

Steuer & Bilanz aktuell - Mai 2018

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung	2
Höhe der Steuerverzinsung	3
Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit	4
Für Unternehmer und Freiberufler	5
US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen	5
Gewillkürtes Betriebsvermögen	7
E-Rechnung bei Abrechnung von öffentlichen Aufträgen	8
Für Bezieher von Kapitaleinkünften	9
Antrag auf Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften	9
Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen	9
Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins	10
Für Hauseigentümer	11
Grunderwerbsteuer: Instandhaltungsrücklage bei Erwerb von Teileigentum	11
Schuldzinsen nach Veräußerung eines Vermietungsobjektes	11
Für Kapitalgesellschaften	12
Verunglückte Organschaft auf Grund verzögerter Register- eintragung	12
Zufluss einer Tantieme an beherrschenden Gesellschafter- Geschäftsführer	13
Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Mai und Juni	16

Editorial



Sehr geehrte Damen und Herren, der Wonnemonat Mai hat begonnen und die Natur befindet sich im Aufbruch.

Steuerpolitisch ist in den Vorhaben der Bundesregierung noch keine Reform zu erkennen. Die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage für die Unternehmenssteuern

auf EU-Ebene ist nicht in Sicht während die US-Steuerreform zu einer merklichen Neupositionierung im internationalen Steuerwettbewerb führt. Die deutliche Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 35 % auf 21 % führt dazu, dass die USA nicht mehr im Spitzenbereich der Belastungssätze zu finden sein wird – auch wenn sich durch „state and local taxes“ eine Gesamtbelastung von deutlich über 21 % ergeben kann.

Aufgrund der inzwischen erfolgten Etablierung des automatischen länderübergreifenden Informationsaustausches über Zinseinkünfte wird dem Risiko einer Nichterfassung von Zinseinkünften vorgebeugt, so dass die Abgeltungssteuer mit einem festen Satz von 25 % auf Zinserträge abgeschafft wird. Wir haben für Sie die aus unserer Sicht aktuellen und interessanten steuerlichen Neuerungen und Entscheidungen zusammengestellt. Wenn Sie dazu Fragen haben, freuen wir uns, wenn Sie uns und unsere Mitarbeiter direkt darauf ansprechen. Wir erörtern dann gerne mit Ihnen die Auswirkungen der Änderungen in einem persönlichen Gespräch.

Ich wünsche Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre.

Freundliche Grüße

Axel Becker

Für alle Steuerpflichtigen

Der Solidaritätszuschlag soll schrittweise abgeschafft werden; angefangen mit einer Freigrenze, die in 2021 rund 90% der Steuerpflichtigen entlasten soll.

Eine Steuervereinfachung soll durch die vorausgefüllte Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen erreicht werden.

Die Bekanntheit des sog. Faktorverfahrens, das eine gerechtere Verteilung der Lohnsteuerlast auf Eheleute regelt, soll verbessert werden.

Eine einheitliche Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU ist unwahrscheinlich. Daher werden zunächst bilaterale Vereinbarungen mit Frankreich angestrebt.

Für alle Steuerpflichtigen

Steuerpolitische Vorhaben der Bundesregierung

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode, welcher Grundlage für das Handeln der am 14.3.2018 gebildeten Regierung ist, enthält auch Aussagen zu steuerpolitischen Vorhaben. Welche Pläne die Bundesregierung verfolgt, stellen wir im Folgenden vor. Im Einzelfall kann auf dieser Grundlage Handlungsbedarf angezeigt sein, wenn Maßnahmen bis zum Inkrafttreten bzw. wenigstens bis zur weiteren Konkretisierung der Vorhaben aufgeschoben werden sollten, um ggf. von steuerlichen Fördermaßnahmen oder Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen profitieren zu können. Im Einzelnen sind folgende Änderungen vorgesehen:

– **Solidaritätszuschlag:** Insbesondere untere und mittlere Einkommen sollen beim Solidaritätszuschlag entlastet werden. Für diese soll der Solidaritätszuschlag schrittweise abgeschafft werden. Der erste Schritt soll im Jahr 2021 mit einer Entlastung im Umfang von 10 Mrd. € greifen. Dadurch sollen ca. 90 % aller Zahler des Solidaritätszuschlags durch eine **Freigrenze** (mit Gleitzone) **vollständig** vom Solidaritätszuschlag **entlastet** werden. Für höhere Einkommensgruppen ist keine Entlastung vorgesehen. Offen ist, ob der Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, von der insbesondere GmbHs betroffen sind, (zunächst) bestehen bleibt.

– **Steuervereinfachung:** Das Ziel der Steuervereinfachung soll durch einen verstärkten EDV-Einsatz erreicht werden. Es ist geplant, das Angebot an die Bürger zur elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung auszubauen. Wie bereits schon für frühere Wahlperioden angekündigt, soll die Einführung einer **vorausgefüllten Steuererklärung** für alle Stpfl. realisiert werden. Vorgesehen ist nun eine Umsetzung bis zum Veranlagungszeitraum 2021.

– **Faktorverfahren bei Ehegatten:** Die Berechnung der Lohnsteuer bei Ehegatten kann mittels Faktorverfahren an unterschiedliche Lohnverhältnisse angepasst werden, so dass bereits beim Lohnsteuerabzug eine verursachungsgerechte Verteilung der Steuerlast auf beide Ehegatten erfolgt. Beabsichtigt ist eine bessere Information über dieses Verfahren, um die Akzeptanz zu stärken. Personen mit Steuerklassenkombination III/V sollen in den Steuerbescheiden regelmäßig über das Faktorverfahren informiert und auf die Möglichkeiten des Wechsels zur Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor hingewiesen werden.

– **Vereinheitlichung der Unternehmenssteuern in der EU:** Bereits seit einigen Jahren existieren Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU. In einem ersten Schritt soll die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vereinheitlicht werden, um auf dieser Basis dann auch Annäherungen bzw. Mindeststandards beim Steuersatz festzulegen. Unionsweit hat dieses Projekt wegen des bestehenden Einstimmigkeitsprinzips wohl absehbar keine Aussichten auf Erfolg. Es existieren aber konkrete Pläne, in einem ersten Schritt eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bilateral mit Frankreich zu erreichen. Dies kann möglicherweise eine Signalwirkung auf andere EU-Staaten bedeuten. Das Ausmaß der Anpassung ist aktuell allerdings noch offen.

– **Abschaffung der Abgeltungsteuer auf Zinserträge:** Die Abgeltungsteuer mit einem festen Satz von 25 % soll für Zinserträge abgeschafft werden. Hintergrund ist die erfolgte Etablierung des automatischen länderübergreifenden Informationsaustauschs über Zinseinkünfte, so dass dem Risiko einer Nichterfassung von

Zinseinkünften anders als noch bei Einführung der Abgeltungsteuer vorgebeugt ist. Bei Dividenden, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Aktien und anderen Wertpapieren soll es bei der Abgeltungsteuer bleiben. Abzuwarten bleibt die verfahrensrechtliche Umsetzung, denn ein Einbezug der Zinseinkünfte in den normalen Einkommensteuertarif würde eine Angabe dieser in der Einkommensteuer-Erklärung erfordern. Damit wäre der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer, welche an der Quelle (also regelmäßig von den Banken) einbehalten wird und damit für den Stpfl. grundsätzlich als steuerlich abgegolten gilt, hinfällig.

– **Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug:** Zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Waren im Internet sollen gesetzliche Regelungen geschaffen werden, um Betreiber von elektronischen Marktplätzen, die den Handel „unredlicher Unternehmer“ über ihren Marktplatz nicht unterbinden, für die ausgefallene Umsatzsteuer in Anspruch nehmen zu können. Die Betreiber der Handelsplattformen sollen verpflichtet werden, über die auf ihren Plattformen aktiven Händler Auskunft zu erteilen.

– **Steuerliche Förderung des Wohnungsbaus:** Es sind verschiedene steuerliche Fördermaßnahmen im Bereich des Wohnungsbaus vorgesehen. So soll die Gewinnung von Wohnbauland von Landwirten durch steuerlich wirksame Reinvestitionsmöglichkeiten in den Mietwohnungsbau verbessert werden. Ebenso soll durch die Einführung einer „Grundsteuer C“, mit der unbebaute Grundstücke höher besteuert würden, den Städten und Gemeinden ermöglicht werden, die Verfügbarmachung von Grundstücken für Wohnzwecke zu verbessern.

Der freifinanzierte Wohnungsneubau soll durch eine bis Ende 2021 befristete Sonderabschreibung gefördert werden. Diese soll zusätzlich zur linearen Abschreibung über vier Jahre 5 % pro Jahr betragen. Der Wohnungsbau durch Familien soll durch ein Baukindergeld gefördert werden. Dazu soll für den Ersterwerb von Neubau oder Bestand ein Baukindergeld als Zuschuss in Höhe von 1 200 € je Kind und Jahr eingeführt werden, welches über einen Zeitraum von zehn Jahren gezahlt wird. Das Baukindergeld soll bis zu einer Einkommensgrenze von 75 000 € zu versteuerndem Haushaltseinkommen pro Jahr zzgl. 15 000 € pro Kind gewährt werden. Beim erstmaligen Erwerb von Wohngrundstücken für Familien soll ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer eingeführt werden. Auch die steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung steht (wieder) auf dem Programm.

Hinweis: Abzuwarten bleibt die genaue Ausgestaltung der beabsichtigten Gesetzesänderungen. Im Übrigen ist keine grundlegende Änderung des Einkommensteuertarifs geplant und ebenso keine Entlastung bei der Unternehmensbesteuerung. Bzgl. Letzterer sind die aktuellen Entwicklungen auf Grund der US-Steuerreform im Auge zu behalten, da diese eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes mit sich bringt und demzufolge auch Bewegung in die entsprechenden Steuersätze einiger EU-Länder kommen dürfte.

Höhe der Steuerverzinsung

Steuerzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich verzinst. Allerdings beginnt der Zinslauf normalerweise erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. So beginnt z.B. der Zinslauf für die Einkommenssteuer 2016 am 1.4.2018. Die Verzinsung greift insbesondere dann, wenn sich die Erstellung der Steuererklärung oder auch deren Bearbeitung durch das Finanzamt deutlich verzögert oder wenn Korrekturen z.B. auf Grund einer später stattfinden-

Die Abgeltungsteuer von 25% soll bezogen auf Zinserträge abgeschafft werden. Für Dividenden, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne soll sie bleiben.

Betreiber von „elektronischen Marktplätzen“ sollen für ausgefallene Umsatzsteuer in Haftung genommen werden können.

Es sind verschiedene Maßnahmen zur Verfügbarmachung von Grundstücken für den Wohnungsbau geplant.

Weiterhin ist beabsichtigt:

- Sonderabschreibungen auf Wohnungsneubauten
- Baukindergeld für Familien auf den Ersterwerb
- Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer für Familien beim Ersterwerb
- Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Für alle Steuerpflichtigen

Der gesetzlich festgelegte Zinssatz auf Steuernachzahlungen und -erstattungen beträgt 6% p.a.

Bundesfinanzhof:

Der Zinssatz ist für den Zeitraum des Jahres 2013 bezogen auf das Zinsniveau 2013 verfassungsgemäß.

Es sind noch weitere Verfahren für die Jahre nach 2013 offen, in denen sich das Zinsniveau weiter verringert hat.

Für nebenberuflich ehrenamtlich Tätige

den Betriebsprüfung erfolgen. Problematisch ist, dass der Zinssatz gesetzlich auf 6 % p.a. festgelegt ist. In Anbetracht des aktuellen Zinsniveaus kann dies zu deutlichen Verwerfungen führen.

Immer wieder kommen Zweifel auf, ob die Höhe des anzuwendenden Zinssatzes verfassungsgemäß ist. Bislang hat die Rechtsprechung dies stets bestätigt. So hat mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen III R 10/16) der Bundesfinanzhof bestätigt, dass die Höhe der Nachforderungszinsen, die für Verzinsungszeiträume des Jahres 2013 geschuldet werden, weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz noch gegen das Übermaßverbot verstößt. Der vorgesehene Zinssatz von 0,5 % für jeden Monat (6 % pro Jahr) sei auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus im Jahr 2013 verfassungsgemäß.

Das Gericht konnte **keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz erkennen**. Die Unterscheidung zwischen zinszahlungspflichtigen und nicht zinszahlungspflichtigen Steuerschuldnern beruht auf der zulässigen typisierenden Annahme, dass die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgenden Steuerfestsetzungen zu potenziellen Zinsvor- oder -nachteilen führen können. Auch hinsichtlich der Zinshöhe verneint der Bundesfinanzhof einen Gleichheitsverstoß. Denn innerhalb der Gruppe der zinspflichtigen Stpfl. wird bei allen Betroffenen der gleiche Zinssatz zu Grunde gelegt.

Nach dem Urteil ist die Zinshöhe **auch nicht wegen eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** verfassungswidrig. Da mit den Nachzahlungszinsen potentielle Liquiditätsvorteile abgeschöpft werden sollen, hielt das Gericht eine umfassende Betrachtung der Anlage- und Finanzierungsmöglichkeiten der Stpfl. für erforderlich. Auf der Grundlage von Daten der Deutschen Bundesbank ergaben sich nach den Untersuchungen des Gerichts für 2013 Zinssätze für unterschiedliche Anlage- bzw. Kreditformen, die sich in einer Bandbreite von 0,15 % bis 14,70 % bewegten. Obwohl der Leitzins der Europäischen Zentralbank bereits seit 2011 auf unter 1 % gefallen war, konnte somit nach Ansicht des Gerichts nicht davon ausgegangen werden, dass der gesetzliche Zinssatz die Bandbreite realistischer Referenzwerte verlassen hat.

Hinweis I: Betreffend der Jahre 2012 bis 2015 ist unter dem Aktenzeichen III R 25/17 ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage zumindest für aktuelle Jahre noch offen ist. Fraglich ist, ob für Jahre ab 2014 die Argumentation des Bundesfinanzhofs noch aufrechterhalten bleiben kann, da das Zinsniveau in dieser Zeit weiter deutlich abgesunken ist.

Handlungsempfehlung: Für die Praxis bestätigt sich aber die Notwendigkeit, die Steuerverzinsung im Blick zu haben, z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren angezeigt sind. In manchen Fällen können auch freiwillige Zahlungen an das Finanzamt, also vor Durchführung der Veranlagung, helfen, den Zinslauf zu stoppen.

Hinweis II: Zu beachten ist insoweit auch, dass Steuererstattungszinsen als Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterliegen, wohingegen Steuernachzahlungszinsen steuerlich nicht geltend gemacht werden können.

Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit

Gesetzlich ist für bestimmte ehrenamtlich ausgeübte nebenberufliche Tätigkeiten eine Steuerbefreiung für Einnahmen bis zu 2 400 € im Jahr vorgesehen. Die sog.

Übungsleiterpauschale gilt für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen, sofern die Tätigkeit für einen begünstigten Auftraggeber erbracht wird.

Bei der Übungsleiterpauschale 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 Vollzeiterwerbs 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.

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.

Diese Aspekte hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 11.12.2017 (Aktenzeichen VI B 75/17) nochmals bestätigt. Im Urteilsfall waren die Mitarbeiter des Stpfl. in ihrem Hauptberuf in Vollzeit angestellt. Einige von ihnen leisteten zusätzliche ehrenamtliche Schichten. Hierfür erhielten die Mitarbeiter eine pauschale Aufwandsentschädigung, die der Arbeitgeber nicht der Lohnsteuer unterwarf. Der Bundesfinanzhof bestätigt aber, dass insoweit die Ehrenamtspauschale nicht zur Anwendung kommt, da wegen des unmittelbaren Zusammenhangs beider Tätigkeiten die weitere Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen sei. Eine nebenberufliche Tätigkeit liegt somit nicht vor.

Hinweis: In der Praxis teilweise durchgeführte Gestaltungen zur Nutzung der Ehrenamtspauschale sind regelmäßig nicht zielführend. Die Anwendung der Pauschale von 2 400 € pro Jahr erfordert vielmehr eine Nebentätigkeit, die nicht in Verknüpfung zur Haupttätigkeit stehen darf.

Für Unternehmer und Freiberufler

US-Steuerreform – Auswirkungen für international tätige Unternehmen

Ende 2017 wurde in den Vereinigten Staaten die größte Steuerreform seit dem Jahr 1986 verabschiedet, die Änderungen traten im Wesentlichen am 1.1.2018 in Kraft. In den Medien hat insbesondere die deutliche Senkung des Körperschaftsteuersatzes großes Interesse erfahren. Dieser wird von 35 % auf **21 %** gesenkt. Hinzu treten in den USA allerdings teilweise noch „state taxes“ und ggf. „local taxes“ von Städten, so dass sich eine Gesamtbelastung von deutlich über 21 % ergeben kann.

Dies führt im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu einer merklichen Neupositionierung im internationalen Steuerwettbewerb: Waren die USA bislang im Spitzenbereich der Belastungssätze zu finden und daher aus steuerlicher Sicht eher unattraktiv, so hat sich dies nun ins Gegenteil verkehrt. Kerngedanke der gesamten US-Steuerreform ist die Stärkung des Standorts USA – getreu dem

Die Steuerbefreiung der sog. Übungsleiterpauschale für Einnahmen bis zu 2.400 € wird nur dann gewährt, wenn

- die Tätigkeit nebenberuflich erfolgt und
- nicht mehr als ein Drittel der Zeit einer Vollzeitbeschäftigung in Anspruch nimmt.

Bundesfinanzhof:

Die Ehrenamtspauschale kommt dann nicht zur Anwendung, wenn die Tätigkeit als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist.

Für Unternehmen mit Geschäftstätigkeiten in den USA

Im Rahmen einer großen Steuerreform in den USA wurde der Körperschaftsteuersatz von 35% auf 21% gesenkt.

Für deutsche Unternehmen, die Tochterunternehmen in den USA unterhalten, sind noch weitere steuerliche Änderungen zu beachten.

Die USA hat eine sog. Zinsschranke nach deutschem Vorbild eingeführt. Das bedeutet, dass Zinsaufwendungen möglicherweise zumindest teilweise nicht abziehbar sind.

Dividenden von Auslandsgesellschaften sind in den USA zukünftig unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei.

Motto „America first“. Einzelne EU-Staaten haben bereits reagiert, so haben Großbritannien und Frankreich eine Senkung der Unternehmensteuern angekündigt. Insoweit gerät Deutschland mit den vergleichsweise hohen Steuersätzen unter Druck.

Hinweis: Unmittelbare Konsequenzen hatte die Senkung des Körperschaftsteuersatzes in den USA bei einigen Unternehmen im Jahresabschluss zum 31.12.2017 hinsichtlich einer Neubewertung latenter Steuern. Aus diesen Effekten ergab sich z.B. bei der Deutschen Bank ein negativer Ergebniseffekt von rund 1,5 Mrd. US\$, dagegen z.B. bei BMW ein positiver Effekt von ca. 1 Mrd. €.

Bei deutschen Unternehmen, die Tochtergesellschaften in den USA unterhalten, sind allerdings nicht nur die dortigen Steuersätze von Bedeutung. Vielmehr ist auch von Belang, wie Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmen in Deutschland und denen in den USA gestaltet und damit besteuert werden, wo also z.B. eine Fremdfinanzierung erfolgt, wo immaterielle Wirtschaftsgüter gehalten werden oder auch an welchem Ort Konzernservicegesellschaften verortet sind. Bislang galt auf Grund des hohen Steuerniveaus in den USA, dass dort möglichst viel Aufwand und letztlich möglichst wenig Gewinn anfallen sollte. Dies hat sich nun nicht nur auf Grund der Steuersatzsenkungen geändert. Vielmehr sind auch die in den USA **eingeführten begleitenden steuerlichen Maßnahmen** zu beachten:

– Nach dem Vorbild der Regelungen in Deutschland wurde auch in den USA eine Zinsschranke eingeführt. Diese greift – es bestehen nur sehr wenige branchenbezogene Ausnahmen – bei allen US-Unternehmen mit durchschnittlichem Jahresumsatz in den letzten drei Jahren von mehr als 25 Mio. US\$. Die Netto-Zinsaufwendungen sind bis zu 30 % des „adjusted taxable income“ (ATI) abziehbar. Als ATI gilt in den Jahren 2018 bis 2021 das steuerliche EBITDA, ab 2022 hingegen das steuerliche EBIT, so dass dann in den USA eine deutlich schärfere Regelung greift als in Deutschland.

Hinweis: Vor diesem Hintergrund müssen Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den USA die Finanzierung des USA-Engagements überprüfen, da möglicherweise Fremdfinanzierungsaufwendungen in den USA nun oder zumindest ab 2022 steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

– Bislang waren in den USA Dividenden von Auslandsgesellschaften steuerpflichtig. Dies führte dazu, dass große US-Konzerne Gewinne in niedriger besteuerte ausländische Staaten verlagerten (z.B. Luxemburg oder Irland) und die Gewinne dann nicht in die USA zur Muttergesellschaft weiter ausschütteten. Dieses System wird nun grundlegend geändert.

Zukünftig sind Dividenden von Auslandsgesellschaften bei der Körperschaftsteuer in vollem Umfang steuerfrei gestellt. Voraussetzung ist eine Mindestbeteiligung von 10 %, welche mindestens 366 Tage im 731-Tage-Zeitraum um den Dividendenstichtag bestehen muss. Hinsichtlich der bislang nicht ausgeschütteten Gewinne von Auslandsgesellschaften wurde eine Übergangsregelung eingeführt. Insofern erfolgt eine fiktive Ausschüttung und Besteuerung aller seit 1987 aufgelaufenen, nicht ausgeschütteten Gewinne (sog. „toll charge“ bzw. „transition tax“) mit einem reduzierten Steuersatz von in der Regel 15,5 %.

– Weiterhin wurde in den USA eine Anti-Hybrid-Regelung eingeführt. Zins- und Lizenzzahlungen an nahestehende Personen (Beteiligung mindestens 50 %) sind nicht abziehbar, soweit auf Grund abweichender Qualifikation der Zahlungen (hybride Transaktion) oder unterschiedlicher Einordnung der beteiligten Einheiten als transparent oder intransparent (hybride Einheit) der korrespondierende Ertrag beim Empfänger im Ausland nicht besteuert wird oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug entsteht.

Hinweis: Eine solche Regelung ist auch in Deutschland in Folge der Umsetzung des EU-BEPS-Projekts geplant.

– Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT): Die US-Steuerschuld soll durch bestimmte Zahlungen („base erosion payments“, BEPs) an ausländische verbundene Unternehmen eine Mindeststeuer nicht unterschreiten. Dies führt dazu, dass bei konzernverbundenen US-Unternehmen mit einem Umsatz von mindestens 500 Mio. US\$ (im Durchschnitt der vergangenen drei Jahre) überprüft wird, ob durch den Abzug von bestimmten Zahlungen an konzernverbundene Unternehmen ein bestimmter Mindeststeuersatz unterschritten wird. Ist dies der Fall, so wird die Steuerbelastung heraufgesetzt, so dass sich im Ergebnis der Abzug der Aufwendungen an konzernverbundene Unternehmen steuerlich nicht auswirkt. Dies kann zu einem deutlichen Anstieg der effektiven Steuerbelastung führen. Ziel der US-Regierung ist es, die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch solche Aufwendungen unattraktiv zu machen.

– Auch haben die USA ähnlich der deutschen Regelung eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, welche in bestimmten Fällen bei niedrig besteuerten Auslandseinkünften greift.

Hinweis: Bei größeren deutschen Unternehmen mit Engagements in den USA ergeben sich durch die Steuerreform in den USA Auswirkungen, die für den Einzelfall sorgfältig zu untersuchen sind. Im Grundsatz ist die Attraktivität des Steuerstandorts USA deutlich gestiegen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Konzernfinanzierungen, Verrechnungspreisen und Wertschöpfungsketten ist eine Überprüfung und ggf. Anpassung erforderlich.

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Vor dem Bundesfinanzhof ging es jüngst darum, ob eine Hälfte einer Doppelgarage des Wohnhauses, in der ein Betriebsfahrzeug abgestellt wurde, als Betriebsvermögen eingestuft werden kann. Im Streitfall ging es letztlich um einen möglichen Entnahmegewinn betreffend der für das betriebliche Fahrzeug genutzten Hälfte der Doppelgarage. Das Gericht entschied mit Urteil vom 10.10.2017 (Aktenzeichen X R 1/16), dass nach den Grundsätzen, die für die bilanzsteuerrechtliche Aufteilung von Gebäuden mit unterschiedlichen Nutzungen gelten, die Doppelgarage im Streitfall nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Stpfl. gehört hat. Die Realisierung eines Entnahmegewinns würde daher voraussetzen, dass die Doppelgarage Teil des gewillkürten Betriebsvermögens des Stpfl. war, wozu das Finanzgericht bisher jedoch keine ausreichenden Feststellungen getroffen hat.

Insoweit sind folgende Aspekte entscheidend:

– Wird ein – zivilrechtlich einheitliches – Gebäude teils eigenbetrieblich, teils

Zins- und Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen sind dann nicht mehr abzugsfähig, wenn diese nicht korrespondierend beim Empfänger im Ausland besteuert werden.

Wird die steuerliche Bemessungsgrundlage durch Aufwendungen an ausländische verbundene Unternehmen gekürzt, erfolgt ggf. eine Erhöhung der Steuerbelastung.

Dabei wird die tatsächliche Steuerlast abgeglichen mit einer Mindestbesteuerung auf die Einkünfte ohne Abzug dieser Aufwendungen.

Für alle bilanzierenden Unternehmer

Der Bundesfinanzhof hatte zu entscheiden, ob eine Doppelgarage mit unterschiedlicher Nutzung (betrieblich/privat) Betriebsvermögen sein kann.

Ein einheitliches Gebäude kann nach verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen aufgeteilt werden in notwendiges Betriebsvermögen oder gewillkürtes Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen.

Notwendiges Betriebsvermögen liegt nur bei einer mehr als 50% igen betrieblichen Nutzung vor.

Die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist dann möglich, wenn die betriebliche Nutzung zwischen 10% und 50% liegt und der Entschluss dieser Widmung nach außen eindeutig erkennbar ist.

Für alle Unternehmer

Die E-Rechnungsverordnung regelt die elektronische Rechnungsstellung gegenüber öffentlichen Auftraggebern.

Für die Rechnungsausstellung ist das Format „XRechnung“ zu verwenden. Auch andere Formate sind zulässig, wie voraussichtlich ZUGFeRD 2.0.

fremdbetrieblich, teils durch Vermietung zu fremden Wohnzwecken oder teils zu eigenen Wohnzwecken genutzt, bilden die einzelnen, in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehenden Gebäudeteile bilanzsteuerrechtlich selbständige Wirtschaftsgüter. Eine Zuordnung muss entsprechend zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen oder zum notwendigen Privatvermögen erfolgen.

– Wird ein einzelner Raum eines Gebäudes für mehrere Zwecke genutzt, ist keine weitere Aufteilung vorzunehmen; vielmehr ist ein solcher Raum als Ganzes zu beurteilen. Ein Raum eines Gebäudes ist also die kleinstmögliche Beurteilungseinheit.

– Vorliegend kann der Doppelgarage die Funktion als notwendiges Betriebsvermögen nicht zukommen. Höchstens die Hälfte dieser Doppelgarage ist durch das Unterstellen der jeweiligen Betriebs-Pkw betrieblich genutzt worden. In mindestens gleichem Ausmaß ist die Doppelgarage privat genutzt worden. Eine endgültige Funktionszuweisung der Doppelgarage zum (notwendigen) Betriebsvermögen ist in einem solchen Fall nicht möglich. Erforderlich wäre eine mehr als 50 %ige betriebliche Nutzung.

– Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen ist aber nicht ausgeschlossen. Allerdings setzt die Widmung einen klar nach außen in Erscheinung tretenden Willensentschluss des Stpfl. voraus. Eine von einem Betriebsprüfer vorgenommene Zuordnung zum Betriebsvermögen führt nach der Rechtsprechung selbst dann nicht zu einer solchen Widmung, wenn der Stpfl. die Auffassung des Prüfers nur deshalb übernommen haben sollte, weil er glaubte, ihr nicht mit Erfolg entgegenzutreten zu können.

Hinweis: Wirtschaftsgüter, die zu mindestens 10 %, aber nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, können vom Stpfl. als gewillkürtes Betriebsvermögen eingestuft werden. Dies erfordert einen ausdrücklichen Widmungsakt des Stpfl. Wegen der weitreichenden Folgen sollte dieser Schritt sorgfältig geprüft werden, wozu vorher steuerlicher Rat einzuholen ist.

E-Rechnung bei Abrechnung von öffentlichen Aufträgen

Die Bundesregierung stellt mit der E-Rechnungsverordnung vom 13.10.2017 die Weichen zur elektronischen Rechnungsstellung gegenüber öffentlichen Auftraggebern. Umgesetzt werden damit EU-Vorgaben.

Für die Abrechnung öffentlicher Aufträge wird die Papierrechnung durch die elektronische Rechnung ersetzt. Für die Ausstellung von elektronischen Rechnungen haben Rechnungssteller und Rechnungssender grundsätzlich den Datenaustauschstandard XRechnung zu verwenden. Hierzu wurde ein entsprechender Standard veröffentlicht, der den Anforderungen der vom Europäischen Komitee veröffentlichten Norm EN 16931 „Elektronische Rechnungsstellung“ entspricht. Neben der XRechnung sind auch andere Formate zulässig, welche die Norm EM 16931 erfüllen. Reine Bild-PDF Formate, die keine strukturierten Daten bereitstellen, stellen allerdings keine elektronischen Rechnungen im Sinne des neuen Standards EN 16931 mehr dar. Das derzeit in Entwicklung befindliche ZUGFeRD 2.0 Format soll aber der neuen Norm entsprechen.

Die E-Rechnungsverordnung verpflichtet ab 27.11.2018 Bundesministerien und Verfassungsorgane sowie ab 27.11.2019 alle übrigen Bundesstellen, die Möglich-

keiten zur Annahme elektronischer Rechnungen zu schaffen. Für die Übermittlung von elektronischen Rechnungen wird ein Verwaltungsportal des Bundes bereitgestellt. Nach der Registrierung im Verwaltungsportal können Unternehmer elektronische Rechnungen mittels Web-Formular, Upload von Files, Senden von E-Mails und Web-Services (Maschine zu Maschine) übertragen.

Eine Pflicht zur Erstellung und Übertragung elektronischer Rechnungen für die leistenden Unternehmer besteht jedoch erst ab 27.11.2020.

Handlungsempfehlung: Unternehmen sollten sich rechtzeitig auf die neuen Anforderungen bei der Rechnungsstellung einstellen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Antrag auf Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften

Kapitaleinkünfte werden nach derzeitigem Recht durch Steuereinbehalt an der Quelle mit 25 % belastet. Die Steuerschuld ist für diese Einkünfte damit abgegolten und ein Einbezug in die Einkommensteuerveranlagung erfolgt nicht mehr (Abgeltungsteuer).

Bei Rentnern und Pensionären kann jedoch eine Günstigerprüfung, ein Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung angezeigt sein. Zum einen liegt der anzuwendende persönliche Steuersatz bei Rentnern nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Zum anderen ist es so, dass Renten durch die Besteuerung mit dem Ertragsanteil und Pensionen durch den Versorgungsfreibetrag begünstigt sind. Die übrigen Alterseinkünfte werden grundsätzlich über die Berücksichtigung des **Altersentlastungsbetrags** begünstigt besteuert.

Der Altersentlastungsbetrag berechnet sich auf Basis der in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigten Einkünfte. Der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitaleinkünfte gehen in diese Größe aber nicht ein, wohingegen Kapitaleinkünfte, die auf Antrag in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden, diese Größe erhöhen und damit auch zur Ausschöpfung des maximalen Altersentlastungsbetrags dienen können.

Hinweis: Allerdings ist der Altersentlastungsbetrag gesetzlich nach oben beschränkt, so dass eine Antragsveranlagung nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe vorteilhaft ist. Daher sollte diese Frage für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geklärt werden.

Besteuerung fondsgebundener Lebensversicherungen

Mit Wirkung ab dem 1.1.2018 ist die Besteuerung von Investmentfonds grundlegend neu geregelt. Im Grundsatz erfolgt eine Besteuerung auf Ebene des Fonds, und diese wird beim Anleger durch eine Teilfreistellung der Erträge berücksichtigt. Die Höhe der Teilfreistellung hängt von der Anlageform des Investmentfonds ab. Dies wirkt sich auch auf fondsgebundene Lebensversicherungen aus.

Nach den nun geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen sind bei fondsgebundenen Lebensversicherungen 15 % des Unterschiedsbetrags, also der Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und den geleisteten Beitragszahlungen ein-

Zur Pflicht wird die Übertragung von elektronischen Rechnungen an öffentliche Auftraggeber ab dem 27.11.2020.

Für Rentner und Pensionäre

Grundsätzlich greift bei Kapitaleinkünften die Abgeltungsteuer von 25% als Soforteinbehalt.

Liegt der persönliche Einkommensteuersatz unter 25%, sollte eine Günstigerprüfung durchgeführt werden, um festzustellen, ob unter Berücksichtigung der Kapitaleinkünfte die Gesamtbelastung geringer ist.

Für Kapitalanleger

Die Besteuerung von Investmentfonds wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2018 neu geregelt.

Übersteigt der Auszahlungsbeitrag aus einer fondsgebundenen Lebensversicherung die geleisteten Beitragszahlungen, ist der Unterschiedsbetrag zu 15% steuerfrei, soweit dieser nur aus Investornerträgen stammt.

Bundesfinanzministerium:
Für Investornerträge, die vor dem 1.1.2018 entstanden sind, gilt die steuerliche Teilfreistellung nicht.

Erträge aus Altverträgen, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurden, sind in der Regel vollständig steuerfrei.

Die Abgrenzung von begünstigten und nicht begünstigten Erträgen ist von den Versicherungsunternehmen zu ermitteln und zu bescheinigen.

Für alle Kapitalanleger

Der Gewinn aus dem Verkauf von Bitcoins wird den Sonstigen Einkünften zugerechnet und ist dann steuerpflichtig, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Verkauf nicht mehr als ein Jahr ist.

schließlich darin enthaltener Kosten steuerfrei, soweit der Unterschiedsbetrag aus Investornerträgen stammt. Die Steuerfreistellung wird gewährt, um die steuerliche Vorbelastung von Investmentfonds zu berücksichtigen. Die Steuerfreistellung greift nur, soweit Erträge aus Investmentfonds Bestandteil des Unterschiedsbetrags sind. Erträge aus konventionellen Anlagen oder aus Spezial-Investmentfonds fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 29.9.2017 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/15/10008 :011) zu der Frage Stellung genommen, wie insoweit mit bestehenden Verträgen umzugehen ist. Bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31.12.2004 und vor dem 1.1.2018 abgeschlossen wurden (Bestandsverträge), umfasst die Steuerfreistellung nur die Investornerträge, die auf den Zeitraum nach dem 31.12.2017 entfallen. Die bis zum 31.12.2017 entstandenen Investornerträge werden von der pauschalen Freistellung nicht erfasst und müssen abgegrenzt werden.

Hinweis: Auszahlungen aus vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Verträgen sind in der Regel insgesamt steuerfrei.

Bei ab dem Jahr 2018 erfolgenden Auszahlungen aus fondsgebundenen Lebensversicherungen ist zu differenzieren zwischen

- nicht begünstigten Erträgen vor dem 1.1.2018 und nach dem 31.12.2017,
- begünstigten fondsbedingten Erträgen und Erträgen aus anderen Anlagen ab dem 1.1.18 und
- der Zuordnung der Einzahlungen (Sparanteile und Kostenanteile) in den Investmentfonds zu begünstigten und nicht begünstigten Erträgen.

Die Finanzverwaltung verlangt grundsätzlich eine exakte Wertermittlung auf Grundlage der tatsächlich erzielten Erträge und Aufwendungen aus der Anlage im Investmentfonds. Aus Vereinfachungsgründen kann auch eine pauschale Wertermittlung erfolgen, wenn die auf Investmentfonds ab 1.1.2018 entfallenden Erträge sachgerecht abgegrenzt werden. Für diese pauschale Vorgehensweise gibt die Finanzverwaltung detaillierte Verfahrensanweisungen vor.

Hinweis: Die Berechnungen müssen von der Versicherung vorgenommen und bescheinigt werden.

Steuerliche Folgen des Handels mit Bitcoins

Der Handel mit der Kryptowährung Bitcoin erreicht auch Privatpersonen. Insofern stellt sich die Frage, ob die Realisierung von Gewinnen oder Verlusten steuerliche Folgen nach sich zieht. Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat virtuelle Währungen wie Bitcoins in der Tatbestandsalternative der Rechnungseinheiten gemäß § 1 Abs. 11 Satz 1 Kreditwesengesetz rechtlich verbindlich **als Finanzinstrumente qualifiziert**. Rechnungseinheiten sind mit Devisen vergleichbar, lauten aber nicht auf gesetzliche Zahlungsmittel. Vor diesem Hintergrund ist der Erlass vom 11.12.2017 (Aktenzeichen S 2256-2017/003-52) des Finanzministeriums Hamburg zu sehen. Folgendes ist zu beachten:

- Erwerb und Veräußerung von Bitcoins im Privatvermögen: Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Bitcoins führt zu **sonstigen Einkünften aus priva-**

ten Veräußerungsgeschäften, sofern Erwerb und Veräußerung der Bitcoins innerhalb eines Jahres stattfindet. Voraussetzung ist weiterhin, dass die Bitcoins nicht selbst generiert wurden, weil es dann am „Erwerb“ fehlt. Umgekehrt bedeutet dies, dass Bitcoins ohne steuerliche Folgen veräußert werden können, wenn sie vor mehr als einem Jahr erworben wurden.

– Hingabe von Bitcoins als Zahlungsmittel: Sofern erworbene Bitcoins als Zahlungsmittel eingesetzt werden, gilt dieses als Veräußerung der Bitcoins und führt ebenfalls zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Der Wert der im Gegenzug erhaltenen Ware oder Dienstleistung ist als Veräußerungspreis anzusetzen. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Anschaffungskosten von dem Veräußerungspreis abzuziehen.

Hinweis: Widmet sich der Stpfl. der Erzeugung von Bitcoins bzw. Bitcoin Cash, so ist diese Tätigkeit unter den Voraussetzungen einer vorhandenen Einkünfteerzielungsabsicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.

Für Hauseigentümer

Grunderwerbsteuer: Instandhaltungsrücklage bei Erwerb von Teileigentum

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 17.10.2017 (Aktenzeichen 5 K 2297/16) entschieden, dass bei Erwerb von Teileigentum die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die übernommene Instandhaltungsrücklage zu kürzen ist.

Die Instandhaltungsrückstellung im Sinne des Wohneigentumsgesetzes ist die Ansammlung einer angemessenen Geldsumme, die der wirtschaftlichen Absicherung künftig notwendiger Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum dient, und die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt wird. Diese bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft und geht nicht auf den Erwerber über. Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer typischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Erwerb durch Meistgebot im Rahmen einer Zwangsversteigerung oder wie vorliegend durch Kaufvertrag erfolgt. Auch bei einem Verkauf geht das Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage nicht auf den Erwerber über.

Hinweis: Das Finanzgericht hat die Revision gegen dieses Urteil zugelassen. Die Finanzverwaltung folgt bislang noch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach die Instandhaltungsrücklage die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mindert.

Schuldzinsen nach Veräußerung eines Vermietungsobjektes

Schuldzinsen, die mit einem Vermietungsobjekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen einem Darlehen und einem Vermietungsobjekt wird entscheidend mit dem mit der Aufnahme des Darlehens verfolgten Zweck und der zweckentsprechenden Verwendung der Darlehensschuld begründet. Die Finanzierung kann dem Erwerb des Vermietungsobjektes, aber z.B.

Die Zahlung mit Bitcoins ist einer Veräußerung gleichgestellt. Der Verkaufspreis ist der Wert der erhaltenen Ware oder Dienstleistung.

Für Erwerber von Wohneigentum

Finanzgericht Köln:
Bei Erwerb von Teileigentum wird die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht durch die bestehende Instandhaltungsrücklage gemindert.

Bislang hat die Finanzverwaltung aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Kürzung anerkannt.
Die Revision gegen das Urteil ist zugelassen.

Für Vermieter von Wohneigentum

Schuldzinsen auf ein Darlehen, das im Zusammenhang mit einem Vermietungsobjekt steht, sind Werbungskosten.

Aufgrund des Veranlassungszusammenhangs bleiben die Schuldzinsen auch dann Werbungskosten, wenn das Objekt veräußert wurde.

Das gilt allerdings nur insoweit, wie der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Darlehen zu tilgen.

Bundesfinanzhof:

Der Veranlassungszusammenhang ist streng objektbezogen zu betrachten.

Wird nach Verkauf eines Objektes ein Darlehen getilgt, das im Zusammenhang mit einem anderen Objekt des Steuerpflichtigen steht, sind die Schuldzinsen auf das verbleibende Darlehen fortan nicht abzugsfähig.

Die Zuordnung von Darlehen zu einzelnen Objekten kann nicht beliebig erfolgen.

Für Kapitalgesellschaften mit Organschaftsbeziehungen

Die körperschaftsteuerliche Organschaft wird erst dann anerkannt, wenn der Gewinnabführungsvertrag im Handelsregister

auch dessen Sanierung dienen. Ein einmal begründeter Veranlassungszusammenhang bleibt im Grundsatz auch dann bestehen, wenn die mit den Darlehensmitteln angeschaffte Immobilie veräußert wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung der Immobilie innerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ erfolgt und damit steuerlich erfasst wird oder nicht. Daher sind nachträgliche Schuldzinsen, die auf ein solches Darlehen entfallen, grundsätzlich auch nach einer Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dieser Grundsatz erfährt allerdings eine Einschränkung. Der Veranlassungszusammenhang bleibt im Falle der Veräußerung der Immobilie nur insoweit erhalten, als der erzielte Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Darlehen zu tilgen. Es muss also aus dem erzielten Veräußerungserlös zunächst vorrangig das bestehende Darlehen getilgt werden. Erfolgt dies nicht, was dem Stpfl. grundsätzlich freisteht, so geht der Veranlassungszusammenhang des Darlehens mit den (ehemaligen) Vermietungseinkünften verloren und die Schuldzinsen können steuerlich nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.

Der Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen und der mit diesen Mitteln finanzierten Immobilie ist objektbezogen zu verstehen, wie der Bundesfinanzhof jüngst mit dem Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 4/17) betont hat. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. – vereinfacht dargestellt – mehrere Immobilien. Eine dieser Immobilien wurde nun veräußert. Der Veräußerungserlös wurde nicht zur Tilgung der bestehenden Darlehen für das veräußerte Objekt verwendet. Vielmehr blieb das Darlehen bestehen und der Stpfl. ordnete dieses einem anderen fremdfinanzierten Vermietungsobjekt zu und machte die Darlehenszinsen nun bei diesem Vermietungsobjekt geltend.

Diese Vorgehensweise verwarf der Bundesfinanzhof. Für die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als Werbungskosten kommt es auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem konkreten Vermietungsobjekt im Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens an. Eine **bloße gedankliche Zuweisung eines Darlehens durch den Stpfl. genügt nicht**. Es steht nach der erstmaligen objektbezogenen Verwendung einer Darlehensvaluta zur Anschaffung eines Vermietungsobjekts auch nach dessen späterer Veräußerung nicht im Belieben des Stpfl., ungeachtet der objektiven Umstände lediglich auf Grund einer bloßen Willensentscheidung diese Fremdmittel einem anderen Vermietungsobjekt zuzuordnen.

Hinweis: Dieses Urteil verdeutlicht, dass auch die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen nach der Veräußerung eines Vermietungsobjekts in weiten Bereichen möglich ist. Dennoch bestehen bestimmte einschränkende Regeln, die zu beachten sind.

Für Kapitalgesellschaften

Verunglückte Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft bietet insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Die steuerliche An-

erkenntnis setzt die rechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags voraus; wirksam wird dieser erst mit Eintragung in das Handelsregister bei dem für die Organgesellschaft zuständigen Amtsgericht. Daher muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das die Folgen der Organschaft eintreten sollen, in das Handelsregister eingetragen sein.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 80/15) zu sehen, mit dem sich der Bundesfinanzhof mit dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags bei verspäteter Eintragung ins Handelsregister befasst hat. Im Ergebnis hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliegt, wenn eine Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam wird. Das gilt auch, wenn die verzögerte Eintragung auf einem Fehlverhalten einer anderen Behörde – im Streitfall des Registergerichts – beruhen sollte.

Im Streitfall hatte eine GmbH mit ihrer Alleingesellschafterin im März 2006 einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der mit der Eintragung in das Handelsregister wirksam sein und rückwirkend ab dem 1.1.2006 gelten sollte. Der protokollierende Notar meldete diesen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag mit notariell beglaubigter Registeranmeldung vom 18.9.2006 zur Eintragung in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht an, dort wurde der Vertrag aber erst am 27.1.2007 eingetragen. Die GmbH führte gleichwohl den Gewinn 2006 an die Alleingesellschafterin ab. Diese Gewinnabführung behandelte das Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung, da der Ergebnisabführungsvertrag auf Grund fehlender Handelsregistereintragung in 2006 nicht wirksam geworden sei. In der Folge hatte die GmbH den Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerfestsetzung wegen Unbilligkeit aufzuheben, was das Finanzamt ablehnte.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Sichtweise der Finanzverwaltung. Das Gesetz stelle ausdrücklich auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags ab und diese war im Jahr 2006 noch nicht gegeben.

Hinweis: Damit bestätigt der Bundesfinanzhof die Auffassung, die auch schon von einigen Finanzgerichten vertreten wurde, wonach **Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht kommen**. Letztendlich wird daher in jedem Einzelfall vor der erstmaligen Gewinnabführung zu prüfen sein, ob die Handelsregistereintragung bereits fristgerecht erfolgt ist.

Zufluss einer Tantieme an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer

Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, z.B. Tantiemen, sind im Grundsatz im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Für den maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses stellt die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs darauf ab, wann die tatsächliche Verfügungsmacht vom Empfänger der in Frage stehenden Leistung erlangt worden ist. Allerdings fließt bei beherrschenden Gesellschaftern ein Vermögensvorteil nicht erst bei Zahlung, sondern bereits bei Fälligkeit zu, sofern die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist.

Zu diesem Zeitpunkt hat es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer allein in der Hand, sich durch Auszahlung die Erfüllung seines fälligen Anspruchs

der Organgesellschaft eingetragen ist.

Streitfall:

Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte durch Verzögerung erst im Folgejahr. Die GmbH beantragte, die steuerliche Wirksamkeit der Organschaft wegen Unbilligkeit schon im Antragsjahr anzuerkennen.

Bundesfinanzhof:

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor. Entscheidend sei die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages, die erst im Folgejahr gegeben war.

Für Gesellschafter-Geschäftsführer

Ständige Rechtsprechung:

Die Tantieme fließt dem beherrschenden Gesellschafter bereits bei Fälligkeit und nicht erst bei Zahlung zu. Grund ist die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen.

Streitfall:

Vertraglich vorgesehen ist die Fälligkeit der Tantieme einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses.

Die Gesellschaft hat aber die gesetzlichen Fristen für die Feststellung des Jahresabschlusses nicht eingehalten.

Finanzgericht Rheinland-Pfalz:

Im Falle der verspäteten Feststellung gilt die Tantiemeforderung zu dem Zeitpunkt als fällig, zu dem sie bei fristgerechter Feststellung fällig gewesen wäre.

Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem sog. Gemeinen Wert bewertet.

Sofern der Anteilswert nicht aus vorangegangenen Veräußerungen abgeleitet werden kann, ist dieser unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu ermitteln. Hierfür sind verschiedene Methoden zulässig.

zu verschaffen. Würde man demgegenüber den Zufluss erst mit der konkreten Erfüllung des Anspruchs annehmen, hätte es der beherrschende Gesellschafter in der Hand, willkürlich den Zuflusszeitpunkt und damit den Zeitpunkt der Besteuerung zu verschieben. Die Besonderheiten dieser Rechtsprechung beruhen mithin auf dem Aspekt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte mit Urteil vom 24.8.2017 (Aktenzeichen 6 K 1418/14) über einen solchen Tantiemefall zu entscheiden. Im Streitfall war laut dem Geschäftsführervertrag die Fälligkeit der Tantieme jeweils auf einen Monat nach der Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung festgelegt. Die Besonderheit bestand nun, dass der Jahresabschluss verspätet festgestellt wurde, also die im HGB und GmbHG gesetzten Fristen nicht eingehalten wurden. Nach § 42a GmbHG haben die Gesellschafter spätestens bis zum Ablauf der ersten acht Monate oder, wenn es sich um eine kleine Gesellschaft handelt, bis zum Ablauf der ersten elf Monate nach Ende des Geschäftsjahrs über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Ergebnisverwendung zu beschließen.

Im Falle einer verspäteten Feststellung des Jahresabschlusses soll nach der Entscheidung des Finanzgericht die Tantiemeforderung zu dem Zeitpunkt als fällig anzusehen sein, zu dem sie fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre. Durch die willkürliche Nichteinhaltung der Frist hatten die für die GmbHs handelnden beherrschenden Geschäftsführer es in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt zu verlagern. Gerade dies soll durch die Zuflussfiktion jedoch verhindert werden.

Hinweis: Gegen das Urteil ist die vom Finanzgericht zu Recht zugelassene **Revision eingelegt** worden (Az. des Bundesfinanzhofs: VI R 44/17).

Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften vererbt oder verschenkt, so müssen diese Anteile für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer bewertet werden. Das aktuelle Bewertungsgesetz sieht dazu für nicht börsennotierte Anteile die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor, das frühere sog. Stuttgarter Verfahren kommt nicht mehr zur Anwendung. Hinsichtlich des aktuell anzuwendenden Bewertungsverfahrens ist eine **Prüfreihenfolge** vorgesehen:

Es wird zunächst geprüft, ob der Wert aus vorangegangenen Veräußerungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag abgeleitet werden kann. Ist dies nicht der Fall, dann ist der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu ermitteln, insbesondere also nach dem Ertragswertverfahren (IDW S 1), dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 199 BewG oder, falls branchenüblich, doch nach einem Mittelwertverfahren oder dem Stuttgarter Verfahren. Im Ergebnis ist für die Praxis festzustellen, dass dem Stpfl. ein Methodenwahlrecht zusteht, wobei der Liquidationswert stets den Mindestwert darstellt.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Finanzgerichts München vom 20.11.2017 (Aktenzeichen 7 K 555/16) zu sehen, in dem sich das Finanzgericht mit der Anwendung des Stuttgarter Verfahrens auf eine Holding-GmbH im Streitjahr 2008, also noch unter Anwendung alter Rechtslage, befasst hat. Nach dem sog. Stuttgarter Verfahren war zunächst der Vermögenswert zu ermitteln, der sodann auf Grund der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft korrigiert wurde, sofern

diese nach oben oder unten von einer Normalverzinsung des Kapitals, das den Unternehmenswert verkörpert, abweichen. Gegen dieses Urteil wurde das Rechtsmittel der Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

Im Streitfall war in 2008 ein Stpfl. verstorben, der zu 99,61 % an einer Holding-GmbH beteiligt war, die überwiegend Beteiligungen an KGs und zudem diverse Anteile an anderen GmbHs hielt. Die Finanzverwaltung bewertete die Anteile nach den Sonderregeln für Holdinggesellschaften ohne Berücksichtigung der Ertragsaussichten, da die GmbH neben der Verwaltung eigener Beteiligungen keine eigene Produktions-, Handels- oder Dienstleistungstätigkeit ausübe. Dagegen wandten sich die Stpfl. mit dem Ziel, zusätzlich einen **Abschlag wegen geringer Erträge** zu berücksichtigen.

Das Finanzgericht hat der Klage stattgegeben und im Rahmen seiner Begründung festgestellt:

- Der Wert ist unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.
- Das Stuttgarter Verfahren ist als geeignetes Schätzungsverfahren anerkannt.
- Bei der Bewertung der Anteile an einer GmbH, die ihrerseits eine Beteiligung an einer Unter-Kapitalgesellschaft halte, könne durch die mehrfache Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Untergesellschaft ein sog. Kaskadeneffekt eintreten, weil deren Erträge sowohl beim Vermögenswert der Mutter als auch beim Ertragswert der Tochter berücksichtigt werden.
- Daher seien Anteile an reinen Holding-Gesellschaften, die neben der Verwaltung ihrer Beteiligungen oder der Koordinierung der Beteiligungsgesellschaften keinen selbständigen operativen Bereich haben, nur mit ihrem ungekürzten Vermögenswert zu bewerten.
- Dies betreffe aber (anders als im Streitfall) nur solche Holdinggesellschaften, die ausschließlich Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

In eigener Sache

Niederlassung Gießen

Wir gratulieren Frau **Iris Dörr** recht herzlich zum 10jährigen Firmenjubiläum. Seit 15.04.2008 ist Frau Dörr für uns im Bereich Steuern tätig. Sie engagiert sich zusätzlich sehr erfolgreich in der fachlichen Schulung der Auszubildenden. Wir bedanken uns an dieser Stelle bei Frau Dörr für ihren langjährigen Einsatz, wünschen ihr für die Zukunft alles Gute und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Streitfall:

Das Finanzamt hat die Beteiligung an einer Holding-GmbH, die ihrerseits Anteile an KGs und GmbHs hat, ohne Berücksichtigung von Ertragsaussichten bewertet.

Finanzgericht München:

Der Wert ist auch unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten zu ermitteln.

Anders ist es bei reinen Holdinggesellschaften, die nur Anteile an Kapitalgesellschaften halten. Diese sind nur mit ihrem ungekürzten Vermögenswert zu bewerten.

Termine für Steuerzahlungen

Mai 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.5. (Freitag)	14.5. (Montag)	8.5. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.5. (Dienstag)	18.5. (Freitag)	12.5. (Samstag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			
Juni 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	11.6. (Montag)	14.6. (Donnerstag)	8.6. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

Stade
Seminarstr. 1
21682 Stade
T 04141 9916-0
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen