche Unterschiede zwischen An- und Verkauf bestehen.

Steuerpflichtige mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr müssen für das Kalenderjahr 2017 noch die Altregelungen, ab 2018 hingegen die Neuregelungen anwenden. Somit kommt es zur Anwendung von unterschiedlichen GWG-Regelungen im gleichen Geschäftsjahr. Entscheidend für die Anwendung der Alt- oder Neuregelung der jeweiligen wirtschaftliche Lieferzeitpunkt<sup>38</sup>.

**Verschiedene Wertgrenzen bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

Durch das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz<sup>39</sup> wurde die Wertgrenze für die Aufzeichnungspflichten bei GWG von bislang 150 € auf 250 € (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG) erhöht. Diese Regelung gilt ebenfalls erstmals für ab dem 1.1.2018 angeschaffte oder eingelegte Wirtschaftsgüter.

**Grenze für Aufzeichnungspflicht wurde auf 250 € erhöht**

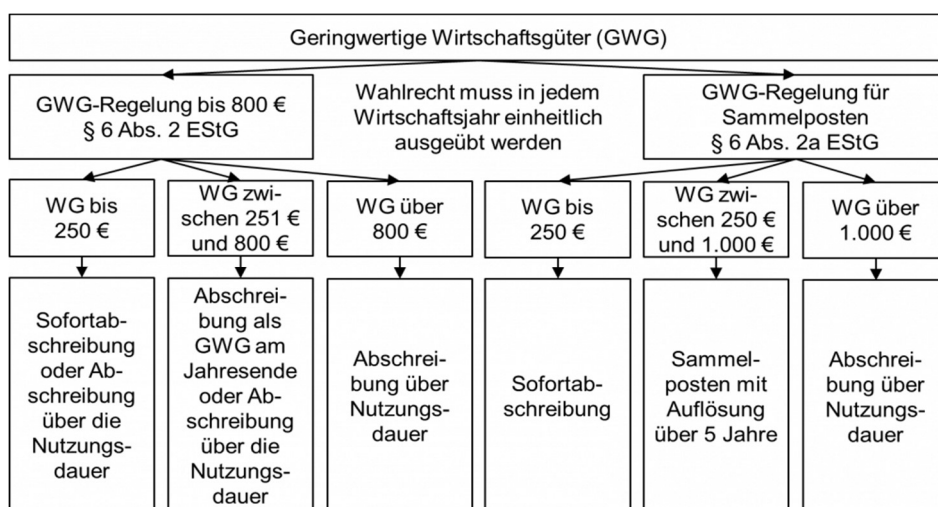
### 4.2.1 Wahlrechte bei der GWG-Regelung

Wie bereits bisher können über die GWG-Regelung nur bewegliche, abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens berücksichtigt werden. Das Wirtschaftsgut muss selbstständig nutzbar und bewertungsfähig sein<sup>40</sup>.

**Voraussetzungen für ein GWG**

Der Steuerpflichtige hat die Wahl zwischen der „klassischen“ GWG-Regelung nach § 6 Abs. 2 EStG und der Sammelpostenmethode nach § 6 Abs. 2a EStG. Dieses Wahlrecht kann nur einheitlich für alle im Wirtschaftsjahr angeschafften Wirtschaftsgüter ausgeübt werden (§ 6 Abs. 2a Satz 5 EStG); damit ist eine wirtschaftsgutbezogenen Ausübung des Wahlrechts nicht möglich. Folgendes Schaubild fasst die beiden Alternativen zusammen<sup>41</sup>.

**Wahlrecht muss einheitlich pro Wirtschaftsjahr ausgeübt werden**



37 Hechter, NWB 2017, S. 2252, 2256.

38 Wengerofsky, StuB 2017 S. 369, Tz. III.1.

39 Zweites Bürokratieentlastungsgesetz v. 30.6.2017, BGBl 2017 I S. 2143.

40 R 6.13 EStR; H 6.13 EStH.

41 BMF, Schreiben v. 30.9.2010 IV C 6 - S 2180/08/10001, BStBl 2010 I S. 755, Rz. 2 ff.

# Neufang Akademie

Die genannten Betragsgrenzen von 250 €, 800 € und 1.000 € sind stets die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des darin enthaltenen Vorsteuerbetrags. Dabei ist unbeachtlich, ob der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG; § 9b Abs. 1 EStG)<sup>42</sup>.

**Betragsgrenzen sind stets netto**

## 4.2.2 Vereinfachungsregelung bei Computerprogramme

Die Bundesregierung teilt bezüglich der in R 5.5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStR verankerten Vereinfachungsregelung für sog. Trivialprogramme mit, dass im Rahmen der nächsten Überarbeitung der Einkommensteuer-Richtlinien eine Anhebung dieser Grenze auf 800 € vorgesehen ist<sup>43</sup>, sodass weiterhin für Computerprogramme die gleichen Regelungen wie für abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter gelten.

**Anpassung der EStR ist geplant**

## 4.2.3 Handelsbilanz

Handelsrechtlich ist die GWG-Grenze nicht verbindlich, sondern man geht von einer Grenze von 1.000 € aus<sup>44</sup>. Vor diesem Hintergrund ist die abweichende Regelung in § 6 Abs. 2 EStG schlicht unverständlich und nur haushaltspolitisch zu erklären.

**Anderer Grenzbetrag**

Zusätzlich gibt es die Möglichkeit der Festwertbildung nach § 240 Abs. 3 HGB<sup>45</sup>. Eine solche Festwertbildung ist jedoch steuerrechtlich bei GWG und Sammelposten nicht möglich<sup>46</sup>.

**Festwert**

## 4.2.4 GWG-Regelung bei den Überschusseinkunftsarten

Im Bereich der Überschusseinkünfte gibt es keinen Sammelposten, sondern lediglich die „klassische“ GWG-Regelung bis 800 €. Dabei ist unbeachtlich, dass der Steuerpflichtige bei den Überschusseinkünften mangels Unternehmereigenschaft nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 9b Abs. 1 EStG)<sup>47</sup>.

**Überschusseinkünfte**

## 4.3 § 4j EStG Lizenzschanke

Mit § 4j EStG<sup>48</sup> führt der Gesetzgeber eine sog. Lizenzschanke ins Gesetz ein. Dem Grunde nach gilt folgendes: Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten (insbesondere von Urheberrechten oder sonstigen Rechten mit Lizenzgebühren) sind ungeachtet eines bestehenden DBA in Fällen einer niedrigen Besteuerung (weniger als 25 % Ertragsteuerbelastung des Gläubigers, wenn diese Besteuerung von der Regelbesteuerung abweicht, sog. Präferenzregelungen) nur nach Maßgabe des § 4j Abs. 3 EStG (d. h. im Endeffekt quotall, soweit die 25 % Steuergrenze

**Neue Lizenzschanke**

**Geringe Breitenwirkung**

42 R 9b Abs. 2 EStR; Richter, INF 1995 S. 680.

43 BT-Drucksache 18/12750 v. 16.6.2017, Antwort auf Frage 30.

44 Schubert/Andrejewski/Roscher, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., § 253 Rz. 275.

45 Schubert/Andrejewski/Roscher, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., § 253 Rz. 441.

46 Kulosa, in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 6 Rz. 614.

47 R 9b Abs. 2 EStR.

48 Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung v. 27.6.2017, BGBl 2017 I S. 2074, Verkündung am 4.7.2017.

## Neufang Akademie

unterschriften wird) abziehbar, wenn der Lizenzempfänger eine dem Lizenzschuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG ist. Die Breitenwirkung der Vorschrift sollte jedoch minimal sein, weil die Vorschrift nach offiziellen Angaben<sup>49</sup> lediglich 650 Fälle in Deutschland betrifft.

An Besonderheiten der Vorschrift sind hervorzuheben:

- Eine Niedrigbesteuerung liegt nur vor, wenn eine von der „Regelbesteuerung abweichende Besteuerung“ einen Steuersatz von unter 25 % vorschreibt; d. h. wenn das Steuerniveau des Staates generell unter 25 % liegt, greift die Beschränkung des § 4j EStG nicht<sup>50</sup>.
- Die Vorschrift umfasst nur die Rechteüberlassung, nicht aber den Rechteverkauf<sup>51</sup>.

### **5. Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz)**

Durch Verabschiedung am 12.5.2017 durch den Bundesrat kann das sog. 2. Bürokratieentlastungsgesetz größtenteils mit Wirkung zum 1.1.2017 in Kraft treten. Im Wesentlichen sind folgende Regelungen zu erwähnen:

- Anhebung der Pauschalierungsgrenzen für Kleinbetrags-Rechnungen nach § 33 UStDV von 150 € auf 250 €. Ursprünglich (vgl. Regierungsentwurf vom 12.8.2016) war eine Erhöhung auf lediglich 200 € geplant.
- Anhebung der Grenzbeträge zur Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung von 4.000 € auf 5.000 € (§ 41a Abs. 2 Satz 2 EStG).
- Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungsfrist von Lieferscheinen. Statt der bisherigen sechs Jahre (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO) wird die Aufbewahrungsfrist (sofern keine Buchungsbelege vorliegen) gänzlich fallengelassen. Die Aufbewahrungsfrist endet jeweils mit Erhalt oder Versand der Rechnung, soweit keine Buchungsbelege betroffen sind (§ 147 Abs. 3 Satz 3 und 4 AO).
- Anhebung der Wertgrenze für die Aufzeichnungspflichten bei der Sofortabschreibung von 150 € auf 250 € (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG). Die Regelung ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.
- Anhebung der durchschnittlichen Tageslohngrenze in Anlehnung an den erhöhten Mindestlohn in § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG von 68 € auf 72 €.

---

49 BT-Drucksache 18/12128 v. 26.4.2017, S. 3.

50 Höreth/Stelzer, DStZ 2017 S. 593.

51 Ditz/Quilitzsch, DStR 2017 S. 1561.

## 6. Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz)

Mit dem sog. Betriebsrentenstärkungsgesetz (BRSG)<sup>52</sup> wird die steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung ab 1.1.2018 z. T. erheblich geändert bzw. erweitert. Folgende Maßnahmen sind dabei aus lohnsteuerlicher Sicht von besonderer Bedeutung:

### 6.1 Änderungen bei der steuerlichen Förderung nach § 3 Nr. 63 EStG

#### 6.1.1 Erhöhung des Steuerbefreiungsvolumens

Der Höchstbetrag für Beiträge an Pensionskassen, Pensionsfonds und Direktversicherungen steigt ab 1.1.2018 von 4 % auf 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung - West - (BBG-RV West)<sup>53</sup>; im Gegenzug entfällt der zusätzliche Höchstbetrag von 1.800 €<sup>54</sup>. Insgesamt erhöht sich damit das steuerfreie Volumen von bisher 4.848 € (3.048 € zuzüglich 1.800 €) im Jahr 2017 auf 6.240 € im Jahr 2018.

**Erhöhung der Steuerbefreiung von 4 % auf 8 % der BBG-RV West**

Die Zusammenfassung der beiden bisherigen Höchstbeträge zu einem einheitlichen prozentualen Betrag führt zu einer deutlichen Vereinfachung beim Lohnsteuerabzug. Außerdem ist der neue Höchstbetrag nun vollumfänglich dynamisiert und wächst daher bei künftigen Erhöhungen der BBG-RV West entsprechend mit.

In der Sozialversicherung bleibt es dagegen auch ab 2018 bei der Beitragsfreiheit von lediglich 4 % der BBG-RV West<sup>55</sup>.

#### **Sachverhalt**

Der Arbeitgeber zahlt im Jahr 2018 für einen Arbeitnehmer Beiträge zu einem Pensionsfonds in Höhe von 6.000 €.

#### **Stellungnahme**

Die Beiträge sind in voller Höhe steuerfrei gemäß § 3 Nr. 63 EStG n. F., da sie den neuen Jahreshöchstbetrag von 6.240 € (= 8 % von 78.000 €) nicht überschreiten.

In der Sozialversicherung besteht Beitragsfreiheit in Höhe von 3.120 € (= 4 % von 78.000 €); der Restbetrag von 2.880 € ist dagegen beitragspflichtig.

#### 6.1.2 Behandlung von Altverträgen mit Lohnsteuerpauschalierung

Laufende Beiträge an Pensionskassen und Direktversicherungen, die nach § 40b EStG a. F. pauschal besteuert werden, sind auf das Volumen von 8 % der BBG-RV West anzurechnen. Dadurch ist sichergestellt, dass es durch Kleinstverträge mit Lohnsteuerpauschalierung nicht zu einem vollständigen Verlust des höheren Steuerbefreiungsvolumens kommt.

**Altverträge**

<sup>52</sup> Gesetz v. 17.8.2017, BGBl I S. 3214, BStBl 2017 I S. 1278.

<sup>53</sup> BBG-RV West in 2018 = 78.000 € im Jahr.

<sup>54</sup> § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG n. F.

<sup>55</sup> § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 SvEV.

# Neufang Akademie

## Sachverhalt

Der Arbeitgeber zahlt im Jahr 2018 für einen Arbeitnehmer Beiträge an einen Pensionsfonds in Höhe von 6.000 € sowie Beiträge zu einer Direktversicherung in Höhe von 1.752 €. Die Beiträge zur Direktversicherung werden mit 20 % pauschal versteuert (§ 40b EStG a. F.).

## Stellungnahme

Der steuerfreie Höchstbetrag von 6.240 € (= 8 % von 78.000 €) vermindert sich um die pauschal versteuerten Beiträge von 1.752 €, so dass sich für 2018 ein verbleibendes Volumen von 4.488 € ergibt. Die übersteigenden Beiträge an den Pensionsfonds in Höhe von 1.512 € sind somit steuerpflichtig.

Im Fall der zulässigen Durchschnittsberechnung bei der Lohnsteuerpauschalierung sind beim Arbeitnehmer jeweils die auf ihn tatsächlich entfallenden Beiträge - und nicht der ermittelte Durchschnittsbetrag - anzurechnen.

Beiträge nach § 40b EStG a.F., die zusätzlich zu Löhnen und Gehältern gewährt werden, sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 SvEV beitragsfrei. Dies gilt auch für darin enthaltene Beiträge, die aus einer Entgeltumwandlung (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Betriebsrentengesetzes) stammen.

### 6.1.3 Neue Abgrenzung zwischen Altzusage und Neuzusage

Nach bisherigem Recht wurde für die Anwendung des § 40b EStG a. F. bei der Abgrenzung von Alt- und Neuzusagen auf den Stichtag 31.12.2004 bzw. 1.1.2005 abgestellt. Dies hat jedoch häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten geführt. Daher ist ab 1.1.2018 alleine darauf abzustellen, ob in der Vergangenheit mindestens eine Beitragsleistung nach § 40b EStG a. F. pauschal besteuert wurde<sup>56</sup>. Ist dies zu bejahen, liegen für den betreffenden Arbeitnehmer die Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung sein ganzes Leben lang vor. Etwaige Vertragsänderungen, Neuabschlüsse, Änderungen der Versorgungszusage oder Arbeitgeberwechsel etc. sind damit unbeachtlich<sup>57</sup>.

**Abgrenzungskriterien Alt-/Neuzusage**

## Sachverhalt 1

Der Arbeitgeber zahlt ab 2018 für einen Arbeitnehmer einen Beitrag zu einer Direktversicherung in Höhe von 1.500 €. Die Direktversicherung wurde bereits 1999 abgeschlossen und seitdem durchgehend mit 20 % pauschaliert (§ 40b EStG a. F.). Bis 2017 betrug der Beitrag noch 1.200 € im Jahr.

## Stellungnahme

Der Direktversicherungsbeitrag kann auch in 2018 in voller Höhe (1.500 €) mit 20 % pauschaliert werden, da vor dem 1.1.2018 mindestens ein Beitrag pauschal besteuert wurde. Die Erhöhung des Jahresbeitrags ab 2018 ist selbst

---

<sup>56</sup> § 52 Abs. 40 Satz 1 EStG n. F.

<sup>57</sup> Vgl. auch BMF, Schreiben zur betrieblichen Altersversorgung, Entwurf v. 4.10.2017 (Stand: 28.9.2017), Rz. 349 ff. (veröffentlicht auf der Homepage des BMF).

# Neufang Akademie

dann unbeachtlich, wenn diese auf einer Vertragsänderung bzw. Erhöhung der Versorgungszusage basiert.

Bei einem Arbeitgeberwechsel genügt es, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem neuen Arbeitgeber die Pauschalbesteuerung mindestens eines Beitrags nach § 40b EStG a. F. in der Vergangenheit nachweist. Der Nachweis kann dabei z. B. durch eine Gehaltsabrechnung oder eine Bescheinigung des bisherigen Arbeitgebers bzw. des Versorgungsträgers erfolgen. Der neue Arbeitgeber kann dann die Beiträge (weiterhin) gemäß § 40b EStG a. F. pauschal versteuern. Der neue Arbeitgeber hat das Erfüllen der Voraussetzungen zur Fortführung der Pauschalierung im Lohnkonto aufzuzeichnen<sup>58</sup>.

## Arbeitgeberwechsel

### Sachverhalt 2

Arbeitnehmer ist ab 1.6.2018 bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt. Seine in 1999 abgeschlossene Direktversicherung nimmt er mit und weist dem neuen Arbeitgeber durch eine Gehaltsabrechnung nach, dass der Jahresbeitrag von 1.752 € bisher mit 20 % pauschal versteuert wurde (§ 40b EStG a. F.).

### Stellungnahme

Der neue Arbeitgeber kann den Direktversicherungsbeitrag in 2018 weiter in voller Höhe (1.752 €) mit 20 % pauschalieren.

## 6.2 Der neue Förderbetrag für Geringverdiener

### 6.2.1 Berücksichtigungsfähige Arbeitnehmer

Ab 1.1.2018 wird ein neuer Förderbetrag zur (kapitalgedeckten) betrieblichen Altersversorgung für Geringverdiener im Rahmen ihres ersten Dienstverhältnisses eingeführt<sup>59</sup>.

Der Förderbetrag gilt für Arbeitnehmer mit Steuerklasse I-V, pauschal besteuerte Aushilfen (wenn diese Beschäftigung als erstes Dienstverhältnis bestimmt wurde) und entsprechende ruhende Arbeitsverhältnisse (z. B. während der Mutterschutzfrist oder einer Elternzeit). Bei mehreren nebeneinander bestehenden Dienstverhältnissen kann der Förderbetrag nur einmal in Anspruch genommen werden. Bei aufeinanderfolgenden Arbeitsverhältnissen kann der Förderbetrag im Laufe eines Jahres dagegen mehrfach in Anspruch genommen werden.

## Nur bei einem Dienstverhältnis

### Sachverhalt 1

Arbeitnehmer AN ist als feste Aushilfe mit einem monatlichen Arbeitsentgelt von 450 € geringfügig beschäftigt. Der Arbeitgeber entrichtet dafür Pauschalabgaben an die Minijobzentrale. AN bestätigt seinem Arbeitgeber (schriftlich), dass es sich bei dieser Beschäftigung um das erste Dienstverhältnis handelt.

---

58 § 5 Abs. 1 Nr. 2 LStDV.

59 § 100 Abs. 1 EStG neu.



# Neufang Akademie

## Stellungnahme

Der neue Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung nach § 100 EStG kann ab 2018 in Anspruch genommen werden.

## Sachverhalt 2

Arbeitnehmer AN ist vom 1.3.2018 bis 30.6.2018 bei Arbeitgeber AG als Aushilfe mit einem monatlichen Arbeitsentgelt von 450 € geringfügig beschäftigt. AN bestätigt AG, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt. Ab 1.9.2018 ist AN bei Arbeitgeber AG2 angestellt. Sein Lohn wird dort nach Steuerklasse I besteuert.

## Stellungnahme

Der neue Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung kann nacheinander bei beiden Arbeitgebern in Anspruch genommen werden, da es sich jeweils um das erste Dienstverhältnis handelt.

## 6.2.2 Definition „Geringverdiener“

Mit dem neuen Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung sollen Arbeitnehmer gefördert werden, die selbst keine ausreichenden Mittel zur Verfügung haben bzw. für die sich betriebliche Altersversorgung im Rahmen einer Gehaltsumwandlung mangels Entlastungswirkung nicht lohnt.

**Begriff:  
Geringverdiener**

Verfahrensrechtlich abgewickelt wird die Förderung der jeweiligen Arbeitnehmer dabei über eine Verrechnung in der Lohnsteueranmeldung des Arbeitgebers.

Als „Geringverdiener“ im Sinne der neuen Förderungsnorm sind Arbeitnehmer anzusehen, deren laufender Arbeitslohn

- nicht mehr als 2.200,00 € monatlich beträgt bzw.
- nicht mehr als 513,34 € bei wöchentlicher Lohnzahlung bzw.
- nicht mehr als 73,34 € bei täglicher Lohnzahlung<sup>60</sup>.

Die genannten Beträge waren gegen Ende des entsprechenden Gesetzgebungsverfahrens - im Vergleich zum ursprünglichen Entwurf - nochmals erhöht worden (u. a. der Monatsbetrag von 2.000 € auf 2.200 €).

Bei der Prüfung der vorgenannten Einkommensgrenzen bleiben sonstige Bezüge (z. B. Weihnachtsgeld), steuerfreie Lohnanteile (z. B. steuerfreie SFN-Zuschläge), unter die 44 €-Freigrenze oder den Rabattpfreibetrag fallende Sachbezüge oder nach §§ 37a, 37b, 40, 40b EStG pauschal besteuert Arbeitslohn unberücksichtigt.

---

<sup>60</sup> § 100 Abs. 3 Nr. 3 EStG neu.

# Neufang Akademie

Bei pauschal besteuerten Teilzeitbeschäftigten und geringfügig Beschäftigten wird jeweils auf den pauschal besteuerten Arbeitslohn abgestellt; sonstige Bezüge bleiben auch hier unberücksichtigt.

In zeitlicher Hinsicht sind zur Prüfung der Einkommensgrenzen jeweils die Verhältnisse im Moment der Beitragsleistung maßgebend.

## Sachverhalt 1

Arbeitnehmer AN hat einen monatlichen Bruttoarbeitslohn von 2.190 €, seine Kollegin ANin bezieht 2.210 € brutto im Monat.

## Stellungnahme

AN ist als Geringverdiener im Sinne der Neuregelung anzusehen, so dass der neue Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung für ihn beansprucht werden kann. Bei ANin ist dies hingegen nicht der Fall, obwohl sie nur 20 € brutto im Monat mehr verdient.

## Sachverhalt 2

Arbeitnehmer AN hat einen monatlichen Bruttoarbeitslohn von 2.190 €. Daneben erhält er jeden Monat einen Tankgutschein über 40 € brutto, der nicht in bar ausgezahlt werden kann. Weitere Sachbezüge werden nicht gewährt.

## Stellungnahme

AN ist als Geringverdiener im Sinne der Neuregelung anzusehen, da sein laufender Arbeitslohn die Grenze von 2.200 € im Monat nicht übersteigt. Der monatlich gewährte Tankgutschein über 40 € ist gemäß § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG steuerfrei („44 €-Freigrenze“) und bleibt bei Prüfung der Einkommensgrenze als sonstiger Bezug unberücksichtigt.

## 6.2.3 Der zusätzliche Arbeitgeberbeitrag

Voraussetzung für die Inanspruchnahme des neuen Förderbetrags ist ferner, dass der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im Kalenderjahr mindestens einen Betrag in Höhe von 240 € an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zahlt<sup>61</sup>.

**Zusätzlicher Arbeitgeberbeitrag notwendig**

Dafür erhält der Arbeitgeber vom Finanzamt bei der Lohnsteueranmeldung einen Förderbetrag von 30 % des Betrags, höchstens 144 € (mithin 30 % von max. 480 €)<sup>62</sup>, als staatlichen Zuschuss angerechnet. Falls keine Lohnsteuer anfällt oder diese niedriger ist als der Förderbetrag, erstattet das Finanzamt dem Arbeitgeber den übersteigenden Betrag auf Antrag aus den Einnahmen der Lohnsteuer<sup>63</sup>.

---

61 § 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG neu.

62 § 100 Abs. 2 Satz 1 EStG neu.

63 § 100 Abs. 1 Satz 2 EStG neu.

## Neufang Akademie

In wirtschaftlicher Hinsicht wird die (zusätzliche) betriebliche Altersversorgung für Geringverdiener somit zu 70 % vom Arbeitgeber und zu 30 % vom Staat finanziert.

Die Zusatzbeiträge des Arbeitgebers können einzelvertraglich, tarifvertraglich oder durch eine Betriebsvereinbarung festgelegt werden. Bei Gehaltsumwandlungen ist der Förderbetrag ausgeschlossen, da das Zusätzlichkeitserfordernis nicht erfüllt ist.

Der Förderbetrag kommt nicht für Beiträge an Unterstützungskassen sowie bei Direktzusagen in Betracht, da in diesen Fällen während der Ansparphase kein Arbeitslohn vorliegt.

### **Sachverhalt 1**

Der Arbeitgeber zahlt für eine geringfügig beschäftigte Arbeitnehmerin („450 €-Job“, erstes Dienstverhältnis) im November 2018 einen zusätzlichen Arbeitgeberbeitrag von 400 € an einen Pensionsfonds.

### **Stellungnahme**

Der Beitrag ist in vollem Umfang förderungsfähig. Der dem Arbeitgeber zu gewährende Förderbetrag mindert in Höhe von 120 € (= 30 % von 400 €) die für November 2018 an das Finanzamt abzuführende Lohnsteuer.

### **Sachverhalt 2**

Der Arbeitgeber zahlt für seine einzige Arbeitnehmerin ANin (Bruttoarbeitslohn = 1.800 €, Steuerklasse III) im Oktober 2018 einen zusätzlichen Arbeitgeberbeitrag von 300 € an einen Pensionsfonds.

### **Stellungnahme**

Der Beitrag ist in vollem Umfang förderungsfähig. Der dem Arbeitgeber zu gewährende Förderbetrag beläuft sich auf 90 € (= 30 % von 300 €). Da die für Oktober 2018 an das Finanzamt abzuführende Lohnsteuer 0 € beträgt, wird dem Arbeitgeber der Förderbetrag auf Antrag erstattet.

## **6.2.4 Übergangsregelung im Kalenderjahr 2018**

Bei im Jahr 2016 bereits bestehenden Vereinbarungen einer betrieblichen Altersversorgung kann der Arbeitgeber den Förderbetrag ab 2018 nicht in Anspruch nehmen, ohne dass er dem Arbeitnehmer zusätzliche Mittel mindestens in Höhe des staatlichen Zuschusses gewährt; dies gilt entsprechend für geringfügige Beitragserhöhungen<sup>64</sup>. Ziel dieser Regelung ist es, den Arbeitgeber mit dem Förderbetrag zu motivieren, zusätzliche Arbeitgeberbeiträge für die betriebliche Altersversorgung seiner Arbeitnehmer aufzubringen.

## **Übergangsregelung**

---

64 § 100 Abs. 2 Satz 2 EStG neu.

## Neufang Akademie

Bei erst ab 2017 bestehender betrieblicher Altersversorgung (z. B. Neueinstellung) ist der gesamte Arbeitgeberbeitrag förderfähig. Entsprechendes gilt für Beitragserhöhungen in 2017 gegenüber dem Jahr 2016.

### Sachverhalt 1

Der Arbeitgeber zahlt für seinen geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer AN bereits seit 2014 einen zusätzlichen Beitrag zu einer Pensionskasse in Höhe von 200 € jährlich. Ab dem Jahr 2018 erhöht er den Arbeitgeberbeitrag auf 240 € im Jahr.

### Stellungnahme

Der Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung beträgt grundsätzlich 30 % von 240 € = 72 €, hier jedoch wegen der gesetzlichen Begrenzung höchstens 40 € (= Erhöhung des Arbeitgeberbeitrags). Im Ergebnis wird damit die Beitragserhöhung im vorliegenden Fall in vollem Umfang durch den Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung finanziert.

### Sachverhalt 2

Der Arbeitgeber zahlt für seinen geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer AN bereits seit 2014 einen zusätzlichen Beitrag zu einer Pensionskasse in Höhe von 200 € jährlich. Ab dem Jahr 2018 erhöht er den Arbeitgeberbeitrag auf 300 € im Jahr.

### Stellungnahme

Der Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung beträgt 30 % von 300 € = 90 €. Eine Begrenzung des Förderbetrages erfolgt hier nicht, da der Arbeitgeberbeitrag gegenüber dem maßgebenden Jahr 2016 um 100 € erhöht wurde.

### 6.2.5 Steuerliche Behandlung des zusätzlichen Arbeitgeberbeitrags

Der zusätzliche Arbeitgeberbeitrag zur betrieblichen Altersversorgung für Geringverdiener ist steuerfrei, soweit er im Kalenderjahr 480 € nicht übersteigt; er wird auch nicht auf das steuerfreie Volumen nach § 3 Nr. 63 EStG angerechnet.

**Zusätzlicher Arbeitgeberbeitrag**

Sozialversicherungsrechtlich erfolgt dagegen insoweit die Einbeziehung in die Beitragsfreiheit bis zu 4 % der BBG-RV West (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 SvEV).

Spätere Versorgungsleistungen aufgrund von Beiträgen, für die der Förderbetrag in Anspruch genommen wurde, gehören zu den voll steuerpflichtigen sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG.

### 6.3 Arbeitgeberzuschuss durch Sozialabgabensparnis

Bei einer Entgeltumwandlung ist der Arbeitgeber zukünftig verpflichtet, den von ihm ersparten Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung in pauschalierter Form, nämlich in Höhe von 15 % des umgewandelten Entgelts, zu Gunsten

**Arbeitgeberzuschuss**

## Neufang Akademie

seines Arbeitnehmers an die Versorgungseinrichtung weiterzuleiten<sup>65</sup>. Dies gilt für die Durchführungswege Pensionsfonds, Pensionskasse und Direktversicherung.

Durch Tarifverträge kann von dieser Regelung abgewichen werden.

Aus steuerlicher Sicht ist der Zuschuss jeweils den übrigen Beiträgen gleichgestellt.

Die Regelung tritt jedoch erst ab 1.1.2019 für neu getroffene Versorgungsvereinbarungen in Kraft; für bestehende Vereinbarungen gilt eine Übergangsregelung bis 2022.

### 6.4 Sonstige Hinweise

Weitere Änderungen bzw. Neuregelungen durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz<sup>66</sup>:

- Änderung der Vervielfältigungsregelung bei Auflösung des Dienstverhältnisses
- Möglichkeit der Beseitigung von Versorgungslücken nach ruhenden Arbeitsverhältnissen
- Zulassung der Abfindung von Kleinbetragsrenten
- Änderungen bei den Übertragungsmöglichkeiten von betrieblicher Altersversorgung zwischen unterschiedlichen Versorgungsträgern
- Ermöglichung der Einführung automatischer Entgeltumwandlung („Opting-Out-Systeme“)
- Verbesserungen bei der Riester-Rente.

### 6.5 Sozialversicherung

Beiträge zur kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung nach § 3 Nr. 63 EStG sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 9 SvEV sozialversicherungsfrei.

**Beitragsfreiheit**

Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds sind ebenfalls beitragsfrei, soweit diese nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei sind. (§ 1 Abs. 1 Nr. 10 SvEV).

---

65 § 1a Abs. 1a BetrAVG n. F.

66 Vgl. Plenker, DB 2017 S. 1545 ff.

## C. Relevante Änderungen durch Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen

### 1. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 35 €-Grenze bei pauschaler Einkommensteuer auf Geschenke

Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, dürfen den Gewinn nicht mindern, soweit sie pro Person und Jahr 35 € übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)<sup>67</sup>. Nach Ansicht des BFH ist die pauschale Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf den geschenkten Gegenstand in die 35 €-Grenze einzubeziehen<sup>68</sup>. Denn Geschenk und Steuer sind derart miteinander verbunden, dass sie zusammen betrachtet werden müssen. Die Steuer wird folglich übernommen, um das Ziel des Geschenks oder auch nur dessen Annahme durch den Beschenkten erreichen zu können. Angesichts dessen ist es gerechtfertigt, Geschenk und „Steuergeschenk“ gleich zu behandeln<sup>69</sup>.

**Pauschalsteuer ist nach BFH in die 35 €-Grenze einzubeziehen**

Das BFH-Urteil wurde im Bundessteuerblatt<sup>70</sup> veröffentlicht. In einer Fußnote wird darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung die Rechtsprechung nicht anwendet, stattdessen ist weiter die bisherige Verwaltungsauffassung anzuwenden. Hierzu wird auf das BMF-Schreiben vom 19.5.2015 verwiesen. Danach gilt Folgendes:

**Verwaltung wird das Urteil nicht streng anwenden**

- Bei der Prüfung der Freigrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG von 35 € ist aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen<sup>71</sup>. Die übernommene Steuer ist nicht mit einzubeziehen. Sollte das Geschenk den Betrag von 35 € nicht übersteigen, ist sowohl das Geschenk als auch die übernommene Pauschalsteuer abzugsfähig.
- Die Abziehbarkeit der Pauschalsteuer als Betriebsausgabe richtet sich danach, ob die Aufwendungen für die Zuwendung als Betriebsausgabe abziehbar sind<sup>72</sup>. Daraus folgt, die Pauschalsteuer ist nur dann nicht abzugsfähig, wenn das Geschenk den Betrag von 35 € übersteigt. Dann sind sowohl Geschenk als auch Pauschalsteuer nicht abzugsfähig.

---

67 R 4.10 Abs. 2-4 EStR.

68 BFH, Urteil v. 30.3.2017 IV R 13/14, BStBl 2017 II S. 892.

69 BFH, Pressemitteilung Nr. 36/2017 v. 7.6.2017.

70 BStBl 2017 II S. 892.

71 BMF, Schreiben v. 19.5.2015 IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I S. 468, Rz. 25.

72 BMF, Schreiben v. 19.5.2015 IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I S. 468, Rz. 26.

# Neufang Akademie

## 2. § 4f und § 5 Abs. 7 EStG Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen

### 2.1 Neuregelung ab 2013 zur „Korrektur“ der Rechtsprechung des BFH

Der BFH<sup>73</sup> ging - entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung<sup>74</sup> - davon aus, dass die steuerlichen Ansatzverbote und Bewertungsvorbehalte für Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen beim Erwerber durch das Anschaffungskostenprinzip verdrängt werden, der Erwerber die erworbenen Schulden also mit den „Anschaffungskosten“ oder einem höheren Teilwert ausweisen könne. Der Gesetzgeber hat diese Rechtsprechung Einführung der Vorschriften der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG „korrigiert“ (Anwendung nach dem 28.11.2013). Die Wirkung soll anhand eines Sachverhaltes verdeutlicht werden:

**Gesetzgeber hebelte Rechtsprechung des BFH zur Bewertung von Verpflichtungsübernahmen aus**

#### Sachverhalt 1

Die Y-GmbH übernimmt von der X-GmbH zwei ungünstige Verträge und erhält hierfür von der X-GmbH 150.000 €. Die X-GmbH hatte in der Handelsbilanz eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet.

#### Stellungnahme

##### a) Handelsbilanzielle Auswirkungen bei der X-GmbH

In der Handelsbilanz hatte die X-GmbH nach § 249 Abs. 1 HGB eine Drohverlustrückstellung i. H. von 150.000 € gebildet. Der aufwandswirksame Abgang von 150.000 € wird durch einen gewinnerhöhenden Wegfall der Drohverlustrückstellung ausgeglichen.

##### b) Steuerrechtliche Auswirkungen bei der X-GmbH

Anders verhält sich dagegen die ertragsteuerliche Beurteilung. Der drohende Verlust von 150.000 € hat sich in der Steuerbilanz wegen § 5 Abs. 4a EStG (noch) nicht ausgewirkt. Grundsätzlich stellt die Zahlung der X-GmbH an die Y-GmbH i. H. von 150.000 € Aufwand dar.

**Grundsatz: Aufwand, da keine Rückstellung gebildet**

Nunmehr greift § 4f Abs. 1 Satz 1 EStG ein, der diesen dem Grunde nach anfallenden Aufwand i. H. von 150.000 € zeitlich streckt (sog. Aufwandsstreckung). Werden nämlich Verpflichtungen übertragen (sog. Schuldübernahme), die beim ursprünglich Verpflichteten (hier der X-GmbH) einem Ansatzverbot unterliegen, ist der sich aus dem Vorgang ergebende Aufwand auf 15 Jahre zu verteilen. Dies geschieht durch außerbilanzielle Korrekturen.

**Aufwand wird auf 15 Jahre verteilt**

Konkret bedeutet dies, dass das steuerliche Ergebnis der X-GmbH im Erstjahr außerbilanziell um 140.000 € erhöht werden muss. In den folgenden 14 Jahren werden jährlich 10.000 € außerbilanziell wie Betriebsausgaben abgezogen, bis sich der Gesamtaufwand von 150.000 € gewinnmindernd ausgewirkt hat.

73 BFH, Urteile v. 14.12.2011 I R 72/10, BFH/NV 2012 S. 635; v. 26.4.2012 IV R 43/09, BFH/NV 2012 S. 1248 und v. 12.12.2012 I R 69/11, BFH/NV 2013 S. 840.

74 BMF, Schreiben v. 16.12.2005 IV B 2 - S 2176 - 103/05, BStBl 2005 I S. 1052 und v. 24.6.2011 IV C 6 - S 2137/0-03, BStBl 2011 I S. 627.

# Neufang Akademie

## c) Handelsrechtliche Auswirkung bei der Y-GmbH

Für die Y-GmbH gilt handelsrechtlich das Anschaffungskostenprinzip, d. h. die Y-GmbH hat die Drohverlustrückstellung angeschafft und dafür 150.000 € erhalten. Dies stellt einen erfolgsneutralen Vorgang dar (Buchungssatz: Bank/Rückstellungen 150.000 €).

## d) Steuerrechtliche Auswirkung bei der Y-GmbH

Die Y-GmbH bucht die Drohverlustrückstellung zunächst ebenfalls erfolgsneutral (Buchungssatz: Bank/Rückstellungen 150.000 €). Zu dem auf die Schuldübernahme folgenden Abschlussstichtag ist diese Verpflichtung allerdings nach § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG beim Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wäre; sie ist damit auszubuchen. Dadurch entsteht ein Ertrag aus der Auflösung der Rückstellung von 150.000 €. Zur Abmilderung dieses Einmaleffekts kann die Y-GmbH nach § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG in Höhe von 14/15, d. h. 140.000 €, eine gewinnmindernde Rücklage bilden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahre jährlich jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (sog. Auflösungszeitraum).

Zur Anwendung der entsprechenden Vorschriften der § 4f und § 5 Abs. 7 EStG nimmt das BMF nun Stellung<sup>75</sup>.

## 2.2 Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten

### 2.2.1 Gewinnerhöhender Auflösung eines Passivpostens

Sind infolge der Übertragung einer Verpflichtung in der steuerlichen Gewinnermittlung des Vorjahres ausgewiesene Passivposten wie Rückstellungen, Verbindlichkeiten und steuerliche Rücklagen (z. B. nach R 6.11 Abs. 3 EStR bei niedrigeren handelsrechtlichen Bilanzansätzen) gewinnerhöhend aufzulösen, ist der sich aus dem Übertragungsvorgang ergebende Aufwand in dem Wirtschaftsjahr der Übertragung nach § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe der aufgelösten Passivposten als Betriebsausgabe abzugsfähig<sup>76</sup>.

**Zwingende Verteilung des sich durch die Übertragung ergebenden Aufwands**

### 2.2.2 Keine Aufwandsverteilung

Keine Aufwandsverteilung erfolgt nach § 4f Abs. 1 Satz 3 EStG bei kleinen und mittleren Betrieben i. S. des § 7g EStG sowie nach § 4f Abs. 1 Satz 2 EStG in Fällen der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe<sup>77</sup>.

**Keine Aufwandsverteilung bei kleinen Betrieben**

## 2.3 Bilanzierung beim Verpflichtungsübernehmer

### 2.3.1 Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.11.2013 enden

§ 5 Abs. 7 EStG ist zwingend anzuwenden, d. h. die Verpflichtung ist unter Beachtung aller Bilanzierungsvorschriften anzusetzen, die ohne Erwerb für den ursprünglich Verpflichteten gegolten hätten<sup>78</sup>. Bei mehrfacher Über-

**Anwendung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG**

<sup>75</sup> BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris.

<sup>76</sup> BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 18.

<sup>77</sup> BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 21.

<sup>78</sup> BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 8.



## Neufang Akademie

tragung einer Verpflichtung ist nach Verwaltungsauffassung<sup>79</sup> auf die Bilanzierung bei Demjenigen abzustellen, der die Schuld erstmalig begründet hat. Steuerliche Wahlrechte darf der Übernehmer jedoch eigenständig, d. h. abweichend vom ursprünglich Verpflichteten, ausüben.

### 2.3.2 Wirtschaftsjahre, die vor dem 29.11.2013 enden

Die Rechtsprechung des BFH, d. h. Anschaffungskostenansatz, ist nunmehr auch nach der Verwaltungsauffassung für Altfälle anzuwenden, so dass ein Ansatz der Verpflichtung mit den „Anschaffungskosten“ oder einem höheren Teilwert erfolgt<sup>80</sup>. Auf Antrag ist aber die Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG nach § 52 Abs. 9 Satz 2 EStG einheitlich für alle erworbenen Schulden möglich<sup>81</sup>.

**Anwendung der Rechtsprechung für Wirtschaftsjahre, die vor dem 29.11.2013 enden**

### 2.4 Schuldübernahmen im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen

In den Fällen der Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, die bisher in einem anderen Unternehmen tätig waren (Unternehmenswechsel), unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten sind für die Bewertung der Pensionsverpflichtungen nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG ebenfalls nicht die Anschaffungskosten maßgebend, sondern die Bilanzierungsvorschriften beim Rechtsvorgänger nach § 6a EStG<sup>82</sup>.

**§ 5 Abs. 7 EStG gilt auch für die Übernahme von Pensionsverpflichtungen**

Bei der Ermittlung des Teilwertes der jeweiligen Verpflichtung ist der Jahresbetrag nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG so zu bemessen, dass zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Übernahme der Barwert der Jahresbeträge zusammen mit den übernommenen Vermögenswerten gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist, wobei sich kein negativer Jahresbetrag ergeben darf. Das gilt unabhängig von der Anzahl der übernommenen Pensionsverpflichtungen<sup>83</sup>.

Steuerliche Wahlrechte (insbesondere das Pensionsalter nach R 6a Abs. 11 EStR und die Wahl biometrischer Rechnungsgrundlagen) dürfen abweichend vom ursprünglich Verpflichteten ausgeübt werden<sup>84</sup>. Fehlbeträge, die beim Rechtsvorgänger dem Nachholverbot des § 6a Abs. 4 EStG unterlagen, gelten für den Übernehmer in der ersten Bilanz nach der Übernahme nicht<sup>85</sup>.

**Pensionsalter für die Berechnung der Rückstellung darf neu gewählt werden**

79 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 9.

80 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 6.

81 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 7.

82 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 27.

83 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 27.

84 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 26.

85 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 26.

## Neufang Akademie

Bei Betriebsübergängen gemäß § 613a BGB kommt die Anwendung der Sonderregelung nach § 5 Abs. 7 Satz 4 EStG nicht in Betracht, da in diesen Fällen der neue Betriebsinhaber in die Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen eintritt und kein Unternehmenswechsel erfolgt<sup>86</sup>.

**Keine Anwendung des § 5 Abs. 7 EStG bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB**

### Sachverhalt

Die K-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat ihrem Geschäftsführer Pensionsleistungen zugesagt und in ihrer Steuerbilanz zum 31.12.02 eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG i. H. von 100.000 € zutreffend passiviert. Zum 31.12.03 hätte die Pensionsrückstellung 110.000 € betragen. Mit Vertrag vom 16.12.03 vereinbart die K-GmbH mit der F-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) einen Schuldbeitritt mit Freistellungsverpflichtung und zahlt hierfür am 17.12.03 150.000 € an die F-GmbH.

### Stellungnahme

#### a) Steuerliche Behandlung bei der K-GmbH

Wegen der Freistellungsverpflichtung der F-GmbH ist nicht mehr davon auszugehen, dass die K-GmbH aus der Pensionsverpflichtung in Anspruch genommen wird. Die bislang passivierte Pensionsrückstellung nach § 6a EStG ist daher in der Bilanz zum 31.12.03 gewinnerhöhend aufzulösen. Die Zahlung von 150.000 € an die F-GmbH ist Betriebsausgabe, so dass sich im Ergebnis ein Verlust von 50.000 € ergibt. Dieser Verlust ist nach § 4f EStG über 15 Jahre zu verteilen, sofern der Aufwand in einem nach dem 28.11.2013 endenden Wirtschaftsjahr entstanden ist. In den Wirtschaftsjahren 03 bis 17 können jeweils  $1/15 \times 50.000 \text{ €} = 3.333 \text{ €}$  als Betriebsausgabe abgezogen werden.

#### b) Steuerliche Behandlung bei der F-GmbH

Die aufgrund des Schuldbeitrittes bei der F-GmbH zu passivierende Pensionsverpflichtung ist zunächst mit den „Anschaffungskosten“ von 150.000 € anzusetzen (Buchung: Bank 150.000 € an Pensionsverpflichtung 150.000 €).

Am folgenden Bilanzstichtag 31.12.03 ist § 5 Abs. 7 Satz 2 EStG zu beachten. Die Freistellungsverpflichtung ist so zu bilanzieren, wie sie die ursprünglich alleine verpflichtete K-GmbH am 31.12.03 anzusetzen gehabt hätte und damit mit dem Teilwert der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zum 31.12.03 in Höhe von 110.000 €.

Es ergibt sich ein Gewinn aus dem Teilwertansatz nach § 6a EStG in Höhe von  $150.000 \text{ €} \cdot 110.000 \text{ €} = 40.000 \text{ €}$ .

Nimmt die F-GmbH die Rücklagenregelung gemäß § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG in Anspruch, kann der Gewinn von 40.000 € zu  $14/15 = 37.334 \text{ €}$  als Rücklage passiviert werden. Es verbleibt ein Gewinn von  $1/15 \times 40.000 \text{ €} = 2.666 \text{ €}$ .

---

<sup>86</sup> BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 27.

## Praxishinweis

Diese Möglichkeit der Auslagerung der Pensionsverpflichtung kann eine Gestaltungsoption sein, wenn die Anteile an der GmbH veräußert werden sollen, der Erwerber jedoch - wie im Regelfall zu erwarten - die Pensionsverpflichtung nicht übernehmen will. Für diese Auslagerung kann u. E. auch eine neue GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) gegründet werden, ohne dass dies zur Versteuerung von Arbeitslohn beim Pensionsberechtigten führt.

**Gestaltung zur Auslagerung von Pensionsverpflichtungen**

## 2.5 Zeitliche Anwendung

Die Verwaltungsanweisung gilt in allen noch offenen Fällen<sup>87</sup>.

## 3. § 5 EStG Bilanzierung

### 3.1 AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks

Bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden ist die Frage der Mitteltragung im Hinblick auf die AfA-Befähigung entscheidend. Wird beispielsweise auf dem Grundstück der Ehefrau ein Gebäude errichtet, welches - ohne steuerlich anzuerkennenden Mietvertrag - vom Ehemann in dessen Betrieb genutzt wurde, kann ein sog. Aufwandsverteilungsposten<sup>88</sup> (und damit eine AfA-Berechtigung mit 2 % p. a.) nur dann vorliegen, wenn die Baukosten durch den Betriebseigentümer getragen werden. Werden die Baukosten durch ein Darlehen getragen, welches auf die Ehefrau lautet, kann der Ehemann als Betriebsinhaber hieraus weder AfA noch Schuldzinsen geltend machen (Drittaufwand aus dem Grundsatz der Finanzierung aus einem Topf bei Ehegatten). Ohne Mietvertrag - und damit ohne Einkünfte - kann auch die Ehefrau die Kosten steuerlich nicht geltend machen<sup>89</sup>.

**Mitteltragung entscheidend**

Gleichgültig ist, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt, über welches die Tilgung des Darlehens erfolgt<sup>90</sup>. Eine Abweichung von diesem Grundsatz ist allenfalls für die Schenkungsteuer denkbar<sup>91</sup>, nicht jedoch für die Ertragsteuern<sup>92</sup>.

## Praxishinweis

Eine sinnvolle Ausweggestaltung in der obigen Problemstellung wäre ein Abschluss eines Mietverhältnisses zwischen den Ehegatten, so dass die Ehefrau die AfA und die Schuldzinsen ihrerseits als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 21 EStG steuerlich geltend machen könnte.

**Ausweg: Mietvertrag**

87 BMF, Schreiben v. 30.11.2017 IV C 6 - S 2133/14/10001, juris, Rz. 34.

88 BMF, Schreiben v. 16.12.2016 IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl 2016 I S. 1431.

89 BFH, Urteil v. 21.2.2017 VIII R 10/14, DStR 2017 S. 1252, Rz. 24.

90 BFH, Beschluss v. 23.8.1999 GrS 2/97, BStBl 1999 II S. 782; BFH, Urteil v. 2.12.1999 IX R 45/95, BStBl 2000 II S. 310.

91 BFH, Urteil v. 23.11.2011 II R 33/10, BStBl 2012 II S. 473.

92 BFH, Urteil v. 21.2.2017 VIII R 10/14, BStBl 2017 II S. 819, Rz. 21.

## 3.2 Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

Der BFH bestätigt aktuell<sup>93</sup> seine bisherige Auffassung<sup>94</sup>, dass eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG unterliegt.

**Passivierungsverbot bei Rangrücktritt**

Im Hinblick auf das Gebot des vollständigen Vermögensausweises (§ 246 Abs. 1 HGB) führt aber allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht dazu, dass eine bestehende Verpflichtung in der Handels- oder Steuerbilanz auszubuchen ist. Gleiches gilt auch bei einer Rangrücktrittsvereinbarung, die bestimmt, dass eine Gesellschafterforderung aus dem nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibenden sog. freien Vermögen zu tilgen ist.

**Wichtig: Tilgung aus freiem Vermögen**

Im Umkehrschluss ist das steuerrechtliche Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG dann zu bejahen, wenn der Rangrücktritt in der Weise vereinbart wird, dass die hiervon betroffenen Verpflichtungen nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen.

### Praxishinweise

1. Der durch das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG ausgelöste Wegfallgewinn aus der Ausbuchung der Gesellschafterforderung ist im Fall der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, durch den Ansatz einer verdeckten Einlage zu neutralisieren.
2. Die verdeckte Einlage ist, entsprechend den Grundsätzen zum Forderungsverzicht, aber nur mit dem werthaltigen Teil im Zeitpunkt der Ausbuchung und nicht mit dem Nennwert zu bemessen. Dieser dürfte i. d. R. deutlich niedriger sein.
3. Sofern eine Verbindlichkeit auch aus freiem Vermögen (Vermögen nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche) zu tilgen ist, bleibt sie auch in der Steuerbilanz passivierungsfähig. Damit wird folgende Rangrücktrittsvereinbarung vorgeschlagen<sup>95</sup>:  
*„Es wird vereinbart, dass die Gesellschafterforderung hinter die Forderungen anderer Gläubiger zurücktritt und ihre Befriedigung nicht erfolgen kann, sofern eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft besteht oder dadurch die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft eintritt oder zumindest einzutreten droht. Im Übrigen darf die Gesellschafterforderung nur aus dem nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibenden freien Vermögen getilgt werden.“*

93 BFH, Urteil v. 10.8.2016 I R 25/15, BStBl 2017 II S. 670.

94 BFH, Urteil v. 30.11.2011 I R 100/10, BStBl 2012 II S. 332.

95 Vgl. Korn/Strahl, NWB 2017 S. 3715, Tz. III.7.a.

## 4. § 6 EStG Bewertungsfragen

### 4.1 Vorbehaltsnießbrauch ist schädlich für unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs

Mit Urteil v. 25.1.2017<sup>96</sup> versagte der BFH eine beliebte Gestaltung im Bereich der Unternehmensnachfolge: Das Eigentum am Unternehmen kann nicht ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen werden, wenn die aktive gewerbliche Tätigkeit über einen Vorbehaltsnießbrauch zurückbleibt.

#### Sachverhalt

Vater V betreibt ein Gewerbe (ggf. auch verpachteter Gewerbebetrieb nach § 16 Abs. 3b EStG) und überträgt den Gewerbebetrieb unentgeltlich auf seinen Sohn S, behält sich jedoch das Nießbrauchsrecht an dem Betrieb vor.

#### Stellungnahme

Der Sohn wird nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebes. Die Betriebsübertragung erfolgt unentgeltlich, weil die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung für den Erwerb und somit kein Entgelt darstellt<sup>97</sup>.

**Sohn wird rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer**

Für die steuerneutrale Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG verlangt der BFH, dass eine wirtschaftliche Einheit übergeht. Hierzu ist erforderlich, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit aufgibt und der neue Betriebsinhaber in die Lage versetzt wird, die gewerbliche Tätigkeit fortzuführen.

**Übertragender muss seine bisherige gewerbliche Tätigkeit aufgeben**

Behält sich der Übertragende (hier V) jedoch das Nießbrauchsrecht an einem Gewerbebetrieb bei dessen Übergabe vor und übt er weiterhin seine bisherige gewerbliche Tätigkeit aus, erfolgt eine zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe. Die notwendige wirtschaftliche Einheit, die es zu bewahren gilt, ist damit nicht gegeben, § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ist nicht erfüllt. Folglich stellt die Übertragung eine gewinnrealisierende Entnahme dar, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.

**Vorbehaltsnießbrauch ist schädlich für die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG**

Es werden bei Übertragung mit Nießbrauchsvorbehalt folglich die sämtlichen stillen Reserven aufgedeckt. Die stillen Reserven sind u. E. als laufender Gewinn zu besteuern, denn für eine begünstigte Besteuerung nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG wäre die Aufgabe der aktiven Tätigkeit erforderlich, was hier gerade nicht passiert<sup>98</sup>.

#### Praxishinweise

1. Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH<sup>99</sup>, wonach ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb auch bei zurückbehaltenem Vorbehaltsnießbrauch

96 BFH, Urteil v. 25.1.2017 X R 59/14, BFH/NV 2017 S. 1077.

97 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 10.

98 Der BFH hat es in seiner Rechtsprechung BFH, Urteil v. 25.1.2017 X R 59/14, BFH/NV 2017 S. 1077 offengelassen, weil aus Vertrauensschutzgründen die begünstigte Besteuerung anzuwenden war (Verböserungsverbot).

99 BFH, Urteil v. 26.2.1987 IV R 325/84, BStBl 1987 II S. 772.

## Neufang Akademie

gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG übertragen werden kann, ist nicht auf die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs zu übertragen. Damit besteht eine Disparität, ob ein Gewerbebetrieb oder ein land- und forwirtschaftlicher unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird.

2. Als Alternative zum Vorbehaltsnießbrauch kommt in der Beratungspraxis die Vermögensübertragung gegen Ratenzahlungen (entgeltlicher Verkauf, § 16 EStG, sodann jedoch keine Rückbehaltung der aktiven Tätigkeit) oder Versorgungsleistungen (unentgeltlicher Vorgang, § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG, ebenfalls kein Rückbehalt der Tätigkeit) in Betracht.
3. Alternativ kann der Nachfolger auch unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 EStG in den Betrieb aufgenommen werden, sodass eine Personengesellschaft entsteht. Die überquotale Übertragung von Vermögen an den späteren Nachfolger (auch in dessen Sonder-Betriebsvermögen) ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG möglich, ebenso der überquotale Rückbehalt von Sonder-Betriebsvermögen. Auf die Sperrfrustrisiken nach § 6 Abs. 5 Satz 4 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG bei disquotalen Übertragungen wird hingewiesen.

Der Vorbehaltsnießbrauch kann auch bei Übertragungen im Privatvermögen problematisch sein, wie nachfolgender Fall<sup>100</sup> verdeutlichen soll:

### Risiken bei Vorbehaltsnießbrauch bei Privatvermögen

#### Sachverhalt

Ein Gebäude mit zwei Wohneinheiten wird wie folgt genutzt:

- Wohnung 1 wird fremdüblich an fremde Dritte vermietet.
- Wohnung 2 fremdüblich an den Sohn.

Im Jahr 2012 übertragen die Eltern das Eigentum an dem Grundstück nebst Gebäude unentgeltlich auf den Sohn, behalten sich jedoch für fünf Jahre den Nießbrauch vor. Die Vermietungen werden fortgesetzt.

#### Stellungnahme

Hinsichtlich der an fremde Dritte vermieteten Wohnung ist weiterhin von einer typisierende Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (bei einem auf Dauer im Rahmen des § 21 EStG vermieteten Objektes wird typisierend die Einkunftserzielungsabsicht unterstellt<sup>101</sup>). Denn wenn im Jahr 2017 der Einkunftstatbestand unentgeltlich auf den Sohn übergeht, geht damit auch die typisierende Einkunftserzielungsabsicht auf ihn über. Bei der Prognose der Einkunftserzielungsabsicht ist die Nutzung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger mit zu berücksichtigen<sup>102</sup>. Sofern keine Anzeichen vorliegen, dass der Sohn die Nutzung nicht fortsetzen wird, bleibt die Einkunftserzielungsabsicht bei den Eltern erhalten<sup>103</sup>.

100 Sinngemäßer Fall des FG Münster, Urteil v. 16.12.2016 4 K 2628/14 F, EFG 2017 S. 407.

101 BMF, Schreiben v. 8.10.2004 IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl 2004 I S. 933; BFH, Urteil v. 1.4.2009 IX R 39/08, BStBl 2009 II S. 776.

102 BFH, Urteil v. 28.8.2008 VI R 50/06, BStBl 2009 II S. 243.

103 A. A. FG Düsseldorf, Urteil v. 10.10.2007 7 K 2177/04 F, EFG 2008 S. 377.

# Neufang Akademie

Bei Wohnung 2 ist die Rechtslage anders zu beurteilen. Nach Ende des Nießbrauchs kommt es zu einem Zusammenfall zwischen Mieter- und Eigentümersituation in der Position des Sohnes, wodurch die Vermietung zwangsläufig endet. Eine dauerhafte Vermietung kann nicht mehr unterstellt werden. Es ist eine Überschussprognose für die zweite Wohnung anzustellen. Sofern diese nicht positiv verläuft, liegt keine Einkunftserzielungsabsicht vor.

## 4.2 Teilwertabschreibungen bei Schweizer Darlehen zulässig

Das FG Baden-Württemberg<sup>104</sup> sieht in der Festlegung des Mindestkurses von 1,20 CHF pro € (0,83 € je CHF) am 6.9.2011 und in der Aufhebung dieser Wechselkursbindung am 15.1.2015 fundamentale finanzpolitische Ereignisse, die als dauerhaft i. S. der Teilwertabschreibungen zu betrachten sind und teilt damit unsere in der Vergangenheit dargestellte Auffassung<sup>105</sup>. Daher waren für die Bilanzstichtage 31.12.2011 und 31.12.2012 im Besprechungsurteil Teilwertzuschreibungen auf Fremdwährungsdarlehen möglich.

**FG Baden-Württemberg sieht Schweizer Franken Wechselkursänderung als dauerhaft**

Dem Vernehmen nach übernimmt die Finanzverwaltung Baden-Württemberg die Urteilsgrundsätze und verzichtet auf die Revision. Demnach sind bis zum Bilanzstichtag 31.12.2014 (einschließlich) Darlehenszuschreibungen aufgrund von Kursverschiebungen zulässig. Teilwertzuschreibungen ab dem Bilanzstichtag 31.12.2015 sind jedoch lt. Finanzverwaltung - zumindest bei langfristigen Darlehen - weiterhin nicht möglich.

**Finanzverwaltung folgt dem bis zum Bilanzstichtag 31.12.2014**

## 4.3 § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Weil sich dieses Thema ideal für eine mündliche Prüfung eignen haben wir im Teil D einen Systematik-Beitrag zu diesem Themenbereich abgebildet. Nachfolgend sollen nur die aktuellen Änderungen dargestellt werden, ohne auf die grundsätzliche Systematik der Anschaffungskosten und § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einzugehen.

### 4.3.1 Verwaltung wendet Rechtsprechung an

Die Verwaltung<sup>106</sup> hat zur Anwendung der BFH-Rechtsprechung<sup>107</sup> zu anschaffungsnahe Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Stellung genommen und die Rechtsprechung vollständig übernommen. Danach sind folgende Aufwendungen in die Berechnung der 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einzubeziehen:

**Anwendung der Rechtsprechung durch die Verwaltung**

- Originäre Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile.
- Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) des Gebäudes.

<sup>104</sup>FG Baden-Württemberg, Urteil v. 11.7.2017 5 K 1091/15, juris.

<sup>105</sup>B. Neufang/Schäfer, StB 2016 S. 128.

<sup>106</sup>BMF, Schreiben v. 20.10.2017 IV C 1 - S 2171-c/09/10004 :006, BStBl 2017 I S. 1447.

<sup>107</sup>BFH, Urteile v. 14.6.2016 IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992; IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 999; IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996.

## Neufang Akademie

- Schönheitsreparaturen; es muss nicht mehr ein enger räumlichen, zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen bestehen<sup>108</sup>. Damit sind alle Schönheitsreparaturen einzubeziehen.

Außerdem ist bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbstständigen Gebäudeteil abzustellen, wenn das Gesamtgebäude unterschiedlich genutzt wird.

**Prüfung jeweils bezogen auf selbstständige Gebäudeteile**

Die genannten Urteile sind unter Beachtung des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn auf Antrag des Steuerpflichtigen abweichend hiervon die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsauffassung, dass eine gebäudebezogene Prüfung der Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorzunehmen ist, auf Sachverhalte weiter angewendet wird, bei denen der Kaufvertrag bzw. ein ihm gleichstehender Rechtsakt vor dem 1.1.2017 abgeschlossen wurde.

**Vertrauensschutz bei Altfällen**

### 4.3.2 Beseitigung von Substanzschäden ist nicht in 15 %-Grenze einzubeziehen

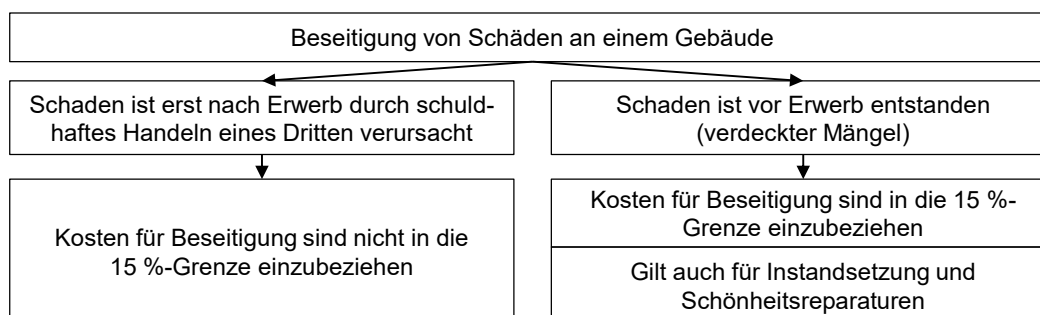
Kosten für (unvermutete) Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Substanzschadens, der nachweislich erst nach Anschaffung des Gebäudes durch das schuldhafte Handeln eines Dritten verursacht worden ist, sind nicht in die Berechnung der 15 %-Grenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG einzubeziehen<sup>109</sup>.

**Beseitigung nachträglicher Schäden ist nicht in 15 %-Grenze einzubeziehen**

Im Gegensatz dazu sind Kosten für die Beseitigung von verdeckten - im Zeitpunkt der Anschaffung bereits vorhandenen - Mängeln oder die Beseitigung von bei Anschaffung des Gebäudes „angelegter“, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte in die Berechnung der 15 %-Grenze einzubeziehen. Gleiches gilt für vorgenommene Instandsetzung und Modernisierung, sog. Schönheitsreparaturen<sup>110</sup>.

**Kosten für Schäden vor dem Erwerb sind einzubeziehen**

Zusammengefasst gilt damit Folgendes:



<sup>108</sup>Entgegen BFH, Urteil v. 25.8.2009 IX R 20/08, BStBl 2010 II S. 125.

<sup>109</sup>BFH, Urteil v. 9.5.2017 IX R 6/16, BFH/NV 2017 S. 1652.

<sup>110</sup>BFH, Pressemitteilung Nr. 61/2017 v. 4.10.2017.



## 4.4 Gesamtplan bei § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG

Kommentarlos hat die Finanzverwaltung im August 2017 das BFH-Urteil v. 16.12.2015<sup>111</sup> im BStBl veröffentlicht. In diesem Urteil wird unter anderem ausgeführt, dass es keinen Grund für die Annahme einer Gesamtplanbetrachtung bei einer zeitgleichen Anwendung des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG gäbe, so dass damit vorweggenommene Erfolge künftig leichter zu strukturieren sind.

**Finanzverwaltung gibt wohl ihre Haltung beim Gesamtplan auf**

Aus gewöhnlich gut unterrichteten Kreisen ist zu hören, dass sich die Referatsleiter der Einkommensteuer des Bundes und der Länder darauf geeinigt haben, im Bereich der vorweggenommenen Erbfolge künftig keine Gesamtplanbetrachtung mehr insoweit anzuwenden<sup>112</sup>.

## 5. § 6a EStG Pensionsrückstellungen

### 5.1 Zinsfuß für Pensionsrückstellung verfassungswidrig?

Der seit 1982 unveränderten Rechnungszinsfuß von 6 % i. S. des § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG zur Ermittlung von steuerlichen Pensionsrückstellungen wird vom Finanzgericht Köln als verfassungswidrig angesehen<sup>113</sup>. Deswegen erfolgte eine Vorlage an das BVerfG<sup>114</sup>.

**Zinsfuß von 6 % verfassungswidrig?**

Praxishinweise
1. Damit müssen zwingend alle betroffenen Fälle offengehalten werden. Die betroffenen Bescheide sind aktuell noch nicht vorläufig i. S. des § 165 AO.
2. Hat die Vorlage Erfolg, führt dies zu höheren Rückstellungswerten in der Steuerbilanz. Handelsbilanzen sind davon nicht betroffen.
3. Den Abzinsungszinssatz bei unverzinslichen Darlehen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i. H. von 5,5 % hat der VI. Senat des BFH zuletzt als unbedenklich hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit beurteilt <sup>115</sup> .

**Fälle offengehalten**

### 5.2 Neues Modell zur Entsorgung von Pensionszusagen: Übernahme gegen Ablösungszahlung

Der BFH hat mit seiner Rechtsprechung<sup>116</sup> einen weiteren Weg zur „Entsorgung einer Pensionszusage“<sup>117</sup> geebnet. Es ist nunmehr möglich, eine „Pensionsrückstellung“ an eine Schwestergesellschaft zu verkaufen, ohne dass dem versorgungsberechtigten Arbeitnehmer Arbeitslohn zufließt. Voraussetzung ist hierfür allerdings, dass dem Arbeitnehmer kein Wahlrecht zusteht, sich den Ablösungsbetrag alternativ an sich selbst auszahlen zu

**Übertragung der Pensionsverpflichtung auf Dritten ohne Zufluss von Arbeitslohn beim Versorgungsberechtigten**

<sup>111</sup>BFH, Urteil v. 16.12.2015 IV R 8/12, BStBl 2017 II S. 766.

<sup>112</sup>So auch Korn/Strahl, NWB 2017 S. 3715, Tz. III.5 mit Hinweis auf Mitteilung des Finanzpräsident Weilbach (OFD Karlsruhe) v. 9.10.2017.

<sup>113</sup>FG Köln, Beschluss v. 12.10.2017 10 K 977/17, juris.

<sup>114</sup>Az. des BVerfG: 2 BvL 22/17.

<sup>115</sup>BFH, Urteil v. 13.7.2017 VI R 62/15, BFH/NV 2018 S. 88.

<sup>116</sup>BFH, Urteil v. 18.8.2016 VI R 18/13, BStBl 2017 II S. 730; damit überholt BFH, Urteil v. 12.4.2007 VI R 6/02, BStBl 2007 II S. 581.

<sup>117</sup>Neufang/Stahl/Schäfer, BB 2017 S. 1559.

## Neufang Akademie

lassen. Der Zufluss des Arbeitslohns erfolgt erst bei der späteren Auszahlung der Versorgungsleistung.

Die Verwaltung hat den Anwendungsbereich dieser Rechtsprechung jedoch begrenzt<sup>118</sup>: Sie lässt die o. g. Gestaltung nur in Fällen von beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern, welche nicht unter das Betriebsrentengesetz fallen, zu.

**Beschränkte Anwendung durch Verwaltung**

Dagegen soll nach Verwaltungsauffassung einem Arbeitnehmer dann Arbeitslohn zufließen, wenn der Durchführungsweg nach dem Betriebsrentengesetz und somit bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter von einer Pensions-/ Direktzusage oder von einer Versorgungszusage über eine Unterstützungskasse auf einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung gewechselt wird und der Arbeitgeber in diesem Zusammenhang einen Ablösungsbetrag zahlt.

**Zufluss von Arbeitslohn bei Übertragung der Pensionsverpflichtung eines nicht beherrschenden Gesellschafters**

### Praxishinweise

1. Ob diese Verwaltungsauffassung mit der neueren Rechtsprechung des BFH<sup>119</sup> vereinbar ist, wird u. E. erst die künftige Rechtsprechung zeigen; dazu bereits anhängige Verfahren sind uns nicht bekannt.
2. Von einem steuerpflichtigen Ablösungsbetrag hat der Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten. Zur Vermeidung einer verdeckten Einlage oder einer vGA ist die Angemessenheit des Ablösungsbetrags - ggf. unter Vorlage eines Nachweises durch eine Versicherung - zu prüfen.
3. Die Übernahme einer Versorgungszusage durch einen neuen Arbeitgeber stellt lediglich einen Schuldnerwechsel dar. Die derartige Übertragung einer Direktzusage ist somit u. E. weiterhin lohnsteuerfrei möglich.

### 5.3 Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen

Besteht bei Pensionszusagen eine sog. Überversorgung, so muss die Rückstellung anteilig i. H. der Überversorgung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG gekürzt werden.

Von einer Überversorgung wird ausgegangen, wenn die insgesamt zusagten Leistungen der betrieblichen Altersversorgung (Direktzusage, Direktversicherung, Pensionskasse, Unterstützungskasse und Pensionsfonds) zusammen mit einer zu erwartenden Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung höher sind als 75 % der Bezüge (sämtliche Bezüge einschließlich gewinnabhängiger Sonderzahlungen wie z. B. Tantiemen<sup>120</sup>) des Versorgungsberechtigten<sup>121</sup>.

**Überversorgung, wenn Pension mehr als 75 % des Aktivgehalts beträgt**

<sup>118</sup>BMF, Schreiben v. 4.7.2017 IV C 5 - S 2333/16/10002, BStBl 2017 I S. 883.

<sup>119</sup>BFH, Urteil v. 18.8.2016 VI R 18/13, BStBl 2017 II S. 730.

<sup>120</sup>BMF, Schreiben v. 3.11.2004 IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl 2004 I S. 1045, Rz. 11.

<sup>121</sup>BFH, Urteil v. 31.3.2004 I R 70/03, BStBl 2004 II S. 937; BMF, Schreiben v. 3.11.2004 IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl 2004 I S. 1045, Rz. 7.

## Praxishinweise

1. Die Überversorgung ist nicht als vGA zu korrigieren, sondern im Rahmen der Bilanzberichtigung für den Rückstellungswert nach § 6a EStG. Dies hat zur Konsequenz, dass eine Korrektur den gesamten falschen Ansatz betrifft und damit auch die in den Vorjahren erfolgten, zu hohen Zuführungen zur Pensionsrückstellung<sup>122</sup>. Es liegt somit bei Rückstellungsminderung noch kein steuerpflichtiger Zufluss beim Pensionsberechtigten vor.
2. Bei einer endgehaltsabhängigen Pensionszusage erfolgt die Korrektur für eine Überversorgung außerbilanziell als vGA (bei Pensionszusagen von mehr als 75 % der Aktivbezüge)<sup>123</sup>.

**Korrektur der Pensionsrückstellung**

Die Prüfung einer Überversorgung ist an jedem Bilanzstichtag erneut vorzunehmen; eine einmal positive Prüfung führt nicht automatisch zu einer dauerhaften Anerkennung der Zusage. Probleme können sich insbesondere bei Gehaltsminderungen ergeben, bei denen sodann eine Mischberechnung vorzunehmen ist. Dabei werden die Tätigkeitszeiten gewichtet, sodass bereits erdiente Pensionsansprüche weiterhin bilanziell berücksichtigt werden können und die Pensionszusage nicht auf 75 % des neuen (niedrigeren) Aktivgehalts reduziert werden muss. Dies gilt bei Gesellschafter-Geschäftsführern sowohl bei einer Herabsetzung des Gehaltsniveaus aufgrund eines Wechsels des Beschäftigungsgrades (z. B. infolge einer Umstellung von einem Vollzeit- zu einem Teilzeitbeschäftigungsverhältnis) als auch wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Kapitalgesellschaft<sup>124</sup>.

**Probleme bei Gehaltsherabsetzungen**

Der für die Berechnung der zulässigen Pensionshöhe notwendige Grenzwert G ist gemäß der nunmehr durch den BFH<sup>125</sup> bestätigten Verwaltungsauffassung nach folgender Formel zu ermitteln<sup>126</sup>:

$$G = [g \times (m1/n)] + [g \times (b/100) \times (m2/n)]$$

Erläuterungen zur Formel:

g = bislang gültige %-Grenze (vor dem erstmaligen Wechsel des Beschäftigungsgrads beträgt diese immer 75 %)

b = aufgrund des Wechsels des Beschäftigungsgrads geändertes Gehaltsniveau auf Basis des ursprünglichen Beschäftigungsgrads (= 100)

m1 = Zeitraum, für den die bisherige %-Grenze maßgebend war

m2 = Zeitraum, für den die neue %-Grenze maßgebend ist

n = Gesamtlaufzeit des Dienst- oder sonstigen Rechtsverhältnisses

<sup>122</sup>Lang, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG, Teil D, Rz. 579.

<sup>123</sup>Lang, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG, Teil D, Rz. 580a.

<sup>124</sup>Lang, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG, Teil D, Rz. 589.

<sup>125</sup>BFH, Urteil v. 20.12.2016 I R 4/15, BStBl 2017 II S. 678.

<sup>126</sup>BMF, Schreiben v. 3.11.2004 IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl 2004 I S. 1045, Rz. 19.

# Neufang Akademie

## Sachverhalt

Gesellschafter-Geschäftsführer X hat 20 Jahre lang ein Gehalt i. H. von monatlich 10.000 € bezogen. Die letzten 5 Jahre bis zum Eintritt in den Ruhestand erhält er aufgrund des Wechsels in ein Teilzeitbeschäftigungsverhältnis nur noch die Hälfte der vollen Bezüge (5.000 € monatlich). In der Vergangenheit war X endgehaltsunabhängig eine Pension i. H. von 7.500 € zugesagt.

## Stellungnahme

Bei Anwendung der allgemeinen Überversorgungsgrundsätze könnte die Pensionsrückstellung nach der Gehaltsherabsetzung nur noch aus (75 % von 5.000 € =) 3.750 € berechnet werden. Dem ist jedoch nicht so.

Berechnung des Grenzwertes G:

$$G = [75 \times (20/25)] + [75 \times (50/100) \times (5/25)] = [60] + [7,5] = 67,5$$

Der Berechnung der Pensionsrückstellung wird somit eine Pension i. H. von (67,5 % von 10.000 € =) 6.750 € zugrunde gelegt (anstatt 7.500 € und anstatt 3.750 € bei strikter Anwendung der 75 %-Grenze).

Dies gilt unabhängig davon, dass X auch nach der Gehaltsherabsetzung zivilrechtlich immer noch einen Pensionsanspruch i. H. von 7.500 € hat. Folglich darf diese Kürzung der Pensionsrückstellung nur für die Steuerbilanz, nicht aber für die Handelsbilanz erfolgen.

### Praxishinweis

Die zu einer Überversorgung führende Gehaltsherabsetzung ist nicht anders zu behandeln wie der Verzicht auf den future service der Pensionszusage<sup>127</sup>. Eine verdeckte Einlage und ein fiktiver Zufluss von Arbeitslohn beim Gesellschafter sind daher nicht anzunehmen.

**Verzicht auf future service**

Bei einer nur vorübergehenden betriebsbedingten Gehaltsherabsetzung muss es im Zuge einer Verminderung des Gehalts in einer Unternehmenskrise nicht zwingend sofort zu einer Absenkung der Versorgung kommen, um den Maßgaben der Überversorgung zu entsprechen<sup>128</sup>. Nach Literaturmeinung kann somit eine Gehaltsherabsetzung für die Zeit von bis zu zwölf Monaten ohne Auswirkung für die Pensionszusage bleiben<sup>129</sup>.

**Keine Anpassung der Pension bei kurzfristigen Gehaltskürzungen**

## 6. § 6b EStG Rückwirkung der Stundung nach § 6b Abs. 2a EStG eingeschränkt möglich

Bei Reinvestitionen in einem EU-/EWR-Betriebsvermögen sah § 6b EStG keine Übertragung der stillen Reserven ins Ausland vor, was einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bedeutet<sup>130</sup> und somit den Gesetzgeber zur Reaktion in Form des neu geschaffenen § 6b Abs. 2a EStG (durch Steueränderungsgesetz 2015<sup>131</sup>) zwang. Dieser räumt dem Steuerpflichtigen einen

**Stundungsregelung bei Investition in EU/EWR**

<sup>127</sup>Lang, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG, Teil D, Rz. 590.

<sup>128</sup>BFH, Urteil v. 27.3.2012 I R 56/11, BStBl 2012 II S. 665.

<sup>129</sup>Lang, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 KStG, Teil D, Rz. 590.

<sup>130</sup>EuGH, Urteil v. 16.4.2015 C-591/13, DStR 2015 S. 870.

<sup>131</sup>Steueränderungsgesetz v. 2.11.2015, BStBl 2015 I S. 846.

## Neufang Akademie

Anspruch auf zinslose Stundung der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuer in fünf gleichen Jahresraten ein. Voraussetzung ist lt. Gesetzeswortlaut, dass im Jahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Jahren ein begünstigtes Wirtschaftsgut in einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR angeschafft oder hergestellt wird. Weil das Gesetz im Falle der Nichtinvestition jedoch keine Sanktionierung oder Rückgängigmachung der Stundung vorsieht, kann somit im Ergebnis für jeden Verkauf eines Wirtschaftsgutes i. S. des § 6b Abs. 1 EStG eine zinslose rätierliche Steuerstundung auf fünf Jahresraten erreicht werden, was ein beliebtes Instrumentarium der Steuergestaltung darstellt<sup>132</sup>.

Die Stundungsregelung des § 6b Abs. 2a EStG ist nach dem Gesetzeswortlaut auch auf Veräußerungsgewinne anzuwenden, die vor dem 6.11.2015 entstanden sind (§ 52 Abs. 14 Satz 1 EStG). Nach § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG kann der Stundungsantrag allerdings nur „im“ (präziser wäre „für“, weil der Antrag spätestens noch bei Abgabe der jeweiligen Steuererklärung gestellt werden kann) Wirtschaftsjahr der Veräußerung gestellt werden. Von Bedeutung sind daher die Fälle, in denen der Veräußerungsvorgang und die Abgabe der Steuererklärung vor dem 6.11.2015 erfolgt sind und deswegen die Stundungsregelung bislang nicht beansprucht wurde.

In diesen Fällen ist nach der aktuellen Rechtsprechung<sup>133</sup> auf Antrag

- a) die Rücklagenauflösung ohne Zinszuschlag i. S. des § 6b Abs. 7 EStG vorzunehmen und
- b) der aus der Rücklagenauflösung entstehende Steuerbetrag in fünf gleichen Jahresbeträgen zu stunden.

Es genügt insofern ein nachträglich gestellter Stundungsantrag.

Was sich auf den ersten Blick verlockend anhört (zinslose Auflösung „alter“ § 6b-Rücklagen) ist in seinem Anwendungsbereich u. E. jedoch sehr eingeschränkt, denn der Antrag wird erst nach Ablauf der Reinvestitionsfrist i. S. des § 6b EStG gestellt. Zu diesem Zeitpunkt steht bereits fest, ob im EU-/EWR-Ausland investiert wurde. Liegt keine Investition vor, ist der Tatbestand des § 6b Abs. 2a EStG nicht erfüllt, sodass keine Stundung möglich ist. Die Möglichkeit existiert damit nur, wenn tatsächlich im EU-/EWR-Ausland re-investiert wurde.

Wurde die Steuer bereits im Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage entrichtet und ist der Bescheid verfahrensrechtlich noch änderbar, ist die am jeweiligen Stichtag zu viel entrichtete Steuer nach § 233a AO zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt mit der erstmaligen Steuerfestsetzung.

**Stundungsregelung rückwirkend anzuwenden**

**Bei Auflösung Rücklage greift Stundungsregelung**

**Anwendung nur bei tatsächlicher EU/EWR-Reinvestition**

**Verzinsung**

---

<sup>132</sup>B. Neufang/Schäfer, StB 2016 S. 92.  
<sup>133</sup>BFH, Urteil v. 22.6.2017 VI R 84/14, BFH/NV 2017 S. 1377.

## Praxishinweis

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 6b Abs. 10 EStG) werden von § 6b Abs. 2a EStG nicht erfasst<sup>134</sup>.

### 7. § 7 EStG Abgrenzung Erwerb Praxis und Vertragsarztzulassung

Nach Auffassung des BFH lassen sich die Anschaffungskosten beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis, soweit sie nicht auf die erworbenen materiellen Wirtschaftsgüter entfallen, nicht auf die einzelnen immateriellen Wirtschaftsgüter „Praxiswert“, „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“ sowie dem „Patientenstamm“ aufteilen<sup>135</sup>. Es liegt stattdessen ein gesamtes immaterielles Wirtschaftsgut als abschreibbarer Praxiswert vor. In dem erworbenen „Praxiswert“ sind somit insbesondere der Vorteil aus der Vertragsarztzulassung und der Patientenstamm mitenthalten.

**Keine Kaufpreis-  
aufteilung der  
immateriellen WG  
beim Erwerb einer  
Praxis**

## Praxishinweise

1. Damit können die gesamten Anschaffungskosten abgeschrieben werden.
2. Die Nutzungsdauer für einen Praxiswert liegt nach der Rechtsprechung zwischen drei und fünf Jahren<sup>136</sup>.
3. Auch ein Überpreis (Zuschlags zum Verkehrswert) ist Teil des Praxiswerts<sup>137</sup>.
4. Der Erwerb einer Praxis als Sachgesamtheit ist zu unterscheiden von dem Sonderfall, in dem lediglich die mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen Marktchancen, wie Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung im Zulassungsbereich, übertragen werden. Dies kann dann der Fall sein, wenn ein Arzt an den veräußernden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der Vertragsarztzulassung leistet, ohne jedoch dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen will. In diesem Fall wird nur die Vertragsarztzulassung als selbstständigen Wirtschaftsgut erworben<sup>138</sup>. Diese Vertragsarztzulassung als getrenntes immaterielles Wirtschaftsgut unterliegt keiner Abnutzung<sup>139</sup>. Die Beweislast, dass ein solcher Sonderfall vorliegt, liegt bei der Finanzverwaltung<sup>140</sup>.

**Anschaffungskosten  
komplett  
abschreibbar**

**Auch bei Überpreis**

**Nur in Sonderfällen  
nicht abnutzbare  
Vertragsarzt-  
zulassung**

### 8. § 7g EStG Neues BMF-Schreiben zum Investitionsabzugsbetrag

Durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz wurden beim Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG ab 2016 einige Neuerungen eingeführt. Unter anderem müssen seitdem die Wirtschaftsgüter nicht mehr der Funktion nach benannt

**Neues BMF-Schrei-  
ben zum Investi-  
tionsabzugsbetrag**

134B. Neufang/Schäfer, StB 2016 S. 92.

135BFH, Urteil v. 21.2.2017 VIII R 56/14, BStBl 2017 II S. 694.

136BFH, Urteil v. 24.2.1994 IV R 33/93, BStBl 1994 II S. 590.

137BFH, Urteil v. 21.2.2017 VIII R 56/14, BStBl 2017 II S. 694.

138BFH, Urteil v. 9.8.2011 VIII R 13/08, BStBl 2011 II S. 875.

139BFH, Urteil v. 21.2.2017 VIII R 7/14, BStBl 2017 II S. 689.

140FG Köln, Urteil v. 26.1.2012 6 K 4538/07, EFG 2012 S. 1128.

# Neufang Akademie

werden. Die Verwaltung hat reagiert und ein überarbeitetes BMF-Schreiben<sup>141</sup> zum Investitionsabzugsbetrag veröffentlicht.

Nachfolgend werden lediglich die wichtigsten Punkte dieses Schreibens dargestellt.

## 8.1 Voraussetzungen für die Inanspruchnahme

Begünstigt sind weiterhin nur aktive Betriebe, d. h. Betriebe die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen<sup>142</sup>. Bei Personengesellschaften ist eine Bildung sowohl im Gesamthands- als auch im Sonder-Betriebsvermögen eines Gesellschafters möglich. Der Abzug von Investitionsabzugsbeträgen für Wirtschaftsgüter, die sich bereits im Gesamthands- oder Sonder-Betriebsvermögen befinden, ist nicht zulässig<sup>143</sup>.

**Nur aktive Betriebe**

**Bei PersG auch im S-BV möglich**

Praxishinweis
Zu der Frage, ob ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag auch für Investitionen im Sonder-Betriebsvermögen eines Gesellschafters verwendet werden kann, ist beim BFH ein Verfahren anhängig (Az.: VI R 44/16). Auf dieses Verfahren weist auch das BMF-Schreiben hin <sup>144</sup> .

Bei Betriebsneugründungen hat der Steuerpflichtige die Betriebseröffnungsabsicht glaubhaft darzulegen. Indizien hierfür sind<sup>145</sup>:

- eine Gewerbeanmeldung,
- beantragte Kredite oder
- Unterlagen, aus denen sich die geplante Anschaffung oder Herstellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt (z. B. Kostenvoranschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen oder Bestellungen).

**Bei Betriebsneugründungen ist die Betriebseröffnungsabsicht glaubhaft darzulegen**

Für eine beabsichtigte Betriebseröffnung spricht außerdem dafür, dass der Steuerpflichtige bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist oder dass die einzelnen zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitlich zusammenhängende Abfolge mit dem Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellen.

## 8.2 Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags

Ein Investitionsabzugsbetrag kann ohne weitere Angaben entweder im Rahmen der Steuererklärung oder - bei Vorliegen der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen - nach der erstmaligen Steuerfestsetzung (z. B. im Rechtsbehelfsverfahren oder durch Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 Satz 1

**IAB kann bis zur Bestandskraft des Steuerbescheides gebildet werden**

141 BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423.

142 BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 1.

143 BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 4.

144 BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 5.

145 BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 3.

# Neufang Akademie

Nr. 2a AO) geltend gemacht werden. Das gilt auch bei noch nicht abgeschlossenen Betriebseröffnungen. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung von Investitionsabsichten ist nicht erforderlich<sup>146</sup>.

Praxishinweise
1. Damit kann ein Investitionsabzugsbetrag auch zur Kompensation von Gewinnerhöhungen nach einer Außenprüfung gebildet werden <sup>147</sup> . Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags unterliegt den verfahrensrechtlichen Grenzen. In Fällen des § 177 AO kann der Investitionsabzugsbetrag maximal das Prüfungsergebnis auf 0 € kompensieren, in den Fällen des § 164 Abs. 2 AO auch darüber hinaus.
2. Im Hinblick auf eine Erstattung von Zinsen im Sinne von § 233a AO ist eine Geltendmachung bis zur Bestandskraft, letztmals im finanzgerichtlichen Verfahren möglich.

## 8.3 Bildung des Investitionsabzugsbetrags

Die Bildung und der Abzug des Investitionsabzugsbetrags mindern den Gewinn. Die Minderung erfolgt außerhalb der Bilanz<sup>148</sup>.

**Bildung außerhalb der Bilanz**

## 8.4 Durchführung einer begünstigten Investition

Wird in ein begünstigtes Wirtschaftsgut investiert, kann im Investitionsjahr ein gebildeter Investitionsabzugsbetrag auf dieses Wirtschaftsgut übertragen werden, wenn die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen voraussichtlich erfüllt werden<sup>149</sup>. Die Übertragung erfolgt in zwei Schritten:

**Auflösung wegen Investition**

- Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG sowie
- Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG.

Praxishinweise
1. Bei der Übertragung der Investitionsabzugsbeträge empfiehlt es sich jeweils die „ältesten“ Investitionsabzugsbeträge zu übertragen, um eine Verzinsung zu vermeiden, falls nicht alle Investitionsabzugsbeträge übertragen werden können.
2. Hinsichtlich der Kürzung der Anschaffungskosten besteht nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG ein Wahlrecht. Normalerweise wird dieses Wahlrecht in Anspruch genommen, weil es im aktuellen Jahr zum steuerlich günstigsten Ergebnis führt. Erfolgt eine Kürzung, sind die gekürzten Anschaffungskosten die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG und die Sonder-AfA nach § 7g Abs. 5 EStG.

146BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 21.

147BFH, Urteile v. 23.3.2016 IV R 9/14, BStBl 2017 II S. 295; v. 28.4.2016 I R 31/15, BStBl 2017 II S. 306.

148BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 54.

149BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 27.



# Neufang Akademie

## 8.5 Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen

Das Wirtschaftsgut muss bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung bzw. Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres (§ 7g Abs. 4 Satz 1 EStG)<sup>150</sup>

- in einer inländischen Betriebsstätte genutzt werden und
- ausschließlich oder so gut wie ausschließlich betrieblich genutzt werden.

**Verbleibensvoraussetzungen**

Hat die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG zur Anwendung der GWG- oder Sammelpostenregelung (§ 6 Abs. 2 oder 2a EStG) geführt, sind aus Vereinfachungsgründen die Einhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen im Sinne des § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG nicht zu prüfen<sup>151</sup>.

**Keine Verbleibensvoraussetzungen bei GWG und Sammelposten**

Wurden die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen nicht eingehalten, sind die bereits berücksichtigten Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 2 EStG rückgängig zu machen<sup>152</sup>. Dadurch erhöhen sich die AfA-Bemessungsgrundlage und die Abschreibungen entsprechend.

**IAB ist wieder rückabzuwickeln**

Wurden noch andere begünstigte Investitionen getätigt, kann der rückgängig gemachte Investitionsabzugsbetrag auf eine andere begünstigte Investition übertragen werden, soweit die Veranlagung für das jeweilige Investitionsjahr verfahrensrechtlich noch änderbar ist<sup>153</sup>.

**Übertragung auf andere begünstigte Investition**

Ist die dreijährige Investitionsfrist zum Zeitpunkt der Rückgängigmachung noch nicht abgelaufen, können die betreffenden Investitionsabzugsbeträge entweder nach § 7g Abs. 3 EStG vorzeitig rückgängig gemacht oder für eventuelle künftige Investitionen verwendet werden.

### Praxishinweis

Der Steuerpflichtige hat, wenn die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen nicht eingehalten sind, die maßgebenden Sachverhalte spätestens mit Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr anzuzeigen, in dem das die jeweilige Rückabwicklung auslösende Ereignis (z. B. Ablauf der Investitionsfrist, schädliche Verwendung) eintritt<sup>154</sup>.

## 9. § 15 EStG Gewerbliche Einkünfte und Personengesellschaften

### 9.1 Gewerbliche Prägung bei einer Einheits-GmbH & Co. KG

Eine Einheits-GmbH & Co. KG unterscheidet sich von einer klassischen GmbH & Co. KG dadurch, dass der Gesellschafter der Komplementär-GmbH die KG selbst ist, sodass sich folgendes Bild ergibt:

**Form der Einheits-GmbH & Co. KG**

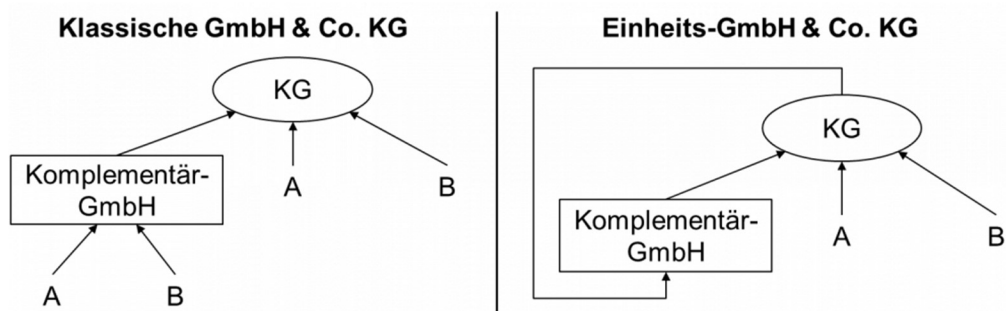
<sup>150</sup>BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 35.

<sup>151</sup>BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 36.

<sup>152</sup>BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 50.

<sup>153</sup>BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 51.

<sup>154</sup>BMF, Schreiben v. 20.3.2017 IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 56.



Steuerlich ist ein großer Vorteil der GmbH & Co. KG, die Möglichkeit der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, womit an sich vermögensverwaltende Tätigkeiten als gewerbliche Einkünfte behandelt werden. Dadurch lassen sich beispielsweise Betriebsaufspaltungen absichern, um das Entstricken der stillen Reserven in der Besitzgesellschaft - z. B. bei Erbfällen - zu vermeiden. Auch ergibt sich im Gesellschafterwechsel ein großer Vorteil, denn statt der Wechsel des GmbH-Gesellschafters kann ein Wechsel des Kommanditisten auch ohne Notar erfolgen, was Gesellschafterwechsel kostengünstiger und agiler gestaltet.

Im Hinblick auf die gewerbliche Prägung bei einer Einheits-GmbH & Co. KG hat der BFH in seiner jüngsten Rechtsprechung<sup>155</sup> für mehr Klarheit gesorgt und sich speziell mit der Thematik Geschäftsführung auseinandergesetzt, denn problematisch war bislang, dass nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die Geschäftsführung der KG nur durch die Komplementär-GmbH (oder externe Dritten) erfolgen darf. Bei einer Einheits-GmbH & Co. KG muss jedoch zumindest teilweise die Geschäftsführung ausgelagert werden. In der Praxis üblich ist die partielle Auslagerung auf die Kommanditisten, soweit es die Geschäftsführung im Hinblick auf die Ausübung der Rechte an der Komplementär-GmbH betrifft. Diese partielle Geschäftsführungsbefugnis der Kommanditisten ist notwendig, weil sich sonst der GmbH-Geschäftsführer aufgrund des sog. Zirkelbezug<sup>156</sup>, quasi selbst - entgegen dem Sinn und Zweck von § 46 Nr. 5 und Nr. 6 GmbHG - kontrollieren würde<sup>157</sup>.

**Neue BFH-Rechtsprechung bei Einheits-GmbH & Co. KG**

## Praxishinweise

- Wir empfehlen dringend bei einer Einheits-GmbH & Co. KG mit Hilfe einer abweichenden vertraglichen Regelung klar zu vereinbaren, wie die Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnis ausgestaltet wird. Anhaltspunkte hierzu bietet die Rechtsprechung der Zivilgerichte.

**Praxisempfehlung: Regelung der Entlastung, Bestellung und Abberufung im Gesellschaftsvertrag**

<sup>155</sup>BFH, Urteil v. 13.7.2017 IV R 42/14, BStBl 2017 II S. 1126.

<sup>156</sup>Kamchen/Kling, NWB 2015 S. 3853, Tz. III.3.

<sup>157</sup>BGH, Urteil v. 16.7.2007 II ZR 109/06, juris.

## Neufang Akademie

2. Unser Formulierungsvorschlag für den KG-Vertrag diesbezüglich lautet<sup>158</sup>:

- „(1) Soweit es um die Wahrnehmung der Rechte aus oder an den der Gesellschaft gehörenden Geschäftsanteilen an der Komplementärin geht, ist die Komplementärin von der Geschäftsführung und Vertretung an sich selbst ausgeschlossen. Anstelle der persönlich haftenden Gesellschafterin sind die Kommanditisten zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaftsrechte an der Komplementärin nach den nachfolgenden Absätzen befugt.
- (2) Die Kommanditisten sind dabei von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.
- (3) Beschlüsse der Kommanditisten bedürfen der Einstimmigkeit<sup>159</sup>.
- (4) Zur Beschlussfassung ist eine Kommanditistenversammlung am Sitz der Gesellschaft einzuberufen. Es gelten die Regelungen über Gesellschafterversammlungen entsprechend“.

3. Möglich ist auch die „Auslagerung“ auf einen Beirat.

**Musterformulierung**

Glücklicherweise entschied der IV. Senat des BFH<sup>160</sup>, dass diese teilweise Verlagerung der Geschäftsführung auf die Kommanditisten für die gewerbliche Prägung der Einheits-GmbH & Co. KG unschädlich ist.

**IV. Senat:  
Gewerbliche  
Prägung bleibt  
erhalten**

### Praxishinweise

1. Die Verwaltung hat das Urteil inzwischen im BStBl veröffentlicht, scheint damit wohl die Meinung des IV. Senates zu teilen. Damit kann diese Form der Gestaltung in der Praxis endlich genutzt werden.
2. Zur Frage der gewerblichen Prägung einer Einheits-GmbH & Co. KG sind beim II. Senat des BFH noch zwei Verfahren anhängig (Az.: II R 60/14 und II 61/14).
3. Mit einer Übertragung der Geschäftsführung im Innenverhältnis auf einen Kommanditisten kann eine zivilrechtliche Haftungsbeschränkung erreicht werden, gleichwohl liegen einkommensteuerrechtlich Überschusseinkünfte vor. Diese Gestaltung ist insb. bei Grundstücksgesellschaften mit Sonder-AfA sinnvoll, wenn eine spätere Veräußerung außerhalb der Frist des § 23 EStG erfolgen soll.

**Anhängige  
Verfahren beim  
II. Senat**

**Gestaltungsmöglichkeit bewusst  
ohne Prägung**

## 9.2 Abschreibung in einer Ergänzungsbilanz

Bei einem Gesellschafterwechsel in einer mehrköpfigen Personengesellschaft erfolgt regelmäßig eine Buchwertkorrektur über eine positive Ergänzungsbilanz für den neu Eingetretenen. Nach Ansicht des BFH<sup>161</sup>, der nun die Ver-

**Gleichstellung zum  
Einzelunternehmer**

<sup>158</sup>Vgl. auch BFH, Urteil v. 13.7.2017 IV R 42/14, BStBl 2017 II S. 1126, Rz. 2; zu einem weiterem Formulierungsvorschlag einschließlich einem Formulierungsvorschlag im Hinblick auf die GmbH-Satzung siehe Hamminger, NWB 2017 S. 1670, Tz. IV.

<sup>159</sup>Alternativ: Beschlüsse der Kommanditisten, welche Verfügungen über Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH, Änderung ihres Gesellschaftsvertrag oder ihre Auflösung zum Gegenstand haben, bedürfen der Einstimmigkeit, sonstige Beschlüsse der Mehrheit der Stimmen, wobei je ein € vereinbartes Kommanditkapital eine Stimme gewährt (nach Kamchen/Kling, NWB 2015 S. 3853, Tz. III.3.c).

<sup>160</sup>BFH, Urteil v. 13.7.2017 IV R 42/14, BStBl 2017 II S. 1126.

<sup>161</sup>BFH, Urteil v. 20.11.2014 IV R 1/11, BStBl 2017 II S. 34.

# Neufang Akademie

waltung folgt<sup>162</sup>, ist die anschließende Abschreibung für den neu Eingetretenen anhand der Rest-Nutzungsdauer beim Eintrittszeitpunkt vorzunehmen, wie nachfolgendes Beispiel verdeutlichen soll:

## Sachverhalt<sup>163</sup>

A erwirbt am 1.1.01 zum Preis von 35.000 € einen 50 %igen Mitunternehmeranteil an einer KG, zu deren Betriebsvermögen ausschließlich ein abnutzbares Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 20.000 € gehört (ursprüngliche AK 100.000 €, bisher linear auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben, d. h. jährlicher Abschreibungsbetrag 10.000 €). Im Zeitpunkt des Erwerbs des Mitunternehmeranteils beträgt die Nutzungsdauer für das gebrauchte Wirtschaftsgut noch fünf Jahre. In einer Ergänzungsbilanz des A auf den Erwerbzeitpunkt ist ein Mehrbetrag von 10.000 € (Kaufpreis 35.000 € ./. anteiliger Buchwert 25.000 €) auszuweisen.

## Stellungnahme

A hat AK i. H. von 35.000 € für den Erwerb des Anteils an dem Wirtschaftsgut aufgewendet, wovon 25.000 € in der Gesellschaftsbilanz und 10.000 € in der Ergänzungsbilanz auszuweisen sind.

AfA-Anteil des A gesamt: AK gesamt 35.000 € x 1/5 =	7.000 €
bereits in der Gesellschaftsbilanz berücksichtigte AfA (1/2 von 10.000 €)	<u>./. 5.000 €</u>
noch in der Ergänzungsbilanz zu berücksichtigende AfA	<u><u>2.000 €</u></u>

## Praxishinweis

Hinsichtlich der Abschreibung von Mehr- oder Minderwerten in einer Ergänzungsbilanz im Rahmen von Einbringungsvorgängen nach § 24 UmwStG ergeben sich<sup>164</sup> keine Änderungen durch das zugrundeliegende BFH-Urteil<sup>165</sup>. Hier verbleibt es bei der in der Ergänzungsbilanz - parallel zur Abschreibung in der Gesamthandsbilanz - vorzunehmenden gesellschafterbezogenen Korrektur der dem einbringenden Gesellschafter hinsichtlich seiner höheren oder geringeren Anschaffungskosten gegenüber der Gesamthandsbilanz zuzuordnenden zu niedrigen oder zu hohen Abschreibung<sup>166</sup>.

**Behandlung bei § 24 UmwStG**

## 9.3 Wegfall der korrespondierenden Bilanzierung eines Gesellschafterdarlehens bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils

Verbindlichkeiten einer Personengesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter stellen - sofern es sich um Fremdkapital handelt - bei diesem (aktives) Sonder-Betriebsvermögen I dar. Hierbei gilt der Grundsatz der sog. korrespondierenden Bilanzierung, d. h. die Höhe der in der Gesamthandsbilanz passivierten Verbindlichkeit entspricht der Höhe der in der Sonder-Bilanz aktivierten Forderung<sup>167</sup>; Teilwertberichtigungen kommen nicht in Betracht<sup>168</sup>.

**Gesellschafter-Forderung = S-BV mit korrespondierender Bilanzierung**

162 BMF, Schreiben v. 19.12.2016 IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl 2017 I S. 34.

163 BMF, Schreiben v. 19.12.2016 IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl 2017 I S. 34.

164 Mit Ausnahme der Fälle des § 24 Abs. 4 i. V. mit § 23 Abs. 4 Halbsatz 1 UmwStG.

165 BFH, Urteil v. 20.11.2014 IV R 1/11, BStBl 2017 II S. 34; so auch BMF, Schreiben v. 19.12.2016 IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl 2017 I S. 34, Tz. 2.

166 BFH, Urteil v. 28.9.1995 IV R 57/94, BStBl 1996 II S. 68.

167 Krumm, in Blümich, EStG, § 5 Rz. 479a.

168 BFH, Urteil v. 5.6.2003 IV R 35/02, BStBl 2003 II S. 871.

# Neufang Akademie

Dieser Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung endet, wenn ein Gesellschafterwechsel erfolgt<sup>169</sup>.

## 10. § 16 EStG BFH richtet Realteilung neu aus

### 10.1 Sachwertabfindung als Realteilung

Eine Realteilung i. S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist - auch nach Stellung im Gesetz - eine besondere Form der Betriebsaufgabe einer Personengesellschaft. Die Verwaltung sieht es bislang als notwendig an, dass das Element der Aufgabe auf Ebene der Gesellschaft erfüllt wird, d. h. dass entweder die Personengesellschaft selbst beendet wird oder sich zumindest nachhaltig wirtschaftlich verändert<sup>170</sup>. Letzteres ist z. B. der Fall, wenn ein Gesellschafter unter Mitnahme eines Teilbetriebes ausscheidet<sup>171</sup>.

Mit Urteil vom 30.3.2017<sup>172</sup> hat der IV. Senat des BFH diese Ausrichtung erweitert und entschieden, dass auch eine Sachwertabfindung (Ausscheiden unter Mitnahme eines einzelnen Wirtschaftsgutes) als Realteilung zu betrachten ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dem IV. Senat des BFH genügt damit das Betriebsaufgabeelement auf Ebene des Gesellschafters. Damit ist das erst im Dezember 2016 aktualisierte BMF-Schreiben<sup>173</sup> bereits wieder überholt. Nachstehend wird die Problematik mittels eines Sachverhalts erläutert.

#### Sachverhalt

Die Gesellschafter der A+B+C-GbR beschließen die Naturalteilung der GbR (StB-Sozietät; A, B und C sind zu je ein Drittelbeteiligt). Die Gesellschafter A und B übernehmen die Mandanten, das Inventar sowie das Personal und führen damit die Kanzlei fort. C erhält das Bürogebäude, welches er seinen ehemaligen Partnern A und B entgeltlich überlässt.

Das Bürogebäude wird bei C

- a) Privatvermögen
- b) Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i. S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

#### Stellungnahme

Es ist nach der bisherigen Verwaltungsauffassung keine Realteilung, sondern vom Grundsatz her eine Mitunternehmeranteilsveräußerung von C gegen Sachwertabfindung vorliegend<sup>174</sup>.

---

169BFH, Urteil v. 16.3.2017 IV R 1/15, BStBl 2017 II S. 943.

170BMF, Schreiben v. 20.12.2016 IV C 6 - S 2242/07/10002 :004, BStBl 2017 I S. 36.

171BFH, Urteil v. 17.9.2015 III R 49/13, BStBl 2017 II S. 37.

172BFH, Urteil v. 30.3.2017 IV R 11/15, BFH/NV 2017 S. 1125.

173BMF, Schreiben v. 20.12.2016 IV C 6 - S 2242/07/10002 :004, BStBl 2017 I S. 36.

174BMF, Schreiben v. 20.12.2016 IV C 6 - S 2242/07/10002 :004, BStBl 2017 I S. 36, Abschn. II Satz 2 ff.

# Neufang Akademie

## Variante a

Es ist ein typischer Fall der Sachwertabfindung ins Privatvermögen vorliegend. Somit ist auf der Stufe 1 das Abfindungsguthaben von C zu passivieren; die stillen Reserven, soweit diese auf C entfallen, sind in der Ausscheidensbilanz im Verhältnis der stillen Reserven aufzustocken. Damit entsteht bei C grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn, der nach § 18 Abs. 3 i. V. mit § 16 Abs. 4 sowie § 34 EStG begünstigt ist. Bei A und B erfolgt sodann eine Buchwertaufstockung. Auf der Stufe 2 erfolgt ein Tausch Abfindungsguthaben gegen Grundstück, der bei C ggf. zu einem laufenden Gewinn führt<sup>175</sup>.

**Sachwertabfindung ins Privatvermögen, sog. 2-Stufen-Theorie**

## Variante b

Nach der Auffassung des erkennenden IV. Senats liegt ein Fall vor, der unter analoger Anwendung der Grundsätze der Realteilung zu einer Buchwertfortführung führt. Dies wird damit begründet, dass sowohl der § 24 UmwStG als auch § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG die Umstrukturierung von Personengesellschaften erleichtern sollen. Ggf. hat eine erfolgsneutrale Kapitalanpassung zu erfolgen.

**Sachwertabfindung ins Betriebsvermögen**

Bisher ist die Verwaltung bei Sachwertabfindung ins Betriebsvermögen von der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ausgegangen, was letztlich auch zu einer Buchwertfortführung geführt hat. Der Vorteil, dass der BFH dies nun jedoch als Realteilung betrachtet, liegt in folgenden beiden Gründen:

**Vorteile Realteilung ggü. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**

### a) Mitnahme von Verbindlichkeiten

Bei der Realteilung stellt die Mitnahme von Verbindlichkeiten kein Teilentgelt dar<sup>176</sup>, so dass keine stillen Reserven aufzudecken sind, denn es wird eine ganze betriebliche Einheit übertragen. Im Gegensatz dazu stellen die Mitnahme von Verbindlichkeiten bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ein Teilentgelt dar<sup>177</sup>, was zur Teilaufdeckung von stillen Reserven führen kann. Ob bei diesen teilentgeltlichen Übertragungen die sog. strenge Trennungstheorie (Aufteilung in entgeltlichen und unentgeltlichen Strang)<sup>178</sup> oder die sog. modifizierte Trennungstheorie (Entgeltlichkeit nur wenn Entgelt über dem Buchwert, analog zu § 16 EStG)<sup>179</sup> ist gegenwärtig beim Großen Senat des BFH<sup>180</sup> anhängig.

### b) Sperrfristregelung

Die Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist nur auf bestimmte Wirtschaftsgüter (Grundstücke, Gebäude und wesentliche Betriebsgrundlagen) anwendbar, während die Sperrfristbefreiung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sämtliche Wirtschaftsgüter betrifft.

175 BMF, Schreiben v. 14.3.2006 IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253, Rz. 51.

176 BMF, Schreiben v. 20.12.2016 IV C 6 - S 2242/07/10002 :004, BStBl 2017 I S. 36, Abschn. IV.

177 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002; BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 15.

178 Ansicht der Verwaltung BMF, Schreiben v. 12.9.2013 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2013 I S. 1164 und des X. Senates des BFH, Urteil v. 19.3.2014 X R 28/12, BStBl 2014 II S. 629.

179 Ansicht des IV. Senates des BFH, Urteile v. 1.6.2012 IV R 1/08, BFH/NV 2012 S. 1536 und v. 19.9.2012 IV R 11/12, BFH/NV 2012 S. 1880.

180 Az. GrS 1/16.

## Praxishinweis

Die Grundsätze der neuen Rechtsprechung sind zu Gunsten in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. In der Gestaltungsberatung wird jedoch solange zur Vorsicht geraten, bis die Finanzverwaltung entschieden hat, ob sie die neue Rechtsprechung anwendet.

### 10.2 Liquidation einer Personengesellschaft

Im Urteil vom 16.3.2017<sup>181</sup> wurde eine Personengesellschaft (Streitfall: A-GmbH & Co. KG) bestehend aus zwei Kommanditisten so aufgeteilt, dass der Kommanditist A die erhaltenen Wirtschaftsgüter in eine neue B-GmbH & Co. KG und der Kommanditist B in ein Einzelunternehmen einbrachte. Komplementär der neuen B-KG wurde nach einer (anteiligen) Anteilsübertragung von B auf A im Rahmen der Realteilung die bisherige A-GmbH. Sowohl die neue B-GmbH & Co. KG als auch das Einzelunternehmen waren in der gleichen Branche wie die alte realgeteilte A-GmbH & Co. KG tätig.

Die Realteilungsgrundsätze gelten auch dann, wenn eine bestehende Personengesellschaft aufgelöst wird. Somit hat nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Buchwertübertragung zu erfolgen. Damit gibt es keine Unterscheidung zwischen einer echten Realteilung (Zuweisung von Wirtschaftsgütern) und einer unechten (Liquidation einer Personengesellschaft).

**Gleichbehandlung der echten und unechten Realteilung**

### 11. § 17 EStG Rechtsprechungsänderung für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen

#### 11.1 Ausgangspunkt und Entscheidung

Der BFH hat in einem Grundsatzurteil vom 11.7.2017<sup>182</sup> seine Rechtsprechung geändert und die steuerliche Behandlung von Finanzierungshilfen an Kapitalgesellschaften - zum Nachteil der Steuerpflichtigen - neu geregelt. So sind beispielsweise künftig Inanspruchnahmen aus Bürgschaften, die zu Gunsten eines Darlehens der GmbH übernommen wurden, nicht mehr als Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG berücksichtigungsfähig. Gleiches gilt bei Gesellschafterdarlehen, wenn diese ausfallen.

Die Berücksichtigung als Anschaffungskosten war die bisher übliche Behandlung sog. eigenkapitalersetzender Finanzierungsmaßnahmen, wozu beispielsweise auch sog. Krisendarlehen gehörten: Sie stellten nachträgliche Anschaffungskosten dar, was eigentlich dem Dualismus der Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts widerspricht. Denn grundsätzlich gilt, dass sich bei Anteilen im Privatvermögen Verluste auf der Vermögenssphäre steuerlich nicht auswirken<sup>183</sup>.

**Bisherige Handhabung widerspricht Dualismus der Einkunftsarten**

181 BFH, Urteil v. 16.3.2017 IV R 31/14, BFH/NV 2017 S. 1093.

182 BFH, Urteil v. 11.7.2011 IX R 36/15, BFH/NV 2017 S. 1501.

183 Kahlert, DStR 2017 S. 2305, Tz. 1.1, mit Verweis auf Kellersmann, FR 2012 S. 57.

## Neufang Akademie

### Praxishinweise

Daher betrifft die neue Rechtsprechung keine Darlehensausfälle im Betriebsvermögen.

Ob die Nichtberücksichtigung von Darlehensverlusten im Privatvermögen in Zeiten der Abgeltungsteuer weiter gilt war lange Zeit fraglich, denn seit Anpassung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG werden Substanzveränderungen grundsätzlich vom Tatbestand der Vorschrift erfasst. Die Finanzverwaltung<sup>184</sup> und die Rechtsprechung der Finanzgerichte<sup>185</sup> lehnten dies bisher ab, jedoch waren zahlreiche Revisionsverfahren (Az.: X R 9/17, VIII R 13/15<sup>186</sup> und VIII R 37/15) zu dieser Frage anhängig.

**Gilt Dualismus der Einkunftsarten auch in Zeiten der Abgeltungsteuer?**

Der BFH hat aktuell<sup>187</sup> hierzu entschieden, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre zu einem berücksichtigungsfähigen Verlust i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 4 EStG führt, wenn die Forderung nach Einführung der Abgeltungsteuer (ab 1.1.2009) „angeschafft“ wurde, denn mit Einführung der Abgeltungsteuer wurde die Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene aufgegeben<sup>188</sup>. Zeitgleich wurde dargestellt, dass auch eine Rückzahlung unter dem Nennwert nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG als steuerlicher Verlust berücksichtigungsfähig ist.

### Praxishinweise

1. Von einem Verlust kann erst ausgegangen werden, wenn der Forderungsausfall endgültig feststeht, d. h. wenn keine weitere Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Die Insolvenzeröffnung genügt dafür nicht<sup>189</sup>, wohl aber die Ablehnung mangels Masse<sup>190</sup> oder sonstige zwingende Gründe<sup>191</sup>.
2. Ist strittig in welchem Jahr die Forderung endgültig ausgefallen ist, so gilt das von § 17 EStG bekannte: Der Verlust sollte möglichst frühzeitig beantragt werden.
3. Ob diese Grundsätze auch für den Fall eines Forderungsverzichts<sup>192</sup> oder bei Auflösung einer Kapitalgesellschaft<sup>193</sup> gelten, hat der BFH ausdrücklich offen gelassen.

**Endgültiger Verlust entscheidend**

184 BMF, Schreiben v. 9.10.2012 IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl 2012 I S. 953, Rz. 60 ff.

185 FG Köln, Urteil v. 18.1.2017 9 K 267/14, EFG 2017 S. 988 (Rev. eingelegt; Az. des BFH: X R 9/17); FG Düsseldorf, Urteil v. 6.10.2015 9 K 4203/13 E, EFG 2015 S. 2173 (Rev. eingelegt; Az. des BFH: VIII R 37/15); FG Düsseldorf, Urteil v. 11.3.2015 7 K 3661/14 E, DStRE 2016 S. 523 (Rev. eingelegt; Az. des BFH: VIII R 13/15).

186 Nunmehr BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801.

187 BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801.

188 BT-Drucksache 16/10189 v. 2.9.2008, S. 66.

189 BFH, Urteil v. 25.1.2000 VIII R 63/98, BStBl 2000 II S. 343.

190 BFH, Urteile v. 27.11.2001 VIII R 36/00, BStBl 2002 II S. 731; v. 12.12.2000 VIII R 22/92, BStBl 2001 II S. 385.

191 BFH, Urteil v. 13.10.2015 IX R 41/14, BFH/NV 2016 S. 385.

192 BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801, Rz. 13.

193 BFH, Pressemitteilung Nr. 77/2017 v. 20.12.2017.



4. Der Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG unterliegt den Beschränkungen des § 20 Abs. 6 EStG<sup>194</sup>.

**Verlustbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG**

Doch vor dieser Abkehr des Dualismus der Einkunftsarten und der Berücksichtigung der Substanzverluste über § 20 Abs. 2 EStG leitete die Rechtsprechung<sup>195</sup> die Berücksichtigung als Anschaffungskosten solcher Fremdkapitalmaßnahmen daraus ab, dass gewisse Finanzierungsmaßnahmen zu sog. funktionalem Eigenkapital werden (nach § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a. F.<sup>196</sup>). Dies war in Zeiten vor MoMiG<sup>197</sup> eine logische Argumentation.

**Finanzierungsmaßnahmen können zu funktionalem Eigenkapital werden**

Durch die Neuregelungen des MoMiG war diese Begründung jedoch nicht mehr möglich, was nun die Rechtsprechung bestätigt hat, denn der sog. Eigenkapitalersatz i. S. des § 32 GmbH a. F. wurde durch eine insolvenzrechtliche Nachrangigkeit (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) ersetzt. Damit sind die Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall zwar nachrangig, bleiben jedoch zivilrechtlich Fremdkapital, so dass sie nicht als Anschaffungskosten gewertet werden können<sup>198</sup>.

Maßgebend für die vormalige Frage, ob Maßnahmen einen eigenkapitalersetzenden Charakter hatten, ist die Frage, ob die Gesellschaft bei Hingabe (oder stehen lassen) solcher Maßnahmen in der Krise war, d. h. ob ordentliche Kaufleute in einer vergleichbaren Situation nur noch Eigenkapital zugeführt hätten und statt dieser Maßnahme eben Darlehen gewährt, Bürgschaften gestellt etc. wurden<sup>199</sup>. Gerade bei Bürgschaften ist dies entscheidend: Wurde die Bürgschaft in der Nichtkrisenzeit gestellt, d. h. in einer Phase, in der die Gesellschaft gesund war, führt die spätere Inanspruchnahme aus einer solchen Bürgschaft regelmäßig nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, weil der Bürgschaft zu Beginn der eigenkapitalersetzende Charakter fehlte. Die Bürgschaft führt nur dann zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn sie der Krisenfinanzierung dient<sup>200</sup>, d. h. weil sie gerade für den Fall der Verschlechterung der Vermögensverhältnisse der GmbH übernommen wurde und damit krisenbestimmt war<sup>201</sup>.

**Wann eigenkapitalersetzenden Charakter?**

194BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801, Rz. 18.

195BFH, Urteil v. 8.2.2011 IX R 53/10, BFH/NV 2011 S. 1118.

196Schießl, StuB 2017 S. 765, Tz. I.2.

197Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen v. 23.10.2008, BGBl 2008 I S. 2026.

198BFH, Urteil v. 11.7.2011 IX R 36/15, BFH/NV 2011 S. 1501.

199BFH, Urteil v. 8.2.2011 IX R 53/10, BFH/NV 2011 S. 1118.

200Vogt, in Blümich, EStG, § 17 Rz. 699.

201Schießl, StuB 2017 S. 765, Tz. I.2.

# Neufang Akademie

## Praxishinweise

1. Von einer Krisensituation ist insbesondere auszugehen, wenn eine Kreditaufnahme ohne Bürgschaft des Gesellschafters nicht mehr möglich ist<sup>202</sup>.
2. Die Kreditwürdigkeit sollte dokumentiert werden.
3. Die bei der Bürgschaft dargestellten Grundsätze gelten auch bei sonstigen Sicherheitsleistungen<sup>203</sup>, Verpfändungen<sup>204</sup> und Rangrücktritt<sup>205</sup>.

Zu der Höhe nachträglicher Anschaffungskosten galt bislang kurzgefasst folgendes:

- Ist die Maßnahme in der Krise hingegeben worden oder war sie von Anfang an krisenbestimmt, liegen Anschaffungskosten i. H. des vollen Nennwertes vor<sup>206</sup>.
- Dies gilt auch für Bürgschaften<sup>207</sup>.
- War die Maßnahme hingegen nicht von Anfang an krisenbestimmt sondern wurde es erst durch Stehenlassen bei Krisenbeginn, so liegen Anschaffungskosten i. H. des gemeinen Werts zu Krisenbeginn vor<sup>208</sup>.

**Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten**

Trotz Wegfall der zivilrechtlichen Grundlage des Eigenkapitalersatzes durch das MoMiG wendete die Finanzverwaltung bislang die bisherigen Grundsätze des Eigenkapitalersatzes weiter an<sup>209</sup>.

**Verwaltung wendete alte Grundsätze weiter an**

Dieser Behandlung widersprach der IX. Senat nun in seinem Grundsatzurteil vom 11.7.2017<sup>210</sup>. In den Zeiten nach MoMiG gibt es keine gesetzliche Grundlage mehr, Fremdkapitalmaßnahmen wie Eigenkapital und damit als nachträgliche Anschaffungskosten zu behandeln. Eine vom Handelsrecht abweichende Definition des Begriffs der Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG ist nicht möglich.

## 11.2 Auswirkungen der neuen Rechtsprechung

Die praktischen Auswirkungen der neuen BFH-Rechtsprechung sind weitreichend, weil sich künftig eine Vielzahl von Finanzierungshilfen im Verlustfall steuerlich nicht mehr über § 17 EStG auswirken, maximal noch über § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG<sup>211</sup>, wobei hierbei jedoch die eingeschränkte Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 EStG und der gesonderte Steuertarif der Abgeltungsteuer zu beachten ist.

**Weitreichende praktische Folgen**

202 Schießl, StuB 2017 S. 765, Tz. V.4.4.

203 BFH, Urteil v. 20.8.2013 IX R 1/13, BFH/NV 2014 S. 310; Vogt, in Blümich, EStG, § 17 Rz. 629.

204 Vogt, in Blümich, EStG, § 17 Rz. 699 m. w. N.

205 BFH, Urteil v. 4.11.1997 VIII R 43/96, BFH/NV 1998 S. 1076.

206 Vogt, in Blümich, EStG, § 17 Rz. 695.

207 BFH, Urteil v. 21.10.1997 VIII R 39/96, BFH/NV 1998 S. 829.

208 BFH, Urteile v. 12.12.2000 VIII R 36/97, BFH/NV 2001 S. 761; v. 6.7.1999 VIII R 9/98, BStBl 1999 II S. 817; Vogt, in Blümich, EStG, § 17 Rz. 696.

209 BMF, Schreiben v. 21.10.2010 IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl 2010 I S. 832.

210 BFH, Urteil v. 11.7.2011 IX R 36/15, BFH/NV 2017 S. 1501.

211 BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801.

## Neufang Akademie

Künftig gilt für den Begriff der Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG die handelsrechtliche Definition (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB), d. h. nur noch handelsrechtliches Eigenkapital (offene und verdeckte Einlagen<sup>212</sup>) wird steuerlich als Anschaffungskosten gewertet<sup>213</sup>. Fremdkapitalmaßnahmen stellen damit - auch im Verlustfall - grundsätzlich keine nachträglichen Anschaffungskosten mehr dar<sup>214</sup>. Damit gewinnt die Unterscheidung zwischen Fremd- und Eigenkapital eine erhebliche Bedeutung<sup>215</sup>.

**Künftig nur noch Eigenkapital als Anschaffungskosten i. S. des § 17 EStG**

Künftig sind steuerlich als Einlagen (und damit als Anschaffungskosten) noch folgende Maßnahmen berücksichtigungsfähig<sup>216</sup>:

**Eigenkapitalmaßnahmen**

- Nachschüsse i. S. der §§ 26 ff. GmbHG,
- sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage,
- Barzuschüsse oder
- Verzicht auf noch werthaltige Forderungen.

Neben diesem „echten“ Eigenkapital können eingeschränkt auch Finanzierungshilfen, die wirtschaftlich mit Eigenkapital vergleichbar sind, den handelsrechtlichen Begriff der (nachträglichen) Anschaffungskosten erfüllen. Hierunter fallen insbesondere:

**Fremdkapitalmaßnahmen mit quasi Eigenkapitalcharakter**

- Rangrücktritte, welche die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2a EStG erfüllen<sup>217</sup>,
- die Übernahme von Verbindlichkeiten, für die der Gesellschafter sich verbürgt hat, durch den Gesellschafter<sup>218</sup>. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Verwaltung die zugrundeliegende BFH-Rechtsprechung nicht im BStBl veröffentlicht hat.

Alle sonstigen Fallgruppen der bisher eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen, damit insbesondere Krisendarlehen oder übernommene Bürgschaften, sind künftig steuerlich nicht mehr als Anschaffungskosten berücksichtigungsfähig. Ihr Ausfall wirkt sich allenfalls über § 20 Abs. 2 EStG<sup>219</sup> (mit den Einschränkungen des § 20 Abs. 6 EStG) aus.

**Sonstige Maßnahmen, damit keine nachträglichen Anschaffungskosten mehr**

---

212 BFH, Urteil v. 27.1.2016 X R 33/13, BFH/NV 2016 S. 1002.

213 Trossen, NWB 2017 S. 3040.

214 Werth, DB 2017 S. 2383, Tz. II.2.

215 Schießl, StuB 2017 S. 765, Tz. V.4.3.1.

216 Kahlert, DStR 2017 S. 2305, Tz. 2.2.2; Schießl, StuB 2017 S. 765, Tz. V.4.3.1; BFH, Beschluss v. 9.6.1997 GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307; BFH, Urteile v. 20.4.2005 X R 2/03, BStBl 2005 II S. 694; v. 11.7.2011 IX R 36/15, BFH/NV 2017 S. 1501, Rz. 37.

217 BFH, Urteile v. 30.11.2011 I R 100/10, BStBl 2012 II S. 332; v. 15.4.2015 I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769; v. 10.8.2016 I R 25/15, BStBl 2017 II S. 670; v. 28.9.2016 II R 64/14, BStBl 2017 II S. 104; hierbei sollte jedoch der Einklang mit der BGH, Rechtsprechung, Urteil v. 5.3.2015 IX ZR 133/14, DStR 2015 S. 767 beachtet werden.

218 BFH, Beschluss v. 20.12.2001 I B 74/01, BFH/NV 2002 S. 678; vgl. Kahlert, DStR 2017 S. 2305, Tz. 3.3 m. w. N.

219 BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801.

## Praxishinweis

Damit sollte in Krisenfällen künftig überlegt werden, ob statt „normaler“ Kreditdarlehen nicht Darlehen mit Rangrücktritt i. S. des § 5 Abs. 2a EStG gewährt werden (dann jedoch keine Passivierung auf Seiten des Darlehensempfängers, sodass ein Ertrag vorliegen kann - wenn nicht verdeckte Einlage<sup>220</sup>) oder ob statt einer selbstschuldnerischen Bürgschaft für ein Bankdarlehen an die Gesellschaft nicht das Darlehen durch den Gesellschafter selbst aufgenommen wird und dieser das Kapital dann der GmbH als Einzahlung in die Kapitalrücklage zur Verfügung stellt. Nur dadurch sind im Fall eines Ausfalls die Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigungsfähig.

**Überdenken der bisherigen Finanzierungshilfen**

Außerdem ist zu beachten, dass auch weiterhin Darlehensverluste im Rahmen des Betriebsvermögens geltend gemacht werden können. Es besteht somit beispielsweise die Möglichkeit, sich atypisch Still an einer GmbH zu beteiligen. Sodann wird das an die GmbH gewährte Darlehen Sonder-Betriebsvermögen. Der Ausfall ist damit steuerwirksam.

**Ausweg atypisch Still möglich**

### Sachverhalt

A hat der A-GmbH im Jahr 2015 ein Gesellschafterdarlehen i. H. von 100.000 € gewährt. Er beteiligt im Jahr 2017 atypisch Still an der A-GmbH. Im Jahr 2018 wird über das Vermögen der A-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Darlehen fällt vollständig aus.

### Stellungnahme

Durch die atypisch stille Beteiligung wird im Jahr 2017 das Darlehen zum notwendigen aktiven Sonder-Betriebsvermögen des A. Bei Ausfall ist der Verlust erfolgswirksam im Rahmen der Gewinnermittlung der atypisch stillen Gesellschaft zu berücksichtigen.

## 11.3 Vertrauensschutz für Altfälle

In seinem Grundsatzurteil vom 11.7.2017<sup>221</sup> gewährt der IX. Senat für Altfälle einen Vertrauensschutz<sup>222</sup>. Stichtag ist der Tag der Veröffentlichung des Urteils, somit der 27.9.2017. Voraussetzung für den Vertrauensschutz ist, dass eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder dass eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist<sup>223</sup>. Zu welchem Zeitpunkt eine Finanzierungshilfe eigenkapitalersetzend geworden ist, entscheidet sich nach den bisherigen Grundsätzen. Es gilt insbesondere Folgendes:

**IX. Senat gewährt Vertrauensschutz**

220BFH, Urteile v. 15.4.2015 I R 44/14, BStBl 2015 II S. 769; v. 10.8.2016 I R 25/15, BStBl 2017 II S. 670.

221BFH, Urteil v. 11.7.2011 IX R 36/15, BFH/NV 2017 S. 1501.

222BFH, Beschluss v. 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl 2008 II S. 608.

223Schießl, StuB 2017 S. 765, Tz. V.4.3.4.

## Neufang Akademie

- Finanzierungshilfen, die in einer Zeit gewährt wurden, in denen ein ordentlicher Kaufmann nur Eigenkapital zugeführt hätte (in der Krise), sind eigenkapitalersetzend.
- Gleiches gilt für Maßnahmen, die zwar vor Kriseneintritt aber mit einer Krisenbestimmung gewährt wurden.
- Bei Bürgschaften, die vor Eintritt der Krise gewährt wurden, führt die spätere Inanspruchnahme nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, weil der Bürgschaft zu Beginn der eigenkapitalersetzende Charakter fehlte. Etwas anderes gilt nur, wenn die Bürgschaft vor dem 27.9.2017 krisenbestimmt wurde, d. h. die Krise vor dem 27.9.2017 eingetreten ist.

### Praxishinweis

Wir empfehlen momentan insbesondere bei Bürgschaften eine Prüfung vorzunehmen, ob der eigenkapitalersetzende Charakter vor dem 27.9.2017 vorlag. Besteht aktuell noch keine Krise, ist dies regelmäßig nicht der Fall. Tritt dann in der Zukunft der Bürgschaftsfall ein, hat dies zur Konsequenz, dass keine nachträglichen Anschaffungskosten vorliegen. Der Vertrauensschutz greift mangels bisherigem Eigenkapitalersatzcharakter nicht. Bei Bürgschaftsausfällen kann u. E. auch kein Verlust i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG vorliegen<sup>224</sup>.

**Prüfung bisheriger Finanzierungshilfen, insbesondere bei Bürgschaften**

Wie die Finanzverwaltung auf die Änderung der Rechtsprechung reagieren wird, ist gegenwärtig noch nicht absehbar. Dem Vernehmen nach findet gegenwärtig eine Abstimmung auf Ebene der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder statt, deren Ergebnisse abzuwarten sind. Bis zu diesem Zeitpunkt sollen die betroffenen Fälle von Seiten der Behörden nicht abschließend bearbeitet werden<sup>225</sup>.

**Finanzverwaltung stimmt sich ab**

### Praxishinweis

Der BFH hat bereits angekündigt, in einer Reihe weiterer Fälle (Az. IX R 5/15, IX R 7/15, IX R 51/15 und IX R 29/16) demnächst die neuen Grundsätze weiter zu konkretisieren<sup>226</sup>. Insbesondere das Verfahren IX R 5/15 ist beachtenswert, weil es dort um die Frage geht, ob Einzahlungen „in letzter Minute“ vor der Insolvenz einen Fall des § 42 AO darstellen. Das Verfahren ist besonders zu beachten, weil der IX. Senat mit Beschluss vom 11.10.2017<sup>227</sup> das BMF zum Beitritt aufgefordert hat

**Weitere Entscheidungen zu erwarten**

224BFH, Urteil v. 24.10.2017 VIII R 13/15, DStR 2017 S. 2801.

225NWB 2017 S. 3261.

226BFH, Pressemitteilung Nr. 60/2017 v. 27.9.2017.

227BFH, Beschluss v. 11.10.2017 IX R 5/15, BFH/NV 2018 S. 107.

## 11.4 Konkreten Folgen

Die geänderten Grundsätze müssen künftig bei Finanzierungshilfen der GmbH bedacht werden. Es sollte daher Eigenkapital zugeführt oder ein Rangrücktritt i. S. des § 5 Abs. 2a EStG vereinbart werden.

Was künftig tun?

Für bestehende Fälle muss geprüft werden, ob diese unter den Bestandschutz fallen.

Beratungshinweis
Inbesondere bei Prolongation eines Darlehens ist zu beachten, dass es sich zivilrechtlich um ein neues Darlehen handelt. Damit kann u. E. kein Vertrauensschutz bestehen.

Problem bei Anschlussfinanzierungen

Wird künftig auf ein bereits existierendes (ggf. „eigenkapitalersetzendes“) Gesellschafter-Darlehen verzichtet (ggf. gegen Besserungsschein), sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

Verzicht auf Gesellschafter-Darlehen

- a) Unterliegt das Darlehen dem Vertrauensschutz, weil der eigenkapitalersetzende Charakter noch vor dem 27.9.2017 eingetreten ist, gelten die vormaligen Grundsätze (Anschaffungskosten i. H. des Nennwerts oder Wert bei Kriseneintritt, abhängig von der jeweiligen Fallgruppe)
- b) Unterliegt das Darlehen nicht dem Vertrauensschutz (kein Eigenkapitalersatz bis 27.9.2017) kann - nach den allgemeinen Grundsätzen - im Verzicht eine verdeckte Einlage liegen. Hier ist insbesondere die Frage relevant, ob eine endgültige Einlage in das Vermögen der Gesellschaft besteht.
  - Im Fall des Besserungsscheins liegt daher u. E. - mangels endgültig bilanzierungsfähigem Vorteil der Gesellschaft - keine verdeckte Einlage vor<sup>228</sup>. Die Finanzverwaltung sieht hierin jedoch eine verdeckte Einlage<sup>229</sup>.
  - Erfolgt der Verzicht ohne Besserungsschein, liegt eine verdeckte Einlage vor. Der Wert dieser Einlage (und damit die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten) bestimmt sich nach dem Teilwert des Darlehens im Verzichtzeitpunkt.

Aufgrund dieser Auswirkungen ist aktuell zu überlegen, ob gegenwärtig noch voll werthaltige Darlehen nicht in eine Einzahlung in die Kapitalrücklage umgewandelt werden sollten, weil nur dann in einem späteren Krisenfall die Berücksichtigung als Anschaffungskosten möglich ist. Es ist jedoch das Insolvenzrecht zu beachten, nämlich dass solche Darlehensrückzahlungen im Insolvenzfall zurückgefordert werden können (§ 6 AnfG, regulärer Ein-Jahres-Zeitraum, Zehn-Jahres-Zeitraum bei Besicherung). Alternativ kommt der Ver-

<sup>228</sup>Briese, DStR 2017 S. 799, Tz. 1.3.2.  
<sup>229</sup>H 8.9 KStH „Forderungsverzicht“.

## Neufang Akademie

zicht auf ein voll werthaltiges Darlehen in Frage, weil sodann eine verdeckte Einlage und damit ebenfalls nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen.

### 12. § 19 EStG Aktuelles zu den Arbeitnehmern

#### 12.1 Zuzahlungen von selbst getragene Kraftstoffkosten zur privaten Kfz-Nutzung (§ 8 Abs. 2 Satz 2ff EStG)

In zwei Urteilen hat sich der BFH<sup>230</sup> zur Zuzahlung eines Arbeitnehmers zur Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs geäußert. Dabei hat er seine Rechtsprechung zu Gunsten der Steuerpflichtigen insoweit modifiziert, als nunmehr nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt, sondern auch einzelne, individuelle Kosten (z. B. Kraftstoffkosten), die vom Arbeitnehmer getragen werden, den geldwerten Vorteil auf der Nutzungsüberlassung mindern.

**Zuzahlungen mindern den geldwerten Vorteil**

Die Finanzverwaltung<sup>231</sup> wendet diese Urteile über den jeweils entschiedenen Einzelfall hinaus an. Demnach gilt Folgendes:

**Verwaltung wendet die Rechtsprechung an**

Zuzahlung	Pauschale Methode 1 %-Regelung	Individuelle Methode Fahrtenbuchmethode
Nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z. B. Monatspauschale) <sup>232</sup>	Minderung des geldwerten Vorteils	Minderung des geldwerten Vorteils
Nutzungsabhängige Zuzahlung (z. B. Kilometerpauschale) <sup>233</sup>	Minderung des geldwerten Vorteils	Minderung des geldwerten Vorteils
Übernahme von Leasingraten <sup>234</sup>	Minderung des geldwerten Vorteils	Minderung des geldwerten Vorteils
Übernahme einzelner, individueller Kosten (z. B. Kraftstoffkosten), gilt auch, wenn durch den Arbeitgeber verausgabt und Kosten an Arbeitnehmer weiterbelastet werden <sup>235</sup>	Minderung des geldwerten Vorteils	Übernommene Kosten fließen nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen somit nicht den Nutzungswert <sup>236</sup> ; es wird nicht beanstandet, wenn die Kosten in die Gesamtkosten einbezogen werden und wie bei der pauschalen Methode als Nutzungsentgelt behandelt

230 BFH, Urteile v. 30.11.2016 VI R 2/15, BStBl 2017 II S. 1014 und VI R 49/14, BStBl 2017 II S. 1011.

231 BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336.

232 BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 4 Buchstabe a.

233 BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 4 Buchstabe b, Rz. 10 Beispiel 1, Rz. 14 Beispiel 3.

234 BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 4 Buchstabe c.

235 BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 4 Buchstabe d, Rz. 10 Beispiel 2.

236 BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 6, 12; R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 zweiter Halbsatz LStR.

## Neufang Akademie

		werden (siehe folgender Sachverhalt) <sup>237</sup>
Zuzahlung zu Anschaffungskosten <sup>238</sup>	Minderung des geldwerten Vorteils zum Zeitpunkt der Zahlung; verbleibende Zuzahlung kann in den Folgejahren angerechnet werden	Minderung des geldwerten Vorteils zum Zeitpunkt der Zahlung (nur, wenn die für die AfA-Ermittlung maßgebenden AK nicht um die Zuzahlung gemindert wurden); verbleibende Zuzahlung kann in den Folgejahren angerechnet werden

### Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer nutzt ein betriebliches Kfz auch privat. Der geldwerte Vorteil wird nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt. Es ist vereinbart, dass er die gesamten Kraftstoffkosten zu tragen hat. Diese betragen 3.000 €. Die übrigen vom Arbeitgeber getragenen Kfz-Kosten betragen 7.000 €. Auf die Privatnutzung entfällt ein Anteil von 10 %.

### Stellungnahme

Es bestehen zwei Alternativen: Entweder sind die übernommenen Kraftstoffkosten nicht in die Gesamtkosten einzubeziehen oder sie werden in die Gesamtkosten einbezogen und der geldwerte Vorteil wird um die Zuzahlung gemindert.

- a) Werden die Kraftstoffkosten nicht einbezogen, handelt es sich nicht um ein Nutzungsentgelt. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln. Dieser beträgt 10 % von 7.000 € = 700 €. Ein Werbungskostenabzug i. H. von 2.700 € (90 % von 3.000 €) ist nicht zulässig.
- b) Bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung fließen die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kraftstoffkosten in die Gesamtkosten des Kfz ein. Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt i. H. von 3.000 €. Anhand der Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln (10 % von 10.000 € = 1.000 €). Dieser Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt bis auf 0 € zu mindern. Der den Nutzungswert übersteigende Betrag i. H. von 2.000 € führt nicht zu Werbungskosten.

Im Sachverhalt führt die Variante b) zum günstigeren Ergebnis und damit ist die der Nichtbeanstandungsregelung anzuwenden. Die Variante b) ist normalerweise immer günstiger, weshalb die Nichtbeanstandungsregelung anzuwenden ist.

Unberücksichtigt bei der Ermittlung bleiben Kosten, die nicht zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören, z. B. Fahrkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwen-

**Kosten, die den geldwerten Vorteil nicht mindern**

<sup>237</sup>BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 13.  
<sup>238</sup>BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 15.



## Neufang Akademie

dungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder.

Kein Nutzungsentgelt i. S. von R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 LStR ist insbesondere der Barlohnverzicht des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung.

**Gilt nicht bei Gehaltsumwandlung**

<b>Praxishinweise</b>
<p>1. Eine Umsetzung ist über das Lohnsteuerabzugsverfahren<sup>239</sup> möglich. Hierzu hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber jährlich fahrzeugbezogen schriftlich die Höhe der individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kfz zu erklären und im Einzelnen umfassend darzulegen und belastbar nachzuweisen. Auf dieser Grundlage kann der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug durchzuführen. In der Praxis dürfte die Berücksichtigung erst im Folgemonat erfolgen (§ 39b Abs. 5 EStG). Die Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber im Original zum Lohnkonto zu nehmen.</p> <p>2. Der Arbeitnehmer kann stattdessen die individuellen Kfz-Kosten auch im Veranlagungsverfahren<sup>240</sup> vorteilsmindernd geltend machen. Dazu muss er die Nutzungsvereinbarung vorlegen und fahrzeugbezogen darlegen, wie der Arbeitgeber den Nutzungswert ermittelt und versteuert hat (z. B. Gehaltsabrechnung, die die Ermittlung und Besteuerung des Nutzungswerts erkennen lässt; Bescheinigung des Arbeitgebers) sowie schriftlich die Höhe der von ihm selbst getragenen individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs im Kalenderjahr umfassend darlegen und belastbar nachweisen.</p>

### 12.2 Aufwendungen für eine berufliche Feier (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG)

Bei der Beurteilung, ob die Feier beruflich oder privat veranlasst ist, ist in erster Linie auf den Anlass der Feier abzustellen<sup>241</sup>. Der Anlass einer Feier ist nur ein erhebliches Indiz, nicht aber das alleinentscheidende Kriterium.

**Anlass der Feier**

Trotz eines herausgehobenen persönlichen Ereignisses (z. B. Geburtstag) kann sich aus den übrigen Umständen des Einzelfalls ergeben, dass die Aufwendungen für die Feier beruflich veranlasst sind. Ob die Aufwendungen Werbungskosten sind, ist daher anhand weiterer Kriterien zu beurteilen. Weitere Gründe, die eine berufliche Veranlassung rechtfertigen, sind z. B.:

**Indizien für berufliche Veranlassung**

- eingeladen sind nur Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter,
- eingeladen sind alle Kollegen der Firma oder Organisationseinheit,
- das Fest hat nicht den Charakter einer privaten Feier.

Dies ist im Rahmen der Gesamtschau zu würdigenden Kriterien zu prüfen.

<sup>239</sup>BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 18.

<sup>240</sup>BMF, Schreiben v. 21.9.2017 IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl 2017 I S. 1336, Rz. 20.

<sup>241</sup>BFH, Urteil v. 10.11.2016 VI R 7/16, BStBl 2017 II S. 409.

## Praxishinweise

1. Der BFH hat in der letzten Zeit in zahlreichen Fällen die berufliche Veranlassung einer Feier bejaht. Bei folgenden Feiern liegt eine berufliche Veranlassung vor:
  - Feiern zum Dienstjubiläum<sup>242</sup>,
  - Habilitationsfeier<sup>243</sup>,
  - Feier zum Bestehen einer Steuerberaterprüfung<sup>244</sup>.
2. Für die berufliche Veranlassung ist der Nachweis zu erbringen. Welche Gründe für eine berufliche Veranlassung sprechen, ist vorstehend dargelegt. Der Nachweis kann beispielsweise mit einer Einladungs- und Gästeliste erbracht werden.
3. Sind auch private Gäste anwesend, ist die Feier gemischt veranlasst. Die Kosten der Feier sind dann aufzuteilen. Der als Werbungskosten abzugsfähige Betrag wird nach der Herkunft der Gäste (berufliches oder privates Umfeld) aufgeteilt, wenn die Einladung der Gäste aus dem beruflichen Umfeld (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist<sup>245</sup>.
4. Bei solchen Feiern ist die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG i. V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG für Bewirtungen aus „geschäftlichem Anlass“ nicht anzuwenden<sup>246</sup>.
5. Diese Entscheidung müsste u. E. auch Auswirkungen auf die Geburtstagsfeier eines Gesellschafter-Geschäftsführers haben, sofern die GmbH einlädt und die vorstehenden Voraussetzungen erfüllt sind<sup>247</sup>.

### 12.3 Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Tagen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG)

Die Entfernungspauschale ist auch dann nur einmal zu gewähren, wenn der Arbeitnehmer den Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Tagen unternimmt (z. B. bei Flugbegleiter oder Schichtdienst)<sup>248</sup>.

**Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Tagen**

## Praxishinweise

1. Das Aktenzeichen des Revisionsverfahrens lautet: VI R 42/17.
2. Die Entfernungspauschale kann pro Arbeitstag auch nur einmalig angesetzt werden. Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitnehmer aufgrund berufsspezifischer Gegebenheiten oder arbeitsvertraglicher Regelungen dazu ge-

242BFH, Urteil v. 20.1.2016 VI R 24/15, BStBl 2016 II S. 744.

243BFH, Urteil v. 18.8.2016 VI R 52/15, BFH/NV 2017 S. 151.

244BFH, Urteil v. 8.7.2015 VI R 46/14, BStBl 2015 II S. 1013.

245BFH, Urteil v. 8.7.2015 VI R 46/14, BStBl 2015 II S. 1013.

246Bleschik, SteuerStud 2016 S. 660.

247A. A. H 8.5 KStH „Geburtstag“.

248FG Münster, Urteil v. 14.7.2017 6 K 3009/15 E, EFG 2017 S. 1582 (Rev. eingelegt; Az. beim BFH: VI R 42/17).

## Neufang Akademie

zwungen ist, arbeitstäglich mehr als eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchzuführen (z. B. Gastronomie)<sup>249</sup>.

### 12.4 Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 EStG)

Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 EStG erfolgt vorrangig anhand der arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber<sup>250</sup>. Sind solche nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, sind die zeitlichen Kriterien nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG heranzuziehen. Im Laufe des Jahres sind die ersten Entscheidungen zur 2014 neu definierten ersten Tätigkeitsstätte veröffentlicht worden. Nachfolgende Tabelle fasst die wichtigsten Entscheidungen kurz zusammen:

**Arbeitsvertragliche Zuordnung ist maßgeblich**

<b>Baustellenarbeiter</b>	Kommt ein an verschiedenen Baustellen tätiger Arbeitnehmer nur wöchentlich zur betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers, um Hilfstätigkeiten (Beladen des Firmenautos, Abgabe von Stundenzetteln und Urlaubsanträgen) zu erledigen und hat der Arbeitgeber ihn der Einrichtung nicht zugeordnet, liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor <sup>251</sup> .
<b>Beamtenanwärter</b>	Bei Beamtenanwärtern ist die Stammdienststelle, der der Beamtenanwärter zugeordnet ist, eine erste Tätigkeitsstätte. Der Grund dafür ist, dass die Zuordnung für die gesamte Zeit des Vorbereitungsdienstes besteht und damit dauerhaft ist. Für Fahrten zur Stammdienststelle können Beamtenanwärter folglich nur die Entfernungspauschale ansetzen <sup>252</sup> . Beim Besuch einer Fachhochschule liegen Reisekosten vor.
<b>Flugzeugführer, Flugpersonal</b>	Der Heimatflughafen, der einem Flugzeugführer von seinem Arbeitgeber unbefristet zugewiesen wird und an dem er seine Einsätze regelmäßig beginnt und beendet, ist seine erste Tätigkeitsstätte. Es spielt weder eine Rolle, dass die Zuordnungsentscheidung bereits vor Inkrafttreten der Reisekostenreform getroffen wurde, noch dass der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit an Bord eines Flugzeugs liegt <sup>253</sup> .
<b>Hafengebiet</b>	Arbeiter eines Gesamthafenbetriebs haben keine erste Tätigkeitsstätte. Der Hafen stellt für einen Gesamthafenarbeiter ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet dar <sup>254</sup> .
<b>Leiharbeiter</b>	Die Zuweisung des Leiharbeitsgebers, „bis auf Weiteres“ in einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig zu sein, kann nicht

249BFH, Beschlüsse v. 11.9.2003 VI B 101/03, BStBl 2003 II S. 893 und v. 11.9.2012 VI B 43/12, BFH/NV 2012 S. 2023; BMF, Schreiben v. 3.1.2013 IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl 2013 I S. 215, Tz. 1.7; H 9.10 LStH „Mehrere Wege an einem Tag“.

250BMF, Schreiben v. 24.10.2014 IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl 2014 I S. 1412, Rz. 2.

251FG Nürnberg, Urteil v. 8.7.2016 4 K 1836/15, EFG 2016 S. 1692.

252OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformativ Est 1/17 v. 10.1.2017, juris.

253FG Hamburg, Urteil v. 13.10.2016 6 K 20/16, EFG 2017 S. 27 (Rev. eingelegt; Az. des BFH VI R 40/16); Hessisches FG, Urteil v. 23.2.2017 1 K 1824/15, EFG 2017 S. 823 (Rev. eingelegt; Az. des BFH: VI R 17/17).

254FG Hamburg, Urteil v. 30.8.2016 2 K 218/15, EFG 2016 S. 1937 (Rev. eingelegt; Az. des BFH: VI R 36/16).

## Neufang Akademie

	<p>als unbefristet i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG angesehen werden<sup>255</sup> (Widerspruch zur Verwaltungsauffassung<sup>256</sup>). Aufgrund der gesetzlichen Beschränkung der Arbeitnehmerüberlassung ist bereits aus Rechtsgründen bei Leiharbeitsverhältnissen keine dauerhafte Zuordnung zu einem Entleihbetrieb denkbar.</p> <p>Die Frage ist, wie man in der Praxis mit dieser Entscheidung umgeht. Die steuerfreie Auszahlung von Reisekosten wird als problematisch angesehen. Die betroffenen Arbeitnehmer sollten auf jeden Fall Reisekosten beantragen und den Fall durch Einspruch offen halten. Der Arbeitgeber kann bei einer positiven Entscheidung ggf. die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG rückgängig machen, soweit die LSt-Anmeldung noch nicht bestandskräftig ist.</p>
<b>Lkw-Fahrer</b>	<p>Ein Lkw-Fahrer, der sich aufgrund arbeitsrechtlicher Festlegungen (einschließlich Absprachen und Weisungen) dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen, hat an diesem Punkt keine erste Tätigkeitsstätte. Die Fahrten sind jedoch als sog. Treffpunkt- oder Sammelpunktfahrten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG, d. h. es gilt die Entfernungspauschale<sup>257</sup>.</p>
<b>Streifenpolizist</b>	<p>Die unbefristete Zuordnung eines Polizeibeamten im Streifen dienst zu seiner Dienststelle (Polizeirevier) und die dortige Vornahme von Hilfs- und/oder Nebentätigkeiten begründet eine erste Tätigkeitsstätte<sup>258</sup>. Damit können Verpflegungsmehraufwendungen nur bei einer ununterbrochenen Abwesenheit von der Dienststelle von mindestens acht Stunden geltend gemacht werden.</p>

### 13. § 20 EStG und § 32d EStG - Einkünfte aus Kapitalvermögen

#### 13.1 Finanzkontenaustausch

Immer mehr Staaten beteiligen sich am sog. Finanzkonten-Informationsaustausch. Inzwischen ist die Zahl auf 101 Staaten angewachsen, für Zeiträume ab 2017 ist sogar die Schweiz dabei. In einem aktuellen Schreiben des BMF<sup>259</sup> werden die Staaten i. S. des § 1 Abs. 1 FKAustG bekannt gegeben, mit denen nach derzeitigem Stand der erste automatische Datenaustausch zum 30.9.2017 erfolgte und für welche die meldenden Finanzinstitute Finanzkontendaten erstmals zum 31.7.2017 dem BZSt zu übermitteln hatten (sog. Finale FKAustG-Staaten austauschliste 2017). Insgesamt handelt es sich um 50 Staaten. Welche Staaten ab welchen Jahren Informationen austauschen

Luft wird dünner

255Niedersächsisches FG, Urteil v. 30.11.2016 9 K 130/16, EFG 2017 S. 202 (Rev. eingelegt; Az. des BFH: VI R 6/17).

256BMF, Schreiben v. 24.10.2014 IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl 2014 I S. 1412, Rz. 13.

257FG Nürnberg, Urteil v. 13.5.2016 4 K 1536/15, EFG 2016 S. 1240.

258Niedersächsisches FG, Urteil v. 24.4.2017 2 K 168/16, juris (Rev. eingelegt; Az. des BFH: VI R 27/17).

259BMF, Schreiben v. 22.6.2017 IV B 6 - S 1315/13/10021 :046, BStBl 2017 I S. 878.

## Neufang Akademie

ergibt sich aus einer Liste der OECD<sup>260</sup>. Einzelheiten zum Meldeverfahren enthält das BMF-Schreiben vom 1.2.2017<sup>261</sup>.

Die Anlage von nichtversteuertem Geld wird dadurch immer weiter erschwert, gerade weil der Informationsaustausch neben den persönlichen Daten (Name, Anschrift, Geburtsdatum/-ort, Steueridentifikationsnummer) und Kontonummer, vor allem die Kontostände (in Form von Jahresendsalden) und gutgeschriebene Kapitalerträge (inkl. Einlösungs- und Veräußerungspreisen) enthält. Allerdings teilen dem Vernehmen nach nicht alle Staaten alle Informationen mit. So gibt es wohl aktuell mit den USA Probleme, die zwar Daten über Zins- und Dividendenzahlungen übermitteln, nicht aber über Kontostände und wirtschaftlich berechnete bei Firmenkonten.

**Auch Kontostände werden übermittelt**

Ein Kuriosum aus der Verwaltungsrealität: In Deutschland landeten zwischenzeitlich rund 1,5 Mio. Datensätze, die die deutsche Finanzverwaltung aktuell jedoch mangels Software noch nicht zum Steuerabgleich nutzen kann.

**Verwaltung scheitert an Technik**

### **13.2 § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG Neuregelung verhindert Bond-Stripping**

Mit Einführung des Investmentsteuergesetzes wurden bestimmte Gestaltungen im Bereich des sog. Bond-Strippings im Privatvermögen unterbunden.

Beim Bond-Stripping geht es um eine finanztechnische Gestaltung, die sich im Graubereich zwischen optimaler Steuergestaltung und Steuerumgehung bewegt, jedoch bislang gesetzlich möglich war. Dem Grunde nach wird hierbei eine verzinsliche Anleihe in ihre zwei Bestandteile Mantel und Zinsschein aufgespalten. Anschließend sind diese beiden Bestandteile getrennt veräußerbar. Der nicht verzinsten Mantel (nun praktisch ein Zero-Bond) kann nun verkauft werden; setzt man diesem Verkauf die gesamten Anschaffungskosten der verzinsten Anleihe gegenüber, würde ein künstlicher Verlust entstehen, was steuerlich nicht gewollt sein kann. Im Gegenzug kann der Verkauf des Zinskupons bis zu einer niedrigeren Steuerphase (z. B. Ruhestand) verschoben werden.

**Grundsystem Bond-Stripping**

Um genau dies zu verhindern, gilt nach § 20 Abs. 2 Satz 4 EStG i. d. F. des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016 die Abspaltung des Zinsscheins vom Stammrecht (Bond-Stripping) als Veräußerung der Schuldverschreibung und als Anschaffung der durch die Trennung entstandenen Wirtschaftsgüter. Die Finanzverwaltung hat sich hierzu mit Schreiben vom 11.11.2016<sup>262</sup> geäußert und folgende Klarstellungen getroffen: Als Veräußerungserlös gilt der gemeine Wert des einheitlichen Wirtschaftsguts zum

**Gesetzliche Neuregelung verhindert Gestaltung**

**Verwaltungsanweisung**

<sup>260</sup><http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf> (Stand: 20.12.2017).

<sup>261</sup>BMF, Schreiben v. 1.2.2017 IV B 6 - S 1315/13/10021 :044, BStBl 2017 I S. 305.

<sup>262</sup>BMF, Schreiben v. 11.11.2016 IV C 1 - S 2283-c/11/10001 :015, BStBl 2016 I S. 1245.

## Neufang Akademie

Zeitpunkt der Trennung (§ 20 Abs. 4 Sätze 8 und 9 EStG i. d. F. des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016); dieser stellt gleichzeitig die Anschaffungskosten der neuen Wirtschaftsgüter dar. Um die Anschaffungskosten auf den Zinsschein bzw. die Zinsforderung und das Stammrecht aufteilen zu können, ist wiederum deren gemeiner Wert zu ermitteln.

Da für diese Papiere im Zeitpunkt der Trennung typischerweise noch kein Börsenkurs existiert, ist deren gemeiner Wert grundsätzlich der nach finanzmathematischen Methoden ermittelte Barwert. Dabei ist der Barwert der „gestrippten“ Anleihe aufgrund ihrer Unverzinslichkeit nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 BewG mit einem Zinssatz von 5,5 % und unter Berücksichtigung der Laufzeit abzuzinsen. Der Barwert des Zinsscheins/der Zinsforderung ist unter Berücksichtigung des Zinssatzes der ursprünglichen Anleihe und der Laufzeit des Zinsscheins/der Zinsforderung zu ermitteln.

Die Summe der Barwerte der neuen Wirtschaftsgüter dürfte in der Regel dem gemeinen Wert der Schuldverschreibung entsprechen. Sofern eine Abweichung auftritt, ist eine Verhältnisrechnung vorzunehmen.

### Beispiel

Ein Anleger hat eine Schuldverschreibung zum Nennwert von 100 € erworben. Bei der Abtrennung des Zinskupons beträgt der Kurswert der Schuldverschreibung 110 €. Durch die Trennung erzielt der Anleger auf Grund der Neuregelung einen Kursgewinn von 10 €. Für das Stammrecht wird ein Barwert von 70 € und für den Zinskupon ein Barwert von 39 € ermittelt. Daher entfallen auf das Stammrecht  $70 \times 110/109 = 70,64$  € und auf den Zinskupon  $39 \times 110/109 = 39,36$  € als Anschaffungskosten.

Die Neuregelungen im Zusammenhang mit dem sog. Bond-Stripping sind nach § 52 Abs. 28 EStG i. d. Fassung des Investmentsteuerreformgesetzes vom 19.7.2016 ab dem 1.1.2017 anzuwenden.

**Anwendungszeitpunkt**

## 14. § 21 Abs. 1 EStG Vermietung und Verpachtung

### 14.1 § 21 Abs. 1 EStG Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Wohnung

Aufwendungen für die vollständige Erneuerung einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einem vermieteten Immobilienobjekt sind nicht - als sog. Erhaltungsaufwand - sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Bei einer Einbauküche mit ihren einzelnen Elementen handelt es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut, das auf zehn Jahre abzuschreiben ist<sup>263</sup>. Dies stellt eine Änderung der Rechtsprechung dar. Die Verwaltung wendet nun dieses Urteil in allen noch offenen Fällen an<sup>264</sup>.

**Einbauküche ist ein einheitliches Wirtschaftsgut**

263BFH, Urteil v. 3.8.2016 IX R 14/15, BStBl 2017 II S. 437.

264BMF, Schreiben v. 16.5.2017 IV C 1 - S 2211/07/10005:001, BStBl 2017 I S. 775.

Die im Urteilsfall angenommene Nutzungsdauer von 10 Jahren ist vermutlich keine starre Grenze<sup>265</sup>. Der BFH weist selbst darauf hin, dass in der Rechtsprechung die Nutzungsdauer einer gebrauchten Küche mit sieben Jahren angesetzt wurde<sup>266</sup>.

**Abschreibung normalerweise über 10 Jahre**

### Praxishinweis

Nach der neuen Rechtsprechung ist die Einbauküche als Sachgesamtheit einheitlich anzuschreiben. Wird ein Teil der Einbauküche (z. B. Herd oder Spülmaschine) funktionsunfähig und ersetzt, liegt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor, weil lediglich die bisherige Funktion ersetzt wird.

### 14.2 § 21 Abs. 1 EStG Werbungskosten nach gescheiterter Anschaffung

Voraussetzung für den Abzug vorab entstandener Werbungskosten ist, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und der Einkunftsart besteht<sup>267</sup>.

**Vorab entstandene Werbungskosten**

Im Urteilsfall<sup>268</sup> sollte eine Villa erworben werden, die teilweise vermietet werden sollte. Hierzu wurden einem Makler Geld (Kaufpreis und Provision) in bar übergeben. Dieser versicherte, bei Barzahlung in der Schweiz das Geschäft zum Abschluss zu bringen. Der Makler veruntreute das Geld. Später erwarb der Steuerpflichtige die Villa und machte den anteilig auf den vermieteten Teil des Gebäudes entfallenden Betrugsschaden als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften nach § 21 EStG geltend.

**Urteilsfall**

Der BFH hat den Werbungskostenabzug zugelassen. Das Fehlen einer verbindlichen rechtlichen Grundlage schließt den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit nicht aus. Einzige Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Aufwendungen als (vorab entstandene) Werbungskosten ist nur, dass sich der Steuerpflichtige zum Erwerb und zur Vermietung entschlossen hat<sup>269</sup>. Dies war unstrittig.

**Für vorab entstandene Werbungskosten ist keine verbindliche rechtliche Grundlage notwendig**

### Praxishinweise

1. Vergebliche Anschaffungskosten führen nicht zu Anschaffungskosten, sondern zu sofort abziehbaren Werbungskosten.
2. Vorab entstandene Werbungskosten sind im Zahlungsjahr in der Einkommensteuererklärung des Jahres geltend zu machen (§ 11 Abs. 2 EStG).

265Kanzler, NWB 2017 S. 1872.

266BFH, Urteil v. 3.8.2016 IX R 14/15, BStBl 2017 II S. 437, Rz. 31.

267BFH, Urteil v. 16.6.2015 IX R 21/14, BFH/NV 2015 S. 1567; BFH, Beschluss v. 4.7.1990 GrS 1/89, BStBl 1990 II S. 830.

268BFH, Urteil v. 9.5.2017 IX R 24/16, BFH/NV 2017 S. 1106.

269BFH, Urteil v. 9.5.2017 IX R 24/16, BFH/NV 2017 S. 1106, Tz. 19.

# Neufang Akademie

## 15. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG Doppelbesteuerung

Das BVerfG<sup>270</sup> hatte dem Gesetzgeber aufgetragen, eine Neuregelung hinsichtlich der Besteuerung von Altersbezügen zu schaffen und dabei eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies wird dadurch erreicht, dass in der Ansparphase die Altersvorsorgeaufwendungen nicht voll abzugsfähig sind (in 2017 zu 84 %) und in der Auszahlungsphase nur mit einem Besteuerungsanteil steuerpflichtig sind.

Die Prüfung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung ist erst in der Auszahlungsphase vorzunehmen<sup>271</sup>. Eine Doppelbesteuerung ist nach Auffassung des BFH<sup>272</sup> dann gegeben, wenn der mit der statistischen Lebenserwartung multiplizierte, steuerfreie Jahresbetrag der Rente im Zeitpunkt des Renteneintritts geringer ist, als die aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen. Für die Vergleichsberechnung ist eine konkrete und auf den jeweiligen Einzelfall bezogene, individuellen Berechnung erforderlich. Eine überschlägige Berechnung ist nicht zulässig.

Aufgrund der nicht abgeschlossenen Tatsachenwürdigung und der Notwendigkeit der individuellen Berechnung, wurde das Verfahren an das Finanzgericht zurückverwiesen. Diesem obliegt nun die Ausgestaltung der Berechnung.

Ergänzend zu seiner bisherigen Rechtsprechung<sup>273</sup> stellt der X. Senat des BFH nun zum Nachteil des Steuerzahlers klar<sup>274</sup>, dass bei der Berechnung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen, Beiträge zu privaten Rentenversicherungen und kapitalbildenden Lebensversicherungen im Verhältnis zu den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung nicht gleichwertig, sondern lediglich nachrangig abziehbar sind.

**Die Prüfung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung erfolgt in der Auszahlungsphase**

**Zurückverweisung an FG**

**Beiträge zu privaten Rentenversicherungen und kapitalbildenden Lebensversicherungen sind nachrangig abziehbar**

### Praxishinweise

1. Betroffen von einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung sind insbesondere solche Mandanten, die über einen längeren Zeitraum Beiträge oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze - z. B. in eine berufsständische Versorgungseinrichtung - geleistet haben.
2. Die Feststellungslast für das Vorliegen einer etwaigen verfassungswidrigen Doppelbesteuerung liegt vom Grundsatz her beim Steuerpflichtigen<sup>275</sup>. Deswegen dürfen alte Steuerbescheide - und möglichst auch die dazu gehörenden Einkommensteuererklärungen - auch nach Ablauf der Aufbewahrungspflicht nicht ausgesondert werden.

270 BVerfG, Urteil v. 6.3.2002 2 BvL 17/99, BStBl 2002 II S. 618.  
271 BFH, Urteil v. 18.11.2009 X R 34/07, BStBl 2010 II S. 414.  
272 BFH, Urteil v. 21.6.2016 X R 44/14, BFH/NV 2016 S. 1791.  
273 BFH, Urteil v. 21.6.2016 X R 44/14, BFH/NV 2016 S. 1791.  
274 BFH, Urteil v. 23.8.2017 X R 33/15, BFH/NV 2018 S. 94.  
275 BFH, Urteil v. 21.6.2016 X R 44/14, BFH/NV 2016 S. 1791.



3. Im aktuellen Urteil erachtete der BFH<sup>276</sup> eine sachgerechte Schätzung für Jahre, in denen keine Unterlagen mehr vorlagen, anhand der Verhältnisse der Folgejahre für sachgerecht. Ändern sich die Verhältnisse nicht wesentlich, muss das teilweise Fehlen von Unterlagen der Vergangenheit somit nicht zwingend ein Ausschlusskriterium sein.
4. Die entscheidende Frage ist, was soll der Steuerberater tun? Derzeit ist zu mindest bei Steuerpflichtigen mit Beitragszahlungen in ein Versorgungswerk, die oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze zur Rentenversicherung lagen, im Hinblick auf das anhängige Verfahren Einspruch einzulegen. In diesen Fällen ist auch auf den Antrag nach der Escape-Regelung zu denken (§ 22 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG).
5. Nachdem jedes Jahr und jeder Fall bei einem Einspruch zu prüfen ist, wird dies die Finanzverwaltung nicht leisten können, weil Schätzungen und überschlägige Berechnungen nicht zulässig sind. Daher ist eher zu erwarten, dass der BFH oder das BVerfG den Gesetzgeber auffordern wird, in der Auszahlungsphase in den Fällen der Übergangsregelung einen (nach Übergangszeit gestaffelten) Pauschalabschlag auf den Besteuerungsanteil zu machen.

Schätzung scheint zulässig, fehlende Unterlagen können daher unproblematisch sein

Was hat der StB zu tun?

### 16. § 23 EStG Privates Veräußerungsgeschäft

#### 16.1 § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Ferienwohnungen

Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt bei Wirtschaftsgütern nicht vor, die<sup>277</sup>

- im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden;
- im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Ausnahmeregelung des § 23 EStG

Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Gebäude oder eine Wohnung nur zeitweilig bewohnt wird und in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht<sup>278</sup>. Somit fallen auch

- Zweitwohnungen,
- nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und
- Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden,

Gilt auch bei Zweit- und Ferienwohnungen

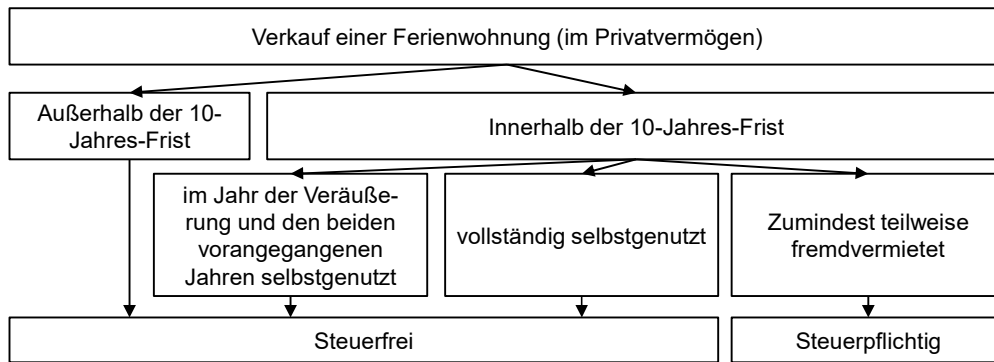
unter diese Ausnahmeregelung. Die Veräußerung ist auch dann steuerfrei, wenn sie innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG erfolgt. Somit gilt Folgendes:

276BFH, Urteil v. 23.8.2017 X R 33/15, BFH/NV 2018 S. 94.

277BMF, Schreiben v. 5.10.2000 IV C - S 2256 - 263/00, BStBl 2000 I S. 1383, Rz. 16.

278BFH, Urteil v. 27.6.2017 IX R 37/16, BStBl 2017 II S. 1192.

# Neufang Akademie



Praxishinweise
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Die Rechtsprechung entspricht der Verwaltungsauffassung<sup>279</sup>.</li> <li>2. Der Verkauf einer Ferienwohnung ist steuerpflichtig, wenn sie teilweise oder ausschließlich vermietet wird und zwischen Kauf bzw. Fertigstellung und Veräußerung weniger als zehn Jahre liegen (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG).</li> <li>3. Liegt eine gewerbliche Vermietung der Ferienwohnung vor, gehört die Ferienwohnung zum Betriebsvermögen und der Verkauf ist unabhängig von der Besitzdauer steuerpflichtig. Ggf. kommt § 6b, § 6c EStG in Betracht.</li> </ol>

## 16.2 § 23 Abs. 3 EStG Veräußerungsverlust bei Ratenzahlung

Bei Ratenzahlung des Veräußerungserlöses in verschiedenen Veranlagungszeiträumen fällt der Veräußerungsverlust anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zu dem Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse an<sup>280</sup>.

**Veräußerungsverlust bei § 23 EStG**

### Sachverhalt 1

A veräußert 2017 ein Gebäude, das er 2011 für 240.000 € erworben hat. Die bislang in Anspruch genommene AfA beträgt 24.000 €. Die Kosten der Veräußerung betragen 200 €.

Der Kaufpreis wird in drei Raten geleistet. 2017 werden 60.000 €, 2018 werden 40.000 € und 2019 werden 20.000 € bezahlt.

### Stellungnahme

Der private Veräußerungsverlust wird nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ermittelt und beträgt:

Veräußerungserlös gesamt (2017 - 2019)	120.000 €
Anschaffungskosten	./ 240.000 €
Abschreibung	+ 24.000 €
Veräußerungskosten = Werbungskosten	./ 200 €
Veräußerungsverlust	<u>./ 96.200 €</u>

Dieser Veräußerungsverlust ist anteilig auf die Jahre 2017 bis 2019 zu verteilen, das heißt im Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös. Der Veräußerungsverlust wird wie folgt berücksichtigt:

<sup>279</sup>BMF, Schreiben v. 5.10.2000 IV C 3 - S 2256 - 263/00, BStBl 2000 I S. 1383, Tz. 21-22.  
<sup>280</sup>BFH, Urteil v. 6.12.2016 IX R 18/16, BStBl 2017 II S. 676.

## Neufang Akademie

2017: 96.200 € x 60.000 € / 120.000 € =	./ 48.100 €
2018: 96.200 € x 40.000 € / 120.000 € =	./ 32.067 €
2019: 96.200 € x 20.000 € / 120.000 € =	./ 16.033 €

Etwas anders gilt, wenn ein privater Veräußerungsgewinn entsteht. Fließt der Verkaufserlös in mehreren Veranlagungszeiträumen zu (z. B. beim Verkauf auf Raten), so sind sämtliche Werbungskosten zunächst mit dem im ersten Zuflussjahr erhaltenen Teilerlös zu verrechnen. Ein etwa verbleibender Werbungskostenbetrag wird mit den Teilerlösen der folgenden Zuflussjahre verrechnet<sup>281</sup>.

**Ratenzahlung bei Gewinnen: Verrechnung mit den AK**

Der BFH stellt explizit klar, dass die oben dargestellte Verteilung des Verlustes nicht dem alleine den Gewinnfall betreffenden Urteil<sup>282</sup> entgegensteht. In jener Entscheidung urteilte der VI. Senat nur über den Zeitpunkt der Besteuerung des Spekulationsgewinns bei Zufluss des Veräußerungserlöses in Raten, nicht aber über die zeitliche Erfassung des Verlustes bei Ratenzahlung. Damit gilt bei einem Gewinn die folgende Berechnung:

### Sachverhalt 2

A veräußert 2016 ein Gebäude, das er 2011 für 240.000 € erworben hat. Die in Anspruch genommene AfA beträgt 24.000 €. Die Kosten der Veräußerung betragen 200 €.

Der Kaufpreis wird in drei Raten geleistet. 2017 werden 140.000 €, 2018 werden 100.000 € und 2019 werden 80.000 € bezahlt.

### Stellungnahme

Der private Veräußerungsgewinn wird nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ermittelt und beträgt:

Veräußerungserlös gesamt (2017 - 2019)	320.000 €
Anschaffungskosten	./ 240.000 €
Abschreibung	+ 24.000 €
Veräußerungskosten = Werbungskosten	./ 200 €
Veräußerungsgewinn	<u>103.800 €</u>

Dieser Veräußerungsgewinn ist wie folgt zu verteilen:

	2017	2018	2019
Veräußerungserlös	140.000 €	100.000 €	80.000 €
Anschaffungskosten + WK	<u>./ 140.000 €</u>	<u>./ 76.200 €</u>	<u>./ 0 €</u>
Veräußerungsgewinn	<u>0 €</u>	<u>23.800 €</u>	<u>80.000 €</u>

<sup>281</sup>BFH, Urteile v. 13.4.1962 VI 194/61 U, BStBl 1962 III S. 306; v. 3.6.1992 X R 91/90, BStBl 1992 II S. 1017; H 23 EStH „Werbungskosten“.

<sup>282</sup>BFH, Urteil v. 13.4.1962 VI 194/61 U, BStBl 1962 III S. 306.

## Neufang Akademie

### 17. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG Berufsausbildung durch berufsbe- gleitendes Studium beim Kindergeld

Bei Kindern in Berufsausbildung ist nicht der zeitliche Umfang entscheidend, sondern vielmehr, dass es sich um Ausbildungsmaßnahmen handelt, die als Grundlage für den angestrebten Beruf geeignet sind<sup>283</sup>.

**Zeitlicher Umfang  
der Ausbildung ist  
nicht entscheidend**

Für den Sprachschulunterricht im Rahmen eines Au-Pair-Aufenthalts hat der BFH entschieden, dass dieser Sprachunterricht grundsätzlich einen Umfang von mindestens zehn Wochenstunden hat<sup>284</sup>. Diese Regelung für den Au-Pair-Aufenthalt findet im Hinblick auf eine im Inland absolvierte Schul- oder Universitätsausbildung keine Anwendung.

**10-Stunden-Rege-  
lung bei den Au-  
Pair-Aufenthalten  
findet keine Anwen-  
dung**

Eine Berufsausbildung ist nur dann ausgeschlossen, wenn das Kind seinem gewählten Ausbildungsgang nicht ernsthaft und hinreichend nachgeht, indem etwa nur eine „Pro-forma-Immatrikulation“ besteht. Für die Prüfung der Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Ausbildungsbemühungen gibt es keine feste Mindestgrenze im Hinblick auf den zeitlichen Umfang.

**Ausbildung muss  
ernsthaft und nach-  
haltig sein**

Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind Teil einer einheitlichen Erstausbildung, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Damit bestätigte der BFH seine Rechtsprechung<sup>285</sup>.

**Mehraktige Ausbil-  
dungsmaßnahmen**

#### Praxishinweise

1. Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung zu den mehraktigen Ausbildungsmaßnahmen an<sup>286</sup>. Damit kann ein Bachelor- mit einem anschließenden Masterstudium eine einheitliche Erstausbildung sein, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht (z. B. konsekutives Masterstudium). Folglich ist ein Kind bis zum 25. Lebensjahr ohne Beschränkung der Wochenstunden zu berücksichtigen. Maßgeblich ist alleine, ob das Kind sein angestrebtes Berufsziel mit dem ersten Ausbildungsakt noch nicht erreicht hat.
2. Bei Au-Pair-Aufenthalten können auch weniger als zehn Stunden ausreichen, wenn es sich um einen Sprachkursen im Einzelunterricht mit umfangreicher Nachbereitung oder um einen Sprachkurs zur Vorbereitung auf einen anerkannten Prüfungsabschluss handelt<sup>287</sup>.

283BFH, Urteil v. 8.9.2016 III R 27/15, BStBl 2017 II S. 278.

284BFH, Urteile v. 9.6.1999 VI R 33/98, BStBl 1999 II S. 701; v. 19.2.2002 VIII R 83/00, BStBl 2002 II S. 469; H 32.5 EStH „Sprachaufenthalt im Ausland“; A 14.9 Abs. 1 und 2 DA-KG 2015.

285BFH, Urteile v. 3.7.2014 III R 52/13, BStBl 2015 II S. 152; v. 15.4.2015 V R 27/14, BStBl 2016 II S. 163; v. 3.9.2015 VI R 9/15, BStBl 2016 II S. 166.

286BMF, Schreiben v. 8.2.2016 IV C 4 - S 2282/07/0001-01, BStBl 2016 I S. 226, Rz. 12b, 16 und 17.

287BFH, Urteile v. 9.6.1999 VI R 143/98, BStBl 1999 II S. 710; v. 15.3.2012 III R 58/08, BStBl 2012 II S. 743; v. 26.10.2012 VI R 102/10, BFH/NV 2013 S. 366.

# Neufang Akademie

## 18. § 33 EStG Außergewöhnliche Belastungen

### 18.1 § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG Scheidungskosten sind keine außergewöhnlichen Belastungen

Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren dienen regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und sind deshalb seit dem VZ 2013 keine außergewöhnlichen Belastungen<sup>288</sup>. Dies ist nach Ansicht des BFH verfassungsrechtlich unbedenklich.

**Scheidungskosten sind keine agwB**

#### Praxishinweis

Damit sind Scheidungskosten nur noch in Ausnahmefällen abzugsfähig. Dies ist dann der Fall, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Steuerpflichtige ansonsten seine Existenzgrundlage verliert.

### 18.2 § 33 Abs. 3 EStG Stufenweise Ermittlung der zumutbaren Belastung

Die zumutbare Belastung ist stufenweise zu berechnen. Nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den jeweiligen im Gesetz genannten Grenzbeitrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird<sup>289</sup>.

**Stufenweise Berechnung ist anzuwenden**

#### Sachverhalt

Der Steuerpflichtige A (zusammenveranlagt mit seiner Ehefrau) hat zwei berücksichtigungsfähige Kinder und einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 52.000 €. Er hat außergewöhnliche Belastungen nach § 33 Abs. 1 EStG (z. B. Krankheitskosten) in Höhe von 4.500 €.

#### Stellungnahme

Die außergewöhnlichen Belastungen sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie die zumutbare Belastung übersteigen. Die zumutbare Belastung bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 52.000 € beträgt:

bis 15.340 €	$15.340 \text{ €} \times 2 \% =$	306,80 €
bis 51.130 €	$(51.130 \text{ €} \text{ ./. } 15.340 \text{ €}) \times 3 \% =$	1.073,70 €
bis 52.000 €	$(52.000 \text{ €} \text{ ./. } 51.130 \text{ €}) \times 4 \% =$	<u>34,80 €</u>
		<u>1.415,30 €</u>

Damit sind die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 3.084,70 € abzugsfähig. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung wären nur 2.420,00 € berücksichtigungsfähig.

#### Praxishinweise

1. Die geänderte Berechnungsweise ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Sie führt vor allem bei besser verdienenden Mandanten zu einer deutlichen Absenkung der zumutbaren Belastung. Deshalb sollten außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, auch wenn auf einen An-

<sup>288</sup>BFH, Urteile v. 18.5.2017 VI R 9/16, BStBl 2017 II S. 988; VI R 81/14, BFH/NV 2017 S. 1595; VI R 66/14, BFH/NV 2017 S. 1593; VI R 19/15, BFH/NV 2017 S. 1596.  
<sup>289</sup>BFH, Urteil v. 19.1.2017 VI R 75/14, BStBl 2017 II S. 684.

## Neufang Akademie

satz in der Vergangenheit verzichtet wurde, weil bereits feststand, dass die zumutbare Belastung nicht überschritten wird.

2. Ob bei den Krankheitskosten eine Kürzung um eine zumutbare Belastung vorzunehmen ist, darüber hat das Bundesverfassungsgericht in einer Verfassungsbeschwerde zu entscheiden. Das Az. hierzu lautet: 2 BvR 221/17.

### 19. § 35 EStG Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG

#### 19.1 Neue BFH-Rechtsprechung hinsichtlich des Merkmals der positiven Einkünfte

Der BFH hat in seinem Urteil vom 23.6.2015<sup>290</sup> den Begriff der „positiven Einkünfte“ bei der Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags wie folgt definiert:

**Neue BFH-Rechtsprechung**

Maßgebend ist nicht die einzelne Einkunftsquelle, sondern die jeweilige Einkunftsart. Dies bedeutet, dass eine Saldierung von negativen mit positiven Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart desselben Steuerpflichtigen sowohl bei der Ermittlung der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte, als auch bei der Ermittlung der Summe aller positiven Einkünfte zu erfolgen hat (horizontaler Verlustausgleich). Verbleibt jedoch ein negativer Saldo bei einer Einkunftsart, so ist diese bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags außer Betracht zu lassen. Ein vertikaler Verlustausgleich erfolgt nicht. Die Verwaltung hat sich dieser Auffassung angeschlossen<sup>291</sup>.

**BFH: Einkunftsart maßgebend**

**Verwaltung übernimmt Rechtsprechung**

#### 19.2 Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende GewSt

Die Gewährung der Steuerermäßigung ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG) begrenzt. Der BFH bestätigt jüngst die bislang umstrittene Verwaltungsauffassung<sup>292</sup> und klärte erstmals höchstrichterlich, dass die Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer gem. § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG betriebsbezogen und nicht kumuliert auf Ebene des Gesellschafters zu erfolgen hat<sup>293</sup>.

**Maximale Anrechnung i. H. der tatsächlich gezahlten GewSt**

#### **Sachverhalt**

A ist zu 50 % an der A/B-OHG beteiligt. Diese wiederum ist zu 100 % als Kommanditistin an der X-KG beteiligt.

A wird aus der Beteiligung an der A/B-OHG ein anteiliger Gewerbesteuermessbetrag i. H. von 100.000 € und eine anteilige, tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer i. H. von 450.000 € zugerechnet.

290BFH, Urteil v. 23.6.2015 III R 7/14, BStBl 2016 II S. 871.

291BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 16.

292BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 9, 25.

293BFH, Urteil v. 20.3.2017 X R 12/15, BFH/NV 2017 S. 1536.

## Neufang Akademie

Aus der Beteiligung an der X-KG wird A ein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag i. H. von 150.000 € und eine anteilige, tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer i. H. von 525.000 € zugerechnet.

### Stellungnahme

Die Steuerermäßigung des A gem. § 35 Abs. 1 EStG beträgt 905.000 € und stellt sich wie folgt dar:

	Faktor 3,8	Tatsächliche GewSt	Steuerermäßigung
Messbetrag A/B-OHG: 100.000 €	380.000 €	450.000 €	380.000 € → keine Begrenzung auf tatsächl. GewSt
Messbetrag X-KG: 150.000 €	570.000 €	525.000 €	525.000 € → Begrenzung auf tatsächl. GewSt greift
Summe: 250.000 €	950.000 €	975.000 €	905.000 €

Weil die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer insgesamt höher ist, wäre die Begrenzung auf Ebene des Gesellschafters A erheblich günstiger (Steuerermäßigung i. H. von 950.000 € [= Anrechnungshöchstbetrag; Faktor 3,8]).

### 19.3 Besonderheiten bei Personengesellschaften

Tritt ein Gesellschafter während eines Wirtschaftsjahres in eine Personengesellschaft ein oder scheidet er aus dieser aus, ist der für Zwecke der Berechnung der Steuerermäßigung für den Erhebungszeitraum festgestellter Gewerbesteuermessbetrag auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen<sup>294</sup>. Nach Auffassung des BFH<sup>295</sup>, ist für die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich. Dies gilt selbst dann, wenn sich der aus der Gesellschaft ausgeschiedene Veräußerer eines Mitunternehmeranteils zivilrechtlich zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.

Solche zivilrechtlichen Regelungen haben keine Auswirkung auf die Anrechnung i. S. des § 35 EStG<sup>296</sup>.

Bei einem unterjährigem Gesellschafterwechsel ist darüber hinaus zu beachten, dass der Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nur für diejenigen Gesellschafter festzustellen ist, die zum Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums - i. d. R. am Jahresende - an der Personengesellschaft beteiligt sind<sup>297</sup>. Damit ist unterjährig ausgeschiedenen Gesellschaftern kein anteiliger Gewerbesteuermessbetrag zuzurechnen.

**Aufteilung auf die einzelnen Gesellschafter**

**BFH: Anrechnung steht nur den am Ende des Erhebungszeitraums beteiligten Gesellschaftern zu**

294 BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 28.

295 BFH, Urteil v. 14.1.2016 IV R 5/14, BStBl 2016 II S. 875.

296 BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 28.

297 BFH, Urteil v. 14.1.2016 IV R 5/14, BStBl 2016 II S. 875.

Praxishinweise
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Die Verwaltung hat die Rechtsprechung übernommen<sup>298</sup>.</li><li>2. Die Altregelung<sup>299</sup> - wonach auch am Ende des Erhebungszeitraums nicht mehr beteiligten Gesellschaftern ein ihrem Anteil entsprechender Gewerbesteuermessbetrag zugerechnet wurde - ist bis zum Veranlagungszeitraum 2017 weiter anzuwenden, wenn alle zum Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums noch beteiligten Mitunternehmer dies einheitlich beantragen<sup>300</sup>.</li><li>3. Insbesondere bei einem Gesellschafterwechsel zwischen natürlicher Person und Kapitalgesellschaft wird die Problematik relevant, weil bei letzterer die Anrechnung leer läuft<sup>301</sup>.</li></ol>

Gewerbesteuermessbeträge aus gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen sind ebenfalls entsprechend dem am Ende des Erhebungszeitraums geltenden, allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die am Ende des gewerbesteuerrechtlichen Erhebungszeitraums beteiligten Mitunternehmer aufzuteilen<sup>302</sup>.

**Verteilung von GewSt-MB aus gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen**

## **20. § 35a EStG Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen**

### **20.1 § 35a Abs. 2 EStG Hundegassiservice als haushaltsnahe Dienstleistung**

Aufwendungen für einen Hundegassiservice sind als haushaltsnahe Dienstleistung nach § 35a Abs. 2 EStG begünstigt. Beim Gassi gehen handelt es sich um eine Leistung mit einem unmittelbar räumlichen Bezug zum Haushalt, die dem Haushalt (dem haushaltszugehörigen Tier) dient<sup>303</sup>. Dies fällt unter den räumlich-funktional auszulegenden Haushaltsbegriff des BFH<sup>304</sup>.

**Hundegassiservice ist begünstigt**

Praxishinweise
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Tierbetreuungskosten sind nach der Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung abzugsfähig, soweit die Versorgung und Betreuung eines Tieres im Haushalt des Steuerpflichtigen stattfindet.</li><li>2. Die Aufwendungen für einen Tierarzt können weder als haushaltsnahe Dienstleistungen (Leistung des Tierarztes ist keine Tätigkeit, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird) noch als Handwerkerleistungen (Leistungen eines Tierarztes sind keine Handwerkerleistungen) berücksichtigt werden.</li></ol>

**Tierbetreuung**

**Tierarzt**

298 BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 28.

299 BMF, Schreiben v. 24.2.2009 IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl 2009 I S. 440, Rz. 30.

300 BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 34.

301 Dreßler/Oenings, DStR 2017 S. 625, Tz. 3.1.

302 BMF, Schreiben v. 3.11.2016 IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003, BStBl 2016 I S. 1187, Rz. 23.

303 BFH, Beschluss v. 25.9.2017 VI B 25/17, juris.

304 BFH, Urteile v. 20.3.2014 VI R 55/12, BStBl 2014 II S. 880; VI R 56/12, BStBl 2014 II S. 882.



# Neufang Akademie

## 20.2 § 35a Abs. 3 EStG Reparatur von Elektrogeräten als Handwerkerleistung

Die Bundesregierung<sup>305</sup> hat sich zu der Frage geäußert, ob sowohl die Reparaturen von stationären Elektrogeräten, wie z. B. Wasch- und Geschirrspülmaschinen, als auch von mobilen Geräten, wie z. B. Handys und Fernsehgeräte, als Handwerksleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG steuermindernd berücksichtigt werden können.

**Reparatur von Elektrogeräten als Handwerkerleistung**

Die Reparatur im Haushalt des Steuerpflichtigen ist berücksichtigungsfähig bei Geräten, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können<sup>306</sup>. Voraussetzung ist die Leistungserbringung im Haushalt des Steuerpflichtigen.

**Kann in der Hausratversicherung mitversichert werden**

### Praxishinweis

Nach dieser Formulierung ist das Abholen von Elektrogeräten und die Reparatur in der Werkstatt nicht begünstigt. Dies wurde in der Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt. Verneint wurde § 35a Abs. 3 EStG beim Abholen und Neubeziehen von Polstermöbeln<sup>307</sup>. Bejaht wurde § 35a Abs. 3 EStG beim Abholen und Reparieren einer Haustüre<sup>308</sup>.

## 20.3 § 35a Abs. 3 EStG Kosten für Glasfaseranschlüsse sind nicht begünstigt

Außerdem ist die Bundesregierung<sup>309</sup> der Ansicht, dass die Kosten für Glasfaseranschlüsse

**Kosten für Glasfaseranschlüsse sind nicht begünstigt**

- bei einer erstmaligen Verlegung als (nachträgliche) Herstellungskosten des Gebäudes (im Wege der AfA) oder
- beim Ersatz vorhandener Anschlüsse als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen

bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigungsfähig sind. Eine weitere Förderung über § 35a Abs. 3 EStG wird von der der Bundesregierung nicht verfolgt.

## 20.4 Übersicht zu entschiedenen Fällen des § 35a EStG

Weil § 35a EStG immer ein beliebtes Prüfungsthema für die mündliche Steuerberaterprüfung darstellt werden im nachfolgenden die wichtigsten Entscheidungen der vergangenen Zeit in einer tabellarischen Übersicht aufgeführt:

Folgende Fälle sind zu haushaltsnahen Dienstleistungen entschieden worden:

305BT-Drucksache 18/13202 v. 28.7.2017, Frage 25.

306BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Anlage Stichwort „Reparatur, Wartung und Pflege“.

307FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 6.7.2016 1 K 1252/16, EFG 2016 S. 1350.

308FG München, Urteil v. 23.2.2015 7 K 1242/13, juris.

309BT-Drucksache 18/13307 v. 11.8.2017, Frage 21.

## Neufang Akademie

<b>Alarmüberwachungsleistungen</b>	Pauschale Gebühren für den Anschluss an eine außerhalb des Grundstücks bei einer Sicherheitsfirma untergebrachte Notrufzentrale zur Vorsorge für den Fall eines Einbruchs, Brandes oder Gasaustritts in der Wohnung des Steuerpflichtigen nicht als haushaltsnahe Dienstleistung <sup>310</sup> .
<b>Gassi-Service</b>	Aufwendungen für einen Hundegassiservice sind begünstigt. Beim Gassi gehen handelt es sich um eine Leistung mit einem unmittelbar räumlichen Bezug zum Haushalt, die dem Haushalt (dem haushaltszugehörigen Tier) dient <sup>311</sup> .
<b>Hausnotruf</b>	Eine Betreuungspauschale für ein Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, erfüllt die Voraussetzungen für eine haushaltsnahe Dienstleistung <sup>312</sup> .
<b>Hufschmied</b>	Die Tätigkeit eines Hufschmiedes ist keine hauswirtschaftliche Verrichtung, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird und deshalb liegt keine haushaltsnahe Dienstleistung vor <sup>313</sup> .
<b>Immobilienmakler</b>	Kosten für einen Immobilienmakler beim Erwerb eines Hauses stellen keine haushaltsnahe Dienstleistung dar <sup>314</sup> .
<b>Mittagessen im Wohnstift</b>	Das Mittagessen, das Bewohner in einem Wohnstift erhalten, ist berücksichtigungsfähig, wenn das Essen in einer Zentralküche (auf dem Grundstück) zubereitet und im Speisesaal serviert wird. Küche und Speisesaal müssen allerdings zu den Gemeinschaftsflächen des Wohnstifts gehören <sup>315</sup> .
<b>Schneeräumkosten</b>	Begünstigt ist auch das Schneeräumen des öffentlichen Gehwegs außerhalb der Grundstücksgrenze <sup>316</sup> .
<b>Tierbetreuungskosten</b>	Diese sind abzugsfähig, soweit Versorgung und Betreuung im Haushalt des Steuerpflichtigen stattfindet <sup>317</sup> . Die Aufwendungen für einen Tierarzt können weder als haushaltsnahe Dienstleistungen (Leistung des Tierarztes ist keine Tätigkeit, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird) noch als Handwerkerleistungen (Leistung des Tierarztes ist keine Handwerkerleistungen) berücksichtigt werden <sup>318</sup> .

310FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 13.9.2017 7 K 7128/17,

311FG Hessen, Urteil v. 1.2.2017 12 K 902/16, EFG 2017 S. 1446 (NZB eingelegt, Az. des BFH VI B 25/17).

312BFH, Urteil v. 3.9.2015 VI R 18/14, BFH/NV 2016 S. 458; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 11, Anlage 1 „Hausnotrufsystem“.

313FG Nürnberg, Urteil v. 11.11.2016 4 K 172/15, juris.

314FG Hessen, Urteil v. 23.2.2017 11 K 1660/16, DStRE 2017 S. 220.

315FG Baden-Württemberg, Urteil v. 12.9.2012 3 K 3887/11, EFG 2013 S. 125; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 11

316BFH, Urteil v. 20.3.2014 VI R 55/12, BFH/NV 2014 S. 1147; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 2; Anlage 1 „Winterdienst“.

317BFH, Urteil v. 3.9.2015 VI R 13/15, BStBl 2016 S. 47; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 2.

318FG Nürnberg, Urteil v. 4.10.2012 4 K 1065/12, EFG 2013 S. 224.

## Neufang Akademie

<b>Umzug</b>	Der Begriff „im Haushalt“ ist nicht in jedem Fall mit „tatsächlichem Bewohnen“ gleichzusetzen. Damit können bei einem Wohnungswechsel die Kosten für die Möbelspedition oder ähnliche Dienstleister berücksichtigt werden <sup>319</sup> .
--------------	--

Folgende Fälle sind zu Handwerkerleistungen entschieden worden:

<b>Erd- und Pflanzarbeiten</b>	Diese sind grundsätzlich begünstigt. Es ist nicht von Bedeutung, ob der Garten neu angelegt oder ein naturbelassener Garten umgestaltet wird <sup>320</sup> . Lediglich die Kosten der erstmaligen Anlage im Rahmen einer Neubaumaßnahme sowie Materialkosten sind nicht berücksichtigungsfähig.
<b>Funktionsprüfung, Gutachter-tätigkeit</b>	Die Erhebung des unter Umständen mangelfreien Istzustands, z. B. die Prüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage, ist ebenso eine Handwerkerleistung wie die Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens oder Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr <sup>321</sup> . Handelt es sich dagegen bei der gutachterlichen Tätigkeit weder um eine Handwerkerleistung, noch um eine haushaltsnahe Dienstleistung, kommt die Steuerermäßigung nach § 35a EStG nicht in Betracht. Weder zu den haushaltsnahen Dienstleistungen noch zu den Handwerkerleistungen gehören beispielsweise <ul style="list-style-type: none"><li>• Tätigkeiten, die der Wertermittlung dienen,</li><li>• die Erstellung eines Energiepasses,</li><li>• Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer Finanzierung (z. B. zur Erlangung einer KfW-Förderung).</li></ul>
<b>Müllentsorgung</b>	Kosten der Müllentsorgung sind nicht nach § 35a EStG begünstigt, weil die Entsorgungsleistung nicht im Haushalt erbracht wird. Die Aufteilung der Kosten für die Entsorgung in berücksichtigungsfähige und nicht berücksichtigungsfähige Aufwendungen ist nicht möglich <sup>322</sup> . Werden Gartenabfälle entsorgt, ist die Entsorgung begünstigt, wenn es sich um eine Nebenleistung (z. B. Grünschnittabfuhr bei Gartenpflege) handelt. Ist die Entsorgung die Hauptleistung, liegt keine Begünstigung vor <sup>323</sup> .

319BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 3, Anlage 1 „Umzugsdienstleistungen“.

320BFH, Urteil v. 13.07.2011 VI R 61/10, BStBl 2012 S. 232; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 21, Anlage 1 „Gartengestaltung“.

321BFH, Urteil v. 6.11.2014 VI R 1/13, BStBl 2015 II S. 481; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 20.

322FG Köln, Urteil v. 26.1.2011 4 K 1483/10, EFG 2011 S. 978; Sächsisches FG, Urteil v. 2.4.2009 6 K 64/09, juris; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Anlage 1 „Sperrmüllabfuhr“.

323BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Anlage 1 „Entsorgungsleistung“.

## 21. Außensteuergesetz

### 21.1 Veräußerungsverluste bei § 6 AStG

Beim Wegzug ins Ausland werden nach § 6 AStG die stillen Reserven in den Anteilen i. S. des § 17 EStG fiktiv aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen (sog. Wegzugsbesteuerung). Liegen mehrere Beteiligungen vor, so muss der fiktive Veräußerungsgewinne bzw. Veräußerungsverluste getrennt für jeden Anteil berechnet werden. Der Besteuerung nach § 6 AStG unterliegen dabei nur solche Beteiligungen, in denen positive stille Reserven aufgedeckt werden. Negative stille Reserven (stille Lasten) dürfen nicht verrechnet werden<sup>324</sup>.

**§ 6 AStG besteuert nur fiktive Gewinne, keine Verluste**

### 21.2 § 6 Abs. 5 AStG auch bei Fällen in der Schweiz?

Das FG Baden-Württemberg hat dem EuGH (Az. C-581/17) mit Beschluss vom 14.6.2017<sup>325</sup> die Frage vorgelegt, ob die Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG aufgrund des sog. Freizügigkeitsabkommens auch für Fälle des Wegzugs in die Schweiz anzuwenden ist.

**Stundung des § 6 AStG auf für Fälle in der Schweiz**

---

324BFH, Urteil v. 26.4.2017 I R 27/15, BFH/NV 2017 S. 1478; BMF, Schreiben v. 14.5.2004 IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl 2004 I, Sondernummer 1/2004 S. 3, Tz. 6.1.3.3.  
325FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 14.6.2017 2 K 2413/15, juris.

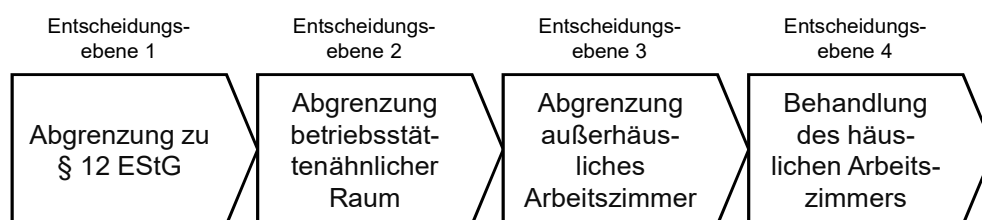
## Teil D. Sonstiges

### HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER

<b>Gesetz:</b>	§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG
<b>Problem:</b>	Welche Besonderheiten gelten beim häuslichen Arbeitszimmer? Welche aktuellen Änderungen gab es hierbei?

#### 1. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG Rechtsprechung und neues BMF-Schreiben zum Arbeitszimmer

In den letzten Monaten sind zahlreiche Urteile zum häuslichen Arbeitszimmer veröffentlicht worden. Die Verwaltung hat deshalb das bisherige BMF-Schreiben<sup>326</sup> zum Arbeitszimmer grundlegend überarbeitet und an die neuere Rechtsprechung, u. a. auch an die Entscheidung des Großen Senats<sup>327</sup> zum gemischt-genutzten Arbeitszimmer, angepasst. Nachfolgend werden lediglich die geänderten Passagen des BMF-Schreibens dargestellt. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer am sinnvollsten über diese in vier Entscheidungsebenen abzu prüfen:



##### 1.1 Abgrenzung zu § 12 EStG

Ein Arbeitszimmer ist in vollem Umfang bzw. bei keinem anderen Arbeitsplatz mit max. 1.250 € anzuerkennen, wenn das Zimmer so gut wie ausschließlich für berufliche oder betriebliche Zwecke genutzt wird. Damit können bei einem gemischt-genutzten Raum nicht die anteiligen Aufwendungen geltend gemacht werden<sup>328</sup>. Dies gilt auch für eine sog. „Arbeitsecke“<sup>329</sup>.

**Keine Anerkennung bei privater Mitbenutzung**

Aufwendungen für Räume wie Küche, Bad und Flur, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, können auch dann geltend gemacht werden, wenn ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert<sup>330</sup>.

**Privat genutzte Nebenräume sind nicht abzugsfähig**

326BMF, Schreiben v. 2.3.2011 IV C 6 - S 2145/07/10002, BStBl 2011 I S. 195.

327BFH, Beschluss v. 27.7.2015 GrS 1/14, BStBl 2016 II S. 265.

328BFH, Beschluss v. 27.7.2015 GrS 1/14, BStBl 2016 II S. 265; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 3.

329BFH, Urteil v. 17.2.2016 X R 32/11, BStBl 2016 II S. 708; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 3.

330BFH, Urteil v. 17.2.2016 X R 26/13, BStBl II 2016 S. 611; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 4.

# Neufang Akademie

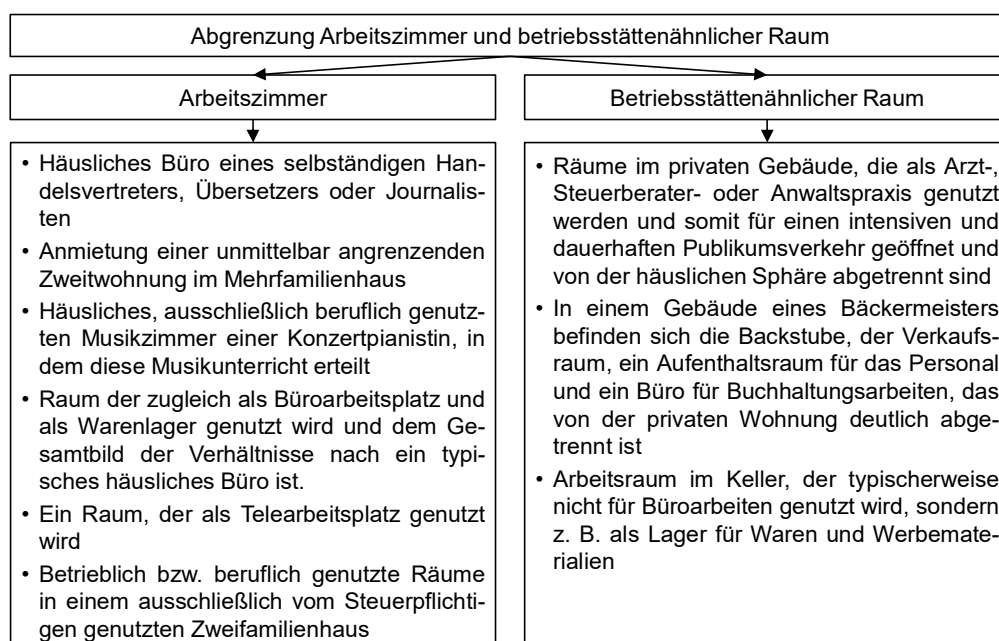
Unschädlich für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ist eine nur untergeordnete private Mitbenutzung (z. B. die Nutzung als Durchgangszimmer)<sup>331</sup>. Ist die berufliche Nutzung von ganz untergeordneter Bedeutung, so ist ein Arbeitszimmer nicht abzugsfähig<sup>332</sup>.

## 1.2 Abgrenzung Arbeitszimmer und betriebsstättenähnlicher Raum

Für ein häusliches Arbeitszimmer gelten die Abzugsbegrenzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Bei einem betriebsstättenähnlichen Raum (z. B. Betriebsräume, Lagerräume, Ausstellungsräume) ist ein vollständiger Abzug der Aufwendungen möglich<sup>333</sup>, soweit dieser nicht in die häusliche Sphäre eingebunden ist. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Räume innerhalb des Wohnbereichs befinden<sup>334</sup>, z. B. bei einem Einfamilienhaus mit beruflich genutzter Einliegerwohnung.

**Betriebsstättenähnlicher Raum**

Das BMF-Schreiben nennt einige Beispiele<sup>335</sup>, wann ein Arbeitszimmer bzw. wann ein betriebsstättenähnlicher Raum vorliegt:



## 1.3 Abgrenzung Arbeitszimmer und betriebsstättenähnlicher Raum

Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gilt nur für das häusliche Arbeitszimmer. Es gelten damit folgende Grundsätze:

331BFH, Urteile v. 21.1.1966 VI 92/64, BStBl 1966 III S. 219; v. 22.3.2016 VIII R 24/12, BStBl 2016 II S. 884; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002:019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 5.

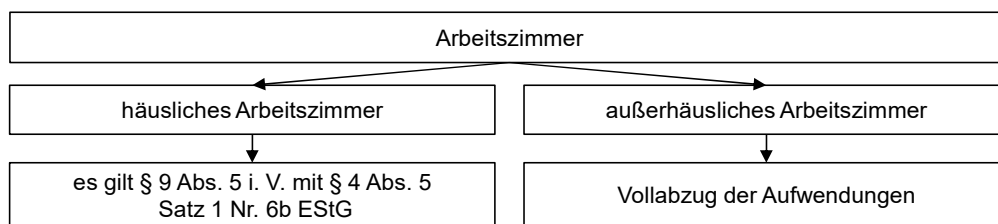
332FG Düsseldorf, Urteil v. 24.4.2017 8 K 1262/15 E, juris.

333BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 5.

334BFH, Beschluss v. 27.7.2015 GrS 1/14, BStBl 2016 II S. 265, Rz. 65.

335BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 5.

# Neufang Akademie



**Außerhäusliches Arbeitszimmer = voll abzugsfähig**

## 1.4 Häusliches Arbeitszimmer und seine Abzugsbeschränkungen

Nach den Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist ein häusliches Arbeitszimmer nur abzugsfähig, wenn

- es Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt (dann voll abzugsfähig) oder
- kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (begrenzt mit max. 1.250 € abzugsfähig).

**Abzugsbeschränkungen des häuslichen Arbeitszimmers**

### 1.4.1 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

Hier ist auf den qualitativen<sup>336</sup> - und nicht auf den quantitativen - Mittelpunkt der gesamten im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeit abzustellen<sup>337</sup>. D. h. es kommt auf diejenigen Tätigkeiten an, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind.

**Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit = voll abzugsfähig**

Hierzu wurde ergänzt, dass bei der Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nur solche Einkünfte zu berücksichtigen sind, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern; Versorgungsbezüge bleiben bei dieser Betrachtung daher außen vor<sup>338</sup>.

**Nur Einkünfte die ein tätig werden erfordern**

Das BMF-Schreiben nennt einige Beispiele<sup>339</sup>, in denen der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im Arbeitszimmer liegt. Hier wurde ergänzt, dass bei einem Hochschullehrer<sup>340</sup> das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt und dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Richters<sup>341</sup> im Gericht ist.

**Beispiele zum Mittelpunkt der Tätigkeit**

### 1.4.2 Kein anderer Arbeitsplatz

Ist nach den vorstehenden Grundsätzen kein Vollabzug gegeben, so kommt ein begrenzter Abzug in Betracht, wenn für die jeweilige Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein anderer Arbeitsplatz ist grundsätzlich je-

**Kein anderer Arbeitsplatz = begrenzt abzugsfähig**

336BFH, Beschluss v. 15.7.2010 III R 70/08, BFH/NV 2010 S. 2253.

337BFH, Urteile v. 2.7.2003 XI R 5/03, BFH/NV 2004 S. 29; v. 15.3.2007 VI R 65/05, BFH/NV 2007 S. 1133; BFH, Beschluss v. 20.4.2010 VI B 150/09, BFH/NV 2010 S. 1434; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002:019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 9.

338BFH, Urteil v. 11.22.2014 VIII R 3/12, BStBl 2015 II S. 382; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 9.

339BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 13.

340BFH, Urteil v. 27.10.2011 VI R 71/10, BStBl 2012 II S. 234.

341BFH, Urteil v. 8.12.2011 VI R 13/11, BStBl 2012 II S. 236.

## Neufang Akademie

der Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes werden nicht gestellt; unbeachtlich sind mithin grundsätzlich die konkreten Arbeitsbedingungen und Umstände wie Lärmbelästigung oder Publikumsverkehr<sup>342</sup>.

Auch hier wurden die Beispiele um die neuere Rechtsprechung ergänzt. Kein anderer Arbeitsplatz liegt vor, wenn ein Arbeitsplatz wegen Gesundheitsgefahr nicht nutzbar ist<sup>343</sup>. Das Arbeitszimmer ist auch dann begrenzt abzugsfähig, wenn ein vorhandener anderer Arbeitsplatz nicht für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht. Hierzu wurde ergänzt:

- Ein Poolarbeitsplatz, bei dem sich acht Arbeitnehmer drei Arbeitsplätze für vor- und nachbereitenden Arbeiten teilen, steht nicht als anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, wenn er zur Erledigung der Innendienstarbeiten nicht in dem erforderlichen Umfang genutzt werden kann<sup>344</sup>.
- Der Arbeitsplatz eines Selbständigen, den dieser nicht uneingeschränkt nutzen kann und der daher einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer verrichten muss, steht nicht in dem erforderlichen Umfang zur Verfügung<sup>345</sup>.

**Beispiele zum Kriterium „Kein anderer Arbeitsplatz“**

**Poolarbeitsplatz**

**Arbeitsplatz steht nicht in erforderlichem Umfang zur Verfügung**

### 1.5 Berechnung des Höchstbetrags von 1.250 €

#### 1.5.1 Unterschiedliche Einkunftsarten

Bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten ist der Höchstbetrag von 1.250 € nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht nach den zeitlichen Nutzungsanteilen in verschiedene Teilhöchstbeträge aufzuteilen<sup>346</sup>.

**Keine Aufteilung des Höchstbetrags auf verschiedene Einkunftsarten**

Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind entsprechend den tatsächlichen Nutzungsanteilen aufzuteilen und den verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird das Arbeitszimmer für mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten genutzt, so ist für jede dieser Tätigkeiten gesondert zu prüfen, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

**Lediglich die Aufwendungen sind aufzuteilen**

Der Höchstbetrag ist einem Steuerpflichtigen einerseits nicht mehrfach zu gewähren, wenn ein Arbeitszimmer im Rahmen mehrerer Einkunftsarten genutzt wird, für die jeweils kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Er ist aber andererseits auch nicht aufzuteilen und den jeweiligen Nutzungen im Rahmen der verwirklichten Einkunftsarten in Teilhöchstbeträgen zuzuordnen.

**Höchstbetrag wird nicht mehrfach gewährt und ist auch nicht aufzuteilen**

342BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 14.

343BFH, Urteil v. 26.2.2014 VI R 11/12, BStBl 2014 II S. 674.

344BFH, Urteil v. 26.2.2014 VI R 37/13, BStBl 2014 II S. 570.

345BFH, Urteil v. 22.2.2017 III R 9/16, BStBl 2014 II S. 698.

346BFH, Urteile v. 16.7.2014 X R 49/11, BFH/NV 2015 S. 177, Rz. 57, v. 25.4.2017 VIII R 52/13, BStBl 2017 II S. 949; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 20.



# Neufang Akademie

## Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer nutzt sein häusliches Arbeitszimmer zu 60 % für seine nichtselbstständige Tätigkeit und zu 40 % für seine freiberufliche schriftstellerische Tätigkeit. Nur für die schriftstellerische Nebentätigkeit steht ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer betragen 3.400 €.

## Stellungnahme

Die Aufwendungen sind nach dem Nutzungsverhältnis aufzuteilen. Für die nichtselbstständige Tätigkeit sind die Aufwendungen nicht abzugsfähig, weil dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Lediglich für die Nebentätigkeit sind die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag abzugsfähig:

Tätigkeit	Aufwendungen	abzugsfähig
Nichtselbstständige Tätigkeit	3.400 € x 60 % = 2.040 €	0 €, weil ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht
Schriftstellerische Nebentätigkeit	3.400 € x 40 % = 1.360 €	Maximal Höchstbetrag mit 1.250 €, kein Teilhöchstbetrag

### 1.5.2 Nutzung durch mehrere Steuerpflichtige

Nutzen beide Ehegatten gemeinsam ein Arbeitszimmer, steht nach der Rechtsprechung jedem der Höchstbetrag von 1.250 € zu. Der Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist personen- und nicht objektbezogen zu verstehen<sup>347</sup>.

Höchstbetrag steht jedem Ehegatten zu

Bei Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige darf danach jeder Nutzende die Aufwendungen, die er getragen hat, unter Berücksichtigung des Höchstbetrags von 1.250 € abziehen, sofern die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG in seiner Person vorliegen. Nutzen Ehegatten bei hälftigem Miteigentum ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, sind die Kosten jedem Ehepartner grundsätzlich zur Hälfte zuzuordnen<sup>348</sup>.

Bei hälftigen Miteigentumsanteile erfolgt hälftige Zuordnung der Aufwendungen

#### Praxishinweis

Hat ein Ehegatte den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer und der andere Ehegatte nutzt das Arbeitszimmer, weil ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann der erste Ehegatte seine Aufwendungen vollständig geltend machen und der zweite Ehegatte kann seine Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1.250 € geltend machen.

### 1.5.3 Nutzung von zwei Arbeitszimmern

Nutzt ein Steuerpflichtiger mehrere Arbeitszimmer an verschiedenen Wohnsitzen (z. B. doppelte Haushaltsführung), so steht ihm dieser Höchstbetrag

Zwei Arbeitszimmer

<sup>347</sup>BFH, Urteile v. 15.12.2016 VI R 53/12, BStBl 2017 II S. 939; VI R 86/13, BStBl 2017 II S. 941; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 21.

<sup>348</sup>BFH, Urteil v. 23.9.2009 IV R 21/08, BStBl 2010 II S. 337, Leitsatz 1.

# Neufang Akademie

trotzdem nur einmal zu. Damit wird der dem Steuerpflichtigen entstandene Aufwand unabhängig von der Anzahl der von ihm genutzten Arbeitszimmer bis zum Höchstbetrag von 1.250 € typisierend abgegolten<sup>349</sup>.

## 1.6 Abzugsfähige Kosten

### 1.6.1 Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen

Zu den Aufwendungen<sup>350</sup> für ein häusliches Arbeitszimmer gehören insbesondere die Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, wie z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen (zu Einrichtungsgegenständen, die zugleich Arbeitsmittel sind), sowie die anteiligen Aufwendungen für:

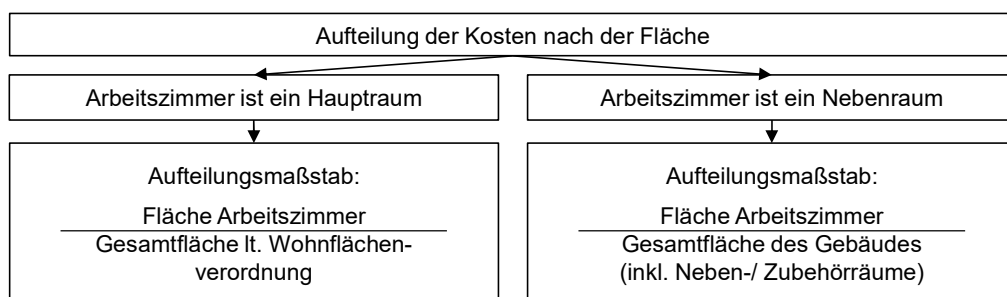
- Miete,
- Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonderabschreibungen,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Wasser- und Energiekosten, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen, Reinigungskosten,
- Renovierungskosten.

**Alle Kosten die das Arbeitszimmer betreffen**

### 1.6.2 Aufteilung der abzugsfähigen Aufwendungen

Für die Ermittlung der abzugsfähigen Kosten ist der Anteil der auf das Arbeitszimmer entfallenden Gebäudekosten nach dem Flächenschlüssel aufzuteilen. Welche Flächen in die Aufteilung einzubeziehen sind, hängt davon ab, ob das Arbeitszimmer in einem zur Wohnfläche gehörenden Hauptraum (Wohnflächenverordnung nach §§ 42 bis 44 II. Berechnungsverordnung) gehört oder ob es sich um einen nicht zur Wohnfläche gehörenden Nebenraum handelt. Es gelten folgende Grundsätze<sup>351</sup>:

**Welche Flächen sind in die Aufteilung einzubeziehen?**



Liegt das Arbeitszimmer in einem Raum im Sinne der Wohnflächenverordnung, so sind die Gebäudekosten nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Fläche der reinen Wohnfläche zuzüglich des Arbeitszimmers

**Arbeitszimmer ist Raum i. S. der Wohnflächenverordnung**

349BFH, Urteil v. 9.5.2017 VIII R 15/15, BStBl 2017 II S. 956; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 1.

350BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 6.

351BFH, Urteil v. 11.11.2014 VIII R 3/12, BFH/NV 2015 S. 559; BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 6a.

## Neufang Akademie

zu ermitteln. Die Fläche der übrigen im Keller belegenen Neben- bzw. Zubehörräume bleibt bei der Kostenaufteilung unberücksichtigt.

Liegt das Arbeitszimmer jedoch in einem Nebenraum, erfolgt die Aufteilung unter Einbeziehung aller Räume (Haupt- und Nebenräume). Nicht zulässig ist es demnach, in eine solche Berechnung neben der Wohnfläche ausschließlich noch die Fläche der betrieblich genutzten Nebenräume einzubeziehen.

**Arbeitszimmer ist ein Nebenraum**

### 1.6.3 Modernisierungskosten

Abzugsfähig sind auch die Kosten zum Herrichten des Arbeitszimmers<sup>352</sup>. Gleichfalls die Allgemeinreparaturen einschließlich der Außenanlagen, jedoch nur anteilig<sup>353</sup>.

**Reparaturarbeiten**

Die Kosten für die Modernisierung eines Badezimmers gehören, soweit sie wesentlich sind und den Wert der gesamten Wohnung erhöhen, anteilig zu den Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer. Durch die Modernisierung des Badezimmers ist derart in die Gebäudesubstanz eingegriffen worden, so dass der Umbau den Wert des gesamten Wohnhauses erhöht<sup>354</sup>.

**Modernisierung eines Badezimmers erhöht den Wert der Gebäudesubstanz**

Unter diesen Voraussetzungen kann der auf das Arbeitszimmer entfallene Anteil der Modernisierungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden.

**Anteilig ist ein Abzug als BA oder WK möglich**

### 1.6.4 Arbeitsmittel

Nicht dem Arbeitszimmer sind die Arbeitsmittel zuzuordnen. Diese unterfallen nicht der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG<sup>355</sup>.

**Arbeitsmittel unterliegen nicht der Abzugsbeschränkung**

#### Praxishinweis

Die vorstehenden Aufwendungen können zusätzlich zum Höchstbetrag von 1.250 € geltend gemacht werden.

352BFH, Urteil v. 23.5.2006 VI R 21/03, BStBl 2006 II S. 600.

353BFH, Urteil v. 6.10.2004 VI R 27/01, BStBl 2004 II S. 1071.

354FG Münster, Urteil v. 18.3.2015 11 K 829/14 E, EFG 2015 S. 1073 (Rev. eingelegt; Az.: VIII R 16/15).

355BMF, Schreiben v. 6.10.2017 IV C 6 - S 2145/07/10002 :019, BStBl 2017 I S. 1320, Rz. 7.

## NACHTRÄGLICHE ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN SOWIE ANSCHAFFUNGSNAHER AUFWAND

<b>Gesetz:</b>	§ 255 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, § 7 Abs. 4 EStG
<b>Problem:</b>	Abgrenzung von sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen zu den nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Auslegung der Tatbestandsmerkmale des anschaffungsnahe Aufwands

Anschaffungs- und Herstellungskosten sind handels- und steuerrechtlich nur über die Abschreibung gewinnwirksam, weshalb die Abgrenzung zu sofort abzugsfähigen Kosten wichtig ist. Grundsätzlich gilt steuerrechtlich auch die handelsrechtliche Definition der Anschaffungs- (§ 255 Abs. 1 HGB) und Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB). Steuerrechtlich ist jedoch noch zusätzlich der anschaffungsnahe Aufwand zu beachten: danach sind Erhaltungsaufwendungen als Herstellungskosten umzuqualifizieren, wenn diese ohne Umsatzsteuer 15 % der Gebäudeanschaffungskosten in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb übersteigen.

**Abgrenzung AK und HK eines Gebäudes**

Der BFH hat jüngst drei Urteile<sup>356</sup> zum anschaffungsnahe Aufwand veröffentlicht. Um diese Urteile besser verstehen zu können, ist zunächst eine kurze Abgrenzung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten vorzunehmen.

**Neue BFH-Rechtsprechung**

### 1. Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden

#### 1.1 Anschaffungskosten

Anschaffungskosten eines Gebäudes sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude zu erwerben (AK I) und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (AK II). Hierbei sind alle Nebenkosten, d. h. alle Kosten, die aus Anlass eines Eigentumsübergangs entstehen, einzubeziehen.

**Alle Aufwendungen, um ein Gebäude zu erwerben**

Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die anfallen, um das Gebäude erstmalig in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, gehören ebenfalls zu den Anschaffungskosten (AK II)<sup>357</sup>. Eine Betriebsbereitschaft in diesem Sinne ist stets gegeben, wenn das Gebäude/die Wohnung entsprechend der Zweckbestimmung im Erwerbszeitpunkt genutzt werden kann<sup>358</sup>.

**Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen für einen betriebsbereiten Zustand**

Anschaffungskosten liegen vor, wenn

- a) funktionsuntüchtige Teile vor der ersten Nutzung ersetzt werden;
- b) bei Wohngebäuden ein höherer Standard erreicht werden soll (vgl. Tz. 1.2.2);

356BFH, Urteile v. 14.6.2016 IX R 25/14, BFH/NV 2016 S. 1617; IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623; IX R 15/15, BFH/NV 2016 S. 1621.

357BFH, Urteile v. 12.9.2001 IX R 52/00, BStBl 2003 II S. 574; v. 22.1.2003 X R 9/99, BStBl 2003 II S. 596.

358BFH, Urteil v. 22.1.2003 X R 9/99, BStBl 2003 II S. 596; BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 2.

# Neufang Akademie

c) die Renovierungs-/Instandsetzungsarbeiten mit dem Kaufvertrag in Auftrag gegeben werden.

## 1.2 Herstellungskosten

Herstellungskosten eines Gebäudes sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Aufwendungen für die Herstellung eines Gebäudes (HK I) sowie Aufwendungen, die für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen (HK II).

**Alle Kosten für die Herstellung eines Gebäudes**

Während zu den Herstellungskosten I (§ 255 Abs. 2 Satz 2 ff. HGB) alle Kosten für die ursprüngliche Herstellung der Immobilie gehören, fallen unter die Herstellungskosten II (§ 255 Abs. 2 Satz 1 Alternativen 2 und 3 HGB) alle Kosten für die Erweiterung und über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden Verbesserungen. Alle weiteren Renovierungsmaßnahmen stellen Erhaltungsaufwand dar.

Die Abprüfung der Abgrenzung Herstellungskosten II und Erhaltungsaufwand hat durch die Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe

**Fälle von HK II**

- Erweiterung (Tz. 1.2.1) bzw.
- über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung (Tz. 1.2.2) zu geschehen<sup>359</sup>.

### 1.2.1 Erweiterung eines bestehenden Gebäudes

Die Erweiterung (Substanzvermehrung)<sup>360</sup> eines bestehenden Gebäudes führt i. d. R. immer zu Herstellungskosten II nach § 255 Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 HGB, wenn eine Substanzvermehrung oder eine Vergrößerung der Nutzfläche entsteht. Dies ist insbesondere der Fall bei Aufwendungen für

**Erweiterung der Nutzfläche führt stets zu HK**

- den Anbau an ein bestehendes Gebäude zur Schaffung von neuem Wohnraum,
- die Aufstockung zur Schaffung zusätzlicher Stockwerke,
- den Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach zur Schaffung von Wohnraum,
- den Einbau einer Dachgaube zur Schaffung von zusätzlichem Wohnraum,
- den Umbau von Nichtwohnraum in Wohnraum (z. B. Kellerraum in Bad),
- den nachträglichen Bau einer Garage,
- die Umgestaltung einer Dachterrasse zu einem Wintergarten,
- aber auch die Schaffung von Flächen für Nebenräume (z. B. Speicher), wenn ein jederzeitiger Ausbau zu einem späteren Zeitpunkt möglich ist.

359R 21.1 Abs. 2 Satz 1 EStR; BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 17; Spindler, BB 2002 S. 2041; Neufang, StBp 2003 S. 370 und BB 2004 S. 78; Beck, DStR 2003 S. 1462.

360BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 19.

# Neufang Akademie

## Praxishinweis

Herstellungskosten II liegen immer dann vor, wenn die Erweiterung zu einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche führt<sup>361</sup>, selbst dann, wenn die Flächenvergrößerung nur geringfügig ist oder es sich nicht um Fläche im Sinne der Wohnflächenverordnung handelt<sup>362</sup>.

**Erweiterung der Fläche**

### 1.2.2 Wesentliche Verbesserung über den bisherigen Zustand hinaus

Beim nachträglichen Einbau von wesentlichen Bestandteilen liegen dann Herstellungskosten vor, wenn eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eintritt. Dies setzt einen Vergleich zwischen dem ursprünglichen Zustand und dem Zustand des neuen Wirtschaftsguts voraus. Daher führt der Einbau wesentlicher Bestandteile ohne Nutz- oder Wohnflächenvergrößerung im Regelfall zu Erhaltungsaufwendungen<sup>363</sup>, wenn eine Funktionsgleichheit gegeben ist.

**Wesentliche Verbesserung**

Um zu bestimmen, ob eine Standarderhöhung vorliegt, ist zunächst der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung durch den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsvorgänger beim unentgeltlichen Erwerb festzuhalten<sup>364</sup>.

**Ursprünglicher Zustand**

Hierbei gibt es folgende Ausnahmen:

- Nach Vornahme einer AfaA bzw. Teilwert-AfA ist der Zustand nach Vornahme dieser außerplanmäßigen Abschreibungen maßgeblich.
- Einlage in das bzw. Entnahme aus dem Betriebsvermögen: In solchen Fällen ist auf den Zustand zu diesem Zeitpunkt abzustellen<sup>365</sup>. In den Fällen der Einlage ist in Bezug auf die AfA § 7 Abs. 4 Satz 1 letzter Halbsatz EStG zu beachten.

**AfaA bzw. Teilwert-AfA**

**Einlage oder Entnahme aus dem BV**

## Praxishinweis

Wer ein Gebäude bereits lange hält, bleibt daher eher im Bereich des Erhaltungsaufwands als derjenige, der ein überaltertes Gebäude erst kurz vor der Modernisierung erworben hat<sup>366</sup>. Entscheidend für das Vorliegen einer wesentlichen Verbesserung ist, ob das Gebäude gegenüber dem ursprünglichen Zustand durch Verbesserung der wesentlichen Gebäudemerkmale eine neue Marktgängigkeit erhält.

361 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 21.

362 BFH, Urteil v. 15.5.2013 IX R 36/12, BStBl 2013 II S. 732.

363 BFH, Urteile v. 20.8.2002 IX R 98/00, BStBl 2003 II S. 604; v. 14.7.2004 IX R 52/02, BStBl 2004 II S. 949; v. 16.1.2007 IX R 39/05, BStBl 2007 II S. 922.

364 BFH, Urteil v. 3.12.2002 IX R 64/99, BStBl 2003 II S. 590; BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 26 Satz 2.

365 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 26 Satz 3.

366 Kulosa, in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 6 Rz. 181.

# Neufang Akademie

## 1.2.2.1 Standarderhöhung bei Wohngebäuden

Eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus kann nur dann gegeben sein, wenn die wohnstandardbildenden Faktoren eines Gebäudes wesentlich verändert werden. Wertbildende Faktoren sind<sup>367</sup>

- Heizungs-,
- Sanitär-,
- Elektroinstallationen und
- die Fenster.

Für diese wertbildenden Faktoren muss geprüft werden, ob durch eine Baumaßnahme ein sog. Standardsprung von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard<sup>368</sup> erfolgt ist.

Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts und damit Herstellungskosten II liegt dann vor, wenn mindestens drei der vier wertbildenden Faktoren deutlich verbessert werden<sup>369</sup>. Nur in diesen - in der Praxis sehr seltenen - Fällen können Herstellungskosten vorliegen.

Werden die Maßnahmen bautechnisch im Zusammenhang mit einer Erweiterung des Gebäudes durchgeführt, so reicht es für eine Wohnstandarderhöhung aus, wenn zwei der vier standardbildenden Faktoren verbessert werden<sup>370</sup>.

**Wertbildende Faktoren**

**Einfacher, mittlerer und anspruchsvoller Wohnstandard**

**Verbesserung bei drei der vier Faktoren**

**Verbesserung bei zwei der vier Faktoren sowie Erweiterung**

### Praxishinweise

1. Herstellungskosten II liegen vor, wenn mindestens drei der vier wertbildenden Faktoren deutlich verbessert werden oder bei einer Erweiterung des Gebäudes mindestens zwei der vier wertbildenden Faktoren verbessert werden. Eine allein zeitgemäße Modernisierung ist nicht ausreichend. Sondern durch die Modernisierung muss eine Funktionserweiterung vorgenommen werden, durch die der Wohnkomfort des Gebäudes insgesamt gesteigert wird<sup>371</sup>.
2. Zur Annahme einer wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes genügt es nicht, dass die Baumaßnahmen alle oder zumindest drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale erfasst haben<sup>372</sup>.
3. Damit ist die Standarderhöhung seltenst gegeben, weil z. B. bei einem geerbten Gebäude auf den Standard zum Zeitpunkt der Errichtung durch den Rechtsvorgänger abzustellen ist. Dies gilt u. E. auch dann, wenn durch

367 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 10.

368 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 11-13.

369 BFH, Urteile v. 12.9.2001 IX R 39/97, BStBl 2003 II S. 569; v. 20.8.2002 IX R 61/99, BFH/NV 2003 S. 148; BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 10.

370 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 28 Satz 3 i. V. mit Rz. 10, 14.

371 BFH, Urteile v. 12.9.2001 IX R 39/97, BStBl 2003 II S. 569; v. 3.12.2002 IX R 64/99, BStBl 2003 II S. 590.

372 BFH, Urteile v. 12. 9. 2001 IX R 39/97, BStBl 2003 II S. 569; 20.8.2002 IX R 10/02, BFH/NV 2003 S. 35.

## Neufang Akademie

Ausgleichszahlungen ein teilentgeltlicher Erwerb vorliegt<sup>373</sup>. Gleichwohl ist in Bezug auf den entgeltlichen Teil § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beachten.

4. Somit sind nur sog. „Entkernungsfälle“ als Standarderhöhung in der Praxis zu behandeln, weil die Höhe der Aufwendungen vom Grundsatz her unmaßgeblich ist.

### 1.2.2.2 Standarderhöhung bei betrieblich genutzten Gebäuden

Bei betrieblich genutzten Gebäuden, gibt es keine fest definierten Gebäudestandards. Es kommt somit nicht auf die Ausstattung des Gebäudes an. Eine Standarderhöhung ist anzunehmen, wenn die baulichen Veränderungen zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Gebäudes führen<sup>374</sup> oder eine neuen betrieblichen Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit eröffnen<sup>375</sup>.

**Höherwertige Nutzbarkeit**

### 1.2.2.3 Beweislast

Ist streitig, ob eine wesentliche Verbesserung vorliegt, ist die Finanzverwaltung beweispflichtig. Der Steuerpflichtige hat jedoch mitzuwirken<sup>376</sup>.

**Die Beweislast für HK II hat das Finanzamt**

#### Praxishinweis

Zur Vermeidung von Streitigkeiten ist dringend zu Beweissicherungsmaßnahmen zu raten. Hierzu sind u. U. geeignet:

- eine umfassende Baubeschreibung durch den Veräußerer,
- Gutachten/Zeugenaussage des Architekten,
- Fotografien, Videos usw.

## 2. Anschaffungsnaher Aufwand

### 2.1 Zum Begriff des anschaffungsnahen Aufwands

Erwerben Steuerpflichtige ältere Immobilien und entsprechen diese nicht ihren Vorstellungen, werden diese nach dem Kauf modernisiert und renoviert. Nur wenn die Kosten Erhaltungsaufwand sind, können sie sofort steuermindernd geltend gemacht werden.

**Anschaffungsnaher Aufwand**

Eine Ausnahme hiervon ist jedoch der anschaffungsnaher Aufwand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Diese Spezialnorm durchbricht steuerrechtlich den § 255 Abs. 2 HGB. Greift diese Vorschrift, sind die Erhaltungsaufwendungen nicht abzugsfähig, sondern es liegen nachträgliche Anschaffungskosten (AK III) vor, die über die Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Gleichwohl liegt handelsrechtlich Aufwand vor, was bei betrieblichen Gebäuden zu einer Abweichung Handels- und Steuerbilanz führt. Damit stellt sich auch die Problemstellung der Steuerlatenz.

**Einkommensteuerrechtliche Abweichung von § 255 HGB**

<sup>373</sup>Analog BFH, Urteil v. 6.4.2016 X R 52/13, BStBl 2016 II S. 710 zum Verpächterwahlrecht.

<sup>374</sup>BFH, Urteil v. 25.9.2007 IX R 28/07, BStBl 2008 II S. 218.

<sup>375</sup>BFH, Urteil v. 25.1.2006 I R 28/04, BStBl 2006 II S. 707.

<sup>376</sup>BFH, Urteil v. 12.9.2001 IX R 39/97, BStBl 2003 II S. 569.



# Neufang Akademie

Grundlage der Regelung ist die Fiktion, dass der Steuerpflichtige im Hinblick auf die erforderlichen Modernisierungs- und Renovierungsmaßnahmen einen entsprechenden Preisnachlass erhalten hat. Steuerrechtlich soll der Erwerb eines renovierten und nicht renovierten Gebäudes, bei dem im Anschluss an den Erwerb Renovierungen durchgeführt werden, wirtschaftlich gleich behandelt werden. Diese Schaffung eines solchen steuerrechtlichen Anschaffungsaufwands, der vom handelsrechtlichen Begriff der Anschaffungskosten abweicht, ist vor dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsnormen höchst bedenklich, zumal der BFH in der ständigen Rechtsprechung die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ unter Bezug auf § 255 HGB auslegt.

**Ziel: Gleichbehandlung mit dem Erwerb eines sanierten Gebäudes**

## 2.2 Voraussetzungen für anschaffungsnahen Aufwand

### 2.2.1 Die Tatbestandsmerkmale

Die Tatbestandsmerkmale für anschaffungsnahen Aufwand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG<sup>377</sup> sind folgende:

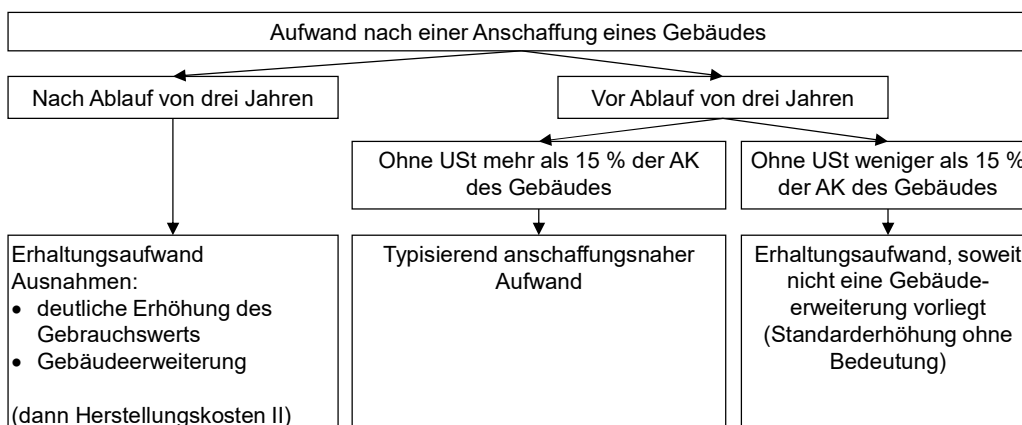
**Tatbestandsmerkmale**

- Instandhaltungs- und/oder Modernisierungsaufwendungen (nach Satz 2 ohne Aufwendungen für die Erweiterung und jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen),
- innerhalb von drei Jahren seit dem Erwerb,
- die ohne USt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind die angefallenen Kosten zwingend als fiktive Anschaffungskosten (AK III) zu behandeln und zu aktivieren<sup>378</sup>. Eine Erweiterung oder wesentliche Wertverbesserung (Standarderhöhung) ist nicht erforderlich.

Zur Abgrenzung zwischen anschaffungsnahen Aufwand und Erhaltungsaufwand gelten die folgenden Grundsätze:

**Abgrenzungsgrundsätze**



377 Fahlenbach, DStR 2010 S. 2066; B. Neufang/M. Neufang, StB 2011 S. 392.

378 OFD Frankfurt, Verfügung v. 31.1.2006 S 2171a A - 2 - St II 2.04, BB 2006 S. 712.

# Neufang Akademie

## 2.2.2 Instandhaltungs- und/oder Modernisierungsaufwendungen

### 2.2.2.1 Kosten, die einzubeziehen sind

Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert und bedarf daher der Auslegung<sup>379</sup>. Hierunter sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird.

**Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**

Aufgrund der Ausschlussformulierung in Satz 2 des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind in die Berechnung der Bemessungsgrundlage des anschaffungsnahen Aufwandes folgende Aufwendungen einzubeziehen:

**Kosten, die einzubeziehen sind**

- a) Herstellungskosten, die zur Hebung des Gebäudestandards anfallen<sup>380</sup>,
- b) Aufwendungen, die zur Herstellung der Funktions- und Betriebsbereitschaft geleistet werden<sup>381</sup>, auch wenn dafür eine erhöhte Absetzung nach § 7i bzw. § 11b EStG gewährt wird<sup>382</sup>,
- c) Erhaltungsaufwand, der üblicherweise nicht jährlich anfällt,
- d) Kosten zur Beseitigung versteckter Mängel (dies gilt nicht, wenn diese dem Käufer vom Verkäufer im Wege des Schadensersatzes ersetzt werden, vgl. hierzu Tz. 2.2.2.2)<sup>383</sup>,
- e) Schönheitsreparaturen (wie etwa das Tapezieren und Streichen von Wänden und Decken, Böden, Heizkörpern, Innen- und Außentüren sowie der Fenster)<sup>384</sup>,
- f) Aufwendungen für Beseitigung altersbedingter Schäden.

Die Einbeziehung der Aufwendungen i. S. von Buchstabe a ist abzulehnen, weil hier Kosten vorliegen, die systematisch als Herstellungskosten II i. S. von § 255 Abs. 2 HGB zu behandeln sind und somit in Erwerbsfällen Anschaffungskosten II darstellen. Dies gilt eigentlich auch für Aufwendungen i. S. von Buchstabe b. Der BFH<sup>385</sup> ist jedoch der Auffassung, dass es keine Anhaltspunkte gibt, dass der Gesetzgeber Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile vom Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausnehmen wollte und somit ist es nicht verfassungsrechtlich bedenklich, dass diese Aufwendungen einbezogen werden. Hieraus ergibt sich keine nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung gegenüber Erwerbem eines bereits vom Veräußerer sanierten Gebäudes.

**Einengende Auffassung des BFH**

379BFH, Urteile v. 14.6.2016 IX R 25/14, BFH/NV 2016 S. 1617; IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623.

380OFD München, Verfügung v. 11.6.2004 S 2211 - 45 St 41, DB 2004 S. 1464.

381BFH, Urteil v. 14.6.2016 IX R 15/15, BFH/NV 2016 S. 1621; OFD München, Verfügung v. 11.6.2004 S 2211 - 45 St 41, DB 2004 S. 1464; OFD Frankfurt, Verfügung v. 31.1.2006 S 2171a A - 2 - St II 2.04, BB 2006 S. 712.

382OFD Frankfurt, Verfügung v. 2.8.2012 S 2198b A - 19 - St 215, DStR 2012 S. 1864.

383R 6.4 Abs. 1 Satz 1 EStR.

384BFH, Urteile v. 14.6.2016 IX R 25/14, BFH/NV 2016 S. 1617; IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623.

385BFH, Urteil v. 14.6.2016 IX R 15/15, BFH/NV 2016 S. 1621.

## Neufang Akademie

Kosten für eine energetische Gebäudesanierung sind in die Berechnung einzubeziehen. Die Tatsache, dass die Aufwendungen durch „einen gesetzlichen oder behördlichen Zwang“ entstehen, ist unbeachtlich<sup>386</sup>.

**Kosten für eine energetische Gebäudesanierung sind einzubeziehen**

Werden Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen von dritter Seite erstattet, sind die Aufwendungen grundsätzlich nur in Höhe des Saldobetrags zwischen dem vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwand und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Ermittlung der anschaffungsnahen Herstellungskosten einzubeziehen (vgl. auch Tz. 2.2.2.2 Sachverhalt 3)<sup>387</sup>. Die Erstattung von Aufwendungen in einem späteren Veranlagungsjahr führt in diesem Fall nicht zu Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

**Erstattungen sind bei den Aufwendungen zu kürzen**

In die Überprüfung der 15 %-Grenze sind auch die Aufwendungen für die Beseitigung altersbedingter Schäden einzubeziehen. Werden gebraucht erworbene Wirtschaftsgüter nach dem Erwerb unbrauchbar, verwirklicht sich damit letztendlich bloß ein beim Kauf bereits angelegtes Risiko<sup>388</sup>.

**Altersbedingte Schäden**

### 2.2.2.2 Kosten, die nicht einzubeziehen sind

Die Aufwendungen für die selbstständigen beweglichen (z. B. Betriebsvorrichtungen) oder unbeweglichen Wirtschaftsgüter (z. B. Gartenanlagen) sind nicht einzubeziehen, was für die Steuerpflichtigen von Vorteil ist<sup>389</sup>, wenn umfangreiche Reparaturen der Außenanlagen erfolgen.

**Kosten, die nicht einzubeziehen sind**

Nicht einzubeziehende Aufwendungen sind nach Satz 2:

- Aufwendungen für eine Gebäudeerweiterung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB und
- Aufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Alternative 1 EStG sind Kosten der Erweiterung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 Alternative 2 HGB bei der Berechnung der 15 %-Grenze nicht einzubeziehen.

**Keine Einbeziehung von Kosten für eine Erweiterung**

#### Sachverhalt 1

Anschaffungskosten des Gebäudes	100.000 €
Kosten i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG	12.000 €
Einbau eines Bades in einen bisherigen Abstellraum im Keller	10.000 €

#### Stellungnahme

Die Kosten des Einbaus des Bades in einen Abstellraum stellen Herstellungskosten II dar, weil vollwertiger Wohnraum geschaffen wird, so dass eine Wohn-

<sup>386</sup>FG Münster, Urteil v. 17.11.2014 13 K 3335/12 E, EFG 2015 S. 1177; FG Nürnberg, Urteil v. 12.11.2015 4 K 571/13, EFG 2016 S. 116.

<sup>387</sup>BFH, Urteile v. 14.6.2016 IX R 25/14, BFH/NV 2016 S. 1617; IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623.

<sup>388</sup>FG Düsseldorf, Urteil v. 30.8.2016 10 K 398/15 F, EFG 2016 S. 1775.

<sup>389</sup>Hiller, INF 2004 S. 663, Tz. 4.1.

## Neufang Akademie

flächenvergrößerung vorliegt. Damit bleiben diese Kosten bei der Berechnung der 15 %-Grenze außer Ansatz. Somit liegt in der Höhe von 12.000 € zzgl. USt Erhaltungsaufwand vor und der Einbau des Bades ist mit dem Bruttobetrag als Herstellungskosten zu behandeln.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Alternative 2 EStG sind die Aufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht einzubeziehen. Dies sind insbesondere laufende Wartungsarbeiten<sup>390</sup>.

**Keine Einbeziehung von jährlich üblicherweise anfallenden Kosten**

Streitig war im Urteil des BFH vom 25.8.2009<sup>391</sup>, ob bei den Schönheitsreparaturen „Erhaltungsarbeiten vorlagen, die jährlich üblicherweise anfallen“ und damit bei der Berechnung des anschaffungsnahen Aufwands nicht zu berücksichtigen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Alternative 2 EStG). Der BFH hat damals nicht ausdrücklich entschieden, ob Schönheitsreparaturen als Erhaltungsarbeiten einzustufen sind, die jährlich üblicherweise anfallen. Aus den Ausführungen in der Urteilsbegründung ließ sich jedoch eine eher ablehnende Haltung erkennen<sup>392</sup>. Zwischenzeitlich hat der BFH bestätigt, dass Schönheitsreparaturen (wie etwa das Tapezieren und Streichen von Wänden, Böden, Heizkörpern, Innen- und Außentüren sowie der Fenster) nicht jährlich üblicherweise anfallen<sup>393</sup>.

**Schönheitsreparaturen**

### Praxishinweis

Damit sind letztlich nur noch die üblichen Wartungsarbeiten (z. B. Heizungs-, Aufzugswartung) als Erhaltungsaufwand zu behandeln<sup>394</sup>.

#### Sachverhalt 2

Anschaffungskosten des Gebäudes	100.000 €
Aufwendungen (ohne USt) für Erhaltungsarbeiten, die nicht jährlich üblicherweise anfallen (Schönheitsreparaturen)	4.000 €
Modernisierungsmaßnahmen (funktionsgleiche Ersetzung von Gebäudeteilen)	12.000 €

#### Stellungnahme

Die Grenze von 15 % ist überschritten, damit sind auch die Schönheitsreparaturen als anschaffungsnaher Aufwendungen zu qualifizieren. Damit erhöht der Bruttobetrag (hier 14.280 € + 4.760 €) die AfA-Bemessungsgrundlage.

Ein Pauschalbetrag für typischerweise jährlich entstehende Erhaltungsaufwendungen ist nicht möglich<sup>395</sup>. Privilegiert sind vielmehr die konkret entstandenen Aufwendungen, wenn sie mit jährlich üblicherweise anfallenden Arbeiten im Zusammenhang stehen.

**Pauschalbetrag ist nicht zulässig**

390 BFH, Urteil v. 25.8.2009 IX R 20/08, BStBl 2010 II S. 125.

391 BFH, Urteil v. 25.8.2009 IX R 20/08, BStBl 2010 II S. 125.

392 So auch SenFin Berlin, Erlass v. 20.11.2012 III B - S 2211-2/2005-2, DB 2013 S. 372, Tz. 8.

393 BFH, Urteile v. 14.6.2016 IX R 25/14, BFH/NV 2016 S. 1617; IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623.

394 BFH, Urteil v. 14.6.2016 IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1617, Rz. 24.

395 FG Düsseldorf, Urteil v. 30.8.2016 10 K 398/15 F, EFG 2016 S. 1774.

Ebenfalls nicht einzubeziehen sind Aufwendungen für die Beseitigung versteckter Mängel eines Gebäudes die dem Käufer vom Verkäufer im Wege des Schadenersatzes ersetzt werden<sup>396</sup>.

**Beseitigung versteckter Mängel**

### Sachverhalt 3

A erwirbt ein Mietobjekt für 500.000 € (Anteil Grund und Boden beträgt 20 %). Noch im Anschaffungsjahr investiert er 59.500 € (inkl. 19 % USt) zur Instandsetzung des Gebäudes. Nach Beginn der Instandsetzung stellt sich ein beim Erwerb bereits vorgelegener, aber unerkannt gebliebener Schaden am Gebäude-dach heraus. Nach Verhandlungen mit dem Verkäufer erklärt dieser sich bereit, dem Käufer hierfür 10.000 € zu zahlen. Die ebenfalls direkt in 2016 durchgeführte Dachreparatur führt zu zusätzlichem Aufwand von 14.280 € (inkl. 19 % USt).

### Stellungnahme

Nach Ansicht des BFH<sup>397</sup> liegen Aufwendungen i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nur in Höhe der Differenz zwischen dem vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwand i. H. von 14.280 € und dem vom Verkäufer erstatteten Aufwand i. H. von 10.000 € vor. Dies sind 4.280 €. Denn der Verkäufer hat sich mit seiner Ersatzleistung lediglich am Aufwand für die Mängelbeseitigung beteiligt. Damit gelten folgende Werte:

15 % der Anschaffungskosten, 400.000 € x 15 % =	60.000 €
Renovierungskosten netto, (59.500 € + 4.280 €) : 1,19 =	53.596 €

Eine Minderung der Anschaffungskosten liegt nach Auffassung des BFH deshalb nicht vor, weil die Schadensersatzleistungen konkret für Aufwendungen zur Beseitigung der Mängel bezogen wurden, die vom Grundsatz her als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind. Der damit bestehende enge Zusammenhang mit den Erhaltungsaufwendungen wird nicht dadurch gelöst, dass der Steuerpflichtige bei Kenntnis der Mängel möglicherweise weniger gezahlt hätte. Der Anlass für die Minderung liegt demnach nicht in der Anschaffung. Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskauf liegt nicht vor.

Damit ist die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht überschritten mit der Folge, dass die insgesamt getragenen Aufwendungen nicht die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhen. Vielmehr sind die nicht erstatteten Aufwendungen in Höhe von 4.280 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Auch nicht in die 15 %-Grenze einzubeziehen sind Kosten zur Beseitigung von Schäden, die nach dem Erwerb entstanden sind. Dies sind Kosten für die Beseitigung von Schäden, die der Mieter nach Erwerb einer Eigentumswohnung verursacht hat<sup>398</sup>.

**Kosten für die Beseitigung von Schäden nach dem Kauf**

396BFH, Urteile v. 20.8.2013 IX R 5/13, BFH/NV 2014 S. 312; v. 14.6.2016 IX R 25/14, BFH/NV 2016 S. 1617; IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623.

397BFH, Urteil v. 20.8.2013 IX R 5/13, BFH/NV 2014 S. 312.

398BFH, Urteil v. 9.5.2017 IX R 6/16, BFH/NV 2017 S. 1652.

## 2.2.3 Drei-Jahres-Zeitraum

Der Zeitraum, in dem anschaffungsnaher Aufwand geprüft werden muss, beträgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG taggenau drei Jahre (nicht drei Veranlagungszeiträume). Die Berechnung der Frist beginnt mit Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums, d. h. mit Übergang von Nutzen und Lasten an dem Gebäude. Nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt der Bezahlung.

**Taggenaue Berechnung der Drei-Jahres-Grenze**

Auch bei den einzelnen Bauleistungen ist nicht der Zeitpunkt der Bezahlung maßgeblich, sondern es kommt darauf an, ob die Bauleistung vor oder nach Ablauf des Drei-Jahres-Zeitraums erbracht wird<sup>399</sup>. Wurde eine Bauleistung vor Ablauf des Drei-Jahres-Zeitraums begonnen, jedoch nach Ablauf beendet, so sind die bis zum Ablauf des Drei-Jahres-Zeitraums getätigten Maßnahmen in die Berechnung einzubeziehen (ggf. Aufteilung im Schätzungswege).

**Leistungserbringung ist maßgeblich**

### Praxishinweis

Es kann deswegen sinnvoll sein, Reparaturen auf einen Zeitpunkt nach Ablauf des Drei-Jahres-Zeitraums zu schieben.

Für Maßnahmen außerhalb des vorstehenden Zeitraums ist die Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung der Herstellungskosten II von den Erhaltungsaufwendungen uneingeschränkt anzuwenden, so dass nur dann Erhaltungsaufwendungen vorliegen, wenn keine Herstellungskosten II anzunehmen sind<sup>400</sup>.

## 2.2.4 Die 15 %-Grenze

### 2.2.4.1 Ermittlung der 15 %-Grenze

Die Grenze von 15 % ist eine Nettogrenze, d. h. unabhängig von der Abziehbarkeit der Vorsteuer ist die Umsatzsteuer zur Ermittlung dieser Grenze herauszurechnen. Für die Anwendung der 15 %-Grenze sind die Aufwendungen zu addieren<sup>401</sup>. Fraglich ist, ob die Grenze von 15 % sich auf das gesamte Gebäude oder nur auf einen einzelnen Gebäudeteil bezieht<sup>402</sup>.

**Berechnung der 15 %-Grenze erfolgt ohne USt**

Für die gebäudebezogene Betrachtung spricht der Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Das Gesetz spricht von den „Herstellungskosten eines Gebäudes“.

**Gebäudebezogene Betrachtung**

Der BFH<sup>403</sup> hat bei der Abgrenzung Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand entschieden, dass bei Baumaßnahmen an einem Gebäude nicht auf das

**Wirtschaftsgutbezogene Betrachtung**

399 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung v. 6.8.2010 S 2211.1.1-4/2 St32, DB 2010 S. 1729.

400 OFD München, Verfügung v. 11.6.2004 S 2211 - 45 St 41, DB 2004 S. 1464, Tz. 4.

401 BFH, Urteil v. 25.8.2009 IX R 20/08, BStBl 2010 II S. 125.

402 B. Neufang/M. Neufang, StB 2015 S. 114.

403 BFH, Urteil v. 25.9.2007 IX R 28/07, BStBl 2008 II S. 218.

## Neufang Akademie

gesamte Gebäude, sondern auf den entsprechenden Gebäudeteil abzustellen ist, wenn die Gebäudeteile unterschiedlich genutzt werden und das Gebäude mehrere Wirtschaftsgüter umfasst. Dieses Urteil nimmt Kulosa, um zu begründen, dass auch beim anschaffungsnahen Aufwand die wirtschaftsgutbezogene Betrachtungsweise gilt<sup>404</sup>. Im Urteil vom 14.6.2016 hat der BFH<sup>405</sup> die wirtschaftsgutbezogene Betrachtungsweise in einem „obiter dictum“ bestätigt. Die Verwaltung hat sich dem angeschlossen.

### Praxishinweis

In der Regel ist die gebäudebezogene Betrachtung für den Steuerpflichtigen günstiger, weshalb in der Vergangenheit die gebäudebezogene Betrachtung empfohlen wurde<sup>406</sup>.

Wird die 15 %-Grenze in den ersten drei Jahren überschritten, liegen insgesamt anschaffungsnahe Aufwendungen vor. Dies stellt ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit dar (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Deswegen wird die Finanzverwaltung die Bescheide nicht mehr gem. § 165 AO vorläufig erlassen<sup>407</sup>.

**Rückwirkendes Ereignis**

Der anschaffungsnahe Aufwand führt dann zu nachträglichen fiktiven Anschaffungskosten und wird über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben. Bei der Ermittlung der nachträglichen Anschaffungskosten ist § 9b EStG zu beachten, d. h. die Vorsteuer gehört, soweit sie bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungskosten des Gebäudes.

In Bezug auf die AfA hat die Finanzverwaltung eine Vereinfachungsregel eingeführt. Danach ist es bei nachträglichen Herstellungskosten/Anschaffungskosten möglich, die AfA so zu berechnen, als ob die Baumaßnahme bereits zu Beginn des Jahres beendet worden wäre. Dem Steuerpflichtigen steht die volle Jahresabschreibung zu<sup>408</sup>.

**Vereinfachungsregel bei AfA**

Wird die vorstehende Grenze nicht überschritten, so können gleichwohl Herstellungskosten gegeben sein, wenn z. B. eine Erweiterung vorliegt<sup>409</sup>. In den Fällen der Standarderhöhung ist die vorstehende Grenze stets überschritten,

404 Kulosa, in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 6 Rz. 382.

405 BFH, Urteil v. 14.6.2016 IX R 22/15, BFH/NV 2016 S. 1623, Rz. 25.

406 B. Neufang/M. Neufang, StB 2015 S. 114; Günther, GStB 2015 S. 67.

407 BMF, Schreiben v. 3.1.2005 IV A 4 - S 0062 - 4/04, BStBl 2005 I S. 3, Rz. 14c; OFD Münster, Kurzinformation Nr. 4/2005 v. 21.1.2005, DB 2005 S. 258.

408 R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR.

409 OFD München, Verfügung v. 11.6.2004 S 2211 - 45 St 41, DB 2004 S. 1464, Tz. 2; OFD Frankfurt, Verfügung v. 31.1.2006 S 2171a A - 2 - St II 2.04, BB 2006 S. 712; Spindler, DB 2004 S. 507, Kap. III Tz. 2 Buchstabe b.

## Neufang Akademie

deswegen erfolgt auch keine Prüfung der Grenze durch die Finanzverwaltung<sup>410</sup>.

### Praxishinweis

Zu beachten ist jedoch, dass die Kosten für Erweiterungen nicht in die Bemessungsgrundlage des anschaffungsnahen Aufwands einzubeziehen sind.

#### 2.2.4.2 Nachträgliche Änderung des Gebäudeanteils und des Grund- und Bodenanteils

Der Kaufpreis eines bebauten Grundstücks ist aufzuteilen in

- die Anschaffungskosten des Grund und Bodens,
- die Anschaffungskosten des Gebäudes und ggf.
- die Anschaffungskosten der Außenanlagen.

**Problem: Aufteilung des Kaufpreises**

Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Verkehrs- oder Teilwerte<sup>411</sup>. Doch gerade die Aufteilung der Anschaffungskosten in den Gebäudeanteil und den Grund- und Bodenanteil ist in der Praxis ein großes Problem.

**Aufteilung im Verhältnis der Verkehrswerte**

Akzeptiert das Finanzamt nicht den vom Steuerberater angesetzten Aufteilungsmaßstab, kann das zu einer Veränderung führen. Bemessungsgrundlagen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind immer die Anschaffungskosten des Gebäudes. Dies kann zur Folge haben, dass durch eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten in den Gebäudeanteil und den Grund- und Bodenanteil ein anschaffungsnaher Aufwand entsteht und folglich eine rückwirkende Änderung der Steuerbescheide erfolgt.

Grundsätzlich ist bei der Aufteilung von den Werten auszugehen, die vom Verkäufer im Kaufvertrag ausgewiesen wurden, solange keine nennenswerten Zweifel an der Richtigkeit bestehen oder die Aufteilung nur zum Schein getroffen wurde<sup>412</sup>.

**Von den Werten im Kaufvertrag ist auszugehen**

Der vorstehenden Auffassung hat sich auch die Finanzverwaltung<sup>413</sup> angeschlossen.

410 BMF, Schreiben v. 18.7.2003 IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386.

411 BFH, Urteil v. 15.1.1985 IX R 81/83, BStBl 1985 II S. 252; H 7.3 EStH „Anschaffungskosten“.

412 BFH, Urteile v. 10.10.2000 IX R 86/97, BStBl 2001 II S. 183; v. 27.7.2004 IX R 54/02, BStBl 2006 II S. 9; v. 18.1.2006 IX R 34/05, BFH/NV 2006 S. 1634; v. 16.9.2015 IX R 12/14, BStBl 2016 II S. 397, Beschlüsse v. 24.1.2007 IX B 84/06, BFH/NV 2007 S. 1104; v. 4.12.2008 IX B 149/08, BFH/NV 2009 S. 365; Schallmoser, DStR 2009 S. 1685.

413 OFD Rheinland, Kurzinformation ESt Nr. 3 v. 6.1.2006, DB 2006 S. 73.



## Beratungshinweise

1. Für die Aufteilung eines einheitlichen Kaufpreises bei Gebäuden hat das BMF<sup>414</sup> eine Excel-Datei inklusive Arbeitsanleitung zur Verfügung gestellt. Bei der Berechnung handelt es sich um eine typisierte, qualifizierte Schätzung. Diese Schätzung ist auch widerlegbar.
2. Es ist daher bei einem Erwerb von einem Bauträger ggf. im Kaufvertrag eine Aufteilung des Kaufpreises vorzunehmen, wenn dies für den Steuerpflichtigen im Einzelfall günstiger als das typisierende Verfahren des BMF ist.
3. Will das Finanzamt von diesem Wert abweichen, so hat es dafür die Beweislast. Es wird versuchen, diese durch ein Gutachten des finanzamtlichen Sachverständigen zu erbringen. Dies ist aber ein Parteigutachten, das Sie nicht akzeptieren sollten.
4. Ggf. ist ein finanzgerichtliches Verfahren anzustreben, in dem ein unabhängiger Gutachter bestellt wird. Sodann hat das Finanzamt ein Kostenrisiko.

### 2.3 Sonderfall teilentgeltlicher Erwerb

Ein solcher kommt insb. in Betracht, bei der Übertragung in vorweggenommener Erbfolge sowie bei der Erbfolge mit Ausgleichszahlungen aus eigenem Vermögen; d. h. bei einem sog. Spitzenausgleich. Hier ist der anschaffungsnahe Aufwand nur auf den Teil anzuwenden, der entgeltlich erworben wurde. Bei einem entgeltlichen Erwerb zu 20 % des Verkehrswerts können deswegen 80 % der Reparaturaufwendungen als Werbungskosten und 20 % als anschaffungsnahe Aufwand zu behandeln sein.

**Teilentgeltlicher Erwerb: Anteiliger anschaffungsnahe Aufwand**

#### Sachverhalt

A überträgt zum 1.7.2016 ein vermietetes Mehrfamilienhaus auf seinen Sohn S. Das Grundstück hat einen Verkehrswert von 600.000 € (Anteil Grund- und Boden 20 %). S muss im Gegenzug an seine Schwester ein Gleichstellungsgeld von 300.000 € bezahlen. S investiert noch 2016 insgesamt 88.060 € (inkl. 19 % USt) zur Sanierung von Dach und Fassade. S führt die Mietverhältnisse fort.

#### Stellungnahme

S hat das Mehrfamilienhaus teilentgeltlich erworben, weil er nur 50 % des tatsächlichen Verkehrswerts bezahlen musste. Es liegt somit ein entgeltlicher und ein unentgeltlicher Erwerb vor. Bei einem teilentgeltlichen Erwerb kann ein anschaffungsnahe Aufwand nur im Verhältnis des entgeltlichen Teils des Erwerbsvorgangs gegeben sein<sup>415</sup>.

Die Anschaffungskosten für den entgeltlichen Teil betragen 300.000 €, davon entfallen auf das Gebäude 80 %, dies sind 240.000 €.

Anschaffungskosten 240.000 €

<sup>414</sup> <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2017-03-01-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html> (Stand: 29.12.2017).  
<sup>415</sup> R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR.

## Neufang Akademie

15 % davon	36.000 €
Sanierungskosten brutto	88.060 €
Sanierungskosten netto	74.000 €
auf den entgeltlich erworbenen Teil entfallen 50 %	37.000 €

Für den entgeltlichen Teil ist die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG überschritten, damit liegen anschaffungsnahe Herstellungskosten (HK III) in Höhe von 44.030 € vor. Die Sanierungskosten, die auf den unentgeltlichen Teil entfallen, sind als Erhaltungsaufwand (44.030 €) sofort abzugsfähig.

### 2.4 Handelsrecht

Der § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gilt als steuerrechtliche Vorschrift nicht für die Handelsbilanz<sup>416</sup>. Damit ist eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz gegeben, die zu aktiven latenten Steuern führen kann (Wahlrecht).

**Rein steuerrechtliche Vorschrift**

---

416Neufang, BB 2004 S. 78, Kap. IV Tz. 2.

## INVESTMENTSTEUERREFORMGESETZ 2018

<b>Gesetz:</b>	InvStRefG 2018
<b>Problemstellung:</b>	Auswirkungen des Investmentsteuerreformgesetzes auf die Beratungspraxis

Das Investmentsteuerreformgesetz ist bereits seit 19.7.2016 in Kraft. Die Neuregelung der Investmentbesteuerung gilt ab 1.1.2018 und führt insbesondere für Publikumsfonds (künftig Investmentfonds oder Fonds) zu einem Systemwechsel der Besteuerung, weil statt des bisherigen Transparenzprinzips fortan grundsätzlich das intransparente Besteuerungssystem greift, d. h. es findet direkt eine Besteuerung auf Fondsseite statt. Zwischenzeitlich erfolgten bereits einzelne gesetzliche „Reparaturen“. Diese betreffen insbesondere Immobilienfonds und die Übergangsregelung.

**Systemwechsel in der Besteuerung ab 2018**

Die Verwaltung hat sich zur Anwendung bislang mit einem Schreiben v. 8.11.2017 geäußert<sup>417</sup>. Des Weiteren liegt ein Entwurf eines 102 Seiten umfassenden BMF-Schreibens v. 11.7.2017<sup>418</sup> vor.

**Derzeit noch keine Verwaltungsanweisung**

### 1. Besteuerung auf Ebene des Investmentfonds

Inländische Investmentfonds sind gemäß § 6 Abs. 2 InvStG mit ihren inländischen Dividenden, Immobilienerträgen und sonstigen inländischen Einkünften körperschaftsteuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 15 % einschl. SolZ auf inländische Beteiligungserträge (insb. Dividenden), ohne die Berücksichtigung von angefallenen Kosten oder Verluste. Daneben beträgt er 15 % zzgl. SolZ auf inländische Immobilienerträge (insb. Miete, Pacht und Veräußerungsgewinn, auch außerhalb der Zehn-Jahres-Frist, allerdings mit Bestandschutz für Wertsteigerungen bis 31.12.2017, wenn Haltedauer  $\geq$  10 Jahre, § 6 Abs. 4 Satz 3 InvStG 2018) und auf sonstige inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG (außer Einkünfte i. S. des § 17 EStG). Alle anderen Erträge (wie z. B. ausländische Zinsen, nicht grundbuchmäßig gesicherte inländische Zinsen, Aktienveräußerungsgewinne, Termingeschäftsgewinne) verbleiben auf Ebene des Investmentfonds steuerfrei.

**Nunmehr erfolgt eine Besteuerung auf der Fondsebene mit 15 %**

Damit aufgrund der Steuer auf Fondsebene eine Doppelbesteuerung beim Anleger vermieden wird, werden beim Anleger teilweise Steuerbefreiungen gewährt (vgl. Tz. 2.4).

**Befreiungen auf der Anlegerebene**

### Praxishinweise

Die 15 %ige Vorabsteuer auf Fondsebene führt zu einer Zusatzbelastung für Kleinanleger, weil deren Freistellungsaufträge und NV-Bescheinigungen auf

<sup>417</sup>BMF, Schreiben v. 8.11.2017 IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010 :010, juris.

<sup>418</sup>Entwurf v. 11.7.2017 IV C 1 - S 1980/1/16/10010 :001; Hillebrand/Mattheis, StuB 2016 S. 895; Böcker, NWB 2016 S. 2789; Stadler/Bindl, DStR 2016 S. 1963; Delp, DB 2017 S. 447.

der Fondseingangsseite keine Wirkung entfalten und insoweit auch kein Erstattungsverfahren vorgesehen ist.

## 2. Besteuerung auf Ebene des Anlegers

### 2.1 Besteuerung von Ausschüttungen auf Anlegerebene

Anleger eines Investmentfonds müssen Ausschüttungen des Fonds und Gewinne aus der Rückgabe, Veräußerung oder Entnahme von Investmentanteilen mit dem Abgeltungsteuersatz oder als Betriebseinnahmen versteuern. Aus welchen Erträgen die Ausschüttung stammt, ist irrelevant. Für Aktien- und Immobilienfonds werden Entlastungen vorgesehen, da sie bereits auf Fondsebene vorbelastet sind (vgl. Tz. 2.4 - Hinweis auf die dortigen Sachverhalte).

**Anlegerebene:  
Besteuerung mit der  
Abgeltungsteuer**

### 2.2 Besteuerung von „ausschüttungsgleichen Erträgen“ auf Anlegerebene durch Ansatz einer Vorabpauschalen

Zur Vermeidung einer zeitlich unbeschränkten Steuerstundungsmöglichkeit und damit zur Verhinderung von Gestaltungen sowie zu Verstetigung des Steueraufkommens ist zum Jahresende eine sog. Vorabpauschale anzusetzen. Die Pauschale bestimmt sich anhand von 70 % (Pauschalabschlag von 30 % für Kosten) des veröffentlichten Basiszinssatzes nach § 203 BewG. Dieser Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet. Für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 203 BewG wird der erste veröffentlichte Zinssatz eines jeweiligen Jahres zugrunde gelegt, welcher jährlich durch das BMF veröffentlicht wird.

**Sonderfall: Ausschüttungsfähige Erträge = Vorabpauschale**

Für die Vorabpauschale gelten folgende Eckpunkte:

- Vorabpauschale wird auf den tatsächlichen Wertzuwachs im Kalenderjahr begrenzt, d. h. bei sinkendem Rücknahmepreis, wird keine Vorabpauschale angesetzt.
- Laufende Ausschüttungen innerhalb des Veranlagungsjahres mindern die Vorabpauschale (im Zweifel bis auf 0 €, sofern der Gesamtbetrag der Ausschüttungen höher war).
- Bei unterjährigem Erwerb ist ein zeitanteiliger Ansatz, im Veräußerungsjahr ist gar kein Ansatz einer Vorabpauschalen vorgesehen.
- Der steuerliche Zufluss der Vorabpauschalen wird gem. § 18 Abs. 3 InvStG 2018 auf den ersten Werktag des Folgejahres festgelegt, erstmals am 2.1.2019! (dadurch kann der noch nicht verbrauchte Freistellungsauftrag auf die Vorabpauschalen in maximaler Höhe angewandt werden!)
- Im Fall der Veräußerung mindern die bisherigen Vorabpauschalen den späteren Veräußerungsgewinn.

## Neufang Akademie

Der Basiszins beträgt im Jahr 2017 0,59 %<sup>419</sup>. Hieraus errechnet sich der maßgebliche Basiszins zur Berechnung der Vorabpauschale i. H. von 0,41 % (70 % von 0,59 %). Damit würden sich z. B. folgende Werte ergeben:

<b>Rücknahmepreis 1.1.</b>	100,00	100,00	100,00	100,00
Ausschüttung	---	3,00	---	---
Rücknahmepreis 31.12.	110,00	101,00	100,30	98,00
Angesetzt werden:				
Ausschüttung	---	3,00	---	---
Vorabpauschale	0,41	---	0,30	---
<b>Summe</b>	<b>0,41</b>	<b>3,00</b>	<b>0,30</b>	<b>---</b>

Zu den Entlastungen bei Aktien- und Immobilienfonds siehe Tz. 2.4.

### Sachverhalt

Kauf von 50 X-Fondsanteile (weder Aktien- noch Immobilienfonds) zum 15.5.t1 zu 100 € und 70 X-Fondsanteile zum 1.5.t2 zu 103 €. Der Kurswert der Fondsanteile betrug zum 1.1.t1 98 €; zum 1.1.t2 102 € und zum 1.1.t3 105 €. Verkauf von 100 Fondsanteile zum 1.4.t3 zu je 106 €. Der Fonds nahm keine Ausschüttungen vor. Der Basiszinssatz gem. § 203 Abs. 2 BewG betrug 0,59 %. Abzüglich des Abschlags von 30 % wäre für Zwecke der Vorabpauschale ein Zinssatz i. H. von 0,41 % anzusetzen.

Wie sieht die Besteuerung der Jahre t1 bis t4 aus?

### Stellungnahme

#### Besteuerung t1

In t1 erfolgt mangels Ausschüttung und aufgrund der Zuflussfiktion der Vorabpauschalen am ersten Werktag des Folgejahres keine Besteuerung

#### Besteuerung t2 (für t1)

Basisertrag 0,41 % x 98,00 €	0,40 €
Wertsteigerung (inkl. Ausschüttungen) im lfd. Kalenderjahr	4,00 €
Kleinerer Betrag (Basisertrag)	0,40 €
Vorabpauschale (Basisertrag abzgl. Ausschüttungen)	0,40 €

**Vorabpauschale zeitanteilig für 8 Monate 0,27 €**

Die Vorabpauschale t1 beträgt 0,27 € (je Anteil); sie ist erst in t2 zu versteuern.

#### Besteuerung t3 (für t2 und Veräußerung Fondsanteile)

Basisertrag 0,41 % x 102,00 €	0,42 €
Wertsteigerung (inkl. Ausschüttungen) im lfd. Kalenderjahr	3,00 €
Kleinerer Betrag (Basisertrag)	0,42 €
Vorabpauschale (Basisertrag abzgl. Ausschüttungen)	0,42 €

**Vorabpauschale zeitanteilig für 8 Monate 0,28 €**

---

419Aus der Zinsstruktur abgeleitete Renditen für Bundeswertpapiere mit jährlichen Kuponzahlungen/ RLZ 15 Jahre/Tageswerte.

## Neufang Akademie

Die Vorabpauschale t2 beträgt 0,42 € für 50 Stück und 0,28 € für 70 Stück; sie ist erst in t3 zu versteuern

Veräußerungserlös 100 Stück à 106 €	10.600,00 €
./.. Anschaffungskosten 50 Stück à 100 €	5.000,00 €
./.. Anschaffungskosten 50 Stück à 103 €	5.150,00 €
= vorläufiger Veräußerungsgewinn	450,00 €
./.. Vorabpauschale t1 i. H. von 0,27 € für 50 Stück	13,50 €
./.. Vorabpauschale t2 i. H. von 0,42 € für 50 Stück	21,00 €
./.. Vorabpauschale t2 i. H. von 0,28 € für 50 Stück	14,00 €
<b>= zu versteuernder Veräußerungsgewinn</b>	<b>401,50 €</b>

### Besteuerung t4 (für t3) - verbleibender Bestand von 20 Anteilen

Basisertrag 0,41 % x 105 €	0,43 €
Wertsteigerung (incl. Ausschüttungen) im lfd. Kalenderjahr	0,00 €
Kleinerer Betrag	0,00 €
<b>Vorabpauschale (max. Basisertrag abzgl. Ausschüttungen)</b>	<b>0,00 €</b>
Die Vorabpauschale t3 beträgt 0,00 € (je Anteil)	

<b>Praxishinweise</b>
<p>1. Durch den Steuerabzug der Bank erledigt sich die bisherige Problematik, wonach bei ausländischen thesaurierenden Investmentfonds auch bei inländischen Depots zwingend eine Erklärung der Erträge erfolgen muss. Damit muss der Anleger auch nicht mehr bei der Veräußerung nachweisen, dass er die Erträge ab 2018 versteuert hat.</p> <p>2. Dies ist allerdings in einem Auslandsdepot anders. Der Veräußerungsgewinn ist nach § 19 InvStG 2018 um die angesetzte Vorabpauschale zu kürzen. Werden die Anteile z. B. im Jahr 2025 verkauft und soll der Veräußerungsgewinn um die Vorabpauschale der Jahre 2018-2024 gekürzt werden, wird die Finanzverwaltung den Nachweis der Versteuerung verlangen. Daher sollte die jährliche Erklärung in diesen Fällen (wie bisher) auch zukünftig dokumentiert werden.</p>

**Vorabpauschale auf Fonds im Auslandsdepot muss weiterhin deklariert werden**

Im Zusammenhang mit der Vorabpauschalen wurde in einem ersten BMF-Schreiben zur Investmentsteuerreform<sup>420</sup>, in dem das Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer<sup>421</sup> an die Änderungen durch das Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung angepasst wurde, der Steuerabzug bei Kapitalerträgen in Sachwerten bzw. bei fehlendem Geldzufluss (z. B. Vorabpauschale) geregelt.

**BMF-Schreiben**

Darin wurde klargestellt, dass Kapitalerträge, die in Sachwerten geleistet werden oder bei denen der in Geld geleistete Ertrag zur Deckung der Kapitalertragsteuer nicht ausreicht, das inländische Kreditinstitut den Fehlbetrag von einem bei ihm geführten Giro-, Kontokorrent- oder Tagesgeldkonto des

420 BMF, Schreiben v. 3.5.2017 IV C 1 - S 2252/08/10004 :020, BStBl 2017 I S. 739.

421 BMF, Schreiben v. 18.1.2016 IV C 1 - S 2252/08/10004 :017, BStBl 2016 I S. 85.

# Neufang Akademie

Anlegers einziehen kann (§ 44 Abs. 1 Satz 8 und 9 EStG). Auf das zum Depot hinterlegte Verrechnungskonto kann auch zugegriffen werden, wenn Gläubiger der Kapitalerträge und Kontoinhaber nicht identisch sind (Beispiel: Depotinhaber: Ehemann; Verrechnungskonto: Gemeinschaftskonto der Eheleute). Ein Zugriff auf den Kontokorrentkredit ist allerdings ausgeschlossen, wenn der Gläubiger oder bei mehreren Kontoberechtigten einer davon vor dem Zufluss der Kapitalerträge widerspricht. Das Kreditinstitut kann dann den Gläubiger der Kapitalerträge auffordern, den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen. Kann nicht auf ein Konto des Anlegers zugegriffen werden oder deckt das Konto den Fehlbetrag nicht oder nicht vollständig, muss das Institut den vollen Kapitalertrag dem Betriebsstättenfinanzamt anzeigen.

Sind depotführende Kreditinstitute, depotführende Stellen sowie Tochter- oder Schwestergesellschaften von Kapitalverwaltungsgesellschaften berechtigt, auf ein sogenanntes Referenzkonto des Kunden zuzugreifen, wird es nicht beanstandet, dort den Fehlbetrag einzuziehen.

## 2.3 Veräußerungsgewinn

Die Rückgabe/Veräußerung von Investmentanteilen ist steuerpflichtig. Für Privatanleger gilt der Abgeltungsteuersatz. Die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen (vgl. Tz. 2.2) mindern dabei den Veräußerungsgewinn. Hierdurch wird eine Doppelbesteuerung vermieden. Die bisher anzusetzenden Aktiengewinne (für betriebliche Anleger), Immobiliengewinne und Zwischengewinne entfallen ersatzlos.

**Besteuerung des Veräußerungsgewinns**

### Sachverhalt

A erwirbt Investmentanteile (Rentenfonds) zu einem Kaufpreis von 100 €/Anteil im Jahr 01. In den Jahren 01 und 03 erhält er Ausschüttungen in Höhe von insgesamt 15 €/Anteil. Im Jahr 02 erfolgte keine Ausschüttung; es ist eine Vorabpauschale in Höhe von 2 €/Anteil zu versteuern. Anfang 04 gibt A die Anteile zu einem Rücknahmepreis von 110 €/Anteil zurück. Wie sieht die Besteuerungssituation aus?

### Stellungnahme

A versteuert in den Jahren 01 und 03 die zugeflossenen Ausschüttungen in Höhe von 15 €/Anteil. Im Jahr 02 ist die Vorabpauschale von 2 €/Anteil anzusetzen. Der Veräußerungsgewinn je Anteil im Jahr 04 berechnet sich wie folgt:

Veräußerungspreis	110 €
./. Kaufpreis	100 €
./. angesetzte Vorabpauschale	<u>2 €</u>
= Gewinn/Anteil	<u>8 €</u>

## 2.4 Entlastung von Aktien- und Immobilienfonds

Die Vorausbelastung mit inländischer Steuer (vgl. Tz. 1) sowie die fehlende Anrechnungsmöglichkeit von ausländischer Quellensteuer werden in Form einer Teilfreistellung kompensiert. Dabei werden die Ausschüttungen, Vorab-

**Teilfreistellung bei Aktien-/Immobilienfonds**

## Neufang Akademie

pauschalen und Veräußerungsgewinne/-verluste für Aktien- und Immobilien-Investmentfonds nur teilweise angesetzt (§ 20 InvStG).

	<b>steuerfreier Anteil</b>	<b>steuerpflichtiger Anteil</b>
<b>Aktienfonds</b> (Aktienquote > 51 %)	30 %	70 %
<b>Mischfonds</b> (Aktienquote ≥ 25 % < 51 %)	15 %	85 %
<b>Immobilienfonds</b> (Immobilienquote > 51 %)	60 %	40 %
<b>Immobilienfonds</b> (Auslandsimmobilienquote > 51 %)	80 %	20 %

### **Sachverhalt (Abwandlung vom SV unter Tz. 2.3)**

Handelt es sich bei dem dort genannten Investmentvermögen um einen Aktienfonds, sind in den Jahren 01 und 03 die Ausschüttungen mit  $(15 \text{ €} \times 70 \% =) 10,50 \text{ €/Anteil}$ , im Jahr 02 die Vorabpauschale mit  $(2 \text{ €} \times 70 \% =) 1,40 \text{ €/Anteil}$  sowie der Veräußerungsgewinn des Jahres 04 mit  $(8 \text{ €} \times 70 \% =) 5,60 \text{ €/Anteil}$  zu versteuern.

### **Zusatzhinweise zur Teilfreistellung:**

- Investmentfonds, die nach den Anlagebedingungen die Wertentwicklung von Aktien (auch) synthetisch mittels Finanzderivaten (z. B. Aktien-Swaps) abbilden können, erfüllen nicht die Voraussetzungen für Aktien bzw. Mischfonds.
- Existieren keine Anlagebedingungen bzw. enthalten diese keine hinreichenden Aussagen, kann der Anleger i. R. seiner ESt-Veranlagung nachweisen, dass der Fonds während des Geschäftsjahres die Investitionsquote tatsächlich erfüllt hat.
- Ändern sich die anwendbaren Teilfreistellungsquoten oder fallen die Voraussetzungen für die Teilfreistellung weg, wird ein Verkauf der Fondsanteile und eine Neuanschaffung fingiert.

## **2.5 Übergang vom alten zum neuen Recht**

Das bisherige und das künftige Investmentsteuerrecht unterscheiden sich grundlegend. Um den steuerlichen Systemwechsel zu vollziehen, werden sowohl die laufenden Erträge, als auch die Wertsteigerungen der Fondsanteile zwischen alter Rechtslage bis 31.12.2017 und neuer Rechtslage, ab 1.1.2018 konsequent getrennt. Mit dem im Juni 2017 verabschiedeten Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz<sup>422</sup> (StUmgBG) ergaben sich auch Änderungen im Hinblick auf das Investmentsteuergesetz. Dabei wurde der § 56 InvStG 2018, in dem dieser Übergang geregelt ist, in einigen wesentlichen Punkten geändert.

### **Systemwechsel und seine Folgen**

<sup>422</sup>Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz, BGBl 2017 I S. 1682.



# Neufang Akademie

## 2.5.1 Laufende Erträge des Jahres 2017

Nach § 56 Abs. 1 InvStG müssen alle Investmentfonds mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr zum 31.12.2017 ein Rumpfgeschäftsjahr bilden.

Nach dem ursprünglichen Gesetzestext sollten

- im Falle einer Ausschüttung von Erträgen die Ausschüttung in 2018 nach der neuen Rechtslage versteuert werden;
- ohne Ausschüttungsbeschluss dem Anleger zum Ende des (Rumpf-) Geschäftsjahres ausschüttungsgleiche Erträge im Jahr 2017 nach bisheriger Rechtslage zuzurechnen sein.

Die Unterscheidung zwischen ausschüttenden und thesaurierenden Fonds wurde aufgegeben. Nunmehr sieht § 56 Abs. 7 InvStG vor, dass die ordentlichen Alterträge (= d.h. die in § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG 2017 genannten Zinsen, Dividenden und Mieten) mit Ablauf des (Rumpf-)Geschäftsjahres als zugeflossene ausschüttungsgleiche Erträge gelten, wenn sie nicht vor dem 1.1.2018 ausgeschüttet werden. Es kommt also auch bei ausschüttenden Fonds zu einer Zwangsthesaurierung im Jahr 2017. Bei vielen Fonds - mit Ausnahme von thesaurierenden Fonds mit kalendergleichem Geschäftsjahr - sind daher für 2017 zweimal „laufende“ Erträge zu erfassen (ausgeschüttete Erträge oder ausschüttungsgleiche Erträge des „Vor-Geschäftsjahres“ sowie die ausschüttungsgleichen Erträge aus dem Rumpfgeschäftsjahr; ähnlich einem überlangen Coupon).

**Zwangsthesaurierung zum 31.12.2017! Keine Differenzierung zwischen ausschüttenden und thesaurierenden Fonds**

Damit werden in Bezug auf ausschüttende Fonds die bislang für eine Ausschüttung im Jahr 2018 vorgesehenen Erträge bereits im Veranlagungszeitraum 2017 steuerlich ergebniswirksam vereinnahmt.

### a) Behandlung ab 2018

Zu beachten ist, dass alle ab 1.1.2018 vom Fonds vorgenommenen Ausschüttungen bereits dem neuen Investmentsteuerrecht unterliegen, unabhängig davon, ob es sich noch um „alte“ Erträge oder bereits ab 2018 neu erzielte Erträge handelt. Hierdurch kann zumindest temporär eine steuerliche Mehrbelastung eintreten, da eine Ausschüttung von sog. „alten Erträgen“, die bereits im Veranlagungszeitraum 2017 versteuert wurden, dann bei Ausschüttung in 2018 als steuerpflichtige Investmenterträge nach neuem Recht behandelt werden. Erst im Zeitpunkt der Fondsrückgabe/-veräußerung ergibt sich eine Korrektur durch ein gemindertes Veräußerungsergebnis, das die abwickelnde Bank bei Privatanleger dann automatisch berücksichtigen.

**Temporäre steuerliche Mehrbelastung**

# Neufang Akademie

## Sachverhalt 1 (lt. Gesetzesbegründung)

Anleger A erwirbt am 2.1.2017 einen Anteil an dem Investmentfonds I zu einem Preis von 100 €. Der I erzielt 3 € Zinsen, die er erst am 10.3.2018 ausschüttet. Am 15.10.2018 veräußert der Anleger den Anteil wieder. Bis dahin werden durch den Fonds keine weiteren Erträge erzielt.

## Stellungnahme

1. Am 31.12.2017 hat der A 3 € ausschüttungsgleiche Erträge zu versteuern. Bei der Ermittlung des Gewinns aus der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017 (siehe hierzu den folgenden Gliederungspunkt) sind die bereits versteuerten 3 € ausschüttungsgleiche Erträge nach § 8 Abs. 5 Satz 3 InvStG 2004 mindernd zu berücksichtigen. Der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung beträgt 0 € (103 € fiktiver Veräußerungserlös [= fiktive Anschaffungskosten]  $\cdot$  3 € bereits versteuerte ausschüttungsgleiche Erträge  $\cdot$  100 € ursprüngliche Anschaffungskosten = 0 €).
2. Schüttet der I am 10.3.2018 3 € aus, dann ist dieser Betrag von dem Anleger als Investmentertrag i. S. des § 16 InvStG 2018 zu versteuern. Der Wert des Investmentanteils sinkt durch die Ausschüttung auf 100 €.
3. Bei Veräußerung des Investmentanteils entsteht ein Veräußerungsverlust in Höhe von 3 € (100 € Veräußerungserlös  $\cdot$  103 € fiktive Anschaffungskosten zum 1.1.2018 =  $\cdot$  3 €).
4. Die steuerpflichtige Ausschüttung und der gleich hohe Veräußerungsverlust werden miteinander verrechnet, so dass im Veranlagungszeitraum 2018 keine Steuerbelastung entsteht.
5. Wenn der Anleger den Investmentanteil erst in späteren Veranlagungszeiträumen veräußert, fallen die Belastungswirkung der Ausschüttung und die Entlastungswirkung der Veräußerung zeitlich auseinander. Dadurch kann es temporär zu Mehrbelastungen kommen.

## Sachverhalt 2

Im Depot befinden sich Fondanteile, die am 1.7.2008 erworben wurden. Das Fondsgeschäftsjahr der Anteile soll dem Kalenderjahr entsprechen. Daneben beschließt die Fondsgesellschaft eine Ausschüttung zum 1.2.2018, Ex-Tag 10.2.2018 i. H. von 4 €. Der Rückgabepreis der Fondsanteile wird zum 31.12.2017 i. H. von 110 € (einschl. 4 € ausschüttungsgleiche Erträge) festgelegt.

Der Anleger veräußert den Fondsanteil am 1.4.2018 zum Kurs von 108 €.

In welcher Höhe fallen steuerpflichtige Erträge in den Jahren 2017 und 2018 an? Wie sieht dadurch die Besteuerung aus?

## Stellungnahme

In 2017 abgeltungsteuerpflichtiger ausschüttungsgleicher Ertrag i. H. von 4 €.

Die Depotbank behält bei inländischen Fonds die Kapitalertragsteuer ein. Hierzu stellt die Fondsgesellschaft die Steuerliquidität zur Verfügung. D. h. keine zusätzliche Liquiditätsbelastung für den Anleger.

Bei Auslandsfonds muss der Anleger den Thesaurierungsbetrag von 4 € i. R. der Pflichtveranlagung (§ 32d Abs. 3 EStG) versteuern!

## Neufang Akademie

Fiktiver Veräußerungsgewinn 2017<sup>1</sup> 6,00 €  
Dieser Betrag bleibt steuerfrei wegen des Bestandsschutzes!

Ausschüttung für 2017 in 2018 (nach in 2018 geltendem Recht)<sup>2</sup> 2,80 €  
Unterliegt auf Ebene der Depotbank dem KapEST-Abzug

Veräußerungsgewinn/-verlust 2018 -1,40 €  
(Wertzuwachs ab 2018:  $\cdot 2 \text{ €} \times 70 \%$ )  
Dieser Verlust führt auf Ebene der Bank zur Verrechnung mit positiven Kapitalerträgen und zur entsprechenden Rückerstattung des KapEST-Abzugs.

<sup>1</sup> RNP 31.12.17 (= fiktiver VE) 110 €  $\cdot$  AK 100 €  $\cdot$  agE 4 € (§ 8 Abs. 5 Satz 3 InvStG a.F.)

<sup>2</sup> Ausschüttung 4 € abzgl. Teilfreistellung für Aktienfonds 1,20 €

Die recht komplizierte Regelung dient nach der Gesetzesbegründung auch dazu, Besteuerungslücken bei beschränkt steuerpflichtigen Anlegern zu vermeiden. Des Weiteren sollen die Rechtsregime bis 2017 und ab 2018 klar voneinander getrennt werden. Die bis 2017 entstandenen „ausschüttungsgleichen Erträge“ sowie die bis dahin eingetretenen Wertsteigerungen sollen damit nach bisheriger Rechtslage versteuert werden.

Allerdings bedeutet dies für alle Fonds und Kreditinstitute einen hohen administrativen Aufwand. Um diesen Mehraufwand und die Grundproblematik möglichst zu vermeiden, haben einige Fonds für Ende 2017 Zwischenausschüttungen beschlossen.

### b) Sonderproblem bei ausländischen Publikumsfonds

Durch die oben beschriebene Zwangsthesaurierung zum 31.12.2017 wird jeder ausländische Publikumsfonds - also auch die ausschüttenden - zwangsläufig zu einem ausländischen thesaurierenden Investmentfonds mit allen seine nachfolgend dargestellten steuerlichen Probleme und Konsequenzen!

Die Anleger aller ausländischen Investmentfonds werden gezwungen sein, zumindest für das Jahr 2017 mit dem Thesaurierungsbetrag in die sog. Pflichtveranlagung mit Tarifbegrenzung auf 25 % gem. § 32d Abs. 3 EStG zu gehen.

**Pflichtveranlagung  
für alle ausländischen Investmentfonds**

Der Steuerabzug der auf thesaurierten Erträgen in inländischen Fondsgesellschaften durch die Depotbank (i. d. R. inländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut) vorgenommen wird, findet bei ausländischen thesaurierenden Fonds erst bei der Einlösung bzw. Veräußerung der Investmentanteile statt. Demnach muss die inländische depotführende Stelle bei der Veräußerung bzw. Rückgabe des Fondsanteils, Kapitalertragsteuer auf die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung als zugeflossen geltenden und noch nicht dem Steuerabzug unterworfenen Kapitalerträge (sog. ADDI - Accumulated Deemed Distributed Income oder ATE - Akkumulierter thesaurierter Ertrag) erheben.

## Neufang Akademie

Zur Sicherung des Steueraufkommens ist der Steuerabzug bei ausländischen Fonds unabhängig davon vorzunehmen, ob die ihm unterliegenden Erträge bereits bei der Veranlagung des Anlegers erfasst wurden.

Der besondere Steuerabzug wird dem Anleger im Rahmen des Veranlagungsverfahrens (sog. kleine Veranlagungsoption gem. § 32d Abs. 4 EStG) erstattet, soweit er die thesaurierten Erträge in dem jeweiligen Jahr des steuerlichen Zuflusses bereits versteuert hat und dies nachweist. Soweit dies nicht erfolgen würde, unterläge dieser Thesaurierungsertrag einer Doppelbesteuerung (einmal in 2017 durch Zwangsthesaurierung und einmal im Veräußerungsjahr durch Steuerabzug der Bank).

**Wahlveranlagung,  
sonst Gefahr einer  
Doppelbesteuerung!**

Bei den nicht-bestandsgeschützten Alt-Anteilen an ausländischen Investmentfonds kommt es zumindest nicht hinsichtlich des anzusetzenden Veräußerungsgewinns zu einer Doppelbesteuerung, da die Bank nach § 8 Abs. 5 InvStG 2017 den Veräußerungsgewinn automatisch in Höhe des ADDI/ATE kürzt bzw. den Veräußerungsverlust entsprechend erhöht.

### **2.5.2 Fiktive Veräußerung der Fondsanteile zum 31.12.2017**

Zur Trennung der Wertsteigerungen der Fondsanteile werden zum Übergangsstichtag, d. h. mit Ablauf des 31.12.2017 eine Veräußerung sämtlicher Investmentanteile und eine Anschaffung dieser Anteile zu Beginn des 1.1.2018 fingiert. Hierzu ist der letzte in 2017 festgestellte Rücknahmepreis maßgebend. Soweit ein solcher nicht festgesetzt wird, greift der Börsen- oder Marktpreis (§ 56 Abs. 2 InvStG). Der hieraus entstehende Veräußerungsgewinn wird allerdings erst bei der tatsächlichen Veräußerung oder Rückgabe der Anteile versteuert (§ 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG). Für Privatanleger wird der Veräußerungsgewinn durch die Kreditinstitute ermittelt und bis zur tatsächlichen Veräußerung vorgehalten. Im Ergebnis setzt sich der Veräußerungsgewinn bei der tatsächlichen Veräußerung aus den Bestandteilen „neue“ und „alte“ Rechtslage zusammen.

**Fiktive Veräußerung  
aller Investment-  
anteile zum  
31.12.2017**

Die Rechtsgrundlagen des § 56 Abs. 2-5 InvStG wurden durch das StUmgBG punktuell überarbeitet. Dabei wurde u. a. klargestellt, dass der fiktive Veräußerungsgewinn zum 31.12.2017 nach dem InvStG 2017 in Form einer Schattenrechnung ermittelt wird. Die Rechtsgrundlage für diese Berechnung ist der § 8 Abs. 5 InvStG 2017.

#### **2.5.2.1 Bestandsgeschützte Altanteile (§ 56 Abs. 6 InvStG)**

Bei Alt-Anteilen, die von Privatanlegern vor dem 1.1.2009 erworben und seit der Anschaffung nicht im Betriebsvermögen gehalten wurden (bestandsgeschützte Alt-Anteile), sind

- Wertveränderungen, die zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem 31.12.2017 eingetreten sind, steuerfrei und

## Neufang Akademie

- Wertveränderungen, die ab dem 1.1.2018 eingetreten sind, steuerpflichtig, soweit der Gewinn aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Alt-Anteilen 100.000 € übersteigt.

### a) Freibetrag

Der Freibetrag wird erst in der Veranlagung gewährt und der Verbrauch vom Finanzamt gesondert festgestellt. Hierzu werden die Gewinne von bestandsgeschützten Anteilen künftig durch die Banken in den Steuerbescheinigungen, wie nachfolgend dargestellt, gesondert ausgewiesen:

**Freibetrag von  
100.000 € für  
bestandsgeschützte  
Anteile**

<b>Steuerbescheinigung 2018</b>	
Höhe der Kapitalerträge (nach Teilfreistellung)	17.000,00 €
Höhe des in Anspruch genommenen Sparer--Pauschbetrags	
Kapitalertragsteuer	4.050,00 €
Solidaritätszuschlag	222,75 €
<input checked="" type="checkbox"/> Bestandsgeschützte Alt-Anteile wurden veräußert nur nachrichtlich Höhe der Gewinne* i. S. des § 56 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 InvStG (nach Teilfreistellung) Höhe der Verluste i. S. des § 56 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 InvStG (nach Teilfreistellung) <small>*Die ausgewiesenen Gewinne sind nach § 56 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 InvStG steuerfrei, soweit die insgesamt erzielten Wertveränderungen den persönlichen Freibetrag von 100.000 € nicht übersteigen. Die Steuerfreiheit kann nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden.</small>	11.000,00 €

Der Freibetrag für Gewinne gilt nach Anwendung der Teilfreistellung. Damit kann die tatsächliche Wertsteigerung - je nach Fondskategorie - erheblich höher sein.

	<b>Tariffreistellung</b>	<b>Max. Wertsteigerung für Freibetrag</b>
<b>Aktienfonds</b> (Aktienquote ≥ 51%)	30 %	142.857 €
<b>Mischfonds</b> (Aktienquote ≥ 25% < 51%)	15 %	117.647 €
<b>Immobilienfonds</b> (Immobilienquote ≥ 51%)	60 %	250.000 €
<b>Immobilienfonds</b> (Auslandsimmobilienquote ≥ 51%)	80 %	500.000 €
<b>Sonstige Investmentfonds</b>	0 %	100.000 €

Anteile i. S. des § 21 Abs. 2a (sog. Millionärsfonds) und 2b (steueroptimierte Geldmarktfonds) des InvStG 2017 sind keine bestandsgeschützten Alt-Anteile.

## Neufang Akademie

Weitere Einzelfragen zum Freibetrag werden im erwarteten BMF-Schreiben zu beantworten sein.

### Sachverhalt

Erwerb der Fondsanteile (Mischfonds) im Jahr 2007	100.000 €
Rücknahmepreis am 31.12.2017	130.000 €
Verkauf der Fondsanteile im Jahr 2023	150.000 €

### Stellungnahme

Aus dem fiktiven Verkauf zum 31.12.2017 resultiert ein Veräußerungsgewinn i. H. von 30.000 €; dieser bleibt aufgrund des Bestandsschutzes steuerfrei  
Steuerpflichtig 0 €

Die Wertsteigerung ab 2018 i. H. von 20.000 € führt nach Abzug der Teilfreistellung i. H. von 3.000 € zu Kapitalertrag in 2023 i. H. von 17.000 €  
Kapitalertragsteuerabzug durch die Bank\* 4.250 €

Aufgrund des Freibetrags von 100.000 € sind hiervon steuerpflichtig 0 €  
Berücksichtigung des Freibetrags erfolgt erst in der Steuerveranlagung!  
Bei Vorlage der Steuerbescheinigung der Bank erfolgt  
hierbei die Rückerstattung des Kapitalertragsteuerabzugs\* i. H. von 4.250 €

Verbleibender, vom Finanzamt festzustellender Freibetrag 83.000 €  
\*jeweils ohne Berücksichtigung von SolZ und Kirchensteuer!

### b) Besonderheiten bei Verlusten aus der Veräußerung von bestandsgeschützten Altanteile

- Treten in einem Folgejahr (so der Gesetzeswortlaut) Verluste aus der Veräußerung bestandsgeschützter Altanteile ein, so steht insoweit der verbrauchte Freibetrag in den auf den Verlustentstehungszeitraum folgenden Jahren wieder zur Verfügung (Freibetrag lebt sozusagen wieder auf).
- Verluste können nicht dazu führen, dass der festgestellte verbleibende Freibetrag mehr als 100.000 € beträgt.

#### Praxishinweise

Zu der Freibetragsregelung gibt es darüber hinaus eine Vielzahl weiterer Fragen, die sich insbesondere aus dem Zusammenspiel mit der Verrechnung in den „Steuertöpfen“ auf Bankebene ergeben können.

U. E. müsste man Altverluste und Altgewinne

- für Steuerbescheinigungszwecke separieren und vorrangig miteinander verrechnen und
- anschließend in der Steuerbescheinigung gesondert bescheinigt werden;
- die amtlichen Muster der Steuerbescheinigungen entsprechend angepasst werden.

# Neufang Akademie

## 2.5.2.2 Sonstige Altanteile (§ 56 Abs. 6 InvStG)

Bei den sonstigen, nicht-bestandsgeschützten Alt-Anteilen (Erwerb nach dem 31.12.2008, Anteile nach § 22 Abs. 2a und Abs. 2b InvStG 2017) sind

- Wertveränderungen, die zwischen dem Anschaffungszeitpunkt und dem 31.12.2017 eingetreten sind, nach der alten Rechtslage und
- Wertveränderungen, die ab dem 1.1.2018 eingetreten sind, nach der neuen Rechtslage steuerpflichtig.

**Fiktive Veräußerung  
nicht bestands-  
geschützter Anteile  
zum 31.12.2017**

Die Berechnung des fiktiven Veräußerungsgewinns zum 31.12.2017 erfolgt nach § 8 Abs. 5 InvStG 2017. Hiernach ergibt sich folgendes Berechnungsschema<sup>423</sup>:

### a) Veräußerungserlös

- +/- Nur bei Immobilien-Investmentvermögen: Korrektur um den Immobiliengewinn zum Veräußerungstichtag (§ 8 Abs. 5 Satz 6 InvStG)
- erhaltener Zwischengewinn (§ 8 Abs. 5 Satz 2 InvStG)
- besitzzeitanteilige ausschüttungsgleiche Erträge (§ 8 Abs. 5 Satz 3 InvStG)
- versteuerte Erträge nach § 6 InvStG, soweit diese nicht auf Ausschüttungen beruhen
- + besitzzeitanteilige Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge (§ 8 Abs. 5 Satz 3 InvStG)
- + ausgeschüttete ausschüttungsgleiche Erträge der Vorjahre (§ 8 Abs. 5 Satz 4 InvStG)

---

### maßgebender Veräußerungserlös

### b) Anschaffungskosten

- +/- Nur bei Immobilien-Investmentvermögen: Korrektur um den Immobiliengewinn zum Anschaffungstichtag (§ 8 Abs. 5 Satz 6 InvStG)
- negative Einnahmen (§ 8 Abs. 5 Satz 2 InvStG)

---

### maßgebende Anschaffungskosten

### c) Berechnung

#### Maßgebender Veräußerungserlös

- maßgebende Anschaffungskosten

---

#### vorläufiger Veräußerungsgewinn/-verlust

- + ausgeschüttete steuerfreie „Altveräußerungsgewinne“ (§ 8 Abs. 5 Satz 5 InvStG)
- + steuerneutrale Substanzauskehrungen

---

#### anzusetzender Veräußerungsgewinn/-verlust

---

<sup>423</sup>Vgl. Anlage 6 des BMF, Schreibens v. 18.8.2009 IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019, BStBl 2009 I S. 931.

# Neufang Akademie

Inländische Kreditinstitute müssen bis zum 31.12.2020 den fiktiven Veräußerungsgewinn und die akkumulierten ausschüttungsgleichen Erträge thesaurierender Auslandsfonds auf den 31.12.2017 ermitteln und bis zur tatsächlichen Veräußerung vorhalten (§ 56 Abs. 4 InvStG 2018).

Noch nicht eindeutig geregelt ist, ob für Investmentanteile, die von einem ausländischen Kreditinstitut verwahrt werden, der fiktive Veräußerungsgewinn in jedem Falle gesondert festzustellen ist (§ 56 Abs. 5 InvStG) oder ob die Finanzverwaltung Billigkeitsregelungen ausspricht.

## Sachverhalt

Erwerb der Fondsanteile (Mischfonds) im Jahr 2010	100.000 €
Rücknahmepreis am 31.12.2017	130.000 €
Verkauf der Fondsanteile im Jahr 2023	150.000 €

## Stellungnahme

Aus dem fiktiven Verkauf zum 31.12.2017 resultiert ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (keine Teilfreistellung, aber unter Berücksichtigung der Korrekturposten gem. § 8 Abs. 5 InvStG 2017 !) i. H. von 30.000 €

Dieser ist erst bei tatsächlicher Veräußerung der Fondsanteile im Jahr 2023 zu versteuern und unterliegt dann dem Kapitalertragsteuerabzug

Da die Fonds gleichzeitig zum 1.1.2018 für 130.000 € als angeschafft gelten, entsteht im Jahr 2023 ein weiterer Veräußerungsgewinn i. H. von 20.000 €, auf den allerdings die 15%ige Teilfreistellung Anwendung findet.

Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 17.000 €

Insgesamt in 2023 zu versteuern 47.000 €

Kapitalertragsteuerabzug durch die Bank\* 11.750 €

\*ohne Berücksichtigung von SolZ und Kirchensteuer!

## 3. Besonderheiten bei Publikumsfondsanteilen im Betriebsvermögen

### 3.1 Versteuerung der ordentlichen Erträge des Jahres 2017

Auch für Fondsanteile im Betriebsvermögen werden alle im Fonds 2017 erwirtschafteten ordentlichen Erträge, sofern sie nicht in 2017 ausgeschüttet wurden, als ausschüttungsgleiche Erträge mit Zuflusszeitpunkt 31.12.2017 fingiert („Zwangsthesaurierung“).

**Zwangsthesaurierung zum 31.12.2017 auch für im Betriebsvermögen gehaltene Fonds**

Da auch in diesem Fall, wie bei den im Privatvermögen gehaltenen Fondsanteilen, bei einer Ausschüttung der zwangsthesaurierten Erträge im Jahr 2018 die Besteuerung nach neuem Recht greift, käme es hier ebenfalls zu einer Doppelbesteuerung, allerdings ohne dass dieser Thesaurierungsertrag, wie bei Privatanleger meist durch die Bank festgehalten und bei einem tatsächlichen Verkauf berücksichtigt wird. Um eine Doppelerfassung dieser

**Aktiver steuerlicher Ausgleichsposten**



## Neufang Akademie

„thesaurierten Erträge“ im Zeitpunkt der Veräußerung zu vermeiden, ist für diesen in 2017 zu versteuernden Thesaurierungsbetrag ein steuerlicher (aktiver) Ausgleichsposten zu bilden<sup>424</sup>.

### 3.2 Auswirkungen der fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017/Anschaffung zum 1.1.2018

Auch bei Fondsanteilen im Betriebsvermögen kommt es zu einer fiktiven Veräußerung zum 31.12.2017. Es ergeben sich dadurch jedoch keine Auswirkungen auf die Handelsbilanz. Nach dem aktuellen Entwurf eines Anwendungsschreibens des BMF zum InvStRG ergeben sich aus der steuerlich fingierten Veräußerung der Fondsanteile zum 31.12.2017 und Neuanschaffung zum 1.1.2018 auch keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz. Folgen ergeben sich erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung (Rückgabe) der Fondsanteile.

**Fiktive Veräußerung zum 31.12.2017 ohne Auswirkung auf HB und StB**

Der fiktive Veräußerungsgewinn berechnet sich nach § 8 Abs. 1-4 InvStG 2017, Hierbei müssen zum Übergangstichtag alle außerbilanziellen Hinzu-rechnungen und Abrechnungen (Erträge nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 InvStG i. d. F. bis 31.12.2017, wie akkumulierte thesaurierte Erträge und Zwischengewinne, sowie der besitzzeitanteilige Anleger-Aktiengewinn (§ 8b KStG für Kapitalgesellschaften, § 3 Nr. 40 EStG für Personenunternehmen) oder Immobiliengewinn (DBA-Einkünfte, § 4 Abs. 1 InvStG i. d. F. bis 31.12.2017) ermittelt werden. Dies wurde in § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG 2018 mit dem StUmgBG klargestellt. Gleichzeitig sind im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung die bisher für ausschüttungsgleiche Erträge gebildeten aktiven Ausgleichsposten aufzulösen.

Bei den fiktiven Veräußerungsgewinnen für betriebliche Anleger ist zu beachten, dass der Verkauf von Investmentanteilen nicht kapitalertragsteuerpflichtig ist und daher eine gesonderte Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns zum 31.12.2017 durch das Finanzamt erfolgen muss (§ 56 Abs. 5 InvStG). Der Anleger hat hierfür eine entsprechende Erklärung spätestens bis zum 31.12.2021 abzugeben. Erklärungsvordrucke hierzu liegen noch nicht vor. Inländische Kreditinstitute teilen dazu dem Anleger auf Antrag die erforderlichen Angaben zur Veräußerungsgewinnermittlung mit (§ 56 Abs. 4 Satz 2 InvStG 2018).

**Gesonderte Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinn zum 31.12.2017 erforderlich!**

#### Praxishinweis

Diskutiert wird derzeit noch, ob dieses Ergebnis durch ein Fortführen der bisherigen Steuerbilanzansätze und steuerlichen Merkposten (aktive und passive Ausgleichsposten, wie im Einführungsschreiben zum bisherigen Investmentsteuerrecht vom 18.8.2009 vorgesehen) erreicht wird oder ob die fingierte Veräußerung/Neuanschaffung auch in der Steuerbilanz nachvoll-

<sup>424</sup>BMF, Schreiben v. 18.8.2009 IV C 1 -S 1980 - 1/08/10019, BStBl 2009 I S. 931, Rz. 29.

## Neufang Akademie

zogen und durch einen neuen Merkposten oder eine Rücklagenbildung neutralisiert wird.

### 3.3 Versteuerung von Ausschüttungen ab 2018

Ab 2018 vorgenommene Ausschüttungen auf Anteile an Publikumsfonds stellen auch im Betriebsvermögen generell steuerpflichtige Investmenterträge dar; ein etwaiger steuerfreier Anteil an der Ausschüttung ermittelt sich über pauschale Teilfreistellungen (vgl. nachfolgende Übersicht). Es besteht keine Möglichkeit der steuerfreien Substanzausschüttung mehr.

### 3.4 Auswirkungen der Teilfreistellungsregelung

Der steuerlichen Vorbelastung auf der Fondseingangsseite bezogen auf Beteiligungseinnahmen und Immobilienerträge wird auch auf der betrieblichen Anlegerebene durch eine teilweise Steuerfreiheit der Investmenterträge in pauschaler Form Rechnung getragen. Voraussetzung ist auch in diesem Fall, dass der Investmentfonds nach seinen Anlagebedingungen ein Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds ist. Ein bestimmter Prozentsatz der Ausschüttungen, Vorabpauschalen und Gewinne aus der Veräußerung (Rückgabe) der Fondsanteile bleibt dadurch steuerfrei. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags sind die Teilfreistellungsquoten zur Hälfte anzusetzen. Die Teilfreistellungsquoten kommen auch bei Verlusten aus der Veräußerung (Rückgabe) von Anteilen an Investmentfonds zur Anwendung, d. h. in Höhe der Quote ist ein Verlust steuerlich nicht zu berücksichtigen.

**Teilfreistellungsquoten gelten auch im Verlustfall und für im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen**

### Übersicht Teilfreistellungsquoten betrieblicher Anleger

	<b>Betrieblicher Anleger ESt/GewSt</b>	<b>Körperschaft/ Kapitalgesellschaft KSt/GewSt</b>
<b>Aktienfonds</b> (Aktienquote $\geq 51\%$ )	60 %/30 %	80 %/40 %
<b>Mischfonds</b> (Aktienquote $\geq 25\% < 51\%$ )	30 %/15 %	40 %/20 %
<b>Immobilienfonds</b> (Immobilienquote $\geq 51\%$ )	60 %/30 %	60 %/30 %
<b>Immobilienfonds</b> (Auslandsimmobilienquote $\geq 51\%$ )	80 %/40 %	80 %/40 %

Zu beachten ist, dass nach der gesetzlichen Regelung in § 21 InvStG 2018 mit teilfreigestellten Investmenterträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen in Höhe der Teilfreistellungsquote nicht steuerlich abgezogen werden können.

## E. PRÜFUNGSFRAGEN AUS MÜNDLICHEN PRÜFUNGEN

### 1. Fragen aus der Prüfung 2013/2014

#### Vortragsthemen

- Der BEPS-Aktionsplan der OECD
- Zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG bei Gesellschafter-Darlehen und im Rahmen der Betriebsaufspaltung. Gehen Sie davon aus, dass eine natürliche Person ihrer "Ein-Mann-GmbH" ein Darlehen begibt, bzw. wesentliche Betriebsgrundlagen gegen Entgelt überlasst.
- Die Berücksichtigung von Verlusten im Ertragsteuerrecht: inhaltliche Rechtfertigung der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten, Grundsätzliche Systematik der Verlustberücksichtigung, Abweichungen von dieser Systematik und deren Gründe
- Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 EStG; - Grundlegende Dogmatik; wesentliche Probleme; Verhältnis zu Änderungen der Steuerfestsetzungen durch Finanzamt, z.B. nach Bp
- Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts: Schildern Sie die Neuerungen ab dem 1.1.14
- § 35a EStG - eine Vorschrift mit reinem Mitnahmeeffekt? Schildern Sie Sinn, Zweck und Wirkung der Begünstigungsnorm. Erläutern Sie ferner die verschiedenen Tatbestandsmerkmale sowie deren Auslegung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung.
- Die teilentgeltliche Übertrag von Einzelwirtschaftsgütern im Bereich der Personenunternehmen; Abkehr von der Trennungstheorie?
- Stellen Sie die Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG dar und gehen Sie dabei auf die Gründe dessen Einführung ein.
- Stellen Sie die unentgeltliche Wertabgabe an Arbeitnehmer anhand eines zur Privatnutzung überlassenen PKW dar und gehen Sie dabei auch auf Betriebsveranstaltungen ein.
- Wie funktioniert die Tarifbegünstigung des § 34a EStG für den nicht entnommenen Gewinn von Personenunternehmen? Was ist bei späteren Entnahmeüberhängen zu beachten? Verdeutlichen Sie Ihre Aussagen durch Beispiele.
- Dualismus der Einkunftsarten und unterschiedliche Methoden der Einkünfteermittlung: Gründe - Auswirkungen - Konsequenzen
- Sind steuerneutrale Generationsnachfolge und Restrukturierungen gleichzeitig möglich? Das Verhältnis von § 6 Abs. 3 EStG zu § 6 Abs. 5 EStG
- IAB und Sonderabschreibung: Erläutern Sie anhand von Fallbeispielen die Wirkungsweise der neugefassten Regelungen in § 7g EStG durch das UnStRefG.
- Verlustausgleich, Verlustabzug und Verlustverrechnung im Einkommensteuerrecht anhand von Fallbeispielen

## Neufang Akademie

- Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen: Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen. Allgemeines - Fallgruppen - Voraussetzungen - Folgen

### Fragen aus dem Prüfungsgespräch

- Geschenke und § 37b EStG:
- Betriebsveranstaltung ( 110 EUR -Grenze) und § 37b EStG möglich?
- Ist eine Flasche Wein (30 EUR) eine BE bei einem RA?
- Was ist mit der KiSt i.R. § 37b EStG?
- Wie sieht es beim Schenker aus? BA?
- Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, was ist das?
- häusliches Arbeitszimmer: Voraussetzung, Aufteilung ja/nein, Höchstbetrag, alte Regelung/neue Regelung. Fall: Lehrerin beurlaubt. Abzugsfähig?
- Mandant möchte Sohn an seinem Unternehmen beteiligen, welche Möglichkeiten gibt es? Welche Möglichkeiten gibt es, sofern der Vater dem Sohn das Unternehmen „auf Probe“ übergeben möchte? Wie ist die Ausgleichszahlung an die Schwester zu behandeln, Ausgleichszahlung 100.000 € Wert 1 Mio, BW 200.000 €?
- Fall: Im Jahr 1995 veräußert der Stpfl. einen Kommanditanteil. Steuerfestsetzung hieraus im Jahr 1997. Nach Einspruchs- und Klageverfahren Steuerfestsetzung auf 0 im Jahr 2007. Welche Probleme erkennen Sie?
- Steuerpflicht von Erstattungsinsen?
- Erst-/Zweitausbildung: WK oder SA?
- Steuerpflichtiger A bringt sein Einzelunternehmen mit Ausnahme eines Grundstücks (funktional wesentliche Betriebsgrundlage) in die von ihm gegründete GmbH als Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Das Grundstück wird von ihm an die GmbH vermietet. Folgen?
- Wie werden stille Reserven ermittelt? Woher kommen die Werte? In welchen WG liegen stille Reserven?
- Sind stille Reserven im GoF auch aufzudecken?
- Betriebsaufspaltung. GmbH Anteile werden notwendiges BV -Warum notwendiges BV? Weitere Folgen daraus?
- Veranlagungsarten 2013
- Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer
- Fall: Mandant kommt zu Ihnen und sagt alter Steuerberater hat Mist gebaut: 6 jähriger Sohn wurde als stiller Gesellschafter beteiligt, Eltern haben für ihn unterschrieben, aber FA will nicht anerkennen, warum?
- Wie wird der Teilwert ermittelt?
- Annahme einer der Merkmale der Betriebsaufspaltung fällt weg, was passiert?
- Nehmen Sie einen Bundesliga-Club: Dieser schenkt Geschäftspartnern Karten für VIP-Logen für eine Saison: Karten für alle Heimspiele mit umfassender Beköstigung. BP will die Ausgaben hierfür komplett streichen. Ist das korrekt?

## Neufang Akademie

- A ist zu 100 % an der X-GmbH beteiligt. Es wird ein Grundstück mit Produktionsgebäude von A an die X-GmbH vermietet (Betriebsaufspaltung). Monatlich wird eine marktübliche Miete i.H.v. 2.000 € bezahlt. Außerdem gibt es dann noch ein Darlehen i.H.v. 100.000 € von A an die X-GmbH, das marktüblich verzinst wird. Der GmbH geht es schlecht. Die GmbH-Beteiligung ist auf Dauer in ihrem Wert gemindert. Was ist zu tun? Ist eine Teilwertabschreibung voll steuerlich wirksam?
- 1 %-Regelung , Best. Wege Wohnung-Arbeitsstätte
- Vermeidung der Fahrten Wohnung Arbeitsstätte durch Ausschluss im Geschäftsführervertrag wirksam?
- Versteuerung von 0,002 % bei doppelter Haushaltsführung
- Best. Firmenwagen; Best. Elektrofahrzeuge
- Reisekostenrecht 2013 und 2014
- Eine GmbH wird von einer amerikanischen "Heuschrecke" aufgekauft. Die verbleibenden 10 Gesellschafter mit je 0,5 % nominal beteiligt (unter der Bedingung einer Verfügungsbeschränkung, dass Anteile nur mit Zustimmung der Heuschrecke verkauft werden dürfen) und bleiben in der GmbH weiterhin tätig. Nach 3 Jahren werden die Anteile für je 5.000 (AK = 500) verkauft. Rechtliche Würdigung?
- Fall: E ist an einer gemeinnützigen Stiftung zu 100 % beteiligt und zugleich an einer E-GmbH zu 100 %. Diese GmbH hat ein unbebautes Grundstück bilanziert, welches unentgeltlich auf die Stiftung übertragen werden soll. Rechtliche Würdigung? Schwerpunkte auf Verhältnis zwischen GmbH und E und ob E einen Spendenabzug haben kann? Bewertung der Entnahme des Grundstücks bei der GmbH? Spendenbewertung? Verbuchung bei der Stiftung? Wer hat Spendenabzug? E oder die E-GmbH?
- Fall: Arbeitnehmer wird in 02 entlassen; Bruttolohn in 01 = 50.000, Bruttolohn in 02 = 20.000, Arbeitslosengeld in 02 -5.000, Entschädigung in 02 = 20.000, Auswirkungen auf 01? Auswirkungen auf 02?
- Einzelunternehmen: PC 500 €, Drucker 180 €, Maus 25 €; Unternehmer wendet Sammelposten an; Wie ist der jeweilige Gegenstand zu behandeln?
- Vater überträgt Betrieb unentgeltlich auf Tochter in 2014. Er hatte IAB gebildet für Auto in 2011 voraussichtliche AK: 80.000, § 7g EStG, Voraussetzungen. Läuft der Investitionszeitraum weiter oder endet er? Er läuft weiter. Tochter kauft Auto für 85.000 EUR, wie ist die Vorgehensweise, wer löst IAB auf und wann. Abwandlung Tochter kauft Auto für 40.000 EUR. Vorgehensweise?
- Verzinsungsproblematik bei § 7g EStG?
- Abgrenzung der Einkunftsarten
- Notwendiges vs. gewillkürtes Betriebsvermögen
- Anschaffungsnahe Herstellungskosten?
- Werbungskostenabzug bei verbilligter Vermietung an Angehörige, auch mit Altregelung
- Spekulationseinkünfte gem. § 23 EStG

## Neufang Akademie

- Behandlung Über- und Unterentnahmen § 4 Abs. 4a EStG
- Pkw-Gestellung an Arbeitnehmer -Besteuerung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung
- Vater überträgt Betrieb auf Sohn. Welche Möglichkeiten gibt es?
- Vater möchte testen ob Sohn sich eignet Betrieb zu führen. Möglichkeiten?
- Vater überträgt Betrieb gegen Rente und Zahlung an Schwester. Behandlung?
- Betriebsaufspaltung mit GmbH; allg. Rechtsfolgen; fremdunübliche Vermietung Werkshalle; Rechtsfolgen des §3c Abs. 2 EStG vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung hinsichtlich Abschreibung, Kosten Dachreparatur, Finanzierungskosten, sonstige Kosten
- Verträge zwischen Angehörigen: zivilrechtliche Voraussetzungen, steuerrechtliche Voraussetzungen
- Wieso schließt man Verträge mit Familienangehörigen?
- GWG/Sammelposten -gesetzliche Regelung
- Anspruch auf Kindergeld unschädliche Erwerbstätigkeit eines Kindes
- Besonderheiten Elektrofahrzeug?
- Private PKW-Nutzung und Nutzungsverbot
- Arbeitgeber feiert Firmenjubiläum. 100 Arbeitnehmer, Kosten 13.000,00. Sind die Aufwendungen abziehbar?
- Einzelunternehmer möchte eine Maschine für 50.000,00 €anschaffen, ND 10 Jahre, will wissen welche Steuervorteile hier genutzt werden können?
- Fall: pensionierter Beamter. Welche Einkünfte erzielt er?
- Wie können Prozesskosten berücksichtigt werden? Was ist mit Zivilprozesskosten? Was ist mit Strafprozesskosten? Wie wurden Prozesskosten vor 2013 behandelt, Rechtsprechungsentwicklung?
- Behandlung einer Betriebsfeier (Lohnsteuer, 110 EUR Grenze, Berechnung)
- Doppelte Haushaltsführung (Kriterien, Abzugsfähigkeit)
- Fall: Steuerpflichtiger Architekt hat Porsche 911 im Betriebsvermögen. Nutzung auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Er hat Familie mit Ehefrau und fünf minderjährigen Kindern. Privat besitzt er eine Limousine und einen Geländewagen. Betriebsprüfer will 1% Methode anwenden!?
- Fall : Ein Mandant ist schon sehr alt, hat drei Kinder, die auch schon zu 50 % an seiner GmbH beteiligt sind. Jetzt möchte er 300.000 € einzahlen. Was geschieht steuerlich?

## 2. Fragen aus der Prüfung 2014/2015

### Vortragsthemen

- Die Abgeltungsteuer nach § 32d EStG bei nahestehenden Personen und Gesellschafterfremdfinanzierung (Grundsätze, Ausnahmen, verfassungsrechtliche Bedenken des BFH)

## Neufang Akademie

- Wegzug natürlicher Personen aus Deutschland und seine steuerlichen Folgen
- Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung – Nehmen Sie zu dem Entstehen der Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte und zur Vermeidung dieser durch die verschiedenen Methoden Stellung
- Die Regelungen des §4f und §5 Abs. 7 EStG
- Die Wirkungsweise der DBA
- Stellen Sie die ab 2015 maßgeblichen Regelungen zu den Betriebsveranstaltungen dar (oft)
- Unbeschr. Und beschr. Steuerpflicht – Stellen Sie die unterschiedlichen Formen dar und gehen Sie auf die Probleme ein
- § 7g EStG anhand von Beispielen und Verzinsung
- Geschenke an Nichtarbeitnehmer – Pauschalierung der LSt bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG)
- Betriebsverpachtung im Ganzen – Verpächterwahlrecht, Voraussetzungen, Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung, Betriebsaufgabeerklärung, Zwangsbetriebsaufgabe
- Möglichkeiten einer steuerlichen TW-Afa von börsennotierten Aktien und festverzinslichen Wertpapieren
- Einbringung von WG des PV in das GHV einer PG – BMF Schreiben v. 11.07.11, Abgrenzung zw. un-, teil-, vollentgeltlich
- Die Abgeltungsteuer nach § 32d EStG bei nahestehenden Personen und Gesellschafterfremdfinanzierung – Grundsätze, Ausnahmen, Verfassungsrechtliche Bedenken des BFH

### Fragen aus dem Prüfungsgespräch

- Fall: A vermietet GrdSt an GmbH. Er ist Alleingesellschafter der GmbH – Sämtliche Fragen und Auswirkungen bezüglich Betriebsaufspaltung z.B. was ist mit Anteilen? Wie ist die Ausschüttung zu besteuern, entgeltliche und unentgeltliche Überlassung
- Übergang 4/3 zur Bilanzierung
- Betriebsveranstaltungen
- Urteil zum Thema Darlehen und Angehörige - §3c Problematik – Korrespondenzprinzip
- Einkünfte eines Insolvenzverwalters
- Besonderheiten und Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen
- Konsequenzen durch einen Aktiensplitt – Kapitalertrag?
- SBV vs. Betriebsaufspaltung
- Fall: A hat Aktien in der Schweiz, die bei einer deutschen Bank im Depot verwahrt wurden. Dividende 20.000 € Quellensteuer in der Schweiz 15 % = 3.000 € – Wie sind die Dividenden zu behandeln? Was muss die deutsche Bank machen? Was passiert mit der Quellensteuer?
- Thematisierung des §3c EStG bei Betriebsaufspaltung
- WK-Abzug bei Kap
- Besteuerungszeitpunkt der Kapitalerträge

## Neufang Akademie

- Ab wann sind Kapitalerträge im Rahmen einer Selbstanzeige nach zu erklären?
- Wo ist das Zuflussprinzip geregelt?
- Fragen Zur Abgrenzung §§ 6 Abs. 3, § Abs. 5 EStG und § 24 UmwStG
- §33 EStG – Voraussetzungen, Beispiele
- Arbeitszimmer bei Lehrer
- Allgemeines zum § 1 AStG
- Was ist die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung?
- Beschränkte Steuerpflicht
- § 49 EStG
- LSt nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 und 39b
- § 39 a EStG
- Konkurrenz Kap zu anderen Einkunftsarten
- Bilanzierung von gemischt genutzten Gebäuden
- Abgrenzung BV PV
- Wie wird die Angemessenheit der Miete geprüft?
- Afa bei Denkmalschutz
- Was ist neu bei den Betriebsveranstaltungen?
- Was ist neu bei den Sachbezügen?
- Zweckgebundene Zuwendungen
- Was ist bei der Rückabwicklung von Kapitalanlagen zu beachten?
- § 15a EStG
- Was ist ein Steuerstundungsmodell und welche Besonderheiten sind zu beachten?
- Abgeltungsteuer und die Ausnahmen nach §32d (2) ff EStG
- Lohnsteuerliche Behandlung eines Dienstwagens
- Frau nutzt im Betrieb des Mannes bilanziertes Auto für ihre betrieblichen Zwecke – wie ist das zu behandeln?
- Können Finanzierungskosten bezüglich eines Aktienerwerbs in 2003 heute noch geltend gemacht werden?
- Nachträgliche WK aus Schuldzinsen bezüglich eines Mietshauses, wenn der Veräußerungserlös nicht ausreicht um das Darlehen zu bedienen
- Verzinsung beim § 7g EStG
- Wann liegt das Rückwirkende Ereignis beim § 7g EStG vor?
- § 34a EStG
- Veranlagungsformen und Tarife in der ESt
- Fremdvergleich bei Darlehen unter Angehörigen
- Vermietung von Wohnungen
- § 23 EStG – 10 Jahres Frist
- Problem Erstausbildungskosten
- Geschenke an Mitarbeiter
- § 3c(2) EStG
- Welchen Sinn hat das TEV?
- § 32d EStG bei Darlehen an eigene GmbH
- Verlustverrechnung § 23 EStG



## Neufang Akademie

- Nachträgliche SZ bei V+V
- § 10d EStG
- Verkauf von Dividendenscheine auf Aktien
- Definition „nahestehende Person“ laut BFH
- Neuregelung Betriebsfeier – Freibetrag oder Freigrenze?
- GmbH stellt AN PKW zur Verfügung mit privatem Nutzungsverbot – Rechtsprechung
- Unterschied Betriebstätte – Tochterunternehmen
- Gründungskosten
- § 2a EStG – Betriebstätte

### 3. Fragen aus der Prüfung 2015/2016

#### Vortragsthemen

- Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung. Gehen Sie dabei auf die bisherige Rechtslage und die Änderung durch die Rechtsprechung ein
- Liebhaberei im Ertragsteuerrecht (3 mal)
- Beschreiben und systematisieren Sie § 50i EStG – Gehen Sie dabei auf die Rechtsprechung und die aktuelle Verwaltungsauffassung ein (3 mal)
- Veräußerungsgewinne im Einkommensteuerrecht
- Abgeltungsteuersatz 25 v. H. bei Darlehen zwischen nahestehenden Personen
- Stellen Sie die ertragsteuerlichen Folgen der Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine gemeinnützige GmbH dar. Gehen Sie davon aus, dass die GmbH ihre Gemeinnützigkeit durch die Übertragung nicht verliert
- Erläutern Sie die systematischen Folgen einer Abschaffung des Ehegattensplittings
- Die lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen
- Stellen Sie die Wirkungsweise des Investitionsabzugsbetrags dar. Gehen Sie dabei auch auf Problemfälle ein und erläutern Sie diese anhand von Beispielen
- Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Einkommensteuerrecht. Erläutern Sie Sinn und Zweck der Norm sowie die Tatbestandsvoraussetzungen anhand von Beispielen. Gehen Sie dabei auch auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein

#### Fragen aus dem Prüfungsgespräch

- Folgen beim Wegfall der Betriebsaufspaltung
- Aktuelle Rechtsprechung zum Arbeitszimmer
- Arbeitszimmer bei einem Pensionär?
- Wie ist die steuerliche Erfassung von Zahlungen einer Krankenkasse aufgrund eines Bonusprogramms?
- § 10 Abs. 4 Satz 4 EStG
- Private PKW-Nutzung

## Neufang Akademie

- § 34a EStG – Sinn und Wirkung
- Schenkung einer Flasche Wein an einen Geschäftsfreund (30 und 40 €)
- Pauschalierungsmöglichkeiten nach § 37b EStG – Voraussetzungen und Wirkung
- Wann kann ein IAB gebildet werden?
- Welche Neuerungen gelten beim IAB ab 2016
- Welche Besonderheiten gibt es bei einem Elektrofahrzeug bei der privaten PKW-Nutzung?
- Gegenüberstellung des alten und neuen Rechts bei den Betriebsveranstaltungen
- Steuerberater feiert seinen 30. Geburtstag und die Bestellung zum Steuerberater. Sind die Kosten abzugsfähig, wenn sowohl Kollegen als auch Freunde eingeladen sind? – Worauf kommt es an?
- Welche Einkünfte erzielt ein Turnierpokerspieler?
- Grenzen GWG-Regelung
- Unterschied zwischen GWG-Regelung und Sammelposten
- Geht beide parallel?
- Abfärbetheorie
- Ausnahmen von der Abfärbetheorie?
- Wie kann die Durchsäuerung z. B. bei Ärzte und Laborgemeinschaft umgangen werden?
- Gesmtpplan darstellen hinsichtlich §§ 6 Abs. 3 EStG, 16 Abs. 4 EStG und 34 Abs. 3 EStG
- Betriebsveräußerung unter Zurückbehaltung des Betriebsgrundstücks – Folgen auf §§ 16 Abs. 4, 34 EStG
- Betriebsverpachtung im Ganzen – Verpächterwahlrecht, Voraussetzungen, Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung, Betriebsaufgabeerklärung, Zwangsbetriebsaufgabe
- Ist bei einer Kapitalgesellschaft Liebhaberei möglich?
- Nachträgliche Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- Warum wurde die Abgeltungsteuer eingeführt?
- Verbilligte Überlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung – Folgen?
- § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a EStG – wirtschaftliche Abhängigkeit
- Erläutern Sie die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht
- Wechsel zur Bilanzierung – Verteilung des Übergangsgewinns?
- Arbeitszimmer – kein anderer Arbeitsplatz
- Unterschied Verlustausgleich – Verlustverrechnung
- Verzinsung bei § 7g EStG
- Abgrenzung von § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG
- Auswege aus dem Werbungskostenabzugsverbot des § 20 EStG
- Unterschied zwischen § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG
- Fälle des § 7i EStG
- Können sich Kosten der Lebensführung steuerlich auswirken? (SA, AgB etc.)

## Neufang Akademie

- Abgrenzung Erst- und Zweitausbildung
- Handwerkerleistungen – Voraussetzungen und Abzug
- BFH-Urteil zur Kaufpreisaufteilung bei einer Immobilie
- Wo steht der Begriff „Abgeltungsteuer“ im Gesetz?
- § 6 Abs. 3 EStG – Voraussetzungen und Wirkung
- Übergabe eines Betriebs gegen Versorgungsleistungen anhand eines Falls - Besteuerung
- Wann gehen Versorgungsleistungen nicht?
- Was ist die Trennungstheorie?
- Sinn und Wirkung des Vorbehaltsnießbrauchs
- Was ist der Nachteil beim Zuwendungsnießbrauch?
- Was ist eine AfaA?
- Unterschied zur Teilwertabschreibung?
- Geht eine AfaA auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung?
- Wann liegt trotz einer verbilligten Vermietung bei einer Betriebsaufspaltung kein Anwendungsfall des § 3c Abs. 2 EStG im Besitzunternehmen vor?
- Anrechnung der GewSt auf die ESt
- Errechnung des Anrechnungshöchstbetrags in einem Beispiel
- Wo ist die sog. „Günstigerprüfung“ bei Kapitalvermögen gesetzlich geregelt?
- Kann ein entsprechender Antrag nachgereicht werden?
- Steuerliche Folgen bei § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
- Steuerliche Folgen eines Anteilskaufs an einer GmbH – verschiedene Konstellationen beim Veräußerer und Erwerber durchgespielt
- BFH-Urteil zur günstigen Kaufoption bei PKW-Leasing und anschließendem Verkauf
- Fälle rund um § 23 EStG – insbesondere bei teilentgeltlichem Erwerb
- Teilentgeltlicher Erwerb und § 6 Abs.1 Nr. 1a EStG

### 4. Fragen aus der Prüfung 2016/2017

#### Vortragsthemen

- Die Berücksichtigung von Verlusten im Einkommensteuerrecht (mehrmals)
- Essenzzuschüsse und Essensmarken für Mahlzeiten an Arbeitnehmer
- Betriebsverpachtung im Ganzen, Verpächterwahlrecht, Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung, Zwangsbetriebsaufgabe
- Stellen Sie ungerechtfertigte Steuergestaltungen nach nationalem und internationalen Regelungen dar
- Liebhaberei im Einkommensteuerrecht
- Erläutern Sie die Grundsätze der Realteilung einer Mitunternehmerschaft – Berücksichtigen Sie dabei insbesondere die Auffassung von Verwaltung und Rechtsprechung
- Die Option zum Teileinkünfteverfahren nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
- Aktuelle Rechtsprechung zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten

## Neufang Akademie

- Übergang Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG zur Bilanzierung
- Die ertragsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen ab 01.01.2015

### Fragen aus dem Prüfungsgespräch

- Behandlung von Gebäude auf fremden Grund und Boden – Aktuelle Rechtsprechung und Reaktion der Verwaltung
- Gemischt genutztes Arbeitszimmer – Aktuelle Rechtsprechung
- Gilt der Höchstbetrag personen- oder objektbezogen?
- Gemischt veranlasste Reisen
- Anerkennung Darlehensvertrag unter Angehörigen
- Was regeln die Gesetze zur Bürokratieentlastung?
- § 17 EStG inklusive Übergang Altregelungen
- Wann liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor?
- Wann kommt es zu nachträglichen AK/HK
- Verteilung Erhaltungsaufwand gem. § 82b EStDV
- Steuerliche Unterscheidung von typisch stiller und atypisch stiller Beteiligung
- Welche Unterhaltszahlungen können steuerlich berücksichtigt werden?
- Was ist das sog. Zwei-Konten-Modell?
- Wie funktioniert § 4 Abs. 4a EStG?
- Welche Besonderheiten bestehen bei Personengesellschaften bei § 4 Abs. 4a EStG?
- Aktuelle Rechtsprechung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG
- Was ist § 4i EStG?
- Aktuelle Rechtsprechung zur Realteilung
- Liebhaberei bei Überschusseinkünften
- Liebhaberei bei Gewinneinkünften
- Voraussetzungen für Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen
- Wie kann ein Fremdvergleich geprüft werden?
- Wirkung einer Betriebsaufspaltung
- Welche Einkünfte erzielt ein Insolvenzverwalter?
- Wann ist ein Disagio marktüblich?
- Abzug Disagio als WK beim 4-3-Rechner?
- Liegt eine Betriebsaufgabe vor wenn Liebhaberei festgestellt wird?
- Was ist das sog. Verpächterwahlrecht?
- Wo unterscheidet man zwischen zivilrechtlichem- und wirtschaftlichem Eigentum?
- BFH-Urteil zu § 32d Abs. 2 Nr. 3b EStG
- Welche Durchführungswege der betrieblichen Altersvorsorge gibt es?
- Verlustabzug gem. § 10d EStG
- Gesetzesgrundlagen für WK-Freibetrag bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen?

## Neufang Akademie

- Fragen zu § 7g EStG und aktuelle Entwicklung
- Verkauf eines Anteils an einem Anteil an einer Personengesellschaft – VG oder laufender Gewinn?
- Unterliegt dies der Gewerbesteuer?
- Objektives und subjektives Steuerrecht erklären
- Ist es ungerecht, dass beim Betriebsausgabenabzug eine andere Definition als bei Werbungskosten gilt?
- Erfolgt bei gemischt veranlassten Werbungskosten eine Aufteilung bezüglich der Abzugsfähigkeit
- Beispiele für gemischt veranlasste Kosten
- Ist Arbeitskleidung absetzbar?
- Konkurrenz MU-BAufsp. – SBV
- Wirkungen einer Einstimmigkeitsabrede bei der personellen Verflechtung
- Kann durch einen Stimmrechtsausschluss bei der Betriebs-GmbH die personelle Verflechtung verhindert werden?
- Was ist das Problem des Pachtverzichts aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bei der Betriebsaufspaltung?
- Vorteile der Betriebsaufspaltung?
- Nachteile der Betriebsaufspaltung?
- Unter welchen Umständen werden Ehegatten-Anteile zusammengerechnet?
- Was ist das sog. Wiesbadener-Modell?
- Gebäude auf Grund und Boden der Ehefrau
- Gewerblicher Grundstückshandel – Wann liegt dieser vor?
- Was besagt der Sanierungserlass?
- Zurückbehaltung von Gewinnen bei Betriebsübertragung
- Ermittlung geldwerter Vorteil beim PKW
- Wie funktioniert die 1 %-Methode?
- Wie funktioniert die Fahrtenbuchmethode?
- Was gehört alles zu den betrieblichen Fahrten?
- Was gehört alles zu den sog. Gesamtkosten des Fahrzeugs?
- Problem: 1 %-Methode und IAB?
- Voraussetzungen agB und Beispiele
- Voraussetzungen SA und Beispiele
- Ist der Selbstbehalt einer privaten KV als SA abziehbar?
- Ab wann wird eine Vermietung gewerblich?