

Ihre Mandanteninformationen

Dezember 2021

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

Inhalt

Arbeitsrecht

1. Keine qualifizierte elektronische Signatur - keine wirksame Befristung des Arbeitsvertrags

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. GmbH: Bei ausstehendem Steuerbescheid keine Löschung
2. GmbH: Was passiert bei Amtsniederlegung der Geschäftsführer?
3. Handelsregisteranmeldung des GmbH-Geschäftsführers darf nicht zu streng betrachtet werden
4. Wann ein Insolvenzverwalter die Ausschüttung eines GmbH-Gewinnvortrags anfechten kann
5. Wie fremdübliche Zinsen auf Konzerndarlehen ermittelt werden

Kapitalanlage und Versicherung

1. Fremdwährungsdarlehen: Wie dauerhafte Wechselkursänderungen berücksichtigt werden
2. Riester-Altersvorsorgevertrag: Keine ermäßigte Besteuerung nach alter Rechtslage
3. Zur Geltendmachung privater Veräußerungsverluste nach bestandskräftiger Einkommensteuerfestsetzung

Lohn und Gehalt

1. Überlassung eines Jobtickets bei Parkplatznot nicht steuerpflichtig

Private Immobilienbesitzer

1. Mietvertrag: Schriftformerfordernis gilt nur für länger gültige Vereinbarungen

Sonstige Steuern

1. Von Sterbegeldversicherung getragene Beerdigungskosten abziehbar?
2. Wann sich Zahlungen an Nach- bzw. Vertragserben steuermindernd auswirken

Steuerrecht Arbeitnehmer

1. Gezahlte Kirchensteuer: Wann kommt der Sonderausgabenabzug in Betracht?

Steuerrecht Privatvermögen

1. Doppelte Besteuerung von Altersrenten: BFH hält an Berechnungsmethode fest
2. Gerichtlicher Vergleich als rückwirkendes Ereignis?

Steuerrecht Unternehmer

- 1.1 Differenzbesteuerung: Wer trägt die Beweislast?
2. Gehört Schwimmunterricht zum steuerbefreiten Schulunterricht?
3. Investitionsabzugsbetrag: Was passiert bei Betriebsaufgabe im Folgejahr?
4. Montage von Photovoltaikanlagen: Keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft
5. Vermietungsumsätze: Voraussetzungen einer Option zum Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung
6. Wann liegt gewerblicher Goldhandel vor?
7. Zu Teilwertabschreibungen auf unbesicherte Konzerndarlehen
8. Zum Ausscheiden eines Gesellschafters und Abfindungsansprüchen Dritter
9. Zur Umsatzsteuer-Berichtigung nach Scheingeschäften

Arbeitsrecht

1. Keine qualifizierte elektronische Signatur - keine wirksame Befristung des Arbeitsvertrags

Unterzeichnen Arbeitgeber und Arbeitnehmer einen befristeten Arbeitsvertrag in elektronischer Form, genügt dies nicht dem Erfordernis der Schriftform – zumindest nicht ohne qualifizierte Signatur.

Hintergrund

Der Arbeitnehmer hatte einen befristeten Arbeitsvertrag als Mechatroniker mit dem Arbeitgeber geschlossen. Der Vertrag wurde von den Parteien nicht durch eigenhändige Namensunterschrift auf dem Vertrag abgeschlossen, stattdessen verwendeten sie eine elektronische Signatur.

Entscheidung

Das Arbeitsgericht entschied, dass die hier verwendete Form der Signatur der Schriftformerfordernis nicht genügte. Um elektronische Dokumente rechtsverbindlich zu signieren, muss die Signatur qualifiziert sein. Dies erfordert eine Zertifizierung des genutzten Systems gem. Art. 30 der Verordnung (EU) v. 23.7.2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt.

Eine solche Zertifizierung durch die Bundesnetzagentur bot das vorliegend verwendete System nicht. Daher war die Vereinbarung der Befristung wegen der fehlenden Schriftform unwirksam. Der Arbeitsvertrag galt damit als auf unbestimmte Zeit geschlossen.

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. GmbH: Bei ausstehendem Steuerbescheid keine Löschung

Erst wenn alle steuerlich relevanten Sachverhalte abgeschlossen sind, kann die Löschung einer GmbH erfolgen. Eine Ausnahme besteht lediglich bei vermögenslösen GmbHs.

Hintergrund

Eine GmbH hatte ihren Geschäftsbetrieb Anfang 2020 endgültig eingestellt und das Liquidationsverfahren und damit die Auflösung der Gesellschaft eingeleitet. Im Januar 2021 meldete der Liquidator die Beendi-

gung der Liquidation und die Löschung der Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister an. Nach Ansicht des Liquidators verfügte die GmbH über kein Vermögen mehr. Es standen lediglich noch Steuernachforderungen aus. Das Finanzamt war jedoch der Meinung, dass nach der Liquidationsschlussbilanz die GmbH nicht vermögenslos war. Zudem standen noch die steuerliche Veranlagung sowie der Bescheid für das Jahr 2019 aus. Daher stimmte das Finanzamt der Löschung nicht zu.

Entscheidung

Das Oberlandesgericht wies den Antrag zur Löschung der GmbH unter Verweis auf das laufende Steuerverfahren zurück, ebenso die eingelegte Beschwerde des Liquidators, weil der Löschantrag nicht begründet war. Die Gesellschaft war nicht vermögenslos und steuerlich noch nicht abgewickelt. Da die steuerlichen Sachverhalte nicht abschließend geklärt waren, konnte keine endgültige Aussage über das Aktiv- und Passivvermögen der Gesellschaft getroffen werden. Denn es waren nicht nur Steuernachforderungen zu erwarten, sondern auch mögliche Rückzahlungsansprüche der GmbH.

Das Liquidationsverfahren umfasst die vermögensmäßige Abwicklung einer Gesellschaft. Bei diesem werden, vor der endgültigen Beendigung der Gesellschaft durch Löschung im Handelsregister, alle Vermögensgegenstände veräußert, alle Verbindlichkeiten beglichen und das restliche Vermögen verteilt, sodass die liquidierte Gesellschaft am Ende auch tatsächlich kein Vermögen mehr hat. Diese Voraussetzungen lagen für die GmbH hier nicht vor.

2. GmbH: Was passiert bei Amtsniederlegung der Geschäftsführer?

Ein Geschäftsführer kann grundsätzlich jederzeit ohne Einhaltung von Fristen und Formen sein Amt niederlegen. Führt die Amtsniederlegung jedoch zur Führungslosigkeit einer GmbH, kann dies im Einzelfall rechtsmissbräuchlich sein.

Hintergrund

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH haben unabhängig voneinander die Niederlegung ihres Amtes – jeweils unter der aufschiebenden Bedingung der Löschung des betreffenden Geschäftsführers aus dem Handelsregister – erklärt. Da die beiden Erklärungen in zeitlichem Zusammenhang erfolgt sind, stellte das zuständige Registergericht fest, dass die beiden Anmeldungen gleichzeitig zu vollziehen sind, jedoch ein Vollzugshindernis bestand. Denn die Amtsniederlegungen waren rechtsmissbräuchlich, weil dadurch die GmbH handlungsunfähig wird.

Entscheidung

Das Oberlandesgericht entschied, dass die beiden Amtsniederlegungen rechtsmissbräuchlich und daher unwirksam waren. Grundsätzlich liegt Rechtsmissbräuchlichkeit vor, wenn die Amtsniederlegung des Geschäftsführers ohne gleichzeitige Bestellung eines neuen Geschäftsführers zur Führungslosigkeit der Gesellschaft führt. Denn das Interesse des Rechtsverkehrs an einer handlungsfähigen Gesellschaft und an Rechtssicherheit überwiegt gerade bei Personenidentität von Geschäftsführungs- und Willensorgan.

Zwar führe weder die Amtsniederlegung des einen noch des anderen Geschäftsführers jeweils für sich genommen zur Führungslosigkeit der GmbH, sondern nur in Kombination. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass die zur Eintragung ins Handelsregister angemeldeten Tatsachen (Anmeldung der Löschung

des jeweiligen Geschäftsführers) aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Erledigung vorliegen. Ein Teilvollzug war daher ausgeschlossen.

3. Handelsregisteranmeldung des GmbH-Geschäftsführers darf nicht zu streng betrachtet werden

Die Versicherungserklärung eines neuen Geschäftsführers muss bei der Handelsregisteranmeldung nicht immer ausdrücklich die in § 6 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 GmbHG genannten Straftaten enthalten. Das Registergericht sollte diesbezüglich keine zu strenge Betrachtungsweise üben.

Hintergrund

Der neue Geschäftsführer einer GmbH meldete seine Bestellung zum Handelsregister an. Die Anmeldung enthielt die Belehrung, dass Geschäftsführer nicht sein kann, wer gegen einer der in § 6 Abs. 2 Nr. 3 GmbHG genannten Straftaten verstoßen hat. Diese wurden auch namentlich aufgeführt. Der Geschäftsführer versicherte weiterhin, "dass keine Umstände vorliegen, die seiner Bestellung als Geschäftsführer nach § 6 Abs. 2 Nr. 2 und 3 sowie Satz 3 GmbHG entgegenstehen, insbesondere dass ihm zurzeit weder durch gerichtliches Urteil noch eine vollziehbare Entscheidung einer Verwaltungsbehörde die Ausübung des Berufs, Berufszweiges, Gewerbes oder Gewerbebezweigs untersagt ist."

Trotzdem lehnte das zuständige Registergericht die Anmeldung ab, da die einzelnen Straftatbestände in der Versicherungserklärung nicht erwähnt worden waren und damit keine substantiierte Versicherung durch den Geschäftsführer vorlag.

Entscheidung

Die Beschwerde hatte Erfolg. Die formale Betrachtungsweise des Registergerichts überzeugte die Richter am Oberlandesgericht nicht.

Die Versicherungserklärung dient insbesondere dem Zweck, das Anmelde- und Prüfverfahren für das Registergericht zu erleichtern. Denn so wird verhindert, dass das Registergericht bei der Überprüfung, ob in § 6 Abs. 2 und 3 GmbHG genannte Hindernisse mit Blick auf die Geschäftsführerbestellung vorliegen, selbst Zentralregisterauskünfte einholen muss.

Der der eigentlichen Versicherungserklärung des Geschäftsführers vorausgehende Text der Anmeldung bestand weiterhin nicht lediglich in der Wiedergabe des Gesetzeswortlauts. Denn die einzelnen Straftatbestände waren ausdrücklich genannt. Die jeweiligen Delikte waren sogar mit einer über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden amtlichen Bezeichnung aufgelistet worden. Auch war die gedankliche Verknüpfung dieses Abschnitts mit der eigentlichen Versicherungserklärung hinreichend deutlich.

4. Wann ein Insolvenzverwalter die Ausschüttung eines GmbH-Gewinnvortrags anfechten kann

Beschließt der Alleingesellschafter einer GmbH den Vortrag eines Jahresgewinns auf neue Rechnung, kann der auf einen später gefassten Gewinnauszahlungsbeschluss folgende Zahlungsanspruch eine Forderung darstellen, die wirtschaftlich einem Darlehen entspricht. Diese kann vom Insolvenzverwalter angefochten werden.

Hintergrund

Ein Alleingesellschafter einer GmbH beschloss im September 2009, den Gewinn aus dem Jahr 2008 auf neue Rechnung vorzutragen. Erst mit Beschluss vom 1.12.2009 beschloss er, den Gewinn an sich auszuschütten. Das Geld wurde 8 Tage später an den Gesellschafter überwiesen. Ende März 2010 meldete die GmbH Insolvenz an. Der Insolvenzverwalter verlangte von dem Gesellschafter die Rückzahlung des ausgeschütteten Gewinns. Er war der Ansicht, dass der bei der Gesellschaft zeitweise stehen gelassene Gewinnvortrag zwar kein Darlehen darstellte, aber eine Rechtshandlung war, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprach.

Entscheidung

Der Bundesgerichtshof folgte der Auffassung des Insolvenzverwalters. Indem sich der Alleingesellschafter bei der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses zunächst entscheidet, den Jahresgewinn nicht an sich auszuschütten, sondern auf neue Rechnung vorzutragen, trifft er eine Finanzierungsentscheidung zu Gunsten der Gesellschaft. Diese Finanzierungsentscheidung stellt eine Rechtshandlung dar, die einem Darlehen wirtschaftlich entspricht.

Dem steht auch nicht entgegen, dass der konkrete Anspruch des Gesellschafters auf Auszahlung des Gewinns erst mit Fassung des Ausschüttungsbeschlusses entsteht. Denn der Alleingesellschafter hat es jederzeit in der Hand, die Auflösung des Gewinnvortrags und die Gewinnausschüttung an sich zu bewirken. Entscheidend ist, dass der Gesellschafter seiner Gesellschaft (zeitweise) einen Geldbetrag belassen hat und die Gesellschaft hierdurch über zusätzliche finanzielle Mittel verfügt.

5. Wie fremdübliche Zinsen auf Konzerndarlehen ermittelt werden

Im Rahmen der Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze muss geprüft werden, ob die Vergleichswerte mithilfe der Preisvergleichsmethode ermittelt werden können – und zwar vor Anwendung der sog. Kostenaufschlagsmethode. Dies gilt auch für Konzerndarlehen, die unbesichert gewährt werden.

Hintergrund

Die inländische X-GmbH war Tochtergesellschaft der niederländischen Muttergesellschaft Y-N.V. Eine weitere Tochtergesellschaft (Schwestergesellschaft der X) war die als Konzernfinanzierungsgesellschaft fungierende niederländische Z-B.V.

Die Z gewährte der X unbesicherte Darlehen. Die Zinsen hielt das Finanzamt für überhöht und nahm teilweise verdeckte Gewinnausschüttungen an. Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit ging das Finanzamt nicht von der Preisvergleichsmethode, sondern von der Kostenaufschlagsmethode aus.

Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt und wandte ebenfalls die Kostenaufschlagsmethode an. Es kam jedoch nach eigener Berechnung zu höheren Fremdvergleichszinsen als das Finanzamt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Er entschied, dass die Fremdüblichkeit des Zinssatzes eines Konzerndarlehens zunächst anhand der Preisvergleichsmethode zu ermitteln ist. Erst wenn das nicht möglich ist, kann die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden.

Zunächst werden die sog. transaktionsbezogenen Standardmethoden herangezogen: Nach der Preisvergleichsmethode erfolgt die Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises anhand vergleichbarer Geschäfte zwischen einem Leistungserbringer und einem Leistungsempfänger, die nicht Mitglieder desselben Unternehmensverbands sind. Die Wiederverkaufspreismethode geht vom Wiederverkaufspreis aus und rechnet davon auf den Einstandspreis des Wiederverkäufers als Fremdvergleichspreis zurück. Bei der Kostenaufschlagsmethode werden zunächst die Selbstkosten des leistenden Unternehmens ermittelt und diese um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht.

Für die Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze kommt regelmäßig die Preisvergleichsmethode zur Anwendung. Fremdpreis ist der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten.

Dass die Z als konzerninterne Finanzierungsgesellschaft nicht die gleichen aufwendigen Strukturen wie eine Geschäftsbank aufweisen mag, steht einem externen Fremdvergleich nicht grundsätzlich entgegen. Dies gilt insbesondere angesichts des Umstands, dass die X einen Vergleich mit der Verzinsung von Unternehmensanleihen vorgeschlagen hat.

Ein Fremdvergleich anhand der Preisvergleichsmethode scheitert im vorliegenden Fall auch nicht daran, dass die X in einen Konzernverbund eingegliedert ist. Zwar kann die Konzernzugehörigkeit eines Unternehmens Einfluss auf die Beurteilung der Bonität dieses Unternehmens haben (Konzernrückhalt). Allerdings kann in einem passiven Konzernrückhalt keine werthaltige Besicherung des Rückzahlungsanspruchs gesehen werden. Bei der Bonitätsprüfung ist daher auf die Bonität des Einzelunternehmens und nicht des Gesamtkonzerns abzustellen ("Stand alone"-Rating).

Trotzdem sind die passiven Konzernwirkungen nicht vollständig auszublenden. Sie können im Fremdvergleich zu einer die "Stand alone" Bonität übersteigenden Kreditwürdigkeit der Konzerngesellschaft führen, wenn der Darlehensgeber sich darauf im Krisenfall tatsächlich verlassen kann.

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht zurück. Sollte die Preisvergleichsmethode nicht möglich sein, wäre die Kostenaufschlagsmethode zugrunde zu legen.

1. Fremdwährungsdarlehen: Wie dauerhafte Wechselkursänderungen berücksichtigt werden

Ist der Euro-Wert gegenüber einer Fremdwährung aufgrund einer fundamentalen Änderung der wirtschaftlichen oder währungspolitischen Daten der beteiligten Währungsräume gesunken, kann eine Teilwertzuschreibung wegen voraussichtlich dauernder Werterhöhung von Verbindlichkeiten aus Fremdwährungsdarlehen zulässig sein.

Hintergrund

Die X-KG nahm im Jahr 1999 ein Fremdwährungsdarlehen in Schweizer Franken (CHF) im Wert von 1 Mio. DM auf. Im Jahr 2006 betrug der Rückzahlungsbetrag nach einer Umschuldung 520.140 EUR (Kurs 1,57 CHF/EUR).

Zum 31.12.2010 war der Kurs des CHF gegenüber dem Euro erheblich gestiegen. X bewertete die Verbindlichkeit daher für 2010 mit 639.033 EUR (Kurs ca. 1,28 CHF/EUR).

Das Finanzamt erkannte die Teilwertzuschreibung nicht an und berücksichtigte das Fremdwährungsdarlehen nur mit dem Wert aus 2006 i. H. v. 520.140 EUR.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Ausgehend von einer Zinsänderungsvereinbarung im Jahr 2008 betrug die Restlaufzeit weniger als 4 Jahre. Bei einem solchen kurzfristigen Darlehen ist eine Teilwertzuschreibung bereits möglich, wenn die Kursschwankung 20 % für den einzelnen Bilanzstichtag bzw. von 10 % für 2 aufeinanderfolgende Stichtage überschreitet.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof schloss sich dem Urteil des Finanzgerichts an und wies die Revision des Finanzamts zurück. Er erkannte die Teilwertzuschreibung an, denn am Bilanzstichtag 31.12.2020 lag eine fundamentale Veränderung der Wirtschaftsdaten zwischen dem Euro-Raum und der Schweiz vor.

Eine Fremdwährungsverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu bewerten, der sich aus dem Wechselkurs im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme (Einstandskurs) ergibt. Der höhere Teilwert kann bei einer voraussichtlich dauernden Wertveränderung angesetzt werden. Dabei ist die Laufzeit entscheidend. Bei langfristigen Verbindlichkeiten (Restlaufzeit mindestens 10 Jahre) ist nicht jede Kursveränderung als dauerhaft anzusehen, da sich Währungsschwankungen in der Restlaufzeit ausgleichen können. Bei kürzerer Restlaufzeit kann dagegen eher angenommen werden, dass sich der Kursverlust nicht bis zur Tilgung zum Einstandswert zurückentwickeln wird.

Liegen allerdings Tatsachen vor, die eine dauerhafte Veränderung der Wechselkurse begründen, kann dies eine Teilwertzuschreibung nicht nur bei kürzeren, sondern auch bei langfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten rechtfertigen. Das ist anzunehmen, wenn sich die Verhältnisse zwischen den Währungsräumen aus Sicht des Bilanzstichtags so außerordentlich und nachhaltig geändert haben, dass nicht angenommen werden kann, dass der Einstandskurs sich wieder einstellen wird.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertbegründender Tatsachen ist der Bilanzstichtag. Wird der Teilwert auf der Grundlage eines Kurswerts ermittelt, stellen eingetretene Kursänderungen wertbegründende, nicht lediglich werterhellende Umstände dar. Sie sind somit nur bis zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Soweit wirtschaftliche oder währungspolitische Entscheidungen für die Prognose künftiger Kursentwicklungen von Bedeutung sind, stellen auch sie wertbegründende Tatsachen dar und können deshalb ebenfalls nur berücksichtigt werden, soweit sie bereits am maßgeblichen Bilanzstichtag vorlagen.

Das Finanzgericht hat die Prognose getroffen, dass am Bilanzstichtag 31.12.2010 eine fundamentale Änderung wirtschaftlicher oder währungspolitischer Daten vorlag, die eine voraussichtlich dauernde Werterhöhung der Verbindlichkeit begründete. Auf der Grundlage der Entwicklung der währungspolitischen Situation im Euro-Raum sowie der vor dem Bilanzstichtag 31.12.2010 getroffenen umfangreichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten der Euro-Gruppe wie auch der EU-Organen durfte das Finanzgericht annehmen, dass eine außerordentliche und nachhaltige Änderung der wirtschaftlichen und währungspolitischen Verhältnisse in dem Euro-Raum stattgefunden hat und dass der erheblich erhöhte Kurswert des CHF (1,2504 CHF/EUR) am Bilanzstichtag nicht ohne Weiteres zu dem Einstandswert bei Darlehensaufnahme in 2006 (1,5789 CHF/EUR) zurückkehren wird.

2. Riester-Altersvorsorgevertrag: Keine ermäßigte Besteuerung nach alter Rechtslage

Die kapitalisierte Auszahlung von Riesterverträgen stellen keine außerordentlichen Einkünfte dar, da sie in der Praxis typischerweise vorkommt. Deshalb kommt keine ermäßigte Besteuerung in Betracht, jedenfalls nach der Rechtslage bis 2017.

Hintergrund

Der Kläger hatte im Jahr 2007 einen Sparvertrag bei einer Bank geschlossen, der über die Regelungen zur Riester-Rente gefördert war. Der Vertrag sah vor, dass die Bank das angesammelte Kapital bei Rentenbeginn förderunschädlich an den Sparer auszahlen kann, wenn die Rente nur einen gewissen Kleinbetrag erreicht. Im Jahr 2013 kam diese Kleinbetragsrenten-Regelung zur Anwendung, sodass dem Kläger aus dem Altersvorsorgevertrag eine Kapitalabfindung von 7.500 EUR ausgezahlt wurde.

Das Finanzamt unterwarf die Auszahlungen dem regulären Einkommensteuersatz. Der Kläger hingegen begehrte die Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 34 EStG.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass die Kapitalabfindung nicht tarifiermäßig besteuert werden kann, da es an der Außerordentlichkeit der Einkünfte fehlt. In den Jahren 2005 bis 2017 waren zwischen 58 % und 79 % der Riesterverträge ganz oder teilweise kapitalisiert worden. Damit kam die (Teil-) Kapitalisierung von Altersvorsorgeverträgen in einer Vielzahl von Fällen vor, sodass sie als typisch einzustufen war. Für die Annahme von außerordentlichen Einkünften, die der ermäßigten Besteuerung unterlagen, war nach Ansicht des Gerichts deshalb kein Raum. Bei der Kapitalabfindung aus einem Altersvorsorgevertrag handelt es sich um steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG.

3. Zur Geltendmachung privater Veräußerungsverluste nach bestandskräftiger Einkommensteuerfestsetzung

Nacherklärte Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können nicht gesondert festgestellt werden, wenn hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen der Verlustentstehungsjahre Verjährung ganz oder teilweise eingetreten ist.

Hintergrund

Die Eheleute hatten für die Jahre 2007 und 2008 keine Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erklärt und waren bestandskräftig veranlagt worden. Im Jahr 2014 reichten sie eine "Nachmeldung" ein, mit der sie weitere Einkünfte der Ehefrau aus Kapitalvermögen sowie Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren erklärten.

Das Finanzamt berücksichtigte in den folgenden Änderungsbescheiden die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften wegen groben Verschuldens am nachträglichen Bekanntwerden nicht. Den Antrag, verbleibende Verlustvorträge zum 31.12.2007 bzw. 2008 festzustellen, lehnte das Finanzamt wegen Teilverjährung der Einkommensteuer-Bescheide ab.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Es entschied, dass eine Verlustfeststellung ausscheidet, da wegen der Verlustausgleichsbeschränkung die privaten Veräußerungsverluste den Einkommensteuer-Festsetzungen nicht zugrunde gelegt worden sind.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision als unbegründet zurück. Eine Verlustfeststellung ist infolge der insoweit bestandskräftig gewordenen Einkommensteuer-Bescheide, denen keine Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu Grunde liegen, ausgeschlossen, da die Voraussetzungen für eine Änderung nicht vorliegen.

Nach § 10d Abs. 4 Satz 4 1. Halbsatz EStG sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Einkommensteuer-Festsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt wurden. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.

Die Verlustfeststellung muss daher entfallen, wenn der Einkommensteuer-Bescheid nicht mehr änderbar ist. Eine erstmalige Verlustfeststellung für nachträglich erklärte Verluste soll nach Bestandskraft des Einkommensteuer-Bescheids - zur Sicherung des Rechtsfriedens - nur noch zulässig sein, wenn auch der Steuerbescheid geändert werden kann.

Liegt wie im vorliegenden Fall ein bestandskräftiger Einkommensteuer-Bescheid für das Verlustentstehungsjahr vor, entfaltet dieser Bindungswirkung für die Verlustfeststellung. Der Erlass bzw. die Änderung des Verlustfeststellungsbescheids setzt dann voraus, dass der korrespondierende Einkommensteuer-Bescheid verfahrensrechtlich geändert wird oder dass die Änderung allein wegen fehlender steuerlicher Auswirkung unterbleibt.

Dabei kann offenbleiben, ob eine Korrektur wegen groben Verschuldens am nachträglichen Bekanntwerden der Veräußerungsverluste ausgeschlossen ist. Denn der Änderung der Einkommensteuer-Bescheide steht jedenfalls Festsetzungsverjährung entgegen. Diese war im Zeitpunkt der "Nachmeldung" der Einkünfte aus

privaten Veräußerungsgeschäften im Dezember 2014 bereits eingetreten. Eine Änderung der Einkommenssteuer-Bescheide kommt damit nicht mehr in Betracht.

Lohn und Gehalt

1. Überlassung eines Jobtickets bei Parkplatznot nicht steuerpflichtig

Die Überlassung von Jobtickets an Arbeitnehmer begründet keinen lohnsteuerpflichtigen Vorteil, wenn der Arbeitgeber dadurch die Parkplatznot am Betriebsitz beheben will.

Hintergrund

Am Betriebsitz des Arbeitgebers gab es zu wenig Parkplätze. In der Folge gab er eine "Mobilitätskarte" an seine Beschäftigten aus, die ein Jobticket für den öffentlichen Personennahverkehr beinhaltete und ein kostenloses Parken auf den Parkplätzen ermöglichte. Nach der Rahmenvereinbarung mit dem örtlichen ÖPNV-Betreiber entrichtete der Arbeitgeber pro Arbeitnehmer monatlich einen Betrag von 12,31 EUR. Die Preise, die von den Arbeitnehmern über die monatliche Lohnabrechnung zu zahlen waren, setzten sich aus dem Preis für das Jobticket und einen Anteil für das Parken zusammen. Der Arbeitgeber druckte die Monatskarten selbst aus und verteilte sie unter seinen Beschäftigten.

Das Finanzamt wertete den Erwerb der Jobtickets in den Jahren 2013 und 2014 als geldwerten Vorteil und nahm den Arbeitgeber für nicht entrichtete Lohnsteuerbeträge in Haftung.

Entscheidung

Die Klage des Arbeitgebers vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Die Überlassung des Jobtickets begründete keinen lohnsteuerpflichtigen Vorteil, die Haftungsinanspruchnahme war somit rechtswidrig. Zwar hatte der Arbeitgeber u.a. durch den Ausdruck und die Ausgabe der Tickets aktiv an der Verschaffung des Preisvorteils mitgewirkt. Jedoch führen Preisvorteile, die ein Dritter einräumt, nicht allein deshalb zu Arbeitslohn. Es kommt vielmehr entscheidend darauf an, ob die Zuwendung eine Prämie oder Belohnung für eine Leistung ist, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt. Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt. Denn die Mobilitätskarte sollte in erster Linie die Parkplatznot beheben. Die Mitarbeiter sollten vermehrt auf den ÖPNV zurückgreifen und somit Parkplätze freigeben.

1. Mietvertrag: Schriftformerfordernis gilt nur für länger gültige Vereinbarungen

Nur wenn vertragswesentliche Vereinbarungen im Mietvertrag für mehr als 1 Jahr gelten sollen, bedürfen sie der Schriftform.

Hintergrund

Die Parteien hatten einen längerfristigen Gewerbemietvertrag schriftlich geschlossen. Im Laufe des Mietverhältnisses hatten sie 2 nicht der Schriftform entsprechende Vereinbarungen über die Höhe einer Mietminderung getroffen. Deren Laufzeit betrug jeweils deutlich weniger als 1 Jahr und zusammengefasst 15 Monate. Die Vermieterin sah hierdurch die Schriftform des gesamten Mietvertrags zerstört und nutzte den vermeintlichen Schriftformmangel, um das Mietverhältnis unabhängig von der vereinbarten Vertragslaufzeit ordentlich zu kündigen.

Während des Räumungsrechtsstreits erklärten die Parteien den Rechtsstreit übereinstimmend für erledigt. Der Bundesgerichtshof musste noch über die Kosten des Rechtsstreits entscheiden.

Entscheidung

Die Vermieterin muss die Kosten des Rechtsstreits tragen, weil die Räumungsklage voraussichtlich keinen Erfolg gehabt hätte. Die Vereinbarungen über die Mietminderung entsprachen nicht der Schriftform. Die ursprünglich eingehaltene Schriftform des Mietvertrags konnte dadurch nicht zerstört werden, sodass weiterhin die vereinbarte Vertragslaufzeit galt. Die Vermieterin konnte den Mietvertrag daher nicht vor Ablauf der vereinbarten Vertragslaufzeit kündigen.

§ 550 BGB soll den Erwerber eines Grundstücks davor schützen, bei Eintritt in einen Mietvertrag, dessen Bedingungen er mangels Schriftlichkeit nicht zuverlässig erkennen kann, an die vertraglichen Regelungen länger als 1 Jahr gebunden zu sein. Außerdem soll das Schriftformerfordernis die Beweisbarkeit langfristiger Abreden auch zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien gewährleisten und diese davor schützen, unbedacht langfristige Bindungen einzugehen.

Eine Änderung von vertragswesentlichen Vereinbarungen wie etwa denen zur Miethöhe ist deshalb nur dann schriftformbedürftig, wenn sie für einen Zeitraum von mehr als 1 Jahr Geltung beansprucht.

Die beiden Vereinbarungen zur Minderungshöhe hatten aber jeweils eine Laufzeit von deutlich unter 1 Jahr. Die Laufzeit muss für die Frage der Schriftformbedürftigkeit bezogen auf die einzelne Abrede betrachtet werden. Darum ist unerheblich, dass beide Vereinbarungen zusammen 15 Monaten und damit mehr als 1 Jahr betragen.

Der von der Vermieterin geltend gemachte Schriftformverstoß war somit nicht gegeben, sodass eine ordentliche Kündigung vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit nicht möglich war.

1. Von Sterbegeldversicherung getragene Beerdigungskosten abziehbar?

Übernimmt eine vom Erblasser abgeschlossene Sterbegeldversicherung die Beerdigungskosten ganz oder teilweise, können diese Aufwendungen nicht als Erbfallkosten steuermindernd zugunsten der Erben berücksichtigt werden.

Hintergrund

L war die Tante des Klägers, die er zusammen mit seiner Schwester jeweils zur Hälfte beerbte. Die Erblasserin hatte bei der H-Versicherung eine Sterbegeldversicherung abgeschlossen und das Bezugsrecht für die Versicherungssumme im Jahr 2004 an das Bestattungshaus F abgetreten.

Dieses stellte nach dem Tod der Erblasserin für seine Leistungen insgesamt 11.653,96 EUR in Rechnung, von denen die Sterbegeldversicherung 6.864,82 EUR bezahlte. Die Erben machten als Nachlassverbindlichkeiten Schulden des Erblassers von 1.340 EUR geltend sowie für Erbfallschulden den Pauschbetrag von 10.300 EUR.

Den abgetretenen Betrag von 6.864 EUR aus der Sterbegeldversicherung setzte das Finanzamt als Sachleistungsanspruch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs an. Seiner Ansicht nach konnten die Erben nur den verbliebenen, tatsächlich noch als Beerdigungskosten gezahlten Betrag geltend machen.

Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück und entschied, dass von den insgesamt geltend gemachten Erbfallkosten i. H. v. 15.227,63 EUR die von der Sterbegeldkasse auf die Rechnung des Bestattungshauses F gezahlten 6.864,82 EUR nicht als Beerdigungskosten berücksichtigungsfähig sind.

Die Gewährung des Pauschbetrags setzt lediglich voraus, dass auf Erwerberseite dem Grunde nach berücksichtigungsfähige Kosten entstanden sind. Vorliegend sind den Erben Beerdigungskosten dadurch entstanden, dass sie dem Bestattungshaus F zur Begleichung der Rechnung Geldbeträge überwiesen haben. Ein Betrag von mehr als 10.300 EUR war für Nachlassverbindlichkeiten jedoch nicht in Abzug zu bringen. Denn die tatsächlich angefallenen Kosten übersteigen die sog. Erbfallkostenpauschale nicht.

Soweit die Beerdigungskosten von der Sterbegeldkasse gegenüber dem Bestattungsinstitut beglichen wurden, liegen keine abzugsfähigen Kosten vor. Steuermindernd wirken sich nur solche Kosten aus, die dem Erben nach dem Tod des Erblassers auch tatsächlich entstanden sind. Im Streitfall sind die Erben durch die Zahlung der Sterbegeldkasse in dieser Höhe zu keinem Zeitpunkt mit Kosten für die Bestattung der Erblasserin belastet worden. Der Anspruch auf Auszahlung der Versicherungsleistung gehörte nicht zur Erbmasse, da die Erblasserin diesen Anspruch noch zu Lebzeiten an das Bestattungshaus F abgetreten hatte.

Die teilweise Begleichung der Bestattungsrechnung durch Auszahlung der Versicherungsleistung an das Bestattungshaus hat auch nicht zu Aufwendungen aus der Erbmasse geführt. Auch der Umstand, dass der aus dem Bestattungsvertrag resultierende Anspruch auf Bestattungsleistungen gegenüber dem Bestattungshaus F durch Erfüllung erloschen ist, führt nicht dazu, dass auf Seiten der Erben Erbfallverbindlichkeiten entstanden sind. Das Bestattungsinstitut hat nämlich, indem es die Bestattung vorgenommen hat, eine wertgleiche Gegenleistung für den Anspruch erbracht. Da bereits die Erblasserin das Entgelt für die Entste-

hung des Anspruchs auf Bestattungsleistungen durch Abtretung eines Zahlungsanspruchs geleistet hatte, konnten den Erben nicht noch einmal Kosten in derselben Höhe für die Erbringung der Leistung entstehen.

2. Wann sich Zahlungen an Nach- bzw. Vertragserben steuermindernd auswirken

Tätigt ein Beschenkter Zahlungen, um etwaige Herausgabeansprüche des Vertragserben bzw. des Nacherben abzuwenden, stellen diese Aufwendung zur Erlangung und Sicherung des Erwerbs dar. Diese sind bei der Besteuerung der Schenkung erwerbsmindernd zu berücksichtigen.

Hintergrund

Nach dem Tod des Vaters V war das gemeinsame Ehegattentestament der Eltern dahingehend ausgelegt worden, dass die Mutter M Alleinerbin nach V war, die 3 Söhne S1, S2 und S3 sollten nach dem Tod der M Schlusserben sein. M wurde deshalb als Alleineigentümerin eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks eingetragen, das den Eltern zu je ½ gehört hatte.

Im Jahr 2000 übertrug M dem S1 im Wege der Schenkung zunächst ein Teilstück aus dem Grundstück und im Jahr 2003 dann den ganzen Grundbesitz. S3 erhielt von M ein anderes Grundstück.

Im Jahr 2004 setzte das Finanzamt gegen S1 die Schenkungsteuer für die Übertragung aus 2003 und unter Berücksichtigung der Vorschenkung aus 2000 fest.

Nach dem Tod der M im Jahr 2011 stellte das Nachlassgericht fest, dass das Testament fehlerhaft ausgelegt worden war. M war vielmehr nach dem Tod des V Vorerbin und die 3 Söhne waren mit ihrem Tod Nacherben geworden.

Im Jahr 2015 leistete S1 nach einem Zivilrechtsstreit zur Abgeltung sämtlicher Ansprüche eine Zahlung von 150.000 EUR an S2.

S1 beantragte daraufhin im Jahr 2015 erfolglos beim Finanzamt die Änderung des Schenkungsteuer-Bescheids aus 2004 und die erwerbsmindernde Berücksichtigung der Vergleichszahlung. Das Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts und wies die Revision des Finanzamts zurück. Er entschied, dass die Schenkungsteuer wegen der Vergleichszahlung herabzusetzen war.

Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten zählen u.a. die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Die Vorschrift gilt auch für Schenkungen unter Lebenden.

Abfindungszahlungen des Beschenkten an einen Dritten, damit die Schenkung nach Grund und/oder Umfang nicht mehr bestritten wird, gehören zu den unmittelbar im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs stehenden Kosten und mindern so die Bereicherung. Auf diese Weise kann bei der Schenkung abziehbarer Erwerbserwerb entstehen.

Ansprüche der Erben gegen den Beschenkten, die dieser durch eine Abfindung abwehren will und die deshalb zu abziehbaren Erwerbserlangungskosten führen, können sich ergeben, wenn der Vorerbe durch Schenkung über einen Erbschaftsgegenstand verfügt oder wenn der Erblasser in der Absicht, den Vertragserben zu beeinträchtigen, eine Schenkung gemacht hat. In beiden Fällen dienen Zahlungen, die diese An-

sprüche abwehren, dazu, dem Beschenkten das Geschenke zu sichern. Sie können deshalb abzugsfähig sein.

Eine derartige Zahlung des Beschenkten stellt für seine Schenkungsteuer ein rückwirkendes Ereignis dar. Ein bereits bestandskräftiger Schenkungsteuer-Bescheid kann noch nachträglich geändert werden. Für den Beschenkten, der die Zahlung als Nachlassverbindlichkeit abziehen kann, wirkt die Geltendmachung der Abfindung auf den Zeitpunkt der Schenkung zurück, ebenso wie in Fällen, in denen Pflichtteilsansprüche geltend gemacht werden.

Steuerrecht Arbeitnehmer

1. Gezahlte Kirchensteuer: Wann kommt der Sonderausgabenabzug in Betracht?

Wird der Arbeitgeber für Kirchensteuerbeträge in Haftung genommen und zahlt der Arbeitnehmer diese aufgrund eines Rückgriffsanspruchs an den Arbeitgeber zurück, kann der Arbeitnehmer die entsprechenden Beträge nicht als Sonderausgaben geltend machen.

Hintergrund

Der Kläger erzielt als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Das Finanzamt stellte fest, dass dem Kläger im Jahr 2014 eine Sachzuwendung zugeflossen war. Die daraus resultierende Nacherhebung von Lohnkirchensteuer erfolgte im Rahmen der Arbeitgeberhaftung durch einen an die GmbH gerichteten Haftungsbescheid.

Die GmbH zahlte die nacherhobenen Beträge. Für die Nachzahlung und für die Kirchensteuer nahm sie den Kläger in Regress. Dieser leistete eine entsprechende Zahlung an die GmbH. Der Kläger machte die an die GmbH gezahlte Kirchensteuer als Sonderausgaben geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die Zahlungen jedoch nicht als Sonderausgaben. Denn der Abzug setzt voraus, dass der Zahlende als Steuerpflichtiger für die Kirchensteuer in Anspruch genommen wurde.

Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Kirchensteuern sind nur solche Geldleistungen, die von den Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern aufgrund gesetzlicher Bestimmungen erhoben werden. Abzugsberechtigt ist nur der Steuerschuldner, soweit er die Kirchensteuer tatsächlich getragen hat. Dementsprechend ist auch nur der gesetzliche Kirchensteuerschuldner zum Abzug der Kirchensteuer berechtigt. Der Steuerpflichtige muss die Kirchensteuer selbst schulden, wenn sie als Sonderausgaben abzugsfähig sein sollen.

Im vorliegenden Fall leistete der Kläger die Zahlung nicht auf seine persönliche Kirchensteuerschuld, sondern aufgrund des Haftungsbescheid an die GmbH. Der Kläger haftet als Geschäftsführer der GmbH und damit als deren gesetzlicher Vertreter auch für nicht abgeführte Lohnkirchensteuer, die auf seinen eigenen Arbeitslohn entfällt. Die Pflicht zur Entrichtung der Lohnsteuer obliegt dem Arbeitgeber, also der vertretenen Gesellschaft. Der Kläger leistete auf die Entrichtungsschuld des Vertretenen, d.h. auf eine fremde Steuerschuld, für deren Entrichtung aus den verwalteten Mitteln der Kläger als Geschäftsführer zu sorgen hat. Eine Zahlung auf seine persönliche Kirchensteuerschuld leistete der Kläger demnach nicht.

1. Doppelte Besteuerung von Altersrenten: BFH hält an Berechnungsmethode fest

Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der bisherigen Berechnungsmethode zur Überprüfung einer doppelten Besteuerung von Altersrenten. Keine geeignete Methode zur Berechnung einer evtl. doppelten Besteuerung stellt der Vergleich des relativen Anteils von aus versteuerten Beiträgen verdienten Renten-Entgeltpunkten und dem gesetzlich angeordneten Steuerfreistellungsanteil der Rente dar.

Hintergrund

Die Angestellte A wurde im April 2018 64 Jahre alt und bezieht seit August 2018 eine Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Das Finanzamt besteuerte die Rente für 2019 in der Weise, dass er vom Jahresbetrag (31.944 EUR) den steuerfreien Teil der Rente (7.667 EUR = 24 %) und den Werbungskosten-Pauschbetrag (102 EUR) abzog.

Mit ihrem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gegen den Einkommensteuer-Bescheid 2019 und den Vorauszahlungsbescheid für die Folgejahre machte A die doppelte Besteuerung ihrer Rente geltend. Die von ihr verdienten Renten-Entgeltpunkte beruhten zu 43,17 % auf versteuerten Beiträgen. Dieser Wert übersteigt die gesetzlich angeordnete Steuerfreistellung ihrer Rentenzuflüsse von 24 %. Das Finanzgericht wies den Antrag ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Beschwerde als unbegründet zurück.

Eine unzulässige doppelte Besteuerung liegt vor, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen.

Die Summe der steuerunbelastet zufließenden (voraussichtlichen) Rentenbezüge ist so zu berechnen, dass der steuerfreie Teil der Rente mit der durchschnittlichen statistischen Lebenserwartung des Steuerpflichtigen nach der im Zeitpunkt des Renteneintritts letztverfügbaren Sterbetafel multipliziert wird. Legt man dies zugrunde, greifen die rechtlichen Einwendungen der Antragstellerin nicht durch.

Es ist nicht zu beanstanden, reale oder nominelle Wertsteigerungen der Rentenbeiträge erstmals steuerlich zu erfassen. Das gilt nicht nur für die endgültige Ausgestaltung der nachgelagerten Besteuerung, sondern auch für die Übergangsregelung.

Die von der A befürwortete alternative Berechnung der doppelten Besteuerung anhand eines Vergleichs des relativen Anteils von aus versteuerten Beiträgen verdienten Renten-Entgeltpunkten und dem gesetzlichen Steuerfreistellungsanteil der Rente überzeugt nicht.

Dagegen spricht, dass der Sonderausgabenabzug nur an die Beiträge, nicht aber an den Umrechnungswert anknüpft. Die Abhängigkeit des Rentenanspruchs von der Höhe der Beitragsleistungen wird durch die Berechnung der Entgeltpunkte nicht grundsätzlich in Frage gestellt.

Die Berechnung der Antragstellerin geht davon aus, dass jede Rentenzahlung in einen steuerpflichtigen und in einen steuerfreien Anteil zerfällt und daher in dem Umfang doppelt besteuert wird, in dem die steuerfreie Quote unter derjenigen der aus versteuerten Beiträgen verdienten Renten-Entgeltpunkte bleibt (hier: 43,17 %). Durch das Konzept der nachgelagerten Besteuerung werden jedoch dem Grunde nach sämtliche Rentenzuflüsse in der Auszahlungsphase als steuerbar qualifiziert. Die anteilige Steuerbefreiung in der Übergangsphase berücksichtigt lediglich, dass nur ein betragsmäßig begrenzter Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen werden konnte.

2. Gerichtlicher Vergleich als rückwirkendes Ereignis?

Bestandskräftige Steuerbescheide können nur unter strengen Voraussetzungen geändert werden, z. B. wenn ein rückwirkendes Ereignis vorliegt. Die Erledigung eines Basisrentenvertrags durch einen gerichtlichen Vergleich stellt ein solches dar.

Hintergrund

Die Klägerin schloss im Jahr 2010 einen sog. Rürup-Rentenvertrag ab. In den Jahren 2010 bis 2016 machte sie die an die Versicherung gezahlten Beiträge als beschränkt abziehbare Sonderausgaben geltend. Im Jahr 2017 schloss die Klägerin vor dem Zivilgericht mit der Versicherungsgesellschaft einen gerichtlichen Vergleich ab, nachdem sie von der Versicherung einen Betrag von 20.000 EUR erhalten sollte und damit sämtliche weiteren Ansprüche aus dem Vertragsverhältnis erledigt sind. Die Versicherung teilte dies dem Finanzamt mit. Das Finanzamt änderte hierauf die Steuerfestsetzungen zur Einkommensteuer 2013 bis 2016, da die Versicherungsbeiträge nicht mehr als beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben in Betracht kamen. Das Finanzamt war der Ansicht, dass ein rückwirkendes Ereignis vorlag. Gegen diese Änderungen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass das Finanzamt berechtigt war, die Änderungsbescheide zu erlassen. Das Finanzamt hat einen Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Dieses war hier der Fall. Denn im Jahr 2018 war mit Abschluss des gerichtlichen Vergleichs die wirtschaftliche Belastung durch die Beitragszahlungen weggefallen. Damit war klar, dass die Zahlungen nicht zum Aufbau einer Altersversorgung dienen würden. Dieses Ereignis war rückwirkend eingetreten, da sich der Vergleich in der Weise ausgewirkt hat, dass die ursprünglich zutreffende Einkommensteuerfestsetzung nachträglich rechtswidrig geworden war. Der ursprünglich zutreffend gewährte Sonderausgabenabzug für den Basisrentenvertrag war damit rückwirkend weggefallen. Dies rechtfertigte eine Änderung der bestandskräftigen Steuerfestsetzungen der Jahre 2013 bis 2016.

1. Differenzbesteuerung: Wer trägt die Beweislast?

Im Rahmen der Differenzbesteuerung trägt der Wiederverkäufer bezüglich des Vorlieferanten die Darlegungs- und Beweislast. War der letzte Halter von angekauften Pkw nicht mit der Person des Verkäufers identisch, kann der Wiederverkäufer nur dann Vertrauensschutz geltend machen, wenn er weitere Prüfungsmaßnahmen vorgenommen hat.

Hintergrund

Der Kläger war Pkw-Händler. Im Jahr 2014 unterwarf er einen Großteil der Ankäufe der Differenzbesteuerung. Der Kläger kaufte regelmäßig Fahrzeuge "zu günstigen Preisen" ein. Diese resultierten nach Ansicht des Finanzamts daraus, dass viele in der Kfz-Branche auftretende "Privatverkäufer" tatsächlich nicht registrierte Händler waren. Der Kläger hätte beim Ankauf erkennen müssen, dass die Personen der Verkäufer nicht mit den letzten Halterdaten übereingestimmt haben. Daraus hätte er den Schluss ziehen müssen, dass der jeweilige Verkäufer als Händler tätig gewesen war, wenn ihm keine Verkaufsvollmacht des letzten Halters vorgelegen habe. Beim Kraftfahrt-Bundesamt waren die vom Kläger erfassten Fahrgestellnummern nicht im Inland zugelassen. Das Finanzamt unterwarf daher die Fahrzeugverkäufe anteilig der Regelbesteuerung.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG hier nicht anwendbar war. Die Differenzbesteuerung setzt u.a. voraus, dass für den eingekauften Gegenstand der Verkäufer die Umsatzsteuer nicht schuldet, Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG oder ein Unternehmer ist, der mit Differenzbesteuerung verkauft hat. Da dies vorliegend offengeblieben ist, wirkt sich dies zu Lasten des Klägers aus.

Der Wiederverkäufer trägt die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen für seine Vorlieferanten vorliegen. Die Besteuerung der Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis nach §25a UStG ist im Vergleich zur regulären Besteuerung des vollen Verkaufspreises eine für Wiederverkäufer günstige Sonderregelung, die nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Anwendung kommen soll.

Für den Nachweis, dass private Vorlieferanten vorlagen, reichen die bei privaten Kfz-Verkäufen typischerweise genutzten Musterkaufverträge nicht aus. Auch war in den betreffenden Fällen der jeweilige Verkäufer nicht mit dem letzten Halter des Fahrzeugs identisch. Deshalb ist von einem Zwischenverkauf des Fahrzeugs von einer Privatperson an einen Händler auszugehen. Insoweit hat der Kläger nicht nachgewiesen, dass die Händler entweder als Kleinunternehmer gehandelt oder ihrerseits die Differenzbesteuerung vorgenommen haben.

Zwar darf einem Unternehmer, der weder wusste noch wissen konnte, dass sein Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war, das Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Anwendung der Differenzbesteuerung nicht versagt werden. Liegen jedoch Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung vor, ist der Wiederverkäufer verpflichtet, über seine Vorlieferanten Auskünfte über deren Zuverlässigkeit einzuholen.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch keine schützenswerte Vertrauensgrundlage vor. Denn der Kläger stand mit seinen Ankäufern nicht in einer langjährigen Geschäftsbeziehung. Vielmehr handelte sich um einmalige Geschäftsbeziehungen mit dem Kläger unbekanntenen Personen. Insoweit hätte der Kläger für jede Lieferung überprüfen müssen, ob der Lieferer die Differenzbesteuerung tatsächlich angewandt hat. Vielmehr dürfte es sich bei dem betreffenden Verkäufer um einen Händler handeln, der seine Händlereigenschaft zum Zwecke einer Steuerhinterziehung verschleierte.

2. Gehört Schwimmunterricht zum steuerbefreiten Schulunterricht?

Der Schwimmunterricht in einer Schwimmschule stellt keine von der Umsatzsteuer befreite Schulungsleistung dar. Damit legt der Europäische Gerichtshof die Befreiungsnorm des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL weiterhin eng aus.

Hintergrund

Die Steuerbefreiung für Schulungsleistung ist in § 4 Nr. 21 UStG geregelt (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und Buchst. j MwStSystRL). Wann können solche Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sein? Über diese Frage wird seit längerer Zeit gestritten.

Entscheidung

Der Europäische Gerichtshof hat den Schwimmunterricht in einer Schwimmschule nicht als steuerfreie Leistung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL eingeordnet. Der Schwimmunterricht in einer Schwimmschule ist ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt.

Nicht entscheidend ist seine Wichtigkeit und das im Allgemeininteresse liegende Ziel des Unterrichts. Das Gericht bleibt daher bei der eher restriktiven Anwendung der Steuerbefreiung für Schulungsleistungen, wobei besonders auf den Gesamtkontext zu achten ist, in dem die Schulungsleistung erfolgt.

3. Investitionsabzugsbetrag: Was passiert bei Betriebsaufgabe im Folgejahr?

Die Nutzungsvoraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags sind auch dann erfüllt, wenn der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird. Das Wirtschaftsgut muss im Aufgabearbeitjahr also nicht für ein volles Kalenderjahr, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres betrieblich genutzt werden.

Hintergrund

Die X betrieb im Jahr 2014 ein gewerbliches Einzelunternehmen mit Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. In ihrer Gewinnermittlung für 2012 hatte sie einen Investitionsabzugsbetrag als Betriebsausgabe für einen Pkw abgezogen. Im Mai 2014 erwarb sie den Pkw. Im Juli 2015 gab sie ihren Betrieb auf.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen ist, weil der Betrieb vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres aufgegeben wurde. Der Pkw war damit vor Ablauf der Mindestnutzungsdauer aus dem Betrieb ausgeschieden.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Betriebsaufgabe war nicht als Verletzung der Nutzungsfrist anzusehen. Das Wirtschaftsjahr 2015 endete mit der Betriebsaufgabe im Juli 2015 vorzeitig. Bis dahin lag die betriebliche Nutzung vor. Das Rumpfwirtschaftsjahr war ein vollständiges Wirtschaftsjahr.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof schloss sich dem Urteil des Finanzgerichts an. Die Nutzungsvoraussetzung ist in Fällen der Betriebsaufgabe im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung auch dann erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr betrieblich genutzt wird.

Bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, ist zwar das Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr. Dieser Grundsatz wird aber durch § 8b EStDV ergänzt. Danach umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von 12 Monaten. In bestimmten Fällen darf es einen Zeitraum von weniger als 12 Monaten umfassen (Rumpfwirtschaftsjahr).

Die Heranziehung des § 8b EStDV für den Begriff des Wirtschaftsjahres entspricht der Rechtsprechung zur früheren Ansparabschreibung und zum Gewinnzuschlag nach § 7g EStG a.F. Diese gilt hinsichtlich der Heranziehung des § 8b EStDV unverändert auch für den Investitionsabzugsbetrag fort. Dem Gesetzgeber war die Rechtsprechung zum Begriff des Wirtschaftsjahres im Rahmen des § 7g EStG a.F. bekannt. Er hat aber davon abgesehen, die Nutzung über einen Zeitraum von vollen 12 Monaten vorauszusetzen. Auch der grundsätzliche Normzweck des § 7g EStG ist unverändert geblieben.

Der Bundesfinanzhof musste die Sache an das Finanzgericht zurückverweisen. Denn das Finanzamt hat sich lediglich mit der zeitlichen Komponente der Nutzungsvoraussetzung befasst. Es fehlen Feststellungen dazu, ob X den Pkw im Nutzungszeitraum ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt hat.

4. Montage von Photovoltaikanlagen: Keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Der Einbau von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen als Betriebsvorrichtungen "in" ein Gebäude und damit "in" ein Bauwerk ist weder eine Werklieferung noch eine Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient.

Hintergrund

Der Kläger vertreibt und montiert Photovoltaikanlagen, thermische Solaranlagen sowie sonstige umweltfreundliche Techniken. Das Finanzamt kürzte ihm gesondert in Rechnung gestellte Vorsteuerbeträge für den Bezug von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen, weil es sich nach Ansicht des Finanzamts um "Bauleistungen" handelte und damit die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG anzuwenden war. Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Klage.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger die den streitgegenständlichen Vorsteuerbeträgen zugrunde liegenden Eingangsleistungen ausschließlich zur Montage und Installation von Auf-Dach-Photovoltaikanlagen bei seinen Kunden bezogen hat. Zwar schuldet der Leistungsempfänger die

Umsatzsteuer, wenn er Unternehmer ist, der Werklieferungen oder sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, erbringt.

Jedoch wurden vom Kläger keine "Bauleistungen" an Bauwerken erbracht. Nach Ansicht des Finanzgerichts gehören Betriebsvorrichtungen nicht zu den Bauwerksbestandteilen. Sie dienen einem gegenüber dem Bauwerk eigenständigen Zweck und haben keine Funktion für das Bauwerk, sondern sind dort lediglich angebracht. Die durch den Kläger an seine Kunden gelieferten und montierten Auf-Dach-Photovoltaikanlagen gehören – anders als dachintegrierte Photovoltaikanlagen – auch nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes. Solche Anlagen sind für die Zweckerfüllung des Gebäudes ohne jede Bedeutung.

Deshalb ist der Einbau von Betriebsvorrichtungen in ein Gebäude und damit in ein Bauwerk im Hinblick auf die eigenständige Betriebsfunktion der Betriebsvorrichtungen weder eine Werklieferung noch eine Leistung i. S. v. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient. Deshalb haben die Vorleistenden hier zutreffend die gesetzlich geschuldete Steuer in ihren Rechnungen ausgewiesen, welche der Kläger zu Recht als Vorsteuer abgezogen hat.

5. Vermietungsumsätze: Voraussetzungen einer Option zum Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung

Bei einer Vermietung kann die Option zur Umsatzsteuer auch ausgeübt werden, wenn die Absicht besteht, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt teilweise zur Ausführung steuerfreier Umsätze zu verwenden. Dies gilt zumindest dann, wenn das Grundstück tatsächlich noch zur Ausübung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wird.

Hintergrund

Die Klägerin betreibt ein Bauunternehmen auf einem gemieteten Grundstück. Der Eigentümer des Grundstücks hat bei der Vermietung an die Klägerin auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichtet.

In den Jahren 2015 und 2016 führte die Klägerin tatsächlich nur umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus. Am 23.10.2015 hatte sie einen Architekten mit der Planung von 2 Mehrfamilienhäusern mit jeweils 6 Wohneinheiten auf einem anderen Grundstück beauftragt. Insoweit bestand die Absicht, die Häuser selbst zu errichten und anschließend an Privatpersonen zu Wohnzwecken zu veräußern.

Dies nahm das Finanzamt zum Anlass, bereits in den Jahren 2015 und 2016 die Option des Vermieters der Klägerin als unzulässig zu beurteilen und der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den Miet- und Pachtrechnungen zu versagen.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass der Verzicht auf Steuerbefreiung bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken zulässig ist, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Die Absicht der Klägerin, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt teilweise zur Ausführung steuerfreier Ausgangsumsätze zu verwenden, steht der wirksamen Ausübung der Option in den Jahren 2015 und 2016 nicht entgegen. Eine Auslegung dahingehend, dass im Fall der Vermietung der Verzicht auf die Steuerbefreiung voraussetzt, dass der Leistungsempfänger sowohl die Mietsache tatsächlich zur Ausübung vorsteu-

erunschädlicher Ausgangsumsätze verwendet als auch die Absicht hegt, zukünftig keine vorsteuerschädlichen Umsätze auszuführen, findet weder im Wortlaut noch in der Systematik der Regelung Halt.

Die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG knüpft im Fall einer grundsätzlich steuerfreien Vermietung die Behandlung der Umsätze durch den vermietenden Unternehmer als steuerpflichtig an eine weitere Voraussetzung. Entweder muss der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung zur Ausführung vorsteuerunschädlicher Umsätze verwenden oder er muss, wenn es an einer tatsächlichen Verwendung für Ausgangsumsätze fehlt, beabsichtigen, die Eingangsleistung für vorsteuerunschädliche Umsätze zu verwenden.

Demnach ist die Ausübung der Option nicht nur im Fall der tatsächlichen Verwendung der Mietsache für vorsteuerunschädliche Umsätze möglich, sondern darüber hinaus auch für den Fall, wenn noch keine tatsächliche Verwendung stattfindet, dass eine solche Verwendung beabsichtigt ist.

6. Wann liegt gewerblicher Goldhandel vor?

Ein gewerblicher Goldhandel liegt vor, wenn kurzfristig in erheblichem Umfang Gold umgeschlagen wird. Die Betriebsstätte, der der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist, liegt im Zweifel am Ort der Geschäftsleitung.

Hintergrund

Im Jahr 2007 wurde eine Personengesellschaft englischen Rechts in der Rechtsform der General Partnership von einer inländischen OHG mit einer Beteiligung von 98 % gegründet. Beteiligt waren auch die im Inland wohnhaften Eheleuten RB und AB mit einer Beteiligung von jeweils 1 %. RB war Geschäftsführer der Partnership. RB und AB waren die Gesellschafter der OHG. Im Jahr 2017 wurde von der Partnership ein Büroraum in England angemietet. Zur Durchführung der geschäftlichen Aktivitäten hielt sich RB wiederholt in England auf. Die Partnership hat im Jahr 2007 mehrere An- und Verkäufe von Gold vorgenommen und dabei zur Finanzierung mit einer Bank einen Kreditvertrag abgeschlossen. Infolge des im Jahr 2007 getätigten Kaufs von Gold ergab sich ein Verlust, der nach DBA in Deutschland als steuerfrei erklärt wurde. Das Finanzamt folgte dem nicht, da die Partnership nicht gewerblich, sondern vermögensverwaltend tätig gewesen sei.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass die Einkünfte aus der Unternehmenstätigkeit der Partnership als gewerblich zu qualifizieren sind. Sie werden nach dem DBA ausschließlich in England besteuert und unterfallen im Inland lediglich dem Progressionsvorbehalt. Die Betätigung der Partnership ist ein Gewerbebetrieb aufgrund der Anzahl der Goldgeschäfte. Gleichzeitig wurden erhebliche Fremdmittel zur Finanzierung eingesetzt. Die gewerblichen Einkünfte der Partnership sind vollumfänglich einer in Großbritannien belegenen Betriebsstätte in Form des angemieteten Büros zuzuordnen. Der Betriebsstättenbegriff des DBA-GB knüpft vor allem an die feste Geschäftseinrichtung an. Der Büroraum wurde auch regelmäßig von RB zu betrieblichen Zwecken aufgesucht, sodass er dem Unternehmen der Partnership diene.

7. Zum Ausscheiden eines Gesellschafters und Abfindungsansprüchen Dritter

Entsteht aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer KG ein Abfindungsanspruch und ist dieser höher als der Wert des auf den fortsetzenden Gesellschafter übergegangenen Anteils der KG, wird kein negativer Wert des Erwerbs als Schenkung auf den Todesfall bei dem fortsetzenden Gesellschafter berücksichtigt, selbst wenn der fortsetzende Gesellschafter zugleich Erbe des ausgeschiedenen Gesellschafters ist.

Hintergrund

A war zusammen mit seinen 3 Geschwistern und der Mutter M zu jeweils 20 % Gesellschafter einer KG. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass ein Gesellschafter bei seinem Tod aus der Gesellschaft ausscheidet und die KG ohne seine Erben fortgesetzt wird. Den Erben stand ein Abfindungsanspruch zu.

Dementsprechend erhöhte sich nach dem Tod der M im Jahr 2012 die Anteilsquote der 4 fortsetzenden Gesellschafter auf je 25 %. Den 4 Gesellschaftern stand als Erben nach M gegen die KG eine Abfindung von 2.000.000 EUR zu. Der Wert des Gesellschaftsanteils der M wurde durch Feststellungsbescheid auf 1.200.000 EUR festgesetzt.

A beantragte den Ansatz eines negativen Erwerbs in Höhe von $\cdot/.$ 200.000 EUR (Anteilswert 1.200.000 EUR $\cdot/.$ abzüglich Abfindung 2.000.000 EUR = $\cdot/.$ 800.000 EUR : 4).

Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten dies ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Abfindungsanspruch als Erwerb von Todes wegen zu berücksichtigen ist. Ein negativer Erwerb ist nicht anzusetzen.

Bestimmt der Gesellschaftsvertrag, dass die Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters unter den übrigen Gesellschaftern mit der Folge einer Anwachsung fortbestehen soll, kann bei den fortsetzenden Gesellschaftern eine Schenkung auf den Todesfall vorliegen. Denn als Schenkung auf den Todesfall gilt auch der auf dem Ausscheiden beruhende Übergang des Anteils auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert des Anteils Abfindungsansprüche Dritter übersteigt.

Der gesetzliche Wortlaut ist insoweit eindeutig. Er erfasst die objektive Bereicherung, wenn der Wert des anwachsenden Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt. Ist der Abfindungsanspruch höher als der Wert des Anteils, wird kein negativer Wert berücksichtigt. Das gilt auch für den Fall, dass die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des ausgeschiedenen Gesellschafters sind. Der Wortlaut bringt mit der Formulierung "übersteigen" zum Ausdruck, dass nur ein positiver Wert des Erwerbs steuerbar sein soll.

Der BFH lehnt eine erweiternde Auslegung für Fälle ab, in denen die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters sind. Auch in diesen Fällen entspräche es nicht der Zielsetzung der Vorschrift, einen negativen Erwerb zu berücksichtigen, der mit anderen positiven Erwerben von Todes wegen zu verrechnen wäre und zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer der Erben führte. Für eine unterschiedliche Behandlung des Erwerbs, je nachdem, ob jemand "nur" als Gesellschafter erwirbt oder zugleich Erbe des ausscheidenden Gesellschafters ist, besteht keine Grundlage. Dem Gesetzgeber kam es erkennbar nicht auf die Erbenstellung an.

Hiervon ausgehend konnte die negative Differenz beim übrigen Erwerb von Todes wegen des A nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

8. Zur Umsatzsteuer-Berichtigung nach Scheingeschäften

Macht der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug geltend, muss der bei einem unberechtigten Steuerausweis geschuldete Steuerbetrag berichtigt werden, und zwar für den Zeitraum, in dem der Rechnungsempfänger die Vorsteuer zurückerstattet. Die Zeitpunkte des Berichtigungsantrags und der Rechnungsberichtigung sind insoweit unerheblich.

Hintergrund

X ist Insolvenzverwalter der H. H hatte in den Jahren 2006 bis 2008 der A-KG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über einvernehmlich nicht erbrachte Leistungen erteilt. Die A-KG nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch.

Das für die A-KG zuständige Betriebsstätten-Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug. Die sich hieraus ergebende Steuerrückforderung wurde von der A-KG noch im Jahr 2010 beglichen. Im Jahr 2011 berichtigte X die erteilten Rechnungen und beantragte, die Umsatzsteuer 2011 aufgrund der Korrekturbeträge aus den Jahren 2006 und 2007 herabzusetzen.

Das Finanzamt ging von einem bereits im Jahr 2010 entstandenen Berichtigungsanspruch aus und rechnete den Erstattungsbetrag mit anderen Steuerrückständen auf. Im Jahr 2014 beantragte X, den Steuerminierungsanspruch bei der Umsatzsteuer 2011 unter der Massesteuernummer festzusetzen. Das Finanzamt stimmte dem nicht zu.

Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Steuerbetrag nicht für das Jahr 2011, sondern bereits für das Jahr 2010 zu berichtigen war.

Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Voraussetzung ist, dass der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt wurde oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt wurde. Ist der unberechtigte Steuerausweis als Vorsteuerabzug in einer für den Rechnungsempfänger ergangenen Steuerfestsetzung berücksichtigt worden, ist die Berichtigung für den Zeitraum der Rückzahlung der Vorsteuer durch den Rechnungsempfänger an sein Finanzamt vorzunehmen.

Nicht entscheidend ist der Zeitpunkt, zu dem der Rechnungsaussteller den Antrag auf Berichtigung stellt. Dies ergibt der eindeutige gesetzliche Wortlaut.

Im vorliegenden Fall ist die Gefährdungslage durch Rückzahlung des Vorsteuerabzugs an das Finanzamt bereits im Jahr 2010 beseitigt worden. Damit kommt eine Berichtigung für das Jahr 2011 nicht in Betracht. Wegen der Anknüpfung an den Zeitraum, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, konnte offenbleiben, ob an die Steuerberichtigung weitere Voraussetzungen zu stellen sind. Auch auf die Fragen, ob eine Rechnungsberichtigung erforderlich ist oder ob auf eine Rückzahlung durch den Rechnungsempfänger an den Rechnungsaussteller abzustellen ist, kam es daher nicht an.

9. Zu Teilwertabschreibungen auf unbesicherte Konzerndarlehen

§ 1 AStG verlangt keine Gewinnverlagerung ins Ausland. Es genügt, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat bei fremdunüblichen Bedingungen eine Einkünftekorrektur vornimmt.

Hintergrund

Die A, eine inländische Kapitalgesellschaft, war an in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die A und mit ihr verbundene Organgesellschaften gewährte verschiedenen nachgeordneten, in Frankreich und den USA ansässigen Gesellschaften unbesicherte Darlehen. Diese Darlehen schrieb A gewinnmindernd ab.

Außerdem übertrug die A Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf eine maltesische Tochterkapitalgesellschaft und brachte die Anteile an dieser Gesellschaft ebenfalls zu Buchwerten im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine weitere in Malta ansässige Kapitalgesellschaft ein.

Das Finanzamt rechnete die Gewinnminderungen aufgrund der Teilwertabschreibungen außerbilanziell wieder hinzu und erhöhte den Bilanzansatz für die übertragenen Wirtschaftsgüter. Die Klage hatte überwiegend Erfolg.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache zurück an das Finanzgericht. Die Teilwertabschreibungen der Darlehen und der Buchwertansatz der auf die maltesische Tochtergesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter sind außerbilanziell zu korrigieren.

A machte gegen die Gewinnkorrektur geltend, dass die Wertminderung der Darlehen nicht zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland führt, da ihr keine korrespondierende Gewinnerhöhung bei den ausländischen Tochtergesellschaften gegenüber steht. Dem widerspricht der Bundesfinanzhof. Denn § 1 AStG verlangt keine Gewinnverlagerung ins Ausland. Es genügt, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat bei fremdunüblichen Bedingungen eine Einkünftekorrektur vornimmt (unabhängig von einem rechtsgeschäftlichen Verzicht auf die uneinbringliche Forderung).

Nach der bisherigen Rechtsprechung ist für die gewinnmindernde Forderungsausbuchung nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der ausländischen Tochtergesellschaften, sondern vorrangig auf den Sicherungsverzicht abzustellen. Durch diesen Verzicht hat A ihren Rückzahlungsanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung der Tochtergesellschaften geknüpft. Eine solche "Vermischung der Vermögensrisiken" wäre im Falle der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten.

Die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG wird durch die DBA USA bzw. Frankreich nicht ausgeschlossen. Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung zur Sperrwirkung der dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk nachgebildeten abkommensrechtlichen Vorschriften inzwischen aufgegeben. Das Tatbestandsmerkmal der "vereinbarten Bedingungen" im Falle der Darlehensgewährung ist nicht allein auf den vereinbarten Zinssatz (im Sinne einer Preiskorrektur) beschränkt. Der Fremdvergleichsgrundsatz gestattet vielmehr (allgemein) eine Einkünftekorrektur bei fremdunüblichen Vereinbarungen oder Bedingungen.

Die Prüfung anhand des Fremdvergleichs ist bei verbundenen Gesellschaften nicht bereits aufgrund des sog. Rückhalts im Konzern entbehrlich. Der "Konzernrückhalt" beschreibt lediglich den Rahmen der Unternehmensverflechtung und die Üblichkeit, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs (Einstandsverpflichtung) kann allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den

Darlehensnehmer nicht gesehen werden. Die Fremdüblichkeit hängt damit davon ab, ob auch ein fremder Dritter das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte. Entsprechend darf das Fehlen einer einzelnen "Bedingung", hier die fehlende Besicherung, nicht unmittelbar dazu führen, dass eine hierdurch veranlasste Einkünfterminderung unter § 1 AStG fällt.

Geschäftsbeziehung ist jede schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist. Entscheidend ist daher, ob der Übertragung der Wirtschaftsgüter von A auf die maltesische Tochtergesellschaft eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Dazu ist das für die maltesische Tochtergesellschaft geltende maltesische Recht heranzuziehen. Das Finanzgericht hat jedoch zur Änderung der materiellen Gesellschafterstellung der Tochtergesellschaft keine Feststellungen getroffen.