

MANDANTENINFORMATION 2018/2019

STEUERTHEMEN ZUM JAHRESWECHSEL

MERKBLATT 10 | 2018 | NR. 2000.1

INHALT

1. Neues für alle Steuerpflichtigen

- 1.1 Verfassungsrechtliche Diskussion um Höhe der steuerlichen Zinsen (6 %)
- 1.2 Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

2. Neues für alle Unternehmen

- 2.1 Verwaltungsauffassung zur Kassen-Nachschau
- 2.2 Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei automatisierter Vermittlungsdienstleistung
- 2.3 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
- 2.4 Rechnungspflichtangaben
- 2.5 Umsatzsteuer auf Subventionen?
- 2.6 EuGH-Vorlage zur Reichweite der Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungen
- 2.7 Wegfall einer Vereinfachung im grenznahen Bereich für innergemeinschaftliche Lieferung
- 2.8 Neuerungen beim Versand in die Schweiz
- 2.9 Haftung für Onlineplattformen – Jahressteuergesetz 2018
- 2.10 Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen unionsrechtswidrig

3. Neues für Kapitalgesellschaften

- 3.1 Anforderungen an gewerbesteuerliches Schachtelprivileg für Drittstaatendividenden unionsrechtswidrig
- 3.2 Verlustabzug für Körperschaften – Jahressteuergesetz 2018
- 3.3 Betriebsausgabenabzug für Vergütungen auf Genussrechte
- 3.4 Verdeckte Gewinnausschüttung nach Verschmelzung im Besserungsfall
- 3.5 Schenkungen im Dreiecksverhältnis

4. Neues für Personengesellschaften

- 4.1 Teilweiser Übergang verrechenbarer Verluste
- 4.2 Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen und Verlusten

5. Neues für kleine und mittlere Unternehmen

- 5.1 Kein Investitionsabzugsbetrag für unangemessene Wirtschaftsgüter

- 5.2 Zweifelsfragen zur Stundungsregelung des § 6b Abs. 2a EStG bei Reinvestitionen in die EU
- 5.3 Steuerbilanzielle Behandlung von Rückkaufoptionen und Umweltprämie
- 5.4 EuGH-Vorlage zur Differenzbesteuerung bei Wiederverkauf

6. Neues für Einnahmen-Überschuss-Rechner

- 6.1 Grundstückstausch und späterer Entnahmegewinn
- 6.2 Erwerb einer Rückdeckungsforderung
- 6.3 Lückenhafte Rechnungsnummer

7. Neues für Grundstückseigentümer

- 7.1 Sonderabschreibung für Mietwohnungsbau
- 7.2 Veräußerung eines Grundstücks mit Erbbaurecht
- 7.3 Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts für Zwecke der GrESt
- 7.4 Haushaltsnahe Dienstleistungen
- 7.5 Ortsübliche Marktmiete bei der Überlassung möblierter Wohnungen
- 7.6 Keine Spekulationssteuer auf häusliches Arbeitszimmer
- 7.7 Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

8. Neues für Arbeitnehmer/Arbeitgeber

- 8.1 Dienstwagenbesteuerung bei Privatnutzung
- 8.2 Steuerliche Förderungen von dienstlichen Elektro- und Hybridfahrzeugen – Jahressteuergesetz 2018
- 8.3 Lohnsteuerliche Behandlung von E-Bike-Leasing
- 8.4 Arbeitszimmer: Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung
- 8.5 Doppelte Haushaltsführung für zeitweise leer stehende Wohnung?
- 8.6 Keine Lohnsteuer bei Ansammlung auf Zeitwertkonten
- 8.7 Abgrenzung von Sach- und Barlohn
- 8.8 Zusätzlichkeitserfordernis bei Zuwendungen
- 8.9 Vorsteuerabzug aus der Übernahme von Umzugskosten

9. Neues für Anleger

- 9.1 Verluste aus der Veräußerung von Aktien
- 9.2 Totalverlust aus Darlehensausfall
- 9.3 Abziehbarkeit von Fondsetablerungskosten
- 9.4 Steuern bei Kryptowährungen

Das vorliegende Merkblatt beinhaltet eine komprimierte Übersicht ausgewählter steuerrechtlicher Neuerungen des abgelaufenen Jahres 2018 und deren Auswirkungen auf das kommende Jahr 2019. Die relevanten Entwicklungen vonseiten der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgebung sind praxisnah aufbereitet und mit zahlreichen Beratungshinweisen und weiterführenden Fundstellen versehen.

1. NEUES FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN

1.1 Verfassungsrechtliche Diskussion um Höhe der steuerlichen Zinsen (6 %)¹

Die Niedrigzinspolitik der Europäischen Zentralbank hat das allgemeine Zinsniveau in Europa und Deutschland in den vergangenen Jahren zu spürbar geringen Fremdkapitalbeschaffungskosten geführt. Dies zeigen Zeitreihenvergleiche sehr anschaulich. Im Hinblick auf ein solches Marktumfeld erscheint es aus der Zeit gefallen, wenn das Zinsniveau für steuerliche Nachzahlungs- und Erstattungsinsen unverändert bei 6 % verharrt. Entsprechend haben Steuerpflichtige eine finanzgerichtliche Prüfung angestrengt, inwieweit das steuergesetzlich postulierte Zinsniveau auf Basis des geänderten Marktumfelds noch als verfassungsrechtlich zulässige Pauschalierung eingestuft werden kann. In den zurückliegenden Jahren verteidigten verschiedene Finanzgerichte die Höhe der steuerlichen Zinssätze von 6 % pro Jahr. Dem schloss sich zuletzt auch der 3. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) für Verzinsungszeiträume bis 2013 an; allerdings mit einer fragwürdigen Begründung.²

Der 9. Senat des BFH zweifelt zuletzt jedoch an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen i. H. v. 6 % gem. §§ 233a, 238 AO für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2015 und läutet damit möglicherweise eine Trendwende ein: Er hat mit Beschluss vom 25.04.2018 in einem summarischen Verfahren Aussetzung der Vollziehung (AdV) für einen Verzinsungszeitraum vom 01.04.2015 bis 16.11.2017 gewährt.³

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) reagierte kurze Zeit später und gewährt Aussetzung der Vollziehung für Verzinsungszeiträume, die nach dem 01.04.2015 beginnen (BMF-Schreiben vom 14.06.2018). Das heißt, bei entsprechendem Antrag nach Einspruchseinlegung gegen eine vollziehbare Zinsfestsetzung sind Nachzahlungszinsen bis zu einer endgültigen Entscheidung nicht zu zahlen. Die Gewerbesteuer wird aufgrund der Hoheit der Kommunen jedoch unterschiedlich behandelt.

1 Beraterhinweis:

- Sollte die steuergesetzliche Zinshöhe letztlich doch als verfassungsrechtlich zulässige Pauschalierung eingestuft werden, ist in allen Fällen, in denen heute eine Aussetzung der Vollziehung entsprechend dem BMF-Schreiben vom 14.06.2018 beantragt wird, auch an die Vorschrift des § 237 AO zu denken. Danach sind die von der Vollziehung ausgesetzten Beträge bei Nichterfolg in der zugrunde liegenden Rechtsfrage zu verzinsen.
- Die Argumentation könnte auch auf die Diskontierungszinssätze für unverzinsliche Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und (Pensions-)Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e, § 6a Abs. 4 Satz 3 EStG) übertragbar sein, wobei aufgrund des Ausgleichs über die Totalperiode auch anders argumentiert werden könnte. Eine Bejahung der Verfassungswidrigkeit hätte aber möglicherweise auch Auswirkungen auf den impliziten, pauschalierten Zinssatz bei Überentnahmen im § 4 Abs. 4a EStG sowie auf die Strafverzinsungen bei § 6b EStG Einfluss.

2 BFH Urteil vom 09.11.2017, III R 10/16.

3 BFH Beschluss vom 25.04.2018, IX B 21/18.

Da das konkrete Verfahren im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes erging, bleibt nun das Hauptsacheverfahren⁴ für die Zinssätze ab 2015 abzuwarten – und wie sich das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur möglichen Verfassungswidrigkeit positioniert. Bereits beim BVerfG liegt die ebenso bedeutsame verfassungsrechtliche Beurteilung der Höhe des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG⁵ sowie eine weitere Verfassungsbeschwerde hinsichtlich der Nachzahlungszinsen ab 2010 bzw. 2012.⁶

1.2 Anzeigepflicht für Steuergestaltungen⁷

Unter dem Eindruck der anhaltenden Diskussion um internationale Gewinnverlagerung und aggressive Steuergestaltungen hat die EU eine Richtlinie zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen beschlossen. Die Richtlinie EU 2018/822 vom 25.05.2018 nimmt Berater wie Steuerpflichtige gleichermaßen in die Pflicht, bestimmte Gestaltungen an die Finanzbehörden zu melden. Konkret müssen sog. „Intermediäre“, z. B. Steuerberater oder Banken, grenzüberschreitende Gestaltungen anzeigen, die einem Kennzeichen entsprechen. Diese Kennzeichen sollen potenziell aggressive Steuergestaltungen beschreiben.

Bis Ende 2019 muss Deutschland die auf EU-Ebene beschlossene Anzeigepflicht für bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen umsetzen. Erst dann sind die Details und der Umfang der Anzeigepflicht endgültig geklärt. Ab dem 01.07.2020 sind dann Intermediäre und Steuerpflichtige regulär verpflichtet, innerhalb von 30 Tagen die von der Richtlinie erfassten grenzüberschreitenden Gestaltungen an die Finanzbehörden zu melden. Nach einem ersten Entwurf des BMF soll ein Verstoß gegen die Anzeigepflicht als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 25.000 € geahndet werden. Außerdem sieht der Diskussionsentwurf vor, dass deutsche Berater aufgrund der berufrechtlichen Verschwiegenheitspflicht grundsätzlich nicht anzeigepflichtig sind. Allerdings müssen sie ihre Mandanten unverzüglich über den Übergang der Anzeigepflicht auf den Steuerpflichtigen informieren, wenn eine anzeigepflichtige Gestaltung vorliegt.

2. NEUES FÜR ALLE UNTERNEHMEN

2.1 Verwaltungsauffassung zur Kassen-Nachschau

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen⁸ wurde § 146 AO neu gefasst. Mit einem rechtlich und technisch weiterentwickelten Verfahrensrecht soll die Unveränderbarkeit digitaler Grundaufzeichnungen sichergestellt werden. Das Gesetz soll den rechtsstaatlichen Erfordernissen des Steuervollzugs dienen und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten. Dabei besteht zwar weiterhin keine Registrierkassenpflicht, jedoch wird grundsätzlich eine Belegausgabepflicht für Registrierkassen eingeführt. Weitere Details der neuen (digitalen) Aufzeichnungspflichten und zur Belegausgabepflicht regelt die Kassensicherungsverordnung 2017, wobei die strengeren Regeln vor allem auf Taxameter ausgedehnt wurden.

4 Az. IX B 21/18.

5 Anhängig unter 2 BvL 22/17.

6 Anhängig unter 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17.

7 **Beraterhinweis:** Gestaltungen mit erstem Umsetzungsschritt nach dem 25.06.2018 müssen ab dem Beginn der Anwendung der Richtlinie am 01.07.2020 und bis zum 31.08.2020 nachgemeldet werden. Daher sollten diese aufgezeichnet und mit Abschluss des nationalen Gesetzgebungsverfahrens (spätestens gegen Ende 2019) sollte die Anzeigepflicht nachgeprüft werden.

8 BGBl 2016, I S. 3152.

Nun reagierte auch die Finanzverwaltung darauf.⁹ Sie führt aus, dass einer Kassen-Nachschau u. a. elektronische oder computer-gestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstrecken-zähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen unterliegen. Es läge im Ermessen des Amtsträgers, einen sog. „Kassensturz“ zu verlangen, da dieser ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt.

Ein Amtsträger braucht sich erst dann auszuweisen, wenn er der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten möchte oder die Einsichtnahme in erhebliche Organisationsunterlagen anfordert. Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung oder Testkäufe sind damit ohne Vorlage des Ausweises zulässig.

Die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachschau ist ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann. Er kann z. B. mündlich und durch das Vorzeigen des Ausweises erlassen werden. Das BMF sieht Amtsträger auch in der Lage, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren. Der Amtsträger kann nach seinem Ermessen ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen. Ein Anlass zu einer Außenprüfung soll regelmäßig geboten sein, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen.¹⁰ Umfangreiche Informationen zur Kassen-Nachschau beinhaltet das DWS-Merkblatt Nr. 1821 „Fit für die Kassen-Nachschau ab 2018“.

2.2 Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei automatisierter Vermittlungsdienstleistung¹¹

Der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegen auch Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Für den BFH setzt dies jedoch geschützte Rechtspositionen voraus, die gegenüber nicht berechtigten Personen ein Abwehrrecht gewähren. Davon grenzt der BFH die Erbringung von Dienstleistungen ab, mit denen gerade keine Nutzungs- und Abwehrbefugnis an einem unkörperlichen Gut mit selbstständigem Vermögenswert überlassen wird. Bei dieser Abgrenzung ist es für den BFH unerheblich, ob die Leistung unmittelbar durch eine Person oder aber „maschinell“ erbracht wird. Entscheidend sei nicht, ob eine Leistung durch ein persönliches Tätigwerden oder durch technische Abläufe erbracht werde, sondern ob durch sie eine Nutzungsbefugnis an einem Recht überlassen werde.

Im Streitfall waren Entgelte eines Reiseveranstalters an einen Plattformbetreiber für die Buchung von Reiseleistungen zu beurteilen. Entgegen dem Finanzamt sieht der BFH das Entgelt vorrangig für das Erbringen einer Vermittlungsleistung als erbracht an. Das änderte sich im konkreten Fall auch nicht dadurch, dass der Vertragswortlaut von einer „Rechteübertragung an den Anbieter“ oder einer „Softwarenutzung“ sprach. Für den BFH ist

das Entgelt vielmehr, ähnlich wie die Provision eines Handelsvertreters (§ 84 Abs. 1 HGB) oder eines Handelsmaklers (§ 93 Abs. 1 HGB), als Vergütung für eine Dienstleistung zu würdigen.¹²

Dabei zeigte für den BFH das im konkreten Fall vereinbarte Vergütungsmodell, dass die Datenübertragung ein bloßes Mittel zur Erreichung des Zwecks (Vermittlung von Reiseleistungen) darstellte und daher eine etwaige Übertragung von Rechten zur Ermöglichung der Vernetzung allenfalls als Nebenleistung zur Hauptleistung der Vermittlung angesehen werden könne.¹³

2.3 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Für eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung muss u. a. nachgewiesen werden, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (EU) befördert oder versendet hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Dem BFH¹⁴ reicht hierfür als Angabe des Bestimmungsortes die Angabe des Ziellandes nicht aus.

Die Anforderungen an den Belegnachweis des § 17a UStDV sieht er als unionskonform an. Danach muss der Unternehmer als Belegnachweis entweder eine Gelangensbestätigung oder einen anderen, eindeutig und leicht nachprüfaren Versendungsbeleg (u. a. Frachtbrief, Bescheinigung des Spediteurs) vorlegen. Ausführliche Informationen enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1761 „Lieferung und Erwerb im Binnenmarkt – Hinweise für unternehmerische Lieferer und Erwerber im Binnenmarkt“.

2.4 Rechnungspflichtangaben¹⁵

Lange Zeit wurde ein Vorsteuerabzug in Deutschland sehr kritisch gesehen, sofern der Unternehmer unter der Rechnungsanschrift keine wirtschaftliche Aktivität ausübt (sog. Briefkastenadresse). Nachdem der EuGH urteilte, dass Mitgliedstaaten das Recht auf Vorsteuerabzug nicht davon abhängig machen dürfen, ob in der Rechnung die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, ändert der BFH nun seine Ansicht: Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist (neben den materiellen und formellen Voraussetzungen nach § 15 UStG u. a. an die Rechnung), dass der leistende Unternehmer dort eindeutig identifizierbar und erreichbar ist. Solange dies der Fall ist und der Steuerpflichtige auch gutgläubig handelt, d. h. weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, müsse der Abzug gewährt werden.¹⁶ Die DWS-Merkblätter Nr. 1740 „Umsatzsteuer bei Rechnungen – Hinweise für die Rechnungsstellung und -prüfung“ und Nr. 1645 „Elektronische Rechnungsstellung – Hinweise für Ersteller und Empfänger“ sowie die DWS-Broschüre Nr. 310 „Fit für Erstellung, Prüfung und Berichtigung von Rechnungen“ bieten weitergehende Hilfestellungen.

12 BFH Urteil vom 26.04.2018, III R 25/16.

13 **Beraterhinweis:** Mit diesem Urteil bestätigt der BFH seine Sichtweise, dass der Begriff der Rechte i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG enger gefasst ist als der Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter (z. B. § 5 Abs. 2 EStG).

14 BFH Urteil vom 13.06.2018, XI R 20/14.

15 **Beraterhinweis:** Der BFH konkretisiert allerdings nicht weiter, welche Sorgfaltspflichten einen Unternehmer insoweit treffen, sodass hierzu viele Fragen ungeklärt bleiben und weiterhin erhebliches Spannungspotenzial für Betriebsprüfungen besteht. Die aktuelle BFH-Entscheidung geht auf EuGH Rechtsprechung zurück: EuGH-Urteil vom 15.11.2017 (C-374/16 und C-375/16, Rs. Geissel und Butin), vgl. auch StuB 2018, S. 618.

16 BFH Urteile vom 21.06.2018, V R 25/15 und V R 28/16.

9 BMF Schreiben vom 29.05.2018.

10 **Beraterhinweis:** Umstritten ist die Auffassung des BMF, die Kassen-Nachschau auch in Abwesenheit des Unternehmers durchzuführen und dafür andere verfügbare Personen, die alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems haben, zur Mitwirkung aufzufordern (vgl. BMF-Schreiben vom 29.05.2018, Rz. 4).

11 **Beraterhinweis:** Der BFH folgt der Sichtweise des FG Köln, nach der Entgelte an den Betreiber einer elektronischen Handelsplattform nicht als Aufwendungen für die zeitliche Überlassung von Rechten zum Gewerbeertrag hinzugerechnet werden, wenn damit vorrangig ein Vermittlungserfolg abgegolten wird.

2.5 Umsatzsteuer auf Subventionen?

Der BFH legt dem EuGH die Frage vor, ob EU-Subventionen mit Umsatzsteuer belastet werden dürfen.¹⁷ Im konkreten Fall zahlten die Genossenschaftsmitglieder eines Obst- und Gemüse-Großhändlers Beiträge an einen eingerichteten Betriebsfonds. Dieser hat zum Zweck, EU-subventionierte Investitionen der Erzeuger (teilweise) zu fördern. Die Erzeugergemeinschaft stellte dem Genossenschaftsmitglied für das Investitionsgut lediglich die Nettoanschaffungskosten in Höhe von 50 % zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung, ohne die Zuschüsse aus dem Betriebsfonds (der jeweils hälftig aus Beiträgen und aus Subventionen der EU finanziert wurde) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Im Gegenzug verpflichtete sich der Abnehmer jedoch über die Zweckbindungsfrist hinweg, den Lieferanten mit seinen Erzeugnissen zu beliefern.

Nach nationalem Recht ist laut BFH die Zahlung aus dem Betriebsfonds um Entgelt von dritter Seite zu erhöhen, sodass sie gem. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Der BFH hält es unionsrechtlich allerdings für zweifelhaft, ob dies dazu führen dürfe, dass im Ergebnis die finanzielle Beihilfe der EU die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöht und dadurch mit Umsatzsteuer belastet wird. Er ruft daher den EuGH zur Frage, wie eine Subvention umsatzsteuerlich zu behandeln ist, an.¹⁸

2.6 EuGH-Vorlage zur Reichweite der Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungen

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt durchgeführt werden, sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG). Die Reichweite dieser Umsatzsteuerfreiheit für Heilbehandlungen sorgt jedoch immer wieder für Diskussionen. Nun legt der BFH dem EuGH 2 wichtige Fragen zur Abgrenzung zwischen den einzelnen Befreiungstatbeständen sowie deren Voraussetzungen vor.

Kläger ist ein Laborarzt, der medizinische Analysen zur vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung von Patienten gegenüber einem Laborunternehmen erbringt. Für den BFH fallen die streitgegenständlichen Leistungen des Laborarztes grundsätzlich unter diese Befreiungsnorm. Allerdings hat der BFH Zweifel, ob diese Befreiungsnorm nicht von der Norm des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG verdrängt wird, denn diese Norm gewährt die Steuerfreiheit nur unter weiteren Voraussetzungen. Der BFH ruft daher den EuGH zur Klärung an.¹⁹

Weiterhin möchte der BFH vom EuGH wissen, ob die Steuerbefreiung i. S. d. § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG (Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL) ein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Patient und Behandelndem voraussetzt. Der BFH sieht ein solches Vertrauensverhältnis nicht als zwingend notwendig an. Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung nehme bestimmte Tätigkeiten wegen des Fehlens eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und behandelnder Person von der Anwendbarkeit des Buchst. a jedoch aus (z. B. Leistungen klinischer Chemiker und Laborärzte). Nun bleibt die Antwort des EuGH auf die für die Reichweite der Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungen wichtigen Fragen abzuwarten. Speziell zur

¹⁷ BFH Beschluss vom 13.06.2018, XI R 5/17.

¹⁸ **Beraterhinweis:** Bis zu einer Entscheidung muss im Zweifel davon ausgegangen werden, dass die Umsatzsteuer anhand der Anschaffungskosten zzgl. Subventionen und Beiträgen aus Betriebsfonds (Entgelte von dritter Seite) zu bemessen ist.

¹⁹ BFH Beschluss vom 11.10.2017, XI R 23/15.

Umsatzsteuer bei Heilberufen bietet die Kommentierte DWS-Checkliste Nr. 59 weiterführende Informationen.

2.7 Wegfall einer Vereinfachung im grenznahen Bereich für innergemeinschaftliche Lieferung

Im Fall einer innergemeinschaftlichen Lieferung, bei der der liefernde Unternehmer den Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat an den unternehmerischen Abnehmer befördert, konnte bisher unter bestimmten Voraussetzungen (u. a. eine größere Anzahl von Abnehmern im Bestimmungsland) ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden. Die Finanzverwaltung hatte dies als Vereinfachungsregelung angedacht, mit der der Leistungsempfänger davon entoben war, einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfängerstaat – als Gegenstück zu der innergemeinschaftlichen Lieferung im Abgangsstaat – erklären zu müssen. Diese Vereinfachungsregelung in Abschnitt 1a.2 Abs. 14 UStAE streicht das BMF nun ersatzlos. Der Wegfall der Vereinfachung gilt grundsätzlich in allen offenen Fällen. Die Finanzverwaltung²⁰ beanstandet jedoch für vor dem 01.01.2019 ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nicht, wenn der leistende Unternehmer nach Abschnitt 1a.2 Abs. 14 UStAE in der bisherigen Fassung verfährt.²¹ Das DWS-Merkblatt Nr. 1761 „Lieferung und Erwerb im Binnenmarkt – Hinweise für unternehmerische Lieferanten und Erwerber im Binnenmarkt“ ist erhältlich.

2.8 Neuerungen beim Versand in die Schweiz

Deutsche Versandhändler, die in die Schweiz liefern, könnten von verschiedenen steuerlichen Änderungen in der Schweiz betroffen sein. Bisher hat die Schweiz keine Einfuhrsteuer auf Kleinsendungen (bis 65 CHF bei 7,7 % und bis 200 CHF bei 2,5 % Mehrwertsteuer-Satz) erhoben. Sofern die Umsatzgrenze von 100.000 CHF mit Kleinsendungen an Endkonsumenten 2017 oder 2018 überschritten wird, werden deutsche Händler obligatorisch steuerpflichtig, d. h. es ist eine Eintragung im Schweizer MwSt-Register zum 01.01.2019 erforderlich.²²

Ab 2019 knüpft die Rundfunkgebühr in der Schweiz (RTV-Gebühr) wegen der neuen Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für Unternehmen an eine Eintragung im Schweizer Mehrwertsteuer-Register und einen globalen Jahresumsatz an. Nach einer am 30.08.2018 veröffentlichten Stellungnahme der ESTV sollen aufgrund von Zweifeln an der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht nun jedoch Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte in der Schweiz von der Abgabepflicht ausgenommen sein.²³

2.9 Haftung für Onlineplattformen – Jahressteuergesetz 2018

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 („Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, Stand Regierungsentwurf: Redaktionsschluss Oktober 2018) führt der Gesetzgeber eine Umsatzsteuer-Haftung von Online-Plattformen ein. Konkret haften Betreiber eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines

²⁰ BMF Schreiben vom 23.04.2018.

²¹ **Beraterhinweis:** Das hat zur Folge, dass künftig der Empfänger einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern muss. Betroffene Unternehmer sollten das neue Vorgehen mit dem Leistungsempfänger abstimmen.

²² <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/revmwstg/regelung-fuer-den-versandhandel.html>

²³ <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/rtvua/fachinformationen/abgabepflicht-befreiung.html>

Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.

Die verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung greift nicht, wenn der Betreiber der Onlineplattform eine Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG-E oder eine nach Bereitstellung eines elektronischen Abfrageverfahrens erteilte Bestätigung nach § 22f Abs. 1 Satz 6 UStG-E vorlegt. Die Bescheinigung über seine steuerliche Erfassung wird auf Antrag des liefernden Unternehmers von seinem zuständigen Finanzamt erteilt.

Für alle Einzelhändler heißt das, dass entsprechende Bescheinigungen bei den Onlineplattformen eingereicht werden sollten, um nicht Gefahr zu laufen, nicht mehr dort gelistet zu sein.

Zwar müssen Betreiber die Aufzeichnungen (§ 22f UStG-E) grundsätzlich bereits ab dem 01.01.2019 führen, die Haftung (§ 25e UStG-E) soll jedoch bei Drittlands-Unternehmern ab dem 01.03.2019 bzw. bei inländischen und EU/EWR-Unternehmern erst ab dem 01.10.2019 greifen (§ 27 Abs. 25 Satz 4 UStG-E). Das DWS-Merkblatt Nr. 1868 „Umsatzsteuer Online-Handel“ ist dazu in Vorbereitung.

2.10 Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen unionsrechtswidrig²⁴

Für Reiseleistungen gilt gem. § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG eine umsatzsteuerliche Sonderregelung. Diese sog. Margenbesteuerung ist auf jede einheitliche Dienstleistung einzeln zu ermitteln.²⁵ Diese findet grundsätzlich jedoch nur Anwendung auf Reiseleistungen eines steuerpflichtigen Unternehmens an einen privaten Endverbraucher (Business-to-Customer, B2C). Ausgeschlossen sind dagegen Reiseleistungen, die für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind (sog. Business-to-Business-Bereich, B2B). Daneben sieht § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG auch die Möglichkeit vor, die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen pauschal zu ermitteln.

Nun hat der EuGH in einem gegen Deutschland geführten Vertragsverletzungsverfahren beide von der Europäischen Kommission gerügten Verstöße der deutschen Regelung gegen das Unionsrecht bejaht und seine bisherige Sichtweise bestätigt. Damit verstößt Deutschland sowohl mit der Beschränkung der Sonderregelung auf den B2C-Bereich als auch mit der Möglichkeit der pauschalen Ermittlung der Bemessungsgrundlage gegen Unionsrecht.²⁶

Durch dieses Urteil wird der deutsche Gesetzgeber die betreffenden Regelungen des § 25 UStG entsprechend ändern müssen. Bis dahin wird sich der einzelne Steuerpflichtige entweder mit dem EuGH-Urteil auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie oder auf den bestehenden § 25 UStG berufen können, je nachdem, was für ihn günstiger ist.

²⁴ **Beraterhinweis:** Beim EuGH ist noch ein weiteres Verfahren zu der Margenbesteuerung der Reiseleistungen gem. § 25 UStG anhängig, diesmal auf Vorlage des BFH (Beschluss vom 03.08.2017, V R 60/16; beim EuGH anhängig unter C-552/17).

²⁵ BFH Urteil vom 13.12.2017, XI R 4/16.

²⁶ EuGH Urteil vom 08.02.2018, C-380/16.

3. NEUES FÜR KAPITALGESELLSCHAFTEN

3.1 Anforderungen an gewerbesteuerliches Schachtelprivileg für Drittstaatendividenden unionsrechtswidrig

Erhält eine deutsche Muttergesellschaft Dividenden, fällt grundsätzlich Gewerbesteuer an. Unter bestimmten Voraussetzungen können die Dividendenerträge jedoch wieder gekürzt werden.

An die gewerbesteuerliche Kürzung von Beteiligungserträgen werden bei Ausschüttungen ausländischer Drittstaaten-Tochtergesellschaften nach § 9 Nr. 7 GewStG jedoch schärfere Anforderungen (Aktivitätsklausel, qualifizierte Mindesthaltedauer sowie weitere Einschränkungen bei Beteiligungen an Enkelgesellschaften) als nach § 9 Nr. 2a GewStG bei Ausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften gestellt. Der EuGH folgt nun den Schlussanträgen seines Generalanwalts und sieht darin einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.²⁷

Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist für den EuGH auch nicht durch die Stand-still-Klausel gedeckt. Zwar sei grundsätzlich eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Direktinvestitionen in Drittstaaten nach der Stand-still-Klausel zulässig, sofern sie bereits am 31.12.1993 bestanden hat. Allerdings sieht der EuGH in den seit 1993 vorgenommenen Änderungen (Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren, Erhöhung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 15 %) einen vollständigen Systemwechsel, der einer Anwendung der Stand-still-Klausel entgegenstehe. Wie bereits der Generalanwalt sah auch der EuGH keine Gründe für eine mögliche Rechtfertigung (etwa als Maßnahme zur Missbrauchsvermeidung) der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit.²⁸

3.2 Verlustabzug für Körperschaften – Jahressteuergesetz 2018

Die steuerliche Berücksichtigung von unternehmerischen Verlusten ist dem Fiskus seit jeher ein Dorn im Auge. Entsprechend streiten Steuerpflichtige und Finanzverwaltung sehr nachhaltig um die zugehörigen Vorschriften. Nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 29.03.2017 (2 BvL 6/11) den anteiligen Verlustuntergang gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (für Erwerbe von mehr als 25 % bis zu 50 %) für verfassungswidrig erklärt hat, war der Gesetzgeber in der Pflicht zu reagieren. Mit dem sich im Gesetzgebungsverfahren befindenden²⁹ „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (kurz: Jahressteuergesetz 2018) scheint der Fiskus den Beschluss jedoch nur für die entsprechenden Jahre 2008 bis 2015 umzusetzen. So plant der Gesetzgeber die quotale Verlustuntergangsnorm des § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG rückwirkend und ausschließlich für nach dem 31.12.2007 und vor dem 01.01.2016 stattgefundene schädliche Beteiligungserwerbe (mehr als 25 % und bis zu 50 %) ersatzlos zu streichen, § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E.³⁰

²⁷ EuGH Urteil vom 20.09.2018, EV, C-685/16.

²⁸ **Beraterhinweis:** Nun ist eine Reaktion des Gesetzgebers gefordert. Unter dessen sollte in allen offenen Fällen, in denen eine gewerbesteuerliche Kürzung der Beteiligungserträge an den gegenüber § 9 Nr. 2a GewStG strengeren Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG scheiterte, geprüft werden, ob eine entsprechende Kürzung noch geltend gemacht werden kann.

²⁹ Stand Regierungsentwurf: Redaktionsschluss Oktober 2018.

³⁰ **Beraterhinweis:** Der Beschluss des BVerfG hatte ausdrücklich die verfassungsrechtliche Beurteilung unter Geltung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags (§ 8d KStG) seit 2016 offengelassen.

Hintergrund für die Streichung ist der angesprochene Beschluss des BVerfG, der den Gesetzgeber aufforderte, bis Ende 2018 eine verfassungskonforme Regelung zu schaffen. Wegen § 10a Satz 10 GewStG, der die entsprechende Anwendung des § 8c KStG im Gewerbesteuerrecht vorsieht, gilt die ersatzlose Aufhebung für den Zeitraum 2008 bis 2015 entsprechend für gewerbesteuerliche Verlustvorträge.

Im Ergebnis wäre § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nunmehr erst auf schädliche Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 stattgefunden haben. Die Gesetzesbegründung weist jedoch darauf hin, dass vor dem 01.01.2016 erfolgte Beteiligungserwerbe gleichwohl Zählerwerbe für Zwecke des (nun weiter) für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 geltenden § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sein können.

Unterdessen ist auch die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG dem BVerfG³¹ zur Klärung vorgelegt worden. Das FG Hamburg gewährte bereits im Interesse des Steuerpflichtigen eine Aussetzung der Vollziehung.³² Eine Regelung zu Satz 2 enthält der Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2018 allerdings nicht.³³

Die sog. Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG – eine Ausnahme, nach der bei Umstrukturierungen zum Zwecke der Sanierung die Verluste dem Erwerber erhalten bleiben sollen – ist dagegen mit höherrangigem Recht vereinbar. Nach einem Beschluss der Europäischen Kommission vom 26.01.2011 hatte der Fiskus die Anwendung der Ausnahme für Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 erfolgt sind, ausgesetzt. Der EuGH³⁴ sieht dies jedoch anders und hält die Sanierungsklausel für unionskonform.³⁵ Zum Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften ist das DWS-Merkblatt Nr. 1626 erhältlich.

3.3 Betriebsausgabenabzug für Vergütungen auf Genussrechte

Droht die Überschuldung oder liegt eine geringe Fremdkapitalquote vor, können hybride Finanzinstrumente helfen, die handelsrechtlich als Eigenkapital einzustufen sind, wobei allerdings meist eine steuerrechtliche Einstufung als Fremdkapital gewünscht ist. Letztere, steuerliche Einordnung war zuletzt umstritten, nach dem die OFD Nordrhein-Westfalen mit Verfügung vom 12.05.2016 eine bilanziell gleichlaufende Einstufung in Handels- und Steuerbilanz für Genussrechtskapital unterstellte und die Genussrechtsvergütungen im Steuerrecht – bei handelsrechtlichem Eigenkapitalcharakter – generell steuerlich als Einkommensverwendung einstuft.

Die Finanzverwaltung revidiert nun mit Erlass vom 18.07.2018 ihre umstrittene Rechtsauffassung zur steuerlichen Abzugs-

31 Anhängig unter 2 BvL 19/17.

32 FG Hamburg Beschluss vom 11.04.2018, 2 V 20/18.

33 **Beraterhinweis:** Die Gesetzesbegründung ruft ins Gedächtnis, dass das BVerfG (bisher) die verfassungsrechtliche Frage des Satzes 2 im § 8c KStG nicht entschieden hat. Betroffene Verfahren sollten daher bis zu einer Entscheidung des BVerfG weiterhin offengehalten werden.

34 Urteile vom 28.06.2018, C-203/16 P, C-208/16 P, C-219/16 P, C-209/16 P.

35 **Beraterhinweis:** Steuerbescheide, die die Anwendung der Sanierungsklausel negieren, sollten offen gehalten werden. Im Jahressteuergesetz 2018 ist eine Änderung des § 34 Abs. 6 KStG vorgesehen. Danach soll § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 wieder anwendbar sein. Mit der Änderung des § 34 Abs. 6 KStG wird es zur Aufhebung des derzeit bestehenden Suspensiveffekts kommen.

fähigkeit von Vergütungen auf Genussrechte. Danach ist Genussrechtskapital in Auslegung der handelsrechtlichen GoB in der Steuerbilanz wieder als Verbindlichkeit anzusetzen. Vergütungen auf Genussrechtskapital mindern damit grundsätzlich als Betriebsausgaben das Einkommen.

Das gilt jedoch vorbehaltlich der Sonderkonstellation, wenn mit dem Genussrechtskapital das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist. Für diese Situation sieht das Steuerrecht in § 8 Abs. 3 Satz 2. Alt KStG vor, dass kein schuldrechtlicher Charakter für die Zahlungen auf das Genussrechtskapital vorliegen soll, sondern diese Zahlungen als Einkommensverwendung anzusehen sind.

3.4 Verdeckte Gewinnausschüttung nach Verschmelzung im Besserungsfall

Um nach einem Forderungsverzicht unter Besserungsabrede das Gesellschafterdarlehen noch zu retten, kann eine Verschmelzung auf eine ertragreiche Gesellschaft helfen. In einem entsprechenden Fall hat der BFH jedoch eine verdeckte Gewinnausschüttung bejaht, sodass die Vermögensminderung durch die Einbuchung der Verbindlichkeit außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist.

Als Grund führt der BFH³⁶ an, dass es – auch wenn die Verbindlichkeit zuvor betrieblich begründet war – durch den Wechsel der Schuldnerschaft zu einer neuen Schuld bei der übernehmenden Gesellschaft kam. Da der Zweck der Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft mit denselben Gesellschaftern lediglich das Wiederaufleben der Forderung war, sei diese „neue“ Verbindlichkeit aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Der im Schrifttum diskutierten Einwendung, dass umwandlungssteuerliche Sonderregelungen (§§ 11 ff. UmwStG) der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung hier entgegenstünden, erteilte der BFH ebenfalls eine Absage: Denn das Gesellschafterdarlehen sei erst im späteren Besserungsfall und damit zeitlich nach dem umwandlungssteuerlich maßgeblichen Zeitpunkt wiederaufgelebt.³⁷ Weiterführende Informationen zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage bei Kapitalgesellschaften bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1717. Es stellt die Problembereiche und prüfungsrelevante Schwerpunkte dar. Was bei einer Verschmelzung zivilrechtlich und steuerrechtlich zu beachten ist, zeigt die kommentierte DWS-Checkliste Nr. 1018 auf. Im DWS-Merkblatt Nr. 1774 „Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaft“ werden die Steuerfolgen aus dem Abschluss, der laufenden Gewährung und Verzinsung sowie auch aus dem Verlust oder dem Verzicht von Gesellschafter-Darlehen dargestellt.

3.5 Schenkungen im Dreiecksverhältnis

In 3 Urteilen vom 13.09.2017 (II R 32/16, II R 54/15, II R 42/16) hatte sich der BFH zum Anfall von Schenkungsteuer bei Auszahlung überhöhter Entgelte an eine dem Gesellschafter nahestehende Person geäußert. Zahlt demnach eine GmbH ein überhöhtes vertraglich vereinbartes Entgelt an eine Person, die in einem

36 BFH Urteil vom 21.02.2018, I R 46/16.

37 **Beraterhinweis:** Die Entscheidung des BFH geht ausgiebig auf die Rechtsfolgen ein, streift jedoch die konkrete Sachverhaltsfrage, in welchem Zeitpunkt der Eintritt des Besserungsfalls nun genau vorlag, nur am Rande. Unter Umständen lässt sich damit in einigen Praxisfällen durch Herausarbeiten des Zeitpunkts des Besserungseintritts und durch geeignete Sachverhaltsgestaltung auch eine von dieser Entscheidung abweichende steuerliche Einstufung begründen. Der BFH hatte im Fall eines Gläubigerwechsels (BFH-Urteil vom 12.07.2012, I R 23/11) keine vGA und auch keinen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO angenommen, vgl. zur Abgrenzung der Urteile StuB 2018, S. 579.

Näheverhältnis zu dem Gesellschafter steht, so handelt es sich nicht um eine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Voraussetzung ist, dass dies auf Veranlassung des Gesellschafters geschah, d. h. der Gesellschafter beim Abschluss der vertraglichen Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitwirkte. Die Vorteilsgewährung beruhe in diesem Fall auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter.

Dieser Rechtsprechungsänderung des BFH sind auch die obersten Finanzbehörden der Länder gefolgt und haben ihren Ländererlass zur schenkungsteuerlichen Beurteilung von überhöhten Entgelten einer GmbH an nahestehende Personen angepasst.³⁸ In solchen Fällen lägen regelmäßig zwischen dem Gesellschafter und der ihm nahestehenden Person Schenkungen i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.³⁹

4. NEUES FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN

4.1 Teilweiser Übergang verrechenbarer Verluste

Auf Kommanditanteile entfallende Verluste unterliegen der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15a EStG. D. h., sie können nur mit künftigen positiven Einkünften aus der Beteiligung und nicht mit anderen, z. B. nichtselbstständigen Einkünften, ausgeglichen werden.

Diese sog. verrechenbaren Verluste gehen jedoch bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils grundsätzlich auf den Übernehmer über. Voraussetzung ist, dass das (zukünftige) Gewinnbezugsrecht ebenfalls auf ihn übergegangen ist. Das gilt nun für den BFH⁴⁰ auch teilweise, d. h. wenn nur ein Teil des Anteils übertragen wird. Tipps zur Gestaltung von § 15a EStG bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1627 „Eigen- und Fremdkapital in der Personengesellschaft“. Ausführliche Informationen zu Gesellschafterkonten einer Personengesellschaft in der Handels- und Steuerbilanz beinhaltet das DWS-Merkblatt Nr. 1775.

4.2 Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen und Verlusten⁴¹

Da privat veranlasste Schuldzinsen bekanntlich unter das generelle Abzugsverbot des § 12 EStG fallen, hatten findige Steuerpflichtige und Berater in der Vergangenheit versucht, Schuldzinsen in den betrieblichen und beruflichen Bereich zu verlagern. Darauf hatte der Gesetzgeber mit einer Regelung reagiert, die diesen Bemühungen einen Riegel verschieben sollte. Betrieblich veranlasste Schuldzinsen dürfen danach teilweise nicht abge-

38 Gleich lautende Erlasse vom 20.04.2018, BStBl. 2018 I, S. 632.

39 **Beraterhinweis:** Laut Einschätzung des BFH sei auf die zivilrechtliche Ausgestaltung der Rechtsbeziehung abzustellen, sodass lediglich im Fall des Bestehens einer Gegenleistung – z. B. der Darlehensverzicht der nahestehenden Person als Ausgleich für die Zahlung eines überhöhten Entgelts – ausnahmsweise keine freigebige Zuwendung vorläge.

40 BFH Urteil vom 01.03.2018, IV R 16/15.

41 **Beraterhinweis:** Das Urteil (X R 17/16) zeigt, dass Entnahmen auch in Gewinnjahren sorgfältig geplant werden sollten, damit nicht in Verlustjahren und/oder mangels entsprechender Einlagen eine gewinnerhöhende Abzugsbeschränkung greift. Die teleologische Reduktion und damit Anwendung des BFH-Urteils kann sowohl zugunsten aber auch zulasten des Steuerpflichtigen wirken. Dazu ist auch eine intertemporale Betrachtung nötig: Für offene Veranlagungszeiträume sollte daher der kumulierte Entnahmeüberschuss berechnet und sodann die vom Finanzamt errechnete kumulierte Überentnahme überprüft werden sowie ggf. Einspruch eingelegt werden (vgl. Fiedler/Schäfer, StuB 2018, StuB 2018, S. 697).

zogen werden, wenn die Entnahmen über die Totalperiode (seit Einführung zum Veranlagungszeitraum 1999) hinweg die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen, § 4 Abs. 4a EStG. Damit soll eine Verlagerung privat veranlasster Schuldzinsen in den betrieblichen Bereich verhindert werden. Doch die Regelung hat sich als streitanfällig erwiesen. Liegt ein solcher Fall vor, rechnet das Finanzamt im Veranlagungsjahr typischerweise 6 % der Über- und Unterentnahmen seit 1999 dem Gewinn hinzu. Ausgenommen sind jedoch Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen (§ 4 Abs. 4a Satz 5 EStG) sowie ein mind. abzugsfähiger Betrag von 2.050 € (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).

Für den BFH umfasst der Begriff „Gewinn“ dabei auch negative Ergebnisse. Problematisch und zu weit geht die Besteuerung vor allem dann, wenn Verluste (und nicht zu hohe Entnahmen) die Beschränkung auslösen. Daher beschränkt der BFH mit Urteil vom 14.03.2018⁴² in einem zweiten Berechnungsschritt die Bemessungsgrundlage: Zum einen ist innerhalb eines Jahres die Überentnahme auf den Entnahmesaldo beschränkt.⁴³ Zum anderen ist auch über die Totalperiode hinweg die Summe der Überentnahmen auf die Summe der Entnahmesalden limitiert. Damit stellt sich der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die bei Verlusten eine vorrangige Verrechnung von Verlusten mit Unterentnahmen vornimmt.⁴⁴

5. NEUES FÜR KLEINE UND MITTLERE UNTERNEHMEN

5.1 Kein Investitionsabzugsbetrag für unangemessene Wirtschaftsgüter⁴⁵

Der Abzug von Aufwendungen für (vermeintliche) Luxusgüter ist immer wieder ein Streitpunkt im Steuerrecht. Dies gilt auch für die Bildung einer Investitionsrücklage, wie ein aktuelles Urteil des BFH zeigt. Dieses ist zwar zur Ansparabschreibung nach § 7g EStG a. F. ergangen. Hierbei handelt es sich um die bis 2007 geltende Vorgänger-Regelung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG. Beide Vorschriften verfolgen jedoch dasselbe Ziel, die steuermindernden Anschaffungskosten schon früher geltend zu machen und so einen Liquiditätsvorteil für Investitionen zu schaffen, der für kleine und mittlere Unternehmen die Anschaffung unterstützt. Konkret erlaubt § 7g EStG für kleinere Betriebe (z. B. bis zu einem Betriebsvermögen von 235.000 €) den gewinnmindernden Abzug von 40 % der Anschaffungskosten im (Vor-)Jahr der Anschaffung.

Im vorliegenden Fall verneinte das Gericht die Bildung einer solchen Ansparabschreibung für die spätere Anschaffung einer Limousine in Höhe von 400.000 €, eines Sportwagens in Höhe von 450.000 € sowie eines SUV für rund 120.000 €. Denn die zugehörigen Aufwendungen seien gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG unangemessen, sodass die Rücklagenbildung unzulässig sei. Konkret bemängelte der BFH, dass für einen Betrieb ohne Mitarbeiter keine weiteren Fahrzeuge notwendig seien. Daher sei der Abzug für den SUV nicht zu beanstanden, während die weiteren Fahrzeuge (Limousine und Sportwagen) unangemessen

42 BFH Urteil vom 14.03.2018, X R 17/16.

43 BFH Urteil vom 03.03.2011, IV R 53/07.

44 BMF Schreiben vom 07.11.2005.

45 **Beraterhinweis:** Dass bei der Prüfung des Investitionsabzugsbetrags auch die Angemessenheit im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG zu beachten ist, dürfte auch für die aktuelle Rechtslage gelten. Gleichwohl ist hinsichtlich der Übertragbarkeit des Urteils zu beachten, dass die Angemessenheit des Betriebsausgabenabzugs stets der Prüfung des Einzelfalls obliegt.

seien.⁴⁶ Steuergestaltungsmöglichkeiten mit dem Investitionsabzugsbetrag und der Sonderabschreibung werden im DWS-Merkblatt Nr. 1622 aufgezeigt.

5.2 Zweifelsfragen zur Stundungsregelung des § 6b Abs. 2a EStG bei Reinvestitionen in die EU

Bis 2015 war eine Übertragung der stillen Reserven nur auf in Deutschland befindliche Ersatzwirtschaftsgüter zulässig. Dann veranlasste die EU-Kommission Deutschland, die Regelung des § 6b EStG zu ändern. Nunmehr gilt eine neue Stundungsregelung für Reinvestitionen im EU/EWR-Ausland: Werden in Deutschland belegene Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußert und in den folgenden 4 Wirtschaftsjahren gem. § 6b Abs. 2a im EU-/EWR-Ausland wieder angeschafft oder hergestellt, kann (auf Antrag) die Veräußerungssteuer über 5 Jahre gestreckt werden. Nun äußert sich die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 07.03.2018 zu einigen Zweifelsfragen. Denn bisher war unklar, ob die Reinvestitionsabsicht im Stundungsantrag feststehen muss. Das BMF verneint dies in seinem aktuellen Schreiben: Eine konkrete Absicht, im Ausland zu reinvestieren, muss bei Antragstellung nicht dargelegt werden. D. h. z. B., dass bei Veräußerung noch keine Betriebsstätte im Ausland vorhanden sein muss. Vielmehr reicht es dem BMF aus, dass künftig grenzüberschreitende Aktivitäten des Unternehmens und damit eine Reinvestition „denkbar und möglich“ sind – ein Merkmal das nur selten zu Problemen führen dürfte.

Nach dem Wortlaut des § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG kann der Antrag nur im (!) Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter gestellt werden (Ausschlussfrist). Doch auch die Antragsfrist sieht das BMF nun weniger streng als es der Gesetzeswortlaut vorsieht: Nach § 6b Abs. 2a Satz 2 EStG kann der Stundungsantrag „nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung“ gestellt werden. Für die Finanzverwaltung ist ein Antrag sogar bis zum Eintreten der materiellen Bestandskraft des jeweiligen Steuerbescheids noch rechtzeitig.⁴⁷

5.3 Steuerbilanzielle Behandlung von Rückkaufoptionen und Umweltprämie

Aufgrund der Dieselkrise erlebte der Gebrauchtwagenmarkt einen Preisverfall. Einige Automobilhersteller bieten sog. Restwertmodelle an, die Händler vor einer Rückkaufverpflichtung gegenüber einer Leasinggesellschaft schützen sollen. Dabei gleicht der Hersteller Restwert Risiken, die sich durch Abweichungen zwischen dem Händlereinkaufspreis des Kfz bei Rückkauf und dem im Rahmen einer Rückkaufoption mit einer Leasinggesellschaft vereinbarten Restwert ergeben, ganz oder teilweise aus. Steuerbilanziell ist eine Verbindlichkeit aus einer Rückkaufoption nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 12.10.2011 zu passivieren – unabhängig von der Teilnahme an einem solchen Restwertmodell.

⁴⁶ BFH Urteil vom 10.10.2017, X R 33/16.

⁴⁷ **Beraterhinweis:** Die gelockerte Antragsfrist der Finanzverwaltung erscheint im Hinblick auf eine möglicherweise im Einzelfall notwendige gerichtliche Durchsetzbarkeit fragwürdig. Ein Ausreizen der Antragsfrist ist daher mit einem Beratungsrisiko verbunden, da ein Vertrauensschutz auf Verwaltungsregelungen, die dem Gesetzeswortlaut (aber wohl nicht dem Sinn der Vorschrift) entgegenstehen, etwas fraglich ist. Gleichwohl könnte der BFH den Wortlaut der Vorschrift auch als gesetzgeberisches Versehen einstufen und der Finanzverwaltung folgen. An ein solches verbleibendes Anerkennungsrisiko sollten Steuerpflichtige und deren Berater auch dann denken, wenn derartige Fälle nicht aus Gründen der Anwendungsregelung vor Gericht landen, aber das Finanzgericht Gelegenheit bekommen könnte, sich hierzu zu äußern.

Seitens des Händlers komme keine Rückstellungsbildung in Höhe des am Ende der Leasinglaufzeit an den Hersteller für die Teilnahme am Restwertmodell zu zahlenden Beteiligungsbetrags in Betracht, da es sich hierbei um Anschaffungskosten des zurück-erworbenen Fahrzeugs handle. Auch eine Forderung des Händlers gegenüber dem Hersteller auf einen Ausgleichsanspruch aus der Restwertabsicherung könne nicht vor Ausübung der Rückkaufoption aktiviert werden.⁴⁸ Das DWS-Merkblatt Nr. 1792 „Besteuerung im Kfz-Gewerbe“ geht auf ausgewählte Bilanzierungsfragen wie die Bewertung von Fahrzeugen und Ersatzteilen sowie die Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen und die Behandlung von Rückverkaufs-Optionen ebenso ein, wie auf die umsatzsteuerlichen Besonderheiten, wie grenzüberschreitende Kfz-Lieferungen, Differenzbesteuerung, Altteilesteuer bei Reparaturleistungen, verdeckter Preisnachlass bei Inzahlungnahme sowie Garantie- und Kulanzleistungen.

5.4 EuGH-Vorlage zur Differenzbesteuerung bei Wiederverkauf⁴⁹

Bei einem Wiederverkauf von beweglichen Gegenständen kann unter den Voraussetzungen des § 25a UStG lediglich die Handelsspanne für die Umsatzsteuer relevant sein. Nach dieser sog. Differenzregelung wird Umsatz nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Der BFH legt dem EuGH die Frage vor, ob die im Rahmen der Differenzbesteuerung ermittelte Handelsspanne für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu berücksichtigen ist. Denn die deutsche Finanzverwaltung stellt für den relevanten Schwellenwert der Kleinunternehmerregelung (17.500 €, § 19 UStG) in Fällen der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) auf die vereinnahmten Entgelte ab. Der BFH sieht diese Auffassung als nicht mit EU-Recht vereinbar an.⁵⁰ Ausführliche Informationen zur Differenzbesteuerung wird das in Vorbereitung befindliche Merkblatt Nr. 1873 bieten.

6. NEUES FÜR EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNER

6.1 Grundstückstausch und späterer Entnahmegewinn

In einem Streitfall am BFH erwarb der Kläger ein Wirtschaftsgut zunächst im Wege des Tausches. Der Steuerpflichtige hatte diesen Vorgang jedoch nicht in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ordnungsgemäß abgebildet. Da somit die stillen Reserven beim Grundstückstausch und der damit verbundenen Entnahme nicht aufgedeckt wurden, sah das Finanzamt sowie das FG eine konkludente Ausübung des Bilanzierungswahlrechts nach § 6c i. V. m. § 6b Abs. 1 EStG. Auf Basis dieser Argumentation minderte das FG die Anschaffungskosten, sodass sich bei der späteren Entnahme des eingetauschten Wirtschaftsguts ein höherer steuerpflichtiger Gewinn ergab.

Soweit die stillen Reserven aus einem Veräußerungsgewinn nicht aufgedeckt wurden, ist der Steuerpflichtige hinsichtlich weiterer Geschäftsvorfälle jedoch nicht so zu stellen, als ob es nicht zur Gewinnrealisierung gekommen wäre – so der BFH.⁵¹ Eine solche konkludente Wahlrechtsausübung des § 6c i. V. m. § 6b Abs. 1 EStG verneint der BFH damit. Denn die Option nach § 6b EStG setze voraus, dass zunächst ein Gewinn ausdrücklich erklärt

⁴⁸ Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 24.04.2018.

⁴⁹ **Beraterhinweis:** Bestätigt der EuGH die Auffassung des BFH, können sich betroffene Steuerpflichtige unmittelbar auf das günstigere supranationale Recht berufen.

⁵⁰ BFH Beschluss v. 07.02.2018, XI R 7/16.

⁵¹ BFH Urteil vom 06.12.2017, VI R 68/15.

und im Anschluss durch Abzug einer Betriebsausgabe wieder neutralisiert wird.

Aus der Nichterfassung des Gewinns lässt sich auch nicht darauf schließen, der Steuerpflichtige habe die historischen Anschaffungskosten fortführen wollen.

Im Ergebnis lag für den BFH daher trotz der fehlenden Erfassung des Veräußerungsvorgangs ein Zugang im Betriebsvermögen durch den Tausch vor, sodass die hierdurch erwachsenen Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts der übertragenen Grundstücke gem. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG zwingend als Betriebsausgaben zu erfassen sind. Der Kläger konnte somit bei der späteren Entnahme die höheren Anschaffungskosten berücksichtigen.⁵² Das DWS-Merkblatt Nr. 1711 erläutert die Grundlagen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

6.2 Erwerb einer Rückdeckungsforderung⁵³

Als Risikoauslagerung bei Leistungen zur betrieblichen Altersvorsorge kann eine Rückdeckungsforderung dienen. Ein Arzt sicherte daher seine Versorgungszusage mit einer Rückdeckungsversicherung ab. Die einmalige Zahlung machte der Zahnarzt im Rahmen seiner Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als Betriebsausgabe vollumfänglich im Zahlungsjahr geltend. Das Finanzamt gewährte jedoch lediglich Betriebsausgaben in Höhe des Risikoanteils (ca. 7 % der gezahlten Prämie) im Streitjahr.

Der BFH⁵⁴ widersprach dem und gewährt einen vollumfänglichen Betriebsausgabenabzug. Er setzt damit seine Rechtsprechung fort, dass ein Rückdeckungsanspruch eine Forderung gegen den Versicherer darstelle und zum Umlaufvermögen gehöre. In Folge dessen sei die Zahlung nicht von § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erfasst und damit nach den Grundsätzen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung im Zahlungsjahr voll abzugsfähig. Der BFH führt aus, die Erweiterung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG um „Anschaffung von Wertpapieren und vergleichbaren nicht verbrieften Forderungen und Rechten des Umlaufvermögens“ ziele lediglich auf die Verhinderung von Gestaltungen mit Steuerstundungseffekten beim Wertpapier- und Grundstückshandel ab.⁵⁵

6.3 Lückenhafte Rechnungsnummer⁵⁶

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG ist für eine ordnungsgemäße Rechnung eine fortlaufende Rechnungsnummer erforderlich. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt daher eine Kombination der Rechnungsnummern aus Veranstaltungsnummer, Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum als schwerwiegenden Mangel fest. Die Folge waren hohe Gewinnhinzurechnungen.

Das FG Köln⁵⁷ sieht den Einnahmen-Überschuss-Rechner (§ 4 Abs. 3 EStG) dagegen nicht in der Pflicht, fortlaufend seine

Rechnungen zu nummerieren und daher keinen Grund für die Hinzuschätzungen des Finanzamts. Das FG weist darauf hin, dass vor allem die Einmaligkeit und Nachvollziehbarkeit der Rechnungsnummern entscheidend ist. Es sei zulässig, beliebig viele separate Nummernkreise zu schaffen, z.B. für Zeiträume, Filialen oder Objekte. Offen ist dennoch, ob sich der BFH dem anschließt. In einem früheren Fall konnte der Steuerpflichtige die festgestellten Lücken nicht plausibel erklären, sodass die Hinzuschätzung für den BFH zulässig war.⁵⁸

7. NEUES FÜR GRUNDSTÜCKSEIGENTÜMER

7.1 Sonderabschreibung für Mietwohnungsbau

Gemäß eines Regierungsentwurfs vom 19.09.2018 zur Förderung des Mietwohnungsneubaus soll für zwischen dem 01.09.2018 und 31.12.2021 gestellte Bauanträge oder getätigte Bauanzeigen neben der linearen AfA (§ 7 Abs. 4 EStG) eine zusätzliche Sonderabschreibung in Höhe von 5 % für die ersten 4 Jahre gewährt werden. Voraussetzung nach dem neuen § 7b EStG soll sein, dass die Wohnungen für 10 Jahre ab Anschaffung bzw. Herstellung für Wohnzwecke vermietet werden. Maximal förderfähige Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung sind 2.000 € je m², wobei die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 € pro m² nicht übersteigen dürfen (Kappungsgrenze). Letztmalig kann die Förderung im Jahr 2026 in Anspruch genommen werden.

Die Gewährung der Sonderabschreibung soll an die Einhaltung der EU-Vorschriften für sog. De-minimis-Beihilfen geknüpft werden. Demnach soll z.B. der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen innerhalb von 3 Veranlagungszeiträumen gewährten De-minimis-Beihilfen nicht mehr als 200.000 € betragen dürfen. Außerdem ist auch die steuerliche Förderung von Mietwohnungen in der EU bzw. im EWR-Raum sowie in Drittstaaten, wenn diese Amtshilfe im vergleichbaren Umfang wie die EU-Staaten leisten und damit die Prüfung der Voraussetzungen der Sonderabschreibung ermöglichen, denkbar.⁵⁹ Das in Vorbereitung befindliche DWS-Merkblatt Nr. 1872 wird, wenn das Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist, ausführlich über die steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus berichten.

7.2 Veräußerung eines Grundstücks mit Erbbaurecht

Ein Erbbaurecht ermöglicht es einem Berechtigten, auf dem Grundstück eines anderen ein Bauwerk zu errichten. Wird dieses veräußert, ist für die steuerliche Behandlung im Rahmen der Vorschriften des § 23 EStG zu privaten Veräußerungsgeschäften entscheidend, ob das Erbbaurecht als eigenes Nutzungsrecht behandelt wird. Denn zivilrechtlich wird das Erbbaurecht wie ein Grundstück behandelt, obwohl es sich lediglich um ein Nutzungsrecht handelt.

In seinem Urteil vom 08.11.2017 (IX R 25/15) stellt der BFH nun fest, dass das Erbbaurecht einem entgeltlichen, rein schuldrechtlichen Nutzungsverhältnis wie Miet- oder Pachtverhältnissen nahestehen. Damit seien Erbbauzinsen, auch bei Leistung eines Einmalbetrags, keine Anschaffungskosten i. S. d. § 255 Abs. 1 HGB für den Erwerb des Wirtschaftsguts „Erbbaurecht“, sondern als Entgelt für die Nutzung des Grundstücks laufender Aufwand. Das Erbbaurecht stellt ein gegenüber dem Grundeigentum eigenständiges Wirtschaftsgut dar und sei weder seiner Art noch seiner Funktion nach mit dem Eigentum vergleichbar. Der BFH führt dabei in seinem Leitsatz aus, dass zwischen einem unbebauten Grundstück und einem nachfolgend für dieses

⁵⁸ BFH Beschluss vom 07.02.2017, X B 79/16.

⁵⁹ **Beraterhinweis:** Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich erst Anfang des Jahres 2019 abgeschlossen.

⁵² **Beraterhinweis:** Weiterführende Urteilsbesprechung: Bolik/Schäfer, *StuB* 2018, S. 394.

⁵³ **Beraterhinweis:** Weiterführende Urteilsbesprechung: Burek, *DStRK* 2018, S. 164.

⁵⁴ BFH Urteil vom 12.12.2017, VIII R 9/14.

⁵⁵ Burek, *DStRK* 2018, S. 164.

⁵⁶ **Beraterhinweis:** Auch wenn die Finanzgerichte im Einzelfall Ausnahmen zu ordnungsgemäßen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zulassen, droht bei Betriebsprüfungen mit Hinweis auf unrichtige Angaben, wie hier lückenhafte Rechnungsnummern, zunächst eine Gewinn-Hinzuschätzung durch die Finanzverwaltung.

⁵⁷ FG Köln Urteil vom 07.12.2017, 15 K 1122/16, *EFG* 2018, S. 375 ff., rechtskräftig.

Grundstück unentgeltlich bestellten Erbbaurecht keine – auch keine partielle – Identität i. S. d. Rechtsprechung zum Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefrist veräußertem Wirtschaftsgut besteht.

Da das Erbbaurecht im Ergebnis mangels entgeltlichen Erwerbs nicht „angeschafft“, sondern vielmehr nur bestellt war, lagen die Voraussetzungen des privaten Veräußerungsgeschäfts (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) insofern nicht vor. Eine Anschaffung hätte für den BFH in diesem Zusammenhang vorausgesetzt, dass das Erbbaurecht im Zeitpunkt der Übertragung bereits bestellt war und der Inhaber des bestehenden Rechts dieses auf den Erwerber entgeltlich übertragen hätte.

7.3 Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts für Zwecke der GrEST

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück und werden mindestens 95 % der Anteile mittelbar oder unmittelbar übertragen oder vereinigt, fällt grundsätzlich Grunderwerbsteuer an. Diese bemisst sich bei einem Geschäftsgrundstück nach den Grundbesitzwerten im Ertragswertverfahren. Weist der Steuerpflichtige jedoch nach, dass der gemeine Wert am Bewertungsstichtag niedriger ist, so ist gem. § 198 Satz 1 BewG dieser Wert anzusetzen. § 198 BewG regelt allerdings nicht, wie konkret der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zum maßgeblichen Bewertungsstichtag zu führen ist.

Der BFH führt hierzu aus, dass ein Sachverständigengutachten bzw. ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kurz vor dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufvertrag anerkannte Mittel zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts darstellen. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks durch Sachverständigengutachten sei regelmäßig nur durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken zu führen. Bei dem Sachverständigen müsse es sich um einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen handeln.⁶⁰

Das Ersuchen des Klägers, die niedrigeren Bilanzwerte für die Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen, wies der BFH ab. Der Bilanzwert sei weder Indiz noch Nachweis für den gemeinen Wert eines Wirtschaftsguts.⁶¹

7.4 Haushaltsnahe Dienstleistungen

Sog. haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen können in Höhe von 20 % der Arbeits- und Fahrtkosten die Einkommensteuer mindern (bis zu einem Maximalbetrag von 4.000 € bzw. 1.200 €). Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen verringert sich der Betrag auf 510 €. ⁶²

⁶⁰ BFH Urteil vom 25.04.2018, II R 47/159.

⁶¹ **Beraterhinweis:** Offen ließ der BFH, ob eine Ableitung aus dem Kaufpreis der Gesellschaftsanteile möglich ist, wenn das Grundstück den einzigen Bilanzposten darstellt und die Gesellschaft auch sonst über keine Wirtschaftsgüter verfügt, die in der Bilanz aufzunehmen wären. Auch die Frage, ob der Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft durch einen Mitgesellschafter angesichts der gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten schon für sich allein die Zuordnung des Kaufs zum „gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ ausschließe, musste der BFH im konkreten Fall nicht beantworten.

⁶² **Beraterhinweis:** Im umfassenden Anwendungsschreiben zu § 35a EStG vom 10.01.2014 findet sich unter Anlage 1 eine beispielhafte Aufzählung begünstigter und nicht begünstigter haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen.

Nach jüngster Rechtsprechung wird das Wort „haushaltsnah“ weiter auslegt: So bezieht der BFH⁶³ auch einen Hunde-Gassi-Service in die räumlich-funktionale Sphäre des Haushalts mit ein. Denn auch Aufwendungen für Leistungen, die jenseits der Grundstücksgrenzen auf fremdem Grund geleistet werden, können unter Umständen berücksichtigt sein. Es muss sich nur um üblicherweise von Familienmitgliedern ausgeführte Tätigkeiten handeln. Der BFH hat bereits 2014⁶⁴ den Winterdienst auf öffentlichen Gehwegen als begünstigt angesehen, auch wenn diese Dienstleistung jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, z. B. öffentlichem Grund geleistet wurde.

Streitig ist dagegen, ob Straßenausbaubeiträge grundstücks- und damit haushaltsbezogen seien. Dies verneinte das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 25.10.2017⁶⁵, sodass nun die Entscheidung des BFH⁶⁶ abzuwarten bleibt. Die Kosten für den Hausanschluss an zentrale Anlagen der Trink- und Abwasser-Versorgung sind zuvor bereits vom BFH als begünstigt erachtet worden⁶⁷ – soweit es sich um Modernisierung handelt und die Leistungen in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen.⁶⁸ Das DWS-Merkblatt Nr. 699 bietet einen Überblick über die zahlreichen Anwendungsfälle der haushaltsnahen Aufwendungen.

7.5 Ortsübliche Marktmiete bei der Überlassung möblierter Wohnungen

Bei der verbilligten Vermietung von Wohnungen an Angehörige muss ein fremdüblicher Vertrag vorliegen, damit das Mietverhältnis – und damit die Abschreibung, Schuldzinsen etc. – steuerlich berücksichtigt werden kann. Konkret schreibt § 21 Abs. 2 EStG vor, dass das Entgelt nicht weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete betragen darf (anderenfalls hat eine Aufteilung in einen unentgeltlichen Teil zu erfolgen). Der BFH hat nun für die Vermietung einer (teil-)möblierten Wohnung entschieden, dass es erforderlich sein kann, einen Zuschlag für die Möblierung zu berücksichtigen. Lässt sich dem Mietspiegel hierzu nichts entnehmen, ist ein am örtlichen Mietmarkt realisierbarer Möblierungszuschlag zu berücksichtigen.⁶⁹ Das Merkblatt Nr. 1828 „Ferienimmobilien in Deutschland“ bietet einen Überblick über die relevantesten zu beachtenden steuerrechtlichen Regelungen und gibt wichtige Praxishinweise sowie Gestaltungsmöglichkeiten. Ein Fokus liegt dabei auf der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht und der Erstellung der regelmäßig von der Finanzverwaltung geforderten Totalüberschussprognose.

7.6 Keine Spekulationssteuer auf häusliches Arbeitszimmer⁷⁰

Wer innerhalb der sog. Spekulationsfrist von 10 Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung eine Immobilie veräußert, muss den Veräußerungsgewinn versteuern. Ausgenommen sind Fälle, in denen die Immobilie ausschließlich oder zumindest in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Sofern dabei ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet war, greift die Ausnahme nach Auffassung der Finanzverwal-

⁶³ BFH Beschluss vom 25.09.2017, VI B 25/17.

⁶⁴ Az. VI R 55/12.

⁶⁵ Az. 3 K 3130/17.

⁶⁶ Az. VI R 50/17.

⁶⁷ Urteil vom 20.03.2014, Az. VI R 56/12.

⁶⁸ **Beraterhinweis:** Für die steuerliche Geltendmachung darf jedoch keine Barzahlung erfolgen! Denn Einführungsgrund der Steuerbegünstigung ist die Bekämpfung der Schwarzarbeit.

⁶⁹ BFH Urteil vom 06.02.2018, IX R 14/17.

⁷⁰ **Beraterhinweis:** Die Revision wurde eingelegt und ist anhängig am BFH unter IX R 11/18. In ähnlich gelagerten Fällen sollte daher unter Nennung des Aktenzeichens Einspruch eingelegt werden.

tung⁷¹ insofern nicht mit der Folge, dass der auf das Arbeitszimmer entfallende Gewinn gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu besteuern ist. Der Fiskus sieht hierin keine Nutzung zu Wohnzwecken – und zwar unabhängig davon, ob die Aufwendungen für das Arbeitszimmer abzugsfähig sind.

Erfreulich ist daher nun ein Urteil des FG Köln, das die Steuerfreiheit für den vollständigen Veräußerungsgewinn erklärt und nicht um das Arbeitszimmer mindert.⁷² Das DWS-Merkblatt Nr. 1734 „Steuerliche Absetzbarkeit des häuslichen Arbeitszimmers“ ist erhältlich.

7.7 Werbungskosten für Homeoffice bei Vermietung an Arbeitgeber

Eine Einliegerwohnung als Homeoffice an den Arbeitgeber vermieten und die Renovierungskosten dabei steuerlich geltend machen, kann steuerlich attraktiv sein, bedarf jedoch einer Einzelfallbetrachtung. Entscheidend für den Werbungskostenabzug im Rahmen einer solchen Vermietung an den Arbeitgeber ist die Einkünfteerzielungsabsicht.

Die Finanzverwaltung vermutet diese, sofern die Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt ist.⁷³ Selbst wenn wegen der Kopplung des Mietvertrags an die Amts- oder Berufszeit des Arbeitnehmers und im Hinblick auf die Höhe des Mietzinses Zweifel am Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht bestehen, steht dies bei vorrangigem betrieblichen Interesse des Arbeitgebers einer Berücksichtigung der Aufwendungen nicht entgegen.

Das sieht der BFH mit Urteil vom 17.04.2018⁷⁴ nun anders. Danach wird bei der Vermietung zu gewerblichen Zwecken die Absicht des Steuerpflichtigen, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielen zu wollen, nicht vermutet. Vielmehr kann der Steuerpflichtige Werbungskosten bei der Vermietung einer Einliegerwohnung als Homeoffice an seinen Arbeitgeber für dessen betriebliche Zwecke nur geltend machen, wenn eine objektbezogene Prognose die erforderliche Überschusserzielungsabsicht belegt. Die Besonderheiten einer Gewerbeimmobilie seien bei dem Arbeitnehmer gegeben, denn er überließ die Räume dem Arbeitgeber zur ausschließlichen Erfüllung von dessen betrieblichen Zwecken und unterlag hinsichtlich der Nutzung dem Weisungsrecht seines Arbeitgebers.⁷⁵

8. NEUES FÜR ARBEITNEHMER/ARBEITGEBER

8.1 Dienstwagenbesteuerung bei Privatnutzung

Das BMF⁷⁶ fasst seine Sichtweise zur Besteuerung der privaten Nutzung eines Dienstwagens zusammen und ändert diese teilweise – vor allem arbeitnehmerfreundlich: Übernimmt der Arbeitnehmer Kraftfahrzeugkosten (wie z. B. Benzin, Garagemieten, Kfz-Steuern oder Reparaturkosten), mindert dies den geldwerten Vorteil nach der sog. 1 %-Methode. Bei der Fahrtenbuchmethode können diese in die Gesamtkosten einbezogen und als Nutzungsentgelt berücksichtigt werden.

Neu: Bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wurde bisher mit 15 Fahrten pro Monat und 0,03 % pauschal

bewertet. Davon abweichend ist unter bestimmten Voraussetzungen eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage möglich. Bisher war der Arbeitgeber hierzu nicht verpflichtet. Doch auf Verlangen des Arbeitnehmers muss der Arbeitgeber nun eine entsprechende Einzelbewertung vornehmen. Hiervon profitieren Arbeitnehmer, die weniger als 15 Mal pro Monat zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte unterwegs sind. Im Rahmen einer Übergangsvorschrift wird es jedoch nicht beanstandet, wenn die neue Sichtweise erst ab dem 01.01.2019 angewendet wird.⁷⁷ Das DWS-Merkblatt Nr. 634 „Private Kfz-Nutzung“ bietet ausführliche Informationen.

8.2 Steuerliche Förderungen von dienstlichen Elektro- und Hybridfahrzeugen – Jahressteuergesetz 2018

Wird ein Dienstwagen auch privat genutzt, sind der Grundregel nach in jedem Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer als geldwerter Vorteil vom Arbeitnehmer zu versteuern.

Die bisher geltenden Erleichterungen für Elektro- und Hybridfahrzeuge sollen nach dem Jahressteuergesetz 2018 (Stand Regierungsentwurf: Redaktionsschluss Oktober 2018) nur noch für Anschaffungen vor dem 01.01.2019 (Abzug von 250 € pro kWh) sowie in 2022 (Abzug von 50 € pro kWh) gelten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 EStG-E).

Für den dazwischen liegenden Zeitraum vom 31.12.2018 bis zum 01.01.2022 soll eine neue gesetzliche Förderung gelten: Demnach sind nur noch die Hälfte der Kosten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG-E). Der Regierungsvorschlag gilt entsprechend auch, wenn im Rahmen der sog. Fahrtenbuchmethode die insg. entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG-E).

8.3 Lohnsteuerliche Behandlung von E-Bike-Leasing

Die Finanzverwaltung hat sich in einer einheitlichen Auffassung zur lohnsteuerlichen Behandlung von E-Bike-Leasingverträgen geäußert. Üblich sind Vertragsgestaltungen, die einen Erwerb nach Beendigung der Leasingdauer (regelmäßig 36 Monate) durch den Arbeitnehmer zu einem Restwert von z. B. 10 % vorsehen. Dabei beanstandet es das BMF im Schreiben vom 17.11.2017 nicht, den für die Beurteilung eines geldwerten Vorteils maßgeblichen üblichen Endpreis i. S. v. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Erwirbt der Arbeitnehmer unter diesem Wert, liegt ein zu versteuernder geldwerter Vorteil vor. Das BMF-Schreiben sieht außerdem vor, dass der Leasinganbieter die Besteuerung dieses Vorteils unter bestimmten Voraussetzungen durch die Nutzung der pauschalen § 37b EStG-Steuer

71 BMF Schreiben vom 05.10.2000.

72 FG Köln Urteil vom 20.03.2018, 8 K 1160/15.

73 BMF Schreiben vom 13.12.2005.

74 Az. IX R 9/17.

75 **Beraterhinweis:** Das FG muss nun noch feststellen, ob der Kläger einen Gesamtüberschuss erzielen konnte. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung ihre Auffassung anpasst.

76 BMF Schreiben vom 04.04.2018.

77 **Beraterhinweis:** Nach dem aktuellen Schreiben ist der Arbeitgeber nun im Lohnsteuerabzugsverfahren auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Einzelbewertung verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.

i. H. v. 30 % übernehmen kann.⁷⁸ Das DWS-Merkblatt Nr. 1826 „Dienstfahräder und E-Bikes“ zeigt die steuerlichen Aspekte bei Fahrrädern im unternehmerischen Bereich“ auf.

8.4 Arbeitszimmer: Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung
Abschreibungen für Abnutzung (AfA) können nur dem Miteigentumsanteil entsprechend als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn das Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurde und auch Zins und Tilgung vom gemeinsamen Konto beglichen werden. Dies hat der BFH mit Urteil vom 06.12.2017⁷⁹ entschieden.

Im Fall erwarben die zusammen veranlagten Ehegatten eine weitere Wohnung zu beruflichen Zwecken in demselben Mehrfamilienhaus, in dem sie bereits eine Privatwohnung besaßen. Da für die selbstständig tätige Ehefrau kein anderer Arbeitsplatz bestand, griffen für sie die Abzugsbeschränkungen (1.250 € monatlich) für das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich nicht. Dennoch reduzierte der BFH aufgrund der nur hälftigen Miteigentümerstellung den Werbungskostenabzug um 50 %.⁸⁰

8.5 Doppelte Haushaltsführung für zeitweise leer stehende Wohnung?

Wer neben einem eigenen Hausstand (Familienwohnung) auch am Arbeitsort eine Wohnung unterhält, kann für letztere die Kosten bis zu maximal 1.000 € pro Monat als Werbungskosten geltend machen. Dies gilt unter Umständen sogar dann, wenn die Wohnung am Arbeitsort lediglich vorgehalten und nicht genutzt wird, wie ein aktueller Fall am FG Berlin-Brandenburg⁸¹ zeigt: Die Arbeitnehmerin zog nach der Geburt ihres Kindes für die Elternzeit in eine andere Stadt. In der Absicht, die Wohnung am Arbeitsort nach der Elternzeit wieder aufzunehmen, behielt sie diese solange bei. Von der Argumentation, mit einer erneuten Wohnungssuche wären aufgrund des Wohnungsmangels erhebliche Kosten und Aufwand verbunden, schienen die Richter überzeugt zu sein und gewährten den Abzug des Mietzinses im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Abzuwarten bleibt, wie der BFH⁸² in diesem Fall höchstrichterlich entscheidet. Die steuerlichen Regelungen zur doppelten Haushaltsführung führt das DWS-Merkblatt Nr. 1702 auf.

8.6 Keine Lohnsteuer bei Ansammlung auf Zeitwertkonten

Für die Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes oder Sabbaticals vereinbaren Arbeitnehmer und Arbeitgeber oft die Gutschrift von Arbeitslohn auf einem Zeitwertkonto. Ob die Ansammlung per Verzicht auch bei Fremdgeschäftsführern einer GmbH lohnsteuerfrei erfolgen kann, hatte der BFH im Verfahren VI R 17/16 vom 22.02.2018 zu entscheiden. Die Finanzverwaltung versagte die Steuerfreiheit und behandelte Fremdgeschäftsführer

78 **Beraterhinweis:** Da Anbieter von E-Bike-Leasingverträgen in der Vergangenheit optimistischere Erwartungen an die steuerlichen Folgen hatten, sollten Steuerpflichtige und Berater die Vertragskonditionen in neu abzuschließenden Verträgen auf das BMF-Schreiben abstimmen und bestehende Verträge bzw. deren steuerrechtliche Handhabung prüfen.

79 Az. VI R 41/15.

80 **Beraterhinweis:** Im Umkehrschluss wäre demnach ein voller Werbungskostenabzug anzunehmen, wenn einer der Ehegatten die beruflich genutzte Wohnung allein erworben hätte – sofern dies vermögensrechtlich eine Handlungsoption darstellt.

81 FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 01.06.2017, 3 K 3278/14.

82 Az. VI R 1/18.

insofern ungleich zu anderen Arbeitnehmern.⁸³ Der BFH sieht dies anders und gewährte die nachgelagerte Besteuerung.

Im Urteilsfall stand nicht zur Entscheidung an, ob diese Grundsätze auch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer gelten. Denn nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung löst die Einzahlung auf das Wertguthabenskonto dann zusätzlich auch eine verdeckte Gewinnausschüttung aus.⁸⁴ Das DWS-Merkblatt Nr. 1806 „Arbeitszeitkonten bei kleinen und mittelständischen Unternehmen – Gestaltung flexibler Arbeitszeiten zur Mitarbeitermotivation“ ist erhältlich. An die Einführung und Verwaltung von Wertguthaben sind vielfältige arbeitsrechtliche, steuerrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Regelungen geknüpft. Das Merkblatt erklärt die rechtlichen Rahmenbedingungen.

8.7 Abgrenzung von Sach- und Barlohn

Sachlohnbezüge unter monatlich 44 € sind lohnsteuerfrei. Ein Überschreiten dieser Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (auch mit anderen Sachbezügen) führt jedoch zu einem vollständigen Entfallen der Steuerfreiheit. Die lohnsteuerliche Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn ist daher entscheidend. Der BFH hat sich nun in zwei Fällen einen privaten Zusatzkrankenschutz betreffend geäußert, in denen in einem Fall Barlohn und im anderen Fall dagegen Sachlohn vorlag.

Maßgeblich für den BFH ist der Rechtsgrund des Zuflusses, d. h. welche Leistung der Arbeitnehmer auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen beanspruchen kann. Wenn der Arbeitnehmer kein Geld, sondern nur die Sache selbst beanspruchen kann, liegt ein Sachbezug vor.

Mit dieser Begründung verneinte der BFH den Sachbezug in einem Fall, in dem der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern über einen Mitarbeiterausgang anbot, einen monatlichen Zuschuss zu einer Zusatzkrankensversicherung zu zahlen. Diese hatte der Arbeitnehmer in eigenem Namen abzuschließen, der Arbeitgeber gab lediglich die Versicherung vor und vermittelte den Kontakt. Auch wenn der Aushang darauf hinwies, dass den Arbeitnehmern für den Fall der Nichtannahme des Angebots kein Geldwertanspruch zustehe, liegt für den BFH kein Sachlohn vor. Denn auch eine mit der Zahlung verknüpfte Bedingung könne die Geldleistung nicht in eine Sachleistung umqualifizieren. Daher ist der Fall anders zu beurteilen als die Überlassung eines Benzingutscheins über eine bestimmte Literzahl, wobei arbeitsvertraglich eine festgelegte Menge Kraftstoff versprochen wird.⁸⁵

In einem ähnlichen, am selben Tag veröffentlichten Urteil liegt für den BFH dagegen Sachlohn vor.⁸⁶ Der Arbeitgeber schloss hier selbst als Versicherungsnehmer (Gruppen-)Zusatzkrankensversicherungen für seine Mitarbeiter ab.

Die Finanzverwaltung sieht dies anders, da sie bei Zukunftssicherungsleistungen in der Regel auch dann von Barlohn ausgeht, wenn der Arbeitgeber Versicherungsnehmer und der Arbeitnehmer die versicherte Person ist.⁸⁷ Abzuwarten bleibt nun, ob die Finanzverwaltung ihre Auffassung anpasst. Die DWS-Broschüre Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer“ bietet ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung.

83 BMF Schreiben vom 17.06.2009.

84 BFH Urteil vom 11.11.2015, I R 26/15.

85 BFH Urteil vom 04.07.2018, VI R 16/17.

86 BFH Urteil vom 07.06.2018, VI R 13/16.

87 BMF Schreiben vom 10.10.2013.

8.8 Zusätzlichkeitserfordernis bei Zuwendungen

Nach § 37b EStG kann der pauschale Einkommensteuersatz von 30 % auf Geschenke und betrieblich veranlasste Zuwendungen verwendet werden. Oft strittige Voraussetzung bei Letzteren ist, dass die Zuwendungen (nicht nur betrieblich veranlasst, sondern auch) zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erfolgen. D.h., es muss eine geschäftliche oder anders geartete wirtschaftliche Beziehung bestehen und aus diesem Grunde ein Anreiz gewährt oder ein bestimmtes Verhalten honoriert werden.⁸⁸

Dabei darf die Zuwendung nicht die allein geschuldete Leistung an sich sein, wie ein Fall am BFH zeigt: Im strittigen Fall gewährte ein Unternehmen im Rahmen eines Verkaufsförderprogramms Bonuspunkte an selbstständige Fachverkäufer und deren Arbeitnehmer. Die bei erfolgreichem Verkauf erlangten Bonuspunkte konnten die Verkäufer bei einem Dritten gegen Prämien einlösen. Für den BFH treten diese Prämien nicht zum Grundgeschäft (der Warenabnahme der Fachverkäufer vom Produktvertrieb) hinzu. Vielmehr sei die Prämie die allein geschuldete Leistung für den Verkaufserfolg. Im Ergebnis konnte daher keine Pauschalsteuer angewandt werden.⁸⁹ Einen kompakten Überblick bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1609 „Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen (§ 37 b EStG)“.

8.9 Vorsteuerabzug aus der Übernahme von Umzugskosten

Umzugskosten können nicht nur einkommensteuerlich im Rahmen der Pauschale⁹⁰, sondern auch für umsatzsteuerliche Unternehmer, die solche Kosten übernehmen, relevant sein. In einem Streitfall vor dem FG Hessen sagte der Kläger für eine Versetzung zuvor die Übernahme der Umzugskosten zu. Konkret wurden Mitarbeiter auf Wunsch des Arbeitgebers aus einer ausländischen Niederlassung an den Stammsitz des Unternehmens in Deutschland versetzt. Entgegen dem Finanzamt sah das FG Hessen⁹¹ hierin keinen umsatzsteuerbaren tauschähnlichen Vorgang, sondern eine nicht steuerbare Leistung.

Zudem ist auch keine unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals gegeben. Da die Übernahme gerade zum Umzug motivieren sollte, bestehe in diesem konkreten Fall ein erhebliches unternehmerisches Interesse, die Umzugsleistungen sind für das Unternehmen bezogen. Ein zwar bestehender, aber hinter den Bedürfnissen des Unternehmens zurücktretender persönlicher Vorteil steht einem Vorsteuerabzug nicht entgegen.⁹² Das DWS-Merkblatt Nr. 1658 stellt die wesentlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und die Vorsteuerberichtigung dar.

88 FG Bremen Urteil vom 21.09.2017, 1 K 20/17.

89 BFH Urteil vom 21.02.2018, VI R 25/16.

90 BMF Schreiben vom 18.10.2016.

91 FG Hessen Urteil vom 22.02.2018, 6 K 2033/15.

92 **Beraterhinweis:** Das Urteil zeigt, dass bei der Übernahme von Umzugskosten die steuerlichen Implikationen einkalkuliert werden sollten und es auf die Umstände des konkreten Einzelfalls ankommt. Jedenfalls für Neuanstellungen oder Umzüge innerhalb Deutschlands erscheint die Argumentation des FG Hessen nicht mehr naheliegend, da dann die privaten Interessen des Arbeitnehmers, eine möglichst kurze Anfahrt zur Tätigkeitsstätte zu haben, im Vordergrund stehen könnten. Der BFH bekommt Gelegenheit, zu dieser Frage Stellung zu nehmen, denn die Revision ist anhängig am BFH unter Az. V R 18/18.

9. NEUES FÜR ANLEGER

9.1 Verluste aus der Veräußerung von Aktien⁹³

Im Streitfall der BFH-Entscheidung vom 12.06.2018 (VIII R 32/16) hatte der Kläger in den Jahren 2009 und 2010 Aktien zum Preis von 5.759,78 € erworben und diese im Jahr 2013 zu einem Gesamtverkaufspreis von 14 € an eine Sparkasse wieder veräußert, die Transaktionskosten in dieser Höhe einbehält. In seiner Einkommensteuererklärung 2013 machte der Kläger den Verlust in Höhe von 5.759,78 € bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend und stellte u. a. den Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts gem. § 32d Abs. 4 EStG. Das Finanzamt berücksichtigte die Verluste jedoch nicht.

Der BFH hat hingegen entschieden, dass der Verlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 1 EStG steuerlich anzuerkennen und mit Gewinnen des Klägers aus Aktienveräußerungen zu verrechnen ist.⁹⁴ Für eine Veräußerung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG braucht es eine entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums an den Aktien auf einen Dritten. Die Erfüllung des Veräußerungstatbestands nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig.

Die Argumente des Finanzamts und des BMF, das dem Revisionsverfahren beigetreten ist, es handle sich bei dem geringen Kaufpreis der Aktien um einen rein symbolischen Kaufpreis zur Erzielung eines Steuervorteils und damit um einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO, wies der BFH zurück. Der Kläger wollte sich durch Übertragung auf einen Dritten von den nahezu wertlosen Wertpapieren trennen, was (sinnvoll) nur mit einer Veräußerung der Aktien gelingen konnte. Es unterliegt grundsätzlich der Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen, ob, wann und mit welchem Ertrag er Wertpapiere erwirbt und wieder veräußert. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH ist auch die Übertragung wertloser Anteile ohne Gegenleistung eine Veräußerung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

9.2 Totalverlust aus Darlehensausfall⁹⁵

Für den BFH führt der endgültige Ausfall einer im privaten Bereich gehaltenen Darlehensforderung zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG. Von einem solchen berücksichtigungsfähigen Forderungsausfall geht der BFH erst dann aus, wenn endgültig feststeht, dass keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen. Dies ist etwa der Fall, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist. Die reine Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht dagegen regelmäßig nicht aus.⁹⁶

93 **Beraterhinweis:** Das Urteil erging entgegen BMF Schreiben vom 18.01.2016, Tz. 59. Bemerkenswert am nun veröffentlichten Urteil ist, dass der BFH in diesem Fall die Vorlage einer Verlustbescheinigung nicht für erforderlich hält und einen etwaigen Zwang zur Vorlage einer solchen Bescheinigung als „reinen Formalismus“ bezeichnet.

94 BFH Urteil vom 12.06.2018, VIII R 32/16.

95 **Beraterhinweis:** Die Entscheidung steht dem BMF Schreiben vom 18.01.2016, Rz. 60 entgegen, sodass eine Reaktion abzuwarten bleibt. Nicht zu beantworten hatte der BFH die Frage, ob diese Sichtweise auch auf Forderungsverzichte oder Verluste aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft übertragbar sind.

96 BFH Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15.

9.3 Abziehbarkeit von Fondsetablierungskosten

Viele Schiff-, Film- oder Windkraftfonds sind so konzipiert, dass sich in der Anfangsphase Kosten ergeben, die den Anlegern hohe Verluste vermitteln. Dies wertete die Rechtsprechung oft als Gestaltungsmissbrauch und behandelte die Aufwendungen als Anschaffungskosten der vom Fonds beschafften Anlagegüter. In Folge dessen konnten die Anleger die Verluste nur mittels Abschreibung über die Nutzungsdauer verteilt abziehen.

Vor dem Hintergrund des § 15b EStG gibt der BFH nun diese Rechtsprechung auf.⁹⁷ Diese sog. Etablierungskosten sind grundsätzlich abziehbare Betriebsausgaben und nicht mehr in Anschaffungskosten umzuqualifizieren. Wenn die Verluste in der Anfangsphase des Fonds mehr als ein Zehntel des investierten Kapitals überschreiten (§ 15b Abs. 3 EStG), dürfen die Verluste allerdings nur mit künftigen positiven Einkünften aus dem Fonds verrechnet werden.⁹⁸

9.4 Steuern bei Kryptowährungen

Wer beim An- und Verkauf von virtuellen Währungen, wie z. B. Bitcoins, Altcoins, Litecoins, Tokens, Utility Tokens oder Ethereum, ein glückliches Händchen hat, muss den Fiskus beteiligen. Derartige Gewinne sind steuerpflichtige sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn das erworbene Kryptogeld innerhalb eines Jahres entweder in € zurückgetauscht oder in andere virtuelle Währungen gewechselt wird. Auch wer mit Bitcoins Waren oder Dienstleistungen bezahlt, realisiert aus Sicht des Fiskus ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft, wenn der Erwerb weniger als ein Jahr zurückliegt. Stellt jemand Rechenkapazitäten zur Verfügung (sog. Mining), liegt beim Verkauf mangels Erwerb zwar kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vor. Der Mining-Prozess selbst kann allerdings einkommensteuerpflichtig sein.

Von der Umsatzsteuer (d. h. sofern der Steuerpflichtige Unternehmerstatus innehat) ist der Tausch von Bitcoins in konventionelle Währungen und umgekehrt für das BMF befreit. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH.⁹⁹ Auch für das Mining fällt nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Umsatzsteuer an.¹⁰⁰

Anders zu behandeln sind dagegen Anbieter von Wallets (elektronische Geldbörsen), in denen Bitcoins gespeichert und verwahrt werden. Wer dafür Gebühren verlangt, unterliegt der hiesigen Umsatzsteuerpflicht, wenn der Leistungsort in Deutschland ist.¹⁰¹ Die korrekte steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Aktivitäten im Bereich Kryptowährungen gewinnt zunehmend an

Bedeutung. Das DWS-Merkblatt Nr. 1829 „Kryptowährungen wie Bitcoin & Co. – Steuerliche Hinweise für Privatpersonen und Unternehmen“ hilft die Aktivitäten steuerlich korrekt zu behandeln.

⁹⁷ BFH Urteil vom 26.04.2018, IV R 33/15.

⁹⁸ **Beraterhinweis:** Der BFH macht durch dieses Urteil Schluss mit einer ausufernden Anwendung von § 42 AO, wenn spezielle Normen, wie hier § 15b EStG einen Gestaltungsmissbrauch nach dem Willen des Gesetzgebers verhindern sollen. Positiv wirkt die Rechtsprechung daher, wenn die Voraussetzungen der Beschränkung für Steuerstundungsmodelle gem. § 15b EStG nicht vorliegen, denn dann mindern die Etablierungskosten das Ergebnis sofort und in vollem Umfang. Eine weitere Überprüfung nach der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO entfällt dann. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt jedoch abzuwarten.

⁹⁹ EuGH Urteil vom 22.10.2015, C-264/14, Rs. Hedqvist.

¹⁰⁰ BMF Schreiben vom 27.02.2018.

¹⁰¹ **Beraterhinweis:** Für Unternehmen stellen sich im Umgang mit Kryptowährungen zudem bilanzrechtliche Fragen. Bei der unternehmensinternen Verwendung von Blockchains sollten zudem die Anforderungen der GoBD beachtet werden. Die Finanzverwaltung hat hinsichtlich der Anwendung von Blockchains Bedenken.