



**Floehr · Hermes  
& Partner GbR**

**Steuerberater  
Rechtsanwälte**

Grenzstr. 115-117  
(gegenüber dem Finanzamt)  
47799 Krefeld  
Tel.: 0 21 51 / 58 66-0  
Fax: 0 21 51 / 58 66 66  
E-Mail: [info@fhp-krefeld.de](mailto:info@fhp-krefeld.de)  
[www.fhp-krefeld.de](http://www.fhp-krefeld.de)

Krefeld, September 2017

**Mandanten-Rundschreiben 05/2017**

**Betriebsrentenstärkungsgesetz • Pauschale Einkommensteuer auf Geschenke • Realteilung einer Personengesellschaft • Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft**

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell stehen wichtige Urteile des Bundesfinanzhofs im Mittelpunkt des Interesses. So ist die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer auf Geschenke für Geschäftsfreunde als weiteres Geschenk zu beurteilen. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die darauf anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst auf Grund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof den Anwendungsbereich der steuerneutralen Realteilung von Personengesellschaften wiederum erweitert. Entschieden wurde, dass die Buchwertfortführungsregeln für Realteilungen im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung auch dann anzuwenden sind, wenn die Sachwertabfindung nicht in Gestalt von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen erfolgt, sondern durch Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern, mit denen der ausscheidende Mitunternehmer eine betriebliche Tätigkeit fortsetzt. Damit eröffnen sich in der Praxis weitere Gestaltungswege zur Auseinandersetzung einer Personengesellschaft.

Bitte beachten Sie den üblichen Hinweis:

Bitte treffen Sie keine Entscheidungen, ohne sich vorher fachkundig rückversichert zu haben.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Jetzt auch NRW: Verlängerung der Abgabefrist für eine elektronisch übermittelte Einkommensteuererklärung
- 2 Keine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft und ebenso nicht für Alleinerziehende
- 3 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Kinderfreibeträge für 2014
- 4 Von privat Versicherten selbst getragene Krankenbehandlungskosten sind steuerlich nicht absetzbar

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen
- 6 Arbeitslohn bei Teilnahme an „Sensibilisierungswoche“

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 7 Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar
- 8 Abschreibungsbefugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks
- 9 Keine steuerneutrale unentgeltliche Übertragung des Betriebs bei Fortführung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übergeber
- 10 Erwerb einer Arztpraxis: Abschreibbarkeit von Praxiswert und Wert einer „Facharztzulassung“
- 11 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei Zwischenvermietung
- 12 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei Konzertveranstaltern
- 13 Abbruchverpflichtung für Gebäude auf gemieteter Fläche führt zum Abschlag beim Einheitswert
- 14 Rückwirkende Änderung des Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren
- 15 Finanzverwaltung veröffentlicht aktualisierte Richtsatzsammlung

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 16 Buchwertfortführung bei Ausscheiden aus Personengesellschaft gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern
- 17 Auf technische Übersetzungen spezialisierte Personengesellschaft mit freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften?
- 18 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 19 Zwischenstaatlicher Austausch von Informationen über Finanzkonten und Kapitaleinkünfte
- 20 Steuerliche Behandlung der Restrukturierung von Anleihen bei Kombination von Teilverzicht, Nennwertreduktion und Teilrückzahlung
- 21 Gestaltungsmissbrauch bei An- und Verkauf von Wertpapieren

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 22 Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung
- 23 Projekt „Wohnen für Hilfe“
- 24 Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Immobilie

---

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

---

- 25 Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie)
- 26 Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus
- 27 Möglichkeit des Ausschlusses des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH
- 28 Rückabwicklung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG
- 29 Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Gesellschafters (Bankfinanzierung)
- 30 Verdeckte Gewinnausschüttung in Folge von Darlehensgewährungen und Verlust der Gemeinnützigkeit

---

### **Steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten**

---

- 31 Einkommensteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit
- 32 Umsatzsteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit
- 33 Einzelne Anwendungsfälle

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 **Jetzt auch NRW: Verlängerung der Abgabefrist für eine elektronisch übermittelte Einkommensteuererklärung**

Das Finanzministerium NRW hat am 30.3.2017 mitgeteilt, dass Stpfl., die ihre Einkommensteuererklärung 2016 auf elektronischem Wege authentifiziert übermitteln, eine verlängerte Abgabefrist bis zum 31.7.2017 eingeräumt wird. Voraussetzung ist eine Registrierung unter [www.elster.de](http://www.elster.de) bis Ende Mai. Dies gilt ausdrücklich auch für die Stpfl., die verpflichtet sind, ihre Einkommensteuererklärung elektronisch abzugeben, wie z.B. Gewerbetreibende und Selbständige.

Bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern besteht nur dann eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn sie neben ihrem Arbeitslohn im zurückliegenden Jahr weitere positive Einkünfte, wie z.B. solche aus Vermietung und Verpachtung, erzielt oder Lohnersatzleistungen wie z.B. Arbeitslosengeld erhalten haben und diese Einkünfte und Leistungen einen Betrag von 410 € übersteigen. Aber auch gewährte Freibeträge für den Lohnsteuerabzug oder z.B. die Steuerklassenkombination III/V bei Ehegatten/eingetragenen Lebenspartnern, die beide Arbeitslohn beziehen, führen zur Abgabepflicht. Ggf. kann aber auch die freiwillige Abgabe einer Einkommensteuererklärung sinnvoll sein. In diesem Fall ist allerdings die gesetzliche Abgabefrist unbeachtlich. Vielmehr muss die freiwillige Abgabe einer Einkommensteuererklärung innerhalb der Verjährungsfrist von vier Jahren erfolgen.

#### **Hinweis:**

Immer mehr Bundesländer gewähren ihren Steuerzahlern eine automatische Fristverlängerung, wenn sie ihre Steuererklärungen elektronisch einreichen. Entsprechende Mitteilungen liegen bereits aus Baden-Württemberg, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Bayern vor. Es ist zu vermuten, dass sich weitere Bundesländer anschließen werden.

Sofern die Steuererklärung durch einen Steuerberater oder Lohnsteuerhilfeverein erstellt wird, endet die Frist weiterhin regelmäßig erst Ende Dezember und nicht bereits Ende Juli.

### 2 **Keine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft und ebenso nicht für Alleinerziehende**

Der Bundesfinanzhof stellt mit Beschluss vom 26.4.2017 (Aktenzeichen III B 100/16) fest, dass eine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft nicht in Betracht kommt. Die vor einigen Jahren erweiterten Möglichkeiten der Zusammenveranlagung erfassen nur Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft i.S.d. Lebenspartnerschaftsgesetzes, weil nur derartige Partnerschaften sich hinsichtlich der durch sie erzeugten rechtlichen Bindungen und gegenseitigen Einstandspflichten herkömmlichen Ehen derart angenähert haben, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht mehr zu rechtfertigen ist.

Ebenso hatte der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 22.9.2016 (Aktenzeichen III R 62/13) entschieden, dass die Besteuerung Alleinerziehender nach dem Grundtarif anstelle einer Besteuerung nach dem Splittingtarif verfassungsgemäß ist. Im Urteilsfall lebte die verwitwete Stpfl. in 2008 mit ihren beiden 15- bzw. 20-jährigen Töchtern zusammen. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer nach dem Grundtarif fest. Mit ihrer Klage machte die Stpfl. geltend, dass der Ausschluss verwitweter Alleinerziehender vom Splittingtarif mit dem Gleichheitssatz und dem Schutz der Familie unvereinbar sei. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wurde nun Verfassungsbeschwerde eingelegt, welche beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvR 221/17 anhängig ist.

#### **Hinweis:**

Betroffene Alleinerziehende sollten weiterhin den Splittingtarif beantragen und im Hinblick auf die anhängige Verfassungsbeschwerde das Ruhen des Verfahrens begehren, das in diesem Fall zwingend zu gewähren ist.

### 3 **Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Kinderfreibeträge für 2014**

Das Niedersächsische Finanzgericht ist der Ansicht, dass die steuerlichen Kinderfreibeträge in der für das Streitjahr 2014 geltenden Fassung gegen das Grundgesetz verstoßen und hat dazu mit Vorlagebeschluss vom 2.12.2016 das Bundesverfassungsgericht angerufen (Aktenzeichen 7 K 83/16). Dieses muss nun entscheiden, ob die Kinderfreibeträge für das Streitjahr ausreichend hoch bemessen waren.

**Handlungsempfehlung:**

Hinsichtlich dieser Rechtsfrage ergehen Einkommensteuerbescheide vorläufig, so dass der einzelne Stpfl. keinen Einspruch einlegen muss. Vielmehr kann im Falle einer günstigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts eine Änderung der bislang vorläufig ergangenen Einkommensteuerveranlagung erfolgen.

**4 Von privat Versicherten selbst getragene Krankenbehandlungskosten sind steuerlich nicht absetzbar**

Mit Urteil vom 19.4.2017 (Aktenzeichen 11 K 11327/16) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass krankheitsbedingte Aufwendungen, die ein privat krankenversicherter Stpfl. selbst trägt, um eine Beitragsrückerstattung seines Krankenversicherers nicht zu gefährden, weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastungen steuerlich berücksichtigt werden können.

Im entschiedenen Fall hatte der Stpfl. in seiner Steuererklärung die von ihm entrichteten Beiträge zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung geltend gemacht. Nachdem das Finanzamt Kenntnis von einer im Streitjahr für das Vorjahr gewährten Beitragsrückerstattung seiner Krankenversicherung erhalten hatte, änderte es die Steuerfestsetzung und berücksichtigte nur noch die im Streitjahr gezahlten Beiträge abzüglich der Erstattung. Der Stpfl. machte dagegen geltend, dass er im Streitjahr für seine ärztliche Behandlung einen Betrag aufgewandt habe, der die Erstattung deutlich übersteige. Dies sei die Voraussetzung dafür gewesen, um die von seinem Versicherer in Aussicht gestellte Beitragsrückerstattung zu erhalten. Diese Aufwendungen seien deshalb als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Das Gericht hatte zunächst den Sonderausgabenabzug versagt, weil die private Zahlung der Arztrechnungen nicht als Beitrag zu einer Krankenversicherung anzusehen sei. Es lägen auch keine außergewöhnlichen Belastungen vor. Zwar zählten hierzu nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers auch Krankheitskosten. Diese sind als außergewöhnliche Belastungen aber nur dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. sich ihnen nicht entziehen könne, sie ihm also zwangsläufig entstehen. Hieran fehle es, wenn der Stpfl. freiwillig auf einen bestehenden Erstattungsanspruch gegen seinen Krankenversicherer verzichte.

**Hinweis:**

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass aktuell noch offen ist, ob der Bundesfinanzhof über diesen Fall abschließend zu entscheiden hat.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

**5 Betriebsrentenstärkungsgesetz beschlossen**

Der Bundestag hat am 1.6.2017 das Betriebsrentenstärkungsgesetz (BRSG) beschlossen. Die erforderliche Zustimmung des Bundesrats erfolgte am 7.7.2017. Mit dem BRSG wird das System der betrieblichen Altersversorgung um eine Möglichkeit für die Sozialpartner, über Tarifverträge betriebliche Versorgungssysteme zu gestalten, erweitert. So können die Sozialpartner künftig auch sog. reine Beitragszusagen vereinbaren, über Leistungen der durchführenden Einrichtungen entscheiden und rechtssicher Options- beziehungsweise Opting-Out-Systeme in den Unternehmen und Betrieben einführen.

Gerade für Geringverdiener ist es wichtig, dass sich ihre Arbeitgeber an der betrieblichen Altersvorsorge beteiligen, damit ein angemessener Versorgungsanspruch aufgebaut werden kann. Arbeitgeber sollen deshalb einen direkten Steuerzuschuss von 30 % erhalten, wenn sie Beschäftigten mit weniger als 2 200 € monatlichem Bruttoverdienst eine Betriebsrente anbieten. Sie müssen dazu Beiträge zahlen – zwischen 240 € bis 480 € jährlich.

Zudem soll der Rahmen für steuerfreie Zahlungen in betriebliche Versorgungseinrichtungen auf bis zu 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Gesetzlichen Rentenversicherung angehoben werden. Diese liegt im Jahr 2017 bei 6 350 € Monatsverdienst.

Weiterhin wird die Riester-Grundzulage von derzeit 154 € auf 175 € angehoben. Seit 2002 besteht die Möglichkeit, mit staatlicher Förderung eine zusätzliche kapitalgedeckte Altersvorsorge aufzubauen. Beschäftigte mit niedrigen Einkommen und mit Kindern erreichen durch die staatlichen Zulagen besonders hohe Förderquoten auf die von ihnen eingezahlten Beiträge. Sie werden auf diesem Wege gezielt beim Aufbau einer zusätzlichen Altersvorsorge unterstützt.

**Hinweis:**

Die Neuregelung soll zunächst nur für ab 1.1.2018 neu abgeschlossene Entgeltumwandlungsvereinbarungen gelten.

## 6 **Arbeitslohn bei Teilnahme an „Sensibilisierungswoche“**

Die Teilnahme von Arbeitnehmern an einem Seminar zur Vermittlung grundlegender Erkenntnisse über einen gesunden Lebensstil (sog. Sensibilisierungswochen) ist als Zuwendung mit Entlohnungscharakter zu qualifizieren. Dies hat das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 26.1.2017 (Aktenzeichen 9 K 3682/15 L) entschieden.

Das einwöchige Seminar sollte im Rahmen eines von der Stpfl. (Arbeitgeber) mitentwickelten Gesamtkonzepts dazu dienen, die Beschäftigungsfähigkeit, die Leistungsfähigkeit und die Motivation der auf Grund der demografischen Entwicklung zunehmend alternden Belegschaft zu erhalten. Das Angebot richtete sich an sämtliche Mitarbeiter der Stpfl. Eine Verpflichtung zur Teilnahme bestand nicht. Bei einer zugesagten Teilnahme bestand eine Anwesenheitspflicht unter Androhung von Sanktionen. Die Kosten für die Teilnahme i.H.v. circa 1 300 € trug, mit Ausnahme der Fahrtkosten, die Stpfl. Der jeweilige Mitarbeiter hatte für die Teilnahmewoche ein Zeitguthaben oder Urlaubstage aufzuwenden. In den Jahren 2008 bis 2010 nahmen 16,5 % der Mitarbeiter der Stpfl. an einer „Sensibilisierungswoche“ teil. Zwei Krankenkassen beteiligten sich mit Zuschüssen an den Kosten. Nach den Ausführungen der Stpfl. habe die Sensibilisierungswoche Seminarcharakter gehabt und sei daher einer normalen Fortbildung gleichzustellen. Die Kostenübernahme habe weder objektiv einen Be- oder Entlohnungscharakter gehabt noch sei die Entlohnung Beweggrund der Arbeitgeberin gewesen. Die Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens habe im Mittelpunkt des Interesses gestanden.

Das Finanzgericht bestätigte die Einordnung des der „Sensibilisierungswoche“ zuzumessenden Werts als Arbeitslohn in Form eines geldwerten Vorteils. Vorliegend handele es sich nach den Gesamtumständen bei der offerierten Teilnahme an der sog. Sensibilisierungswoche um eine **gesundheitspräventive Maßnahme**, die keinen Bezug zu berufsspezifisch bedingten gesundheitlichen Beeinträchtigungen habe. Diese allgemeine Gesundheitsvorsorge liege zwar auch im Interesse eines Arbeitgebers, aber vor allem im persönlichen Interesse der Arbeitnehmer. Da eine betriebliche Veranlassung jeder Art von Lohnzahlungen zu Grunde liegt, muss sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und insbesondere Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergeben, dass ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.

Nur dann, wenn die Würdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass sich kein nennenswertes Interesse des Arbeitnehmers an der Zuwendung feststellen lässt, liegt insgesamt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, auch wenn die Zuwendung für den Arbeitnehmer mit angenehmen Begleitumständen verbunden ist.

### **Hinweis:**

Nach diesen Grundsätzen ist allgemein zu entscheiden, ob Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des Gesundheitszustands seiner Arbeitnehmer und der betrieblichen Gesundheitsförderung zu Arbeitslohn führen. Insbesondere bei Maßnahmen zur Vermeidung berufsbedingter Krankheiten wird in der Regel das eigenbetriebliche Interesse erheblich überwiegen.

Vorliegend ist gegen das Urteil des Finanzgerichts nun allerdings die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, welche unter dem Aktenzeichen VI R 10/17 anhängig ist, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist von allgemeinem Interesse, da Gesundheitsförderung durch Arbeitgeber weite Verbreitung findet und unter bestimmten Bedingungen nicht der Lohnsteuer unterliegt.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

## 7 **Übernahme der Einkommensteuer für Geschenke an Geschäftsfreunde nicht abziehbar**

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind steuerlich nicht abzugsfähig, wenn deren Wert im Wirtschaftsjahr 35 € übersteigt. Übernimmt der Stpfl. zusätzlich die Steuer, die durch die Zuwendung an den Beschenkten ausgelöst wird, ist auch insoweit der Betriebsausgabenabzug nicht zulässig. Die 35 €-Grenze ist dann hinsichtlich des Werts des Geschenks einschließlich der übernommenen Steuer zu prüfen. Dies hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 13/14) entschieden.

Im Wirtschaftsleben ist es üblich, Geschäftspartner zu kulturellen und sportlichen Veranstaltungen einzuladen. Solche Geschenke, die die Geschäftsbeziehung fördern oder Neukunden anziehen sollen, können beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen

Einnahmen führen. Müsste der Empfänger den Wert der Einladung versteuern, würde der Zweck des Geschenks vereitelt. Deshalb ist es dem Schenkenden gestattet, die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten zu übernehmen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, wird die Steuer bei ihm mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erhoben. Durch die Übernahme der Versteuerung kommt es neben dem eigentlichen Geschenk auch zu einem sog. „Steuergeschenk“.

Im Urteilsfall hatte ein Konzertveranstalter in großem Umfang Freikarten an Geschäftspartner verteilt. Soweit diesen dadurch steuerpflichtige Einnahmen zugeflossen sind, hatte er pauschalerweise Einkommensteuer auf die Freikarten an das Finanzamt abgeführt. Diese Steuer hat der Bundesfinanzhof nun als weiteres Geschenk beurteilt mit der Folge, dass diese das steuerliche Schicksal der Zuwendung – hier der Freikarten – teilt. Zählt die verschenkte Freikarte zum unangemessenen Repräsentationsaufwand, muss das auch für die übernommene Steuer gelten. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die dafür anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 € übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst auf Grund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

**Hinweis:**

Wirtschaftlich ist also sowohl das Geschenk als auch die hierauf vom Stpfl. getragene Pauschalsteuer aus versteuertem Einkommen zu tragen, so dass die Zuwendung vergleichsweise hohe Kosten verursacht.

## **8 Abschreibungsbefugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks**

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

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

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

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

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

Der Bundesfinanzhof hat den Betriebsausgabenabzug aber nicht anerkannt:

- Dem Ehemann stand an den von ihm genutzten Räumen weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum zu. Der Gebäudeteil stand im zivilrechtlichen Alleineigentum und im Privatvermögen der Ehefrau. Der Ehemann hatte lediglich ein Nutzungsrecht.
- Die AfA-Berechtigung hängt danach maßgeblich davon ab, ob der Ehemann auf das fremde Wirtschaftsgut eigene Aufwendungen im betrieblichen Interesse getätigt hat. Dies ist für die Anschaffungskosten des Erdgeschosses zu verneinen. Das Darlehen zur Finanzierung der

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

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

**Hinweis:**

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

## **9 Keine steuerneutrale unentgeltliche Übertragung des Betriebs bei Fortführung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übergeber**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.1.2017 (Aktenzeichen X R 59/14) entschieden, dass ein Gewerbetreibender seinen Betrieb nicht steuerneutral an seinen Nachfolger übergeben kann, wenn er sich einen Nießbrauch vorbehält und seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fortführt. Im Grundsatz ist im Einkommensteuergesetz ausdrücklich bestimmt, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgt. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs setzt dies allerdings voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage auf Grund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird. In diesem Fall kommt es zwangsläufig zu einer Betriebsaufgabe unter Aufdeckung der stillen Reserven.

Im Streitfall hatte die Stpfl. das Grundstück, auf dem sich eine von ihr verpachtete Gaststätte befand, auf ihren Sohn übertragen, sich aber gleichzeitig den Nießbrauch vorbehalten. Die Gaststätte wurde in der Folgezeit weiter verpachtet und Einkünfte aus Gewerbebetrieb hieraus erklärt. Das Finanzamt war der Auffassung, sie habe durch die Übertragung des Grundstücks, das die einzige wesentliche Betriebsgrundlage war, einen steuerpflichtigen, wenn auch steuerbegünstigten Betriebsaufgabegewinn und in der Folgezeit aus der Grundstücksverpachtung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Dieses Ergebnis wurde nun vom Bundesfinanzhof bestätigt. Die Stpfl. habe zwar unentgeltlich einen Betrieb übertragen, für eine steuerneutrale Übertragung sei aber zusätzlich erforderlich, dass dem Erwerber die betriebliche Betätigung ermöglicht werde und sich der Übertragende gleichzeitig einer weiteren Tätigkeit im Rahmen des übertragenen Gewerbebetriebs enthalte. Dabei mache es keinen Unterschied, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb übertragen werde.

**Hinweis:**

Dieses Urteil hat für die Praxis eine sehr hohe Bedeutung. Die unentgeltliche Betriebsübertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt führt zur Aufdeckung stiller Reserven. Insoweit ist im Übrigen fraglich, ob die Steuersatzbegünstigung für Betriebsaufgabegewinne zur Anwendung kommt, was der Bundesfinanzhof vorliegend nicht zu entscheiden brauchte. Als alternative Gestaltung ist eine Betriebsübertragung gegen Versorgungszusage zu prüfen.

Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass hiervon die Rechtsprechung zu unterscheiden ist, die eine steuerneutrale Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt erlaubt. Diese sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Entscheidend ist, dass der Begriff „Gewerbebetrieb“ eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist.

## 10 Erwerb einer Arztpraxis: Abschreibbarkeit von Praxiswert und Wert einer „Facharztzulassung“

Der Bundesfinanzhof hat sich mit zwei Urteilen vom 21.2.2017 (Aktenzeichen VIII R 7/14 und VIII R 56/14) zur Frage geäußert, ob im Zuge des Erwerbs einer Facharztpraxis der Kaufpreis oder Teile davon Anschaffungskosten für ein vom Praxiswert losgelöstes immaterielles Wirtschaftsgut „Facharztzulassung“ sein können und es sich dabei ggf. um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handele. Das Gericht hat seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass die Vertragsarztzulassung grundsätzlich Teil des Praxiswerts ist, der als einheitliches abnutzbares Wirtschaftsgut abzuschreiben ist. Nur in besonderen Ausnahmefällen wird die Vertragsarztzulassung als selbständiges Wirtschaftsgut erworben, das der Bundesfinanzhof für nicht abnutzbar erachtet. Die Nichtabnutzbarkeit des Wirtschaftsguts „Facharztzulassung“ ergibt sich daraus, dass es der Erwerber nach Beendigung seiner Berufstätigkeit durch faktische Veräußerung verwerten kann, also im Ergebnis nicht abnutzt.

In beiden Streitfällen hatten die Beteiligten Praxisübernahmeverträge geschlossen, in denen es auch um die Überleitung der jeweiligen Vertragsarztzulassung vom Praxisveräußerer und Zulassungsinhaber auf den Praxiserwerber ging. Die Sachverhalte stellten sich wie folgt dar:

- Im ersten Fall (Aktenzeichen VIII R 7/14) erwarb eine fachärztliche Gemeinschaftspraxis die Vertragsarztpraxis eines Kassenarztes. Der Kaufpreis für die Praxis orientierte sich an den durchschnittlichen Einnahmen aus der Untersuchung und Behandlung der gesetzlich und privat versicherten Patienten samt eines Zuschlags. Eine Besonderheit der fachärztlichen Einzelpraxis war, dass die Patienten diese im Wesentlichen auf Grund von Überweisungen anderer Ärzte aufsuchten und diese sog. Zuweiserbindung ein entscheidender wertbildender Faktor war. Die Gemeinschaftspraxis übernahm einige Mitarbeiter der Einzelpraxis und das Patientenarchiv, da sie davon ausging, dass frühere Patienten der Einzelpraxis die Gemeinschaftspraxis aufsuchen würden. Sie wollte ihre Tätigkeit jedoch nicht in den Räumen des bisherigen Praxisinhabers ausüben. Der bisherige Einzelpraxisinhaber übernahm im Kaufvertrag die Verpflichtung, im Nachbesetzungsverfahren an der Erteilung der Zulassung an eine Gesellschafterin der Gemeinschaftspraxis mitzuwirken. Für den Fall, dass der Vertragsarztsitz nicht übertragen werden könne, war die Auflösung des Praxisübernahmevertrags und der Entfall der Zahlungsverpflichtung vorgesehen.
- Im zweiten Fall (Aktenzeichen VIII R 56/14) schloss der Inhaber einer Einzelpraxis mit dem Neugesellschafter einer Gemeinschaftspraxis einen sog. Praxisübernahmevertrag. Dieser stand unter der Bedingung der erfolgreichen Überleitung der Vertragsarztzulassung auf den Erwerber. Der Verkäufer verpflichtete sich auch hier, im Nachbesetzungsverfahren an der Überleitung der Zulassung auf den Erwerber mitzuwirken.

Der Bundesfinanzhof differenziert:

- Wird – wie im ersten Fall – eine Vertragsarztpraxis samt der zugehörigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter der Praxis, insbesondere des Praxiswerts, als Chancenpaket erworben, ist der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar im Praxiswert als abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut enthalten. Dies gilt auch, wenn eine Gemeinschaftspraxis eine Einzelpraxis unter der Bedingung erwirbt, die Vertragsarztzulassung des Einzelpraxisinhabers werde im Nachbesetzungsverfahren einem Gesellschafter der Gemeinschaftspraxis erteilt. Maßgebliches Indiz für einen beabsichtigten Erwerb der Praxis als Chancenpaket sei, dass Veräußerer und Erwerber einen Kaufpreis in Höhe des Verkehrswerts der Praxis oder sogar einen darüber liegenden Wert vereinbarten. Der Umstand, dass die Gemeinschaftspraxis nicht beabsichtige, die ärztliche Tätigkeit in den bisherigen Räumen des Einzelpraxisinhabers fortzusetzen, stehe dem nicht entgegen. Auf dieser Grundlage bejahte das Gericht im Streitfall die AfA-Berechtigung auf den Praxiswert und die übrigen erworbenen Wirtschaftsgüter der Praxis.
- Im zweiten Fall verneinte das Gericht die AfA-Berechtigung des Erwerbers in vollem Umfang. Der Neugesellschafter habe nur den wirtschaftlichen Vorteil aus der auf ihn überzuleitenden Vertragsarztzulassung gekauft, da er weder am Patientenstamm der früheren Einzelpraxis noch an anderen wertbildenden Faktoren ein Interesse gehabt habe. Er erwarb keine Praxiseinrichtung und übernahm auch keine Verträge (z.B. Praxismietvertrag, Arbeitsverträge, Versicherungsverträge, Lieferverträge und sonstige praxisbezogene Dauerschuldverhältnisse). Der Vorteil aus der Vertragsarztzulassung sei nicht abschreibbar, da er keinem Wertverzehr unterliege. Der Inhaber könne eine ihm unbefristet erteilte Vertragsarztzulassung, solange er sie inne habe, gleichbleibend in Anspruch nehmen. Er könne zudem den aus ihr resultierenden wirtschaftlichen Vorteil im Rahmen eines



Nachbesetzungsverfahren durch eine Überleitung der Zulassung auf einen Nachfolger verwerten. Daher erschöpfe sich der Wert des immateriellen Wirtschaftsguts des wirtschaftlichen Vorteils aus der Vertragsarztzulassung nicht in einer bestimmten bzw. bestimmbaren Zeit.

**Hinweis:**

In der Praxis ist damit zuallererst zu prüfen, was genau Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist. Daneben ist von Bedeutung, dass im ersten Urteilsfall eine Abschreibung des Praxiswerts auf drei Jahre erfolgte, was der Bundesfinanzhof als untere Grenze der anzunehmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei bis fünf Jahren bezeichnete und nicht beanstandete.

**11 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei Zwischenvermietung**

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 8.12.2016 (Aktenzeichen IV R 55/10), dass die Hinzurechnung verausgabter Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auch in Zwischenvermietungsfällen stattfindet. Im Ergebnis kommt es dann zu einer mehrfachen Hinzurechnung, nämlich zum einen bei der Gewerbesteuer des Zwischenvermieters und zum anderen auch bei der Gewerbesteuer des letztlichen Mieters.

Dieses Ergebnis leitete der Bundesfinanzhof aus dem Gesetzeswortlaut ab. Eine „Benutzung“ der gemieteten oder gepachteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne dieser Vorschrift liege auch dann vor, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person vermietet werden (Zwischenvermietung). Die „Durchleitung“ der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen. Dem Gesetz lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, Zwischenvermietungen nicht bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen.

**Hinweis:**

Der Bundesfinanzhof stellt zudem klar, dass in derartigen Fällen eine Kürzung für zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitz nicht erfolgen darf, da diese ein Eigentum an dem Grundbesitz voraussetzt. Gerade in Unternehmensgruppen sollten Zwischenvermietungsfälle wegen der gewerbesteuerlichen Mehrfachbelastung vermieden werden.

**12 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei Konzertveranstaltern**

Gesetzlich ist ausdrücklich bestimmt, dass dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet werden, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Hinzurechnungen durch Zinsen und andere zinsähnliche Aufwendungen den Freibetrag von 100 000 € übersteigt.

Im Urteilsfall mietete die Stpfl. unterschiedliche Räumlichkeiten für die Durchführung von Konzerten und anderen Veranstaltungen mit Künstlern an. Die Stpfl. zog die Kosten für diese Mieten von ihrem Gewinn ab, nahm jedoch keine Hinzurechnung eines Anteils dieser Ausgaben bei der Gewerbesteuer vor. Diese Ansicht verwarf der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.12.2016 (Aktenzeichen IV R 24/11). Die nur sehr kurzfristige Nutzung der einzelnen Immobilie, der häufige Wechsel angemieteter Immobilien und deren unterschiedliche Größe und Nutzbarkeit stehen der Beurteilung der angemieteten Lokalitäten als fiktives Anlagevermögen nicht entgegen.

**Hinweis I:**

Anders hat der Bundesfinanzhof nur in dem sog. „Messehallen“-Urteil vom 25.10.2016 (Aktenzeichen I R 57/15) in einem speziell gelagerten Fall die Hinzurechnung abgelehnt, weil die gemieteten Ausstellungshallen unter den besonderen Verhältnissen nach dem Verständnis des Gerichts kein fiktives Anlagevermögen darstellten.

**Hinweis II:**

Die Rechtslage bei Reiseveranstaltern, die Hotelzimmer, Ferienwohnungen und -häuser für ihre Reiseleistungen buchen, ist strittig und Gegenstand des beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 28/16 anhängigen Revisionsverfahrens. In diesen Fällen können ganz erhebliche Gewerbesteuerbelastungen entstehen. Überlegenswert ist es hier, die unternehmerische Tätigkeit in der Rechtsform einer Personengesellschaft auszuüben, da dann die gewerbesteuerliche Mehrbelastung durch die Hinzurechnung durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer der Gesellschafter im besten Fall wieder vollständig ausgeglichen wird.

### 13 **Abbruchverpflichtung für Gebäude auf gemieteter Fläche führt zum Abschlag beim Einheitswert**

Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 23.3.2017 (Aktenzeichen 3 K 287/14) zu Gunsten eines Unternehmens entschieden, dessen Betriebsgebäude auf einer gemieteten Fläche im Hamburger Hafen stehen. Anders als die Finanzverwaltung meint, bestehe eine tatsächliche Verpflichtung des Unternehmens, seine Gebäude nach Ende des Mietvertrags abzurechen. Damit reduziere sich der für die Höhe der Grundsteuer maßgebliche Gebäude-Einheitswert erheblich. Das Urteil ist bereits mit Spannung erwartet worden, denn diese Frage betrifft rund 200 weitere Betriebe im Hafenaerial.

#### **Hinweis:**

Grundsteuer schuldet auch der Eigentümer eines Gebäudes, wenn er die Fläche von dem Grundstückseigentümer nur gepachtet oder gemietet hat. Wurde vereinbart, dass der Pächter bzw. Mieter das Gebäude nach Ablauf der Nutzungszeit abzurechen hat, so ist ein Abschlag bei dem für die Grundsteuer maßgeblichen Einheitswert vorzunehmen, sofern nicht bereits vorauszusehen ist, dass der Abbruch unterbleiben wird.

### 14 **Rückwirkende Änderung des Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren**

Die Bewertung von Unternehmensvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer erfolgt grds. zum gemeinen Wert. Dieser ist vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten der zurückliegenden zwölf Monate vor dem Bewertungsstichtag abzuleiten. Sind solche Verkäufe nicht vorhanden – was bei kleinen und mittelständischen Unternehmen die Regel sein dürfte – so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode (insbesondere nach dem Bewertungsstandard IDW S 1 oder in bestimmten Branchen gebräuchliche Bewertungsverfahren) zu ermitteln. Alternativ kann eine Bewertung nach dem ebenfalls gesetzlich geregelten sog. vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen, soweit dieses Verfahren nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird aus den steuerlichen Ergebnissen der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung punktueller Bereinigung um Sondereffekte ein Jahresertrag ermittelt, der als nachhaltig erzielbar angesehen und zur Ermittlung des Unternehmenswerts mit einem festen Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird.

Der **Kapitalisierungsfaktor**, der, multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag, den Unternehmenswert ergibt, wurde nun grundsätzlich auf **13,75** festgeschrieben. Der Faktor beruht auf einem Zinssatz von 7,2727 % (Basiszinssatz 2,7727 % zzgl. 4,5 % Zuschlag). Per Rechtsverordnung kann der Zinssatz an die Zinsentwicklung angepasst werden; dies geschieht aber nicht mehr turnusgemäß wie bisher. Die Neuregelung führt aktuell also zu deutlich niedrigeren Ansätzen beim Unternehmensvermögen. Diese Änderung gilt **rückwirkend ab dem 1.1.2016**, so dass für alle Übertragungen im Jahr 2016 statt des bisherigen Kapitalisierungsfaktors von 17,8571 nur noch ein Faktor von 13,75 zur Anwendung kommt.

Zur rückwirkenden Änderung des Kapitalisierungszinssatzes hat sich nun mit gleichlautendem Ländererlass vom 11.5.2017 die Finanzverwaltung (z.B. Aktenzeichen NRW S 3233 – 100 – V A 6) wie folgt geäußert:

- Die rückwirkende Anwendung betrifft alle nicht bestandskräftigen Wertfeststellungen für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.7.2016.
- In allen nicht bestandskräftig veranlagten Feststellungen, in denen das vereinfachte Ertragswertverfahren anwendbar ist, ist der gemeine Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Anwendung des Kapitalisierungsfaktors von 13,75 festzustellen. Soweit ein bestandskräftiger Feststellungsbescheid zu Ungunsten eines Beteiligten geändert wird, z.B. auf Grund eines geänderten Grundlagenbescheids, so ist zu prüfen, ob auch der geänderte Kapitalisierungsfaktor zugunsten des Stpfl. Anwendung finden kann. Der gesetzliche Änderungsrahmen für gegenläufige Berichtigungen ist zu beachten.
- Die geänderten Bewertungen sind grds. auch bei der Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungssteuer zu beachten.
- Wenn sich der festgestellte gemeine Wert im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Verschonung bei der Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungssteuer zum Nachteil des Erwerbers auswirkt, ist jedoch im Einzelfall auf Antrag beim zuständigen Erbschaft- bzw. Schenkungssteuerfinanzamt eine abweichende Steuerfestsetzung vorzunehmen. Den

Berechnungen zur Prüfung der Grenze von 50 % bzw. 10 % bei der Quote des Verwaltungsvermögens und der Berechnung des Sockelbetrags für die Finanzmittel ist der im vereinfachten Ertragswertverfahren auf der Grundlage des Kapitalisierungsfaktors von 17,8571 errechnete Wert des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu Grunde zu legen.

**Hinweis:**

Geänderte Wertfeststellungen sind also unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig zu prüfen. Soweit sich diese negativ auf die erbschaftsteuerliche Verschonung auswirken könnten, ist ein Antrag auf Anwendung der Übergangsregelung zu prüfen.

**15 Finanzverwaltung veröffentlicht aktualisierte Richtsatzsammlung**

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsatzsammlung des Jahres 2016 wurde mit BMF-Schreiben vom 8.6.2017 veröffentlicht. Die Richtsätze sind ein Hilfsmittel für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

**Handlungsempfehlung:**

Auf der Basis der aktualisierten Richtsätze ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum sich im konkreten Einzelfall andere Werte ergeben.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als in einem ländlich gelegenen Restaurant.

**Hinweis:**

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

---

## Für Personengesellschaften

---

**16 Buchwertfortführung bei Ausscheiden aus Personengesellschaft gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern**

Der Bundesfinanzhof erweitert abermals den Anwendungsbereich der gewinnneutralen Realteilung. Zuletzt mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hat das Gericht entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung in allen Fällen der Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters vorliegt, wenn er die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiter als Betriebsvermögen verwendet. So wird eine Buchwertfortführung auch dann ermöglicht, wenn der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhält. Damit wendet sich der BFH ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Gewinnneutralität nur dann gewähren will, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil erhält.

Kurz zuvor erging ein weiteres Urteil zu diesem Thema. Die beiden entschiedenen Urteilsfälle stellen sich wie folgt dar:

- Im Fall des Urteils v. 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hatte ein Gesellschafter seinen Anteil an einer KG zunächst in eine neu gegründete Ein-Mann-GmbH & Co. KG eingebracht, die dann sogleich unter demselben Datum aus der KG ausschied. Zur Abfindung erhielt die ausscheidende neue Gesellschaft alle Wirtschaftsgüter eines nicht als Teilbetrieb organisierten Geschäftsbereichs der KG, den sie anschließend fortführte. Der Bundesfinanzhof stuft diesen Vorgang als gewinnneutrale unechte Realteilung ein. Sowohl die Einbringung des Mitunternehmeranteils in die neu gegründete Gesellschaft als auch die Übernahme der Wirtschaftsgüter bei Ausscheiden aus der KG sei nach den einschlägigen gesetzlichen Regelungen jeweils steuerneutral, also ohne Aufdeckung von stillen Reserven. Alle Rechtsgeschäfte seien je für sich unter die steuerrechtlichen Tatbestände zu subsumieren, sodass keine Zusammenfassung der beiden zum gleichen Datum stattfindenden Vorgänge erfolgen dürfe, was zu einer Steuerpflicht geführt hätte.

- Das Urteil v. 16.3.2017 (Aktenzeichen IV R 31/14) betraf einen Fall, in dem eine von Vater und Sohn betriebene GmbH & Co. KG aufgelöst worden war. Von den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erhielt der Vater nur einen geringen Teil, den er fortan einer GmbH & Co. KG, an der er beteiligt war, zur Verfügung stellte. Der Sohn blieb mit dem wesentlichen Teil des ehemaligen Gesellschaftsvermögens weiter alleine betrieblich tätig. Das Finanzamt hatte eine gewinnneutrale Realteilung abgelehnt, weil die betriebliche Tätigkeit fortgesetzt worden sei. Der Bundesfinanzhof stützte sich demgegenüber darauf, dass die Tätigkeit der Gesellschaft infolge ihrer Auflösung und Vollbeendigung eingestellt worden sei. Es habe deshalb eine echte gewinnneutrale Realteilung stattgefunden.

**Hinweis:**

Die Spielräume für eine buchwertneutrale Auseinandersetzung bei einer Personengesellschaft sind also abermals ausgeweitet worden. Allerdings bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten. Bislang legt diese den Begriff der Realteilung eng aus.

## **17 Auf technische Übersetzungen spezialisierte Personengesellschaft mit freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften?**

Die Tätigkeit eines Übersetzers wird steuerlich ausdrücklich als freiberufliche und nicht gewerbliche Tätigkeit eingestuft. Der Bundesfinanzhof hatte nun hinsichtlich der Einkünftequalifikation über folgenden Fall zu entscheiden: Die Personen E und F unterhielten gemeinsam (in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts – GbR) in den Streitjahren ein „Ingenieurbüro für technische Übersetzungen“. E ist Dipl.-Übersetzerin, F staatlich geprüfter Techniker (NC-Programmierer), Dipl.-Ingenieur und Fachübersetzer. Er verfügte zudem über eine langjährige Erfahrung als Programmierer für Datenbanken. Die GbR war insbesondere im Bereich Maschinenbau tätig und erstellte im Auftrag ihrer Kunden technische Handbücher, Bedienungsanleitungen u.Ä. mit Übersetzungen in verschiedene Sprachen. Dabei setzte sie auch ein Translation-Memory-System (TMS) ein. Auf Grund der Qualifikationen des F konnte sie ihren Kunden zusätzliche Leistungen (z.B. Projektmanagement, Terminologiearbeit, IT-Leistungen, Leistungen eines technischen Redakteurs etc.) zur Verfügung stellen und Dokumentationen mit hoher Komplexität bearbeiten.

Zunächst hatte die GbR ihren Kunden lediglich Übersetzungen in den Sprachen angeboten, die ihre Gesellschafter vollständig selbst anfertigen konnten (Deutsch, Englisch, Spanisch und Französisch). Später gaben die Kunden im Rahmen einheitlicher Aufträge auch Übersetzungen in andere Sprachen in Auftrag. Die GbR fertigte dementsprechend in den Streitjahren auch Übersetzungen in Türkisch, Arabisch, Schwedisch, Slowenisch, Polnisch, Italienisch, Dänisch, Niederländisch, Russisch, Portugiesisch, Bulgarisch und etliche weitere Sprachen an. Die Übersetzung aus den von den Gesellschaftern nicht beherrschten Sprachen erfolgte durch den Einsatz des TMS und Bearbeitungen durch Fremdübersetzer.

Der Bundesfinanzhof bestätigte nun mit Urteil vom 21.2.2017 (Aktenzeichen VIII R 45/13) die Ansicht des Finanzamts, wonach eine Personengesellschaft, die ihren Kunden im Rahmen einheitlicher Aufträge regelmäßig und in nicht unerheblichem Umfang Übersetzungen auch in Sprachen, die ihre Gesellschafter nicht selbst beherrschen, liefert, gewerblich tätig ist.

Eine freiberufliche Übersetzertätigkeit einer Personengesellschaft ist dagegen nur anzunehmen, wenn deren Gesellschafter auf Grund eigener Sprachkenntnisse in der Lage seien, die beauftragte Übersetzungsleistung entweder selbst zu erbringen oder aber – unter gesetzlich zulässiger Mitarbeit fachlich vorgebildeter Personen – leitend und eigenverantwortlich tätig zu werden. Beherrschten die Gesellschafter hingegen die beauftragten Sprachen nicht selbst, könne die Gesellschaft nicht freiberuflich tätig sein. Ein Defizit im Bereich eigener Sprachkompetenz könne grundsätzlich weder durch den Einsatz eines TMS noch durch die Unterstützung und sorgfältige Auswahl eingesetzter Fremdübersetzer ausgeglichen werden, da die Richtigkeit der Übersetzungen nicht überprüft werden könne. Dies gilt auch in Bezug auf die Einflussnahme des Gesellschafters F auf die Arbeit der Fremdübersetzer und damit die Qualität der Fremdübersetzungen sowie unter Berücksichtigung des Umstands, dass neben der eigentlichen Übersetzungsarbeit ingenieurtechnische und redaktionelle Arbeiten erbracht werden.

**Hinweis:**

In vergleichbaren Fällen bleibt nur eine Trennung der Tätigkeiten auf zwei Gesellschaften, um die gewerbliche Infizierung und damit die Gewerbesteuerpflicht der gesamten Tätigkeit zu vermeiden.

## 18 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft

Mit Schreiben vom 26.5.2017 (Aktenzeichen III C 2 – S 7105/15/10002, DOK 2017/0439168) hat die Finanzverwaltung Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gezogen und praxisrelevante Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vorgenommen.

Die Finanzverwaltung erkennt organisatorisch und wirtschaftlich eingegliederte Personengesellschaften mit der Rechtsprechung als Organgesellschaften an, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Die Anforderungen an die organisatorische Eingliederung sind präzisiert und der Rechtsprechung angepasst worden. Erforderlich ist, dass der Organträger seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann (es reicht nicht mehr aus, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist). Besteht keine Personenidentität der Geschäftsführung, erfordert die organisatorische Eingliederung wie bisher, dass der Organträger „durch schriftlich fixierte Vereinbarungen“ in der Lage ist, „gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen“; es wird jedoch unter Hinweis auf die Rechtsprechung klargestellt, dass entsprechende Vereinbarungen auch im Anstellungsvertrag getroffen werden können.

Insbesondere die Anerkennung der Personengesellschaft als Organgesellschaft kann in der Praxis weitreichende Auswirkungen haben. Hierzu folgende Beispiele:

### **Beispiel I:**

Eine Produktions-GmbH & Co. KG hält sämtliche Anteile an einer Vertriebs-GmbH & Co. KG, deren Tätigkeit auf den Vertrieb der von der Produktions-GmbH & Co. KG hergestellten Produkte beschränkt ist. Es besteht Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung. Nach der neuen Sichtweise besteht zwischen beiden Unternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft insbesondere mit der Folge, dass die Warenbewegungen von der Produktions-GmbH & Co. KG an die Vertriebs-GmbH & Co. KG als nicht steuerbare Innenumsätze umsatzsteuerlich nicht zu erfassen sind.

### **Beispiel II:**

An einer unternehmerisch tätigen GbR ist nur der Organträger neben einer GmbH beteiligt, deren Anteile und Stimmrechte sich zu mehr als 50 % in der Hand des Organträgers befinden.

### **Beispiel III:**

Gesellschafter der GbR sind zwei Kapitalgesellschaften, an denen der Organträger jeweils mehrheitlich **beteiligt** ist.

Die finanzielle Beherrschung besteht auch bei der klassischen Einmann-GmbH & Co. KG, so dass eine Organschaft entsteht, wenn der Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH und alleinige Kommanditist und Geschäftsführer unternehmerisch tätig und die KG wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

### **Beispiel IV:**

Der Einmann-Gesellschafter und alleinige Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG vermietet dieser das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück.

### **Hinweis:**

Wird eine Struktur auf Grund dieser neuen Sichtweise nun als umsatzsteuerliche Organschaft eingestuft, so gewährt die Finanzverwaltung Vertrauensschutz, weil die zwingende Ausdehnung der Organschaft auf Organpersonengesellschaften erst auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden ist.

### **Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall kann die Herbeiführung oder Verhinderung der umsatzsteuerlichen Organschaft erstrebenswert sein. Eine unerwünschte Organschaft kann verhindert werden, etwa durch geringfügige Beteiligung einer nicht zum Organkreis gehörenden Person an der Personengesellschaft oder Beseitigung der organisatorischen Eingliederung z.B. durch Fremdgeschäftsführung. Ist die Organschaft erwünscht und waren die Voraussetzungen dafür schon bisher erfüllt, erkennt die Finanzverwaltung die rückwirkende Anwendung der neuen Grundsätze dann an, wenn sich die am Organkreis Beteiligten übereinstimmend darauf berufen und soweit sämtliche Steuerfestsetzungen noch änderbar sind.

### **Hinweis:**

Es wird dringend empfohlen, steuerlichen Rat einholen, um zu prüfen, ob im Einzelfall die vorhandene Struktur tatsächlich betroffen ist und welche Auswirkungen sich ergeben.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 19 Zwischenstaatlicher Austausch von Informationen über Finanzkonten und Kapitaleinkünfte

Nach den Vorgaben des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes werden zum 30.9.2017 erstmals die Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und der zuständigen Behörde des jeweils anderen Staats ausgetauscht. Zu den Staaten, mit denen der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen erfolgt, zählen insbesondere die Mitgliedstaaten der EU, aber auch etliche Drittstaaten. Die Staatenliste hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 6.4.2017 (Aktenzeichen IV B 6 – S 1315/13/10021:046) bekannt gegeben.

Parallel dazu läuft der Datenaustausch zu anderen Staaten über weitere Standards. Zu nennen ist insbesondere der neue globale Standard für den automatischen Informationsaustausch (AIA). Der Standard sieht vor, dass Staaten, die den AIA untereinander vereinbart haben, gegenseitig Informationen über Finanzkonten austauschen. Über diesen Standard läuft insbesondere der Informationsaustausch mit der Schweiz. Die Schweiz sammelt seit dem 1.1.2017 erstmals Daten und wird diese im Jahr 2018 austauschen.

#### Hinweis:

Mit diesen Maßnahmen soll die grenzüberschreitende Steuerhinterziehung verhindert werden.

### 20 Steuerliche Behandlung der Restrukturierung von Anleihen bei Kombination von Teilverzicht, Nennwertreduktion und Teilrückzahlung

Die Finanzverwaltung behandelt Fälle einer Kombination von Teilverzicht, Nennwertreduktion und Teilrückzahlung im Rahmen der Restrukturierung von Anleiheforderungen wie folgt (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 10.5.2017, Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/15/10020 :007):

- Vereinbaren der Anleiheschuldner und die Gläubiger im Rahmen einer Restrukturierung eine Kombination von Einzelmaßnahmen dergestalt, dass auf einen Teilbetrag der Nominalforderung eine Rückzahlung zu erfolgen hat, auf einen Teilbetrag der Forderung verzichtet und für den Restbetrag eine Reduzierung des Nennwerts der Forderung vorgenommen wird, liegt in Höhe des Teilverzichts ein Forderungsausfall vor, der einkommensteuerrechtlich ohne Bedeutung ist.
- Die teilweise Rückzahlung der Kapitalforderung führt zu Kapitaleinkünften. Steuerpflichtiger Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückzahlungsbetrag und den anteiligen Anschaffungskosten.
- Die Nennwertreduktion führt nicht zu einer Veräußerung der Anleihe. Das Anschaffungsdatum und die anteiligen Anschaffungskosten der reduzierten Nominalforderung sind zu berücksichtigen.

#### Beispiel:

A erwirbt am 15.1. für 100 € eine Forderung mit einem Nominalwert i.H.v. 100 €. Gemäß einer Restrukturierungsvereinbarung wird am 15.2. der Nominalwert der Forderung auf 30 € reduziert, auf den ursprünglichen Nominalwert von 100 € werden 20 € zurückgezahlt und i.H.v. 50 € Nominalwert wird ein Forderungsverzicht vereinbart.

**Lösung:** Auf Grund der Teilrückzahlung i.H.v. 20 % des Nominalwerts erzielt A einen Veräußerungsgewinn, der als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 0 € (Rückzahlungsbetrag von 20 € abzüglich anteiliger Anschaffungskosten von 20 €) zu erfassen ist. Die anteiligen, auf den Teilverzicht entfallenden Anschaffungskosten von 50 € sind nicht zu berücksichtigen. Die anteiligen, auf den reduzierten Nominalwert von 30 € entfallenden Anschaffungskosten betragen 30 €.

Das Anschaffungsdatum ändert sich infolge der Nominalwertreduzierung nicht, die Anschaffungskosten der Anleihe (100 € abzüglich 20 €, abzüglich 50 €) werden mit 30 € fortgeführt.

#### Hinweis:

Diese Auffassung der Finanzverwaltung ist nicht unumstritten. Im konkreten Fall sind die steuerlichen Auswirkungen sorgfältig zu prüfen.

### 21 Gestaltungsmissbrauch bei An- und Verkauf von Wertpapieren

Unter Umständen kann es aus steuerlichen Gründen sinnvoll sein, Buchgewinne oder -verluste bei Wertpapieren durch Verkauf zu realisieren. Soll weiterhin eine Anlage in diese Wertpapiere erfolgen, so kann ein Wiedererwerb erfolgen. Ein solcher An- und Verkauf kann allerdings in

bestimmten Konstellationen als Gestaltungsmissbrauch einzustufen sein, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.3.2017 (Aktenzeichen IX R 5/16) festgestellt hat.

Entschieden wurde, dass in der Durchführung des Geschäfts ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten liegen kann, wenn der Stpfl. an einer Börse mit taggleicher Ausführung Bezugsrechte veräußert und wieder erwirbt und er auf Grund der Umstände, seiner persönlichen Kenntnisse und seines Einflusses auf die Durchführung des Handels als Börsenmakler davon ausgehen kann, dieselbe Zahl von Bezugsrechten zum Verkaufspreis sicher wieder erwerben zu können, ohne die Kauforder eines Dritten fürchten zu müssen.

Vorliegend nutzte der als Börsenmakler tätige Stpfl. seine Kenntnis, dass ein Kurs für die Bezugsrechte nur einmal am Tag festgestellt wurde und damit seine Verkauforder am 4.11. nach Börsenschluss und seine Kauforder am 5.11. morgens sicher zum gleichen Kurs ausgeführt werden würden.

Vorliegend bestätigte der Bundesfinanzhof, dass der Verkauf- und der anschließende Kaufvorgang steuerlich unbeachtlich seien. Insofern läge ein Gestaltungsmissbrauch vor. Eine Gestaltung, die überhaupt keinen erkennbaren wirtschaftlichen Zweck hat, kann der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden. Das ist z.B. der Fall, wenn durch mehrere Geschäfte, die sich wirtschaftlich gegenseitig neutralisieren, lediglich ein steuerlicher Vorteil erzielt werden soll oder wenn die Gestaltung in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung durch eine gegenläufige Gestaltung kompensiert wird und sich deshalb im Ergebnis lediglich als formale Maßnahme erweist.

Damit grenzt sich das Gericht von seinem Urteil vom 7.12.2010 (Aktenzeichen IX R 40/09) ab. Denn im Grundsatz wurde schon mehrfach entschieden, dass es keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt, wenn der Stpfl. gleichartige Wertpapiere unmittelbar anschließend oder zumindest kurzfristig nach deren Veräußerung zu unterschiedlichen Preisen wiedererwirbt. Insoweit bewegt er sich mit seinen Dispositionen angesichts der Schwankungsbreite von Börsenkursen und des daraus resultierenden Kursrisikos (Volatilität) im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben. Denn es steht in seinem Belieben, ob, wann und mit welchem Risiko er von ihm gehaltene Wertpapiere ankauft, verkauft und danach wiederum kauft und ggf. wiederum verkauft. Insoweit handelt es sich bei dem Verkauf von Wertpapieren und dem anschließenden Wiederkauf gleichartiger Wertpapiere zu unterschiedlichen Ankaufs- und Verkaufspreisen um eigenständige und damit separat zu beurteilende Vorgänge, so dass der Veräußerungsvorgang nicht eliminiert wird. Auch Fälle der Anteilsrotation, bei denen Anteile zielgerichtet an einen anderen Gesellschafter veräußert und wiederum Anteile von einem weiteren Gesellschafter erworben werden, seien steuerlich zu berücksichtigen, auch wenn die Gestaltung erkennbar der steuerlichen Verlustnutzung diene.

**Hinweis:**

Im Grundsatz kann also durch Verkauf und anschließenden Wiedererwerb von Wertpapieren mit steuerlicher Wirkung ein Buchgewinn oder -verlust realisiert werden. Nur in bestimmten Konstellationen wird diese Transaktion für steuerliche Zwecke nicht anerkannt.

---

## Für Hauseigentümer

---

### **22 Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung**

Aktuell wird die Frage diskutiert, ob und unter welchen Bedingungen eine einmalige Entschädigung für die Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung, die der Eigentümer eines bebauten und selbst bewohnten Grundstücks erhält, als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu besteuern ist. Nach Abweisung der Klage hat der Bundesfinanzhof nun mit Beschluss vom 11.4.2017 (Aktenzeichen IX R 31/16) das Bundesfinanzministerium zum Verfahrensbeiritt aufgefordert, weil er grundsätzlich klären will, ob und unter welchen Voraussetzungen derartige Entschädigungen zu den Einkünften gehören.

Das Finanzgericht hatte in der Vorinstanz die Auffassung vertreten, die Entschädigung für die Belastung eines Grundstücks mit einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit habe keinen endgültigen Rechtsverlust zur Folge und sei als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen. Ob tatsächlich steuerlich relevante Einkünfte vorliegen, will der Bundesfinanzhof nun grundlegend prüfen.

**Hinweis:**

Vergleichbare Fälle sollten also offengehalten werden.

### 23 Projekt „Wohnen für Hilfe“

Die Finanzverwaltung hat sich zur steuerlichen Beurteilung des bundesweit angebotenen Projekts „Wohnen für Hilfe“ geäußert (hierzu Finanzbehörde Hamburg, Fachinformation v. 8.12.2016, Aktenzeichen S 2253 – 2016/004 – 52). Bei diesem Projekt bieten in der Regel ältere Menschen jüngeren günstigen Wohnraum an. Diese (i.d.R. Studierende und Auszubildende) verpflichten sich – als Gegenleistung – den Wohnraumanbieter im Alltag zu unterstützen. Die geleisteten Stunden werden als Mieterlass angerechnet, wobei in der Regel ein Quadratmeter Wohnfläche mit einer Stunde Hilfe im Monat verrechnet wird. Verschiedene Kommunen vermitteln kostenlos Wohnpartnerschaften z.B. über Studierendenwerke. In den Städten werden nach bisherigen Erkenntnissen unterschiedliche Modelltypen „angeboten“:

- Modell I: Verrichtung praktischer Alltagshilfen durch den Wohnraumnehmer an den Wohnraumgeber (z.B. Einkaufen, Kochen, Begleitsdienste),
- Modell II: Verrichtung gemeinnütziger Tätigkeiten durch den Studenten im unmittelbaren Wohnumfeld des Wohnraumanbieters,
- Modell III: Verrichtung einer gemeinnützigen/ehrenamtlichen Tätigkeit durch den Studenten im Stadtgebiet (ohne Zahlung Aufwandsentschädigungspauschale).

Die praktischen Fallkonstellationen können über diese drei Grundmodelle hinaus aber sehr unterschiedlich sein, sowohl was die Intentionen der Wohnraumanbieter angeht als auch in welchem Umfang die Studenten ihre Gegenleistung für die Wohnraumnutzung ggf. auch in Geld erbringen.

Aus steuerlicher Sicht ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den Mieter:
  - a) Die vom Wohnraumnutzer vertraglich geschuldeten Dienstleistungen bei Modell 1 (Regelfall – z.B. Einkaufen, Kochen, Begleitsdienste) sind als im Rahmen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Wohnraumanbieter und Wohnraumnutzer erbrachte Leistungen anzusehen. Es liegen regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.
  - b) Bei den Modellen 2 und 3 ist im Einzelfall zu prüfen, welche Einkunftsart vorliegt. Vereinfachend kann aus Sicht der Finanzverwaltung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen werden.
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Vermieter:
  - a) In der Modellvariante 1 des Projekts „Wohnen für Hilfe“ liegen regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seitens des Wohnraumanbieters vor.
  - b) Bei den Modellvarianten 2 und 3 des Projekts „Wohnen für Hilfe“ ist im Einzelfall zu entscheiden, ob eine Einkünfteerzielungsabsicht und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

#### Hinweis:

In einschlägigen Praxisfällen sollten tunlichst die steuerlichen Konsequenzen geprüft werden. Selbst dann, wenn nach vorstehender Darstellung im konkreten Fall steuerlich relevante Einkünfte vorliegen, muss dies nicht zwingend zu Steuerzahlungen führen.

### 24 Aufwendungen für die Erneuerung einer Einbauküche in einer vermieteten Immobilie

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 3.8.2016 (Aktenzeichen IX R 14/15) entschieden, dass die Aufwendungen für die komplette Erneuerung einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einem vermieteten Immobilienobjekt nicht sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Vielmehr müssen die Kosten über einen Zeitraum von zehn Jahren im Wege der Absetzungen für Abnutzung zu jährlich gleichen Beträgen abgeschrieben werden.

Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.5.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/07/10005 :001) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung allgemein verbindlich ist. Danach ist die Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einer vermieteten Immobilie ein eigenständiges und einheitliches, auf zehn Jahre abschreibbares Wirtschaftsgut.

#### Hinweis:

Grundsätzlich ist diese geänderte Rechtsprechung in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei Erstveranlagungen bis einschließlich des Jahres 2016 wird es aus Vertrauensgesichtspunkten von der Finanzverwaltung aber nicht beanstandet, wenn der Stpfl. unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung die Erneuerung der Spüle und des (nach regionaler Verkehrsauffassung erforderlichen) Herds als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand behandelt.



**Handlungsanweisung:**

Bei Ersatz oder erstmaligem Einbau einer Einbauküche kann also kein sofortiger Werbungskostenabzug vorgenommen werden. Werden bei einer bestehenden Einbauküche aber einzelne Elemente, wie z.B. Herd oder Kühlschrank ausgetauscht, so liegt insoweit Erhaltungsaufwand vor.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 25 **Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie)**

Am 26.6.2017 ist das Gesetz zur Umsetzung der EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft getreten.

Kern dieses Gesetzes ist die Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters, welches insbesondere sog. Briefkastenfirmen das Geschäft erschweren soll. Dieses neue zentrale Register enthält Angaben über die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen, also v.a. die Namen der tatsächlichen Eigentümer. Dies betrifft auch GmbHs und UGs. Insbesondere müssen damit z.B. Treuhandvereinbarungen offengelegt werden. Einsicht in das Register haben in erster Linie Behörden und die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen. Im Übrigen besteht kein allgemeines Einsichtsrecht. Einsicht bekommen nur Personen mit „berechtigtem Interesse“. Zu dem eng gefassten Kreis sollen auch Nicht-Regierungsorganisationen und Journalisten gehören.

**Hinweis:**

Der Bundesrat hat dazu eine weitergehende Entschließung gefasst, nach der sich die Bundesregierung für eine mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen vereinbare Regelung für den öffentlichen Zugang zum Transparenzregister einsetzen sollte. Ob es in Zukunft insoweit zu einer weiteren Öffnung des Zugangs zum Transparenzregister kommen wird, ist derzeit aber völlig ungewiss.

Für GmbH-Gesellschafter ergeben sich Neuerungen aus der Änderung des § 40 GmbHG über die Liste der Gesellschafter. Hier bleibt es – bußgeldbewehrt – bei der Verpflichtung der Geschäftsführer, die Gesellschafter zu melden, und zwar mit Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern der jeweils übernommenen Geschäftsanteile. Neu ist, dass künftig auch die durch den jeweiligen Nennbetrag eines Geschäftsanteils vermittelte jeweilige prozentuale Beteiligung am Stammkapital zu melden ist. Ebenfalls neu ist, dass das Register elektronisch geführt wird, d.h. dass bisherige „Papiermeldungen“ umzustellen sind. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste zu treffen.

**Hinweis:**

Die Geschäftsführer müssen sich mit diesen zusätzlichen bürokratischen Anforderungen auseinandersetzen, die weitere Rechtsentwicklung ist zu beobachten. In zeitlicher Hinsicht finden die Neuregelungen zur Gesellschafterliste allerdings erst dann Anwendung, wenn auf Grund einer Veränderung nach § 40 Abs. 1 GmbHG in der bisherigen Fassung eine Gesellschafterliste einzureichen ist.

### 26 **Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus**

Mit Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen VIII R 27/15, BStBl II 2017, 441) hat sich der BFH mit dem Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehensgewährung durch den Gesellschafter der GmbH befasst.

Darlehenszinsen, die einem Stpfl. aus einem privat gehaltenen (Gesellschafter-)Darlehen zufließen, unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich der sog. Abgeltungsteuer (mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %). Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen ist in § 32d EStG allerdings geregelt, dass nicht der Abgeltungsteuersatz, sondern die normale Tarifbelastung gilt, die maximal 45 % beträgt, wenn

- das Darlehen einer Kapitalgesellschaft gewährt wird und
- der Darlehensgeber zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist; dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge lediglich eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist.

Vor diesem Hintergrund ist das o.g. Urteil zu sehen, mit dem der BFH explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden hat, dass es für den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nicht genügt, wenn der Gesellschafter lediglich mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und die Kapitalgesellschaft nicht beherrscht.

Im konkreten Streitfall war die F-GmbH an der das Darlehen schuldenden L-GmbH zu 94 % beteiligt. An der F-GmbH wiederum war die Stpfl. zu Beginn des Streitjahres mit rd. 10 % und später mit 22,8 % beteiligt. Das FA unterwarf die von der L-GmbH gezahlten Zinsen bei der Einkommensteuerveranlagung unter Verweis auf § 32d EStG der tariflichen Einkommensteuer, das FG Rheinland-Pfalz gab der Klage der Stpfl. gegen die entsprechende Steuerfestsetzung statt.

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen, weil die lediglich mittelbare Beteiligung der Stpfl. an der L-GmbH nicht für einen Ausschluss der Abgeltungsteuer ausreiche – mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung könnten unmittelbare und mittelbare Beteiligungen nicht gleichgestellt werden. Mittelbar beteiligte Gesellschafter als Gläubiger der Kapitalerträge fallen damit nicht unter § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG.

Weiterhin sei die Stpfl. auch nicht als sog. nahestehende Person i.S.d. § 32d EStG anzusehen, da dieser unbestimmte Rechtsbegriff einen beherrschenden Einfluss der einander nahestehenden Personen oder einen solchen Einfluss Dritter auf diese Personen voraussetze. Eine solches Näheverhältnis sei nun aber in Bezug auf die zwischengeschaltete Gesellschaft (hier: die F-GmbH) nur dann gegeben, wenn die Stpfl. kraft Mehrheit in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft ihren Willen durchsetzen könnte. Der Rechtsbegriff „nahestehende Person“ setze also eine Beherrschung voraus, die im Streitfall bei einer Beteiligungshöhe an der F-GmbH von zuletzt 22,8 % nicht gegeben war. Für die Annahme einer faktischen Beherrschung der Gesellschafterversammlung waren keine Anhaltspunkte zu erkennen.

**Hinweis:**

In einschlägigen Fällen der Darlehensgewährung bei nur mittelbarer Beteiligung und ohne Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft sollte unter Hinweis auf die BFH-Entscheidung die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes geltend gemacht werden.

**27 Möglichkeit des Ausschlusses des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH**

Mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen 13 K 3081/15 E, EFG 2017, 990) hat sich das FG Düsseldorf mit der in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG geregelten Möglichkeit befasst, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auf die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf erhaltene Gewinnausschüttungen verzichtet. Dieses Wahlrecht setzt voraus, dass (a) eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von mindestens 25 % vorliegt oder (b) eine von mindestens 1 % vorliegt und der Gesellschafter beruflich für diese Gesellschaft tätig ist. Nach der jüngsten Gesetzesänderung ist ab 2017 erforderlich, dass der Gesellschafter „durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann“.

Vorteilhaft kann der Verzicht auf die Abgeltungsteuer z.B. sein, weil insoweit die Einschränkungen betreffend den Werbungskostenabzug und die Verlustverrechnung aufgehoben werden. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Beteiligung selbst fremdfinanziert wurde und diese Refinanzierungszinsen geltend gemacht werden sollen.

Im konkreten Streitfall hatte der Stpfl., ein Steuerberater, i.R. einer Partnerschaftsgesellschaft (PartG) eine GmbH beraten, an der er sich auch zu rd. 6 % beteiligt hatte. Im Zusammenhang mit der Anschaffung des GmbH-Anteils hatte er ein Darlehen aufgenommen, für das im Streitjahr Schuldzinsen entstanden waren. Diese machte der Stpfl. in seiner Steuererklärung geltend und beantragte zugleich gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer, was das FA ablehnte.

Auch das FG Düsseldorf lehnte die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer ab, da dem Stpfl. kein Optionsrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG zustehe, da nicht er, sondern die PartG für die GmbH tätig geworden sei. Im Streitfall sei der Stpfl. nicht, wie es das EStG verlange („für diese“), für die Kapitalgesellschaft (also für die GmbH) beruflich tätig geworden, vielmehr war Auftragnehmerin des Mandatsvertrags die PartG, denn der Stpfl. hatte sich gegenüber seinem Mitgesellschafter verpflichtet, sämtliche Tätigkeiten als Steuerberater innerhalb der PartG zu erbringen. Die „berufliche Tätigkeit“ des Stpfl. erfolgte daher für die PartG, die ihrerseits für die GmbH tätig wurde.

**Hinweis:**

Gegen diese Entscheidung hat das FG Düsseldorf die Revision beim BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist. Für die Veranlagungszeiträume vor 2017 hat der BFH entschieden, dass an die berufliche Tätigkeit weder Anforderungen qualitativer noch quantitativer Art zu stellen seien, so dass in einschlägigen Fällen des Tätigwerdens für die GmbH zu prüfen ist, ob die Wahlrechtsausübung (die den Stpfl. zugleich aber auch fünf Veranlagungszeiträume bindet) vorteilhaft ist.

## **28 Rückabwicklung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG**

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

Mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IX R 49/15, DStR 2017, 1092) hat sich nun der BFH mit der Frage befasst, wie insoweit die Rückabwicklung einer Veräußerung zu würdigen ist. In Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung hat er festgestellt, dass die Rückabwicklung eines noch nicht beiderseits vollständig erfüllten Kaufvertrags aus der Sicht des früheren Veräußerers keine Anschaffung der zurückübertragenen Anteile ist, sondern bei ihm zum rückwirkenden Wegfall eines bereits entstandenen Veräußerungsgewinns führt. Beim früheren Erwerber liegt entsprechend keine Veräußerung vor. Zur Begründung führt der BFH insbesondere aus:

- Der Zweck des § 17 EStG gebiete es, den (bereits durch den BFH entschiedenen) Fall, dass der Veräußerungspreis rückwirkend in voller Höhe entfällt, genauso zu behandeln wie den Fall, dass die Veräußerung insgesamt rückgängig gemacht wird.
- Etwas anderes gelte, wenn die Gegenleistung vollständig erfüllt sei. Eine Rückabwicklung des Vertrags nach diesem Zeitpunkt wirke materiell-rechtlich nur dann zurück, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – strittig, in welcher Höhe die Stpfl. im Streitjahr 2006 aus der Veräußerung von GmbH-Geschäftsanteilen einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG erzielt hat. Es ging bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns um die Frage, ob jeweils die historischen Anschaffungskosten der Anteile zu Grunde zu legen oder ob sämtliche Anteile im Jahr 2001 nach einer gescheiterten Veräußerung zu höheren Anschaffungskosten zurückerworben worden waren.

Nach Auffassung des IX. Senats des BFH, der sich auch auf die frühere Rechtsprechung des Großen Senats des BFH bezieht, gebietet der Zweck des § 17 EStG, nur den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn zu erfassen. Daher liege grundsätzlich eine steuerlich zurückwirkende Rückabwicklung und keine Veräußerung/Anschaffung vor, wenn der ursprüngliche Vertrag im Zeitpunkt der Rückabwicklung noch nicht beiderseits vollständig erfüllt ist. Unerheblich sei dagegen, ob der Vertrag wegen einer Leistungsstörung rückabgewickelt worden ist und ob eine Leistungsstörung wirklich vorliegt. Im Streitfall waren die GmbH-Geschäftsanteile (nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz) in 1998 zivilrechtlich wirksam an die D-Holding als Erwerberin abgetreten worden, die in der Folgezeit über die Anteile verfügte und sie z.B. im eigenen Namen verpfändet hatte. Der Kaufpreis war von der D-Holding jedoch zu keinem Zeitpunkt gezahlt worden, so dass keine beiderseits vollständige Erfüllung gegeben war. Daher wirkt die in 2001 vereinbarte und durchgeführte einvernehmliche Rückabwicklung der Verträge nach BFH-Auffassung zurück mit der Folge, dass der Stpfl. die Anteile im Jahr 2001 nicht zurückerworben, sondern zurückerhalten hatte. Entsprechend waren bei der Ermittlung des Gewinns i.S.d. § 17 EStG die niedrigen historischen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

## **29 Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Gesellschafters (Bankfinanzierung)**

Hinsichtlich der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen ist das erst jüngst veröffentlichte Urteil des FG Düsseldorf vom 20.1.2016 (Aktenzeichen 7 K 1699/14 E, EFG 2016, 1776) zu sehen, mit dem sich das FG Düsseldorf insbesondere mit der Frage der Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten befasst hat. Dabei hat das FG Düsseldorf entschieden, dass dann keine nachträglichen Anschaffungskosten aus dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens vorliegen, wenn das Darlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich nicht aus dem Vermögen des (bei der Darlehensvergabe nur zwischengeschalteten) Gesellschafters selbst stammt, sondern die Belastung letztlich von der finanzierenden Bank getragen wird.

Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – ein Ehepaar geklagt, das zu 75,2 % (Kläger) bzw. 24,8 % (Klägerin) an einer GmbH beteiligt war. Die GmbH wies im Jahr 2001 einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von über 1 Mio. DM aus und war nachweislich in ihrem Bestand gefährdet, so dass der Kläger seiner GmbH ein Darlehen i.H.v. 2 Mio. DM gewährte (dem folgte in 2002 i.Ü. ein weiteres Darlehen). In dem Darlehensvertrag zwischen dem Kläger und der GmbH hieß es im Wesentlichen, der Kläger habe bei der Z-Bank

ein Darlehen aufgenommen und stelle diese Mittel seinerseits der Gesellschaft als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung. Verzinsung, Rückzahlung und Laufzeit sollten sich nach den Bedingungen richten, die vertraglich mit der Z-Bank vereinbart worden waren.

Mit Vertrag v. 10.12.2004 zwischen dem Land NRW und der Z-Bank einerseits sowie der GmbH andererseits verpflichtete sich dann das Land als Bürge aus einer bestehenden Ausfallbürgschaft für Forderungen der Z-Bank gegenüber der GmbH zur Zahlung eines Teilbetrags. Bedingung hierfür war u.a., dass die Z-Bank auf die dem Kläger gewährten Kreditmittel verzichtet und dass der Kläger seinerseits auf seine Gesellschafterdarlehen in gleicher Höhe gegenüber der GmbH verzichtet. Dementsprechend erklärte der Kläger gegenüber der GmbH seinen Verzicht auf die Forderungen aus den Darlehen i.H.v. 1,5 Mio. €, die Z-Bank verzichtete ebenfalls auf ihre Forderungen.

In 2009 veräußerte der Kläger seine GmbH-Anteile und machte i.R. der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses einen Verlust nach § 17 EStG geltend, der auch den Darlehensverzicht i.H.v. 1,5 Mio. € umfasste. Dessen Berücksichtigung lehnte die Finanzverwaltung ab, da es sich nicht um ein Darlehen mit eigenkapitaleretzendem Charakter gehandelt habe.

Das FG Düsseldorf bestätigt dieses Ergebnis und führt unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung aus:

- Veräußerungsverlust i.S.v. § 17 Abs. 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile vom Stpfl. (persönlich) getragenen Veräußerungskosten und seine Anschaffungskosten den Veräußerungspreis übersteigen.
- Zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind. Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft z.B. ein Darlehen gewährt und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitaleretzenden Charakter hat. Ob und in welcher Höhe der Gesellschafter die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Geldbeträge seinerseits finanzieren muss, ist dabei in der Regel unbeachtlich.
- Wenn aber das Gesellschafterdarlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters selbst stamme, sondern letztlich die Belastung von der finanzierenden Bank getragen werde, fehle es an einem eigenen Aufwand des Gesellschafters und damit an einer Rechtfertigung dafür, einen derartigen Aufwand als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns geltend zu machen.

Letzterer Aspekt führte dazu, dass im Streitfall der Darlehensverzicht nicht zu berücksichtigen war. Bereits aus dem Umstand, dass das Gesellschafterdarlehen ausdrücklich auf das dem Kläger gewährte Darlehen Bezug nahm und dessen Vertragsbedingungen zum Gegenstand des der B-GmbH gewährten Gesellschafterdarlehens machte, ergab sich, dass beide Verträge miteinander in einer untrennbaren Weise verknüpft waren. Auch das weitere Schicksal der Verträge zeigte die Einheitlichkeit der Verträge. Sowohl die Z-Bank als auch der Kläger hatten auf ihre jeweiligen Rückforderungsansprüche in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang verzichtet. Der Kläger war lediglich zur Umgehung der Beschränkungen des § 18 KWG zwischengeschaltet gewesen, ohne selbst wirtschaftlich belastet zu sein – er hatte die Darlehensvaluta lediglich an die GmbH weitergeleitet.

**Hinweis:**

Gegen diese Entscheidung ist die Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 4/16 anhängig, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist.

### **30 Verdeckte Gewinnausschüttung in Folge von Darlehensgewährungen und Verlust der Gemeinnützigkeit**

Eine vGA liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Dies kommt auch dann in Betracht, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG München vom 25.4.2016 (Aktenzeichen 7 K 1252/14, EFG 2017, 753, Rev. beim BFH: V R 67/16) zur Gemeinnützigkeit einer GmbH zu sehen, deren satzungsmäßiger Gesellschaftszweck die Förderung des Gesundheitswesens, u.a. die Unterstützung von Krankenhäusern und Kliniken ist.

Im Streitfall ging es um eine als gemeinnützig anerkannte GmbH, deren Stammkapital 51 000 € betrug. Die Gesellschafter der GmbH waren auch Kommanditisten der X GmbH & Co. KG (X KG); die Beteiligung dieser Personengruppe am Festkapital der X KG betrug insgesamt 98 %. In 2010 und 2011 spendeten die Gesellschafter an die GmbH jeweils zusammen 3 Mio. € zur Anlage in den Vermögensstock der GmbH. Jeweils bereits kurz vor Erhalt der Mittel hatte die GmbH Darlehensverträge mit der X KG abgeschlossen. Darin verpflichtete sie sich in beiden Fällen, der X KG 3 Mio. € als Darlehen für die Dauer von zehn Jahren zu gewähren. Der Darlehenszinssatz wurde alljährlich anhand des Festgeldsatzes auf der Basis des 1-Jahres-Euribor zuzüglich einer Marge von 0,6 % ermittelt.

Das FG München folgert aus dieser Vertragsgestaltung, dass die Darlehensvergabe an die X KG gemeinnützigkeitsschädlich ist, da eine vGA zu Gunsten eines nahen Angehörigen vorliege, weil die Darlehensbedingungen, die der X KG eingeräumt wurden, dem Fremdvergleich nicht standhielten. Denn bei der Darlehensgewährung einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter bzw. an eine diesem nahestehende Person bilden die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze des angemessenen Zinssatzes.

Die im Streitfall aus dem Euribor abgeleiteten Zinssätze bewegten sich aber nun gerade nicht in diesem Rahmen, so dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die vergünstigten Konditionen einem fremden Dritten nicht eingeräumt, sondern marktübliche Zinsen ausgehandelt hätte.

Zudem wertet das FG München nicht nur den unüblich niedrigen Zinssatz, sondern darüber hinaus auch die Vergabe von nahezu sämtlichen Mitteln der GmbH in Gestalt eines ungesicherten Darlehens für die Dauer von zehn Jahren als nicht fremdüblich – und damit als gemeinnützigkeitsschädlich. Denn insoweit sei der dauerhafte Erhalt des Vermögens nicht gewährleistet.

**Hinweis:**

Die Entscheidung des FG München führt nicht nur die vGA-Rechtsprechung fort, sondern zielt zudem auch auf einen zentralen Aspekt des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, nämlich das in § 55 AO geregelte Erfordernis der Selbstlosigkeit. Danach dürfen weder Mitglieder oder Gesellschafter Gewinnanteile bzw. sonstige Zuwendungen erhalten noch dürfen ganz allgemein Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden. Eine vGA ist demnach als gemeinnützigkeitsschädlich einzustufen. Bei der Bestimmung der Höhe von an Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen gezahlten Vergütungen ist daher Vorsicht geboten.

---

## **Steuerliche Behandlung von Aufwandsentschädigungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten**

---

### **31 Einkommensteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit**

In Deutschland sind die Bürgerinnen und Bürger vielfach ehrenamtlich tätig. Der Begriff „bürgerliches Engagement“ meint eine freiwillige und unentgeltliche Tätigkeit. Dennoch werden vielfach Aufwandsentschädigungen in verschiedensten Formen gewährt. In diesen Fällen müssen stets auch steuerliche Fragen geprüft werden. Im Folgenden stellen wir zunächst die Grundsätze vor, nach denen derartige Aufwandsentschädigungen steuerlich begünstigt sind, und gehen des Weiteren auf aktuelle Einzelfälle ein.

#### **a) Grundregeln**

Grundsätzlich ist auch bei „ehrenamtlich“ oder gegen „Aufwandsentschädigung“ ausgeübten Tätigkeiten zu prüfen, ob erzielte Einnahmen der Einkommensteuer unterliegen. Eine solche Tätigkeit kann im Rahmen einer Arbeitnehmertätigkeit erfolgen oder auch als eigenständige Tätigkeit. In letzterem Fall ist allerdings stets zu prüfen, ob überhaupt eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, also ob ein Überschuss der Einnahmen über die anfallenden Aufwendungen angestrebt wird. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich um eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit – sog. Liebhaberei.

**Hinweis:**

Handelt es sich bei der Tätigkeit um Liebhaberei, so können auch sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 19.7.2005 (Aktenzeichen VI B 175/04) ausdrücklich für die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers für einen ehrenamtlich Tätigen entschieden.

Werden die gezahlten Vergütungen/Entschädigungen im Grundsatz steuerlich erfasst, so ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung greift. Der Gesetzgeber hat für bestimmte nebenberufliche Tätigkeiten drei wichtige Steuerbefreiungen geschaffen, und zwar

1. die sog. **Übungsleiterpauschale** bis zur Höhe von insgesamt 2 100 € im Jahr für Einnahmen,
2. die sog. **Ehrenamtspauschale** für Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt 720 € im Jahr für andere ehrenamtliche Tätigkeiten, die nicht unter die engere Übungsleiterpauschale fallen (z.B. Platzwarte in Vereinen), und
3. die **Steuerbefreiung für ehrenamtliche rechtliche Betreuer**, Vormünder und Pfleger bis zur Höhe von insgesamt 2 100 € im Jahr.

Weiterhin sind steuerfrei die „Bezüge, die als **Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen** an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstaufschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen“. Unter diese Vorschrift fallen in der Praxis besonders die aus kommunalen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen an Mitglieder kommunaler Volksvertretungen und der Freiwilligen Feuerwehren sowie an sonstige ehrenamtlich Tätige (z.B. Landschaftswarte, Büchereileiter, Frauenbeauftragte). Entsprechendes gilt für die von den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften gezahlten Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich Tätige.

**Hinweis:**

Nicht unter diese Steuerbefreiung fallen z.B. Tätigkeiten für Wohlfahrtsorganisationen (z.B. DRK, Caritas, AWO), die zwar gemeinnützig, aber privatrechtlich organisiert sind; es sind dann keine „öffentlichen Kassen“.

**b) Einzelaspekte zur Übungsleiter- und Ehrenamtspauschale**

Begünstigt sind durch die sog. **Übungsleiterpauschale** drei Tätigkeitsbereiche:

- nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit,
- nebenberufliche künstlerische Tätigkeit,
- nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Begünstigt sind v.a. Personen, die betreuend im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden. Zu den begünstigten Tätigkeiten gehören z.B. die Tätigkeit eines Sporttrainers, eines Chorleiters oder Orchesterdirigenten, die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der allgemeinen Bildung und Ausbildung (z.B. Kurse und Vorträge an Schulen und Volkshochschulen, Mütterberatung, Erste-Hilfe-Kurse, Schwimm-Unterricht) oder im Rahmen der beruflichen Ausbildung und Fortbildung, nicht dagegen die Ausbildung von Tieren, z.B. von Rennpferden oder Diensthunden. Auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z.B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), ist der Freibetrag zu gewähren, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Anwendungsfälle sind – soweit die übrigen Voraussetzungen, wie die Nebenberuflichkeit, erfüllt sind – z.B.:

- Ärzte im Behinderten- oder Coronasport,
- Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung,
- Bahnhofsmision,
- Behindertentransport: bezogen auf 50 % der Vergütung,
- je nach Tätigkeit: Bereitschaftsleitungen und Jugendgruppenleiter,
- Ferienbetreuer,
- ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von den Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden und keinen Arbeitsvertrag haben,
- Rettungssanitäter und -schwimmer sowie Notärzte in Rettungs- und Krankentransportwagen sowie im Rahmen von Großveranstaltungen,
- Stadtführer, soweit die Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird

Die Regelung zur **Ehrenamtszuschale** sieht im Gegensatz zur Regelung zur Übungsleiterzuschale keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich vor. Begünstigt sind z.B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwarts, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich. Die Tätigkeit der Amateursportler ist nicht begünstigt.

Sowohl bei der Übungsleiter- als auch bei der Ehrenamtszuschale ist Voraussetzung, dass die Tätigkeit **nebenberuflich ausgeübt** wird. Dies ist dann gegeben, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

**Hinweis:**

Eine Tätigkeit wird nicht nebenberuflich ausgeübt, wenn sie als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist. Dies ist auch bei formaler Trennung von haupt- und nebenberuflicher selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit für denselben Arbeitgeber anzunehmen, wenn beide Tätigkeiten gleichartig sind und die Nebentätigkeit unter ähnlichen organisatorischen Bedingungen wie die Haupttätigkeit ausgeübt wird oder der Stpfl. mit der Nebentätigkeit eine ihm aus seinem Dienstverhältnis faktisch oder rechtlich obliegende Nebenpflicht erfüllt.

**Arbeit- bzw. Auftraggeber** muss entweder eine juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Rechtsanwaltskammern, Steuerberaterkammern, Wirtschaftsprüferkammern, Ärztekammern, Universitäten) oder ein Träger der Sozialversicherung sein. Daneben kommen in Frage Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft sowie nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, insbesondere also gemeinnützige Vereine.

**Hinweis:**

Eine Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft muss für deren ideellen Bereich einschließlich ihrer Zweckbetriebe ausgeübt werden. Tätigkeiten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und bei der Verwaltung des Vermögens sind nicht begünstigt.

Die Zahlung von pauschalen Vergütungen für Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütungen) an den Vorstand ist nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. auf Grund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist. Ansonsten verstößt der Verein gegen das Gebot der Selbstlosigkeit.

Beide Freibeträge sind **Jahresbeträge**. Diese werden auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Die Steuerbefreiung ist bei Ehegatten oder Lebenspartnern stets personenbezogen vorzunehmen, d.h., auch bei Zusammenveranlagung kann der Freibetrag demnach von jedem Ehegatten oder Lebenspartner jeweils nur einmal, also höchstens 720 € bzw. 2 100 €, die er für eine eigene begünstigte Tätigkeit erhält, in Anspruch genommen werden.

**c) Einzelaspekte zur Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen**

Voraussetzung für die Anerkennung als steuerfreie Aufwandsentschädigung ist, dass die gezahlten Beträge dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären. Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb insoweit nicht vor, als die Entschädigung für Verdienstaufschlag oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder dem Empfänger ein abziehbarer Aufwand nicht oder offenbar nicht in Höhe der gewährten Entschädigung erwächst.

Das Finanzamt hat das Recht und die Pflicht zu prüfen, ob die als Aufwandsentschädigung gezahlten Beträge tatsächlich zur Bestreitung eines abziehbaren Aufwands erforderlich sind. Zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handelt, verfährt die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen wie folgt:

- Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag der aus einer öffentlichen Kasse gewährten Aufwandsentschädigung durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so ist die Aufwandsentschädigung,
  1. bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe steuerfrei,
  2. bei ehrenamtlich tätigen Personen i.H.v. 1/3 der gewährten Aufwandsentschädigung, **mindestens 200 € monatlich steuerfrei.**

- Sind die Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt, so kann bei hauptamtlich und ehrenamtlich tätigen Personen i.d.R. **ohne weiteren Nachweis ein steuerlich anzuerkennender Aufwand von 200 € monatlich** angenommen werden. Ist die Aufwandsentschädigung niedriger als 200 € monatlich, so bleibt nur der tatsächlich geleistete Betrag steuerfrei.
- Von Pauschalentschädigungen, die Gemeinden oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts für eine gelegentliche ehrenamtliche Tätigkeit zahlen, darf ein Betrag bis zu 6 € täglich ohne nähere Prüfung als steuerfrei anerkannt werden.

### 32 Umsatzsteuerliche Behandlung einer ehrenamtlichen Tätigkeit

Auch eine ehrenamtliche Tätigkeit kann, soweit diese durch einen Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne und gegen Entgelt erbracht wird, grds. der Umsatzsteuer unterliegen. Das Umsatzsteuergesetz sieht allerdings eine ausdrückliche Steuerbefreiung für eine ehrenamtliche Tätigkeit vor. Voraussetzung ist, dass die ehrenamtliche Tätigkeit

- für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder
- das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Den Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift hat der Bundesfinanzhof allerdings mit Urteil vom 17.12.2015 (Aktenzeichen V R 45/14) einschränkend ausgelegt. Das Gericht hat entschieden, dass die Tätigkeit als Vorstands- und Ausschussmitglied eines Sparkassenverbands nicht vom Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne dieser umsatzsteuerlichen Vorschrift umfasst wird. Als ehrenamtlich seien jene Tätigkeiten anzusehen,

- die in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz ausdrücklich als solche genannt werden,
- die man im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet oder
- die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden.

Die Satzung des Sparkassenverbands sei aber kein Gesetz im Sinne dieser Vorschrift.

Zu dieser Auslegungsfrage hat nun auch das Bundesfinanzministerium Stellung genommen (Schreiben vom 8.6.2017, Aktenzeichen III C 3 – S 7185/09/10001-06). Im Grundsatz folgt die Finanzverwaltung dieser engen Sichtweise des Bundesfinanzhofs, gewährt allerdings eine Übergangsregelung. Für bis zum 31.12.2018 für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich der ehrenamtlich Tätige zur Begründung der Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze auf die Benennung der Ehrenamtlichkeit in einer, auch im Rahmen der Satzungsautonomie erstellten, öffentlich-rechtlichen Satzung beruft, es sei denn, die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf seine Tätigkeit ist mit der gebotenen engen Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit ausnahmsweise nicht mehr vereinbar, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann.

#### Hinweis:

Für die Anwendung der umsatzsteuerlichen Befreiung muss eine ehrenamtliche Tätigkeit vorliegen. Das ist insbesondere nicht der Fall, wenn der Zeitaufwand der Tätigkeit auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hindeutet. Für den Einzelfall ist zu prüfen, ob die enge Auslegung durch die Rechtsprechung Änderungen mit sich bringt.

### 33 Einzelne Anwendungsfälle

#### a) Wahlhelfer

Bei politischen Wahlen sind ehrenamtliche Wahlhelfer tätig, die Aufwandsentschädigungen (sog. Erfrischungsgelder) erhalten.

Bei der Tätigkeit als Wahlhelferin bzw. Wahlhelfer handelt es sich um eine ehrenamtliche Tätigkeit, zu deren Übernahme jede und jeder Wahlberechtigte verpflichtet ist. Sie kann nur aus wichtigem Grund abgelehnt werden. Wichtige Gründe sind insbesondere dringende berufliche Gründe, Krankheit oder körperliche Beeinträchtigung. Die Entscheidung, ob ein wichtiger Grund vorliegt, trifft die zuständige Gemeindebehörde. Der bzw. die Wahlberechtigte ist dafür beweispflichtig.

Steuerlich ist zu unterscheiden:

- Mitglieder der in den Wahlgesetzen vorgeschriebenen Wahlorganen (**Mitglieder von Wahlausschüssen und Wahlvorständen, Beisitzer, Schriftführer**) sind



weisungsunabhängig und nehmen ihre Aufgaben grundsätzlich nur gegenüber der Allgemeinheit wahr. Auch wenn es sich um Bedienstete der Gemeinde handelt, werden diese nicht als Arbeitnehmer tätig, so dass die Aufwandsentschädigung auch nicht als Arbeitslohn eingestuft werden kann. Im Grundsatz könnte insoweit eine selbständige Tätigkeit vorliegen. Diese Zahlungen sind allerdings steuerfrei, soweit diese nicht für Verdienstaussfall oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen.

- Anders ist dies bei den von den Gemeinden gestellten Wahlhelfern (**Hilfskräften**). Die Wahlhelfer sind von den Gemeinden eingesetzte Hilfskräfte zur Erfüllung der eigenverantwortlichen organisatorischen Hilfsfunktion der Gemeinden bei Wahlen. Sie sind weisungsabhängig und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Arbeitnehmer anzusehen. Insoweit greift allerdings eine Steuerbefreiung, so dass keine Lohnsteuer anfällt. Ein Nachweis, dass die Aufwandsentschädigung den tatsächlichen Aufwand nicht übersteigt, ist dann nicht erforderlich, wenn die Entschädigung den Betrag von 200 € im Monat nicht übersteigt.

**Hinweis:**

In der Praxis sind die gezahlten Beträge in aller Regel steuerfrei.

**b) Ehrenamtliche Richter (Schöffen)**

Ehrenamtliche Richter (Schöffen) erhalten Entschädigungen nach dem Justizvergütungs- und Justizentschädigungsgesetz (JVEG). Zur steuerlichen Behandlung dieser Entschädigungen hat sich aktuell der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 31.1.2017 (Aktenzeichen IX R 10/16) geäußert:

- Eine Entschädigung für Verdienstaussfall ist als Arbeitslohn zu versteuern, wenn sie als Ersatz für entgangene Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit gezahlt wird.
- Die Entschädigung für Zeitversäumnis ist nicht steuerbar. Sie entsteht unabhängig von einem Einkommensverlust oder einem sonstigen Nachteil und stellt daher keine steuerlich zu erfassende Entschädigung dar.
- Auf die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter findet die Steuerbefreiung für eine Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dann keine Anwendung, wenn steuerfreier Aufwandsersatz gezahlt worden ist. In diesem Fall wird entstandener Aufwand durch den steuerfreien Aufwandsersatz bereits abgegolten und die darüber hinausgehenden Zahlungen führen zu sonstigen selbständigen Einkünften.

**Hinweis:**

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. weist mit Verfügung vom 15.5.2017 (Aktenzeichen S 2337 A – 073 – St 213) auf die Auffassung der Finanzverwaltung hin: „Zwischenzeitlich wurden Bedenken gegen die amtliche Veröffentlichung des Urteils geäußert. Ich bitte daher, soweit anhängige Fälle noch nicht erledigt wurden, diese weiterhin von der Bearbeitung zurückzustellen.“ Daher bleibt die weitere Haltung der Finanzverwaltung abzuwarten.

**c) Steuerliche Behandlung der an die Mitglieder des Allgemeinen Studierendenausschusses gezahlten Aufwandsentschädigungen**

Das Finanzministerium Baden-Württemberg weist mit Erlass vom 30.3.2017 (Aktenzeichen 3 – S 233.7/39, StEd 2017, 283) darauf hin, dass die Mitglieder des Allgemeinen Studierendenausschusses ihre Tätigkeit zwar ehrenamtlich ausüben und regelmäßig eine angemessene Aufwandsentschädigung erhalten, diese aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen eines Dienstverhältnisses im lohnsteuerlichen Sinne abhängig beschäftigt sind und als Arbeitnehmer tätig werden.

Daher stellen die gezahlten Aufwandsentschädigungen grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die steuerlichen Arbeitgeberpflichten (insbesondere Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer) sind von der jeweiligen Studierendenschaft der Hochschule wahrzunehmen. Im Hinblick auf die hierfür notwendigen organisatorischen Umstellungsarbeiten beanstandet es die Finanzverwaltung Baden-Württemberg aber aus Billigkeitsgründen nicht, wenn der Lohnsteuerabzug erstmals für Arbeitslohnzahlungen ab dem Kalenderjahr 2018 vorgenommen wird.

Werden die Aufwandsentschädigungen nicht für Verdienstaussfall oder Zeitverlust gewährt und sind sie dazu bestimmt, Aufwendungen abzugelten, die zumindest teilweise dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar sind, können diese steuerfrei sein. Danach sind die Aufwandsentschädigungen monatlich bis zu 200 € steuerfrei. Ein den Höchstbetrag ggf. übersteigender Betrag ist dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

#### **d) Asylbewerber**

Üben Asylbewerber in den gegebenen rechtlichen Möglichkeiten eine Tätigkeit gegen Entgelt oder Aufwandsentschädigung aus, so gelten aus steuerlicher Sicht im Grundsatz die normalen Regeln.

Besonderheiten gelten für die Verrichtung von Arbeitsgelegenheiten, die in Aufnahmeeinrichtungen und in vergleichbaren Einrichtungen zur Aufrechterhaltung und Betreibung der Einrichtung sowie bei staatlichen, kommunalen und gemeinnützigen Trägern zur Verfügung gestellt werden, geleistet werden. In diesen Fällen wird eine Aufwandsentschädigung von 0,80 € je Stunde ausgezahlt. Hierdurch wird kein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts bzw. kein Beschäftigungsverhältnis im Sinne der gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung, mithin auch kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis begründet.

#### **Hinweis:**

Im Übrigen gilt, dass Einkommen, das ein Asylbewerber erzielt, auf die Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz – nach bestimmten Regeln – anzurechnen ist.

Mit freundlichen Grüßen