

STEUERRECHT IM FOCUS

Ausgabe 2 Juni 2017

Herzlich willkommen

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

fallen in einem Unternehmen nicht nur vorübergehend Verluste an und führt die Tätigkeit auf Dauer nicht zu positiven Einkünften, wird von der Finanzverwaltung eine Liebhaberei angenommen. Bei einer solchen Qualifikation der Einkünfte werden die Tätigkeiten der privaten Lebensführung zugeordnet. Damit können Verluste steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Neben dem Ärger über die Finanzverwaltung keimt bei vielen Steuerpflichtigen die Hoffnung, ihren Betrieb dauerhaft aus dem Blickfeld der Finanzverwaltung entfernt zu haben. Dass dies leider nicht so ist und wann sich das Finanzamt wieder meldet, schildert unser Steuerberater Manfred Kröger in seinem Artikel „Veräußerung eines Liebhabereibetriebes“.

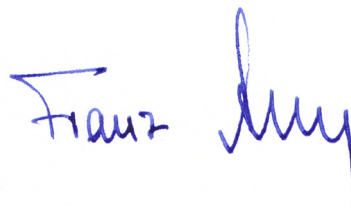
Wie in vielen Bereichen unseres Lebens wird auch in steuerlichen Fragestellungen der Europäische Gerichtshof (EuGH) angerufen. Eine wichtige Anfrage betraf die Berechnungsweise und der Aufteilungsschlüssel des Vorsteuerabzugs bei einer Führungsholding sowie die Klärung der Frage, ob die deutsche Beschränkung der Organgesellschaften auf juristische Personen unionsrechtskonform ist. Unser

Steuerberater Christian Goldkuhle erläutert in seinem Artikel die Entscheidung des EuGH und die Neuerungen.

Der Werbungskostenabzug bei der Wohnungsvermietung setzt nicht voraus, dass schon Mieteinnahmen zufließen. Allerdings muss der Eigentümer glaubhaft nachweisen, dass die Absicht besteht, mit der Wohnung Einkünfte zu erzielen. Unsere Steuerberaterin Yvonne Gausemeier erläutert die Möglichkeiten und Grenzen des Werbungskostenabzugs anhand eines neuen Urteils des Finanzgerichts Nürnberg.

Wir hoffen, Ihnen mit unseren Artikeln einige interessante Hinweise geben zu können und stehen selbstverständlich bei Fragen gerne zur Verfügung.

Ihr

A handwritten signature in blue ink, consisting of the name 'Franz' followed by a stylized 'May'.

INHALT

Einkommensteuer	3
Veräußerung eines Liebhabereibetriebes <i>Manfred Kröger, Steuerberater</i>	
Ausgleichsfähige Verluste aufgrund Einlagen gemäß § 15a EStG <i>Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/ Fachberaterin für internationales Steuerrecht</i>	
Anteilsveräußerung unter nahe stehenden Personen <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Aufteilung vorab entstandener Werbungskosten in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil bei verbilligter Vermietung <i>Yvonne Gausemeier, Steuerberaterin</i>	
Erbschaftsteuer	8
Verzicht eines Ehegatten auf höheren Zugewinnausgleich <i>Franz Anwey, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater</i>	
Internationales Steuerrecht	10
Keine Verdrängung § 50d Abs. 8 EStG durch zeitlich nachgelagerte DBAs <i>Frauke Tuschen, Steuerberaterin/Rechtsanwältin/ Fachberaterin für internationales Steuerrecht</i>	
Umsatzsteuer	11
Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften <i>Christian Goldkuhle, Steuerberater</i>	
Bilanzsteuerrecht	13
Betrieblich genutztes Gebäude auf dem privaten Grundstück des Ehegatten <i>Bianca Kopp, Steuerberaterin</i>	
Vereinsrecht	14
Sportliche Veranstaltungen gemäß § 67a AO <i>Birgit Meier-Anwey, Steuerberaterin</i>	

Veräußerung eines Liebhabereibetriebes

Manfred Kröger
Steuerberater

Mit einer Entscheidung vom 11.05.2016 (XR 15/15) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass die Veräußerung und Aufgabe eines Liebhaberei-Betriebs eine (steuerrelevante) Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG darstellt. Ein etwaiger Veräußerungs- oder Aufgabegewinn hieraus sei daher steuerpflichtig, jedenfalls soweit er auf die einkommensteuerlich relevante Phase des Betriebs entfällt.

Die Steuerpflicht von Einkünften setzt eine nachhaltige nachgewiesene Gewinnerzielungsabsicht voraus. In solchen Fällen, in denen Betriebe regelmäßig Gewinne machen, stellt sich die Abgrenzungsfrage zwischen „Gewinnerzielung“ und „Liebhaberei“ folgerichtig nicht. Es gibt allerdings auch Betriebe, die über eine längere Zeit ausschließlich Verluste machen und bei denen versucht wird, diese im Rahmen der Einkommensteuererklärungen mit positiven anderen Einkünften zu verrechnen. Gelingt es dem Steuerpflichtigen in solchen Fällen nicht, seine langfristige Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen, bleiben entsprechende Verluste als „Liebhaberei“ außer Ansatz.

In dem vom BFH entschiedenen Fall betrieben die Klägerin (K) und ihr Ehemann (E) seit 1983 ein Hotel in der Rechtsform einer GbR. Die GbR erwirtschaftete von Beginn an bis einschließlich 1999 Verluste von insgesamt über 6 Mio. EUR. Im Jahr 2001 verständigte sich die GbR mit dem Finanzamt dahingehend, dass der Hotelbetrieb ab 1994 als Liebhabereibetrieb zu qualifizieren sei. Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der in einem Betrieb beim Übergang zur Liebhaberei ruhenden stillen Reserven stellte das Finanzamt die stillen Reserven für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens insgesamt auf 1.500.000 EUR fest.

Ab 1994 wurden folglich keine einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Einkünfte

aus dem Hotelbetrieb mehr vorgenommen. Die Klägerin veräußerte zum 01.09.2008 das Hotel für 1.850.000 EUR. Die Klägerin begründete dies mit einem Notverkauf wegen Überschuldung auf Veranlassung der Hausbank. Die Klägerin machte in der ESt-Erklärung 2008 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsverlust i. H. v. 900.000 EUR geltend. Die jeweiligen Buchwerte zum 31.12.2007 hatten insgesamt 2.750.000 EUR betragen. Das FA korrigierte jedoch diesen Betrag durch Addition der festgestellten stillen Reserven für das Hotelgrundstück i. H. v. 1.500.000 EUR und kam so auf einen gewerblichen Veräußerungsgewinn von 600.000 EUR. Das Finanzgericht bestätigte nicht nur die Auffassung der Finanzverwaltung, es ging sogar davon aus, dass das Finanzamt einen höheren Veräußerungsgewinn, nämlich in Höhe der insgesamt festgestellten stillen Reserven, hätte versteuern müssen.

Der BFH bestätigte die Auffassung des FG und wies die Revision der K als unbegründet zurück.

Der Übergang zur Liebhaberei ab dem Jahr 1994 hatte noch keine Betriebsaufgabe zur Folge. Erst die Veräußerung des Hotelbetriebs im Jahr 2008 hat zu einem dem Grunde nach als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassenden steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn geführt. Sowohl FG als auch BFH sind der Rechtsauffassung, dass eine Nachversteuerung der stillen Reserven solange unterbleibt, bis der Betrieb aufgegeben, veräußert oder einzelne Wirtschaftsgüter entnommen, bzw. verkauft werden. Durch die Festschreibung im Zeitpunkt des Übergangs unterliegt immer der Betrag der Versteuerung, der für das jeweilige Wirtschaftsgut in eine zum Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei aufgestellte Übergangsbilanz einzustellen gewesen wäre und nicht ein in der Zukunft liegender Buchwert oder Veräußerungspreis. Damit bleibt ein Wertverlust, der in dem Zeitraum der „Liebhaberei“ stattgefunden hat, steuerlich unberücksichtigt.

Damit ist der BFH der Auffassung des Finanzgerichts gefolgt, dass grundsätzlich sogar die gesamten festgestellten stillen Reserven vorbehaltlich der Veräußerungskosten im Jahr 2008 als Veräußerungsgewinn hätten versteuert werden müssen. Damit wären in diesem Fall die steuerlichen Folgen noch deutlich größer als die, die durch die Finanzverwaltung festgestellt wurden. Auf Grund des bestehenden Verböserungsverbots konnten die Gerichte allerdings nicht über die Feststellungen der Finanzverwaltung hinausgehen. Folgerichtig blieb es „nur“ bei dem vom Finanzamt angenommenen Veräußerungsgewinn. Richtigerweise hätte die Klägerin also sogar noch mehr versteuern müssen, namentlich alle auf Ende 1993 festgestellten stillen Reserven (in diesem Fall: 1.500.000 EUR). Sie hatte also letztlich noch „Glück im Unglück“.

Dieses Urteil sollte jene Steuerpflichtigen sensibilisieren, die einen festgestellten Liebhaberei-Betrieb (weiter-)führen und meinen, der Betrieb sei komplett von jeder einkommensteuerlichen Relevanz entbunden. Jedenfalls dann nicht, wenn es vor der Liebhaberei-Phase auch eine einkommensteuerlich relevante (gewerbliche) Phase des Betriebs gegeben hat.

Ausgleichsfähige Verluste aufgrund Einlagen gemäß §15a EStG

Frauke Tuschen

*Rechtsanwältin, Steuerberaterin und
Fachberaterin für internationales Steuerrecht*

Die Verlustverrechnung ist für Kommanditisten, als in der Haftung beschränkt Beteiligte an einer Personengesellschaft, nur bis zur Höhe der Hafteinlage ohne Einschränkungen möglich. Übersteigen die Verluste diese Einlage, greifen die Beschränkungen des §15a EStG. Diese Regelung wurde in den letzten Jahren verschärft. Diese Änderungen erfolgten auch als sogenannte „Nichtanwendungsgesetze“, um die zu dieser Norm ergangene für den Steuerpflichtigen günstige höchstrichterliche Rechtsprechung gegenstandslos werden zu lassen.

In einer Entscheidung vom 02.02.2017 nimmt der BFH noch einmal Stellung zu den Einlagen, die neben der Hafteinlagen zu berücksichtigen sind. Der Entscheidung lag folgender Fall zugrunde. An einer KG waren 3 Kommanditisten beteiligt zu den Anteilen $\frac{1}{2}$, $\frac{1}{4}$ und $\frac{1}{4}$. Ein Kommanditist mit einer $\frac{1}{4}$ Beteiligung erwarb von dem Mitgesellschafter dessen $\frac{1}{4}$ Beteiligung und dessen Forderungen gegenüber der KG aus variablen Konten gegen Zahlung eines Betrags von 55.000 EUR. Aufgrund dieses Erwerbes wurde in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers ein Firmenwert aus Kaufpreis und Forderungen von 251.965,51 EUR ausgewiesen. Dieser wurde jährlich zu $\frac{1}{15}$ abgeschrieben. Diese Abschreibungsbeträge berücksichtigte das Finanzamt in den folgenden Jahren. Für die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 setzte das Finanzamt verrechenbare Verluste in Höhe von 21.609,50 EUR für 2006 und 84.520,85 EUR für 2007 fest. Diese bestanden jeweils

aus dem Abschreibungsbetrag aus der Ergänzungsbilanz von rd. 16.000,00 EUR und dem laufenden Verlust aus der Gesamthandsbilanz. Mit den Einsprüchen begehrt die KG die Änderung der Festsetzungen und verlangte für 2006 die Verluste von 21.609,50 EUR in voller Höhe als ausgleichsfähig zu behandeln. Für 2007 beehrte die KG den Verlust in Höhe von 33.395,50 EUR als ausgleichsfähig zu behandeln, weil die Zahlung des Kaufpreises von 55.000,00 EUR durch den einen Gesellschafter noch zu berücksichtigen ist.

Einspruch und Klage gegen die festgestellten verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht hat in seiner Entscheidung festgestellt, der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Zahlung des Kaufpreises durch den übernehmenden Kommanditisten an den ausscheidenden Kommanditisten ist nicht als Einlage im Sinne von § 15a EStG zu werten.

Auch die Revision gegen die Entscheidung des Finanzberichts blieb erfolglos. In seiner Entscheidung geht er noch einmal auf den Regelungsinhalt der Norm vor und nach deren Änderung ein und erläutert noch einmal, was eine Einlage ist. Danach kommen als Einlagen nur Leistungen des Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen in Betracht. Nur dann unterliegt diese Leistung dem Zugriff der Gesellschaftsgläubiger und ist mit der erweiterten Außenhaftung des Kommanditisten nach § 15a EStG vergleichbar. Zahlungen an dritte Personen belasten zwar auch den Gesellschafter, sie vergrößern aber -anders als eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen oder die Erhöhung der persönlichen Haftung- nicht das dem Zugriff der Gesellschaftsgläubiger unterliegende Vermögen. Für die Einlage muss dem Vermögen der Gesellschaft etwas für die Rechnung des Gesellschafters zugeflossen sein, dass den bilanziellen Unternehmenswert mehrt, also die Aktiva des Unternehmens erhöht oder die Passiva mindert. Daran fehlt es, wenn der Kommanditist zum Erwerb des Anteils Zahlungen an den veräußernden Gesellschafter leistet. Die Zahlung des Kaufpreises kommt damit als Einlage mangels Zugriff der Gesellschaftergläubiger nicht als Einlage in Betracht.

Fazit:

Auch wenn die Entscheidung zum alten Recht ergangen ist, als „vorgezogene“ Einlagen möglich waren, ist mit dieser Entscheidung noch einmal klargestellt worden, dass Einlagen, die für eine Verlustnutzung getätigt werden, einen Zufluss im Gesamthandsvermögen erfordern. Diese Aussage ist auch für die aktuelle Rechtslage noch gültig.

Anteilsveräußerung unter nahestehenden Personen

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

Verträge zwischen nahestehenden Personen unterliegen immer der besonderen Beobachtung der Finanzverwaltung; so auch die Übertragung eines GmbH-Geschäftsanteils zu keinem oder nur einem symbolischen Kaufpreis.

In dem vorliegenden Fall stritten sich die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung darüber, ob die Übertragungen von GmbH-Gesellschaftsanteilen vom Vater auf die Kinder zu steuerlich beachtlichen Veräußerungsverlusten geführt haben.

Der Vater war Alleingesellschafter der A-GmbH und der B-GmbH. Er übertrug seine Geschäftsanteile an der A-GmbH auf seinen Sohn und seine Geschäftsanteile an der B-GmbH auf seine Tochter. Der Kaufpreis betrug jeweils 1 EUR mit der Begründung, der Kaufpreis trage der dauerhaften Ertraglosigkeit der Gesellschaften Rechnung.

Das zuständige Finanzamt und das angerufene Finanzgericht lehnten die Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten beim Vater ab. Sie waren der Auffassung, dass die Anteilsübertragungen nicht entgeltlich und deshalb keine Veräußerungen waren.

Der BFH hat sich der Auffassung der Vorinstanz mit folgender Begründung angeschlossen:

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Die Veräußerung ist die Übertragung von Anteilen gegen Entgelt. Der Erwerber muss daher grundsätzlich eine Gegenleistung erbringen. Eine Veräußerung kann allerdings auch vorliegen, wenn ein Entgelt nicht oder lediglich in symbolischer Höhe von z.B. 1 EUR vereinbart und geleistet wird. Das ist der Fall, wenn der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos ist.

Ob eine unentgeltliche Veräußerung oder eine Schenkung ohne Bereicherung vorliegt, richtet sich im Einzelfall nach dem Gesamtbild der objektiven Umstände sowie dem Willen und den Vorstellungen der Parteien.

Der BFH erkennt an, dass bei der Übertragung eines wertlosen GmbH-Anteils ohne Entgelt zwischen fremden Dritten in der Regel eine Veräußerung anzunehmen ist. Diese Vermutung gilt jedoch nicht ausnahmslos für Verträge zwischen einander nahestehenden Personen, denn bei ihnen kann nicht unterstellt werden, dass sie Leistung und Gegenleistung im Regelfall nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt haben.

Wurde bei der Übertragung eines Anteils zwischen einander nahestehenden Personen keine oder lediglich nur ein symbolischer Kaufpreis vereinbart, kann nach Ansicht des BFH eine Veräußerung ohne Gegenleistung nur angenommen werden, wenn feststeht, dass der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos ist. Dies erfordert im Regelfall eine Bewertung des Anteils.

Dass die übertragenen Anteile im vorliegenden Fall nicht wertlos waren, machte der BFH an zwei Tatsachen fest:

- Beide Unternehmen wurden nach der Übertragung fortgeführt. Eine Bewertung zu Zerschlagungswerten hatte das FG damit zu Recht abgelehnt.
- Der Vater hatte kurz vor der Übertragung die Gesellschaften weitgehend entschuldet und dadurch eine bestehende bilanzielle Überschuldung beseitigt.

Der BFH hat den positiven Substanzwert der Unternehmen in Höhe des bilanziellen Eigenkapitals als Indiz für eine Werthaltigkeit der Anteile damit höher bewertet als die unstreitig in beiden Unternehmen anhaltende negative Ertragssituation.

Das Fazit des BFH in diesem Urteil ist: Haben einander nahe stehende Personen für die Übertragung eines GmbH-Geschäftsanteils keinen oder lediglich einen symbolischen Kaufpreis vereinbart, kann eine Veräußerung (ohne Gegenleistung) nur angenommen werden, wenn feststeht, dass der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos war. Dies konnte im vorliegenden Fall von den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden. Die subjektiven Tatsachen sprachen nicht für eine Wertlosigkeit der Anteile.

Konsequenzen für die Praxis:

Dieses Urteil sowie ein weiteres BFH-Urteil in einem vergleichbaren Fall zeigen, dass Verträge über Anteilsveräußerungen dem Fremdvergleich unterliegen, wenn sie unter einander nahestehenden Personen geschlossen werden.

Um den Fremdvergleich und damit die Behauptung, dass beide Gesellschaften wegen anhaltender Verluste für einen Erwerber mit Null anzusetzen waren, substantiiert und nachvollziehbar darzustellen, sollte die Bewertung z.B. durch ein unabhängiges Sachverständigengutachten verifiziert werden.

Die allgemeine Aussage, dass dauernde Verluste für eine Bewertung mit Null sprechen, ersetzt nicht den konkreten Vortrag, dass dies auch im Einzelfall so ist.

Dabei kann nicht verlangt werden, dass vor jeder Übertragung unter nahe stehenden Personen ein Gutachten eingeholt wird. Es muss den Beteiligten auch möglich sein, nachträglich darzulegen und gegebenenfalls zu beweisen, dass der übertragene Anteil wertlos war. Trotzdem ist es für die Beweisführung hilfreich, sich vor Übertragung über die objektive Werthaltigkeit der zu übertragenden Anteile Gedanken gemacht und diese Gedanken schriftlich niedergelegt zu haben.

Aufteilung vorab entstandener Werbungskosten in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil bei verbilligter Vermietung

Yvonne Gausemeier
Steuerberaterin

Mit Urteil vom 27. Januar 2017 (AZ 4-K-764/16) wurde durch das Finanzgericht Nürnberg entschieden, dass die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wegen verbilligter Vermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) vorzunehmende Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auch für die vorab entstandenen Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) gilt.

Die umgehende Renovierung und verbilligte Vermietung einer geerbten Eigentumswohnung an den Sohn spricht dafür, dass insoweit keine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

Dem o.g. Urteil liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die verheirateten Kläger wurden für das Streitjahr 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger erzielten als technischer Angestellter bzw. Altenpflegerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiterhin erklärten sie einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 9.645 EUR.

Bei dem Mietobjekt handelt es sich um eine Eigentumswohnung, die der Kläger im Streitjahr von seiner Mutter geerbt hatte. Mieteinnahmen wurden nicht erklärt. In den Werbungskosten sind auch Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 7.403 EUR enthalten. Laut Mietvertrag hat die Wohnung eine Größe von 73 qm. Sie wurde einschließlich einer Garage ab dem 01.04.2013 an den Sohn der Kläger für monatlich 250 EUR zzgl. einer Nebenkostenpauschale in Höhe von 90 EUR vermietet.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2012 wurde durch das Finanzamt eine anteilige Abschreibung in Höhe von 382 EUR zzgl. weiterer Werbungskosten und somit negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.627 EUR berücksichtigt. Die Steuerfestsetzung erging hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegen nicht abschließend zu beurteilender Überschusserzielungsabsicht vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2012 legten die Eheleute keinen Einspruch ein.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Folgejahr prüfte das Finanzamt die erklärten Mieteinnahmen dahingehend, ob eine verbilligte Vermietung im Sinne des § 21 Abs. 2 EStG vorliegt, da es sich bei dem Mieter um den Sohn der Kläger handelt. Es kam zu dem Ergebnis, dass die vereinbarte Miete lediglich 53,69 % der ortsüblichen Miete entspricht und die Werbungskosten somit nur in Höhe dieses entgeltlichen Teils abzugsfähig sind.

Für das Kalenderjahr 2012 änderte das Finanzamt die bisher berücksichtigten Werbungskosten und setzte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.631 EUR (53,69 % von 8.627 EUR) an. Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2012 legten die Kläger erfolglos Einspruch ein.

Im Klageverfahren wurde vorgetragen dass, nach dem Erbfall Mitte des Jahres 2012, die Kläger umgehend

mit den notwendigen Renovierungsmaßnahmen begonnen haben und diese im März 2013 beendet wurden.

Seit Dezember 2012 haben die Kläger bei Nachbarn und Bekannten auf die renovierte Wohnung aufmerksam gemacht, in der Hoffnung, einen Mieter zu finden. Weiterhin wurde telefonischer Kontakt zu Mietinteressenten aufgenommen, die selbst Anzeigen in der Tagespresse unter der Rubrik Mietgesuche aufgegeben hatten.

Ende März 2013 wurde dann, nach erfolgloser Suche eines Mieters, ein Mietvertrag mit dem Sohn abgeschlossen.

Bei dieser Sachverhaltskonstellation stehe zweifelsfrei fest, dass im Jahr 2012 die feste Absicht der Kläger bestanden habe, die Wohnung gegen Entgelt zu einem ortsüblichen Quadratmeterpreis zu vermieten. Sowohl die angefallenen Renovierungsaufwendungen als auch die laufenden Aufwendungen (Grundsteuer, Versicherung etc.) seien im Streitjahr ungekürzt als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Nach Beendigung der Maßnahmen sei die Wohnung im Frühjahr 2013 umgehend vermietet worden. Die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG sei erst ab dem Jahr 2013 anwendbar, da erst in diesem Jahr die Absichtsänderung bzw. die tatsächlich durchgeführte verbilligte Überlassung (laut Mietvertrag vom 29.03.2013) stattgefunden habe. Soweit das Finanzamt nach Ablauf des Veranlagungszeitraums 2012 Nachweise für die Absicht einer Fremdvermietung verlange, gehe es weit über die gesetzliche Regelung des § 21 EStG hinaus. Zu der Frage, ab wann die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG anwendbar sei, enthalte das Einkommensteuergesetz keine Regelung. Damit sei der Werbungskostenabzug erst ab verbilligter Überlassung – im Streitfall ab dem 01.04.2013 – zu reduzieren.

Im Klageverfahren wurde beantragt, dass im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2012 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ungekürzt mit 8.627 EUR anzusetzen sind.

Das Finanzamt beantragt die Klage abzuweisen und führt zur Begründung im Wesentlichen Folgendes aus:

Fallen Aufwendungen mit der beabsichtigten Vermietung einer leerstehenden Wohnung an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können diese als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Die Berücksichtigung von Aufwand als (vorab entstandene) Werbungskosten bei der Einkunftsart

Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermietung Einkünfte nach § 21 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben wird.

Im Streitfall ist das beklagte Finanzamt durch den vorgelegten Mietvertrag vom 29.03.2013 zu der Schlussfolgerung gelangt, dass im Streitjahr ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den von den Klägern geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen und sonstigen Werbungskosten und der späteren – grundsätzlichen – Vermietung der Eigentumswohnung bestanden hat.

Die Kläger haben allerdings erstmals im Klageverfahren vorgetragen, zunächst beabsichtigt zu haben, die Wohnung an einen fremden Dritten und nicht sofort an den Sohn zu vermieten. Die beabsichtigte Fremdvermietung konnte jedoch nicht bewiesen werden, da die Kontaktaufnahme zu potentiellen Mietern nur telefonisch durchgeführt wurde. Zudem konnten die durch die Kläger behaupteten Fremdvermietungsversuche in zeitlicher Hinsicht nicht konkretisiert werden.

Die verbilligte Vermietung an den Sohn führe nach § 21 Abs. 2 EStG unstreitig zur Kürzung der Werbungskosten. Diese Kürzung betreffe nach Sinn und Zweck des Gesetzes jedoch nicht erst Werbungskosten ab dem Zeitpunkt der Vermietung, sondern auch vorweggenommene Werbungskosten. Der Werbungskostenbegriff sei einheitlich zu sehen und überlagere die durch den Wortlaut des Gesetzes unterstellte Einkünfteerzielungsabsicht unterhalb des Werts von 66 %.

Das Gericht entschied daraufhin wie folgt:

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Kalenderjahr 2012 und somit die Kürzung der vorab entstandenen Werbungskosten ist rechtmäßig. Zu Recht hat das Finanzamt die vorab entstandenen Werbungskosten wegen anschließender verbilligter Vermietung - nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG nur in Höhe des Verhältnisses zwischen Entgelt und ortsüblicher Miete von 53,69 % zum Abzug zugelassen.

Die Kläger konnten nicht zur Überzeugung des Senats ausreichend darlegen und nachweisen, dass sie zunächst die Absicht gehabt hatten, die Wohnung zur ortsüblichen Marktmiete an Dritte zu überlassen und diese Absicht später jedoch zugunsten einer (teilweisen) unentgeltlichen Vermietung an den Sohn änderten.

Für die Behauptung der Kläger, sie hätten die Absicht gehabt, die Wohnung zunächst zur ortsüblichen Marktmiete vermieten zu wollen, haben die Kläger

keinen ausreichenden Nachweis erbracht. Allein den Verweis auf die vom Kläger im Februar 2013 getätigten Anrufe auf Mietgesuche in den Zeitungen sieht der Senat nicht als ausreichend an, eine Fremdvermietungsabsicht hinreichend darzulegen und nachzuweisen. Dies vor allem, weil der Kläger keine näheren Angaben machen konnte, in welchen Tageszeitungen und an welchen Wochentagen (z.B. Samstagsausgabe) er die Inserate gelesen bzw. welche Personen er angerufen hat. Auch konnte er keine konkreten Angaben machen, warum seine Bemühungen fehlschlügen und es zu keinen Wohnungsbesichtigungen kam. Auch soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, bereits im Dezember 2012 Nachbarn und Bekannten die Wohnung zur Miete angeboten zu haben, konnte der Kläger diese Angaben nicht näher konkretisieren. Die Angaben verblieben im Allgemeinen. Der Kläger konnte auch nicht schlüssig darlegen, warum er die Wohnung bereits im Dezember 2012 angeboten hat, obwohl Wohnungsbesichtigungen zu diesem Zeitpunkt aufgrund des „Rohbaustandes“ der Wohnung gar nicht möglich waren.

Im Streitfall ist der Senat bei der vorzunehmenden umfassenden Wertung der Umstände des Einzelfalls der Überzeugung, dass die Kläger im Streitjahr keine hinreichend konkrete Absicht hatten, die Wohnung zunächst zur ortsüblichen Marktmiete vermieten zu wollen. Vielmehr hat der Senat nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung den Eindruck gewonnen, dass von Anfang an eine Selbstnutzung durch den Sohn in Betracht kam.

Verzicht eines Ehegatten auf höheren Zugewinnausgleich

Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

Die meisten Ehepaare in Deutschland haben keinen Ehevertrag geschlossen, in dem Regelungen zum Güterstand enthalten wären und leben im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft; oftmals auch in dem verbreiteten Irrtum, dass – mangels vertraglicher Regelung – das gesamte Vermögen beiden Eheleuten gemeinsam gehört.

Diese Auffassung stimmt aber nur dann, wenn dies von den Eheleuten ausdrücklich bestimmt wurde, z. B. wenn beide Eheleute im Rahmen des Erwerbs eines Wohnhauses im Grundbuch eingetragen werden.

Sollte die Ehe scheitern oder die Eheleute aus dem Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in den Güterstand der Gütertrennung wechseln, ist das vorhandene Vermögen über einen Zugewinnausgleich aufzuteilen.

Der Zugewinn ist dabei grundsätzlich der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten dessen Anfangsvermögen übersteigt. Der Zugewinnausgleich ergibt sich durch Subtraktion des niedrigeren Zugewinns von dem höheren Zugewinn. Das Ergebnis wird halbiert.

Steuerlich hat die Auszahlung eines Zugewinnausgleichs den Charme, dass eine Ausgleichsforderung eines Ehegatten gegen den anderen nicht zum schenkungsteuerpflichtigen Erwerb gehört, denn dem ausgleichsberechtigten Ehegatten wird die Ausgleichsforderung nicht rechtsgeschäftlich zugewendet, sondern entsteht von Gesetzes wegen mit der Beendigung des gesetzlichen Güterstandes.

Grundsätzlich obliegt es den Eheleuten, die Höhe des Zugewinns festzulegen. Sie verfügen diesbezüglich über ein weitgehendes Gestaltungsrecht. Aber der Gestaltungsfreiheit güterrechtlicher Vereinbarungen sind nach Auffassung des BFH dort Grenzen

gezogen, wo sie einem Ehepartner eine überhöhte Ausgleichsforderung dergestalt verschafft, dass der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung überschritten wird, bzw. die tatsächliche Ausgleichsforderung den vorgesehenen Betrag übersteigt. Der übersteigende Betrag stellt eine freigebige und damit schenkungsteuerpflichtige Zuwendung zugunsten des ausgleichsberechtigten Ehegatten dar.

Das Finanzgericht Hessen hatte in 2016 einen gegenteiligen Fall zu entscheiden.

Mit notariellem Vertrag beendete ein Ehepaar den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und vereinbarte die Gütertrennung. Daraus ergab sich rechnerisch eine Zugewinnausgleichsforderung zu Gunsten der Ehefrau. Die Ausgleichsforderung, die sich insbesondere aus einem hohen Ertragswert einer Unternehmensbeteiligung des Ehemannes ergab, wurde im Notarvertrag rechnerisch ermittelt und dokumentiert. Vor dem Hintergrund, dass das Betriebsvermögen steuerlich verhaftet war und im Falle des Verkaufs von Geschäftsanteilen erhebliche Unternehmensrisiken zu berücksichtigen waren, vereinbarten die Parteien einen deutlich niedrigeren Zugewinnausgleich.

Das zuständige Finanzamt wertete den Verzicht der Ehefrau auf den Differenzbetrag zwischen errechnetem und ausgezahltem Zugewinnausgleich als freigebige Zuwendung an den Ehemann und forderte zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auf.

Das Finanzgericht Hessen teilte die Auffassung des Finanzamtes.

Wenn der BFH eine Mehrzahlung an den Ausgleichsberechtigten als freigebige Zuwendung wertet, so kann nach Auffassung des Finanzgerichtes auch bei einem Verzicht des Ausgleichsberechtigten auf die Auszahlung des Differenzbetrages zwischen dem sich aus der güterrechtlichen Vereinbarung ergebenden Ausgleichsbetrag und dem tatsächlich gezahlten niedrigeren Betrag nichts anderes gelten.

Die Differenz ist damit nicht Teil des modifizierten Zugewinnausgleichs, sondern der Verzicht stellt eine freigebige und damit schenkungsteuerpflichtige Zuwendung dar.

Fazit:

Nach der zivilgerichtlichen Rechtsprechung ist es den Ehegatten auf Grund der ihnen durch die in § 1408 BGB zugeordneten Befugnis, ihre güterrechtlichen Verhältnisse durch Ehevertrag umfassend zu regeln, gestattet, den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft auch bei fortbestehender Ehe zu beenden und anschließend neu zu begründen.

Auch wenn Eheleute grundsätzlich über ein weitgehendes Gestaltungsrecht bezüglich der Festlegung des Zugewinnausgleichs verfügen, zieht die Finanzverwaltung zusammen mit den Gerichten zunehmend engere Grenzen. Ein zu hoher oder zu niedriger Zugewinnausgleich wird dadurch bewusst oder unbewusst schnell zu einem schenkungsteuerlichen Tatbestand.

Aus steuerlicher Sicht sollte der Wertausgleich daher den tatsächlichen Vermögensverhältnissen entsprechen.

Keine Verdrängung § 50d Abs. 8 EStG durch zeitlich nachgelagerte DBAs

Frauke Tuschen
*Steuerberaterin, Rechtsanwältin,
Fachberaterin für internationales Steuerrecht*

Nach § 50d Abs. 8 EStG wird die Freistellung von ausländischen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit von der deutschen Einkommensteuer nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass für diese Einkünfte im anderen DBA Staat die Steuer festgesetzt und entrichtet wurde, oder wenn er nachweist, dass der andere Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Diese viel umstrittene Regelung wurde vom Bundesverfassungsgericht (2 BvL 1/12) als verfassungsgemäß bewertet. Das BVerfG hatte entschieden, dass das Demokratieprinzip und der Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität gebieten, dass der spätere Gesetzgeber Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren können muss. Zwar hat der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit Verfassungsrang; jedoch beinhaltet dieser Grundsatz keine verfassungsrechtliche Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung völkerrechtlicher Verträge. Mit dieser Entscheidung wurde aber nicht geklärt, ob diese Regelung anzuwenden ist, wenn die Steuerfreiheit aufgrund eines DBAs zu gewähren ist, das nach in Kraft treten des § 50d Abs. 8 EStG abgeschlossen wurde, und das weder auf diese Regelung Bezug nimmt, noch eine eigene Rückfallklausel bezüglich der fehlenden

Besteuerung im Tätigkeitsstaat enthält. Die Frage, ob ein zeitlich nachfolgendes DBA die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG verdrängt, war nun vom BFH zu klären. Zuvor hatte das FG Hamburg entschieden, dass ein zeitlich nachgelagertes DBA diese Regelung verdrängt und zwar aufgrund der allgemeinen Auslegungsregel des Vorrangs des späteren Gesetzes (lex-posterior-Regel).

Der Entscheidung lag der folgende Sachverhalt zu Grunde: Die Kläger sind Eheleute mit deutscher Staatsangehörigkeit, die gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Ehefrau war im Streitjahr 2008 mehr als 183 Tage in Aserbaidschan als „Democratization Officer“ im Rahmen einer OSZE-Mission tätig. Dabei war sie in die Organisation der Mission eingegliedert und unterlag den Weisungen der Mission. Für diese Tätigkeit erhielt sie von der OSZE zur teilweisen Kompensation von Lebenshaltungskosten im Streitjahr ein Tagegeld für Unterkunft und Verpflegung in Höhe von 45.973 EUR. Zusätzlich erhielt sie von dem Auswärtigen Amt für diese Tätigkeit eine pauschalierte Aufwandsentschädigung in Höhe von 38.823 EUR. Unstreitig entstanden im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit Werbungskosten in Höhe von 15.350 EUR. Das Finanzamt behandelte die gesamten Einnahmen in Höhe 84.616 EUR als steuerpflichtig und zog die Werbungskosten ab. Eine Freistellung der von der OSZE gezahlten Bezüge erfolgte entgegen der Zuweisung des Besteuerungsrechts durch Art. 15 Abs. 1 DBA Aserbaidschan nicht, da unstreitig keine Nachweise gemäß § 50d Abs. 8 EStG für eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat Aserbaidschan erbracht wurden. Im Finanzgerichtsverfahren waren die Steuerpflichtigen, wie bereits erwähnt, erfolgreich, da das FG die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG im vorliegenden Fall nicht für anwendbar hielt.

Das gegenständliche DBA Aserbaidschan war erst mit dem Zustimmungsgesetz vom 28.12.2005 in Kraft getreten, und damit nach der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG, die in der streitentscheidenden Fassung am 20.12.2003 in Kraft getreten ist. Diese Entscheidung des FG hat der BFH aufgehoben. Er ist der Auffassung, dass die Nachweispflichten des § 50d Abs. 8 EStG nicht nur auf Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden sind, die vor Einführung des § 50d Abs. 8 EStG abgeschlossen wurden, sondern auch für zeitlich nachgelagerte Abkommen greifen soll. Der BFH ist der Auffassung, die Norm des § 50d Abs. 8 EStG lasse eine zeitliche Einschränkung nicht erkennen. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung offensichtlich eine gegenüber allen Zustimmungsgesetzen zu DBAs vorrangige Regelung treffen. Der Wortlaut der Norm „ungeachtet des Abkommens“ bringt eindeutig den Willen zur Abkommensüberschreibung (Treaty Override) zum Ausdruck, so dass weder mit Blick auf den Rang noch auf die Zeitfolge noch auf die Spezia-

lität der Regelung Zweifel am Vorrang des § 50d Abs. 8 EStG vor inhaltlich abweichenden völkerrechtlichen Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

Fazit:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH klargestellt, dass § 50d Abs. 8 EStG grundsätzlich anzuwenden ist, unabhängig davon, ob die Freistellung aufgrund eines neuen DBAs gewährt wird, bei dessen Abschluss die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG schon in Kraft war und die Probleme mit dieser Regelung bekannt waren oder ein älteres DBA eine Freistellung vorsieht.

Für den Steuerpflichtigen steht nun fest, eine Freistellung der im Ausland erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird nur gewährt, wenn dem deutschen Finanzamt die Versteuerung im Ausland nachgewiesen wird bzw. der Nachweis geführt wird, dass der ausländische DBA-Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat. Weiter ist für 2017 zu beachten, dass der Gesetzgeber in § 50d EStG an zwei Stellen der für den Steuerpflichtigen günstigen Rechtsprechung des BFH durch kleine Änderungen mit „Nichtanwendungsgesetzen“ entgegengetreten ist. Einmal wurde der Ausschluss der Freistellung der Einkünfte nach § 50d Abs. 9 EStG erweitert. Zur Verhinderung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung bestimmter Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen macht nun § 50d Abs. 9 EStG die Anwendung der Freistellungsmethoden eines DBA auf diese Einkünfte von deren Besteuerung im anderen Staat abhängig. Neu eingefügt wurde ein § 50d Abs. 12 EStG. Mit dieser Regelung korrigiert der Gesetzgeber die Rechtsprechung des BFH und schafft mit Wirkung ab 2017 die gesetzliche Grundlage dafür, dass Abfindungen für eine ehemals im Inland ausgeübte Tätigkeit auch in Deutschland als vormaligem Tätigkeitsstaat besteuert werden können.

Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Christian Goldkuhle
Steuerberater

Der Begriff Holding beschreibt die organisatorische Verbindung zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen. Eine Holdinggesellschaft hält als „Dachgesellschaft“ Anteile an anderen Gesellschaften („Tochtergesellschaften“). Außer der reinen Kapitalbeteiligung können jedoch auch weitere rechtliche und wirtschaftliche Verbindungen zwischen den Gesellschaften bestehen. Dieses ermöglicht verschiedenste Verbindungen zwischen den Gesellschaften, die aus umsatzsteuerlicher Sicht unterschiedlich beurteilt werden.

Vorsteuerabzug bei einer Führungsholding

Holdinggesellschaften, deren Tätigkeit sich darauf beschränkt, Beteiligungen an anderen Gesellschaften zu halten und ggf. auch zu veräußern, üben im umsatzsteuerlichen Sinne keine wirtschaftliche Tätigkeit aus. Sie erbringen keine Leistungen gegen Entgelt an die Tochtergesellschaften. Somit ist die Holding nicht unternehmerisch tätig und vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Es besteht kein Recht auf den Vorsteuerabzug, soweit die Eingangsleistungen mit der Verwaltung der Beteiligungen an den Tochtergesellschaften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Die unmittelbare oder mittelbare Verwaltungstätigkeit einer Holdinggesellschaft an den beteiligten Unternehmen führt dagegen zu einer unternehmerischen Leistungstätigkeit, wenn dabei Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden (z.B. kaufmännische, administrative, finanzielle oder technische Dienstleistungen). Der BFH hat im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 16. Juli 2015 C-108/14 und C-109/14 entschieden, dass Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holding getragen werden, als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen sind. Die hierauf entfallende Vorsteuer ist grundsätzlich vollständig abziehbar. Die Vorsteuerbeträge der Aufwendungen für die bezogenen Leistungen der

Holding sind abziehbar, wenn diese Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden (steuerbaren und steuerpflichtigen) Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Gleichwohl ist ein Vorsteuerabzug ebenfalls möglich, soweit die Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Bei Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften ist dies der Fall.

Sofern die Holdinggesellschaft einerseits Beteiligungen an Gesellschaften hält, gegenüber denen sie als Führungsholding entgeltliche Dienstleistungen erbringt, und andererseits gesellschaftsrechtliche Beteiligungen hält, die nur der Kapitalanlage dienen, handelt es sich um eine sog. gemischte Holding. In diesem Fall sind nur die Vorsteuerbeträge für das Unternehmen der Holding bezogen, die auf die wirtschaftliche Tätigkeit als Führungsholding entfallen. Die Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten können die Mitgliedsstaaten nach ihrem Ermessen regeln, müssen dabei aber Zweck und Systematik der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beachten. Als mögliche Aufteilungsschlüssel nennt der EuGH einen Investitionsschlüssel, einen Umsatzschlüssel, aber auch jeden anderen geeigneten Schlüssel. Entscheidend ist lediglich, dass der vorgegebene Aufteilungsmaßstab objektiv wieder spiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist. Der EuGH hat mit Urteil vom 16. Juli 2015 entschieden, dass eine Führungsholding Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, als Teil der allgemeinen Aufwendungen für ihr Unternehmen bezieht und daher zum Vorsteuerabzug berechtigen, es sei denn, dass vorsteuerschädliche Umsätze gem. § 15 Abs. 2 UStG ausgeführt werden.

Umsatzsteuerliche Organschaft

Besteht eine Organschaft, sind die im Inland gelegenen Unternehmensteile des Organträgers (Holding) und seiner Organgesellschaften (Tochtergesellschaften) als ein Unternehmen zu behandeln und der Organträger wird Steuerschuldner für alle Leistungen, die der Organkreis gegenüber Dritten erbringt. Somit steht einer grundsätzlichen Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen der Holding nichts entgegen. Die Leistungsabgaben innerhalb des Organkreises sind als nicht steuerbare „Innenleistungen“ zu behandeln. Liegt eine Organschaft vor, wirkt sich dieses auf die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuer des Organträgers aus. Voraussetzung für die Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

Betrieblich genutztes Gebäude auf dem privaten Grundstück des Ehegatten

Bianca Kopp
Steuerberaterin

Mit Schreiben vom 16.12.2016 hat das Bundesministerium der Finanzen ein Urteil des Bundesfinanzhofs aus März 2016 nunmehr für allgemein anwendbar erklärt und weitere Übergangs- und Anwendungsregelungen in den entsprechenden Fällen getroffen (BMF IV C 6-S-2134/15/10003). Das zugrundeliegende Urteil beendete ein Rechtsbehelfsverfahren aus dem Jahre 1996, alleine das Einspruchsverfahren und die Klage liefen beeindruckende 17 Jahre, bevor der Fall zum BFH kam und endgültig entschieden wurde (BFH X-R-46/14).

Strittig war die Behandlung von Kosten für die Errichtung von Betriebsgebäuden durch einen Unternehmer auf einem Grundstück, welches ihm nur als Miteigentümer neben seiner Ehefrau gehörte. Diese in der Praxis häufig vorkommende Sachverhaltsgestaltung sah im Urteilsfall wie folgt aus:

Die Ehegatten waren je zur Hälfte Miteigentümer von Grundstücken, auf denen der Ehemann (Unternehmer) zwischen 1960 und 1970 u.a. mehrere Gebäude alleine mit eigenen Mitteln errichtete. Die Gebäude nutzte er anschließend ausschließlich eigenbetrieblich im Rahmen seines Einzelunternehmens. Mit notariell beurkundetem Übergabevertrag aus dem Jahr 1994 wurde das Einzelunternehmen vom Vater unentgeltlich auf den Sohn übertragen. Mit dem gleichen Vertrag übertrugen die Eltern dem Sohn weiterhin die genannten ihnen je zur Hälfte gehörenden Grundstücke.

Während der Sohn (und spätere Kläger) die zuvor dem Vater zugerechneten hälftigen Miteigentumsanteile am Grund und Boden und die hierauf entfallenden Herstellungskosten der Gebäude unstreitig zutreffend mit dem Buchwert fortführte, sah er den zuvor der Mutter als Nicht-Unternehmerin gehörenden hälftigen Miteigentumsanteil am Grund und Boden sowie die ihr zivilrechtlich zuzurechnenden Gebäudehälften als in sein Betriebsvermögen eingelegt an. Diese Einlage bewertete er mit den aktuellen Teilwerten.

Da diese erheblich höher waren als der Restbuchwert des Bilanzpostens, der in den Bilanzen des Vaters verblieben war, nahm der Kläger folgerichtig erneute hohe Abschreibungen auf die von seinem Vater in der Vergangenheit schon nahezu abgeschriebenen Gebäudeteile vor. Diese Sachbehandlung war im Verfahren streitig.

Der Bundesfinanzhof bestätigte nun zugunsten des Klägers dessen rechtliche Beurteilung. In seinem Urteil ging er ausführlich auf die historische Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu der Problematik ein und kam in Fortentwicklung dieser Rechtsprechung zu seinen Ergebnissen, die sich wie folgt zusammenfassen lassen:

- Der Grundstückseigentümer ist zivilrechtlicher und mangels abweichender Gestaltungen auch wirtschaftlicher Eigentümer des durch den Unternehmerehegatten errichteten Gebäudeteils. Dieser Miteigentumsanteil gehört zu seinem Privatvermögen.
- Der Unternehmer-Ehegatte bildet für seinen Aufwand der Gebäudeherstellung, soweit dieser anteilig auf den Grundstücksanteil des anderen Ehegatten entfällt, einen bilanziellen Aufwandverteilungsposten. Dieser ist ausdrücklich kein Wirtschaftsgut und auch einem Wirtschaftsgut nicht gleichzustellen, so dass er nicht Träger stiller Reserven sein kann. Für den Aufwandverteilungsposten können folgerichtig keine dem Betriebsvermögen vorbehaltenen Subventionsvorschriften angewendet werden, die Abschreibung erfolgt nach den für Privatvermögen geltenden Vorschriften und beträgt deshalb in der Regel 2 %.
- Bei der unentgeltlichen Übertragung erfolgt keine Realisierung von stillen Reserven, so dass die Wertsteigerungen nicht besteuert werden. Die im Eigentum des Nichtunternehmer-Ehegatten stehenden Gebäudehälften gelangen im Wege der Einlage in das Betriebsvermögen des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers (hier des Sohnes). Diese Einlage ist mit dem Teilwert zu bewerten, welcher auch ungekürzt die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen darstellt. Im Ergebnis ist in diesen Fällen eine doppelte Abschreibung möglich.

Der koordinierte Ländererlass des Bundesministeriums der Finanzen bestätigt diese Rechtsprechung nun und nimmt zu den Fällen Stellung, in denen die dargestellten Grundsätze bisher nicht beachtet wurden. Häufigster Anwendungsfall dürfte die bisher nach den für Betriebsvermögen geltenden Vorschriften vorgenommene Abschreibung – im Regelfall 3% anstelle der im Privatvermögen zulässigen 2% – sein. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist dies in der Schlussbilanz des ersten noch offenen Veranlagungsjahres zu berichtigen. Für den aus dieser Berichtigung entstehenden Gewinn

kann der Steuerpflichtige eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage in Höhe von vier Fünfteln bilden, die in den Folgejahren zu mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist. Auf Antrag kann auf eine solche Bilanzberichtigung in den Fällen verzichtet werden, in denen das zivilrechtliche Eigentum am betrieblich genutzten Grundstücksanteil auf den Betriebsinhaber übergeht und dieser den Einlagewert und damit die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen um den Betrag der unzulässiger Weise gebildeten stillen Reserven mindert.

Im Ergebnis kann die Abschreibung in diesen Fällen damit deutlich höher als die Baukosten sein. Zu beachten ist jedoch, dass ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn entstehen kann, wenn die Grundstücksübertragung innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist erfolgt. Sollte eine solche Konstellation also angestrebt werden, ist dies immer zu prüfen und ggfs. abzuwarten. Nach Ablauf der Spekulationsfrist steht der erneuten (Mehr-) AfA keine Versteuerung auf Seiten der übertragenden Ehegatten mehr gegenüber, so dass es sich um einen echten und voraussichtlich nicht nur in Einzelfällen auch erheblichen Steuervorteil handelt.

Wie lange diese Rechtsprechung nun Bestand haben wird, lässt sich allerdings nicht vorhersagen. So verbleiben nicht unerhebliche Rechtsunsicherheiten, deren Klärung sicherlich Bestandteil zukünftiger Verfahren sein wird. Hinzuweisen ist hier auf die bereits jetzt in der Literatur unterschiedlich beantwortete Frage, ob dieses Urteil nur auf Miteigentümer-Ehegatten anwendbar ist, oder auch auf Bauten auf dem Grundstück anderer Angehöriger, beispielsweise Eltern oder Kinder, übertragen werden kann. Auch die beschriebene Übergangsregelung könnte Gegenstand von weiteren Rechtsstreitigkeiten werden, da eine Nachversteuerung hier gegen Grundsätze des Vertrauensschutzes verstoßen könnte – immerhin war der Ansatz der höheren Abschreibungen für Wirtschaftsgebäude bisher auch durch die Verwaltung anerkannt.

Weiterhin darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die steuerliche Betrachtung nur ein Aspekt der wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Gestaltung ist. So wäre das obige Ergebnis nicht zu erzielen, wenn die Ehegatten Nutzungsvereinbarungen oder Regelungen über Aufwendungsersatzansprüche getroffen haben, die steuerlich zu wirtschaftlichem Eigentum beim Betriebsinhaber führen. Der Verzicht hierauf kann jedoch im ungünstigen Fall später zu zivilrechtlichen Streitigkeiten unter den Ehegatten führen.

Steuerliche und zivilrechtliche Auswirkungen sind deshalb in jedem Sachverhalt sorgfältig zu prüfen, um die unbestritten möglichen steuerlichen Vorteile nicht durch Nachteile an anderer Stelle zu erkaufen.

Sportliche Veranstaltungen gemäß § 67a AO

Birgit Meier-Anwey
Steuerberaterin

Die Regelungen des § 67a AO wurden mit dem Ziel geschaffen, das Besteuerungsverfahren insbesondere für kleine Sportvereine stark zu vereinfachen. Die Veranstaltungen von Sportvereinen sind unter gewissen Voraussetzungen kraft Gesetz stets Zweckbetriebe. Auf die allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebes ist in diesen Fällen nicht abzustellen.

Die Vergünstigungen gelten jedoch nicht für Vereine, die in ihrem Vereinsnamen oder in der Satzung lediglich die Bezeichnung „Sport“ verwenden. Die Regelungen sind davon abhängig, dass der Verein tatsächlich den Sport im Sinne der Abgabenordnung fördert und diesen Zweck auch in seiner Satzung festgeschrieben hat. Sport in diesem Sinne umfasst sämtliche Betätigungen, die die allgemeine Definition des Begriffs „Sport“ erfüllen und der körperlichen Ertüchtigung dienen. Laut höchstrichterlicher Rechtsprechung der Finanzbehörden ist dazu eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch eine dem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet ist, erforderlich. Hauptwesensmerkmal des Begriffs „Sport“ ist demnach die körperliche Ertüchtigung. Für die steuerliche Beurteilung ist es erforderlich, dass die betreffende Aktivität grundsätzlich zur körperlichen Ertüchtigung geeignet ist. Allein daher zählen z.B. weder der Skatsport noch der Hundesport oder der Modellflugsport als Sport im Sinne der Begriffsbestimmung laut Steuerrecht. Vereine, die Minigolf, Billard, Tanzen, Kegeln usw. anbieten, die von weiten Teilen der Bevölkerung als Freizeitbeschäftigung ausgeübt werden, können dann unter den Begriff „Sport“ subsumiert werden, wenn diese Betätigungen im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung „sportmäßig“ betrieben werden. Das ist dann zu bejahen, wenn der Verein einen Trainingsbetrieb unterhält, Übungsleiter verpflichtet, Sportgeräte anschafft und eine Mitgliedschaft in einem Dach-

verband unterhält. Ein weiteres Indiz ist die Teilnahme an Wettkämpfen. Nur unter diesen Voraussetzungen sind sportliche Veranstaltungen der entsprechenden Vereine stets Zweckbetriebe.

Unter einer sportlichen Veranstaltung gemäß § 67a AO sind organisatorische Maßnahmen eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern (dazu zählen nicht nur die Mitglieder des Vereins) ermöglichen, Sport zu treiben. Konkrete Organisationsformen oder –strukturen werden vom Gesetz dafür nicht vorgeschrieben. Beschränkt sich die organisatorische Maßnahme jedoch auf Sonderleistungen für eine einzelne Person, geht man nicht mehr von einer sportlichen Veranstaltung aus. Ebenso sind reine Freizeitbeschäftigungen nicht als sportliche Veranstaltungen im Sinne der AO zu verstehen.

Erzielt ein Sportverein mit der Durchführung einer sportlichen Veranstaltung Einnahmen, die gleichzeitig die Begriffsmerkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfüllen, gilt für die Einordnung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als Zweckbetrieb die Sondervorschrift des § 67a AO. Wirtschaftliche Betätigungen im sportlichen Bereich, die nicht als Zweckbetrieb im Sinne des § 67a AO zu beurteilen sind, können jedoch gemäß § 65 AO nach der Grundregel zum Zweckbetrieb erklärt werden.

Mit dem Begriff „Veranstaltung“ macht § 67a AO deutlich, dass neben der Überlassung von Sportgeräten oder einfachen Dienstleistungen, die zur Sportausübung grundsätzlich notwendig sind, weitere organisatorische Maßnahmen hinzukommen müssen, um dem Sportler ein Gesamtereignis anzubieten. Darunter fallen hauptsächlich Veranstaltungen von Sportvereinen, bei denen sich Sportler aktiv betätigen und z.B. eine Teilnehmergebühr für Wettkämpfe entrichten müssen. Ebenso zählen dazu die entgeltliche Durchführung von Sportunterricht und von Sportreisen. Bei Sportreisen muss jedoch die sportliche Betätigung wesentlicher Bestandteil der Reise sein. Für die Einordnung des Sportunterrichts (z.B. Reit-, Ski-, Tennis- oder Schwimmunterricht) als sportliche Veranstaltung ist es ohne Bedeutung, ob der Unterricht durch Beiträge oder Sonderentgelte abgegolten wird, ob er auch Nichtmitgliedern erteilt wird oder ob der Übungsleiter bezahlt oder nicht bezahlt wird.

Für die Beurteilung der sportlichen Veranstaltung als Zweckbetrieb gibt § 67a Abs. 1 AO eine sogenannte Zweckbetriebsgrenze vor. Demnach sind die sportlichen Veranstaltungen eines Sportvereins grundsätzlich ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus allen sportlichen Veranstaltungen den Betrag von 45.000 EUR nicht übersteigen. Die Höhe der Ausgaben ist grundsätzlich irrelevant. Der Gesetzgeber verfolgt mit dieser Regelung die Intention, die Vereine zu motivieren, solche Veranstaltungen durchzuführen. Auch sollen

die Vereine von der Bürokratie entlastet werden. Zu den Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen zählen z.B. die Start- oder Teilnahmegebühren, die Einnahmen aus der Vergabe von Rundfunk- oder Fernsehgebühren, Ablösezahlungen bei Vereinswechseln, Entgelte für Sportunterricht oder Sportreisen sowie Einnahmen aus dem Verkauf von Programmheften.

Nicht zu den Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen zählen die Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken sowie der Werbung, auch wenn sie im Rahmen der sportlichen Veranstaltungen eingenommen worden sind. Diese sind grundsätzlich dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Ein einheitlicher Eintrittspreis für eine sportliche Veranstaltung mit Verpflegung ist aufzuteilen in einen Entgeltanteil für den Besuch der sportlichen Veranstaltung und einen Entgeltanteil für die Bewirtungsleistungen.

Ist die Einnahmengrenze von 45.000 EUR nicht überschritten, liegt stets ein Zweckbetrieb vor. Bei Vorliegen eines Zweckbetriebs ist es steuerlich unschädlich, ob an den Veranstaltungen bezahlte Sportler teilgenommen haben oder nicht. Ebenso ist die Herkunft der Mittel ohne Bedeutung. Verluste, die in diesen Zweckbetrieben entstehen, können gemeinnützigkeitsunschädlich durch ideelle Mittel ausgeglichen werden. Das gilt sogar dann, wenn bezahlte Sportler an den Veranstaltungen teilgenommen haben. Übersteigen die Einnahmen aus den sportlichen Veranstaltungen jedoch die Grenze von 45.000 EUR, sind alle sportlichen Veranstaltungen des Sportvereins als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen.

Die Sportvereine können gemäß § 67a Abs. 2 und 3 AO auf die Anwendung dieser Zweckbetriebsgrenze jedoch verzichten. Diese Option ist möglich beim Einsatz von bezahlten Sportlern. Dieses Wahlrecht kann bis zum Eintritt der Bestandskraft des jeweiligen Körperschaftsteuer- bzw. Freistellungsbescheides ausgeübt werden und bindet den Verein dann für mindestens fünf Veranlagungszeiträume. Verzichtet ein Verein auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze ist jede sportliche Veranstaltung gesondert daraufhin zu prüfen, ob sie als Zweckbetrieb oder als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen ist, d.h. jede Veranstaltung ist gesondert danach zu beurteilen, ob an ihr bezahlte oder unbezahlte Sportler teilgenommen haben. Bei allen Sportarten gelten als sportliche Veranstaltungen die einzelnen Wettbewerbe, die im engen zeitlichen und örtlichen Zusammenhang durchgeführt werden. Es zählt also nicht die gesamte Meisterschaftsrunde, sondern jedes einzelne Spiel. Die Veranstaltungen, an denen kein bezahlter Sportler teilnimmt, sind dann grundsätzlich als Zweckbetrieb einzustufen. Nimmt ein bezahlter Sportler teil, ist stets ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen. Es reicht dabei bereits die Teilnahme eines bezahlten Sportlers. Die Einräumung des Wahlrechts bringt insbesondere den

Sportvereinen Vorteile, die mit ihren Einnahmen über 45.000 EUR liegen und aus den Amateursportveranstaltungen Verluste erzielen, die sie mit den Gewinnen aus den übrigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht ausgleichen können. Bei Nichtanwendung des Wahlrechts droht diesen Vereinen grundsätzlich der Entzug der Gemeinnützigkeit.

Impressum:

Herausgeber:
Franz Anwey
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater
Verler Str. 6, 33332 Gütersloh

Dieses aktuelle Heft des Mandantenbriefes „Steuerrecht im Focus“ finden Sie unter der Adresse www.anwey.de in der Rubrik „Aktuelles“.

Die Informationen des vorliegenden Mandantenbriefes sind nach bestem Wissen und Gewissen erstellt worden. Sie enthalten aber ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und sind daher nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Die Komplexität, die unterschiedliche Beurteilung im Einzelfall sowie der ständige Wechsel der Rechtsprechung machen es daher notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.