

# Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)  
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19  
mail@finas.com - www.finas.com

## Mandanten-Rundschreiben 03/2017

**Häusliches Arbeitszimmer • Erlass von Sanierungsgewinnen • Umsatzsteuerliche Organschaft • Rückwirkende Rechnungsberichtigung • Investmentsteuerreform**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zunächst ist die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum steuerlichen häuslichen Arbeitszimmer herauszustellen. Bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen kann der Höchstbetrag von 1 250 € nun von beiden Ehegatten gesondert in Anspruch genommen werden.

Aus der Gesetzgebung ist - vorbehaltlich einer beihilferechtlichen Prüfung durch die EU-Kommission - auf die Bestrebungen zur Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen hinzuweisen. Dies würde Sanierungsvorhaben wieder deutlich erleichtern, nachdem der Bundesfinanzhof die diesbezügliche Handhabung durch die Verwaltung wegen einer fehlenden Rechtsgrundlage verworfen hatte.

In einer Sonderbeilage gehen wir auf die Reform des Investmentsteuergesetzes ein. Die Besteuerung von Investmentfonds wird grundlegend neu geregelt. Die neuen Regeln gelten zwar erst ab dem 1.1.2018, jedoch sollten Anleger die neuen, teils gravierend geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen - bei anstehenden Anlageentscheidungen oder bei Überprüfung der bestehenden Anlagen - im Blick haben.

Mit freundlichen Grüßen

Finas GmbH

Horst R. Bauer  
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky  
WP/StB

Geschäftsführer:  
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP StB - Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA StB vBP  
München HRB 75 498

Gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 38 WPO  
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der  
**INTEGRAL INTERNATIONAL**  
*Your Global Advantage*  
Weitere Informationen - [www.finas.com](http://www.finas.com)

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Umsatzsteuer bei Verkauf über Online-Plattformen
- 2 Kein Spendenabzug bei Schenkung unter Auflage
- 3 Medizinische Seminare für Pflegeeltern führen zu außergewöhnlichen Belastungen

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 4 Häusliches Arbeitszimmer: Personenbezogene Ermittlung im Hinblick auf die Höchstgrenze von 1 250 €
- 5 Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten
- 6 Firmenwagen: 1 %-Regelung bei längerfristiger Erkrankung
- 7 Kein Arbeitslohn bei vom Reiseveranstalter eingeräumtem Rabatt für Reisebüroangestellte

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 8 Gesetzliche Festschreibung der Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen geplant
- 9 Anhebung der Schwelle bei geringwertigen Wirtschaftsgütern geplant
- 10 Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen mit rückwirkender Wirkung: Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung
- 11 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in der Insolvenz
- 12 Vorsteuerabzug: Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen bis zum 31.5. zwingend
- 13 Kontierungsvermerk auf elektronisch erstellten und versandten Eingangsrechnungen
- 14 Einnahmen-Überschussrechnung für 2016: Zeitliche Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen
- 15 Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen im Rahmen von Sale-and-lease-back-Gestaltungen
- 16 Hinweise der Finanzverwaltung zur E-Bilanz
- 17 Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 18 Gewerbesteuerrechtliche Folgen der atypisch stillen Beteiligung an einer Personengesellschaft
- 19 Schenkungsteuer: Einlage eines Gesellschafters in das Rücklagenkonto einer KG
- 20 Nutzung von Investitionsabzugsbeträgen bei Personengesellschaften

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 21 Abschaffung der Abgeltungsteuer?
- 22 Schadensersatz mindert nicht den Veräußerungsverlust aus Aktiengeschäft
- 23 Übergangsregelung zur Verrechnung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien verfassungsgemäß

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 24 Von der Finanzverwaltung bereitgestellte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 25 Verlustrealisierende Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nach § 17 EStG unter nahestehenden Personen
- 26 Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Löschung einer Gesellschaft im Handelsregister
- 27 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei Finanzierungsmaßnahmen eines Gesellschafters - Rechtslage vor Inkrafttreten des MoMiG
- 28 Umsatzsteuerliche Organschaft: Organisatorische Eingliederung ohne Personalunion
- 29 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

### **Hinweise zur Besteuerung von Investmentfonds**

---

- 30 Grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung ab 2018
- 31 Besteuerung ab 1.1.2018
- 32 Besondere Praxisaspekte aus Sicht privater Anleger

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

### **1 Umsatzsteuer bei Verkauf über Online-Plattformen**

In der Praxis wird vielfach verkannt, dass umfangreiche Verkäufe über Online-Plattformen zu einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes führen und damit der Umsatzsteuer unterliegen können. Unbeachtlich ist, ob eine entsprechende Rechnungsstellung erfolgt. Liegt eine Umsatzsteuerpflicht vor, so ist die Umsatzsteuer aus den erzielten Erlösen herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen. Der Verkäufer unterliegt dann den üblichen Pflichten als umsatzsteuerlicher Unternehmer, insbesondere hat er Umsatzsteuer-Voranmeldungen und eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben.

Über einen solchen Fall hatte jüngst das Finanzgericht Köln zu entscheiden. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung hatte der Stpfl. in den Streitjahren 2006 und 2007 Umsätze aus vielen Onlineverkäufen in Höhe von insgesamt 25 278 € in 2006 und 5 265 € in 2007 erzielt und dabei einen erheblichen Organisationsaufwand betrieben. Es wurden Objekte aus einer umfangreichen Sammlung von Sportgeräten verkauft. Nach Auffassung der Steuerfahndung habe sich der Stpfl. wie ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes verhalten. Zu jedem einzelnen im Internet zur Versteigerung anstehenden Gegenstand habe er sich Gedanken zu dessen möglichst genauer Bezeichnung, zu seiner Platzierung in der einschlägigen Produktgruppe und über ein Mindestgebot machen müssen. Außerdem musste der Verkäufer den Auktionsablauf in regelmäßigen Abständen überwachen oder überwachen lassen, um rechtzeitig auf Nachfragen reagieren zu können. Zudem müsse nach Auktionsende der Zahlungseingang überwacht werden, um die Ware anschließend zügig zu verpacken und zu versenden.

Strittig war sodann, ob die sog. Kleinunternehmerregelung anzuwenden sei. Nach dieser Regelung wird die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz des Vorjahres 17 500 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Dabei werden ausdrücklich Umsätze aus dem Verkauf von Anlagevermögen nicht einbezogen.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 13.7.2016 (Aktenzeichen 5 K 1080/13) die Umsatzsteuerpflicht im vorliegenden Fall bejaht und die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verneint. Strittig war insbesondere die Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der vorliegenden erstmaligen Aufnahme der Tätigkeit, also bei Neugründungen des Unternehmens.

Nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ist auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres – also des Erstjahres der unternehmerischen Tätigkeit – abzustellen, der 17 500 € nicht überschreiten darf. Diese Voraussetzung war vorliegend nicht erfüllt, da der Umsatz in 2006 mit 25 278,79 € höher war. Zwar ist der relevante Umsatz im Erstjahr grundsätzlich auf Basis der vom Unternehmer prognostizierten Zahlen zu prüfen. Da der Stpfl. ursprünglich nicht von seiner Unternehmereigenschaft bezüglich des Handels auf der Online-Plattform ausgegangen war und diesbezüglich auch keine solche Prognose erstellt hat, kann für die Beurteilung nur auf den tatsächlichen Jahresumsatz in 2006 abgestellt werden. Für die Prüfung der Umsatzsteuerpflicht im Jahr 2007 sei im Übrigen nicht relevant, dass die Umsätze des Jahres 2007 niedriger als 50 000 € waren, da beide Voraussetzungen zwingend erfüllt sein müssen. Wegen des Vorjahresumsatzes von über 17 500 € schied daher die Anwendung der Kleinunternehmerregelung aus.

Entgegen der Ansicht des Stpfl. handelte es sich bei den über die Online-Plattform verkauften Gegenständen nicht um Anlage-, sondern um Umlaufvermögen, da sie nicht dem Unternehmen dauerhaft dienen sollten, sondern vielmehr zum Verkauf bestimmt waren. Dass diese Gegenstände zunächst Sammlerobjekte gewesen sein sollen, war insoweit nicht von Bedeutung. Spätestens mit Beginn der unternehmerischen Tätigkeit des Stpfl. im Jahr 2006 wurden sie ohne Weiteres zu Umlaufvermögen umqualifiziert.

#### **Handlungsempfehlung:**

Bei umfangreichen Verkäufen über Online-Plattformen sind dringend die umsatzsteuerlichen Folgen zu beachten.

## **2 Kein Spendenabzug bei Schenkung unter Auflage**

Das Finanzgericht Düsseldorf entschied mit Urteil vom 26.1.2017 (Aktenzeichen 9 K 2395/15 E), dass bei einer Schenkung unter der Auflage zu spenden weder Schenker noch Beschenkte die Voraussetzungen des Spendenabzugs erfüllen. Im Urteilsfall wurde der Spendenabzug bei der Einkommensteuer begehrt. Die Stpfl. war die Ehefrau des im Juni 2007 verstorbenen Erblassers. Der Erblasser überwies ihr im Januar 2007 schenkweise einen Betrag i.H.v. 400 000 € unter der Auflage, einen Teilbetrag i.H.v. 130 000 € an den R-e.V. und an den H-e.V. weiterzuleiten. Dem kam die Stpfl. nach und erhielt darüber jeweils auf sie lautende Spendenquittungen. Die gespendeten Beträge minderten die Bemessungsgrundlage bei der Festsetzung der Schenkungsteuer. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer jedoch versagte das Finanzamt den Sonderausgabenabzug mit dem Hinweis auf das Fehlen des Merkmals der „Freiwilligkeit“ der Zuwendungen und damit, dass es an einer wirtschaftlichen Belastung der Stpfl. gefehlt habe.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Voraussetzungen für den Spendenabzug nicht gegeben seien. Die Überweisung des Geldes an die Stpfl. sei als Schenkung unter Auflage zu verstehen, deren formlose Vereinbarung durch den tatsächlichen Vollzug wirksam geworden ist. Damit fehle es an den weiteren Merkmalen einer Spende auf Seiten der Stpfl. Diese habe die Zahlungen nicht freiwillig geleistet, denn sie war gegenüber dem Erblasser zur Zahlung rechtlich verpflichtet. Dass die Stpfl. zuvor aus freien Stücken die Verpflichtung eingegangen war, ist zwar kausal für die nachfolgenden Zahlungen, ändert aber nichts daran, dass die Zahlungen der Stpfl. lediglich der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung dienten. Eine freiwillig eingegangene Verpflichtung (ohne Gegenleistung) sei nur als Verpflichtung gegenüber dem Spendenempfänger unschädlich, nicht aber gegenüber Dritten. Die ohne Zwang als Auflage eingegangene Verpflichtung hat also den „spendenschädlichen Zwang“ zu spenden begründet.

#### **Hinweis:**

Dieses ungünstige Ergebnis hätte vermieden werden können, wenn die Ehegattin nur den verminderten Geldbetrag (im Urteilsfall 270 000 €) als Schenkung erhalten und die Spendenbeträge als Bevollmächtigte des Ehemannes von dessen Konto überwiesen hätte.

### **3 Medizinische Seminare für Pflegeeltern führen zu außergewöhnlichen Belastungen**

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 27.1.2017 (Aktenzeichen 4 K 3471/15 E) können Kosten für die Teilnahme an medizinischen Seminaren zum Umgang mit frühtraumatisierten Kindern bei den Pflegeeltern als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein. Im Urteilsfall hatten die Stpfl. zwei Pflegekinder in Vollzeitpflege bei sich aufgenommen, von denen eines auf Grund einer Frühtraumatisierung an einer Aufmerksamkeits- und Bindungsstörung litt. Die Stpfl. nahm an von einer Ärztin entwickelten und durchgeführten Seminaren für Eltern frühtraumatisierter Kinder teil. Da die Kosten hierfür nicht von der Krankenversicherung übernommen wurden, haben die Stpfl. diese als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Das Finanzamt lehnte dies ab, weil die Kosten nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit Heilung einer Krankheit entstanden seien und es zudem am formellen Nachweis der Zwangsläufigkeit fehle.

Das Finanzgericht ließ dagegen den Abzug als außergewöhnliche Belastung zu. Die Teilnahme der Stpfl. an diesen Seminaren sei durch die Krankheit des Pflegekindes veranlasst gewesen. Die Einbeziehung Angehöriger könne auch zur Behandlung einer Krankheit erforderlich sein. Hierfür sprachen im Streitfall mehrere ärztliche Bescheinigungen, in denen psychologische Familienberatungen durch die Pflegeeltern als medizinisch notwendig angesehen wurden. Dass die vorgelegten ärztlichen Bescheinigungen nicht den formellen gesetzlichen Anforderungen genügten, sah das Gericht als unerheblich an, da es sich nicht um eine psychotherapeutische Behandlung, sondern um die Schulung einer nicht erkrankten Kontaktperson handelte.

#### **Hinweis:**

Diese Maßnahmen fallen ausnahmsweise nicht unter den gesetzlichen Katalog der Heilmaßnahmen oder Hilfsmittel, an die strenge formale Anforderungen gestellt werden. Insoweit darf hier nicht verallgemeinert werden.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

### **4 Häusliches Arbeitszimmer: Personenbezogene Ermittlung im Hinblick auf die Höchstgrenze von 1 250 €**

Grundsätzlich gilt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung hierfür nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Hiervon gibt es zwei Ausnahmen:

- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so können die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bis zur Höhe von 1 250 € pro Jahr geltend gemacht werden.
- Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Strittig war bislang, wie die 1 250 €-Grenze bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten anzuwenden ist, wenn bei beiden Ehegatten die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteilen vom 15.12.2016 (Aktenzeichen VI R 53/12 und VI R 86/13) zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass die Höchstbetragsgrenze von 1 250 € personenbezogen anzuwenden ist, wenn mehrere Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen. Es kann also jeder von ihnen seine Aufwendungen hierfür bis zu dieser Obergrenze einkunfts mindernd geltend machen.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof ist bislang von einem objektbezogenen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausgegangen. Die abziehbaren Aufwendungen waren hiernach unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf insgesamt 1 250 € begrenzt. Nun kann der Höchstbetrag von jedem Stpfl. in voller Höhe in Anspruch genommen werden, der das Arbeitszimmer nutzt, sofern in seiner Person die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Entscheidungsfälle lagen wie folgt:

- Im ersten Fall (Aktenzeichen VI R 53/12) nutzten die Eheleute gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer in ihrem Einfamilienhaus, das ihnen jeweils zur Hälfte gehörte. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer von jährlich ca. 2 800 € nur i.H.v. 1 250 € an und ordnete diesen Betrag den Stpfl. je zur Hälfte zu. Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Der auf den Höchstbetrag von 1 250 € begrenzte Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sei vielmehr jedem Stpfl. zu gewähren, dem für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, wenn er in dem Arbeitszimmer über einen Arbeitsplatz verfügt und die geltend gemachten Aufwendungen getragen hat. Das Gericht hat zudem klargestellt, dass die tatsächlichen Kosten des Arbeitszimmers bei Ehegatten jedem Ehepartner grundsätzlich zur Hälfte zuzuordnen sind, wenn sie bei hälftigem Miteigentum ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen; auf den konkreten jeweiligen Nutzungsumfang kommt es nicht an.
- Im zweiten Fall (Aktenzeichen VI R 86/13) hat der Bundesfinanzhof darüber hinaus betont, dass für den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer feststehen muss, dass dort überhaupt eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit entfaltet wird. Außerdem muss der Umfang dieser Tätigkeit es glaubhaft erscheinen lassen, dass der Stpfl. hierfür ein häusliches Arbeitszimmer vorhält.

**Handlungsempfehlung:**

Der Bundesfinanzhof stellt also auch heraus, dass der Abzug von Arbeitszimmerkosten voraussetzt, dass tatsächlich eine Nutzung des Arbeitszimmers erfolgt. So wurde das zweitgenannte Verfahren unter folgender Prämisse an das Finanzgericht zurückverwiesen: „Der Kläger wird daher im zweiten Rechtszug umfassend darzulegen und nachzuweisen haben, in welcher Weise er das häusliche Zimmer im Zusammenhang mit den Bereitschaftsdiensten genutzt hat.“ Insoweit ist also im konkreten Fall Vorsorge zu treffen.

**5 Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten**

Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn bis zu bestimmten Zuschlagsätzen gezahlt werden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 29.11.2016 (Aktenzeichen VI R 61/14) klargestellt, dass es sich nicht um steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handelt, wenn Bereitschaftsdienste pauschal und zusätzlich zum Grundlohn ohne Rücksicht darauf vergütet werden, ob die Tätigkeit an einem Samstag oder Sonntag erbracht wird. Im Urteilsfall ging es um die Lohnbesteuerung von Assistenzärzten an Fachkliniken, deren Tarifvertrag eine pauschale Abgeltung der Bereitschaftsdienste vorsah.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist insbesondere:

- Die Zuschläge müssen neben dem Grundlohn geleistet werden und dürfen daher nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein. Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass im Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Nacht- und Sonntagsarbeit sowie der Lohnhöhe hergestellt wird.

- Die Steuerbefreiung greift nur, wenn die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind.
- Erforderlich sind grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit erbrachten Arbeitsstunden.
- Nicht ausreichend ist es, wenn die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lediglich allgemein abgegolten wird, da hierdurch weder eine Zurechnung der Sache nach (tatsächlich geleistete Arbeit während begünstigter Zeiten) noch der Höhe nach (Steuerfreistellung nur nach Prozentsätzen des Grundlohns) möglich ist.

**Hinweis:**

Im Urteilsfall war die Besonderheit, dass die Handhabung des Unternehmens, nämlich die steuerfreie Behandlung der Entgelte für Bereitschaftsdienste, in früheren Lohnsteuer-Außenprüfungen nicht beanstandet wurde. Da aber jeder Besteuerungsabschnitt selbständig gewürdigt wird, hinderte dies nicht an der insoweit abweichenden Entscheidung.

**6 Firmenwagen: 1 %-Regelung bei längerfristiger Erkrankung**

Ein geldwerter Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung ist nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.1.2017 (Aktenzeichen 10 K 1932/16 E) nur für die Monate anzusetzen, in denen der Arbeitnehmer an wenigstens einem Tag zur Nutzung des Pkw befugt war. Art und Umfang der Befugnis richten sich nach den mit dem Arbeitgeber geschlossenen Vereinbarungen. Sie kann z.B. bei einer krankheitsbedingten Fahruntüchtigkeit entfallen.

**Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall wäre nachzuweisen, dass der Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug tatsächlich nicht nutzen konnte.

**7 Kein Arbeitslohn bei vom Reiseveranstalter eingeräumtem Rabatt für Reisebüroangestellte**

Mit Urteil vom 21.12.2016 (Aktenzeichen 5 K 2504/14 E) hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass der Rabatt, den ein Reiseveranstalter einer Reisebüroangestellten auf einen Reisepreis gewährt, keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt. Im Urteilsfall nahm eine Angestellte eines Reisebüros zusammen mit ihrem Ehemann an einer vierzehntägigen Hochseekreuzfahrt teil. Der Reisepreis betrug 1 540 €; der Katalogpreis hingegen lag abzüglich marktüblicher Rabatte bei 6 330 €. Der Reiseveranstalter gewährte allgemein Reisebüroinhabern und deren Angestellten zur Sicherung der Geschäftsverbindung Rabatte von teilweise über 80 % des Katalogpreises.

Die Lohnsteuer-Außenprüfung behandelte den Rabatt als geldwerten Vorteil und Arbeitslohn von dritter Seite. Dem widersprach das Finanzgericht. Bei von Dritten (Nicht-Arbeitgebern) gewährten Preisvorteilen liege vielmehr nur dann Arbeitslohn vor, wenn der Dritte den Vorteil im Interesse des Arbeitgebers gewähre und sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstelle, nicht hingegen, wenn er ein eigenwirtschaftliches Interesse an der Rabattgewährung habe. Letzteres sei im zu entscheidenden Fall gegeben. Eigenwirtschaftliche Gründe des Reiseveranstalters lägen in der Sicherung eines zusätzlichen attraktiven Kundenkreises, der Erwirtschaftung eines zusätzlichen Gewinns durch Synergieeffekte und zusätzliche Umsätze an Bord, der Auslastungsoptimierung sowie der Reduzierung der Kostenbelastung. Umgekehrt bestünden keinerlei konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Reiseveranstalter mit der Rabattgewährung die individuelle Arbeitsleistung der Reisebüromitarbeiterin habe entlohnen wollen.

Dass diese die Vergünstigung nur auf Grund ihrer Tätigkeit als Reisebüroangestellte in Anspruch nehmen konnte, reiche nicht aus, um den erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteil und Arbeitsleistung zu begründen.

**Hinweis:**

Diese Klarstellung ist zu begrüßen. In der Praxis ist allerdings stets der Einzelfall sehr sorgfältig zu würdigen und zu dokumentieren.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 8 Gesetzliche Festschreibung der Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen geplant

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

**Hinweis:**

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

Im Ergebnis hat dies eine erhebliche Unsicherheit über die steuerlichen Folgen einer Sanierung zur Folge, insbesondere in Form eines Forderungserlasses durch Gläubiger. Zunächst bleibt den Stpfl. nur, frühzeitig mit der Finanzverwaltung in Kontakt zu treten, um auszuloten, ob ein Erlass aus sachlichen oder persönlichen Billigkeitsgründen – bezogen auf den jeweiligen Einzelfall – möglich ist.

Nun soll die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen – wie früher bereits – gesetzlich geregelt werden. Vorgesehen ist, dass Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) auf Antrag als steuerfrei behandelt werden, „wenn das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt“. Rechtsfolge der Steuerfreistellung der Sanierungsgewinne soll allerdings ein Wegfall sämtlicher Verlustvorträge sein.

**Hinweis:**

Die vorgesehene Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein. Das Inkrafttreten ist allerdings an die beihilferechtliche Prüfung durch die Europäische Kommission geknüpft. Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten, denn Einigkeit über die angeregte Gesetzesänderung besteht noch nicht.

## 9 Anhebung der Schwelle bei geringwertigen Wirtschaftsgütern geplant

Der Bundestag plant, die Wertgrenze für einen sofortigen Betriebsausgabenabzug von geringwertigen Wirtschaftsgütern von derzeit netto 410 € zum 1.1.2018 auf netto 800 € anzuheben. Daneben soll die wahlweise anwendbare Pool-Abschreibung für Wirtschaftsgüter bis zum Wert von 1 000 € weiter bestehen bleiben.

Normalerweise werden Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten zunächst aktiviert und in das Anlageverzeichnis aufgenommen. Sie werden dann zeitlich gestreckt auf das Jahr der Anschaffung zeitanteilig (pro rata temporis) und in den Folgejahren über die laufende Abschreibung verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer steuerlich geltend gemacht. Geringwertige Wirtschaftsgüter können dagegen bereits in dem Jahr der Anschaffung vollständig als Aufwand berücksichtigt werden (sog. Sofortabschreibung).

### Hinweis:

Die Erhöhung der Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter soll in ein derzeit bereits laufendes Gesetzgebungsverfahren mit aufgenommen werden, so dass eine Umsetzung noch vor der Bundestagswahl möglich ist. Die genaue Ausgestaltung der Änderung ist allerdings abzuwarten.

## 10 Berichtigung umsatzsteuerlicher Rechnungen mit rückwirkender Wirkung: Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass umsatzsteuerliche Rechnungen mit rückwirkender Wirkung berichtigt werden können, so dass für den Leistungsempfänger der geltend gemachte Vorsteuerabzug erhalten bleibt. Eine solche Rechnungsberichtigung setzt allerdings voraus, dass eine berichtigungsfähige Rechnung vorgelegen hat. In dem Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen V R 54/14) stellt der Bundesfinanzhof insoweit nochmals die Anforderungen klar. Ein Dokument ist danach jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Hierfür reicht es aus, dass es diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass diese fehlenden Angaben gleichstehen.

Im Streitfall ging es um eine in Polen ansässige Gesellschaft polnischen Rechts. Sie führt den Rechtsformzusatz „Sp. z o.o.“ und unterhält in der Bundesrepublik Deutschland eine Betriebsstätte. Auf Grund einer durchgeführten Außenprüfung kürzte das Finanzamt Vorsteuer aus diversen Eingangsrechnungen, da diese Rechnungen seiner Auffassung nach nicht hinreichend klar die Stpfl. als Leistungsempfängerin erkennen ließen, sondern die Gefahr der Verwechslung mit einer Schwestergesellschaft bestand. Die Rechnungen waren an „F“ oder „F GmbH“ und jeweils an die Postanschrift der deutschen Betriebsstätte adressiert. Unter dieser Anschrift war auch eine Schwestergesellschaft der Stpfl., die „F-B und K GmbH“ ansässig. Der Bundesfinanzhof sah im Streitfall aber berichtigungsfähige Rechnungen, da nach der Adressierung der ursprünglich erteilten Rechnungen trotz einer möglichen Verwechslungsgefahr zumindest nur ein beschränkter Kreis verbundener Unternehmen als Leistungsempfänger in Betracht kam.

### Hinweis:

Ausdrücklich offen lässt der Bundesfinanzhof die Frage, ob aus dem Verzicht auf einen Rechtsformzusatz oder der Verwendung des falschen Rechtsformzusatzes „GmbH“ statt „Sp. z o.o.“ überhaupt folgt, dass die Angaben zum Leistungsempfänger in den ursprünglich erteilten Rechnungen unzutreffend sind. Das Gleiche gilt für die Frage, wie es sich im Streitfall auswirkt, dass zudem unter der Postanschrift der Stpfl. eine Schwestergesellschaft mit einem ähnlichen Namen ansässig ist.

**Handlungsempfehlung:**

Ungeachtet der grundsätzlichen Möglichkeiten einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung sollte nach wie vor eine sorgfältige Rechnungseingangsprüfung erfolgen. Eingehende Rechnungen sollten sorgfältig hinsichtlich der formalen umsatzsteuerlichen Anforderungen geprüft und ggf. berichtigte Rechnungen bzw. Rechnungsergänzungen angefordert werden.

**11 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in der Insolvenz**

Grundsätzlich wird bei der Umsatzsteuer jedes einzelne Unternehmen separat betrachtet. Dies gilt auch für Unternehmen in einer Unternehmensgruppe. Hiervon wird dann eine Ausnahme gemacht, wenn eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht. Voraussetzung einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass die Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Liegt eine Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft umsatzsteuerlich ungeachtet der zivilrechtlichen Eigenständigkeit ein unselbständiger Teil des Unternehmens des Organträgers. Somit existiert nur noch ein umsatzsteuerliches Unternehmen, welches das Unternehmen des Organträgers und aller Organgesellschaften umfasst. Umsatzsteuerliche Pflichten, wie Voranmeldungen und Jahreserklärungen, sind dann nur noch für das eine umsatzsteuerliche Unternehmen durch den Organträger zu erfüllen. Lieferungen und sonstige Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft sind nicht steuerbare Innenumsätze, die weder Umsatzsteuer auslösen, noch zum Vorsteuerabzug berechtigen. Insofern sind auch die umsatzsteuerlichen Rechnungslegungspflichten nicht zu erfüllen, was erhebliche administrative Vereinfachungen bedeuten kann.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 15.12.2016 (Aktenzeichen V R 14/16) bestätigt und präzisiert, dass mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers die Organschaft endet. Dies folgt daraus, dass ein Insolvenzverfahren immer nur ein einzelnes Unternehmen betrifft und somit ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung eine eindeutige Vermögenstrennung erfolgen muss. Unabhängig von den Verhältnissen beim Organträger endet die Organschaft auch mit der Insolvenzeröffnung über die Organgesellschaft, da dann ihre Eingliederung in den Organträger im Insolvenzverfahren entfällt.

Das Gericht stellt daneben aber auch heraus, dass – entgegen der bisherigen Ansicht – auch die Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der Eigenverwaltung in den Insolvenzverfahren des bisherigen Organträgers und bzw. der bisherigen Organgesellschaft zu einer Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft führt. Bei Eigenverwaltung im Insolvenzverfahren der Organgesellschaft haben die Überwachungsorgane keine weiter gehenden Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung als im Falle der Fremdverwaltung durch den Insolvenzverwalter. Die Überwachung obliegt stattdessen dem Sachwalter, dem Gläubigerausschuss und der Gläubigerversammlung. Die für die Organschaft erforderliche Eingliederung mit Durchgriffsmöglichkeit entfällt somit.

**Handlungsempfehlung:**

Wird über einzelne Unternehmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft das Insolvenzverfahren eröffnet, so hat die damit einhergehende Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft Konsequenzen für die anderen in den Organkreis einbezogenen Unternehmen. Diese müssen sodann wieder eigenständig die umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen und Umsätze zwischen den Unternehmen, die bislang in die Organschaft einbezogen waren, unterliegen wieder nach den normalen Regeln der Umsatzsteuer, was auch entsprechende Änderungen bei der Rechnungsstellung erfordert.

## 12 Vorsteuerabzug: Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen bis zum 31.5. zwingend

Soll ein Gegenstand sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden, kann der Unternehmer umsatzsteuerlich grundsätzlich unter folgenden Varianten wählen:

- volle Zuordnung zum Unternehmensvermögen,
- volle Zuordnung zum Privatvermögen,
- Zuordnung zum Unternehmensvermögen im Umfang der beabsichtigten unternehmerischen Verwendung.

### Hinweis:

Die verschiedenen Zuordnungsvarianten haben Einfluss auf den Umfang eines Vorsteuerabzugs und die spätere umsatzsteuerliche Behandlung einer nicht unternehmerischen Nutzung. Insoweit ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine Betrachtung des Einzelfalls erforderlich.

Wichtig ist, dass die Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstands zum Unternehmensvermögen aktiv durch den Stpfl. erfolgen muss. Nur soweit der Unternehmer diese Zuordnung vornimmt, gilt der Gegenstand als für das Unternehmensvermögen bezogen. Ohne ein unternehmerisches Tätigwerden erfolgt keine Zuordnung zum Unternehmensvermögen.

In zeitlicher Hinsicht muss die Zuordnungsentscheidung mit der Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands getroffen werden. Spätestens hat sie jedoch mit der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr zu erfolgen, in das der Leistungsbezug fällt. Dabei ist die gesetzliche Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung, also der 31.5. des Folgejahres maßgebend. Dies gilt unabhängig von der tatsächlichen Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung.

Die Zuordnung benötigt eine Zuordnungsentscheidung. Diese ist als innere Tatsache erst durch äußere Beweisanzeichen erkennbar und deshalb im Zweifel nachzuweisen. Dabei gilt:

- Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung zum Unternehmensvermögen.
- Umgekehrt ist ein unterlassener Vorsteuerabzug ein gewichtiges Indiz dafür, dass der Gegenstand nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden ist.
- Die Zuordnungsentscheidung kann aber auch in anderer Weise dokumentiert werden, z.B. durch schriftliche Mitteilung gegenüber der Finanzverwaltung.

### Hinweis:

Insbesondere bei allen gemischt genutzten Gegenständen, bei denen keine Erfassung in der laufenden Buchhaltung erfolgt, z.B. Photovoltaikanlagen, Grundstücke oder insbesondere Pkw, empfiehlt es sich, dem Finanzamt die Zuordnungsentscheidung schriftlich – und damit nachweisbar – mitzuteilen.

## 13 Kontierungsvermerk auf elektronisch erstellten und versandten Eingangsrechnungen

In der Praxis werden vermehrt elektronische Rechnungen verwendet. Bei dieser Art der Rechnungstellung liegen Originalbelege in Papierform nicht mehr vor. Die Rechnung geht elektronisch ein und wird ebenso erfasst.

Eine Kontierung auf dem Beleg kann dabei nicht erfolgen. Zur Erfüllung der Belegfunktion sind jedoch Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum zwingend erforderlich. Anders als beim Papierbeleg, bei dem diese Angaben auf dem Beleg angebracht werden müssen, können sie bei einem elektronischen Beleg durch die Verbindung mit einem Datensatz, mit den genannten Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen, so der Hinweis des Bayerischen Landesamts für Steuern in der Verfügung vom 20.1.2017 (Aktenzeichen S 0316.1.1-5/3 St 42).

#### **Hinweis:**

Gemäß den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) muss der Originalzustand eines elektronischen Dokuments jederzeit lesbar gemacht werden können und damit prüfbar sein. Etwaige Bearbeitungsvorgänge oder andere Veränderungen, wie z.B. das Anbringen von Buchungsvermerken müssen protokolliert und mit dem Dokument abgespeichert werden. Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.

#### **14 Einnahmen-Überschussrechnung für 2016: Zeitliche Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen**

Freiberufler und kleine Gewerbetreibende ermitteln ihren Gewinn regelmäßig mittels Einnahmen-Überschussrechnung. Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt im Grundsatz nach dem einfachen und auch eindeutigen Zufluss-/Abflussprinzip.

Besonderheiten bei der zeitlichen Zuordnung sind allerdings hinsichtlich regelmäßig wiederkehrender Einnahmen und Ausgaben (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge) zu beachten. Diese sind abweichend vom Zufluss-/Abflusszeitpunkt dann noch dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen, wenn diese innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und tatsächlich zu- bzw. abfließen. So ist z.B. eine Zahlung bis zum 10.1.2017 für eine 2016 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2016 anzusetzen, wenn diese innerhalb des 10-Tageszeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Gerade die zeitlich richtige Zuordnung der Umsatzsteuerzahlungen bzw. -erstattungen macht in der Praxis vielfach Schwierigkeiten. Insoweit ist zu beachten, dass die zeitliche Zuordnung von der Finanzverwaltung mittels Abgleich mit dem Steuerkonto automatisch überprüft wird. Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist mit Verfügung vom 6.2.2017 (Aktenzeichen S 2133b A/S 2226 A/S 2144 A – St 31 4, St 32 1) im Hinblick auf die Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 auf folgende Punkte hin:

- Die bis zum 10.1.2017 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2016 bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November 2016 ist grundsätzlich noch dem Jahr 2016 als Ausgabe zuzuordnen.

#### **Hinweis:**

Bei Erteilung einer Lastschriftinzugsermächtigung ist der Abfluss unabhängig von einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer Widerrufsmöglichkeit des Stpfl. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung anzunehmen, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Auf den tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt kommt es dabei nicht an. Daher ist die Zahllast einer am 10.1. fälligen, aber später eingezogenen Umsatzsteuer-Vorauszahlung regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

- Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verlängert sich der 10-Tageszeitraum selbst dann nicht, wenn der gesetzlich bestimmte Fälligkeitstag 10.01. auf einen Samstag oder Sonntag fällt und sich damit auf den nächsten Werktag verschiebt. Durch die Verschiebung des Fälligkeitstags 10.01.2016 (Sonntag) auf den nachfolgenden Werktag sind die Umsatzsteuer-Zahlungen bzw. -erstattungen nicht als Betriebsausgaben bzw. -einnahmen im Vorjahr zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass die zum 11.1.2016 fällige Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember 2015 bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November 2015 nicht dem Jahr 2015 als Ausgabe zuzuordnen ist, sondern in die Einnahmen-Überschussrechnung für 2016 einfließt.

#### **Hinweis:**

Auf die richtige zeitliche Zuordnung ist dringend zu achten, da eine nachträgliche Korrektur bzw. Berücksichtigung nicht in allen Fällen möglich ist.

### **15 Wirtschaftliches Eigentum an Leasinggegenständen im Rahmen von Sale- and-lease-back-Gestaltungen**

In der Praxis werden aus verschiedenen Gründen Sale-and-lease-back-Gestaltungen eingesetzt. Im Kern handelt es sich um Gestaltungen, bei denen ein Kaufmann Vermögensgegenstände, deren Eigentümer er ist und die üblicherweise bereits von ihm genutzt werden, an einen Dritten verkauft und übereignet (Verkaufs- bzw. Übertragungsgeschäft), um sie von diesem sogleich wieder zu mieten (Leasinggeschäft). Hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen und bilanziellen Wirkung ist zu unterscheiden:

- **Finanzierungsfunktion:** Dient das Geschäft der Beschaffung von Liquidität, so handelt es sich in der Regel um ein Finanzierungsleasing. In diesem Fall werden die Verträge meist so gestaltet, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen nicht übergeht, sondern unverändert dem bisherigen Eigentümer und dem nun über das Leasing Nutzenden zugeordnet wird. Mithin führt die Veräußerung der Vermögensgegenstände auch nicht zur Ausbuchung der Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen (Abgang) und damit nicht zur Realisierung stiller Reserven. Der Zugang der liquiden Mittel führt zur Einbuchung einer entsprechenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasingunternehmen, gegen die dann die späteren Leasingraten gebucht werden (aufgeteilt in einen Zins- und Tilgungsanteil). Steuerrechtlich kann ein solches Sale-and-lease-back-Geschäft als eine bloße Kreditgewährung mit Sicherungsübereignung qualifiziert werden.
- **Sanierungsfunktion:** Dient das Geschäft vorrangig der bilanziellen Sanierung durch Aufdeckung stiller Reserven, so muss die Vertragsgestaltung in der Weise erfolgen, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen übergeht. Die sich daran anschließende Nutzung erfolgt dann auf Basis eines normalen Miet-/Pachtgeschäfts.

Ob der Leasingnehmer im Fall des Sale-and-lease-back wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingguts geblieben ist, hängt davon ab, ob er die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Leasinggeber als zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Dies ist anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse anhand der getroffenen Vereinbarungen im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 13.10.2016 (Aktenzeichen IV R 33/13) über die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingvereinbarungen mit Andienungsrecht des Leasinggebers entschieden. Im Urteilsfall war die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes länger als die Grundmietzeit. Dem Leasinggeber stand mit Ablauf der Grundmietzeit ein Andienungsrecht zu, welches bei normalem Verlauf des Vertrags für diesen auch stets vorteilhaft war, so dass mit einer Ausübung zu rechnen war. Dennoch ist in diesen Fällen das wirtschaftliche Eigentum an den Leasinggütern nicht auf den Leasingnehmer übergegangen.

Entscheidend ist, dass es der Leasingnehmer nicht in der Hand hatte, über das Leasinggut zu verfügen.

Im Übrigen weist der Bundesfinanzhof auf die bisher bereits entschiedenen Fallgruppen hin, die sowohl für das Leasing von beweglichen als auch unbeweglichen Wirtschaftsgütern gelten. Eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers kommt danach insbesondere in Betracht (Fallgruppen), wenn

- der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer eine sinnvolle Verwendung finden kann (Spezialleasing),
- sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstands und die Grundmietzeit annähernd decken oder
- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist.

#### **Hinweis:**

Die bilanziellen Auswirkungen von Leasing- bzw. Sale-and-lease-back-Gestaltungen sind stets für den Einzelfall anhand der konkret getroffenen Vereinbarungen zu würdigen.

## **16 Hinweise der Finanzverwaltung zur E-Bilanz**

Steuerpflichtige, die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, sind verpflichtet, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch mit der Steuererklärung an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Ziel ist insbesondere, dass diese Daten in einem elektronisch lesbaren und weiterverarbeitbaren Format bei der Finanzverwaltung vorliegen und damit die Möglichkeit eröffnet ist, dass automatische Abgleiche erfolgen können. So sollen EDV-gestützt Auffälligkeiten herausgefiltert und im Einzelfall detailliert zu prüfende Unternehmen erkannt werden. Um dies zu gewährleisten, ist von der Finanzverwaltung exakt vorgeschrieben, welche Daten zu übermitteln sind. Konkret gibt die Finanzverwaltung ein zwingend zu verwendendes Datenformat vor – die sog. Steuer-Taxonomie. Die elektronische Übermittlung dieser Daten an die Finanzverwaltung kann meistens aus dem Buchhaltungsprogramm heraus erfolgen. Allerdings funktioniert dies regelmäßig nicht „auf Knopfdruck“, sondern es sind manuelle Zuordnungen oder Ergänzungen notwendig.

Diese standardisierten Vorgaben hinsichtlich des Datenumfangs führen in der Praxis allerdings oft dazu, dass der übermittelte Datenumfang weniger Informationen enthält als dies bei papierbasierten Jahresabschlüssen üblich war und insbesondere individuelle Besonderheiten des Falles nicht oder nur in geringerem Umfang gegenüber der Finanzverwaltung erläutert werden. Teilweise werden diese Informationen nun nicht mehr an die Finanzverwaltung übermittelt, weil der E-Bilanz-Datensatz dies nicht verpflichtend vorsieht bzw. dies bei der für die Zusammenstellung und Übermittlung der E-Bilanz genutzten Software zu manuellem Mehraufwand führt. In der Vergangenheit wurden jedoch auch ohne gesetzliche Verpflichtung Unterlagen in Papierform vorgelegt (z.B. Anlagenspiegel, Anlagenverzeichnis, Kontennachweise), die zusätzliche Informationen für die Bearbeitung hergaben. Dadurch konnten Nachfragen der Finanzämter bei den Stpfl. oder den steuerlichen Beratern vermieden werden.

Das Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz weist mit Verfügung v. 6.2.2017 (Aktenzeichen S 2133b A/S 2226 A/S 2144 A – St 31 4, St 32 1) ausdrücklich darauf hin, dass die Finanzverwaltung wünscht, dass auch neben den gesetzlich zwingend geforderten Daten möglichst umfassende weitere Informationen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden, um die Steuerfälle möglichst ohne Rückfragen bearbeiten zu können. So werden insbesondere Kontennachweise, Anlagenverzeichnisse, Angaben zum Investitionsabzugsbetrag und Aufgliederungen bzw. Erläuterungen zu einzelnen Positionen der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung gewünscht.

Mittlerweile können diese in den elektronisch übermittelten Datensatz mit eingefügt werden, was allerdings regelmäßig manuelle Eingriffe in die Erstellung des E-Bilanz-Datensatzes erfordert.

#### **Hinweis:**

Die Finanzverwaltung weist ausdrücklich darauf hin, dass fehlende oder unvollständige Daten auch ein Anlass sein können, eine steuerliche Außenprüfung anzusetzen. Allerdings sollen die für die Bearbeitung des Steuerfalls benötigten Unterlagen zunächst von der Veranlagungsstelle angefordert werden.

#### **Handlungsanweisung:**

Aus Sicht der Stpfl. sollte sorgfältig abgewogen werden, welche Erläuterungen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden. Umfangreiche Erläuterungen erfordern zwar zunächst mehr Aufwand bei der Aufbereitung des E-Bilanz-Datensatzes, können aber dazu beitragen, dass die Veranlagung ohne weitere Nachfragen erfolgt oder gar steuerliche Außenprüfungen vermieden werden. Insoweit muss der jeweilige Einzelfall sehr sorgfältig betrachtet werden.

### **17 Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse**

Der jüngst ergangene Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.2.2017 (Aktenzeichen 7 V 7345/16) zur Frage der Ordnungsmäßigkeit einer offenen Ladenkasse zeigt erneut die Problematik dieser Art der Kassenführung. Im Urteilsfall ging es um einen Friseurbetrieb, der seine Umsätze im Wesentlichen mit Haarverlängerungen erzielte. Diese Leistungen wurden zu Preisen von 125 € bis 900 € abgerechnet. Seine Ladeneinnahmen dokumentierte er durch handschriftliche Kassenberichte, in denen zunächst ein Anfangsbestand eingetragen wurde und sodann die Tageseinnahme. Von der danach berechneten Zwischensumme zog er die Geschäftsausgaben und als sonstige Ausgaben die mit Geldkarte bargeldlos beglichene Umsätze sowie Bankeinzahlungen ab. Danach wurde der Endbestand ausgewiesen.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde die Kassenführung als nicht ordnungsgemäß angesehen und es wurden Gewinnhinzurechnungen vorgenommen. Es seien keine auf tägliche Auszahlungen beruhenden Kassenberichte erstellt und vorgelegt worden. Die Kassenberichte in der Buchführung seien bloße Kassenbestandsrechnungen, worauf auch die hohen Kassenbestände (bis zu 9 375,25 €) hinweisen würden. Belege zu den Einzelumsätzen, wie Bons oder Quittungen, lagen nur in Form von einfachen „Zetteln“ vor.

Das Finanzgericht bestätigte, dass die Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsmäßig waren. Dabei sind folgende Leitlinien über den entschiedenen Einzelfall hinaus von besonderem Interesse:

- Grundsätzlich besteht nach den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes eine Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Umsätze.
- Allerdings ist anerkannt, dass diese Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung nicht besteht, wenn Betriebe Waren von geringerem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkaufen. Welche Fälle von dieser Ausnahmeregelung erfasst sind, ist noch nicht abschließend geklärt.
- Für die Fälle, in denen Waren von geringerem Wert an eine Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt, dass die Aufbewahrung von Einnahmeursprungsaufzeichnungen nicht erforderlich ist, wenn deren Inhalt unmittelbar nach Auszahlung der Tageskasse in das in Form aneinandergereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch übertragen wird.
- Andererseits ist für eine allein auf einen täglichen Kassenbericht gestützte Kassenbuchführung erforderlich, dass Anfangs- und Endbestände abgestimmt und nicht nur rechnerisch fortgeführt werden. Dies erfordert eine tägliche Auszahlung des Kassenbestands.

**Hinweis:**

Diese Leitlinien werden auch von der Finanzverwaltung bestätigt. Die Vielzahl an Streitfällen sollte verdeutlichen, dass der Kassenführung, insbesondere bei einer sog. offenen Ladenkasse – also ohne Einsatz einer elektronischen Kasse – eine hohe Aufmerksamkeit geschenkt werden muss. Ansonsten drohen Hinzuschätzungen zum steuerlichen Gewinn.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 18 Gewerbesteuerrechtliche Folgen der atypisch stillen Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft

Die Finanzierung einer Gesellschaft erfolgt mitunter nicht nur durch echte Beteiligungen, also Eigenkapitalhingabe, sondern vielfach auch durch stille Gesellschafter. Das Eingehen einer stillen Beteiligung kann aus verschiedensten Gründen sinnvoll sein. Diese Beteiligungsform bietet sich für Mitarbeiterbeteiligungen an, aber auch Risikokapitalgeber wählen oftmals diesen Weg. Nach den gesetzlichen Regelungen im Handelsgesetzbuch über die stille Gesellschaft ist der stille Gesellschafter am Gewinn und Verlust beteiligt, nicht hingegen an stillen Reserven und dem Geschäftswert. Der stille Gesellschafter kann eine abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen; weitergehende Mitspracherechte stehen diesem nicht zu.

Da die Regelungen des Handelsgesetzbuchs dispositives Recht sind, können die Beteiligten die Rechte des stillen Gesellschafters durch die Vereinbarung einer sog. atypisch stillen Beteiligung erweitern. So z.B., wenn der stille Gesellschafter auch am Geschäfts-/Firmenwert beteiligt ist und erweiterte Mitspracherechte hat. Die Abgrenzung der atypisch stillen Gesellschaft vom Regelstatut des Handelsgesetzbuchs hat ausschließlich steuerliche Bedeutung. Steuerlich wird die atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft eingestuft, da der stille Gesellschafter wie ein „normaler“ Gesellschafter, also z.B. ein Kommanditist, die Geschicke des Unternehmens mitbestimmen kann und an den Chancen und Risiken des Unternehmens partizipiert.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.12.2016 (Aktenzeichen IV R 8/14) über die gewerbesteuerlichen Folgen der atypisch stillen Beteiligung einer Personenhandelsgesellschaft entschieden. Betreibt eine Personengesellschaft als Inhaber eines Handelsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt, ein gewerbliches Unternehmen, unterhält sowohl die atypisch stille Gesellschaft, der dieses Unternehmen für die Dauer ihres Bestehens zugeordnet wird, als auch die Personengesellschaft jeweils einen selbständigen Gewerbebetrieb. Insoweit entsteht also eine doppelstöckige Personengesellschaft. Der Inhaber des Handelsgewerbes hat für jeden dieser Gewerbebetriebe jeweils eine eigenständige Gewerbesteuererklärung abzugeben.

Mitunternehmer dieser eigenständigen Mitunternehmerschaft „atypisch stille Gesellschaft“ sind der Inhaber des Handelsgewerbes und der oder – wenn sich mehrere am gesamten Handelsgewerbe des Inhabers atypisch still beteiligen – die (atypisch) still Beteiligten. Die Entstehung einer atypisch stillen Gesellschaft ist ertragsteuerlich also insoweit wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft zu würdigen, was ertragssteuerneutral erfolgen kann.

**Hinweis:**

Bedeutung hat diese Sichtweise nicht zuletzt für den gewerbesteuerlichen Verlustabzug, aber auch für verfahrensrechtliche Fragen. Dieses Urteil verdeutlicht aber auch, dass solche Strukturen steuerlich äußerst komplex sind und daher einer eingehenden Beratung bedürfen.

## 19 Schenkungsteuer: Einlage eines Gesellschafters in das Rücklagenkonto einer KG

Erbringt ein Gesellschafter eine Einlage in eine Personengesellschaft und wird diese nicht auf einem dem Gesellschafter zugeordneten Kapitalkonto gebucht, sondern auf einem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto („gesamthänderisches Rücklagenkonto“), so liegt eine (anteilige) Bereicherung bei den übrigen Mitgesellschaftern vor, die der Schenkungsteuer unterliegt. Dies bestätigt das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 12.1.2017 (Aktenzeichen 3 K 518/15 Erb). Im Urteilsfall ging es um eine GmbH & Co. KG, an der als Kommanditisten zunächst die Stpfl. und ihre drei Kinder beteiligt waren. Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung, die Verwaltung und die Verwertung des eigenen Vermögens und dasjenige ihrer Gesellschafter. Sodann trat der Ehemann der Stpfl. als weiterer Kommanditist bei. Dieser erbrachte eine Bareinlage, welche zu einem Teil als Festkapital auf das ihm zugeordnete Kapitalkonto und im Übrigen auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gebucht wurde. Das Finanzamt sah insoweit eine anteilige Bereicherung der Mitgesellschafter und setzte entsprechend Schenkungsteuer fest.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht. Insbesondere seien bei einer Personengesellschaft nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter bereichert, obwohl die Rechtsfähigkeit einer Gesamthandsgemeinschaft mittlerweile außer Frage steht. Eine Abschirmwirkung gegenüber ihren Gesellschaftern komme nur einer juristischen Person, also insbesondere einer Kapitalgesellschaft, nicht aber einer Personengesellschaft, zu.

### Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Aktenzeichen II R 9/17 beim Bundesfinanzhof die Revision anhängig. Anders dürfte der Fall dann zu beurteilen sein, wenn die Gegenbuchung der Einlage auf einem gesellschafterbezogenen Rücklagenkonto erfolgt. In diesem Fall dürfte keine Schenkung anzunehmen sein.

Zu beachten ist, dass auch bei disquotalen Einlagen in Kapitalgesellschaften, wenn also – vereinfacht gesprochen – die Gesellschafter nicht entsprechend ihrer Beteiligungsquote Einlagen leisten, schenkungsteuerliche Vorgänge gegeben sein können.

## 20 Nutzung von Investitionsabzugsbeträgen bei Personengesellschaften

Ein neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.3.2017 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02) nimmt zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Geldtendmachung von Investitionsabzugsbeträgen Stellung. Insoweit wurden auch wichtige Hinweise zur Nutzung dieses Steuergestaltungsinstruments bei Personengesellschaften gegeben. Mittels Investitionsabzugsbeträgen können kleine Betriebe – vereinfacht gesagt – steuerliche Abschreibungen aus zukünftigen Investitionen zeitlich vorziehen und dadurch über die entsprechende Steuerminderung einen Liquiditätseffekt erreichen.

Auch Personengesellschaften, die gewerblich oder freiberuflich tätig sind, können den steuerlichen Gewinn mittels eines Investitionsabzugsbetrags mindern. Sie können Investitionsabzugsbeträge für künftige Investitionen der Gesamthand vom gemeinschaftlichen Gewinn in Abzug bringen. Beabsichtigt ein Mitunternehmer Anschaffungen, die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehören werden, kann er entsprechende Investitionsabzugsbeträge als „Sonderbetriebsabzugsbetrag“ geltend machen.

Der Abzug von Investitionsabzugsbeträgen für Wirtschaftsgüter, die sich bereits im Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen befinden (z.B. Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, die ein Mitunternehmer erwerben und anschließend an die Gesellschaft vermieten will), ist dagegen nicht zulässig.

**Hinweis:**

Die Frage, ob im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge auch für Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Gesellschafter verwendet werden können, ist strittig. Hierzu ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 44/16 ein Verfahren anhängig.

Bei der Prüfung des Größenmerkmals „Betriebsvermögen“ sind das Gesamthandsvermögen (also das in der Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesene Vermögen) unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen und das Sonderbetriebsvermögen zusammenzurechnen. Insoweit ist für die Personengesellschaft also eine Gesamtbetrachtung und keine gesellschafterbezogene Betrachtung vorzunehmen. Mithin gilt die Betriebsvermögensgrenze für die Personengesellschaft insgesamt und ist unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter.

Das gilt auch dann, wenn die Investitionsabzugsbeträge für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der Personengesellschaft gehören.

**Hinweis:**

Insoweit können Bilanzierungsentscheidungen eines Gesellschafters hinsichtlich seines Sonderbetriebsvermögens oder von Korrekturwerten in der Ergänzungsbilanz Auswirkungen haben auf die Möglichkeit, ob die Personengesellschaft Investitionsabzugsbeträge in Anspruch nehmen kann. Andererseits kann aber auch insoweit bzw. durch Bilanzpolitik im Sonderbetriebsvermögensbereich dafür Sorge getragen werden, dass das Größenmerkmal eingehalten wird.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

**21 Abschaffung der Abgeltungsteuer?**

In der Politik sind Initiativen zu beobachten, die Einkünfte aus Kapitalvermögen zukünftig nicht mehr mit dem pauschalen Kapitalertragsteuersatz von 25 % abgelten, sondern dem persönlichen Einkommensteuertarif unterwerfen wollen. Die vom Land Brandenburg im vergangenen Jahr gestartete Bundesratsinitiative zur Abschaffung der Abgeltungsteuer hat am 23.2.2017 die erste Hürde genommen. Der Finanzausschuss im Bundesrat stimmte dem Vorschlag mit der Mehrheit von elf Ländern zu. Nach der erfolgten Zustimmung des Finanzausschusses beschäftigt sich nun das Plenum im Bundesrat mit dem Antrag. Sollte auch dort die Mehrheit zustimmen, ist anschließend die Bundesregierung aufgefordert, Stellung zu beziehen.

**Hinweis:**

Ob sich insoweit tatsächlich Änderungen ergeben, muss abgewartet werden. Mit den nun weit fortgeschrittenen Initiativen zum automatischen Informationsaustausch, welcher nun ab 2017 in etlichen Ländern eingeführt wurde, kann jedoch festgestellt werden, dass die seinerzeitigen Gründe für die Abgeltungsteuer mit einem vergleichsweise niedrigen Steuersatz – insbesondere die Verhinderung einer Kapitalflucht ins Ausland – weitgehend entfallen sind.

## 22 Schadensersatz mindert nicht den Veräußerungsverlust aus Aktiengeschäft

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4.10.2016 (Aktenzeichen IX R 8/15) entschieden, dass eine nachträgliche Schadensersatzzahlung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wegen fehlerhafter Bestätigungsvermerke, die ein Anleger für Verluste aus Aktiengeschäften erhält, nicht die in früheren Jahren entstandenen Verluste aus dem Verkauf der Aktien mindern.

Im Urteilsfall hatten die Stpfl. in den Jahren von 1999 bis 2002 Aktien einer Gesellschaft (AG) erworben. Zuvor hatte eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die Jahresabschlüsse der AG geprüft und Bestätigungsvermerke erteilt. Aus der späteren Veräußerung der Aktien im Jahr 2002 entstanden den Stpfl. infolge eines Kurseinbruchs hohe Verluste, die das Finanzamt bestandskräftig steuerlich berücksichtigte. Im Rahmen eines zivilgerichtlichen Klageverfahrens, in dem die Stpfl. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wegen fehlerhafter Bestätigungsvermerke auf Schadensersatz in Anspruch nahmen, schlossen die Stpfl. mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Jahr 2007 einen Vergleich, der eine Zahlung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von 3 Mio. € vorsah.

Nach Auffassung des Finanzamts minderte diese Schadensersatzzahlung den aus der Veräußerung der Aktien erlittenen Verlust. Daher änderte das Finanzamt rückwirkend den Verlustfeststellungsbescheid. Diese Sichtweise lehnte der Bundesfinanzhof aber ab. Der Grund der Schadensersatzzahlung war weder im ursprünglichen Rechtsgeschäft über den Erwerb der Aktien noch über den Verkauf der Aktien angelegt, so dass weder eine rückwirkende Korrektur der Anschaffungskosten noch des Veräußerungspreises geboten sei. Die Schadensersatzzahlung mindere beim Erwerber der Aktien nicht die Anschaffungskosten der Anteile. Hat der Erwerber die Anteile bereits veräußert, erhöht die Zahlung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auch nicht den Veräußerungserlös. Die erst nach vollzogener Veräußerung geleistete Schadensersatzzahlung war Gegenstand eines selbständigen Rechtsgeschäfts, das nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung stand, so dass die Zahlung nicht auf den Zeitpunkt der Verlustentstehung zurückwirkte. Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für den Vergleichsvertrag war nicht der ursprüngliche Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang als solcher, sondern die Erteilung eines unzutreffenden Bestätigungsvermerks und damit eine Pflichtverletzung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

### Hinweis:

Der Bundesfinanzhof konnte im Streitfall offenlassen, ob die vereinnahmte Schadensersatzzahlung als nicht steuerbare Entschädigung für den Substanzverlust der Aktien anzusehen und damit steuerlich nicht relevant oder aber als Entschädigung bzw. sonstige Leistungen steuerbar war. In letzterem Fall würde eine steuerliche Erfassung jedenfalls erst im Zuflussjahr, also vorliegend in 2007, erfolgen.

## 23 Übergangsregelung zur Verrechnung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien verfassungsgemäß

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IX R 48/15) bestätigt, dass die auf fünf Jahre befristete Übergangsregelung zur Verrechnung von sog. Altverlusten mit Aktiengewinnen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, verfassungsgemäß ist. Altverluste aus der Zeit vor Einführung der Abgeltungsteuer konnten daher letztmals im Veranlagungszeitraum 2013 zur Verrechnung mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien genutzt werden. Zum 31.12.2013 noch nicht verrechnete Verlustvorträge entfielen.

**Hinweis:**

In der Literatur war teilweise vertreten worden, dass diese Übergangsfrist zu kurz bemessen sei. Dies hat der Bundesfinanzhof nun nicht bestätigt.

---

**Für Hauseigentümer**

---

**24 Von der Finanzverwaltung bereitgestellte Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)**

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden ist es in der Praxis vielfach erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Anwendung der sog. Restwertmethode, bei der vom Gesamtkaufpreis der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen wird und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird, ist nicht zulässig.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern haben eine Arbeitshilfe als xls-Datei zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

**Hinweis:**

Diese Arbeitshilfe ist frei verfügbar und sollte in einschlägigen Fällen der erste Einstieg in eine Kaufpreisaufteilung sein. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob die typisierende Vorgehensweise dem Einzelfall gerecht wird. Insoweit ist auch die Vorgehensweise der Finanzverwaltung, welche sich regelmäßig auf diese Arbeitshilfe stützt, stets kritisch zu überprüfen.

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

**25 Verlustrealisierende Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nach § 17 EStG unter nahestehenden Personen**

Der BFH hat mit Urteil vom 3.8.2016 (Aktenzeichen IX R 23/15, GmbHR 2017, 156) die Auffassung bestätigt, dass eine verlustrealisierende Veräußerung von GmbH-Anteilen zu einem symbolischen Preis von 1 € oder auch bei gänzlich fehlender Gegenleistung anzuerkennen ist, soweit die übertragenen GmbH-Anteile sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos sind. Allerdings kann einer solchen Übertragung je nach Konstellation auch eine Schenkung zu Grunde liegen.

Bei solchen Sachverhalten ist wie folgt zu differenzieren:

- Bei der Übertragung eines wertlosen GmbH-Anteils ohne Entgelt zwischen fremden Dritten ist i.d.R. eine Veräußerung anzunehmen.
- Haben hingegen einander nahestehende Personen (z.B. Ehegatten, Kinder, Geschwister, enge Freunde, Kapitalgesellschaften, an der Gesellschafter der vorteilsgewährenden Gesellschaft beteiligt sind usw.) für die Übertragung eines Anteils keinen oder lediglich einen symbolischen Kaufpreis vereinbart, kann eine Veräußerung nur angenommen werden, wenn feststeht, dass der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos ist. Dies erfordert nach Auffassung des BFH i.d.R. eine Bewertung des Anteils. Ansonsten wird von einer Schenkung ausgegangen.

#### **Hinweis:**

Bei der verlustrealisierenden Übertragung unter nahestehenden Personen – im Urteilsfall eine GmbH, an der solche Personen beteiligt waren – ist also stets ein Nachweis über den Wert der übertragenen Anteile zu führen. Anzuraten ist eine „ordentliche“ Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung auf der Grundlage anerkannter Bewertungsgrundsätze.

## **26 Geltendmachung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG bei Löschung einer Gesellschaft im Handelsregister**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Thüringer FG vom 28.9.2016 (Aktenzeichen 3 K 742/15, EFG 2017, 33, Rev. BFH: IX R 38/16) zu sehen, mit dem sich das FG mit der Frage der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG befasst und dabei entschieden hat,

- dass der Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft voraussetzt,
- dass die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit (als einer der möglichen Auflösungsgründe nach § 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG) nicht auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Vermögenslosigkeit tatsächlich eingetreten ist und
- dass auch ein nur geringes (Bar-)Vermögen (im Streitfall rd. 2 000 €) die Löschung wegen Vermögenslosigkeit verhindert.

Im konkreten Sachverhalt begehrte der Stpfl. für das Kj. 2011 die Berücksichtigung eines entsprechenden Auflösungsverlusts, weil er an der E-AG seit deren Gründung mit über 78 % des Stammkapitals beteiligt war und die E-AG am 30.12.2011 wegen Zahlungsunfähigkeit den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatte, der vom Amtsgericht mangels Masse mit Beschluss vom 6.3.2012 abgelehnt wurde. Nachfolgend wurde die E-AG mit Beschluss vom 20.9.2012 wegen Vermögenslosigkeit aus dem Handelsregister gelöscht. Der Stpfl. war der Auffassung, dass der der Höhe nach unstreitige Auflösungsverlust bereits im Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrags entstanden war. Schon zu diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass kein Vermögen an die Gesellschafter verteilt werden würde. Es sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr mit einer wesentlichen Änderung des Verlusts zu rechnen gewesen. Die registerrechtliche Löschung sei nicht maßgebend, da sie lediglich ein formaler Hoheitsakt sei, welcher die zivilrechtliche Beendigung der Gesellschaft im Handelsregister dokumentiere.

Die FinVerw und auch das Thüringer FG haben diese Auffassung zurückgewiesen. Wesentliches Tatbestandsmerkmal eines Auflösungsverlusts sei danach die zivilrechtliche Auflösung der Gesellschaft, nicht aber deren Beendigung bzw. Liquidation.

Als gesetzlich beschriebene Auflösungsgründe kommen u.a. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, ein rechtskräftiger Beschluss, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird, eine Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit oder auch ein Beschluss der Hauptversammlung über die Auflösung in Betracht. Die Vermögenslosigkeit als solche führe nicht zur Auflösung der Gesellschaft. Die Löschung aus dem Handelsregister sei nicht als lediglich deklaratorisch anzusehen, sondern wirke vergleichbar mit der erstmaligen Eintragung einer Kapitalgesellschaft konstitutiv. Da die Löschung im Urteilsfall erst im Jahr 2012 erfolgte und auch nicht auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Eintritts der Vermögenslosigkeit zurückwirke, scheidet eine Berücksichtigung des Auflösungsverlusts bereits im Jahr 2011 aus.

Die BFH-Rechtsprechung zu Liquidationssachverhalten sei vorliegend nicht anzuwenden, weil in den vom BFH entschiedenen Fällen zur Liquidation ein Auflösungsgrund in Gestalt des Liquidationsbeschlusses der Gesellschafterversammlung gerade schon vorlag.

Zu guter Letzt sei die E-AG in 2011 auch gar nicht vermögenslos gewesen, da sie über Barmittel i.H.v. rd. 2 000 € verfügte – auch ein derart geringes Vermögen stehe der Löschung wegen Vermögenslosigkeit entgegen.

Eine Auflösung der Gesellschaft konnte im entschiedenen Fall somit frühestens mit der Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse im Jahr 2012 angenommen werden.

#### **Hinweis:**

Für den Streitfall bestand die Besonderheit darin, dass die Gesellschafter in 2011 keinen Liquidations- oder Auflösungsbeschluss gefasst hatten. Hätte ein solcher Beschluss vorgelegen, dann hätte – unter Beachtung der Kriterien der BFH-Rechtsprechung (z.B. Urteil v. 1.7.2014, IX R 47/13, HFR 2014, 893) – bereits im Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses der Verlust geltend gemacht werden können.

#### **27 Nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei Finanzierungsmaßnahmen eines Gesellschafters – Rechtslage vor Inkrafttreten des MoMiG**

Vor dem Hintergrund der Besteuerung von Gewinnen bzw. Verlusten aus der Veräußerung an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG ist das Urteil des BFH vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IX R 12/15, DStR 2017, 487) zu sehen, mit dem sich der BFH in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung insbesondere mit der Frage der Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten befasst hat. Dabei hat der BFH entschieden, dass die Gewährung eines krisenbestimmten Darlehens an die AG durch einen Aktionär, der zu diesem Zeitpunkt an der Gesellschaft unternehmerisch beteiligt ist, zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung führt. Diese Entscheidung ist entsprechend auf GmbH-Gesellschafter übertragbar.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. im Jahr 1999 ein Darlehen i.H.v. 500 000 DM ohne Bestellung von Sicherheiten an die S-AG gewährt, an der er zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung zu 27 % beteiligt war. Es wurde vereinbart, dass das Darlehen im Falle einer buchmäßigen Überschuldung hinter die Ansprüche aller anderen Gläubiger zurückfallen solle. Eine Rückzahlung könne frühestens dann erfolgen, wenn die buchmäßige Überschuldung und die finanzielle Unternehmenskrise nicht mehr existieren. Der Stpfl. verzichtete zudem im Rahmen einer Zusatzvereinbarung aus dem Jahr 2000 auf seine Darlehensforderung gegen die S-AG, wenn das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen eröffnet werde.

Im Februar 2001 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der S-AG eröffnet. Noch im Jahr 2001 stand mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit fest, dass es für die Aktionäre weder eine Ausschüttung noch einen Zwangsvergleich geben wird. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2001 beehrte der Stpfl. nun bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die steuerliche Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG i.H.v. 555 409 DM, der u.a. den Ausfall des Gesellschafterdarlehens i.H.v. 500 000 DM umfasste. Das FA erkannte den Verlust nicht an.

Der BFH hat dazu Folgendes festgestellt:

- Auflösungsverlust i.S.d. § 17 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten (entsprechend den Veräußerungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des dem Stpfl. zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.
- Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen. Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft (§ 32a GmbHG a.F.) ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG a.F.), eine Bürgschaft übernimmt, eine Sicherheit bestellt (§ 32a Abs. 2 GmbHG a.F.) oder eine andere Rechtshandlung i.S.d. § 32a Abs. 3 Satz 1 GmbHG a.F. unternimmt und diese Finanzierungsmaßnahmen eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Maßgebend dafür ist, ob ein Gesellschafter der Gesellschaft in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt oder eine dem Darlehen wirtschaftlich entsprechend andere Rechtshandlung ausführt hätte.
- Auf die Prüfung der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Krise eingetreten ist und wann der Gesellschafter hiervon Kenntnis erlangt hat, kann verzichtet werden, wenn der Gesellschafter wie beispielsweise bei einem Rangrücktritt schon zu einem früheren Zeitpunkt mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch in der Krise stehenlassen werde. Denn zu einer solchen Erklärung wäre ein Darlehensgeber, der nicht auch Gesellschafter ist, mit Rücksicht auf das ihm bei Gefährdung des Rückzahlungsanspruchs regelmäßig zustehende außerordentliche Kündigungsrecht im Allgemeinen nicht bereit.
- Fällt ein solches „krisenbestimmtes“ Darlehen aus, entstehen nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts des Darlehens, da die Bindung bereits mit dem Verzicht auf eine ordentliche und außerordentliche Kündigung im Zeitpunkt der Krise eintritt und deshalb – anders als bei stehengelassenen Darlehen – der Verlust des Darlehens auf diesem Verzicht und nicht nur auf den später eintretenden gesetzlichen Rechtsfolgen der Krise beruht.

#### **Hinweis:**

Da das Urteil die Rechtslage vor Inkrafttreten des sog. MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008) betrifft, ist für jüngere Zeiträume die weitere Rechtsentwicklung (insbesondere das Revisionsverfahren beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 29/16) sorgfältig zu beobachten. Denn der BFH hat es bislang offengelassen, ob die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen einer Gewinnermittlung für einen Besteuerungszeitraum, für den die Neuregelungen des MoMiG bereits gelten, auf eine noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts geleistete Finanzierungshilfe bei einer noch während der Geltung des Eigenkapitalersatzrechts eingetretenen Krise weiterhin Anwendung finden.

## 28 Umsatzsteuerliche Organschaft: Organisatorische Eingliederung ohne Personalunion

Die Anerkennung einer umsatzsteuerlichen Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 UStG voraus, dass eine GmbH als Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Konkret bedeutet dies, dass der Organträger finanziell über die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft verfügen und wirtschaftlich mit dieser verflochten sein muss, sowie die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen kann. Auf den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags (wie er bei der Körperschaft- sowie Gewerbesteuer erforderlich ist) kommt es nicht an; umsatzsteuerliche und körperschaftsteuer- sowie gewerbesteuerliche Organschaft sind also nicht deckungsgleich. Liegt nun eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, so ist die Organgesellschaft nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, vielmehr versteuert der Organträger alle Umsätze des Organkreises; Umsätze innerhalb des Organkreises sind als Innenumsätze nicht steuerbar.

Vor diesem Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 12.10.2016 (Aktenzeichen XI R 30/14, HFR 2017, 233) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass eine organisatorische Eingliederung ausnahmsweise auch dann zu bejahen ist, wenn keine Personenidentität (Personalunion) in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht. Dazu stellt der BFH fest, dass eine organisatorische Eingliederung auch dann vorliegt,

*„wenn nach dem Anstellungsvertrag zwischen der Organgesellschaft und ihrem nominell bestellten Geschäftsführer dieser die Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie eines angestellten Dritten zu befolgen hat, der auf die Willensbildung der Gesellschafterversammlung einwirken kann und der zudem alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer des Organträgers ist“.*

Im konkreten Streitfall war die F-GmbH jeweils Alleingesellschafterin der K-GmbH (der Stpfl.) und der A-GmbH, S war der einzige Geschäftsführer der K-GmbH. Alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der A-GmbH war V, der Vater des S, der auch de facto (anstelle seines Sohns) die Geschäfte der K-GmbH führte. S hatte nach seinem Anstellungsvertrag den Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie des Geschäftsführers der A-GmbH (also V) zu befolgen und bedurfte zur Vornahme von Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen, der ausdrücklichen Einwilligung der Gesellschafterversammlung.

Die K-GmbH gab keine Umsatzsteuererklärung ab, da sie davon ausging, dass zwischen ihr und der F-GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Demgegenüber verneinte die FinVerw das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft, da die K-GmbH mangels Personalunion nicht organisatorisch in die F-GmbH eingegliedert gewesen sei; die finanzielle sowie die wirtschaftliche Eingliederung waren i.Ü. nicht strittig.

Gegen die Auffassung der FinVerw hat der BFH das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bejaht und ausgeführt,

- dass organisatorische Eingliederung i.S. einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung regelmäßig vorliegt, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht,
- dass aber eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen kann,
- wenn nämlich institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind; eine bloß faktische Geschäftsführung reiche dagegen nicht aus.
- Der Organträger müsse durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen.

Bezogen auf den Streitfall wurde eine umsatzsteuerliche Organschaft bejaht, weil S an Weisungen der Gesellschafterversammlung sowie des Geschäftsführers der A-GmbH – also V – gebunden war und die F-GmbH somit auf Grund institutionell abgesicherter unmittelbarer Eingriffsmöglichkeiten mittels ihres Alleingeschäftsführers V die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung in der laufenden Geschäftsführung wahrgenommen hat.

#### **Hinweis:**

In der Praxis sollte zur Sicherstellung der umsatzsteuerlichen Organschaft also dringend darauf geachtet werden, dass bei fehlender Personenidentität entsprechend schriftlich fixierte Vereinbarungen vorgelegt werden können.

## **29 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

### **a) Vereinbarungen zu Arbeitszeitkonten bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH als vGA**

Bereits mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) hatte der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträgt. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird.

Diese zu einem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer ergangene Rechtsprechung hat das FG Rheinland-Pfalz mit seinem jüngsten Urteil vom 21.12.2016 (Aktenzeichen 1 K 1381/14, EFG 2017, 420) für den Fall fortgeführt, dass mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben sind.

Im Streitfall waren an der Stpfl., einer GmbH, in den Streitjahren F und G zu je 40 % sowie N zu 20 % beteiligt, diese waren auch zu Geschäftsführern bestellt. Nach den im Wesentlichen wortgleichen „Geschäftsführer-Verträgen“ führten die Geschäftsführer die Geschäfte der Gesellschaft und hatten die eigenverantwortliche Leitung und Überwachung des gesamten Geschäftsbetriebs nach Maßgabe des Gesetzes, des Gesellschaftsvertrags, einer etwaigen Geschäftsordnung für die Geschäftsführung und der Beschlüsse der Gesellschafterversammlung, sie waren alleingeschäftsführungs- und alleinvertretungsberechtigt. In 2007 traf die GmbH mit F, G und N gleichlautende „Vereinbarungen zur Entgeltumwandlung“ zur Ermöglichung der Gestaltung der Lebensarbeitszeit durch bezahlte Freistellung von der Arbeit („Flexibilisierung der Lebensarbeitszeit durch Ansammlung von Wertguthaben“). Die Geschäftsführer verzichteten danach zum Zweck der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase auf die Auszahlung von laufenden und/oder einmaligen Bezügen aus dem Arbeitsverhältnis.

Zu diesem Sachverhalt stellt das FG Rheinland-Pfalz fest, dass

- in der einkommensmindernden Bildung von Rückstellungen für die Arbeitszeitkonten ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der „Vereinbarungen zur Entgeltumwandlung“ vGA vorliegen,
- weil sich eine Vereinbarung, in der auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild eines „allzuständigen“ Geschäftsführers verträgt, denn eine solche entspräche – zeitversetzt – der mit der Organstellung unvereinbaren Abgeltung von Überstunden.
- Dies gelte gleichermaßen bei Bestellung mehrerer Geschäftsführer, da auch diese die durch die Gesamtausstattung abgegoltenen notwendigen Arbeiten selbst dann erledigen müssten, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordere.

Zudem sei im Streitfall auch anstellungsvertraglich jedem Geschäftsführer eine „Allzuständigkeit“ und damit die Gesamtverantwortung übertragen worden.

- Die Nichtanerkennung von Arbeitszeitkonten betreffe sowohl beherrschende als auch nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer.

#### **Hinweis:**

Das FG hat explizit die Revision beim BFH zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung in diesem Punkt sorgfältig zu beobachten ist. Ungeachtet dessen unterstreicht aber auch dieses Urteil ganz generell die ständige Rechtsprechung, nach der gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführern sorgfältig darauf zu achten ist, dass Verträge zwischen diesen und ihrer GmbH auch z.B. dem Fremdvergleich entsprechen.

#### **b) VGA im Falle einer Kapitalerhöhung bei einer KG**

Mit Urteil vom 19.12.2016 (Aktenzeichen 14 K 700/14, EFG 2017, 372) hat das FG Köln entschieden, dass eine Kapitalaufstockung in einer KG, bei der die Komplementär-GmbH neben den Kommanditisten am Gewinn und Verlust der KG beteiligt ist und nicht an der Kapitalaufstockung teilnimmt, nicht zwangsläufig zu einer vGA der Komplementär-GmbH an die Kommanditisten führt, auch wenn es sich bei den Kommanditisten um Gesellschafter der Komplementär-GmbH oder um nahestehende Personen handelt.

Im Streitfall lag – verkürzt dargestellt – eine KG vor, bei der eine GmbH alleinige Komplementärin (und Geschäftsführerin) mit einer Kapitaleinlage von 100 TDM und zwei natürliche Personen alleinige Kommanditisten (mit Einlagen von jeweils 50 TDM) waren; am Gewinn und Verlust waren nach dem Gesellschaftsvertrag alle Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitalanteile beteiligt. Die Söhne der beiden Kommanditisten waren jeweils die Geschäftsführer und zu je 50 % auch die Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Auf Drängen der Banken der KG wurden die Kapitalanteile der Kommanditisten aufgestockt, u.a. im Wege der Einbringung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück; die GmbH nahm an der Kapitalerhöhung nicht teil. Zudem übertrugen die Kommanditisten ihre Kommanditanteile zeitgleich jeweils an ihre Söhne.

Die steuerliche Betriebsprüfung würdigte die Kapitalerhöhung als vGA der Komplementär-GmbH an die Kommanditisten, die zum Zeitpunkt der Kapitalerhöhung zugleich Gesellschafter der GmbH waren und bewertete die Nichtteilnahme der GmbH an der Kapitalerhöhung sowie die Zustimmung dazu als unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und bezifferte die vGA in Höhe der übergebenen stillen Reserven.

Demgegenüber verneint das FG Köln das Vorliegen einer vGA, da eine solche eine Vermögensminderung des in der Steuerbilanz zu erfassenden Betriebsvermögens der GmbH voraussetzt. Da sich aber nach den für die GmbH geltenden Bilanzierungsgrundsätzen die Kapitalerhöhung der KG in der Steuerbilanz der GmbH nicht auswirke, sei eine Vermögensminderung in diesem Sinne nicht eingetreten.

#### **Hinweis:**

Das FG Köln weist explizit darauf hin, dass seine Entscheidung anders ausgefallen wäre, wenn die Komplementär-GmbH im Zuge der Kapitalaufstockung ein gesetzliches Bezugsrecht erlangt und auf dieses verzichtet hätte (wie z.B. bei der Kapitalerhöhung bei einer GmbH). Bei Kommanditgesellschaften hingegen sähen Handels- und Gesellschaftsrecht jedoch kein Bezugsrecht und auch keinen sonstigen Anspruch auf Teilhabe an der Kapitalaufstockung vor, so dass es an einem bilanzierungsfähigen Vorteil der Komplementär-GmbH fehle und eine vGA ausscheide.

---

## Hinweise zur Besteuerung von Investmentfonds

---

### 30 Grundlegende Neuausrichtung der Besteuerung ab 2018

Investmentfonds sind eine wichtige Form der Kapitalanlage. Diese werden nicht nur im Wege der Direktanlage eingesetzt, sondern oftmals auch im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenversicherungen gehalten. Die Anlage der Investmentfonds erfolgt in unterschiedlichsten Anlageklassen, seien dies Immobilien, Anleihen, Aktien oder Mischfonds.

Die derzeit und noch **bis zum 31.12.2017** geltende Fondsbesteuerung basiert auf dem **Transparenzprinzip**. Es wird für steuerliche Zwecke angenommen, dass die Erträge aus den Fonds unmittelbar beim Anleger zugeflossen sind. Im Kern wird damit bezweckt, dass die Anlage über einen Fonds steuerlich der Direktanlage gleichgestellt wird. Allerdings wird dieser Grundsatz in nicht wenigen Fällen durchbrochen. So werden z.B. thesaurierte Veräußerungsgewinne, also durch den Fonds erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen, bei denen die freigesetzten stillen Reserven nicht ausgekehrt, sondern für weitere Investitionen im Fondsvermögen verbleiben, nicht als ausschüttungsgleiche Erträge behandelt. Ihre Versteuerung erfolgt erst bei der Rückgabe bzw. Veräußerung des Anteilsscheins. Zudem gelten für thesaurierende Auslandsfonds Besonderheiten. Für den Stpfl. ist es für die Erstellung seiner Einkommensteuererklärung besonders misslich, dass sich die Besteuerungsgrundlagen nicht vollumfänglich aus den Jahressteuerbescheinigungen der Banken ergeben, sondern teilweise den Veröffentlichungen im Bundesanzeiger entnommen werden müssen.

Mit dem Beginn des Jahres **2018** findet nun eine grundsätzliche Neuorientierung hinsichtlich der Fondsbesteuerung statt. Zukünftig gilt grundsätzlich das sog. **Trennungsprinzip**. Die Fonds werden partiell körperschaftsteuerpflichtig und die Investorerträge der Anleger werden nach neuen Regeln besteuert. Ziel der Neukonzeption der Investmentbesteuerung ist die Schaffung eines Besteuerungssystems, das für die Anleger nachvollziehbar und einfacher als bisher sein soll.

#### Hinweis:

Fraglich ist, ob das Ziel der Vereinfachung der Investmentbesteuerung tatsächlich erreicht wird.

Zudem werden durch das Investmentsteuerreformgesetz bisherige EU-rechtswidrige Ungleichbehandlungen zwischen inländischen und ausländischen Investmentfonds weitestgehend ausgeräumt.

#### Hinweis:

Die folgenden Ausführungen gelten nur für Publikums-Investmentfonds.

Zu beachten ist, dass der Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes erweitert wird. Zukünftig gilt dieses Recht auch für geschlossene Fonds. Allerdings unterliegt dann wie bisher auch Investmentvermögen in der Rechtsform der Personengesellschaft (z.B. Investment-KG) nicht den Regeln des Investmentsteuergesetzes, sondern den allgemeinen Besteuerungsregeln.

#### Handlungsempfehlung:

Anleger sollten sich bereits in 2017 auf diese neue Situation einstellen. Bestehende Investments sind aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und bei neuen Investments sind die zukünftigen steuerlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Dies gilt insbesondere für mittel- und langfristige Engagements z.B. im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenversicherungen.

Dabei ist auch die Frage zu beantworten, ob sich der Anleger bei einer Fondsanlage steuerlich besser oder schlechter stellt als bei einer Direktanlage. Auch wenn die Investition in Fonds vor allem aus Gründen der Risikostreuung und der Nutzung eines professionellen Managements erfolgt, sollten keine steuerlichen Nachteile entstehen.

### 31 Besteuerung ab 1.1.2018

#### a) Grundzüge der Besteuerung der Fonds

Die Steuerreform bringt eine **partielle Körperschaftsteuerpflicht der in- und ausländischen Investmentfonds** mit sich. Die Investmentfonds werden zu eigenständigen Steuersubjekten. Im Ergebnis werden in- und ausländische Investmentfonds gleich besteuert.

Investmentfonds unterliegen ab 2018 mit ihren **inländischen Beteiligungseinnahmen**, also vor allem Dividenden, inländischen Immobilienerträgen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Veräußerung von inländischem Grundbesitz) und sonstigen inländischen Einkünften der Körperschaftsteuer.

Die ausländischen Dividenden unterliegen nicht der deutschen Körperschaftsteuer. Im Gegenzug ist die ausländische Quellensteuer nicht mehr anrechenbar. Da ausländische Dividenden nach den DBA-Regelungen im Ausland i.d.R. auch mit einem 15 %igen Quellensteuerabzug belastet sind, unterliegen im Ergebnis inländische und ausländische Dividenden auf Ebene des Fonds einer gleich hohen Steuerbelastung.

Andere im Investmentfonds anfallenden Erträge bleiben körperschaftsteuerfrei, werden also auf dieser Ebene nicht besteuert, z.B. Zinsen, Erträge aus Derivaten, ausländische Immobilienerträge, Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren oder nach § 17 EStG. Aus diesem Grund wird auch von einer partiellen Körperschaftsteuerpflicht gesprochen.

#### Hinweis:

Besonderheiten gelten für Fonds mit bestimmten Anlegergruppen. Soweit an einem Investmentfonds gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Anleger beteiligt sind, unterliegen die Einkünfte des Fonds nicht der Körperschaftsteuer. Das Gleiche gilt, wenn die Fondsanteile im Rahmen von Riester- oder Rürup-Verträgen gehalten werden. Soweit an einem Investmentfonds juristische Personen des öffentlichen Rechts oder von der Körperschaftsteuer befreite Anleger (z.B. Pensionskassen, Versorgungswerke) beteiligt sind, ist der Fonds von der Besteuerung der inländischen Immobilienerträge befreit.

#### b) Besteuerung der privaten Anleger

Der private Anleger hat die gezahlten Ausschüttungen des Fonds und die gutgeschrieben (thesaurierten) Ausschüttungen als Kapitaleinkünfte zu versteuern. Aus welchen Anlagequellen die Ausschüttung stammt (z.B. Kapitalanlage oder auch Immobilienanlage), ist zukünftig unbeachtlich. Im steuerlichen Privatvermögen kommt die **Abgeltungsteuer von 25 %** (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) zur Anwendung.

Das im neuen Recht verankerte Trennungsprinzip wird durch die sog. **Vorabpauschale** modifiziert. Im Ergebnis soll durch die Vorabpauschale erreicht werden, dass auch auf Fondsebene thesaurierte Erträge zeitnah beim Anleger versteuert werden.

Nach der gesetzlichen Regelung ist die Vorabpauschale der Betrag, um den die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahrs den Basisertrag für dieses Kalenderjahr unterschreiten. Der Basisertrag wird ermittelt durch Multiplikation des Rücknahmepreises des Investmentanteils zu Beginn des Kalenderjahrs mit 70 % des Basiszinses, welcher vom Bundesfinanzministerium veröffentlicht wird. Für 2016 betrug der Basiszinssatz 1,1 %.

Rechnerisch kann dies wie folgt dargestellt werden:

	Rücknahmepreis zu Beginn des Kalenderjahres
*	70 %
*	Basiszinssatz (z.Zt. 1,1 %)
=	Basisertrag
maximal	Wertsteigerung des Fonds im Kalenderjahr
abzgl.	Ausschüttungen des Fonds im Kalenderjahr
=	Vorabpauschale

#### Hinweis:

Bei einer Besteuerung nach dem strengen Trennungsprinzip wäre eine Steuer nur auf Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne angefallen. Bei thesaurierenden Fonds wäre es bis zur Veräußerung nicht zu einer steuerlichen Erfassung gekommen. Die Vorabpauschale vermeidet diesen gänzlichen Steuerstundungseffekt und führt zu einer laufenden Versteuerung der risikolosen Marktverzinsung. Der spätere Veräußerungsgewinn der Fondsanteile wird folgerichtig um die während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschalen gemindert.

Die Belastung der Erträge auf Ebene des Fonds mit Körperschaftsteuer oder Quellensteuer wird auf Anlegerebene durch eine **Teilfreistellung** der Erträge berücksichtigt. Die Teilfreistellung knüpft aber nicht an die tatsächliche steuerliche Vorbelastung des Fonds an, sondern erfolgt in pauschaler Weise. Dabei werden die Fonds anhand von gesetzlichen Schwellenwerten in verschiedene Klassen eingeordnet. Maßgeblich hierfür sind im Grundsatz die Anlagerichtlinien des Fonds:

- **Aktiefonds:** liegen vor, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % des Vermögens in Kapitalbeteiligungen (insbesondere Aktien) angelegt wird;
- **Mischfonds:** liegen vor, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 25 % des Vermögens in Kapitalbeteiligungen angelegt wird;
- **Immobilienfonds:** liegen vor, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % des Vermögens in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften angelegt wird.

Die Teilfreistellung erfolgt für Privatanleger (andere Teilfreistellungssätze sind für Anlagen in einem Betriebsvermögen und bei Kapitalgesellschaften als Anleger vorgesehen) wie folgt:

- **Aktiefonds:** 30 % der Erträge;
- **Mischfonds:** 50 % der Aktienteilfreistellung und damit per Saldo 15 % der Fondserträge bleiben steuerfrei;
- **Immobilienfonds:** 60 % der Erträge bleiben steuerfrei; bei Immobilienfonds, die zu mehr als 50 % in ausländische Immobilien und Auslands-Immobilien-Gesellschaften angelegt sind, bleiben 80 % der Erträge steuerfrei;
- **andere Fonds:** keine Teilfreistellung.

#### Hinweis:

Bei einer inländischen Depotverwahrung wird durch die auszahlenden Stellen bei Privatanlegern ein abgeltender Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen. Die Teilfreistellung wird dabei auf Basis der Anlagebedingungen des Fonds berücksichtigt. Damit wird im Grundsatz vermieden, dass die Fondserträge in die Einkommensteuerveranlagung einfließen müssen.

Zusammengefasst ergeben sich auf Ebene der Anleger Erträge aus drei Quellen, die unter Berücksichtigung der Teilfreistellung als Kapitalerträge zu erfassen sind und damit grundsätzlich alle der Kapitalertragsteuer – mit Abgeltungswirkung – unterliegen:

1. **Ausschüttungen;**
2. **Vorabpauschale;**
3. **Anteilsveräußerung/Anteilrückgabe:** Gewinn bzw. Verlust abzüglich der während der Besitzzeit angesetzten Vorabpauschale.

**Hinweis:** Die Vorabpauschale gilt am ersten Werktag des Folgejahrs als zugeflossen und unterliegt der Kapitalertragsteuer. Da tatsächlich aber keine Liquidität zufließt, muss die Kapitalertragsteuer vom Anleger (soweit nicht der Sparerpauschbetrag greift, was oft der Fall sein wird) aus vorhandener Liquidität auf dem Konto getragen werden.

### c) Steuerliche Konsequenzen der Neuregelung

Im Folgenden wird anhand einer **Beispielrechnung** auf die wesentlichen steuerlichen Konsequenzen hingewiesen.

In einem ersten Schritt wird beispielhaft dargestellt, wie sich die **Investition in inländische Aktien, Rentenpapiere oder in einen thesaurierenden Rentenfonds** jeweils im Vergleich zwischen Fondsanlage und Direktanlage steuerlich darstellt. Dabei wird bei den ausschüttenden Fonds davon ausgegangen, dass die Ausschüttungen den Basisertrag übersteigen, so dass es nicht zu einer pauschalen Vorabbesteuerung kommt. Bei der Aktienausschüttung wird bei der Fondsanlage vom Vorliegen eines Aktienfonds (Aktienquote  $\geq 51\%$ ) ausgegangen.

Anlage	inländische Aktien – ausschüttend		Rentenpapiere – ausschüttend		Rentenpapiere – thesaurierend	
	Fondsan- lage	Direktan- lage	Fondsan- lage	Direktan- lage	Fondsan- lage	Direktan- lage
Erträge Anlage	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
Besteuerung Fondsebene (Körperschaftsteuer zzgl. SolZ)	15,825		0,000		0,000	
Nettoertrag Fondsebene	84,175		100,000		100,000	
Anteilswert (Annahme)					3333,00	0
Vorabpauschale					25,664	
Teilfreistellung in %	30 %		0 %		0 %	
Teilfreistellung	25,253		0,000		0,000	
BMG Zinsabschlags- steuer	58,922	100,000	100,000	100,000	25,664	100,000
Zinsabschlagsteuer (zzgl. SolZ)	15,541	26,375	26,375	26,375	6,769	26,375
<b>Nettoertrag Anleger</b>	<b>68,634</b>	<b>73,625</b>	<b>73,625</b>	<b>73,625</b>	<b>93,231</b>	<b>73,625</b>
Beachte:					spätere Belas- tung der Veräuße- rung	

Diese Zahlen verdeutlichen, dass sich die Investition in einem ausschüttenden Fonds aus steuerlicher Sicht leicht nachteilig gegenüber der Direktanlage in Aktien darstellt. Bei der Fondsanlage erfolgt eine steuerliche Belastung auf drei Ebenen, nämlich jeweils beim Investitionsobjekt selbst, beim Fonds und beim Anleger.

#### Hinweis:

Als vorteilhafter gegenüber der Direktanlage erweisen sich allerdings Aktienfonds hinsichtlich der Veräußerungsgewinne. Diese Erträge unterliegen auf Fondsebene nicht der Körperschaftsteuer, so dass sich verbunden mit der Teilfreistellung auf Anlegerseite ein deutlicher steuerlicher Vorteil gegenüber der Direktanlage ergibt. Insoweit ist also letztlich die Anlagestrategie des Fonds entscheidend. Insoweit werden bei den Fonds auch Anpassungen im Hinblick auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen erfolgen.

Deutliche Vorteile zeigen sich in diesem Beispielsfall für einen thesaurierenden Rentenfonds. Dies liegt darin begründet, dass die wegen des aktuell niedrigen Zinsniveaus geringe Vorabpauschale zu einem deutlichen Steuerstundungseffekt führt.

Anders stellt sich die Situation bei Immobilieninvestitionen dar, wobei hinsichtlich etwaiger Veräußerungsgewinne bei einer Direktanlage von einer Haltedauer von mindestens zehn Jahren ausgegangen wird:

Anlage	inländische Immobilien – nur Mieterträge		inl. Immobilien – nur Veräußerungsgewinne	
	Fondsanlage	Direktan- lage	Fondsanlage	Direktan- lage
Erträge Anlage	100,000	100,000	100,000	100,000
Besteuerung Fondsebene (Körperschaftsteuer zzgl. SolZ)	15,825		15,825	
Nettoertrag Fondsebene	84,175		84,175	
Teilfreistellung in %	60 %		60 %	
Teilfreistellung	50,505		50,505	
BMG Zinsabschlagsteuer	33,670	100,000	33,670	100,000
Einkommensteuer (max. 45 %)		47,475		
Zinsabschlagsteuer (zzgl. SolZ)	8,880		8,880	
Nettoertrag Anleger	75,295	52,525	75,295	100,000

Während der Investmentfonds hinsichtlich der laufenden Erträge – jedenfalls bei einer Belastung des Investors mit dem Einkommensteuerspitzenatz, welcher bei der Direktanlage auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfällt – deutlich besser dasteht, werden mögliche Veräußerungsgewinne in der Direktanlage besser gestellt, da diese nach einer Haltedauer von zehn Jahren steuerfrei vereinnahmt werden können.

#### Hinweis:

Es ist zu beachten, dass die steuerlichen Effekte von dem jeweiligen Einzelfall abhängen. Insoweit können die vorstehenden Beispielsfälle nur bestimmte Effekte aufzeigen.

Ferner ist die steuerliche Belastung auch nur ein Entscheidungsfaktor bei der Anlage. Für den Fonds können auch die Risikostreuung und die Nutzung des professionellen Managements sprechen. Diese Aspekte sind im Rahmen eines Investments sorgfältig abzuwägen.

#### **d) Übergangbesteuerung zum neuen Recht**

Der Systemwechsel bei der Besteuerung erfordert Übergangsregelungen, die die Gewinne und Verluste unter dem bis zum 31.12.2017 geltenden Recht abrechnen, da insoweit noch andere Besteuerungsregeln gelten.

Anteile, die bereits zum 31.12.2017 im Depot sind, gelten zum 31.12.2017 als veräußert und zum 1.1.2018 als angeschafft. Als Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ist der letzte im Kalenderjahr 2017 festgesetzte Rücknahmepreis anzusetzen. Die Versteuerung des fiktiven Gewinns erfolgt allerdings zunächst nicht, sondern erst beim tatsächlichen Verkauf der Anteile. Bis zu diesem Zeitpunkt werden die entsprechenden Werte von der depotführenden Stelle festgehalten.

Daneben wird der Übergang auf das neue Recht durch einen personenbezogenen Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile, also solche, die vor Einführung der Abgeltungsteuer am 1.1.2009 erworben worden sind, sichergestellt: Wertveränderungen, die ab dem 1.1.2018 eintreten, bleiben bis zu einem Betrag von 100 000 € pro Anleger steuerfrei. Der Freibetrag wird vom Finanzamt verwaltet und bis zu seinem Verbrauch jährlich gesondert festgestellt. Eine Geltendmachung erfolgt über die Einkommensteuer-Veranlagung. Gewinne, die bis zum 31.12.2017 angefallen sind, also der Veräußerungsfiktion unterliegen, bleiben bei Alt-Anteilen voll steuerfrei.

Weiterhin ist ein Bestandsschutz für vor dem 1.1.2005 abgeschlossene fondsgebundene Lebensversicherungen vorgesehen: Die Auszahlung ist weiterhin steuerfrei, wenn ein Mindesttodesfallschutz sowie fünf Jahresbeiträge vereinbart wurden und die Mindestlaufzeit von zwölf Jahren eingehalten wird.

### **32 Besondere Praxisaspekte aus Sicht privater Anleger**

#### **a) Abgeltender Kapitalertragsteuerabzug bei Inlandsverwahrung**

Werden die Anteilsscheine bei einer inländischen Depotstelle – z.B. einem Kreditinstitut – verwahrt, so ist sichergestellt, dass ein abgeltender Kapitalertragsteuerabzug erfolgt und im Grundsatz keine Steuererklärung für die Erträge abzugeben ist.

Insoweit tritt im Vergleich zum bisherigen Recht eine Vereinfachung ein. Dies gilt insbesondere für ausländische thesaurierende Fonds. Bis einschließlich 2017 müssen die ausschüttungsgleichen Erträge aus thesaurierenden Auslandsfonds über die Steuererklärung jährlich erklärt werden. Die dem Anleger ausgestellte Jahressteuerbescheinigung des inländischen depotführenden Kreditinstituts enthält hierfür regelmäßig Angaben über die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge, die nachrichtlich mitgeteilt werden. Ab 2018 werden diese bei Verwahrung im Inland über den Kapitalertragsteuerabzug erfasst.

#### **Hinweis:**

Werden die Fondsanteile allerdings im Ausland verwahrt, so ist die Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung durchzuführen. Die notwendigen Daten können vielfach bei der ausländischen verwahrenden Stelle erfragt werden. Hierfür können Gebühren anfallen. Hinzuweisen ist auch auf den automatischen internationalen Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden, der im Grundsatz ab dem Jahr 2017 greift.

### b) Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenversicherungen

Fonds, deren Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenversicherungen gehalten werden, werden von der Besteuerung freigestellt. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Erträge aus diesen Produkten der nachgelagerten Besteuerung unterliegen, also erst bei Auszahlung auf Anlegerebene versteuert werden.

Damit ergeben sich ab 2018 folgende Regeln zur Besteuerung:

f	Riester-Fondssparplan	Rürup-Rente mit Fonds
Förderung bei der Einkommensteuer	Zulage oder Sonderausgabenabzug	Sonderausgabenabzug
Besteuerung auf Fondsebene	keine Körperschaftsteuer	keine Körperschaftsteuer
Besteuerung auf Anteilseignerebene	<ul style="list-style-type: none"> <li>– keine Versteuerung der Investorerträge</li> <li>– bei späterer Auszahlung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– nachgelagerte Besteuerung: Riesterbesteuerung bei staatlicher Förderung</li> <li>– ohne staatliche Förderung (Zulage): Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz</li> </ul> </li> <li>– keine Teilfreistellung wie bei Fondsanlagen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– keine Versteuerung der Investorerträge</li> <li>– bei späterer Auszahlung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– Besteuerung der Rente mit dem Besteuerungsanteil (wie gesetzliche Rentenversicherung)</li> <li>– keine Teilfreistellung wie bei Fondsanlagen</li> </ul> </li> </ul>

### c) Dachfonds

Ein Dach-Investmentfonds liegt dann vor, wenn der Fonds Anteile an anderen Investmentfonds (Zielfonds) erwirbt. Insoweit gelten Besonderheiten bei den Grenzen für die Einstufung hinsichtlich der verschiedenen Klassen der Teilfreistellung.

Gesetzlich vorgegeben ist für Dachfonds, dass 51 % des Werts der Anteile an einem Aktienfonds als Kapitalbeteiligung anzusehen sind. Bei einer Beteiligung an einem Mischfonds gelten 25 % als Kapitalbeteiligung. Erfolgt die Anlage des Dachfonds in einen Immobilienfonds, so gelten 51 % des Zielfonds als Immobilien.

Aufgrund der üblichen Liquiditätsreserve führen diese Regeln dazu, dass Dachfonds regelmäßig die Teilfreistellung von 30 % nicht erreichen. Hält z.B. ein Dachfonds eine Liquiditätsreserve von 10 % und investiert das restliche Vermögen in Ziel-Aktienfonds, so liegt die Kapitalbeteiligungsquote bei  $90 \% \cdot 51 \% = 45,9 \%$  und damit unter den erforderlichen 51 % für die 30 %ige Teilfreistellung bei einem Aktienfonds. Der Aktien-Dachfonds-Anteilseigner bekommt damit nur die 15 %ige Befreiung eines Misch-Dachfonds eingeräumt.

Auch Immobilien-Dachfonds erhalten in der Regel keine Teilfreistellung.

### d) Anleger mit geringen Kapitaleinkünften

Investieren Anleger unmittelbar z.B. in Aktien oder Anleihen, so ergibt sich eine vollständige Steuerfreistellung, wenn die Kapitalerträge den Sparer-Pauschbetrag nicht übersteigen oder eine Nichtveranlagungsbescheinigung vorgelegt werden kann.

Erfolgt die Anlage nun in Investmentfonds, so wird die Körperschaftsteuer auf Ebene des Fonds definitiv. Dies ist ein – wenn auch nur geringfügiger – Nachteil der Fondsanlage.